

Дело C-833/21

**Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от
Процедурния правилник на Съда**

Дата на постъпване в Съда:

31 декември 2021 г.

Запитваща юрисдикция:

Audiencia Nacional (Испания)

Дата на акта за преюдициално запитване:

14 декември 2021 г.

Жалбоподател:

Endesa Generación, S. A.

Ответник:

Tribunal Económico Administrativo Central (Испания)

Предмет на главното производство

Определяне на дължимия данък върху въглищата, с който се облага използването им за производство на електроенергия.

Предмет и правно основание на преюдициалното запитване

Искане за тълкуване, отправено на основание член 267 ДФЕС, на понятието „причини, свързани с опазването на околната среда“ по член 14, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96, във връзка с испанския данък върху въглищата, използвани за производство на електроенергия.

Преюдициални въпроси

1) Съвместима ли е с член 14, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96/ЕО испанската национална 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 данъчните 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?

Релевантни разпоредби от правото на Съюза

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

Съгласно съображение 2 от тази директива тя има за цел да въведе минимална данъчна ставка за електроенергията и енергийните продукти за целите на правилното функциониране на вътрешния пазар.

Предвидено е с данък да се облага крайното потребление на електроенергията, така че съгласно член 14, параграф 1, буква а) от директивата държавите членки освобождават от данъци „енергийни продукти и електроенергия, използвани за производството на електроенергия и електроенергията, използвана за да се поддържа възможността за производство на електроенергия“. Същият параграф позволява на държавите членки поради причини, свързани с опазването на околната среда, да обложат тези продукти с данъци, без да трябва да се съобразяват с минималните нива на облагане, предвидени в директивата.

Съдебна практика на Съда на Европейския съюз

В решение от 7 март 2018 г., C-31/17, Cristal Union, Съдът се произнася относно задължителните освобождавания, предвидени в член 14, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96, приемайки следното:

„25. Също така, при положение че член 14, параграф 1 от Директива 2003/96 изброява изчерпателно задължителните освобождавания, които държавите членки трябва да извършат в рамките на данъчното облагане на енергийните продукти и електроенергията [...], неговата разпоредба не може

да се тълкува разширително, тъй като това би лишило въведеното с тази директива хармонизирано данъчно облагане от всякакво полезно действие.

26. Следователно, както Съдът вече е постановил, член 14, параграф 1, буква а), първо изречение от Директива 2003/96, доколкото налага на държавите членки задължението да не облагат с данък енергийните продукти, използвани за производството на електроенергия, предвижда точно и безусловно задължение, така че тази разпоредба предоставя на частноправните субекти правото да се позовават на него пряко пред националния съд [...].

27. По-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 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 който 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“.

По отношение на условията, на които трябва да отговаря даден данък, за да има специално предназначение, като наличието на причини, свързани с опазването на околната среда, в решение от 5 март 2015 г., Statoil Fuel & Retail, C-553/13, което се отнася до идентично понятие, съдържащо се в член 1, параграф 2 от Директива 2008/118, се посочва, че:

„37. Що се отнася до първото от тези условия, което единствено е посочено в поставените въпроси, съгласно практиката на Съда специалното предназначение по смисъла на член 1, параграф 2 от Директива 2008/118 означава наличието на цел, която не е с изцяло бюджетен характер [...].

41. За да може въз основа на предварително определеното предназначение на постъпленията от данъка, който се налага върху акцизни стоки, да се приеме, че този данък има специално предназначение по смисъла на същата разпоредба, е важно разглежданият данък сам по себе си да има за цел да гарантира изпълнението на посоченото специално предназначение и следователно да е налице пряка връзка между използването на постъпленията от данъка и специалното предназначение [...].

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 данъкоплатците по начин, който да позволи изпълнението на посоченото специално предназначение, например като се налагат високи данъци върху разглежданите стоки, за да се възпре тяхното потребление [...]“.

