

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (осми състав)

21 декември 2011 година *

По дело C-503/10

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Върховен административен съд (България) с акт от 24 септември 2010 г., постъпил в Съда на 20 октомври 2010 г., в рамките на производство по дело

Евроетил АД

срещу

Директор на Агенция „Митници“,

СЪДЪТ (осми състав),

състоящ се от: г-н K. Schiemanн, изпълняващ функциите на председател на осми състав, г-н L. Bay Larsen и г-н E. Jarašiūnas (докладчик), съдии,

* Език на производството: български.

генерален адвокат: г-н J. Mazák,
секретар: г-жа R. Şereş, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 14 септември 2011 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за Евроетил АД, от адв. И. Райчинова, адвокат,
- за Директора на Агенция „Митници“, от г-н В. Танов, както и от г-жа С. Вълкова, г-жа Н. Йоцова и г-жа С. Йорданова, в качеството на представители,
- за българското правителство, от г-н Т. Иванов и г-жа Е. Петранова, в качеството на представители,
- за гръцкото правителство, от г-жа К. Paraskevopoulou и г-жа Z. Chatzipavlou, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от г-н W. Mölls, г-жа К. Herrmann и г-жа С. Петрова, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 2, параграф 2, буква а) от Директива 2003/30/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 8 май 2003 година относно насърчаването на използването на биогорива и други възобновяеми горива за транспорт (ОВ L 123, стр. 42; Специално издание на български език, 2007 г., глава 13, том 39, стр. 170), на Комбинираната номенклатура към Общата митническа тарифа (по-нататък наричана „КН“), съдържаща се в приложение I към Регламент (ЕИО) № 2658/87 на Съвета от 23 юли 1987 година относно тарифната и статистическа номенклатура и Общата митническа тарифа (ОВ L 256, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 2, том 4, стр. 3), изменен с Регламент (ЕИО) № 2587/91 на Комисията от 26 юли 1991 година (ОВ L 259, стр. 1), на член 2, параграф 1 от Директива 2003/96/ЕО на Съвета от 27 октомври 2003 година относно преструктурирането на правната рамка на Общността за данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията (ОВ L 283, стр. 51; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 98) и на член 20, първо тире от Директива 92/83/ЕИО на Съвета от 19 октомври 1992 година за хармонизиране на структурата на акцизите върху алкохола и алкохолните напитки (ОВ L 316, стр. 21; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 152).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между „Евроетил“ АД (наричано по-нататък „Евроетил“) и директора на Агенция „Митници“ (наричан по-нататък „директорът“) относно законосъобразността на ревизионен акт за облагане с акциз за ноември и декември 2006 г., както и за януари, март и май 2007 г.

Правна уредба

Право на Съюза

Директива 92/83 и Регламент (ЕО) № 3199/93

3 Член 19, параграф 1 от Директива 92/83 предвижда:

„Държавите членки облагат с акциз етиловия алкохол в съответствие с настоящата директива“.

4 Член 20, първа алинея от Директива 92/83 гласи:

„По смисъла на настоящата директива понятието „етилов алкохол“ означава:

— всички продукти с действително алкохолно съдържание в обемно изражение, надхвърлящо 1,2 % vol, включени в кодове по КН 2207 и 2208, включително в случаите, когато тези продукти съставляват част от стока, попадаща в друга глава от КН“.

5 Съгласно член 26 от Директива 92/83 позоваванията на кодовете по КН се отнасят до редакцията на КН, действаща към момента на приемане на директивата.

6 Член 27, параграф 1 от Директива 92/83 гласи:

„При условия, определени от тях и целящи да се осигури точното и опростено прилагане на такова освобождаване от акциз и да се предотврати всяко отклонение от акцизно облагане, избягване на акцизи или злоупотреба, държавите членки освобождават продуктите, обхванати от настоящата директива, от облагане с хармонизирания акциз:

а) когато са разпространявани под формата на алкохол, който е бил напълно денатуриран в съответствие с изискванията на [...] държав[а] членк[а], при което тези изисквания са надлежно нотифицирани и приети [...];

б) когато са денатурирани в съответствие с изискванията на [...] държав[а] членк[а] и са използвани за производството на [...] продукт[и], ко[и]то не [са] предназначен[и] за потребление от хора;

[...]“.

7 В Регламент (ЕО) № 3199/93 на Комисията от 22 ноември 1993 година относно взаимното признаване на процедурите за пълно денатуриране на алкохол за целите на освобождаването от акциз (ОВ L 288, стр. 12; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 184) се посочват денатуриращите вещества, които е разрешено да бъдат използвани във всяка държава членка за целите на пълното денатуриране на алкохол съгласно член 27, параграф 1, буква а) от Директива 92/83. Разрешените за Република България денатуриращи вещества са включени допълнително в Регламент № 3199/93 с Регламент (ЕО) № 67/2008 на Комисията от 25 януари 2008 година за изменение на Регламент № 3199/93 (ОВ L 23, стр. 13), който влиза в сила на 29 януари 2008 г.

