Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (peto vijeće)

7. studenoga 2019.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje energenata i električne energije – Direktiva 2003/96/EZ – Članak 21. stavak 3. – Nepostojanje oporezivog događaja kojim nastaje obveza plaćanja poreza – Potrošnja energenata unutar poslovnog prostora poduzeća za proizvodnju takvih proizvoda – Članak 2. stavak 3. – Obveza ishođenja klasifikacije energenata za potrebe određivanja trošarine – Stopa poreza koja se primjenjuje na navedene proizvode – Načelo proporcionalnosti"

U predmetu C-68/18,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputila Curtea de Apel București (Žalbeni sud u Bukureštu, Rumunjska), odlukom od 21. prosinca 2017., koju je Sud zaprimio 2. veljače 2018., u postupku

SC Petrotel-Lukoil SA

protiv

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

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

SUD (peto vijeće),

u sastavu: E. Regan (izvjestitelj), predsjednik vijeća, I. Jarukaitis, E. Juhász, M. Ilešič i C. Lycourgos, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Szpunar,

tajnik: R. Şereş, administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 10. siječnja 2019.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za SC Petrotel-Lukoil SA, D.-D. Dascălu i A. M. Iordache, *avocats*,

– za rumunjsku vladu, C.-R. Canțăr, R. I. Hațieganu i L. Lițu, u svojstvu agenata,

– za Europsku komisiju, A. Armenia i C. Perrin, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 16. svibnja 2019.,

* Jezik postupka: rumunjski

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 2. stavka 3. i članka 21. stavka 3. Direktive Vijeća 2003/96/EZ od 27. listopada 2003. o restrukturiranju sustava Zajednice za oporezivanje energenata i električne energije (SL 2003., L 283, str. 51.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 2., str. 75. i ispravak SL 2019., L 33, str 37.).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva SC Petrotel-Lukoil SA (u daljnjem tekstu: PLK), s jedne strane, i Agenţije Naţională de Administrare Fiscală – Direcţia Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (Državna agencija za poreznu upravu – Glavna uprava za velike porezne obveznike, Rumunjska) i Agenţije Naţională de Administrare Fiscală – Direcţia Generală de Soluţionare a Contestaţiilor (Državna agencija za poreznu upravu – Glavna uprava za rješavanje pritužbi, Rumunjska), s druge strane, u vezi s naknadnim poreznim rješenjem koje se odnosi osobito na oporezivanje na ime trošarina na energente koji se koriste u postrojenjima društva PLK.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Uvodne izjave 2. do 7., 9., 11., 12. i 24. Direktive 2003/96 glase:

„(2) Nedostatak propisa Zajednice kojima se utvrđuju najniže stope oporezivanja električne energije i energenata, osim mineralnih ulja, mogao bi negativno djelovati na pravilno funkcioniranje unutarnjega tržišta.

(3) Pravilno funkcioniranje unutarnjega tržišta i ostvarivanje ciljeva ostalih politika Zajednice zahtijeva da se na razini Zajednice utvrde najniže razine oporezivanja većine energenata, uključujući električnu energiju, prirodni plin i ugljen.

(4) Značajne razlike u oporezivanju energije, koje države članice primjenjuju na nacionalnoj razini, mogle bi se pokazati štetnima za pravilno funkcioniranje unutarnjega tržišta.

(5) Utvrđivanjem odgovarajućih najnižih stopa oporezivanja na razini Zajednice omogućit će se smanjenje postojećih razlika među nacionalnim stopama oporezivanja.

(6) U skladu s člankom 6. Ugovora [o EZ-u], u definiciju i provedbu ostalih politika Zajednice moraju se uključiti kriteriji zaštite okoliša.

(7) Kao potpisnik Okvirne konvencije Ujedinjenih naroda o klimatskim promjenama, Zajednica je ratificirala Protokol iz Kyota. Oporezivanje energenata i, prema potrebi, električne energije jedan je od instrumenata na raspolaganju za postizanje ciljeva Protokola iz Kyota.

[…]

(9) Državama članicama treba omogućiti potrebnu fleksibilnost u definiranju i provedbi politike koja odgovara njihovim nacionalnim okolnostima.

[…]

(11) O poreznim mjerama koje se poduzimaju u vezi s provedbom općeg sustava Zajednice za oporezivanje energenata i električne energije odlučuje svaka pojedina država članica. S tim u vezi države članice mogu odlučiti ne povećavati sveukupno porezno opterećenje ako smatraju da bi primjena takvog načela porezne neutralnosti mogla doprinijeti restrukturiranju i modernizaciji njihovih poreznih sustava poticanjem ponašanja kojim bi se postizala bolja zaštita okoliša i povećano korištenje radne snage.

(12) Cijene energije ključni su elementi politike Zajednice na području energije, prometa i okoliša.

[…]

(24) Državama članicama treba dozvoliti primjenu određenih drugih oslobođenja ili sniženih razina oporezivanja kad to ne utječe na pravilno funkcioniranje unutarnjeg tržišta i ne uzrokuje narušavanje konkurentnosti.”

