Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
M. SZPUNAR
представено на 22 февруари 2018 година[1]

Дело C-49/17

Koppers Denmark ApS
срещу
Skatteministeriet

(Преюдициално запитване, отправено от Østre Landsret
(Източен областен апелативен съд, Дания)

„Преюдициално запитване — Данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията — Директива 2003/96/ЕО — Член 21, параграф 3 — Потребление на енергийни продукти в рамките на предприятие, което произвежда енергийни продукти — Енергийни продукти, използвани по друг начин, освен като моторно гориво или гориво за отопление — Потребление на разтворител като гориво в инсталация за дестилация на катран“

Въведение

1. По същество правният проблем по настоящото дело е свързан със съотношението между някои разпоредби на Директива 2003/96/ЕО на Съвета от 27 октомври 2003 година относно преструктурирането на правната рамка на Общността за данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията[2]. Трябва да се признае, че тази директива не е пример за ясно и логично формулирани правни норми, поради което тълкуването ѝ по напълно безпротиворечив и удовлетворителен от всяка гледна точка начин е трудно. Анализът на разпоредбите, върху които съсредоточава интересът си запитващата юрисдикция, в контекста на останалите разпоредби от тази директива според мен обаче позволява да се дадат еднозначни отговори на преюдициалните въпроси, макар и от гледна точка на съгласуваността на правилата в директивата тези отговори да се отличават с известни недостатъци.

Правна уредба

Правото на Съюза

2. Член 1 от Директива 2003/96 предвижда, че: „[д]ържавите членки налагат данъци върху енергийните продукти и електроенергията в съответствие с настоящата директива“.

1 Език на оригиналния текст: полски.

2 ОВ L 283, 2003 г., стр. 51; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 98.

3. Член 2 от тази директива определя нейното приложно поле по следния начин:

„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;

[…]

4. Настоящата директива не се отнася до:

[…]

б) следните приложения на енергийни продукти и електроенергия:

– енергийни продукти, използвани за цели, различни от моторни горива или горива за отопление,

[…]“.

4. Съгласно член 21 от Директива 2003/96:

„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[3], 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 […]. 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.

[…]“.

3 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). Тази директива се е прилагала към момента на настъпване на фактическите обстоятелства по главното производство. В съответствие с член 5, параграф 1 от нея за енергийните продукти данъчно задължение за акциз възниква при тяхното производство или въвеждане на територията на Съюза.

Националното право

5. В съответствие с информацията, съдържаща се в акта за преюдициално запитване, през релевантния с оглед на фактическите обстоятелства период използваният като гориво за отопление разтворител е бил облаган в Дания съгласно член 1, параграф 3 от Mineralolieafgiftsloven (датски Закон за данъчното облагане на минералните масла), член 1, параграф 1, точка 1 от Kuldioxidafgiftsloven (датски Закон за данъчното облагане на въглеродния диоксид) и член 1, параграф 1 от Svovlafgiftsloven (датски Закон за данъчното облагане на сярата).

6. Член 21, параграф 3 от Директива 2003/96 е транспониран с член 7, параграф 3 от датския Закон за данъчното облагане на въглеродния диоксид и член 8, параграф 4 от датския Закон за данъчното облагане на сярата. През релевантния с оглед на фактическите обстоятелства период член 7, параграф 3 от датския Закон за данъчното облагане на въглеродния диоксид има следното съдържание:

„Енергийните продукти по член 2, параграф 1, които се използват пряко в производството на еквивалентен енергиен продукт, се освобождават от данък върху въглеродния диоксид. Това обаче не се прилага за енергийните продукти, които се използват като моторно гориво“.

От своя страна релевантния с оглед на фактическите обстоятелства период член 8, параграф 4 от датския Закон за данъчното облагане на сярата гласи следното:

„Енергийните продукти по член 1, които се използват пряко в производството на еквивалентен енергиен продукт, се освобождават от данък върху сярата. Това обаче не се прилага за енергийните продукти, които се използват като моторно гориво“.

Факти, производство и преюдициални въпроси

7. Koppers Denmark ApS (наричано по-нататък „дружество Koppers Denmark“) е дружество на датското право. Дружеството произвежда в предприятието си в Ниборг (Дания) редица продукти чрез рафиниране и дестилация на въглищен катран, включително разтворител, който представлява 3—4 % от продукцията. Всички тези продукти са класифицирани в позиции в рамките на КН, попадащи под кодове 2707 и 2708.

8. Сред произвежданите в предприятията на дружество Koppers Denmark в Ниборг продукти разтворителят е единственият продукт, който дружеството използва като гориво за отопление и който поради това поначало е обект на данъчно облагане на енергийни продукти. Останалите продукти, макар да е възможно да се използват като гориво за отопление, не се използват по такъв начин и поради това не са обект на данъчно облагане на енергийни продукти.

9. Производството се извършва в инсталация за дестилация на въглищен катран и в инсталация за производство на нафтален. Двете инсталации са свързани и зависими от общо топлоснабдяване и обща система за контрол на процесите. Отпадъците от инсталацията за дестилация на въглищен катран се подлагат на допълнителна обработка в инсталацията за производство на нафтален, а произведеният в инсталацията за производство на нафтален разтворител след това се използва като гориво в инсталацията за дестилация на въглищен катран. Разтворителят се използва и като помощно гориво при възпламеняването на газа за дестилация, който постъпва както от инсталацията за дестилация на въглищен катран, така и от инсталацията за производство на нафтален. Топлината от горивния процес се използва отново в посочените инсталации.

