



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (четвърти състав)

3 април 2014 година *

„Директива 2003/96/ЕО — Данъчно облагане на енергийни продукти — Продукти, които не са посочени в Директива 2003/96/ЕО — Понятието „еквивалентно гориво за отопление или моторно гориво“

По съединени дела C-43/13 и C-44/13,

което има за предмет две преюдициални запитвания, подадени на основание член 267 ДФЕС, от Bundesfinanzhof (Германия) с актове от 14 ноември 2012 г., постъпили в Съда на 28 януари 2013 г., в рамките на производства по дела

Hauptzollamt Köln

срещу

Kronos Titan GmbH (C-43/13),

и

Hauptzollamt Krefeld

срещу

Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service GmbH (C-44/13),

СЪДЪТ (четвърти състав),

състоящ се от: L. Bay Larsen, председател на състав, M. Safjan (докладчик), J. Malenovský, A. Prechal и K. Jürimäe, съдии,

генерален адвокат: Niilo Jääskinen,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

— за Hauptzollamt Köln, от J. Krebs, в качеството на представител,

— за Kronos Titan GmbH, от W. Meilicke и D. E. Rabback, Rechtsanwälte,

* Език на производството: немски.

- за Hauptzollamt Krefeld, от X. Konoplev, в качеството на представител,
- за Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service GmbH, от D. Schiebold и N. Liebheit, Rechtsanwälte,
- за португалското правителство, от L. Inez Fernandes, A. Cunha и R. Collaço, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от С. Barslev и W. Mölls, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 12 декември 2013 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалните запитвания се отнасят до тълкуването на член 2, параграф 3 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 (ОВ L 283, стр. 51; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 98).
- 2 Запитванията са подадени в рамките на два съдебни спора съответно между Hauptzollamt Köln (главно митническо бюро в Кьолн) и Kronos Titan GmbH (наричано по-нататък „Kronos“) и между Hauptzollamt Krefeld (главно митническо бюро в Крефелд) и Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service GmbH (наричано по-нататък „RRBS“), във връзка с приложимата данъчна ставка за облагане на толуола, от една страна, и от друга страна, спрямо минералния терпентин и лекия мазут Exxsol D60, продукти, които Kronos и RRBS използват съответно като гориво за отопление.

Правна уредба

Директива 2003/96

- 3 Съображения 2—6, 9, 17 и 18 от Директива 2003/96 гласят следното:
 - „(2) Липсата на разпоредби на Общността, въвеждащи минимална данъчна ставка за електроенергията и енергийните продукти, различни от минерални масла, може да окаже неблагоприятно въздействие върху правилното функциониране на вътрешния пазар.
 - (3) Правилното функциониране на вътрешния пазар и постигането на целите на други политики на Общността изискват установяване на минимални данъчни ставки на общностно равнище за повечето енергийни продукти, включително електроенергията, природния газ и въглищата.
 - (4) Чувствителните различия между размерите на националните данъчни ставки на енергийните продукти, прилагани от държавите членки, биха могли да окажат пагубно въздействие върху правилното функциониране на вътрешния пазар.
 - (5) Установяването на подходящи минимални нива на облагане с данъци в Общността може да спомогне за намаляването на различията между националните нива на облагане с данъци.

(6) Член 6 от Договора [ЕО] изисква интегриране на изискванията за опазване на околната среда в определянето и провеждането на политиките и действията на Общността.

[...]

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

[...]

(17) Необходимо е установяване на различни минимални нива на облагане с данъци в Общността, в зависимост от използването на енергийните продукти и електроенергията.

(18) Енергийните продукти, използвани като моторно гориво за някои промишлени и търговски цели и тези, които се използват за отопление, обикновено се облагат с по-малък данък от енергийните продукти, използвани като гориво за задвижване“.

4 Член 1 от Директива 2003/96 предвижда държавите членки да налагат данъци върху енергийните продукти и електроенергията в съответствие с тази директива.

5 Член 2 от тази директива съдържа в параграфи 1, 3 и 5 следните разпоредби:

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

а) [...]

б) с кодове по КН [...] от 2704 до 2715;

в) с кодове по КН 2901 и 2902;

[...]

