

Processo C-266/23**Pedido de decisão prejudicial****Data de entrada:**

26 de abril de 2023

Órgão jurisdicional de reenvio:Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo,
Polónia)**Data da decisão de reenvio:**

28 de dezembro de 2022

Recorrente:

A. S.A.

Recorrido:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy

[*Omissis*] [referência do processo]

DESPACHOde **28 de dezembro de 2022**O Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo) [*omissis*],[*omissis*] [composição do tribunal]após apreciação em **14 e 28 de dezembro de 2022**,numa audiência na **Secção Económica**,do recurso de cassação interposto por **A. S.A. em [...]**contra a Decisão do **Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy**
(Tribunal Administrativo do Voivodato de Bydgoszcz),de **16 de outubro de 2018**, [*omissis*] [referência do processo]

no processo relativo ao recurso interposto por **A. S.A. em [...]**

contra a Decisão do **Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy** (Diretor da Administração Fiscal de Bydgoszcz),

de [...] de maio de 2018, número [...]

que tem por objeto **a recusa de reembolso parcial do imposto especial de consumo,**

decide:

1. nos termos do artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia submeter ao Tribunal de Justiça da União Europeia as seguintes questões prejudiciais relativas à interpretação de disposições do direito da União:

a) «Pode a disposição do artigo 17.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2003/96[CE] do Conselho, de 27 de outubro de 2003, que reestrutura o quadro comunitário de tributação dos produtos energéticos e da eletricidade (JO 2003, L 283, p. 51), ser entendida no sentido de que só o preço de aquisição da eletricidade em si deve ser incluído no custo real da energia adquirida, excluindo quaisquer taxas adicionais, como por exemplo uma taxa de distribuição, que é indispensável, por força das disposições vigentes no Estado-Membro, para se poder adquirir eletricidade?»;

b) «Deve a disposição do artigo 17.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2003/96 ser interpretada no sentido de que se opõe à exclusão da isenção de imposto especial de consumo sobre a aquisição de eletricidade para uma empresa com utilização intensiva de energia [artigo 31d.º, n.º 1, da ustawa z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Lei de 6 de dezembro de 2008, relativa ao imposto especial de consumo) (Dz. U. de 2022, posição 143)], quando essa empresa beneficia de isenção do imposto especial de consumo em questão ao abrigo das disposições nacionais (artigo 30.º, n.º 7a, da Lei relativa ao imposto especial de consumo), quando essa empresa demonstre que não beneficia das duas isenções simultaneamente para a mesma energia, e partindo do princípio de que o montante total das isenções não excede o montante do imposto especial de consumo pago durante o mesmo período?»;

2. suspender a instância no Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo).

Fundamentação

I. Quadro jurídico

Regulamentação da União

Disposições da Diretiva 2003/96/CE do Conselho, de 27 de outubro de 2003, que reestrutura o quadro comunitário de tributação dos produtos energéticos e da eletricidade (JO 2003, L 283, p. 51) – a seguir «Diretiva 2003/96»:

Artigo 17.º, n.º 1, alínea a)

1. Desde que sejam respeitados em média os níveis de tributação mínimos para cada empresa previstos na presente diretiva, **os Estados-Membros poderão aplicar reduções de impostos sobre o consumo de produtos energéticos utilizados para aquecimento ou para os fins previstos nas alíneas b) e c) do n.º 2 do artigo 8.º e sobre a eletricidade nos seguintes casos:**

a) A favor de empresas com utilização intensiva de energia.

Entende-se por «empresa com utilização intensiva de energia», uma entidade empresarial, tal como referida no artigo 11.º, cujos **custos de aquisição** de produtos energéticos e eletricidade ascendam, no mínimo, a 3,0 % do valor da produção ou para a qual o imposto nacional a pagar sobre a energia ascenda, pelo menos, a 0,5 % do valor acrescentado. No âmbito desta definição, os Estados-Membros poderão aplicar critérios mais restritivos, incluindo o valor das vendas, o processo de fabrico e o setor industrial.

