



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
E. SHARPSTON
представено на 23 май 2019 година¹

Дело C-270/18

UPM France
срещу
Premier ministre
Ministre de l'Action et des Comptes publics

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

„Преюдициално запитване — Данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията — Директива 2003/96/ЕО — Освобождаване на дребните производители на електроенергия при облагане на произведената електроенергия — Липса на вътрешен данък върху крайното потребление на електроенергия по време на преходния период“

1. Директива 2003/96/ЕО на Съвета от 27 октомври 2003 година относно реструктурирането на правната рамката на [ЕС] за данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията (наричана по-нататък Директива 2003/96 или „Директивата“)² дава на Франция специален преходен период, за да съгласува съществуващия режим. Това преюдициално запитване се отнася до съответните права и задължения на данъчнозадължените субекти и на държавата членка през този период.

2. По-конкретно, UPM France твърди, въз основа на член 14, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96, че има право на възстановяване на платения данък върху потреблението си на природен газ в инсталация за комбинирано производство на топло- и електроенергия, тъй като произведената по този начин електроенергия се консумира за собствени нужди в последващ производствен процес. Досега претенцията на UPM France не е била уважена от националните съдилища. Като последна инстанция по делото Conseil d'État (Държавен съвет, Франция, наричан по-нататък „запитващата юрисдикция“) иска съдействието на Съда при тълкуването на член 14, параграф 1, буква а) и член 21, параграф 5, трета алинея от Директива 2003/96.

¹ Език на оригиналния текст: английски.

² ОВ L 283, 2003 г., стр. 51; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 98. Директива 2003/96 заменя Директива 92/81/ЕИО на Съвета от 19 октомври 1992 година относно хармонизирането на структурите на акцизите върху минералните масла (ОВ L 316, 1992 г., стр. 12), последно изменена с Директива 94/74/ЕО (ОВ L 365, 1994 г., стр. 46), както и Директива 92/82/ЕИО на Съвета от 19 октомври 1992 година за сближаване на акцизните ставки върху минералните масла (ОВ L 316, 1992 г., стр. 19), последно изменена с Директива 94/74. Вж. съображение 1 и член 30 от Директива 2003/96.

Законодателна уредба

Правото на Съюза

3. Принципната цел на Директива 2003/96 е изложена в съображение 3, което предвижда, че „[п]равилното функциониране на вътрешния пазар и постигането на целите на други политики на [ЕС] изискват установяване на минимални данъчни ставки на равнище[то на ЕС] за повечето енергийни продукти, включително електроенергията, природния газ и въглищата“.

4. Тези минимални нива на данъчно облагане са разгледани в съображение 10, в което се посочва, че „[д]ържавите членки желаят да въведат или запазят различни видове данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията. В тази връзка на държавите членки следва бъде позволено да се съобразят с минималните нива на облагане с данъци в [ЕС], като вземат предвид общо наложените задължения, обхващащи всички косвени данъци, които те са решили да налагат (с изключение на данъка върху добавената стойност)“.

5. Освобождавания са посочени в съображение 24, което предвижда, че „държавите членки следва да могат да прилагат освобождаване или по-ниски нива на облагане с данъци и при други случаи, когато това не засяга на правилното функциониране на вътрешния пазар и няма да доведе до нарушаване на конкуренцията“.

6. Съображение 25 предвижда, че „[п]о-специално, комбинираното производство на топло и електроенергия и възобновяемите форми на енергия, с цел поощряване на използването на алтернативни енергийни източници, могат да бъдат предмет на преференциални мерки“.

7. Съгласно съображение 30 е „[възможно] да са необходими преходни периоди и мерки, за да могат държавите членки плавно да се адаптират към новите нива на облагане с данъци, като така бъдат ограничени евентуалните отрицателни странични последици“.

8. Съображение 33 се отнася до прилагането на Директива 92/12/ЕИО на Съвета от 25 февруари 1992 година относно общия режим за продукти, подлежащи на облагане с акциз, и държането, движението и мониторинга на такива продукти³, като посочва, че „[о]бхватът на Директива 92/12/ЕИО, където е уместно, следва да бъде разширен по отношение на продуктите и косвените данъци, предмет на настоящата директива“.

9. Член 1 от Директива 2003/96 предвижда, че: „[д]ържавите членки налагат данъци върху енергийните продукти и електроенергията в съответствие с настоящата директива“.

10. В член 2, параграф 1 понятието „енергийни продукти“ е определено чрез препращане към кодовете по КН, посочени в приложението към Регламент (ЕИО) № 2658/87 на Съвета⁴. В член 2, параграф 2 понятието „електроенергия“ е определено по смисъла на Директива 2003/96 чрез препращане към различен код по КН. Съответно „енергийни продукти“ и „електроенергия“ се използват като отделни понятия в Директивата.

3 ОВ L 76, 1992 г., стр. 1, отменена от Директива 2008/118/ЕО на Съвета от 16 декември 2008 година относно общия режим на облагане с акциз и за отмяна на Директива 92/12 (ОВ L 9, 2009 г., стр. 12).

4 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). Вж. член 2, параграф 5 от Директива 2003/96, съгласно който позоваванията в настоящата директива на кодове от комбинираната номенклатура трябва да бъдат същите като в Регламент (ЕО) № 2031/2001 на Комисията от 6 август 2001 г. за изменение на приложение I към Регламент (ЕИО) № 2658/87 на Съвета относно тарифната и статистическа номенклатура и Общата митническа тарифа (ОВ L 279, 2001 г., стр. 1). Приложението към Регламент (ЕО) № 2658/87 е изменено няколко пъти през релевантния за настоящото дело период, но тези изменения са без значение за предмета на настоящото запитване.

