Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (dixième chambre)

13 juin 2024*

« Renvoi préjudiciel – Directive 2003/96/CE – Article 2, paragraphe 4, sous b), troisième tiret – Article 17, paragraphe 1, sous a) – Droit d'accise – Taxation des produits énergétiques et de l'électricité – Électricité utilisé pour l'électrolyse – Réductions fiscales sur la consommation de produits énergétiques et d'électricité en faveur des entreprises grandes consommatrices d'énergie – Achats de produits énergétiques et d'électricité – Coût réel de l'énergie achetée – Tarifs de distribution – Critères d'exonération – Principe d'égalité et de non-discrimination »

Dans l'affaire C-266/23,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne), par décision du 28 décembre 2022, parvenue à la Cour le 26 avril 2023, dans la procédure

A. S.A.

contre

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy,

en présence de :

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

LA COUR (dixième chambre),

composée de M. Z. Csehi, président de chambre, MM. M. Ilešič (rapporteur) et D. Gratsias, juges,

avocat général : M. A. Rantos,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

– pour A. S.A., par M. K. Rutkowski, radca prawny,

* Langue de procédure : le polonais.

– pour le Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy, par M[me] A. Kowalczyk-Markowska,

– pour le gouvernement polonais, par M. B. Majczyna, en qualité d'agent,

– pour le gouvernement espagnol, par M. I. Herranz Elizalde, en qualité d'agent,

– pour la Commission européenne, par M[mes] A. Armenia et M. Owsiany-Hornung, en qualité d'agents,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 17, paragraphe 1, sous a), de la directive 2003/96/CE du Conseil, du 27 octobre 2003, restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité (JO 2003, L 283, p. 51).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant A. S.A., une société de droit polonais, au Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (directeur de la chambre de l'administration fiscale de Bydgoszcz, Pologne) au sujet du refus de remboursement d'une partie des droits d'accises que cette société a acquittés sur l'électricité.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 Les considérants 2 à 5, 9, 11 et 24 de la directive 2003/96 énoncent :

« (2) L'absence de dispositions communautaires soumettant à une taxation minimale l'électricité et les produits énergétiques autres que les huiles minérales peut être préjudiciable au bon fonctionnement du marché intérieur.

(3) Le bon fonctionnement du marché intérieur et la réalisation des objectifs des autres politiques communautaires nécessitent que des niveaux minima de taxation soient fixés au niveau communautaire pour la plupart des produits énergétiques, y compris l'électricité, le gaz naturel et le charbon.

(4) D'importants écarts entre les niveaux nationaux de taxation de l'énergie appliqués par les États membres pourraient s'avérer préjudiciables au bon fonctionnement du marché intérieur.

(5) La fixation à des niveaux appropriés des minima communautaires de taxation peut permettre de diminuer les écarts actuels entre les niveaux nationaux de taxation.

[...]

(9) Il convient de laisser aux États membres la flexibilité nécessaire pour définir et mettre en œuvre des politiques adaptées aux contextes nationaux.

[...]

(11) Les régimes fiscaux instaurés dans le cadre de la mise en œuvre du présent cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité relèvent de la compétence de chacun des États membres. À cet égard, les États membres pourraient décider de ne pas accroître la charge fiscale globale s'ils considèrent que la mise en œuvre d'un tel principe de neutralité fiscale pourrait contribuer à la restructuration et à la modernisation de leurs systèmes fiscaux en favorisant les comportements allant dans le sens d'une plus grande protection de l'environnement et en encourageant une utilisation accrue du facteur travail.

[...]

(24) Il y a lieu de permettre aux États membres d'appliquer certaines autres exonérations ou des niveaux réduits de taxation, lorsque cela ne nuit pas au bon fonctionnement du marché intérieur et n'entraîne pas de distorsions de concurrence. »

4 L'article 2, paragraphe 4, sous b), troisième tiret, de cette directive dispose :

« La présente directive ne s'applique pas :

[...]

b) aux utilisations ci-après des produits énergétiques et de l'électricité :

[...]

– électricité utilisée principalement pour la réduction chimique et l'électrolyse ainsi que dans les procédés métallurgiques ».

5 L'article 4 de ladite directive est libellé comme suit :

« 1. Les niveaux de taxation que les États membres appliquent aux produits énergétiques et à l'électricité visés à l'article 2 ne peuvent être inférieurs aux niveaux minima prévus par la présente directive.

