HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a zecea)

13 iunie 2024*

„Trimitere preliminară – Directiva 2003/96/CE – Articolul 2 alineatul (4) litera (b) a treia liniuță – Articolul 17 alineatul (1) litera (a) – Accize – Impozitarea produselor energetice și a electricității – Electricitate utilizată în procese electrolitice – Reduceri fiscale la consumul de produse energetice și de electricitate în favoarea întreprinderilor mari consumatoare de energie – Achiziții de produse energetice și electricitate – Costul real al energiei cumpărate – Tarife de distribuție – Criterii de scutire – Principiile egalității și nediscriminării”

În cauza C-266/23,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia), prin decizia din 28 decembrie 2022, primită de Curte la 26 aprilie 2023, în procedura

A. S.A.

împotriva

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy,

cu participarea:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

CURTEA (Camera a zecea),

compusă din domnul Z. Csehi, președinte de cameră, și domnii M. Ilešič (raportor) și D. Gratsias, judecători,

avocat general: domnul A. Rantos,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru A. S.A., de K. Rutkowski, radca prawny;

* Limba de procedură: polona.

– pentru Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy, de A. Kowalczyk-Markowska;

– pentru guvernul polonez, de B. Majczyna, în calitate de agent;

– pentru guvernul spaniol, de I. Herranz Elizalde, în calitate de agent;

– pentru Comisia Europeană, de A. Armenia și M. Owsiany-Hornung, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 17 alineatul (1) litera (a) 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 A. S.A., o societate de drept polonez, pe de o parte, și Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (directorul Camerei de Administrare Fiscală din Bydgoszcz, Polonia), pe de altă parte, în legătură cu refuzul de a rambursa o parte din accizele pe care această societate le-a plătit pentru electricitate.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Considerentele (2)-(5), (9), (11) 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.

[…]

(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 această 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.

[…]

(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 alineatul (4) litera (b) a treia liniuță din această directivă prevede:

„Prezenta directivă nu se aplică:

[…]

(b) următoarelor utilizări ale produselor energetice și ale electricității:

[…]

– electricitate utilizată în principal în procesul de reducere chimică, dar și în procese electrolitice și metalurgice”.

5 Articolul 4 din această directivă are următorul cuprins:

„(1) Ratele de impozitare pe care statele membre le aplică produselor energetice și electricității enumerate în articolul 2 nu pot fi inferioare ratelor minime de impozitare prevăzute în prezenta directivă.

(2) În sensul prezentei directive, «rată de impozitare» reprezintă suma totală aferentă tuturor taxelor indirecte (cu excepția TVA [taxa pe valoarea adăugată]) calculată direct sau indirect la cantitatea de produse energetice sau de electricitate în momentul punerii în consum.”

6 Potrivit articolului 8 alineatul (2) din aceeași directivă:

„Prezentul articol se aplică următoarelor utilizări industriale și comerciale:

[…]

(c) instalații și utilaje folosite în construcții, inginerie civilă și lucrări publice;

[…]”

7 Articolul 17 alineatele (1) și (2) din Directiva 2003/96 prevede:

„(1) Cu condiția respectării în medie pentru fiecare întreprindere a ratelor minime de impozitare stabilite în prezenta directivă, statele membre pot aplica reduceri fiscale la consumul de produse energetice utilizate pentru încălzire sau în scopurile menționate în articolul 8 alineatul (2) literele (b) și (c) sau de electricitate în următoarele cazuri:

(a) în favoarea întreprinderilor mari consumatoare de energie.

«Întreprindere mare consumatoare de energie» înseamnă o întreprindere, conform definiției din articolul 11, în care fie achizițiile de produse energetice sau de electricitate ating cel puțin 3 % din valoarea producției, fie impozitul energetic național datorat este de cel puțin 0,5 % din valoarea adăugată. În cadrul acestei definiții, statele membre pot aplica criterii mai restrictive, inclusiv definiții ale cifrei de afaceri, procesului și sectorului industrial.