КН

- 8 Комбинираната номенклатура, въведена с Регламент № 2658/87, се основава на световната хармонизирана система за описание и кодиране на стоките (наричана по-нататък „ХС“), изготвена от Съвета за митническо сътрудничество, понастоящем Световна митническа организация, и въведена с международната конвенция, която е сключена в Брюксел на 14 юни 1983 г. и е одобрена от името на Европейската икономическа общност с Решение 87/369/ЕИО на Съвета от 7 април 1987 година за сключване на Международната конвенция относно Хармонизираната система за описание и кодиране на стоките и протокола за изменение към нея (ОВ L 198, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 2, том 3, стр. 199). КН възприема шестцифрените позиции и подпозиции от ХС, като само седмата и осмата цифра са подразделения, присъщи за самата КН, която е изменена с Регламент № 2587/91, съдържа в раздел IV от втората си част глава 22, озаглавена „Безалкохолни и алкохолни напитки и видове оцет“. Позиция 2207 от тази глава има следното съдържание:

„2207 Етилов алкохол, неденатуриран, с алкохолно съдържание по обем 80 % vol или повече; етилов алкохол и спиртове, денатурирани, с всякакво алкохолно съдържание:

2207 10 00 — Етилов алкохол, неденатуриран, с алкохолно съдържание по обем 80 % vol или повече;

2207 20 00 — Етилов алкохол и спиртове, денатурирани, с всякакво алкохолно съдържание“.

Директива 2003/30

9 Съгласно съображения 4—7, 10, 14 и 23 от Директива 2003/30:

- „(4) Транспортният сектор представлява повече от 30 % от крайното потребление на енергия в Общността и нараства, тенденция, която е свързана с паралелно нарастване на емисиите на въглероден диоксид, и това нарастване ще е още по-голямо в процентно изражение в страните кандидатки след тяхното членство в Европейския съюз.
- (5) [...] От екологична гледна точка, Бялата книга [на Комисията „Европейска транспортна политика за 2010 г.: време за решения“] апелира [...] зависимостта от нефта (в настоящия момент 98 %) в транспортния сектор да се намали, като се използват алтернативни горива като биогоривата.
- (6) По-широкото използване на биогоривата за транспорта е част от пакет мерки, необходими, за прилагане на Протокола от Киото, както и на всеки пакет мерки, които имат за цел изпълнението на допълнителни ангажменти в тази насока.
- (7) Нарасналата употреба на биогорива в транспорта [...] е един от инструментите, чрез които Общността може да намали [своята зависимост от] внасян[ата] енергия и [да има] влияние [на] пазара на горивата за транспорта [...].

[...]

- (10) Насърчаването на употребата на биогорива в транспорта представлява стъпка напред към по-широкото приложение на биомасите, което ще даде възможност биогоривото да се развива по-мощно в бъдеще [...].

[...]

- (14) Биоетанолът и биодизелът, когато се използват за превозни средства в чиста форма или като смеси, трябва да отговарят на стандартите за качество, които са определени с цел да гарантират оптималното действие на двигателя. [...]

- (23) Тъй като целта на предложеното действие, а именно въвеждането на общи принципи, които предвиждат минимален процент биогорива да се търговат и разпространяват, не може да се постигне в достатъчна степен в държавите членки [...].“

¹⁰ Член 1 от Директива 2003/30 гласи:

„Настоящата директива цели насърчаването на употребата на биогорива или други възобновяеми горива, които да заменят дизела или бензина за транспортни цели във всяка държава членка, с оглед допринасяне за постигането на цели като изпълняване на задълженията в областта на промяната на климата, екологичната безопасност на доставките и насърчаването на възобновяемите енергийни източници“.

11 Член 2 от Директива 2003/30 гласи:

„1. За целите на настоящата директива се прилагат следните определения:

а) „биогорива“ означава течно или газообразно гориво за транспорт, което е произведено от биомаса;

[...]

2. Най-малко продуктите изброени по-долу трябва да се разглеждат като биогорива:

а) „биоетанол“: етанол, произведен от биомаса и/ или биологично разграждаща се част от отпадък, която се използва като биогориво;

[...]“.

12 Съгласно член 3, параграф 1 от същата директива:

„а) държавите членки трябва да гарантират, че минимална част от биогорива и други възобновяеми горива са пуснати на техните пазари и че вследствие на това ще се определят национални примерни цели;

[...]“.

Директива 2003/96

13 Съображение 27 от Директива 2003/96 предвижда:

„Настоящата директива не засяга прилагането на съответните разпоредби на Директива 92/12/ЕИО на Съвета от 25 февруари 1992 година относно общия режим за продуктите, подлежащи на облагане с акциз, и държането, движението и мониторинга на такива продукти [ОВ L 76, стр. 1, Специално издание на български език 2007 г.; глава 9, том 1, стр. 129] и Директива 92/83/ЕИО [...], когато продуктът, който е с определено предназначение, предложен за продажба или използван като моторно гориво или добавка към горивото, е етилов алкохол, както е определен в Директива 92/83/ЕИО“.

14 Съгласно член 1 от Директива 2003/96 „[д]ържавите членки налагат данъци върху енергийните продукти и електроенергията в съответствие с [тази] директива“. В член 2, параграф 1 от нея се съдържа списък на продукти, които се смятат за „енергийни продукти“ по смисъла на тази директива. Те са индивидуализирани с кодовете от КН, с които се означават, които кодове съгласно член 2, параграф 5 от същата директива са същите като кодовете по КН, въведена с Регламент (ЕО) № 2031/2001 на Комисията от 6 август 2001 година за изменение на приложение I към Регламент № 2658/87 (ОВ L 279, стр. 1), където текстът на позиция 2207 е идентичен с този в Регламент № 2587/91.

15 В съдържащия се в член 2, параграф 1 от Директива 2003/96 списък не фигурира нито код 2207 от КН, нито код 2207 1000 от КН, нито код 2207 2000 от КН.

16 Съгласно член 2, параграф 3 от тази директива:

„Когато енергийните продукти са предназначени за използване, предлагани за продажба или използвани като моторно гориво или гориво за отопление, различни от онези, за които в настоящата директива е определено ниво на облагане с данъци, те се облагат в зависимост от употребата със ставката, определена за еквивалентното гориво за отопление или моторно гориво.

