HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)

7 noiembrie 2019*

„Trimitere preliminară – Impozitarea produselor energetice și a electricității – Directiva 2003/96/CE – Articolul 21 alineatul (3) – Absența unui fapt generator de impozit – Consum de produse energetice în incinta unei instituții care fabrică asemenea produse – Articolul 2 alineatul (3) – Obligație de obținere a încadrării unor produse energetice din punctul de vedere al stabilirii accizelor – Rata de impozitare aplicabilă produselor menționate – Principiul proporționalității”

În cauza C-68/18,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Curtea de Apel București (România), prin decizia din 21 decembrie 2017, primită de Curte la 2 februarie 2018, în procedura

SC Petrotel-Lukoil SA

împotriva

Agenției Naționale de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili,

Agenției Naționale de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor,

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnul E. Regan (raportor), președinte de cameră, și domnii I. Jarukaitis, E. Juhász, M. Ilešič și C. Lycourgos, judecători,

avocat general: domnul M. Szpunar,

grefier: doamna R. Șereș, administratoare,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 10 ianuarie 2019,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru SC Petrotel-Lukoil SA, de D.-D. Dascălu și de A. M. Iordache, avocați;

– pentru guvernul român, de C.-R. Canțăr, de R. I. Hațieganu și de L. Lițu, în calitate de agenți;

– pentru Comisia Europeană, de A. Armenia și de C. Perrin, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 16 mai 2019,

* Limba de procedură: româna.

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 2 alineatul (3) și a articolului 21 alineatul (3) din Directiva 2003/96/CE a Consiliului din 27 octombrie 2003 privind restructurarea cadrului comunitar de impozitare a produselor energetice și a electricității (JO 2003, L 283, p. 51, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 98).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între SC Petrotel-Lukoil SA (denumită în continuare „PLK”), pe de o parte, și Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (România) și Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (România), pe de altă parte, în legătură cu o rectificare a unei impuneri referitoare, printre altele, la impozitarea cu titlu de accize a produselor energetice consumate în cadrul instalațiilor PLK.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Considerentele (2)-(7), (9), (11), (12) și (24) ale Directivei 2003/96 au următorul cuprins:

„(2) Absența dispozițiilor comunitare care să impună o rată minimă a impozitării la electricitate și la alte produse energetice decât uleiurile minerale poate afecta buna funcționare a pieței interne.

(3) Buna funcționare a pieței interne și realizarea obiectivelor celorlalte politici comunitare necesită stabilirea la nivel comunitar a unor rate minime de impozitare la majoritatea produselor energetice, inclusiv electricitate, gaze naturale și cărbune.

(4) Diferențele apreciabile între ratele naționale de impozitare a energiei aplicate de statele membre ar putea afecta buna funcționare a pieței interne.

(5) Fixarea la nivel comunitar a unor rate minime de impozitare corespunzătoare poate permite reducerea diferențelor actuale între ratele naționale de impozitare.

(6) În conformitate cu articolul 6 [CE], cerințele de protecție ecologică trebuie incluse în elaborarea și punerea în aplicare a altor politici comunitare.

(7) Fiind parte la Convenția-cadru a ONU privind schimbările climaterice, Comunitatea a ratificat Protocolul Kyoto. Impozitarea produselor energetice și, dacă este cazul, a electricității reprezintă unul dintre instrumentele de care se dispune pentru implementarea obiectivelor Protocolului Kyoto.

[…]

(9) Ar trebui să se acorde statelor membre flexibilitatea necesară pentru a defini și a implementa politici adaptate contextelor lor naționale.

[…]

(11) Regimul fiscal instituit prin punerea în aplicare a prezentului cadru comunitar de impozitare a produselor energetice și a electricității ține de competența fiecărui stat membru. În acest sens, statele membre ar putea decide să nu majoreze sarcina fiscală globală în cazul în care consideră că punerea în aplicare a acestui principiu al neutralității fiscale ar putea contribui la restructurarea și modernizarea sistemelor fiscale proprii prin încurajarea unui comportament care să conducă la o protecție sporită a mediului și la o mai bună utilizare a forței de muncă.

(12) Prețurile produselor energetice reprezintă elemente-cheie ale politicilor comunitare privind energia, transporturile și mediul.

[…]

(24) Statelor membre ar trebui să li se permită și aplicarea altor scutiri sau a unor rate reduse de impozitare, în cazul în care aceasta nu dăunează bunei funcționări a pieței interne și nu conduce la denaturări ale concurenței.”

4 Articolul 2 alineatele (1)-(3) din această directivă prevede:

„(1) În sensul prezentei directive, termenul «produse energetice» se aplică produselor:

[…]

(b) incluse în codurile NC 2701, 2702 și 2704-2715;

[…]

(2) De asemenea, prezenta directivă se aplică [e]lectricității incluse în codul NC 2716.

(3) Atunci când sunt destinate utilizării, sunt puse în vânzare sau sunt utilizate drept carburant sau combustibil pentru încălzire, produsele energetice altele decât cele pentru care este precizat un nivel de impozitare în prezenta directivă se impozitează în funcție de utilizarea lor, la rata aplicată combustibilului pentru încălzire sau carburantului echivalent.