4 U članku 2. stavcima 1. do 3. te direktive određuje se:

„1. Za potrebe ove direktive pojam ‚energenti’ primjenjuje se na proizvode koji su:

[…]

(b) obuhvaćeni oznakama KN 2701, 2702 i 2704 do 2715;

[…]

2. Ova se Direktiva primjenjuje i na električnu energiju obuhvaćenu oznakom KN 2716.

3. Kad su namijenjeni za uporabu, ponuđeni na prodaju ili se koriste kao pogonsko gorivo ili gorivo za ogrjev, energenti, osim onih za koje je razina poreza određena u ovoj Direktivi, oporezivat će se prema načinu korištenja, po […] stopi poreza [za ekvivalentno] gorivo za ogrjev ili pogonsko gorivo.

[…]”

5 U članku 14. stavku 1. navedene direktive propisuje se:

„Osim općih odredaba predviđenih u Direktivi [Vijeća] 92/12/EEZ [od 25. veljače 1992., o općim aranžmanima za proizvode koji podliježu trošarinama te o posjedovanju, kretanju i praćenju takvih proizvoda (SL 1992., L 76, str. 1.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2000/47/EZ od 20. srpnja 2000. (SL 2000., L 193, str. 73.)] o uporabama oporezivih proizvoda kad se ti proizvodi oslobađaju od poreza te ne dovodeći u pitanje ostale odredbe Zajednice, države članice oslobađaju od poreza pod uvjetima koje same predvide kako bi osigurale pravilnu i dosljednu primjenu tih oslobođenja i spriječile svaku utaju, izbjegavanje i zlouporabu, sljedeće:

(a) energente i električnu energiju, koji se koriste za proizvodnju električne energije te električnu energiju koja se koristi za održavanje sposobnosti proizvodnje električne energije. Međutim, države članice mogu zbog politike zaštite okoliša te proizvode oporezivati a da se ne pridržavaju najnižih razina poreza predviđenih u ovoj Direktivi. U tom slučaju oporezivanje tih proizvoda neće se uzimati u obzir za potrebe zadovoljavanja najnižih razina oporezivanja električne energije koje su predviđene u članku 10.;

[…]”

6 U skladu s člankom 21. te direktive:

„1. Osim općih odredaba kojima se utvrđuje [oporezivi događaj] i odredbe o naplati, predviđene u Direktivi 92/12/EEZ, iznos poreza na energente postaje plativ kad dođe do jednog od [oporezivih događaja], koja su navedena u članku 2. stavku 3.

[…]

3. Potrošnja energenata [unutar poslovnog prostora] nekog poduzeća za proizvodnju energenata ne smatra se [oporezivim događajem] kojim nastaje obveza plaćanja poreza ako se potrošnja sastoji od energenata koji su proizvedeni unutar poslovnoga prostora poduzeća. Države članice mogu smatrati [da] i potrošnj[a] električne energije ili ostalih energenata koji nisu proizvedeni unutar poslovnoga prostora takvog poduzeća te potrošnj[a] energenata i električne energije unutar poslovnog prostora poduzeća za proizvodnju goriva koja se koriste za proizvodnju električne energije, [nije oporezivi događaj kojim nastaje obveza plaćanja poreza]. Kad je to potrošnja za potrebe koje nisu u vezi s proizvodnjom energenta, a pogotovo ako se korist[i] za pogon vozila, tada se to smatra oporezivim [događajem] koji je razlogom naplate poreza.

[…]

5. Za potrebe primjene članaka 5. i 6. Direktive 92/12/EEZ, električna energija i prirodni plin podložni su porezu koji postaje plativ u trenutku isporuke od strane distributera ili preprodavača. […]

[…]

Subjekt koji proizvodi električnu energiju za vlastitu uporabu smatra se distributerom. Bez obzira na članak 14. stavak 1. točku (a), države članice mogu osloboditi od poreza male proizvođače električne energije pod uvjetom da oporezuju energente koji se koriste za proizvodnju te električne energije.

[…]”

Rumunjsko pravo

7 Člankom 175. Legee nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Zakona br. 571/2003 – Porezni zakonik) od 22. prosinca 2003. (*Monitorul Oficial al României*, dio I, br. 927 od 23. prosinca 2003.), na snazi do 31. ožujka 2010., određuje se:

„1. Za potrebe ove glave ‚energent’ znači:

[…]

(b) proizvodi obuhvaćeni oznakama KN 2701, 2702 i 2704 do 2715;

[…]

3. Energenti koji podliježu trošarinama:

[…]

(c) plinsko ulje obuhvaćeno oznakama KN 2710 19 41 do 2710 19 49;

[…]

(g) loživo ulje obuhvaćeno oznakama KN 2710 19 61 do 2710 19 69;

[…]

4. Energenti, osim onih predviđenih u stavku 3., podliježu trošarini ako su namijenjeni za uporabu, ponuđeni na prodaju ili se koriste kao gorivo za ogrjev ili pogonsko gorivo. Stopa trošarine određuje se ovisno o namjeni, po stopi određenoj za ekvivalentno gorivo za ogrjev ili pogonsko gorivo.

[…]

7. Potrošnja energenata unutar poslovnog prostora mjesta proizvodnje energenata ne predstavlja puštanje u potrošnju kad se provodi u svrhe proizvodnje. Kad se ta potrošnja provodi u svrhe različite od proizvodnje, a pogotovo ako se koristi za pogon vozila, ona se smatra puštanjem u potrošnju."

