



## Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (première chambre)

31 mars 2022 \*

« Manquement d'État – Taxation des produits énergétiques utilisés par les entreprises grandes consommatrices d'énergie – Directive 2003/96/CE – Article 17, paragraphe 1, sous b), et paragraphe 4 – Entreprises relevant du système d'échange de quotas d'émission de l'Union européenne – Exonération du droit d'accise »

Dans l'affaire C-139/20,

ayant pour objet un recours en manquement au titre de l'article 258 TFUE, introduit le 16 mars 2020,

**Commission européenne**, représentée initialement par M<sup>mes</sup> M. Siekierzyńska et A. Armenia, puis par M<sup>me</sup> A. Armenia, en qualité d'agents,

partie requérante,

contre

**République de Pologne**, représentée par M. B. Majczyna, en qualité d'agent,

partie défenderesse,

LA COUR (première chambre),

composée de M. L. Bay Larsen, vice-président de la Cour, faisant fonction de président de la première chambre, MM. J.-C. Bonichot (rapporteur) et M. Safjan, juges,

avocat général : M. G. Hogan,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 30 septembre 2021,

rend le présent

\* Langue de procédure : le polonais.

## Arrêt

- 1 Par sa requête, la Commission européenne demande à la Cour de constater que, en mettant en œuvre le droit accordant une exonération totale du droit d'accise aux produits énergétiques utilisés par les entreprises grandes consommatrices d'énergie relevant du système d'échange de quotas d'émission de l'Union européenne, la République de Pologne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 17, paragraphe 1, sous b), et paragraphe 4, de la directive 2003/96/CE du Conseil, du 27 octobre 2003, restructurant le cadre communautaire de la taxation des produits énergétiques et de l'électricité (JO 2003, L 283, p. 51).

### Le cadre juridique

#### *Le droit de l'Union*

##### *La directive 2003/96*

- 2 Les considérants 28 et 29 de la directive 2003/96 énoncent :
  - « (28) Certaines exonérations ou réductions des niveaux de taxation peuvent s'avérer nécessaires, notamment en raison d'une harmonisation insuffisante au niveau communautaire, des risques de perte de compétitivité au niveau international ou de considérations sociales ou environnementales.
  - (29) Les entreprises qui passent des accords visant à améliorer sensiblement la protection de l'environnement et l'efficacité énergétique méritent une attention particulière. Parmi celles-ci, les entreprises grandes consommatrices d'énergie méritent un traitement spécifique. »
- 3 L'article 4 de cette directive dispose :
  - « 1. Les niveaux de taxation que les États membres appliquent aux produits énergétiques et à l'électricité visés à l'article 2 ne peuvent être inférieurs aux niveaux minima prévus par la présente directive.
  2. Aux fins de la présente directive, on entend par "niveau de taxation" le montant total d'impôts indirects (à l'exception de la [taxe sur la valeur ajoutée (TVA)] perçu, calculé directement ou indirectement sur la quantité de produits énergétiques et d'électricité au moment de la mise à la consommation. »
- 4 L'article 17 de ladite directive prévoit :
  - « 1. Pour autant que les niveaux minima communautaires de taxation prévus par la présente directive soient respectés en moyenne pour chaque entreprise, les États membres pourront appliquer des réductions fiscales sur la consommation de produits énergétiques utilisés pour le chauffage ou pour les besoins prévus à l'article 8, paragraphe 2, points b) et c), et d'électricité dans les cas suivants :
    - a) en faveur des entreprises grandes consommatrices d'énergie.

On entend par “entreprise grande consommatrice d’énergie” une entreprise, telle que définie à l’article 11, dont les achats de produits énergétiques et d’électricité atteignent au moins 3 % de la valeur de la production ou pour laquelle le montant total des taxes énergétiques nationales dues est d’au moins 0,5 % de la valeur ajoutée. Dans le cadre de cette définition, les États membres peuvent appliquer des critères plus restrictifs, tels que des définitions du chiffre d’affaires, du procédé et du secteur industriel.

On entend par “achats de produits énergétiques et d’électricité”, le coût réel de l’énergie achetée ou produite dans l’entreprise. Il ne comprend que l’électricité, la chaleur et les produits énergétiques qui sont utilisés pour le chauffage ou aux fins prévues à l’article 8, paragraphe 2, points b) et c). Toutes les taxes sont comprises, à l’exception de la TVA déductible.

