Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
A. RANTOS
представено на 25 януари 2024 година [1]

Дело C-743/22

DISA SUMINISTROS Y TRADING SLU (DISA)
срещу
Agencia Estatal de la Administración Tributaria

(Преюдициално запитване, отправено от Tribunal Supremo (Върховен съд, Испания)

„Преюдициално запитване — Данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията — Директива 2003/96/ЕО — Член 5 — Акциз върху минералните масла — Регионална ставка на акциза върху минералните масла в допълнение към националната ставка — Диференцирани акцизни ставки на територията на държава членка в зависимост от областта, в която се потребява продуктът“

I. Въведение

1. Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 5 от Директива 2003/96/ЕО [2].

2. Запитването е отправено в рамките на спор между DISA Suministros y Trading, SLU (наричано по-нататък „DISA“ или „жалбоподателят“) и Agencia Estatal de la Administración Tributaria (Държавна агенция „Данъчна администрация“, Испания) във връзка с исканията на жалбоподателя за възстановяване на данъците, начислени на основание на допълнителната данъчна ставка на автономна област, върху акциза, с който се облагат минералните масла (impuesto especial sobre hidrocarburos) (наричан по-нататък „IEH“).

3. Това дело предоставя на Съда повод да уточни дали независимо от спазването на предвидените в Директива 2003/96 минимални нива на данъчно облагане тази директива налага еднакво ниво на данъчно облагане за цялата територия на дадена държава членка, или оставя на държавите членки свобода на преценка да предвидят различни акцизни ставки за един и същ продукт и една и съща употреба в зависимост от частта от националната територия, в която този продукт е предназначен за потребление.

[1] Език на оригиналния текст: френски.

[2] Директива на Съвета от 27 октомври 2003 година относно преструктурирането на правната рамка 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). В преюдициалното запитване се прави позоваване само на Директива 2003/96 в редакцията ѝ, приложима към спора в главното производство, която обхваща периода 2013—2015 г., без да се споменават последващите ѝ изменения и преработки.

II. Правна уредба

A. Правото на Съюза

1. Директива 2003/96

4. Съображения 2—5, 9, 10, 15 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.

[…]

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

(10) Държавите членки желаят да въведат или запазят различни видове данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията. В тази връзка на държавите членки следва бъде позволено да се съобразят с минималните нива на облагане с данъци в Общността, като вземат предвид общо наложените задължения, обхващащи всички косвени данъци, които те са решили да налагат (с изключение на данъка върху добавената стойност).

[…]

(15) При някои обстоятелства или неизменни условия следва да се допуска възможност за прилагане на диференцирани национални ставки при облагането с данъци на един и същ продукт, при условие че се спазват минималните нива на облагане с данъци в Общността, както и правилата на вътрешния пазар и конкуренцията.

[…]

(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 правилното функциониране на вътрешния пазар и няма да доведе до нарушаване на конкуренцията“.

5. Член 1 от тази директива гласи:

„Държавите членки налагат данъци върху енергийните продукти и електроенергията в съответствие с настоящата директива“.

6. Член 2, параграф 1, буква б) от посочената директива има следния текст:

„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“.

7. Член 3 от същата директива предвижда:

„Позоваванията в Директива 92/12/ЕИО на „минерални масла“ или „акциз“, доколкото се отнася[т] до минералните масла, се тълкуват като обхващащи всички енергийни продукти, електроенергията и националните косвени данъци, упоменати съответно в член 2 и член 4, параграф 2 от настоящата директива“.

8. Член 4 от Директива 2003/96 предвижда:

„1. Нивата на облагане с данъци, които държавите членки прилагат за енергийните продукти и електроенергията, изброени в член 2, не могат да бъдат по-малки от минималните нива на облагане с данъци, посочени в настоящата директива.

2. За целите на настоящата директива „ниво на облагане с данъци“ представлява общо наложените задължения, обхващащи всички косвени данъци (с изключение на ДДС), изчислени пряко или косвено върху количеството енергийни продукти и електроенергия при пускането им за потребление“.

9. Член 5 от тази директива гласи:

„Държавите членки могат да прилагат диференцирани ставки при данъчното облагане, при условие че се спазват минималните данъчни ставки, определени в настоящата директива и правото на Общността, при следните случаи:

– когато диференцираните ставки са директно свързани с качеството на продукта,

– когато диференцираните ставки зависят от количествените нива при потреблението на електроенергия и енергийни продукти, използвани за отопление,

– за следните предназначения: местен обществен пътнически транспорт (включително таксита), събиране на отпадъци, за въоръжените сили и държавната администрация, за хора с увреждания, линейки,

– между използване за стопански и нестопански цели, на енергийните продукти и електроенергията, както е посочено в членове 9 и 10“.

10. Член 6 от посочената директива гласи:

„Държавите членки са свободни да прилагат освобождаването от облагане с данъци или намалени данъчни ставки, предвидени с настоящата директива:

а) пряко;

б) посредством диференцирани данъчни ставки; или

в) чрез възстановяване на цялата или част от сумата от данъчно облагане“.