8 Detaljnim pravilima za primjenu tog zakona, kako su odobrena odlukom vlade br. 44/2004, u odnosu na članak 175. navedenog zakona predviđeno je sljedeće:

„5.1. Energenti, osim onih predviđenih u članku 175. stavku 3. Zakona br. 571/2003 – Porezni zakonik, kako je kasnije izmijenjen i dopunjen, podliježu trošarinama kad se:

(a) proizvode kako bi se upotrijebili kao gorivo za ogrjev ili kao pogonsko gorivo;

(b) stavljaju u prodaju kao gorivo za ogrjev ili kao pogonsko gorivo;

(c) upotrebljavaju kao gorivo za ogrjev ili kao pogonsko gorivo.

2. Svaki gospodarski subjekt koji se nalazi u jednoj od situacija iz stavka 1. dužan je prije proizvodnje, prodaje ili korištenja energenata podnijeti zahtjev Ministarstvu financija – Uredu nadležnom za izdavanje trošarinskog odobrenja radi klasifikacije predmetnih proizvoda u pogledu trošarina. Uz taj zahtjev obvezno treba dostaviti izvješće o analizi odnosnog proizvoda koje je izdao ovlašteni laboratorij, trošarinsku klasifikaciju proizvoda koju je izvršila državna carinska uprava i mišljenje Ministarstva gospodarstva i trgovine o izjednačavanju tog proizvoda s ekvivalentnim proizvodom za koji su trošarine utvrđene.

[…]

4. Za proizvode obuhvaćene jednom od situacija koje su predviđene u članku 175. stavcima 4., 5. i 6. Zakona br. 571/2003 – Porezni zakonik, kako je kasnije izmijenjen i dopunjen, u pogledu kojih gospodarski subjekt ne izvršava obveze iz stavaka 2. i 3., u slučaju pogonskih goriva i dodataka gorivu plaća se trošarina jednaka onoj na olovni benzin te u slučaju goriva za ogrjev jednaka trošarini na plinsko ulje."

9 U skladu s člankom 206[16] Zakona br. 571/2003 – Porezni zakonik, u njegovoj verziji koja je na snazi od 1. travnja 2010.:

„1. Za potrebe ovog ovog poglavlja ‚energent' znači:

[…]

(b) proizvodi obuhvaćeni oznakama KN 2701, 2702 i 2704 do 2715;

[…]

3. Energenti koji podliježu trošarinama:

[…]

(c) plinsko ulje obuhvaćeno oznakama KN 2710 19 41 do 2710 19 49;

[…]

(g) loživo ulje obuhvaćeno oznakama KN 2710 19 61 do 2710 19 69;

[…]

4. Energenti, osim onih predviđenih u stavku 3., podliježu trošarini ako su namijenjeni za uporabu, ponuđeni na prodaju ili se koriste kao gorivo za ogrjev ili pogonsko gorivo. Stopa trošarine određuje se prema namjeni, po stopi određenoj za ekvivalentno gorivo za ogrjev ili pogonsko gorivo.

[…]

7. Potrošnja energenata unutar poslovnog prostora mjesta proizvodnje energenata ne smatra se oporezivim događajem kojim nastaje obveza plaćanja trošarina ako se potrošnja sastoji od energenata koji su proizvedeni unutar poslovnog prostora tog mjesta proizvodnje. Kad je ta potrošnja izvršena u svrhe različite od proizvodnje, a pogotovo ako se koristi za pogon vozila, to se smatra oporezivim događajem kojim nastaje obveza plaćanja trošarina."

10 Tijekom 2011. u članak 206^{16} Zakona br. 571/2003 – Porezni zakonik unesen je stavak [4^{1}], koji glasi kako slijedi:

„Energenti iz stavka 3. točke (g) ili energenti koji su s njima izjednačeni, ako su namijenjeni za uporabu, ponuđeni na prodaju ili se koriste kao pogonska goriva, osim onih koji se upotrebljavaju kao pogonska goriva za plovidbu, podliježu istoj stopi trošarine kao i plinsko ulje."

11 Detaljna pravila za primjenu navedenog zakona, kada je riječ o njegovu članku 206^{16}, glase kako slijedi:

„78. 1. […]

2. Svaki proizvod, osim onih koji su predviđeni člankom 206^{16} stavkom 3. Poreznog zakonika, podliježe plaćanju trošarina kada se:

(a) proizvodi kako bi se upotrijebio kao gorivo za ogrjev ili kao pogonsko gorivo;

(b) stavlja u prodaju kao gorivo za ogrjev ili kao pogonsko gorivo;

(c) upotrebljava kao gorivo za ogrjev ili kao pogonsko gorivo.

3. Svaki gospodarski subjekt koji se nalazi u jednoj od situacija iz stavka 2. dužan je prije proizvodnje, stavljanja u prodaju ili upotrebe proizvoda podnijeti zahtjev Uredu [nadležnom za izdavanje trošarinskog odobrenja] radi klasifikacije predmetnih proizvoda u pogledu trošarina. Uz taj zahtjev obvezno treba dostaviti izvješće o analizi odnosnog proizvoda koje je izdao ovlašteni laboratorij, trošarinsku klasifikaciju proizvoda koju je izvršilo središnje carinsko tijelo i mišljenje Ministarstva gospodarstva, trgovine i poduzetništva o izjednačavanju tog proizvoda s ekvivalentnim proizvodom za koji su trošarine utvrđene.

[…]

4. Za proizvode obuhvaćene jednom od situacija iz članka 206[16] stavaka 4., 5. i 6. Poreznog zakonika, u odnosu na koje gospodarski subjekt ne poštuje obveze predviđene u stavku 3., u slučaju pogonskih goriva i dodataka gorivu plaća se trošarina jednaka onoj na olovni benzin te u slučaju goriva za ogrjev jednaka trošarini na plinsko ulje.