10. Първоначално дружество Koppers Denmark декларира потреблението на разтворител като обект на данъчно облагане на енергийни продукти, но с писма от 13 ноември и 22 декември 2008 г. иска възстановяване на данъка за периода от 1 октомври 2005 г. до 31 декември 2007 г. На 24 септември 2010 г. датската данъчна администрация (наричана по-нататък „SKAT“) постановява, че потреблението на разтворител от дружество Koppers като гориво за отопление в инсталацията за дестилация на въглищен катран не е освободено от данъчно облагане, поради това че разтворителят не се използва за производството на еквивалентни енергийни продукти, тъй като произвежданите продукти не са облагаеми.

11. Дружество Koppers Denmark обжалва това решение пред Landsskatteretten (Национална комисия по въпросите на данъчното облагане), която на 8 юни 2015 г. потвърждава решението на SKAT, по-специално поради това че потреблението на разтворител като гориво за отопление не попада в приложното поле на член 21, параграф 3 от Директива 2003/96, тъй като разтворителят не се използва за производството на енергийни продукти, включени в обхвата на тази директива. На 7 септември 2015 г. дружеството Koppers Denmark обжалва решението на Landsskatteretten пред Retten i Svendborg (Районен съд Свендборг, Дания), който решава, че делото повдига принципни въпроси, и съответно го препраща на Østre Landsret (Източен областен апелативен съд, Дания) като компетентна за разглеждането му първа инстанция съгласно член 226, параграф 1 от Retsplejeloven (датски Закон за правораздаването).

12. Последният посочен съд поради съмнения относно правилното тълкуване на член 21, параграф 3 от Директива 2003/96 решава да спре производството и да отправи до Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Следва ли член 21, параграф 3 от Директива [2003/96] да се тълкува в смисъл, че потреблението на произведени на място енергийни продукти при производството на други енергийни продукти е освободено от данъчно облагане при положения като това в главното производство, при което произведените енергийни продукти не се използват като моторни горива или горива за отопление?

2) Следва ли член 21, параграф 3 от Директива [2003/96] да се тълкува в смисъл, че държавите членки могат да ограничат обхвата на освобождаването само до потреблението на енергиен продукт, използван при производството на еквивалентен енергиен продукт (т.е. енергиен продукт, който подобно на използвания енергиен продукт също е облагаем)?“.

13. Преюдициалното запитване постъпва в съда на 1 февруари 2017 г. Писмени становища представят: дружеството Koppers Denmark, датското правителство и Европейската комисия. Представителите на същите страни се явяват в заседанието, проведено на 10 януари 2018 г.

Анализ

По първия преюдициален въпрос

Уводни бележки

14. Следва да се отбележи, че първият преюдициален въпрос е дали с оглед на член 21, параграф 3 от Директива 2003/96 потреблението на енергиен продукт от неговия производител като гориво за отопление за целите на производството на други енергийни продукти води до възникване на данъчно задължение във връзка с облагането на енергийните продукти, в случай че произведените по този начин енергийни продукти не са предназначени да се използват, нито пък се използват като моторно гориво или гориво за отопление.

15. Основният правен проблем в случая е тълкуването на понятието за енергийни продукти във връзка с продукти, които всъщност попадат в дефиницията за енергийни продукти, съдържаща се в член 2, параграф 1 от Директива 2003/96, но не са предназначени за използване като моторно гориво или гориво за отопление, поради което по силата на член 2, параграф 4, буква б), първо тире от тази директива същата не се отнася до тях.

16. Дружество Koppers Denmark е на мнение, че разпоредбата на член 21, параграф 3 от Директива 2003/96 трябва да се тълкува буквално, поради което използваното в него понятие за енергийни продукти следва да се разбира в смисъл, че включва всички продукти, които попадат в определението, съдържащо се в член 2, параграф 1 от тази директива. Датското правителство и Комисията считат обаче, че посоченото определение за енергийни продукти следва да се тълкува във връзка с изключението, съдържащо се в член 2, параграф 4, буква б), първо тире от директивата. Следователно според тях използваното в член 21, параграф 3 от директивата понятие за енергийни продукти включва единствено продуктите, попадащи в приложното поле на директивата, тоест тези, които са предназначени за използване или се използват като моторно гориво или гориво за отопление.

17. На пръв поглед може да изглежда, че тъй като предприятието, посочено в член 21, параграф 3, първо изречение от Директива 2003/96, трябва да използва като гориво за отопление енергийни продукти, произведени в него, то поначало това предприятие е такова, което произвежда енергийни продукти, поради което посочената разпоредба следва да се приложи автоматично. Може би не е било такова намерението на законодателя обаче, тъй като в такъв случай би отпаднал смисълът на разпоредбата на член 21, параграф 3, второ изречение от тази директива, в което става дума за енергийни продукти и електроенергия, които не са произведени в рамките на предприятието, което ги използва за производството на други енергийни продукти. Според мен член 21, параграф 3, първо изречение от Директива 2003/96 се отнася за крайното производство на предприятието, а не за страничните продукти, потребявани впоследствие в процеса на производство на други продукти. В последния случай евентуално може да намери приложение разпоредбата на член 21, параграф 6, буква а) от посочената директива, докато, за да бъде приложен, член 21, параграф 3 от нея изисква енергийните продукти да представляват крайното производство на предприятието.

