



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ

E. SHARPSTON

представено на 22 май 2014 година¹

Дело C-426/12

X

(Преюдициално запитване, отправено от *Gerechtshof 's-Hertogenbosch* (Нидерландия)

„Директива 2003/96/ЕО — Правна рамка на Общността за данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията — Енергийни продукти с двойно предназначение“

1. Директива 2003/96/ЕО² на Съвета въвежда режим на минимални хармонизирани нива на данъчно облагане на всички енергийни продукти и електроенергията³. Определени енергийни продукти, включително класифицираните като такива с двойно предназначение, са изрично изключени от приложното поле на Директивата. В настоящото преюдициално запитване, отправено от *Gerechtshof 's-Hertogenbosch* (Апелативен съд, *Hertogenbosch* (Нидерландия), от Съда се искат насоки за определяне на значението на понятието „двойно предназначение“ за целите на настоящата директива. Запитващата юрисдикция иска също така да разбере дали в случай че желаят да въведат национални мерки за данъчното облагане на такива енергийни продукти, националните законодатели са ограничени от определението на понятието „двойно предназначение“ съгласно правото на ЕС.

Правна уредба

Директива 2003/96

2. От значение са следните съображения от Директива 2003/96:

- „(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.

1 — Език на оригиналния текст: английски.

2 — 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) (наричана по-нататък „Директивата“).

3 — В Директивата не се посочва дали електроенергията е енергиен продукт. От член 2, параграф 2 обаче е видно, че електроенергията попада в приложното поле на Директивата.

- (4) Чувствителните различия между размерите на националните данъчни ставки на енергийните продукти, прилагани от държавите членки, биха могли да окажат пагубно въздействие върху правилното функциониране на вътрешния пазар.
- (5) Установяването на подходящи минимални нива на облагане с данъци в Общността може да спомогне за намаляването на различията между националните нива на облагане с данъци.
- (6) В съответствие с член 6 от Договора, изискванията по отношение на опазването на околната среда следва да бъдат интегрирани при определянето и осъществяването на други политики на Общността.
- (7) Като страна по Рамковата конвенция на Обединените нации по изменение на климата, Общността е ратифицирала Протокола от Киото. Облагането с данъци на енергийните продукти и, при необходимост, на електроенергията е един от инструментите за постигане на целите, заложи в Протокола от Киото.

[...]

- (22) Енергийните продукти следва основно да бъдат предмет на рамката на Общността, когато се използват като гориво за отопление или моторно гориво. В такава връзка, същността и логиката на данъчната система изключват от обхвата на рамката двойното предназначение и използването на енергийните продукти за нещо различно от гориво, както и минералогическите процеси. Електроенергията, използвана по подобен начин, следва да се третира при равни условия“.

3. В член 1 от Директива 2003/96 се изисква от държавите членки да налагат данъци върху енергийните продукти и електроенергията в съответствие с разпоредбите на тази директива.

4. Член 2, параграф 1, буква б) от Директивата във връзка с член 2, параграф 5 предвижда, че за целите на настоящата директива понятието „енергийни продукти“ се отнася по-специално за продукти „с кодове по КН 2701, 2702 и от 2704 до 2715“⁴. Въглицата могат да бъдат класифицирани с кодове по КН 2701, 2702 или 2704.

5. Определени приложения на енергийни продукти попадат извън приложното поле на Директивата⁵. Тези случаи са изброени в член 2, параграф 4, буква б), която гласи:

„Настоящата директива не се отнася до:

[...]

следните приложения на енергийни продукти и електроенергия:

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

4 — Вж. Регламент (ЕО) № 2031/2001 на Комисията от 6 август 2001 година за изменение на приложение I към Регламент (ЕИО) № 2658/87 на Съвета относно тарифната и статистическа номенклатура и Общата митническа тарифа (ОВ L 279, 2001 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 2, том 4, стр. 3). С оглед на изчерпателността би било от полза да се има предвид, че кодът по КН съдържа общо описание на всеки продукт, който в определени случаи е допълнително подразделен на по-специфични описания на конкретни продукти. Поради това общото описание на продуктите с код по КН 2701 е „Каменни въглища — брикети, яйцевидни брикети и подобни твърди горива, получени от каменни въглища“; този код включва по-специално антрацит (код по КН 2701 11). Код по КН 2702 включва лигнит. Код по КН 2704 включва коксове и полукоксове от каменни въглища, от лигнит или от торф. Вж. също точка 17 от настоящото заключение.

5 — Вж. също точка 37 по-долу.

— енергийните продукти с двойно предназначение.

Един енергиен продукт е с двойно предназначение, когато се използва едновременно както за гориво за отопление, така и за цели, различни от моторно гориво или гориво за отопление. Използването на енергийните продукти за химическа редукция и при електролитни и металургични процеси се счита за двойно предназначение,

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

— електроенергията, когато представлява повече от 50 % от стойността на продукта.

— минералогични процеси [...]“.

6. Член 4, параграф 1 предвижда, че по отношение на такива енергийни продукти като въглищата, посочени в член 2, държавите членки следва да прилагат минималните нива на облагане с данъци, посочени в Директивата.

7. Член 9, параграф 1 предвижда, че минималните нива на облагане, отнасящи се до горивата за отопление, трябва да са фиксирани, както е посочено в приложение I, таблица B от Директивата⁶.