[…]”

Glavni postupak i prethodna pitanja

12 Društvo PLK proizvodi energente, među ostalim različite vrste pogonskog goriva, na temelju više trošarinskih odobrenja kojima mu se u sustavu odgode plaćanja trošarine omogućava da prima, proizvodi, prerađuje, drži i otprema neke od tih proizvoda. U okviru svojih djelatnosti ono proizvodi i loživo ulje 40/42S i poluobrađeno loživo ulje.

13 Transakcije koje je između 1. siječnja 2009. i 31. prosinca 2011. izvršilo društvo PLK bile su predmet poreznog nadzora.

14 Među ostalim, utvrđeno je da se društvo PLK koristilo loživim uljem 40/42S i poluobrađenim loživim uljem kao gorivom za internu upotrebu, i to kako za peći svojih tehnoloških postrojenja tako i za kotlove vlastite termoelektrane kako bi dobilo paru potrebnu za proizvodnju toplinske i električne energije.

15 Tijela poreznog nadzora također su primijetila da u pogledu poluobrađenog loživog ulja društvo PLK nikada nije zatražilo izjednačavanje s ekvivalentnim proizvodom za potrebe utvrđivanja odgovarajućih trošarina.

16 Stoga je 18. prosinca 2014. izdano porezno rješenje radi plaćanja dodatnih trošarina koje se odnose, među ostalim, na puštanje u internu potrošnju loživog ulja 40/42S i poluobrađenog loživog ulja u termoelektrani tužitelja u glavnom postupku. U svrhu izračuna tih trošarina, u nedostatku odluke o izjednačavanju poluobrađenog loživog ulja s drugim energentom, tijela poreznog nadzora primijenila su stopu trošarina koja se plaća na plinsko ulje.

17 Glavna uprava za rješavanje pritužbi odbila je 11. studenoga 2015. žalbu koju je društvo PLK podnijelo protiv tog poreznog rješenja. U tom pogledu nije uzeta u obzir činjenica da je nakon poreznog nadzora odlukom od 27. travnja 2015. poluobrađeno loživo ulje bilo izjednačeno s loživim uljem.

18 Društvo PLK 5. siječnja 2016. sudu koji je uputio zahtjev podnijelo je tužbu za poništenje te odluke, djelomično poništenje poreznog rješenja od 18. prosinca 2014. i priznavanje njegova prava na povrat određenih neosnovano naplaćenih iznosa na ime trošarina.

19 Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, rješenje spora u glavnom postupku koje se odnosi na postojanje odnosno nepostojanje poreznih obveza o kojima je riječ u glavnom postupku i, prema potrebi, na njihov iznos ovisi o tumačenju prava Unije.

20 Naime, s jedne strane, u glavnom postupku postavlja se pitanje koje se odnosi na tumačenje članka 21. stavka 3. Direktive 2003/96, a kojim se predviđa iznimka od oporezivog događaja kojim nastaje obveza plaćanja poreza za potrošnju energenata unutar poslovnog prostora poduzeća za proizvodnju energenata kad su proizvodi koji se koriste sami bili proizvedeni u tom poduzeću. S druge strane, potrebna su pojašnjenja u pogledu mehanizma uspostavljenog u članku 2. stavku 3. te direktive, koji se odnosi na oporezivanje energenata za koje njome nije predviđena nikakva posebna stopa. S tim u vezi, valja utvrditi povređuje li se odbijanjem poreznog tijela da uzme u obzir odluku o naknadnom izjednačavanju poluobrađenog loživog ulja s loživim uljem načelo proporcionalnosti.

21 U tim je okolnostima Curtea de Apel București (Žalbeni sud u Bukureštu, Rumunjska) odlučila prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Protive li se odredbama članka 21. stavka 3. Direktive [2003/96] odredbe članka 175., koji je bio na snazi do 31. ožujka 2010. […], i članka 206[16], na snazi od 1. travnja 2010., Poreznog zakonika – Zakon br. 571/2003, kao i propisi koji su doneseni na temelju tih odredbi?

2. Protive li se odredbama članka 2. stavka 3. Direktive [2003/96] odredbe članka 175., koji je bio na snazi do 31. ožujka 2010. […], i članka 206[16], na snazi od 1. travnja 2010., Poreznog zakonika – Zakon br. 571/2003, kao i propisi koji su doneseni na temelju tih odredbi?

3. Protivi li se načelu proporcionalnosti to da država ne uzima u obzir okolnost da je nakon poreznog nadzora društvo ishodilo odluku kojom se predviđa izjednačavanje proizvoda ‚poluobrađeno loživo ulje' s proizvodom ‚loživo ulje' te da je prilikom odlučivanja o prigovoru poreznog obveznika potvrđena prvotno izračunata trošarina za proizvod ‚plinsko ulje'?"

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

22 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti želi znati treba li članak 21. stavak 3. Direktive 2003/96 tumačiti na način da mu se protive nacionalne odredbe ili prakse kojima se, u okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, predviđa oporezivanje energenata koji se koriste u termoelektrani poduzeća u kojem su ti energenti proizvedeni.

23 U tom pogledu valja primijetiti da se, na temelju članka 21. stavka 3. prve rečenice te direktive, potrošnja energenata unutar poslovnog prostora nekog poduzeća za proizvodnju energenata ne smatra oporezivim događajem kojim nastaje obveza plaćanja poreza ako su energenti koji se koriste bili proizvedeni unutar poslovnog prostora poduzeća.

