



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (пети състав)

3 декември 2020 година *

„Преюдициално запитване — Директива 2003/96/ЕО — Данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията — Член 21, параграф 3 — Невъзникване на данъчно задължение — Потребление на енергийни продукти в рамките на предприятие, в което същите са били произведени, за производство на крайни енергийни продукти, при което неизбежно се получават и неенергийни продукти“

По дело C-44/19

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Tribunal Supremo (Върховен съд, Испания) с акт от 27 юни 2018 г., постъпил в Съда на 24 януари 2019 г., в рамките на производство по дело

Repsol Petróleo SA

срещу

Administración General del Estado,

СЪДЪТ (пети състав),

състоящ се от: Е. Regan, председател на състава, М. Plešič, Е. Juhász (докладчик), С. Lycourgos и I. Jarukaitis, съдии,

генерален адвокат: М. Szpunar,

секретар: М. Ferreira, главен администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 4 март 2020 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за Repsol Petróleo SA, първоначално от F. Bonastre Capell и М. Muñoz Pérez, а впоследствие от F. Bonastre Capell и М. Linares Gil, abogados,
- за испанското правителство, от L. Aguilera Ruiz, в качеството на представител,
- за чешкото правителство, от М. Smolek, О. Serdula и J. Vlácil, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от Р. Arenas и А. Armenia, в качеството на представители,

* Език на производството: испански.

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 23 април 2020 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 преструктурирането 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 Repsol Petróleo SA (наричано по-нататък „Repsol“) и Administración General del Estado (Централна държавна администрация, Испания) по повод решението на последната да обложи с акциз върху минералните масла потреблението с производствени цели на произведените от самото Repsol минерални масла, доколкото при това производство са получени остатъчни продукти, които не са енергийни продукти.

Правна уредба

Правото на Съюза

Директива 92/81/ЕИО

- 3 Член 4, параграф 3 от Директива 92/81/ЕИО на Съвета от 19 октомври 1992 година за хармонизиране на структурите на акцизните данъци за минералните масла (ОВ L 316, 1992 г., стр. 12) предвижда:

„Не се счита, че възниква задължение за облагане с акцизен данък при потреблението на минерални масла в рамките на обект за производство на минерални масла, доколкото потреблението е за целите на това производство.

Когато такова потребление е за цели, несвързани с това производство, и по-специално за задвижване на превозни средства, се счита, че е възникнало данъчно събитие за облагане с акцизен данък“.

Директива 2003/96

- 4 Съображения 3—5 от Директива 2003/96 гласят:

„(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“.

5 Член 1 от тази директива предвижда:

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

6 За целите на прилагането на Директива 2003/96, член 2, параграф 1 от същата изброява продуктите, които се считат за „енергийни продукти“.

7 Съгласно член 2, параграф 4, буква б), първо тире от Директива 2003/96 тя не се отнася до енергийни продукти, използвани за цели, различни от моторни горива или горива за отопление.

8 Член 21, параграф 3 от посочената директива предвижда:

„Потреблението на енергийни продукти в рамките на обект за производство на енергийни продукти не води до възникване на акцизно задължение, ако се употребяват енергийни продукти, произведени на място в този производствен обект. 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. В случаите когато потреблението не е свързано с производството на енергийни продукти и в частност за двигатели на превозни средства, се счита че такова потребление поражда изискуемост на данъчното задължение“.

Испанското право

9 Член 47 от Ley 38/1992 de Impuestos Especiales (Закон 38/1992 за акциза) от 28 декември 1992 г. (BOE № 312 от 29 декември 1992 г., стр. 44305) в редакцията му, приложима към делото по главното производство (наричан по-нататък „LIE“), озаглавен „Случаи на освобождаване“, предвижда в параграф 1, буква б):

„Не подлежи на данъчно облагане собствено потребление, което включва:

[...]

б) използването на минерални масла като горива в процеса на производство на такива под режим отложено плащане на акциз“.

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

10 Repsol, дружество на испанското право, осъществява дейност включително свързана с производството на енергийни продукти в процеса на рафиниране на суров петрол. Освен енергийните продукти в процеса на рафиниране се получават и други продукти, които се продават и използват в химическата промишленост, а част от тях се използват отново в производствения процес.