11. Член 14, параграф 1, буква а), първо изречение предвижда задължително освобождаване от член 1: „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“.

12. Член 14, параграф 1, буква а), второ и трето изречение след това предвиждат незадължителна дерогация от това освобождаване: „Независимо от това, поради причини свързани с опазването на околната среда, държавите членки могат да обложат тези продукти с данъци без да трябва да се съобразяват с минималните нива на облагане, предвидени в настоящата директива. В този случай, облагането с данъци на тези продукти няма да бъде взето предвид по отношение на спазване на минималното ниво на облагане на електроенергията, посочено в член 10“.

13. Член 15, параграф 1, букви в) и г) предвиждат и други незадължителни освобождавания за комбинираното производство на топло- и електроенергия: „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; г) електроенергията, произведена при комбинирано производство на топло и електроенергия, при условие че когенераторите са „съобразени с опазването на околната среда“.

14. В член 18 се определят специфични преходни режими за някои държави членки. Член 18, параграф 10 съдържа специфичния режим за Франция. Втора алинея на този член предвижда, че „Френската република може да ползва преходен период до 1 януари 2009 г. за да приспособи настоящата си система на данъчно облагане на електроенергията към разпоредбите на настоящата директива. През този период, трябва да се вземе предвид общото средно ниво на текущата местна система за таксуване на електроенергията за да се оцени дали се спазват минималните ставки, определени с настоящата директива“⁵.

15. Член 21, параграф 5, трета алинея изрично препраща към член 14, параграф 1, буква а) и предвижда допълнително незадължително освобождаване за „[п]редприятие, 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“.

16. Член 28, параграф 1 гласи, че „[д]ържавите членки приемат и публикуват необходимите закони, подзаконови и административни разпоредби, за да се съобразят с настоящата директива не по-късно от 31 декември 2003 г. Те незабавно информират Комисията за това“.

⁵ Член 18, параграф 2 предвижда също, че „[н]езависимо от сроковете, посочени в параграфи от 3 до 12, и при условие че няма сериозно нарушаване на конкуренцията, на държавите членки, които срещат затруднения при прилагането на новите минимални нива, ще бъде разрешено да ползват преходен период до 1 януари 2007 г., особено с оглед избягване на застрашаване на ценовата стабилност“. Въпреки това в настоящото производство Франция не е заявила, че се позовава на тази разпоредба.

Националното законодателство

Данъчно облагане на природния газ

17. Релевантният за настоящото запитване период е от 1 януари 2004 г. до 31 декември 2006 г.⁶. През този период член 266 *quinquies* от Code des douanes (наричан по-нататък „Митническият кодекс“)⁷ предвижда, че природният газ се облага с вътрешен данък за потребление на природен газ — „*taxe intérieure de consommation sur le gaz naturel*“, наричан обикновено „TICGN“.

18. Член 266 *quinquies* A от Митническият кодекс предвижда, че комбинираното производство на топло- и електроенергия, в което се използват инсталации, които са били използвани не по-късно от 31 декември 2005 г., има право на 5-годишно освобождаване от TICGN, считано от датата, на която инсталацията е влязла в експлоатация.

19. Впоследствие член 266 *quinquies* е изменен⁸, за да се уреди (в член 266 *quinquies* C) продължаващо освобождаване от TICGN (считано от 1 януари 2006 г.) за производството на електроенергия, с изключение на инсталациите, които попадат в обхвата на член 266 *quinquies* A.

20. Член 266 *quinquies* е изменен още веднъж⁹, с обратно действие от 1 януари 2006 г., като предвижда (в член 266 *quinquies* A), че производителите биха могли да се откажат от правото си на освобождаване по член 266 *quinquies* A (и по този начин да се възползват от член 266 *quinquies* C), доколкото не са бенефициери по договор за електроенергия, свързан с модернизация и развитие на обществената доставка на електроенергия¹⁰.

21. В същото време член 266 *quinquies* A е изменен, за да се предвиди, че уреденото в него 5-годишно освобождаване обхваща инсталации, които са били използвани не по-късно от 31 януари 2007 г.

22. Изглежда страните споделят виждането, че отказът от освобождаването в член 266 *quinquies* A не може да се осъществи, след като е изтекъл 5-годишният период, изчислен от момента, в който инсталацията е станала използвана, независимо дали в действителност е било предоставено освобождаване по силата на тази разпоредба.

23. От съображения за изчерпателност отбелязвам, че едва след релевантния в настоящия случай период, а именно през 2011 г., отказът от освобождаването в член 266 *quinquies* A е премахнат като предварително условие за достъп до освобождаването по член 266 *quinquies* C¹¹.

6 Вж. точка 30 по-долу.

7 Член 37 от Loi n° 2002-1576 du 30 décembre 2002 de finances rectificative pour 2002 (Закон № 2002-1576 за корекция на бюджета за 2002 г.).

8 Loi n°2005-1719 du 30 décembre 2005 de finances pour 2006 (Закон № 2005-1719 от 30 декември 2005 г. относно бюджета за 2006 г.) и Loi n°2005-1720 du 30 décembre 2005 de finances rectificative pour 2005 (Закон № 2005-1720 от 30 декември 2005 г. за корекция на бюджета за 2005 г.).

9 Loi n°2007-1824 du 25 décembre 2007 de finances rectificative pour 2007 (Закон № 2007-1824 от 25 декември 2007 г. за корекция на бюджета за 2007 г.), член 62.

