Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (десети състав)

13 юни 2024 година*

„Преюдициално запитване — Директива 2003/96/ЕО — Член 2, параграф 4, буква б), трето тире — Член 17, параграф 1, буква а) — Акциз — Данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията — Електроенергия, използвана в електролитни процеси — Данъчни намаления при потреблението на енергийни продукти и електроенергия в полза на предприятията с енергоемка стопанска дейност — Данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията — Действителна стойност на закупената енергия — Такси за разпределение — Критерии за освобождаване — Принцип на равенство и недопускане на дискриминация

По дело C-266/23

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд, Полша) с акт от 28 декември 2022 г., постъпил в Съда на 26 април 2023 г., в рамките на производство по дело

A. S.A.

срещу

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy,

при участието на:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

СЪДЪТ (десети състав),

състоящ се от: Z. Csehi, председател на състава, M. Ilešič (докладчик) и D. Gratsias, съдии,

генерален адвокат: A. Rantos,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

– за A. S.A., от K. Rutkowski, radca prawny,

* Език на производството: полски.

– за Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy, от A. Kowalczyk-Markowska,

– за полското правителство, от B. Majczyna, в качеството на представител,

– за испанското правителство, от I. Herranz Elizalde, в качеството на представител,

– за Европейската комисия, от A. Armenia и M. Owsiany-Hornung, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 17, параграф 1, буква а) 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 A. S.A., дружество, учредено съгласно полското право, и Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (директор на Камарата на данъчната администрация в Бидгошч, Полша) по повод на отказа да се възстанови част от платения от това дружество акциз върху електроенергията.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Съображения 2—5, 9, 11 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.

[…]

(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.

[…]

(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“.

4 Член 2, параграф 4, буква б), трето тире от посочената директива гласи:

„Настоящата директива не се отнася до:

[…]

б) следните приложения на енергийни продукти и електроенергия:

[…]

– електроенергията, която основно се използва за целите на химическата редукция и в електролитните и металургичните процеси“.

5 Член 4 от тази директива има следния текст:

„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 [данъка върху добавената стойност (ДДС)], изчислени пряко или косвено върху количеството енергийни продукти и електроенергия при пускането им за потребление“.

6 Съгласно член 8, параграф 2 от същата директива:

„Този член се отнася до следните промишлени и търговски приложения:

[…]

в) съоръжения и оборудване, използвани в строителните работи, гражданското строителство и благоустройството;

[…]“.

7 Член 17, параграфи 1 и 2 от Директива 2003/96 предвижда:

„1. При условие че минималните данъчни ставки се спазват във всяка стопанска дейност, държавите членки могат да прилагат данъчни намаления при потреблението на енергийни продукти, използвани за отопление или за целите на член 8, параграф 2 букви б) и в), както и върху електроенергията в следните случаи:

а) в подкрепа на енергоемка стопанска дейност:

„Енергоемка стопанска дейност“ означава дейността на стопанска единица, посочена в член 11, при която или закупените енергийни продукти и електроенергия възлизат на най-малко 3,0 % от производствената стойност или дължимия национален енергиен данък представлява най-малко 0,5 % от добавената стойност. В рамките на това определение, държавите членки могат да прилагат и по-ограничителни концепции, обхващащи определения, свързани с продажната стойност, съответния процес или сектор.

„Закупени енергийни продукти и електроенергия“ означава действителната стойност на закупената енергия или генерираната енергия в рамките на стопанската дейност на предприятието. Тук се включват само електроенергията, топлинната енергия и енергийните продукти, които се използват за отопление или за целите, посочени в член 8, параграф 2, букви б) и в). Включват се всички данъци с изключение на приспадащия се ДДС.

[…]

б) когато се сключват споразумения с предприятия или обединения от предприятия, или в случаите, когато се прилагат търгуеми разрешителни схеми или сходни механизми, доколкото те спомагат за опазването на околната среда и повишаване на енергийната ефективност.

2. Независимо от посоченото в член 4, параграф 1, държавите членки могат да прилагат нулеви данъчни ставки върху енергийните продукти и електроенергията, определени в член 2, когато те се използват в енергоемки стопански дейности, както е посочено в параграф 1 от настоящия член“.

