

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Cauza C-833 din 2021, Endesa Generación SAU. Aplicarea unei taxe pentru consumul de cărbune în producerea energiei electrice și justificarea socpului taxei pentru protejarea mediului.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)

22 iunie 2023

„Trimitere preliminară – Impozitarea produselor energetice și a electricității – Directiva 2003/96/CE – Articolul 14 alineatul (1) litera (a) – Scutirea produselor energetice utilizate pentru producția de energie electrică – Derogare – Impozitarea produselor energetice pentru «motive de protecție a mediului» – Domeniu de aplicare”

În cauza C-833/21,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Audiencia Nacional (Curtea Națională, Spania), prin decizia din 14 decembrie 2021, primită de Curte la 31 decembrie 2021, în procedura

Endesa Generación SAU

împotriva

Tribunal Económico Administrativo Central,

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnul E. Regan, președinte de cameră, și domniile D. Gratsias, M. Ilešič, I. Jarukaitis și Z. Csehi (raportor), judecători,

avocat general: A. Rantos,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Endesa Generación SAU, de M. García Arana, procurador, și de P. González-Gaggero, abogado;
- pentru guvernul spaniol, de A. Ballesteros Panizo și de A. Gavela Llopis, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de A. Armenia și I. Galindo Martín, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 2 februarie 2023,

pronunță prezenta

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 14 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 Endesa Generación SAU (denumită în continuare „Endesa”), pe de o parte, și Tribunal Económico Administrativo Central (Tribunalul Administrativ Economic Central, Spania) (denumit în continuare „TEAC”), pe de altă parte, în legătură cu decizia celui din urmă privind impozitarea cărbunelui consumat de o centrală termică aparținând acestei societăți pentru producerea de energie electrică.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Directiva 2003/96

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

„(3) Buna funcționare a pieței interne și realizarea obiectivelor celorlalte politici comunitare necesită stabilirea la nivel comunitar a unor rate (a se citi «cote») 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 din tratat, 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.

[...]

(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.”

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

4 Articolul 1 din Directiva 2003/96 prevede:

„Statele membre impozitează produsele energetice și electricitatea în conformitate cu prezenta directivă.”

5 Articolul 10 din această directivă are următorul cuprins:

„(1) De la 1 ianuarie 2004, ratele minime de impozitare aplicabile electricității se fixează conform tabelului C din anexa I.

(2) Peste ratele minime de impozitare menționate în alineatul (1), statele membre vor avea posibilitatea de a determina baza de impozitare aplicabilă, cu condiția respectării Directivei 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)].”

6 În conformitate cu articolul 14 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96:

„Pe lângă dispozițiile generale prevăzute în Directiva [92/12] 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 fraudă, evaziunea sau abuzul:

(a) produsele energetice și electricitatea utilizate pentru a produce electricitate și electricitatea 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.”

7 Tabelul C din anexa I la Directiva 2003/96, intitulat „Rate minime de impozitare aplicabile combustibililor pentru încălzire și electricității”, vizează printre altele cărbunile și cocsul.

Directiva 2008/118/CE

8 Articolul 1 din Directiva 2008/118/CE a Consiliului din 16 decembrie 2008 privind regimul general al accizelor și de abrogare a Directivei 92/12/CEE (JO 2009, L 9, p. 12) prevedea:

„(1) Prezenta directivă stabilește un regim general pentru accizele percepute, direct sau indirect, [asupra] consumului următoarelor produse (denumite în continuare «produse accizabile»):

(a) produsele energetice și electricitatea reglementate de Directiva [2003/96];

[...]

(2) Statele membre pot aplica produselor accizabile taxe indirecte suplimentare, în anumite scopuri, cu condiția ca taxele în cauză să fie conforme cu normele comunitare de impunere aplicabile accizelor sau taxei pe valoarea adăugată în ceea ce privește calcularea bazei de impozitare, calcularea taxei, exigibilitatea și monitorizarea taxei, aceste norme neincluzând dispozițiile referitoare la scutiri.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

[...]"