11. Член 19, параграфи 1 и 3 от същата директива предвижда:

„1. В допълнение към разпоредбите от предишните членове, и по-специално тези от членове 5, 15 и 17, Съветът, като действа единодушно по предложение на Комисията, може да даде разрешение на всяка държава членка да въведе допълнително освобождаване или редуциране на нивата на данъчно облагане поради специфични съображения.

Държава членка, която желае да приложи такава мярка, трябва да информира по съответен начин Комисията, като ѝ предостави цялата свързана със случая и необходима информация. Комисията разглежда молбата, като отчита, inter alia, правилното функциониране на вътрешния пазар, необходимостта от осигуряване на лоялната конкуренция и политиките на Общността в областта на здравеопазването, околната среда, енергетиката и транспорта.

[…]

3. Ако счете, че предвиденото в параграф 1 освобождаване от данъци или намалени данъчни ставки вече не са обосновани, особено що се отнася до гарантиране на лоялната конкуренция или липсата на нарушение във функционирането на вътрешния пазар или във връзка с политиките на Общността в областта на здравеопазването, опазване на околната среда, енергетиката и транспорта, Комисията трябва да представи съответни предложения на Съвета. Съветът взема решение по тези предложения с единодушие“.

2. Директива 2008/118/ЕО

12. Член 1, параграфи 1 и 2 от Директива 2008/118/ЕО [3] гласи:

„1. Настоящата директива определя общ режим по отношение на акциза, с който се облага пряко или косвено потреблението на следните стоки (наричани по-долу „акцизни стоки“):

а) енергийни продукти и електрическата енергия, обхванати от [Директива 2003/96];

[…]

2. Държавите членки могат да налагат по отношение на акцизните стоки допълнителни косвени данъци със специално предназначение, при условие че тези данъци са в съответствие с данъчните правила на Общността, приложими по отношение на акцизите или данъка върху добавената стойност при определянето на данъчната основа, изчисляването на данъчното задължение, облагането и контрола на данъка, като тези правила не включват разпоредбите, свързани с освобождаването от данъци“.

Б. Испанското право

13. Член 50 ter от Ley 38/1992 de Impuestos Especiales (Закон 38/1992 за акцизите от 28 декември 1992 г., наричан по-нататък „Законът за акцизите“), озаглавен „Данъчна ставка на автономните области“, в приложимата си към спора в главното производство редакция гласи:

„1 Автономните области могат да установят регионална ставка на акциза върху минералните масла за допълнително облагане на продуктите, към които се прилагат ставките, посочени в точки […], консумирани на съответните им територии. Регионалната ставка се прилага в съответствие с настоящия закон и при ограниченията и условията, предвидени в правната уредба относно финансирането на автономните области.

2. Прилага се регионалната ставка на автономната област, на чиято територия се извършва крайното потребление на облагаемите продукти. За целите на настоящия член за консумирани на територията на автономна област се считат продуктите, получени в едно от следните места:

[…]“.

14. Член 50 ter от Закона за акцизите е бил в сила през данъчните 2013—2018 г. Считано от 1 януари 2019 г., той е отменен с Ley 6/2018 de Presupuestos Generales del Estado para 2018 (Закон 6/2018 за общия държавен бюджет за 2018 г.) от 3 юли 2018 г., в чиито мотиви се посочва по-специално:

„[щ]о се отнася до акцизите, регионалната ставка на акциза върху минералните масла се включва в специалната ставка на държавата с цел да се гарантира единството на пазара на горивата за отопление и на моторните горива, без тази мярка да води до намаляване на приходите на автономните области, в рамките на общностната правна уредба“.

[3] Директива на Съвета от 16 декември 2008 година относно общия режим на облагане с акцизи и за отмяна на Директива 92/12/ЕИО (ОВ L 9, 2009 г., стр. 12).

III. Спорът в главното производство, преюдициалният въпрос и производството пред Съда

15. Образуванията CLH, TEPSA и SECICAR, които са логистични оператори, подлежащи на облагане с IEH, са представили акцизни декларации за периода 2013—2015 г., като са начислили размера на IEH на DISA. DISA извършва дейност в областта на покупко-продажбата, вноса и търговията на едро на петролни продукти.

16. След начисляването ѝ на IEH DISA иска от данъчната администрация да коригира акцизните декларации, представени от CLH, TEPSA и SECICAR, и претендира възстановяване на сумите, съответстващи на допълнителната регионална ставка на акциза върху минералните масла, определена от съответната автономна област (наричана по-нататък „регионалната ставка на акциза върху минералните масла“ или „регионалната ставка на IEH“).

