



## Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ  
Е. ТАНЧЕВ  
представено на 22 февруари 2018 година<sup>1</sup>

Дело C-31/17

**Cristal Union, правоприменник на Sucrerie de Toury SA**  
**срещу**  
**Ministre de l'Économie et des Finances**

(Преюдициално запитване, отправено от Conseil d'État  
(Държавен съвет, Франция))

„Преюдициално запитване — Директива 2003/96/ЕО — Данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията — Член 14, параграф 1, буква а) — Задължително освобождаване от данъчно облагане на енергийни продукти, използвани за производството на електроенергия — Член 15, параграф 1, буква в) — Право на държавите членки да прилагат пълно или частично освобождаване от данъци или намалени данъчни ставки по отношение на енергийни продукти, използвани за комбинирано производство на топло- и електроенергия — Съвместно прилагане на член 14, параграф 1, буква а) и на член 15, параграф 1, буква в)“

1. По настоящото дело от Съда е поискано да се произнесе относно прилагането на Директива 2003/96/ЕО<sup>2</sup> на Съвета по отношение на електроенергия, получена чрез комбинирано производство.
2. Комбинираното производство е едновременното производство в рамките на един процес на електроенергия и топлинна енергия<sup>3</sup>. В конвенционалните електроцентрали електроенергия се произвежда например чрез изгаряне на изкопаеми горива като нефт, въглища или природен газ, при което се отделя топлина. Тя се използва за загряването на вода за производството на пара. Парата задвижва турбина, с която се задейства генераторът, произвеждащ електроенергия. Проблемът с конвенционалните електроцентрали е ниската им ефективност. При охлаждане на преминалата в пара вода в околната среда се отделя топлина. Тази топлина се губи. За разлика от това в комбинираните топлоелектрически централи топлината, която обикновено се губи при производството на електроенергия, се използва за получаването на полезна топлинна енергия. Следователно когенерацията е по-ефективна от конвенционалното производство на електроенергия. При нея също така емисиите на парникови газове са по-ниски.

<sup>1</sup> Език на оригиналния текст: английски.

<sup>2</sup> Директива от 27 октомври 2003 година относно реструктурирането 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).

<sup>3</sup> Вж. член 2, точка 30 от Директива 2012/27/ЕС на Европейския парламент и на Съвета от 25 октомври 2012 година относно енергийната ефективност, за изменение на директиви 2009/125/ЕО и 2010/30/ЕС и за отмяна на директиви 2004/8/ЕО и 2006/32/ЕО (ОВ L 315, 2012 г., стр. 1 и поправки в ОВ L 113, 2013 г., стр. 24 и ОВ L 71, 2014 г., стр. 24).

3. Директива 2003/96 въвежда минимални данъчни ставки за енергийните продукти, използвани като гориво за отопление или моторно гориво<sup>4</sup> (например природен газ), и за електроенергията<sup>5</sup>.

4. Член 14, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96 обаче задължава държавите членки да освободят от облагане с данъци енергийните продукти, използвани за производството на електроенергия. Поради това тези продукти не се облагат с акциз. С акциз се облага само произведената електроенергия.

5. Освен това член 15, параграф 1, буква в) от Директива 2003/96 позволява на държавите членки да освобождават пълно или частично или да прилагат намалени ставки на данъчно облагане по отношение на енергийни продукти, използвани за комбинирано производство на топло- и електроенергия. За разлика от член 14, параграф 1, буква а) от същата директива член 15, параграф 1, буква в) не предвижда задължително освобождаване. Поради това енергийните продукти, използвани за комбинирано производство на топло- и електроенергия, са освободени от акциз (или за тях се прилагат намалени ставки на данъчно облагане)<sup>6</sup>, ако съответната държава членка се е възползвала от предоставената възможност по член 15, параграф 1, буква в) от Директива 2003/96. Ако съответната държава членка не се възползва от тази възможност, посочените продукти подлежат на облагане с акциз. Независимо дали тази възможност е била използвана, произведената електроенергия подлежи на облагане с акциз (топлината енергия не се облага с акциз, тъй като тя е извън обхвата на Директива 2003/96)<sup>7</sup>.

6. Данъчният режим, въведен от Директива 2003/96 за енергийните продукти, използвани за комбинирано производство на топло- и електроенергия, може да се разглежда по два начина.

7. От една страна, може да се приеме, че енергийните продукти, използвани за комбинирано производство на топло- и електроенергия, попадат в обхвата само на член 15, параграф 1, буква в) от Директива 2003/96. Данъчният режим за тези продукти би бил описаният в точка 5 по-горе. Ако се използва предоставената с тази разпоредба възможност, освобождаването би се прилагало изцяло по отношение на тези продукти.

8. От друга страна, може да се приеме, че енергийните продукти, използвани за комбинирано производство на топло- и електроенергия, попадат в обхвата на член 14, параграф 1, буква а) и на член 15, параграф 1, буква в) от Директива 2003/96.

9. Всъщност член 14, параграф 1, буква а) от тази директива се прилага за енергийни продукти, „използвани за производството на електроенергия“. Тъй като тази разпоредба не посочва метода на производство на електроенергията, тя би трябвало да се прилага без оглед на същия. Поради това може да се приеме, че енергийните продукти, използвани за комбинирано производство на топло- и електроенергия, биха попаднали в обхвата само на член 14, параграф 1, буква в) от Директива 2003/96. В обхвата на тази разпоредба обаче би попаднала *само частта от тези продукти, която е използвана за производството на електроенергия*. Всъщност член 14, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96 се прилага за енергийни продукти, използвани за производството на *електроенергия*, а не на топлинна енергия. Както бе посочено в точка 4 по-горе, тази част би била освободена от акциз, а произведената електроенергия би подлежала на облагане с акциз.

4 Вж. съображение 22 и членове 7—9 от Директива 2003/96.

5 Вж. член 10 от Директива 2003/96.

6 За опростяване на нещата правото, предоставено на държавите членки от член 15, параграф 1, буква в) от Директива 2003/96, „да прилагат при фискален контрол пълно или частично освобождаване от данъци или намалени ставки на данъчно облагане“, по-нататък ще бъде наричано право „да се предостави освобождаване“.

7 Вж. съображение 16 от Директива 2003/96.

10. От своя страна частта от тези продукти, използвана за производството на топлинна енергия, би попаднала в обхвата на член 15, параграф 1, буква в) от Директива 2003/96. Както бе описано в точка 5 по-горе, тази част би била освободена от акциз само ако съответната държава членка се е възползвала от възможността, предоставена с тази разпоредба. Произведената електроенергия би подлежала на облагане с акциз, независимо дали тази възможност е била използвана.

11. По настоящото дело от Съда е поискано да избере единия от двата описани по-горе подхода. По-конкретно Conseil d'État (Държавен съвет, Франция) иска от Съда да установи дали, когато енергийните продукти се използват за комбинирано производство на топло- и електроенергия, член 15, параграф 1, буква в) от Директива 2003/96 се прилага самостоятелно, или член 14, параграф 1, буква а) и член 15, параграф 1, буква в) от тази директива се прилагат съвместно<sup>8</sup>.

## I. Правна уредба

### A. Правото на Съюза

12. Член 4, параграф 1 от Директива 2003/96 гласи:

„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“.

13. Съгласно член 9, параграф 1 от Директива 2003/96:

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

14. Съгласно член 10, параграф 1 от Директива 2003/96:

„От 1 януари 2004 г. минималните данъчни ставки на електроенергията са фиксирани, както е посочено в приложение I, таблица В“.

15. Член 14, параграф 1 от Директива 2003/96 предвижда:

„В допълнение към общите разпоредби, посочени в Директива 92/12/ЕИО по отношение на освободените от данъци приложения на облагаеми продукти и без да се засягат други разпоредби на [Съюза], 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

<sup>8</sup> Отбелязвам, че в два случая Съдът е установил неизпълнение от страна на Френската република на нейните задължения по Директива 2003/96. Първо, той постановява, че Френската република не е приела мерките за транспонирането на тази директива (решение от 29 март 2007 г., Комисия/Франция, C-388/06, непубликувано, EU:C:2007:207). Второ, Съдът установява, че Френската република не е приспособила системата си за данъчно облагане на електроенергията към разпоредбите на Директива 2003/96 до 1 януари 2009 г., както изисква член 18, параграф 10, втора алинея от посочената директива (решение от 25 октомври 2012 г., Комисия/Франция, C-164/11, непубликувано, EU:C:2012:665).