[…]”

5 Articolul 14 alineatul (1) din directiva menționată prevede:

„Pe lângă dispozițiile generale prevăzute în Directiva 92/12/CEE [a Consiliului din 25 februarie 1992 privind regimul general al produselor supuse accizelor și privind deținerea, circulația și monitorizarea acestor produse (JO 1992, L 76, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 129), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2000/47/CE a Consiliului din 20 iulie 2000 (JO 2000, L 193, p. 73, Ediție specială, 02/vol. 12, p. 257)] privind utilizările scutite ale produselor impozabile și fără a aduce atingere altor dispoziții comunitare, statele membre scutesc următoarele produse de la impozitare, în condițiile pe care le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și clară a acestor scutiri și de a preveni frauda, evaziunea sau abuzul:

(a) produse energetice și electricitate utilizate pentru a produce electricitate și electricitate utilizată pentru a menține capacitatea de a produce electricitate. Totuși, statele membre pot impozita aceste produse din motive de protecție a mediului, fără a trebui să respecte ratele minime de impozitare stabilite în prezenta directivă. În acest caz, impozitarea acestor produse nu se ia în considerare pentru respectarea nivelului minim de impozitare a electricității prevăzut în articolul 10;

[…]”

6 Potrivit articolului 21 din aceeași directivă:

„(1) Pe lângă dispozițiile generale care definesc faptul generator și dispozițiile privind plata prevăzute în Directiva 92/12/CEE, valoarea impozitului pe produsele energetice se aplică de asemenea, în cazul apariției unuia dintre faptele generatoare menționate în articolul 2 alineatul (3).

[…]

(3) Consumul de produse energetice în incinta unei instituții care fabrică produse energetice nu este considerat a fi un fapt generator de impozit în cazul în care consumul constă în produse energetice produse în incinta instituției. De asemenea, statele membre pot considera ca nefiind un fapt generator consumul de electricitate și alte produse energetice care nu sunt produse în incinta unei astfel de instituții și consumul de produse energetice și de electricitate în incinta unei instituții care produce combustibili destinați a fi utilizați pentru producerea electricității. În cazul în care consumul vizează scopuri care nu au legătură cu producerea de produse energetice, în special propulsia vehiculelor, acesta este considerat fapt generator care presupune impozitarea.

[…]

(5) În scopul aplicării articolelor 5 și 6 din Directiva 92/12/CEE, electricitatea și gazele naturale sunt supuse impozitării și impozitul devine exigibil în momentul livrării de către distribuitor sau redistribuitor. […]

[…]

O entitate care produce electricitate pentru uz propriu este considerată distribuitor. Fără a aduce atingere articolului 14 alineatul (1) litera (a), statele membre pot acorda scutiri micilor producători de electricitate, cu condiția impozitării produselor energetice pe care le utilizează pentru producerea acestei electricități.

[…]”

Dreptul român

7 Articolul 175 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal din 22 decembrie 2003 (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 927 din 23 decembrie 2003), în vigoare până la 31 martie 2010, prevedea:

„(1) În înțelesul prezentului titlu, produsele energetice sunt:

[…]

b) produsele cu codurile NC 2701, 2702 și de la 2704 la 2715;

[…]

(3) Produsele energetice pentru care se datorează accize sunt:

[…]

c) motorina cu codurile NC de la 2710 19 41 până la 2710 19 49;

[…]

g) păcura cu codurile NC de la 2710 19 61 până la 2710 19 69;

[…]

(4) Produsele energetice, altele decât cele de la alineatul (3), sunt supuse unei accize dacă sunt destinate a fi utilizate, puse în vânzare ori utilizate drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor. Nivelul accizei va fi fixat în funcție de destinație, la nivelul aplicabil combustibilului pentru încălzire sau combustibilului pentru motor echivalent.

[…]

(7) Consumul de produse energetice în incinta unui loc de producție de produse energetice nu reprezintă eliberare pentru consum atunci când se efectuează în scopuri de producție. Când acest consum se efectuează în alte scopuri decât cel de producție și, în special, pentru propulsia vehiculelor, se consideră eliberare pentru consum.”

8 Normele metodologice de aplicare a acestei legi, astfel cum au fost aprobate prin Hotărârea de Guvern nr. 44/2004, prevedeau, în ceea ce privește articolul 175 din legea menționată, după cum urmează:

„5. (1) Produsele energetice, altele decât cele de la alineatul (3) al articolului 175 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt supuse unei accize, atunci când:

a) produsele sunt realizate în scopul de a fi utilizate drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor;

b) produsele sunt puse în vânzare drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor;

c) produsele sunt utilizate drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor.

(2) Orice operator economic aflat în una din situațiile prevăzute la alineatul (1) este obligat ca, înainte de producție, de vânzare sau de utilizare a produselor energetice, să adreseze o solicitare la Ministerul Finanțelor Publice – Comisia cu atribuții în autorizarea antrepozitelor fiscale, pentru încadrarea produselor respective din punctul de vedere al accizelor. Solicitarea va fi însoțită obligatoriu de buletinul de analiză al produsului respectiv, emis de un laborator agreat, de încadrarea tarifară a produsului efectuată de Autoritatea Națională a Vămilor și de avizul Ministerului Economiei și Comerțului referitor la asimilarea produsului respectiv cu un produs echivalent pentru care sunt stabilite accize.