Релевантни разпоредби от националното право

Ley 22/2005 (Закон 22/2005) от 18 ноември 2005 г.

С този закон се транспонира Директива 2003/96/ЕИО в испанското право и се въвежда данък върху въглищата чрез изменението на Ley 38/1992 de impuestos especiales (Закон 38/1992 за акциза) от 28 декември 1992 г. с въвеждането на глава III „Акциз върху въглищата“.

Основанието за възникване на данъчно задължение е пускането на въглищата за потребление, въпреки че съгласно член 79, параграф 3 от Закон 38/1992 сделките, представляващи пускане на въглища за потребление, когато включват използването им за производство на електроенергия и за комбинирано производство на електроенергия и топлинна енергия, са освободени от данък.

Данъчната основа се определя от калоричността на въглищата, предмет на облагаемите сделки, изразена в гигаджаули, а данъчната ставка е 0,15 EUR на гигаджаул.

Ley 15/2012 de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (Закон 15/2012 за данъчни мерки за енергийна устойчивост) от 27 декември 2012 г.

С този закон се отменя освобождаването от данък, предвидено в член 79, параграф 3 от Закон 38/1992, на потреблението на въглища, използвани за производство на електроенергия и за комбинирано производство на електроенергия и топлинна енергия.

Този закон предвижда и данъчна ставка от 0,65, въпреки че впоследствие с Real Decreto ley 9/2013, por el que se adoptan medidas urgentes para garantizar la estabilidad financiera del sistema eléctrico (Кралски декрет-закон 9/2013 за приемане на спешни мерки с цел гарантиране на финансовата стабилност на електрическата система) от 12 юли 2013 г. се въвежда намалена ставка от 0,15 на гигаджаул за въглищата, предназначени за използване, свързано със стопанска дейност, при условие че не се използват за комбинирано производство и за пряко или непряко производство на електроенергия. Посоченият кралски декрет урежда данъчното облагане на доставките на въглища, предназначени за използване в централа за комбинирано производство на електроенергия и полезна топлинна енергия, като посочените данъчни ставки се прилагат в зависимост от съответната част на

въглицата, относима към произведената електроенергия, измерена на изводите на алтернаторите, и към полезната топлинна енергия, като по този начин то е съобразено в това отношение с практиката на Съда на Европейския съюз.

Във втора допълнителна разпоредба от Закон 15/2012 са предвидени „разходи за електроенергийната система“, като в ежегодните закони за общия държавен бюджет с цел финансиране на разходите за електроенергийната система, посочени в Ley 54/1997 del Sector Eléctrico (Закон 54/1997 за електроенергийния сектор) от 27 ноември 1997 г., се предвижда сума, равна на сбора от i) очаквания годишен размер на събраните от държавата данъци и такси, предвидени в този закон, и ii) очаквания размер на прихода от тръжната продажба на квоти за емисии на парникови газове, но не повече от 500 милиона евро.

Що се отнася до целта на Закон 15/2012, в изложението на мотивите към него се посочва следното: „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.

В днешното общество нарастващото въздействие на производството и потреблението на енергия върху екологичната устойчивост изисква нормативна и регулаторна рамка, която гарантира на всички правилното функциониране на енергийния модел, който също така допринася за запазването на нашето богато природно наследство.

В основата на настоящия закон е залегнал член 45 от Конституцията — разпоредба, съгласно която опазването на околната среда се нарежда сред водещите принципи на социалните и икономическите политики. Поради това една от осите на тази данъчна реформа е интернализиране на екологичните разходи, произтичащи от производство на електроенергия и съхранението на отработеното ядрено гориво или радиоактивните отпадъци. По този начин [настоящият] закон трябва да служи като стимул за подобряване на равнищата ни на енергийна ефективност, като същевременно гарантира по-добро управление на природните ресурси и усъвършенстване на новия модел на устойчиво развитие както от икономическа и социална гледна точка, така и от гледна точка на околната среда.