Dreptul spaniol

9 Ley 38/1992 de Impuestos Especiales (Legea 38/1992 privind accizele) din 28 decembrie 1992 (BOE nr. 312 din 29 decembrie 1992, p. 44305), astfel cum a fost modificată prin Ley 15/2012 de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (Legea 15/2012 privind măsurile fiscale pentru sustenibilitatea energetică) din 27 decembrie 2012 (BOE nr. 312 din 28 decembrie 2012, p. 88081), cuprinde un titlu III, intitulat „Accize pe cărbune”, în care figurează articolele 75-88 din aceasta.

10 În conformitate cu articolul 77 din Legea nr. 38/1992, astfel cum a fost modificată prin Legea 15/2012:

„1. Punerea în consum a cărbunelui în domeniul său teritorial de aplicare este supusă taxei.

2. În sensul dispozițiilor alineatului precedent, următoarele operațiuni sunt considerate «eliberare pentru consum»:

a) Prima vânzare sau livrare de cărbune efectuată pe teritoriu după producerea sau extracția, importul sau achiziția intracomunitară de cărbune. Se consideră de asemenea ca fiind prima vânzare sau livrare vânzările sau livrările ulterioare efectuate de întreprinzătorii care intenționează să revândă cărbunile și cărora le era aplicabilă scutirea prevăzută la articolul 79 alineatul (1) din prezenta lege la momentul la care l-au achiziționat.

b) Autoconsumul de cărbune. În sensul prezentei dispoziții, utilizarea sau consumul de cărbune de către producători sau extractori, importatori, cumpărători intracomunitari sau întreprinzători menționați la punctul precedent este considerată autoconsum.

3. Se presupune că cărbunile a fost eliberat pentru consum atunci când persoanele impozabile nu fac dovada utilizării cărbunelui produs, importat sau achiziționat.”

11 Articolul 83 alineatul 1 din Legea nr. 38/1992, astfel cum a fost modificată prin Legea 15/2012, prevede:

„Baza de impozitare a accizei este randamentul energetic al cărbunelui care face obiectul operațiunilor taxabile, exprimat în gigajouli.”

12 Articolul 84 din Legea nr. 38/1992, astfel cum a fost modificată prin Legea 15/2012, are următorul cuprins:

„Rata accizei se ridică la 0,65 euro pe gigajoule.”

13 În redactarea anterioară a Legii 15/2012, Legea 38/1992 cuprindea un articol 79 alineatul 3 litera a) care scutea operațiunile care constituiau o punere în consum a cărbunelui utilizat pentru producția de energie electrică și cogenerare de energie electrică și termică. Această dispoziție a fost eliminată prin Legea 15/2012.

14 Legea 15/2012 a creat de asemenea trei noi taxe privind valoarea producției de energie electrică, producerea combustibilului nuclear și a deșeurilor și stocarea acestora din urmă, a introdus o redevență

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

pentru utilizarea apelor interioare în scopul producerii de electricitate și a modificat cota de impozitare a taxei pe gazele naturale.

15 Legea menționată, potrivit preambulului său, avea obiectivul „de a ne adapta sistemul fiscal în vederea unei utilizări [a energiei] mai eficiente și ecologice și a unei dezvoltări durabile, valori care inspiră prezenta reformă fiscală, sistem care este astfel în conformitate cu principiile fundamentale care guvernează politicile în materie fiscală, în materie de energie și, desigur, în materie de mediu ale Uniunii Europene.”

16 Potrivit celei de a doua dispoziții adiționale la legea menționată:

„În legile privind bugetul general al statului în fiecare an, pentru finanțarea costurilor sistemului de energie electrică se alocă un quantum echivalent cu suma următoarelor elemente [...]:

- a) Estimarea veniturilor anuale provenite din impozitele și taxele incluse în prezenta lege.
- b) Venitul estimat al licitării drepturilor de emisie de gaze cu efect de seră, cu un maximum 500 de milioane de euro.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

17 Endesa este o întreprindere a cărei activitate constă în producerea de energie electrică consumând printre altele cărbune pe care îl achiziționează prin intermediul unei societăți afiliate. Această din urmă societate a declarat că beneficiază, pe plan fiscal, de scutirea de taxa pe cărbune pentru loturile de cărbune cumpărate care sunt destinate revânzării, consumul constituind faptul generator al acestei taxe.