«Achiziții de produse energetice și electricitate» înseamnă costul real al energiei cumpărate sau produse în întreprindere. Sunt incluse doar electricitatea, căldura și produsele energetice utilizate pentru încălzire sau în sensul articolului 8 alineatul (2) literele (b) și (c). Sunt incluse toate impozitele, cu excepția TVA deductibile.

[…]

(b) în cazul în care se încheie acorduri cu întreprinderi sau asociații de întreprinderi sau în cazul în care se aplică regimuri de permise negociabile, în măsura în care acestea conduc la îndeplinirea obiectivelor de protecție a mediului sau la îmbunătățirea eficienței energetice.

(2) Fără a aduce atingere articolului 4 alineatul (1), statele membre pot aplica un nivel de impozitare de până la zero produselor energetice și electricității definite în articolul 2 în cazul în care sunt utilizate de întreprinderi mari consumatoare de energie conform definiției de la alineatul (1) din prezentul articol.”

Dreptul polonez

Legea privind accizele

8 Articolul 30 alineatul 7a din ustawa o podatku akcyzowym (Legea privind accizele) din 6 decembrie 2008 (Dz. U. din 2009, nr. 3, poziția 11), în versiunea aplicabilă în litigiul principal, prevede:

„Este scutită de accize electricitatea utilizată:

1) în procesul de reducere chimică;

2) în procesele electrolitice;

3) în procesele metalurgice;

4) în procesele mineralogice.”

9 Articolul 31d alineatele 1, 2 și 11 din această lege prevede:

„1. Beneficiază de o scutire de accize, sub forma unei rambursări a unei părți din accizele plătite pentru electricitatea pe care a utilizat-o, o întreprindere mare consumatoare de energie care utilizează electricitate și care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

1) desfășoară activități economice desemnate de următoarele coduri din Clasificarea poloneză a activităților (PKD): [coduri PKD],

2) ține evidențe contabile în sensul reglementărilor privind contabilitatea,

3) nu beneficiază, pentru această electricitate, de o scutire de accize prevăzută la articolul 30 alineatul 7a.

2. Prin «întreprindere mare consumatoare de electricitate» se înțelege o entitate în care ponderea costului electricității utilizate în valoarea producției vândute în anul fiscal pentru care se depune cererea menționată la alineatul 5 este mai mare de 3 %. O întreprindere mare consumatoare de electricitate nu poate fi mai mică decât o parte organizată a unei întreprinderi, definită ca un ansamblu de elemente corporale și necorporale, inclusiv pasive, distinct din punct de vedere organizațional și financiar în cadrul unei întreprinderi existente, destinate îndeplinirii unor sarcini economice specifice, care ar putea constitui o întreprindere independentă care îndeplinește aceste sarcini în mod autonom.

[…]

11. Valoarea accizei rambursate parțial nu poate depăși valoarea accizei plătite pentru electricitatea utilizată de întreprinderea mare consumatoare de energie în cursul anului fiscal pentru care se depune cererea menționată la alineatul 5.”

Legea energiei

10 Articolul 47 alineatul 1 din ustawa – Prawo energetyczne (Legea energiei) din 10 aprilie 1997 (Dz. U. din 1997, nr. 54, poziția 348), în versiunea aplicabilă în litigiul principal, prevede:

„Întreprinderile din domeniul energiei titulare ale unei concesiuni stabilesc tarifele pentru combustibilii gazoși și energie, care sunt supuse aprobării președintelui [Urząd Regulacji Energetyki (URE) (autoritatea de reglementare în domeniul energiei)], și propun perioada de aplicare a tarifelor menționate. Întreprinderile din domeniul energiei titulare ale unei concesiuni prezintă tarifele și modificările acestora președintelui URE din proprie inițiativă, cel târziu cu două luni înainte de expirarea tarifului anterior, sau la cererea președintelui URE.”