On entend par “valeur de la production”, le chiffre d’affaires, y compris les subventions directement liées au prix du produit, corrigé de la variation des stocks de produits finis, les travaux en cours et les biens ou les services achetés à des fins de revente, diminué des acquisitions de biens et services destinés à la revente.

On entend par “valeur ajoutée”, le chiffre d’affaires total soumis à la TVA, y compris les exportations, diminué de la totalité des achats soumis à la TVA, y compris les importations.

Les États membres qui appliquent actuellement des régimes nationaux de taxation de l’énergie définissant les entreprises grandes consommatrices d’énergie en fonction d’autres critères que le rapport coûts de l’énergie/valeur de la production et le rapport taxes énergétiques nationales dues/valeur ajoutée pourront bénéficier d’une période de transition ne dépassant pas le 1<sup>er</sup> janvier 2007 pour s’adapter à la définition figurant au point a), premier alinéa ;

b) lorsque des accords sont passés avec des entreprises ou des associations d’entreprises, ou lorsque des régimes de permis négociables ou des mesures équivalentes sont mises en œuvre, pour autant qu’ils visent à atteindre des objectifs de protection environnementale ou à améliorer l’efficacité énergétique.

2. Nonobstant l’article 4, paragraphe 1, les États membres peuvent appliquer un niveau de taxation allant jusqu’à zéro aux produits énergétiques et à l’électricité tels que définis à l’article 2, lorsqu’ils sont utilisés par des entreprises grandes consommatrices d’énergie telles que définies au paragraphe 1.

3. Nonobstant l’article 4, paragraphe 1, les États membres peuvent appliquer un niveau de taxation représentant 50 % des niveaux minima fixés dans la présente directive aux produits énergétiques et à l’électricité tels que définis à l’article 2, lorsqu’ils sont utilisés par des entreprises, telles que définies à l’article 11, qui ne sont pas des entreprises grandes consommatrices d’énergie telles que définies au paragraphe 1.

4. Les entreprises qui bénéficient des possibilités prévues aux paragraphes 2 et 3 acceptent les accords ou les régimes de permis négociables ou les mesures équivalentes visés au paragraphe 1, point b). Ces accords, régimes de permis négociables ou mesures équivalentes doivent permettre la réalisation des objectifs environnementaux ou un rendement énergétique accru à peu près équivalents à ce qui aurait été obtenu si les taux minima communautaires normaux avaient été respectés. »

- 5 L'annexe I de la directive 2003/96 prévoit les niveaux minima de taxation applicables aux carburants, aux combustibles et à l'électricité.

*La directive 2003/87/CE*

- 6 L'article 10 ter de la directive 2003/87/CE du Parlement européen et du Conseil, du 13 octobre 2003, établissant un système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre dans l'Union et modifiant la directive 96/61/CE du Conseil (JO 2003, L 275, p. 32), telle que modifiée par la directive (UE) 2018/410 du Parlement européen et du Conseil, du 14 mars 2018 (JO 2018, L 76, p. 3) (ci-après la « directive 2003/87 »), intitulé « Mesures transitoires destinées à soutenir certaines industries à forte intensité énergétique en cas de fuite de carbone », dispose :

« 1. Sont considérés comme étant exposés à un risque de fuite de carbone les secteurs et sous-secteurs pour lesquels le résultat de la multiplication de l'intensité de leurs échanges avec des pays tiers, définie comme le rapport entre la valeur totale des exportations vers les pays tiers plus la valeur des importations en provenance des pays tiers et la taille totale du marché pour l'Espace économique européen (chiffre d'affaires annuel plus total des importations en provenance des pays tiers), par l'intensité de leurs émissions mesurées en kg de CO<sub>2</sub> et divisées par leur valeur ajoutée brute (en euros), est supérieur à 0,2. Ces secteurs et sous-secteurs se voient allouer des quotas à titre gratuit pour la période allant jusqu'en 2030, à concurrence de 100 % de la quantité déterminée conformément à l'article 10 bis.

2. Les secteurs et sous-secteurs pour lesquels le résultat de la multiplication de l'intensité de leurs échanges avec les pays tiers par l'intensité de leurs émissions dépasse 0,15 peuvent être inclus dans le groupe visé au paragraphe 1, en utilisant les données des années 2014 à 2016, sur la base d'une évaluation qualitative et des critères suivants :

- a) la mesure dans laquelle chacune des installations du secteur ou sous-secteur concerné est capable de réduire ses niveaux d'émission ou sa consommation d'électricité ;
- b) les caractéristiques du marché, actuelles et prévues, y compris, le cas échéant, tout prix commun de référence ;
- c) les marges bénéficiaires en tant qu'indicateurs potentiels pour les investissements à long terme ou les décisions de délocalisation, en tenant compte des changements dans les coûts de production liés aux réductions d'émissions.