17. В подкрепа на исканията си DISA твърди, че тази регионална ставка, посочена в член 50 ter от Закона за акцизите и влязла в сила от 1 януари 2013 г., противоречи на правото на Съюза, тъй като нарушава някои разпоредби на Директива 2003/96, и по-специално член 5 от нея, поради това че не е в съответствие с предвидените в тази разпоредба изключения за целите на прилагането на диференцираните данъчни ставки и че противоречи на целта за единно данъчно облагане на тази директива.

18. Данъчната администрация отхвърля тези искания, като счита, че тя не следва да се произнася по въпроса дали испанската правна уредба нарушава правото на Съюза.

19. Тогава жалбоподателят подава по административен ред жалби срещу това отхвърляне пред Tribunal Económico-Administrativo Central (Централен административно-икономически съд, Испания).

20. Впоследствие срещу отхвърлянето на подадените по административен ред жалби жалбоподателят подава жалба по съдебен ред пред административното отделение на Audiencia Nacional (Национален съд, Испания), която е отхвърлена със съдебно решение от 25 ноември 2020 г. Макар да отбелязва, че правните съмнения, породени от тълкуването на Директива 2003/96, биха могли да го накарат да отправи преюдициално запитване, Audiencia Nacional (Национален съд) отхвърля искането за възстановяване на платените суми с мотива, че DISA не е доказало, че не е начислило тези суми на други лица, което би могло да доведе до неоснователно обогатяване на жалбоподателя.

21. Жалбоподателят подава касационна жалба срещу решението на Audiencia Nacional (Национален съд) пред запитващата юрисдикция Tribunal Supremo (Върховен съд, Испания).

22. Последната юрисдикция подчертава, че с оглед на регионалната ставка на акциза върху минералните масла решаването на спора в главното производство зависи от тълкуването на Директива 2003/96. В това отношение тя приема, че нито тази директива, нито практиката на Съда предоставят ясно тълкуване на член 5 от посочената директива относно това дали и при какви условия тя не допуска — при данъчното облагане на енергийните продукти и електроенергията — в дадена държава членка да се въвеждат диференцирани ставки за един и същ продукт в зависимост от съответната територия.

23. При тези обстоятелства Tribunal Supremo (Върховен съд) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли Директива [2003/96], и по-специално член 5 от нея, да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна норма като член 50 ter от [Закона за акцизите], която оправомощава автономните области да установяват диференцирани по територия ставки на акциза върху минералните масла по отношение на един и същ продукт?“.

24. Писмени становища пред Съда представят жалбоподателят, испанското правителство и Европейската комисия.

IV. Анализ

A. Допустимост на преюдициалния въпрос

25. Преди да се анализира единственият въпрос, отправен от запитващата юрисдикция, следва да се разгледа повдигнатото от испанското правителство възражение за недопустимост.

26. Всъщност това правителство твърди, че преюдициалният въпрос трябва да бъде обявен за недопустим, тъй като е хипотетичен. Според него въпросът съвместима ли е разглежданата национална разпоредба с правото на Съюза, е нямало да бъде разглеждан пред предходните инстанции, сезирани със спора в главното производство, нито дори в рамките на обжалването пред запитващата юрисдикция, тъй като това обжалване е трябвало в самото начало да бъде ограничено до въпроса за процесуалната легитимация на жалбоподателя да започне процедура за възстановяване на недължимо платеното.

27. В това отношение трябва да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика въпросите, които са свързани с тълкуването на правото на Съюза и са поставени от националния съд в нормативната и фактическа рамка, която той определя съгласно своите собствени правомощия и проверката на чиято точност не е задача на Съда, се ползват с презумпция за релевантност. Съдът може да откаже да се произнесе по отправеното от национална юрисдикция преюдициално запитване само ако е съвсем очевидно, че исканото тълкуване на правото на Съюза няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора в главното производство, когато проблемът е от хипотетично естество или когато Съдът не разполага с необходимите данни от фактическа и правна страна, за да бъде полезен с отговора на поставените му въпроси [4].

28. В настоящия случай обаче поставеният от запитващата юрисдикция въпрос има пряка връзка с действителността или с предмета на спора в главното производство, доколкото този спор се отнася до искане на жалбоподателя за възстановяване на начислената му сума, съответстваща на регионалния транш на IEH, тъй като този транш противоречал на Директива 2003/96, в частност на член 5 от нея. От друга страна, запитващата юрисдикция отбелязва, че решаването на спора в главното производство зависи от тълкуването на тази директива, тъй като съгласно националното право, уреждащо касационните производства,

[4] Решение от 12 януари 2023 г., DOBELES HES (C-702/20 и C-17/21, EU:C:2023:1, т. 47 и цитираната съдебна практика).

тя трябва да се произнесе по жалбата по същество[5]. Накрая, от акта за преюдициално запитване става ясно, без това да се оспорва от испанското правителство, че исканията на жалбоподателя за възстановяване се отнасят до период, през който член 50 ter от Закона за акцизите е бил в сила.

29. С оглед на гореизложеното направеното от испанското правителство възражение за недопустимост следва да се отхвърли.

