



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (пети състав)

22 юни 2023 година *

„Преюдициално запитване — Данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията — Директива 2003/96/ЕО — Член 14, параграф 1, буква а) — Освобождаване от данъчно облагане на енергийни продукти, използвани за производство на електроенергия — Дерогиране — Данъчно облагане на енергийни продукти поради „причини, свързани с опазването на околната среда“ — Обхват“

По дело C-833/21

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Audiencia Nacional (Национален съд, Испания) с акт от 14 декември 2021 г., постъпил в Съда на 31 декември 2021 г., в рамките на производство по дело

Endesa Generación SAU

срещу

Tribunal Económico Administrativo Central

СЪДЪТ (пети състав),

състоящ се от: Е. Regan, председател на състава, D. Gratsias, M. Ilešič, I. Jarukaitis и Z. Csehi (докладчик), съдии,

генерален адвокат: А. Rantos,

секретар: А. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за Endesa Generación SAU, от М. García Arana, procurador, и Р. González-Gaggero, abogado,
- за испанското правителство, от А. Ballesteros Panizo и А. Gavela Llopis, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от А. Armenia и I. Galindo Martín, в качеството на представители,

* Език на производството: испански.

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 2 февруари 2023 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 14, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96/ЕО на Съвета от 27 октомври 2003 година относно реструктурирането на правната рамката на Общността за данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията (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 Endesa Generación SAU (наричано по-нататък „Endesa“) и Tribunal Económico Administrativo Central (Централен административно-икономически съд, Испания) (наричан по-нататък „ТЕАС“) по повод решение на последния за облагането с данък на въглищата, които топлоелектрическа централа, принадлежаща на това дружество, потребява за производството на електроенергия.

Правна уредба

Правото на Съюза

Директива 2003/96

- 3 Съображения 3—7, 11 и 12 от Директива 2003/96 гласят следното:
 - „(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, изискванията по отношение на опазването на околната среда следва да бъдат интегрирани при определянето и осъществяването на други политики на [Европейската общност].

(7) Като страна по Рамковата конвенция на Обединените нации по изменение на климата, Общността е ратифицирала Протокола от Киото. Облагането с данъци на енергийните [п]родукти и, при необходимост, на електроенергията е един от инструментите за постигане на целите, заложиени 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 преструктурирането 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“.

4 Член 1 от Директива 2003/96 гласи:

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

5 Член 10 от тази директива има следния текст:

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

2. Над минималните нива на облагане с данъци, посочени в параграф 1, държавите членки имат възможност сами да определят приложимата данъчна облагаема основа, при условие че спазват 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 (ОВ L 76, 1992 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 129)]“.

6 Съгласно член 14, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96:

„В допълнение към общите разпоредби, посочени в Директива [92/12] по отношение на освободените от данъци приложения на облагаеми продукти и без да се засягат други разпоредби на Общността, държавите членки освобождават следните стоки от облагане с данъци при условия, които те трябва да посочат, с цел осигуряване на точното и ясно прилагане на освобождаването от заплащане на данъци и предотвратяване на опитите за избягване, заобикаляне или злоупотреби по отношение на плащането на данъци:

а) енергийни продукти и електроенергия, използвани за производството на електроенергия и електроенергията, използвана за да се поддържа възможността за производство на електроенергия. Независимо от това, поради причини свързани с опазването на околната среда, държавите членки могат да обложат тези продукти с данъци без да трябва да се съобразяват с минималните нива на облагане, предвидени в настоящата директива. В

този случай, облагането с данъци на тези продукти няма да бъде взето предвид по отношение на спазване на минималното ниво на облагане на електроенергията, посочено в член 10“.

- 7 Таблица В от приложение I към Директива 2003/96, озаглавена „Минимални данъчни ставки на горивата за отопление и електроенергията“, се отнася по-специално до въглищата и кокса.

Директива 2008/118/ЕО

- 8 Член 1 от Директива 2008/118/ЕО на Съвета от 16 декември 2008 година относно общия режим на облагане с акциз и за отмяна на Директива 92/12/ЕИО (ОВ L 9, 2009 г., стр. 12) гласи:

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

- a) енергийни продукти и електрическата енергия, обхванати от Директива [2003/96];

[...]