10 Loi n°2000-108 du 10 février 2000 relative à la modernisation et au développement du service public de l'électricité (Закон № 2000-108 от 10 февруари 2000 г. за модернизация и развитие на обществената доставка на електроенергия), членове 10 и 50.

11 Loi n°2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 (Закон № 2011-900 от 29 юли 2011 г. за корекция на бюджета за 2011 г.), член 17.

Данъчно облагане на електроенергията

24. През разглеждания период във Франция не е прилаган никакъв вътрешен данък върху електроенергията. Потреблението на електроенергия е подчинено единствено на „*contribution au service public de l'électricité*“ (вноска за обществената услуга за предоставяне на електроенергия), наричана обикновено „CSPE“, която е фискална по своя характер¹².

25. Запитващата юрисдикция сочи, че освен CSPE субектите, произвеждащи електроенергия, са били задължени да плащат и местни данъци, но тези данъци са били налагани само за електроенергията, доставяна на крайни потребители, а не и за електроенергията, произведена за собствени нужди (както е в настоящия случай).

26. От съображения за изчерпателност отбелязвам, че едва след разглеждания в настоящия случай период, а именно през 2010 г., е приет закон за реорганизация на пазара на електроенергия (в сила от 1 януари 2011 г.) в съответствие с Директива 2003/96¹³. С този закон се въвежда вътрешен данък върху крайното потребление на електроенергия. Той изменя и член 266 *quinquies C*, така че да се предвиди освобождаване на дребните производители на електроенергия, определени като производители, произвеждащи по-малко от 240 милиона киловатчаса на производствен обект.

Обстоятелствата по делото, ходът на производството и отправените преюдициални въпроси

27. За целите на производството си на хартия UPM France управлява инсталация за комбинирано производство на топло- и електроенергия, за която използва като гориво природен газ. Така произведената електроенергия на свой ред се използва в последващ процес на производство на топлинна енергия.

28. Върху доставения на UPM France природен газ през релевантния период (от 2004 г. до 2006 г.) е наложен TICGN, съгласно член 266 *quinquies* от френския Митнически кодекс¹⁴.

29. От акта за преюдициално запитване става ясно, че инсталацията на UPM France започва да функционира твърде рано, за да може да се ползва 5-годишното освобождаване по член 266 *quinquies A*; в противен случай би отговаряла на условията за това освобождаване. Тъй като този 5-годишен период, изчислен от момента, в който инсталацията е станала използвана, е бил изтекъл, UPM France не е било в състояние да се откаже от (предполаганото) си право на освобождаване по член 266 *quinquies A*. Поради това то не е могло да се възползва от продължаващото освобождаване, предвидено в член 266 *quinquies C*¹⁵.

30. Въз основа на член 14, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96 UPM France счита, че трябва да бъде освободено от TICGN за частта от потреблението си на газ, използвана за производството на електроенергия, която използва в собствените си последващи производствени процеси. В съответствие с това UPM France предявява иск пред Tribunal administratif de Cergy-Pontoise (Административен съд Сержи-Понтоаз, Франция) за

12 Loi n° 2000-108, du 10 février 2000 г., relative à la modernisation et au développement du service public de l'électricité (Закон № 2000-108 от 10 февруари 2000 г. за модернизацията и развитието на обществената услуга за електроснабдяване), изменен с Loi n° 2003-8, du 3 janvier 2003, relative aux marchés du gaz et de l'électricité et au service public de l'énergie (Закон № 2003-8 от 3 януари 2003 г. за пазарите на газ и електроенергия и обществената услуга за предоставяне на електроенергия). Вж. точки 12—13 от решение от 25 юли 2018 г., Messer France (C-103/17, EU:C:2018:587).

13 Loi n° 2010-1448 du 7 décembre 2010 portant nouvelle organisation du marché de l'électricité (Закон № 2010-1488 от 7 декември 2010 г. за реорганизация на пазара на електроенергия).

14 Вж. точка 17 по-горе.

15 Читателят би могъл да се върне към точки 18—22 по-горе, за да си припомни (лабиринтите от) национални разпоредби, водещи до този резултат.

възстановяване на сумата 2 962 224,08 EUR, ведно със законната и капитализираната лихва, представляваща частично възстановяване на платения TICGN за периода от 1 януари 2004 г. до 31 март 2008 г. и обезщетение за претърпените вреди в резултат на забавата на Френската република при транспонирането на Директива 2003/96.

31. С решение от 17 юли 2013 г. Tribunal administratif de Cergy-Pontoise (Административен съд Сержи-Понтоаз) постановява, че не е необходимо да се признае в частта за сумата от 137 931 EUR за периода от 1 януари 2007 г. до 31 март 2008 г. Той отхвърля иска на UPM в останалата му част за периода от 1 януари 2004 г. до 31 декември 2006 г. Това е спорният период в последващите производства, довели до настоящото запитване¹⁶.

32. С решение от 15 март 2016 г. Cour administrative d'appel de Versailles (Апелативен административен съд Версай) отхвърля въззивната жалба на дружеството UPM France срещу това решение с мотива, че TICGN не може да бъде разделен в зависимост от това дали въпросният газ е използван за производството на топло- или на електроенергия и че всички освобождавания са уредени единствено и само от член 15 от Директива 2003/96.

33. На 17 май 2016 г. UPM France обжалва това решение пред запитващата юрисдикция. Той иска решението на Cour administrative d'appel de Versailles (Апелативен административен съд Версай) да бъде отменено и държавата да бъде осъдена да заплати допълнително сумата 5 000 EUR съгласно член L. 761-1 от Административнопроцесуалния кодекс¹⁷, уреждащ присъждането на съдебни разноски.