[…]

(4) Pentru produsele aflate într-una din situațiile prevăzute la alineatele (4), (5) și (6) ale articolului 175 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru care operatorul economic nu îndeplinește obligațiile prevăzute la alineatele (2) și (3), în cazul combustibilului pentru motor și al aditivilor se datorează o acciză egală cu acciza prevăzută pentru benzina cu plumb, iar în cazul combustibilului pentru încălzire acciza datorată este cea prevăzută pentru motorină.”

9 În conformitate cu articolul 206^{16} din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în versiunea în vigoare începând cu 1 aprilie 2010:

„(1) În înțelesul prezentului capitol, produsele energetice sunt:

[…]

b) produsele cu codurile NC 2701, 2702 și de la 2704 la 2715;

[…]

(3) Produsele energetice pentru care se datorează accize sunt:

[…]

c) motorina cu codurile NC de la 2710 19 41 până la 2710 19 49;

[…]

g) păcura cu codurile NC de la 2710 19 61 până la 2710 19 69;

[…]

(4) Produsele energetice, altele decât cele de la alineatul (3), sunt supuse unei accize dacă sunt destinate a fi utilizate, puse în vânzare ori utilizate drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor. Nivelul accizei va fi fixat în funcție de destinație, la nivelul aplicabil combustibilului pentru încălzire sau combustibilului pentru motor echivalent.

[…]

(7) Consumul de produse energetice în incinta unui loc de producție de produse energetice nu este considerat a fi un fapt generator de accize în cazul în care consumul constă în produse energetice produse în incinta acelui loc de producție. Când acest consum se efectuează în alte scopuri decât cel de producție și, în special, pentru propulsia vehiculelor, se consideră fapt generator de accize.”

10 În cursul anului 2011, în cadrul articolului 206^{16} din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, a fost introdus alineatul (4^{1}). Acesta prevede următoarele:

„Produsele energetice prevăzute la alineatul (3) litera (g) sau asimilate acestora, dacă sunt destinate a fi utilizate, puse în vânzare ori utilizate drept combustibil pentru motor, cu excepția celor utilizate drept combustibil pentru navigație, sunt supuse unei accize la nivelul motorinei.”

11 Normele de aplicare a legii menționate sunt formulate după cum urmează în ceea ce privește articolul 206^{16} din aceasta:

„78. (1) […]

(2) Orice produs, altul decât cele de la alineatul (3) al articolului 206^{16} din Codul fiscal, este supus unei accize, atunci când:

a) produsul este realizat în scopul de a fi utilizat drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor;

b) produsul este pus în vânzare drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor;

c) produsul este utilizat drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor.

(3) Orice operator economic aflat în una dintre situațiile prevăzute la alineatul (2) este obligat ca înainte de producție, de vânzare sau de utilizarea produselor să adreseze o solicitare Comisiei [cu atribuții în autorizarea antrepozitelor fiscale], pentru încadrarea produselor respective din punctul de vedere al accizelor. Solicitarea va fi însoțită obligatoriu de buletinul de analiză al produsului respectiv,

emis de un laborator agreat, de încadrarea tarifară a produsului efectuată de autoritatea vamală centrală și de avizul Ministerului Economiei, Comerțului și Mediului de Afaceri referitor la asimilarea produsului respectiv cu un produs echivalent pentru care sunt stabilite accize.

[…]

(4) Pentru produsele aflate în una dintre situațiile prevăzute la alineatele (4), (5) și (6) ale articolului 206[16] din Codul fiscal, pentru care operatorul economic nu îndeplinește obligațiile prevăzute la alineatul (3), în cazul combustibilului pentru motor și al aditivilor se datorează o acciză egală cu acciza prevăzută pentru benzina cu plumb, iar în cazul combustibilului pentru încălzire acciza datorată este cea prevăzută pentru motorină.

[…]"

Litigiul principal și întrebările preliminare

12 PLK are ca obiect de activitate producția de produse energetice, în special de diferite tipuri de carburant, în baza mai multor autorizații de antrepozit fiscal care îi permit ca, în regim suspensiv de la plata accizelor, să primească, să producă, să transforme, să dețină și să expedieze unele dintre aceste produse. În cadrul activităților sale, PLK generează de asemenea păcură 42/42S și păcură semifabricat.

13 Operațiunile efectuate de PLK în perioada cuprinsă între 1 ianuarie 2009 și 31 decembrie 2011 au făcut obiectul unei inspecții fiscale.

14 S-a constatat, printre altele, că PLK consumase păcură 40/42S și păcură semifabricat drept combustibil de focar atât pentru cuptoarele din instalațiile sale tehnologice, cât și pentru cazanele centralei termoelectrice proprii pentru obținerea aburului necesar producerii de energie termică și electrică.

15 Organele de inspecție fiscală au constatat de asemenea că, pentru produsul păcură semifabricat, PLK nu solicitase niciodată asimilarea cu un produs echivalent în vederea stabilirii accizelor aferente acestuia.