Полското право

Законът за акцизите

8 Член 30, параграф 7a от Ustawa o podatku akcyzowym (Закон за акцизите) от 6 декември 2008 г. (Dz. U. 2009, номер 3, позиция 11), в редакцията, приложима в главното производство, предвижда:

„От акциз се освобождава електроенергията, използвана:

1) за целите на химическата редукция;

2) в електролитните процеси;

3) в металургичните процеси;

4) в минералогичните процеси“.

9 Член 31d, параграфи 1, 2 и 11 от този закон предвижда:

„1. Право на освобождаване от акциз под формата на възстановяване на част от акциза, платен за използваната от него електроенергия, има предприятие с енергоемка стопанска дейност, което използва електроенергия и отговаря едновременно на следните условия:

1) извършва икономическа дейност, обозначена със следните кодове по Polska Klasyfikacja Działalności [Полска класификация на дейностите — PKD]: [кодове по PKD],

2) води счетоводни книги по смисъла на разпоредбите за счетоводството,

3) по отношение на тази електроенергия то не се ползва от освобождаване от акциз по член 30, параграф 7a.

2. „Предприятие с енергоемка стопанска дейност“ означава субект, при който делът на разходите за използваната електроенергия в стойността на продадената продукция през данъчната година, за която е подадено посоченото в параграф 5 заявление, е над 3 %. Предприятието с енергоемка стопанска дейност, използващо електричество, не може да бъде по-малко от организирана част от предприятие, разбирана като организационно и финансово обособена в съществуващо предприятие съвкупност от предназначи за изпълнение на определени стопански задачи материални и нематериални компоненти, които като цяло биха могли да представляват независимо предприятие, изпълняващо тези задачи самостоятелно.

[…]

11. Размерът на частично възстановения акциз не може да надвишава размера на акциза, заплатен за електроенергията, използвана от предприятието с енергоемка стопанска дейност през данъчната година, за която е подадено заявлението по параграф 5“.

Закон за енергетиката

10 Член 47, параграф 1 от Ustawa — Prawo energetyczne (Закон за енергетиката) от 10 април 1997 г. (Dz. U. 1997, номер 54, позиция 348), в редакцията, приложима в главното производство, гласи:

„Енергийните предприятия, притежаващи концесии, определят тарифи за газообразните горива и енергията, които подлежат на одобряване от председателя на [Urząd Regulacji Energetyki (URE) — Служба за енергийно регулиране] и предлагат срока им на действие. Енергийните предприятия, притежаващи концесии, представят на председателя на URE тарифите и техните изменения по своя собствена инициатива не по-късно от два месеца преди изтичането на срока на действие на предходната тарифа или по искане на председателя на URE“.

Законът за възобновяемите енергийни източници

11 Съгласно член 52, параграф 1 от Ustawa o odnawialnych źródłach energii (Закон за възобновяемите енергийни източници) от 20 февруари 2015 г. (Dz. U. 1997, номер 2015, позиция 478), в редакцията, приложима в главното производство:

„Енергийното предприятие, крайният получател, промишленият получател и стоковата брокерска къща или брокерската къща по параграф 2 са длъжни:

1) да получат и представят за изкупуване на председателя на URE удостоверение за произход или удостоверение за произход за селскостопански биогаз, издадено:
   a) за електроенергия или селскостопански биогаз (според случая), произведени в инсталации за енергия от възобновяеми източници, разположени на територията на Република Полша или намиращи се в изключителната икономическа зона, или
   b) на основание на Закона за енергетиката, или

2) да заплатят алтернативна такса в срока, определен в член 68, параграф 2, изчислена по реда на член 56“.

Наредба на министъра на енергетиката относно подробните правила за формиране и изчисляване на тарифите и разплащанията при търговия с електроенергия

12 Член 5, параграфи 2 и 3 от Rozporządzenie Ministra Energii w sprawie szczegółowych zasad kształtowania i kalkulacji taryf oraz rozliczeń w obrocie energią elektryczną (Наредба на министъра на енергетиката относно подробните правила за формиране и изчисляване на тарифите и разплащанията при търговия с електроенергия) от 29 декември 2017 г. (Dz. U. От 2017 г., позиция 2500), в редакцията, приложима в главното производство, предвижда следното:

„[2.] Енергийно предприятие, което извършва икономическа дейност по пренос на електроенергия, включва в своята тарифа:

1) ставките на таксите за предоставяне на услуги по пренос на електроенергия, наричани по-нататък „ставките на таксите за пренос“;

[…]

3. Енергийно предприятие, извършващо икономическа дейност по разпределение на електроенергия, включва в своята тарифа:

[…]

2) таксите за предоставяне на услуги по разпределение на електроенергия, наричани по-нататък „таксите за разпределение“;

[…]“.