«Entende-se por «custos de aquisição de produtos energéticos e eletricidade», **o custo real da energia adquirida ou gerada na empresa.** Só se incluem a eletricidade, o calor e os produtos energéticos utilizados para fins de aquecimento ou para os fins previstos nas alíneas b) e c) do n.º 2 do artigo 8.º **Incluem-se todos os impostos, com exceção do IVA dedutível.**

[...]

Regulamentação nacional

A. Disposições da ustawa z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym [Lei de 6 de dezembro de 2008, relativa ao imposto especial de consumo] (Dz. U. de 2022, posição 143):

Artigo 30.º, n.º 7a:

7a. A eletricidade utilizada está isenta do imposto especial de consumo:

- 1) para efeitos de redução química;
- 2) **em processos eletrolíticos;**
- 3) em processos metalúrgicos;
- 4) em processos mineralógicos.

Artigo 31d.º, n.ºs 1, 2 e 11:

Artigo 31d.º, n.º 1. As empresas com utilização intensiva de eletricidade que preenchem cumulativamente as seguintes condições:

1) exercem uma atividade económica, designada pelos seguintes códigos polacos de classificação das atividades (PKD): [omissis] [códigos PKD]

2) mantêm uma contabilidade na aceção das disposições em matéria de contabilidade,

3) não beneficiam em relação a essa eletricidade da isenção do imposto especial de consumo a que se refere o artigo 30.º, n.º 7a,

– têm direito a uma isenção do imposto especial de consumo, concretizada pelo reembolso de uma parte do imposto especial de consumo pago sobre a eletricidade utilizada por esse estabelecimento.

2. Entende-se por «empresa com utilização intensiva de eletricidade» uma entidade cuja parte do custo da eletricidade utilizada no valor da produção comercializada no ano fiscal para o qual é apresentado o pedido a que se refere o n.º 5 é superior a 3 %. Uma empresa com utilização intensiva de eletricidade não deve ser menor do que a parte organizada de uma empresa, entendida como um conjunto de ativos corpóreos e incorpóreos, incluindo as obrigações, separados do ponto de vista organizacional e financeiro, destinados ao cumprimento de determinadas tarefas económicas, que poderiam constituir uma empresa independente encarregada da execução dessas tarefas.

11. O montante do imposto especial de consumo parcialmente reembolsado não pode ser superior ao montante do imposto especial de consumo pago sobre a eletricidade utilizada por empresas com utilização intensiva de eletricidade durante o exercício fiscal para o qual é apresentado o pedido referido no n.º 5.

B. Disposições da ustawa z 10 kwietnia 1997 r. Prawo energetyczne [Lei de 10 de abril de 1997, relativa à Energia] (Dz. U. de 2012, posição 1059):

Artigo 45a.º, n.º 1:

As empresas de eletricidade devem, **com base nos preços e taxas de encargos constantes da tarifa ou nos preços e taxas de encargos** estabelecidos no mercado concorrencial referido no artigo 49.º, n.º 1, **calcular os encargos** com os combustíveis gasosos, a eletricidade ou o calor fornecidos ao destinatário.

Artigo 47.º, n.º 1:

As empresas de energia titulares de concessões fixam as tarifas para os combustíveis gasosos e a energia, que devem ser aprovadas pelo Presidente da URE [Urząd Regulacji Energetyki] (Autoridade de Regulação

do Setor da Energia), e propõem a sua duração. As empresas de energia titulares de concessões devem apresentar as tarifas e as suas alterações ao Presidente da URE, por sua própria iniciativa, o mais tardar dois meses antes do termo da tarifa anterior ou a pedido do Presidente da URE.

Artigo 49.º, n.º 1:

O Presidente da URE pode isentar uma empresa de energia da obrigação de submeter as tarifas para aprovação se verificar que opera em condições de concorrência, ou revogar a isenção concedida se as condições que justificaram a isenção deixarem de existir.