3. Les secteurs et sous-secteurs qui ne dépassent pas le seuil visé au paragraphe 1, mais dont l'intensité des émissions, mesurées en kg de CO<sub>2</sub> et divisées par leur valeur ajoutée brute (en euros), est supérieure à 1,5, font également l'objet d'une évaluation selon une nomenclature à quatre chiffres (code NACE-4). La Commission publie les résultats de cette évaluation.

Dans un délai de trois mois à compter de la publication visée au premier alinéa, les secteurs et sous-secteurs visés audit alinéa peuvent demander à la Commission soit une évaluation qualitative de leur exposition aux fuites de carbone selon une nomenclature à quatre chiffres (code NACE-4), soit une évaluation fondée sur la classification des marchandises utilisée pour les statistiques sur la production industrielle dans l'Union selon une nomenclature à huit chiffres (Prodcom). À cette fin, les secteurs et sous-secteurs transmettent, avec la demande, des données dûment étayées, complètes et vérifiées de manière indépendante afin de permettre à la Commission de réaliser l'évaluation.

Lorsqu'un secteur ou sous-secteur choisit de faire l'objet d'une évaluation selon une nomenclature à quatre chiffres (code NACE-4), il peut être intégré au groupe visé au paragraphe 1 sur la base des critères visés au paragraphe 2, points a), b) et c). Lorsqu'un secteur ou sous-secteur choisit de faire l'objet d'une évaluation selon une nomenclature à huit chiffres (Prodcom), il est intégré au groupe visé au paragraphe 1 pour autant que, à ce niveau, le seuil de 0,2 visé au paragraphe 1 soit dépassé.

Les secteurs et sous-secteurs pour lesquels l'allocation de quotas à titre gratuit est calculée sur la base des valeurs des référentiels visées à l'article 10 bis, paragraphe 2, quatrième alinéa, peuvent également demander à être évalués selon les termes du présent paragraphe, troisième alinéa.

Par dérogation aux paragraphes 1 et 2, un État membre peut demander, au plus tard le 30 juin 2018, qu'il soit envisagé d'inclure dans le groupe visé au paragraphe 1 l'un des secteurs ou sous-secteurs énumérés dans la liste figurant à l'annexe de la [décision 2014/746/UE de la Commission, du 27 octobre 2014, établissant, conformément à la directive 2003/87/CE du Parlement européen et du Conseil, la liste des secteurs et sous-secteurs considérés comme exposés à un risque important de fuite de carbone, pour la période 2015-2019 (JO 2014, L 308, p. 114)] en ce qui concerne les classifications selon une nomenclature à six ou huit chiffres (Prodcom). Une telle demande n'est prise en considération que lorsque l'État membre demandeur établit, à partir de données dûment étayées, complètes, vérifiées et contrôlées fournies par le secteur ou sous-secteur concerné, et couvrant les cinq dernières années, que l'application de cette dérogation est justifiée, et lorsque la demande est accompagnée de toutes les informations pertinentes. Sur la base de ces données, le secteur ou sous-secteur concerné est inclus, en ce qui concerne ces classifications, lorsque, au sein d'une nomenclature hétérogène à quatre chiffres (code NACE-4), il est démontré que l'intensité de ses échanges et émissions est nettement plus élevée selon une nomenclature à six ou huit chiffres (Prodcom), et dépasse le seuil fixé au paragraphe 1.

4. D'autres secteurs et sous-secteurs sont considérés comme capables de répercuter une plus grande partie du coût des quotas sur les prix des produits, et se voient allouer des quotas à titre gratuit correspondant à 30 % de la quantité déterminée conformément à l'article 10 bis. À moins qu'il n'en soit décidé autrement lors du réexamen mené conformément à l'article 30, les allocations de quotas à titre gratuit à d'autres secteurs et sous-secteurs, à l'exception du chauffage urbain, diminuent d'une quantité égale après 2026 de manière à parvenir à la suppression des allocations de quotas à titre gratuit en 2030.

