Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (пети състав)

7 ноември 2019 година*

„Преюдициално запитване — Данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията — Директива 2003/96/ЕО — Член 21, параграф 3 — Невъзникване на данъчно задължение — Потребление на енергийни продукти в рамките на предприятие, което произвежда такива — Член 2, параграф 3 — Задължение за снабдяване с решение за класиране на енергийните продукти за целите на определянето на размера на акциза — Акцизна ставка, приложима за тези продукти — Принцип на пропорционалност“

По дело C-68/18

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Curtea de Apel București (Апелативен съд Букурещ, Румъния) с акт от 21 декември 2017 г., постъпил в Съда на 2 февруари 2018 г., в рамките на производство по дело

SC Petrotel-Lukoil SA

срещу

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

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

СЪДЪТ (пети състав),

състоящ се от: E. Regan (докладчик), председател на състава, I. Jarukaitis, E. Juhász, M. Ilešič и C. Lycourgos, съдии,

генерален адвокат: M. Szpunar,

секретар: R. Șereș, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 10 януари 2019 г.,

като има предвид становищата, представени:

– за SC Petrotel-Lukoil SA, от D.-D. Dascălu и A. M. Iordache, адвокати,

– за румънското правителство, от C.-R. Canțăr, R. I. Hațieganu и L. Lițu, в качеството на представители,

* Език на производството: румънски.

– за Европейската комисия, от A. Armenia и C. Perrin, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 16 май 2019 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 2, параграф 3 и член 21, параграф 3 от Директива 2003/96/ЕО на Съвета от 27 октомври 2003 година относно преструктурирането на правната рамката на Общността за данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията (ОВ L 283, 2003 г., стр. 51; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 98).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между SC Petrotel-Lukoil SA (наричано по-нататък „PLK“), от една страна, и Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (Национална агенция „Данъчна администрация“ — генерална дирекция „Големи данъкоплатци“, Румъния) и Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (Национална агенция „Данъчна администрация“ — генерална дирекция „Обжалване“, Румъния), от друга, по повод на акт за определяне на допълнително акцизно задължение във връзка с потреблението на енергийни продукти в инсталациите на PLK.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Съображения 2—7, 9, 11, 12 и 24 от Директива 2003/96 гласят:

„(2) Липсата на разпоредби на Общността, въвеждащи минимална данъчна ставка за електроенергията и енергийните продукти, различни от минерални масла, може да окаже неблагоприятно въздействие върху правилното функциониране на вътрешния пазар.

(3) Правилното функциониране на вътрешния пазар и постигането на целите на други политики на Общността изискват установяване на минимални данъчни ставки на общностно равнище за повечето енергийни продукти, включително електроенергията, природния газ и въглищата.

(4) Чувствителните различия между размерите на националните данъчни ставки на енергийните продукти, прилагани от държавите членки, биха могли да окажат пагубно въздействие върху правилното функциониране на вътрешния пазар.

(5) Установяването на подходящи минимални нива на облагане с данъци в Общността може да спомогне за намаляването на различията между националните нива на облагане с данъци.

(6) В съответствие с член 6 [ЕО], изискванията по отношение на опазването на околната среда следва да бъдат интегрирани при определянето и осъществяването на други политики на Общността.

(7) Като страна по Рамковата конвенция на Обединените нации по изменение на климата, Общността е ратифицирала Протокола от Киото. Облагането с данъци на енергийните [п]родукти и, при необходимост, на електроенергията е един от инструментите за постигане на целите, заложени в Протокола от Киото.

[…]

(9) На държавите членки следва да бъде позволена гъвкавост при определянето и осъществяването на политики, съответстващи на националните им условия.

[…]

(11) Фискалните мерки по прилагането на тази рамка на Общността по отношение на облагането с данъци на енергийните продукти и електроенергията следва да се решават самостоятелно от всяка държава членка. В тази връзка държавите членки могат да решат да не увеличават общата данъчна тежест, ако преценят, че прилагането на подобен принцип на данъчна неутралност може да допринесе за преструктурирането и модернизацията на техните данъчни системи чрез поощряване на поведение, което спомага за по-доброто опазване на околната среда и по-голяма трудова заетост.

(12) Енергийните цени са основни елементи на политиките на Общността в областта на енергетиката, транспорта и околната среда.

[…]

(24) Държавите членки следва да могат да прилагат освобождаване или по-ниски нива на облагане с данъци и при други случаи, когато това не засяга на правилното функциониране на вътрешния пазар и няма да доведе до нарушаване на конкуренцията“.

4 Член 2, параграфи 1—3 от Директивата гласи:

„1. За целите на настоящата директива терминът „енергийни продукти“ се отнася за продукти, които са:

[…]

б) с кодове по КН 2701, 2702 и от 2704 до 2715;

[…]

2. Настоящата директива също така се отнася до [е]лектроенергията с код по КН 2716.