C. Disposições do Rozporządzenie Ministra Energii z 29 grudnia 2017 r. w sprawie szczegółowych zasad kształtowania i kalkulacji taryf oraz rozliczeń w obrocie energią elektryczną (Regulamento do Ministro da Energia, de 29 de dezembro de 2017, relativo às modalidades de formulação e cálculo das tarifas e à faturação da eletricidade) (Dz. U. posição. 2500):

§ 5, n.ºs 2 e 3:

Uma empresa de energia que exerça uma atividade económica no domínio da distribuição de eletricidade **deve incluir na sua tarifa:**

1) as taxas pela prestação dos serviços de transporte de eletricidade, a seguir «taxa de transporte»;

[...]

3. Uma empresa de energia que exerce uma atividade económica de distribuição de eletricidade **deve incluir na sua tarifa:**

[...]

2) as taxas aplicáveis à prestação de serviços de distribuição de eletricidade, a seguir «**taxa de distribuição**»;

[...]

§ 14, n.ºs 3 a 6:

3. **As taxas de distribuição são calculadas** tendo em conta a repartição por taxa resultantes da:

1) distribuição de eletricidade;

2) utilização da rede elétrica nacional;

3) leitura das indicações dos sistemas de medição e de regulação e o seu controlo atual.

4. As taxas de distribuição referidas no n.º 3, ponto 2 são calculadas como um único elemento, com base nos custos de aquisição dos serviços de transporte de eletricidade ao operador da rede de transporte de eletricidade na parte relativa à utilização da rede elétrica nacional.

5. As taxas de distribuição referidas no n.º 3, ponto 3, a seguir «taxas de rede» são calculadas como um único elemento.

6. As taxas de rede variam em função da duração do período de referência.

7. As taxas de transporte ou distribuição referidas no n.º 1, ponto 1 e no n.º 3, ponto 1, a seguir «taxas de rede» são calculadas como tendo duas partes compostas por:

1) uma taxa de rede fixa, calculada por unidade de potência contratada e, para os destinatários de eletricidade domésticos, calculada em função do sistema de contagem e faturação;

2) uma taxa de rede variável calculada por unidade de eletricidade retirada da rede no local de fornecimento.

D. Disposições da ustawa z 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii [Lei de 20 de fevereiro de 2015, relativa às fontes de energia renováveis] (Dz. U. na posição 478):

Artigo 52.º, n.º 1:

1. A empresa de eletricidade, o destinatário final, o destinatário industrial e a empresa de corretagem das mercadorias ou a empresa de corretagem referidas no n.º 2 devem:

1) **obter e apresentar para resgate ao Presidente da URE**, para entrega, um **certificado de origem** ou um certificado de origem para biogás agrícola emitido:

a) respetivamente para a eletricidade ou o biogás agrícola, consoante o caso, produzidos em instalações de fontes de energia renováveis situadas no território da República da Polónia ou situadas na zona económica exclusiva, ou

b) com base na Lei relativa à Energia ou

2) pagar uma taxa de substituição no prazo fixado no artigo 68.º, n.º 2 calculada segundo a forma fixada no artigo 56.º

II. Situação de facto

1. Processo nos órgãos tributários

Por Decisão de 8 de fevereiro de 2018, o Naczelnik Urzędu Skarbowego w Toruniu (Chefe da Repartição de Finanças de Toruń) recusou a A., sociedade por

ações em W., o reembolso de parte do imposto especial de consumo pago sobre a eletricidade utilizada em 2016. Na sequência da apreciação do recurso da sociedade, o Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy (Diretor da Administração Fiscal de Bydgoszcz), por Decisão de 14 de maio de 2018, confirmou a decisão da autoridade de primeira instância, apontando para duas questões fundamentais no processo.

Em primeiro lugar, o órgão verificou que caso beneficie da isenção do imposto especial de consumo para a eletricidade utilizada em processos eletrolíticos, prevista no artigo 30a.º, n.º 7a, n.º 2, da Lei relativa ao imposto especial de consumo, a sociedade não tem o direito de beneficiar simultaneamente da isenção do imposto especial de consumo prevista para as empresas com utilização intensiva de energia, regulada pelo artigo 31d.º, n.º 1, da Lei relativa ao imposto especial de consumo. Segundo este órgão, conduz a tal conclusão a interpretação literal da formulação que figura no artigo 31d.º, n.º 1, ponto 3, da Lei relativa ao imposto especial de consumo, a saber «não beneficiam em relação a essa eletricidade da isenção do imposto especial de consumo a que se refere o artigo 30.º, n.º 7a».