34. Освен това UPM France иска от запитващата юрисдикция, при условията на евентуалност, да отправи преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз или (при условията на евентуалност спрямо предходното искане) да съедини производството по жалбата му с предходно висящо производство, в което е отправено преюдициално запитване (Cristal Union)¹⁸, за да бъдат поставени допълнителни въпроси към Съда и да се даде възможност на UPM France да представи становище.

35. На 7 март 2018 г. Съдът постановява решение по дело Cristal Union. Той приема, че „предвиденото в тази разпоредба [член 14, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96] задължително данъчно освобождаване се прилага за енергийните продукти, използвани за производството на електроенергия, когато тези продукти са използвани за комбинираното производство на същата и на топлоенергия, по смисъла на член 15, параграф 1, буква в) от тази директива“¹⁹.

36. Независимо от това решение запитващата юрисдикция счита, че все още съществуват въпроси относно правилното тълкуване на Директива 2003/96. Тя счита, че Cour administrative d'appel de Versailles (Апелативен административен съд Версай) е допуснал грешка при прилагане на правото, като е приел, че данъчното облагане на природния газ, който UPM France е използвало за комбинираното производство на топло- и електроенергия, се урежда единствено и само от член 15 от Директива 2003/96. Поради това запитващата юрисдикция спира производството по делото и отправя следните преюдициални въпроси:

„1) Трябва ли разпоредбите на член 21, параграф 5, трета алинея от Директива [2003/96] да се тълкуват в смисъл, че освобождаването, с което те позволяват на държавите членки да предоставят на дребните производители на електроенергия, при положение че облагат с

¹⁶ От акта за преюдициално запитване е видно, че ограничаването на релевантния период до периода 2004—2006 г. не е оспорено или отменено при последвалото обжалване.

¹⁷ Ordonnance 2000-387 от 4 май 2000 г.

¹⁸ Вж. решение от 7 март 2018 г., Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168).

¹⁹ Решение от 7 март 2018 г., Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, т. 46).

данък енергийните продукти, използвани за производството на тази електроенергия, може да произтича от положение като описаното в точка 7 от настоящото решение за периода преди 1 януари 2011 г., през който Франция, както ѝ позволява Директивата, все още не е въвела вътрешния данък върху крайното потребление на електроенергия, нито, вследствие на това, освобождаване от този данък в полза на дребните производители?

- 2) При положителен отговор на първия въпрос, как трябва да се съотнасят разпоредбите на член 14, параграф 1, буква а) и на член 21, параграф 5, трета алинея от Директивата за дребните производители, които потребяват произвежданата от тях електроенергия за нуждите на дейността си? По-конкретно, предполагат ли те минимално данъчно облагане, произтичащо било от облагането на електроенергията, произведена с освобождаване от данък на използвания природен газ, било с освобождаване от данък върху производството на електроенергия, като държавата тогава е длъжна да облага с данък използвания природен газ?¹⁹

37. UPM France, Френската република, Кралство Испания и Европейската комисия представят писмени становища и излагат устни доводи в заседанието на 14 март 2019 г.

Анализ

Допустимост

38. Френското правителство твърди, че поставените въпроси са недопустими. Член 18, параграф 10, втора алинея от Директива 2003/96 предвижда, че през разглеждания период, от 2004 г. до 2006 г. (и дори до 1 януари 2009 г.), Франция се е ползвала от преходен период за приспособяване на съществуващото законодателство. Както Съдът обяснява по дело Messer France, „до 1 януари 2009 г. спазването на минималните данъчни ставки, предвидени в тази директива, е единственото задължение, което възниква за Френската република от правилата за данъчно облагане на електроенергията, предвидени в правото на Съюза“²⁰.

39. Донякъде разбирам позицията на френското правителство. Въпреки това отбелязвам, че въпросът за допустимостта не е разгледан в нито едно от предходните решения (Messer France и Cristal Union)²¹, постановени в отговор на въпроси, отправени от същата запитваща юрисдикция относно Директива 2003/96.

40. Освен това от постоянната съдебна практика на Съда следва, че националният съд е този, който взема решение относно релевантността на дадено запитване, както и че Съдът следва да отказва да отговори само на въпроси, които очевидно нямат значение за националното дело²².

41. Ето защо първо ще разгледам дали по време на преходния период е имало задължения за Франция, произтичащи от Директивата, които биха могли да осигурят достатъчно основание, за да се обоснове поставянето на отправените въпроси²³.

20 Решение от 25 юли 2018 г. (C-103/17, EU:C:2018:587, т. 23). Останалата част от това решение се отнася до тълкуването на член 3, параграф 2 от Директива 92/12 на Съвета.

21 Решения от 25 юли 2018 г. (C-103/17, EU:C:2018:587), и от 7 март 2018 г. (C-31/17, EU:C:2018:168).

22 Решение от 8 септември 2010 г., Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503, т. 36 и цитираната съдебна практика).

23 Решение от 28 март 1995 г., Kleinwort Benson (C-346/93, EU:C:1995:85, т. 22—24).

Преходен период

42. Срокът за транспониране на Директивата, определен в член 28, параграф 1, е изтекъл на 31 декември 2003 г. До тази дата държавите членки е трябвало просто да „се въздържат, по време на срока, предвиден за нейното транспониране, от приемането на мерки, които могат сериозно да застрашат предписания резултат“²⁴.