3. Когато енергийните продукти са предназначени за използване, предлагани за продажба или използвани като моторно гориво или гориво за отопление, различни от онези, за които в настоящата директива е определено ниво на облагане с данъци, те се облагат в зависимост от употребата със ставката, определена за еквивалентното гориво за отопление или моторно гориво.

[…]“.

5 Член 14, параграф 1 от тази директива предвижда:

„В допълнение към общите разпоредби, посочени в Директива 92/12/ЕИО [на Съвета от 25 февруари 1992 година относно общия режим за продукти, подлежащи на облагане с акциз, и държането, движението и мониторинга на такива продукти (ОВ L 76, 1992 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 129), изменена с Директива 2000/47/ЕО на Съвета от 20 юли 2000 г. (ОВ L 193, 2000 г., стр. 73; Специално издание на български език, 2007 г., глава 2, том 12, стр. 257)] по отношение на освободените от данъци приложения на облагаеми продукти и без да се засягат други разпоредби на Общността, държавите членки освобождават следните стоки от облагане с данъци при условия, които те трябва да посочат, с цел осигуряване на точното и ясно прилагане на освобождаването от заплащане на данъци и предотвратяване на опитите за избягване, заобикаляне или злоупотреби по отношение на плащането на данъци:

а) енергийни продукти и електроенергия, използвани за производството на електроенергия и електроенергията, използвана за да се поддържа възможността за производство на електроенергия. Независимо от това, поради причини свързани с опазването на околната среда, държавите членки могат да обложат тези продукти с данъци без да трябва да се съобразяват с минималните нива на облагане, предвидени в настоящата директива. В този случай, облагането с данъци на тези продукти няма да бъде взето предвид по отношение на спазване на минималното ниво на облагане на електроенергията, посочено в член 10;

[…]“.

6 Член 21 от същата директива гласи:

„1. В допълнение към общите разпоредби, които определят възникването на изискуемостта на данъчното задължение и разпоредбите, свързани с плащането, определени с Директива 92/12/ЕИО, сумите при данъчно облагане на енергийни продукти стават дължими при възникване на някое от основанията, посочени в член 2, параграф 3.

[…]

3. Потреблението на енергийни продукти в рамките на предприятие, което произвежда такива, не се счита за възникването на изискуемост на данъчно задължение, ако се консумират само енергийни продукти, произведени на място в предприятието. Държавите членки могат също така да считат, че потреблението на електроенергия и други енергийни продукти, които не се произвеждат в рамките на дадено предприятие и потреблението на енергийни продукти и електроенергия в рамките на предприятие, произвеждащо горива, които се използват за производство на електроенергия, не поражда изискуемост на данъчно задължение. В случаите когато потреблението не е свързано с производството на енергийни продукти и в частност за двигатели на превозни средства, се счита че такова потребление поражда изискуемост на данъчното задължение.

[…]

5. За целите на прилагането на членове 5 и 6 от Директива 92/12/ЕИО, електроенергията и природният газ подлежат на облагане с данъци и те стават изискуеми по време на доставката от дистрибутора или редистрибутора. […]

[…]

Предприятие, което произвежда електроенергия за собствени нужди се счита за дистрибутор. Независимо от член 14, параграф 1, буква а), държавите членки могат да освободят от облагане с данък дребните производители на електроенергия, при условие че облагат с данък енергийните продукти, използвани за производството на тази електроенергия.

[…]“.

Румънското право

7 Член 175 от Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Закон № 571/2003 — Данъчен кодекс) от 22 декември 2003 г. (*Monitorul Oficial al României*, част I, бр. 927 от 23 декември 2003 г.), в сила до 31 март 2010 г., предвижда:

„1. За целите на този дял „енергийни продукти“ са:

[…]

b) продуктите с кодове по КН 2701, 2702 и от 2704 до 2715;

[…]

3. С акциз се облагат следните енергийни продукти:

[…]

c) дизелово гориво с кодове по КН от 2710 19 41 до 2710 19 49;

[…]

g) тежко гориво с кодове по КН от 2710 19 61 до 2710 19 69;

[…]

4. Енергийните продукти извън посочените в параграф 3 се облагат с акциз, ако са предназначени за използване, предлагани за продажба или използвани като гориво за отопление или моторно гориво. В зависимост от предназначението им акцизната ставка е равна на тази за еквивалентното гориво за отопление или моторно гориво.

[…]

7. Потреблението на енергийни продукти в рамките на обект за производство на енергийни продукти не представлява пускане за потребление, когато се извършва за целите на производството. Когато потреблението се извършва за непроизводствени цели, и конкретно за задвижването на превозни средства, смята се, че е налице пускане за потребление“.