18 În urma unui control fiscal aferent exercițiului financiar 2013 privind centrala termică Litoral de Almería (Spania), care aparține Endesa, inspecția fiscală, apreciind că cărbunele achiziționat de Endesa trebuia impozitat pentru motivul că era destinat consumului pentru producția de electricitate, a emis o decizie de impunere în privința acestei societăți prin care a stabilit o taxă majorată, la care s-au adăugat dobânzi de întârziere pentru sumele restante datorate.

19 Această autoritate a considerat, pe de o parte, că baza de impozitare a taxei pe cărbune trebuia stabilită în funcție de puterea calorică superioară a cărbunelui, indiferent de energia utilizată efectiv pentru producerea de electricitate. Pe de altă parte, ea a apreciat că loturile de cărbune care fuseseră declarate ca fiind destinate revânzării fuseseră consumate în scopul producerii de electricitate, acest consum constituind faptul generator al taxei și conducând la exigibilitatea ei.

20 La 7 aprilie 2016, Endesa a introdus o contestație administrativă la TEAC împotriva acestui aviz, contestând, în primul rând, stabilirea cuantumului taxei pe cărbune pe baza puterii calorice superioare a cărbunelui, în al doilea rând, impozitarea a 268 717,98 tone de cărbune pe care furnizorul său le declarase ca fiind scutite pentru motivul că erau destinate revânzării și care au fost utilizate ulterior de Endesa pentru producția de energie electrică, în al treilea rând, stabilirea stocurilor contabile destinate consumului propriu la 31 decembrie 2012 și, în al patrulea rând, conformitatea acestei taxe cu dreptul Uniunii în ceea ce privește consumul destinat producției de energie electrică.

21 Prin decizia din 28 martie 2019, TEAC a confirmat că era necesar să se rețină puterea calorică superioară a cărbunelui pentru a stabili baza de impozitare a taxei pe cărbune. Acesta a apreciat că impozitarea loturilor de cărbune, care fuseseră declarate anterior ca fiind scutite de taxa pe cărbune

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

pentru motivul că erau destinate revânzării, nu constituia o dublă impunere, din moment ce cumpărătorul le utiliza pentru consumul propriu pentru producția de electricitate, aceasta constituind faptul generator al taxei respective. TEAC a considerat de asemenea că eroarea invocată în declararea stocurilor de cărbune nu fusese demonstrată. În schimb, nu s-a pronunțat cu privire la conformitatea cu dreptul Uniunii a Legii 15/2012, care a eliminat scutirea de taxa pe cărbune pentru consumul de cărbune destinat producției de electricitate.

22 Endesa a formulat o acțiune în contencios administrativ la Audiencia Nacional (Curtea Națională, Spania), instanța de trimitere, împotriva acestei decizii, invocând motive identice cu cele pe care le invocase în fața TEAC și solicitând sesizarea Curții cu titlu preliminar cu privire la problema conformității cu dreptul Uniunii a Legii 15/2012.

23 Instanța de trimitere arată că baza de impozitare a taxei pe cărbune poate fi determinată în două moduri, fie în funcție de puterea calorică superioară, înțeleasă drept căldură produsă efectiv, fie în funcție de puterea calorică inferioară, înțeleasă ca căldură utilizată efectiv. În timp ce prima depinde de o valoare fixă, cea de a doua depinde de mai mulți factori precum utilizarea cărbunelui sau tehnologia utilizată de consumator.

24 Această instanță consideră că baza de impozitare a taxei pe cărbune trebuie stabilită ținând seama de competența calorică superioară, întrucât legislația spaniolă stabilește o cotă de impozitare fixă, iar faptul generator al acestei taxe a intervenit efectiv la achiziționarea cărbunelui în scopul producerii de energie electrică. Ea apreciază astfel că pretențiile Endesa nu pot fi satisfăcute decât de repunerea în discuție a conformității cu dreptul Uniunii a impozitării consumului de cărbune pentru producția de energie electrică în dreptul spaniol.