43. Фактът, че Франция изцяло не е транспонирала Директивата до края на специфичния преходен период, предоставен ѝ по силата на член 18, параграф 10 от Директивата (който е изтекъл на 1 януари 2009 г. и следователно след изтичането на релевантния за настоящото дело период)²⁵, също е без значение.

44. Може да се твърди, че задълженията на дадена държава членка по време на преходен период следва да бъдат същите както по време на периода на транспониране и че в съответствие с това от Франция се изисква да се въздържа от приемането на мерки, които могат сериозно да застрашат предписания резултат²⁶.

45. При все това спорният въпрос тук не е дали по време на преходния период Франция е приела мерки, които биха могли да застрашат последващото пълно прилагане на Директивата. Въпросът е дали през този период Франция не е спазила *задълженията си, наложени ѝ от Директивата*.

46. По време на съдебното заседание Комисията посочва, че макар член 18, параграф 10, втора алинея от Директива 2003/96 да предоставя специфичен преходен период на Франция, това не освобождава последната от задължението да спазва структурния баланс на Директива 2003/96, който изисква производството на електроенергия да се облага с данък или на равнището на вложените суровини, или на равнището на продукцията. Следователно от Франция се изисква да спазва определени разпоредби на Директивата, за да се гарантира, от една страна, постигането на минималните данъчни ставки, и от друга страна, спазването на забраната за данъчно облагане на енергийните продукти по член 14, параграф 1, буква а).

47. Комисията твърди, че този подход е потвърден в решение *Cristal Union*, в което Съдът тълкува членове 14 и 15 от Директивата за периода, който иначе е обхванат от преходния режим за Франция²⁷. В тази връзка отбелязвам, че по дело *Flughafen Köln/Bonn*²⁸ Съдът приема, че член 14, параграф 1, буква а) „има пряко действие, в смисъл че частноправен субект може да се позове на него пред националните юрисдикции“.

48. Според мен обаче позицията на Комисията не се подкрепя от текста на Директивата.

49. Вярно е, че в много отношения една цялостна система за данъчно облагане, която трябва да се прилага както към суровините, така и към продукцията, би представлявала логичен подход към данъчното облагане на енергийните продукти и електроенергията. Комисията обаче не сочи никаква разпоредба от Директивата, която да извежда този подход като основен принцип.

50. В съответствие с това никакви допълнителни задължения за държавите членки, дори по време на периода за транспониране или на преходен период, не могат според мен да бъдат изведени от структурния баланс на Директивата.

24 Решение от 18 декември 1997 г., *Inter-Environnement Wallonie* (C-129/96, EU:C:1997:628, т. 50).

25 Решение от 25 октомври 2012 г., *Комисия/Франция* (C-164/11, непубликувано, EU:C:2012:665).

26 Вж. бележка под линия 24 по-горе.

27 Решение от 7 март 2018 г. (C-31/17, EU:C:2018:168, т. 46).

28 Решение от 17 юли 2008 г. (C-226/07, EU:C:2008:429, т. 39).

51. Обратно, макар Директива 2003/96 да се отнася до данъчното облагане както на енергийни продукти, така и на електроенергия, формулировката на член 18, параграф 10, втора алинея е ограничена до предоставянето на преходен период, през който Франция може да запази „*настоящата си система на данъчно облагане*“. В хода на съдебното заседание френското правителство твърди, че позоваването на „система“ трябва да се разбира като включващо както данъчно облагане на произведената електроенергия (продукция), така и на енергийните продукти и електроенергията, използвани за производството на електроенергия (суровини).

52. Все пак, въпреки това позоваване на „система“, в член 18, параграф 10, втора алинея се уточнява изрично и че по време на преходния период „*трябва да се вземе предвид общото средно ниво на текущата местна система за таксуване на електроенергията за да се оцени дали се спазват минималните ставки, определени с настоящата директива*“ (курсивът е мой). Запитващата юрисдикция обяснява²⁹, че по време на въпросния период местна система за таксуване на електроенергията се прилага само за електроенергията като *продукция* под формата на доставка до крайните потребители. Електроенергията, произведена за собствени нужди, е освободена от такова данъчно облагане.

53. Следователно ясно е, че член 18, параграф 10, втора алинея следва да се тълкува като отнасящ се само до данъчното облагане на електроенергията като продукция, а не и до данъчното облагане на енергийните продукти и електроенергията, използвани като суровини. По същия начин подготвителните работи за Директива 2003/96³⁰ не дават основание за довода на Франция, че обхватът на член 18, параграф 10, втора алинея включва данъчното облагане както на суровините, така и на продукцията.

54. При тези обстоятелства Съдът следва да приложи своя добре установен принцип на тълкуване, а именно че всяка разпоредба, която „*определя изключение от общото правило, трябва да се тълкува ограничително*“³¹.

55. Директива 2003/96 съдържа различни пластове. Член 1 предвижда данъчно облагане както на енергийните продукти, така и на електроенергията. Член 14, параграф 1, буква а) предвижда след това „*задължително освобождаване*“ от данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията, които се използват като суровини за производството на електроенергия³².

56. Самият член 14, параграф 1, буква а) и член 21, параграф 5, трета алинея по-нататък съдържат допълнителни *незадължителни дерогации* от това задължително освобождаване. Те са предмет на поставените въпроси.

