Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
M. SZPUNAR
представено на 7 март 2018 година[1]

Дело C-90/17

Turbogás Produtora Energética SA
срещу
Autoridade Tributária e Aduaneira

(Преюдициално запитване, отправено от Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) (Данъчен арбитражен съд (Център за административен арбитраж), Португалия)

„Преюдициално запитване — Данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията — Директива 2003/96/ЕО — Член 14, параграф 1, буква а) — Освобождаване на енергийните продукти и електроенергията, използвани за производството на електроенергия — Член 21, параграф 5, трета алинея — Предприятие, което произвежда електроенергия за собствени нужди — Освобождаване на дребните производители на електроенергия“

Въведение

1. Настоящото дело е образувано по преюдициални въпроси на португалски съд за тълкуването на една от разпоредбите на Директива 2003/96/ЕО на Съвета от 27 октомври 2003 година относно преструктурирането на правната рамка на Общността за данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията[2]. Отговорът на тези въпроси не създава особени затруднения. Проблемът обаче се състои в това, че за да се даде отговор, който да е полезен за решаването на отнесения до този съд спор, е необходимо тълкуване и на други разпоредби на Директивата освен посочените от националния съд в запитването му. Според мен Съдът ще трябва да разпростре анализа си и върху тези допълнителни разпоредби.

Правна уредба

Правото на Съюза

2. Член 1 от Директива 2003/96 гласи:

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

1 Език на оригиналния текст: полски.

2 ОВ L 283, 2003 г., стр. 51; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 98.

3. Член 14, параграф 1, буква а) от тази директива гласи:

„В допълнение към общите разпоредби, посочени в Директива 92/12/ЕИО[3] 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 […]“.

4. Накрая, член 21, параграф 5, първа и трета алинея от Директива 2003/96 гласи:

„За целите на прилагането на членове 5 и 6 от Директива 92/12/ЕИО, електроенергията и природният газ подлежат на облагане с данъци и те стават изискуеми по време на доставката от дистрибутора или редистрибутора […].

[…]

Предприятие, което произвежда електроенергия за собствени нужди се счита за дистрибутор. Независимо от член 14, параграф 1, буква а), държавите членки могат да освободят от облагане с данък дребните производители на електроенергия, при условие че облагат с данък енергийните продукти, използвани за производството на тази електроенергия“.

Португалското право

5. Съгласно член 4, параграф 1, буква b) от Código dos Impostos Especiais de Consumo (Кодекс на специалните данъци върху потреблението, наричан по-нататък „CIEC“) данъчнозадължени за заплащането на акцизен данък върху електроенергията са и предприятията, които произвеждат електроенергия за собствени нужди („autoprodutores“). Съгласно член 9, параграф 1 от CIEC за освобождаване на електроенергия за потребление се смята в частност производството на електроенергия за собствени нужди. Член 89, параграф 2, буква а) от CIEC освобождава от облагане електроенергията, използвана за производството на електроенергия или за поддържане на възможността за производство на електроенергия. Накрая, член 96A, параграф 1 от CIEC изисква дистрибуторите на електроенергия да се регистрират за целите на събирането на акцизния данък.

Фактите, производството и преюдициалните въпроси

6. Дружеството Turbogás — Produtora Energética SA (наричано по-нататък „Turbogás“), е учредено съгласно португалското право и извършва дейност в областта на производството на електроенергия чрез изгаряне на природен газ. Електроцентралата на Turbogás е с инсталирана мощност от 990 MW, което дава възможност на дружеството да генерира около 9 % от цялата произвеждана в Португалия електроенергия.

3 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).

7. Turbogás използва част от произведената от него електроенергия за цели, свързани с това производство. Както личи от акта за преюдициално запитване, дружеството не е имало право на освобождаване от акцизен данък за електроенергията, която произвежда за собствени нужди. То обаче не декларира тази електроенергия за данъчни цели и не внася данъка за нея.

8. След проверка данъчните органи определят количеството на електроенергията, която Turbogás е използвало за собствени нужди през 2012 г. и 2013 г., и с решение от 4 август 2014 г. го задължават да заплати невнесен данък в размер на 71 197,17 EUR заедно с лихви в размер на 4 986,52 EUR. Подадената по административен ред жалба на дружеството против това решение е отхвърлена на 7 януари 2016 г. На 20 април 2016 г. Turbogás подава искане за конституиране на арбитражен съд, който да се произнесе по искането му за отмяна на решението от 4 август 2014 г. Арбитражният съд е конституиран на 1 юли 2016 г.