5. La Commission est habilitée à adopter, au plus tard le 31 décembre 2019, des actes délégués conformément à l'article 23 afin de compléter la présente directive en ce qui concerne la détermination des secteurs et sous-secteurs considérés comme exposés à un risque de fuite de carbone, comme prévu aux paragraphes 1, 2 et 3 du présent article, pour des activités classées selon une nomenclature à quatre chiffres (code NACE-4) en ce qui concerne le paragraphe 1 du présent article, sur la base des données disponibles pour les trois dernières années civiles. »

### ***Le droit polonais***

- 7 L'article 31a de l'Ustawa o podatku akcyzowym (loi sur le droit d'accise), du 6 décembre 2008 (Dz. U. de 2014, position 752), dans sa version applicable au présent recours (ci-après la « loi sur le droit d'accise »), prévoit, à son paragraphe 1, point 8 :

« Sont exonérées du droit d'accise les activités soumises à ce droit, concernant des produits du charbon destinés à des fins de chauffage :

[...]

8) pour des entreprises grandes consommatrices d'énergie utilisant des produits du charbon et dans lesquelles a été mis en vigueur un système permettant la réalisation des objectifs environnementaux ou un rendement énergétique accru ».

- 8 L'article 31b de la loi sur le droit d'accise dispose, à son paragraphe 1, point 5 :

« Sont exonérées du droit d'accise les activités soumises à ce droit, concernant des produits du gaz destinés à des fins de chauffage :

[...]

5) pour des entreprises grandes consommatrices d'énergie utilisant des produits du gaz et dans lesquelles a été mis en vigueur un système permettant la réalisation des objectifs environnementaux ou un rendement énergétique accru ».

- 9 L'article 31c de la loi sur le droit d'accise est libellé comme suit :

« Est considéré comme un système permettant la réalisation des objectifs environnementaux ou un rendement énergétique accru visés aux articles 31a, paragraphe 1, point 8, et 31b, paragraphe 1, point 5 :

1) le système d'échange de quotas d'émission de l'Union conforme à l'ustawa o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych [(loi sur le système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre), du 12 juin 2015 (Dz. U. de 2015, position 1223, et Dz. U. de 2016, positions 266, 542, 1579 et 1948)] et aux dispositions prises sur la base des articles 25, paragraphe 4, et 29, paragraphe 1, de cette même loi ;

[...] »

### **La procédure précontentieuse**

- 10 Le 3 février 2016, la Commission a attiré l'attention de la République de Pologne sur la possible non-conformité de la loi sur le droit d'accise avec l'article 17, paragraphe 1, sous b), et paragraphe 4, de la directive 2003/96 en ce que cette réglementation nationale exonère du droit d'accise les produits énergétiques (produits du charbon et du gaz) utilisés par les entreprises grandes consommatrices d'énergie dès lors qu'elles relèvent du système d'échange de quotas d'émission de l'Union prévu par la directive 2003/87. La Commission considérait en effet que ces entreprises ne pouvaient pas automatiquement, du seul fait qu'elles relevaient de ce système,

bénéficiaire d'une exonération fiscale au titre de l'article 17 de la directive 2003/96, mais qu'elles devaient, à cet effet, mettre en place des systèmes qui permettent la réalisation d'objectifs environnementaux ou de rendements énergétiques supérieurs à ceux que permet d'atteindre ce système.

- 11 Dans sa réponse du 31 mars 2016, la République de Pologne a fait valoir que ledit système devait être considéré comme permettant la réalisation d'objectifs environnementaux ou un rendement énergétique accru et que le seul fait, pour les entreprises grandes consommatrices d'énergie, de relever de ce même système suffisait pour qu'une exonération fiscale puisse leur être accordée au titre de l'article 17 de la directive 2003/96.
- 12 Le 8 mars 2018, la Commission a adressé une lettre de mise en demeure à la République de Pologne par laquelle elle faisait grief à cet État membre d'avoir manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 17, paragraphe 1, sous b), et paragraphe 4, de la directive 2003/96 en accordant une exonération totale du droit d'accise aux produits énergétiques utilisés par les entreprises grandes consommatrices d'énergie relevant du système d'échange de quotas d'émission de l'Union.
- 13 Par lettre du 8 mai 2018, la République de Pologne a rejeté en bloc les griefs de la Commission, au motif, notamment, que le système d'échange de quotas d'émission de l'Union constitue un « régime de permis négociables », au sens de l'article 17, paragraphe 1, sous b), et paragraphe 4, de la directive 2003/96.
- 14 Le 26 juillet 2019, la Commission a notifié à la République de Pologne un avis motivé par lequel elle constatait un manquement, par cet État membre, aux obligations découlant de ces dispositions.
- 15 Dans sa réponse du 19 septembre 2019, la République de Pologne a maintenu sa position.
- 16 N'étant pas satisfaite des réponses apportées par la République de Pologne, la Commission a décidé de saisir la Cour du présent recours.