Em segundo lugar, considerou que o custo real da eletricidade a que se refere o artigo 17.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2003/96 abrange apenas o preço da eletricidade, incluindo todos os impostos, mas excluindo o imposto sobre o valor acrescentado, bem como as taxas adicionais relacionadas com a compra de eletricidade. Na opinião do órgão, as taxas de distribuição ou os certificados de origem não fazem parte dos elementos do custo da eletricidade que podem ser somados ao valor dessa eletricidade na aceção desta disposição.

2. Processo nos órgãos jurisdicionais administrativos

Processo no órgão jurisdicional de primeira instância, o Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (Tribunal Administrativo do Voivodato de Bydgoszcz):

O Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (Tribunal Administrativo do Voivodato de Bydgoszcz) negou provimento ao recurso interposto por A. S.A. da referida decisão do Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Diretor da Administração Fiscal). O órgão jurisdicional de primeira instância considerou que a isenção subjetiva do artigo 31d.º, n.º 1, ponto 3, da Lei relativa ao imposto especial de consumo só é concedida à empresa com utilização intensiva de energia se não beneficiar simultaneamente da isenção prevista no artigo 30.º, n.º 7a, da Lei relativa ao imposto especial de consumo. Na opinião do órgão jurisdicional de primeira instância, esta conclusão resulta da redação literal do artigo 31d.º, n.º 1, da Lei relativa ao imposto especial de consumo, *ab initio*, que se refere à empresa com utilização intensiva de energia no seu todo e à totalidade da energia utilizada por esse estabelecimento. A isenção aplica-se, portanto, a toda a empresa e à totalidade da energia utilizada por essa empresa e não, como sustenta a sociedade recorrente, apenas à parte de energia

utilizada nos processos eletrolíticos a que se refere o artigo 30.º, n.º 7a, ponto 2, da Lei relativa ao imposto especial de consumo. Na opinião do órgão jurisdicional, o legislador excluiu a possibilidade de aplicar as duas isenções fiscais simultaneamente.

No que diz respeito à segunda das questões juridicamente pertinentes neste processo, o órgão jurisdicional aceitou que a formulação utilizada no artigo 17.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2003/96 «custos de aquisição de eletricidade» significa o custo real dessa energia, ou seja apenas a eletricidade e todos os impostos, à exceção do imposto sobre o valor acrescentado, bem como outras taxas obrigatórias. Por conseguinte, este custo inclui apenas as despesas ligadas à aquisição de eletricidade e não as despesas com a aquisição dos serviços correspondentes, como por exemplo de distribuição. Apesar de, como considerou o órgão jurisdicional, ser necessário suportá-los no caso da utilização de eletricidade, uma vez que, sem o fornecimento de energia, esta não pode ser utilizada, estes não constituem um custo de aquisição da energia. O órgão jurisdicional considerou que a taxa cobrada pelo serviço de distribuição de energia não constitui um imposto nem outro encargo de direito público. Considerou que se tratava de prestações de direito civil resultantes da relação contratual que vincula o destinatário à empresa de eletricidade. Remetendo para o Acórdão do Tribunal de Justiça de 18 de janeiro de 2017, C-189/15, o órgão jurisdicional considerou que, para efeitos da qualificação de determinados montantes como impostos, tem de existir uma obrigação de os pagar e, em caso de incumprimento, o sujeito passivo deve ser alvo de ação judicial pelas autoridades competentes. Como a taxa de distribuição não constitui um imposto neste sentido não pode constituir um custo de aquisição de energia. Como considerou o órgão jurisdicional, também não constitui um custo de aquisição e de resgate de um certificado de origem da eletricidade.