2. Държавите членки могат да налагат по отношение на акцизните стоки допълнителни косвени данъци със специално предназначение, при условие че тези данъци са в съответствие с данъчните правила на Общността, приложими по отношение на акцизите или данъка върху добавената стойност при определянето на данъчната основа, изчисляването на данъчното задължение, облагането и контрола на данъка, като тези правила не включват разпоредбите, свързани с освобождаването от данъци.

[...]“.

Испанското право

- 9 Ley 38/1992 de Impuestos Especiales (Закон 38/1992 за специалните данъци) от 28 декември 1992 г. (ВОЕ, бр. 312 от 29 декември 1992 г., стр. 44305), изменен с Ley 15/2012 de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (Закон 15/2012 за данъчни мерки за енергийна устойчивост) от 27 декември 2012 г. (ВОЕ, бр. 312 от 28 декември 2012 г., стр. 88081), съдържа глава III, озаглавена „Акциз върху въглищата“, която включва членове 75—84 от този закон.

- 10 Съгласно член 77 от Закон 38/1992, изменен със Закон 15/2012:

„1. На облагане с акциз подлежи пускането на въглища за потребление в териториалния обхват на приложение на закона.

2. За целите на предходния параграф следните сделки се считат за „пускане за потребление“:

- a) Първата продажба или доставка на въглища, извършена на територията след производството или добива, вноса или вътреобщностно придобиване на въглища. За първа продажба или доставка се считат и последващите продажби или доставки, извършени от предприемачи, които възнамеряват да препродадат въглищата и за които освобождаването, предвидено в член 79, параграф 1 от настоящия закон, е било приложимо към момента на придобиването им.
- b) Собственото потребление на въглища. За целите на настоящата разпоредба използването или потреблението на въглища от производителите или добивните предприятия, вносителите, вътреобщностните купувачи или предприемачите, посочени в предходната точка, се счита за собствено потребление.

3. Счита се, че въглищата са пуснати за потребление, когато данъчнозадължените лица не представят доказателства за използването на произведените, внесените или придобитите въглища“.

11 Член 83, параграф 1 от Закон 38/1992, изменен със Закон 15/2012, предвижда:

„Данъчната основа се определя от калоричността на въглищата, предмет на облагаемите сделки, изразена в гигаджаули“.

12 Член 84 от Закон 38/1992, изменен със Закон 15/2012, гласи:

„Данъчната ставка е 0,65 евро на гигаджаул“.

13 В редакцията му преди приемането на Закон 15/2012, Закон 38/1992 е съдържал член 79, параграф 3, буква а), който освобождава сделките, представляващи пускане за потребление на въглища, използвани за производство на електроенергия и комбинирано производство на електроенергия и топлинна енергия. Тази разпоредба е отменена със Закон 15/2012.

14 Закон 15/2012 въвежда и три нови данъка, а именно данък върху стойността на производство на електроенергията, данък върху производството на отработено ядрено гориво и върху радиоактивните отпадъци и данък за съхранение на отработено ядрено гориво и радиоактивни отпадъци; въвежда се такса за използване на вътрешнотериториални води за производство на електроенергия; изменят се равнищата на данъчно облагане за природния газ и въглищата.

15 Съгласно преамбюла на този закон „целта на настоящия закон е данъчната ни система да се адаптира към използване на [енергията], което е по-ефективно и съобразено с екологията и устойчивото развитие — ценности, вдъхновяващи тази данъчна реформа — и по този начин да бъде в съответствие с основните принципи, уреждащи политиката на Европейския съюз в областта на данъчното облагане, енергетиката и, разбира се, околната среда“.

