



## Сборник съдебна практика

### РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

6 юни 2018 година\*

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

По дело C-49/17,

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Østre Landsret (Източен областен апелативен съд, Дания) с акт от 27 януари 2017 г., постъпил в Съда на 1 февруари 2017 г., в рамките на производство по дело

**Koppers Denmark ApS**

срещу

**Skatteministeriet,**

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: R. Silva de Lapuerta, председател на състава, C. G. Fernlund, Ал. Арабаджиев, S. Rodin и E. Regan (докладчик), съдии,

генерален адвокат: M. Szpunar,

секретар: R. Schiano, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 10 януари 2018 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за Koppers Denmark ApS, от L. Kjær, advokat,
- за датското правителство, от C. Thorning, в качеството на представител, подпомаган от B. Søes Petersen, advokat,
- за Европейската комисия, от C. Perrin и R. Lyaal, в качеството на представители, подпомагани от C. Bachmann, advokat,

\* Език на производството: датски.

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 22 февруари 2018 г.,

постанови настоящото

### Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 21, параграф 3 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 (ОВ L 283, 2003 г., стр. 51; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 98).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Koppers Denmark ApS (наричано по-нататък „Koppers“) и Skatteministeriet (Министерство на данъчното облагане, Дания), по повод отхвърлянето на подаденото до последното искане за възстановяване от Koppers за платения данък върху енергията по отношение на неговото потребление на разтворител като гориво за отопление между 1 октомври 2005 г. и 31 декември 2007 г. (наричан по-нататък „релевантният период“).

### Правна уредба

#### *Правото на Съюза*

- 3 Съображения 2—7, 11, 12, 22 и 24 от Директива 2003/96 гласят:
  - „(2) Липсата на разпоредби на Общността, въвеждащи минимална данъчна ставка за електроенергията и енергийните продукти, различни от минерални масла, може да окаже неблагоприятно въздействие върху правилното функциониране на вътрешния пазар.
  - (3) Правилното функциониране на вътрешния пазар и постигането на целите на други политики на Общността изискват установяване на минимални данъчни ставки на общностно равнище за повечето енергийни продукти, включително електроенергията, природния газ и въглищата.
  - (4) Чувствителните различия между размерите на националните данъчни ставки на енергийните продукти, прилагани от държавите членки, биха могли да окажат пагубно въздействие върху правилното функциониране на вътрешния пазар.
  - (5) Установяването на подходящи минимални нива на облагане с данъци в Общността може да спомогне за намаляването на различията между националните нива на облагане с данъци.
  - (6) В съответствие с член 6 от Договора [ЕО], изискванията по отношение на опазването на околната среда следва да бъдат интегрирани при определянето и осъществяването на други политики на Общността.
  - (7) Като страна по Рамковата конвенция на Обединените нации по изменение на климата, Общността е ратифицирала Протокола от Киото. Облагането с данъци на енергийните продукти и, при необходимост, на електроенергията е един от инструментите за постигане на целите, заложи в Протокола от Киото.

[...]

- (11) Фискалните мерки по прилагането на тази рамка на Общността по отношение на облагането с данъци на енергийните продукти и електроенергията следва да се решават самостоятелно от всяка държава членка. В тази връзка държавите членки могат да решат да не увеличават общата данъчна тежест, ако преценят, че прилагането на подобен принцип на данъчна неутралност може да допринесе за реструктурирането и модернизацията на техните данъчни системи чрез поощряване на поведение, което спомага за по-доброто опазване на околната среда и по-голяма трудова заетост.
- (12) Енергийните цени са основни елементи на политиките на Общността в областта на енергетиката, транспорта и околната среда.

[...]

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

[...]

- (24) Държавите членки следва да могат да прилагат освобождаване или по-ниски нива на облагане с данъци и при други случаи, когато това не засяга правилното функциониране на вътрешния пазар и няма да доведе до нарушаване на конкуренцията“.

