



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (девети състав)

2 юни 2016 година*

„Преюдициално запитване — Косвени данъци — Акцизи — Директива 2008/118/ЕО — Изискуемост на акцизите — Член 7, параграф 2 — Понятие за извеждане на акцизни стоки от режим отложено плащане на акциз — Данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията — Директива 2003/96/ЕО — Член 14, параграф 1, буква а) — Използване на енергийни продукти за производството на електроенергия — Покупка и препродажба от междинен купувач на намиращи се в данъчен склад енергийни продукти — Пряка доставка на енергийни продукти на оператор с цел производството на електроенергия — Посочване в данъчните документи на междинния купувач като „получател“ на продуктите — Нарушаване на изискванията по националното право относно освобождаването от акциз — Отказ на освобождаването — Доказателство за използването на продуктите при условия, които позволяват освобождаването от акциз — Пропорционалност“

По дело C-355/14

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Административен съд — Плевен (България) с акт от 10 юли 2014 г., постъпил в Съда на 21 юли 2014 г., в рамките на производство по дело

„Полихим-СС“ ЕООД

срещу

Началник на Митница — Свищов,

в присъствието на:

Окръжна прокуратура — Плевен,

СЪДЪТ (девети състав),

състоящ се от: С. Lycourgos, председател на състава, Е. Juhász и С. Vajda (докладчик), съдии,

генерален адвокат: М. Wathelet,

секретар: М. Alekseejev, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 28 октомври 2015 г.,

* Език на производството: български.

като има предвид становищата, представени:

- за „Полихим-СС“ ЕООД, от Д. Добрев и Л. Ангелов, адвокати, както и от С. Стефанова,
- за Началник на Митница — Свищов, от В. Танов, адвокат, както и от С. Йорданова и Н. Йоцова-Тотева,
- за българското правителство, от Е. Петранова и Д. Драмбозова, в качеството на представители,
- за германското правителство, от Т. Henze и К. Petersen, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от М. Wasmeier и Д. Русанов, в качеството на представители,

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

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 1, параграф 1, буква а) от Директива 2008/118/ЕО на Съвета от 16 декември 2008 година относно общия режим на облагане с акциз и за отмяна на Директива 92/12/ЕИО (ОВ L 9, 2009 г., стр. 12) и на член 14, параграф 1, буква а) 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, 2003 г., стр. 51; Специално издание на бълг. език, 2007 г., глава 9, том 2 стр. 98).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между „Полихим-СС“ ЕООД (наричано по-нататък „Полихим“) и началника на Митница — Свищов (България) във връзка с наложените на „Полихим“ имуществени санкции, тъй като е извело енергийни продукти от данъчен склад, без да начисли съответните акцизи.

Правна уредба

Правото на Съюза

Директива 2003/96

- 3 Съгласно член 2 от Директива 2003/96:

„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;

[...]

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.

[...]

4. Настоящата директива не се отнася до:

- а) предварителното облагане с данъци на произведената топлинна енергия и облагането с данъци на продукти с кодове по КН 4401 и 4402;
- б) следните приложения на енергийни продукти и електроенергия:
 - енергийни продукти, използвани за цели, различни от моторни горива или горива за отопление,
 - 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. „Стойността на продукта“ означава сборът от общо закупените стоки и услуги плюс разходите за персонала плюс консумацията на постоянния капитал, при дейност, определена в член 11. Тази стойност се изчислява като усреднена за единица. „Стойност на електроенергията“ означава действителната изкупна стойност на електроенергията или стойността на производството на електроенергия, ако тя се генерира от дейността,
- минералогични процеси.

„Минералогични процеси“ означава процесите, класифицирани според номенклатурата NACE с код DI 26 „производство на други неметални минерални продукти“ в Регламент (ЕИО) № 3037/90 на Съвета от 9 октомври 1990 г. относно статистическата класификация на икономическите дейности в Европейската общност [(ОВ L 293, 1990 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 2, том 4, стр. 216)].

Независимо от това член 20 се прилага за тези енергийни продукти.

[...]“.

4 Член 4 от Директива 2003/96 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 [данъка върху добавената стойност]), изчислени пряко или косвено върху количеството енергийни продукти и електроенергия при пускането им за потребление“.

5 Член 9, параграф 1 от тази директива гласи:

„От 1 януари 2004 г. минималните нива на облагане, отнасящи [се] до горивата за отопление[,] са фиксирани, както е посочено в приложение I, таблица В“.