8. Държавите членки са длъжни да транспонират Директивата в националните законодателства до 31 декември 2003 г. и да прилагат тези разпоредби от 1 януари 2004 г.⁷ Националните мерки за транспониране следва да съдържат позоваване на Директивата или да бъдат придружени от такова позоваване при официалното им публикуване⁸.

Национално законодателство

9. С Wet belastingen op milieugrondslag („Закон за екологичния данък“, наричан по-нататък „Wbm“) се предвижда облагане с данък на използвани за отопление въглищни продукти с кодове по КН 2701, 2702 и 2704⁹. Данъкът се начислява при доставка на продукта на съответния данъкоплатец. Предвижда се освобождаване от данъчно облагане в случай на „двойно предназначение“ на тези продукти¹⁰. Двойното предназначение включва употребата на въглищни продукти както като гориво за отопление, така и за други цели, различни от моторно гориво и гориво за отопление¹¹. Освобождаване от заплащане на данък се прилага по отношение на въглищата с двойно предназначение и компетентните национални органи възстановяват платения данък, в случай че въглищата не са използвани като гориво или в случай на двойно предназначение на съответните въглищни продукти¹².

10. Запитващата юрисдикция пояснява, че в подготвителните документи, свързани с член 20 от Wbm, се посочва, че определението на понятието „двойно предназначение“ е включено в член 20, буква е) с цел да се гарантира, че националното законодателство е приведено в съответствие с Директивата¹³.

6 — Въглищата и коксът (кодове по КН 2701, 2702 и 2704) се съдържат в точка 6 от таблицата.

7 — Член 28, параграфи 1 и 2.

8 — Член 28, параграф 3.

9 — Член 20 във връзка с член 21.

10 — Член 26.

11 — Член 20, буква е).

12 — Член 26, параграф 3.

13 — Kamerstukken II (парламентарни документи), 2003/04, 29 758, № 3, изложение на мотиви, стр. 7—8.

11. Подготвителните документи показват, че:

„Дефиницията на понятието „двойно предназначение“ е въведена в нова буква от член 20, където се възпроизвежда дефиницията от Директивата за енергийното данъчно облагане¹⁴]. Под „двойно предназначение“ се разбира използване на въглища, при което освен функцията си на гориво за отопление въглищата изпълняват една или повече други функции. Използването на въглища за химическа редукция и в металургични процеси е пример за използване с двойно предназначение. Не са пример за използване с двойно предназначение случаи, в които бива оползотворен единствено продукт от изгарянето на въглища (например CO_2) или когато самите въглища се използват единствено като гориво за отопление“¹⁵.

12. Освен това в подготвителните документи на „Wijziging van de Wet belastingen op milieugrondslag en de Wet op de accijns (implementatie richtlijn Energiebelastingen) („Закон за изменение на Закона за екологичния данък и на Закона за акцизите“, транспониране на Директивата за енергийното данъчно облагане) се посочва следното:

„Изключват се от облагане с акциз въглищата, преработени в кокс, при използването им за функции, различни от функцията на гориво за отопление. Като „различни функции“ могат да се посочат използването като суровина и функцията по редукция. Пример за такова използване на кокс е производството на чугун“¹⁶.

Обстоятелства, производство и преюдициални въпроси

13. Жалбоподателят в главното производство X произвежда захар и захарни изделия от захарно цвекло. За целите на производството на захар X получава доставка на въглища¹⁷ и плаща дължимия съгласно Wbm акциз върху горивата.

14. Процесът на производство на захар от захарното цвекло преминава през няколко етапа¹⁸. Първият етап включва извличане на захарен сок от захарното цвекло. Извлеченият захарен сок след това се пречиства и чистият сок, получен от процеса на пречистване, подлежи на изпаряване и кристализация, в резултат на което накрая се получава гранулирана захар. Този процес предизвиква също отделянето на утайка — калциев тор, който е вторичен продукт, използван в селскостопанската промишленост за поддържането на рН баланса на почвата. Утайката е известна като утайка от карбонизирането и се състои главно от калциев карбонат.

15. За пречистването на извлечения от захарното цвекло нерафиниран сок производителят на захар се нуждае от сатуриращ газ. За получаването на този газ варовикът и въглищата се смесват и се прибавят във варната пещ. След химическата реакция във варната пещ се добива сатуриращ газ (смес от въглероден диоксид (CO_2) от въглищата, както и от самия варовик и азот, извлечен от въздуха). Сатуриращият газ съдържа около 40 % CO_2 и не трябва да съдържа чужди вещества. Други вещества освен въглищата не са подходящи за добиването на необходимия „чист“ сатуриращ газ. Същевременно варната пещ се използва за производството на негасена вар. Посредством нагриването на варовика (калциев карбонат, състоящ се от

14 — Т.е. Директива 2003/96/ЕО.

15 — Kamerstukken II, 2003/04, 29 758, № 3, изложение на мотивите, стр. 32.

16 — Kamerstukken II, 2003/04, 29 207, № 3, стр. 12.

17 — В своя акт за преюдициално запитване запитващата юрисдикция споменава кокс от каменни въглища и антрацит. Ще използвам родовото понятие „въглища“, за да обхвана всички продукти, съдържащи се в съответните кодове по КН, включително кокс от каменни въглища и антрацит.

18 — В акта за преюдициално запитване на *Gerechtshof 's-Hertogenbosch* се съдържа полезна и подробна техническа информация, която обобщавам в точки 14–17 от настоящото заключение.