8 Правилата за прилагане на този закон, одобрени с правителствено постановление № 44/2004, предвиждат следното за член 175 от закона:

„5.1. Енергийните продукти извън посочените в член 175, параграф 3 от Закон № 571/2003 — Данъчен кодекс, съответно изменен и допълнен, се облагат с акциз, когато:

a) са произведени с цел да се използват като гориво за отопление или моторно гориво;

b) предлагат се за продажба като гориво за отопление или моторно гориво;

c) използват се като гориво за отопление или моторно гориво.

2. Преди да произвежда, да предлага за продажба или да използва енергийни продукти, всеки икономически оператор, за когото е налице някое от обстоятелствата по параграф 1, е длъжен да подаде заявление за акцизно класиране на съответните продукти до Комисията по въпросите на одобряването на данъчните складове към Министерството на публичните финанси. Към заявлението задължително се прилагат издаден от одобрена лаборатория протокол за изпитването на съответния продукт, решението на Националната митническа администрация за тарифното класиране на продукта и становището на Министерството на икономиката и търговията за приравняването на съответния продукт към еквивалентен продукт, за който акцизите са определени.

[…]

4. Когато не изпълни задълженията по параграфи 2 и 3 по отношение на стоки, за които е налице някое от обстоятелствата по член 175, параграфи 4, 5 и 6 от Закон № 571/2003 — Данъчен кодекс, съответно изменен и допълнен, икономическият оператор дължи акциз за моторните горива и добавки по ставката за оловния бензин, а за горивата за отопление — по ставката за дизеловото гориво“.

9 Член 206[16] от Закон № 571/2003 — Данъчен кодекс, в редакцията му в сила от 1 април 2010 г., гласи:

„1. За целите на тази глава „енергийни продукти“ са:

[…]

b) продуктите с кодове по КН 2701, 2702 и от 2704 до 2715;

[…]

3. С акциз се облагат следните енергийни продукти:

[…]

c) дизелово гориво с кодове по КН от 2710 19 41 до 2710 19 49;

[…]

g) тежко гориво с кодове по КН от 2710 19 61 до 2710 19 69;

[…]

4. Енергийните продукти извън посочените в параграф 3 се облагат с акциз, ако са предназначени за използване, предлагани за продажба или използвани като гориво за отопление или моторно гориво. В зависимост от предназначението им акцизната ставка е равна на тази за еквивалентното гориво за отопление или моторно гориво.

[…]

7. Потреблението на енергийни продукти в рамките на обект за производство на енергийни продукти не води до възникване на акцизно задължение, ако се употребяват енергийни продукти, произведени на място в този производствен обект. Когато се извършва за непроизводствени цели, и конкретно за задвижването на превозни средства, потреблението води до възникване на акцизно задължение“.

10 През 2011 г. в член 206^{16} от Закон № 571/2003 — Данъчен кодекс, е добавен параграф [4^{1}]. Той гласи следното:

„Енергийните продукти по параграф 3, буква g) и еквивалентните им продукти, ако са предназначени за използване, предлагани за продажба или използвани като моторни горива, с изключение на използваните като моторни горива за корабоплаването, се облагат със същата акцизна ставка като дизеловото гориво“.

11 Правилата за прилагане на този закон предвиждат следното за член 206^{16}:

„78. 1. […]

2. Всеки продукт извън тези по член 206^{16}, параграф 3 от Данъчния кодекс се облага с акциз, когато:

a) е произведен с цел да се използва като гориво за отопление или моторно гориво;

b) предлага се за продажба като гориво за отопление или моторно гориво;

c) използва се като гориво за отопление или моторно гориво.

3. Преди да произвежда, да предлага за продажба или да използва енергийни продукти, всеки икономически оператор, за когото е налице някое от обстоятелствата по параграф 2, е длъжен да подаде заявление за акцизно класиране на съответните продукти до Комисията [по въпросите на одобряването на данъчните складове]. Към заявлението задължително се прилагат издаден от одобрена лаборатория протокол за изпитването на съответния продукт, решението на централния митнически орган за тарифното класиране на продукта и становището на Министерството на икономиката, търговията и предприятията за приравняването на съответния продукт към еквивалентен продукт, за който акцизите са определени.

[…]

4. Когато не изпълни задълженията по параграф 3 по отношение на стоки, за които е налице някое от обстоятелствата по член 206^{16}, параграфи 4, 5 и 6 от Данъчния кодекс, икономическият оператор дължи акциз за моторните горива и добавки по ставката за оловния бензин, а за горивата за отопление — по ставката за дизеловото гориво.