18. С оглед на това трябва да се направи анализ на взаимовръзката между определението за енергийни продукти, съдържащо се в член 2, параграф 1 от Директива 2003/96, и разпоредбата на член 2, параграф 4, буква б), първо тире от нея. Буквалният текст на тези две разпоредби може да се тълкува по различни начини. Единият от тях е тълкуването, ограничаващо понятието за енергийни продукти до продуктите, които не се използват по друг начин, освен като моторно гориво или гориво за отопление. В съответствие с другото възможно тълкуване член 2, параграф 4, буква б) от Директива 2003/96 изключва посочените в него продукти от хармонизираното по силата на тази директива данъчно облагане, но не засяга обхвата на използваните в нея понятия.

Ограничително тълкуване на понятието за енергийни продукти

19. Първото от тези възможни тълкувания би било в съответствие с насоката на разбиране, представена от датското правителство и Комисията. С оглед на това би трябвало член 2, параграф 4, буква б) от Директива 2003/96 да се счита за разпоредба, ограничаваща като цяло приложното поле на тази директива. Първото тире от него следователно би представлявало уточнение на определението за понятието „енергийни продукти“, съдържащо се в член 2, параграф 1 от тази директива, в резултат от което всяко използване на това понятие в следващите разпоредби би трябвало да се разбира като включващо единствено продуктите, попадащи в посочените в член 2, параграф 1 категории, които не се използват по друг начин, освен като моторно гориво или гориво за отопление.

20. На основание член 21, параграф 3 от Директива 2003/96 би следвало да се направи извод, че използването на енергийни продукти като гориво за отопление за производството на други енергийни продукти не води до възникване на данъчно задължение само в случай че тези други енергийни продукти не се използват по друг начин, освен като моторно гориво или гориво за отопление. Този извод изглежда логично обоснован. Ето защо по този начин единствено подлежащите на данъчно облагане по силата на разпоредбите на споменатата директива продукти могат да се отразят на размера на данъка на други, попадащи в обхвата ѝ продукти.

21. Това тълкуване обаче се отличава с редица недостатъци, които според мен са пречка за неговото възприемане.

Критика на ограничителното тълкуване на понятието за енергийни продукти — езикови аргументи

22. От гледна точка на буквалното значение на разпоредбите на Директива 2003/96 изложеното тълкуване пропуска факта, че член 2, параграф 4, буква б) от Директива 2003/96 не изключва от приложното ѝ поле „продуктите, изброени в параграф 1“, както и продуктите, попадащи в определени кодове от комбинираната номенклатура, които не се използват като моторно гориво или гориво за отопление. Посочената разпоредба предвижда изрично в първото тире, че Директива 2003/96 не се отнася до „*енергийни продукти*, използвани за цели, различни от моторни горива или горива за отопление“ [4].

23. Това означава, че продуктите, попадащи в определението по член 2, параграф 1 от Директива 2003/96, които обаче не се използват като моторно гориво или гориво за отопление, всъщност не попадат в приложното поле на тази директива, но продължават да бъдат енергийни продукти по смисъла на нейните разпоредби. Този извод се потвърждава от обстоятелството, че самото определение за енергийни продукти по член 2, параграф 1 от посочената директива съдържа по отношение на някои категории продукти уточнението, че те представляват енергийни продукти, доколкото се използват като моторно гориво или гориво за отопление. Това е така за продуктите, упоменати в член 2, параграф 1, букви а), г) и з). В останалите случаи обаче, и по-специално по отношение на изброените в буква б) от този параграф продукти, които са предмет на главното производство, липсва такова уточнение.

24. В писменото си становище Комисията интерпретира този факт в смисъл, че някои от изброените в член 2, параграф 1 от Директива 2003/96 категории включват продукти, които поначало не се използват като моторно гориво, нито гориво за отопление, поради което законодателят е уточнил, че тези продукти са енергийни продукти само когато се използват като моторно гориво или като гориво за отопление. Числящите се към останалите категории продукти обаче според Комисията обикновено се използват като моторно гориво или гориво за отопление, поради което такова уточнение за тях не е необходимо.

25. Това не променя факта, че повечето категории продукти, изброени в член 2, параграф 1 от Директива 2003/96 обхващат, макар и в различни съотношения, както продукти, които са или могат да бъдат използвани като моторно гориво или като гориво за отопление, така и продукти, които не могат или не се използват по такъв начин. Следователно, ако законодателят бе искал да приложи като критерий начинът на използване за ясно отделяне на енергийните от останалите продукти, би било достатъчно определението за енергийни продукти да съдържа съответно общо уточнение. Намерението на законодателя обаче очевидно е било да разграничи продуктите, които поначало не са енергийни продукти, ако не се използват като моторно гориво или като гориво за отопление, от продуктите, които продължават да се считат за енергийни продукти по смисъла на директивата, но само не попадат под действието на нейните

4 Курсивът е мой.

