

Cauza C-833/21**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

31 decembrie 2021

Instanța de trimitere:

Audiencia Nacional (Spania)

Data deciziei de trimitere:

14 decembrie 2021

Reclamantă:

Endesa Generación, S. A.

Pârât:

Tribunal Económico Administrativo Central

Obiectul procedurii principale

Calcularea taxei pe cărbune percepute pentru consumul acestuia în vederea producerii de energie electrică.

Obiectul și temeiul juridic al trimiterii preliminare

Cerere privind interpretarea, în conformitate cu articolul 267 TFUE, a noțiunii de „motive de protecție a mediului”, care figurează la articolul 14 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96, în ceea ce privește taxa spaniolă pe cărbunele utilizat pentru producerea de electricitate.

Întrebările preliminare

1) Este compatibilă cu articolul 14 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96/CE o reglementare națională 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 de energie electrică?

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?

Dispozițiile de drept al Uniunii invocate

Directiva 2003/96/CE a Consiliului din 27 octombrie 2003 privind restructurarea cadrului comunitar de impozitare a produselor energetice și a electricității

Conform considerentului (2), această directivă urmărește să impună o rată minimă a impozitării la electricitate și la produsele energetice pentru buna funcționare a pieței interne.

Impozitarea electricității se stabilește asupra consumului final, astfel încât articolul 14 alineatul (1) litera (a) din directivă prevede că statele membre scutesc de la impozitare „produse[le] energetice și electricitate[a] utilizate pentru a produce electricitate și electricitate[a] utilizată pentru a menține capacitatea de a produce electricitate”. Alineatul respectiv oferă statelor membre posibilitatea de a impozita aceste produse din motive de protecție a mediului, fără a trebui să respecte ratele minime de impozitare stabilite în directivă.

Jurisprudența CJUE

În Hotărârea din 7 martie 2018, C-31/17, Cristal Union, Curtea s-a pronunțat cu privire la caracterul obligatoriu al scutiilor prevăzute la articolul 14 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96, statuând că:

„25 De asemenea, din moment ce articolul 14 alineatul (1) din Directiva 2003/96 enunță în mod limitativ scutiile obligatorii impuse statelor membre în cadrul impozitării produselor energetice și a electricității [...], dispozițiile acesteia nu pot fi interpretate în mod extensiv, cu riscul de a priva impozitarea armonizată instituită prin această directivă de orice efect util.

26 Acestea fiind spuse, după cum Curtea a statuat deja, articolul 14 alineatul (1) litera (a) prima teză din Directiva 2003/96, în măsura în care impune statelor membre scutirea obligatorie a produselor energetice utilizate pentru a produce electricitate, prevede o obligație precisă și necondiționată, astfel încât această

dispoziție conferă particularilor dreptul de a o invoca direct în fața instanțelor naționale [...].

27 În plus, trebuie să se observe că, atunci când legiuitorul Uniunii a intenționat să permită statelor membre să deroge de la regimul de scutire obligatoriu menționat, a prevăzut în mod expres acest lucru la articolul 14 alineatul (1) litera (a) a doua teză din Directiva 2003/96, potrivit căruia statele membre pot să impoziteze produsele energetice utilizate pentru a produce electricitate, pentru motive de protecție a mediului, respectiv la articolul 21 alineatul (5) al treilea paragraf din această directivă, în temeiul căruia statele membre care scutesc electricitatea produsă de micii producători de electricitate trebuie să impoziteze produsele energetice utilizate pentru a produce această electricitate.”

În ceea ce privește condițiile pe care trebuie să le îndeplinească o taxă pentru a avea un scop specific, precum luarea în considerare a motivelor de politică de mediu, Hotărârea din 5 martie 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, făcând referire la noțiunea identică conținută la articolul 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118, subliniază că:

„37 În ceea ce privește prima dintre condițiile menționate, singura vizată prin întrebarea adresată, reiese din jurisprudența Curții că un scop specific în sensul articolului 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118 este un alt scop decât unul pur bugetar[...].

41 Pentru ca afectarea prestabilită a încasărilor dintr- o taxă care se aplică produselor accizabile să permită să se considere că taxa respectivă urmărește un scop specific în sensul aceleiași dispoziții, trebuie ca taxa în cauză să urmărească, în sine, să asigure realizarea scopului specific invocat și, prin urmare, să existe o legătură directă între utilizarea încasărilor din taxă și scopul specific respectiv[...].