25 Instanța menționată ridică în special problema dacă taxa pe cărbune urmărește o finalitate de mediu în sensul articolului 14 alineatul (1) litera (a) a doua teză din Directiva 2003/96. Ea exprimă, în această privință, îndoieli cu privire la conformitatea cu această directivă a impozitării consumului de cărbune utilizat pentru producerea de electricitate, ca urmare, pe de o parte, a faptului că taxa pe cărbune ar urmări o finalitate bugetară, care decurge din a doua dispoziție adițională din Legea 15/2012, și, pe de altă parte, a faptului că structura acestei taxe nu ar reflecta obiectivul de mediu formulat în preambulul Legii 15/2012, întrucât venitul din taxa menționată nu este destinat să reducă consecințele asupra mediului ale utilizării cărbunelui în producția de electricitate.

26 În aceste condiții, Audiencia Nacional (Curtea Națională) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Este compatibilă cu articolul 14 alineatul (1) litera (a) din [Directiva 2003/96] o reglementare spaniolă care instituie o taxă pe cărbunele utilizat pentru producerea de electricitate, în măsura în care, deși prevede că obiectivul său este de a proteja mediul, acesta nu se reflectă în structura taxei, care este percepută pentru finanțarea costurilor sistemului energetic?

2) Se poate considera că obiectivul de mediu se concretizează în structura taxei prin faptul că cotele de impozitare se stabilesc în raport cu puterea calorică a cărbunelui utilizat pentru producerea de electricitate?

3) Obiectivul de mediu este îndeplinit prin simpla impozitare a anumitor produse energetice neregenerabile și prin neimpozitarea produselor considerate mai puțin dăunătoare pentru mediu?”

Cu privire la întrebările preliminare

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

27 Prin intermediul întrebărilor formulate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 14 alineatul (1) litera (a) a doua teză din Directiva 2003/96 trebuie interpretat în sensul că o legislație națională care prevede impozitarea cărbunelui utilizat pentru producția de electricitate îndeplinește condiția care figurează în această dispoziție și potrivit căreia taxa trebuie instituită „din motive de protecție a mediului” atunci când, deși acest obiectiv a fost invocat de legiuitorul național, el nu este integrat în structura taxei, care este percepută pentru finanțarea costurilor sistemului energetic național, cota de impozitare se stabilește în raport cu puterea calorică a cărbunelui utilizat, iar utilizarea altor produse energetice considerate mai puțin nocive pentru mediu nu este impozitată.

28 Conform articolului 14 alineatul (1) litera (a) prima teză din Directiva 2003/96, statele membre scutesc de la impozitare produsele energetice și electricitatea utilizate pentru a produce electricitate și energia electrică utilizată pentru a menține capacitatea de a produce energie electrică, în condițiile pe care le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și clară a acestor scutiri și de a preveni fraudă, evaziunea sau abuzul. Cu toate acestea, potrivit celei de a doua teze a acestei dispoziții, statele membre pot impozita aceste produse din motive de protecție a mediului și fără a trebui să respecte ratele minime de impozitare prevăzute de această directivă. În acest caz, în conformitate cu a treia teză a dispoziției menționate, impozitarea acestor produse nu se ia în considerare în cadrul nivelului minim de impozitare a electricității prevăzut la articolul 10 din directiva menționată.

29 Directiva 2003/96 are ca obiect, astfel cum reiese din considerentele (3)-(5) și din articolul 1 din aceasta, stabilirea unui regim de impozitare armonizat pentru produsele energetice și pentru electricitate, în cadrul căruia impozitarea este regula, în conformitate cu modalitățile prevăzute de această directivă (Hotărârea din 9 martie 2023, RWE Power, C-571/21, EU:C:2023:186, punctul 24 și jurisprudența citată).

30 Prevăzând un regim de impozitare armonizat al produselor energetice și al electricității, directiva menționată urmărește să promoveze buna funcționare a pieței interne în sectorul energiei, evitând printre altele denaturările concurenței (Hotărârea din 9 martie 2023, RWE Power, C-571/21, EU:C:2023:186, punctul 35 și jurisprudența citată).

31 În acest scop, în ceea ce privește producția de energie electrică, legiuitorul Uniunii a ales, astfel cum reiese în special de la pagina 5 din expunerea de motive a Propunerii de directivă a Consiliului privind restructurarea cadrului comunitar de impozitare a produselor energetice (JO 1997, C 139, p. 14), să impună statelor membre, în conformitate cu articolul 1 din Directiva 2003/96, impozitarea electricității produse, produsele energetice utilizate pentru producerea acesteia trebuind, în mod corelativ, să fie scutite de impozitare, iar aceasta în scopul evitării dublei impozitări a electricității (Hotărârea din 9 martie 2023, RWE Power, C-571/21, EU:C:2023:186, punctul 36 și jurisprudența citată).