16 Съгласно втората допълнителна разпоредба от посочения закон:

„Ежегодно законите за общия държавен бюджет заделят за финансиране на разходите за електроенергийната система сума, равна на сбора от [...]:

- a) очакваните годишни приходи от данъци и такси, включени в настоящия закон.
- b) очаквания приход от тръжната продажба на квоти за емисии на парникови газове, но не повече от 500 милиона евро“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

- 17 Endesa е предприятие, чиято дейност е производството на електроенергия по-конкретно чрез потребление на въглища, които то придобива посредством свързано дружество. Свързаното дружество декларира, че от данъчна гледна точка то е освободено от данъка върху въглищата за предназначенията за препродажба количества въглища, тъй като основанието за възникване на данъчно задължение е потреблението.
- 18 След данъчна проверка за финансовата 2013 г. на топлоелектрическата централа Litoral de Almería (Испания), която принадлежи на Endesa, данъчният орган приема, че придобитите от Endesa въглища трябва да бъдат обложени с данък, тъй като са предназначени да бъдат потребени за производство на електроенергия, и издава ревизионен акт на това дружество, с който определя увеличен размер на данъчното задължение, заедно с лихви за забава върху оставащите дължими суми.
- 19 От една страна, този орган приема, че данъчната основа на данъка върху въглищата трябва да се определи въз основа на горната топлина на изгаряне на въглищата, независимо от действително използваната енергия за производството на електроенергия. От друга страна, той счита, че количествата въглища, които са били декларирани като предназначени за препродажба, са били потребени за производството на електроенергия, като това потребление представлява основанието за облагане с този данък и води до неговата изискуемост.
- 20 На 7 април 2016 г. Endesa подава жалба по административен ред до ТЕАС срещу ревизионния акт, като оспорва, първо, определянето на размера на данъка върху въглищата въз основа на горната топлина на изгаряне на въглищата, второ, данъчното облагане на 268 717,98 тона въглища, които неговият доставчик е декларирал като освободени от данък, тъй като са били предназначени за препродажба и впоследствие са използвани от Endesa за производството на електроенергия, трето, определянето на счетоводните запаси, предназначени за самостоятелно потребление към 31 декември 2012 г., и четвърто, съответствието на този данък с правото на Съюза, що се отнася до количествата потребление, предназначени за производството на електроенергия.
- 21 С решение от 28 март 2019 г. ТЕАС потвърждава, че при определяне на данъчната основа на данъка върху въглищата следва да се взема предвид горната топлина на изгаряне на въглищата. Той счита, че облагането с данък на количествата въглища, които пред това са били декларирани като освободени от данък върху въглищата, тъй като са били предназначени за препродажба, не представлява двойно данъчно облагане, когато придобиващият ги използва за собствено потребление при производството на

електроенергия, основание за възникване на задължение за плащане на този данък. ТЕАС приема също, че твърдяната грешка в декларирането на запасите от въглища не е била доказана. Той обаче не се произнася по съответствието с правото на Съюза на Закон 15/2012, който отменя освобождаването от данъка върху въглищата на потреблението на въглища, предназначени за производство на електроенергия.

- 22 Endesa подава жалба по съдебен ред пред запитващата юрисдикция, Audiencia Nacional (Национален съд, Испания), срещу това решение, като повдига същите основания като изтъкнатите пред ТЕАС и иска да се отпрати преюдициално запитване до Съда относно съответствието на Закон 15/2012 с правото на Съюза.
- 23 Запитващата юрисдикция посочва, че данъчната основа на данъка върху въглищата може да се определи по два начина: или въз основа на горната топлина на изгаряне, тоест на действително произведената топлина, или въз основа на долната топлина на изгаряне, тоест на действително използваната топлина. При първия начин данъчната основа зависи от една фиксирана стойност, а при втория тя зависи от няколко фактора като използването на въглища или използваната от потребителя технология.
- 24 Тази юрисдикция счита, че данъчната основа на данъка върху въглищата трябва да се определя, като се вземе предвид горната топлина на изгаряне, тъй като испанското законодателство установява фиксирана данъчна ставка, и че основанието за възникване на данъчното задължение е придобиването на въглищата за производство на електроенергия. Така тя счита, че исканията на Endesa не могат да бъдат удовлетворени, освен ако не се постави под въпрос съответствието с правото на Съюза на данъчното облагане на потреблението на въглища за производството на електроенергия в испанското право.
- 25 Посочената юрисдикция иска по-специално да се установи дали данъкът върху въглищата преследва екологична цел по смисъла на член 14, параграф 1, буква а), второ изречение от Директива 2003/96. В това отношение тя изразява съмнения относно съответствието на данъчното облагане на потреблението на въглища, използвани за производство на електроенергия, с тази директива, от една страна, поради това че данъкът върху въглищата преследва бюджетна цел, произтичаща от втората допълнителна разпоредба на Закон 15/2012, и от друга страна, поради това че структурата на данъка не отразява екологичната цел, посочена в преамбюла на Закон 15/2012, тъй като приходите от този данък не са предназначени да намалят последиците за околната среда от използването на въглища за производство на електроенергия.
- 26 При тези обстоятелства Audiencia Nacional (Национален съд) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
 - „1) Съвместима ли е с член 14, параграф 1, буква а) от Директива [2003/96] испанската правна уредба, която предвижда данъчно облагане на въглищата, предназначени за производство на електроенергия, когато, макар в нея да се посочва, че то има за цел опазването на околната среда, това предназначение не е отразено в структурата на данъка и данъците се събират с цел финансиране на разходите за електроенергийната система?