11 След извършена през 2011 г. проверка, на 2 април 2012 г. испанската данъчна администрация издава акт за установяване на данъчно задължение, с който задължава Repsol да заплати за данъчните 2007 г. и 2008 г. акциз върху минералните масла, които самото това предприятие е

произвело и впоследствие е използвало в собствените си съоръжения за производство, доколкото това производство генерира остатъчни продукти, различни от енергийните продукти, като например сяра и въглероден диоксид.

- 12 Според испанската данъчна администрация това потребление на собствено производство не води до освобождаване от акциз на минералните масла, предвидено в член 47, параграф 1, буква b) от LIE, за частта от посоченото потребление, от която са получени продукти, които нямат качеството на минерални масла.
- 13 На 25 април 2012 г. Repsol подава административна жалба срещу този акт до Tribunal Económico-Administrativo Central (Централен административен орган за финансов контрол, Испания), като изтъква по-специално, че това потребление на собствено производство е освободено от акциз върху минералните масла, включително по отношение на частта от посоченото потребление, от която са получени продукти, които нямат качеството на минерални масла
- 14 На 6 ноември 2015 г. след отхвърлянето на тази административна жалба Repsol подава жалба пред Audiencia Nacional (Национален съд, Испания), в която твърди, че в процеса на производство на минерални масла са получени по остатъчен и неизбежен начин продукти, които не могат да бъдат квалифицирани като енергийни продукти, например сяра. Производството на сяра било резултат от операцията по извличането на този продукт от минералните масла и целта на този процес била да се изпълнят приложимите за минералните масла технически спецификации, които определят максимални количества сяра.
- 15 С решение от 12 декември 2016 г. Audiencia Nacional (Национален съд) отхвърля жалбата на Repsol в частта, с която се оспорва данъчното облагане на потреблението на минерални масла собствено производство, от което се получават неенергийни продукти.
- 16 На 10 юли 2017 г. Repsol подава касационна жалба срещу посоченото решение пред запитващата юрисдикция, Tribunal Supremo (Върховен съд, Испания). Пред тази юрисдикция Repsol твърди, че целта на член 21, параграф 3 от Директива 2003/96 е да се облагат с данък само енергийните продукти, освободени за потребление, с изключение на предназначените за собствено потребление, тоест тези, използвани за производството на други енергийни продукти, дори когато при този производствен процес неизбежно се получават неенергийни остатъчни продукти. Така практиката на испанската данъчна администрация, да облага с данък частта от потреблението на собствено производство, при което са получени тези остатъчни продукти, била в противоречие с целта на Директива 2003/96.
- 17 Според Repsol тази практика е можело да се обоснове при действието на член 4, параграф 3 от Директива 92/81, който изключва от данъчно облагане потреблението на минерални масла, извършено за целите на производството на минерални масла. За сметка на това Директива 2003/96, която отменя Директива 92/81, предвиждала единствено, в член 21, параграф 3, че потреблението на енергийни продукти не подлежи на данъчно облагане, когато се извършва в рамките на предприятие, произвеждащо енергийни продукти.
- 18 Според запитващата юрисдикция се поставя въпросът дали отпадането на съдържащия се в член 4, параграф 3 от Директива 92/81 вметнат израз „е за целите на това производство“ от текста на член 21, параграф 3 от Директива 2003/96 трябва да се разглежда като законодателно изменение в смисъл, че от акциз се освобождава и потреблението на енергийни продукти за целите на производството на крайни енергийни продукти в рамките на предприятието, в което първите са произведени, при което неизбежно се получават неенергийни продукти.

- 19 При тези обстоятелства Tribunal Supremo (Върховен съд) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Следва ли член 21, параграф 3 от Директива 2003/96 да се тълкува в смисъл, че допуска облагане с акциз върху минералните масла на собственото потребление на енергийни продукти в рамките на предприятието на производителя в съотношението, в което се получават неенергийни продукти?

Или, напротив, целта на разпоредбата да освободи от данъчното облагане използването на енергийни продукти, което се приема за необходимо за получаването на крайните енергийни продукти, възпрепятства облагането на това собствено потребление в частта, в която то води до получаването и на други неенергийни продукти, дори когато тези продукти са с остатъчен характер и се получават неизбежно в резултат на самия производствен процес?“.

