Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
A. RANTOS
представено на 2 февруари 2023 година [1]

Дело C-833/21

Endesa Generación SA
срещу
Tribunal Económico-Administrativo Central

(Преюдициално запитване, отправено от Audiencia Nacional (Национален съд, Испания)

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Директива 2003/96/ЕО — Данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията — Член 14, параграф 1, буква а) — Освобождаване от данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията, използвани за производството на електроенергия, както и на електроенергията, използвана, за да се поддържа възможността за производство на електроенергия — Възможност за държавите членки да дерогират този режим на освобождаване поради „причини, свързани с опазването на околната среда“ — Национален данък върху въглищата, използвани за производство на електроенергия — Цели на политиката в областта на околната среда — Критерии за оценка“

I. Въведение

1. Член 14, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96/ЕО [2] относно данъчното облагане на енергийните продукти и електроенергията предвижда освобождаване от данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията, използвани за производството на електроенергия, както и на електроенергията, използвана, за да се поддържа възможността за производство на електроенергия. Тази разпоредба гласи също, че по изключение държавите членки могат да облагат тези продукти с данъци поради причини, свързани с опазването на околната среда, без да трябва да се съобразяват с минималните нива на облагане, предвидени в Директивата.

2. При какви условия може да се приеме, че предвиденото в националното законодателство данъчно облагане на въглищата, използвани за производството на електроенергия, е въведено „поради причини, свързани с опазването на околната среда“, по смисъла на член 14, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96? Това по същество е въпросът, поставен от Audiencia Nacional (Национален съд, Испания).

[1] Език на оригиналния текст: френски.

[2] Директива на Съвета от 27 октомври 2003 година относно преструктурирането 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).

3. Преюдициалното запитване е отправено в рамките на спор между Endesa Generación SA (наричано по-нататък „Endesa“) и Tribunal Económico Administrativo Central (Централен административно-икономически съд, Испания) по повод на акт за установяване на данъчни задължения във връзка с прилагането на испанския данък върху въглищата, що се отнася до използваните от топлоелектрическа централа въглища за производството на електроенергия.

II. Правна уредба

A. Правото на Съюза

1. Директива 2003/96

4. Член 1 от Директива 2003/96 гласи:

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

5. Член 2 от тази директива предвижда:

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

[…]

б) с кодове по КН[3] 2701, 2702 и от 2704 до 2715;

[…]

5. 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[4].

[…]“.

6. Член 4 от посочената директива гласи:

„1. Нивата на облагане с данъци, които държавите членки прилагат за енергийните продукти и електроенергията, изброени в член 2, не могат да бъдат по-малки от минималните нива на облагане с данъци, посочени в настоящата директива.

2. За целите на настоящата директива „ниво на облагане с данъци“ представлява общо наложените задължения, обхващащи всички косвени данъци (с изключение на [данъка

3 Комбинираната номенклатура.

4 ОВ L 279, 2001 г., стр. 1.

върху добавената стойност (ДДС)], изчислени пряко или косвено върху количеството енергийни продукти и електроенергия при пускането им за потребление“.

7. Член 10 от същата 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[5]“.

8. Член 14, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96 гласи:

„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“.

2. Директива 2008/118/ЕО

9. Член 1 от Директива 2008/118/ЕО[6], която по силата на член 47 отменя и заменя Директива 92/12, считано от 1 април 2010 г., 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“):

а) 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

[5] Директива 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] 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).

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.

3. Държавите членки могат да налагат данъци върху:

а) продуктите, които не са акцизни стоки;

[…]

Налагането на такива данъци обаче не може да води до формалности при преминаването на граници, когато се осъществява търговия между държавите членки“.

Б. Испанското право

10. Ley 22/2005 por la que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas comunitarias en materia de fiscalidad de productos energéticos y electricidad y del régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de estados miembros diferentes, y se regula el régimen fiscal de las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones en el ámbito de la Unión Europea (Закон 22/2005 за транспониране в испанското право на няколко директиви на Общността относно данъчното облагане на енергийни продукти и електроенергия, относно общия данъчен режим, приложим за дружества майки и дъщерни дружества, установени в различни държави членки, и за регулиране на данъчния режим за трансгранични вноски в пенсионни фондове в рамките на Европейския съюз) от 18 ноември 2005 г.[7] (наричан по-нататък „Закон 22/2005“), въвежда данък върху въглищата в Испания (наричан по-нататък „данъкът върху въглищата“). За тази цел Ley 38/1992 de Impuestos Especiales (Закон 38/1992 за специалните данъци) от 28 декември 1992 г.[8] е изменен с въвеждането на глава III, озаглавена „Акциз върху въглищата“, която включва по-специално членове 75—84 от този закон (наричан по-нататък „Закон 38/1992“).

11. Член 75, параграф 1 от Закон 38/1992 гласи:

„За целите на този данък за въглища се считат продуктите с кодове 2701, 2702, 2704, 2708, 2713 и 2714 от тарифната и статистическа номенклатура, установена с Регламент (ЕИО) № 2658/87 на Съвета […][9]“.

12. Член 77, параграф 1 от този закон предвижда:

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

7 BOE, бр. 277 от 19 ноември 2005 г., стр. 37821.

8 BOE, бр. 312 от 29 декември 1992 г., стр. 44305.

9 Регламент 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).

13. Член 79, параграф 3, буква а) от посочения закон гласи:

„Освобождават се от акциз сделките, представляващи пускане на въглища за потребление, когато включват използването на въглища за следните цели:

а) производство на електроенергия и комбинирано производство на електроенергия и топлинна енергия“.