13 Член 14, параграфи 3—7 от тази наредба предвижда:

„3. Таксите за разпределение се изчисляват, като се взема предвид разбивката на ставки в резултат на:

1) разпределението на електрическата енергия;

2) използването на националната електроенергийна мрежа;

3) отчитането на показанията на системите за измерване и таксуване и текущия им контрол.

4. Таксите за разпределение, посочени в параграф 3, точка 2, се изчисляват като еднокомпонентен елемент въз основа на разходите за закупуване на услуги по пренос на електроенергия от оператора на електропреносната система за частта, свързана с използването на националната електроенергийна мрежа.

5. Таксите за разпределение, посочени в параграф 3, точка 3, наричани по-нататък „абонаментните ставки“, се изчисляват като еднокомпонентен елемент.

6. Абонаментните ставки варират в зависимост от продължителността на отчетния период.

7. Таксите за пренос или разпределение, посочени в параграф 1, точка 1 и параграф 3, точка 1, наричани по-нататък „мрежовите ставки“, се изчисляват като двукомпонентни, разбити на следните компоненти:

1) фиксирани мрежови ставки — изчислявани за единица договорна мощност, а за битовите потребители на електроенергия — изчислявани по отношение на системата за измерване и отчитане;

2) променливи мрежови ставки — изчислявани за единица електроенергия, използвана от мрежата на мястото на доставка“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

14 A. се е ползвал през 2016 г. от освобождаване от акциз върху електроенергията, използвана в електролитни процеси в рамките на дейностите си.

15 Тъй като счита, че е трябвало да се ползва и от данъчно освобождаване като предприятие с енергоемка стопанска дейност за останалата част от енергията, използвана в този контекст, и че действителната стойност на закупената енергия би трябвало да включва разходите за разпределение и разходите за придобиване на сертификатите за произход на електроенергията, изисквани от полското законодателство, A. коригира своята акцизна декларация за 2016 г. и иска от Naczelnik Urzędu Skarbowego w Toruniu (директор на данъчната администрация в Торун, Полша) да му възстанови размера на платения акциз, който според него представлява надвзет данък.

16 С решение от 8 февруари 2018 г. директорът на данъчната администрация в Торун отказва да му възстанови тази сума. Сезиран с подадена от A. жалба срещу това решение, директорът на Камарата на данъчната администрация в Бидгошч го потвърждава с решение от 14 май 2018 г.

17 A. подава жалба срещу решението от 14 май 2018 г. пред Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (Областен административен съд Бидгошч, Полша), който отхвърля жалбата, като приема, на първо място, че законодателят е изключил възможността за ползване едновременно от двете освобождавания, предвидени съответно в член 30, параграф 7a и в член 31d, параграф 1, точка 3 от Закона за акцизите. Освобождаването, предвидено във втората разпоредба, било отворено за предприятие с енергоемка стопанска дейност само ако не се ползва от освобождаването, предвидено в член 30, параграф 7a от този закон, в случая освобождаването по отношение на електроенергията, използвана в електролитни процеси.

18 Освен това предвиденото в член 31d, параграф 1, точка 3 от посочения закон освобождаване се прилагало за цялото съответно предприятие и за цялата използвана от него енергия, а не само за частта от енергията, използвана в електролитни процеси.

19 На второ място, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (Областен административен съд Бидгошч) уточнява, че разходите и стойността, като например разходите за разпределение, различни от себестойността за закупуване на електроенергия, не са част от елементите на тази покупна себестойност, дори те да са необходими за закупуването и използването на електроенергията. Освен това тази юрисдикция уточнява по-специално, че за да се квалифицират като „данък“ дължимите суми за себестойност, свързана със закупуването на електроенергия, е необходимо да е налице задължение за плащане на тези суми и компетентните органи да могат да предявят иск срещу данъчнозадължените лица за посочените суми в случай на неизпълнение на това задължение.