6 Член 14, параграф 1, буква а) от посочената директива предвижда:

„1. В допълнение към общите разпоредби, посочени в Директива 92/12/ЕИО [на Съвета от 25 февруари 1992 година относно общия режим за продуктите, подлежащи на облагане с акциз, и държането, движението и мониторинга на такива продукти (ОВ L 76, 1992 г., стр. 1; Специално издание на бълг. език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 129) в редакцията ѝ след изменението с Директива 2000/47/ЕО на Съвета от 20 юли 2000 година (ОВ L 193, 2000 г., стр. 73; Специално издание на бълг. език, 2007 г., глава 2, том 12, стр. 257)] по отношение на освободените от данъци приложения на облагаеми продукти и без да се засягат други разпоредби на Общността, държавите членки освобождават следните стоки от облагане с данъци при условия, които те трябва да посочат, с цел осигуряване на точното и ясно прилагане на освобождаването от заплащане на данъци и предотвратяване на опитите за избягване, заобикаляне или злоупотреби по отношение на плащането на данъци:

а) енергийни продукти и електроенергия, използвани за производството на електроенергия и електроенергията, използвана за да се поддържа възможността за производство на електроенергия. Независимо от това, поради причини свързани с опазването на околната среда, държавите членки могат да обложат тези продукти с данъци без да трябва да се съобразяват с минималните нива на облагане, предвидени в настоящата директива. В този случай, облагането с данъци на тези продукти няма да бъде взето предвид по отношение на спазване на минималното ниво на облагане на електроенергията, посочено в член 10“.

7 Таблица В в приложение I към същата директива е озаглавена „Минимални данъчни ставки на горивата за отопление и електроенергията“ и има следния вид:

	Промислени нужди	Битови нужди
[...]	[...]	[...]
Мазут (в е[в]ро на 1 000 кг) КН кодове 2710 19 61 до 2710 19 69	15	15
[...]	[...]	[...]

Директива 2008/118

8 Съгласно съображения 8 и 9 от Директива 2008/118:

„(8) Тъй като за правилното функциониране на вътрешния пазар продължава да е нужно понятието и условията за облагане на акциза да са едни и същи във всички държави членки, е необходимо да се изясни на общностно равнище кога акцизните стоки се освобождават за потребление и кои са данъчно задължените лица по отношение на акциза.

(9) Тъй като акцизът е данък върху потреблението, не може да се събира акциз за акцизни стоки, които при определени обстоятелства са били унищожени или безвъзвратно загубени“.

9 Член 1, параграф 1, буква а) от посочената директива предвижда::

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

а) енергийни продукти и електрическата енергия, обхванати от Директива 2003/96/ЕО“.

10 Съгласно член 4 от Директива 2008/118:

„За целите на настоящата директива, както и на нейните разпоредби за прилагане, се прилагат следните определения:

1) „лицензиран складодържател“ е физическо или юридическо лице, имащо разрешение от компетентните органи на държава членка в хода на своята дейност да произвежда, преработва, държи, получава и изпраща акцизни стоки при условията на режим отложено плащане на акциз в данъчни складове;

[...]

11) „данъчен склад“ е място, където акцизни стоки се произвеждат, преработват, държат, получават или изпращат под режим отложено плащане на акциз от лицензиран складодържател в хода на неговата дейност, при спазване на определени условия, установени от компетентните органи на държавата членка, в която се намира данъчният склад“.

11 Член 7, параграфи 1—3 от Директива 2008/118 е част озаглавения „Място и време на възникване на задължението“ раздел I от глава II от Директивата и има следното съдържание:

„1. Задължението за акциз възниква от момента на освобождаването за потребление в съответната държава членка.

2. За целите на настоящата директива „освобождаване за потребление“ представлява всяко:

а) извеждане на акцизни стоки, включително нередовно извеждане, от режим отложено плащане на акциз;

б) държане на акцизни стоки извън режим отложено плащане на акциз, когато не е начислен акциз съгласно приложимите разпоредби на правото на Общността и националното законодателство;

[...]

3. Моментът на освобождаване за потребление е:

а) в случаите, посочени в член 17, параграф 1, буква а), подточка ii) — моментът на получаване на акцизните стоки от регистрирания получател;

б) в случаите, посочени в член 17, параграф 1, буква а), подточка iv) — моментът на получаване на акцизните стоки от получателя;

[...]“.

- 12 Член 15, параграф 2 от Директива 2008/118 е част от озаглавената „Производство, преработка и държане“ глава III от нея и гласи:

„Производството, преработката и държането на акцизни стоки, за които не е платен акциз, се осъществяват в данъчен склад“.

Българското право

- 13 Съгласно Закона за акцизите и данъчните складове (ДВ бр. 91 от 15 ноември 2005 г., наричан по-нататък „Законът за акцизите“), с който Директива 2008/118 се транспонира в българското право:

„На облагане с акциз подлежат:

[...]