57. Струва ми се, че в тази многопластова уредба задължителното освобождаване по член 14, параграф 1, буква а) трябва (в качеството му на *освобождаване*) да бъде тълкувано ограничително. В същото време обаче то трябва да се разглежда като *общо правило* по отношение на последващи разпоредби, които предвиждат възможност за дерогация от това задължително освобождаване. Като се прилага тази логика, преходният режим в член 18, параграф 10, втора алинея по принцип трябва да се разглежда като изключение от основните правила на Директивата (така тези основни правила включват както член 1, така и задължителното освобождаване в член 14, параграф 1, буква а). Следователно то трябва да бъде тълкувано ограничително.

29 Вж. точка 25 по-горе.

30 Предложение за Директива на Съвета относно реструктурирането на правната рамка на Общността за данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията, COM(97) 30 окончателен — CNS 97/0111 (ОВ С 139, 1997 г., стр. 14) и приложения към него обяснителен меморандум.

31 Решение от 30 март 2006 г., Smits-Koolhoven (C-495/04, EU:C:2006:218, т. 31).

32 Решения от 7 март 2018 г., Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, т. 27), и от 27 юни 2018 г., Turbogás (C-90/17, EU:C:2018:498, т. 45).

58. В този контекст отбелязвам, че в член 18, параграф 10, втора алинея се предвижда преходен период за Франция, през който се признава освобождаване от съществуващия данък върху електроенергията, и освен това изрично се посочва местният данък върху електроенергията в тази държава членка, който по време на въпросния период е бил данък *върху продукцията*. От това следва, че член 18, параграф 10 *не* предвижда освобождаване по време на преходния период от забраната по член 14, параграф 1, буква а) във връзка с данъка върху суровините, що се отнася до енергийните продукти и електроенергията, използвани за производството на електроенергия.

59. Поради това преходният период, предвиден в член 18, параграф 10, втора алинея, не създава защита на данъка върху суровините, що се отнася до енергийните продукти, какъвто е TIGCN по настоящото дело.

60. Това тълкуване е в съзвучие с решение Messer France, в което Съдът приема, че спазването на минималните данъчни ставки, предвидени в Директива 2003/96, „е единственото задължение, което възниква за Френската република от *правилата за данъчно облагане на електроенергията*, предвидени в правото на Съюза“³³.

61. Може да се предположи, че би било непоследователно да се предостави на Франция преходен период по отношение на данъчното облагане на електроенергията като продукция, но не и във връзка с данъчното облагане на енергийните продукти и електроенергията като суровини за производството на електроенергия.

62. Все пак, когато прилагането на ограничително тълкуване може да направи преходен режим по-несъвършен, рискът от такъв резултат трябва да остане според мен за страната, която е следвало да се възползва от преходния режим. Такъв трябва да бъде особено случаят, когато ограничителното тълкуване служи за утвърждаване на основните принципи на правото на Съюза.

63. Целта на Директива 2003/96, както е посочено в съображение 2, е да подпомогне „правилното функциониране на вътрешния пазар“. Тази цел не би могла да бъде постигната, ако на дадена държава членка бъде разрешено да облага с данък енергийните продукти и електроенергията, използвани за производството на електроенергия, докато други държави членки са подчинени на забрана за такова данъчно облагане. Следователно всяко освобождаване от тази забрана трябва да бъде изрично посочено в преходния режим.

64. В решение KappAhl³⁴ Съдът е разгледал преходна схема за присъединяване на Финландия във връзка с митата, които се прилагат за продукти от трети страни, която е позволила на Финландия да налага по-високи митнически ставки от тези, съдържащи се в Митническия кодекс на Съюза. Финландското правителство твърди, че поради това то трябва също така да може да прилага разликата в митническите ставки към продукти от трети страни, когато те са били внесени във Финландия през други държави — членки на Съюза, в противен случай преходната схема би могла открито да бъде заобиколена.

65. В текста на преходната схема обаче не е посочено, че тя може да се прилага по отношение на търговията между държавите членки. Съдът приема, че „предвид значението на принципа за свободно движение на стоки между държавите членки, дерогация, дори и временна, трябва да се предостави по ясен и недвусмислен начин“³⁵.

33 Решение от 25 юли 2018 г. (C-103/17, EU:C:2018:587, т. 23) (курсивът е мой).

34 Решение от 3 декември 1998 г. (C-233/97, EU:C:1998:585).

35 Решение от 3 декември 1998 г., KappAhl (C-233/97, EU:C:1998:585, т. 21).

66. В настоящия случай дерогацията, съдържаща се в преходния режим по член 18, параграф 10, втора алинея съдържа само „ясна и недвусмислена“ позоваване на „данъчно облагане на електроенергия“. В нея липсва позоваване на използването на енергийни продукти и електроенергия за производството на електроенергия.

67. Въз основа на изложеното считам, че по време на преходния период, предвиден в член 18, параграф 10, втора алинея, Франция остава обвързана от разпоредбите на Директива 2003/96, отнасящи се до данъчното облагане на енергийните продукти и електроенергията, използвани за производството на електроенергия. Поради това на поставените въпроси (които засягат тълкуването на член 14, параграф 1, буква а) и член 21, параграф 5, трета алинея) следва да се отговори.

Въпрос 1

68. С първия си въпрос запитващата юрисдикция по същество пита дали член 21, параграф 5, трета алинея от Директива 2003/96 се прилага по време на преходния период, предвиден в член 18, параграф 10, втора алинея, така че да позволява на Франция, въпреки задължителното освобождаване по член 14, параграф 1, буква а), да облага с данък енергийните продукти, използвани от дребни производители за производство на електроенергия, при положение че произвежданата от тях електроенергия не подлежи на данъчно облагане.