2. Aux fins de la présente directive, on entend par "niveau de taxation" le montant total d'impôts indirects (à l'exception de la [taxe sur la valeur ajoutée (TVA)]) perçu, calculé directement ou indirectement sur la quantité de produits énergétiques et d'électricité au moment de la mise à la consommation. »

6 Aux termes de l'article 8, paragraphe 2, de la même directive :

« Le présent article est applicable aux utilisations industrielles et commerciales suivantes :

[...]

c) les installations et les machines utilisées dans la construction, le génie civil et les travaux publics ;

[...] »

7 L'article 17, paragraphes 1 et 2, de la directive 2003/96 énonce :

« 1. Pour autant que les niveaux minima communautaires de taxation prévus par la présente directive soient respectés en moyenne pour chaque entreprise, les États membres pourront appliquer des réductions fiscales sur la consommation de produits énergétiques utilisés pour le chauffage ou pour les besoins prévus à l'article 8, paragraphe 2, points b) et c), et d'électricité dans les cas suivants :

a) en faveur des entreprises grandes consommatrices d'énergie.

On entend par "entreprise grande consommatrice d'énergie", une entreprise, telle que définie à l'article 11, dont les achats de produits énergétiques et d'électricité atteignent au moins 3 % de la valeur de la production ou pour laquelle le montant total des taxes énergétiques nationales dues est d'au moins 0,5 % de la valeur ajoutée. Dans le cadre de cette définition, les États membres peuvent appliquer des critères plus restrictifs, tels que des définitions du chiffre d'affaires, du procédé et du secteur industriel.

On entend par "achats de produits énergétiques et d'électricité", le coût réel de l'énergie achetée ou produite dans l'entreprise. Il ne comprend que l'électricité, la chaleur et les produits énergétiques qui sont utilisés pour le chauffage ou aux fins prévues à l'article 8, paragraphe 2, points b) et c). Toutes les taxes sont comprises, à l'exception de la TVA déductible.

[...]

b) lorsque des accords sont passés avec des entreprises ou des associations d'entreprises, ou lorsque des régimes de permis négociables ou des mesures équivalentes sont mises en œuvre, pour autant qu'ils visent à atteindre des objectifs de protection environnementale ou à améliorer l'efficacité énergétique.

2. Nonobstant l'article 4, paragraphe 1, les États membres peuvent appliquer un niveau de taxation allant jusqu'à zéro aux produits énergétiques et à l'électricité tels que définis à l'article 2, lorsqu'ils sont utilisés par des entreprises grandes consommatrices d'énergie telles que définies au paragraphe 1. »

Le droit polonais

La loi sur le droit d'accise

8 L'article 30, paragraphe 7a, de l'ustawa o podatku akcyzowym (loi sur le droit d'accise), du 6 décembre 2008 (Dz. U. 2009, nº 3, position 11), dans sa version applicable au litige au principal), dispose :

« Est exonérée des droits d'accises l'électricité utilisée :

1) aux fins de la réduction chimique ;

2) dans les processus électrolytiques ;

3) dans les procédés métallurgiques ;

4) dans les processus minéralogiques. »

9 L'article 31d, paragraphes 1, 2 et 11, de cette loi prévoit :

« 1. Bénéficie d'une exonération des droits d'accises, sous forme d'un remboursement d'une partie des droits d'accises versés au titre de l'électricité qu'elle a utilisée, une entreprise grande consommatrice d'énergie utilisant de l'électricité et qui remplit conjointement les conditions suivantes :

1) elle exerce une activité commerciale désignée par les codes suivants de la classification polonaise des activités (PKD) : [codes PKD],

2) elle tient une comptabilité au sens des dispositions comptables,

3) elle ne bénéficie pas, pour cette électricité, d'une exonération des droits d'accises visée à l'article 30, paragraphe 7a.

2. Par "entreprise grande consommatrice d'électricité", on entend une entité dans laquelle la part du coût de l'électricité utilisée dans la valeur de la production vendue au cours de l'exercice fiscal pour lequel est introduite la demande visée au paragraphe 5 est supérieure à 3 %. Une entreprise grande consommatrice d'énergie utilisant de l'électricité ne peut être plus petite qu'une partie organisée d'une entreprise, c'est-à-dire qu'un ensemble, distinct sur le plan organisationnel et financier au sein d'une entreprise existante, d'actifs corporels et incorporels, y compris les engagements, qui sont consacrés à l'exécution de tâches économiques spécifiques, lequel ensemble pourrait constituer une entreprise indépendante exécutant ces tâches de manière autonome.