32 Desigur, Directiva 2003/96 nu exclude orice risc de dublă impozitare din moment ce un stat membru poate, în conformitate cu articolul 14 alineatul (1) litera (a) a doua teză din această directivă, să impoziteze produsele energetice utilizate pentru a produce energie electrică din motive de protecție a mediului (a se vedea Hotărârea din 4 iunie 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, C-5/14, EU:C:2015:354, punctul 51). Prin această dispoziție, legiuitorul Uniunii a intenționat astfel în mod explicit să permită statelor membre să deroge de la regimul de scutire obligatoriu instituit prin Directiva 2003/96 (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 octombrie 2019, UPM France, C-270/18, EU:C:2019:862, punctul 52 și jurisprudența citată).

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

33 Astfel, trebuie arătat în această privință că directiva menționată urmărește de asemenea, după cum reiese din considerentele (6), (7), (11) și (12) ale acesteia, să încurajeze obiective de politică de mediu (Hotărârea din 30 ianuarie 2020, Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, punctul 32 și jurisprudența citată).

34 Cu toate acestea, Directiva 2003/96 nu are ca obiect instituirea unor scutiri cu caracter general. De asemenea, din moment ce articolul 14 alineatul (1) din această directivă prevede în mod limitativ scutirile obligatorii impuse statelor membre în cadrul impozitării produselor energetice și a electricității, dispozițiile sale nu pot fi interpretate în mod extensiv, cu riscul de a priva impozitarea armonizată instituită prin directiva menționată de orice efect util (Hotărârea din 9 martie 2023, RWE Power, C-571/21, EU:C:2023:186, punctul 30 și jurisprudența citată).

35 Această interpretare se aplică în special, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 37 din concluzii, în ceea ce privește posibilitatea conferită statelor membre prin articolul 14 alineatul (1) litera (a) a doua teză din Directiva 2003/96 de a deroga de la scutirea obligatorie de la impozitarea produselor energetice utilizate pentru producerea de electricitate. Astfel, după cum s-a amintit la punctele 29 și 31 din prezenta hotărâre, Directiva 2003/96 urmărește să instituie un regim de impozitare armonizat al produselor energetice și al electricității în cadrul căruia impozitarea este regula, înțelegându-se că această impozitare nu intervine decât o singură dată în scopul evitării dublei impozitări a electricității. Posibilitatea de a impozita produsele energetice utilizate pentru producerea de electricitate din motive de protecție a mediului constituie, prin urmare, o derogare de la principiul impozitării unice a energiei electrice.

36 Apreciind că Curtea nu s-a pronunțat încă cu privire la condițiile în care un impozit pe produsele energetice utilizate pentru producerea de electricitate poate fi considerat, în sensul articolului 14 alineatul (1) litera (a) a doua teză din Directiva 2003/96, ca fiind prelevat „din motive de protecție a mediului”, instanța de trimitere ridică problema dacă poate recurge la criteriile pe care Curtea le-a dezvoltat în jurisprudența sa cu privire la noțiunea „anumite scopuri” în sensul articolului 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118 și pentru aplicarea articolului 14 alineatul (1) litera (a) a doua teză din Directiva 2003/96.

37 Conform articolului 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118, statele membre pot aplica produselor accizabile taxe indirecte suplimentare, cu două condiții. Pe de o parte, astfel de taxe trebuie percepute în scopuri specifice și, pe de altă parte, aceste taxe trebuie să respecte normele Uniunii de impunere aplicabile accizelor sau taxei pe valoarea adăugată în ceea ce privește calcularea bazei de impozitare, precum și calcularea taxei, exigibilitatea și monitorizarea taxei.

38 Numai prima dintre aceste condiții este vizată în decizia de trimitere. În această privință, reiese din jurisprudența Curții că se încadrează în scopuri specifice, în sensul acestei dispoziții, orice alt scop decât unul pur bugetar (Hotărârea din 5 martie 2015, Statoil Fuel Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, punctul 37, și Ordonanța din 7 februarie 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, punctul 23).