14. Член 83, параграф 1 от същия закон има следния текст:

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

15. Член 84 от Закон 38/1992 гласи:

„Данъчната ставка е 0,15 евро на гигаджаул“.

16. Закон 38/1992 е 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.[10] (наричан по-нататък „Закон 15/2012“). Съгласно преамбюла на този закон:

„I) 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 все по-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 производството на електроенергия и съхранението на отработено ядрено гориво и радиоактивни 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 точна на околната среса.

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

[10] BOE, бр. 312 от 28 декември 2012 г., стр. 88081.

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 производство на електроенергията, данък върху производството на отработено ядрено гориво и върху радиоактивните отпадъци, получени в резултат на производството на ядрена електроенергия, и данък за съхранение на отработено ядрено гориво и радиоактивни отпадъци в централизирани съоръжения. Законът въвежда такса за използване на вътрешнотериториалните води за производство на електроенергия. Той изменя установените за природния газ и въглищата равнища на данъчно облагане, като освен това отменя освобождаването от данък на енергийните продукти, използвани за производство на електроенергия и за комбинирано производство на електроенергия и полезна топлинна енергия.

[…]

IV) […] [З]аконът преразглежда данъчното третиране на различните енергийни продукти, използвани за производството на електроенергия. Дейностите по производство на електроенергия от изкопаеми горива представляват основни източници на емисии на парникови газове, така че от данъчна гледна точка се приема, че тази форма на производство на електроенергия трябва да се облага по по-подходящ начин в зависимост от породените от нея външни последици.

На тази основа някои от предвидените в член 51, параграф 2, буква c) и член 79, параграф 3, буква a) от Закон 38/1992 случаи на освобождаване от облагане с данък са отменени в съответствие с разпоредбите на член 14, параграф 1, буква a) от Директива [2003/96], който дава възможност на държавите членки за тези цели да облагат с данък енергийните продукти, използвани за производството на електроенергия, и на член 15, параграф 1, буква в) от посочената директива, що се отнася до комбинираното производство на топлинна енергия и електроенергия.

В същия смисъл, за да се приложи аналогично третиране спрямо производството на електроенергия от изкопаеми енергийни източници, ставката на облагане на въглищата се увеличава и се въвеждат специални ставки върху мазута и дизела, предназначени за производство на електроенергия или за комбинирано производство на електроенергия и полезна топлинна енергия.

[…]“.

17. Така със Закон 15/2012 се отменя член 79, параграф 3, буква a) от Закон 38/1992 и се изменя член 84 от последния, както следва:

„Акцизната ставка е 0,65 евро на гигаджаул“ [11].

[11] От акта за преюдициално запитване е видно, че 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 електроенергийната система) от 12 юли 2013 г. (BOE, бр. 167 от 13 юли 2013 г., стр. 52106) въвежда впоследствие в член 84 от Закон 38/1992 намалена акцизна ставка (0,15 евро на гигаджаул) за въглищата с търговско предназначение, при условие че те не се използват за комбинирани процеси на производство и пряко или косвено производство на електроенергия.

18. Според акта за преюдициално запитване 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 [12]. Впрочем, както се посочва в неговия преамбюл, този закон създава три нови данъка, а именно данък върху стойността на производство на електроенергията, данък върху производството на отработено ядрено гориво и върху радиоактивните отпадъци, получени в резултат на производството на ядрена електроенергия, и данък за съхранение на отработено ядрено гориво и радиоактивни отпадъци в централизирани съоръжения.

19. Втората допълнителна разпоредба от Закон 15/2012, озаглавена „Разходи за електроенергийната система“, гласи следното:

„Ежегодно законите за общия държавен бюджет заделят за финансиране на разходите за електроенергийната система, посочени в член 16 от Ley 54/1997 del Sector Eléctrico (Закон 54/1997 за електроенергийния сектор) от 27 ноември 1997 г. [13], сума, равна на сбора от:

a) очаквания годишен размер на събраните от държавата данъци и такси, предвидени в този закон;

b) очаквания размер на прихода от тръжната продажба на квоти за емисии на парникови газове, но не повече от 500 милиона евро“ [14].

III. Спорът в главното производство, преюдициалните въпроси и производството пред Съда

20. Endesa е предприятие, чиято дейност се изразява в производство на електроенергия по-конкретно чрез потребление на въглища. То придобива тези въглища посредством свързано дружество, а именно Carboex SA, което от данъчна гледна точка декларира, че се ползва от освобождаване от данъка върху въглищата за предназначените за препродажба количества въглища, тъй като основанието за възникване на данъчно задължение е потреблението.

21. След извършена данъчна проверка за финансовата 2013 г. на топлоцентралата Litoral de Almería (Испания), която принадлежи на Endesa, данъчният орган приема, че данъчната основа за облагане с 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. Органът изтъква, че посочените количества въглища са придобити от Endesa, за да бъдат потребени за производството на електроенергия, което е довело до възникване на основанието за облагане с този данък и до неговата

[12] В писменото си становище Endesa изтъква, че освобождаването от облагане на минералните масла е отменено със Закон 15/2012, но е възстановено с Real Decreto-Ley 15/2018 de medidas urgentes para la Transporción energtica y la protección de los consumidores (Кралски декрет-закон 15/2018 за неотложните мерки за енергиен преход и за защита на потребителите) от 5 октомври 2018 г. (BOE, бр. 242 от 6 октомври 2018 г., стр. 97430).