9. В искането си Turbogás преди всичко твърди, че не може да се смята за предприятие, което произвежда електроенергия за собствени нужди („autoprodutor“) по смисъла на член 4, параграф 1, буква b) от CIEC. Дружеството мотивира това свое твърдение с португалския текст на член 21, параграф 5, трета алинея от Директива 2003/96, във второ изречение от който е използван изразът „*estes* pequenos produtores“ („*тези* дребни производители“). Според Turbogás употребата на този израз означава, че цялата разпоредба на член 21, параграф 5, трета алинея от Директива 2003/96 се отнася само до дребните производители на електроенергия, поради което само такива производители се считат за дистрибутори и подлежат на облагане. Тъй като дружеството Turbogás безспорно не е дребен производител на електроенергия, не трябвало да бъде считано за дистрибутор на електроенергията, която използва за собствени нужди, и не трябвало да подлежи на облагане.

10. При тези обстоятелства Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) (Данъчен арбитражен съд (Център за административен арбитраж) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Необходимо ли е по смисъла на член 21, параграф 5, трета алинея от Директива 2003/96/ЕО предприятията, които произвеждат електроенергия за собствени нужди, да бъдат дребни производители, за да се квалифицират като дистрибутори и да подлежат на облагане с акциз съгласно член 21, параграф 5, първа алинея от Директивата, като останалите предприятия (които не са дребни производители), произвеждащи електроенергия за собствени нужди, са изключени от обхвата на понятието дистрибутор, или трябва да се квалифицират като дистрибутори и подлежащи на облагане с акциз съгласно член 21, параграф 5, първа алинея от Директивата всички предприятия, които произвеждат електроенергия за собствени нужди (независимо от големината им и от това дали производството се явява основна или допълнителна икономическа дейност) и не са освободени от облагане като дребни производители съгласно втората част на трета алинея от член 21, параграф 5 от Директивата?

2) В конкретно изражение, може ли предприятие като разглежданото в главното производство, което е голям производител на електроенергия и произвежда около 9 % от националната електроенергия за продажбата ѝ към националната мрежа, да се квалифицира като „предприятие, което произвежда електроенергия за собствени нужди“ съгласно член 21, параграф 5 от Директива [2003/96], когато само малка част от произвежданата от него електроенергия се използва в собственото му производство на нова електроенергия като неразделна част от производствения му процес?“.

11. Актът за преюдициално запитване постъпва в Съда на 21 февруари 2017 г. Писмени становища представят Turbogás, португалското правителство и Европейската комисия.

Анализ

Предварителна бележка

12. Turbogás опира доводите си в спора пред запитващата юрисдикция на тълкуване на член 21, параграф 5, трета алинея от Директива 2003/96. Съответно до тази разпоредба се отнасят и преюдициалните въпроси. Предмет на главното производство обаче е не въпросът дали Turbogás е предприятие, което произвежда електроенергия за собствени нужди, а въпросът законосъобразно ли е решението от 4 август 2014 г., което задължава това дружество да заплати акцизен данък върху електроенергията, която произвежда и използва за целите на своята производствена дейност. От тази гледна точка съществено се явява тълкуването на член 14, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96.

13. След като анализирам изрично изложените в преюдициалното запитване проблеми, ще разгледам и въпроса, който не е непосредствено повдигнат в запитването, а именно въпросът за тълкуването на член 14, параграф 1, буква а) от Директивата и връзката му с член 21, параграф 5, трета алинея. Според мен това разширяване на поставените с преюдициалното запитване въпроси е допустимо, доколкото съгласно постоянната съдебна практика в рамките на въведеното с член 267 ДФЕС производство за сътрудничество между националните юрисдикции и Съда задачата на последния е да даде на националния съд полезен отговор, който да му позволи да реши спора, с който е сезиран. С оглед на това при необходимост Съдът трябва да преформулира зададените му въпроси. Освен това може да се наложи Съдът да вземе предвид норми на правото на Съюза, които запитващата юрисдикция не е посочила в запитването си[4]. Убеден съм, че в настоящия случай не е възможно да се даде полезен отговор на преюдициалните въпроси, и конкретно на втория от тях, ако тълкуването на член 14, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96 не се вземе предвид при тълкуването на член 21, параграф 5, трета алинея от същата.

