

Cauza C-266/23

Cerere de decizie preliminară

Data depunerii:

26 aprilie 2023

Instanța de trimitere:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia)

Data deciziei de trimitere:

28 decembrie 2022

Reclamantă:

A. S.A.

Pârât:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy

[omissis] [numărul cauzei]

ORDONANȚĂ

28 decembrie 2022

Naczelny Sąd Administracyjny [Curtea Administrativă Supremă, Polonia]
[omissis]

[omissis] [compunerea completului]

după examinarea la **14 și 28 decembrie 2022**

în ședința a **Izba Gospodarcza (Camera economică)**

a recursului formulat de **A. S.A. din [omissis]**

împotriva hotărârii **Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy**
[Tribunalul Administrativ al Voievodatului din Bydgoszcz, Polonia]

din **16 octombrie 2018** [omissis] [numărul cauzei]

în cauza în care **A. S.A. din [omissis]**

a atacat decizia **Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy [Directorul Administrației Fiscale din Bydgoszcz, Polonia]**

numărul **[omissis]** din **[omissis]** mai 2018

privind **respingerea cererii de rambursare parțială a accizelor**

hotărăște:

1. în temeiul articolului 267 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, adresează Curții de Justiție a Uniunii Europene următoarele întrebări preliminare privind interpretarea dispozițiilor dreptului Uniunii Europene:

„a) 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 (JO 2003, L 283, p. 51, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 98) poate fi interpretat în sensul că se consideră că costul real al energiei electrice achiziționate include numai prețul de achiziție al energiei electrice 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 putea achiziționa energia electrică?”;

b) Articolul 17 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96 trebuie interpretată în sensul că se opune excluderii unei scutiri de accize la achiziționarea de energie electrică pentru o întreprindere mare consumatoare de energie [articolul 31d alineatul (1) din Legea privind accizele din 6 decembrie 2008 (Dz. U. din 2022, poziția 143)] în cazul în care această întreprindere beneficiază de o scutire obiectivă 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 în condițiile în care se presupune că valoarea totală a scutirilor nu depășește valoarea accizelor plătite pentru aceeași perioadă?”;

2. suspendă procedura în fața Naczelny Sąd Administracyjny [Curtea Administrativă Supremă, Polonia].

Motivare

I. Cadrul juridic

Dispoziții ale dreptului Uniunii

Dispozițiile Directivei 2003/96 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) – denumită în continuare „Directiva 2003/96”:

Articolul 17 alineatul (1) litera (a)

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.**

(...)

Dispoziții naționale

A. Dispozițiile ustawa z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym [Legea din 6 decembrie 2008 privind accizele] (Dz. U. din 2022, poziția 143):

Articolul 30 alineatul (7a):

7a. Este scutită de accize energia electrică utilizată:

- 1) în scopul de reducere chimică;
- 2) în procesele electrolitice;**
- 3) în procesele metalurgice;
- 4) în procesele mineralogice.

Articolul 31d alineatele (1), (2) și (11):

Articolul 31d alineatul (1): O întreprindere mare consumatoare de energie electrică ce utilizează energie electrică și care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

- 1) desfășoară activități economice prevăzute de următoarele coduri ale clasificării poloneze a activităților economice (PKD): [*omissis*] [codurile PKD]
- 2) ține registre contabile în sensul reglementărilor privind evidența contabilă,
- 3) **nu beneficiază de scutirea de accize menționată la articolul 30 alineatul (7a) pentru această energie electrică,**

– are dreptul la scutire de accize, pusă în aplicare prin rambursarea unei părți din acciza plătită pentru energia electrică utilizată de întreprinderea respectivă.

(2) Prin „întreprindere mare consumatoare de energie electrică” se înțelege o entitate în care ponderea costului energiei electrice 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 energie electrică nu poate fi mai mică decât partea organizată a unei întreprinderi, definită ca un grup de active corporale și necorporale, inclusiv pasive, separabile din punct de vedere organizațional și financiar, în cadrul întreprinderii existente, dedicate îndeplinirii unei anumite sarcini economice, care ar putea forma o întreprindere independentă care îndeplinește această sarcină în mod independent.