разпоредби единствено ако (и докато) не се използват по такъв начин. Това според мен не позволява разпоредбата на член 2, параграф 4 от Директива 2003/96 да се тълкува като неразделен елемент от определението за енергийни продукти, водещ до извода, че доколкото директивата говори за енергийни продукти, това понятие не включва продуктите, които не се използват като моторно гориво или гориво за отопление, макар същите да попадат в определението по член 2, параграф 1 от нея.

26. Също неубедителен според мен е доводът на Комисията, изведен от задължението за еднакво тълкуване на понятието „енергийни продукти“, използвано в член 21, параграф 3 от Директива 2003/96. Според твърдението на Комисията в рамките на посочената разпоредба това понятие се отнася както до продуктите, използвани от дадено предприятие за производството на други енергийни продукти (които ще нарека „междинни продукти“), така и до самите крайни продукти. Тъй като междинните продукти следва да се използват като гориво за отопление, поради което трябва да попадат под разпоредбите на директивата, то и крайните продукти трябва да попадат под тези разпоредби и следователно не могат да бъдат изключени от тяхното приложно поле по силата на член 2, параграф 4 от Директива 2003/96.

27. Очевидно същият термин трябва да се тълкува по един и същ начин в рамките на един правен акт, и още повече в рамките на една разпоредба. Според мен обаче изложеното разбиране на Комисията страда от грешка, описвана в логиката като petitio principii. Очевидно е, че междинният продукт трябва да се използва като гориво за отопление в процеса на производство на крайни продукти. Това е така, защото използването на този продукт по друг начин не би могло да доведе до възникване на данъчно задължение по силата на Директива 2003/96, и следователно не би дало повод за евентуалното прилагане на член 21, параграф 3 от тази директива. Условието за използване на енергийния продукт като гориво за отопление следователно в случая със сигурност е изпълнено. Това обаче не следва от прилагането на член 2, параграф 4, буква б), първо тире от посочената директива при тълкуването на понятието „енергийни продукти“ във връзка с междинните продукти, а от *фактическото* им потребление като гориво за отопление.

28. Като екстраполира това фактическо потребление на междинните продукти относно смисъла на понятието „енергийни продукти“ във връзка с крайните продукти, Комисията следователно допуска посочената логическа грешка. Същевременно член 21, параграф 3, първо изречение от Директива 2003/96 може да се разбира в смисъл, че „използването на продукти, попадащи в определението по член 2, параграф 1 от тази директива, като гориво за отопление за производството на други продукти, попадащи в това определение, не води до възникване на данъчно задължение“. Това разбиране е съвсем смислено, без да изисква позоваване на член 2, параграф 4 от тази директива. Изискването за еднакво тълкуване на едно и също понятие в рамките на една разпоредба следователно не изключва понятието „енергийни продукти“ да се тълкува в смисъл, че означава всички продукти, попадащи в определението по член 2, параграф 1 от Директива 2003/96.

29. Основните причини обаче, които според мен не позволяват да се приеме тезата за необходимостта от тълкуване на член 2, параграф 1 във връзка с член 2, параграф 4 от Директива 2003/96, са от систематично естество.

Анализ на член 2, параграф 4, буква б), първо тире от Директива 2003/96 в контекста на останалите разпоредби на тази директива

30. В съответствие с член 2, параграф 2 от Директива 2003/96 тя се отнася, освен до изброените в параграф 1 от този член енергийни продукти, и до електроенергията. Електроенергията, подобно на енергийните продукти, е обект на данъчно облагане съгласно тази директива, макар и по по-различни правила в сравнение с тези продукти. Едновременно с това съгласно член 2,

параграф 4, буква б), трето и четвърто тире от тази директива тя не се отнася до електроенергията „която основно се използва за целите на химическата редукция и в електролитните и металургичните процеси“, както и когато тя „представлява повече от 50 % от стойността на продукта“. Освен това съгласно член 14, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96 на задължително освобождаване от данъчно облагане подлежат „енергийни продукти и електроенергия, използвани за производството на електроенергия […]“.

31. В съответствие с всички правила за тълкуване на правните норми, всички тирета на член 2, параграф 4, буква б) от Директива 2003/96 трябва да се тълкуват като пораждащи същите последици в смисъл, че трябва да се намират в същата връзка с останалите разпоредби от директивата. Следователно, ако се приеме, че член 2, параграф 4, буква б), първо тире от тази директива ограничава определението на понятието „енергийни продукти“, съдържащо се в параграф 1 от този член, поради което смисълът на това понятие в следващите разпоредби от нея не обхваща продуктите, използвани по друг начин, освен като моторно гориво или гориво за отопление, същото по аналогия трябва да се отнася за електроенергията, използвана по начина, посочен в член 2, параграф 4, буква б), трето и четвърто тире от директивата. Електроенергията, използвана за целите на химическата редукция и в електролитните и металургичните процеси, както и електроенергията, представляваща повече от 50 % от стойността на продуктите, не би попадала в обхвата на понятието електроенергия по смисъла на Директива 2003/96. Поради това тя не би могла да повлияе на данъчното облагане на други попадащи под разпоредбите на тази директива продукти.