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;

[...]“.

16. Член 15, параграф 1 от Директива 2003/96 гласи:

„Без да се накърняват други разпоредби на [Съюза], държавите членки могат да прилагат при фискален контрол пълно или частично освобождаване от данъци или намалени ставки на данъчно облагане по отношение на:

[...]

в) енергийни продукти и електроенергия, използвани за комбинирано производство на топло- и електроенергия;

[...]“.

17. Съгласно член 21, параграф 5 от Директива 2003/96:

„За целите на прилагането на членове 5 и 6 от Директива 92/12/ЕИО, електроенергията и природният газ подлежат на облагане с данъци и те стават изискуеми по време на доставката от дистрибутора или редистрибутора. [...]

[...]

Предприятие, което произвежда електроенергия за собствени нужди се счита за дистрибутор. Независимо от член 14, параграф 1, буква а), държавите членки могат да освободят от облагане с данък дребните производители на електроенергия, при условие че облагат с данък енергийните продукти, използвани за производството на тази електроенергия.

[...]“.

### **Б. Френското право**

18. Съгласно член 266 *quinquies*, параграф 1 от Code des douanes (Митнически кодекс) в редакцията му, приложима към релевантния момент:

„Природният газ с код по КН 2711 21 00 подлежи на облагане с национален данък върху потреблението при доставка на крайния потребител“.

19. Съгласно член 266 *quinquies*, параграф 3 от Митническият кодекс в редакцията му, приложима от 1 януари 2006 г. до 31 декември 2006 г., обаче:

„[...]

Доставките на газ [...] се освобождават от [националния данък, наложен по силата на параграф 1], когато са предназначени за използване:

[...]

с) като гориво за производството на електроенергия, считано от 1 януари 2006 г., освен ако такива доставки са предназначени за използване в инсталациите по член 266 *quinquies* A“.

20. Съгласно член 266 *quinquies* A от Митническият кодекс в редакцията му, приложима към релевантния момент:

„Доставките на природен газ [...], предназначени за използване в агрегати за когенерация за комбинирано производство на топло- и електроенергия [...], се освобождават от [националния данък върху потреблението], наложен с [...] член 266 *quinquies*, за срок от 5 години от въвеждането им в експлоатация. [...]

Това освобождаване се прилага за агрегати, пуснати в експлоатация не по-късно от 31 декември 2007 г. [...]

[...]“.

21. Член 266 *quinquies*, параграф 3 от Митническият кодекс е изменен на 31 декември 2006 г.<sup>9</sup> в смисъл, че доставките на природен газ, предназначени за използване в агрегати за когенерация, се освобождават от данъка, наложен с параграф 1 от тази разпоредба, при условие, първо, че производителят, експлоатиращ въпросния агрегат, не е страна по договор, налагащ на определени дистрибутори<sup>10</sup> задължително изкупуване, и второ, че производителят е направил отказ от правото на освобождаване, предвидено в член 266 *quinquies* A от Митническият кодекс.

22. Съгласно член 266 *quinquies*, параграф 3 от Митническият кодекс в редакцията му, приложима от 31 декември 2006 г.:

„[...]

Доставките на газ [...] се освобождават от [данъка, наложен по силата на параграф 1], когато са предназначени за използване:

[...]

с) като гориво за производството на електроенергия, считано от 1 януари 2006 г.

Освобождаването, предвидено в параграф 3, буква с), не се прилага за доставките на газ, предназначени за използване в агрегатите по член 266 *quinquies* A. Производителите обаче, чиито агрегат не се ползва от договор за изкупуване на електроенергия, сключен по реда на член 10 от Закон № 2000-108 от 10 февруари 2000 г. за модернизацията и развитието на обществената услуга за електроснабдяване, или посочени в член 50 от този закон, се ползват от схемата, предвидена в параграф 3, буква с), ако направят отказ от правото на освобождаване от национални[я] данъ[к], предвиден в член 266 *quinquies* A“.

## II. Фактите, главното производство и преюдициалният въпрос

23. Френското дружество *Sucrerie de Toury SA* (наричано по-нататък „*Sucrerie de Toury*“), чиито правоприменик е *Cristal Union*, експлоатира във Франция инсталация за комбинирано производство на топло- и електроенергия, в която използва като гориво природен газ. Произведената топло- и електроенергия след това се използват за производството на захар.

<sup>9</sup> Изменен е само параграф 3 на член 266 *quinquies* от Митническият кодекс. Параграф 1 на тази разпоредба не е изменен.

<sup>10</sup> Например *Électricité de France*.

24. Sucrerie de Toury се снабдява с природен газ от трети лица. За природния газ, закупен от 1 януари 2006 г. до 25 декември 2007 г., доставчикът на Sucrerie de Toury плаща данъка, предвиден в член 266 *quinquies* от Митническият кодекс (наричан по-нататък „националният данък“). Сумата на националния данък след това се поема от Sucrerie de Toury като част от цената за покупката на природния газ.

25. Sucrerie de Toury счита, че тези доставки на природен газ е трябвало да бъдат освободени от националния данък. Поради това то предявява иск за обезщетение пред Tribunal administratif d'Orléans (Административен съд Орлеан, Франция) за вредите, които твърди, че е претърпяло поради закъснението, с което Френската република е транспонирила Директива 2003/96<sup>11</sup>. Поисканото от Sucrerie de Toury обезщетение е в размер на 98 768 EUR, тоест отговаря на националния данък за периода от 1 януари 2006 г. до 25 декември 2007 г.<sup>12</sup>.

26. С решение от 31 януари 2013 г. Tribunal administratif d'Orléans (Административен съд Орлеан) отхвърля иска, предявен от Sucrerie de Toury.

27. На 29 март 2013 г. Sucrerie de Toury обжалва решението на Tribunal administratif d'Orléans (Административен съд Орлеан) пред Cour administrative d'appel de Nantes (Апелативен административен съд Нант, Франция).

28. С решение от 18 декември 2014 г. Cour administrative d'appel de Nantes (Апелативен административен съд Нант) отхвърля жалбата. Той счита, че доставеният на Sucrerie de Toury природен газ попада в обхвата на член 15, параграф 1, буква в) от Директива 2003/96, а не на член 14, параграф 1, буква а) от нея. Тези разпоредби не могли да се приложат съвместно, тъй като било невъзможно да се приложат два отделни данъчни режима в зависимост от това дали доставеният на Sucrerie de Toury природен газ е бил използван за производството на електроенергия или на топлинна енергия. Поради това член 266 *quinquies* и член 266 *quinquies* А от Митническият кодекс били в съответствие с Директива 2003/96.

29. На 10 февруари 2015 г. Sucrerie de Toury подава жалба срещу решението на Cour administrative d'appel de Nantes (Административен съд Нант) пред Conseil d'État (Държавен съвет). Sucrerie de Toury твърди по-специално, че член 15, параграф 1, буква в) от Директива 2003/96 се прилага само за частта от природния газ, използвана за производството на топлинна енергия, както и че вследствие на това член 14, параграф 1, буква а) от тази директива се прилага за частта от природния газ, използвана за производството на електроенергия, поради което държавите членки имат задължение да освободят последната част от данъчно облагане.

30. Conseil d'État (Държавният съвет) спира производството и сезира Съда със следния преюдициален въпрос:

„Прилага ли се по отношение на енергийните продукти, използвани за комбинираното производство на топло- и електроенергия, единствено възможността за освобождаване от облагане с данъци, установена с член 15, параграф 1, буква в) от [Директива 2003/96], или те попадат, що се отнася до частта от тези продукти, чиято консумация отговаря на произведената електроенергия, и в приложното поле на предвиденото в член 14, параграф 1, буква а) от тази директива задължение за освобождаване от облагане с данъци?“.