Член 21, параграф 5, трета алинея от Директива 2003/96

14. С първия си преюдициален въпрос по настоящото дело запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали съгласно член 21, параграф 5, трета алинея от Директива 2003/96 за дистрибутори на електроенергия се считат само предприятията, които произвеждат електроенергия за собствени нужди и наред с това са дребни производители.

15. Нека да припомня, Turbogás твърди, че тъй като португалският текст на член 21, параграф 5, трета алинея, второ изречение от Директива 2003/96 съдържа израза „тези дребни производители“, цялата разпоредба се отнася единствено до дребните производители на електроенергия. Затова според Turbogás разпоредбата не се прилага за големите производители на електроенергия, които използват част от произведената от тях електроенергия за целите на това производство.

16. Този довод обаче не може да се приеме.

17. Първо, доколкото мога да преценя, освен в португалския текст на Директива 2003/96 изразът „тези дребни производители“ е използван само в испанския текст на Директивата. Такъв израз категорично не е употребен например във френския, английския, немския и полския ѝ текст. Следователно, ако се вземат предвид текстовете не на един, а на всички езици, още езиковото тълкуване на обсъжданата разпоредба не позволява да се приеме тезата на Turbogás.

4 От най-новата практика вж. решение от 13 октомври 2016 г., M. и S. (C-303/15, EU:C:2016:771, т. 16 и цитираната съдебна практика).

18. Подобни изводи следват и от систематичното и телеологическото тълкуване на член 21, параграф 5, трета алинея от Директива 2003/96.

19. Съгласно член 21, параграф 1 от Директива 2003/96 във връзка с разпоредбите на Директива 92/12[5] данъчното задължение за продуктите, попадащи в обхвата на Директива 2003/96, по принцип възниква с тяхното производство или използването им като моторно гориво или гориво за отопление. Изключение от това е налице за електроенергията (и природния газ), за която данъчното задължение възниква в момента на доставката от дистрибутора до крайния потребител. Това предвижда член 21, параграф 5, първа алинея от Директива 2003/96. Наред с това в член 14, параграф 1, буква а) е предвидено освобождаване от облагане на енергийните продукти и електроенергията, използвани за производството на електроенергия. Благодарение на това електроенергията се облага само веднъж, на етапа на дистрибуцията.

20. Когато операторите произвеждат електроенергия за собствени нужди, не се стига до дистрибуция, тъй като тази енергия се използва от самия оператор, който я произвежда. Производителят на електроенергията е и неин потребител, без участието на посредник дистрибутор. Поради това член 21, параграф 5, трета алинея, първо изречение от Директива 2003/96 предвижда, че операторът, който произвежда електроенергия за собствени нужди, се счита за дистрибутор. Това трябва да се разбира в смисъл, че той се счита за дистрибутор за целите на прилагането на член 21, параграф 5, първа алинея от Директивата, тоест за да се определи кога възниква данъчното задължение. Тъй като съгласно член 21, параграф 5, трета алинея, първо изречение от Директива 2003/96 операторът, който произвежда електроенергия за собствени нужди, се счита за дистрибутор, използването от негова страна на тази електроенергия за собствени нужди води до възникването на данъчно задължение съгласно член 21, параграф 5, първа алинея от Директивата. Това законодателно решение предотвратява празнотата в данъчния режим, произтичаща от липсата в тази хипотеза на дистрибутор, който да доставя съответната електроенергия.

21. За сметка на това член 21, параграф 5, трета алинея, второ изречение от Директива 2003/96 позволява на държавите членки да изключат от този механизъм дребните производители на електроенергия. Следователно дребните производители може да не се считат за дистрибутори, а в резултат произвежданата от тях електроенергия няма да се облага, тъй като не настъпва събитието, при което възниква данъчното задължение, а именно дистрибуцията. В този случай празнотата в данъчния режим се предотвратява чрез съдържащото се в същата разпоредба изискване държавите членки, които използват тази възможност, да облагат енергийните продукти, използвани от тези дребни производители за производството на електроенергия за собствени нужди, в отклонение от предвиденото в член 14, параграф 1, буква а) освобождаване. Това законодателно решение позволява както на съответните оператори, така и на данъчните органи на държавите членки да избегнат административните разходи във връзка с облагането на тази електроенергия и със съпътстващия го данъчен контрол, разходи, които в случая с дребните производители биха могли дори да надхвърлят данъчните приходи от облагането им. Подобна логика стои например зад разпоредбите на член 21, параграф 3 от Директива 2003/96[6].