39 Cu toate acestea, din moment ce orice taxă urmărește în mod necesar un scop bugetar, simpla împrejurare că o taxă are un astfel de scop nu poate, fără a lipsi articolul 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118 de orice efect util, să conducă la concluzia că această taxă nu poate urmări și un scop specific în sensul acestei dispoziții (a se vedea în acest sens Hotărârea din 5 martie 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, punctul 38, și Ordonanța din 7 februarie 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, punctul 24).

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

40 În plus, deși afectarea prestabilită a încasărilor dintr-o taxă pentru finanțarea exercitării de către autoritățile unui stat membru a unor competențe care le sunt atribuite poate constitui un element care trebuie luat în considerare pentru a identifica existența unui scop specific, o asemenea afectare, care ține de o simplă modalitate de organizare internă a bugetului unui stat membru, nu poate constitui, în sine, un element suficient, orice stat membru putând decide să afecteze, indiferent de scopul urmărit, încasările dintr-o taxă pentru finanțarea anumitor cheltuieli. În caz contrar, orice scop ar putea fi considerat specific, în sensul articolului 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118, ceea ce ar priva acciza armonizată instituită prin această directivă de orice efect util și ar contraveni principiului potrivit căruia o dispoziție derogatorie precum acest articol 1 alineatul (2) trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte (Hotărârea din 5 martie 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, punctul 39, și Ordonanța din 7 februarie 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, punctul 26).

41 Astfel, pentru a fi considerată ca urmărind un anumit scop, în sensul articolului 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118, o taxă ale cărei încasări fac obiectul unei afectări predeterminate trebuie să urmărească, în sine, să asigure scopul specific invocat, astfel încât să existe o legătură directă între utilizarea încasărilor și scopul taxei în discuție (a se vedea în acest sens Hotărârea din 5 martie 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, punctul 41, și Ordonanța din 7 februarie 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, punctul 25).

42 În lipsa unui astfel de mecanism de afectare prestabilită a încasărilor, o taxă care se aplică produselor accizabile nu poate fi considerată ca urmărind un scop specific, în sensul articolului 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118, decât dacă această redevență este concepută, în ceea ce privește structura sa, în special baza sa impozabilă sau cota de impozitare, astfel încât să influențeze comportamentul contribuabililor într-un sens care să permită realizarea scopului specific invocat, în special prin taxarea considerabilă a produselor în cauză în vederea descurajării consumului acestora (Hotărârea din 5 martie 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, punctul 42, și Ordonanța din 7 februarie 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, punctul 27).

43 În timp ce Endesa consideră că această jurisprudență referitoare la articolul 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118 poate fi transpusă la articolul 14 alineatul (1) litera (a) a doua teză din Directiva 2003/96, guvernul spaniol arată că cele două regimuri de impozitare pe care le instituie aceste dispoziții nu au un grad de comparabilitate suficient. La rândul său, Comisia consideră că nu este necesar să se verifice, în cadrul aplicării articolului 14 alineatul (1) litera (a) a doua teză din această directivă, dacă există o legătură directă între utilizarea veniturilor și scopul impozitării în cauză, în sensul jurisprudenței referitoare la articolul 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118, pentru a stabili dacă un stat membru a derogat de la scutirea obligatorie a produselor energetice „din motive de protecție a mediului”. În aceste condiții, ea consideră că criteriul, reținut de această jurisprudență, privind structura impozitului este un element pertinent în cadrul acestei examinări, în măsura în care această structură este efectiv de natură să încurajeze utilizarea unor produse energetice mai puțin nocive pentru mediu.

44 În această privință, trebuie să se observe că regimurile de impozitare rezultate, pe de o parte, din articolul 14 alineatul (1) litera (a) a doua teză din Directiva 2003/96 și, pe de altă parte, din articolul 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118 prezintă, desigur, diferențe, în special în măsura în care primul dintre aceste regimuri constituie o derogare de la o scutire obligatorie, în timp ce al doilea privește o impozitare suplimentară în raport cu cea căreia îi sunt deja supuse produsele accizabile.