<sup>11</sup> Вж. бележка под линия 8 по-горе.

<sup>12</sup> Съгласно решението от 18 декември 2014 г. на Cour administrative d'appel de Nantes (Апелативен административен съд Нант) жалбоподателят в главното производство твърди, че „претърпените от него вреди съответстват на размера на [националния данък], префактуриран от доставчиците му, за периода от 1 януари 2006 г. до 25 декември 2007 г., тоест 98 768 EUR“.

31. Писмени становища представят жалбоподателят в главното производство, френското правителство, финландското правителство и Европейската комисия. По време на съдебното заседание от 22 ноември 2017 г. са изслушани и устните становища на жалбоподателя в главното производство, Френската република и Европейската комисия.

### III. Анализ

32. Запитващата юрисдикция иска да се установи дали по отношение на енергийните продукти, използвани за комбинираното производство на топло- и електроенергия, се прилага само член 15, параграф 1, буква в) от Директива 2003/96, или те попадат, що се отнася до частта от тези продукти, използвана за производство на електроенергия, и в приложното поле на член 14, параграф 1, буква а) от тази директива.

33. Жалбоподателят в главното производство, твърди, че по отношение на енергийните продукти, използвани за комбинираното производство на топло- и електроенергия, се прилага член 15, параграф 1, буква в) от Директива 2003/96, а що се отнася до частта от тези продукти, използвана за производство на електроенергия, тя попада в приложното поле на член 14, параграф 1, буква а) от тази директива.

34. Жалбоподателят в главното производство се позовава на писмо, изпратено на 16 май 2011 г. от Комисията на неговия законен представител. В писмото е посочено, че „член 15, параграф 1, буква в) от [Директива 2003/96], който позволява на държавите членки да освобождават изцяло енергийните продукти, използвани за комбинирано производство на топло- и електроенергия, не изключва агрегатите за когенерация от приложното поле на освобождаването, предвидено в член 14, параграф 1 [от тази директива], що се отнася до частта от тези продукти, използвана за производството на електроенергия“. В противен случай данъчният режим на енергийните продукти, използвани за производството на електроенергия чрез когенерация, без основание би бил по-малко благоприятен отколкото на енергийните продукти, използвани за производството на електроенергия по конвенционални методи. Това тълкуване на член 14, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96 било в съответствие с логиката в основата на Директивата, а именно да се избегне двойното данъчно облагане на електроенергията, което би се получило от облагането с акциз на i) енергийните продукти, използвани за нейното производство, и ii) на произведената електроенергия. Поради това член 14, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96 се прилагал за частта от енергийните продукти, използвана за производството на електроенергия, докато член 15, параграф 1, буква в) от тази директива се прилагал за частта от тези продукти, използвана за производството на топлинна енергия.

35. Френското правителство твърди, че енергийните продукти, използвани за комбинирано производство на топло- и електроенергия, попадат в приложното поле само на член 15, параграф 1, буква в) от Директива 2003/96.

36. Френското правителство подчертава, първо, че предвиденото в член 14, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96 освобождаване трябва да се тълкува стриктно, тъй като изключва въведеното от Директивата задължение за данъчно облагане на енергийните продукти. Второ, член 14, параграф 1, буква а) от тази директива не посочвал изрично, че когато енергийни продукти се използват за комбинирано производство на топло- и електроенергия, частта от тях, която се използва за производството на електроенергия, попада в неговия обхват. За разлика от това член 15, параграф 1, буква в) от тази директива посочвал изрично, че се прилага за енергийни продукти, използвани за комбинираното производство на топло- и електроенергия. Последната разпоредба не посочвала, че се прилага само за частта от тези продукти, използвана за производството на топлинна енергия. Трето, член 14, параграф 1, буква а) от предложението

на Комисията, въз основа на което впоследствие е приета Директива 2003/96<sup>13</sup> (наричано по-нататък „предложението на Комисията“), допускат държавите членки да освобождават „топлинната енергия, генерирана при производството на електроенергия“ [неофициален превод]<sup>14</sup>. Член 14, параграф 1, буква д) от предложението на Комисията следвало да се тълкува в смисъл, че допуска държавите членки да освобождават частта от енергийните продукти, използвана за производството на топлинна енергия, докато член 13, параграф 1, буква б) от това предложение изисквал държавите членки да освобождават частта от тези продукти, използвана за производството на електроенергия. Член 14, параграф 1, буква д) от предложението на Комисията обаче бил изменен, в резултат на което съответната разпоредба от Директива 2003/96, а именно член 15, параграф 1, буква в), вече не упоменавал само топлинната енергия. Следователно намерението на законодателя на Съюза е било да се даде възможност на държавите членки да освобождават изцяло енергийните продукти, използвани за комбинирано производство на топло- и електроенергия на основание на член 15, параграф 1, буква в) от Директива 2003/96. Законодателят на Съюза не е имал намерение на основание на член 14, параграф 1, буква а) от същата директива държавите членки да освобождават частта от тези продукти, използвана за производството на електроенергия. Четвърто, на практика било трудно да се разграничи частта от енергийните продукти, използвана за производството на електроенергия, от частта, използвана за производството на топлинна енергия.

37. Финландското правителство и Комисията са съгласни с разрешението, предложено от жалбоподателя в главното производство, описано в точка 33 по-горе.

38. В съответствие със съдебната практика разпоредбите на Директива 2003/96, които се отнасят до освобождаването от данъчно облагане, трябва да получат самостоятелно тълкуване, което да се основава на техния текст и на преследваните от посочената директива цели<sup>15</sup>.

39. С оглед на това най-напред ще разгледам текстовете на член 14, параграф 1, буква а) и член 15, параграф 1, буква в) от Директива 2003/96, които според мен не позволяват да се направи извод дали тези разпоредби трябва да се прилагат съвместно. След това ще преценя дали Директива 2003/96 цели да избегне двойното данъчно облагане на електроенергията, какъвто считам, че е случаят (с изключение само на екологичните мерки), от което следва изводът, че член 14, параграф 1, буква а) от тази директива се прилага за частта от енергийните продукти, използвана за производството на електроенергия. Накрая, ще докажа, че това тълкуване на член 14, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96 отговаря на нейните цели, а именно да се осигури правилното функциониране на вътрешния пазар и да се подобри опазването на околната среда.

***А. От формулировките на член 14, параграф 1, буква а) и на член 15, параграф 1, буква в) от Директива 2003/96 не може да се направи категоричен извод***

40. Според мен на въпроса дали член 14, параграф 1, буква а) и член 15, параграф 1, буква в) от Директива 2003/96 трябва да се прилагат съвместно, не може да се отговори, като са разглеждат единствено формулировките им.

<sup>13</sup> Предложение на Комисията от 12 март 1997 година за Директива на Съвета относно реструктурирането на правната рамката на Общността за данъчно облагане на енергийните продукти (COM(97) 30 окончателен).

<sup>14</sup> Член 14, параграф 1 от предложението на Комисията предвижда, че „[б]ез да се накърняват други разпоредби на Общността, държавите членки могат да прилагат пълно или частично освобождаване от данъци или намалени ставки на данъчно облагане по отношение на: [...] д) топлинна енергия, генерирана при производството на електроенергия; [...]“ [неофициален превод] (курсивът е мой).

<sup>15</sup> Решения от 1 април 2004 г., Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft (C-389/02, EU:C:2004:214, т. 19), от 1 март 2007 г., Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, т. 22), от 1 декември 2011 г., Systeme Helmholtz (C-79/10, EU:C:2011:797, т. 19), от 21 декември 2011 г., Haltergemeinschaft (C-250/10, непубликувано, EU:C:2011:862, т. 19) и от 13 юли 2017 г., Vakarų Baltijos laivų statykla (C-151/16, EU:C:2017:537, т. 24).