[...]

11. Le montant des droits d'accises partiellement remboursés ne peut pas dépasser le montant des droits d'accises versé au titre de l'électricité utilisée par l'entreprise grande consommatrice d'énergie au cours de l'exercice fiscal pour lequel la demande visée au paragraphe 5 est introduite. »

La loi sur l'énergie

10 L'article 47, paragraphe 1, de l'ustawa – Prawo energetyczne (loi sur l'énergie), du 10 avril 1997 (Dz. U. 1997, n° 54, position 348), dans sa version applicable au litige au principal, énonce :

« Les entreprises énergétiques titulaires d'une concession fixent les tarifs pour les combustibles gazeux et l'énergie, qui sont soumis à l'approbation du président de [l'Urząd Regulacji Energetyki (URE) (autorité de régulation de l'énergie)], et elles proposent une période d'application desdits tarifs. Les entreprises énergétiques concessionnaires soumettent les tarifs et leurs modifications au président de l'URE de leur propre initiative au plus tard deux mois avant l'expiration du tarif précédent ou à la demande du président de l'URE. »

La loi sur les sources d'énergie renouvelables

11 Aux termes de l'article 52, paragraphe 1, de l'ustawa o odnawialnych źródłach energii (loi sur les sources d'énergie renouvelables), du 20 février 2015 (Dz. U. 2015, position 478), dans sa version applicable au litige au principal :

« L'entreprise énergétique, le consommateur final, le client industriel et la société de courtage de marchandises ou la société de courtage visés au paragraphe 2 sont tenus :

1) d'obtenir et présenter au président de l'URE, aux fins de son rachat, un certificat d'origine ou un certificat d'origine du biogaz agricole délivré :
   a) respectivement pour l'électricité ou le biogaz agricole produits dans des installations de sources d'énergie renouvelables situées sur le territoire de la République de Pologne ou situées dans une zone économique exclusive, ou
   b) sur le fondement de la loi – la loi sur l'énergie, ou

2) de payer une redevance de substitution dans le délai visé à l'article 68, paragraphe 2, calculée de la manière prévue à l'article 56. »

Le décret du ministre de l'Énergie relatif aux règles détaillées de détermination et de calcul des tarifs et décomptes dans le commerce de l'électricité

12 L'article 5, paragraphes 2 et 3, du rozporządzenie Ministra Energii w sprawie szczegółowych zasad kształtowania i kalkulacji taryf oraz rozliczeń w obrocie energią elektryczną (décret du ministre de l'Énergie relatif aux règles détaillées de détermination et de calcul des tarifs et décomptes dans le commerce de l'électricité), du 29 décembre 2017 (Dz. U. de 2017, position 2500), dans sa version applicable au litige au principal, est libellé comme suit :

« [2.] Une entreprise d'électricité exerçant une activité économique de transport d'électricité doit inclure dans son tarif :

1) les tarifs pour la fourniture de services de transport d'électricité, ci-après les "tarifs de transport" ;

[...]

3. Une entreprise énergétique exerçant une activité économique dans le domaine de la distribution d'électricité doit inclure dans son tarif :

[...]

2) les tarifs de distribution d'électricité, ci-après les "tarifs de distribution" ;

[...] »

13 L'article 14, paragraphes 3 à 7, de ce décret prévoit :

« 3. Les tarifs de distribution sont calculés en tenant compte de la part que représente, dans les tarifs :

1) la distribution d'électricité ;

2) l'utilisation du réseau électrique national ;

3) le relevé des compteurs et leur contrôle régulier.

4. Les tarifs de distribution visés au paragraphe 3, point 2), sont calculés en tant que composante unique, sur la base des coûts d'achat des services de transport d'électricité auprès du gestionnaire du réseau de transport d'électricité pour la partie concernant l'utilisation du réseau national d'électricité.

5. Les tarifs de distribution visés au paragraphe 3, point 3), ci-après les "tarifs d'abonnement", sont calculés en tant qu'élément unique.