[13] BOE бр. 285 от 28 ноември 1997 г., стр. 35097.

[14] Тази разпоредба е изменена за първи път с Ley 24/2013 del Sector Eléctrico (Закон 24/2013 за електроенергийния сектор) от 26 декември 2013 г. (BOE, бр. 310 от 27 декември 2013 г., стр. 105198).

изискуемост. Освен това е извършена проверка на формалните изисквания във връзка с деклариране на запаси. Вследствие на това данъчният орган издава срещу Endesa ревизионен акт, с който определя увеличен размер на данъчното задължение, заедно с лихви за забава върху оставащите дължими суми.

22. На 7 април 2016 г. Endesa подава жалба по административен ред до Tribunal Económico Administrativo Central (Централен административно-икономически съд), като оспорва, първо, определянето на данъка върху въглищата въз основа на горната топлина на изгаряне на въглищата, второ, данъчното облагане на 268 717,98 тона въглища, които Carboex е декларирало като освободени от данък за финансовата 2011 г., тъй като са били предназначени за препродажба и впоследствие са използвани от Endesa за производството на електроенергия, трето, определянето на счетоводните запаси 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.

23. С решение от 28 март 2019 г. Tribunal Económico Administrativo Central (Централен административно-икономически съд) приема, че при определяне на данъчната основа на данъка върху въглищата не следва да се взема предвид долната топлина на изгаряне на въглищата. Той отбелязва, че облагането с данък на количествата въглища, които пред това са били декларирани като освободени от данък върху въглищата поради предназначението им 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. Този съд приема също, че твърдяната грешка в декларирането на запасите от въглища не е била доказана. Той впрочем 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.

24. Endesa подава жалба по съдебен ред до запитващата юрисдикция, Audiencia Nacional (Национален съд), срещу това решение на Tribunal Económico Administrativo Central (Централен административно-икономически съд), като повдига основания, идентични на тези, които е изтъкнало пред този съд, и иска да се отправи преюдициално запитване до Съда относно разпоредбата от Закон 15/2012, с която се отменя освобождаването от данъка върху въглищата на потреблението на въглища, предназначени за производство на електроенергия.

25. Запитващата юрисдикция посочва, че е стигнала до извода, че ако испанското законодателство определя акцизна ставка въз основа на топлинната енергия, произведена чрез потребление на въглища, измерена в гигаджаули, няма причина да се взема предвид само действително използваната енергия за производството на електроенергия. По-нататък, данъчното задължение за данъка върху въглищата възниквало, когато съответното дружество придобива въглищата от свързано с него дружество, за да ги използва за производството на електроенергия. Освен това не съществувало доказателство за наличието на грешка при деклариране на запасите.

26. Затова според тази юрисдикция исканията на Endesa да не плаща определената сума на данъка върху въглищата, могат да бъдат удовлетворени само ако се постави под въпрос съответствието на този данък, с който се облага потреблението на въглищата, използвани за производството на електроенергия, с правната уредба на Съюза относно преструктурирането на режима на данъчно облагане на енергийните продукти и

електроенергията. Всъщност, ако посоченият данък няма свързано с опазването на околната среда предназначение по смисъла на член 14, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96, разглежданото испанско законодателство би било несъвместимо с правото на Съюза и би следвало да бъде оставено без приложение, което би лишило съответния акт за установяване на данъчно задължение от законова основа.

27. В това отношение запитващата юрисдикция изпитва сериозни съмнения относно съответствието с Директива 2003/96 на данъчното облагане на потреблението на въглища, използвани за производството на електроенергия, поради това че за да има даден данък специално предназначение по смисъла на член 14, параграф 1, буква а) от тази директива, той не може да има само бюджетно предназначение, а именно това да финансира разходите за испанската електроенергийна система. Това бюджетно предназначение произтичало от факта, че втората допълнителна разпоредба от Закон 15/2012 изрично посочва, че законите за общия държавен бюджет предвиждат за финансиране на разходите за електроенергийната система сума, равна на сбора от очаквания годишен размер на събраните от държавата данъци и такси по този закон.

28. По-нататък, структурата на данъка върху въглищата не отразявала свързаното с опазването на околната среда предназначение, обявено в преамбюла на Закон 15/2012, и събирането на този данък нямало за цел намаляване на въздействието на използването на въглища за производството на електроенергия върху околната среда. Според запитващата юрисдикция фактът, че се облага с данък използването за тази цел на енергиен продукт, причиняващ силно замърсяване, изглежда, не отговаря на изискването даден данък да има специално предназначение, като се има предвид маргиналистичната система за определяне на цените на пазара на електроенергия и обстоятелството, че топлоелектрическите централи, работещи на въглища, не са изключени от възнаграждението за дейността по производство на електроенергия, което допринася за тяхната икономическа и финансова устойчивост.

29. При тези условия 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?“.

30. Писмени становища пред Съда са представили Endesa, испанското правителство и Европейската комисия.

IV. Анализ

31. С преюдициалните си въпроси, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 14, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96 трябва да се тълкува в смисъл, че национално законодателство, предвиждащо облагането с данък на въглищата, използвани за производство на електроенергия, отговаря на условието данъкът да бъде въведен „поради причини, свързани с опазването на околната среда“, когато, макар националният законодател да се е позовал на свързаното с опазване на околната среда предназначение на този данък при неговото приемане, такова предназначение не е отразено в структурата на посочения данък, чиято ставка се определя въз основа на калорийната мощност на въглищата, същият данък се събира с цел финансиране на разходите за електроенергийната система и използването на други енергийни продукти, считани за по-екологично чисти, не е обложено с данък.