[…]“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

12 Дейността на PLK се състои в производство на енергийни продукти, и в частност на различни видове горива, въз основа на редица лицензи за управление на данъчен склад, които му дават право да получава, произвежда, преработва, съхранява и изпраща някои от тези продукти в режим на отложено плащане на акциз. Като част от дейността си PLK произвежда и тежко гориво 40/42S и полупреработено тежко гориво.

13 По отношение на сделките, осъществени от PLK в периода между 1 януари 2009 г. и 31 декември 2011 г., е извършена данъчна проверка.

14 Една от констатациите е, че PLK е употребявало тежко гориво 40/42S и полупреработено тежко гориво като горива както за пещите на технологичните си инсталации, така и за котлите на своята топлоелектрическа централа, за да получава необходимата пара за производството на топлинна енергия и електроенергия.

15 Контролните органи също така установяват, че PLK изобщо не е подавало заявление за приравняване на полупреработеното тежко гориво към еквивалентен продукт за целите на определянето на дължимите за него акцизи.

16 Поради това на 18 декември 2014 г. е издаден акт за определяне на допълнително акцизно задължение във връзка в частност с пускането на тежко гориво 40/42S и полупреработено тежко гориво за вътрешно потребление в топлоелектрическата централа на жалбоподателя в главното производство. Тъй като не е имало решение за приравняване на полупреработеното тежко гориво към друг енергиен продукт, органите за данъчен контрол определят дължимите акцизи по ставката за дизеловото гориво.

17 На 11 ноември 2015 г. генерална дирекция „Обжалване“ отхвърля подадената от PLK жалба по административен ред срещу този акт. В това отношение не е отчетено обстоятелството, че след данъчната проверка, на 27 април 2015 г., е издадено решение, с което полупреработеното тежко гориво е приравнено на тежко гориво за отопление.

18 На 5 януари 2016 г. PLK подава жалба до запитващата юрисдикция, като иска посоченото решение да бъде отменено, актът за определяне на допълнително акцизно задължение от 18 декември 2014 г. да бъде частично отменен и да се разпореди да му се възстанови надвнесеният акциз.

19 Според запитващата юрисдикция решението по спора в главното производство, който се свежда до въпроса налице ли е обсъжданото в главното производство данъчно задължение и евентуално какъв е размерът му, зависи от тълкуването на правото на Съюза.

20 Всъщност, от една страна, спорът в главното производство поставя въпрос за тълкуването на член 21, параграф 3 от Директива 2003/96, който предвижда изключение от възникването на данъчно задължение в хипотезата на потребление на енергийни продукти в рамките на предприятие, което произвежда такива, когато потребените продукти са произведени на място в това предприятие. От друга страна, необходими са пояснения за установения с член 2, параграф 3 от Директивата механизъм на облагане на енергийните продукти, за които в Директивата не е предвидена конкретна ставка. В това отношение следва да се определи дали не противоречи на принципа на пропорционалност отказът на данъчния орган да вземе предвид последващото решение за приравняване на полупреработеното тежко гориво на тежко гориво за отопление.

21 При тези условия Curtea de Apel București (Апелативен съд Букурещ, Румъния) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Допуска ли член 21, параграф 3 от [Директива 2003/96] разпоредбите на член 175, в сила до 31 март 2010 г. […], и съответно на член 206[16], в сила от 1 април 2010 г., от Данъчния кодекс — Закон № 571/2003, както и приетите на тяхно основание правни актове?

2) Допуска ли член 2, параграф 3 от [Директива 2003/96] разпоредбите на член 175, в сила до 31 март 2010 г. […], и съответно на член 206[16], в сила от 1 април 2010 г., от Данъчния кодекс — Закон № 571/2003, както и приетите на тяхно основание правни актове?

3) Допуска ли принципът на пропорционалност държавата да не вземе под внимание обстоятелството, че след данъчната проверка дружеството все пак се е снабдило с решение за приравняване на продукта „полупреработено тежко гориво“ към продукта „тежко гориво“, и при разглеждането на жалбата на данъчнозадълженото лице/дружеството да потвърди прилагането на първоначално определения акциз в размера, предвиден за продукта „дизелово гориво“?“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

22 С първия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 21, параграф 3 от Директива 2003/96 трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национални разпоредби или практики, които предвиждат при обстоятелства като разглежданите в главното производство да се облагат енергийни продукти, потребени в топлоелектрическата централа на предприятието, в което са произведени.

23 В това отношение следва да се отбележи, че съгласно член 21, параграф 3, първо изречение от тази директива потреблението на енергийни продукти в рамките на предприятие, което произвежда такива, не води до възникване на данъчно задължение, ако потребените енергийни продукти са произведени на място в предприятието.

24 Следва обаче да се констатира, че в член 21, параграф 3, трето изречение от Директивата се уточнява, че това изключение от възникването на данъчно задължение не следва да се прилага по отношение на потребление на енергийни продукти, което не е свързано с производството на енергийни продукти.