22. Обединяването на разпоредбите на член 21, параграф 5, трета алинея, първо и второ изречение от Директива 2003/96 в една алинея от този акт просто означава, че предвиденото във второ изречение административно облекчение се отнася само за онези дребни производители на електроенергия, които използват тази енергия за собствени нужди и поради това по принцип попадат под действието на съдържащата се в първо изречение норма. Няма обаче никакво основание да се приеме, че целият член 21, параграф 5, трета алинея се отнася единствено до дребните производители на електроенергия. Всъщност тази разпоредба закрепва

5 Считано от 15 януари 2009 г., тази директива е заменена с 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).

6 Тази разпоредба позволява безакцизна употреба на енергийни продукти за производството на енергийни продукти.

правилото, че производството на електроенергия за собствени нужди се облага, като съответните производители се считат за дистрибутори. Това правило допуска известно изключение само в случаите, в които поради малкия мащаб на производството на електроенергия облагането ѝ не би било рационално от гледна точка на свързаните с това административни разходи и затруднения. Ако се приеме тезата на Turbogás, би се стигнало до напълно необосновано освобождаване от облагане на операторите, които произвеждат електроенергия за собствени нужди, без да са дребни производители.

23. Затова предлагам на първия преюдициален въпрос да се отговори, че член 21, параграф 5, трета алинея от Директива 2003/96 трябва да се тълкува в смисъл, че се отнася и до предприятията, които произвеждат електроенергия за собствени нужди, без да са дребни производители на електроенергия.

24. Наистина Директива 2003/96 не съдържа дефиниция на понятието дребни производители на електроенергия, поради което този въпрос се урежда от национално право на държавите членки. В главното производство обаче е безспорно, че Turbogás не е дребен производител, тъй като генерира съществена част от общото национално производство на електроенергия. Този проблем обаче няма значение за решаването на настоящото дело, както ще покажа по-нататък.

Тълкуването на член 21, параграф 5, трета алинея във връзка с член 14, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96

25. С втория преюдициален въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали оператор като Turbogás, чиято основна дейност е производството на електроенергия, при което той използва малка част от тази енергия за нуждите на това производство, може да се смята за предприятие, което произвежда електроенергия за собствени нужди по смисъла на член 21, параграф 5, трета алинея от Директива 2003/96.

26. Португалското правителство предлага на този въпрос да се отговори, че за частта от електроенергията, която Turbogás използва за целите на своята производствена дейност, това дружество е предприятие, което произвежда електроенергия за собствени нужди по смисъла на обсъжданата разпоредба, наравно с всяко друго такова предприятие. Според мен обаче въпросът не стои така просто.

Връзката между член 21, параграф 5, трета алинея и член 14, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96

27. Смятам, че отговорът на този въпрос е отрицателен, но не по съображенията, които Turbogás изтъква в главното производство. Всъщност причините, поради които Turbogás не попада в хипотезата на член 21, параграф 5, трета алинея от Директива 2003/96, не следват единствено от тълкуването на тази разпоредба, а произтичат от връзката ѝ с член 14, параграф 1, буква а) от Директивата. В това отношение напълно споделям мнението на Комисията, изложено в писменото ѝ становище по делото.

28. Както вече посочих по-горе[7], Директива 2003/96 точно определя как следва да се облага електроенергията. Така установените правила за облагането ѝ се различават от правилата за облагане на останалите продукти, попадащи в обхвата на Директивата.

7 Вж. т. 19 от настоящото заключение.

29. Всъщност установената с Директива 2003/96 система предвижда облагане на електроенергията на етапа на доставката от дистрибутора до крайните потребители, както следва от член 21, параграф 5, първа алинея от Директивата. Същевременно данъците, хармонизирани с Директива 2003/96, са косвени, поради което дистрибуторите очевидно прехвърлят данъчната тежест върху потребителите на електроенергията, като включват данъка в нейната цена.

30. Същият механизъм на прехвърляне на данъчната тежест към следващите етапи от оборота действа и за другите енергийни продукти, облагани по силата на Директива 2003/96, в съответствие с естеството на тези — косвени — данъци. Същевременно тези продукти се облагат на етапа на производството или на етапа на използването им като моторно гориво или гориво за отопление.