Processo no Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo):

A recorrente interpôs recurso de cassação da decisão, *supra*, na sua totalidade e, com base no artigo 174.º, ponto 1, da ustawa z 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Lei de 30 de agosto de 2002, relativa ao procedimento administrativo) (Dz. U. de 2018, posição 1302), acusou o órgão jurisdicional de primeira instância de ter violado disposições do direito substantivo, a saber:

a) o artigo 31d.º, n.º 1, em conjugação com o artigo 31d.º, n.º 11, da ustawa o podatku akcyzowym (Lei relativa ao imposto especial de consumo) pela incorreta interpretação que consistiu em considerar que a utilização pela recorrente da isenção referida no artigo 30.º, n.º 7a, da Lei relativa ao imposto especial de consumo (isenção para a energia utilizada em processos eletrolíticos), independentemente do âmbito de aplicação dessa isenção, exclui por completo a possibilidade de a recorrente beneficiar da isenção referida no artigo 31d.º da Lei relativa ao imposto especial de consumo;

b) o artigo 31d.º, n.ºs 2 e 3, da ustawa o podatku akcyzowym (Lei relativa ao imposto especial de consumo) pela incorreta interpretação que consistiu em considerar que os custos das taxas adicionais (entre outros de distribuição) não podem ser imputados aos custos da eletricidade utilizada, e em considerar que as taxas adicionais, nomeadamente as taxas de distribuição, não deviam ser tidas em conta no cálculo do custo da energia utilizada, apesar de, no âmbito das regulamentações afins que esclarecem o conceito de custo da energia [omissis] [menção das disposições nacionais que esclarecem o conceito de «custos da energia»], essas taxas estarem claramente incluídas nesse custo;

c) do artigo 31d.º, n.ºs 2 e 3 da Lei relativa ao imposto especial de consumo, em conjugação com o artigo 17.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2003/96, pela incorreta interpretação que consistiu em considerar que para o cálculo do custo da eletricidade utilizada não devem ser tidas em conta as taxas adicionais que não são impostos quando, em conformidade com o disposto na referida diretiva, na definição de empresa com utilização intensiva de energia se deve ter em conta o custo real dos produtos energéticos e da eletricidade e, além disso, em considerar que, no cálculo do custo da eletricidade consumida, não há que ter em conta as taxas adicionais, nomeadamente as taxas de distribuição, ainda que com base em disposições análogas, baseadas no mesmo regime da diretiva, as isenções dos impostos especiais de consumo sobre os produtos de carbono e os produtos gasosos para as empresas com utilização intensiva de energia, que utilizam o conceito mais restrito de «aquisição» e não de custo, deve ter-se em conta o custo total de aquisição nesse cálculo.

No seu recurso de cassação, a recorrente pediu que a decisão impugnada fosse revogada na íntegra e que o processo fosse remetido ao Wojewódzki Sąd Administracyjny em Bydgoszcz para reapreciação e as despesas do processo reembolsadas.

III. Motivos para a submissão de uma questão prejudicial pelo órgão jurisdicional

A apreciação do recurso de cassação exige que o Tribunal de Justiça da União Europeia [responda] à questão no que diz respeito à interpretação e aplicação das disposições da Diretiva 2003/96 indicadas no despacho com base nos argumentos que se seguem.

O recurso de cassação baseia-se em alegações de violação do artigo 31d.º, n.ºs 1, 2,3 e 31d.º, n.º 11, da Lei relativa ao imposto especial de Consumo e do artigo 17.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2003/96. A pertinência do resultado da interpretação da disposição da diretiva adotada pelo órgão tributário e pelo órgão jurisdicional de primeira instância, e contestada no recurso de cassação, suscita dúvidas ao Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo) quanto às duas questões relevantes no caso em apreço. Aqui, o órgão jurisdicional estava obrigado a, com base no artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da

União Europeia (versão consolidada de 2012 – JO C 326, p. 1) submeter ao Tribunal de Justiça uma questão prejudicial.

No processo em apreço, não é contestado que a recorrente é uma empresa com utilização intensiva de energia na aceção do artigo 17.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2003/96 e do artigo 31d.º da Lei relativa ao imposto especial de consumo, e que utiliza eletricidade em processos eletrolíticos.