3) енергийните продукти и електрическата енергия;

[...]“.

- 14 Член 4 от посочения закон гласи:

„По смисъла на този закон:

[...]

14) „Освободен от акциз краен потребител“ е едноличен търговец или юридическо лице, което има право да получава енергийни продукти, които се използват за освободени от акциз цели, въз основа на получено удостоверение за освобождаване от акциз“.

- 15 В редакцията, която е в сила до 16 юли 2012 г., член 20 от Закона за акцизите предвижда:

„(1) Задължението за заплащане на акциз възниква от датата на освобождаване на акцизните стоки за потребление.

(2) Освобождаване за потребление е:

1. извеждането на акцизни стоки от данъчен склад, освен когато при условията и по реда на този закон от момента на извеждането стоките се движат под режим отложено плащане на акциз, както и извеждането на акцизни стоки от специализиран малък обект за дестилиране и обект за винопроизводство на малък винопроизводител;

[...]“.

16 В редакцията, която е в сила от 17 юли 2012 г., член 20, алинея 2 от този закон има следното съдържание:

„(2) Освобождаване за потребление е:

1. извеждането на акцизни стоки от данъчен склад, освен когато при условията и по реда на този закон от момента на извеждането стоките се движат под режим отложено плащане на акциз;

[...]“.

17 Съгласно член 24 от посочения закон:

„[...]

(2) Освобождават се от облагане с акциз енергийни продукти:

[...]

3. използвани при производство на електрическа енергия, от лица, получили лиценз за производство на електрическа енергия, издаден по реда на Закона за енергетиката;

[...]

(3) Освобождаването по ал. 2, т. 1—5 се прилага само за освободени от акциз крайни потребители“.

18 Алинея 3 на член 24 от Закона за акцизите е отменена, считано от 17 юли 2012 г.

19 Член 24а от този закон е в сила от 17 юли 2012 г. и предвижда:

„[...] (1) Освобождаването от облагане с акциз на енергийните продукти по чл. 24, ал. 2, т. 1—5 се прилага само за лице, на което е издадено удостоверение за освободен от акциз краен потребител“.

20 Съгласно член 24д от посочения закон, който е в сила от 17 юли 2012 г.:

„(1) Въз основа на издаденото удостоверение освободеният от акциз краен потребител има право да получава енергийни продукти, освободени от облагане с акциз, в посочения в удостоверението обект, където ще се получават, разтоварват и използват енергийните продукти.

(2) Освободеният от акциз краен потребител може да използва получените енергийни продукти само за целите, посочени в издаденото удостоверение за съответния обект.

[...]“.

21 В редакцията, която е в сила към момента на настъпване на фактите в главното производство, член 33, алинеи 1 и 3 от същия закон има следното съдържание:

„[...]

(1) Акцизните ставки върху енергийните продукти за отопление са, както следва:

[...]

2. за тежки горива с кодове по КН от 2710 19 61 до 2710 19 69, други тежки масла, различни от смазочните, включени в код по КН 2710 19 99 и за енергийни продукти с кодове по КН 2706, 2707 91, 2707 99 11, 2707 99 19, 2707 99 99, 2710 91 и 2710 99 — 50 лв. за 1000 кг;

[...]

(3) За целите на прилагане на ставките по ал. 1 освободените за потребление акцизни стоки се придружават от документ по образец, определен с правилника за прилагане на закона“.

22 В редакцията, която е в сила до 16 юли 2012 г., член 33, алинея 4 от Закона за акцизите предвижда:

„Ставки по ал. 1 се прилагат, при условие че лицето, което е освободило акцизните стоки за потребление, разполага с документа по ал. 3, заверен от лицето, което ще използва стоките за съответното предназначение, с изключение на втечнения нефтен газ (LPG) в бутилки за отопление, извеждани от данъчен склад до обект за размяна на бутилки. [...]“.

23 В редакцията, която е в сила от 17 юли 2012 г., член 33, алинея 4 от този закон гласи:

„Ставки по ал. 1 се прилагат, при условие че лицето, което е освободило акцизните стоки за потребление, разполага с документа по ал. 3, заверен от лицето, което ще използва стоките за съответното предназначение, с изключение на втечнения нефтен газ (LPG) в бутилки за отопление, извеждани от данъчен склад“.

24 Съгласно член 112, алинея 1 от посочения закон:

„(1) Лице, което, като е задължено, не начисли акциз, се наказва с имуществена санкция в двоен размер на неначисления акциз, но не по-малко от 500 лв“.