приблизително 97 % CaCO_3) до достатъчно висока температура¹⁹ се произвежда CO_2 чрез реакцията на въглищата (които имат високо съдържание на въглерод от около 85 % карбонови атоми) с кислород (O_2), наличен във въздуха. При тази реакция се освобождава топлина, която се използва за разпадането на варовика на негасена вар и въглероден двуокис (дисоцииране).

16. Във всички фабрики за преработка на захарно цвекло (в Нидерландия) активният варовик и CO_2 , необходими за пречистването на сока, се добиват на място във варни пещи.

17. Около 12 % от сатуриращия газ се освобождава във въздуха. Останалата част (88 %) се използва в процеса на карбонизиране²⁰. След използването на сатуриращия газ при карбонизирането една част от него (описван като остатъчен газ от карбонизирането) се освобождава. Около една четвърт от използвания в процеса на карбонизирането CO_2 се изгубва по този начин. Останалата част от CO_2 се абсорбира от утайката от карбонизирането.

18. С писмо от 7 март 2008 г. X иска да му бъде възстановена сумата от 97 114,23 EUR, изплатена като акциз върху горивата. С решение от 24 април 2008 г. компетентните национални органи отказват да уважат това искане. X обжалва без успех това решение пред първата инстанция. Впоследствие X подава жалба до *Gerechtshof 's-Hertogenbosch*, който отправя до Съда следните преюдициални въпроси:

- „(1) Налице ли е двойно предназначение по смисъла на член 2, параграф 4, буква б) от [Директивата] при използването на въглища (продукти с кодове по КН 2701, 2702 и 2704) като гориво за отопление във варна пещ, в случай че образуваният във варната пещ от въглищата (и варовика) въглероден двуокис служи за производството на сатуриращ газ, който впоследствие се използва и е абсолютно необходим за пречистването на извлечения от захарно цвекло нерафиниран сок?
- (2) Налице ли е двойно предназначение по смисъла на член 2, параграф 4, буква б) от [Директивата] при използването на въглища (продукти с кодове по КН 2701, 2702 и 2704) като гориво за отопление, в случай че 66 % от добития при загряването и съдържащ се в сатуриращия газ въглероден двуокис се абсорбира при посоченото по-горе извършвано впоследствие пречистване от утайката от карбонизирането, която се продава на земеделския сектор като калциеви торове?
- (3) В случай че е налице двойно предназначение по смисъла на член 2, параграф 4, буква б) от [Директивата], неприложима ли е тази директива предвид съдържанието на встъпителното изречение на член 2, параграф 4 от нея, вследствие на което жалбоподателят не може да се позовава на прякото действие на посочената директива (за целите на тълкуването на понятието „двойно предназначение“ в националното право по смисъла на член 20, буква е) от *Wbm*)?
- (4) В случай че е налице двойно предназначение по смисъла на член 2, параграф 4, буква б) от [Директивата] и че (следователно) тази директива е неприложима, допуска ли правото на [ЕС] по-ограничително тълкуване на понятието „двойно предназначение“ в националното право, отколкото тълкуването на понятието съгласно [Директивата] за целите на облагането с акциз като разглеждания акциз върху горивата?“.

19 — Химичното уравнение за произвеждане на негасена вар и сатуриращ газ е следното: $\text{CaCO}_3 + \text{топлина} \rightarrow \text{CaO} + \text{CO}_2$. Когато веществото е нагрето, топлината (форма на енергия) дава енергия на частиците да се движат и ако тя е достатъчно силна, разкъсва връзките между тях, които задържат веществото в цялост.

20 — Карбонизирането е химична реакция, в която калциевият въглероден диоксид взаимодейства с въглеродния двуокис и образува неразтворим калциев въглерод. Химичната реакция е: $\text{Ca(OH)}_2 + \text{CO}_2 \rightarrow \text{CaCO}_3 + \text{H}_2\text{O}$. Понятието „карбонизация“ се употребява също, за да означава процеса на пречистване на извлечения от захарното цвекло нерафиниран сок.

19. Писмени становища пред Съда представят X, нидерландското правителство и Европейската комисия, които излагат и устни становища в съдебното заседание от 12 декември 2013 г.

Преценка

20. В съответствие с Директивата държавите членки следва да налагат поне минималните нива на облагане с данъци по отношение на енергийните продукти като въглищата²¹. В описания от запитващата юрисдикция процес на производство на захар въглищата се използват като гориво за нагриване. Тъй като преюдициалните въпроси не се отнасят до енергийни продукти, използвани като моторно гориво, ще ограничи преценката си до възможното двойно предназначение на енергийни продукти в случаите, когато едно от предназначенията е като гориво за нагриване.

Въпроси 1 и 2: двойно предназначение

21. С въпроси 1 и 2 запитващата юрисдикция цели да установи значението на понятието „двойно предназначение“, посочено във второто тире на член 2, параграф 4, буква б) от Директивата, във връзка с производството на захар и възникващия от този процес вторичен продукт — калциев тор. Ще разгледам заедно тези въпроси, тъй като те са тясно свързани.

22. X отбелязва, че обхватът на понятието за двойно предназначение съгласно правото на ЕС не е подробно установен в Директивата. Въпреки че са дадени определени обяснителни примери за двойно предназначение, те не са изчерпателни. В Директивата никъде не се посочва дали думите „двойно предназначение“ следва да бъдат тълкувани стеснително или разширително. Въпреки това изразът следва да бъде тълкуван еднакво от държавите членки.