[Освен] облагаемите продукти, изброени в параграф 1, които подлежат на облагане с данъци, всеки продукт, предназначен за използване, предлаган за продажба или използван като моторно гориво или като добавка или за разреждане на моторни горива, се облага със ставката, определена за еквивалентното моторно гориво.

[...]“.

17 В член 16, параграф 1, трето и четвърто тире от посочената директива се предвижда, че:

„[...] държавите членки могат да прилагат освобождаване или намалени данъчни ставки при фискален контрол на облагаемите продукти, посочени в член 2, когато тези продукти са произведени от или съдържат един от следните продукти:

[...]

— продукти, включени в кодове по КН 2207 20 00 и 2905 11 00, които не са от синтетичен произход;

— продукти, произведени от биомаса, включително продукти, включени в кодове по КН 4401 и 4402“.

Национално право

- ¹⁸ Законът за акцизите и данъчните складове (обн. ДВ, бр. 91 от 15 ноември 2005 г.), в приложимата към разглежданите данъчни периоди редакция (изменения, обнародвани в ДВ, бр. 81 от 6 октомври 2006 г. и в бр. 105 от 22 декември 2006 г.) (наричан по-нататък „Закон за акцизите“), предвижда в член 2, че на облагане с акциз подлежат:

„1) алкохолът и алкохолните напитки;

[...]

3) енергийните продукти и електрическата енергия;

[...]“.

- ¹⁹ Член 4 от Закона за акцизите гласи:

„1) „Акцизни стоки“ са стоките, посочени в член 2;

[...]

- 5) „Код по КН“ са тарифни кодове по [КН] съгласно приложение I [към Регламент № 2658/87]. За алкохола и алкохолните напитки кодовете по КН са по [КН], прилагана към 31 декември 1992 г., а за енергийните продукти и електрическата енергия — по [КН], прилагана към 1 януари 2002 г.;

[...]

- 12) „Денатуриране“ е действие, при което към етиловия алкохол се прибавят отровни или неприятни за вкуса или за обонянieto вещества (примеси), което го прави опасен за здравето или негоден за пиене.

[...]

- 23) „Биоетанол“ е етанол, произведен от биомаса и/или биологично разграждащата се част от отпадъците, който е предназначен за използване като биогориво.

[...]“.

20 Съгласно член 9 от Закона за акцизите:

„Етилов алкохол (алкохол)“ е всеки продукт:

1. включен в кодове по КН 2207 и 2208, с действително алкохолно съдържание по обем, превишаващо 1,2 % vol, дори когато този продукт е част от продукт, попадащ в друга глава от [КН] на Република България;

[...]“.

- 21 В член 13 от Закона за акцизите има списък на продукти, които по смисъла на този закон са „енергийни продукти“. Този списък по същество е идентичен със списъка по член 2, параграф 1 от Директива 2003/96.
- 22 Съгласно член 31, точка 5 от Закона за акцизите акцизната ставка за етилов алкохол е в размер на 1 100 лв. за 1 хектолитър чист алкохол. Член 32, параграф 1, точка 7 от този закон определя акцизната ставка за горивата, която за биоетанола с код 2207 2000 от КН е в размер на 0 лв. за 1 000 литра.
- 23 Член 35, параграфи 1 и 2 от Закона за акцизите гласи:

„1. Енергийните продукти по член 13, които са предназначени за използване, предлагат се за продажба или се използват като гориво за отопление или моторно гориво и за които в член 32, алинея 1 и член 33, алинея 1 не е определен размер на акцизната ставка, се облагат със ставката определена за еквивалентното гориво за отопление или моторно гориво.

2. Освен енергийните продукти по член 13 и биоетанолът, всички други продукти, които са предназначени за използване, предлагат се за продажба или се използват като моторно гориво, като добавка или за разреждане на моторни горива, се облагат със ставката, определена за еквивалентното моторно гориво в член 32, алинея 1“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

- 24 Евроетил е складодържател, лицензиран да управлява данъчен склад и да произвежда алкохол и биетанол. Направена му е ревизия за данъчните периоди между 1 юли 2006 г. и 10 май 2007 г., през които от склада му са освободени за потребление 124 346,05 литра от продукт, деклариран като биетанол с код по КН 2207 20 00. Акцизната ставка за този продукт е 0 лева. Впоследствие 111 425 литра от този продукт са върнати на Евроетил и в момента на ревизията се намират в склада. 10 555,55 литра са осчетоводени от купувача като биетанол и смесени с бензин, те са продадени от него като гориво.
- 25 При извършената от тях проверка митническите органи взимат няколко проби от разглеждания в главното производство продукт. При изследването му е установено, че той има действително алкохолно съдържание по обем 98,5% или повече, съдържа естери, а именно етил ацетат, висши алкохоли, алдехиди и метилов алкохол, и не е денатуриран. Последното обстоятелство не е оспорено. Въз основа на това митническите органи стигат до заключение, че продуктът е трябвало да бъде деклариран с код по КН 2207 10 00 като неденатуриран етилов алкохол и следователно да бъде обложен с акциз в размер на 1 100 лв. за 1 хектолитър чист алкохол. Поради това те издават ревизионен акт, в който са установени задължения за акциз в размер на 1 397 973,17 лв., ведно с лихвата, възлизаща към 5 ноември 2007 г. на 148 897,89 лв.
- 26 Тъй като в образуваното по жалба на Евроетил производство Административен съд Русе потвърждава задълженията за акциза и дължимите лихви за ноември и декември 2006 г., както и за януари, март и май 2007 г., а именно акциз в размер на 1 372 000,41 лв. и лихви в размер на 144 292,54 лв., Евроетил подава касационна жалба до запитващата юрисдикция.