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

[Освен] облагаемите продукти, изброени в параграф 1, които подлежат на облагане с данъци, всеки продукт, предназначен за използване, предлаган за продажба или използван като моторно гориво или като добавка или за разреждане на моторни горива, се облага със ставката, определена за еквивалентното моторно гориво.

В допълнение на облагаемите с данъци продукти, изброени в параграф 1, всеки друг въглеродород, освен торфа, предназначен за използване, предлаган за продажба или използван за отопление се облага със ставката, определена за еквивалентния енергиен продукт.

[...]

5. Позоваванията в настоящата директива на кодове от комбинираната номенклатура трябва да бъдат същите като в Регламент (ЕО) № 2031/2001 на Комисията от 6 август 2001 г., за изменение на приложение I към Регламент (ЕИО) № 2658/87 на Съвета относно тарифната и статистическа номенклатура и Общата митническа тарифа (ОВ L 279, стр. 1).

[...]“.

6 Член 4 от тази директива гласи следното:

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

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

7 Членове 7 и 8 от посочената директива предвиждат, че минималните нива на облагане с данъци, приложими съответно по отношение на моторните горива и по отношение на продуктите, които се използват като моторно гориво, са фиксирани, както е посочено в приложение I, таблица А или Б от същата директива. Съгласно член 9 от нея минималните нива на облагане с данъци по отношение на горивата за отопление са посочени в споменатото приложение, таблица В.

8 Някоя от тези таблици не съдържа равнище на облагане относно толуола (КН код 2902 30 00), нито относно минералния терпентин или лекия мазут (последните две попадат в КН код NC 2710 11 21).

9 Таблица В от приложение I към Директива 2003/96 е следната:

„Таблица В. — Минимални данъчни ставки на горивата за отопление и електроенергията

	Промишлени нужди	Битови нужди
Газьол (в е[в]ро на 1 000 л) КН кодове от 2710 19 41 до 2710 19 49	21	21
Мазут (в е[в]ро на 1000 кг) КН кодове 2710 19 61 до 2710 19 69	15	15
Керосин (в е[в]ро на 1 000 л) КН кодове 2710 19 21 и 2710 19 25	0	0
Втечен нефтен газ (в е[в]ро на 1 000 кг) КН кодове 2711 12 11 до 2711 19 00	0	0
Природен газ (в е[в]ро на гигаджаул горна топлина на изгаряне) КН кодове 2711 11 00 и 2711 21 00	0,15	0,3
Въглища и кокс (в е[в]ро на гигаджаул горна топлина на изгаряне) КН кодове 2701, 2702 и 2704	0,15	0,3

Електроенергия (в e[в]ро на МВч) КН код 2716“.	0,5	1,0
--	-----	-----

Германското право

- 10 Член 2 от Закона за данъка върху енергията (Energiesteuergesetz), от 15 юли 2006 г. (наричан по-нататък „EnergieStG“), в редакцията му, в сила през 2007 г. и през 2008 г., периодът, за който се отнасят фактите по споровете в главното производство, гласи:

„(1) Данъкът е в размер,

1. за 1 000 l бензин от подпозиции 2710 11 41—2710 11 49 по [КН]

[...]

б) с максимално съдържание на сяра от 10 mg/kg — на 654,50 EUR

[...]

(3) По изключение от точки 1 и 2 данъкът е в размер [...] [следва подробен списък с пет позиции, някои от които с подпозиции, на енергийни продукти и определените за тях значително по-ниски данъчни ставки, сред които са газьолите в подпозиции 2710 19 41—2710 19 49 от КН, както и мазутът в подпозиции 2710 19 61—2710 19 69 от КН],

когато се използват като горива за отопление или се продават за тази цел. [...]

(4) Различни от посочените в параграфи 1—3 енергийни продукти се облагат с данък в същия размер като енергийните продукти, с които са най-сходни по свойствата и предназначението си. [...]“.