25 Ето защо, за да се прецени дали осъществяваното в топлоелектрическата централа на предприятието потребление на произведени в това предприятие енергийни продукти може да попада в обхвата на изключението по член 21, параграф 3, първо изречение от Директива 2003/96, следва да се съобразят целите на това потребление (вж. в този смисъл решение от 6 юни 2018 г., Koppers Denmark, C-49/17, EU:C:2018:395, т. 32).

26 На първо място, следва да се отбележи, че при потребление на енергийни продукти при обстоятелства като разглежданите в главното производство няма основание изключението от възникването на данъчно задължение да се прилага по отношение на онези от тях, които се използват с цел да се генерира енергия, която собствено не е предназначена за производството на енергийни продукти. Както признава в съдебното заседание жалбоподателят в главното производство, това важи в частност когато топлоенергията, произведена в топлоелектрическата централа на предприятието му, се използва с цел да се отоплят помещенията на това предприятие.

27 На второ място, потреблението на дела енергийни продукти, който служи, за да се произведат енергийни продукти, като в топлоелектрическата централа се генерира топлинната енергия, необходима за технологичния процес на производството им, попада в обхвата на предвиденото в член 21, параграф 3, първо изречение от Директивата изключение от възникването на данъчно задължение.

28 Както отбелязва генералният адвокат в точка 23 от заключението си, в това отношение е без значение, от една страна, дали енергийните продукти се потребяват пряко като гориво в технологичните инсталации за производство на енергийни продукти, или се потребяват в

топлоелектрическата централа на предприятието с цел да се генерира топлинна енергия, която след това да се използва в производствения процес, и от друга страна, дали това производство на енергия се осъществява чрез генерирането на междинен продукт като водната пара.

29 Всъщност, първо, в текста на член 21, параграф 3, първо изречение от Директива 2003/96 не е посочен специфичен метод, по който да трябва да се потребяват енергийните продукти в рамките на предприятието, в което са произведени, за да може за тях да важи изключението от възникването на данъчно задължение.

30 По-нататък, тълкуването, дадено в точка 28 от настоящото решение, намира потвърждение в общия разум на член 21, параграф 3 от Директивата. По-конкретно, от отрицателната формулировка на третото изречение от тази разпоредба може да се заключи, че целта на тази норма е извън обхвата на изключението да остане само потреблението на енергийни продукти, което няма никаква връзка с производството на енергийни продукти. Оттук следва, че ако е част от технологичния процес на производство на енергийни продукти, потреблението на енергийни продукти не бива да остава извън обхвата на посоченото изключение само заради начина на осъществяването си.

31 Накрая, всяко тълкуване, което би изключило приложимостта на член 21, параграф 3 от Директивата по отношение на потреблението на енергийни продукти при обстоятелства като разглежданите в главното производство само заради това, че те се потребяват в топлоелектрическата централа на съответното предприятие, би било в противоречие с целите на тази директива.

32 Всъщност подобно тълкуване би поставило в неизгода производството на топлинна енергия в инсталации за когенерация в сравнение с потреблението на енергийни продукти пряко като гориво в технологичните инсталации за производство на енергийни продукти. Така въпросното тълкуване би могло да застраши целта на Директива 2003/96, изложена в съображения 6, 7, 11 и 12 от нея, а именно да се насърчат целите на политиката за опазване на околната среда, доколкото когенерацията осигурява значителен потенциал за икономии на първична енергия и води до отделяне на по-малко емисии на CO_2 за единица продукция, отколкото отделното производство на топло- и електроенергия (вж. по аналогия решение от 7 март 2018 г., Cristal Union, C-31/17, EU:C:2018:168, т. 34—37).

33 На трето място, делът на енергийните продукти, потребени в топлоелектрическа централа за целите на производството на електроенергия, не попада в обхвата на предвиденото в член 21, параграф 3, първо изречение от Директивата изключение от възникването на данъчно задължение. Тази констатация обаче не се отразява на приложимостта на освобождаването, предвидено в член 14, параграф 1, буква а) от Директивата по отношение на енергийните продукти, използвани за производството на електроенергия.

34 Всъщност съгласно член 2, параграф 2 от Директива 2003/96 електроенергията също е обект на установения с Директивата хармонизиран режим на данъчно облагане. Както отбелязва генералният адвокат в точка 30 от заключението си, оттук следва, че за целите на прилагането на този режим при обстоятелства като разглежданите в главното производство наистина не следва да се взема предвид осъществяваното в съответната топлоелектрическа централа производство на необходимата топлинна енергия за технологичния процес на производство на енергийни продукти, но същото не би могло да важи за производството на електроенергия в тази централа. Ето защо, що се отнася до енергийните продукти, използвани за генерирането на електроенергия, следва да се приеме, че потреблението им има за цел да се произведе тази електроенергия.