24 Međutim, valja utvrditi da je u članku 21. stavku 3. trećoj rečenici navedene direktive pojašnjeno da se potrošnja energenata u svrhe koje nisu povezane s proizvodnjom energenata ne može smatrati iznimkom od oporezivog događaja kojim nastaje obveza plaćanja poreza.

25 Stoga, kako bi se ocijenilo može li potrošnja u termoelektrani poduzeća energenata koji su proizvedeni u tom poduzeću biti obuhvaćena iznimkom iz članka 21. stavka 3. prve rečenice Direktive 2003/96, valja promotriti svrhe takve potrošnje (vidjeti u tom smislu presudu od 6. lipnja 2018., Koppers Denmark, C-49/17, EU:C:2018:395, t. 32.).

26 Kao prvo, valja istaknuti da potrošnja energenata u okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku ne može dovesti do primjene iznimke od oporezivog događaja kojim nastaje obveza plaćanja poreza za one energente koji se koriste za proizvodnju energije koja sama po sebi nije namijenjena proizvodnji energenata. To je osobito slučaj, kao što je to tužitelj u glavnom postupku potvrdio na raspravi, s upotrebom toplinske energije proizvedene u termoelektrani njegova poduzeća za potrebe grijanja prostorija tog poduzeća.

27 Kao drugo, potrošnja udjela energenta namijenjenih proizvodnji energenata generiranjem unutar termoelektrane toplinske energije koja je nužna u tehnološkom postupku proizvodnje navedenih proizvoda obuhvaćeni su iznimkom od oporezivog događaja kojim nastaje obveza plaćanja poreza iz članka 21. stavka 3. prve rečenice navedene direktive.

28 U tom pogledu, kao što je to istaknuo nezavisni odvjetnik u točki 23. svojeg mišljenja, nebitno je, s jedne strane, provodi li se potrošnja energenata poput goriva za ogrjev izravno u tehnološkim postrojenjima za proizvodnju energenata ili unutar termoelektrane poduzeća u svrhu generiranja toplinske energije koja se zatim koristi u proizvodnom postupku i, s druge strane, provodi li se takva proizvodnja energije generiranjem međuproizvoda poput vodene pare.

29 Naime, kao prvo, tekst članka 21. stavka 3. prve rečenice Direktive 2003/96 ne odnosi se na poseban postupak na temelju kojeg se energenti moraju koristiti u poduzeću u kojem su proizvedeni da bi se smatrali iznimkom od oporezivog događaja kojim nastaje obveza plaćanja poreza.

30 Nadalje, tumačenje iz točke 28. ove presude potvrđeno je općom strukturom članka 21. stavka 3. te direktive. Osobito se iz negativne formulacije treće rečenice te odredbe može zaključiti da se njome iz primjene te iznimke želi isključiti samo potrošnja energenata koji nemaju nikakve veze s proizvodnjom energenata. Iz toga proizlazi da se potrošnja energenata, samo zbog načina na koji se provodi, ne može isključiti iz primjene navedene iznimke, pod uvjetom da se njome pridonosi tehnološkom postupku proizvodnje energenata.

31 Naposljetku, tumačenje kojim se potrošnja energenata u okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku isključuje iz primjene članka 21. stavka 3. navedene direktive samo zato što do te potrošnje dolazi unutar termoelektrane dotičnog poduzeća bilo bi protivno ciljevima koji se nastoje postići tom direktivom.

32 Naime, takvo tumačenje bilo bi štetno za proizvodnju toplinske energije u kogeneracijskim postrojenjima u usporedbi s potrošnjom energenata poput goriva za ogrjev izravno u tehnološkim postrojenjima za proizvodnju energenata. Pritom to tumačenje može ugroziti cilj koji se nastoji postići Direktivom 2003/96, kako je on naveden u njezinim uvodnim izjavama 6., 7., 11. i 12., a koji se sastoji od promicanja ciljeva politike zaštite okoliša, s obzirom na to da kogeneracija nudi značajan potencijal za uštedu primarne energije i stvara manje emisija CO_2 po proizvedenoj jedinici nego odvojena proizvodnja topline i električne energije (vidjeti po analogiji presudu od 7. ožujka 2018., Cristal Union, C-31/17, EU:C:2018:168, t. 34. do 37.).

33 Kao treće, dio energenata koji se koriste u termoelektrani u svrhu proizvodnje električne energije nije obuhvaćen iznimkom od oporezivog događaja kojim nastaje obveza plaćanja poreza iz članka 21. stavka 3. prve rečenice te direktive. Međutim, tim se utvrđenjem ne dovodi u pitanje primjena iznimke predviđene u članku 14. stavku 1. točki (a) navedene direktive na energente koji se koriste za proizvodnju električne energije.

34 Naime, u skladu s člankom 2. stavkom 2. Direktive 2003/96, električna energija također podliježe usklađenom sustavu oporezivanja koji je njome uspostavljen. Iz toga proizlazi da, kao što je to nezavisni odvjetnik istaknuo u točki 30. svojeg mišljenja, u svrhu primjene tog sustava u okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, iako nije potrebno uzeti u obzir proizvodnju toplinske energije u dotičnoj termoelektrani koja je nužna u tehnološkom postupku proizvodnje energenata, to ne može biti slučaj s proizvodnjom električne energije u toj elektrani. Stoga u pogledu energenata koji se koriste za generiranje električne energije valja smatrati da njihova potrošnja ima za cilj proizvodnju te električne energije.