Б. По същество

30. С единствения си преюдициален въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали Директива 2003/96, в частност член 5 от нея, допуска национална правна норма като член 50 ter от Закона за акцизите, която оправомощава автономните области да установяват диференцирани по територия ставки на акциза върху минералните масла, при положение че са спазени изискванията от тази директива минимални данъчни ставки.

1. Предварителни бележки

31. В началото следва да се отбележи, че настоящото дело се характеризира с това, че разглежданата национална разпоредба е позволявала на всяка испанска автономна област да установи собствена регионална ставка на акциза върху минералните масла в допълнение към националната акцизна ставка[6].

32. От друга страна, както става ясно от описанието на националната правна уредба в точка 14 от настоящото заключение, испанското правителство е изменило член 50 ter от Закона за акцизите, който е бил в сила от 2013 г. до 2018 г., като е отменило допълнителната регионална ставка, считано от 1 януари 2019 г.[7]. След отмяната ѝ Кралство Испания е въвело друга система за финансиране на автономните области, предвиждаща единна ставка за цялата му територия[8].

2. Основните елементи на предвидения в Директива 2003/96 режим на хармонизирано данъчно облагане

33. Следва да се отбележи, че предвиждайки режим на хармонизирано данъчно облагане на енергийните продукти и на електроенергията, Директива 2003/96 цели, както става ясно от съображения 2—5 и 24 от нея, да се осигури правилното функциониране на вътрешния пазар в енергийния сектор, като се предотврати по-конкретно нарушаване на

[5] В това отношение запитващата юрисдикция изтъква, че DISA е поискало по административен ред възстановяването на акцизите, които е платило във връзка с регионалната ставка на IEH, тъй като те противоречали на правото на Съюза, и че е поддържало искането си пред Audiencia Nacional (Национален съд) и пред запитващата юрисдикция.

[6] Действащата национална правна уредба е предвиждала два транша на облагане, а именно, от една страна, националния транш, който е бил еднакъв за цялата територия на страната, и от друга страна, допълнителен регионален транш, който се е определял от всяка автономна област за минералните масла, потребявани на нейна територия.

[7] Жалбоподателят и Комисията твърдят, че Кралство Испания е отменило разпоредбата на член 50 ter от Закона за акцизите след диалога, проведен между тази държава членка и Комисията, в хода на който последната е изразила съмненията си относно съвместимостта на диференцираната регионална ставка с Директива 2003/96.

[8] Според становището на Комисията по силата на новата национална правна уредба се прилага една-единствена ставка на акциза върху минералните масла, а приходите се разпределят между държавата (42 %) и автономните области (58 %).

конкуренцията[9]. По този начин Директивата се стреми да намали различията между размера на националните данъчни ставки на енергийните продукти, тъй като е установено, че това е фактор, който оказва неблагоприятно въздействие върху правилното функциониране на вътрешния пазар[10].

34. За постигането на тази цел законодателят на Съюза е извършил частична, а не изчерпателна хармонизация на правилата за данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията, тъй като посочената директива установява само хармонизирани минимални данъчни ставки[11]. За тази цел член 4, параграф 1 от Директивата изисква нивата на облагане с данъци, които държавите членки прилагат за енергийните продукти и електроенергията, изброени в член 2 от същата директива, да не могат да бъдат по-малки от минималните нива на облагане с данъци, посочени в нея.

35. При все това, като признава както необходимостта на държавите членки да бъде позволена гъвкавост при определянето и осъществяването на политики, съответстващи на националните им условия, така и факта, че всяка държава членка определя самостоятелно мерките за транспониране на Директива 2003/96, тази директива оставя свобода на преценка на държавите членки в областта на акцизите[12]. В този смисъл посочената директива съдържа редица разпоредби (сред които по-специално членове 5 и 7, както и членове 15—19), които предвиждат възможност за държавите членки при определени условия да въвеждат диференцирани ставки при данъчното облагане, освобождаване от данъци или данъчни намаления на акцизите[13].

3. Съответствието на IEH с член 5 от Директива 2003/96

36. Що се отнася до член 5 от Директива 2003/96, следва да се констатира, че в тази разпоредба са изброени случаите, в които държавите членки могат да прилагат диференцирани данъчни ставки за един и същ продукт.

37. В началото обаче се налага констатацията, че прилагането на диференцирани ставки за различни области в една и съща държава членка a priori не спада към предвидените в посочената разпоредба случаи. Всъщност нито един от случаите, изброени в член 5 от тази директива, не предвижда възможност за прилагане на регионално диференциране на акцизите. От друга страна, използването на израза „при следните случаи“, за да се посочат случаите, при които съгласно тази разпоредба би било възможно диференциране на ставките за облагане, изглежда, не оставя никакво съмнение относно изчерпателния характер на списъка със случаите, при които държавите членки могат да прилагат диференцирани данъчни ставки за един и същ продукт[14]. Такова тълкуване произтича

[9] Решение от 30 януари 2020 г., Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, т. 30 и цитираната съдебна практика), и моето заключение по дело RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, т. 25).