Настоящата реформа допринася и за включването на политиките в областта на околната среда в нашата данъчна система, която обхваща както пряко екологичните данъци, така и възможността за включване на екологичния елемент в други съществуващи вече данъци.

Ценностите и целите, които стоят в основата на настоящия закон, са общи за всички сектори, поради което те трябва да бъдат крайъгълният камък на съгласуваността между секторните мерки особено когато засягат сектор с такова икономическо и екологично значение за страната, какъвто е енергийният сектор.

За тази цел с настоящия закон се регламентират три нови данъка: данък върху стойността на производството на електроенергия, данък върху производството на отработено ядрено гориво и радиоактивни отпадъци, получени в резултат на производството на ядрена енергия, и данък за съхранение на отработено ядрено гориво и радиоактивни отпадъци в централизираните съоръжения; въвежда се такса за използване на вътрешнотериториални води за производство на електроенергия; изменят се равнищата на данъчно облагане за природния газ и въглицата и се отменя освобождаването от данък на енергийните продукти, използвани за производство на електроенергия и за комбинирано производство на електроенергия и полезна топлинна енергия [...]“.

Закон 15/2012 запазва освобождаването от данък на минералните масла по отношение на производството на електроенергия в електроцентрали или производството на електроенергия или комбинираното производство на електроенергия и топлинна енергия в комбинирани електроцентрали по отношение на моторните горива, включени в приложното му поле, сред които са природният газ и дизеловото гориво.

Закон 54/1997 за електроенергийния сектор от 27 ноември 1997 г.

Този закон урежда разходите за електроенергийната система и тяхното финансиране.

Възнаграждение за дейностите, извършвани в рамките на електроенергийната система

По отношение на възнаграждението за **дейността по производство** се предвижда следното:

a) Въз основа на цената, предложена на пазарния оператор от различните производители, електроенергията се заплаща в зависимост от най-високата цена по офертата на последния производител, чието включване в системата е било необходимо, за да се задоволи търсенето на електроенергия.

b) Заплаща се гаранцията за мощност, действително предоставяна от всеки производител в системата, която се определя при отчитане на проверената разполагаема мощност и технологията на съоръжението както в краткосрочен и дългосрочен план, така и за всеки програмен период, като цената ѝ се определя въз основа на дългосрочните нужди от капацитет на системата.

с) Заплащат се допълнителните услуги за производството на електроенергия, необходими за да се гарантира адекватно снабдяване на потребителите.

Топлоелектрическите централи, произвеждащи електроенергия чрез изгаряне на въглища, получават възнаграждения за дейността по производство, съответстващо на гаранцията за мощност, която всеки производител предоставя действително в системата.

Що се касае до **дейността по пренос**, възнаграждението за нея се определя с подзаконов акт, като се вземат предвид разходите за инвестиции, експлоатация и поддръжка на инсталациите, както и други разходи, необходими за осъществяването на дейността.

Вознаграждението за **дейността по разпределение** се определя с подзаконов акт и позволява възнаграждението на всеки субект да се определя по следните критерии: разходите за инвестиции, експлоатация и поддръжка на съоръженията, преминаващата електроенергия, модела, характеризиращ зоните на разпределение, стимулите за качество на снабдяването и намаляване на загубите.

Вознаграждението за **дейността по доставка**, което се заплаща от клиентите по тарифа, се определя въз основа на разходите за дейностите, които се считат за необходими за снабдяването на тези потребители с електроенергия, както и, когато е приложимо, разходите, свързани с програмите за стимулиране на управлението на търсенето. Вознаграждението за разходите за доставка на отговарящите на условията потребители се договаря свободно между търговците и техните клиенти.

Разходи за електроенергийната система

За **постоянни разходи за функциониране на системата** се считат i) разходите, които поради осъществяване на дейностите по доставка на електроенергия могат да бъдат включени в системата, ii) разходите, признати на системния оператор и пазарния оператор, и iii) разходите за функционирането на Comisión Nacional del Sistema Eléctrico (Национална електрическа комисия, Испания).