## **Sur le recours**

### *Argumentation des parties*

- 17 À l'appui de son recours, la Commission fait valoir un grief unique, tiré de ce que la République de Pologne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 17, paragraphe 1, sous b), et paragraphe 4, de la directive 2003/96 en exonérant du droit d'accise les produits énergétiques utilisés par les entreprises grandes consommatrices d'énergie en raison du fait que ces entreprises relèvent du système d'échange de quotas d'émission de l'Union.
- 18 La Commission considère que, pour bénéficier de cette exonération, les entreprises grandes consommatrices d'énergie doivent mettre en application les accords, les régimes de permis négociables ou les mesures équivalentes visés à ces dispositions.
- 19 Or, selon cette institution, le système d'échange de quotas d'émission de l'Union ne saurait constituer un « régime de permis négociables », au sens desdites dispositions.

- 20 Certes, la Commission reconnaît que le système d'échange de quotas d'émission de l'Union est un régime de permis négociables qui a pour objectif de favoriser la réduction des émissions de gaz à effet de serre et, partant, la protection de l'environnement.
- 21 Toutefois, elle considère que le seul fait qu'un opérateur donné relève de ce système d'échange obligatoire ne saurait autoriser un État membre à le faire bénéficier d'une exonération ou d'une réduction du droit d'accise sur le fondement de l'article 17, paragraphe 2, de la directive 2003/96.
- 22 Il ressortirait ainsi d'une déclaration du Conseil de l'Union européenne, jointe en annexe au procès-verbal de la séance au cours de laquelle fut adoptée la directive 2003/96, que cette institution se serait engagée « à analyser de façon constructive les mesures fiscales qui accompagneront la future mise en œuvre du système communautaire d'échange de quotas d'émission, afin notamment d'éviter les cas de double taxation ». Selon la Commission, cela signifie que l'intention du législateur de l'Union a bien été de faire coexister le régime de taxation mis en place par la directive 2003/96 et la soumission au système d'échange de quotas d'émission de l'Union. Ainsi, cette déclaration ne saurait être interprétée en ce sens qu'elle autoriserait les États membres à exonérer de droits d'accise les produits énergétiques utilisés par les entreprises relevant du système d'échange de quotas d'émission de l'Union.
- 23 En outre, les considérants 28 et 29 de la directive 2003/96 confirmeraient la volonté de ce législateur de faire en sorte que les avantages fiscaux prévus à l'article 17 de celle-ci contribuent à une amélioration de la protection de l'environnement ou à l'efficacité énergétique. Or, de tels objectifs ne seraient pas atteints si une exonération fiscale était accordée au titre de cette disposition du simple fait qu'un opérateur donné relève d'un autre instrument obligatoire du droit de l'Union, tel que le système d'échange de quotas d'émission. Ainsi, selon la Commission, la notion de « régimes de permis négociables », au sens de l'article 17, paragraphe 1, sous b), et paragraphe 4, de la directive 2003/96 ne couvre que des systèmes permettant la réalisation d'objectifs environnementaux ou un rendement énergétique accru dépassant les résultats de la mise en œuvre d'autres systèmes obligatoires établis par les actes de l'Union. Les objectifs de protection environnementale ou d'amélioration de l'efficacité énergétique visés par ces dispositions devraient, partant, consister en des objectifs allant au-delà de ce qui est exigé par les instruments contraignants du droit de l'Union, tels que le système d'échange de quotas d'émission.
- 24 La Commission fait également valoir qu'il n'existe pas non plus de contradiction entre le libellé actuel de l'article 17 de la directive 2003/96 et le texte de sa proposition de directive du Conseil, du 13 avril 2011, modifiant la directive 2003/96 [COM (2011)169]. En effet, cette proposition aurait introduit une distinction entre, d'une part, la taxation générale de la consommation d'énergie et, d'autre part, une nouvelle forme de taxation liée spécifiquement au CO<sub>2</sub>. Ainsi, si l'article 14, paragraphe 1, sous d), de ladite proposition prévoyait une exonération de la taxation liée au CO<sub>2</sub> dans le cas d'activités relevant du système d'échange de quotas d'émission de l'Union, aucun régime d'exonération n'était cependant envisagé en ce qui concerne la taxation générale de la consommation d'énergie dans cette même hypothèse. Ce serait du fait de cette proposition de traitement différencié de la taxation liée au CO<sub>2</sub>, et de la taxation générale liée à la consommation d'énergie que la Commission aurait expressément indiqué, au considérant 22 de la même proposition et à l'article 17, paragraphe 2, de celle-ci, que le système d'échange de quotas d'émission de l'Union n'était pas couvert par la notion de « régimes de permis négociables », au sens de son article 17, paragraphe 1, sous b), et paragraphe 4. À l'inverse, le législateur de l'Union n'ayant pas retenu cette proposition de distinction dans la directive 2003/96, il n'aurait pas été nécessaire de faire figurer la même précision. Selon la Commission, si le législateur de l'Union avait entendu inclure le système d'échange de quotas