35 Stoga se ne može tvrditi, kao što to ističe Komisija, da se članak 21. stavak 3. prva rečenica navedene direktive primjenjuje na energente koji se koriste za proizvodnju električne energije kao i na taj način proizvedenu električnu energiju koja se koristi u postupku proizvodnje energenata u poduzeću.

36 Takvim tumačenjem, kojim se proširuje doseg iznimke od oporezivog događaja kojim nastaje obveza plaćanja poreza predviđene u toj odredbi, mogla bi se ugroziti usklađenost sustava oporezivanja uspostavljenog tom direktivom.

37 Najprije, valja podsjetiti na to da se odredba poput članka 21. stavka 3. prve rečenice Direktive 2003/96, kojom se odstupa od sustava oporezivanja koji je njome predviđen, mora usko tumačiti (vidjeti po analogiji presudu od 5. ožujka 2015., Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, t. 39.). Valja utvrditi da se tekst te odredbe ne odnosi izričito na potrošnju električne energije proizvedene unutar poslovnog prostora nekog poduzeća za proizvodnju energenata u svrhu proizvodnje takvih proizvoda.

38 Nadalje, takvo tumačenje bilo bi u suprotnosti s općom strukturom te direktive. Naime, s jedne strane, Sud je već presudio da svaki subjekt koji proizvodi električnu energiju za vlastitu uporabu, bez obzira na njegovu veličinu i glavnu gospodarsku djelatnost, treba smatrati distributerom u smislu članka 21. stavka 5. trećeg podstavka navedene direktive (vidjeti u tom smislu presudu od 27. lipnja 2018., Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, t. 38.). Stoga za potrebe usklađenog sustava oporezivanja uspostavljenog tom direktivom ne valja zanemariti proizvodnju električne energije za vlastitu uporabu poduzeća, poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, koje je stoga obuhvaćeno pojmom „distributer” u smislu te odredbe.

39 S druge strane, iz članka 21. stavka 3. druge rečenice navedene direktive proizlazi da države članice mogu smatrati, među ostalim, da potrošnja električne energije u svrhu proizvodnje energenata nije oporezivi događaj kojim nastaje obveza plaćanja poreza.

40 Međutim, tumačenje koje za posljedicu ima to da se iznimka od oporezivog događaja kojim nastaje obveza plaćanja poreza iz članka 21. stavka 3. prve rečenice te direktive automatski primjenjuje na električnu energiju koja se proizvodi i koristi za proizvodnju energenata u okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku imalo bi za posljedicu oduzimanje korisnog učinka takvoj mogućnosti.

41 Konačno, takvim tumačenjem može se ugroziti ostvarenje ciljeva Direktive 2003/96. Naime, Sud je već presudio da njezin članak 21. stavak 5. treći podstavak ima za cilj popunjavanje praznine koja bi se mogla pojaviti u usklađenom sustavu oporezivanja uspostavljenom navedenom direktivom, sprečavanjem da se električna energija koju je subjekt proizveo za vlastitu uporabu izuzme iz usklađenog sustava oporezivanja koji je uspostavljen tom direktivom (presuda od 27. lipnja 2018., Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, t. 31. do 33.).

42 Tom odredbom, s obzirom na to da se njome sprečava nejednako postupanje između subjekata koji, poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, proizvode električnu energiju koja im je potrebna i subjekata koji za proizvodnju energenata nabavljaju električnu energiju od trećih subjekata, pridonosi se ostvarivanju ciljeva Direktive 2003/96 jer se njome, predviđanjem usklađenog sustava oporezivanja energenata i električne energije, nastoji osobito, kao što to proizlazi iz njezinih uvodnih izjava 2. do 5. i 24., promicati pravilno funkcioniranje unutarnjeg tržišta u energetskom sektoru, izbjegavajući, među ostalim, narušavanje tržišnog natjecanja (presuda od 27. lipnja 2018., Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, t. 34. i navedena sudska praksa).

43 Usvajanje širokog tumačenja članka 21. stavka 3. prve rečenice te direktive, prema kojem se iznimka od oporezivog događaja kojim nastaje obveza plaćanja poreza primjenjuje na električnu energiju proizvedenu u poduzeću poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku i upotrijebljenu za proizvodnju energenata, dovelo bi do situacije koju je zakonodavac Unije člankom 21. stavkom 5. trećim podstavkom navedene direktive upravo želio izbjeći.

44 Iz prethodnih razmatranja proizlazi da u pogledu električne energije proizvedene u okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, kako bi se sačuvala cjelovitost usklađenog sustava oporezivanja uspostavljenog Direktivom 2003/96, valja primijeniti njezine odredbe koje je zakonodavac Unije posebno posvetio električnoj energiji.

45 Iz toga slijedi da potrošnja energenata u termoelektrani u svrhu generiranja električne energije nije obuhvaćena člankom 21. stavkom 3. navedene direktive, nego njezinim odredbama koje se odnose na proizvodnju električne energije.

46 Osobito, kao što je to navedeno u točki 33. ove presude, na tu se potrošnju u načelu moraju primijeniti odredbe iz članka 14. stavka 1. točke (a) prve rečenice te direktive, na temelju kojih su energenti i električna energija koji se koriste za proizvodnju električne energije te električna energija koja se koristi za održavanje sposobnosti proizvodnje električne energije izuzeti od oporezivanja.