За **разходи за диверсификация и сигурност на доставките** се считат премийните плащания, посочени в член 30, параграф 4 от този закон.

Ley 24/2013 del Sector Eléctrico (Закон 24/2013 за електроенергийния сектор) от 26 декември 2013 г.

В дял III „Икономическа и финансова устойчивост на електроенергийната система“ от Закон 24/2013 е въведен нов режим на възнаграждение за

дейностите по производство, разпределение и доставка на електроенергия, влязъл в сила на 28 декември 2013 г.

Член 14, параграф 5 от него предвижда:

„Възнаграждението за дейността по производство съдържа следните елементи:

а) Електрическата енергия, договорена на пазара за ден напред и на пазарите за търгове в рамките на деня, се заплаща въз основа на равновесната цена между предлагането и търсенето на електрическа енергия на тези пазари, получена благодарение на въведените механизми.

Електрическата енергия, договорена на двустранни пазари — физически или форуърдни, се заплаща въз основа на цената на сделките, окончателно сключени на въпросните пазари. Този елемент на възнаграждението се определя, като се вземат предвид претърпените загуби в мрежите, както и разходите, причинени от смущенията в нормалното функциониране на системата за предлагане.

б) Балансиращите услуги, необходими за да се гарантира адекватно снабдяване на потребителите.

С подзаконов акт се определя кои услуги се считат за услуги, балансиращи енергийната система, както и режимът им на възнаграждение, като се прави разграничение между задължителни и незадължителни услуги.

с) Когато е приложимо, възнаграждението, свързано с механизма за осигуряване на капацитет, определян със заповед на Ministro de Industria, Energía y Turismo (министър на промишлеността, енергетиката и туризма, Испания), с който се осигурява адекватност на ресурсите на системата и се стимулира управлението на разполагаемата мощност.

д) Когато е приложимо, допълнителното възнаграждение по параграф 6 за дейността по производство на електрическа енергия в електрическите мрежи на териториите извън полуострова.

е) Когато е приложимо, специфичното възнаграждение по параграф 7 за производството на електрическа енергия от възобновяеми източници, за високоефективното комбинирано производство на енергия и за производството на електрическа енергия от остатъци“.

Кратко представяне на фактите и на главното производство

- 1 Жалбоподателят е предприятие за производство на електроенергия чрез потребление на въглища. Жалбоподателят придобива въглищата чрез свързано дружество, което декларира придобитите за препродажба

количества от това гориво като освободени от данък върху въглищата, тъй като основанието за възникване на данъчно задължение е потреблението.

- 2 В резултат на извършена проверка данъчният орган констатира, че е възникнало данъчно задължение и данъкът е станал изискуем в момента на придобиването от жалбоподателя на количествата въглища, за да бъдат използвани за производството на електроенергия, а данъчната основа за облагане с данъка е трябвало да се определи въз основа на горната топлина на изгаряне на въглищата, независимо от действително използваната енергия за производството на електроенергия. По тези съображения данъчният орган определя повторно размера на данъчното задължение и изисква от жалбоподателя да плати по-висок данък и съответните лихви за забава.
- 3 Жалбоподателят подава жалба по административен ред до Tribunal Económico Administrativo Central (Централен административно-икономически съд, Испания) (наричан по-нататък „TEAC“) на 7 април 2016 г. срещу ревизионния акт, свързан с данъка върху въглищата за финансовата 2013 г., оспорвайки i) данъчната основа, определена въз основа на горната топлина на изгаряне на въглищата, тъй като според него тя трябва да се определи, като се вземе предвид само действително използваната за производството на електроенергия калоричност, ii) данъчното облагане на 268 717,98 тона въглища, които свързаното дружество е декларирало като освободени от данък за финансовата 2011 г., тъй като са предназначени за препродажба и са използвани впоследствие от жалбоподателя за производство на електроенергия, и iii) съответствието с правото на Съюза на данъка върху въглищата, използвани за производство на електроенергия.
- 4 В решението си от 28 март 2019 г. TEAC i) отказва да вземе предвид долната топлина на изгаряне на въглищата за определянето на данъчната основа за данъка върху въглищата, ii) посочва, че не е налице двойно данъчно облагане на количествата въглища, декларирани като освободени поради предназначението им за препродажба, когато придобиващият ги използва за собствено потребление при производството на електроенергия, основание за възникване на задължение за плащане на данък върху въглищата, и iii) не се произнася относно съответствието с правото на Съюза на Закон 15/2012 за данъчни мерки за енергийна устойчивост от 27 декември 2012 г., с който е отменено освобождаването от данък върху въглищата на потреблението на въглищата, предназначени за производство на електроенергия.
- 5 Жалбоподателят подава жалба по съдебен ред до запитващата юрисдикция, като повдига въпроси, идентични с повдигнатите в административното производство, и иска да се отправи преюдициално запитване относно съвместимостта на Закон 15/2012 с правото на Съюза.