Споровете в главното производство и преюдициални въпроси

Фактите в главното производство по дело C-43/13

- 11 Kronos произвежда титанов диоксид на прах (т.нар. „белило“). За да се постигне желаната химическа реакция, температурата трябва да бъде повишена до 1 650 градуса по Целзий. Kronos постига тази температура посредством впръскването на толуол в кислородна струя, при което толуолът изгаря.
- 12 През 2007 г. Kronos декларира пред Hauptzollamt Köln данък върху енергията в размер на около 1,1 милиона евро за използването на толуол. За тази цел той следва стриктно правното становище на Hauptzollamt Köln, като прилага данъчна ставка от 654,50 EUR/1 000 kg. Тази ставка е определена в член 2, параграф 1, точка 1, буква б) от EnergieStG за бензин по подпозиции 2710 11 41— 2710 11 49 от КН, с максимално съдържание на сяра от 10 mg/kg. Същевременно Kronos оспорва по административен ред този начин на деклариране, като иска да се приложи една от значително по-ниските данъчни ставки, които са установени в член 2, параграф 3 EnergieStG за редица други енергийни продукти при използването им като горива за отопление.

- 13 Доколкото толуолът не е посочен в член 2 от EnergieStG, би следвало, съгласно текста на параграф 4 от този член, да се приложи данъчната ставка за енергийния продукт, който е най-близък по качествата и предназначението си.
- 14 Жалбата, подадена след неуспеха на административното обжалване, стига до Finanzgericht, който приема, че трябва да вземе предвид член 2, параграф 3, първа и трета алинея от Директива 2003/96. Тази юрисдикция счита, че доколкото толуолът се използва като гориво за отопление, данъчната ставка не би могла да бъде определена, съобразно тълкуването на член 2 от EnergieStG, в съответствие с посочената разпоредба от Директива 2003/96, по член 2, параграф 1 от EnergieStG, а трябва да се извлече от член 2, параграф 3 от последния закон, тъй като тази разпоредба определяла данъчните ставки за горивата за отопление.
- 15 Hauptzollamt Köln подава пред Bundesfinanzhof ревизионна жалба срещу решението на Finanzgericht.

Фактите в главното производство по дело C-44/13

- 16 RRBS произвежда фасадни покрития, при което се използва термичен процес. За тази цел то употребява за горене минерален терпентин, закупен в барели, които не са обложени с данък (подпозиция 2710 11 21 от КН) и лек мазут Exxsol D 60, който попада в същата позиция.
- 17 С данъчнооблагателни актове от 1 декември 2008 г. и 7 декември 2009 г., издадени съответно за 2007 г. и 2008 г., Hauptzollamt Krefeld определя за минералния терпентин и за лекия мазут Exxsol D60 общо 134 747,70 EUR данък върху енергията, при данъчна ставка от 654,50 EUR/1 000 kg. Тази ставка е установена в член 2, параграф 1, точка 1, буква b) от EnergieStG за бензин, включен под кодове 2710 11 41—2710 11 49 от КН, с максимално тегловно съдържание на сяра 10 mg/kg. След неуспешното обжалване по административен ред RRBS подава жалба, с която иска да се приложи една от значително по-ниските данъчни ставки, които са установени в член 2, параграф 3 от EnergieStG за редица други енергийни продукти при използването им като горива за отопление.
- 18 Доколкото минералният терпентин и лекият мазут Exxsol D60 не са посочени в член 2 от EnergieStG, би трябвало, съгласно текста на параграф 4 от този член, да се приложи данъчната ставка за енергийния продукт, който е най-близък по качеството и предназначението си.
- 19 Жалбата достига до Finanzgericht, който приема, че е длъжен да вземе предвид член 2, параграф 3, първа и трета алинея от Директива 2003/96. Според посочената юрисдикция, доколкото минералният терпентин и лекият мазут Exxsol D60 се използват като горива за отопление, данъчната ставка не би могла, според тълкуването на член 2 от EnergieStG в съответствие с тази разпоредба на посочената директива, да бъде изведена от член 2, параграф 1 от EnergieStG, а от член 2, параграф 3 от EnergieStG, тъй като единствено тази разпоредба определяла данъчните ставки за горивата за отопление.
- 20 Hauptzollamt Krefeld подава пред запитващата юрисдикция ревизионна жалба срещу решението на Finanzgericht.

Преюдициалният въпрос

- 21 Макар запитващата юрисдикция да е склонна да приеме, че завишеното облагане на разглежданите продукти, въпреки използването им като горива за отопление, е в съответствие с изискванията на Директива 2003/96, счита все пак, че това съответствие не е сигурно.