32. Това би довело до абсурдни изводи на основание на член 14, буква а) от Директива 2003/96, тъй като би означавало, че енергийните продукти и електроенергията, използвани за производството на електроенергия, използвана за целите на химическата редукция и в електролитните и металургичните процеси, както и електроенергията, представляваща повече от 50 % от стойността на продуктите, не биха подлежали на освобождаване и следователно би трябвало да се облагат съгласно общите правила, предвидени в директивата. Тази последица обаче е неприемлива поради три съображения.

33. Първо, след произвеждането ѝ електроенергията се пренася до мрежата, от която потребителите с посредничеството на дистрибуторите черпят определени количества енергия. Поради това липсва непосредствена връзка между конкретния производител и произведената от него електроенергия и конкретния потребител. Още по-малко има такава връзка между производителя или дистрибутора на енергийни продукти, използвани за производството на електроенергия, и потребителите на такава енергия. Идентифицирането и последващото данъчно облагане на енергийните продукти, използвани за производството на електроенергия, използвана за целите на химическата редукция и в електролитните и металургичните процеси, следователно би било изключително трудно, ако не и просто невъзможно. Това би било още по-трудно в случая на енергийни продукти, използвани за производството на електроенергия, представляваща повече от 50 % от стойността на други продукти.

34. Второ, дори да би било възможно такова селективно облагане на енергийните продукти, използвани за производството на електроенергия в зависимост от начина на използване на тази енергия или от дела ѝ в разходите за производство на други продукти, такова данъчно облагане би лишило от смисъл изключението, предвидено в член 2, параграф 4, буква б), трето и четвърто тире от Директива 2003/96. Използваната по посочения там начин електроенергия следователно не би била действително обложена непосредствено, а цената ѝ би включвала данъка върху енергийните продукти, използвани за нейното производство, чиято тежест без съмнение, в съответствие с естеството на непреките данъци, би била прехвърлена на потребителите на тази енергия.

35. Трето и накрая, подобно тълкуване не би било в съответствие и със закрепеното в член 21, параграф 5 от Директива 2003/96 правило, предвиждащо, че електроенергията подлежи на данъчно облагане в момента на доставката от дистрибутора. Този начин на определяне на момента на възникване на данъчното задължение за данъка върху електроенергията е възможен благодарение на прилагането на освобождаването, предвидено в член 14, параграф 1, буква а) от тази директива: тъй като електроенергията се облага като краен продукт, а не на етапа на горивото, използвано за нейното производство, моментът на облагането може да се пренесе на последния етап от оборота на електроенергията, тоест към момента на нейната доставка до получателя. Ако обаче се приеме, че изключването на някои начини на използване на електроенергия по силата на член 2, параграф 4, буква б), трето и четвърто тире от Директива 2003/96 води до липса на освобождаване на енергийните продукти, използвани за нейното производство, тази енергия не само би била фактически обложена с данък въпреки посоченото изключване (вж. предходната точка), но и това данъчно облагане би възникнало на етапа на производството, а не на дистрибуцията.

36. С оглед на изложените съображения считам, че не може да се приеме разбирането, при което изключението по член 2, параграф 4, буква б) от Директива 2003/96 води до стесняване на определението на изброените там продукти за целите на следващите разпоредби от тази директива. Това се отнася както за електроенергията, упомената в трето и четвърто тире от тази разпоредба, така и за енергийните продукти, упоменати в първото тире.

37. Без значение в това отношение според мен е обстоятелството, че в член 14, буква а) от Директива 2003/96 става дума за освобождаване от облагане с данъци, докато в член 21, параграф 3 от тази директива за действие, което не се счита за пораждащо изискуемо данъчно задължение.

38. От една страна, това е така, защото практическата последица и в двата случая е една и съща. Когато предприятието използва произведените от него енергийни продукти за производството на енергийни продукти, е трудно да се определи друг момент на възникване на данъчното задължение, поради което последицата е същата както ако продуктите биха били освободени. Всъщност тази разпоредба е транспонирана в датската правна уредба именно по този начин (вж. т. 6 по-горе).

39. От друга страна, от съществено значение в случая не е последицата от механизма, предвиден съответно в член 14, параграф 1, буква а) и в член 21, параграф 3 от Директива 2003/96, а описаната там връзка между отделните продукти. Както в единия, така и в другия случай става дума за продукти, попадащи под разпоредбите на директивата, които се използват за производството на други продукти, включително изброените в член 2, параграф 4, буква б) от тази директива (съответно в първо тире в случая на член 21, параграф 3 и в трето и четвърто тире в случая на член 14, параграф 1, буква а). Последицата от едното или другото тълкуване на член 2, параграф 4, буква б) от тази директива за отговора на въпроса относно прилагането и на двете разпоредби следователно трябва да е една и съща.

40. В обобщение, в резултат от тълкуването на член 2, параграф 4, буква б) от Директива 2003/96, в съответствие с което предвиденото в тази разпоредба изключение от приложното поле на директивата води до това, че посочените там продукти не могат да повлияят на нивото на облагане на останалите попадащи в обхвата на директивата продукти, се оказва невъзможно да се направят изводи на основание на член 14, параграф 1, буква а) от тази директива. С оглед на това посоченото тълкуване трябва да се отхвърли както по отношение на член 2, параграф 4, буква б), трето и четвърто тире, така и на първо тире.