41. От една страна, член 15, параграф 1, буква в) от Директива 2003/96 гласи, че той се прилага за енергийни продукти, „използвани за комбинирано производство на топло- и електроенергия“. За разлика от него член 14, параграф 1, буква а) от тази директива упоменава само енергийни продукти, „използвани за производството на електроенергия“. В последната разпоредба изобщо не се споменава изрично електроенергията, произведена чрез когенерация. Това предполага, че член 15, параграф 1, буква в) от Директива 2003/96 се явява *lex specialis* спрямо член 14, параграф 1, буква а) от нея, както и че поради това първата разпоредба се прилага вместо втората, когато се използват енергийни продукти за производството на електроенергия чрез когенерация<sup>16</sup>. Това е позицията на *Cour administrative d'appel de Nantes* (Апелативен административен съд Нант)<sup>17</sup>.

42. Освен това, както подчертава запитващата юрисдикция, член 15, параграф 1, буква в) от Директива 2003/96 не гласи, че той се прилага за енергийни продукти, използвани за комбинирано производство на топло- и електроенергия, без да се накърнява прилагането на член 14, параграф 1, буква а) по отношение на частта от тези продукти, използвана за производството на електроенергия<sup>18</sup>.

43. От друга страна, член 15, параграф 1, буква в) от Директива 2003/96 не посочва, че той се прилага „независимо от член 14, параграф 1, буква а)“ от тази директива. За разлика от това член 21, параграф 5, трета алинея, второ изречение от същата директива предвижда изрично, че той се прилага „независимо от член 14, параграф 1, буква а)“. Поради това изглежда, че в случаите, в които законодателят на Съюза е имал намерение да изключи прилагането на член 14, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96, той е направил това изрично, както и че при липсата на изрично въведено изключение посочената разпоредба се прилага. Това означава, че член 15, параграф 1, буква в) от Директива 2003/96 не въвежда изключение от член 14, параграф 1, буква а) от тази директива.

44. Освен това уводното изречение в член 15, параграф 1 от Директива 2003/96 гласи, че тази разпоредба се прилага, „[б]ез да се накърняват други разпоредби на [Съюза]“. Макар това предложение, за разлика от формулировката, посочена в точка 42 по-горе, да не съдържа изрично позоваване на член 14, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96, то все пак би могло да се тълкува като позоваване на тази разпоредба. Следователно съвместното прилагане на член 14, параграф 1, буква а) и член 15, параграф 1, буква в) от същата директива би било възможно, още повече че уводното изречение на член 14, параграф 1 от нея също посочва, че той се прилага, „без да се засягат други разпоредби на [Съюза]“.

45. Накрая, член 14, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96 предвижда просто, че той се прилага за „енергийни продукти [...], използвани за производството на електроенергия“. Както бе посочено в точка 9 по-горе, тази разпоредба не упоменава метода на производство на електроенергията, което показва, че тя се прилага без оглед на метода на производство. При това положение тя би обхващала енергийните продукти, използвани за производството на електроенергия по конвенционални и по неконвенционални методи, например чрез когенерация.

16 Вж. по аналогия решение от 15 юли 2010 г., Комисия/Обединено кралство (C-582/08, EU:C:2010:429, т. 35).

17 В акта за преюдициално запитване се посочва, че „[според] *Cour [administrative d'appel de Nantes* (Апелативен административен съд Нант)] предвидената в член 15 [от Директива 2003/96] специална норма дерогира общата норма, предвидена в член 14 [от тази директива]“ (курсивът е мой).

18 Актът за преюдициално запитване посочва, че „[в]ъзприетото от *Cour [administrative d'appel de Nantes* (Апелативен административен съд Нант)] тълкуване [...], според което предвидената в член 15 [от Директива 2003/96] специална норма дерогира общата норма, предвидена в член 14 [от тази директива], може да се основе на буквата на член 15, който не предвижда изрично прилагането на член 14 по отношение на частта от природния газ, използвана за генерирането на електроенергия“ (курсивът е мой).

46. Следователно дали член 14, параграф 1, буква а) и член 15, параграф 1, буква в) от Директива 2003/96 трябва да се прилагат съвместно, не може да се определи единствено като се разглежда тяхната формулировка. За да отговоря на този въпрос, по-долу ще разгледам общата структура и целите на тази директива.

***Б. Има ли Директива 2003/96 за цел да избегне двойното данъчно облагане на електроенергията?***

47. Жалбоподателят по главното производство<sup>19</sup>, финландското правителство<sup>20</sup> и Комисията<sup>21</sup> твърдят, че Директива 2003/96 има за цел да избегне двойното данъчно облагане на електроенергията. Поради това според тях задължителното освобождаване, предвидено в член 14, параграф 1, буква а) от тази директива, следва да се прилага за частта от енергийните продукти, използвана за производството на електроенергия чрез когенерация. Действително, ако това освобождаване не се прилагаше, би се стигнало до двойно данъчно облагане на електроенергията, тъй като с акциз биха се облагали i) енергийните продукти, използвани за производството на електроенергия, и ii) произведената електроенергия.

48. Няма съмнение, че ако член 14, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96 не се прилагаше за частта от енергийните продукти, използвана за производството на електроенергия чрез когенерация, би се стигнало до двойно данъчно облагане на електроенергията. Използваните за производството на електроенергия енергийни продукти действително биха се облагали с акциз и следователно за тях биха се прилагали минималните данъчни ставки, предвидени в член 9 и таблица В от приложение I към тази директива (облагане на входа), а произведената електроенергия би била облагана с акциз и следователно за нея биха се прилагали минималните данъчни ставки съгласно член 10 и таблица В от приложение I към същата директива (облагане на изхода).

49. Това, което следва да се определи, е дали — както твърдят жалбоподателят по главното производство, финландското правителство и Комисията — Директива 2003/96 има за цел да избегне двойното данъчно облагане на електроенергията.

*1. Единствено предложението на Комисията упоменава изрично избягването на двойното данъчно облагане*

50. Нито съображенията на Директива 2003/96, нито нейните разпоредби упоменават изрично двойното данъчно облагане на електроенергията.

51. Единственото споменаване на двойното данъчно облагане на електроенергията се намира в предложението на Комисията<sup>22</sup>. В обяснителния меморандум, придружаващ предложението, Комисията пояснява, че по отношение на електроенергията е „предложила хармонизация, що се отнася до облагането на изхода“, защото така електроенергията може по-специално „да се

19 Според писменото становище на жалбоподателя по главното производство „предложеното от жалбоподателя тълкуване е в пълно съответствие с логиката на освобождаването на енергийни продукти, използвани за производството на електроенергия, а именно да се избегне двойното облагане с акциз на електроенергията: с [националния данък], начисляван за използвания за производството на електроенергия газ, а след това и с вътрешния данък, с който се облага крайното потребление на електроенергия“.

20 Съгласно писменото становище на финландското правителство, „тъй като самото потребление на електроенергия подлежи на данъчно облагане, се счита, че енергийните продукти, предназначени да бъдат използвани за производството на електроенергия, няма да се облагат с отделен данък. По този начин се избягва двойното данъчно облагане на електроенергията“.

21 Според писменото становище на Комисията „една от целите на Директива [2003/96] е въвеждането на принципа за „единично облагане“ на електроенергията. [...] Член 14, параграф 1, буква а) от Директива [2003/96] задължава държавите членки да освободят от облагане с данъци енергийните продукти, използвани за производството на електроенергия. Това се прави, за да се избегне двойното данъчно облагане, до което би се стигнало при едновременното събиране на данък за произведената електроенергия и за използваните за нейното производство енергийни продукти“.

22 Вж. бележка под линия 13 по-горе.

търгува в рамките на и между страните, без предварително да е била обложена с данък, *избягвайки по този начин двойното данъчно облагане в страната на нейното потребление*“ [неофициален превод]<sup>23</sup>. За да се избегне такова двойно данъчно облагане, предложението на Комисията въвежда схема, сходна с тази по Директива 2003/96. Първо, предложението въвежда акциз за енергийните продукти, използвани като гориво за отопление, и за електроенергията<sup>24</sup>. Второ, член 13, параграф 1, буква б) от това предложение предвижда задължително освобождаване на енергийните продукти, използвани за производството на електроенергия<sup>25</sup>.