31. Електроенергията е особен продукт от гледна точка на Директива 2003/96. От една страна, тя е облагаем продукт съгласно Директивата. От друга страна, в Европейския съюз тя се произвежда в значителна степен чрез изгаряне на енергийни продукти, които по принцип също са облагаеми. Ако енергийните продукти, използвани за производството на електроенергия, се облагаха така, както останалите обхванати от Директива 2003/96 продукти, потребителите на тази енергия щяха да понасят двойна данъчна тежест: от облагането на енергийните продукти и от облагането на самата електроенергия.

32. За да се избегне такова двойно данъчно облагане, член 14, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96 предвижда задължително освобождаване от облагане на енергийните продукти, използвани за производството на електроенергия. Същото освобождаване важи и за електроенергията, използвана за производството на електроенергия. То се отнася както до енергията, закупувана от трети оператори, така и до енергията, която производителят на електроенергия произвежда, а след това сам използва за нуждите на това производство.

33. Освобождаването по член 14, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96 по принцип е задължително. Наистина съгласно второ изречение от тази разпоредба държавите членки могат да облагат енергийните продукти и електроенергията, използвани за производството на електроенергия, по причини, свързани с опазването на околната среда. От преписката по настоящото дело обаче не личи Португалия да е използвала тази възможност.

34. Както посочих по-горе[8], целта на разпоредбите на член 21 от Директива 2003/96 е не да се предвиди облагане или пък освобождаване от облагане на определени продукти, а само да се определи моментът на облагане, като се посочи кога възниква данъчното задължение. Моментът на облагане по дефиниция може да се определя само за облагаемите продукти, но не и за продуктите, които са освободени.

35. Ето защо, доколкото член 21, параграф 5, трета алинея от Директива 2003/96 изисква предприятията, които произвеждат електроенергия за собствени нужди, да се считат за дистрибутори на тази енергия за целите на прилагането на първа алинея от същия параграф[9], това изискване може да се отнася единствено до производителите на електроенергия, която подлежи на облагане по силата на останалите разпоредби от тази директива. Тъй като обаче съгласно член 14, параграф 1, буква а) от Директивата електроенергията, използвана за производството на електроенергия, е освободена от облагане, член 21, параграф 5, трета алинея от Директивата не се прилага за производителите на такава електроенергия.

8 Вж. т. 19 и 20 от настоящото заключение.

9 Припомням, че съгласно член 21, параграф 5, първа алинея от Директива 2003/96 данъчното задължение възниква в момента на дистрибуцията на електроенергията.

36. Иначе казано, член 21, параграф 5, трета алинея от Директива 2003/96 се прилага само спрямо операторите, които произвеждат електроенергия, която след това използват за други цели, а не за производството на електроенергия. Обратно, ако основната дейност на оператора е именно производството на електроенергия и той използва част от произведената от него електроенергия за нуждите на това производство, упоменатата разпоредба не се прилага спрямо този оператор.

37. Вярно е, че както посочих в неотдавнашното си заключение по дело Koppers Denmark[10], член 21, параграф 3 от Директива 2003/96 на практика поражда последици, сходни с тези на освобождаването от облагане. Тази разпоредба изисква потреблението на енергийни продукти в рамките на предприятие, което произвежда такива, да не се счита за водещо до възникването на данъчно задължение, ако се консумират само енергийни продукти, произведени на място в предприятието. Като се има предвид, че няма друг възможен момент за възникване на данъчно задължение, тази норма по същество означава освобождаване на тези продукти. Не може обаче от тази практическа последица на член 21, параграф 3 от Директивата да се заключава, че прилагането на член 21, параграф 5, трета алинея от Директивата към операторите, които произвеждат електроенергия за нуждите на собствената си дейност по производство на електроенергия, би могло да води до облагане на тази електроенергия и така да застраши действието на освобождаването по член 14, параграф 1, буква а) от Директивата.

38. По изложените съображения на въпроса на запитващата юрисдикция следва да се отговори, че член 21, параграф 5, трета алинея във връзка с член 14, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96 трябва да се тълкува в смисъл, че оператор като Turbogás, който произвежда електроенергия и използва част от произведената от него електроенергия за целите на това производство, не може да се счита за дистрибутор на тази електроенергия по смисъла на посочената разпоредба.