42 În lipsa unui astfel de mecanism de afectare prestabilită a încasărilor, o taxă care se aplică produselor accizabile nu poate să fie considerată ca urmărind un scop specific în sensul articolului 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118 decât dacă această taxă 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 permite realizarea scopului specific invocat, de exemplu, prin taxarea considerabilă a produselor în cauză în vederea descurajării consumului acestora [...].”

Dispozițiile de drept național invocate

Legea nr. 22/2005 din 18 noiembrie 2005

Această lege transpune Directiva 2003/96/CE în dreptul spaniol și instituie taxa pe cărbune prin modificarea Legii nr. 38/1992 din 28 decembrie 1992 privind accizele, introducând titlul III, denumit „Acciza la cărbune”.

Faptul generator al taxei constă în punerea în consum a cărbunelui, deși articolul 79 alineatul 3 din Legea nr. 38/1992 scutea de taxă operațiunile care constituie punere în consum a cărbunelui atunci când implică utilizarea sa în producția de energie electrică și în cogenerarea de energie electrică și termică.

Baza de impozitare a taxei este reprezentată de randamentul energetic al cărbunelui care face obiectul operațiunilor impozabile, exprimat în gigajoule, iar cota de impozitare era de 0,15 euro pe gigajoule.

Legea nr. 15/2012 privind măsurile fiscale pentru sustenabilitatea energetică

Această lege a eliminat scutirea prevăzută la articolul 79 alineatul 3 din Legea nr. 38/1992 în ceea ce privește consumul de cărbune utilizat în producția de energie electrică și în cogenerarea de energie electrică și termică.

Legea respectivă a stabilit de asemenea o cotă de impozitare de 0,65, cu toate că, ulterior și prin Decretul-lege regal nr. 9/2013 din 12 iulie 2013 de adoptare a unor măsuri urgente pentru garantarea stabilității financiare a sistemului de energie electrică, s-a introdus o cotă redusă de 0,15 pe gigajoule pentru cărbunele utilizat în scopuri profesionale, cu condiția să nu se utilizeze în procesele de cogenerare și în producția directă sau indirectă de energie electrică. Decretul regal menționat a reglementat impozitarea furnizării de cărbune utilizat în instalațiile de cogenerare a energiei electrice și a energiei termice utile, cotele de impozitare menționate aplicându-se în funcție de procentul de cărbune care trebuie alocat producției de electricitate măsurate la bornele alternatoarelor și de energie termică utilă, adaptându-se astfel la jurisprudența CJUE în această privință.

În cuprinsul celei de a doua dispoziții adiționale, intitulată „Costurile sistemului de energie electrică”, Legea nr. 15/2012 a prevăzut că, în legile privind bugetul general de stat pentru fiecare an, se va aloca, în vederea finanțării costurilor sistemului de energie electrică prevăzute de Legea nr. 54/1997 din 27 noiembrie 1997 privind sectorul energiei electrice, o sumă echivalentă cu suma dintre i) veniturile anuale estimate percepute în favoarea statului, provenite din taxele și din redevențele stabilite în prezenta lege și ii) veniturile estimate provenite din licitarea drepturilor de emisie de gaze cu efect de seră, cu o valoare maximă de 500 de milioane de euro.

În ceea ce privește obiectivul Legii nr. 15/2012, preambulul acesteia are următorul cuprins: „[o]biectivul prezentei legi este de a ne adapta sistemul fiscal în vederea unei utilizări 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.

În societatea actuală, impactul tot mai mare al producției și consumului de energie asupra durabilității mediului necesită un cadru normativ și de reglementare care să

garanteze tuturor agenților buna funcționare a modelului energetic și care contribuie, de asemenea, la menținerea bogatului nostru patrimoniu ecologic.

Temeiul fundamental al prezentei legi este articolul 45 din Constituție, o dispoziție în care protecția mediului este configurată ca unul dintre principiile directoare ale politicilor sociale și economice. Astfel, una dintre axele acestei reforme fiscale este internalizarea costurilor de mediu generate de producția de energie electrică și de depozitare a combustibilului nuclear uzat sau a deșeurilor radioactive. Legea trebuie să stimuleze îmbunătățirea nivelurilor noastre de eficiență energetică, garantând, în același timp, o mai bună gestionare a resurselor naturale și susținând în continuare noul model al dezvoltării durabile, atât din punct de vedere economic și social, cât și din punctul de vedere al mediului.