## 2. Двойно данъчно облагане се допуска по екологични съображения

52. Може обаче да се постави въпросът дали Директива 2003/96 действително има за цел да не допуска двойно данъчно облагане на електроенергията.

53. Всъщност член 14, параграф 1, буква а), второ и трето изречение от Директива 2003/96 позволява на държавите членки да изключат освобождаването на енергийните продукти, използвани за производството на електроенергия, предвидено в първото изречение от тази разпоредба. Съгласно второто изречение на член 14, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96 държавите членки могат „поради причини[,] свързани с опазването на околната среда“, да обложат тези продукти с данъци. Когато държава членка се възползва от тази възможност, се стига до двойно данъчно облагане на електроенергията, тъй като съгласно третото изречение от същата разпоредба данъкът, начислен върху енергийните продукти, „няма да се [взема] предвид за целта на спазване на минималното ниво на облагане на електроенергията“.

54. Може дори да се постави въпросът дали Комисията е имала намерение да избегне двойното данъчно облагане на електроенергията. Всъщност второто и третото изречение на член 14, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96 са идентични на второто и третото изречение на член 13, параграф 1, буква б) от предложението на Комисията<sup>26</sup>. Освен това в обяснителния меморандум, придружаващ нейното предложение, след като посочва, че хармонизацията следва да бъде постигната въз основа на облагането на изхода, Комисията все пак подчертава, че „облагането на изхода не позволява на държавите членки да диференцират данъчните ставки в съответствие с екологичното качество на използваното гориво“ и че следователно държавите членки трябва да имат възможност „да добавят допълнително предварително (нехармонизирано) облагане в случай на нежелателни от екологична гледна точка горива“ [неофициален превод]<sup>27</sup>.

55. В резултат от това в решение Kernkraftwerke Lippe-Ems Съдът отхвърля довода, че Директива 2003/96 не допуска облагането с акциз на енергийните продукти, използвани за производството на електроенергия, и на произведената електроенергия. Съдът отбелязва, че „[няма] основание да се направи извод, че е налице принцип, който да не допуска едновременното събиране на данък върху потреблението на електроенергия и върху източниците за нейното производство. [...] От предложението [на Комисията] не се установява,

23 Вж. стр. 5 от предложението на Комисията (курсивът е мой).

24 Вж. член 8, шесто тире и член 9 от предложението на Комисията.

25 Член 13, параграф 1 от предложението на Комисията гласи: „[в] допълнение към общите разпоредби, посочени в Директива 92/12/ЕИО 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: [...] б) енергийните продукти, използвани за производството на електроенергия, и топлинната енергия, получена при нейното производство. Независимо от това, поради причини свързани с опазването на околната среда, държавите членки могат да обложат тези продукти с данъци, без да е необходимо да се съобразяват с минималните нива на облагане, предвидени в настоящата директива. В този случай облагането с данъци на тези продукти няма да се взема предвид за целта на спазване на минималното ниво на облагане на електроенергията, посочено в член 9 от тази директива. [...]“ [неофициален превод].

26 Вж. бележка под линия 25 по-горе.

27 Вж. стр. 5 от предложението на Комисията (курсивът е мой).

че [предварителното и последващото облагане] се изключват взаимно, тъй като [Комисията] допуска възможността за взаимно допълване помежду им, като в предложението запазва възможността на държавите членки да „добавят [...] допълнително предварително (нехармонизирано) облагане в случай на нежелателни от екологична гледна точка горива“ [неофициален превод]<sup>28</sup>.

*3. Директива 2003/96 има за цел да избегне двойното данъчно облагане, с изключение само на екологичните мерки*

56. Въпреки това считам, че Директива 2003/96 има за цел да избегне двойното данъчно облагане на електроенергията.

57. Действително, както беше изяснено в точка 43 по-горе и в съответствие с твърденията на Комисията<sup>29</sup>, когато законодателят на Съюза е имал намерение да изключи прилагането на освобождаването от предварително облагане, предвидено в член 14, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96, той е направил това изрично. Има само две изрични изключения от това освобождаване, а именно във второто и третото изречение на член 14, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96 и в третата алинея на член 21, параграф 5 от същата.

58. Член 21, параграф 5, трета алинея от Директива 2003/96 позволява на държавите членки да освобождават от данъчно облагане електроенергията, произведена от дребни производители, „при условие че облагат с данък енергийните продукти, използвани за производството на тази електроенергия“. Следователно за дребните производители на електроенергия се допуска предварително, но не и двойно данъчно облагане.

59. Следователно двойното данъчно облагане на електроенергията се допуска само „поради причини[,] свързани с опазването на околната среда“, съгласно член 14, параграф 1, буква а), второ и трето изречение от Директива 2003/96. Такова облагане не се допуска на други основания. Освен това в съответствие с второто изречение на тази разпоредба държавите членки „могат“ да въведат предварително облагане на енергийните продукти. Те обаче не са задължени да направят това. По-нататък, при въвеждането на предварително облагане държавите членки не „трябва да се съобразяват с минималните нива на облагане, предвидени в [Директива 2003/96]“. Следователно предварителното облагане по реда на член 14, параграф 1, буква а), второ изречение от тази директива може да доведе до ограничено двойно данъчно облагане.

60. Трябва също да подчертая, че през 1999 г. Парламентът изменя предложението на Комисията, така че член 13, който предвижда задължително освобождаване, по-специално на енергийните продукти, използвани за производството на електроенергия, е заличен, докато в съответствие с член 9 от това предложение електроенергията продължава да подлежи на облагане с минимална ставка. Освен това Парламентът изменя последната посочена разпоредба, така че от държавите членки се изисква да въведат допълнителен данък в зависимост от въглеродното съдържание на използваните за производството на електроенергия горива<sup>30</sup>. Посочените изменения обаче, които биха довели до двойно данъчно облагане на електроенергията, не са възприети в окончателната редакция на съответните разпоредби (а именно членове 10 и 14 от Директива 2003/96).

28 Решение от 4 юни 2015 г., Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, EU:C:2015:354, т. 51).

29 Според писменото становище на Комисията „Директива [2003/96] предвижда две изключения от задължителното освобождаване. Първо, член 14, параграф 1, буква а) [...]. След това член 21, параграф 5, трета алинея [...]. Следователно, когато законодателят допуска изключения, той прави това изрично“.

30 Законодателна резолюция от 13 април 1999 г., отразяваща становището на Парламента по предложението за Директива на Съвета относно реструктурирането на правната рамка на Общността за данъчно облагане на енергийните продукти (COM(97)0030 — C4-0155/97 — 97/0111(CNS) (OB C 219, 1999 г., стр. 91). Вж. изменения 21 и 24.

61. Накрая, следва да се отбележи, че в рамките на подготвителната работа председателството на Съвета подчертава, че „общото правило“ е за последващо, а не за предварително данъчно облагане на електроенергията<sup>31</sup>.

62. Поради това според мен Директива 2003/96 има за цел да избегне двойното данъчно облагане на електроенергията, с изключение единствено на предприятиите от държавите членки мерки поради причини, свързани с опазването на околната среда.

63. Вследствие на това считам, че когато енергийни продукти се използват за комбинирано производство на топло- и електроенергия, частта от тези продукти, която се използва за производството на електроенергия, попада в обхвата на задължителното освобождаване, предвидено в член 14, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96. Действително, ако тази разпоредба не се прилагаше за тази част от продуктите, произведената чрез когенерация електроенергия би подлежала на двойно данъчно облагане, каквото Директива 2003/96 цели да избегне. Според мен данъчното облагане на тази част от продуктите едва ли може да се разглежда като мярка, предприета „поради причини[,] свързани с опазването на околната среда“, съгласно член 14, параграф 1, буква а), второ изречение от Директива 2003/96, тъй като електроенергията, произведена чрез когенерация, води до икономии на енергия и по-ниски емисии на парникови газове в сравнение с електроенергията, произведена по конвенционални методи<sup>32</sup>. Що се отнася до частта от енергийните продукти, която е използвана за производството на топлинна енергия, тя попада в обхвата на правото да се предостави освобождаване, с което разполагат държавите членки по силата на член 15, параграф 1, буква в) от Директива 2003/96.