25 Съгласно член 13 от Правилника за прилагане на Закона за акцизите и данъчните складове (наричан по-нататък „Правилникът за прилагане“), в редакцията, приложима към момента на настъпване на фактите в главното производство:

„(1) Освобождаването от облагане с акциз на енергийните продукти по чл. 24, ал. 2, т. 1, т. 2, т. 3, т. 4 и т. 5 от закона се прилага само за еднолични търговци или юридически лица, на които е издадено удостоверение за освободени от акциз крайни потребители.

[...]

(5) Когато енергиен продукт участва в процес, свързан с отделянето на топлина, която се използва за битови и стопански нужди, непосредствено или чрез преносна среда, се счита, че този продукт е енергиен продукт за отопление.

[...]“.

26 Член от 80 от Правилника за прилагане предвижда:

„(1) Акцизният данъчен документ се издава от данъчно задължените лица, с изключение на лицата по чл. 3, т. 2 и 3 [от Закона за акцизите], по образца съгласно приложение № 14. Акцизен данъчен документ се издава от освободени от акциз крайни потребители само в случаите, когато енергийните продукти се използват за цели, различни от посочените в удостоверението.

[...]

(5) Акцизният данъчен документ се издава на датата на освобождаване на акцизните стоки за потребление, с изключение на случаите по чл. 20, ал. 2, т. 5, 15, 16, 17, 18 [от Закона за акцизите].

27 Член 80а от Правилника за прилагане гласи следното:

„(1) В случаите на прилагане на намалените акцизни ставки по чл. 33, ал. 1 и ставката по чл. 33а, ал. 1 [от Закона за акцизите] за смазочни масла, които по техническа спецификация съдържат маркиран газбол, към акцизния данъчен документ се прилага документ съгласно приложение № 14а, който се попълва и издава в 4 екземпляра от лицето, което освобождава стоките за потребление.

(2) Екземпляр 1 се задържа от издателя, екземпляр 2 се задържа от лицето, посочено като получател в акцизния данъчен документ. Екземпляри 3 и 4 придружават стоката до потребителя. Екземпляр 4 се задържа от потребителя на акцизните стоки за отопление. Екземпляр 3 се връща заверен на лицето, освободило стоките за потребление.

[...]“.

28 Член 82, алинеи 5 и 6 от същия правилник за прилагане гласи:

„(5) Към акцизната декларация се прилагат копия от акцизните данъчни документи и от документа по приложение № 14а за освободени за потребление енергийни продукти за отопление с изключение на тези по чл. 33, ал. 1, т. 5 и 7 [от Закона за акцизите] от закона и за втечен нефтен газ (LPG) в бутилки за отопление, извеждани от данъчен склад до обект за размяна на бутилки.

(6) За освободени за потребление енергийни продукти, предназначени за освободени от акциз крайни потребители и за освободен за потребление втечен нефтен газ (LPG) в бутилки за отопление, извеждани от данъчен склад до обект за размяна на бутилки, към акцизната декларация се прилага само копие от акцизните данъчни документи“.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

29 От преюдициалното запитване следва, че „Полихим“ е лицензиран складодържател, който управлява данъчен склад, находящ се в гр. Луковит (България), в който има право да произвежда и складира енергийни продукти под режим отложено плащане на акциз.

30 По силата на тристранен договор, сключен между „Полихим“, „Петрос Ойл“ ООД и „ТЕЦ Бобов дол“ ЕАД, „Полихим“ продава тежки горива на „Петрос Ойл“, като то ги препродава на „ТЕЦ Бобов дол“, което е освободен от акциз краен потребител по смисъла на българското законодателство. „Полихим“ доставя директно тежките горива на „ТЕЦ Бобов дол“ от данъчния си склад. От преюдициалното запитване следва, че „ТЕЦ Бобов дол“ е използвало тежките горива за производството на електроенергия по смисъла на член 14, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96.

31 При направена на „Полихим“ данъчна проверка българските митнически органи установяват, че в подадените акцизни декларации за данъчни периоди 1—30 юни 2012 г. и 1—30 септември 2012 г. дружеството декларирало, че в полза на „Петрос Ойл“ осем пъти освободило за потребление тежки горива с код по КН 2710 19 64, но указало, че не дължало акцизи за тях, тъй като стоките били предназначени да бъдат използвани за производството на електрическа енергия по смисъла на член 24, алинея 2, точка 3 от Закона за акцизите.