4 Член 1 от тази директива предвижда:

„Държавите членки налагат данъци върху енергийните продукти и електроенергията в съответствие с настоящата директива“.

5 Член 2 от посочената директива предвижда:

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

[...]

- б) с кодове по КН 2701, 2702 и от 2704 до 2715;

[...]

4. Настоящата директива не се отнася до:

[...]

- б) следните приложения на енергийни продукти и електроенергия:

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

[...]

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

- 6 Съгласно член 21, параграф 3 от същата директива:

„Потреблението на енергийни продукти в рамките на предприятие, което произвежда такива, не се счита за възникването на изискуемост на данъчно задължение, ако се консумират само енергийни продукти, произведени на място в предприятието. Държавите членки могат също така да сметат, че потреблението на електроенергия и други енергийни продукти, които не се произвеждат в рамките на дадено предприятие и потреблението на енергийни продукти и електроенергия в рамките на предприятие, произвеждащо горива, които се използват за производство на електроенергия, не поражда изискуемост на данъчно задължение. [...]“.

### ***Датското право***

- 7 През релевантния период използваният като гориво за отопление разтворител е бил облаган в Дания съгласно член 1, параграф 3 от Mineralolieafgiftslov (Закон за данъчното облагане на минералните масла), член 1, параграф 1, точка 1 от Kuldioxidafgiftsloven (Закон за данъчното облагане на въглеродния диоксид) и член 1, параграф 1 от Svovlafgiftsloven (Закон за данъчното облагане на сярата).
- 8 Член 21, параграф 3 от Директива 2003/96 е транспониран в датския правен ред с член 7, параграф 3 от Закона за данъчното облагане на въглеродния диоксид и член 8, параграф 4 от Закона за данъчното облагане на сярата.
- 9 През релевантния период член 7, параграф 3 от Закона за данъчното облагане на въглеродния диоксид има следното съдържание:

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

- 10 През същия период член 8, параграф 4 от Закона за данъчното облагане на сярата е предвиждал:
- „Енергийните продукти по член 1, които се използват пряко в производството на еквивалентен енергиен продукт, се освобождават от данък върху сярата. Това обаче не се прилага за енергийните продукти, които се използват като моторно гориво“.

### **Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси**

- 11 Чрез рафиниране и дестилация на въглищен катран в заводите си в Ниборг (Дания) Корперс произвежда следните продукти: въглеродна смола, изходна суровина за въглеродни сажди, креозот, нафтаен, остатък от дестилацията на нафтаен (NSR) и разредител. Основният продукт на Корперс е въглеродната смола, която възлиза приблизително на 45 % от крайните продукти. Производството на разтворители представлява около 3—4 % от общото производство на Корперс.
- 12 Корперс упражнява дейността си в две взаимосвързани и зависими от общо топлоснабдяване инсталации — едната за дестилация на катран, а другата за производство на нафтаен. Отпадъците от инсталацията за дестилация на катран се подлагат на допълнителна обработка в инсталацията за производство на нафтаен, а разтворителят, произвеждан допълнително в последната, се използва като гориво за отопление в инсталацията за дестилация на катран. Разтворителят се използва и като помощно гориво при газовата дестилация и в инсталацията за катран и в инсталацията за производство на нафтаен. Топлината от горивния процес се използва отново в инсталациите.