20 A. подава касационна жалба пред запитващата юрисдикция Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд, Полша), която има съмнения относно тълкуването на член 17, параграф 1, буква a) от Директива 2003/96.

21 При тези обстоятелства Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд) решава да спре производството и да отправи до Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Може ли разпоредбата на член 17, параграф 1, буква a) от Директива 2003/96 относно преструктурирането на правната рамка на Общността за данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията […] да се разбира в смисъл, че в действителната стойност на закупената електроенергия трябва да се включи само покупната цена на самата електроенергия, като се изключи всякаква допълнителна

такса като например таксата за разпределение, чието заплащане съгласно действащата правна уредба на държавата членка е необходимо, за да може да се закупи електроенергия?

2) Трябва ли разпоредбата на член 17, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96 да се тълкува в смисъл, че не допуска изключването на освобождаване от акциз на закупуването на електроенергия за предприятие с енергоемка стопанска дейност [член 31d, параграф 1 от Закон за акцизния данък], когато предприятието се ползва от въпросното освобождаване от акциз по силата на националното законодателство (член 30, параграф 7a от Закона [за акцизния данък]), когато предприятието докаже, че за една и съща енергия не се ползва от тези две освобождавания едновременно, и ако се допусне, че общият размер на освобожданията не надвишава размера на платения акциз за същия период?“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

22 В самото начало следва да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика, в рамките на въведеното с член 267 ДФЕС производство за сътрудничество между националните юрисдикции и Съда, задачата на последния е да даде на националния съд полезен отговор, който да му позволи да реши спора, с който е сезиран. С оглед на това при необходимост Съдът трябва да преформулира въпросите, които са му зададени (решение от 7 август 2018 г., Smith, C-122/17, EU:C:2018:631, т. 34 и цитираната съдебна практика).

23 В това отношение от акта за преюдициално запитване е видно, че преюдициалните въпроси се основават на преценка на запитващата юрисдикция, според която допълнителните такси като таксите за разпределение, на които тя се позовава, не могат да представляват „данъци“ по смисъла на член 17, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96.

24 Следователно, за да се даде полезен отговор на запитващата юрисдикция, следва да се приеме, че с първия си въпрос по същество тя иска да се установи дали член 17, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96 трябва да се тълкува в смисъл, че действителната стойност на закупената енергия по смисъла на тази разпоредба трябва да включват само покупната цена на самата енергия, с изключение на допълнителните такси, които не могат да представляват „данъци“ по смисъла на тази разпоредба, каквито са задължителните тарифи за разпределение на тази енергия, понесени съгласно националната правна уредба при закупуването ѝ.

25 В самото начало следва да се припомни, че съгласно член 17, параграф 1, буква а), втора алинея от Директива 2003/96 „закупени енергийни продукти и електроенергия“ означава „действителната стойност на закупената енергия или генерираната енергия в рамките на стопанската дейност на предприятието“.

26 В това отношение от тази разпоредба следва, че тези разходи включват само електроенергия, топлоенергия и енергийни продукти, използвани за отопление или за целите, предвидени в член 8, параграф 2, букви б) и в) от тази директива. Освен това от

член 17, параграф 1, буква а), втора алинея от посочената директива следва, че всички данъци, с изключение на подлежащия на приспадане ДДС, са включени в действителната себестойност на закупената енергия.

27 Ето защо следва да се провери дали предвидените в националната правна уредба такси за разпределение на електроенергия трябва да се считат за попадащи в обхвата на понятието „действителната стойност на закупената енергия [от] предприятие“ по смисъла на член 17, параграф 1, буква а), втора алинея, първо изречение от Директива 2003/96.

28 Следва да се припомни, че за да се определи обхватът на разпоредба от правото на Съюза, трябва да се вземат предвид не само нейният текст, но и контекстът ѝ и целите на правната уредба, от която тя е част (решение от 16 ноември 2023 г., Tüke Busz, C-391/22, EU:C:2023:892, т.34).