- 2) Може ли да се счита, че целта, свързана с опазването на околната среда, е конкретизирана в структурата на данъка, поради обстоятелството че акцизните ставки се определят въз основа на калорийната мощност на въглищата, използвани за производство на електроенергия?
- 3) За да бъде изпълнено предназначението, свързано с опазването на околната среда, достатъчно ли е да се въведат данъци върху определени невъзобновяеми енергийни продукти, а използването на енергийни продукти, които се считат за по-екологично чисти, да не подлежи на данъчно облагане?“.

По преюдициалните въпроси

- 27 С въпросите си, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 14, параграф 1, буква а), второ изречение от Директива 2003/96 трябва да се тълкува в смисъл, че национално законодателство, което предвижда облагане с данък на въглищата, използвани за производството на електроенергия, отговаря на посоченото в тази разпоредба условие данъкът да е въведен „поради причини, свързани с опазването на околната среда“, когато, макар националният законодател да е посочил тази цел, тя не е включена в структурата на данъка, приходите от който се използват за финансиране на разходите на националната електроенергийна система, данъчната ставка е определена въз основа на калорийната мощност на използваните въглища и използването на други енергийни продукти, които се считат за по-екологично чисти, не подлежи на данъчно облагане.
- 28 Съгласно член 14, параграф 1, буква а), първо изречение от Директива 2003/96 държавите членки освобождават от данъчно облагане енергийните продукти и електроенергията, използвани за производството на електроенергия, и електроенергията, използвана, за да се поддържа възможността за производство на електроенергия, при условия, които те трябва да посочат, с цел осигуряване на точното и ясно прилагане на това освобождаване и предотвратяване на опитите за избягване, заобикаляне или злоупотреби по отношение на плащането на данъци. Съгласно второто изречение от тази разпоредба обаче 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 посочената директива. В този случай съгласно трето изречение от посочената разпоредба 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 от тази директива.
- 29 От съображения 3—5 и от член 1 от Директива 2003/96 е видно, че тя има за цел да установи режим на хармонизирано данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията, в рамките на които данъчното облагане се прилага по правило, в съответствие с определените в тази директива правила (решение от 9 март 2023 г., RWE Power, C-571/21, EU:C:2023:186, т. 24 и цитираната съдебна практика).
- 30 Като предвижда режим на хармонизирано данъчно облагане на енергийните продукти и на електроенергията, посочената директива цели да се осигури правилното функциониране на вътрешния пазар в енергийния сектор, като се предотврати по-конкретно нарушаване на конкуренцията (решение от 9 март 2023 г., RWE Power, C-571/21, EU:C:2023:186, т. 35 и цитираната съдебна практика).