По преюдициалния въпрос

- 20 С двете части на преюдициалния си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 21, параграф 3, първо изречение от Директива 2003/96 трябва да се тълкува в смисъл, че когато предприятие, което произвежда енергийни продукти, предназначени да бъдат използвани като гориво за отопление или моторно гориво, потребява енергийни продукти, които самото то е произвело, и когато чрез този процес то неизбежно получава и неенергийни продукти, частта от потреблението, водеща до получаването на неенергийни продукти, попада в обхвата на изключението от възникване на задължение за данък върху енергийните продукти, предвидено в тази разпоредба.
- 21 В самото начало следва да се припомни, че както следва от съображения 3—5 и член 1 от Директива 2003/96, тя има за цел да установи режим на хармонизирано данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията, в рамките на който данъчното облагане се прилага по правило, в съответствие с определените в тази директива правила.
- 22 Съгласно член 21, параграф 3, първо изречение от Директива 2003/96 потреблението на енергийни продукти в рамките на обект за производство на енергийни продукти не води до възникване на задължение за данък върху енергийните продукти, ако се употребяват енергийни продукти, произведени на място в този производствен обект. В третото изречение от този параграф се уточнява, че когато потреблението на енергийни продукти се отнася до цели, които не са свързани с производството на енергийни продукти, то се счита за данъчно събитие, от което възниква данъчно задължение.
- 23 Текстът на член 21, параграф 3 от Директива 2003/96 не урежда изрично дали и в каква степен следва да се счита, че възниква задължение за данък върху енергийните продукти при потребление на енергийни продукти за целите на производствен процес, в който се получават едновременно енергийни и неенергийни продукти.
- 24 Като предвижда, че потреблението на енергийни продукти в рамките на предприятието, в което са произведени, при определени условия не се счита за данъчно събитие, пораждащо задължение за това данъчно облагане, член 21, параграф 3, първо изречение от посочената директива представлява дерогираща разпоредба в рамките на посочения режим на данъчно облагане, която трябва да се тълкува стриктно (вж. в този смисъл решение от 7 ноември 2019 г., *Petrotel-Lukoil*, C-68/18, EU:C:2019:933, т. 37).
- 25 В това отношение следва да се уточни, от една страна, че потреблението на енергийни продукти в рамките на предприятието, в което са произведени, попада в обхвата на изключението от възникването на данъчно задължение по силата на член 21, параграф 3, първо изречение от

посочената директива само ако се извършва с цел производство на енергийни продукти, които сами по себе си попадат в обхвата на установения с Директива 2003/96 хармонизиран режим на данъчно облагане поради използването им като моторно гориво или гориво за отопление (вж. в този смисъл решение от 6 юни 2018 г., *Koppers Denmark*, C-49/17, EU:C:2018:395, т. 32 и 37).

- 26 В случая изглежда безспорно, че получените в главното производство енергийни продукти са предназначени да бъдат използвани като моторно гориво или гориво за отопление, което обаче запитващата юрисдикция следва да провери. Освен това от акта за преюдициално запитване е видно, че получените в главното производство неенергийни продукти се оползотворяват от Repsol чрез пускането им на пазара или повторно използване в производствения процес. Именно въз основа на тези съображения следва да се отговори на поставения въпрос.
- 27 От друга страна, Съдът вече е постановил, че когато в предприятието са произвеждат няколко продукта, за да се прецени дали потреблението на енергийни продукти попада в обхвата на изключението по член 21, параграф 3, първо изречение от Директива 2003/96, следва да се съобразят целите на това потребление (вж. в този смисъл решение от 7 ноември 2019 г., *Petrotel-Lukoil*, C-68/18, EU:C:2019:933, т. 25).
- 28 Всъщност в рамките на това потребление за целите на облагането с акциз следва да се разграничават частите от употребените енергийни продукти, в зависимост от тяхното използване. Само потреблението на частта от енергийните продукти, която е предназначена за производството на енергийни продукти, които да се използват като моторни горива или горива за отопление, попада в обхвата на изключението от възникването на данъчно задължение, предвидено в член 21, параграф 3, първо изречение от посочената директива (вж. в този смисъл решение от 7 ноември 2019 г., *Petrotel-Lukoil*, C-68/18, EU:C:2019:933, т. 26 и 27).
- 29 За сметка на това такова изключение не може да се приложи за потреблението на части от тези енергийни продукти за целите на производството на неенергийни продукти или на енергийни продукти, които не са предназначени за използване като моторни горива или горива за отопление. Така Съдът е постановил, че това изключение не обхваща частта от енергийните продукти, употребени за производството на топлоенергия за отопление на помещенията на даден обект, или частта, необходима за производството на електроенергия (вж. в този смисъл решение от 7 ноември 2019 г., *Petrotel-Lukoil*, C-68/18, EU:C:2019:933, т. 26 и 33).
- 30 От това следва, че когато при производствен процес се получават едновременно, от една страна, енергийни продукти, които са предназначени за използване като моторни горива или горива за отопление, и от друга страна, неенергийни продукти, по принцип следва да се приеме, че частта от енергийните продукти, употребена в рамките на този процес за производството на други енергийни продукти, предназначена за използване като моторни горива или горива за отопление, попада в обхвата на изключението, предвидено в член 21, параграф 3, първо изречение от Директива 2003/96, докато употребата на останалата част за производството на неенергийни продукти трябва да се счита за данъчно събитие, пораждащо задължение за данъка върху енергийните продукти.
- 31 При това положение следва да се провери дали това е така и когато, както в настоящия случай, получаването на неенергийни продукти представлява не цел на производствения процес, а остатъчна и неизбежна последица от този процес или е наложено от правна уредба, насочена към опазване на околната среда, и когато тези неенергийни продукти са икономически оползотворени.
- 32 Действително в точка 30 от решение от 7 ноември 2019 г., *Petrotel-Lukoil* (C-68/18, EU:C:2019:933) Съдът приема, че от отрицателната формулировка на член 21, параграф 3, трето изречение от Директива 2003/96 може да се направи извод, че тя цели единствено да изключи