16 În consecință, la 18 decembrie 2014, a fost emisă o decizie de impunere în vederea plății unor accize suplimentare aferente în special consumului intern de păcură 40/42S și de păcură semifabricat în cadrul centralei termoelectrice aparținând reclamantei din litigiul principal. Pentru calculul acestor accize, în absența unei decizii de asimilare a păcurii semifabricat cu alt produs energetic, organele de inspecție fiscală au aplicat rata de acciză aferentă motorinei.

17 Contestația formulată de PLK împotriva acestei decizii de impunere a fost respinsă la 11 noiembrie 2015 de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor. În această privință, nu s-a ținut cont de faptul că, ulterior inspecției fiscale, prin decizia din 27 aprilie 2015, produsul păcură semifabricat a fost asimilat cu păcura.

18 La 5 ianuarie 2016, PLK a sesizat instanța de trimitere cu o acțiune prin care a solicitat anularea acestei decizii, anularea în parte a deciziei de impunere din 18 decembrie 2014 și recunoașterea dreptului său la restituirea anumitor sume plătite fără să fi fost datorate cu titlu de accize.

19 Potrivit instanței de trimitere, soluționarea litigiului principal, care se referă la existența sau inexistența obligațiilor fiscale în discuție în litigiul principal și, dacă este cazul, la cuantumul lor, depinde de interpretarea dreptului Uniunii.

20 Astfel, pe de o parte, litigiul principal ar ridica o problemă referitoare la interpretarea articolului 21 alineatul (3) din Directiva 2003/96, care prevede o excepție de la faptul generator de impozit pentru consumul de produse energetice în incinta unei instituții care fabrică produse energetice atunci când produsele consumate au fost ele însele fabricate în cadrul acelei instituții. Pe de altă parte, ar fi necesare precizări în ceea ce privește mecanismul stabilit la articolul 2 alineatul (3) din această directivă, referitor la impozitarea produselor energetice pentru care aceasta nu prevede nicio rată specifică. În această privință, ar trebui să se stabilească dacă refuzul autorității fiscale de a lua în considerare decizia ulterioară de asimilare a produsului păcură semifabricat cu păcura încalcă principiul proporționalității.

21 În aceste condiții, Curtea de Apel București (România) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Dacă prevederile articolului 21 [alineatul] (3) din [Directiva 2003/96] se opun prevederilor articolului 175, în vigoare până la data de 31.03.2010 […] și, respectiv, [ale] articolului 206[16], în vigoare începând cu data de 01.04.2010, din Codul fiscal – Legea nr. 571/2003, precum și reglementărilor subsecvente.

2) Dacă prevederile articolului 2 [alineatul] (3) din [Directiva 2003/96] se opun prevederilor articolului 175, în vigoare până la data de 31.03.2010 […] și, respectiv, [ale] articolului 206[16], în vigoare începând cu data de 01.04.2010, din Codul fiscal – Legea nr. 571/2003, precum și reglementărilor subsecvente.

3) Dacă principiul proporționalității se opune ca statul să ignore faptul că societatea a obținut totuși, ulterior inspecției fiscale, decizia de asimilare a produsului «păcură semifabricat», care a fost asimilat cu produsul «păcură», și, cu ocazia soluționării contestației formulate de contribuabil/societate, să mențină acciza calculată inițial pentru produsul «motorină».”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

22 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 21 alineatul (3) din Directiva 2003/96 trebuie să fie interpretat în sensul că se opune unor dispoziții sau unor practici naționale care prevăd, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, impozitarea produselor energetice consumate în cadrul centralei termoelectrice a instituției în care aceste produse energetice au fost fabricate.

23 În această privință, este necesar să se arate că, în temeiul articolului 21 alineatul (3) prima teză din această directivă, consumul de produse energetice în incinta unei instituții care fabrică produse energetice nu este considerat a fi un fapt generator de impozit dacă produsele energetice consumate au fost fabricate în incinta instituției.

24 Cu toate acestea, trebuie să se constate că articolul 21 alineatul (3) a treia teză din directiva menționată precizează că nu poate beneficia de această excepție de la faptul generator de impozit un consum de produse energetice care vizează scopuri care nu au legătură cu producerea de produse energetice.

25 Prin urmare, pentru a aprecia dacă consumul, în centrala termoelectrică a unei instituții, de produse energetice fabricate în cadrul acelei instituții poate intra sub incidența excepției prevăzute la articolul 21 alineatul (3) prima teză din Directiva 2003/96, trebuie să se țină seama de finalitățile unui astfel de consum (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 iunie 2018, Koppers Denmark, C-49/17, EU:C:2018:395, punctul 32).

26 În primul rând, trebuie arătat că consumul de produse energetice, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, nu poate atrage aplicarea excepției de la faptul generator de impozit pentru acelea dintre ele care sunt utilizate în scopul de a genera energie care nu este ea însăși destinată producerii de produse energetice. Aceasta este în special situația, astfel cum reclamanta din litigiul principal a recunoscut în ședință, a unei utilizări a căldurii produse în centrala termoelectrică a instituției sale în scopul încălzirii spațiilor ei.