Тълкуване на член 2, параграф 4, буква б) от Директива 2003/96 като особено освобождаване от данъчно облагане

41. С оглед на изложеното считам, че трябва да се възприеме тълкуване на член 2, параграф 4, буква б) от Директива 2003/96, различно от предлаганото от датското правителство и Комисията. По-конкретно според мен тази разпоредба по същество съставлява освобождаване на изброените в нея продукти от данъчното облагане, предвидено по силата на директивата. Поради това тези продукти не подлежат на хармонизирано данъчно облагане, но съответно продължават да бъдат енергийни продукти и електроенергия по смисъла на споменатата директива. Смисълът това освобождаване да се оформи като изключване от приложното поле на директивата е, че държавите членки запазват свободата си евентуално да предвидят данъчно облагане на тези продукти по силата на своите национални разпоредби. Тази свобода е значително по-ограничена в случая на продуктите, попадащи в приложното поле на Директива 2003/96, отколкото на продуктите, освободени по силата на нейните разпоредби [5].

42. Това тълкуване позволява да се запази съгласуваността в разпоредбите на директивата относно данъчното облагане на електроенергията. Освобождаването, предвидено в член 14, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96, следователно намира приложение и по отношение на продуктите, използвани за производството на електроенергия, която на свой ред се използва по един от начините, посочени в член 2, параграф 4, буква б), трето и четвърто тире от тази директива, което позволява да се избегнат практическите и логични затруднения, упоменати в точка 33—35 по-горе.

43. Това тълкуване е в съответствие и с първоначалния проект на Директива 2003/96, представен от Комисията [6]. Този проект не съдържа разпоредба, съответстваща на настоящия член 2, параграф 4 от директивата. Вместо него в проекта е предвидено освобождаване от данъчно облагане на някои категории енергийни продукти, и по-специално на тези, които не се използват като моторно гориво или гориво за отопление (понастоящем член 2, параграф 4, буква б), първо тире от Директива 2003/96), както и на електроенергията, използвана за целите на химическата редукция и в електролитните и металургичните процеси (понастоящем член 2, параграф 4, буква б), трето тире от Директива 2003/96) [7]. На свой ред разпоредбата, съответстваща на настоящия член 21, параграф 3 от тази директива, се е позовавал пряко на определението за енергийни продукти, изброяващо кодовете от комбинираната номенклатура на продуктите, в производството на които използваните енергийни продукти, произведени от същото предприятие, не подлежат на данъчно облагане [8]. С оглед на структурата, възприета в проекта на Директива 2003/96, настоящото становище на датското правителство и на Комисията не би било защитимо, дори без да се налага да се прибягва до систематичен анализ.

44. Подобна логика се открива и в Директива 92/81/ЕИО на Съвета от 19 октомври 1992 година за хармонизиране на структурите на акцизите върху минералните масла [9], заменена от Директива 2003/96. В съответствие с член 8, параграф 1, буква а) от Директива 92/81 от облагане с хармонизирания акцизен данък, предвиден в тази директива, са били освободени „минералните масла, използвани по друг начин, освен като моторно гориво или гориво за отопление“ [неофициален превод]. Член 4, параграф 3 от тази директива обаче въвежда правило, аналогично на предвиденото в член 21, параграф 3, първо изречение от Директива 2003/96. Следователно и на основание на Директива 92/81 би било трудно да се поддържа становището на датското правителство и Комисията по настоящото дело.

5 Член 3, параграф 3 от Директива 92/12. Вж. решение от 5 юли 2007 г., Fendt Italiana (C-145/06 и C-146/06, EU:C:2007:411, т. 44).

6 COM(97) 30 окончателен.

7 Вж. член 13, параграф 1, буква а) от проекта.

8 Вж. член 18, параграф 3 от проекта.

9 ОВ L 316, 1992 г., стр. 12.

45. Що се отнася до тълкуването на член 21, параграф 3 от Директива 2003/96, това, което предлагам аз, означава, че тази разпоредба (първо изречение) се прилага винаги когато произведените от предприятието продукти, посочени в нея, принадлежат към една от категориите, изброени в член 2, параграф 1 от тази директива, независимо дали се използват като моторно гориво или като гориво за отопление.

46. Поради това не споделям гледната точка на датското правителство, застъпена в становището му по настоящото дело, съгласно която това тълкуване на член 21, параграф 3 от Директива 2003/96 лишава от смисъл член 2, параграф 4, буква б), първо тире от нея. Това е така, защото, както посочих по-горе, целта на последната разпоредба всъщност е изброените в нея продукти да бъдат освободени от хармонизираното по силата на посочената директива данъчно облагане при едновременно запазване на свободата на държавите членки за евентуалното им данъчно облагане по силата на отделни разпоредби.

47. Поради същата причина според мен няма противоречие между предлаганото от мен тълкуване и изводите, произтичащи от решение на Съда от 5 юли 2007 г., Fendt Italiana[10]. От това решение следва само, че държавите членки нямат право да включат в хармонизираното данъчно облагане, предвидено в Директива 2003/96, продукти, използвани по друг начин, освен като моторно гориво или като гориво за отопление. Това обаче не означава, че тези продукти престават да бъдат енергийни продукти по смисъла на тази директива. Впрочем самият Съд си служи с термина „енергийни продукти“ по отношение на тази категория продукти[11].