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

B. Dispozițiile ustawa z 10 kwietnia 1997 r. Prawo energetyczne [Legea din 10 aprilie 1997 - Legea energiei] (Dz. U. din 2012, poziția 1059):

Articolul 45a alineatul (1):

Întreprinderea din domeniul energiei electrice calculează, pe baza prețurilor și a plăților cuprinse în tarif sau a prețurilor și a plăților stabilite pe piața concurențială menționată la articolul 49 alineatul (1), tarifele pentru combustibilii gazeși, energia electrică sau energia termică furnizate clientului.

Articolul 47 alineatul (1):

Întreprinderile din domeniul energiei care dețin licență stabilesc tarifele pentru combustibilii gazeși și energie, care sunt supuse aprobării președintelui Urząd Regulacji Energetyki [Oficiul de Reglementare în domeniul Energiei din Polonia (denumit în continuare „URE”), și propun perioada de valabilitate a acestora. Întreprinderile din domeniul energiei care dețin licență prezintă președintelui URE, din proprie inițiativă, tarifele și modificările

acestora cu cel puțin două luni înainte de expirarea tarifului anterior sau la cererea președintelui URE.

Articolul 49 alineatul (1):

Președintele URE poate fie să scutească o întreprindere din domeniul energiei de obligația de a prezenta tarifele spre aprobare, în cazul în care constată că aceasta funcționează în condiții de piață concurențială, fie să anuleze scutirea acordată în cazul în care condițiile care au justificat scutirea încetează.

C. Dispozițiile rozporządzenie Ministra Energii z 29 grudnia 2017 r. w sprawie szczegółowych zasad kształtowania i kalkulacji taryf oraz rozliczeń w obrocie energią elektryczną (Ordinul Ministrului Energiei din 29 decembrie 2017 privind normele detaliate de stabilire și calculare a tarifelor și a decontărilor în comerțul cu energie electrică) (Dz. U. [din 2017] poziția 2500):

Articolul 5 alineatele (2) și (3):

(2) Întreprinderea din domeniul energiei care desfășoară activități de transport de energie electrică **va include în tariful său:**

1) tarifele pentru furnizarea de servicii de transport de energie electrică, denumite în continuare „tarife de transport”;

(...)

(3) Întreprinderea din domeniul energiei care desfășoară activități de distribuție de energie electrică **va include în tariful său:**

(...)

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

(...)

Articolul 14 alineatele (3)-(6):

(3) **Tarifele de distribuție se calculează** ținând cont de defalcarea în tarife care rezultă din:

1) distribuția energiei electrice;

2) utilizarea sistemului național de energie electrică;

3) citirea indicațiilor sistemelor de contorizare și facturare și controlul curent al acestora.

(4) Tarifele de distribuție menționate la alineatul (3) punctul 2 sunt calculate ca o singură componentă, pe baza costurilor de achiziție a serviciilor de transport de energie electrică de la operatorul sistemului de transport al energiei electrice pentru partea aferentă utilizării sistemului național de energie electrică.

(5) Tarifele de distribuție menționate la alineatul (3) punctul 3, denumite în continuare „tarife de abonament”, se calculează ca tarife cu o singură componentă.

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

(7) Tarifele de transport și tarifele 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 fix de rețea - calculată pe unitate de capacitate contractată, iar - pentru clientul casnic consumator de energie electrică - calculată în raport cu sistemul de contorizare și facturare;

2) tariful variabil de rețea - calculată pe unitate de energie electrică consumată din rețea la punctul de consum.

D. Dispozițiile ustawa z 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii [Legea privind sursele regenerabile de energie din 20 februarie 2015] (Dz. U. din [2015] poziția 478):

Articolul 52 alineatul (1):

(1) Întreprinderea din sectorul energetic, utilizatorul final, clientul industrial și casa de brokeraj de mărfuri sau casa de brokeraj menționată la alineatul (2) sunt obligate:

1) să obțină și să prezinte spre amortizare președintelui URE un certificat de origine sau un certificat de origine pentru biogaz agricol eliberat:

a) pentru energia electrică respectiv pentru biogazul agricol produse în instalații producătoare de energie din surse regenerabile situate pe teritoriul Republicii Polone sau în zona economică exclusivă sau

b) în temeiul Legii energiei sau

2) să plătească o taxă de substituție în termenul menționat la articolul 68 alineatul (2), calculată în modul menționat la articolul 56.