27 În al doilea rând, consumul părții de produse energetice care urmărește să producă produse energetice, generând, în cadrul centralei termoelectrice, energia termică necesară procesului tehnologic de fabricație a produselor menționate, intră sub incidența excepției de la faptul generator de impozit, prevăzută la articolul 21 alineatul (3) prima teză din directiva menționată.

28 În această privință, după cum a arătat domnul avocat general la punctul 23 din concluziile sale, este indiferent, pe de o parte, dacă consumul de produse energetice drept combustibil pentru încălzire se efectuează în mod direct în instalațiile tehnologice de producere de produse energetice sau în cadrul centralei termoelectrice a instituției în scopul generării de energie termică utilizată ulterior în procesul de producție și, pe de altă parte, dacă o asemenea producere de energie se efectuează prin intermediul generării unui produs intermediar precum aburul.

29 Astfel, mai întâi, modul de redactare a articolului 21 alineatul (3) prima teză din Directiva 2003/96 nu vizează un procedeu specific în temeiul căruia produsele energetice ar trebui să fie consumate în cadrul instituției în care au fost fabricate pentru a putea să beneficieze de excepția de la faptul generator de impozit.

30 În continuare, interpretarea efectuată la punctul 28 din prezenta hotărâre este confirmată de economia generală a articolului 21 alineatul (3) din această directivă. În special, din formularea negativă a celei de a treia teze a acestei dispoziții se poate deduce că aceasta urmărește să excludă de la beneficiul acestei excepții numai consumul de produse energetice care nu are nicio legătură cu producerea de produse energetice. Rezultă că consumul de produse energetice nu poate, doar din cauza modalităților în care se produce, să fie privat de beneficiul excepției menționate, atât timp cât el contribuie la procesul tehnologic de fabricare a produselor energetice.

31 În sfârșit, o interpretare care ar exclude consumul de produse energetice, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, de la beneficiul articolului 21 alineatul (3) din directiva menționată, pentru singurul motiv că acest consum se produce în cadrul centralei termoelectrice a instituției în cauză, ar fi contrară finalităților urmărite de aceeași directivă.

32 Astfel, o asemenea interpretare ar aduce prejudicii producției de energie termică în instalații de cogenerare în raport cu consumul de produse energetice drept combustibil pentru încălzire direct în cadrul instalațiilor tehnologice de fabricare de produse energetice. Procedând astfel, această interpretare ar fi de natură să aducă atingere obiectivului urmărit de Directiva 2003/96, astfel cum este enunțat în considerentele (6), (7), (11) și (12) ale acesteia, care vizează să încurajeze obiective de politică de mediu, din moment ce cogenerarea oferă un potențial important de economisire a energiei primare și generează mai puține emisii de CO_2 pe unitate produsă decât producția separată de căldură și de electricitate (a se vedea prin analogie Hotărârea din 7 martie 2018, Cristal Union, C-31/17, EU:C:2018:168, punctele 34-37).

33 În al treilea rând, partea de produse energetice consumate într-o centrală termoelectrică în scopul producției de electricitate nu intră sub incidența excepției de la faptul generator de impozit prevăzute la articolul 21 alineatul (3) prima teză din această directivă. Această constatare nu aduce însă atingere beneficiului de scutirea prevăzută la articolul 14 alineatul (1) litera (a) din directiva menționată pentru produsele energetice utilizate pentru a produce electricitate.

34 Astfel, în conformitate cu articolul 2 alineatul (2) din Directiva 2003/96, electricitatea face în egală măsură obiectul regimului de impozitare armonizat instituit prin această directivă. Rezultă de aici, astfel cum a arătat domnul avocat general la punctul 30 din concluziile sale, că, în scopul aplicării acestui regim în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, deși nu este necesar să se țină seama de producția, în cadrul centralei termoelectrice în cauză, de energie termică necesară procesului tehnologic de fabricare de produse energetice, nu acesta este cazul producerii de electricitate în cadrul acestei centrale. În consecință, în ceea ce privește produsele energetice utilizate în vederea generării de energie electrică, trebuie să se considere că consumul lor are drept finalitate producerea acestei energii electrice.

35 Prin urmare, nu se poate susține, astfel cum face Comisia, că articolul 21 alineatul (3) prima teză din directiva menționată se aplică și produselor energetice utilizate pentru producerea de electricitate, precum și electricității astfel produse, care este utilizată în procesul de fabricare de produse energetice în cadrul instituției.

36 O astfel de interpretare, care ar extinde domeniul de aplicare al excepției de la faptul generator de impozit prevăzute la această dispoziție, ar fi de natură să aducă atingere coerenței regimului de impozitare instituit prin însăși această directivă.

37 Mai întâi, trebuie amintit că o dispoziție derogatorie, precum articolul 21 alineatul (3) prima teză din Directiva 2003/96, de la regimul de impozitare prevăzut de aceasta trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte (a se vedea prin analogie Hotărârea din 5 martie 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, punctul 39). Or, trebuie să se constate că modul de redactare a acestei dispoziții nu vizează în mod explicit consumul de electricitate produsă în incinta unei instituții care produce produse energetice în scopul fabricării unor astfel de produse.