Legea privind sursele de energie regenerabile

11 Potrivit articolului 52 alineatul 1 din ustawa o odnawialnych źródłach energii (Legea privind sursele de energie regenerabile) din 20 februarie 2015 (Dz. U. din 2015, poziția 478), în versiunea aplicabilă în litigiul principal, prevede:

„Întreprinderea din domeniul energiei, consumatorul final, clientul industrial și societatea de brokeraj de mărfuri sau societatea de brokeraj menționată la alineatul 2 sunt obligate:

1) să obțină și să prezinte spre răscumpărare președintelui URE un certificat de origine sau un certificat de origine pentru biogaz agricol eliberat:
   a) pentru electricitatea sau, respectiv, pentru biogazul agricol produse în instalații producătoare de energie din surse regenerabile situate pe teritoriul Republicii Polone sau într-o zonă economică exclusivă sau
   b) în temeiul legii – Legea energiei sau

2) să plătească o taxă de substituire în termenul menționat la articolul 68 alineatul 2, calculată în modul prevăzut la articolul 56.”

Decretul ministrului energiei privind normele detaliate de stabilire și de calcul al tarifelor și al deconturilor în comerțul cu electricitate

12 Articolul 5 alineatele 2 și 3 din rozporządzenie Ministra Energii w sprawie szczegółowych zasad kształtowania i kalkulacji taryf oraz rozliczeń w obrocie energią elektryczną (Decretul ministrului energiei privind normele detaliate de stabilire și de calcul al tarifelor și al deconturilor în comerțul cu electricitate) din 29 decembrie 2017 (Dz. U. din 2017, poziția 2500), în versiunea aplicabilă în litigiul principal, are următorul cuprins:

„[2.] O întreprindere din domeniul energiei care desfășoară activități comerciale de transport de electricitate trebuie să includă în tariful său:

1) tarifele pentru furnizarea de servicii de transport de electricitate, denumite în continuare «tarife de transport»;

[…]

3. O întreprindere din domeniul energiei care desfășoară activități comerciale de distribuție de electricitate trebuie să includă în tariful său:

[…]

2) tarifele pentru furnizarea de servicii de distribuție de energie electrică, denumite în continuare «tarife de distribuție»;

[…]”

13 Articolul 14 alineatele 3-7 din acest decret prevede următoarele:

„3. Tarifele de distribuție se calculează ținând seama de partea pe care o reprezintă în tarife:

1) distribuția de electricitate;

2) utilizarea rețele naționale de electricitate;

3) citirea contoarelor și controlul regulat al acestora.

4. Tarifele de distribuție menționate la alineatul 3 punctul 2) sunt calculate ca o componentă unică, pe baza costurilor de achiziție a serviciilor de transport de electricitate de la operatorul rețelei de transport de electricitate pentru partea aferentă utilizării rețelei naționale de electricitate.

5. Tarifele de distribuție menționate la alineatul 3 punctul 3), denumite în continuare «tarife de abonament», se calculează ca o componentă unică.

6. Tarifele de abonament sunt diferențiate în funcție de durata perioadei de facturare.

7. Tarifele de transport sau de distribuție menționate la alineatul 1 punctul 1) și la alineatul 3 punctul 1), denumite în continuare «tarife de rețea», se calculează ca tarife cu două componente, fiind compuse din:

1) tariful de rețea fix – calculat pe unitate de putere contractuală, iar pentru un consumator casnic de electricitate, calculat în funcție de datele înregistrate de contoare;

2) tariful de rețea variabil – calculat pe unitate de electricitate consumată din rețea la punctul de consum.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

14 A. a beneficiat, în cursul anului 2016, de scutirea de accize pe electricitatea utilizată pentru electroliză în cadrul activităților sale.

15 Considerând că ar fi trebuit de asemenea să beneficieze de o scutire fiscală în calitate de întreprindere mare consumatoare de energie pentru restul energiei pe care a utilizat-o în acest cadru și că costul real al energiei cumpărate ar trebui să includă cheltuielile de distribuție și costurile pentru achiziționarea certificatelor de origine a electricității, impuse de legislația poloneză, A. și-a rectificat declarația privind accizele pentru anul 2016 și a solicitat Naczelnik Urzędu Skarbowego w Toruniu (directorul Administrației Fiscale din Toruń, Polonia) să îi ramburseze cuantumul accizelor plătite, care constituia, în opinia sa, o plată excedentară.