6. Les tarifs d'abonnement sont différenciés en fonction de la durée de la période de facturation.

7. Les tarifs de transport ou de distribution visés au paragraphe 1, point 1), et au paragraphe 3, point 1), ci-après les "tarifs de réseau", sont calculés au prorata de deux éléments :

1) un tarif de réseau fixe – calculé par unité de puissance contractuelle et, pour un consommateur d'électricité domestique, calculé selon les relevés du compteur ;

2) un tarif de réseau variable – calculé par unité d'électricité prélevée sur le réseau au point de fourniture. »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

14 A. a bénéficié, au cours de l'année 2016, de l'exonération de l'accise sur l'électricité utilisée pour l'électrolyse dans le cadre de ses activités.

15 Considérant qu'elle aurait également dû bénéficier d'une exonération fiscale en tant qu'entreprise grande consommatrice d'énergie pour le reste de l'énergie qu'elle a utilisée dans ce cadre et que le coût réel de l'énergie achetée devrait comprendre les frais de distribution et les coûts pour l'acquisition des certificats d'origine de l'électricité, requis par la législation polonaise, A. a

rectifié sa déclaration d'accise pour l'année 2016 et a demandé au Naczelnik Urzędu Skarbowego w Toruniu (directeur de l'administration fiscale de Toruń, Pologne) de lui rembourser le montant des droits d'accises acquittés qui constituait, selon elle, un trop-perçu.

16 Par décision du 8 février 2018, le directeur de l'administration fiscale de Toruń a refusé de lui rembourser ce montant. Saisi par A. d'un recours contre cette décision, le directeur de la chambre de l'administration fiscale de Bydgoszcz a confirmé celle-ci par une décision du 14 mai 2018.

17 A. a introduit un recours contre la décision du 14 mai 2018 devant le Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (tribunal administratif de voïvodie de Bydgoszcz, Pologne) qui l'a rejeté, en considérant, en premier lieu, que le législateur avait exclu la possibilité de bénéficier simultanément des deux exonérations respectivement prévues à l'article 30, paragraphe 7a, et à l'article 31d, paragraphe 1, point 3, de la loi sur le droit d'accise. L'exonération prévue par cette seconde disposition ne serait ouverte à une entreprise grande consommatrice d'énergie que si celle-ci ne bénéficie pas de l'exonération prévue à l'article 30, paragraphe 7a, de cette loi, en l'occurrence l'exonération portant sur l'électricité utilisée dans les processus électrolytiques.

18 Par ailleurs, l'exonération prévue à l'article 31d, paragraphe 1, point 3, de ladite loi s'appliquerait à l'ensemble de l'entreprise concernée et à la totalité de l'énergie utilisée par elle, et non pas à la seule part d'énergie utilisée pour l'électrolyse.

19 En second lieu, le Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (tribunal administratif de voïvodie de Bydgoszcz) a précisé que les frais et coûts, tels que les frais de distribution, autres que le coût d'achat de l'électricité ne constituent pas des éléments de ce coût d'achat, même s'il est nécessaire de les supporter pour acheter et utiliser l'électricité. En outre, cette juridiction a notamment précisé que, pour qualifier de « taxe » les montants dus au titre des coûts connexes à l'achat d'électricité, il est nécessaire qu'existe une obligation de payer ces montants et que les autorités compétentes puissent poursuivre les redevables desdits montants en cas de non-respect de cette obligation.

20 A. a formé un pourvoi en cassation devant le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne), la juridiction de renvoi, qui s'interroge sur l'interprétation de l'article 17, paragraphe 1, sous a), de la directive 2003/96.

21 Dans ces conditions, le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) L'article 17, paragraphe 1, sous a), de la directive 2003/96, restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité [...] peut-il être interprété en ce sens que le coût réel de l'électricité achetée ne doit comprendre que le prix d'achat de l'électricité elle-même, à l'exclusion de toute charge supplémentaire, tel un tarif de distribution, qui doit être supportée, en vertu de la législation en vigueur dans l'État membre, pour pouvoir acheter l'électricité ?

2) L'article 17, paragraphe 1, sous a), de la directive 2003/96 doit-il être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce qu'une exonération des droits d'accises sur l'achat d'électricité soit refusée à une entreprise grande consommatrice d'énergie [article 31d, paragraphe 1, de la loi sur le droit d'accise] au cas où celle-ci bénéficie d'une exonération des droits d'accises en vertu de la législation nationale (article 30, paragraphe 7a, de la loi [sur le droit d'accise]),

lorsque cette entreprise démontre que, pour la même énergie, elle ne bénéficie pas simultanément de ces deux exonérations et que le montant total des exonérations ne dépasse pas le montant des droits d'accises versé au titre de la même période ? »

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question

22 À titre liminaire, il y a lieu de rappeler que, selon une jurisprudence constante, dans le cadre de la procédure de coopération entre les juridictions nationales et la Cour instituée à l'article 267 TFUE, il appartient à celle-ci de donner au juge national une réponse utile qui lui permette de trancher le litige dont il est saisi. Dans cette optique, il incombe, le cas échéant, à la Cour de reformuler les questions qui lui sont soumises (arrêt du 7 août 2018, Smith, C-122/17, EU:C:2018:631, point 34 et jurisprudence citée).