- 27 Запитващата юрисдикция посочва, че в производството пред Административен съд Русе вещо лице е дало заключение, че продуктът, предмет на спора в главното производство, по същество не е годен за консумация от човека, тъй като е канцерогенен, че е годен за използване като биогориво, тъй като съставът му отговаря на изискванията на техническата спецификация, разработена от Евроетил за биоетанола, предназначен за използване като биогориво, че отговаря на изискванията на европейски предстандарт Pr EN 15376 за биоетанола, използван като гориво, и че технологията на производството му е различна от тази, която се използва за производството на етилов алкохол. Запитващата юрисдикция посочва, че приема тези изводи.
- 28 Пред запитващата юрисдикция Евроетил твърди, че спорният продукт трябва да бъде обложен с акциз със нулева ставка. Във връзка с това то подчертава по-конкретно че денатурирането ще направи продукта негоден за използване като гориво. То твърди освен това, че би трябвало да бъде освободено от заплащането на акциз за частта от продукта, върната от купувачите.
- 29 Директорът поддържа, че продуктът, предмет на спора в главното производство, е етилов алкохол, който не е денатуриран в съответствие с Регламент № 3199/93 и следователно трябва да бъде класиран с код по КН 2207 10 00 и да бъде обложен с акциз. Според директора обстоятелството, че продуктът не е годен за консумация от човека, в случая е без значение. Освен това той смята, че връщането на част от продукта в склада на Евроетил не е основание то да бъде освободено от задължението за заплащане на акциз.
- 30 Запитващата юрисдикция посочва, че облагането с акциз на продукта, предмет на спора в главното производство, и евентуално дължимата на това основание сума зависят пряко от класирането му по КН и следователно от естеството на този продукт. Във връзка с това тя сочи, че ѝ е трудно да прецени, от една страна, дали този продукт е биоетанол по смисъла на Директива 2003/30, като се има предвид именно че тази директива се отнася до използването като биогориво и че част от продукта, предмет на спора в главното производство, е върнат в склада на Евроетил, и от друга страна, дали биоетанолът може да се разглежда

като енергиен продукт, след като такава класификация би имала последици за данъчното му третиране по националното право. Запитващата юрисдикция има съмнения и относно възможността да се приеме, че биоетанолът е алкохол, тъй като биоетанолът не се посочва в КН.

- 31 При тези условия Върховният административен съд решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси, като уточнява, че те се отнасят само до задълженията за акциз за данъчните периоди след присъединяването на Република България към Съюза, а именно за януари, март и май 2007 г.:

„1) Следва ли разпоредбата на член 2, параграф 2, буква а) от Директива 2003/30 да се тълкува в смисъл, че определението за биоетанол се отнася за продукти (включва продукти) като процесния, който притежава следните характеристики и обективни свойства:

- произведен е от биомаса,
- производството е осъществено по специална технология, описана в техническа спецификация за производство на биоетанол, издадена от [Евроетил], и тази технология се различава от технологията за производство на етилов алкохол от земеделски произход, съгласно техническа спецификация, издадена от същия производител,
- съдържа над 98,5 % алкохол, както и следните вещества, които го правят негоден за консумация: висши алкохоли, от 714,49 до 8 311 [mg/dm³]; алдехиди, от 238,16 до 411 [mg/dm³]; естери (етил ацетат), от 1 014 до 8 929 [mg/dm³],

- отговаря на изискванията на европейски предстандарт Pr EN 15376 за биоетанол като гориво,
 - предназначен е за използване като гориво и обективно е използван като биогориво чрез прибавянето му към бензин А95 и продаден в бензиностанция,
 - продуктът не е денатуриран по нарочна процедура за денатуриране[?]
- 2) Следва ли разпоредбата на член 2, параграф 2, буква а) от [Директива 2003/30] да се тълкува в смисъл, че за да бъде определен процесният продукт като биоетанол, е необходимо същият обективно да е използван като биогориво, или е достатъчно само да е предназначен за използване като биогориво и/или обективно да е годен за използване като биогориво?
- 3) Ако в зависимост от отговорите на [първи и втори] въпрос се приеме, че процесният продукт или съответна част от него представлява биоетанол, по какъв код от [КН] следва да се класира този продукт?
- а) Следва ли разпоредбите на глава 22 от КН, и в частност позиция 2207, да се тълкуват в смисъл, че включват класирането на продукта биоетанол?
- б) При положителен отговор на [трети] въпрос [буква а),] следва ли при класирането на биоетанола, и в частност на процесния продукт, да се вземе предвид обстоятелството дали продуктът е денатуриран (съгласно процедурите по [Регламент № 3199/93] или по други допустими процедури)?

- в) При положителен отговор на [трети] въпрос [буква б),] следва ли разпоредбите на КН относно позиция 2207 да се тълкуват в смисъл, че само денатурираният биоетанол следва да се класира с код по КН 2207 20 [00]?
- г) При положителен отговор на [трети] въпрос [буква в),] следва ли разпоредбите на КН относно позиция 2207 да се тълкуват в смисъл, че неденатурираният биоетанол следва да се класира с код по КН 2207 10 [00]?
- д) При положителен отговор на [трети] въпрос, [буква а)] и отрицателен отговор на [трети] въпрос, [буква б)], по коя от двете подпозиции следва да се класира процесният продукт — 2207 10 [00] или 2207 20 [00]?
- е) При отрицателен отговор на [трети] въпрос, [буква а),] следва ли биоетанолът да се класира по някой от кодовете от КН, включени в определението по член 2, параграф 1 от [Директива 2003/96], и по кой от изброените кодове?
- 4) Ако в зависимост от отговорите на [първи и втори] въпрос [...] се приеме, че процесният продукт или съответна част от него не представлява биоетанол, то следва ли процесният продукт, който притежава характеристики и обективни свойства, посочени по-горе в [първи] въпрос [...], да бъде определен като етилов алкохол по смисъла на член 20[първо тире] от [Директива 92/83]?”.