16 Prin decizia din 8 februarie 2018, directorul Administrației Fiscale din Toruń a refuzat să îi ramburseze această sumă. Sesizat de A. cu o contestație împotriva acestei decizii, directorul Camerei Administrației Fiscale din Bydgoszcz a confirmat-o printr-o decizie din 14 mai 2018.

17 A. a introdus o acțiune împotriva deciziei din 14 mai 2018 la Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (Tribunalul Administrativ Voievodal din Bydgoszcz, Polonia), care a respins-o, considerând, în primul rând, că legiuitorul exclusese posibilitatea de a beneficia simultan de cele două scutiri prevăzute la articolul 30 alineatul 7a și, respectiv, la articolul 31d alineatul 1 punctul 3 din Legea privind accizele. Scutirea prevăzută de această a doua dispoziție nu ar fi deschisă unei întreprinderi mari consumatoare de energie decât dacă aceasta nu beneficiază de scutirea prevăzută la articolul 30 alineatul 7a din această lege, în speță scutirea privind electricitatea utilizată în procesele electrolitice.

18 Pe de altă parte, scutirea prevăzută la articolul 31d alineatul 1 punctul 3 din legea menționată s-ar aplica întregii întreprinderi în cauză și totalității energiei utilizate de aceasta, iar nu numai părții de energie utilizate pentru electroliză.

19 În al doilea rând, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (Tribunalul Administrativ Voievodal din Bydgoszcz) a precizat că cheltuielile și costurile, precum cheltuielile de distribuție, altele decât costul de achiziție a electricității, nu constituie elemente ale acestui cost de achiziție, chiar dacă este necesar să fie suportate pentru a cumpăra și a utiliza electricitate. În plus, această instanță a precizat printre altele că, pentru a califica drept „taxă” sumele datorate pentru costurile conexe achiziționării de electricitate, este necesar să existe o obligație de plată a acestor sume și ca autoritățile competente să poată urmări persoanele care datorează sumele menționate în cazul nerespectării acestei obligații.

20 A. a formulat recurs la Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia), instanța de trimitere, care ridică problema interpretării articolului 17 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96.

21 În aceste condiții, Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 17 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96 […] privind restructurarea cadrului comunitar de impozitare a produselor energetice și a electricității poate fi interpretat în sensul că costul real al energiei electrice cumpărate trebuie să includă numai prețul de achiziție a electricității în sine, cu excluderea oricăror alte plăți suplimentare, de exemplu a unui tarif de distribuție, care, în conformitate cu legislația în vigoare în statul membru, trebuie plătite pentru a se putea achiziționa electricitate?

2) Articolul 17 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96 trebuie interpretat în sensul că se opune ca o scutire de accize la achiziționarea de electricitate să fie refuzată unei întreprinderi mari consumatoare de energie (articolul 31d alineatul 1 din Legea [privind accizele]) în cazul în care această întreprindere beneficiază de o scutire de accize în temeiul unei reglementări naționale (articolul 30 alineatul 7a din Legea privind accizele), în cazul în care această întreprindere demonstrează că nu beneficiază în același timp, pentru aceeași energie, de aceste două scutiri și presupunând că valoarea totală a scutirilor nu depășește valoarea accizelor plătite pentru aceeași perioadă?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

22 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, în cadrul procedurii de cooperare între instanțele naționale și Curte instituite prin articolul 267 TFUE, este de competența acesteia din urmă să ofere instanței naționale un răspuns util, care să îi permită să soluționeze litigiul cu care este sesizată. Din această perspectivă, Curtea trebuie, dacă este cazul, să reformuleze întrebările care îi sunt adresate (Hotărârea din 7 august 2018, Smith, C-122/17, EU:C:2018:631, punctul 34 și jurisprudența citată).

23 În această privință, din decizia de trimitere reiese că întrebările preliminare se întemeiază pe o apreciere efectuată de instanța de trimitere potrivit căreia plățile suplimentare precum tarifele de distribuție, la care se referă, nu pot constitui „taxe” în sensul articolului 17 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96.