Prezenta reformă contribuie în plus la integrarea politicilor de mediu în sistemul nostru fiscal, care include atât taxe specifice de mediu, cât și posibilitatea de a integra elementul de mediu în alte taxe deja existente.

Valorile și obiectivele care stau la baza prezentei legi au o vocație transversală, astfel încât ar trebui să constituie o axă esențială pentru coerența măsurilor sectoriale, în special atunci când acestea vizează un sector cu un impact economic și de mediu atât de mare pentru țară precum sectorul energetic.

În acest scop, prezenta lege reglementează trei noi taxe: taxa pe valoarea producției de energie electrică, taxa pe producerea de combustibil nuclear uzat și de deșuri radioactive rezultate din generarea de energie nucleară și taxa pe depozitarea combustibilului nuclear uzat și a deșeurilor radioactive în instalații centralizate; este introdusă redevența pentru utilizarea apelor interioare în vederea producerii de energie electrică; cotele de impozitare pentru gaze naturale și cărbune se modifică, iar scutiile pentru produsele energetice utilizate în producerea de energie electrică și în cogenerarea de energie electrică și de energie termică utilă sunt eliminate [...]"

Legea nr. 15/2012 a menținut scutiile privind taxa pe hidrocarburi în ceea ce privește producția de energie electrică în centrale electrice sau producția de energie electrică sau cogenerarea de energie electrică și termică în centrale combinate în raport cu combustibilii care intră în domeniul său de aplicare, inclusiv gazele naturale și motorina.

Legea nr. 54/1997 din 27 noiembrie 1997 privind sectorul energiei electrice

Această lege reglementa costurile și finanțarea sistemului de energie electrică.

Remunerarea activităților sistemului de energie electrică

În ceea ce privește remunerarea **activității de producție**, legea menționată prevede că:

a) Pe baza prețului oferit operatorului de piață de către diferitele unități de producție, energia electrică este remunerată în funcție de prețul marginal corespunzător ofertei făcute de ultima unitate de producție a cărei intrare în sistem a fost necesară pentru satisfacerea cererii de energie electrică.

b) Se plătește o remunerație pentru garanția de putere pe care fiecare unitate de producție o injectează efectiv în sistem, care se definește ținând cont de disponibilitatea dovedită și de tehnologia instalației, atât pe termen mediu și lung, cât și în fiecare perioadă de programare, prețul acesteia stabilindu-se în funcție de necesitățile de capacitate pe termen lung ale sistemului.

c) Se plătește o remunerație pentru serviciile auxiliare producției de energie electrică necesare pentru a asigura o aprovizionare adecvată a consumatorului.

Centralele termice care produc energie electrică pe bază de cărbune primesc remunerațiile pentru activitatea de producție corespunzătoare garanției de putere pe care fiecare unitate de producție o injectează efectiv în sistem.

În ceea ce privește **activitatea de transport**, remunerația se stabilește prin regulament și se determină pe baza costurilor de investiție, de exploatare și de întreținere a instalațiilor, precum și a altor costuri necesare pentru desfășurarea activității.

Remunerația pentru **activitatea de distribuție** se stabilește prin regulament și permite stabilirea remunerației corespunzătoare fiecărei entități pe baza următoarelor criterii: costurile de investiție, de exploatare și de întreținere a instalațiilor, energia distribuită, modelul care caracterizează zonele de distribuție, stimulentele corespunzătoare calității aprovizionării și reducerea pierderilor.

Remunerația pentru **activitatea de comercializare** care trebuie plătită de către clienții supuși tarifării se stabilește în funcție de costurile rezultate din activitățile considerate necesare pentru furnizarea de energie consumatorilor respectivi, precum și, dacă este cazul, în funcție de cele asociate cu programele de stimulare a gestionării cererii. Remunerația pentru costurile de comercializare către consumatorii autorizați este cea convenită în mod liber între comercianți și clienții lor.