По преюдициалните въпроси

По допустимостта

- ³² Евроетил оспорва допустимостта на всички поставени въпроси, които били фактически и имали консултативен характер. Освен това разпоредбите, чието тълкуване се искало в първия, втория и четвъртия въпрос, били ясни и отговорът, който можело да бъде даден на третия въпрос, щял да бъде безполезен за решаването на спора в главното производство.
- ³³ На първо място, следва да се припомни, че в рамките на предвиденото в член 267 ДФЕС сътрудничество между Съда и националните юрисдикции само националният съд, който е сезиран със спора и трябва да поеме отговорността за последващото му съдебно решаване, има право да прецени, предвид особеностите на висящото пред него дело, както необходимостта от преюдициално заключение, за да може да постанови решението си, така и релевантността на въпросите, които поставя на Съда (Решение от 14 декември 2006 г. по дело *Confederación Española de Empresarios de Estaciones de Servicio*, C-217/05, Recueil, стр. I-11987, точка 16 и цитираната съдебна практика).
- ³⁴ След като поставени от национална юрисдикция въпроси се отнасят до тълкуването на разпоредба от правото на Съюза, Съдът по принцип е длъжен да се произнесе, освен ако не е очевидно, че преюдициалното запитване всъщност цели да подтикне Съда да се произнесе въз основа на привиден спор или да даде консултативни становища по общи или хипотетични въпроси или че исканото тълкуване на правото на Съюза няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора, или когато Съдът не разполага с необходимите фактически и правни елементи, за да бъде полезен с отговора на поставените му въпроси (Решение по дело *Confederación Española de Empresarios de Estaciones de Servicio*, посочено по-горе, точка 17 и цитираната съдебна практика).

- 35 Това обаче не може да се каже за настоящото преюдициално запитване. Всъщност от акта за запитване ясно личи, че националната юрисдикция смята, че отговорите на поставените въпроси, които се отнасят до тълкуването на няколко разпоредби от правото на Съюза, ще ѝ бъдат нужни, за да може да определи данъчното третиране, което по силата на правото на Съюза би трябвало да се възприеме по отношение на продукт като описания в първия въпрос и по този начин да разреши спора, с който е сезирана.
- 36 На второ място, твърдяната яснота на отговорите на поставените въпроси не може по никакъв начин да попречи на националната юрисдикция да постави на Съда преюдициални въпроси и не води до некомпетентност на Съда да се произнесе по такива въпроси (вж. в този смисъл Решение от 11 септември 2008 г. по дело UGT-Rioja и др., C-428/06-C-434/06, Сборник, стр. I-6747, точки 42 и 43, както и цитираната съдебна практика).
- 37 Ето защо следва да се отговори на поставените въпроси.

По първия и втория въпрос

- 38 С първия и втория въпрос, които е уместно да бъдат разгледани заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали съдържащото се в член 2, параграф 2, буква а) от Директива 2003/30 определение на биоетанола следва да се тълкува в смисъл, че от една страна, включва продукт като този, предмет на делото в главното производство, който е получен от биомаса по технология, различна от използваната за производство на етилов алкохол от земеделски произход, който съдържа над 98,5 % етилов алкохол, който съдържа вещества, които го правят негоден за консумация от човека, който отговаря на изискванията на европейски предстандарт pr EN 15376 за биоетанол, използван като гориво, и който не е денатуриран по нарочна процедура за денатуриране,

и от друга страна, че предполага обективното използване на този продукт като биогориво.

39 Директорът, българското и гръцкото правителство и Европейската комисия смятат, че съдържащото се в посочената разпоредба определение включва такъв продукт. Директорът и българското правителство смятат освен това, че той трябва действително да е бил използван като гориво, а гръцкото правителство смята, че понятието „биоетанол“ по смисъла на Директива 2003/30 не може да се тълкува, без да се отчита предназначението на този продукт. По този последен въпрос Комисията изтъква в съдебното заседание, че решаващият критерий за определянето на един продукт като биоетанол по смисъла на същата тази разпоредба е действителното използване на този продукт като биогориво, като същевременно подчертава в отговор на поставен ѝ във връзка с това въпрос, че Директива 2003/30 поставя ударението върху годността на този продукт да бъде използван като такъв.

40 Съгласно член 2, параграф 2, буква а) от Директива 2003/30 биоетанолът е етанол, или с други думи, етилов алкохол, произведен именно от биомаса и използван като биогориво. Съгласно параграф 1, буква а) от същия член биогориво е течно или газообразно гориво за транспорт, което е произведено от биомаса. От това следва, че продукт, който има по-високо от 98,5 % съдържание на етилов алкохол и е получен от биомаса, отговаря на съдържащото се в член 2, параграф 2, буква а) от тази директива определение на биоетанола, ако „се използва като биогориво“.

41 Когато става въпрос за последното от изброените условия, както отбелязва българското правителство, от сравнителния преглед на текстовете на посочената разпоредба на различните езици, като текстовете на чешки и френски език, може да се направи изводът, че има изискване за действителното използване като биогориво. Текстовете на други езици обаче, например текстовете на италиански и литовски език, изглежда указват, че е достатъчен самият факт, че продуктът е предназначен за използване като биогориво. Текстовете на други

езици, като тези на испански и полски език, могат да се разбират и по друг начин — че е възможно тълкуването им по всеки от тези два начина.