23. Според X в настоящия контекст двойното предназначение се изразява в употребата на въглища като гориво за нагриване, от една страна, а от друга — в производството на газ, CO₂, необходими като неделима част от производствения процес на захарта и вторичния продукт, калциевия тор. Произведеният от изгаряне на въглища CO₂ играе важна роля в процеса на карбонизация, като въглищата, от които той се освобождава, се използват за цели, различни от производството на топлина. Следователно той отговаря на определението за двойно предназначение съгласно правото на ЕС. Процесът на производство на захар и калциев тор не би се осъществил по оптимален начин без въглища. В Директивата не се прави разлика между използването на енергийни продукти като суровина за производство на крайни продукти или като потребими материали и полезното използване на такива продукти. В Директивата също така не се уточнява дали с оглед на установяването на двойно предназначение въпросният енергиен продукт трябва да бъде използван едновременно и за нагриване, и за други цели. Освен това няма никакво основание да се направи извод, че при тълкуването на текста целта на Директивата за опазване на околната среда следва да бъде определяща.

24. Нидерландското правителство и Комисията заемат противоположната позиция.

25. Според тях двойно предназначение съгласно Директивата е налице единствено в случаите, когато самата генерирана от продукта енергия е използвана за нещо различно от произвеждане на топлина. Това заключение се потвърждава в съображенията от Директивата (по-конкретно съображения 2—7 и съображение 22). Използването на енергийни продукти за производство на

21 — Член 1, член 4, параграф 1 и член 9, параграф 1.

топлина поражда облагането с данък. От това следва, че в случаите, когато енергийните продукти са използвани единствено за производството на топлина, те са обект на облагане с данъци в съответствие с Директивата. Всяко друго тълкуване би накърнило функционирането на единния пазар. Това тълкуване се потвърждава от *подготвителните работи*²².

26. Въглищата се използват в един от етапите от процеса на производство на захар. Единствената химична реакция, в която участват въглищата, е с кислород, като произвеждат топлина, използвана за дисоциирането на варовика чрез разпадането му на негасена вар и CO_2 . В последващи етапи от процеса не се използват самите въглища. По-скоро при производството на захар и вторичния продукт, калциевия тор, впоследствие се използват утайката или резултатите от горенето.

27. Макар да е вярно, че въглищата са използвани едновременно за производство на топлина и CO_2 , които са важни за производството на захар от захарно цвекло, за да бъде разрешен спорният въпрос, е необходимо да се вземе предвид по-скоро предназначението на самия енергиен продукт, отколкото целта, за която се използва. Въглищата тук са изцяло усвоени чрез изгаряне и тяхната употреба се изразява единствено в това.

28. В писменото си становище Нидерландия представя две илюстрации в подкрепа на своята позиция. Пример за химическа редуция за целите на Директивата е, когато въглищата се използват за производството на желязо от руда. В този процес въглищата се използват като i) материал за отопление и ii) редуциращ агент. Когато въглищата се нагреят до достатъчно висока температура, това води до добавяне на редуциращ агент в пещта за желязната руда, който отделя метала от оксидите. Полученият от този процес чугун съдържа 4% въглерод, който е извлечен от използваните в производствения процес въглища. Така при производството на чугун въглищата се използват като гориво за отопление и като редуциращ агент. Освен това за разлика от процеса на производство на захар, при който в крайния продукт не се съдържа въглерод, в чугуна се съдържа въглерод, получен в резултат от топенето на желязната руда. Следователно въглищата имат двойно предназначение при топенето. Друг пример за двойно предназначение е използването на електроенергия при топенето на цинк. В този процес електроенергията се използва за преобразуване на цинкови концентрати (руда, съдържаща цинк) в чист цинк. Съществуват два процеса, процес на електролиза и пирометалургичен процес. Електролизата действа чрез преминаването на електрически ток през разтвор на цинков сулфат. Това предизвиква извличане на цинка от оксидите, в които той е свързан. Електроенергията се използва и за производството на топлина за целите на електролизата при рафинирането на цинк.

29. Доколкото разбирам, всички страни приемат описанието на запитващата юрисдикция на процеса на производство на захар. Безспорно е, че въглищата се използват в този процес като гориво за отопление, за да се разпадне варовикът и да се произведе CO_2 . В това отношение Нидерландия и Комисията имат право, като отбелязват, че въпросът, който трябва да се разгледа, е по-скоро дали въглищата, а не CO_2 , са предмет на двойно предназначение. Въпросът е дали двете страни също имат право да твърдят, че за да е налице двойно предназначение по смисъла на Директивата, самият енергиен продукт следва да бъде използван в рамките на *един процес* (а не в последващи процеси) за пораждането на химична реакция, различна от тази, водеща до изгаряне (т.е. реакцията от използването на въглища като гориво за отопление).

30. Нидерландия твърди в писменото си становище, че според запитващата юрисдикция въглищата се използват само за производство на топлина (макар по време на съдебното заседание Нидерландия да обяснява, че въглищата се използват едновременно за производство на топлина и на CO_2). Не тълкувам акта за преюдициално запитване в смисъл, че съдържа

22 — Вж. точка 41 и бележка под линия 27 по-долу.