Costurile sistemului de energie electrică

Sunt considerate **costuri permanente de operare a sistemului**: i) costurile care, ca urmare a desfășurării de activități de furnizare a energiei electrice, pot fi integrate în sistem, ii) costurile recunoscute operatorului de sistem și operatorului de piață și iii) costurile de funcționare a Comisiei naționale pentru sistemul de energie electrică.

Sunt considerate **costuri pentru diversificarea și securitatea aprovizionării** primele menționate la articolul 30 alineatul 4 din prezenta lege

Legea nr. 24/2013 din 26 decembrie 2013 privind sectorul energiei electrice

Legea nr. 24/2013 a stabilit în titlul III, denumit „Sustenabilitatea economică și financiară a sistemului de energie electrică”, un nou regim de remunerare a activităților de producție, distribuție și furnizare a energiei electrice, care a intrat în vigoare la 28 decembrie 2013.

Articolul 14 alineatul 5 prevede:

„ Remunerarea activității de producție cuprinde următoarele elemente:

a) energia electrică negociată pe piața zilnică și pe piețele de licitații intrazilnice este remunerată pe baza prețului de echilibru între cererea și oferta de energie electrică pe aceste piețe, obținut prin mecanismele puse în aplicare.

Energia electrică negociată pe piețele bilaterale, fizice sau la termen este remunerată pe baza prețului operațiunilor încheiate în mod definitiv pe piețele relevante. Acest element de remunerare este definit luându-se în considerare pierderile suferite în rețele, precum și cheltuielile ocazionate de perturbarea funcționării normale a sistemului de oferte;

b) serviciile de ajustare a sistemului, necesare pentru garantarea unei aprovizionări adecvate a consumatorului;

Serviciile de ajustare a sistemului, precum și regimul de remunerare a acestora se vor stabili prin regulament, efectuându-se o distincție între cele care au caracter obligatoriu și cele facultative.

c) dacă este cazul, remunerația în temeiul mecanismului de capacitate, care se stabilește prin ordinul Ministrului Industriei, Energiei și Turismului, care să permită dotarea sistemului cu o marjă de acoperire adecvată și să stimuleze disponibilitatea puterii utilizabile.

d) dacă este cazul, remunerația suplimentară prevăzută la alineatul (6) pentru activitatea de producere a energiei electrice în rețelele electrice ale teritoriilor extrapeninsulare;

e) dacă este cazul, remunerația specifică menționată la alineatul (7) pentru producerea de energie electrică din surse regenerabile, din cogenerare cu randament ridicat și din reziduuri.”

Prezentare succintă a situației de fapt și a procedurii principale

- 1 Reclamanta este o întreprindere care are ca obiect de activitate producția de energie electrică prin utilizarea cărbunelui. Reclamanta achiziționează cărbunele prin intermediul unei societăți afiliate care a declarat ca fiind scutite de taxa pe cărbune loturile achiziționate în vederea revânzării, ca urmare a faptului că faptul generator al taxei este consumul.