35 Поради това не е издържана тезата на Комисията, че член 21, параграф 3, първо изречение от Директивата се прилага и по отношение на енергийните продукти, използвани за производството на електроенергия, и по отношение на така произведената електроенергия, която се използва в процеса на производство на енергийни продукти в предприятието.

36 Подобно тълкуване, което би разширило обхвата на предвиденото в тази разпоредба изключение от възникването на данъчно задължение, би могло да накърни съгласуваността на установения с Директивата режим на данъчно облагане.

37 Най-напред, следва да се припомни, че разпоредби като член 21, параграф 3, първо изречение от Директива 2003/96 — които предвиждат дерогация от предвидения в нея режим на данъчно облагане — трябва да се тълкуват стриктно (вж. по аналогия решение от 5 март 2015 г., Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, т. 39). Налага се обаче констатацията, че текстът на тази разпоредба не посочва изрично потреблението на електроенергия, произведена в рамките на произвеждащо енергийни продукти предприятие за целите на производството на такива продукти.

38 По-нататък, подобно тълкуване би било в противоречие с общия разум на тази директива. Всъщност, от една страна, Съдът вече е постановил, че всяко предприятие, което произвежда електроенергия за собствени нужди, независимо от неговата големина и от основната му икономическа дейност, трябва да се счита за дистрибутор по смисъла на член 21, параграф 5, трета алинея от Директивата (вж. в този смисъл решение от 27 юни 2018 г., Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, т. 38). Следователно няма основание за целите на установения с тази директива хармонизиран режим на данъчно облагане да не се взема под внимание производството на електроенергия, осъществявано за собствени нужди от предприятие като разглежданото в главното производство, което съответно попада в обхвата на понятието „дистрибутор“ по смисъла на тази разпоредба.

39 От друга страна, от член 21, параграф 3, второ изречение от Директивата следва, че държавите членки имат възможността да приемат, че потреблението в частност на електроенергия за целите на производството на енергийни продукти не поражда данъчно задължение.

40 Тази възможност обаче би останала без полезен ефект при всяко тълкуване, което би предполагало предвиденото в член 21, параграф 3, първо изречение от Директивата изключение от възникването на данъчно задължение да се прилага автоматично при условия като разглежданите в главното производство по отношение на електроенергията, произведена и използвана за целите на производството на енергийни продукти.

41 Накрая, подобно тълкуване би могло да застраши постигането на целите на Директива 2003/96. Всъщност Съдът вече е постановил, че член 21, параграф 5, трета алинея от тази директива цели да запълни празнотата, която иначе би възникнала в установения с Директивата хармонизиран режим на данъчно облагане, като осуети възможността произведената от дадено предприятие електроенергия за собствени нужди да остане извън обхвата на установения с Директивата хармонизиран режим на данъчно облагане (решение от 27 юни 2018 г., Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, т. 31—33).

42 Като предотвратява неравно третиране на предприятията, които като обсъжданото в главното производство предприятие произвеждат необходимата им електроенергия, спрямо предприятията, които се снабдяват от трети лица за целите на своето производство на енергийни продукти, тази разпоредба допринася за постигането на целите на Директива 2003/96, доколкото, както следва от съображения 2—5 и 24 от нея, с установяването на хармонизиран режим на данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията тази

директива цели в частност да способства за правилното функциониране на вътрешния пазар в енергийния сектор, като предотвратява по-конкретно нарушенията на конкуренцията (решение от 27 юни 2018 г., Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, т. 34 и цитираната съдебна практика).

43 Ако обаче се възприеме разширително тълкуване на член 21, параграф 3, първо изречение от тази директива в смисъл, че изключението от възникването на данъчно задължение се прилага за електроенергията, произведена в предприятие като разглежданото в главното производство и използвана за производството на енергийни продукти, би се стигнало именно до резултата, който законодателят на Съюза е искал да избегне посредством член 21, параграф 5, трета алинея от Директивата.

44 От изложените съображения следва, че за да се запази целостта на въведения с Директива 2003/96 хармонизиран режим на данъчно облагане, по отношение на електроенергията, произведена при обстоятелства като разглежданите в главното производство, следва да се прилагат онези разпоредби на Директивата, които законодателят на Съюза е предвидил специално за електроенергията.

45 Оттук следва, че потреблението на енергийни продукти в топлоелектрическа централа за целите на генерирането на електроенергия се урежда не от член 21, параграф 3 от Директивата, а от онези нейни разпоредби, които имат отношение към производството на електроенергия.