Основни доводи на страните в главното производство

- 6 Доводите на страните са изложени в представените становища в административното производство.

Кратко изложение на мотивите за преюдициално запитване

- 7 Запитващата юрисдикция стига до убеждението, че ако данъчната ставка зависи от произведената топлинна енергия чрез потребление на въглища, измерена в гигаджаули, няма причина да се взема предвид само действително използваната енергия за производството на електроенергия. Тя също така счита, че е възникнало данъчно задължение, когато жалбоподателят придобива въглищата от свързаното му дружество, за да ги използва за производството на електроенергия.
- 8 Запитващата юрисдикция изпитва съмнения относно съответствието на въведеното в испанското право данъчно облагане на потреблението на въглища, предназначени за производството на електроенергия, с правната уредба на Европейския съюз относно преструктурирането на правната рамка на Общността за данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията.
- 9 В случай че трябва да се счита, че данъкът върху въглищата, с който се облагат въглищата, предназначени за използването им за производство на електроенергия, няма свързано с опазването на околната среда предназначение по смисъла на член 14, параграф 1 от Директива 2003/96/ЕО, испанският закон би бил несъвместим с правото на Съюза и определянето на данъчното задължение от данъчния орган би било неправилно.
- 10 По-конкретно запитващата юрисдикция изпитва сериозни съмнения относно естеството на предназначението на този данък, тъй като, за да има даден данък специално предназначение по смисъла на член 14, параграф 1, буква а) от нея, той не може да има само бюджетно предназначение, каквото е финансирането на разходите за испанската електроенергийна система. Такова бюджетно предназначение произтича от факта, че в самия Закон 15/2012 изрично се посочва, че в ежегодните закони за общия държавен бюджет се предвижда очакван годишен размер на събраните данъци, предвидени в този закон, с цел финансиране на разходите за електроенергийната система, посочени в член 16 от Закон 54/1997 за електроенергийния сектор от 27 ноември 1997 г.
- 11 Свързаното с опазването на околната среда предназначение, посочено в изложението на мотивите към Закон 15/2012, не е отразено в структурата на данъка и данъците не се събират с цел намаляване на въздействието на използването на въглищата за производството на електроенергия върху околната среда. От друга страна, обстоятелството, че се облага с данък използването за производството на електроенергия на енергиен продукт,

причиняващ силно замърсяване, изглежда не отговаря на условията, които са необходими, за да се счита, че даден данък има специално предназначение, като се има предвид маргиналистичната система за определяне на цените на пазара на електроенергия и обстоятелството, че топлоелектрическите централи на въглища не са изключени от възнагражденията за гаранцията за производство, които допринасят за нейната икономическа и финансова устойчивост.

РАБОТЕН ДОКУМЕНТ