24 Prin urmare, pentru a furniza un răspuns util instanței de trimitere, este necesar să se considere că, prin intermediul primei întrebări, aceasta solicită în esență să se stabilească dacă articolul 17 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96 trebuie interpretat în sensul că costul real al energiei cumpărate, în sensul acestei dispoziții, nu trebuie să cuprindă decât prețul de achiziționare a energiei înseși, cu excluderea unor plăți suplimentare, care nu pot constitui „taxe” în sensul dispoziției menționate, precum tarifele de distribuție obligatorii pentru această energie suportate, în temeiul reglementării naționale, la achiziționarea sa.

25 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, în conformitate cu articolul 17 alineatul (1) litera (a) al doilea paragraf din Directiva 2003/96, „achiziții de produse energetice și electricitate” înseamnă „costul real al energiei cumpărate sau produse în întreprindere”.

26 În această privință, din dispoziția amintită reiese că acest cost include doar electricitatea, precum și căldura și produsele energetice utilizate pentru încălzire sau în sensul articolului 8 alineatul (2) literele (b) și (c) din această directivă. Pe de altă parte, din articolul 17 alineatul (1) litera (a) al doilea paragraf din directiva menționată reiese că toate impozitele, cu excepția TVA deductibile, sunt incluse în costurile reale ale energiei.

27 Prin urmare, trebuie să se examineze dacă tarifele de distribuție a electricității prevăzute de reglementarea națională trebuie considerate ca fiind incluse în noțiunea de „cost real al energiei cumpărate [de o] întreprindere”, în sensul articolului 17 alineatul (1) litera (a) al doilea paragraf prima teză din Directiva 2003/96.

28 Trebuie amintit că, pentru a stabili domeniul de aplicare al unei dispoziții de drept al Uniunii, trebuie să se țină seama nu numai de formularea acesteia, ci și de contextul în care se înscrie și de obiectivele urmărite de reglementarea din care face parte (Hotărârea din 16 noiembrie 2023, Tüke Busz, C-391/22, EU:C:2023:892, punctul 34).

29 În ceea ce privește, în primul rând, modul de redactare a articolului 17 alineatul (1) litera (a) al doilea paragraf prima teză din Directiva 2003/96, este necesar să se arate că acesta se referă la „costul real al energiei cumpărate sau produse în întreprindere”. De altfel, noțiunea de „cost real” nu este definită nici de această dispoziție, nici de alte dispoziții ale Directivei 2003/96.

30 Or, conform sensului său obișnuit în limbajul curent, această noțiune trebuie înțeleasă ca fiind corespunzătoare oricărui cost legat în mod necesar de achiziționarea energiei vizate de dispoziția menționată. Această interpretare este confirmată de examinarea diferitelor versiuni lingvistice ale aceleiași dispoziții, care exprimă în mod uniform noțiunea de „cost real”, în special în versiunile în limbile polonă („*rzeczywisty koszt*”), spaniolă („*coste real*”), germană („*tatsächlichen Kosten*”), engleză („*actual cost*”), italiană („*costo effettivo*”), precum și română („*cost real*”). În această privință, toate aceste versiuni fac referire la cheltuielile suportate în mod real care sunt necesare pentru achiziționarea de electricitate.

31 Or, instanța de trimitere arată că plata tarifelor de distribuție către furnizorul energiei este obligatorie pentru achiziționarea acesteia din urmă și că cuantumul lor este stabilit pe baza unor dispoziții legale precise.

32 Interpretarea menționată este, în al doilea rând, susținută de contextul în care se înscrie articolul 17 alineatul (1) litera (a) al doilea paragraf prima teză din Directiva 2003/96. În această privință, pe de o parte, deși legiuitorul a precizat că în sfera termenului „energie” care este utilizat în cuprinsul acestuia „[s]unt incluse doar electricitatea, căldura și produsele energetice utilizate pentru încălzire sau în sensul articolului 8 alineatul (2) literele (b) și (c)” din această directivă, dispoziția în discuție nu limitează totuși sfera sintagmei „cost real” doar la prețul energiei pe care întreprinderea în cauză trebuie să îl plătească pentru a o achiziționa.