фактическа констатация относно обстоятелството, че въглищата се използват само за производството на топлина. Според моето разбиране по-скоро запитващата юрисдикция посочва, че съдържащ известно количество CO_2 сатуриращ газ се произвежда чрез реакция на въглища с кислород от въздуха. При тази реакция се освобождава топлина, която след това се използва за разпадането (или дисоциирането) на варовик, генерирайки още CO_2 ²³. Тази констатация ме кара да мисля, че въглищата се използват за две цели във варната пещ — като суровина за производството на CO_2 и като гориво за отопление.

31. Въпросът е дали използването на въглища за две цели — за производство на топлина и на CO_2 — представлява двойно предназначение по смисъла на Директивата.

32. Считам, че текстът на Директивата е формулиран достатъчно широко, за да се квалифицира такава употреба на въглища като „двойно предназначение“.

33. Определение за двойно предназначение на енергийни продукти се съдържа във второто тире на самия член 2, параграф 4, буква б). Един енергиен продукт е с „двойно предназначение“, когато се използва едновременно както за гориво за отопление, така и за цели, различни от моторно гориво или гориво за отопление. Трудност създава липсата на формулировка, която определя тези „други“ цели. В текста не се посочва дали енергийният продукт трябва да се използва едновременно за осигуряване на топлина и за други цели, различни от гориво за отопление; дали „двойно предназначение“ обхваща и последователни процедури в производствен процес, например когато енергиен продукт се използва първо за предизвикване на определена химическа реакция и след това за осигуряване на топлина. (В настоящия случай въглищата се използват едновременно за нагряване и за производство на CO_2 и поради това не е необходимо да се определя дали последователните процедури попадат в обхвата на понятието „двойно предназначение“.) В Директивата само се изброяват редица примери, включително използването на енергийни продукти за химическа редукция и при електролитни и металургични процеси. Няма ограничителни фрази, които да предполагат, че посочените примери са изчерпателни. Също така не е ясно дали законодателят се съсредоточава върху *целта* („за химическа редукция“), или върху *процеса* („при електролитни и металургични процеси“): всъщност изглежда, че и двете са предвидени.

34. Тази гледна точка се подкрепя от съображение 22 от Директивата, в което се обяснява, че енергийните продукти по същество са предмет на данъчно облагане, когато се използват като гориво за отопление. Същността и логиката на данъчната система изключват от обхвата на данъчното облагане двойното предназначение и използването на такива продукти за нещо различно от гориво. Съображението се отнася до двойното предназначение като цяло, което предполага, че посочените във второто тире на член 2, параграф 4, буква б) от Директивата примери за двойно предназначение служат единствено за ориентир.

35. Илюстративните примери описват редица различни процеси. Действително в случаите, когато в производствения процес като редуциращ агент се използват въглища, в чугуна се открива въглерод и съдържанието на въглерод поражда крехкостта на чугуна. Не е вярно обаче, че когато за топенето на цинка се използва електроенергия, самата електроенергия се съдържа в крайния продукт и води до определени свойства на цинка, който е бил извлечен от оксидите си и е бил отложен върху катодите. Според мен тези примери не показват, че законодателят е имал намерение да установи двойно предназначение само в случаите, когато от използването на енергийния продукт се получава определен резултат (например, че представлява част от крайния продукт от въпросния процес). Нещо повече, дори в посочения от Нидерландия пример самите въглища не се съдържат в чугуна; по-скоро това е елементът, който се получава от въглищата, въглеродът, който съставлява част от крайния продукт.

23 — Вж. точка 15 по-горе.

36. Освен това член 2, параграф 4, буква б) се отнася до използването на енергийния продукт за „цели, различни от [...]“. Тази формулировка предполага, че целта, за която се използва енергийният продукт (в допълнение към производството на топлина), е (или поне може да бъде) значим фактор.

37. Накрая, в член 2, параграф 4, буква б) се изброяват пет начина, по които използването на енергийни продукти попада извън приложното поле на Директивата. Този списък е разнороден. Първото тире на член 2, параграф 4, буква б) обхваща енергийните продукти, използвани за цели, различни от горива за отопление. Продуктите с двойно предназначение са изброени във второто тире на тази разпоредба, като са посочени примери, илюстриращи процеса и целта. Третото тире на член 2, параграф 4, буква б) се отнася до електроенергията, използвана главно за целите на химическата редукция. В четвъртото тире се споменава електроенергията, когато тя представлява повече от 50 % от стойността на продукта. Петото тире обхваща минералогичните процеси. От формулировката или от структурата на самия член 2, параграф 4, буква б) по никакъв начин не може да се направи извод, че въпросният енергиен продукт трябва винаги да се използва по определен начин или че някои видове употреба биха могли да бъдат изключени от думите „за цели, различни от [...] гориво за отопление“.

38. В заключение, смятам, че формулировката на второто тире на член 2, параграф 4, буква б) е достатъчно широка, за да включва енергийни продукти, използвани, както в случая, за две цели, а именно да се генерира топлина и да се освободи CO₂.

39. Прегледът на целите на Директивата не води към друг извод.

40. Директивата има три основни цели: въвеждане на режим на налагане на минимална данъчна ставка за енергийните продукти²⁴; гарантиране на правилното функциониране на вътрешния пазар чрез намаляване на различията в националните данъчни ставки за енергийните продукти²⁵ и подобряване на защитата на околната среда, по-специално чрез намаляване на емисиите на CO₂ в съответствие с Протокола от Киото²⁶. В контекста на тези цели обаче съображенията от Директивата не съдържат изрично обяснение на значението на понятието „двойно предназначение“.