- 31 За тази цел, що се отнася до производството на електроенергия, законодателят на Съюза е избрал, както е видно в частност от страница 5 от изложението на мотивите към предложението за директива на Съвета относно преструктурирането на правната рамка на Общността за данъчно облагане на енергийните продукти (ОВ С 139, 1997 г., стр. 14), да наложи на държавите членки, в съответствие с член 1 от Директива 2003/96, облагането на произведената електроенергия, като енергийните продукти, използвани за производството на същата, трябва съответно да бъдат освободени от данъчно облагане, за да се избегне двойното данъчно облагане на електроенергията (вж. в този смисъл решение от 9 март 2023 г., RWE Power, C-571/21, EU:C:2023:186, т. 36 и цитираната съдебна практика).
- 32 Вярно е, че Директива 2003/96 не изключва всеки риск от двойно данъчно облагане, тъй като съгласно член 14, параграф 1, буква а), второ изречение от тази директива държава членка може да обложи енергийните продукти, използвани за производството на електроенергия, поради причини, свързани с опазването на околната среда (вж. в този смисъл решение от 4 юни 2015 г., Kernkraftwerke Lippe-Ems, C-5/14, EU:C:2015:354, т. 51). С тази разпоредба законодателят на Съюза е искал изрично да позволи на държавите членки да дерогират режима на задължително освобождаване, въведен с Директива 2003/96 (вж. в този смисъл решение от 16 октомври 2019 г., UPM France, C-270/18, EU:C:2019:862, т. 52 и цитираната съдебна практика).
- 33 Всъщност в това отношение следва да се отбележи, че от съображения 6, 7, 11 и 12 от тази директива е видно, че тя цели и да насърчи постигането на целите на политиката в областта на околната среда (решение от 30 януари 2020 г., Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, т. 32 и цитираната съдебна практика).
- 34 Директива 2003/96 обаче няма за цел да въведе общо освобождаване. Също така, след като член 14, параграф 1 от тази директива изброява изчерпателно задължителните освобождавания, които държавите членки трябва да извършат в рамките на данъчното облагане на енергийните продукти и електроенергията, тази разпоредба не може да се тълкува разширително, тъй като това би лишило въведеното с тази директива хармонизирано данъчно облагане от всякакво полезно действие (решение от 9 март 2023 г., RWE Power, C-571/21, EU:C:2023:186, т. 30 и цитираната съдебна практика).
- 35 Както отбелязва генералният адвокат в точка 37 от заключението си, това тълкуване се прилага по-конкретно по отношение на правомощието, предоставено на държавите членки с член 14, параграф 1, буква а), второ изречение от Директива 2003/96, да дерогират задължителното освобождаване от данъчно облагане на енергийните продукти, използвани за производството на електроенергия. Всъщност, както бе припомнено в точки 29 и 31 от настоящото решение, Директива 2003/96 има за цел да установи режим на хармонизирано данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията, в рамките на който правилото е, че се извършва облагане, но това, разбира се, се прави само веднъж, за да се избегне двойното данъчно облагане на електроенергията. Следователно възможността за данъчно облагане на енергийните продукти, използвани за производството на електроенергия, поради причини, свързани с опазването на околната среда, представлява дерогация от принципа за единно данъчно облагане на електроенергията.
- 36 Тъй като счита, че Съдът все още не се е произнесъл по въпроса при какви условия може да се приеме, че данък върху енергийните продукти, използвани за производството на електроенергия, по смисъла на член 14, параграф 1, буква а), второ изречение от Директива

2003/96 се събира „поради причини, свързани с опазването на околната среда“, запитващата юрисдикция иска да установи дали може да използва критериите, които Съдът е развил в практиката си относно понятието „специално предназначение“ по смисъла на член 1, параграф 2 от Директива 2008/118 и за прилагането на член 14, параграф 1, буква а), второ изречение от Директива 2003/96.