29 Що се отнася, на първо място, до текста на член 17, параграф 1, буква а), втора алинея, първо изречение от Директива 2003/96, следва да се отбележи, че този текст се отнася до „действителната стойност на закупената енергия или генерираната енергия в рамките на стопанската дейност на предприятието“. Впрочем понятието „действителна себестойност“ не е определено нито в тази разпоредба, нито в други разпоредби на Директива 2003/96.

30 Съгласно обичайното му значение в общоупотребимия език обаче това понятие трябва да се разбира като съответстващо на всички разходи, които по необходимост са свързани със закупуването на посочената в тази разпоредба енергия. Това тълкуване се потвърждава от анализа на текстовете на същата разпоредба на различните езици, които изразяват по еднообразен начин понятието „действителна себестойност“, по-специално в текстовете на полски („*rzeczywisty koszt*“), испански („*coste real*“), немски („*tatsächlichen Kosten*“), английски („*actual cost*“), италиански („*costo effettivo*“), както и на румънски („*costul real*“). В това отношение текстовете на всички тези езици се позовават на действително направените разходи, необходими за закупуването на електроенергия.

31 Запитващата юрисдикция обаче посочва, че заплащането на таксите за разпределение на доставчика на енергия е задължително за закупуването на тази енергия и че размерът им се определя въз основа на точни правни разпоредби.

32 На второ място, това тълкуване се подкрепя от контекста, в който се вписва член 17, параграф 1, буква а), втора алинея, първо изречение от Директива 2003/96. В това отношение, от една страна, макар законодателят да е уточнил, че терминът „електрическа енергия“, използван в тази директива, „включва само електроенергия, топлоенергия и енергийни продукти, използвани за отопление или за целите, предвидени в член 8, параграф 2, букви б) и в)“ от тази директива, разглежданата разпоредба обаче не ограничава обхвата на понятието „действителна себестойност“ само до цената на електроенергията, която въпросното предприятие трябва да заплати, за да я закупи.

33 От друга страна, се налага констатацията, че когато законодателят на Съюза е искал да изключи от понятието „действителна себестойност“, действителната себестойност, свързана с покупката на електроенергия, той ги е изключил изрично. Всъщност в член 17, параграф 1, буква а), втора алинея, трето изречение от Директива 2003/96 се уточнява, че в „действителната себестойност“ се включват „[в]сички данъци“ „с изключение на приспадащия се ДДС“.

34 Накрая, трето, следва да се констатира, че буквалното тълкуване на член 17, параграф 1, буква а), втора алинея, трето изречение от Директива 2003/96, което следва от точки 29—32 от настоящото решение, а именно широкото тълкуване на понятието „действителна себестойност“ по смисъла на тази разпоредба, е съвместимо с основната цел на правната уредба, от която тя е част, а именно целта за насърчаване на правилното функциониране на вътрешния пазар в енергийния сектор, като се избягва по-специално нарушаването на конкуренцията (вж. в този смисъл решение от 30 януари 2020 г., Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, т. 30 и цитираната съдебна практика).

35 С оглед на гореизложените съображения на първия преюдициален въпрос следва да се отговори, че член 17, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96 трябва да се тълкува в смисъл, че действителната стойност на закупената енергия по смисъла на тази разпоредба трябва да включва допълнителни такси, които не могат да представляват „данъци“ по смисъла на тази разпоредба, каквито са задължителните такси за разпределение на тази електроенергия, понесени съгласно националната правна уредба при закупуването ѝ.

По втория въпрос

36 С втория си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 17, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96 трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска изключването на освобождаване от акциз на закупуването на електроенергия за предприятие с енергоемка стопанска дейност по смисъла на тази разпоредба, когато това предприятие се ползва от освобождаване за тази електроенергия от акциз, запазен за електроенергията, използвана в електролитни процеси, дори ако посоченото предприятие докаже, че за същата електроенергия няма да се ползва едновременно от тези две освобождавания и че общият размер на посочените освобождавания не надвишава размера на акциза, платен за същия период.

37 В самото начало следва да се констатира, че съгласно член 2, параграф 4, буква б), трето тире от нея Директива 2003/96 не се прилага, наред с другото, за електроенергията, която основно се използва за целите на химическата редукция и в електролитните и металургичните процеси. Ето защо от текста на този член следва, че разглежданата електроенергия не попада в приложното поле на тази директива.