38 În continuare, o asemenea interpretare ar contrazice economia generală a acestei directive. Astfel, pe de o parte, Curtea a statuat deja că orice entitate care produce electricitate pentru uz propriu, oricare ar fi dimensiunea sa și oricare ar fi activitatea economică pe care o desfășoară ca activitate principală, trebuie să fie considerată distribuitor, în sensul articolului 21 alineatul (5) al treilea paragraf din directiva menționată (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 iunie 2018, Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, punctul 38). Prin urmare, nu trebuie să se facă abstracție, în scopul regimului de impozitare armonizată instituit prin această directivă, de producția de electricitate efectuată, pentru uz propriu, de o instituție precum cea în discuție în litigiul principal, care intră, așadar, în sfera noțiunii de „distribuitor”, în sensul acestei dispoziții.

39 Pe de altă parte, reiese din articolul 21 alineatul (3) a doua teză din directiva menționată că statele membre au facultatea de a considera, printre altele, consumul de electricitate în scopul producerii de produse energetice ca nefiind un fapt generator de impozit.

40 Or, o interpretare care ar avea drept consecință ca electricitatea produsă și utilizată în scopul producerii de produse energetice, în condiții precum cele în discuție în litigiul principal, să beneficieze în mod automat de excepția de la faptul generator de impozit prevăzută la articolul 21 alineatul (3) prima teză din aceeași directivă ar avea ca efect să priveze de efect util o asemenea facultate.

41 În sfârșit, o asemenea interpretare ar fi de natură să aducă atingere realizării obiectivelor urmărite de Directiva 2003/96. Astfel, Curtea a statuat deja că articolul 21 alineatul (5) al treilea paragraf din această directivă are ca obiect să acopere o lacună care ar fi fost susceptibilă să apară în cadrul regimului de impozitare armonizat instituit prin directiva menționată, evitând ca electricitatea produsă de o entitate pentru uz propriu să fie exclusă de la regimul de impozitare armonizată stabilit prin aceeași directivă (Hotărârea din 27 iunie 2018, Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, punctele 31-33).

42 Prin prevenirea unei inegalități de tratament între entitățile care, precum cea în discuție în litigiul principal, produc electricitatea de care au nevoie și cele care au recurs la o aprovizionare de la terți în scopul producției lor de produse energetice, această dispoziție contribuie la realizarea obiectivelor Directivei 2003/96, din moment ce aceasta, prin faptul că prevede un regim de impozitare armonizat pentru produsele energetice și pentru electricitate, urmărește în special, astfel cum reiese din considerentele (2)-(5) și (24) ale acesteia, să promoveze buna funcționare a pieței interne în sectorul energiei, evitând, printre altele, denaturările concurenței (Hotărârea din 27 iunie 2018, Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, punctul 34 și jurisprudența citată).

43 Or, a adopta o interpretare extensivă a articolului 21 alineatul (3) prima teză din această directivă, potrivit căreia excepția de la faptul generator de impozit s-ar aplica electricității produse în cadrul unei instituții precum cea în discuție în litigiul principal și utilizate pentru producerea de produse energetice, ar conduce la situația pe care legiuitorul Uniunii a intenționat tocmai să o evite prin intermediul articolului 21 alineatul (5) al treilea paragraf din directiva menționată.

44 Din considerațiile care precedă rezultă că, în ceea ce privește electricitatea produsă în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, pentru a menține integritatea regimului de impozitare armonizat instituit prin Directiva 2003/96, trebuie să se aplice dispozițiile acestei directive pe care legiuitorul Uniunii le-a consacrat în mod specific electricității.

45 Rezultă că consumul de produse energetice în cadrul unei centrale termoelectrice în scopul generării de energie electrică nu intră sub incidența articolului 21 alineatul (3) din directiva menționată, ci a dispozițiilor acesteia care se referă la producția de electricitate.

46 În special, astfel cum s-a arătat la punctul 33 din prezenta hotărâre, acest consum trebuie, în principiu, să beneficieze de dispozițiile prevăzute la articolul 14 alineatul (1) litera (a) prima teză din aceeași directivă, în temeiul cărora produsele energetice și electricitatea utilizate pentru a produce electricitate, precum și electricitatea utilizată pentru a menține capacitatea de a produce electricitate sunt scutite de la impozitare.

47 În această privință, trebuie amintit că această dispoziție se impune statelor membre sub rezerva facultății care le este lăsată, în temeiul articolului 14 alineatul (1) litera (a) a doua teză din Directiva 2003/96, de a deroga de la acest regim de scutire (Hotărârea din 27 iunie 2018, Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, punctul 41). Or, nu reiese din dosarul de care dispune Curtea că România ar fi făcut uz de această facultate, aspect pe care instanța de trimitere are însă sarcina să îl verifice.

48 Având în vedere ceea ce precedă, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 21 alineatul (3) din Directiva 2003/96 trebuie interpretat în sensul că se opune unor dispoziții sau unor practici naționale care prevăd impozitarea unor produse energetice consumate în cadrul centralei termoelectrice a instituției în care au fost fabricate în măsura în care acest consum urmărește să producă produse energetice prin generarea energiei termice necesare procesului tehnologic de fabricare a produselor menționate. Această interpretare nu aduce atingere aplicării, în principiu, a articolului 14 alineatul (1) litera (a) din această directivă părții din produsele energetice consumate în scopul producerii de electricitate.