23 À cet égard, il ressort de la décision de renvoi que les questions préjudicielles reposent sur une appréciation effectuée par la juridiction de renvoi selon laquelle les charges supplémentaires telles que les tarifs de distribution, auxquelles elle se réfère, ne sauraient constituer des « taxes » au sens de l'article 17, paragraphe 1, sous a), de la directive 2003/96.

24 Partant, afin de fournir une réponse utile à la juridiction de renvoi, il y a lieu de considérer que, par sa première question, elle demande, en substance, si l'article 17, paragraphe 1, sous a), de la directive 2003/96 doit être interprété en ce sens que le coût réel de l'énergie achetée, au sens de cette disposition, ne doit comprendre que le prix d'achat de l'énergie elle-même, à l'exclusion de charges supplémentaires, qui ne sauraient constituer des « taxes », au sens de ladite disposition, telles que les tarifs de distribution obligatoires de cette énergie supportés, en vertu de la réglementation nationale, lors de l'achat de ladite énergie.

25 Tout d'abord, il y a lieu de rappeler que, conformément à l'article 17, paragraphe 1, sous a), deuxième alinéa, de la directive 2003/96, on entend par « achats de produits énergétiques et d'électricité » le « coût réel de l'énergie achetée ou produite dans l'entreprise ».

26 Il ressort, à cet égard, de cette disposition que ce coût ne comprend que l'électricité ainsi que la chaleur et les produits énergétiques qui sont utilisés pour le chauffage ou aux fins prévues à l'article 8, paragraphe 2, sous b) et c), de cette directive. Par ailleurs, il ressort de l'article 17, paragraphe 1, sous a), deuxième alinéa, de ladite directive que toutes les taxes, à l'exception de la TVA déductible, sont comprises dans les coûts réels de l'énergie.

27 Il convient donc d'examiner si les tarifs de distribution de l'électricité prévus par la réglementation nationale doivent être considérés comme relevant de la notion de « coût réel de l'énergie achetée [par une] entreprise », au sens de l'article 17, paragraphe 1, sous a), deuxième alinéa, première phrase, de la directive 2003/96.

28 Il y a lieu de rappeler que, pour déterminer la portée d'une disposition du droit de l'Union, il y a lieu de tenir compte non seulement des termes de celle-ci, mais également du contexte dans lequel elle s'inscrit et des objectifs poursuivis par la réglementation dont elle fait partie (arrêt du 16 novembre 2023, Tüke Busz, C-391/22, EU:C:2023:892, point 34).

29 S'agissant, en premier lieu, du libellé de l'article 17, paragraphe 1, sous a), deuxième alinéa, première phrase, de la directive 2003/96, il y a lieu de relever que celui-ci fait référence au « coût réel de l'énergie achetée ou produite dans l'entreprise ». La notion de « coût réel » n'est, d'ailleurs, définie ni par cette disposition ni par d'autres dispositions de la directive 2003/96.

30 Or, conformément à son sens habituel dans le langage courant, cette notion doit être comprise comme correspondant à tout coût nécessairement attaché à l'achat de l'énergie visée par ladite disposition. Cette interprétation est corroborée par l'examen des différentes versions linguistiques de la même disposition, lesquelles expriment de manière uniforme la notion de « coût réel », notamment dans les versions en langues polonaise (« *rzeczywisty koszt* »), espagnole (« *coste real* »), allemande (« *tatsächlichen Kosten* »), anglaise (« *actual cost* »), italienne (« *costo effettivo* ») ainsi que roumaine (« *costul real* »). À cet égard, toutes ces versions font référence aux frais réellement encourus qui sont nécessaires à l'achat d'électricité.

31 Or, la juridiction de renvoi indique que le paiement des tarifs de distribution auprès du fournisseur de l'énergie est obligatoire pour l'achat de cette dernière et que leur montant est déterminé sur la base de dispositions légales précises.