II. Situația de fapt

1. Procedura în fața autorităților fiscale

Prin Decizia din 8 februarie 2018, Naczelnik Urzędu Skarbowego w Toruniu (directorul Biroului fiscal din Toruń) a refuzat să ramburseze A. S.A. din W. o parte din accizele plătite pentru energia electrică utilizată în anul 2016. După analizarea căii de atac a societății, prin Decizia din 14 mai 2018, Dyrektor Izby Skarbowej (directorul Administrației fiscale din Bydgoszcz) a menținut decizia autorității de primă instanță, subliniind două aspecte esențiale ale acestui caz.

În primul rând, autoritatea a constatat că, în cazul în care beneficiază de scutirea de accize pentru energia electrică utilizată în procesele electrolitice prevăzută la articolul 30a alineatul (7a) punctul 2 din Legea privind accizele, societatea nu are dreptul de a beneficia concomitent și de scutirea de accize prevăzută pentru întreprinderile mari consumatoare de energie, astfel cum este reglementată la articolul 31d alineatul (1) din Legea privind accizele. La această concluzie conduce, potrivit autorității, interpretarea literală a formulării de la articolul 31d alineatul (1) punctul 3 din Legea privind accizele „nu beneficiază de scutirea de accize menționată la articolul 30 alineatul (7a) pentru această energie electrică”.

În al doilea rând, autoritatea a apreciat că costul real al energiei electrice, astfel cum este menționat la articolul 17 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96, include numai prețul energiei electrice, inclusiv impozitele, dar excluzând taxa pe valoarea adăugată și taxele suplimentare legate de achiziționarea de energie electrică. Potrivit autorității, tarifele de distribuție sau certificatele de origine nu sunt componente ale costului energiei electrice care pot fi adăugate la valoarea acestei energii în sensul acestei dispoziții.

2. Procedura în fața instanțelor administrative

Procedura în fața primei instanțe - Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy [Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (Tribunalul Administrativ al Voievodatului din Bydgoszcz, Polonia)]:

Cererea depusă de A. S.A. împotriva deciziei sus-menționate a directorului Izba Administracji Skarbowej w Bydgoszczy [Administrația Fiscală din Bydgoszcz] a fost respinsă de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy [Tribunalul Administrativ al Voievodatului din Bydgoszcz]. Instanța a apreciat că scutirea subiectivă prevăzută la articolul 31d alineatul (1) punctul 3 din Legea privind accizele poate fi aplicată unei întreprinderi mari consumatoare de energie numai dacă aceasta nu beneficiază în același timp de scutirea obiectivă prevăzută la articolul 30 alineatul (7a) din Legea privind accizele. O astfel de concluzie rezultă, potrivit instanței de prim grad, din formularea articolului 31d alineatul (1) din Legea privind accizele *ab initio*, care se referă la întreprinderea mare consumatoare de energie în ansamblul său și la toată energia utilizată de această întreprindere. Prin urmare, scutirea se referă la întreaga întreprindere și la toată energia utilizată de aceasta, și nu - așa cum susține societatea reclamantă - doar la acea parte a energiei care este utilizată în procesele electrolitice menționate la articolul 30 alineatul (7a) punctul 2 din Legea privind accizele.

În ceea ce privește a doua chestiune de importanță juridică în această cauză, instanța a considerat că expresia „achiziții de energie electrică” utilizată la articolul 17 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96 înseamnă costul real al acestei energii, adică numai energia electrică și toate impozitele, cu excepția taxei pe valoarea adăugată și a altor taxe obligatorii. Prin urmare, costul include numai cheltuielile pentru achiziționarea de energie electrică, nu și cheltuielile pentru achiziționarea de servicii conexe, cum ar fi serviciile de distribuție. Cu toate că - așa cum a reținut instanța - este necesar ca acestea să fie suportate în cazul utilizării energiei electrice, deoarece fără furnizarea de energie, aceasta nu poate fi utilizată, ele nu constituie un cost de achiziție a energiei. Instanța a apreciat că tariful pentru serviciul de distribuție a energiei nu reprezintă un impozit sau o altă sarcină de drept public. Aceasta a reținut că acestea sunt prestații de drept civil care decurg din relația contractuală dintre consumator și întreprinderea din domeniul energiei. Făcând trimitere la Hotărârea CJUE din 18 ianuarie 2017, C-189/15, IRCCS – Fondazione Santa Lucia (C-189/15, EU:C:2017:17) instanța a constatat că, în vederea calificării sumelor datorate pentru acoperirea costurilor generale ale sistemului de energie electrică drept taxă, este important să existe o obligație de a plăti aceste sume, iar în cazul nerespectării acestei obligații, persoana impozabilă să fie urmărită de autoritățile competente, știut fiind că, în cazul unei taxe indirecte, persoana care datorează în mod legal aceste plăți nu este în mod necesar consumatorul final asupra căruia au fost repercutate sumele menționate. De asemenea, după cum a reținut instanța, nici costul de achiziție și de amortizare a certificatului de origine a energiei electrice nu constituie un astfel de cost.