d'émission de l'Union dans la notion de « régimes de permis négociables », au sens de l'article 17, paragraphe 1, sous b), et paragraphe 4, de la directive 2003/96, il l'aurait fait de façon explicite dès l'adoption de celle-ci.

- 25 En outre, la Commission considère que l'argument de la République de Pologne selon lequel la taxation, au titre de la directive 2003/96, des entreprises relevant du système d'échange de quotas d'émission de l'Union viole le principe du « pollueur-payeur », figurant à l'article 191, paragraphe 2, TFUE, ne saurait prospérer.
- 26 Par ailleurs, selon la Commission, le fait que la République de Pologne ait introduit dans sa législation des avantages fiscaux pour des entités grandes consommatrices d'énergie produisant du CO<sub>2</sub> pour la seule raison qu'elles participent au système d'échange de quotas d'émission de l'Union peut aboutir à des distorsions de concurrence au sein du marché intérieur. En effet, la directive 2003/87 prévoirait déjà des instruments spécifiques visant à lutter contre les distorsions de concurrence, tels que l'allocation de quotas d'émission de CO<sub>2</sub> à titre gratuit ou la compensation des coûts indirects des émissions.
- 27 Dans ses réponses écrites aux questions posées par la Cour, la Commission précise que l'exonération prévue par la loi sur le droit d'accise est accordée même si les entreprises concernées ont déjà bénéficié de l'allocation de quotas d'émission de CO<sub>2</sub> à titre gratuit sur la base de la directive 2003/87. De cette manière, selon la Commission, les avantages découlant de l'exonération du droit d'accise se cumulent systématiquement avec l'allocation de quotas d'émission de CO<sub>2</sub> à titre gratuit sur le fondement de l'article 10 ter de cette directive.
- 28 La Commission fait également valoir que la République de Pologne avait notifié un régime d'aides d'État pour les années 2019 et 2020, en vertu duquel certaines entreprises pouvaient demander la compensation d'une partie de leurs coûts indirects d'émissions. La Commission a considéré que ce régime était compatible avec le marché intérieur à la condition que l'aide en question ne soit pas cumulée avec une exonération fiscale au titre de la loi sur le droit d'accise. La Commission précise que très peu d'entreprises ont profité de ce régime d'aides d'État. Elle suppose que les avantages fiscaux octroyés au titre de cette réglementation nationale, qui sont accordés automatiquement pour le charbon et le gaz utilisés par les entreprises pour le chauffage dès lors qu'une entreprise grande consommatrice d'énergie relève du système d'échange de quotas d'émission, sont plus intéressants pour les entreprises que le système de compensation des coûts indirects des émissions.
- 29 Enfin, selon la Commission, le fait d'accorder aux entreprises grandes consommatrices d'énergie relevant du système d'échange de quotas d'émission de l'Union une exonération des droits d'accise reviendrait à remettre en cause les incitations environnementales découlant de ce système, dans la mesure où les coûts supportés par les entreprises pour participer à ce système obligatoire pourraient être compensés par l'exonération en question.
- 30 La République de Pologne ne conteste pas que la loi sur le droit d'accise prévoit une exonération totale du droit d'accise en ce qui concerne les produits énergétiques, plus particulièrement les produits du charbon et du gaz, utilisés par les entreprises à la seule condition que ces entreprises soient soumises au système d'échange de quotas d'émission de l'Union.
- 31 Dans ses réponses écrites aux questions posées par la Cour, la République de Pologne a confirmé que, en vertu de la loi sur le droit d'accise, l'exonération totale du droit d'accise est automatiquement appliquée du simple fait que les entreprises grandes consommatrices d'énergie