[10] Вж. в този смисъл съображение 4 от Директива 2003/96 и заключението на генерален адвокат Richard de la Tour по дело Комисия/Италия (Помощ при закупуването на моторни горива) (C-63/19, EU:C:2020:596, т. 78).

[11] Вж. решение от 30 януари 2020 г., Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, т. 26).

[12] Вж. решение от 30 януари 2020 г., Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, т. 28 и цитираната съдебна практика).

[13] Вж. решения от 30 януари 2020 г., Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, т 26), и от 14 януари 2021 г., Комисия/Италия (Помощ при закупуването на моторни горива) (C-63/19, EU:C:2021:18, т. 75 и цитираната съдебна практика).

[14] Прочитът на текстовете на различните езици на Директива 2003/96, изглежда, потвърждава, че член 5 от тази директива съдържа изчерпателен списък на случаите, при които държавите членки могат да установят диференцирани данъчни ставки за един и същ продукт. В това отношение следва да се отбележи, че изглежда, няма значителни различия в текстовете на отделните езици на тази разпоредба, що се отнася до израза „при следните случаи“, който е преведен с „in den folgenden Fällen“ в текста на немски език, „στις ακόλουθες περιπτώσεις“ в текста на гръцки език, „in the following cases“ в текста на английски език и „nei seguenti casi“ в текста на италиански език.

освен това и от съображение 15 от посочената директива, което предвижда, че „*[n]ри някои обстоятелства* или неизменни условия следва да се допуска възможност за прилагане на диференцирани национални ставки при облагането с данъци на един и същ продукт, при условие че се спазват минималните нива на облагане с данъци в Общността, както и правилата на вътрешния пазар и конкуренцията“ [15].

38. В това отношение практиката на Съда, изглежда, също потвърждава изчерпателния характер на случаите, изброени в член 5 от Директива 2003/96, като посочва, че тази разпоредба предвижда диференцирани ставки на данъчно облагане в някои „*изчерпателно изброени* в този член случаи“ [16].

39. Следва обаче да се констатира, както правилно отбелязва запитващата юрисдикция, че въпросът за уеднаквяването на акцизните ставки за един и същ продукт и една и съща употреба в дадена държава членка не е разглеждан изрично в досегашната практика на Съда относно Директива 2003/96, и по-специално относно член 5 от нея.

40. Въпреки че в два иска за установяване на неизпълнение на задължения Комисията е счела, че диференцирани по територия акцизни ставки, подобни на разглежданите в главното производство, са спорни с оглед на Директива 2003/96 [17] и въпросът дали тази директива допуска такова диференциране по региони, е бил обсъждан от страните, Съдът не се е произнесъл изрично по този въпрос в съответните решения. Така в решение Комисия/Франция Съдът само констатира неизпълнението на задължения от страна на Френската република, тъй като тя не е привела своята система за данъчно облагане на електроенергията в съответствие с Директива 2003/96 в определения за това срок. Това се отнася и за решение Комисия/Италия (Помощ при закупуването на моторни горива), в което Съдът не е трябвало да се произнася по посочения въпрос, тъй като приема, че Комисията не е доказала твърдяното от нея неизпълнение на задължения [18].

41. Преюдициалният въпрос, поставен в настоящото дело, може да бъде тълкуван по два начина. Според първото тълкуване, защитавано от испанското правителство, член 5 от Директива 2003/96 допуска наличието на диференцирани по области данъчни ставки, с които се облагат енергийните продукти, при условие че те са в съответствие с предвидените в тази директива минимални ставки. Според второто тълкуване, защитавано от жалбоподателя и Комисията, задължението за спазване на еднакво ниво на данъчно облагане на цялата територия на държава членка за един и същ продукт, произтичащо от член 5 от Директива 2003/96, важи независимо от спазването на предвидените в тази директива минимални данъчни ставки.

42. Поради изложените по-нататък причини смятам, че следва да се предпочете второто тълкуване.

[15] Курсивът е мой.

[16] Вж. в този смисъл решения от 2 юни 2016 г., ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, т. 29), и от 16 ноември 2023 г., Tüke Busz (C-391/22, EU:C:2023:892, т. 47). Макар в точка 23 от решение от 22 декември 2022 г., Shell Deutschland Oil (C-553/21, EU:C:2022:1030), Съдът да използва израза „*в определени* [от този член] *случаи*“, без да споменава термина „изчерпателно“, последният е използван в точка 47 от неотдавнашното му решение от 16 ноември 2023 г., Tüke Busz (C-391/22, EU:C:2023:892). Курсивът е мой.

[17] Вж. в този смисъл делата, по които са постановени решения от 25 октомври 2012 г., Комисия/Франция (C-164/11, EU:C:2012:665), и от 14 януари 2021 г., Комисия/Италия (Помощ при закупуването на моторни горива) (C-63/19, EU:C:2021:18).