42 Съгласно постоянната съдебна практика необходимостта от еднакво прилагане, а следователно и от еднакво тълкуване, на текстовете на различните езици на разпореда от правото на Съюза налага, в случай на несъответствия между тях, съответната разпореда да се тълкува в зависимост от общата структура и целите на правната уредба, от която е част (Решение от 24 октомври 1996 г. по дело Kraaijeveld и др., C-72/95, Recueil, стр. I-5403, точка 28, както и Решение от 19 април 2007 г. по дело Profisa, C-63/06, Сборник, стр. I-3239, точка 14).

43 Във връзка с това от член 2, параграф 2 от Директива 2003/30 се установява, че описаният в буква а) от същия параграф 2 биоетанол е само пример за продукт, който може да се разглежда като биогориво по смисъла на тази директива. Както вече беше отбелязано в точка 40 от настоящото решение, това понятие се отнася конкретно до гориво, произведено от биомаса и използвано за транспорта. Впрочем по-конкретно от съображения 4—7, 10 и 14, от заглавието и от член 1 от Директива 2003/30 се установява, че нейната цел е да насърчи употребата за транспортни цели на биогорива и други възобновяеми горива, които да заменят използваните понастоящем дизел или бензин.

44 Да се тълкува обаче понятието „биоетанол“ по смисъла на член 2, параграф 2, буква а) от Директива 2003/30, като се приеме, че за него е достатъчна само възможността даден продукт да бъде използван като биогориво, би било в противоречие с тази цел. Да се смята обаче, че даден продукт отговаря на това понятие само ако действително се използва като биогориво, би означавало тази квалификация да се постави в зависимост от последващи материални проверки, които ще я направят трудно приложима на практика. Важно е да се отбележи също, че съгласно съображение 23 и член 3, параграф 1, буква а) от Директива 2003/30 именно чрез пускането в продажба на биогорива и други възобновяеми горива трябва да се насърчава използването им като заместващи горива за транспорта.

- 45 От това следва, че произведен от биомаса етанол е биоетанол по смисъла на член 2, параграф 2, буква а) от Директива 2003/30 само ако е пуснат в продажба като биогориво за транспорта.
- 46 Освен това, тъй като тази разпоредба не предвижда друго условие, свързано с използваната технология за производство, с веществата, които продуктът съдържа, със стандартите, на които отговаря, или с неговото евентуално денатуриране, тези елементи са без значение за възможността даден продукт да се смята за биоетанол по смисъла на посочената разпоредба.
- 47 От изложеното по-горе следва, че на първия и втория въпрос следва да се отговори, че съдържащото се в член 2, параграф 2, буква а) от Директива 2003/30 определение за биоетанол трябва да се тълкува в смисъл, че включва продукт като разглеждания по делото в главното производство, който е получен именно от биомаса и който има по-високо от 98,5% съдържание на етилов алкохол, при положение че той е пуснат в продажба като биогориво за транспорта.

По третия и четвъртия въпрос

- 48 Съгласно постоянната съдебна практика в рамките на въведеното с член 267 ДФЕС производство за сътрудничество между националните юрисдикции и Съда последният трябва 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 въпросите, които са му зададени (Решение от 17 юли 1997 г. по дело Krüger, C-334/95, Recueil, стр. I-4517, точки 22 и 23, както и Решение от 11 март 2008 г. по дело Jager, C-420/06, Сборник, стр. I-1315, точка 46).

- 49 В настоящия случай от акта за препращане се установява, че с третия и четвъртия въпрос националната юрисдикция всъщност си поставя въпроси относно данъчния режим, който се прилага по отношение на продукт като разглеждания по делото в главното производство, който евентуално отговаря на съдържащото се в член 2, параграф 2, буква а) от Директива 2003/30 определение за биоетанол. Всъщност от Директиви 92/83 и 2003/96 се установява, че именно от класирането в КН зависи данъчното третиране на даден продукт.
- 50 Следователно, за да бъде даденият отговор от полза за запитващата юрисдикция, трябва третият и четвъртият въпрос да се схващат по начин, че по същество целта е да се установи дали правото на Съюза трябва да се тълкува в смисъл, че по отношение на продукт като разглеждания по делото в главното производство, който евентуално отговаря на съдържащото се в член 2, параграф 2, буква а) от Директива 2003/30 определение за биоетанол, който е получен от биомаса по технология, различна от използваната за производството на етилов алкохол от земеделски произход, който има по-високо от 98,5 % съдържание на етилов алкохол, който съдържа вещества, които го правят негоден за консумация от човека, който отговаря на изискванията, предвидени в европейски стандарт рг EN 15376 за биоетанол, използван е като гориво и не е бил денатуриран по нарочна процедура за денатуриране, с оглед на приложимия акциз, се прилагат разпоредбите на Директива 92/83 или тези на Директива 2003/96.
- 51 Евроетил смята, че такъв продукт попада в приложното поле на Директива 2003/96, по-конкретно тъй като, бидейки негоден за консумация от човека, той не би могъл да се наложи като годен за консумация алкохол. Директорът, българското и гръцкото правителство и Комисията обаче смятат, че по отношение на данъчното третиране на такъв продукт се прилага Директива 92/83. Комисията отбелязва по-конкретно че прилагането на Директива 92/83 има приоритет спрямо това на Директива 2003/96.
- 52 В това отношение е добре да се припомни, че разпоредбите на Директива 2003/30 не налагат на държавите членки задължение да въведат или да оставят в сила режим на освобождаване от данъци в полза на биогоривата. Поради това от разпоредбите на посочената директива не може да се изведе никакво право

на освобождаване от данъци (вж. в този смисъл Решение от 10 септември 2009 г. по дело Plantanol, C-201/08, Сборник, стр. I-8343, точки 33—38). Ето защо, обратно на това, което изглежда, че приемат Еврoетил и запитващата юрисдикция, квалификацията като „биоетанол“ по смисъла на Директива 2003/30 е без значение за данъчното третиране, по силата на правото на Съюза, на продукт като разглеждания по делото в главното производство.