- 37 Съгласно член 1, параграф 2 от Директива 2008/118 държавите членки могат да налагат допълнителни косвени данъци върху акцизните стоки при две условия. От една страна, тези данъци трябва да имат специално предназначение, а от друга — те трябва да са в съответствие с правилата на Съюза, приложими по отношение на акцизите или данъка върху добавената стойност при определянето на данъчната основа, изчисляването на данъчното задължение, облагането и контрола на данъка.
- 38 В акта за преюдициално запитване е посочено само първото от тези условия. В това отношение от практиката на Съда следва, че специално предназначение по смисъла на тази разпоредба е всяко предназначение, което не е от чисто бюджетен характер (решение от 5 март 2015 г., *Statoil Fuel & Retail*, C-553/13, EU:C:2015:149, т. 37, и определение от 7 февруари 2022 г., *Vapo Atlantic*, C-460/21, EU:C:2022:83, т. 23).
- 39 Въпреки това, тъй като всеки данък непременно има бюджетна цел, само по себе си обстоятелството, че данъкът има такава цел, не е достатъчно, за да се изключи възможността да се приеме, че този данък има и специално предназначение по смисъла на член 1, параграф 2 от Директива 2008/118, като в противен случай тази разпоредба би била лишена от полезно действие (вж. в този смисъл решение от 5 март 2015 г., *Statoil Fuel & Retail*, C-553/13, EU:C:2015:149, т. 38, и определение от 7 февруари 2022 г., *Vapo Atlantic*, C-460/21, EU:C:2022:83, т. 24).
- 40 Освен това, ако предварително определеното предназначение на постъпленията от данък за финансирането от страна на органите на държава членка на предоставени им правомощия може да съставлява елемент, който следва да се вземе предвид за установяване на наличието на специално предназначение, подобно предназначение, което е изцяло предмет на вътрешната организация на бюджета на държава членка, не може само по себе си да бъде достатъчно условие, тъй като всяка държава членка, независимо от преследваната цел, може да реши да предначини приходите от подобен данък за финансиране на определени разходи. В противен случай всяко едно предназначение може да бъде квалифицирано като специфично по смисъла на член 1, параграф 2 от Директива 2008/118, което напълно би лишило установения с тази директива хармонизиран акциз от полезно действие и би било в противоречие с принципа, че разпоредба, съставляваща дерогация, каквато е посоченият член 1, параграф 2, трябва да се тълкува стеснително (решение от 5 март 2015 г., *Statoil Fuel & Retail*, C-553/13, EU:C:2015:149, т. 39, и определение от 7 февруари 2022 г., *Vapo Atlantic*, C-460/21, EU:C:2022:83, т. 26).
- 41 Така, за да се приеме, че даден данък, предназначението на приходите от който е предварително определено, има специално предназначение по смисъла на член 1, параграф 2 от Директива 2008/118, данъкът трябва сам по себе си да има за цел да осигури посоченото специално предназначение, така че да е налице пряка връзка между използването на приходите и целта на въпросното данъчно облагане (вж. в този смисъл решение от 5 март 2015 г., *Statoil Fuel & Retail*, C-553/13, EU:C:2015:149, т. 41, и определение от 7 февруари 2022 г., *Vapo Atlantic*, C-460/21, EU:C:2022:83, т. 25).

- 42 При липсата на такъв механизъм за предварително определяне на предназначението на постъпленията може да се приеме, че данъкът, който се налага върху акцизни стоки, има специално предназначение по смисъла на член 1, параграф 2 от Директива 2008/118 само ако е бил създаден — що се отнася до неговата структура, и по-специално до обекта на облагане или ставката — така, че да въздейства върху поведението на данъчнозадължените лица по начин, който да позволи изпълнението на посоченото специално предназначение, по-конкретно като се налагат високи данъци върху разглежданите стоки, за да се възпре тяхното потребление (решение от 5 март 2015 г., *Statoil Fuel & Retail*, C-553/13, EU:C:2015:149, т. 42, и определение от 7 февруари 2022 г., *Vapo Atlantic*, C-460/21, EU:C:2022:83, т. 27).
- 43 Докато Endesa счита, че тази съдебна практика относно член 1, параграф 2 от Директива 2008/118 е приложима към член 14, параграф 1, буква а), второ изречение от Директива 2003/96, испанското правителство твърди, че двата режима на данъчно облагане, въведени с тези разпоредби, не са достатъчно сходни. От своя страна Европейската комисия счита, че при прилагането на член 14, параграф 1, буква а), второ изречение от тази директива не следва да се проверява дали съществува пряка връзка между използването на приходите и целта на въпросното данъчно облагане по смисъла на съдебната практика по член 1, параграф 2 от Директива 2008/118, за да се установи дали държава членка е дерогирала задължителното освобождаване от данъчно облагане на енергийните продукти „поради причини, свързани с опазването на околната среда“. При това положение тя счита, че възприетият в тази съдебна практика критерий за структурата на данъка е релевантен за извършването на тази проверка, тъй като тази структура действително може да насърчи използването на по-екологично чисти енергийни продукти.
- 44 В това отношение следва да се отбележи, че режимът на данъчно облагане по член 14, параграф 1, буква а), второ изречение от Директива 2003/96 несъмнено се различава от режима на данъчно облагане по член 1, параграф 2 от Директива 2008/118, по-специално по това, че първият режим представлява дерогация от задължително освобождаване от данъчно облагане, а вторият се отнася до допълнително облагане на акцизни стоки, които вече са били обложени с данък.
- 45 При това положение „причините, свързани с опазването на околната среда“ по смисъла на член 14, параграф 1, буква а), второ изречение от Директива 2003/96, могат да попаднат в категорията „специално предназначение“ по смисъла на член 1, параграф 2 от Директива 2008/118, тъй като специалното предназначение на данъка, събиран по такива причини, е именно да се допринесе за опазването на околната среда.
- 46 При тези обстоятелства следва да се приеме, че даден данък се събира „поради причини, свързани с опазването на околната среда“ по смисъла на член 14, параграф 1, буква а), второ изречение от Директива 2003/96, когато има пряка връзка между използването на приходите и целта на въпросния данък или когато този данък, без да преследва чисто бюджетна цел, е създаден — що се отнася до неговата структура, и по-специално до обекта на облагане или данъчната ставка — така, че да въздейства върху поведението на данъчнозадължените лица по начин, който да позволява осигуряването на по-добро опазване на околната среда, например като се налагат високи данъци върху разглежданите стоки, за да се възпре тяхното потребление, или като се насърчава потреблението на други продукти, чието действие е по-малко вредно за околната среда.