[18] Съгласно обаче констатациите, направени от генерален адвокат Richard de la Tour в точка 80 от неговото заключение по това дело, „[м]ежду страните [включително Кралство Испания, встъпило в подкрепа на Италианската република] е безспорно, че Директива 2003/96 налага спазването на минимално ниво на облагане с данъци за всеки продукт и за всяка негова употреба на цялата територия на една и съща държава членка“ (C-63/19, EU:C:2020:596).

43. На първо място, следва да се припомни, че макар данъчното облагане на енергийните продукти и електроенергията да е само частично хармонизирано, а Директива 2003/96 да признава известна гъвкавост и свобода на преценка на държавите членки при осъществяването на политики, съответстващи на националните им условия, това не променя факта, че тази свобода на преценка е регламентирана. От това следва, че предоставената на държавите членки възможност да въвеждат диференцирани данъчни ставки, освобождаване от облагане с данъци или намаляване на акциза може да се приложи само при строго спазване на условията, установени в относимите разпоредби на тази директива. Всъщност липсата на такова регламентиране би лишила посочената директива от всякакъв смисъл.

44. Член 5 от Директива 2003/96 не прави изключение от тази логика на регламентиране, тъй като самият текст на тази разпоредба показва волята на законодателя да регламентира свободата на преценка на държавите членки да прилагат различни ставки за един и същ продукт, независимо от спазването на наложените от тази директива минимални данъчни ставки [19]. В този смисъл, противно на твърдяното от испанското правителство, посочената директива не предоставя на държавите членки абсолютна свобода да определят диференцираните данъчни ставки, които считат за подходящи, като се позовават единствено на факта, че прилаганата ставка остава по-висока от наложената минимална ставка. Такова тълкуване би лишило член 5 от Директива 2003/96 от всякакъв смисъл. Ето защо споделям позицията на генерален адвокат Richard de la Tour, изразена в неговото заключение по дело Комисия/Италия (Помощ при закупуването на моторни горива) (C-63/19, EU:C:2020:596, т. 82), че държавите членки могат да прилагат изключения от принципа на единно облагане за всеки продукт и за всяка негова употреба само в изрично изброените в Директива 2003/96 случаи.

45. Следва да се уточни, от друга страна, че член 5 не е единствената разпоредба на Директива 2003/96, която позволява различия в областта на данъчното облагане в рамките на една и съща държава членка. Всъщност член 19 от тази директива позволява на държавите членки да въвеждат диференцирани данъчни ставки чрез допълнително освобождаване или редуциране на нивата на данъчно облагане поради специфични съображения, при условие че Съветът, като действа единодушно по предложение на Комисията, не възразява. В това отношение следва да се констатира, че в приложение на тази разпоредба Съветът вече е разрешил известен брой намаления на акцизите за конкретни региони или зони в рамките на дадена държава членка [20].

46. Докато Комисията и жалбоподателят считат, че за да приложи диференцирана ставка в определена област, съответната държава членка трябва да се позове на член 19 от Директива 2003/96 и да поиска разрешение в съответствие с тази разпоредба, испанското правителство, без да коментира необходимостта от получаване на такова разрешение, от своя страна твърди, че фактът, че член 19 от посочената директива разрешава намаление на данъчните ставки, сам по себе си е достатъчно доказателство, че Директивата допуска регионални различия.

[19] Вж. в този смисъл решение от 16 ноември 2023 г., Tüke Busz (C-391/22, EU:C:2023:892, т. 46 и 47).

[20] Вж. в този смисъл Решение за изпълнение 2011/38/ЕС на Съвета от 18 януари 2011 година за предоставяне разрешение на Франция да прилага диференцирано ниво на данъчно облагане върху моторните горива в съответствие с член 19 от Директива 2003/96/ЕО (ОВ L 19, 2011 г., стр. 13), Решение за изпълнение 2013/193/ЕС на Съвета от 22 април 2013 година за предоставяне на разрешение на Френската република да прилага диференцирано ниво на данъчно облагане върху моторните горива в съответствие с член 19 от Директива 2003/96/ЕО (ОВ L 113, 2013 г., стр. 15) и Решение за изпълнение (ЕС) 2016/358 на Съвета от 8 март 2016 година за даване на разрешение на Френската република да прилага намалени нива на данъчно облагане за бензина и газьола, използвани като моторно гориво, в съответствие с член 19 от Директива 2003/96/ЕО (ОВ L 67, 2016 г., стр. 35).

47. Макар от самия текст на член 5 от Директива 2003/96 да не става ясно дали предвиденият в тази разпоредба разрешителен режим обхваща само случаите, при които диференцираното облагане е резултат от освобождаване или намаление, надхвърлящо минималните ставки, или въпросният член 5 обхваща и случаи като разглеждания в главното производство, при които диференцираната регионална ставка остава над минималните нива на данъчно облагане, това не променя факта, че във всеки случай, за да може държава членка да се възползва от тази възможност, тя трябва да получи предварително разрешение от Съвета в съответствие с член 19 от тази директива, което испанското правителство не е направило в настоящия случай.