46 По-конкретно, както беше споменато в точка 33 от настоящото решение, по отношение на това потребление по принцип трябва да се прилагат разпоредбите на член 14, параграф 1, буква а), първо изречение от Директивата, които предвиждат освобождаване от данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията, използвани за производството на електроенергия, както и на електроенергията, използвана за да се поддържа възможността за производство на електроенергия.

47 В това отношение следва да се припомни, че тази разпоредба е задължителна за държавите членки, освен ако не са упражнили предоставената им възможност по член 14, параграф 1, буква а), второ изречение от Директива 2003/96 да се отклонят от режима на освобождаване (решение от 27 юни 2018 г., Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, т. 41). От преписката, с която разполага Съдът, не личи Румъния да е използвала тази възможност, но все пак запитващата юрисдикция следва да провери това.

48 По изложените съображения на първия въпрос следва да се отговори, че член 21, параграф 3 от Директива 2003/96 трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национални разпоредби или практики, които предвиждат да се облагат енергийни продукти, потребени в топлоелектрическата централа на предприятието, в което са произведени, при условие че целта на това потребление е да се произведат енергийни продукти, като се генерира топлинната енергия, необходима за технологичния процес на производството им. Това тълкуване не се отразява на принципната приложимост на член 14, параграф 1, буква а) от тази директива по отношение на дела на енергийните продукти, потребени за целите на производството на електроенергия.

По втория и третия въпрос

49 С втория и третия си въпрос, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 2, параграф 3 от Директива 2003/96 и принципът на пропорционалност трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национални разпоредби или практики, които предвиждат, че когато до компетентните данъчни органи не е подадено заявление за акцизно класиране на енергийни продукти като разглежданите в главното

производство, чието равнище на облагане не е определено в Директивата, същите се облагат по акцизната ставка за дизеловото гориво и тя се запазва дори ако впоследствие е издадено решение за класиране, с което тези продукти са приравнени на тежкото гориво.

50 Следва да се припомни, че както общият разум, така и целта на посочената директива почиват на принципа, че енергийните продукти се облагат според действителната им употреба, като се отчита по-специално ясното разграничение между моторните горива и горивата за отопление, на което се основава тази директива (вж. в този смисъл решения от 2 юни 2016 г., ROZ-ŚWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, т. 31—33 и от 13 юли 2017 г., Vakarų Baltijos laivų statykla, C-151/16, EU:C:2017:537, т. 42).

51 Затова член 2, параграф 3 от Директива 2003/96 предвижда, че когато са предназначени за използване, предлагани за продажба или използвани като моторно гориво или гориво за отопление, енергийните продукти, за които в Директивата не е определено равнище на облагане с данъци, се облагат в зависимост от употребата им със ставката, определена за еквивалентното гориво за отопление или моторно гориво. Както следва от практиката на Съда, за да се определи кое е „еквивалентното гориво за отопление или моторно гориво“ по смисъла на тази разпоредба, трябва най-напред да се вземе предвид как се употребява разглежданият продукт — като гориво за отопление или като моторно гориво, и след това да се установи употребата на кое от моторните горива или горивата за отопление, посочени в съответната таблица в приложение I към Директивата, действително се замества с този продукт, а ако няма такава заместимост — кое от тези горива е най-близко до продукта по качествата и предназначението си (решение от 3 април 2014 г., Kronos Titan и Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service, C-43/13 и C-44/13, EU:C:2014:216, т. 37).

52 Доколкото Директива 2003/96 не предвижда конкретен механизъм за контрол над действителната употреба на енергийните продукти, нито мерки за борба с данъчните измами във връзка с употребата на тези продукти, държавите членки трябва да предвидят такива механизми и такива мерки в националното си право при спазване на правото на Съюза. В това отношение от съображение 9 от Директивата следва, че държавите членки разполагат със свобода на преценка при определянето и осъществяването на политики, съответстващи на националните им условия (вж. по аналогия решение от 2 юни 2016 г., ROZ-ŚWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, т. 23).

53 При все това признатата на държавите членки свобода на преценка не може да постави под съмнение принципа, че енергийните продукти се облагат според действителната им употреба (вж. по аналогия решение от 13 юли 2017 г., Vakarų Baltijos laivų statykla, C-151/16, EU:C:2017:537, т. 44).

54 В противоречие с този принцип обаче са национални разпоредби или практики като разглежданите в главното производство, които предвиждат облагане на енергийните продукти по ставката за дизеловото гориво и запазване на тази ставка, когато до компетентните данъчни органи не е подадено заявление за акцизно класиране на тези продукти, при положение че тези разпоредби или практики биха могли да доведат до облагане на посочените продукти със ставка, която не отговаря на действителната им употреба, какъвто именно е резултатът, когато, както в настоящия случай, продуктите впоследствие са приравнени на тежкото гориво (вж. по аналогия решение от 2 юни 2016 г., ROZ-ŚWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, т. 34).