- 22 При тези обстоятелства Bundesfinanzhof решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос, формулиран по идентичен начин по двете дела:

„Съдържа ли член 2, параграф 3 от [Директива 2003/96] изискването при облагане на други енергийни продукти, различни от продуктите, за които в [посочената] директива е установено равнище на облагане с данъци, да се прилага данъчна ставка, която съгласно националната правна уредба се прилага за употребата на енергиен продукт като гориво за отопление, доколкото другият енергиен продукт също се използва като гориво за отопление? Или, ако при употребата му като гориво за отопление другият енергиен продукт е еквивалентен на определен енергиен продукт, може ли да се прилага установената в националната правна уредба данъчна ставка за този енергиен продукт, дори ако данъчната ставка е единна, независимо дали е налице употреба като моторно гориво или като гориво за отопление?“.

Производство пред Съда

- 23 С определение от 7 февруари 2013 г. председателят на Съда решава да съедини дела C-43/13 и C-44/13 за целите на писмената и устната фаза на производство и на съдебното решение.

По преюдициалния въпрос

- 24 С въпроса си запитващата юрисдикция иска да установи по същество как би следвало да се тълкува условието, посочено в член 2, параграф 3 от Директива 2003/96, според което енергийните продукти, различни от онези, за които в посочената директива е определено ниво на облагане с данъци, се облагат в зависимост от използването им със ставката, определена за еквивалентното гориво за отопление или моторно гориво.
- 25 В началото следва да се припомни, че за да се определи обхватът на дадена разпоредба от правото на Съюза, следва да се вземат предвид едновременно съдържанието, контекстът и целите ѝ (решение Spedition Welter GmbH, C-306/12, EU:C:2013:650, точка 17 и цитираната съдебна практика).
- 26 Що се отнася до съдържанието на член 2, параграф 3 от Директива 2003/96, вярно е, че текстът на много от езиците, а именно на испански, немски, английски, френски и италиански, цитират за целите на определянето на приложимото равнище на облагане „използването“ като първи критерий, докато критерият за „еквивалентен“ продукт е посочен едва след това. Тази поредност може да наведе на мисълта, че на първо място следва да се разгледа какво е конкретното използване на въпросния продукт и едва на второ място да се определи кой референтен продукт е „еквивалентен“.
- 27 Тъй като редът на излагане на посочените критерии все пак не е общ за текста на всички езици на Директива 2003/96, следва да се провери дали контекстът и целите на разглежданата в главното производство разпоредба потвърждават преимущественото значение на конкретното използване на продукта пред критерия за еквивалентност.
- 28 Що се отнася до контекста на разглежданата в главното производство разпоредба, следва да се отбележи, че систематиката на Директива 2003/96 почива на ясно разграничение между моторните горива и горивата за отопление. Това разграничение, въведено от съображения 17 и 18 от тази директива, е приложено по-специално от членове 7—9 от нея, относно условията за определяне на приложимите минимални равнища на данъчно облагане, от една страна, за горивата за отопление, и от друга страна, за моторните горива, както и за продуктите, използвани като моторни горива за специфични индустриални и търговски цели.