48. На второ място, следва да се анализира доводът на испанското правителство, че тъй като е израз на политическата автономия на автономните области, призната от испанската конституция и защитена с член 4, параграф 2 ДЕС[21], член 50 ter от Закона за акцизите обосновава застъпеното от това правителство тълкуване на Директива 2003/96.

49. В това отношение следва да се припомни, че разпределянето на правомощия в дадена държава членка се ползва от защитата, предоставена с член 4, параграф 2 ДЕС, според който Съюзът е длъжен да зачита националната идентичност на държавите членки, присъща на техните основни политически и конституционни структури, включително по отношение на местното и регионалното самоуправление[22]. От друга страна, от постоянната практика на Съда става ясно, че всяка държава членка може свободно да разпределя правомощия в национален план и да прилага актовете от общностното право, които не са пряко приложими, посредством мерки, взети от регионалните или местните органи, стига това разпределяне на правомощия да позволява правилното прилагане на съответните актове от общностното право[23].

50. Налага се обаче констатацията, че нито една разпоредба на Директива 2003/96, включително член 5 от нея (дори тълкуван в предложения в точка 44 от настоящото заключение смисъл), не може да постави под въпрос принципите, признати по силата на член 4, параграф 2 ДЕС. Всъщност, като предвижда поредица от разпоредби, позволяващи на държавите членки при определени условия да се отклоняват от предвидените в нея минимални ставки, тази директива по същество има за цел не само да отчете данъчните традиции на държавите членки, но и да им позволи да осъществяват политики, съответстващи на националните им условия[24]. Смятам, че никоя държава членка не може да се позовава на защитата, предоставена от член 4, параграф 2 ДЕС, нито да изтъква по-специално вътрешната си организация и разпределянето на правомощия, за да обоснове нарушение на правото на Съюза. От друга страна, данъчно диференциране на регионално равнище, независимо от своя обхват, не може да се тълкува като израз на националната идентичност на държава членка или да бъде безусловно обосновано като такъв. Положението не би могло да бъде различно, ако евентуално по силата на конституцията всяка автономна област има възможността да установи напълно различен данъчен режим, самостоятелно определен от нея.

[21] Испанското правителство твърди, че въведената система, която се основава на принципите на автономия и споделена данъчна отговорност, предоставя на автономните области правомощието да определят равнището на някои форми на данъчно облагане, и че регионалната ставка на IEH финансира правомощията на автономните области, които включват управлението на основните обществени услуги в областта на здравеопазването, образованието и социалните услуги.

[22] Решение от 21 декември 2016 г., Remondis (C-51/15, EU:C:2016:985, т. 40 и цитираната съдебна практика).

[23] Решение от 16 юли 2009 г., Horvath (C-428/07, EU:C:2009:458, т. 50 и цитираната съдебна практика).

[24] Вж. в този смисъл точки 43—46 от настоящото заключение.

51. На трето място, следва да се отбележи, че Директива 2003/96 има за цел да се насърчи правилното функциониране на вътрешния пазар в енергийния сектор. Макар обаче тази директива по принцип да допуска наличието на различни ставки в различните държави членки (при условие че се спазват минималните ставки), да се признае възможността на всяка държава членка да прилага на своята територия и в различните си области различни ставки, дори когато те са съобразени с минималните ставки, без каквото и да било регламентиране или механизъм за контрол, би могло да засегне правилното функциониране на вътрешния пазар, като го раздроби допълнително, застрашавайки по този начин свободното движение на стоките, без освен това да е възможно да се изключи рискът от данъчни измами.

52. На четвърто място, съгласно член 1, параграф 2 от Директива 2008/118, която урежда общия режим по отношение на акциза, обложените с посочения акциз продукти може да бъдат облагани с други косвени данъци. Според испанското правителство заедно с някои разпоредби на Директива 2003/96 този член, който изрично предоставял на държавите членки възможност да облагат електроенергията и енергийните продукти с други данъци [25], позволявал налагането на допълнителен данък като IEH.

53. Следва обаче да се припомни, че макар член 1, параграф 2 от Директива 2008/118 да предоставя възможност на държавите членки да облагат акцизните стоки с косвени данъци, различни от акциза, такова облагане е възможно само ако са изпълнени две кумулативни условия. От една страна, подобни данъци трябва да имат *специално предназначение* и от друга страна, тези данъци трябва да са в съответствие с данъчните правила на Съюза, приложими по отношение на акцизите или ДДС при определянето на данъчната основа, както и изчисляването на данъчното задължение, облагането и контрола на данъка [26].