32 Ladite interprétation est, en deuxième lieu, confortée par le contexte dans lequel s'insère l'article 17, paragraphe 1, sous a), deuxième alinéa, première phrase, de la directive 2003/96. À cet égard, d'une part, si le législateur a précisé que le terme « énergie » qui y est employé « ne comprend que l'électricité, la chaleur et les produits énergétiques qui sont utilisés pour le chauffage ou aux fins prévues à l'article 8, paragraphe 2, points b) et c) », de cette directive, la disposition en cause ne limite toutefois pas la portée du terme de « coût réel » au seul prix de l'énergie que l'entreprise concernée doit payer pour l'acheter.

33 D'autre part, force est de constater que, lorsque le législateur de l'Union a voulu exclure des coûts liés à l'achat de l'énergie de la notion de « coûts réels », il les a exclus expressément. En effet, il est précisé, à l'article 17, paragraphe 1, sous a), deuxième alinéa, troisième phrase, de la directive 2003/96 que sont comprises dans les « coûts réels » « [t]outes les taxes », « à l'exception de la TVA déductible ».

34 Enfin, en troisième lieu, il convient de constater que l'interprétation littérale de l'article 17, paragraphe 1, sous a), deuxième alinéa, troisième phrase, de la directive 2003/96, dégagée aux points 29 à 32 du présent arrêt, à savoir une interprétation large de la notion de « coûts réels », au sens de cette disposition, est compatible avec le principal objectif de la réglementation dont elle fait partie, à savoir celui de promotion du bon fonctionnement du marché intérieur dans le secteur de l'énergie, en évitant, notamment, les distorsions de concurrence (voir, en ce sens, arrêt du 30 janvier 2020, Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, point 30 et jurisprudence citée).

35 Eu égard aux considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la première question préjudicielle que l'article 17, paragraphe 1, sous a), de la directive 2003/96 doit être interprété en ce sens que le coût réel de l'énergie achetée, au sens de cette disposition, doit comprendre des charges supplémentaires, qui ne sauraient constituer des « taxes » au sens de cette disposition, telles que les tarifs de distribution obligatoires de cette énergie supportés, en vertu de la réglementation nationale, lors de l'achat de ladite énergie.

Sur la seconde question

36 Par sa seconde question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 17, paragraphe 1, sous a), de la directive 2003/96 doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale qui prévoit qu'une exonération des droits d'accises sur l'achat d'électricité est refusée à une entreprise grande consommatrice d'énergie, au sens de cette disposition, lorsque cette entreprise bénéficie, pour cette électricité, d'une exonération des droits d'accises réservée à l'électricité utilisée dans les processus électrolytiques, même si ladite entreprise démontre que, pour la même énergie, elle ne bénéficierait pas simultanément de ces deux exonérations et que le montant total desdites exonérations ne dépasse pas le montant des droits d'accises versé au titre de la même période.

37 À titre liminaire, il y a lieu de constater que, selon l'article 2, paragraphe 4, sous b), troisième tiret, de la directive 2003/96, celle-ci ne s'applique pas, entre autres, à l'électricité utilisée principalement pour la réduction chimique et l'électrolyse ainsi que dans les procédés métallurgiques. Dès lors, il ressort du libellé de cet article que l'électricité en cause ne relève pas du champ d'application de cette directive.

38 En vertu de l'article 4 de cette directive, les États membres doivent taxer les produits énergétiques relevant de son champ d'application, à savoir les carburants, les combustibles et l'électricité, en leur appliquant des niveaux de taxation qui ne peuvent être inférieurs aux niveaux minima qu'elle prévoit [arrêt du 31 mars 2022, Commission/Pologne (Taxation des produits énergétiques), C-139/20, EU:C:2022:240, point 39].

39 Au demeurant, il ressort du considérant 3 et de l'article 4 de ladite directive que cette dernière n'a pas procédé à une harmonisation totale des taux d'accises sur les produits énergétiques et l'électricité, mais qu'elle se borne à fixer des niveaux minima de taxation harmonisée.

40 Selon une jurisprudence constante de la Cour, une harmonisation minimale n'empêche pas les États membres de maintenir ou d'adopter des mesures plus strictes, pourvu toutefois que celles-ci ne soient pas de nature à compromettre sérieusement le résultat prescrit par la directive en cause (voir, en ce sens, arrêt du 7 juillet 2016, Muladi, C-447/15, EU:C:2016:533, point 43 et jurisprudence citée).