- 32 Тъй като считат, че „Петрос Ойл“, което „Полихим“ е декларирало като получател на разглежданите стоки в главното производство, не притежава статут на освободен от акциз краен потребител по смисъла на националното законодателство и че поради това с извеждането на стоките от данъчния склад на „Полихим“ за последното възниква задължение за акциз, българските митнически органи съставят акт за установяване на административно нарушение.
- 33 „Полихим“ прави писмени възражения по акта, като изтъква, че след извеждането на стоките от митническия си склад ги доставило директно на „ТЕЦ Бобов дол“ ЕАД, което е дружество, произвеждащо електрическа енергия и се ползва със статут на освободен от акциз краен потребител.
- 34 С акт от 27 май 2013 г. началникът на Митница — Свищов оставя без уважение тези възражения и налага на „Полихим“, имуществени санкции, съответстващи на двойния размер на неначисления акциз за всяко освобождаване за потребление съгласно член 112, алинея 1 от Закона за акцизите. За изчисляването на тези имуществени санкции е взета предвид ставката, приложима за енергийните продукти, използвани за цели, различни от моторни горива или горива за отопление.
- 35 „Полихим“ обжалва акта пред Районен съд — Луковит (България). В решението си този съд подчертава, че разглежданите стоки в главното производство са изведени от данъчния склад на „Полихим“, без то да е начислило съответния акциз, в нарушение на член 20, алинея 1 от Закона за акцизите. Според този съд в това отношение е без значение обстоятелството, че стоките били доставени директно на „ТЕЦ Бобов дол“, след като „Петрос Ойл“, което в съставените от самото „Полихим“ данъчни документи е декларирано като получател на стоките, няма статут на освободен от акциз краен потребител. Посоченият съд все пак изменя акта от 27 май 2013 г., като изменя размера на наложените имуществени санкции.
- 36 „Полихим“ подава касационна жалба срещу това съдебно решение пред запитващата юрисдикция.
- 37 Тъй като приема, че тълкуването на някои разпоредби от директиви 2008/118 и 2003/96 е необходимо, за да се отговори на възникналите въпроси в рамките на спора, с който е сезирана, запитващата юрисдикция решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „1) Следва ли употребеното понятие „потребление на енергийни продукти“ в разпоредбата на чл. 1 § 1 буква „а“ от Директива 2008/118/ЕО [...] в случаите, когато става въпрос за енергийни продукти, освободени за потребление и изведени от данъчен склад на лицензиран складодържател, продадени по търговска сделка на купувач — нелицензиран за производство на електрическа енергия и непритежаващ удостоверение за освободен от акциз краен потребител и препродадени от този купувач на трето лице, което е лицензирано за производство на електрическа енергия и е оторизирано от компетентните органи на държавата членка да получава енергийни продукти, освободени от облагане с акциз, като притежава удостоверение за освободен от акциз краен потребител, като същевременно енергийните продукти са доставени на това трето лице директно от лицензирания складодържател, без да преминават във фактическата власт на неговия купувач, да се тълкува в смисъл, че енергийните продукти се потребяват от техния директен купувач, който не извършва фактическо влагане в определен процес или следва да се тълкува в смисъл, че тези енергийни продукти се потребяват от третото лице, което ефективно ги влага в осъществяван от него процес[?]
- 2) Следва ли употребения[т] израз „използвани за производство на електроенергия“ в разпоредбата на чл. 14 § 1 б., „а“ първо тире от Директива 2003/96/ЕО [...] в случаите, когато става въпрос за енергийни продукти, освободени за потребление и изведени от данъчен

склад на лицензиран складодържател, продадени по търговска сделка на купувач — нелицензиран за производство на електрическа енергия и непритежаващ удостоверение за освободен от акциз краен потребител и препродадени от този купувач на трето лице, което е лицензирано за производство на електрическа енергия и е оторизирано от компетентните органи на държавата членка да получава енергийни продукти, освободени от облагане с акциз, което притежава удостоверение за освободен от акциз краен потребител, като същевременно енергийните продукти са доставени на това трето лице директно от лицензирания складодържател, без да преминават във фактическата власт на неговия купувач, да се тълкува в смисъл, че енергийните продукти се използват от техния директен купувач, който не [...] извършва фактическо влагане в определен процес за постигане на освободена от акциз цел или следва да се тълкува в смисъл, че тези енергийни продукти се използват от трето лице, което ефективно ги влага в осъществяван от него процес за постигане на освободена от акциз цел — отопление, например за производство на електроенергия[?]