Procedura în fața Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă):

Reclamanta a formulat recurs împotriva hotărârii menționate mai sus în întregime și, în temeiul articolului 174 punctul 1 din ustawa z 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi [Legea privind procedurile în fața instanțelor administrative din 30 august 2002] (Dz. U. din 2018, poziția 1302), a reproșat primei instanțe că a încălcat dispozițiilor de drept material, și anume:

- a) articolul 31d alineatul (1) coroborat cu articolul 31d alineatul (11) din Legea privind accizele, prin aceea că a adoptat o interpretare eronată, considerând că dreptul reclamantei de a beneficia de scutirea prevăzută la articolul 30 alineatul (7a) din Legea privind accizele (scutirea pentru energia utilizată în procesele electrolitice), indiferent de domeniul de aplicare al acestei scutiri, exclude complet posibilitatea de a beneficia de scutirea prevăzută la articolul 31d din Legea privind accizele;
- b) articolul 31d alineatele (2) și (3) din Legea privind accizele, adoptând interpretarea eronată conform căreia costurile tarifelor conexe (printre altele, tarifele de distribuție) nu pot fi considerate costuri ale energiei electrice consumate și considerând că tarifele suplimentare, în special tarifele de distribuție, nu ar trebui să fie incluse în calculul costurilor energiei electrice consumate, cu

toate că, în temeiul reglementărilor celor mai similare care clarifică noțiunea de cost al energiei [*omissis*] [enumerarea reglementărilor naționale care clarifică noțiunea de „cost al energiei”], aceste tarife sunt incluse în mod clar într-un astfel de cost;

c) articolul 31d alineatele (2) și (3) din Legea privind accizele, coroborat cu articolul 17 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96, adoptând o interpretare eronată a acestora constând în aceea că la calculul costului energiei electrice utilizate nu trebuie luate în considerare tarifele suplimentare care nu reprezintă taxe, în situația în care, conform reglementării directivei, în cadrul definiției unei entități mari consumatoare de energie se ține cont de costul real al produselor energetice și energiei electrice și, de asemenea, considerând că, la calcularea costurilor energiei electrice utilizate nu trebuie să se țină seama de tarifele conexe, în special de tarifele de distribuție, cu toate că, pe baza dispozițiilor analoge din directiva privind scutiunile de accize pentru produsele din cărbune și din gaz pentru întreprinderile mari consumatoare de energie, care utilizează conceptul mai restrâns de „achiziții”, iar nu de costuri, se recunoaște că la acest calcul trebuie să se ia în considerare costul total al achiziției.

În acțiunea sa în recurs, reclamanta a solicitat anularea în totalitate a hotărârii atacate și trimiterea cauzei la Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy [Tribunalul Administrativ al Voievodatului din Bydgoszcz] pentru reexaminare, precum și acordarea de cheltuieli de judecată.

III. Motivele întrebărilor preliminare adresate de instanța națională

Pentru soluționarea recursului, este necesar ca Curtea de Justiție a Uniunii Europene să [răspundă] la întrebarea privind interpretarea și aplicarea dispozițiilor Directivei 2003/96 indicate în ordonanță, având în vedere următoarele argumente.

Acțiunea în recurs se întemeiază pe încălcarea articolului 31d alineatele (1), (2), (3) și (11) din Legea privind accizele și a articolului 17 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96. Curtea Administrativă Supremă are îndoieli în ceea ce privește corectitudinea rezultatului interpretării dispoziției din directivă adoptat de autoritățile fiscale și de prima instanță și contestat în cererea de recurs, cu privire la ambele chestiuni relevante în această cauză. Într-un astfel de caz, se impunea ca, în temeiul articolului 267 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, instanța să adreseze Curții o întrebare preliminară.