от обхвата на изключението за възникването на задължение за данък върху енергийните продукти потреблението на енергийни продукти, което няма никаква връзка с производството на енергийни продукти.

- 33 Това дело обаче се отнася до прилагането на член 21, параграф 3 от Директива 2003/96 за енергийни продукти, използвани за производството на водна пара, която на свой ред се използва по-специално в процеса на производство на енергийни продукти. По този начин с потреблението на собствено производство се цели получаване на енергийни продукти чрез генериране на необходимата топлинна енергия за технологичния процес на производство на посочените продукти.
- 34 В този контекст целта на посочената констатация е да се отхвърли тълкуване в смисъл, че производството на енергийни продукти, което се извършва посредством производството на междинен продукт като водната пара, води до неприложимост на предвиденото в тази разпоредба изключение от възникването на данъчно задължение единствено поради този междинен етап. В това отношение Съдът уточнява, че ако е част от технологичния процес на производство на енергийни продукти, потреблението на енергийни продукти не бива да остава извън обхвата на посоченото изключение само заради начина на осъществяването си (вж. в този смисъл решение от 7 ноември 2019 г., *Petrotel-Lukoil*, C-68/18, EU:C:2019:933, т. 28 и 30).
- 35 За разлика от делото, по което е постановено посоченото решение, делото в главното производство обаче не се отнася до потребление на собствено производство, което чрез получаването на междинен продукт служи за производството на енергийни продукти. То се отнася до потребление на собствено производство, при което едновременно се получават енергийни и икономически оползотворени неенергийни продукти.
- 36 Следва да се констатира, че с оглед на посоченото икономически оползотворяване Repsol е решило да търгува с тези неенергийни продукти или да ги използва в производствения процес. В този контекст, както отбелязва генералният адвокат в точка 40 от заключението си, не е от голямо значение дали получаването на неенергийни продукти, както в главното производство, е остатъчно и неизбежно, тоест че представлява необходимата последица от производствения процес, или се изисква по силата на правна уредба за опазване на околната среда.
- 37 Тълкуване в смисъл, че когато така получените неенергийни продукти са оползотворени икономически, цялото потребление на енергийни продукти в процеса на производството се обхваща от изключението от възникване на данъчно задължение, в противоречие с припомнените в точка 30 от настоящото решение принципи, може да попречи на постигането на целта на Директива 2003/96. В това отношение следва да се припомни, че като предвижда режим на хармонизирано данъчно облагане на енергийните продукти и на електроенергията, Директива 2003/96 цели, както е видно от съображения 3—5 от нея, да се осигури правилното функциониране на вътрешния пазар в енергийния сектор, като се предотврати по-конкретно нарушаване на конкуренцията (решение от 30 януари 2020 г., *Autoservizi Giordano*, C-513/18, EU:C:2020:59, т. 30 и цитираната съдебна практика).
- 38 Както отбелязва генералният адвокат в точки 26—28 от заключението си, необлагането на енергийните продукти, използвани в производствения процес, когато получените от това продукти не са енергийни продукти, би довело до празнота в режима на данъчно облагане, установен с Директива 2003/96, тъй като така ще се избегне облагане с данък на енергийни продукти, които по принцип подлежат на облагане. Всъщност, макар потреблението на тази част от енергийните продукти да подлежи на облагане, то би попаднало в обхвата на предвиденото в член 21, параграф 3, първо изречение от посочената директива изключение от възникването на данъчно задължение. Освен това необлагането на потреблението на посочената част от енергийните продукти не би било компенсирано с последващото облагане на получените от тях крайни продукти, доколкото крайните продукти, до които това