32. За да се отговори на тези въпроси, в самото начало следва да се припомни практиката на Съда относно възможността за държавите членки да облагат с данък енергийните продукти, използвани за производството на електроенергия съгласно Директива 2003/96.

33. В това отношение, по силата на член 4, параграф 1 от тази директива държавите членки налагат данъци върху енергийните продукти, попадащи в нейното приложно поле, а именно моторни горива, горива за отопление и електроенергия, като прилагат спрямо тях данъчни ставки, които не могат да бъдат по-ниски от предвидените в нея минимални нива [15]. Член 4, параграф 2 от посочената директива определя нивото на облагане с данъци, което държавите членки прилагат за съответните продукти, като представляващо всички косвени данъци (с изключение на ДДС), изчислени пряко или косвено върху количеството енергийни продукти и електроенергия при пускането им за потребление.

34. Както посочва Съдът, предвиждайки режим на хармонизирано данъчно облагане на енергийните продукти и на електроенергията, Директива 2003/96 цели да се осигури правилното функциониране на вътрешния пазар в енергийния сектор, като се предотврати по-конкретно нарушаване на конкуренцията [16]. За тази цел, що се отнася по-конкретно до електроенергията, законодателят на Съюза, както е видно по-специално от стр. 5 от изложението на мотивите към предложението за директива на Съвета относно преструктурирането на правната рамка на Общността за данъчно облагане на енергийните продукти [17], е избрал да задължи държавите членки, в съответствие с член 1 от Директива 2003/96, да облагат с данък разпространяваната 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 [18].

[15] Решение от 31 март 2022 г., Комисия/Полша (Данъчно облагане на енергийни продукти) (C-139/20, EU:C:2022:240, т. 39).

[16] Вж. решение от 14 януари 2021 г., Комисия/Италия (Помощ при закупуване на моторни горива) (C-63/19, EU:C:2021:18, т. 75 и цитираната съдебна практика) и заключението ми по дело RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, т. 25 и 26).

[17] ОВ C 139, 1997 г., стр. 14.

[18] Вж. решение от 16 октомври 2019 г., UPM France (C-270/18, EU:C:2019:862, т. 38 и цитираната съдебна практика) и заключението ми по дело RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, т. 47).

35. Така член 14, параграф 1, буква а), първо изречение от тази директива предвижда, че държавите членки освобождават от облагане с данъци енергийните продукти и електроенергията, използвани по-специално за производството на електроенергия [19]. При положение че член 14, параграф 1 от посочената директива 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 [20].

36. Член 14, параграф 1, буква а), първо изречение от Директива 2003/96, доколкото налага на държавите членки задължението за освобождаване от облагане с данъци на 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 националните съдилища [21].

37. Освен това една от целите на Директива 2003/96 е насърчаване на целите на политиката в областта на околната среда [22]. Тези цели се изразяват във възможността, предоставена на държавите членки, да облагат с данък енергийните продукти, използвани за производството на електроенергия. В това отношение, когато законодателят на Съюза е възнамерявал да позволи на държавите членки да дерогират установения с директивата режим на задължително освобождаване, той е предвидил това изрично, по-конкретно в член 14, параграф 1, буква а), второ изречение от посочената директива, според който държавите членки могат да облагат енергийните продукти, използвани за производството на електроенергия, „поради причини, свързани с опазването на околната среда“ [23]. Следователно Директива 2003/96 не изключва всякакъв риск от двойно данъчно облагане [24], като се има предвид и възможността на държавите членки да добавят към данъка върху електроенергията допълнителен данък върху нежеланите горива от гледна точка на околната среда [25]. Въпреки това по аналогия със съдебната практика, посочена в точка 35 от настоящото заключение, член 14, параграф 1, буква а), второ изречение от тази директива не може да се тълкува разширително, тъй като това би лишило въведеното с посочената директива хармонизирано данъчно облагане от всякакво полезно действие.

38. В случая от акта за преюдициално запитване е видно, че Закон 22/2005, който транспонира Директива 2003/96 в испанския правен ред, въвежда данъка върху въглищата. За тази цел в член 79, параграф 2 от Закон 38/1992, изменен, е предвидено по-специално че сделките, представляващи пускане на въглища за потребление, са освободени от акциз, когато включват използване на въглищата в частност за производство на електроенергия, както и за комбинирано производство на електроенергия и топлинна енергия. Тази разпоредба е отменена със Закон 15/2012, в който се изтъкват съображения, свързани с

[19] Решение от 16 октомври 2019 г., UPM France (C-270/18, EU:C:2019:862, т. 39 и цитираната съдебна практика).

[20] Решение от 7 март 2018 г., Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, т. 24 и 25 и цитираната съдебна практика).

[21] Решение от 7 март 2018 г., Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, т. 26 и цитираната съдебна практика).

[22] Вж. решение от 30 януари 2020 г., Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, т. 32 и цитираната съдебна практика) и заключението ми по дело RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, т. 46 и 48).

[23] 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). Отбелязвам, че на 14 юли 2021 г. Комисията представи ново предложение за директива на Съвета относно преструктурирането на правната рамка на Съюза за данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията (COM(2021) 563 final). Според това предложение член 14 от Директива 2003/96 се отменя. Новият член 13 от тази директива обаче, така както е предложен, по същество възпроизвежда актуалното съдържание на член 14, параграф 1, буква а) от посочената директива.