53 На второ място, важно е да се отбележи, че съгласно съображение 27 от Директива 2003/96 тя не засяга прилагането на съответните разпоредби на Директива 92/83, когато продуктът, който е с определено предназначение, предложен за продажба или използван като моторно гориво или добавка към горивото, е етилов алкохол, както е определен в Директива 92/83. Ето защо, както с основание отбелязва Комисията, прилагането на разпоредбите на Директива 2003/96, когато става въпрос за етиловия алкохол по смисъла на Директива 92/83, е субсидиарно спрямо прилагането на разпоредбите на Директива 92/83. Така само ако по силата на Директива 92/83 продукт, определен като „етилов алкохол“ по смисъла на същата директива, е освободен от акциз, по отношение на него ще може, ако са налице условията за това, да се приложат разпоредбите на Директива 2003/96.

54 Съгласно член 20, първо тире от Директива 92/83 понятието „етилов алкохол“ се отнася именно до „всички продукти с действително алкохолно съдържание в обемно изражение, надхвърлящо 1,2% vol, включени в кодове по КН 2207 и 2208“. Код 2207 по КН се отнася по-конкретно до неденатурирания етилов алкохол, с алкохолно съдържание в обемно изражение от 80% vol или повече, както и до денатурирания етилов алкохол с всякакво алкохолно съдържание.

55 Следователно продукт като разглеждания по делото в главното производство, т.е. етилов алкохол с алкохолно съдържание в обемно изражение повече от 80% vol, е с код 2207 от КН.

- 56 В това отношение фактът, че изразът „биоетанол“ не е включен в текста на тази позиция от КН, е без значение. Действително в интерес на правната сигурност и на улесняване на контрола определящият критерий за тарифното класиране на стоките трябва като цяло да се търси в техните обективни характеристики и свойства, както са определени в текста на позицията от КН и на забележките към раздела или главата (вж. по-специално Решение от 18 юли 2007 г. по дело *Olicom*, C-142/06, Сборник, стр. I-6675, точка 16 и цитираната съдебна практика). Все пак продукт като разглеждания по делото в главното производство, независимо че има някои особености, свързани по-специално с начина на производството му, все пак остава от гледна точка на обективните си характеристики и свойства етилов алкохол с алкохолно съдържание в обемно изразение, по-високо от 80 % vol.
- 57 По същия начин обстоятелството, че такъв продукт не е годен за консумация от човека, е без значение, когато става въпрос за неговото класиране в позиция 2207 от КН. Както се установява от самото заглавие на Директива 92/83, тя има за цел хармонизиране на структурите на акцизите както върху алкохолните напитки, така и общо върху алкохола (Решение от 9 декември 2010 г. по дело *Repertoire Culinaire*, C-163/09, Сборник, стр. I-12717, точки 27 и 29).
- 58 От изложеното дотук следва, че продукт като разглеждания по делото в главното производство, с код 2207 по КН и с действително алкохолно съдържание в обемно изразение, по-високо от 1,2 % vol, отговаря на съдържашото се в член 20, първо тире от Директива 92/83 определение на етилов алкохол. Ето защо по силата на член 19, параграф 1 от тази директива той трябва да бъде обложен с предвидения в посочената директива хармонизиран акциз, освен ако не са налице предвидените в член 27, параграф 1, букви а) и б) от същата директива условия за освобождаване.
- 59 От текста на тази разпоредба се установява, че освобождаването от акциз или отказът да бъде приложено такова освобождаване зависи от метода на денатуриране. Ако той е одобрен в рамките на Съюза, въз основа на буква а) от посочената разпоредба алкохолът не се облага с акциз. Ако обаче алкохолът, съдържаш се в даден продукт, който не е предназначен за консумация от човека, е денатуриран по метод, одобрен в държава членка, следва да се приложи

предвиденото в буква б) от същата разпоредба освобождаване. Ако обаче методът на денатуриране не отговаря на никой от одобрените от нормите на Съюза или от националните правни системи методи, продуктът не може да бъде освободен (Решение от 7 декември 2000 г. по дело Италия/Комисия, C-482/98, *Rescueil*, стр. I-10861, точки 40 и 41).

⁶⁰ Във връзка с това следва също да се припомни, че денатурирането е действие, при което чрез умишлено добавяне на някои вещества алкохолът става токсичен, за да не бъде възможно да бъде отново променен така, че да може да се използва за консумация от човека (вж. в този смисъл Решение по дело Италия/Комисия, посочено по-горе, точки 21 и 22; за сведение вж. също изготвените от Световната митническа организация обяснителни бележки към ХС относно позиция 2207 от ХС, към които препращат обяснителните бележки към код 2207 от КН, приети от Комисията по силата на член 9, параграф 1, буква а), второ тире и член 10 от Регламент № 2658/87, изменен с Регламент (ЕО) № 254/2000 на Съвета от 31 януари 2000 г. (ОВ L 28, стр. 16; Специално издание на български език, 2007 г., глава 2, том 12, стр. 33) в редакцията му в сила към 1 януари 2007 г. (ОВ С 50, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език 2007 г., глава 2, том 18, стр. 3).