69. От правната рамка на делото следва, че през периода 2004—2006 г. предприятията, произвеждащи електроенергия за собствени нужди, са задължени да плащат CSPE като фискална вноска за обществената услуга за предоставяне на електроенергия. Местният данък върху електроенергията се прилага само за доставката на електроенергия на крайните потребители, но не и за производството на електроенергия за собствени нужди³⁶.

70. Безспорно е също, че вътрешен данък върху електроенергията е предвиден във Франция едва от 1 януари 2011 г. — т.е. две години след края на преходния период по член 18, параграф 10, втора алинея³⁷.

71. Следователно въпросът може да бъде преформулиран по следния начин: като се има предвид, че i) по време на разглеждания период не е съществувал вътрешен данък върху електроенергията; ii) е установено, че CSPE се е считал по-скоро за фискална вноска, е не за данък, и iii) местните данъци върху електроенергията не са се прилагали за производството на електроенергия за собствени нужди, достатъчни ли са тези факти, взети заедно, за да изпълнят изискванията на член 21, параграф 5, трета алинея от Директивата, позволявайки по този начин на Франция да облага с данък енергийните продукти, използвани за производството на електроенергия за собствени нужди от дребни производители?

72. Според мен отговорът е отрицателен.

73. Поради изложените от мен съображения³⁸ задължителната забрана за данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията, използвани като суровини за производството на електроенергия, в член 14, параграф 1, буква а) трябва да се разглежда като едно от общите правила на Директивата. Поради това незадължителната дерогация от това задължително освобождаване, съдържаща се в член 21, параграф 5, трета алинея, трябва да бъде предмет на ограничително тълкуване.

³⁶ Вж. точки 24 и 25 по-горе.

³⁷ Вж. точка 26 по-горе.

³⁸ Вж. точка 57 по-горе.

74. Следователно член 21, параграф 5, трета алинея може да се прилага само когато националното законодателство предвижда такова освобождаване от данъчно облагане на електроенергията като продукция, произведена за собствени нужди от дребни производители. В настоящия случай обаче не е предвидено такова освобождаване за дребните производители между 2004 г. и 2006 г. Обратно, всички производители са били задължени да плащат фискална вноска за обществената услуга за предоставяне на електроенергия и всички производители са били освободени от плащане на местни данъци върху електроенергията, която са произвели за свои собствени нужди.

75. Във връзка с това е без значение дали фискалната вноска за обществената услуга за предоставяне на електроенергия сама по себе си би могла да бъде квалифицирана като данък съгласно Директива 92/12, която представлява основата за квалифицирането на данъците съгласно Директива 2003/96, както е обяснено в съображение 33 от последната³⁹. Безспорно остава, че преди 1 януари 2011 г. френското правителство не е предвидило разпоредба за освобождаване на производството на електроенергия за собствени нужди от дребни производители⁴⁰. Следователно преди тази дата член 21, параграф 5, трета алинея не би могъл да се приложи.

76. Освен това дерогация от задължително освобождаване в Директивата може да бъде приложена само когато последната е била надлежно транспонирана. Член 21 не е бил транспониран във Франция преди 2011 г.⁴¹. Следователно поради това допълнително съображение дерогацията в член 21 не би могла да бъде прилагана през предходния период.

77. По подобен начин в решение Flughafen Köln/Bonn Съдът посочва, че член 14, параграф 1, буква а), второ и трето изречение „има само евентуален характер и държава членка, която не е използвала тази възможност, не може да се позовава на собствения си пропуск, за да откаже на данъкоплатец да се ползва от освобождаване, което той може легитимно да претендира по силата на Директива 2003/96“⁴².

78. Поради това предлагам отговорът на първия въпрос да бъде, че член 21, параграф 5, трета алинея от Директива 2003/96, като дерогация от задължителното освобождаване по член 14, параграф 1, буква а), трябва да се тълкува ограничително. В съответствие с това той може да се прилага само когато електроенергията подлежи на общо облагане в съответствие с Директива 92/12 и когато в националното законодателство е предвидено освобождаване за производството за собствени нужди от дребни производители съгласно член 21, параграф 5, трета алинея от Директива 2003/96.

79. Като последна забележка отбелязвам, че по време на разглеждания период френският Митнически кодекс изглежда е предлагал определени механизми за освобождаване на производителите от плащането на TIGCN. Дали тези освобождавания биха били достатъчни, за да се изпълнят изискванията на забраната по член 14, параграф 1, буква а), би следвало да прецени националният съд. Въпреки това искам отбелязвам, че освобождаванията във френския Митнически кодекс изглежда са ограничени със срокове, които не съществуват в член 14, параграф 1, буква а) от Директивата.

39 Вж. точка 8 по-горе.

40 Вж. точка 26 по-горе.

41 Вж. бележка под линия 11 по-горе.

42 Решение от 17 юли 2008 г. (C-226/07, EU:C:2008:429, т. 32) (курсивът е мой).

Въпрос 2

80. Във втория си въпрос запитващата юрисдикция по същество пита как следва да се тълкуват член 14, параграф 1, буква а) и член 21, параграф 5, трета алинея от Директива 2003/96, за да се избегне конфликт на норми между тези разпоредби, доколкото те се прилагат по отношение на дребни производители, които употребяват произвежданата от тях електроенергия.

81. В действителност член 14, параграф 1, буква а) обхваща две отделни разпоредби. Първото изречение определя едно от общите (задължителни) правила на Директива 2003/96: когато енергийните продукти и електроенергията служат като суровини за производството на електроенергия, те не трябва да се облагат с данък.