48. Остава въпросът относно ratio legis на член 21, параграф 3 от Директива 2003/96, тълкуван съгласно направеното от мен предложение. Ако обосновката за освобождаване на продуктите, използвани за производство на електроенергия независимо от нейното последващо използване е разбираема, поне с оглед на посочените в точки 33—35 по-горе съображения, то липсата на данъчно облагане на енергийните продукти, използвани за производството на други енергийни продукти, които на свой ред не се използват впоследствие нито като моторно гориво, нито като гориво за отопление, може да не изглежда напълно основателна.

49. Според датското правителство и Комисията разпоредбата на член 21, параграф 3 от Директива 2003/96 цели да се избегне двукратното данъчно облагане на енергийните продукти: първо пряко, а след това опосредствано чрез данъчно облагане на енергийните продукти, използвани за тяхното производство. Посочената цел на тази разпоредба би била в подкрепа на предложеното от датското правителство и Комисията тълкуване на същата, съгласно което единствено използването на енергийни продукти за производството на други облагаеми енергийни продукти, и следователно на продукти, използвани като моторно гориво или като гориво за отопление, не се третира като събитие, водещо до възникване на данъчно задължение.

50. Трябва обаче да се има предвид, че Директива 2003/96 не съдържа обща забрана за двукратно данъчно облагане на енергийните продукти. Правилото за еднократно данъчно облагане важи само по отношение на електроенергията: тя се облага на етапа на дистрибуцията, а използваните за нейното производство енергийни продукти се освобождават (вж. т. 34 и 35 по-горе). За разлика от това по отношение на енергийните продукти член 21, параграф 3, второ изречение от посочената директива съдържа само факултативно оправомощаване на държавите членки, в съответствие с което „[те] могат също така да считат, че потреблението на електроенергия и други енергийни продукти, които не се произвеждат в рамките на дадено предприятие [тоест на предприятието, произвеждащо електроенергия] […], не поражда […] данъчно задължение“. Следователно енергийните продукти, използвани за производството на

10 C-145/06 и C-146/06, EU:C:2007:411.

11 Вж. решение от 5 юли 2007 г., Fendt Italiana (C-145/06 и C-146/06, EU:C:2007:411, т. 41).

други енергийни продукти, но непроизведени в рамките на същото предприятие, могат и да подлежат на данъчно облагане, независимо че с данък ще бъдат обложени и крайните продукти. Действително, Дания се е възползвала от точно тази възможност, като е освободила от данъчно облагане всички енергийни продукти, използвани за производството на енергийни продукти независимо от мястото на тяхното производство [12]. Това обаче не променя факта, че Директива 2003/96 не съдържа общо правило за еднократно данъчно облагане на енергийните продукти.

51. По-скоро обосновка за разпоредбата на член 21, параграф 3, първо изречение от Директива 2003/96 се явяват трудностите, до които би довело данъчното облагане на продукти, които едновременно се произвеждат и използват в едно и също производствено предприятие. Това би създало не само допълнителни тежести за предприятието, но би изисквало и по-строг контрол от страна на данъчните органи. Такива трудности не възникват при енергийните продукти, произведени от друг производител, а не от предприятието, в което впоследствие се използват, тъй като данъчното задължение възниква за този производител или за дистрибутора, който впоследствие прехвърля тежестта в цената на продаваните енергийни продукти. Поради това второто изречение от този параграф оставя въпроса относно данъчното облагане в такива случаи на преценката на държавите членки.

52. Давам си сметка, че и при тази обосновка предлаганото от мен тълкуване на член 21, параграф 3, първо изречение от Директива 2003/96 — съгласно което използваното там понятие „енергийни продукти“ включва всички изброени в член 2, параграф 1 от тази директива продукти, дори използваните по друг начин, освен като моторно гориво или гориво за отопление — води до някои празноти в системата на данъчно облагане, предвидена в посочената директива. Енергийните продукти, използвани за производството на продукти, които не подлежат на данъчно облагане, поначало би трябвало да се облагат.

53. Първо обаче, както самата Комисия твърди в своето становище (вж. т. 23 от настоящото заключение), относно категориите продукти, които само понякога се използват като моторното гориво или като гориво за отопление, още член 2, параграф 1 от Директива 2003/96 съдържа съответно уточнение в букви а), г) и з). Продуктите, числящи се в тези категории, следователно не са енергийни продукти по смисъла на директивата, ако не се използват като моторно гориво или гориво за отопление. Обратно, останалите категории включват продукти, използвани обичайно или предназначени да се използват като моторно гориво или гориво за отопление. Следователно евентуалната празнота в данъчното облагане ще се отнася за изключителни случаи, какъвто е този по главното производство.

54. Второ, разбирането относно член 2, параграф 4 от Директива 2003/96 като разпоредба, ограничаваща обхвата на понятията, използвани в член 2, параграфи 1 и 2 от тази директива, което би довело до затрудненията, посочени в точки 33—35 от настоящото заключение, би нарушило съгласуваността на системата за данъчно облагане, установена от директивата, в значително по-голяма степен, отколкото посочената празнота в данъчното облагане, произтичащата от предлаганото от мен тълкуване.