Проблемът с липсата на освобождаване на Turbogás съгласно член 14, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96

39. Както следва от акта за преюдициално запитване по настоящото дело, португалските данъчни органи не признават на Turbogás право на освобождаване по силата на разпоредбите, които транспонират в португалското право член 14, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96, за електроенергията, която това дружество произвежда, а след това използва за целите на своята дейност по производство на електроенергия. Съображенията за непризнаването на право на освобождаване видимо са формални: липсата на регистрация на Turbogás като дистрибутор на електроенергия и липсата на измервателни уреди, чрез които да може да се определи количеството електроенергия, която това дружество е използвало за собствени нужди. Когато констатират липсата на право на освобождаване, португалските данъчни органи съответно приемат Turbogás за дистрибутор на електроенергията, която това дружество произвежда и използва за собствени нужди, и го задължават да заплати данъка.

40. Подобно на Комисията, смятам, че този подход е неправилен, доколкото не е съвместим с разпоредбите на Директива 2003/96.

10 Заключение от 22 февруари 2018 г. по дело Koppers Denmark (C-49/17, EU:C:2018:93, т. 38).

41. Както вече припомних, освобождаването по член 14, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96 е задължително, освен ако не е използвана възможността да се предвиди облагане по причини, свързани с опазването на околната среда. Португалия не е използвала тази възможност. Нещо повече, това освобождаване не е привилегия за производителите на електроенергия, а е част от системата на облагане на тази енергия. Всъщност то позволява електроенергията да се облага на етапа на дистрибуцията, без на потребителите ѝ да се налага двойна данъчна тежест.

42. Безспорно държавите членки прилагат освобождаването по член 14, параграф 1 от Директива 2003/96 „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“, но все пак не може тези условия да водят до зависимост на правото на освобождаване от изпълнението на формални изисквания, при положение че няма данни за избягване на данъци или данъчни злоупотреби. Думата „условия“ трябва да се разбира като правила за прилагане на освобождаването, а не като обстоятелства, от които зависи наличието на право на освобождаване. Самото право на освобождаване всъщност е безусловно.

43. Тук е възможна известна, макар и несъвършена аналогия с правото на приспадане на платения по получени доставки данък върху добавената стойност. То също е неразделна част от системата на данъка върху добавената стойност. Затова към освобождаването по член 14, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96 може да се приложи по аналогия изводът на Съда, че нарушението на формалните правила за приспадане на данъка върху добавената стойност може да се наказва с административни санкции, но не може да се отразява на самото право на приспадане[11]. Същото важи за електроенергията, използвана за производството на електроенергия: ако съответният оператор не е изпълнил някои формални изисквания, това може да е основание за налагане на административни санкции пропорционално на тежестта на нарушението, но не може да е основание за отказ да се признае правото на освобождаване на тази електроенергия съгласно член 14, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96.

44. Още по-малко пък то може да е основание към оператора да се прилага член 21, параграф 5, трета алинея от Директивата, който служи за определяне на момента на възникване на данъчното задължение по отношение на облагаемите продукти, а не за облагане на продуктите, които трябва да бъдат освободени по силата на други разпоредби на същата директива.

45. Ето защо оператор като Turbogás трябва да ползва освобождаването по член 14, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96 за частта от произвежданата от него електроенергия, която използва за целите на производството на електроенергия.

Заключение

46. По всички изложени съображения предлагам следния отговор на преюдициалните въпроси на Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) (Данъчен арбитражен съд (Център за административен арбитраж), Португалия):

„1) Член 21, параграф 5, трета алинея от Директива 2003/96/ЕО на Съвета от 27 октомври 2003 година относно преструктурирането на правната рамката на Общността за данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията трябва да се тълкува в смисъл, че се отнася и до предприятията, които произвеждат електроенергия за собствени нужди, без да са дребни производители на електроенергия.

11 От най-новата практика вж. решение от 15 септември 2016 г., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, т. 41).

2) Член 21, параграф 5, трета алинея във връзка с член 14, параграф 1, буква а) от Директива 2003/96 трябва да се тълкува в смисъл, че оператор, който произвежда електроенергия и използва част от произведената от него електроенергия за целите на това производство, не може да се счита за дистрибутор на тази електроенергия по смисъла на посочената разпоредба. Този оператор трябва да ползва освобождаването по член 14, параграф 1, буква а) от Директивата за частта от произвежданата от него електроенергия, която използва за целите на производството на електроенергия“.