Cu privire la a doua și la a treia întrebare

49 Prin intermediul celei de a doua și al celei de a treia întrebări, care trebuie examinate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 2 alineatul (3) din Directiva 2003/96, precum și principiul proporționalității trebuie interpretate în sensul că se opun unor dispoziții sau unor practici naționale care prevăd, în lipsa introducerii unei cereri la autoritățile fiscale competente în scopul încadrării din punctul de vedere al stabilirii accizelor a unor produse energetice

precum cele în discuție în litigiul principal, al căror nivel de impozitare nu a fost stabilit prin această directivă, aplicarea ratei de acciză prevăzute pentru motorină și menținerea acestei rate, chiar dacă ulterior a fost obținută o decizie de încadrare prin care aceste produse au fost asimilate cu păcura.

50 Trebuie amintit că atât economia generală, cât și finalitatea directivei menționate se întemeiază pe principiul potrivit căruia produsele energetice sunt impozitate în funcție de utilizarea lor reală, ținând seama în special de distincția netă între carburanți și combustibilii pentru încălzire pe care se întemeiază această directivă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 2 iunie 2016, ROZ-ŚWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, punctele 31-33, și Hotărârea din 13 iulie 2017, Vakarų Baltijos laivų statykla, C-151/16, EU:C:2017:537, punctul 42).

51 În acest sens, articolul 2 alineatul (3) din Directiva 2003/96 prevede că, atunci când sunt destinate utilizării, sunt puse în vânzare sau sunt utilizate drept carburant sau combustibil pentru încălzire, produsele energetice, altele decât cele pentru care este precizat un nivel de impozitare în această directivă, se impozitează în funcție de utilizarea lor, la rata aplicată combustibilului pentru încălzire sau carburantului echivalent. Astfel cum reiese din jurisprudența Curții, „combustibilul pentru încălzire sau carburantul echivalent”, în sensul acestei dispoziții, trebuie să fie stabilit, mai întâi, în funcție de utilizarea – drept combustibil pentru încălzire sau drept carburant – care se dă produsului în cauză, după care se identifică acela dintre carburanții sau dintre combustibilii pentru încălzire care sunt menționați în tabelul relevant din anexa I la directiva menționată căruia acest produs i se substituie efectiv în utilizarea sa sau, în lipsă, acela care, prin proprietățile sale și prin destinația sa, îi este cel mai apropiat (Hotărârea din 3 aprilie 2014, Kronos Titan și Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service, C-43/13 și C-44/13, EU:C:2014:216, punctul 37).

52 Întrucât Directiva 2003/96 nu prevede un mecanism special de control al utilizării reale a produselor energetice și nici măsuri destinate combaterii fraudei fiscale legate de utilizarea acestor produse, revine statelor membre sarcina de a prevedea asemenea mecanisme și asemenea măsuri în dreptul lor național, cu respectarea dreptului Uniunii. În această privință, din considerentul (9) al acestei directive rezultă că statele membre dispun de o marjă de apreciere în definirea și în implementarea politicilor adaptate contextelor lor naționale (a se vedea prin analogie Hotărârea din 2 iunie 2016, ROZ-ŚWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, punctul 23).

53 Astfel fiind, marja de apreciere recunoscută statelor membre nu poate repune în discuție principiul potrivit căruia produsele energetice sunt impozitate în funcție de utilizarea lor reală (a se vedea prin analogie Hotărârea din 13 iulie 2017, Vakarų Baltijos laivų statykla, C-151/16, EU:C:2017:537, punctul 44).

54 Or, contravin acestui principiu dispozițiile sau practicile naționale precum cele în discuție în litigiul principal, care prevăd, în lipsa introducerii unei cereri la autoritățile fiscale competente în scopul încadrării unor produse energetice din punctul de vedere al stabilirii accizelor, aplicarea în cazul acestor produse a ratei stabilite pentru motorină și menținerea acestei rate, din moment ce aceste dispoziții sau aceste practici sunt susceptibile să supună produsele respective unei impozitări care nu corespunde utilizării lor reale, situație care se regăsește în special atunci când, precum în speță, produsele menționate sunt asimilate ulterior cu păcura (a se vedea prin analogie Hotărârea din 2 iunie 2016, ROZ-ŚWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, punctul 34).

55 Pe de altă parte, o astfel de aplicare automată a ratei de acciză prevăzute pentru motorină și menținerea acestei rate în lipsa introducerii unei astfel de cereri de încadrare încalcă principiul proporționalității.

56 În această privință, trebuie amintit că principiile generale de drept, printre care figurează principiul proporționalității, fac parte din ordinea juridică a Uniunii. În această calitate, ele trebuie să fie respectate de instituțiile Uniunii, dar și de statele membre în exercitarea prerogativelor care le sunt conferite prin directivele Uniunii (Hotărârea din 2 iunie 2016, ROZ-ŚWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, punctul 20 și jurisprudența citată).