[24] Вж. в този смисъл решение от 7 март 2018 г., Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, т. 32 и цитираната съдебна практика).

[25] Вж. в този смисъла решение от 4 юни 2015 г., Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, EU:C:2015:354, т. 51).

опазването на околната среда, последицата от което е, че данъкът върху въглищата става приложим за използването на въглища за производство на електроенергия и комбинирано производство на електроенергия и топлинна енергия. Впрочем Закон 15/2012 увеличава размера на данъка върху въглищата, който преминава от 0,15 евро на 0,65 евро на гигаджаул.

39. В този смисъл, както изрично се споменава в преамбюла на Закон 15/2012, Кралство Испания възнамерява да приложи предвидената в член 14, параграф 1, буква а), второ изречение от Директива 2003/96 възможност, за да въведе, чрез дерогация на режима за освобождаване, установен с първото изречение от тази разпоредба, режим на данъчно облагане „поради причини, свързани с опазването на околната среда“, що се отнася до въглищата, използвани за производството на електроенергия. Така тази държава членка въвежда двойно данъчно облагане на електроенергията, а именно, от една страна, на въглищата, използвани за производството на електроенергия и от друга страна, на разпределената електроенергия.

40. В този контекст запитващата юрисдикция иска да се установи дали прилагането на данъка върху въглищата за въглищата, използвани за производството на електроенергия, е в съответствие с член 14, параграф 1, буква а), второ изречение от Директива 2003/96, тъй като този данък действително е въведен поради причини, свързани с опазването на околната среда. В това отношение посочената юрисдикция се позовава на практиката на Съда по член 1, параграф 2 от Директива 2008/118, според който държавите членки могат да налагат върху акцизните стоки допълнителни косвени данъци, със специално предназначение, при условие че тези случаи на данъчно облагане са в съответствие с правилата на Съюза, приложими за акцизите или за ДДС. Запитващата юрисдикция поставя въпроса дали данъкът върху въглищата има „специално предназначение“, каквото се изисква еднакво при прилагането на член 1, параграф 2 от Директива 2008/118, и при това на член 14, параграф 1, буква а), второ изречение от Директива 2003/96.

41. С оглед на въпросите на запитващата юрисдикция считам за полезно да припомня практиката на Съда по член 1, параграф 2 от Директива 2008/118, преди да разгледам дали тя може да се приложи по аналогия към член 14, параграф 1, буква а), второ изречение от Директива 2003/96.

42. Както отбелязва Съдът, член 1, параграф 2 от Директива 2008/118 — който има за цел да отчете многообразието на данъчните традиции на държавите членки в тази област и честото прибягване до непреки данъци за осъществяването на небюджетни политики — позволява на държавите членки да въведат, освен минималния акциз, и други косвени данъци със специално предназначение[26]. Понятието „допълнителни косвени данъци“ по смисъла на тази разпоредба обозначава по този начин косвените данъци със специално предназначение, с които се облага потреблението на стоките, изброени в член 1, параграф 1 от тази директива, различни от „акцизите“ по смисъла на последната разпоредба[27].

43. Според съдебната практика държавите членки могат, в съответствие с член 1, параграф 2 от Директива 2008/118, да налагат допълнителни косвени данъци върху акцизните стоки при две условия. От една страна, такива данъци трябва да имат специално предназначение и от друга страна, тези данъци трябва да са в съответствие с правилата на

[26] Определение от 7 февруари 2022 г., Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, т. 20 и цитираната съдебна практика).

[27] Решение от 3 март 2021 г., Promociones Oliva Park (C-220/19, EU:C:2021:163, т. 48 и цитираната съдебна практика).

Съюза, приложими по отношение на акцизите или на ДДС за определянето на данъчната основа, както и за изчисляването на данъчното задължение, облагането и контрола на данъка, като тези правила не включват разпоредбите, свързани с освобождаването от данъци. Както следва от самия текст на член 1, параграф 2 от Директива 2008/118, тези две условия, които целят да се избегне неоснователното препятстване на търговията чрез налагане на допълнителни косвени данъци, имат кумулативен характер [28].

44. Що се отнася до първото условие, от постоянната практика на Съда следва, че специалното предназначение по смисъла на тази разпоредба е цел, която не е с изцяло бюджетен характер. Въпреки това, тъй като всеки данък непременно има бюджетна цел, само по себе си обстоятелството, че данъкът има бюджетна цел, не е достатъчно, за да се изключи възможността този данък да бъде приет за такъв, който 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 всякакво съдържание. Така, за да се приеме, че даден данък има специално предназначение по смисъла на посочената разпоредба, той трябва сам по себе си да има за цел да осигури посоченото специално предназначение [29]. Това е така в частност ако постъпленията от този данък трябва задължително да се използват за намаляване на екологичните разходи, свързани конкретно с потреблението на електроенергия, което се облага с този данък, и за насърчаване на териториалното и социалното сближаване, така че да е налице пряка връзка между използването на приходите и целта на въпросното облагане [30].

45. Отново според постоянната съдебна практика, ако предварително определеното предназначение на постъпленията от данък за финансиране на упражняването 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 предназначи приходите от подобен данък за финансиране на определени разходи. В противен случай всяко едно предназначение може да бъде прието за специално 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 [31].

46. Накрая, 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

[28] Определение от 7 февруари 2022 г., Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, т. 21 и 22 и цитираната съдебна практика).

[29] Определение от 7 февруари 2022 г., Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, т. 23—25 и цитираната съдебна практика).