⁶¹ В настоящия случай от акта за препращане се установява, че никакво денатуриращо вещество не е умишлено добавено към продукта, предмет на делото в главното производство, за да го направи по необратим начин негоден за консумация от човека. При това положение е достатъчно да се отбележи, че той не е денатуриран по смисъла на член 27, параграф 1, буква а) или б) от Директива 92/83, без да е необходимо да се поставя въпросът дали използваният метод за денатуриране отговаря на някои от одобрените с нормите на Съюза или на българското право методи.

⁶² Следователно е без значение фактът, че за Република България описанието на денатуриращите вещества, които трябва да се използват за пълното денатуриране на алкохола в съответствие с разпоредбите на член 27, параграф 1, буква а) от Директива 92/83, е добавено в Регламент № 3199/93 едва с Регламент № 67/2008, както е без значение и фактът, посочен от Евроетил в съдебното

заседание — дори той да се приеме за установен, — че специални разпоредби за денатурирането на биоетанола са въведени в българското законодателство едва през 2011 г. Впрочем от акта за запитване се установява, че към момента на настъпване на фактите, до които се отнасят поставените на Съда въпроси, член 4 от Закона за акцизите предвижда в точка 12, че „[д]енатуриране е действие, при което към етиловия алкохол се прибавят отровни или неприятни за вкуса или за обонянието вещества (примеси), което го прави опасен за здравето или негоден за пиене“.

63 Освен това фактът, че продукт като разглеждания по делото в главното производство сам по себе си е негоден за консумация от човека, не е достатъчен, за да може да се смята, че той е бил денатуриран по смисъла на член 27, параграф 1, буква а) или б) от Директива 92/83. Наистина, както се установява от точка 60 от настоящото решение, денатурирането се състои в умишлено добавяне на някои вещества към алкохола, за да стане той по необратим начин негоден за консумация от човека. Все пак фактът, че този алкохол е токсичен, не изключва сам по себе си възможността в следствие той да бъде преработен, за да се премахне неговата токсичност. В това отношение, като се има предвид, че изискването за необратимост на денатурирането цели да се избегне всяка измама, избягване на облагането с акциз или евентуални злоупотреби във връзка с освобождаването от акцизи, самите разходи за това преработване, дори и да са много високи, не биха могли — обратно на това, което твърди Евроетил, — да бъдат достатъчно основание за изключването на тази възможност.

64 Накрая, както с основание отбелязва Комисията в съдебното заседание, в европейския предстандарт pr EN 15376, междувременно заменен със стандарта EN 15376:2011, наречен „Автомобилни горива — Етанол като съставка на бензина — Изисквания и методи за изпробване“ и одобрен от Европейския комитет по стандартизация на 24 декември 2010 г., в точка 4.3 е посочен списък на препоръчани за денатуриране вещества, които нямат увреждащо действие върху превозните средства. Ето защо не може да се приеме твърдението на Евроетил, че не могло да се изисква денатурирането на продукта, предмет на спора в главното производство, тъй като в резултат на това той щял да бъде негоден за употреба като биогориво.

65 От изложеното по-горе следва, че продукт като разглеждания по делото в главното производство, който отговаря на съдържашото се в член 20, първо тире от Директива 92/83 определение за етилов алкохол и който не е денатуриран в съответствие с член 27, параграф 1, букви а) и б) от тази директива, не може да бъде освободен от предвидения в последната хармонизиран акциз. Както се установява в точка 53 от настоящото решение, тази констатация изключва възможността по отношение на него да се приложи Директива 2003/96.

66 С оглед на предходните съображения следва на третия и на четвъртия въпрос да се отговори, че правото на Съюза трябва да се тълкува в смисъл, че продукт като разглеждания по делото в главното производство, който има съдържание на етилов алкохол, по високо от 98,5 %, и който не е денатуриран по нарочно предвиден метод за денатуриране, трябва да бъде обложен с предвидения в член 19, параграф 1 от Директива 92/83 акциз дори когато е произведен от биомаса по технология, различна от използваната за производството на етилов алкохол със земеделски произход, съдържа вещества, които го правят негоден за консумация от човека, отговаря на предвидените в европейски предстандарт рг EN 15376 изисквания за биоетанола, използван като гориво, и евентуално отговаря на определението за биоетанол, съдържашо се в член 2, параграф 2, буква а) от Директива 2003/30.

По съдебните разноски

67 С оглед на обстоятелството, че за страните в главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (осми състав) реши:

- 1) Определението за биоетанол, съдържащо се в член 2, параграф 2, буква а) от Директива 2003/30/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 8 май 2003 година относно насърчаването на използването на биогорива и други възобновяеми горива за транспорт, трябва да се тълкува в смисъл, че включва продукт като разглеждания по делото в главното производство, който е получен именно от биомаса и който има по-високо от 98,5 % съдържание на етилов алкохол, при положение че е пуснат в продажба като биогориво за транспорта.
- 2) Правото на Съюза следва да се тълкува в смисъл, че продукт като разглеждания по делото в главното производство, който има съдържание на етилов алкохол, по високо от 98,5 %, и който не е денатуриран по нарочно предвиден метод за денатуриране, трябва да бъде обложен с предвидения в член 19, параграф 1 от Директива 92/83/ЕИО на Съвета от 19 октомври 1992 година за хармонизиране на структурата на акцизите върху алкохола и алкохолните напитки акциз дори когато е произведен от биомаса по технология, различна от използваната за производството на етилов алкохол със земеделски произход, съдържа вещества, които го правят негоден за консумация от човека, отговаря на предвидените в европейски предстандарт рг EN 15376 изисквания за биоетанола, използван като гориво, и евентуално отговаря на определението за биоетанол, съдържащо се в член 2, параграф 2, буква а) от Директива 2003/30.

Подписи