- 3) Като се имат предвид принципите на общностното акцизно законодателство и по-специално разпоредбите на чл. 1 § 1 б.,„а“ от Директива 2008/118/ЕО и на чл. 14 § 1 б.,„а“ от Директива 2003/96/ЕО подлежат ли на облагане с акциз енергийни продукти и с каква ставка — като за моторно гориво или като енергийни продукти за отопление, за които е установено, че са доставени на краен потребител, който притежава съответните лицензи и разрешения съгласно националното законодателство за производство на електрическа енергия и удостоверение за освободен от акциз краен потребител и това лице директно е получило стоката от лицензирания складодържател, но то не е първоначален купувач на стоката[?]
- 4) Като се имат предвид принципите на общностното акцизно законодателство и по-специално разпоредбите на чл. 1 § 1 б.,„а“ от Директива 2008/118/ЕО и на чл. 14 § 1 б.,„а“ от Директива 2003/96/ЕО подлежат ли на облагане с акциз енергийни продукти и то със ставка като за моторно гориво енергийни продукти, за които е установено, че са потребени и използвани за освободена от акциз цел — производство на електрическа енергия от лице, което притежава съответните лицензи и разрешения съгласно националното законодателство и това лице директно е получило стоката от лицензирания складодържател, но то не е първоначален купувач на стоката[?]“.

По преюдициалните въпроси

По първия и втория въпрос

- 38 С първия и втория въпрос, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да установи, от една страна, дали член 7, параграф 2 от Директива 2008/118 трябва да се тълкува в смисъл, че продажбата на акцизна стока в данъчен склад, без тя физически да е напуснала данъчния склад, представлява освобождаване за потребление на тази стока. От друга страна, запитващата юрисдикция иска да се установи дали член 14, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96, разглеждан във връзка с член 7 от Директива 2008/118, трябва да се тълкува в смисъл, че той не допуска националните органи да откажат да освободят от акциз енергийни продукти, които, след като са продадени от лицензиран складодържател на междинен купувач, са препродадени от последния на краен потребител, който отговаря на всички предвидени в националното право изисквания за освобождаване от акциз на тези продукти и на когото тези продукти се доставят директно от лицензирания складодържател от неговия данъчен склад, само на основание че междинният купувач, деклариран от складодържателя като получател на продуктите, не отговаря на тези изисквания.

- 39 Предварително следва да се отбележи, че разглежданите в главното производство продукти, в конкретния случай тежки горива с код по КН 2710 19 64, представляват енергийни продукти с код по КН 2710 по смисъла на член 2, параграф 1, буква б) от Директива 2003/96 и се облагат при предвидените в тази директива условия. Освен това те представляват акцизни стоки по смисъла на член 1, параграф 1, буква а) от Директива 2008/118, потреблението на които пряко или косвено подлежи на облагане с акцизи, чийто режим е установен от посочената директива. Следва да се добави, че приложението, за което са предназначени продуктите, а именно производството на електроенергия в топлоцентраля, не е сред приложенията, които съгласно член 2, параграф 4, буква б) от Директива 2003/96 са изключени от приложното ѝ поле.
- 40 От член 4 и от член 9, параграф 1 от Директива 2003/96, разгледани във връзка с приложение I, таблица В от Директивата, следва, че нивото на облагане с данъци, приложимо към тежките горива като разглежданите в главното производство, не трябва да е по-малко от 15 EUR за 1000 кг.
- 41 Следователно тези твърди горива трябва да бъдат съответно облагани, освен ако спрямо тях не се прилага освобождаване от облагане с данък или намаляване на нивото на данъка.
- 42 В това отношение от член 14, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96/ЕО следва, че държавите членки освобождават от облагане с данъци при условия, които те трябва да посочат, с цел осигуряване на точното и ясно прилагане на освобождаването от заплащане на данъци и предотвратяване на опитите за избягване, заобикаляне или злоупотреби по отношение на плащането на данъци, енергийните продукти и електроенергия, използвани за производството на електроенергия, и електроенергията, използвана, за да се поддържа възможността за производство на електроенергия.
- 43 В този контекст запитващата юрисдикция изпитва съмнения относно обстоятелството дали продажбата от „Полихим“ на разглежданите в главното производство продукти на междинен купувач, без те да преминават в неговата фактическа власт, представлява освобождаване за потребление на посочените продукти по смисъла на член 7, параграф 2 от Директива 2008/118, а съответно и относно обстоятелството дали към момента на тази продажба трябва да са изпълнени условията, от които зависи освобождаването на посочените продукти.
- 44 Следователно, за да се отговори на преформулираните в точка 38 от настоящото решение първи и втори въпрос, първо трябва да се определи моментът, в който възниква задължението за заплащане на акцизите съгласно член 7 от Директива 2008/118, и след това да се определят условията, от които зависи освобождаването от облагането с данък по член 14, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96.