[30] Решение от 25 юли 2018 г., Messer France (C-103/17, EU:C:2018:587, т. 38 и цитираната съдебна практика).

[31] Определение от 7 февруари 2022 г., Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, т. 26 и цитираната съдебна практика).

посоченото специално предназначение например като се налагат високи данъци върху разглежданите стоки, за да се възпре тяхното потребление [32], или като се насърчава потреблението на други продукти, чието действие е по-малко вредно за околната среда [33].

47. С оглед на тази практика на Съда ми се струва важно да се разграничат, от една страна, данъците, налагани в рамките на Директива 2003/96, и от друга страна, допълнителните косвени данъци върху акцизните стоки, посочени в член 1, параграф 2 от Директива 2008/118. Както гласи член 1, параграф 1 от последната директива, тя установява общ режим на акцизите, с които се облага пряко или косвено потреблението на някои акцизни стоки, сред които са „енергийни[те] продукти и електроенергия[та], обхванати от Директива [2003/96]“. С други думи, когато енергийните продукти попадат в приложното поле на Директива 2003/96, те подлежат на данъчно облагане при предвидените в тази директива условия, като държавите членки могат да определят, освен това облагане, и други косвени данъци със специално предназначение съгласно член 1, параграф 2 от Директива 2008/118.

48. В случая не се оспорва, че данъкът върху въглищата попада в приложното поле на Директива 2003/96. Така, запитващата юрисдикция подчертава, че този данък е въведен със Закон 22/2005, който транспонира директивата в испанския правен ред. В същия смисъл испанското правителство изтъква, че член 2 от посочената директива гласи, че за целите на същата понятието „енергийни продукти“ обхваща тези с кодове по Комбинираната номенклатура КН 2701, 2702 и от 2704 до 2715, които се отнасят до въглищата, и че член 75 от Закон 38/1992 предвижда, че продуктите с кодове КН 2701, 2702, 2704, 2708, 2713 и 2714 се считат за въглища, вследствие на което данъкът върху въглищата попада в приложното поле на Директива 2003/96.

49. Според запитващата юрисдикция и Endesa Директива 2003/96 и Директива 2008/118 определят изисквания, които могат да се считат за еквивалентни при данъчното облагане на енергийните продукти, подлежащи на облагане с акциз, тъй като причините, свързани с опазването на околната среда, по смисъла на първата директива, представляват една от специалните цели, посочени във втората директива. Не съм съгласен с това тълкуване. Всъщност, както бе подчертано в точка 47 от настоящото заключение, въведените с тези директиви режими на данъчно облагане са различни, като първият от тях е задължителен, а вторият — факултативен, при спазването на определени условия. В това отношение е важно да се отбележи, че текстът на член 14, параграф 1, буква а), второ изречение от Директива 2003/96 не споменава необходимостта от наличие на „специално предназначение“. Поради това според мен практиката на Съда относно „специалното предназначение“, което налаганият върху акцизни стоки допълнителен косвен данък следва да има по смисъла на член 1, параграф 2 от Директива 2008/118, не може да се приложи по аналогия за данък, обхванат от член 14, параграф 1, буква а), второ изречение от Директива 2003/96. Този анализ е в пълно съответствие с практиката на Съда по член 1, параграф 3 от Директива 2008/118, който обуславя възможността за държавите членки да налагат данъци върху продукти, които не са акцизни стоки съгласно режима на хармонизирания акциз, само от едно условие — това облагане да не води до формалности при преминаването на граници, когато се осъществява търговия между държавите членки. Всъщност, както отбелязва

[32] Определение от 7 февруари 2022 г., Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, т. 27 и цитираната съдебна практика).

[33] Вж. в този смисъл решение от 27 февруари 2014 г., Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2014:108, т. 32). Относно следвания от Съда подход по отношение на тълкуването на член 1, параграф 2 от Директива 2008/118 вж. *Pitrone*, F. European Union - Defining „Environmental Taxes“: Input from the Court of Justice of the European Union. — Bulletin for International Taxation, Vol. 69, No 1, 2015, 58—64. Относно наличието на „специално предназначение“ с небюджетен характер, вж. заключението на генерален адвокат Wahl по дело Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2013:694, т. 17—32).

Съдът, за разлика от член 1, параграф 2 от тази директива, при прочита му в светлината на съображение 4[34] от нея, член 1, параграф 3 не предвижда изискване посочените данъци да са различни от хармонизирания акциз *или пък да имат специфични цели*[35].

50. Затова по член 14, параграф 1, буква а), второ изречение от Директива 2003/96 не следва да се проверява по-специално дали съществува пряка връзка между използването на приходите и целта на въпросното облагане[36]. Необходимо е само да се разгледат мотивите за въвеждане на съответния данък, а именно дали той действително е бил въведен „поради причини, свързани с опазването на околната среда“, като тези причини представляват самостоятелно понятие на правото на Съюза. В това отношение считам, че все пак е възможно да се черпи вдъхновение от практиката на Съда по член 1, параграф 2 от Директива 2008/118, като се приеме, че даден данък допринася за опазването на околната среда, ако е бил създаден — що се отнася до неговата структура, и по-конкретно до обекта на облагане или ставката — 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 се насърчава потреблението на други продукти, чието действие е по-малко вредно за околната среда[37].