24 — Съображение 2.

25 — Съображения 3—5.

26 — Съображения 6 и 7.

41. *Подготвителните работи*²⁷ показват, че изключването от приложното поле на Директивата на енергийните продукти, използвани за цели, различни от горива за отопление „[...] означава, че продукти, използвани в промишлеността с цел химическа редукция или като суровини, няма да бъдат облагани с данък“²⁸. Текстът на това, което впоследствие става съображение 22, и първото и второто тире на член 2, параграф 4, буква б) са въведени, когато предложението е в Съвета, въпреки че текстът на първото тире на член 2, параграф 4, буква б) е бил включен в първоначалното предложение на Комисията²⁹.

42. В *подготвителните работи* не се посочва, че въпросният енергиен продукт не може да се използва едновременно за производство на топлина и като суровина, от която се получава друго вещество, когато това друго вещество е необходимо за разглеждания производствен процес.

43. Струва ми се освен това, че думите „цели, различни от [...] гориво[а] за отопление“, които се появяват в първото и във второто тире на член 2, параграф 4, буква б), следва да бъдат тълкувани логично по един и същ начин и в двете разпоредби.

44. Би било в противоречие със схемата на Директивата, ако един енергиен продукт, който се използва единствено като суровина в производствен процес, по силата на първото тире на член 2, параграф 4, буква б) не попада в приложното поле на Директивата, докато по силата на второто тире същият продукт попада в рамките на приложното поле, с мотива че е използван едновременно и като гориво за отопление. По този начин, ако даден енергиен продукт е суровина за целите на първото тире на член 2, параграф 4, буква б), той следва да бъде класифициран като продукт с двойно предназначение и по смисъла на второто тире, когато се използва едновременно като гориво за отопление и като суровина.

45. Тогава възниква въпросът дали в разглеждания производствен процес въглищата, освен че се използват като гориво за отопление, са също така и суровина.

46. От обяснението на запитващата юрисдикция на процеса на производство на захар разбирам, че дисоциирането на варовик в негасена вар и CO₂ се предизвиква от топлина. Вероятно тази топлина може да бъде генерирана от енергийни продукти, различни от въглища. Запитващата юрисдикция обаче посочва, че варовикът и въглищата се смесват предварително и се прибавят във варната пещ и че други вещества не са подходящи за производството на необходимия „чист“ сатуриращ газ. Тази констатация ме навежда на мисълта, че въглищата са необходими, за

27 — *Подготвителните работи* включват Предложение на Комисията за нова директива относно данъчното облагане на енергийните продукти, COM(97) 30 окончателен от 12 март 1997 г. и Документ на Съвета № 13062/02 от 17 октомври 2002 г., Документ на Съвета № 13422/02 от 29 октомври 2002 г., Документ на Съвета № 14200/02 от 13 ноември 2002 г., Документ на Съвета № 14862/02 ADD 1 от 27 ноември 2002 г. и Документ на Съвета № 15354/02 от 9 декември 2002 г. Документ на Съвета № 14200/02 изглежда особено релевантен. В него се излагат, *inter alia*, предложения за това, което впоследствие се превръща в съображение 22, член 2, параграф 4, буква б) и член 14 от Директива 2003/96. Съдът вече е разглеждал *подготвителните работи*, за да определи целта на законодателството на ЕС; вж. например решение Rockfon (C-449/93, EU:C:1995:420, т. 30—34). Документите на Съвета са достъпни на следния адрес: <http://register.consilium.europa.eu>.

28 — COM(97) 30 окончателен, стр. 6. Това изключване от приложното поле на Директивата е уредено в член 13 от първоначалното предложение. На този етап не е имало изключение по отношение на продуктите с двойно предназначение. Вж. също Прессъобщение IP/03/1456 „Енергийните продукти се облагат с данък само когато се използват като гориво или за отопление, но не и в случаите когато се използват като суровини или в химически редукции, или в електролитни или металургични процеси“.

29 — Вж. Документ 14200/02, където в текста на съвместна декларация на Комисията и на Съвета, която да се приложи към протокола на Съвета, изрично се потвърждава, че същността и логиката на данъчната система изключват от обхвата на рамката двойното предназначение и използването на енергийните продукти за нещо различно от гориво. Държавите членки ще могат тогава да предприемат мерки, за да облагат или не с данък тези употреби. Въпреки това подобно изявление не би могло да се използва при тълкуването на дадена разпоредба на вторичното право, когато, както е настоящият случай, съдържанието на това изявление не намира никакъв израз в текста на разглежданата разпоредба и следователно е без юридическа стойност: вж. решение Antonissen (C-292/89, EU:C:1991:80, т. 18) и по-скорошното решение Agrargenossenschaft Neuzelle (C-545/11, EU:C:2013:169, т. 52 и цитираната съдебна практика).

да се произведе сатуриращ газ, който има необходимите свойства в разглеждания процес на производство на захар. Тя също така показва, че в този производствен процес въглищата се използват като суровина с две цели — като гориво за отопление и за производството на CO_2 . Това би означавало, че те имат двойно предназначение.

47. Що се отнася до целта на Директивата за подобряване на опазването на околната среда, целта на Протокола от Киото е да намали общите емисии на шест парникови газове, включително CO_2 ³⁰. От обяснението на запитващата юрисдикция относно процеса на производство на захар разбирам, че по-голямата част от генерирания CO_2 не се отделя, а по-скоро голяма част от него се абсорбира във вторичния продукт, калциевия тор³¹. Тълкуването в този контекст като двойно предназначение на използването на въглища за отопление и за генериране на CO_2 не е непременно в противоречие с целите на Директивата по отношение на околната среда.