38 Съгласно член 4 от тази директива държавите членки налагат данъци върху енергийните продукти, попадащи в нейното приложно поле, а именно моторни горива, горива за отопление и електроенергия, като прилагат спрямо тях данъчни ставки, които не могат да бъдат по-ниски от предвидените в нея минимални нива (решение от 31 март 2022 г., Комисия/Полша (Данъчно облагане на енергийните продукти), C-139/20, EU:C:2022:240, т. 39).

39 Впрочем от съображение 3 и от член 4 от нея следва, че с посочената директива не се извършва пълна хармонизация на акцизните ставки за енергийните продукти и електроенергията, а само се определят минимални нива на хармонизирано данъчно облагане.

40 Съгласно постоянната практика на Съда минималната хармонизация не е пречка държавите членки да запазват или да приемат по-строги мерки, стига тези мерки да не застрашават сериозно постигането на предписания от съответната директива резултат (вж. в този смисъл решение от 7 юли 2016 г., Muladi, C-447/15, EU:C:2016:533, т. 43 и цитираната съдебна практика).

41 Като предвижда режим на хармонизирано данъчно облагане на енергийните продукти и на електроенергията, Директива 2003/96 цели, както следва 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 конкуренцията (вж. в този смисъл решение от 30 януари 2020 г., Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, т. 30 и цитираната съдебна практика).

42 Тази директива обаче предвижда възможността държавите членки да въвеждат диференцирани данъчни ставки, освобождаване от данъчно облагане или данъчни намаления на акцизите. Следователно законодателят на Съюза е оставил известна свобода на преценка на държавите членки в областта на акцизите (вж. в този смисъл решение от 30 януари 2020 г., Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, т. 26).

43 Съгласно член 17, параграф 1, буква а) от посочената директива държавите членки могат да прилагат в полза на енергоемките предприятия данъчни намаления при потреблението на електроенергия, при условие че предвидените с тази директива минимални данъчни ставки в Европейския съюз се спазват за всяко предприятие (решение от 18 януари 2017 г., IRCCS — Fondazione Santa Lucia, C-189/15, EU:C:2017:17, т. 47).

44 Равнището на данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията, обхванати от същата директива, може да стигне до нула, когато тези продукти и електроенергия се използват от предприятия с енергоемка стопанска дейност (решение от 31 март 2022 г., Комисия/Полша (Данъчно облагане на енергийните продукти), C-139/20, EU:C:2022:240, т. 42).

45 В това отношение следва да се отбележи, че данъчните облекчения в полза на предприятията с енергоемка стопанска дейност, предвидени в член 17, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96, са факултативни за държавите членки (вж. в този смисъл решение от 9 септември 2021 г., Hauptzollamt B (Факултативно данъчно намаление) (C-100/20, EU:C:2021:716, т. 24).

46 От тази разпоредба следва също, че държавите членки са свободни да предвидят данъчни намаления само за енергоемките предприятия от един или няколко промишлени сектора (решение от 18 януари 2017 г., IRCCS — Fondazione Santa Lucia, C-189/15, EU:C:2017:17, т. 49).

47 Всъщност съгласно съображения 9 и 11 Директивата оставя на държавите членки известна свобода да определят и провеждат политики, съответстващи на националните условия, и посочва, че е всяка държава членка определя самостоятелно мерките за транспониране на посочената директива (вж. в този смисъл решение от 18 януари 2017 г., IRCCS — Fondazione Santa Lucia, C-189/15, EU:C:2017:17, т. 50).

48 От гореизложеното се налага изводът, че макар при упражняване на предоставената ѝ с Директива 2003/96 свобода държава членка да може да освободи електроенергията, използвана от предприятия с енергоемка стопанска дейност, от нито една от разпоредбите на тази директива не следва, че тя е длъжна да действа по този начин.

49 В това отношение в член 17, параграф 1, буква а), първа алинея, второ изречение посочената директива предвижда, че в рамките на определянето на политиката им в тази област държавите членки могат да прилагат по-ограничителни концепции, обхващащи определения, свързани с продажната стойност, съответния процес или сектор.

50 Налага се обаче изводът, че макар тази разпоредба да посочва някои критерии, на които държавите членки могат да се позовават, за да определят и приложат политиката си в областта на данъчните намаления по отношение на предприятия с енергоемка стопанска дейност, от формулировката на тази разпоредба е видно, че изброяването на тези критерии не е изчерпателно.