A recorrente retificou a declaração de imposto especial de consumo inicialmente apresentada relativamente ao ano de 2016 e pediu o reembolso do montante do imposto especial de consumo inicialmente pago que, na sua opinião, tinha sido pago em excesso. N[o] seu recurso, a recorrente indicou dois fundamentos para o seu pedido. O primeiro resultava da alegação de que a recorrente beneficiava de uma isenção fiscal para as empresas com utilização intensiva de energia. A segunda dizia respeito ao âmbito dos custos de aquisição de eletricidade nessa empresa.

Ambas as categorias são abrangidas pela harmonização comunitária e, em ambos os casos, a interpretação das disposições do direito da União que lhes é aplicável suscitou dúvidas ao Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo).

Quanto à primeira questão suscitada, há que salientar que a disposição do artigo 17.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2003/96 refere-se à isenção dos impostos especiais de consumo prevista para as empresas com utilização intensiva de energia. A República da Polónia fez uso da possibilidade de estabelecer essa isenção, questão que, de resto, já foi objeto do Acórdão do Tribunal de Justiça de 31 de março de 2022, C-139/20. A leitura da disposição referida da diretiva pode levar à conclusão de que não se pode atribuir um carácter obrigatório à isenção nela prevista. No entanto, a análise dos objetivos da diretiva, que devem, do ponto de vista dos instrumentos de interpretação desta categoria de ato jurídico, ter primazia, pode conduzir a uma conclusão ligeiramente diferente. Além disso, quando um Estado-Membro tenha optado por introduzir essa isenção criando as disposições legislativas pertinentes, é obrigado a respeitar as regras correspondentes da diretiva.

Referindo os objetivos da diretiva, importa recordar que fazem parte deles o bom funcionamento do mercado interno, a realização das políticas comunitárias e, além disso, a observância do Protocolo de Quioto (considerandos 3 e 7 do preâmbulo da diretiva). Foi vincado que poderá tornar-se necessária a aplicação de outras isenções nomeadamente «por falta de uma maior harmonização a nível comunitário, na eventualidade de riscos de perda de competitividade no plano internacional ou devido a considerações de ordem social ou ambiental» (considerando 28 do preâmbulo). Também se sublinhou a necessidade de prestar um tratamento específico a empresas que têm uma utilização intensiva de energia como empresas que celebram acordos destinados a melhorar significativamente a proteção do ambiente e a eficiência energética (considerando 29 do preâmbulo). É

preciso não esquecer que a vertente da competitividade da diretiva se refere não só à igualdade de tratamento de agentes que se encontram em situação semelhante no mercado comum, mas também à possibilidade de esses agentes concorrerem [no mercado internacional, fora da União Europeia.

Resulta dos elementos legislativos disponíveis que, ao introduzir uma isenção para as empresas com utilização intensiva de energia, o Estado-Membro considerou que esta era necessária para atingir os objetivos acima referidos da diretiva. Nos trabalhos relativos à ustawa krajowa z 24 lipca 2015 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw [Lei nacional de 24 de julho de 2015 que altera a Lei relativa ao imposto especial de consumo e algumas outras leis (Dz. U., posição 1479) que introduz a disposição do artigo 31d.º nesse sistema, declara-se que o seu objetivo é melhorar a competitividade da indústria no mercado internacional, em especial após a crise financeira de 2009 [omissis] [indicação do documento relativo ao processo legislativo].

Por conseguinte, coloca-se uma dúvida quanto a saber se, à luz das observações, *supra*, a disposição do artigo 17.º, n.º 1, alínea a), da diretiva pode ser interpretada no sentido de que admite que a aplicaçã[o] da referida isenção seja sujeita a condições não previstas na mesma. Nos termos do artigo 17.º, n.º 1, alínea a), da diretiva, o recurso a outra isenção prevista no direito nacional pode constituir uma condição para excluir a aplicação da isenção prevista na diretiva, cujo estabelecimento visa alcançar objetivos declarados no direito da União Europeia? A interpretação desta disposição adotada pela administração fiscal e pelo órgão jurisdicional de primeira instância admite esta possibilidade, o que é suscetível de tornar a referida isenção, na prática, ilusória. Por conseguinte, põe em causa a realização pelo legislador nacional dos objetivos declarados pelo legislador da União.