45 În aceste condiții, „motivele de protecție a mediului”, în sensul articolului 14 alineatul (1) litera (a) a doua teză din Directiva 2003/96, pot intra în categoria „anumit[or] scopuri”, în sensul articolului 1

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

alineatul (2) din Directiva 2008/118, în măsura în care o taxă percepută pentru astfel de motive urmărește tocmai scopul specific de a contribui la protecția mediului.

46 În aceste condiții, este necesar să se considere că o taxă este percepută „din motive de protecție a mediului”, în sensul articolului 14 alineatul (1) litera (a) a doua teză din Directiva 2003/96, atunci când există o legătură directă între utilizarea încasărilor și scopul impozitării în discuție sau atunci când această taxă, fără a urmări un scop pur bugetar, este concepută, în ceea ce privește structura sa, în special baza impozabilă sau cota de impozitare, astfel încât să influențeze comportamentul contribuabililor într-un sens care să asigure o mai bună protecție a mediului, de exemplu prin taxarea drastică a produselor vizate pentru a descuraja consumul acestora sau prin încurajarea utilizării altor produse ale căror efecte sunt, în principiu, mai puțin dăunătoare pentru mediu.

47 Atunci când Curtea este sesizată cu o trimitere preliminară prin care se urmărește să se stabilească dacă o taxă instituită de un stat membru este prelevată „din motive de protecție a mediului”, în sensul articolului 14 alineatul (1) litera (a) a doua teză din Directiva 2003/96, funcția sa constă mai curând în a oferi clarificări instanței de trimitere cu privire la criteriile a căror punere în aplicare îi va permite acesteia din urmă să stabilească dacă taxa respectivă este efectiv prelevată pentru astfel de motive decât în a efectua ea însăși această evaluare, cu atât mai mult cu cât ea nu dispune în mod necesar de toate elementele indispensabile în această privință (a se vedea prin analogie Ordonanța din 7 februarie 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, punctul 28 și jurisprudența citată).

48 În speță, este necesar să se arate, mai întâi, că instanța de trimitere ridică problema dacă legiuitorul spaniol, prin derogare de la scutirea obligatorie de la impozitarea cărbunelui utilizat pentru producția de electricitate, a urmărit efectiv să protejeze mediul, având în vedere împrejurarea că, în opinia sa, această finalitate nu este integrată în structura taxei, ale cărei încasări sunt alocate finanțării costurilor sistemului energetic național.

49 În această privință, deși este adevărat că din preambulul Legii 15/2012 rezultă că acest legiuitor a intenționat, prin adoptarea acestei legi de modificare, să armonizeze „sistemul fiscal [spaniol] cu o utilizare mai eficientă și mai ecologică [a energiei] și a durabilității”, mai este necesar, pentru ca această motivare să nu fie doar aparentă, ca ea să fie confirmată de efectele pe care această impozitare le poate avea în realitate.

50 În ceea ce privește îndoielile exprimate de instanța de trimitere cu privire la alocarea încasărilor din taxă pentru finanțarea costurilor sistemului energetic național, trebuie arătat, pe de o parte, că aplicarea articolului 14 alineatul (1) litera (a) a doua teză din Directiva 2003/96 nu impune în mod necesar, astfel cum reiese din cuprinsul punctelor 42 și 45 din prezenta hotărâre, o legătură directă între utilizarea veniturilor și scopul impozitării în discuție. Pe de altă parte, atunci când apreciază structura taxei în cauză, instanța de trimitere poate fi determinată să țină seama de un fascicul de elemente, între care caracteristicile și modalitățile de punere în aplicare a taxei, precum și modul în care această taxă influențează sau se urmărește să influențeze comportamentul contribuabililor. În măsura în care veniturile din taxa respectivă sunt utilizate în scopuri legate de modernizarea acestui sistem pentru a atinge obiectivele de mediu stabilite de Uniunea Europeană, inclusiv reducerea emisiilor de gaze cu efect de seră și neutralitatea climatică, astfel de elemente pot confirma faptul că taxa urmărește efectiv un obiectiv de protecție a mediului.