55 Освен това подобно автоматично прилагане на акцизната ставка за дизеловото гориво и запазването на тази ставка в случай на неподаване на заявление за класиране са в разрез с принципа на пропорционалност.

56 В това отношение следва да се припомни, че общите принципи на правото, сред които е и принципът на пропорционалност, са част от правния ред на Съюза. Поради това те трябва да се спазват както от институциите на Съюза, така и от държавите членки при упражняване на правомощията, предоставени им с директивите на Съюза (решение от 2 юни 2016 г., ROZ-ŚWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, т. 20 и цитираната съдебна практика).

57 В писменото си становище румънското правителство поддържа, че прилагането на акцизната ставка за дизеловото гориво по отношение на определени енергийни продукти и запазването на тази ставка, в случай че съответният икономически оператор не е поискал акцизно класиране за тези продукти, имат за цел да се противодейства на избягването на данъци и данъчните измами, като се предотврати рискът подобно потребление да се обложи по ставките за горивата за отопление, въпреки че действителната употреба на енергийните продукти като моторно гориво би трябвало да се облага по по-високи ставки.

58 Прилагането на акцизната ставка за моторно гориво, в случая за дизеловото гориво, по отношение на енергийни продукти като разглежданите в главното производство и запазването на това равнище на облагане заради неподаването на заявление за класиране на тези продукти, макар впоследствие да е установено, че поради използването им като гориво за отопление следва да се приравнят на тежкото гориво, обаче надхвърлят необходимото за предотвратяването на избягването на данъци и данъчните измами (вж. по аналогия решение от 2 юни 2016 г., ROZ-ŚWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, т. 39).

59 В този контекст следва да се уточни, че наистина държавите членки могат да предвидят налагане на имуществена санкция за нарушаването на формални изисквания, каквото е изискването за подаване на такова заявление, когато равнището на данъчно облагане на продуктите не е определено в Директива 2003/96, но все пак нарушението на формални изисквания не може да е причина продукти като разглежданите в главното производство да не се обложат в съответствие с материалноправните условия, предвидени в член 2, параграф 3 от тази директива (вж. по аналогия решение от 27 юни 2018 г., Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, т. 44).

60 Както следва от точки 50 и 51 от настоящото решение, сред тези материалноправни условия за облагането на такива продукти са действителната им употреба като гориво за отопление или моторно гориво, както и отъждествяването им с онова от моторните горива или горивата за отопление с определено в Директивата равнище на облагане, чиято употреба те действително заместват, а ако няма такава заместимост — онова, което е най-близко до тях по качествата и предназначението си.

61 Следователно трябва да се констатира, че наложеното на икономическите оператори задължение да подават заявление за акцизно класиране на енергийните продукти като обсъжданото в главното производство не е сред тези материалноправни условия и има за цел единствено да позволи на данъчните органи да упражняват контрол за спазването на тези условия от икономическите оператори. В този смисъл, противно на твърденията на румънското правителство, това задължение е само формално.

62 По изложените съображения на втория и третия въпрос следва да се отговори, че член 2, параграф 3 от Директива 2003/96 и принципът на пропорционалност трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национални разпоредби или практики, които предвиждат, че когато до компетентните данъчни органи не е подадено заявление за акцизно класиране на енергийни продукти, чието равнище на облагане не е определено в Директивата, същите се облагат по акцизната ставка за дизеловото гориво и тя се запазва дори ако впоследствие е издадено решение за класиране, с което тези продукти са приравнени на тежкото гориво.

По съдебните разноски

63 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (пети състав) реши:

1) **Член 21, параграф 3 от Директива 2003/96/ЕО на Съвета от 27 октомври 2003 година относно преструктурирането на правната рамката на Общността за данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национални разпоредби или практики, които предвиждат да се облагат енергийни продукти, потребени в топлоелектрическата централа на предприятието, в което са произведени, при условие че целта на това потребление е да се произведат енергийни продукти, като се генерира топлинната енергия, необходима за технологичния процес на производството им. Това тълкуване не се отразява на принципната приложимост на член 14, параграф 1, буква а) от тази директива по отношение на дела на енергийните продукти, потребени за целите на производството на електроенергия.**

2) **Член 2, параграф 3 от Директива 2003/96 и принципът на пропорционалност трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национални разпоредби или практики, които предвиждат, че когато до компетентните данъчни органи не е подадено заявление за акцизно класиране на енергийни продукти, чието равнище на облагане не е определено в Директивата, същите се облагат по акцизната ставка за дизеловото гориво и тя се запазва дори ако впоследствие е издадено решение за класиране, с което тези продукти са приравнени на тежкото гориво.**

Подписи