33 Pe de altă parte, trebuie să se constate că, atunci când legiuitorul Uniunii a dorit să excludă costurile legate de achiziționarea de energie din noțiunea de „costuri reale”, le-a exclus în mod expres. Astfel, la articolul 17 alineatul (1) litera (a) al doilea paragraf a treia teză din Directiva 2003/96 se precizează că sunt incluse în „costurile reale” „toate impozitele”, „cu excepția TVA deductibile”.

34 În sfârșit, în al treilea rând, trebuie să se constate că interpretarea literală a articolului 17 alineatul (1) litera (a) al doilea paragraf a treia teză din Directiva 2003/96, stabilită la punctele 29-32 din prezenta hotărâre, și anume interpretarea largă a noțiunii de „costuri reale” în sensul acestei dispoziții, este compatibilă cu obiectivul principal al reglementării din care face parte, și anume acela de promovare a bunei funcționări a pieței interne în sectorul energiei, evitând printre altele denaturările concurenței (a se vedea în acest sens Hotărârea din 30 ianuarie 2020, Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, punctul 30 și jurisprudența citată).

35 Având în vedere considerațiile care precedă, este necesar să se răspundă la prima întrebare preliminară că articolul 17 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96 trebuie interpretat în sensul că costul real al energiei cumpărate, în sensul acestei dispoziții, trebuie să cuprindă plăți suplimentare, care nu pot constitui „taxe” în sensul acestei dispoziții, precum tarifele de distribuție obligatorii pentru această energie suportate, în temeiul reglementării naționale, la achiziționarea sa.

Cu privire la a doua întrebare

36 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 17 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96 trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale care prevede că unei întreprinderi mari consumatoare de energie, în sensul acestei dispoziții, i se refuză o scutire de accize la achiziționarea de electricitate atunci când întreprinderea respectivă beneficiază, pentru această electricitate, de o scutire de accize rezervată electricității utilizate în procesele electrolitice, chiar dacă întreprinderea

menționată demonstrează că, pentru aceeași energie, nu ar beneficia simultan de aceste două scutiri și că valoarea totală a scutirilor menționate nu depășește valoarea accizelor plătită pentru aceeași perioadă.

37 Cu titlu introductiv, este necesar să se constate că, potrivit articolului 2 alineatul (4) litera (b) a treia liniuță din Directiva 2003/96, aceasta nu se aplică, printre altele, electricității utilizate în principal în procesul de reducere chimică, dar și în procese electrolitice și metalurgice. Prin urmare, din modul de redactare a articolului menționat reiese că electricitatea în cauză nu intră în domeniul de aplicare al directivei respective.

38 În temeiul articolului 4 din această directivă, statele membre trebuie să impoziteze produsele energetice care intră în domeniul său de aplicare, și anume carburanții, combustibilii și electricitatea, prin aplicarea unor rate de impozitare care nu pot fi inferioare ratelor minime pe care le prevede [Hotărârea din 31 martie 2022, Comisia/Polonia (Impozitarea produselor energetice), C-139/20, EU:C:2022:240, punctul 39].

39 De altfel, din considerentul (3) și din articolul 4 din directiva menționată reiese că aceasta din urmă nu a efectuat o armonizare totală a ratelor accizelor la produsele energetice și la electricitate, ci se limitează să stabilească rate minime de impozitare armonizată.

40 Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, o armonizare minimă nu împiedică statele membre să mențină sau să adopte măsuri mai stricte, cu condiția însă ca acestea să nu fie de natură să compromită grav rezultatul impus prin directiva în cauză (a se vedea în acest sens Hotărârea din 7 iulie 2016, Muladi, C-447/15, EU:C:2016:533, punctul 43 și jurisprudența citată).

41 Prin prevederea unui regim de impozitare armonizată pentru produsele energetice și pentru electricitate, Directiva 2003/96 urmărește, după 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 (a se vedea în acest sens Hotărârea din 30 ianuarie 2020, Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, punctul 30 și jurisprudența citată).