51 În plus, astfel cum a arătat Comisia, având în vedere diminuarea probabilă a utilizării cărbunelui în producția de energie electrică, consecințele bugetare pe termen lung ale impozitării cărbunelui utilizat pentru producerea de energie electrică trebuie analizate în contextul efectelor acestei impozitări asupra mediului. Potrivit acestei instituții, derogarea de la scutirea obligatorie se poate compara cu alte

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

măsurile care au un „dublu rezultat”, și anume, în același timp, să contribuie la buget și să influențeze comportamentele. Astfel de măsuri pot genera, la introducerea lor, venituri bugetare importante care, pe termen lung și atunci când își ating obiectivul de protecție a mediului, se reduc pe măsură ce contribuabilii își adaptează comportamentele.

52 În continuare, instanța de trimitere ridică problema dacă este posibil să se considere că structura taxei reflectă obiectivul de mediu anunțat în preambulul Legii 15/2012 în măsura în care ratele accizelor sunt stabilite în funcție de puterea calorică a cărbunelui utilizat pentru producția de energie electrică.

53 În această privință, reiese din articolul 10 alineatul (1) din Directiva 2003/96 că, începând de la 1 ianuarie 2004, ratele minime de impozitare aplicabile electricității se fixează în conformitate cu tabelul C din anexa I la această directivă, pentru uz profesional și neprofesional. Or, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 55 din concluzii, în ceea ce privește cărbunele și cocsul, mai multe versiuni lingvistice ale acestui tabel C, intitulat „Niveluri minime de impozitare aplicabile combustibililor pentru încălzire și electricității”, fac referire în mod explicit la „puterea calorică brută” a cărbunelui și a cocsului. Prin urmare, chiar dacă versiunea în limba spaniolă a tabelului C menționat nu menționează această putere calorică, faptul că legiuitorul spaniol l-a luat ca referință pentru impozitarea utilizării cărbunelui nu conduce la concluzia că taxa pe cărbune nu a fost adoptată pentru motive legate de protecția mediului.

54 În fine, instanța de trimitere ridică problema dacă obiectivul de mediu este atins prin simplul fapt că taxele sunt percepute pentru anumite produse energetice neregenerabile, iar nu pentru utilizarea celor care sunt considerate mai puțin dăunătoare pentru mediu.

55 În această privință, trebuie subliniat că examinarea unei taxe trebuie realizată, în principiu, de la caz la caz, luând în considerare particularitățile și caracteristicile proprii ale taxei în cauză. În cazul în care o taxă descurajează consumul unui produs nociv pentru mediu, ar trebui să se considere că aceasta participă la protecția mediului.

56 Prin urmare, simplul fapt că, astfel cum susține Endesa, guvernul spaniol a reintrodus o scutire de impozit pentru hidrocarburile utilizate pentru producția de electricitate, în timp ce cărbunele utilizat în același scop este impozitat, nu demonstrează în sine lipsa unei finalități reale privind mediul a derogării de la scutirea obligatorie de la impozitarea cărbunelui utilizat pentru producția de electricitate.

57 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că articolul 14 alineatul (1) litera (a) a doua teză din Directiva 2003/96 trebuie interpretat în sensul că o legislație națională care prevede impozitarea cărbunelui utilizat pentru producția de electricitate îndeplinește condiția care figurează în această dispoziție și potrivit căreia taxa trebuie instituită „pentru motive de protecție a mediului”, atunci când există o legătură directă între utilizarea încasărilor și scopul impozitării în discuție sau atunci când această taxă, fără a urmări un scop pur bugetar, este concepută, în ceea ce privește structura sa, în special baza sa impozabilă sau cota de impozitare, astfel încât să influențeze comportamentul contribuabililor într-un sens care să permită asigurarea unei mai bune protecții a mediului.

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.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

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:

Articolul 14 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

o legislație națională care prevede impozitarea cărbunelui utilizat pentru producția de electricitate îndeplinește condiția care figurează în această dispoziție și potrivit căreia taxa trebuie instituită „pentru motive de protecție a mediului”, atunci când există o legătură directă între utilizarea încășărilor și scopul impozitării în discuție sau atunci când această taxă, fără a urmări un scop pur bugetar, este concepută, în ceea ce privește structura sa, în special baza sa impozabilă sau cota de impozitare, astfel încât să influențeze comportamentul contribuabililor într-un sens care să permită asigurarea unei mai bune protecții a mediului.