64. Този извод не може да се постави под въпрос с оглед на констатациите на Съда в решение *Kernkraftwerke Lippe-Ems*<sup>33</sup>. Наистина, положението по дело *Kernkraftwerke Lipp-Ems* е много специфично и се различава от това по настоящото дело. По дело *Kernkraftwerke Lipp-Ems* въпросът до Съда е дали задължителното освобождаване по член 14, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96 се прилага за ядрено гориво. Макар съгласно изискванията на тази разпоредба посоченото гориво да се използва „за производството на електроенергия“, то не е сред „енергийните продукти“, за които съгласно член 2, параграф 1 от Директива 2003/96 същата се прилага<sup>34</sup>. Поради това Съдът установява, че ядреното гориво е извън приложното поле на тази директива и следователно задължителното освобождаване не намира приложение. Съдът отхвърля довода, приведен от оператора на ядрената централа, че член 14, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96 следва да се приложи „по аналогия“ за ядреното гориво, тъй като целта на тази директива е да се избегне двойното данъчно облагане на електроенергията.

31 Вж. писмено изявление на председателството на Съвета от 20 април 2001 г., съгласно което „много голяма част [...] от държавите членки поддържат режим на последващо данъчно облагане (за потребление) като *общ принцип* на директивата относно данъчното облагане на електроенергията. [...] Държавите членки, поддържащи последващото данъчно облагане, също признават необходимостта на държавите членки, които желаят това, да се даде възможност и за предварително облагане на използваните за производството на електроенергия горива“ [неофициален превод] (документ на Съвета 8085/01) (курсивът е мой). Вж. също точка 2.3.4 от компромисното предложение, подготвено от председателството на Съвета на 24 април 2002 г., в което се казва, че „последващото данъчно облагане (на потреблението) следва да бъде *общото правило* при данъчното облагане на електроенергията. Този подход обаче следва да се съчетае с възможност държавите членки да прилагат, в допълнение към него, предварително облагане поради екологични съображения по отношение на различните горива, използвани за производството на електроенергия“ [неофициален превод] (документ на Съвета 7814/1/02 REV 1) (курсивът е мой). Накрая, вж. точка 7.3 от приложението към доклада за напредъка, изготвен от председателството на Съвета на 20 юни 2002 г. (Предложение на Съвета за насоки относно облагането на енергията), в който се казва, че „[к]ато *общ принцип*, на облагане подлежи произведената електроенергия. В допълнение, държавите членки, които желаят това, могат да облагат използваните суровини за производство на електроенергия поради екологични съображения“ [неофициален превод] (документ на Съвета 10195/02) (курсивът е мой). Документите са достъпни на уебсайта на публичния регистър на Съвета на следния адрес: <https://register.consilium.europa.eu/>.

32 При всички положения отбелязвам, че френското правителство не твърди, че когато енергийните продукти се използват за комбинирано производство на топло- и електроенергия, по силата на член 266 *quinquies* A от Митническия кодекс и на член 266 *quinquies*, параграф 3 от него тези продукти подлежат на данъчно облагане „поради причини свързани[,] с опазването на околната среда“, съгласно член 14, параграф 1, буква а), второ изречение от Директива 2003/96.

33 Вж. точка 55 по-горе.

34 Разглежданото ядрено гориво включва особени изотопи на плутония и урана. Вж. заключението на генералния адвокат Szpunar по дело *Kernkraftwerke Lippe-Ems* (C-5/14, EU:C:2015:51, т. 42).

Настина, няма съмнение, че ако Съдът бе приложил член 14, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96 за ядреното гориво, използвано за производството на електроенергия, той би разширил приложното поле на тази директива в нарушение на член 2, параграф 1 от нея<sup>35</sup>. За разлика от това по настоящото дело природният газ е „енергиен продукт“ по смисъла на член 2, параграф 1 от Директива 2003/96<sup>36</sup>. Следователно, прилагайки член 14, параграф 1, буква а) от тази директива за частта от природния газ, използвана за производството на електроенергия чрез когенерация, Съдът не би разширил приложното поле на Директивата.

65. Изводът ми в точка 62 по-горе не би могъл да се постави под въпрос и с оглед на факта, че член 13, параграф 1, буква б) от предложението на Комисията, който предвижда задължително освобождаване на „енергийни продукти, използвани за производството на електроенергия, и топлинната енергия, получена при нейното производство“<sup>37</sup>, е бил изменен, така че член 14, параграф 1, буква б) от Директива 2003/96 се прилага само за „енергийни продукти, използвани за производството на електроенергия“. Всъщност намерението на Комисията, изяснено в обяснителния меморандум, придружаващ нейното предложение, е било да въведе хармонизация въз основа на последващо данъчно облагане на електроенергията, за да се избегне двойното данъчно облагане<sup>38</sup>. В този обяснителен меморандум няма никакви данни, че Комисията е имала намерение да ограничи хармонизацията въз основа на последващо облагане само до електроенергията, произведена чрез когенерация.

66. Накрая, би следвало да посоча, че Парламентът, с който през септември 2003 г. се провежда повторна консултация по проекта на директивата<sup>39</sup>, изменя член 15, параграф 1 от нея, така че да предвижда задължително освобождаване вместо предвиденото право да се предоставя освобождаване<sup>40</sup>. Директива 2003/96 е приета без това изменение. Това обаче според мен не поставя под въпрос извода ми в точка 62 по-горе. Действително, първо, през септември 2003 г. Парламентът не изменя задължителното освобождаване на енергийните продукти, използвани за производството на електроенергия, предвидено в член 14, параграф 1, буква а) от проекта на директивата<sup>41</sup>. Следователно изменението на член 15, параграф 1, буква в) от проекта на директивата може единствено да доведе до задължително освобождаване на частта от енергийните продукти, използвана за генериране на топлинна енергия. Фактът, че това изменение не е прието, означава единствено, че държавите членки имат право, но не и задължение да освобождават тази част от продуктите. Второ, подчертавам, че след приемането на това изменение от Парламента представителят на Комисията заявява, на заседание на данъчните съветници и аташета от постоянните представителства, че „не се препоръчва изменение на проекта за [Д]иректива на този етап“ и „Комисията може да вземе предвид предложенията с оглед на евентуални изменения на [Д]ирективата“ [неофициален превод]<sup>42</sup>. Това означава, че поне що се отнася до Комисията, изменението не е било разглеждано по същество и то не е било прието най-вече поради момента на постъпването му.

35 Решение от 4 юни 2015 г., Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, EU:C:2015:354, т. 47, 48, 50 и 51).

36 Действително член 2, параграф 1, буква б) от Директива 2003/96 упоменава продукти, които са „с кодове по КН [...] 2704 до 2715“, а кодове по КН 2711 11 00 и 2711 21 00 се отнасят за природния газ. Кодовете по Комбинираната номенклатура (наричани по-нататък „кодове по КН“) са установени в Регламент (ЕИО) № 2658/87 на Съвета от 23 юли 1987 година относно тарифната и статистическата номенклатура и Общата митническа тарифа (ОВ L 256, 1987 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 2, том 4, стр. 3). Вж. член 2, параграф 5 от Директива 2003/96.

37 Вж. бележка под линия 25 по-горе.

38 Вж. точка 51 по-горе.

39 Вж. документ на Съвета 8084/03 от 3 април 2003 г. (наричан по-нататък „проектът на директивата“). Документите са достъпни на уебсайта на публичния регистър на Съвета (вж. бележка под линия 31 по-горе). Както се обяснява по-долу, член 15, параграф 1 от проекта на директивата е идентичен на член 15, параграф 1 от Директива 2003/96.

40 Вж. изменение 10 от законодателната резолюция на Европейския парламент от 24 септември 2003 г. относно проекта за Директива на Съвета относно реструктурирането на правната рамка на Общността за данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията (8084/2003 — C5-0192/2003 — 1997/0111(CNS) (ОВ C 77E, 2004 г., стр. 246).