Относно момента на възникване на задължението за заплащане на акцизи

- 45 Съгласно постоянната практика на Съда за тълкуването на разпоредба на правото на Съюза трябва да се вземе предвид не само нейният текст, но и контекстът ѝ и целите на правната уредба, от която тя е част (решение от 26 март 2015 г., Litaksa, C-556/13, EU:C:2015:202, т. 23 и цитираната съдебна практика).
- 46 На първо място, във връзка със самия текст на член 7, параграф 1 от Директива 2008/118 следва да се отбележи, че в тази разпоредба моментът на възникване на задължението е определен като моментът на освобождаване за потребление на акцизната стока.
- 47 Освен това от член 7, параграф 2, буква а) от посочената директива следва, че за нейните цели „освобождаване за потребление“ следва да се счита по-конкретно „извеждане на акцизни стоки, включително нередовно извеждане, от режим отложено плащане на акцизи“.

- 48 Налага се изводът, че съдържащият се в член 7, параграф 2, буква а) от Директива 2008/118 израз „извеждане на акцизни стоки [...] от режим отложено плащане на акциз“ обозначава — с оглед на обичайното значение на термина „извеждане“ в разговорния език — физическото извеждане на стоките от данъчния склад, а не тяхната продажба.
- 49 На второ място, следва да се отбележи, че такова тълкуване на член 7, параграф 1 и на член 7, параграф 2, буква а) от Директива 2008/118 е в съответствие с преследваните от тази директива цели.
- 50 Тъй като, както се напомня в съображение 9 от Директива 2008/118, акцизът е данък върху потреблението, в съответствие с предвиденото в член 1, параграф 1 от нея, Директивата определя общия режим по отношение на акциза, с който се облага пряко или косвено потреблението на акцизни стоки, сред които по-специално са енергийните продукти и електроенергията по Директива 2003/96.
- 51 Следователно, тъй като с акциз се облага потреблението, а не продажбата, моментът на възникване на задължението трябва да е възможно най-близо до потребителя.
- 52 Ето защо, докато съответните стоки се намират в данъчния склад на лицензиран складодържател, не би могло да е налице потребление, макар стоките да са били продадени от този лицензиран складодържател.
- 53 На трето място, във връзка с контекста на Директива 2008/118 е важно да се отбележи, че в член 7, параграф 2, буква а) от нея се посочва именно хипотезата на нередовното извеждане на акцизна стока от режим отложено плащане на акциз. Тъй като терминът „нередовно извеждане“ не може да се схваща по друг начин освен като обозначаващ физическото извеждане на такава стока от този режим, използването на този термин в тази разпоредба подкрепя тълкуването, че по нейния смисъл освобождаването за потребление се извършва в момента на физическото извеждане на акцизна стока от режим на отложено плащане на акциз.
- 54 Освен това от член 4, точка 1 от Директива 2008/118 във връзка с член 15, параграф 2 от нея следва, че акцизните стоки в режим на отложено плащане на акциза се държат от лицензиран складодържател в данъчен склад. Следователно акцизите не са изискуеми, докато съответните стоки се държат от лицензиращия складодържател в неговия данъчен склад, тъй като при това положение всъщност не може да се счита, че те са изведени от режим на отложено плащане на акциз по смисъла на член 7, параграф 2, буква а) от Директива 2008/118.
- 55 От изложените съображения следва, че член 7, параграф 2 от Директива 2008/118 трябва да се тълкува в смисъл, че продажбата на акцизна стока, държана от лицензиран складодържател в данъчен склад, води до нейното освобождаване за потребление едва в момента, в който тази стока напусне физически данъчния склад.

Относно условията за освобождаване, посочени в член 14, параграф 1, буква от Директива 2003/96

- 56 В конкретния случай е безспорно, че разглежданите в главното производство тежки горива са доставени директно от данъчния склад на „Полихим“ на „ТЕЦ Бобов дол“ — дружество, което стопанисва топлоцентрала и има качеството краен потребител, който по националното право има право да получава освободени от акциз енергийни продукти, както и че те са използвани в топлоцентралата за производството на електроенергия. При все това обаче, макар член 14, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96 да предвижда освобождаването от облагането с данъци на енергийни продукти, използвани за производството на електроенергия, националните

органи отказват да освободят от облагане с акциз тези тежки горива, на основание че получателят, посочен в придружаващите доставките данъчни документи, не отговаря на предвидените в националното право изисквания за ползването на такова освобождаване.