- 2 În urma unei inspecții, autoritatea fiscală a considerat că se produsese faptul generator al taxei și că aceasta devenise exigibilă la momentul la care reclamanta a achiziționat loturile de cărbunele pentru utilizarea sa în vederea producerii de energie electrică, precum și că baza de impozitare a taxei trebuia să se determine pe baza puterii calorifice superioare a cărbunelui, independent de energia efectiv utilizată pentru producerea de energie electrică. Pentru aceste motive, autoritatea fiscală a recalculat taxa și a solicitat reclamantei o cotă mai mare și dobânzile de întârziere corespunzătoare.
- 3 La 7 aprilie 2016, reclamanta a formulat o contestație la Tribunal Económico Administrativo Central ([Tribunalul Administrativ Economic Central], denumit în continuare „TEAC”) împotriva deciziei de impunere privind taxa pe cărbune pentru exercițiul financiar 2013, contestând i) baza de impozitare determinată pe baza puterii calorifice superioare a cărbunelui, deoarece, în opinia sa, aceasta trebuie să fie stabilită doar prin raportare la puterea calorifică utilizată în mod efectiv pentru producerea de energie electrică, ii) impozitarea a 268 717,98 tone de cărbune pe care societatea afiliată le declarase scutite în exercițiul financiar 2011, deoarece erau destinate revânzării, și care au fost ulterior utilizate de către reclamantă pentru producerea de energie electrică, și iii) conformitatea cu dreptul Uniunii a taxei pe cărbunele consumat pentru producerea de energie electrică.
- 4 În decizia sa din 28 martie 2019, TEAC i) a refuzat să ia în considerare puterea calorifică inferioară a cărbunelui pentru a determina baza de impozitare a taxei pe cărbune, ii) a arătat că nu exista o dublă impozitare în ceea ce privește loturile de cărbune declarate anterior ca fiind scutite, deoarece erau destinate revânzării, atunci când cumpărătorul le utilizează pentru consumul propriu în vederea producerii de energie electrică, care reprezintă faptul generator al taxei pe cărbune iii) nu s-a pronunțat cu privire la conformitatea cu dreptul Uniunii a Legii nr. 15/2012 din 27 decembrie 2012 privind măsuri fiscale pentru sustenabilitatea energetică, care a eliminat scutirea de taxa pe cărbune pentru consumul de cărbune utilizat pentru producerea de energie electrică.
- 5 Reclamanta a sesizat instanța de trimitere cu o acțiune în contencios administrativ, prin care a ridicat aceleași probleme ca în cadrul contestației, și a solicitat să se formuleze o cerere de decizie preliminară cu privire la compatibilitatea Legii nr. 15/2012 cu dreptul Uniunii.

Principalele argumente ale părților din procedura principală

- 6 Argumentele părților sunt prezentate în cadrul pozițiilor adoptate de acestea în contextul procedurii administrative.

Prezentare succintă a motivării trimiterii preliminare

- 7 Instanța de trimitere a concluzionat că, în cazul în care cota de impozitare depinde de energia termică generată de consumul de cărbune, măsurată în gigajouli, nu

există niciun motiv pentru a o lua în considerare numai pe cea utilizată efectiv pentru producerea de energie electrică. De asemenea, aceasta consideră că faptul generator s-a produs atunci când reclamanta a achiziționat cărbune de la societatea afiliată în vederea utilizării sale pentru producția de energie electrică.

- 8 Instanța de trimitere are îndoieli cu privire la compatibilitatea impozitării consumului de cărbune pentru producerea de energie electrică prevăzute de dreptul spaniol cu reglementarea europeană care restructurează regimul comunitar de impozitare a produselor energetice și a electricității.
- 9 În cazul în care trebuie să se considere că taxa pe cărbune, aplicată cărbunelui utilizat pentru producerea de energie electrică, nu îndeplinește un obiectiv de mediu – în sensul articolului 14 alineatul (1) din Directiva 2003/96/CE –, legislația spaniolă ar fi incompatibilă cu dreptul Uniunii, iar calculul efectuat de autoritatea fiscală ar fi incorect.
- 10 Concret, instanța de trimitere are îndoieli serioase cu privire la natura scopului acestei taxe, deoarece, pentru ca o taxă să aibă un scop specific, în sensul articolului 14 alineatul (1) litera (a) din directivă, aceasta nu poate avea un scop exclusiv bugetar, care este acela de a finanța costurile sistemului spaniol de energie electrică. Acest scop bugetar reiese clar din faptul că însăși Legea nr. 15/2012 prevede în mod expres că veniturile anuale estimative provenite din impozitele stabilite în legea respectivă vor fi alocate prin legile privind bugetul general de stat finanțării costurilor sistemului de energie electrică prevăzute la articolul 16 din Legea nr. 54/1997 din 27 noiembrie 1997 privind sectorul energiei electrice.
- 11 Obiectivul de mediu menționat în preambulul Legii nr. 15/2012 nu se reflectă în structura taxei, iar veniturile provenite din aceasta nu sunt alocate reducerii impactului asupra mediului al utilizării cărbunelui în producția de energie electrică. Pe de altă parte, impozitarea utilizării unui produs energetic foarte poluant pentru producerea de energie electrică nu pare să îndeplinească condițiile necesare pentru ca o taxă să aibă un scop specific, având în vedere sistemul marginal de fixare a prețurilor pe piața de energie electrică și faptul că centralele termice pe bază de cărbune nu sunt excluse de la plățile pentru garantarea producției care contribuie la sustenabilitatea lor economică și financiară.