41 Член 14, параграф 1 от проекта на директивата е идентичен на член 14, параграф 1 от Директива 2003/96.

42 Вж. документ на Съвета 13258/03 от 7 октомври 2003 г. (курсивът е мой). Документът е достъпен на уебсайта на публичния регистър на Съвета (вж. бележка под линия 31 по-горе).

67. Ако обаче се приеме, че Директива 2003/96 няма за цел да избегне двойното данъчно облагане на електроенергията, според мен все пак член 14, параграф 1, буква а) от нея би се прилагал за частта от енергийните продукти, използвана за производството на електроенергия чрез когенерация. Всъщност с това биха се постигнали останалите цели на тази директива, а именно правилното функциониране на вътрешния пазар и опазването на околната среда.

***В. Съвместното прилагане на член 14, параграф 1, буква а) и член 15, параграф 1, буква в) от Директива 2003/96 би допринесло за правилното функциониране на вътрешния пазар и за опазването на околната среда***

68. Една от целите на Директива 2003/96 е да осигури правилното функциониране на вътрешния пазар, като намали различията в националните данъчни ставки и поддържа конкурентните позиции на предприятията в Съюза. Това следва от съображения 2—5 от тази директива, според които значителните различия в данъчните ставки, прилагани от държавите членки, могат да са неблагоприятни за правилното функциониране на вътрешния пазар, докато наличието на минимални данъчни ставки, определени на равнището на Съюза, би допринесло за правилното функциониране на този пазар. Това е признато и от Съда<sup>43</sup>.

69. Ако енергийните продукти, използвани за производството на електроенергия чрез когенерация, попадат единствено в приложното поле на член 15, параграф 1, буква в) от Директива 2003/96, при положение че ако се използват за производството на електроенергия по конвенционални методи, същите продукти биха попаднали в приложното поле на член 14, параграф 1, буква а) от тази директива, агрегатите за когенерация биха се оказали в по-неблагоприятно положение в сравнение с конвенционалните агрегати. Действително за последните би се прилагало задължителното освобождаване по член 14, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96, а първите биха били освободени само ако съответната държава членка е упражнила предоставеното от член 15, параграф 1, буква в) от тази директива право. Както сочи Комисията, това не би било в съответствие със съображение 24 от Директива 2003/96, което гласи, че правото да предоставят освобождаване, с което разполагат държавите членки, трябва по-специално да не „доведе до нарушаване на конкуренцията“. Ако член 15, параграф 1, буква в) от Директива 2003/96 се прилага само за енергийни продукти, използвани за производството на електроенергия чрез когенерация, и ако съответната държава членка не упражни правото да предостави пълно освобождаване от данъчно облагане на тези продукти, би било налице нарушаване на конкуренцията между агрегатите за когенерация и конвенционалните агрегати.

70. Горейзложените съображения са в съответствие с констатациите на Съда в решение Jan De Nul. В това решение Съдът постановява, че правото да се предостави освобождаване от данък на минерални масла, използвани за корабоплаването по вътрешните водни пътища, предвидено в член 8, параграф 2, буква б) от Директива 92/81<sup>44</sup>, „би имал[о] само остатъчен характер“, тъй като е приложимо само когато не се прилага задължителното освобождаване на минералните

43 Решение от 13 юли 2017 г., Vakarų Baltijos laivų statykla (C-151/16, EU:C:2017:537, т. 37) и заключение на генералния адвокат Jääskinen по съединени дела Kronos Titan (C-43/13 и C-44/13, EU:C:2013:839, т. 40). Вж. също, относно Директива 92/81/ЕИО на Съвета от 19 октомври 1992 година за хармонизиране структурата на акцизите върху минералните масла (ОВ L316, 1992 г., стр. 12), която е отменена и заменена от Директива 2003/96, решения от 29 април 2004 г., Комисия/Германия (C-240/01, EU:C:2004:251, т. 39) и от 1 март 2007 г., Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, т. 28).

44 Вж. бележка под линия 43 по-горе. Член 8, параграф 1 от Директива 92/81 предвижда, че „в допълнение към съдържащите се в Директива 92/12/ЕИО общи разпоредби за освободените видове употреба на стоки, подлежащи на облагане с акциз, и без да се засягат други разпоредби на [Съюза], държавите членки освобождават следните стоки от хармонизирано облагане с акциз при условия, които трябва да посочат, с цел да се осигури правилното и ясно прилагане на тези случаи на освобождаване и да се предотврати отклонение от данъчно облагане, избягване на данъци или злоупотреба: [...] в) минерални масла, предназначени за употреба като гориво за корабоплаване във водите на [Съюза] (включително за риболов), с изключение на използване за частните плавателни съдове с развлекателна цел. [...]“ [неофициален превод]. Член 8, параграф 2 от същата директива гласи, че „без да накърняват други разпоредби на [Съюза], държавите членки имат право напълно или частично да освободят от задължение за плащане или да намалят акцизните ставки за минералните масла или върху други стоки, предназначени за същата употреба, които подлежат на финансов контрол. [...] б) за корабоплаване по вътрешните водни пътища, освен в плавателните съдове с развлекателна цел; [...]“ [неофициален превод].

масла, използвани като гориво за корабоплаване във водите на Съюза, предвидено в член 8, параграф 1, буква в) от тази директива<sup>45</sup>. Всъщност морските кораби, попадащи в приложното поле на задължителното освобождаване<sup>46</sup>, могат да плават и по някои вътрешни водни пътища до определени пристанища, които, макар да не са разположени на морския бряг, се считат за морски пристанища<sup>47</sup>. Следователно, ако морските кораби се изключат от обхвата на задължителното освобождаване, когато извършват дейност по вътрешни водни пътища до морски пристанища, това би ги поставило в по-неизгодно положение в сравнение с морските кораби, които извършват дейност само в пристанища на морския бряг. Това би създадо опасност от отклоняване на трафика от тези морски пристанища. При това положение Съдът е постановил, че правото да се предоставя освобождаване, предвидено в член 8, параграф 2, буква б) от Директива 92/81, се прилага за корабоплаването по вътрешни водни пътища само доколкото то се извършва извън водите, по които може да се извършва морско корабоплаване.

71. Директива 2003/96 има още една цел, а именно да се подобри опазването на околната среда. От съображения 6, 7 и 12 от тази директива следва, че изискванията по отношение на опазването на околната среда следва да бъдат интегрирани при определянето на политиката в областта на енергетиката. Това е признато от Съда<sup>48</sup>.

72. Ако частта от енергийните продукти, използвана за производството на електроенергия чрез когенерация, попада в обхвата на задължителното освобождаване, предвидено в член 14, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96, това би допринесло за опазването на околната среда. Когенерацията, за разлика от конвенционалните методи за производство на електроенергия, всъщност дава възможност за икономии на енергия. В това отношение по време на подготвителната работа по Директива 2003/96 председателството на Съвета приема, че „генерирането на електроенергия в електроцентрали обикновено се отличава с ефикасност на преобразуването между 25 % и 50 [%], като съотношението от 50 [%] е много висока стойност“, докато при производството на електроенергия чрез когенерация „ефикасността на преобразуването типично се увеличава до обща стойност от 60—80 [%]“<sup>49</sup> [неофициален превод].

73. Както бе посочено по-горе, ако член 14, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96 се приложи за частта от енергийните продукти, използвана за производството на електроенергия, това не би лишило от цел член 15, параграф 1, буква в) от нея. Всъщност тази разпоредба се прилага за частта от енергийните продукти, използвана за генерирането на топлинна енергия.

74. Доводът, изложен от френското правителство, че на практика е изключително трудно да се обособи частта от енергийните продукти, използвана за производството на електроенергия, трябва да се отхвърли<sup>50</sup>. Всъщност в заседанието жалбоподателят по главното производство и Комисията поясниха, че има възможност за отделно данъчно облагане. Жалбоподателят по

45 Решение от 1 март 2007 г., Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, т. 31).