- 13 Видно от преписката, представена пред Съда, всички продукти, произведени от Koppers в инсталациите му в Ниборг, са класирани в код 2707 или 2708 от Комбинираната номенклатура, съдържаща се в приложение I към Регламент (ЕИО) № 2658/87 на Съвета от 23 юли 1987 година относно тарифната и статистическа 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, наричана по-нататък „КН“), и могат да бъдат използвани като гориво за отопление. Разтворителят обаче е единственият продукт, произвеждан в инсталациите на Koppers, който то използва като гориво за отопление и който следователно може да подлежи на данъци върху енергията.
- 14 Koppers първоначално декларира своето потребление на разтворител като подлежащо на данъчно облагане, но с писма от 13 ноември и 22 декември 2008 г. иска възстановяване на данъка за релевантния период, като изтъква, че подобно потребление е освободено от данък.
- 15 На 24 септември 2010 г. SKAT (данъчна администрация, Дания) постановява, че потреблението на разтворител като гориво за отопление в инсталацията за дестилация на катран не е освободено, поради това че разтворителят не се използва за производството на еквивалентна енергия, тъй като произвежданите продукти не са облагаеми.
- 16 Дружество Koppers обжалва това решение пред Landsskatteretten (Национална комисия по въпросите на данъчното облагане, Дания), която на 8 юни 2015 г. потвърждава решението на данъчната администрация, по-специално поради това че потреблението на разтворител като гориво за отопление от Koppers не е попада в приложното поле на член 21, параграф 3 от Директива 2003/96, тъй като разтворителят не е бил използван за производството на енергийни продукти, включени в приложното поле на Директивата.
- 17 На 7 септември 2015 г. Koppers обжалва решението на Landsskatteretten (Национална комисия по въпросите на данъчното облагане) пред Retten i Svendborg (Районен съд Свендборг, Дания), който разглежда делото като първа инстанция и решава, че то повдига принципи въпроси, и съответно го препраща на Østre Landsret (Източен областен апелативен съд).
- 18 Според запитващата юрисдикция изходът на спора, с който е сезирана, зависи от тълкуването на член 21, параграф 3 от тази директива, тълкуване, по отношение на което възникват основателни съмнения.
- 19 При тези условия Østre Landsret (Източен областен апелативен съд) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
  - „1) Следва ли член 21, параграф 3 от Директива 2003/96 [...] да се тълкува в смисъл, че потреблението на произведени на място енергийни продукти при производството на други енергийни продукти е освободено от данъчно облагане при положение като това в главното производство, при което произведените енергийни продукти не се използват като моторни горива или горива за отопление?
  - 2) Следва ли член 21, параграф 3 от Директива 2003/96 [...] да се тълкува в смисъл, че държавите членки могат да ограничат обхвата на освобождаването само до потреблението на енергиен продукт, използван при производството на еквивалентен енергиен продукт (т.е. енергиен продукт, който подобно на използвания енергиен продукт също е облагаем)?“.

## По преюдициалните въпроси

### По първия въпрос

- 20 С първия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 21, параграф 3 от Директива 2003/96 трябва да се тълкува в смисъл, че потреблението на енергийни продукти в рамките на предприятие, което ги е произвело за целите на производството на други енергийни продукти, попада в обхвата на изключението относно възникването на данъчно задължение, предвидено в тази разпоредба, когато в положение като разглежданото в главното производство продуктите, произведени в резултат на основната дейност на съответното предприятие, са използвани по друг начин, освен като моторно гориво или гориво за отопление.
- 21 Следва да се отбележи, че макар текстът на член 21, параграф 3, първо изречение от посочената директива да се отнася до потреблението на енергийни продукти в рамките на предприятие, което произвежда такива, той не внася уточнения относно начина на използване на крайните продукти, произведени в резултат на основната дейност на такова предприятие.
- 22 Впрочем съгласно постоянната практика на Съда, когато от граматическото тълкуване на разпоредба от правото на Съюза не може да се прецени точното ѝ значение, тя следва да се тълкува в зависимост от общата структура и от целта на правната уредба, в която се вписва (вж. по-специално решение от 7 септември 2017 г., *Austria Asphalt*, C-248/16, EU:C:2017:643, т. 20 и цитираната съдебна практика).
- 23 Що се отнася, на първо място, до структурата на Директива 2003/96, член 2, параграф 1 определя какво следва да се разбира под „енергийни продукти“ по смисъла на Директивата. В това отношение, както е видно от акта за преюдициално запитване, всички продукти, произведени от Koppers, могат да се квалифицират съгласно тази разпоредба като „енергийни продукти“ и поради това посоченото дружество би могло да се ползва от предвиденото в член 21, параграф 3 от посочената директива изключение относно възникването на данъчно задължение.
- 24 Въпреки това следва да се отбележи, че както е видно от съображение 22 от същата директива, законодателят на Съюза е приел, че енергийните продукти следва основно да бъдат предмет на общата за държавите членки рамка, когато се използват като моторно гориво или гориво за отопление и че следователно същността и логиката на данъчната система изключват от обхвата на тази рамка по-специално енергийните продукти, използвани за цели, различни от тези на моторно гориво или гориво за отопление. Така, макар да се обхващат от определението на понятието „енергийни продукти“ по смисъла на член 2, параграф 1 от Директива 2003/96, такива продукти се изключват от приложното поле на тази директива съгласно параграф 4, буква б), първо тире от посочения член, ако не са предназначени да се използват като моторно гориво или гориво за отопление (вж. в този смисъл решение от 5 юли 2007 г., *Fendt Italiana*, C-145/06 и C-146/06, EU:C:2007:411, т. 35 и 43)
- 25 Следователно, както поддържат датското правителство и Комисията, от съвместния прочит на параграфи 1 и 4 от член 2 от Директива 2003/96 следва, че разпоредбите ѝ се прилагат за продуктите, които са определени в нея като енергийни продукти и наред с това попадат в приложното ѝ поле.
- 26 По изключение, съгласно член 2, параграф 4, буква б), последно изречение от Директива 2003/96 законодателят на Съюза е предвидил, че независимо от това член 20 от тази директива се прилага за енергийните продукти, които са изключени от приложното ѝ поле по силата на