În cauză, nu se contestă că reclamanta este o întreprindere mare consumatoare de energie în sensul articolului 17 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96 și al articolului 31d din Legea privind accizele și nici că aceasta utilizează energie electrică în procese electrolitice.

Reclamanta a rectificat declarația de accize depusă inițial pentru 2016 și a solicitat autorității rambursarea sumei reprezentând acciza plătită inițial, care, potrivit reclamantei, a fost plătită în plus. În susținerea cererii, reclamanta a invocat două motive. Primul se baza pe afirmația potrivit căreia reclamanta avea dreptul la

scutirea de taxe pentru întreprinderile mari consumatoare de energie. Cel de al doilea se referă la nivelul costurilor de achiziție a energiei electrice la o astfel de întreprindere.

Ambele categorii fac obiectul unei armonizări la nivelul dreptului Uniunii și, în ambele cazuri, interpretarea dispozițiilor de drept al Uniunii care le sunt consacrate a generat îndoieli la Curtea Administrativă Supremă.

În ceea ce privește prima chestiune semnalată, trebuie remarcat că articolul 17 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96 se referă la scutirea de accize prevăzută pentru întreprinderile mari consumatoare de energie. Republica Polonă s-a prevalat de posibilitatea de a institui o astfel de scutire, care a făcut deja obiectul Hotărârii Curții de Justiție din 31 martie 2022, Comisia/Polonia (Impozitarea produselor energetice) (C-139/20, EU:C:2022:240). Din lectura dispoziției menționate din directivă se poate concluziona că nu se poate atribui un caracter obligatoriu scutirii reglementate de aceasta. Cu toate acestea, o analiză a obiectivelor directivei, cărora, din perspectiva instrumentelor de interpretare a acestei categorii de acte juridice, ar trebui să li se acorde întâietate, poate conduce la o concluzie întrucâtva diferită. În plus, odată ce un stat membru a decis să introducă o astfel de scutire, acesta este obligat să respecte dispozițiile relevante ale directivei atunci când elaborează dispozițiile legislative corespunzătoare.

Referitor la obiectivele directivei, trebuie amintit că acestea includ buna funcționare a pieței interne, realizarea politicilor comunitare și, în plus, respectarea Protocolului de la Kyoto [considerentele (3) și (7) ale directivei]. A fost subliniată necesitatea unor scutiri, în special „având în vedere armonizarea insuficientă la nivel comunitar, riscurile pierderii competitivității la nivel internațional sau considerațiile de ordin social sau ecologic” [considerentul (28)]. De asemenea, s-a atras atenția asupra necesității de a acorda un tratament special întreprinderilor mari consumatoare de energie, precum cele care încheie acorduri pentru îmbunătățirea semnificativă a protecției mediului și a eficienței energetice [considerentul (29)]. Nu trebuie pierdut din vedere că aspectul competitivității menționat în directivă se referă nu numai la tratamentul egal al entităților aflate în situații similare pe piața comună, ci și la posibilitatea ca aceste entități să concureze [pe] piața internațională, în afara Uniunii Europene.

Din materialul legislativ disponibil reiese că, prin introducerea unei scutiri pentru întreprinderile mari consumatoare de energie, statul membru [Polonia] a considerat că acest lucru este necesar pentru a îndeplini obiectivele menționate ale directivei. În cadrul elaborării *ustawa z dnia 24 lipca 2015 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw* (Legea din 24 iulie 2015 de modificare a Legii privind accizele și a altor legi) (Dz. U. din 2015, poziția 1479), prin care s-a introdus în ordinea juridică poloneză dispoziția de la articolul 31d, s-a declarat că scopul acesteia este de a îmbunătăți competitivitatea industriei pe piața internațională, în special după criza financiară din 2009. [omissis] [indicarea documentului referitor la procesul legislativ].

Având în vedere cele de mai sus, se ridică problema dacă dispoziția de la articolul 17 alineatul (1) litera (a) din directivă poate fi interpretată în sensul că permite ca aplicarea acestei scutiri să fie supusă unor condiții care nu sunt prevăzute în această dispoziție. În conformitate cu articolul 17 alineatul (1) litera (a) din directivă, aplicarea unei alte scutiri prevăzute de dreptul național poate constitui o condiție care să excludă aplicarea scutirii prevăzute de directivă, a cărei instituire are ca scop realizarea obiectivelor declarate ale dreptului Uniunii? Interpretarea acestei dispoziții adoptată de autoritățile fiscale și de prima instanță admite o astfel de posibilitate, ceea ce, în practică, poate face ca scutirea indicată să fie iluzorie. Prin urmare, acest lucru pune sub semnul întrebării realizarea de către legiuitorul național a obiectivelor declarate de legiuitorul Uniunii.