51. Това тълкуване намира опора в Регламент (ЕС) № 651/2014[38] относно категориите помощи, съвместими с вътрешния пазар[39]. Съгласно член 44, параграф 1 от този регламент схемите за помощи под формата на намаления на данъци за околната среда, които отговарят на установените в Директива 2003/96 условия, са съвместими с вътрешния пазар по смисъла на член 107, параграф 3 ДФЕС и се освобождават от задължението за уведомяване по член 108, параграф 3 ДФЕС, ако са изпълнени определени условия. Член 2, точка 119 от посочения регламент обаче определя „екологичен данък“ като „данък със специална данъчна основа, която има ясно неблагоприятно въздействие върху околната среда, или с който се облагат определени дейности, стоки или услуги, така че разходите за опазване на околната среда да бъдат включени в тяхната цена и/или производителите и потребителите да се насочат към дейности, които опазват по-добре околната среда“.

52. В настоящия случай запитващата юрисдикция иска да се установи дали облагането на потреблението на въглища, използвани за производството на електроенергия, както е предвидено в националното законодателство, е в съответствие с Директива 2003/96. В това

[34] Според това съображение „[а]кцизните стоки могат да бъдат предмет на други косвени данъци за специфични цели. В тези случаи обаче, както и за да не се излага на риск полезният ефект на нормативната уредба на Общността, свързана с косвените данъци, държавите членки следва да съблюдават някои съществени елементи от тези уредба“.

[35] Вж. решение от 12 февруари 2015 г., Oil Trading Poland (C-349/13, EU:C:2015:84, т. 33 и 34). От това Съдът прави извода, че член 1, параграф 3 от Директива 2008/118 сам по себе си не е пречка държавите членки да облагат продукти, които не са акцизни стоки съгласно режима на хармонизирания акциз, с данък, който се урежда от правила, еднакви с предвидените за този режим.

[36] Вж. съдебната практика, посочена в точка 44 от настоящото заключение.

[37] В същия смисъл отбелязвам, че в заключението си по дело RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, т. 48) посочих, що се отнася до целта за опазване на околната среда, че е безспорно, че производството на електроенергия от лигнитни въглища е свързано с голям брой задължения, наложени от правилата за опазване на околната среда, които целят възможно най-чистото използване на енергийните продукти, и че следователно не може да се изключи, че спорното по това дело освобождаване може да засегне изпълнението на тези задължения, когато те предполагат обработка на енергийния продукт чрез използване на електроенергия, за да се направи възможно производството на по-екологична енергия.

[38] Регламент на Комисията от 17 юни 2014 година за обявяване на някои категории помощи за съвместими с вътрешния пазар в приложение на членове 107 и 108 от Договора (ОВ L 187, 2014 г., стр. 1).

[39] Относно връзката между Директива 2003/96 и държавните помощи, посочени в член 107 ДФЕС, вж. *Villar Ezcurra*, M., et *Fonseca Capdevila*, E. Parafiscal charges and contributions to general electricity networks: a legal analysis of its nature under the scope of Directive 2003/96 and the EU State aids regime. — In: *Weishaar*, S. E. The Green Market Transition: Carbon Taxes, Energy Subsidies and Smart Instrument Mixes. Edward Elgar Publishing, Cheltenham, 2017, 143—156.

отношение следва да се отбележи, че когато Съдът е сезиран с преюдициално запитване, целящо да се определи дали даден данък е въведен поради причини, свързани с опазването на околната среда по смисъла на член 14, параграф 1, буква а), второ изречение от тази директива, неговата задача е по-скоро да изясни на националната юрисдикция критериите, чието прилагане ще ѝ позволи да определи дали този данък действително има такава цел, отколкото самият Съд да извърши тази преценка, още повече че не разполага непременно с цялата необходима за това информация [40].

53. От тази гледна точка, първо, запитващата юрисдикция подчертава, че испанското законодателство, предвиждайки данъчно облагане на въглищата, използвани за производството на електроенергия, претендира, че преследва цел, свързана с опазването на околната среда. От своя страна Endesa счита, че тази обосновка е само привидна, за да се спази правото на Съюза, докато истинската цел на Закон 15/2012 била изключително да се увеличат данъчните приходи. По този повод отбелязвам, че в своето решение запитващата юрисдикция цитира част от преамбюла на този закон [41], от която е видно, че испанският законодател възнамерява посредством приемането му да опазва околната среда. По този начин Кралство Испания мотивира приемането на данъка върху въглищата „поради причини, свързани с опазването на околната среда“. Въпреки това, както беше посочено в точка 50 от настоящото заключение, за да се спази член 14, параграф 1, буква а), второ изречение от Директива 2003/96, е необходимо съответният данък действително да осигурява по-добро опазване на околната среда.

54. Второ, като се позовава на втората допълнителна разпоредба от Закон 15/2012, запитващата юрисдикция приема, че данъкът върху въглищата има изключително бюджетна цел, а именно да финансира разходите за испанската електроенергийна система. Този аргумент е свързан с тълкуването на понятието „специално предназначение“ по смисъла на член 1, параграф 2 от Директива 2008/118. Както обаче бе посочено в точки 49 и 50 от настоящото заключение, това понятие не следва да се прилага в рамките на член 14, параграф 1, буква а), второ изречение от Директива 2003/96 и по-конкретно, да се проверява дали съществува пряка връзка между използването на приходите и целта на данъка върху въглищата. Ще добавя, че испанското правителство изтъква, че втората допълнителна разпоредба не споменава данъка върху въглищата и че посочените в тази разпоредба данъци са трите нови данъка, въведени със Закон 15/2012 [42]. Следователно според това правителство във всички случаи данъкът върху въглищата не попада в обхвата на втората допълнителна разпоредба от този закон.