- 29 Като се позовава на използваните като моторни горива продукти, член 8 от Директива 2003/96 допринася за изясняването на функцията, която изпълнява критерият за използването в контекста на тази директива, а именно да се осигури възможност за облагане на определен продукт в зависимост от начина, по който е използван, било като моторно гориво, било като гориво за отопление.
- 30 Необходимо е следователно да се приеме, че систематиката на Директива 2003/96 почива на ясно разграничение между моторните горива и горивата за отопление, в зависимост по-специално от критерия за използването.
- 31 Що се отнася до преследваните от този режим цели, в които се вписва разглежданата в главното производство разпоредба, следва да се отбележи, че от съображения 3—5 от Директива 2003/96 следва, че законодателят на Съюза е търсил, посредством разграничението между моторни горива и горива за отопление и като предвижда известен брой минимални данъчни ставки, да осигури доброто функциониране на вътрешния пазар.
- 32 Все пак тълкуването на член 2, параграф 3 от посочената директива в смисъл, че държавите членки са длъжни да прилагат за всеки продукт, използван като моторно гориво или като гориво за отопление, данъчна ставка, която е предвидена съответно за друго моторно гориво или друго гориво за отопление, позволява сближаване на националните режими на облагане, като се избягва възможността един и същ продукт да бъде облаган в някои държави членки като моторно гориво, докато в други държави членки той да се облага със ставката за моторно гориво. Тълкуван по този начин, установеният от тази разпоредба механизъм допринася ефективно за доброто функциониране на вътрешния пазар.
- 33 Нещо повече, тълкуването на член 2, параграф 3 от Директива 2003/96 в смисъл, че критерият за използването като моторно гориво или гориво за отопление е определящ, позволява да се изключат евентуални нарушения на конкуренцията между продукти, използвани за едни и същи цели.
- 34 Следователно е необходимо, първо, да се определи дали разглежданият продукт е бил използван като моторно гориво или като гориво за отопление, преди да се установи, второ, кое в случая е моторното гориво или горивото за отопление, което му е еквивалентно по смисъла на тази разпоредба.
- 35 Както генералният адвокат отбелязва в точка 48 от заключението си, понятието „еквивалентност на продукта“ трябва, доколкото е възможно, да бъде тълкувано от гледна точка на заместимостта или на взаимозаменяемостта на разглежданите енергийни продукти. В главното производство е необходимо следователно да се провери, дали някой от продуктите, посочени в таблица В от приложение I към Директива 2003/96, би могъл да бъде използван като заместител на посочените енергийни продукти с оглед на постигане на преследвания в случая резултат. По този начин се гарантира, че два продукта, които изпълняват една и съща функция, се облагат на едно и също равнище.
- 36 Необходимо е да се уточни също така, че доколкото няма заместване по смисъла на предходната точка, е необходимо да се установи, според случая, моторното гориво или горивото за отопление, което по своите качества и предназначение е най-близко до разглеждания продукт. По този начин се спазва задължението за разграничаване на моторните горива от горивата за отопление, що се отнася до продуктите, за които минималните равнища на облагане не са били индивидуално определени в рамките на Европейския съюз.
- 37 От това следва, че „еквивалентното гориво за отопление или моторно гориво“ по смисъла на член 2, параграф 3 от Директива 2003/96 трябва да бъде определено най-напред в зависимост от използването на разглеждания продукт, като гориво за отопление или като моторно гориво,

преди да се установи това от моторните горива или горивата за отопление, посочени в съответната таблица в приложение I към Директива 2003/96, което този продукт действително замества при използването му или, при липса на такъв, този, който е най-близък до него по качествата и предназначението си.

- 38 С оглед на гореизложеното на поставения въпрос следва да се отговори, че условието, посочено в член 2, параграф 3 от Директива 2003/96, че енергийните продукти, различни от онези, за които в посочената директива е определено равнище на облагане с данъци, се облагат, в зависимост от използването им, със ставката, определена за еквивалентното гориво за отопление или моторно гориво, трябва да се тълкува в смисъл, че е необходимо, първо, да се определи дали разглежданият продукт е бил използван като гориво за отопление или като моторно гориво, преди да се установи, второ, кое от моторните горива или горивата за отопление, според случая, посочени в съответната таблица в приложение I към тази директива, се замества в действителност от този продукт при използването му или, при липса на такъв, кое от посочените моторни горива или посочените горива за отопление е най-близко до него по качествата и предназначението си.

По съдебните разноски

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

По изложените съображения Съдът (четвърти състав) реши:

Условието, посочено в член 2, параграф 3 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, че енергийните продукти, различни от онези, за които в посочената директива е определено равнище на облагане с данъци, се облагат, в зависимост от използването им, със ставката, определена за еквивалентното гориво за отопление или моторно гориво, трябва да се тълкува в смисъл, че е необходимо, първо, да се определи дали разглежданият продукт е бил използван като гориво за отопление или като моторно гориво, преди да се установи, второ, кое от моторните горива или горивата за отопление, според случая, посочени в съответната таблица в приложение I към тази директива, се замества в действителност от този продукт при използването му или, при липса на такъв, кое от посочените моторни горива или посочените горива за отопление е най-близко до него по качествата и предназначението си.

Подписи