останалите разпоредби на член 2, параграф 4. Следва обаче да се приеме за установено, че подобно изключение не е предвидено по отношение на член 21, параграф 3 от посочената директива.

- 27 Както следва от предоставената от запитващата юрисдикция информация, произведените в резултат на основната дейност на Koppers продукти, доколкото не са предназначени, по-специално поради съответните им свойства, да се използват като моторно гориво или гориво за отопление, са изключени от приложното поле на Директива 2003/96. Следователно потреблението на разтворител за целите на тяхното производство не попада в обхвата на изключението относно възникването на данъчно задължение, посочено в член 21, параграф 3, първо изречение от тази директива.
- 28 На второ място, това тълкуване се потвърждава от преследваната от посочената директива цел. В тази връзка следва да се припомни, че като предвижда хармонизиран режим за данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията, Директива 2003/96 е насочена, както следва от съображения 2—7, 11, 12 и 24 от нея, към постигането на двойна цел, а именно, от една страна, осигуряване на правилното функциониране на вътрешния пазар в енергийния сектор, като се избягва по-специално нарушаването на конкуренцията, и от друга страна, насърчаване на целите на политиката по опазване на околната среда (в този смисъл вж. по-специално решения от 7 септември 2017 г., *Hüttenwerke Krupp Mannesmann*, C-465/15, EU:C:2017:640, т. 26 и от 7 март 2018 г., *Cristal Union*, C-31/17, EU:C:2018:168, т. 29 и 34 и цитираната съдебна практика).
- 29 Както твърди датското правителство в писменото си становище и както отбелязва генералният адвокат в точка 52 от заключението си, прилагането на член 21, параграф 3 от тази директива към производството на „енергийни продукти“, само по смисъла на член 2, параграф 1 от нея, въпреки че се използват по друг начин, освен като моторно гориво или гориво за отопление, би довело до празнота във въведения с посочената директива режим на хармонизирано данъчно облагане, изключвайки от облагане, в положение като разглежданото в главното производство, енергийни продукти, които по принцип подлежат на облагане.
- 30 Въсщност при такива условия, от една страна, потреблението на енергийни продукти като разглеждания в главното производство разтворител, който трябва да подлежи на данъчно облагане съгласно член 1 от Директива 2003/96, би се ползвало от предвиденото в член 21, параграф 3 от тази директива изключение относно възникването на данъчно задължение. От друга страна, липсата на данъчно облагане на тези продукти не би била компенсирана с последващото облагане на произведените енергийни продукти, тъй като последните не са предназначени да се използват като моторно гориво или гориво за отопление.
- 31 Поради това констатацията, че член 21, параграф 3 от посочената директива е приложим в положение като разглежданото в главното производство, може да засегне правилното функциониране на вътрешния пазар в енергийния сектор, което, както бе припомнено в точка 28 от настоящото съдебно решение, е една от целите, преследвани с установяването на такъв режим.
- 32 Следователно целостта на установения от Директива 2003/96 режим на хармонизирано данъчно облагане на енергийните продукти изисква потреблението на такива продукти да се разглежда като попадащо в обхвата на изключението относно възникването на данъчно задължение съгласно член 21, параграф 3, първо изречение от тази директива само ако се извършва за целите на производството на продукти, които сами по себе си подлежат на това данъчно облагане поради използването им като моторно гориво или гориво за отопление.