потребление води, или не са енергийни продукти по смисъла на член 2, параграф 1 от Директива 2003/96, или не са предназначени да бъдат използвани като моторни горива или горива за отопление по смисъла на член 2, параграф 4, буква б), първо тире от нея (вж. в този смисъл решения от 12 февруари 2015 г., *Oil Trading Poland*, C-349/13, EU:C:2015:84, т. 30 и от 6 юни 2018 г., *Koppers Denmark*, C-49/17, EU:C:2018:395, т. 24 и цитираната съдебна практика).

- 39 Поради това констатацията, че предвиденото в член 21, параграф 3, първо изречение от посочената директива изключение е приложимо в положение като разглежданото в главното производство за потреблението на всички енергийни продукти, може да засегне правилното функциониране на вътрешния пазар в енергийния сектор, което, както бе припомнено в точка 37 от настоящото съдебно решение, е една от целите, преследвани с установяването на такъв режим (вж. в този смисъл решение от 6 юни 2018 г., *Koppers Denmark*, C-49/17, EU:C:2018:395, т. 31).
- 40 Следователно целостта на установения с Директива 2003/96 режим на хармонизирано данъчно облагане на енергийните продукти изисква, когато при потреблението на енергийни продукти в рамките на предприятието, в което са произведени, са получени едновременно енергийни продукти, използвани като горива за отопление или моторни горива, и неенергийни продукти, които са предмет на оползотворяване, прилагането на изключението от възникване на данъчно задължение, предвидено в член 21, параграф 3, първо изречение от тази директива, да се ограничи до съотношението на употребените енергийни продукти, съответстващи на частта от получените в рамките на производствения процес енергийни продукти, предназначени за използване като горива за отопление или моторни горива. При липсата на уточнение в Директива 2003/96 в това отношение държавите членки следва да определят реда и условията за изчисляване на количеството енергийни продукти, което е необходимо за производството на определено количество друг енергиен продукт, предназначен за използване като гориво за отопление или моторно гориво (вж. по аналогия решение от 7 март 2018 г., *Cristal Union*, C-31/17, EU:C:2018:168, т. 45).
- 41 Накрая, не може да се приеме изтъкнатият от Repsol довод, че неприлагане на предвиденото в член 21, параграф 3, първо изречение от посочената директива изключение от възникването на данъчно задължение би довело до положение на двойно данъчно облагане. Всъщност, доколкото потреблението на енергийни продукти в рамките на предприятието, в което са произведени, се извършва за производството на енергийни продукти, предназначени за използване като горива за отопление или моторни горива, това изключение се прилага изцяло за частта от използваните за тази цел енергийни продукти.
- 42 С оглед на изложените по-горе съображения на поставения въпрос следва да се отговори, че член 21, параграф 3, първо изречение от Директива 2003/96 трябва да се тълкува в смисъл, че когато предприятие, което произвежда енергийни продукти, предназначени да бъдат използвани като горива за отопление или моторни горива, потребява енергийни продукти, които самото то е произвело, и когато чрез този процес то неизбежно получава и неенергийни продукти, които впоследствие са икономически оползотворени, частта от потреблението, водеща до получаването на тези неенергийни продукти, не попада в обхвата на изключението от възникването на задължение за данък върху енергийните продукти, предвидено в тази разпоредба.

По съдебните разноси

- 43 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 разноси. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (пети състав) реши:

Член 21, параграф 3, първо изречение 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 когато предприятие, което произвежда енергийни продукти, предназначени да бъдат използвани като горива за отопление или моторни горива, потребява енергийни продукти, които самото то е произвело, и когато чрез този процес то неизбежно получава и неенергийни продукти, които впоследствие са икономически оползотворени, частта от потреблението, водеща до получаването на тези неенергийни продукти, не попада в обхвата на изключението от възникването на задължение за данък върху енергийните продукти, предвидено в тази разпоредба.

Подписи