47 U tom pogledu valja podsjetiti na to da je ta odredba obvezujuća za države članice, pri čemu im je ostavljena mogućnost da na temelju članka 14. stavka 1. točke (a) druge rečenice Direktive 2003/96 odstupe od tog sustava iznimki (presuda od 27. lipnja 2018., Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, t. 41.). Iz spisa kojim Sud raspolaže ne proizlazi da je Rumunjska iskoristila tu mogućnost, što je, međutim, na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.

48 S obzirom na prethodno navedeno, na prvo pitanje valja odgovoriti da članak 21. stavak 3. Direktive 2003/96 treba tumačiti na način da mu se protive nacionalne odredbe ili prakse kojima je predviđeno oporezivanje energenata koji se koriste u termoelektrani poduzeća u kojem su proizvedeni, pod uvjetom da je ta potrošnja namijenjena proizvodnji energenata generiranjem toplinske energije koja je nužna za tehnološki postupak proizvodnje navedenih proizvoda. To tumačenje načelno ne dovodi u pitanje primjenu članka 14. stavka 1. točke (a) te direktive na dio energenata koji se koriste u svrhu proizvodnje električne energije.

Drugo i treće pitanje

49 Svojim drugim i trećim pitanjem, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 2. stavak 3. Direktive 2003/96 kao i načelo proporcionalnosti tumačiti na način da im se protive nacionalne odredbe ili prakse kojima se, u slučaju nepodnošenja zahtjeva nadležnim poreznim tijelima radi klasifikacije energenata u pogledu trošarina, poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, čija razina oporezivanja nije određena tom direktivom, predviđa primjena stope trošarine predviđene za plinsko ulje i zadržavanje te stope, iako je kasnije donesena odluka o klasifikaciji kojom se ti proizvodi izjednačuju s loživim uljem.

50 Valja podsjetiti na to da se i opća struktura i cilj navedene direktive temelje na načelu prema kojem se energenti oporezuju s obzirom na svoju stvarnu uporabu, uzimajući u obzir, među ostalim, jasnu razliku između pogonskih goriva i goriva za ogrjev, na kojoj se temelji ta direktiva (vidjeti u tom smislu presude od 2. lipnja 2016., ROZ-ŚWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, t. 31. do 33. i od 13. srpnja 2017., Vakarų Baltijos laivų statykla, C-151/16, EU:C:2017:537, t. 42.).

51 U tom pogledu u članku 2. stavku 3. Direktive 2003/96 propisuje se da će se energenti, kad su namijenjeni za uporabu, ponuđeni na prodaju ili se koriste kao pogonsko gorivo ili gorivo za ogrjev, osim onih za koje je razina poreza određena u toj direktivi, oporezivati prema načinu korištenja, po stopi poreza za ekvivalentno gorivo za ogrjev ili pogonsko gorivo. Kao što to proizlazi iz sudske prakse Suda, „[ekvivalentno] gorivo za ogrjev ili pogonsko gorivo” u smislu te odredbe mora se utvrditi najprije s obzirom na to koristi li se predmetni proizvod kao gorivo za ogrjev ili kao pogonsko gorivo, prije nego što se utvrdi s kojim se od pogonskih goriva ili goriva za ogrjev koja se nalaze u mjerodavnoj tablici Priloga I. navedenoj direktivi taj proizvod može učinkovito zamijeniti u okviru svojeg korištenja ili, ako to nije moguće, koje mu je prema svojim svojstvima i namjeni najbliže (presuda od 3. travnja 2014., Kronos Titan i Rhein -Ruhr Beschichtungs -Service, C-43/13 i C-44/13, EU:C:2014:216, t. 37.).

52 Budući da se Direktivom 2003/96 ne propisuju posebni mehanizmi nadzora stvarne uporabe energenata ni mjere za borbu protiv utaje poreza povezane s uporabom tih proizvoda, države članice moraju predvidjeti takve mehanizme i takve mjere u svojem nacionalnom pravu, uz poštovanje prava

Unije. U tom pogledu iz uvodne izjave 9. te direktive proizlazi da države članice raspolažu marginom prosudbe u definiranju i provedbi politike koja odgovara nacionalnim okolnostima (vidjeti po analogiji presudu od 2. lipnja 2016, ROZ-ŚWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, t. 23.).

53 Međutim, margina prosudbe priznata državama članicama ne može dovesti u pitanje načelo prema kojem se energenti oporezuju s obzirom na svoju stvarnu uporabu (vidjeti po analogiji presudu od 13. srpnja 2017., Vakarų Baltijos laivų statykla, C-151/16, EU:C:2017:537, t. 44.).

54 Tom načelu protivne su nacionalne odredbe ili prakse poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, kojima se, u slučaju nepodnošenja zahtjeva nadležnim poreznim tijelima radi klasifikacije energenata u pogledu trošarina, predviđa primjena na te proizvode stope predviđene za plinsko ulje i zadržavanje te stope, s obzirom na to da se na temelju tih odredbi i praksi navedeni proizvodi mogu podvrgnuti oporezivanju koje ne odgovara njihovoj stvarnoj uporabi, što je osobito slučaj kad se, kao u ovom slučaju, navedeni proizvodi kasnije izjednače s loživim uljem (vidjeti po analogiji presudu od 2. lipnja 2016., ROZ-ŚWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, t. 34.).