82. Второто и третото изречение съдържат изцяло различна разпоредба. Взети заедно, те предвиждат дерогация по екологични съображения от това задължително освобождаване от данъчно облагане на енергийните продукти, използвани като суровини. Ако тази дерогация се използва, за да се облагат енергийни продукти, използвани като суровина, произтичащото от това данъчно облагане не е подчинено на минималните нива на данъчно облагане, които трябва да бъдат постигнати съгласно Директива 2003/96, нито се отчита при изчисляването им.

83. Тълкувателни трудности възникват, тъй като член 21, параграф 5, трета алинея (отнасяща се за производството за собствени нужди от дребни производители) е формулиран като незадължителна дерогация, включваща само общата препратка „независимо от член 14, параграф 1, буква а)“, без да се уточнява до кои части от член 14, параграф 1, буква а) се отнася тази дерогация. По-голяма точност и яснота при формулировката без съмнение биха били от полза.

84. Въпреки това логично е дерогацията, посочена в член 21, параграф 5, трета алинея, да се отнася само за първото изречение на член 14, параграф 1, буква а) (задължителната забрана за данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията като суровини за производството на електроенергия). Второто и третото изречение на член 14, параграф 1, буква а) съдържат дерогация от това задължително освобождаване, което представлява *алтернатива* на дерогацията по член 21, параграф 5, трета алинея.

85. Нито текстът на Директива 2003/96, нито съображенията ѝ и подготвителни работи дават насоки за това как тези две дерогации от задължителното освобождаване имат за цел да си взаимодействат⁴³.

86. Според мен от условията, свързани с двете дерогации, следва пряко, че те не могат да се считат за конфликтни. Екологичното изключение в член 14, параграф 1, буква а) може да се прилага за *всички* производители и получените в резултат на това данъчни постъпления попадат извън обхвата на Директива 2003/96, тъй като не се вземат предвид при изчисляването на минималните нива на данъчно облагане за целите на Директивата. Освобождаването за дребните производители в член 21, параграф 5 се прилага само за производството за собствени нужди и получените в резултат на това данъчни постъпления попадат в обхвата на Директивата и се отчитат при изчисляването на минималните нива на данъчно облагане.

87. Това тълкуване се потвърждава и в решение *Cristal Union*, в което Съдът постановява, че „[п]о-нататък трябва да се отбележи, че когато законодателят на Съюза е възнамерявал да позволи на държавите членки да дерогират този режим на задължително освобождаване, *е предвидил това изрично, съответно в член 14, параграф 1, буква а), второ изречение от Директива 2003/96, според който те могат да обложат енергийните продукти, използвани за*

⁴³ Вж. бележка под линия 30 по-горе.

производството на електроенергия, поради причини, свързани с опазването на околната среда, и в член 21, параграф 5, трета алинея от тази директива, по силата на която държавите членки, които освобождават от облагане с данък електроенергията, произведена от дребните производители на електроенергия, трябва да облагат с данък енергийните продукти, използвани за производството на тази електроенергия“⁴⁴.

88. Поради това предлагам отговорът на втория въпрос да бъде, че член 21, параграф 5, трета алинея от Директива 2003/96, като дерогация от задължителното освобождаване от данъчно облагане по член 14, параграф 1, буква а), първо изречение, не зависи от дерогацията от това освобождаване поради причини, свързани с опазването на околната среда, предвидена в член 14, параграф 1, буква а), второ и трето изречение. Докато данъците, с които се облагат дребните производители съгласно член 21, параграф 5, трета алинея, са подчинени на минималните нива на данъчно облагане съгласно Директива 2003/96, данъците, които се прилагат съгласно дерогацията по причини, свързани с опазването на околната среда, по член 14, параграф 1, буква а), не са подчинени на тези минимални нива на данъчно облагане.

Заключение

89. Предлагам Съдът да даде следния отговор на отправените от Conseil d'État (Държавен съвет, Франция) преюдициални въпроси:

- „1) Член 21, параграф 5, трета алинея от Директива 2003/96/ЕО на Съвета от 27 октомври 2003 година относно преструктурирането на правната рамката на [ЕС] за данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията, като дерогация от задължителното освобождаване по член 14, параграф 1, буква а), първо изречение, трябва да се тълкува ограничително. В съответствие с това той може да се прилага само когато електроенергията подлежи на общо облагане в съответствие с Директива 92/12/ЕИО на Съвета от 25 февруари 1992 година относно общия режим за продукти, подлежащи на облагане с акциз, и държането, движението и мониторинга на такива продукти, и когато в националното законодателство е предвидено освобождаване за производството за собствени нужди от дребни производители съгласно член 21, параграф 5, трета алинея от Директива 2003/96.
- 2) Член 21, параграф 5, трета алинея от Директива 2003/96, като дерогация от задължителното освобождаване от данъчно облагане по член 14, параграф 1, буква а), първо изречение, не зависи от дерогацията от това освобождаване поради причини, свързани с опазването на околната среда, предвидена в член 14, параграф 1, буква а), второ и трето изречение. Докато данъците, с които се облагат дребните производители съгласно член 21, параграф 5, трета алинея, са подчинени на минималните нива на данъчно облагане съгласно Директива 2003/96, данъците, които се прилагат съгласно дерогацията по причини, свързани с опазването на околната среда, по член 14, параграф 1, буква а), не са подчинени на тези минимални нива на данъчно облагане“.

⁴⁴ Решение от 7 март 2018 г. (C-31/17, EU:C:2018:168, т. 27) (курсивът е мой).