42 Cu toate acestea, directiva respectivă prevede posibilitatea statelor membre de a institui rate de impozitare diferențiate, scutiri de la impozitare sau reduceri fiscale ale accizelor. Legiuitorul Uniunii a lăsat, așadar, o anumită marjă de apreciere statelor membre în materia accizelor (a se vedea în acest sens Hotărârea din 30 ianuarie 2020, Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, punctul 26).

43 Conform articolului 17 alineatul (1) litera (a) din directiva menționată, statele membre pot aplica reduceri fiscale la consumul de electricitate în favoarea întreprinderilor mari consumatoare de energie, cu condiția respectării în medie pentru fiecare întreprindere a ratelor minime de impozitare din Uniunea Europeană stabilite în această directivă (Hotărârea 18 ianuarie 2017, IRCCS – Fondazione Santa Lucia, C-189/15, EU:C:2017:17, punctul 47).

44 Rata de impozitare a produselor energetice și a electricității care intră sub incidența directivei menționate poate fi de până la zero atunci când aceste produse și această electricitate sunt utilizate de întreprinderi mari consumatoare de energie [Hotărârea din 31 martie 2022, Comisia/Polonia (Impozitarea produselor energetice), C-139/20, EU:C:2022:240, punctul 42].

45 În această privință, este necesar să se arate că avantajele fiscale în favoarea întreprinderilor mari consumatoare de energie, prevăzute la articolul 17 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96, sunt facultative pentru statele membre [a se vedea Hotărârea din 9 septembrie 2021, Hauptzollamt B (Reducere fiscală facultativă), C-100/20, EU:C:2021:716, punctul 24].

46 Rezultă de asemenea din această dispoziție că statele membre rămân libere să limiteze posibilitatea de a beneficia de reduceri fiscale în favoarea întreprinderilor mari consumatoare de energie la cele din unul sau mai multe sectoare industriale (Hotărârea din 18 ianuarie 2017, IRCCS – Fondazione Santa Lucia, C-189/15, EU:C:2017:17, punctul 49).

47 Astfel, în conformitate cu considerentele (9) și (11) ale directivei respective, reiese că aceasta acordă statelor membre o anumită marjă pentru a defini și a implementa politici adaptate contextelor lor naționale și că regimul instituit prin punerea în aplicare a directivei menționate ține de competența fiecărui stat membru (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 ianuarie 2017, IRCCS – Fondazione Santa Lucia, C-189/15, EU:C:2017:17, punctul 50).

48 Trebuie să se deducă din cele ce precedă că, deși un stat membru poate, în exercitarea marjei pe care i-o conferă Directiva 2003/96, să scutească electricitatea utilizată de întreprinderile mari consumatoare de energie, din nicio dispoziție a acestei directive nu reiese că este obligat să procedeze astfel.

49 În această privință, articolul 17 alineatul (1) litera (a) primul paragraf a doua teză din directiva menționată prevede că, în cadrul definirii politicii lor în domeniu, statele membre pot aplica criterii mai restrictive, inclusiv definiții ale cifrei de afaceri, procesului și sectorului industrial.

50 Or, trebuie să se constate că, deși această dispoziție citează anumite criterii la care se pot referi statele membre pentru a-și defini și a pune în aplicare politica în materie de reduceri fiscale în ceea ce privește întreprinderile mari consumatoare de energie, din formularea dispoziției menționate reiese că enumerarea criteriilor respective nu are vocația de a fi exclusivă.

51 Astfel, după cum reiese din cererea de decizie preliminară, în conformitate cu articolul 31d alineatul 1 punctul 1 din Legea privind accizele, Republica Polonă a ales să instituie reduceri ale accizelor pentru întreprinderile mari consumatoare de energie care desfășoară anumite activități economice desemnate de codurile din Clasificarea poloneză a activităților.

52 Pe de altă parte, din cererea de decizie preliminară reiese de asemenea că, în cazul în care o societate utilizează scutirea de accize pentru electricitatea utilizată în procesele electrolitice, prevăzută la articolul 30 alineatul 7a punctul 2 din Legea privind accizele, aceasta nu are dreptul de a beneficia simultan de scutirea de accize în favoarea întreprinderilor mari consumatoare de energie, prevăzută la articolul 31d alineatul 1 din această lege.