- 33 Това тълкуване не може да се постави под въпрос от изтъкнатия от Koppers довод, че тълкуването на понятието „енергийни продукти“, което се съдържа в член 21, параграф 3 от Директива 2003/96, единствено въз основа на определението на това понятие, дадено в член 2, параграф 1 от тази директива, е желателно с оглед на опазването на околната среда и използването на ресурсите, доколкото това ще насърчи предприятията да използват произведените от самите тях енергийни продукти.
- 34 Както беше припомнено в точка 28 от настоящото решение, Директива 2003/96 цели, освен осигуряване на правилното функциониране на вътрешния пазар в енергийния сектор, и насърчаване на целите на политиката по опазване на околната среда. Не може обаче да се поддържа, че изискването във връзка с използването като моторно гориво или гориво за отопление на произведените продукти за целите на прилагането на член 21, параграф 3 от тази директива не е съобразено с тази цел. Напротив, видно е, че чрез тази разпоредба законодателят на Съюза е съгласувал двете цели, преследвани от посочената директива.
- 35 Всъщност следва да се отбележи, че член 21, параграф 3, второ изречение от Директива 2003/96 предвижда само възможност, предоставена на държавите членки, да сметат по-специално че потреблението на електроенергия и други енергийни продукти за производството на енергийни продукти, когато самите консумирани продукти не са произведени на място в предприятието, не води до възникване на данъчно задължение.
- 36 Обратно, изключението относно възникването на данъчно задължение трябва да се приложи по силата на член 21, параграф 3, първо изречение от тази директива, когато самите консумирани енергийни продукти са произведени на място в предприятието. Следователно посредством това задължение, което носят държавите членки, законодателят на Съюза е възнамерявал да насърчи условията за производство, целящи енергийна ефективност.
- 37 С оглед на гореизложеното на първия въпрос следва да се отговори, че член 21, параграф 3 от Директива 2003/96 трябва да се тълкува в смисъл, че потреблението на енергийни продукти в рамките на предприятие, което ги е произвело за целите на производството на други енергийни продукти, не попада в обхвата на изключението относно възникването на данъчно задължение, предвидено в тази разпоредба, когато в положение като разглежданото в главното производство енергийните продукти, произведени в резултат на основната дейност на такова предприятие, са използвани по друг начин, освен като моторно гориво или гориво за отопление.

### ***По втория въпрос***

- 38 Предвид отговора на първия въпрос не е необходимо да се отговаря на втория въпрос.

### ***По съдебните разноски***

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



По изложените съображения Съдът (първи състав) реши:

**Член 21, параграф 3 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 трябва да се тълкува в смисъл, че потреблението на енергийни продукти в рамките на предприятие, което ги е произвело за целите на производството на други енергийни продукти, не попада в обхвата на изключението относно възникването на данъчно задължение, предвидено в тази разпоредба, когато в положение като разглежданото в главното производство енергийните продукти, произведени в резултат на основната дейност на такова предприятие, са използвани по друг начин, освен като моторно гориво или гориво за отопление.**

Подписи