48. С оглед на изчерпателността е от полза да се прецени дали могат да бъдат изведени полезни принципи от правото на ЕС в областта на околната среда, които биха могли да се приложат по аналогия. Понятията „остатък“ и „вторичен продукт“ са разгледани от Съда в контекста на правото в областта на околната среда, по-специално при тълкуването на Рамковата директива за отпадъците³². Според мен тези понятия не са приложими тук по аналогия. На първо място, главното производство се отнася до използването на въглища, които не са вторичен продукт или остатък; те по-скоро са използвани в разглеждания производствен процес. На второ място, ние не разглеждаме класифицирането на CO_2 ; следователно без значение е дали той се счита за вторичен продукт или за остатък от горене. И на трето място, в съдебната практика в областта на околната среда понятията „отпадък“ и „изхвърляне“, използвани в Рамковата директива за отпадъците, се споменават в много различен контекст. Формулировката, структурата и целите на тази мярка не са същите като на разглежданата в настоящото производство директива. Поради това не намирам, че съдебната практика в областта на околната среда е от помощ в този случай.

49. В обобщение следва да се посочи, че според мен е налице двойно предназначение по смисъла на член 2, параграф 4, буква б), второ тире от Директивата в случаите, в които въглищата се използват както за генериране на CO_2 , така и като гориво за отопление, необходимо за дисоциирането на варовик, за да се освободи сатуриращ газ за целите на пречистването на получения от захарно цвекло нерафиниран сок. Ако в този процес въглищата са с двойно предназначение, те би трябвало задължително да са с двойно предназначение и по отношение на калциевите торове, които се получават като вторичен продукт от този процес.

Въпроси 3 и 4: дали двойното предназначение е понятие съгласно правото на ЕС

50. Въпрос 3 има за цел да установи дали, ако използването на въглища при производството на захар представлява двойно предназначение по смисъла на член 2, параграф 4, буква б), второ тире, Директивата се прилага при тълкуване на националните закони като разглежданите в главното производство, които предвиждат облагане на тези енергийни продукти. С въпрос 4 се пита дали ако Директивата не се прилага, правото на ЕС допуска използването от страна на националния законодател на по-тясно понятие за двойно предназначение?

30 — Останалите пет са: метан, диазотен оксид, серен хексафлуорид, флуоровъглеродороди (HFCs) и перфлуоровъглеродороди (PFCs).

31 — Вж. точка 17 от настоящото заключение.

32 — Директива 75/442/ЕИО на Съвета от 15 юли 1975 година относно отпадъците (ОВ L 194, 1975 г., стр. 39) (наричана по-нататък „Рамковата директива за отпадъците“): по-специално член 1, буква а) и член 2, параграф 1, буква б).

51. С въпроси 3 и 4 запитващата юрисдикция иска по същество да разбере дали с Директивата се установява понятие за двойно предназначение съгласно правото на ЕС и ако да, до каква степен това понятие трябва да се взема предвид при тълкуването на релевантните разпоредби от националното законодателство (Wbm).

52. X твърди в писменото си становище, че някои съседни държави членки не облагат енергията за производството на захар или защото този процес попада извън съответния режим на облагане на енергията³³, или защото въглицата се смятат за продукт с двойно предназначение³⁴. X твърди, че тълкуването на двойното предназначение от страна на нидерландското правителство не отговаря на понятието за двойно предназначение съгласно правото на ЕС и че държавите членки трябва да приложат това понятие в националното си законодателство.

53. Нито Комисията, нито Нидерландия излагат становища по отношение на понятието за двойно предназначение на енергийните продукти, което се прилага в други държави членки. Този въпрос не е повдигнат и от запитващата юрисдикция. Не мисля, че е необходимо Съдът да преценява положението в други държави членки, за да разгледа въпроси 3 и 4, а и при липсата на пълна информация и на разисквания между страните относно положението в други държави членки няма да взема под внимание ограничените налични материали при оценката си.

54. Член 2, параграф 4 изрично гласи, че тази „директива не се отнася до [...] енергийните продукти с двойно предназначение“. Следователно е ясно, че тези продукти не попадат в приложното поле на Директивата и минималната хармонизирана данъчна ставка не се отнася до тях. Ето защо по принцип държавите членки са компетентни да облагат с данъци подобни енергийни продукти, при условие че упражняват своите правомощия в съответствие с правото на ЕС, по-специално с членове 30 и 110 ДФЕС³⁵.

55. Директивата въвежда минимален режим на хармонизация. В този контекст законодателят на ЕС е избрал да постави енергийните продукти с двойно предназначение извън нейното приложно поле. Следователно държавите членки са свободни да предвидят по-добра защита на околната среда, например като наложат данък върху всички продукти с двойно предназначение или като изберат да се насочат към определени продукти с двойно предназначение. Като алтернатива държавите членки могат да изберат да последват примера на Директивата, като изобщо не облагат с данък тези продукти.

56. Запитващата юрисдикция посочва, че понятието „двойно предназначение“ е използвано от националния законодател в член 20, буква е) от Wbm специално за да се приведе тази мярка в съответствие с Директивата. Следователно възниква въпросът дали е налице понятие за двойно предназначение съгласно правото на ЕС, на което X може да се позове в главното производство, и в това отношение дали се прилага решение *Leur-Bloem*³⁶?