41 En prévoyant un régime de taxation harmonisée des produits énergétiques et de l'électricité, la directive 2003/96 vise, ainsi qu'il ressort de ses considérants 2 à 5 et 24, à promouvoir le bon fonctionnement du marché intérieur dans le secteur de l'énergie, en évitant, notamment, les distorsions de concurrence (voir, en ce sens, arrêt du 30 janvier 2020, Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, point 30 et jurisprudence citée).

42 Néanmoins, cette directive prévoit la possibilité pour les États membres d'instaurer des taux de taxation différenciés, des exonérations de taxation ou des réductions fiscales des droits d'accises. Le législateur de l'Union a donc laissé une certaine marge d'appréciation aux États membres en matière de droits d'accises (voir, en ce sens, arrêt du 30 janvier 2020, Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, point 26).

43 Conformément à l'article 17, paragraphe 1, sous a), de ladite directive, les États membres peuvent appliquer des réductions fiscales sur la consommation d'électricité en faveur des entreprises grandes consommatrices d'énergie pour autant que les niveaux de taxation minima de l'Union européenne prévus par cette directive sont respectés en moyenne pour chaque entreprise (arrêt du 18 janvier 2017, IRCCS – Fondazione Santa Lucia, C-189/15, EU:C:2017:17, point 47).

44 Le niveau de taxation des produits énergétiques et de l'électricité relevant de la même directive peut aller jusqu'à zéro, lorsque ces produits et cette électricité sont utilisés par des entreprises grandes consommatrices d'énergie [arrêt du 31 mars 2022, Commission/Pologne (Taxation des produits énergétiques), C-139/20, EU:C:2022:240, point 42].

45 À cet égard, il y a lieu de relever que les avantages fiscaux en faveur des entreprises grandes consommatrices d'énergie, prévus à l'article 17, paragraphe 1, sous a), de la directive 2003/96, sont facultatifs pour les États membres [voir, en ce sens, arrêt du 9 septembre 2021, Hauptzollamt B (Réduction fiscale facultative), C-100/20, EU:C:2021:716, point 24].

46 Il découle également de cette disposition que les États membres restent libres de limiter le bénéfice des réductions fiscales en faveur des entreprises grandes consommatrices d'énergie à celles d'un ou de plusieurs secteurs industriels (arrêt du 18 janvier 2017, IRCCS – Fondazione Santa Lucia, C-189/15, EU:C:2017:17, point 49).

47 En effet, conformément à ses considérants 9 et 11, cette directive laisse aux États membres une certaine marge pour définir et mettre en œuvre des politiques adaptées aux contextes nationaux et indique que les régimes instaurés dans le cadre de la mise en œuvre de ladite directive relèvent de la compétence de chacun des États membres (voir, en ce sens, arrêt du 18 janvier 2017, IRCCS – Fondazione Santa Lucia, C-189/15, EU:C:2017:17, point 50).

48 Il convient de déduire de ce qui précède que, si un État membre peut, dans l'exercice de la marge que lui confère la directive 2003/96, exonérer l'électricité utilisée par les entreprises grandes consommatrices d'énergie, il ne ressort d'aucune disposition de cette directive qu'il soit obligé de procéder ainsi.

49 À cet égard, l'article 17, paragraphe 1, sous a), premier alinéa, seconde phrase, de ladite directive prévoit que, dans le cadre de la définition de leur politique en la matière, les États membres peuvent appliquer des critères plus restrictifs, tels que les définitions du chiffre d'affaires, du procédé et du secteur industriel.

50 Or, force est de constater que, si cette disposition cite certains critères auxquels peuvent se référer les États membres afin de définir et de mettre en œuvre leur politique en matière de réductions fiscales s'agissant des entreprises grandes consommatrices d'énergie, il ressort de la formulation de cette disposition que l'énumération de ces critères n'a pas vocation à être exclusive.

51 Ainsi qu'il ressort de la demande de décision préjudicielle, conformément à l'article 31d, paragraphe 1, point 1, de la loi sur le droit d'accise, la République de Pologne a choisi de mettre en place des réductions de droits d'accises pour les entreprises grandes consommatrices d'énergie exerçant certaines activités économiques désignées par les codes de la classification polonaise des activités.