55. Именно с оглед на това намирам за неубедителен довода на Комисията, че член 21, параграф 3 от Директива 2003/96 в качеството си на изключение от правилото за данъчно облагане на енергийните продукти, трябва да се тълкува стриктно. Действително изключенията следва да се тълкуват стриктно и във всеки случай не разширително, но това не може да води до основополагаща несъгласуваност в тълкуването на останалите разпоредби от директивата като например посочените в точки 33—35 от настоящото заключение.

12 Във всеки случай според мен това следва от датските разпоредби, цитирани в точка 6 от настоящото заключение.

56. Трето накрая, Директива 2003/96 съдържа твърде много изключения, освобождавания и дерогации[13]. В резултат от това предвидената в тази директива система не се основава на правилото за всеобщо данъчно облагане без изключения, поради което необлагането на енергийни продукти, използвани в рамките на същото предприятие, което ги е произвело, според мен не е в състояние да опровергае логиката на тази система.

57. С оглед на изложените съображения в тяхната цялост предлагам на първия преюдициален въпрос да се отговори, че член 21, параграф 3, първо изречение от Директива 2003/96 трябва да се тълкува в смисъл, че използваното там понятие „енергийни продукти“ включва всички продукти по член 2, параграф 1 от тази директива, независимо дали се използват като моторно гориво или като гориво за отопление.

Втори преюдициален въпрос

58. Вторият преюдициален въпрос е дали държавите членки могат да ограничат прилагането на член 21, параграф 3 от Директива 2003/96 до случаите, в които енергийните продукти се използват за производството на енергийни продукти, които са обект на данъчно облагане съгласно директивата. Запитващата юрисдикция обаче не изяснява дали има предвид само ограничение, обхващащо енергийните продукти, използвани като моторно гориво или като гориво за отопление, и следователно необхванати от изключението на основание член 2, параграф 4, буква б), първо тире от тази директива, или отиващо по-далеч ограничение, например обхващащо продуктите, които не подлежат на никое от многобройните предвидени в тази директива освобождавания.

59. Независимо от това обаче трябва да се разграничи правното естество на разпоредбата на член 21, параграф 3, първо изречение от Директива 2003/96 и на разпоредбата на член 21, параграф 3, второ изречение от нея[14].

60. Член 21, параграф 3, първо изречение от посочената директива е разпоредба с обвързващо действие по отношение на държавите членки. Поради това тези държави са задължени да го транспонират в националното право и да гарантират пълната му ефективност. По тази причина те по никакъв начин не могат да ограничават неговото приложно поле, отклонявайки се от правилното му тълкуване, произтичащо по-специално от решението, което Съдът ще постанови по настоящото дело. Ако следователно Съдът реши, в съответствие с моето предложение за отговор на първия преюдициален въпрос, че тази разпоредба се отнася до всички енергийни продукти по смисъла на член 2, параграф 1 от Директива 2003/96, независимо от начина им на използване, държавите членки няма да имат право да ограничават неговото прилагане. Поради това отговорът на втория преюдициален въпрос, що се отнася до член 21, параграф 3, първо изречение от тази директива, ще бъде отрицателен.

61. Разпоредбата на член 21, параграф 3, второ изречение от Директива 2003/96 е факултативна по естеството си, като в допълнение изглежда предвижда няколко варианта във връзка с прилагането си. Поради това бих бил склонен да приема, че в случая държавите членки разполагат със значително по-голяма свобода на преценка.

13 Освен разгледаните в настоящото заключение освобождавания, вж. напр.: член 2, параграф 4, буква б), второ и пето тире, членове 15 и 17, както и дерогациите за отделните държави членки, предвидени в членове 18, 18а и 18б от Директива 2003/96.

14 Припомням, че член 21, параграф 3, второ изречение от Директива 2003/96 предвижда, че „[*д*]*ържавите членки могат също така да счетат*, че потреблението на електроенергия и други енергийни продукти, които не се произвеждат в рамките на дадено предприятие, не поражда […] данъчно задължение“ (курсивът е мой).

62. Главното производство обаче е свързано с използването на енергийни продукти в рамките на предприятието, което ги произвежда, поради което се прилага член 21, параграф 3, първо изречение от Директива 2003/96. Поради това въпросът относно тълкуването на второто изречение от тази разпоредба би бил хипотетичен. С оглед на това предлагам отговорът на втория преюдициален въпрос да се ограничи до тълкуването на член 21, параграф 3, първо изречение от тази директива.

Заключение

63. С оглед на изложените съображения в тяхната цялост предлагам на преюдициалния въпрос, отправен от Østre Landsret (Източен областен апелативен съд, Дания) до Съда, да се отговори по следния начин:

„1) Член 21, параграф 3, първо изречение от Директива 2003/96/ЕО на Съвета от 27 октомври 2003 година относно преструктурирането на правната рамка на Общността за данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията, трябва да се тълкува в смисъл, че използваното там понятие „енергийни продукти“ включва всички продукти по член 2, параграф 1 от тази директива, независимо дали се използват като моторно гориво или като гориво за отопление.

2) Държавите членки не са оправомощени да ограничават обхвата на тази разпоредба по отношение на вида или начина на използване на енергийните продукти, произведени от предприятието, по отношение на което тази разпоредба намира приложение“.