46 Причината, поради която морските кораби попадат в обхвата на задължителното освобождаване, предвидено в член 8, параграф 1, буква в) от Директива 92/81, е че понятието „води на [Съюза]“ трябва да се разбира в смисъл, че включва всички води, в които обикновено се осъществява морското търговско корабоплаване (решение от 1 март 2007 г., Jan De Nul, C-391/05, EU:C:2007:126, т. 26).

47 Разглежданото в решение Jan De Nul преместване се извършва по р. Елба в участъка, разположен между Suxhaven (където Елба се влива в Северно море) и Хамбург (морско пристанище, което обаче не се намира на морския бряг). Този участък обхваща естуара на Елба и се счита за вътрешен воден път. Вж. решение от 1 март 2007 г., Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, т. 7) и заключение на генералния адвокат Bot по дело Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2006:791, т. 78).

48 Решение от 7 септември 2017 г., Hüttenwerke Krupp Mannesmann (C-465/15, EU:C:2017:640, т. 26). Вж. също заключенията на генералния адвокат Sharpston по дело X (C-426/12, EU:C:2014:446, т. 40) и на генералния адвокат Wahl по дело Dilly's Wellnesshotel (C-493/14, EU:C:2016:174, т. 82).

49 Писмено изявление на председателството на Съвета от 24 юни 2002 г., точка 2 (документ на Съвета 10360/02). Документът дефинира „ефикасността на преобразуването“ като „съотношението между количеството първична енергия, вложено за производството на втора форма на енергия, и действително произведеното количество вторична енергия“ [неофициален превод]. Документът е достъпен на уебсайта на публичния регистър на Съвета (вж. бележка под линия 31 по-горе).

50 В заседанието по делото френското правителство твърди, че подобно изчисление би могло да се направи само теоретично, тъй като едни и същи енергийни продукти се използват за едновременно производство на топло- и електроенергия. Освен това френското правителство подчертава, че значителна част от тези продукти (до 40 %) не се използва за производството нито на електроенергия, нито на топлинна енергия, а просто се губи в процеса, а такова изчисление не би позволило отчитането на тези загуби.



главното производство предлага да се изчисли минималното количество природен газ, необходимо за производството на електроенергия от агрегат, който произвежда само електроенергия (за разлика от агрегата за когенерация) и в който се използва най-добрата налична и икономически обоснована технология. Според жалбоподателя по главното производство, когато се използва природен газ за комбинирано производство на топло- и електроенергия, това минимално количество следва да се счита за частта от природния газ, изразходвана за производството на електроенергия<sup>51</sup>. Комисията от своя страна подчертава, че няколко държави членки са разработили метод за изчисляването на облагаемата част от енергийните продукти. Според Комисията към днешна дата частта от енергийните продукти, използвана за генериране на топлинна енергия, подлежи на данъчно облагане съгласно френското законодателство<sup>52</sup>. По подобен начин в Белгия единствено частта от енергийните продукти, използвана за производството на електроенергия, се освобождава от данъчно облагане<sup>53</sup>. Комисията освен това счита за ирелевантно прилагането от държавите членки на различни методи за изчисляване на облагаемата част от енергийните продукти, използвана за комбинирано производство на топло- и електроенергия. Директива 2003/96 всъщност не урежда този въпрос.

75. Поради това според мен, когато енергийните продукти се използват за комбинирано производство на топло- и електроенергия, частта от тези продукти, използвана за производството на електроенергия, попада в обхвата на член 14, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96, докато частта, използвана за производството на топлинна енергия, попада в обхвата на член 15, параграф 1, буква в) от тази директива.

76. По настоящото дело на Sucrerie de Toury е отказано ползване от освобождаването, предвидено в член 266 quinquies A от Митническият кодекс, а след 31 декември 2006 г. — в член 266 quinquies, параграф 3 от този кодекс, за природния газ, закупен между 1 януари 2006 г. и 25 декември 2007 г.

77. В заседанието жалбоподателят по главното производство заяви, че предвиденото в член 266 quinquies A от Митническият кодекс освобождаване му е отказано, защото такова може да бъде предоставено само в продължение на пет години след въвеждането в експлоатация на агрегата за когенерация. Тъй като агрегатът за когенерация на Sucrerie de Toury е пуснат в експлоатация през 1996 г., той е бил твърде стар, за да се ползва от освобождаването към момента на влизане в сила на член 266 quinquies A от Митническият кодекс<sup>54</sup>.

51 Според жалбоподателя по главното производство този метод се основава на Директива 2004/8/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 11 февруари 2004 година относно насърчаване на комбинираното производство на енергия, основаващо се на търсенето на полезна топлоенергия във вътрешния енергиен пазар и за изменение на Директива 92/42/ЕИО (ОВ L 52, 2004 г., стр. 50; Специално издание на български език, 2007 г., глава 12, том 2, стр. 107), както и на Решение на Комисията от 21 декември 2006 година за установяване на хармонизирани референтни стойности за отделно производство на електрическа и топлинна енергия при прилагането на Директива 2004/8/ЕО на Европейския парламент и на Съвета (ОВ L 32, 2007 г., стр. 183; Специално издание на български език, 2007 г., глава 12, том 3, стр. 122).

52 В заседанието Комисията цитира точка 95 от Инструкция на Министъра на финансите и публичната отчетност от 13 април 2016 г. относно вътрешния данък (Bulletin officiel des douanes n° 7106, 13 април 2016 г.).

53 В заседанието Комисията цитира член 8, трета алинея от Кралски декрет от 2 април 2014 г. за определяне на условията на федералния данък за финансирането на някои задължения за обществени услуги и на разходите за уредбата и надзора на пазара на природен газ (Moniteur belge, 25 април 2014 г., стр. 34863).

54 Представителят на френското правителство обаче отговори, че член 266 quinquies A от Митническият кодекс е влязъл в сила през 1993 г. Поради това според френското правителство на Sucrerie de Toury е отказано ползване от освобождаването, защото то е направило съответното искане след изтичане на крайния срок. Действително Sucrerie de Toury е трябвало да поиска освобождаване в тригодишен срок от въвеждането в експлоатация на своя агрегат за когенерация, направено, както се твърди, през 1996 г. Такова искане то подава едва през 2010 г.

78. Запитващата юрисдикция следва да определи защо на Sucrerie de Toury е отказано ползване от предвиденото във френското законодателство освобождаване. Ако причината за това е, че освобождаването е ограничено с петгодишен срок след въвеждането в експлоатация на агрегата за когенерация, според мен това едва ли би могло да бъде в съответствие с безусловното естество на освобождаването, предвидено в член 14, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96<sup>55</sup>.

79. Следователно на поставения въпрос трябва да се отговори, че когато се използват енергийни продукти за комбинирано производство на топло- и електроенергия, член 14, параграф 1, буква а) и член 15, параграф 1, буква в) от Директива 2003/96 трябва да се прилагат съвместно. Частта от енергийните продукти, използвана за производството на електроенергия, попада в обхвата на задължителното освобождаване, предвидено в първата разпоредба, докато частта от тези продукти, използвана за производството на топлинна енергия, попада в обхвата на втората разпоредба.

#### IV. Заключение

80. С оглед на изложените съображения предлагам на Съда да отговори на поставения от Conseil d'État (Държавен съвет, Франция) въпрос по следния начин:

„Когато се използват енергийни продукти за комбинирано производство на топло- и електроенергия, член 14, параграф 1, буква а) и член 15, параграф 1, буква в) от Директива 2003/96/ЕО на Съвета от 27 октомври 2003 година относно реструктурирането на правната рамката на Общността за данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията трябва да се прилагат съвместно. Частта от енергийните продукти, използвана за производството на електроенергия, попада в обхвата на задължителното освобождаване, предвидено в първата разпоредба, докато частта от тези продукти, използвана за производството на топлинна енергия, попада в обхвата на втората разпоредба“.

<sup>55</sup> Действително, „условията“, посочени в уводното изречение на член 14, параграф 1 от Директива 2003/96, имат за цел само „осигуряване на точното и ясно прилагане на освобождаването от заплащане на данъци[, предвидено в тази разпоредба,] и предотвратяване на опитите за избягване, заобикаляне или злоупотреби по отношение на плащането на данъци“.