A doua îndoială a instanței de trimitere se referă la definiția de la articolul 17 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96 privind achiziția de energie ca fiind: „costul real al energiei cumpărate sau produse în întreprindere”. Există două rezultate posibile ale interpretării acestei formulări. În primul rând, este posibil - așa cum procedează autoritățile fiscale și prima instanță - să se presupună că aceasta acoperă doar prețul energiei electrice în sine, excluzând costurile de transport (distribuție) și alte elemente necesare pentru procurarea acesteia. O astfel de poziție este, de asemenea, prezentată în jurisprudența Naczelnny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă), de exemplu, în hotărârea din 18 septembrie 2019, I GSK 228/17, și cea din 22 ianuarie 2020, I GSK 397/17.

În al doilea rând, însă, este posibil să se înțeleagă prin aceasta costul tuturor bunurilor și serviciilor care sunt necesare pentru achiziționarea de energie electrică, și anume, în primul rând, costul transportului, precum și alte cheltuieli conexe obligatorii, fără plata cărora achiziționarea de energie electrică nu este posibilă din punct de vedere juridic. Instanța consideră că nu există niciun temei logic pentru argumentul potrivit căruia, întrucât toate taxele (cu excepția taxei pe valoarea adăugată) sunt incluse în costuri, celelalte cheltuieli nu constituie astfel de costuri. În definitiv, una nu o exclude pe cealaltă.

Fără îndoială, aspect care nu este contestat în speță, energia nu poate fi achiziționată fără un serviciu conex de distribuție sau fără acoperirea costurilor conexe, inclusiv amortizarea certificatelor energetice. Serviciul de distribuție nu este un impozit public, inclusiv, în special, nu este o taxă indirectă în sensul dat de CJUE în Hotărârea sa din 18 ianuarie 2017, IRCCS – Fondazione Santa Lucia (C-189/15, EU:C:2017:17). Acest aspect nu face obiectul îndoielilor de interpretare, deoarece plata tarifului pentru serviciul de distribuție este, într-adevăr, obligatorie, iar valoarea sa este stabilită pe baza unor dispoziții legale precise, dar este suportată furnizorului de energie. Valoarea tarifului de distribuție este stabilită (în situația juridică din 2016) pe baza dispozițiilor articolului 45a alineatul (1) și ale articolului 49 alineatul (1) din Legea energiei, precum și ale articolului 5 alineatele (2) și (3) și ale articolului 14 alineatele (3)-(6) din Ordinul ministrului energiei din 29 decembrie 2017 privind normele detaliate de stabilire și calculare a tarifelor și a decontărilor în comerțul cu energie electrică în oferta-tip aprobată de președintele URE. În schimb, dificultățile de interpretare se referă la întrebarea

dacă natura acestei plăți împiedică includerea ei în categoria costurilor reale de achiziție a energiei. În tradiția limbajului juridic, „real” în termeni de valori patrimoniale (*actual cost, die tatsächlichen Kosten*) se referă la costurile suportate efectiv, necesare pentru achiziționarea a ceva. Trimiterea din articolul 17 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96 la noțiunea de impozit este legată de excluderea anumitor impozite din categoria costurilor. Dispoziția nu se referă la alte tipuri de costuri; în special, nu prevede nicio excludere în acest sens. Faptul că o taxă nu este un impozit nu înseamnă în mod automat că aceasta nu este un cost de achiziție a energiei electrice. Considerații similare apar în ceea ce privește certificatul de origine a energiei, în cazul căruia obligația de a-l obține și de a-l prezenta pentru amortizare este reglementată la articolul 52 alineatele (1) și (2) din Legea privind sursele regenerabile de energie din 20 februarie 2015.

[*omissis*]

[repetarea conținutului întrebărilor preliminare]

[*omissis*] – [*omissis*] – [*omissis*] [repetarea temeiului juridic al cererii de pronunțare a unei hotărâri preliminare; dispoziții de procedură naționale]