A segunda dúvida do órgão jurisdicional de reenvio prende-se com a definição constante do artigo 17.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2003/96 da energia como: «o custo real da energia adquirida ou gerada na empresa». Da interpretação desta formulação resultam dois resultados possíveis. Em primeiro lugar, pode admitir-se, à semelhança da administração fiscal e do órgão jurisdicional de primeira instância, que esta apenas abrange o preço da eletricidade em si, excluindo os custos de transporte (de distribuição) e outros elementos necessários para a obter. Esta posição também está expressa na jurisprudência do Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo), por exemplo nos Acórdãos de 18 de setembro de 2019, I GSK 228/17, e de 22 de janeiro de 2020, I GSK 397/17.

Em segundo lugar, é possível considerar, porém, que significa o custo de todos os bens e serviços necessários à aquisição da eletricidade, isto é, principalmente o transporte, bem como de outras prestações acessórias obrigatórias, sem os quais o pagamento pela aquisição de energia não é possível à luz das disposições jurídicas. Na opinião do órgão jurisdicional de reenvio não é lógico declarar que como todos os impostos (com exceção do imposto sobre o valor acrescentado)

estão incluídos nos custos, isso significa que outros tipos de encargos não são custos. Uma coisa não impede a outra.

Não há dúvidas, e não é contestado no presente processo, que a energia não pode ser adquirida sem o serviço de distribuição que a acompanha nem sem cobrir os custos acessórios, incluindo os de resgate de um certificado energético. O serviço de distribuição não é um encargo público, em especial um imposto indireto, a que o Tribunal de Justiça faz referência no seu Acórdão de 18 de janeiro de 2017, C-189/15. Não é esse o objeto da dúvida interpretativa, na medida em que o pagamento da taxa pelo serviço de distribuição é, na verdade, obrigatório e o seu montante é fixado segundo disposições jurídicas precisas, mas é suportado pelo fornecedor de energia. O montante da taxa de distribuição é determinado (de acordo com a lei de 2016) com base nas disposições do artigo 45a.º, n.º 1, e artigo 49.º, n.º 1 da Lei relativa à Energia e do § 5.º, n.ºs 2 e 3, e § 14, n.ºs 3 a 6, do Regulamento do Ministro da Energia, de 29 de dezembro de 2017, relativo às modalidades de formulação e cálculo das tarifas e à faturação da eletricidade numa tarifa aprovada pelo presidente da Urząd Regulacji Energetyki (Autoridade Reguladora da Energia). Em contrapartida, suscita dificuldades de interpretação a questão de saber se a natureza desta taxa exclui a sua classificação na categoria dos custos reais de aquisição da energia. Tradicionalmente, na linguagem jurídica, entende-se por «real» em termos de valor patrimonial (*actual cost, die tatsächlichen Kosten*) os encargos efetivamente suportados, necessários à aquisição de algo. A referência na disposição do artigo 17.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2003/96 ao conceito de imposto está relacionada com a exclusão de certos impostos da categoria de custos. Esta disposição não se aplica a custos de outro tipo; em especial, não prevê uma exclusão a este respeito. O facto de uma taxa não ser um imposto não significa automaticamente que não constitui um custo de aquisição de eletricidade. Surgem considerações semelhantes no que respeita ao certificado de origem da energia, cuja obrigação de obtenção e apresentação para resgate é regulada no artigo 52.º, n.ºs 1 e 2, da ustawa z 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Lei de 20 de fevereiro de 2015, relativa às fontes de energia renováveis).

[*Omissis*]

[repetição do conteúdo das questões prejudiciais]

[*Omissis*] – [*omissis*] – [*omissis*] [repetição do fundamento jurídico do reenvio prejudicial; disposições processuais nacionais]