- 57 В това отношение следва да се отбележи, че Директива 2003/96 не урежда начина, по който трябва да се докаже, че енергийните продукти се използват за цели, които предоставят право на освобождаване от облагане. Напротив, както следва от член 14, параграф 1 от Директивата, тя поверява на държавите членки грижата да установят условията за освобождаване, посочени в тази разпоредба, с цел осигуряване на точното и ясно прилагане на освобождаването от заплащане на данъци и предотвратяване на опитите за избягване, заобикаляне или злоупотреби по отношение на плащането на данъци.
- 58 Следователно трябва да се приеме, че произтичащо от националното право изискване като разглежданото в главното производство, което поставя освобождаването от акциз в зависимост от посочването в данъчните документи на получател, който отговаря на предвидените в националното право условия за получаването на освободени от акциз енергийни продукти, позволява да се постигне посочената в член 14, параграф 1 от Директива 2003/96 цел, тъй като, както основателно подчертава българското правителство, то е от естество да улесни контрола върху прилагането на освобождаванията от акциза, като ограничава риска от използване на продуктите, което не дава право на освобождаване.
- 59 При упражняването на правомощията обаче, с които разполагат за определянето на условията, от които зависи предвиденото в член 14, параграф 1 от Директива 2003/96 освобождаване, държавите членки следва да спазват основните принципи на правото, които са част от правния ред на Съюза и сред които фигурира по-конкретно принципът на пропорционалност (вж. по аналогия решение от 9 октомври 2014 г., *Traum*, C-492/13, EU:C:2014:2267, т. 27 и цитираната съдебна практика).
- 60 В конкретния случай е безспорно, от една страна, че „ТЕЦ Бобов дол“ отговаря на предвидените в националното право изисквания, за да получава като краен потребител освободени от акциз енергийни продукти, и от друга страна, че това дружество е използвало разглежданите в главното производство продукти за производството на електроенергия, т.е. за цели, които предоставят право на освобождаване от акциз съгласно член 14, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96.
- 61 Освен това запитващата юрисдикция не посочва нито едно обстоятелство, въз основа на което може да се предположи, че разглежданите в главното производство търговски сделки, довели до последващи продажби на тежки горива и до пряката им доставка на освободен от акциз получател, са били извършени с цел да се ползва освобождаване от акциз като опит за избягване или злоупотреба по отношение на плащането на данъци.
- 62 При тези условия отказът на националните органи в случай като разглеждания по главното производство да освободят от акциз тежки горива само поради обстоятелството че лицето, декларирано от лицензиария складодържател като получател, няма качеството на краен потребител, който по националното право има право да получава освободени от акциз енергийни продукти, без въз основа на представени доказателства да е проверено дали в момента на извеждането на тежките горива от данъчния склад са изпълнени необходимите изисквания по същество те да се използват за цели, които предоставят право на освобождаване от акциз, надхвърля необходимото за осигуряване на точното и ясно прилагане на освобождаването от заплащане на данъци и предотвратяване на опитите за избягване, заобикаляне или злоупотреби по отношение на плащането на данъци (вж. по аналогия решение от 27 септември 2007 г., *Collée*, C-146/05, EU:C:2007:549, т. 29).

- 63 Предвид изложените съображения следва да се отговори, че член 14, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96, разглеждан във връзка с член 7 от Директива 2008/118, трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска националните органи да откажат да освободят от акциз енергийни продукти, които, след като са продадени от лицензиран складодържател на междинен купувач, са препродадени от последния на краен потребител, който отговаря на всички предвидени в националното право изисквания за освобождаване от акциз и на когото тези продукти се доставят директно от лицензирания складодържател от неговия данъчен склад, само на основание че междинният купувач, деклариран от лицензирания складодържател като техен получател, няма качеството краен потребител, който по националното право има право да получава освободени от акциз енергийни продукти.

По третия и четвъртия въпрос

- 64 Предвид отговора, предоставен на първия и на втория въпрос, не е необходимо да се отговаря на третия и на четвъртия въпрос.

По съдебните разноски

- 65 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 (девети състав) реши:

- 1) Член 7, параграф 2 от Директива 2008/118/ЕО на Съвета от 16 декември 2008 година относно общия режим на облагане с акциз и за отмяна на Директива 92/12/ЕИО трябва да се тълкува в смисъл, че продажбата на акцизна стока, държана от лицензиран складодържател в данъчен склад, води до нейното освобождаване за потребление едва в момента, в който тази стока напусне физически данъчния склад.
- 2) Член 14, параграф 1, буква а) 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, разглеждан във връзка с член 7 от Директива 2008/118, трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска националните органи да откажат да освободят от акциз енергийни продукти, които, след като са продадени от лицензиран складодържател на междинен купувач, са препродадени от последния на краен потребител, който отговаря на всички предвидени в националното право изисквания за освобождаване от акциз и на когото тези продукти се доставят директно от лицензирания складодържател от неговия данъчен склад, само на основание че междинният купувач, деклариран от лицензирания складодържател като техен получател, няма качеството краен потребител, който по националното право има право да получава освободени от акциз енергийни продукти.

Подписи