55 Nadalje, takvom se automatskom primjenom stope trošarine predviđene za plinsko ulje i zadržavanjem te stope u slučaju nepodnošenja takvog zahtjeva za klasifikaciju povređuje načelo proporcionalnosti.

56 U tom pogledu valja podsjetiti na to da su opća načela prava, među kojima je načelo proporcionalnosti, dio pravnog poretka Unije. Kao takvih, moraju ih se pridržavati institucije Unije, ali i države članice u izvršavanju ovlasti koje su im povjerene direktivama Unije (presuda od 2. lipnja 2016., ROZ-ŚWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, t. 20. i navedena sudska praksa).

57 U svojim pisanim očitovanjima rumunjska vlada tvrdi da je cilj primjene na energente stope trošarina koja se primjenjuje na plinsko ulje i zadržavanje te stope u slučaju kad dotični gospodarski subjekt nije zahtijevao klasifikaciju navedenih proizvoda s obzirom na trošarine borba protiv izbjegavanja plaćanja poreza i utaje poreza sprečavanjem da takva potrošnja podliježe stopama predviđenima za goriva za ogrjev kad bi stvarna uporaba energenata kao pogonskog goriva trebala biti oporezovana po višim stopama.

58 Međutim, činjenica primjene na energente poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku stope predviđene za pogonsko gorivo, u ovom slučaju za plinsko ulje, i zadržavanje takve razine oporezivanja zbog nepodnošenja zahtjeva za klasifikaciju tih proizvoda kad je kasnije utvrđeno da ih zbog toga što se koriste kao gorivo za ogrjev treba izjednačiti s loživim uljem prelazi ono što je nužno za sprečavanje izbjegavanja plaćanja poreza i utaje poreza (vidjeti po analogiji presudu od 2. lipnja 2016., ROZ-ŚWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, t. 39.).

59 U tom kontekstu valja pojasniti da, iako države članice mogu propisati izricanje novčane kazne za povredu formalnih zahtjeva poput onih koji se sastoje od podnošenja takvog zahtjeva kad razina oporezivanja tih proizvoda nije određena u Direktivi 2003/96, povreda formalnih zahtjeva ne može dovesti u pitanje oporezivanje proizvoda poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku u skladu s materijalnim uvjetima predviđenima u članku 2. stavku 3. te direktive (vidjeti po analogiji presudu od 27. lipnja 2018., Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, t. 44.).

60 S tim u vezi, kao što to proizlazi iz točaka 50. i 51. ove presude, u te materijalne uvjete koji se odnose na oporezivanje takvih proizvoda spada njihova stvarna uporaba kao gorivo za ogrjev ili pogonsko gorivo kao i određivanje s kojim se pogonskim gorivom ili gorivom za ogrjev čija je razina oporezivanja određena u navedenoj direktivi mogu učinkovito zamijeniti u svojoj uporabi ili, ako to nije slučaj, koje im je gorivo po svojstvima i namjeni najbliže.

61 Stoga valja utvrditi da obveza gospodarskih subjekata da podnesu zahtjev radi klasifikacije energenata u pogledu trošarina, poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, nije obuhvaćena tim materijalnim uvjetima i ima za cilj samo da se poreznim tijelima omogući nadzor nad time poštuju li ih navedeni gospodarski subjekti. Tako je ta obveza, suprotno tvrdnjama rumunjske vlade, samo formalne naravi.

62 S obzirom na prethodno navedeno, na drugo i treće pitanje valja odgovoriti da članak 2. stavak 3. Direktive 2003/96 kao i načelo proporcionalnosti treba tumačiti na način da im se protive nacionalne odredbe ili prakse kojima se, u slučaju nepodnošenja zahtjeva nadležnim poreznim tijelima radi klasifikacije energenata u pogledu trošarina čija razina oporezivanja nije određena tom direktivom, predviđa primjena stope trošarine predviđene za plinsko ulje i zadržavanje te stope, iako je kasnije donesena odluka o klasifikaciji kojom se ti proizvodi izjednačuju s loživim uljem.

Troškovi

63 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (peto vijeće) odlučuje:

1. **Članak 21. stavak 3. Direktive Vijeća 2003/96/EZ od 27. listopada 2003. o restrukturiranju sustava Zajednice za oporezivanje energenata i električne energije treba tumačiti na način da mu se protive nacionalne odredbe ili prakse kojima je predviđeno oporezivanje energenata koji se koriste u termoelektrani poduzeća u kojem su proizvedeni, pod uvjetom da je ta potrošnja namijenjena proizvodnji energenata generiranjem toplinske energije koja je nužna za tehnološki postupak proizvodnje navedenih proizvoda. To tumačenje načelno ne dovodi u pitanje primjenu članka 14. stavka 1. točke (a) te direktive na dio energenata koji se koriste u svrhu proizvodnje električne energije.**

2. **Članak 2. stavak 3. Direktive 2003/96 kao i načelo proporcionalnosti treba tumačiti na način da im se protive nacionalne odredbe ili prakse kojima se, u slučaju nepodnošenja zahtjeva nadležnim poreznim tijelima radi klasifikacije energenata u pogledu trošarina čija razina oporezivanja nije određena tom direktivom, predviđa primjena stope trošarine predviđene za plinsko ulje i zadržavanje te stope, iako je kasnije donesena odluka o klasifikaciji kojom se ti proizvodi izjednačuju s loživim uljem.**

Potpisi