51 Видно от акта за преюдициално запитване, в съответствие с член 31d, параграф 1, точка 1 от Закона за акцизите Република Полша е избрала да въведе намаления на акцизите за предприятия с енергоемка стопанска дейност, извършващи определени икономически дейности, обозначени с кодове по полската класификация на дейностите.

52 Освен това от акта за преюдициално запитване следва също, че когато дадено дружество се ползва от предвиденото в член 30, параграф 7a, точка 2 от Закона за акцизите освобождаване от акциз върху електроенергията, използвана в електролитни процеси, то няма право да се ползва едновременно от освобождаването от акциз в полза на предприятия с енергоемка стопанска дейност, предвидено в член 31d, параграф 1 от този закон.

53 С оглед на изложеното в точки 48 и 50 от настоящото решение, член 17, параграф 1, буква а), първа алинея, второ изречение от Директива 2003/96 не може да се тълкува в смисъл, че изключва определянето на критерий като посочения в точка 52 от настоящото решение за въвеждането на данъчно намаление като разглежданото в главното производство, при условие че този критерий и неговото прилагане не са дискриминиращи.

54 Всъщност съгласно практиката на Съда държавите членки са длъжни да упражняват дискреционните правомощия, с които разполагат по-специално по силата на член 17 от Директива 2003/96, при спазване на правото на Съюза и на неговите общи принципи, и по-специално при спазване на принципа на равно третиране. Това изискване впрочем се отнася както до мерките, с които се упражнява тази дискреционна власт, така и до прилагането им (решение от 9 септември 2021 г., Hauptzollamt B (Факултативно данъчно намаление), C-100/20, EU:C:2021:716, т. 31 и цитираната съдебна практика).

55 В това отношение 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 (решение от 9 септември 2021 г., Hauptzollamt B (Факултативно данъчно намаление), C-100/20, EU:C:2021:716, т. 32 и цитираната съдебна практика).

56 От акта за преюдициално запитване не се установява каквото и да било обстоятелство, което може да установи дискриминационния характер на предвидения в полската правна уредба критерий. Следователно запитващата юрисдикция следва да провери дали този критерий се прилага в съответствие с принципа на равно третиране.

57 С оглед на изложените съображения на втория преюдициален въпрос следва да се отговори, че член 17, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96 трябва да се тълкува в смисъл, че допуска национална правна уредба, която предвижда, че на предприятие с енергоемка стопанска дейност по смисъла на тази разпоредба се отказва освобождаване от акциз върху покупката на електроенергия, когато това предприятие се ползва за тази електроенергия от освобождаване от акциз, запазен за електроенергията, използвана в електролитни процеси, дори посоченото предприятие да докаже, че за една и съща електроенергия не би се ползвало едновременно от тези две освобождавания и че общият размер на посочените освобождавания не надвишава размера на акциза, платен за един и същ период, при условие че критерият, определен в това отношение от националната правна уредба, е замислен и приложен в съответствие с принципа на равно третиране.

По съдебните разноски

58 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 (десети състав) реши:

1) Член 17, параграф 1, буква а) 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

действителната стойност на закупената енергия по смисъла на тази разпоредба трябва да включва допълнителни такси, които не могат да представляват „данъци“ по смисъла на тази разпоредба, каквито са задължителните такси за разпределение на тази електроенергия, понесени съгласно националната правна уредба при закупуването ѝ.

2) Член 17, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96

трябва да се тълкува в смисъл, че

допуска национална правна уредба, която предвижда, че на предприятие с енергоемка стопанска дейност по смисъла на тази разпоредба се отказва освобождаване от акциз върху покупката на електроенергия, когато това предприятие се ползва за тази електроенергия от освобождаване от акциз, запазен за електроенергията, използвана в електролитни процеси, дори посоченото предприятие да докаже, че за една и съща електроенергия не би се

ползвало едновременно от тези две освобождавания и че общият размер на посочените освобождавания не надвишава размера на акциза, платен за един и същ период, при условие че критерият, определен в това отношение от националната правна уредба, е замислен и приложен в съответствие с принципа на равно третиране.

Подписи