57. По мое мнение настоящото дело се различава от случая, с който е сезиран Съдът по дело *Leur-Bloem*. Въпросът в това дело е бил дали Съдът е компетентен да тълкува разпоредбите на националното законодателство, което всъщност прилага законодателството на ЕС в случаите, когато липсва задължение за прилагане на последното. Този въпрос възниква в контекста на тълкуването на понятието „замяна на акции“ в член 2, буква г) от Директивата за

33 — Както е в Белгия и Обединеното кралство според X.

34 — Както е във Франция и Германия според X.

35 — Решение *Fendt Italiana* (C-145/06 и C-146/06, EU:C:2007:411, т. 41 и 42).

36 — Решение *Leur-Bloem* (C-28/95, EU:C:1997:369, т. 31 и 32). Вж. по-скорошното решение *Isbir* (C-522/12, EU:C:2013:711, т. 25, 28 и 30).

сливанията³⁷. Съдът отбелязва в решение *Leur-Bloem*, че според запитващата юрисдикция понятието за сливане чрез замяна на акции, разглеждано в контекста на (по това време) Общността, трябва да се тълкува с оглед на разрешаването на висящия пред нея спор, това понятие се съдържа в Директива 90/434, то е било включено в националното законодателство, транспониращо Директивата, и неговият обхват е бил разширен по отношение на подобни, изцяло вътрешни положения³⁸.

58. В настоящия случай запитващата юрисдикция обяснява, че националният законодател е имал определени цели при транспонирането на Директивата в националното законодателство. Тези цели изглежда са, първо, да се гарантира, че обхватът на изключването на продукти с двойно предназначение от предписаните минимални нива на данъчно облагане не е по-широк от позволения от Директивата³⁹, и да се обложат определени енергийни продукти с двойно предназначение чрез прилагане на по-тясна дефиниция на това понятие от използваната в Директивата⁴⁰. Ето защо, за разлика от позицията в решение *Leur-Bloem*, в настоящия случай запитващата юрисдикция изразява съмнения дали понятие за двойно предназначение съгласно правото на ЕС е било транспонирано в националното законодателство.

59. Струва ми се, че националният законодател е взел предвид понятието „двойно предназначение“ в Директивата, когато е определял обхвата на разглежданата националната мярка и е следил тя да не е *по-широка* от понятието за двойно предназначение съгласно правото на ЕС, който извод следва да се провери от запитващата юрисдикция. След това обаче националният законодател отива по-далеч, като решава да обложи с данък определени продукти с двойно предназначение, приемайки по-тясна концепция за това понятие.

60. Доколкото енергийните продукти с двойно предназначение са извън приложното поле на Директивата, държавите членки по принцип са свободни да обложат с данък тези продукти. Държавите членки не могат да използват по-широка дефиниция на „двойно предназначение“ от понятието съгласно правото на Съюза — ако направят това, те незаконно изключват енергийни продукти, които попадат в приложното поле на Директивата и спрямо които следва да се приложат хармонизираните нива на данъчно облагане, определени в приложение I към нея.

61. Те могат обаче да прилагат по-ограничителна дефиниция на понятието за двойно предназначение и да изберат да облагат енергийните продукти с двойно предназначение, при условие че упражняват своите правомощия в съответствие с правото на ЕС⁴¹. Ако дадена държава членка избере да прилага такава по-тясна дефиниция, данъкоплатците не могат да се позовават на по-широкото понятие за двойно предназначение съгласно правото на ЕС, за да се ползват от освобождаване от данък, предвиден в националното законодателство.

37 — Директива на Съвета от 23 юли 1990 година относно общата система за данъчно облагане, приложима спрямо сливанията, разделянията, прехвърлянията на активи и замените на акции по отношение на дружества от различни държави членки (ОВ L 225, 1990 г. стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 92, наричана по-нататък „Директива за сливанията“).

38 — Решение *Leur-Bloem* (EU:C:1997:369, т. 31).

39 — Вж. точка 10 по-горе.

40 — Вж. точка 11 по-горе.

41 — Вж. точка 54 по-горе.

Заключение

62. С оглед на изложените по-горе съображения предлагам на Съда да отговори на отправеното от *Gerechtshof 's-Hertogenbosch* преюдициално запитване по следния начин:

Налице е двойно предназначение по смисъла на член 2, параграф 4, буква б), второ тире от Директива 2003/96/ЕО на Съвета от 27 октомври 2003 година относно реструктурирането на правната рамка на Общността за данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията, когато въглища (продукти с кодове по КН 2701, 2702 и 2704) се използват като гориво за отопление във варна пещ, за да се генерира въглероден двуокис за производство на сатуриращ газ, който впоследствие се използва за пречистване на получения от захарно цвекло нерафиниран сок, като този процес води до появата на утайка от карбонизирането, която представлява вторичен продукт.

Държавите членки могат да прилагат по-ограничителна дефиниция на понятието за двойно предназначение и да изберат да облагат енергийните продукти с двойно предназначение, при условие че упражняват своите правомощия в съответствие с правото на ЕС. Ако дадена държава членка избере да прилага такава по-тясна дефиниция, данъкоплатците не могат да се позовават на по-широкото понятие за двойно предназначение съгласно правото на ЕС, за да се ползват от освобождаване от данък, предвиден в националното законодателство.