57 În observațiile sale scrise, guvernul român susține că aplicarea în privința produselor energetice a ratei de acciză stabilite pentru motorină și menținerea acestei rate în cazul în care operatorul economic în cauză nu a solicitat încadrarea produselor respective din punctul de vedere al stabilirii accizelor au ca obiectiv combaterea evaziunii și a fraudei fiscale, evitându-se ca un astfel de consum să fie supus ratelor prevăzute pentru combustibilii pentru încălzire, în condițiile în care utilizarea efectivă a produselor energetice drept carburant ar trebui să facă obiectul unei impozitări la rate mai ridicate.

58 Cu toate acestea, faptul de a aplica unor produse energetice precum cele în discuție în litigiul principal rata de acciză prevăzută pentru un carburant, în speță motorina, și de a menține un astfel de nivel de impozitare din cauza neintroducerii unei cereri de încadrare a acestor produse, deși ulterior s-a stabilit că, întrucât fuseseră utilizate drept combustibil pentru încălzire, se impunea asimilarea lor cu păcura, depășește ceea ce este necesar pentru prevenirea evaziunii și a fraudei fiscale (a se vedea prin analogie Hotărârea din 2 iunie 2016, ROZ-ŚWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, punctul 39).

59 În acest context, trebuie precizat că, deși statele membre pot prevedea aplicarea unei sancțiuni pecuniare pentru încălcarea unor cerințe de formă precum cea care constă în introducerea unei asemenea cereri atunci când nivelul de impozitare a acestor produse nu a fost stabilit în Directiva 2003/96, încălcarea unor cerințe de formă nu poate repune în discuție impozitarea unor produse precum cele în discuție în litigiul principal în conformitate cu condițiile de fond prevăzute la articolul 2 alineatul (3) din această directivă (a se vedea prin analogie Hotărârea din 27 iunie 2018, Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, punctul 44).

60 În acest sens, astfel cum reiese din cuprinsul punctelor 50 și 51 din prezenta hotărâre, fac parte dintre aceste condiții de fond, referitoare la impozitarea unor astfel de produse, utilizarea lor reală drept combustibil pentru încălzire sau carburant, precum și identificarea lor cu acela dintre carburanții sau combustibilii pentru încălzire al cărui nivel de impozitare este stabilit în directiva menționată și căruia i se substituie efectiv în utilizarea lor sau, în lipsă, cu acela care, prin proprietățile sale și prin destinația sa, le este cel mai apropiat.

61 În consecință, trebuie să se constate că obligația impusă operatorilor economici de a introduce o cerere în scopul încadrării produselor energetice din punctul de vedere al stabilirii accizelor, precum cea în discuție în litigiul principal, nu face parte dintre aceste condiții de fond și are ca obiect numai să permită autorităților fiscale să controleze respectarea acestora de către operatorii menționați. Astfel, contrar celor susținute de guvernul român, această obligație este doar de natură formală.

62 Având în vedere ceea ce precedă, trebuie să se răspundă la a doua și la a treia întrebare că articolul 2 alineatul (3) din Directiva 2003/96, precum și principiul proporționalității trebuie interpretate în sensul că se opun unor dispoziții sau unor practici naționale care prevăd, în lipsa introducerii unei cereri la autoritățile fiscale competente în scopul încadrării din punctul de vedere al stabilirii accizelor a unor produse energetice al căror nivel de impozitare nu a fost stabilit prin această directivă, aplicarea ratei de acciză prevăzute pentru motorină și menținerea acestei rate, chiar dacă ulterior a fost obținută o decizie de încadrare prin care aceste produse au fost asimilate cu păcura.

Cu privire la cheltuielile de judecată

63 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a cincea) declară:

1) **Articolul 21 alineatul (3) din Directiva 2003/96/CE a Consiliului din 27 octombrie 2003 privind restructurarea cadrului comunitar de impozitare a produselor energetice și a electricității trebuie interpretat în sensul că se opune unor dispoziții sau unor practici naționale care prevăd impozitarea unor produse energetice consumate în cadrul centralei termoelectrice a instituției în care au fost fabricate în măsura în care acest consum urmărește să producă produse energetice prin generarea energiei termice necesare procesului tehnologic de fabricare a produselor menționate. Această interpretare nu aduce atingere aplicării, în principiu, a articolului 14 alineatul (1) litera (a) din această directivă părții din produsele energetice consumate în scopul producerii de electricitate.**

2) **Articolul 2 alineatul (3) din Directiva 2003/96, precum și principiul proporționalității trebuie interpretate în sensul că se opun unor dispoziții sau unor practici naționale care prevăd, în lipsa introducerii unei cereri la autoritățile fiscale competente în scopul încadrării din punctul de vedere al stabilirii accizelor a unor produse energetice al căror nivel de impozitare nu a fost stabilit prin această directivă, aplicarea ratei de acciză prevăzute pentru motorină și menținerea acestei rate, chiar dacă ulterior a fost obținută o decizie de încadrare prin care aceste produse au fost asimilate cu păcura.**

Regan Jarukaitis Juhász

Ilešič Lycourgos

Pronunțată astfel în ședință publică la Luxemburg, la 7 noiembrie 2019.

Grefier
A. Calot Escobar

Președintele Camerei a cincea
E. Regan