- 47 Когато Съдът е сезиран с преюдициално запитване, с което се цели да се установи дали въведен от държава членка данък се събира „поради причини, свързани с опазването на околната среда“ по смисъла на член 14, параграф 1, буква а), второ изречение от Директива 2003/96, неговата задача е по-скоро да изясни на запитващата юрисдикция критериите, чието прилагане ще ѝ позволи да определи дали този данък действително е събран по такива причини, отколкото самият Съд да извършва тази преценка, още повече че не разполага непременно с цялата необходима за това информация (вж. по аналогия определение от 7 февруари 2022 г., *Varo Atlantic*, C-460/21, EU:C:2022:83, т. 28 и цитираната съдебна практика).
- 48 В случая най-напред следва да се отбележи, че запитващата юрисдикция иска да се установи дали, като дерогира задължителното освобождаване от данъчно облагане на въглищата, използвани за производството на електроенергия, испанският законодател действително е целял да защити околната среда, като се има предвид обстоятелството, че според нея тази цел не е включена в структурата на данъка, приходите от който се използват за финансиране на разходите на националната електроенергийна система.
- 49 В това отношение, макар да е вярно, че от преамбюла на Закон 15/2012 е ясно, че с приемането на този закон за изменение законодателят е възнамерявал да адаптира „[испанската] данъчна система към използване на [енергията], което е по-ефективно и съобразено с екологията и устойчивото развитие“, за да не бъдат тези мотиви само привидни, те трябва да се потвърждават и от последиците, които това данъчно облагане може да породи на практика.
- 50 Що се отнася до изразените от запитващата юрисдикция съмнения относно това дали приходите от данъка се използват за финансиране на разходите на националната електроенергийна система, следва да се отбележи, от една страна, че за прилагането на член 14, параграф 1, буква а), второ изречение от Директива 2003/96 не се изисква непременно, както следва от точки 42 и 45 от настоящото решение, пряка връзка между използването на приходите и целта на въпросното данъчно облагане. От друга страна, когато преценява структурата на съответния данък, може да се наложи запитващата юрисдикция да вземе предвид съвкупност от елементи, сред които характеристиките на данъка и условията за неговото прилагане, както и начина, по който този данък влияе или трябва да повлияе върху поведението на данъчнозадължените лица. Доколкото приходите от посочения данък се използват за целите на модеризирането на тази система, за да се постигнат поставените от Европейския съюз цели в областта на околната среда, включително намаляването на емисиите на парникови газове и неутралността по отношение на климата, тези елементи могат да потвърдят, че данъкът действително има за цел опазването на околната среда.
- 51 Освен това, както отбелязва Комисията, като се има предвид вероятното намаляване на използването на въглища за производството на електроенергия, дългосрочните бюджетни последици от данъчното облагане на въглищата, използвани за производството на електроенергия, трябва да се преценяват от гледна точка на въздействието на това данъчно облагане върху околната среда. Според тази институция дерогацията от задължителното освобождаване от данъчно облагане може да се сравни с други мерки с „двоен резултат“, а именно да допринасят за бюджета и да влияят върху поведението. При въвеждането на такива мерки могат да се осигурят значителни бюджетни приходи, които в дългосрочен план след постигане на целта им за опазване на околната среда постепенно намаляват, след като данъчнозадължените лица адаптират поведението си.