55. Трето, запитващата юрисдикция поддържа, че структурата на данъка върху въглищата не отразява целта, свързана с опазването на околната среда, обявена в преамбюла на Закон 15/2012, тъй като ставката на този данък се определя въз основа на калорийната мощност на въглищата, използвани за производството на електроенергия. В това отношение държа да подчертая, че съгласно член 10, параграф 1 от Директива 2003/96, считано от 1 януари 2004 г., минималните данъчни ставки за електроенергията са фиксирани, както е посочено в таблица B от приложение I към тази директива, за промишлени и за битови нужди. Що се отнася обаче до въглищата и кокса, текстовете на тази таблица B на някои езици, озаглавена „Минимални данъчни ставки на горивата за отопление и електроенергията“, а именно в частност текстовете на немски, естонски, английски, хърватски, латвийски, литовски, унгарски, малтийски, полски, румънски и

[40] Вж. по аналогия определение от 7 февруари 2022 г., Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, т. 28 и цитираната съдебна практика).

[41] Вж. точка 16 от настоящото заключение.

[42] Вж. точка 18 от настоящото заключение.

словенски език, изрично споменават „горната топлина на изгаряне“ на въглищата и на кокса. При това положение, макар в текста на испански език на въпросната таблица B да не се споменава тази калорийна мощност, фактът, че испанският законодател я е ползвал като база при облагането на използването на въглищата, не поставя под въпрос възможността данъкът върху въглищата да е бил приет поради причини, свързани с опазването на околната среда.

56. Четвърто, запитващата юрисдикция посочва, че приходите от данъка върху въглищата не са предназначени да намалят въздействието върху околната среда от използването на въглищата за производство на електроенергия. Както обаче е видно от точка 50 от настоящото заключение, даден данък допринася за опазването на околната среда, 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 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. Запитващата юрисдикция следва да провери дали в конкретния случай това е така с данъка върху въглищата. В това отношение ми се струва уместно да отбележа, че съчетаването на отмяна на освобождаването от облагане с данъка върху въглищата и увеличаването на данъчната ставка за този данък представлява средство, което може да допринесе за възпиране да се използват въглища за производството на електроенергия и за насърчаване на други, по-малко замърсяващи източници на енергия, както и че според Комисията на практика отмяната на това освобождаване, изглежда, действително е оказало влияние върху обема на произведената от въглища електрическа енергия в Испания.

57. Пето, 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. По този въпрос от предходната точка от настоящото заключение следва, че щом като един данък възпира потреблението на вреден за околната среда продукт или насърчава потреблението на други продукти, чието действие е по-малко вредно за околната среда, той участва в опазването на околната среда. В случая испанското правителство преценява, че въглищата представляват замърсяваща енергия, която трябва да се облага с данък, когато се използва за производството на електроенергия. В този смисъл считам, че като възпира потреблението на въглища, за които е безспорно, че са много вредни за околната среда[43], това правителство цели опазването на околната среда по смисъла на член 14, параграф 1, буква а), второ изречение от Директива 2003/96.

58. Накрая, шесто, Endesa изтъква, че макар да въвежда данъка върху въглищата, впоследствие испанското правителство възстановява освобождаването от данък на минералните масла, използвани за производството на електроенергия, което доказвало липсата на реална екологична цел. Според мен обаче преценката на един данък с оглед на разпоредбата на член 14, параграф 1, буква а), второ изречение от Директива 2003/96 трябва да се извършва за всеки отделен случай. При положение че този данък е въведен

[43] Вж. по-специално част трета от шестия доклад за оценка на междуправителствената група от експерти относно развитието на климата (GIEC), публикувана през април 2022 г., чието резюме (на английски език) е достъпно на следния адрес: https://www.ipcc.ch/report/ar6/wg3/downloads/report/IPCC_AR6_WGIII_SummaryForPolicymakers.pdf.

„поради причини, свързани с опазването на околната среда“, той попада в приложното поле на тази разпоредба дори ако в същото време други замърсяващи продукти, използвани за производството на електроенергия, не се облагат с данък.

59. Предвид всичко изложено по-горе считам, че член 14, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96 трябва да се тълкува в смисъл, че национално законодателство, което предвижда облагане на въглищата, използвани за производството на електроенергия, отговаря на условието данъкът да бъде въведен „поради причини, свързани с опазването на околната среда“, когато в положение, при което националният законодател се е позовал на целта за опазване на околната среда при приемането на този данък, екологичната цел не е отразена в структурата на посочения данък, чиято ставка се определя въз основа на калорийната мощност на въглищата, приходите от същия данък се разпределят за финансиране на разходите за националната електроенергийна система и потреблението на други енергийни продукти, считани за по-малко вредни за околната среда, не се облага с данък.

V. Заключение

60. С оглед на гореизложените съображения предлагам на Съда да отговори на поставените от Audiencia Nacional (Национален съд, Испания) преюдициални въпроси по следния начин:

„Член 14, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96/ЕО на Съвета от 27 октомври 2003 година относно преструктурирането 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 на въглищата, използвани за производството на електроенергия, отговаря на условието данъкът да бъде въведен „поради причини, свързани с опазването на околната среда“, когато в положение, при което националният законодател се е позовал на целта за опазване на околната среда при приемането на този данък, екологичната цел не е отразена в структурата на посочения данък, чиято ставка се определя въз основа на калорийната мощност на въглищата, приходите от същия данък се разпределят за финансиране на разходите за националната електроенергийна система и потреблението на други енергийни продукти, считани за по-малко вредни за околната среда, не се облага с данък“.