54. Що се отнася по-специално до критерия относно специалното предназначение, от постоянната практика на Съда става ясно, че макар да не е необходимо приходите от допълнителен данък да се използват за целта със специалното предназначение, въпросният данък трябва да е бил създаден — що се отнася до неговата структура, и по-специално до обекта на облагане или ставката — така, че да въздейства върху поведението на данъчнозадължените лица по начин, който да позволи изпълнението на посоченото специално предназначение, например като се налагат високи данъци върху разглежданите стоки, за да се възпре тяхното потребление, или като се насърчи потреблението на други продукти, чието действие е по-малко вредно спрямо преследваната цел [27].

55. От данните в преписката, с която разполага Съдът, обаче не може да се установи доколко приходите от допълнителния транш са насочени към цел със специално предназначение и дали този данък е уреден по начин, който да позволи изпълнението на специалното предназначение (ако се приеме, че такова предназначение съществува). Изглежда обаче, че случаят с IEH не е такъв. Всъщност, както става ясно от писменото становище на испанското правителство, регионалната ставка на IEH по принцип е

[25] В това отношение испанското правителство се позовава на съображения 9 и 10 и на член 4 от Директива 2003/96.

[26] Определение от 7 февруари 2022 г., Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, т. 21 и 22).

[27] Вж. в този смисъл решения от 22 юни 2023 г., Endesa Generación (C-833/21, EU:C:2023:516, т. 46), и моето заключение по дело f6 Cigarettenfabrik (C-336/22, EU:C:2023:718, т. 49—51).

предназначена за финансиране на правомощията на автономните области, така че впоследствие те да могат да разполагат с тези приходи на регионално равнище в избраните от тях дейности.

56. На пето място, скорошната практика на Съда относно прилагането на Директива 2003/96, изглежда, противоречи на прилагането на диференцирана по територия ставка в една и съща държава членка[28]. Всъщност, макар Директива 2003/96 да предоставя на държавите членки възможност за въвеждане на диференцирани данъчни ставки, данъчни намаления и освобождаване от данъчно облагане, практиката на Съда изисква държавите членки да упражняват дискреционните правомощия, с които разполагат по силата на съответните разпоредби от тази директива (включително на член 5 от нея), при спазване на правото на Съюза и на неговите общи принципи, и по-специално при спазване на принципа на равно третиране[29]. Това впрочем следва и от самия текст на член 5 от посочената директива, който изрично предвижда, че диференцирано облагане може да се прилага, „при условие че се спазв[а] […] правото на [Съюза]“.

57. В това отношение следва да се отбележи, че принципът на равно третиране изисква да не се третират по различен начин сходни положения и да не се третират еднакво различни положения, освен ако такова третиране не е обективно обосновано[30]. Освен обаче в хипотезата, при която това би било обективно обосновано, което не изглежда да е така в настоящия случай, сходните a priori положения на две данъчнозадължени лица — производители на минерални масла в една и съща държава членка, може да не бъдат третирани еднакво, ако се облагат с различни данъчни ставки въз основа на географски критерий, без това третиране да е обективно обосновано.

58. С оглед на всичко гореизложено на единствения преюдициален въпрос, отправен от запитващата юрисдикция, следва да се отговори, че Директива 2003/96, в частност член 5 от нея, трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска държавите членки да предвиждат диференцирана регионална ставка на акциза върху минералните масла, която би довела до прилагането на различно регионално данъчно облагане за един и същ продукт и една и съща употреба, освен в изчерпателно предвидените с тази директива случаи.

V. Заключение

59. С оглед на всички изложени съображения предлагам на Съда да отговори на преюдициалния въпрос, поставен от Tribunal Supremo (Върховен съд, Испания), по следния начин:

„Директива 2003/96/ЕО на Съвета от 27 октомври 2003 г. относно преструктурирането на правната рамка на Общността за данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията, в частност член 5 от нея,

трябва да се тълкува в смисъл, че

[28] Вж. решение от 9 септември 2021 г., Hauptzollamt B (Факултативно данъчно намаление) (C-100/20, EU:C:2021:716, т. 31—34).

[29] Вж. в този смисъл решение от 9 септември 2021 г., Hauptzollamt B (Факултативно данъчно намаление) (C-100/20, EU:C:2021:716, т. 31 и цитираната съдебна практика), и заключението на генерален адвокат Szpunar по дело Hauptzollamt B (Факултативно данъчно намаление) (C-100/20, EU:C:2021:387, т. 73 и 74).

[30] Решения от 30 януари 2020 г., Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, т. 37 и цитираната съдебна практика), и от 9 септември 2021 г., Hauptzollamt B (Факултативно данъчно намаление) (C-100/20, EU:C:2021:716, т. 32—34).

не допуска държавите членки да предвиждат диференцирана регионална ставка на акциза върху минералните масла, която би довела до прилагането на различно регионално данъчно облагане за един и същ продукт и една и съща употреба, освен в изчерпателно предвидените с тази директива случаи“.