52 Par ailleurs, il ressort également de la demande de décision préjudicielle que, dans le cas où une société fait usage de l'exonération des droits d'accises sur l'électricité utilisée dans les processus électrolytiques, prévue à l'article 30, paragraphe 7a, point 2, de la loi sur le droit d'accise, elle n'a pas le droit de bénéficier simultanément de l'exonération des droits d'accises en faveur des entreprises grandes consommatrices d'énergie, prévue à l'article 31d, paragraphe 1, de cette loi.

53 Au vu de ce qui a été exposé aux points 48 et 50 du présent arrêt, l'article 17, paragraphe 1, sous a), premier alinéa, seconde phrase, de la directive 2003/96 ne saurait être interprété comme excluant la définition d'un critère tel que celui visé au point 52 de cet arrêt pour la mise en place d'une réduction fiscale telle que celle en cause au principal, à condition que ce critère et son application ne soient pas discriminatoires.

54 En effet, selon la jurisprudence de la Cour, les États membres sont tenus d'exercer le pouvoir discrétionnaire dont ils disposent en vertu, entre autres, de l'article 17 de la directive 2003/96, dans le respect du droit de l'Union et de ses principes généraux et, notamment, dans le respect du principe d'égalité de traitement. Par ailleurs, cette exigence vise tant les mesures par lesquelles il est fait usage de ce pouvoir discrétionnaire que l'application de celles-ci [arrêt du 9 septembre 2021, Hauptzollamt B (Réduction fiscale facultative), C-100/20, EU:C:2021:716, point 31 et jurisprudence citée].

55 À cet égard, le principe d'égalité de traitement exige que des situations comparables ne soient pas traitées de manière différente et que des situations différentes ne soient pas traitées de manière égale, à moins qu'un tel traitement ne soit objectivement justifié [arrêt du 9 septembre 2021, Hauptzollamt B (Réduction fiscale facultative), C-100/20, EU:C:2021:716, point 32 et jurisprudence citée].

56 Aucun élément susceptible d'établir le caractère discriminatoire du critère prévu par la réglementation polonaise ne ressort de la demande de décision préjudicielle. Dès lors, il appartiendra à la juridiction de renvoi de vérifier si ce critère est appliqué de manière conforme au principe d'égalité de traitement.

57 Eu égard aux considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la seconde question préjudicielle que l'article 17, paragraphe 1, sous a), de la directive 2003/96 doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une réglementation nationale qui prévoit qu'une exonération des droits d'accises sur l'achat d'électricité est refusée à une entreprise grande consommatrice d'énergie, au sens de cette disposition, lorsque cette entreprise bénéficie, pour cette électricité, d'une exonération des droits d'accises réservée à l'électricité utilisée dans les processus électrolytiques, même si ladite entreprise démontre que, pour la même énergie, elle ne bénéficierait pas simultanément de ces deux exonérations et que le montant total desdites exonérations ne dépasse pas le montant des droits d'accises versé au titre de la même période, à condition que le critère défini par la réglementation nationale à cet égard soit conçu et appliqué conformément au principe d'égalité de traitement.

Sur les dépens

58 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (dixième chambre) dit pour droit :

1) **L'article 17, paragraphe 1, sous a), de la directive 2003/96/CE du Conseil, du 27 octobre 2003, restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité,**

   doit être interprété en ce sens que :

   le coût réel de l'énergie achetée, au sens de cette disposition, doit comprendre des charges supplémentaires, qui ne sauraient constituer des « taxes » au sens de cette disposition, telles que les tarifs de distribution obligatoires de cette énergie supportés, en vertu de la réglementation nationale, lors de l'achat de ladite énergie.

2) **L'article 17, paragraphe 1, sous a), de la directive 2003/96**

   doit être interprété en ce sens que :

   il ne s'oppose pas à une réglementation nationale qui prévoit qu'une exonération des droits d'accises sur l'achat d'électricité est refusée à une entreprise grande consommatrice d'énergie, au sens de cette disposition, lorsque cette entreprise bénéficie, pour cette électricité, d'une exonération des droits d'accises réservée à l'électricité utilisée dans les processus électrolytiques, même si ladite entreprise démontre que, pour la même énergie, elle ne bénéficierait pas simultanément de ces deux exonérations et que le montant total desdites exonérations ne dépasse pas le montant des droits d'accises versé au titre de la même période, à condition que le critère défini par la réglementation nationale à cet égard soit conçu et appliqué conformément au principe d'égalité de traitement.

Signatures