53 Având în vedere cele expuse la punctele 48 și 50 din prezenta hotărâre, articolul 17 alineatul (1) litera (a) primul paragraf a doua teză din Directiva 2003/96 nu poate fi interpretat în sensul că exclude definirea unui criteriu precum cel vizat la punctul 52 din această hotărâre pentru instituirea unei reduceri fiscale precum cea în discuție în litigiul principal, cu condiția ca respectivul criteriu și aplicarea sa să nu fie discriminatorii.

54 Astfel, potrivit jurisprudenței Curții, statele membre sunt obligate să își exercite puterea discreționară de care dispun în temeiul, printre altele, al articolului 17 din Directiva 2003/96, cu respectarea dreptului Uniunii și a principiilor sale generale și în special cu respectarea

principiului egalității de tratament. În plus, această cerință vizează atât măsurile prin care se utilizează această putere discreționară, cât și aplicarea lor [Hotărârea din 9 septembrie 2021, Hauptzollamt B (Reducere fiscală facultativă), C-100/20, EU:C:2021:716, punctul 31 și jurisprudența citată].

55 În această privință, principiul egalității de tratament impune ca situații comparabile să nu fie tratate în mod diferit și ca situații diferite să nu fie tratate în același mod, cu excepția cazului în care un asemenea tratament este justificat în mod obiectiv [Hotărârea din 9 septembrie 2021, Hauptzollamt B (Reducere fiscală facultativă), C-100/20, EU:C:2021:716, punctul 32 și jurisprudența citată].

56 Din cererea de decizie preliminară nu reiese niciun element susceptibil să demonstreze caracterul discriminatoriu al criteriului prevăzut de reglementarea poloneză. Prin urmare, va reveni instanței de trimitere sarcina de a verifica dacă acest criteriu este aplicat în conformitate cu principiul egalității de tratament.

57 Având în vedere considerațiile care precedă, este necesar să se răspundă la a doua întrebare preliminară că articolul 17 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96 trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei reglementări naționale care prevede că o scutire de accize la achiziționarea de electricitate este refuzată unei întreprinderi mari consumatoare de energie, în sensul acestei dispoziții, atunci când întreprinderea respectivă beneficiază, pentru această electricitate, de o scutire de accize rezervată electricității utilizate în procesele electrolitice, chiar dacă întreprinderea menționată demonstrează că, pentru aceeași energie, nu ar beneficia simultan de aceste două scutiri și că valoarea totală a scutirilor menționate nu depășește valoarea accizelor plătite pentru aceeași perioadă, cu condiția ca criteriul definit de reglementarea națională în această privință să fie conceput și aplicat în conformitate cu principiul egalității de tratament.

Cu privire la cheltuielile de judecată

58 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 zecea) declară:

1) **Articolul 17 alineatul (1) litera (a) 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

costul real al energiei cumpărate, în sensul acestei dispoziții, trebuie să cuprindă plăți suplimentare, care nu pot constitui „taxe” în sensul acestei dispoziții, precum tarifele de distribuție obligatorii pentru această energie suportate, în temeiul reglementării naționale, la achiziționarea sa.

2) **Articolul 17 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96**

trebuie interpretat în sensul că

nu se opune unei reglementări naționale care prevede că o scutire de accize la achiziționarea de electricitate este refuzată unei întreprinderi mari consumatoare de energie, în sensul acestei dispoziții, atunci când întreprinderea respectivă beneficiază, pentru această electricitate, de o scutire de accize rezervată electricității utilizate în procesele electrolitice, chiar dacă întreprinderea menționată demonstrează că, pentru aceeași energie, nu ar beneficia simultan de aceste două scutiri și că valoarea totală a scutirilor menționate nu depășește valoarea accizelor plătite pentru aceeași perioadă, cu condiția ca criteriul definit de reglementarea națională în această privință să fie conceput și aplicat în conformitate cu principiul egalității de tratament.

Semnături