- 52 По-нататък, запитващата юрисдикция иска да се установи дали е възможно да се счете, че структурата на данъка отразява целта за опазване на околната среда, обявена в преамбюла на Закон 15/2012, тъй като акцизните ставки се определят въз основа на калорийната мощност на въглищата, използвани за производството на електроенергия.
- 53 В това отношение от член 10, параграф 1 от Директива 2003/96, следва, че считано от 1 януари 2004 г., минималните данъчни ставки за електроенергията са фиксирани, както е посочено в таблица В от приложение I към тази директива, за промишлени и за битови нужди. Както обаче отбелязва генералният адвокат в точка 55 от заключението си, що се отнася до каменните въглища и кокса, в текстовете на тази таблица В на няколко езика, озаглавена „Минимални данъчни ставки на горивата за отопление и електроенергията“, изрично се посочва „горна топлина на изгаряне“ на каменните въглища и кокса. При това положение, макар в текста на испански език на въпросната таблица В да не се споменава тази калорийна мощност, фактът, че испанският законодателя я е ползвал като база при облагането на използването на въглищата, не води до извода, че данъкът върху въглищата не е бил приет поради причини, свързани с опазването на околната среда.
- 54 Накрая, запитващата юрисдикция иска да се установи дали, за да бъде изпълнена целта, свързана с опазването на околната среда, е достатъчно да се събират данъци върху определени невъзобновяеми енергийни продукти, а използването на енергийни продукти, които се считат за по-екологично чисти, да не подлежи на данъчно облагане.
- 55 В това отношение следва да се подчертае, че анализът на един данък по принцип трябва да се извършва във всеки отделен случай с оглед на специфичните особености и характеристики на съответния данък. Тъй като данъкът възпира потреблението на вреден за околната среда продукт, следва да се приеме, че той допринася за опазването на околната среда.
- 56 Следователно самото обстоятелството, че както изтъква Endesa, испанското правителство е освободило отново от данъчно облагане въгледородите, използвани за производството на електроенергия, докато въглищата, използвани за същата тази цел, се облагат с данък, не доказва само по себе си, че дерогацията от задължителното освобождаване от облагане на въглищата, използвани за производството на електроенергия, няма действителна екологична цел.
- 57 С оглед на всички изложени по-горе съображения на поставените въпроси следва да се отговори, че член 14, параграф 1, буква а), второ изречение от Директива 2003/96 трябва да се тълкува в смисъл, че национално законодателство, което предвижда облагане с данък на въглищата, използвани за производството на електроенергия, отговаря на предвиденото в тази разпоредба условие данъкът да е въведен „поради причини, свързани с опазването на околната среда“, когато съществува пряка връзка между използването на приходите и целта на въпросния данък или когато този данък, без да преследва чисто бюджетна цел, е създаден — що се отнася до неговата структура, и по-специално до обекта на облагане или данъчната ставка — така, че да въздейства върху поведението на данъчнозадължените лица по начин, който да позволява осигуряването на по-добро опазване на околната среда.

По съдебните разноси

- 58 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 14, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96/ЕО на Съвета от 27 октомври 2003 година относно реструктурирането на правната рамката на Общността за данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията

трябва да се тълкува в смисъл, че

национално законодателство, което предвижда облагане с данък на въглищата, използвани за производството на електроенергия, отговаря на предвиденото в тази разпоредба условие данъкът да е въведен „поради причини, свързани с опазването на околната среда“, когато съществува пряка връзка между използването на приходите и целта на въпросния данък или когато този данък, без да преследва чисто бюджетна цел, е създаден — що се отнася до неговата структура, и по-специално до обекта на облагане или данъчната ставка — така, че да въздейства върху поведението на данъчнозадължените лица по начин, който да позволява осигуряването на по-добро опазване на околната среда.

Подписи