- relèvent du système d'échange de quotas d'émission de l'Union. Elle a également confirmé que cette exonération s'applique indépendamment de la question de savoir si les entreprises grandes consommatrices d'énergie qui en bénéficient ont déjà reçu ou reçoivent également des quotas d'émission à titre gratuit en vertu de la directive 2003/87.
- 32 Elle considère néanmoins que le système d'échange de quotas d'émission de l'Union constitue un « régime de permis négociable », au sens de l'article 17, paragraphe 1, sous b) et paragraphe 4, de la directive 2003/96.
- 33 En effet, selon cet État membre, d'une part, le système d'échange de quotas d'émission de l'Union est un régime de permis négociables lesquels prennent la forme de quotas qui peuvent être cédés ou acquis. D'autre part, un tel système permettrait la réalisation des objectifs environnementaux en favorisant plus particulièrement la réduction substantielle des émissions de gaz à effet de serre dans des conditions économiquement efficaces et performantes, aux fins de respecter les engagements de l'Union et des États membres au regard du protocole de Kyoto, comme la Cour l'aurait rappelé dans l'arrêt du 29 mars 2012, Commission/Pologne (C-504/09 P, EU:C:2012:178).
- 34 Contrairement à la Commission, la République de Pologne considère que, pour être qualifié de « régime de permis négociables », au sens de l'article 17, paragraphe 1, sous b), et paragraphe 4, de la directive 2003/96, le régime en question ne doit pas être de nature à permettre la réalisation d'objectifs environnementaux ou un rendement énergétique accru dépassant les résultats de la mise en œuvre d'autres systèmes à caractère obligatoire établis par les actes de l'Union. En effet, selon la République de Pologne, la directive 2003/96 ne prévoit pas une telle exigence.
- 35 En outre, selon la République de Pologne, étant donné que la directive 2003/96 a été élaborée de façon quasiment concomitante à la directive 2003/87, si le législateur de l'Union avait voulu exclure le système d'échange de quotas d'émission de la notion de « régime de permis négociable » telle qu'elle figure à l'article 17, paragraphe 1, sous b), et paragraphe 4 de la directive 2003/96, il l'aurait mentionné de manière explicite dans celle-ci.
- 36 S'agissant de la déclaration du Conseil visée au point 22 du présent arrêt, la République de Pologne considère qu'elle indique uniquement que cette institution s'est engagée à analyser les mesures fiscales qui accompagneraient la future mise en œuvre du système d'échange de quotas d'émission de l'Union, afin d'éviter les cas de double taxation. Cette déclaration ne se référerait en aucun cas aux modalités d'application de l'article 17 de la directive 2003/96. En outre, selon la République de Pologne, le raisonnement de la Commission consistant à ne pas accorder les avantages fiscaux, prévus à l'article 17 de la directive 2003/96, aux entreprises grandes consommatrices d'énergie qui ont mis en œuvre le système obligatoire d'échange de quotas d'émission de l'Union, conduirait à imposer une double charge à ces entreprises.
- 37 La République de Pologne conteste également l'argument de la Commission tiré du considérant 22 de sa proposition de directive, visée au point 24 du présent arrêt. Selon cet État membre, il ne saurait en être déduit que, antérieurement à ladite proposition, les régimes de permis négociables visés à l'article 17 de la directive 2003/96 n'incluaient pas le système d'échange de quotas d'émission de l'Union. En ce qui concerne la période postérieure à la proposition de directive susmentionnée, celle-ci n'ayant pas été approuvée, il serait clair que l'article 17 de la directive 2003/96 permet toujours aux États membres d'appliquer l'exonération aux entreprises grandes consommatrices d'énergie relevant de ce système.

### *Appréciation de la Cour*

- 38 Le recours de la Commission est fondé sur le grief unique tiré d'une violation, par la République de Pologne, de l'article 17 paragraphe 1, sous b), et paragraphe 4, de la directive 2003/96 au motif que la notion de « régimes de permis négociables », au sens de ces dispositions, ne couvre que des régimes « volontaires » qui doivent permettre la réalisation des objectifs environnementaux ou un rendement énergétique accru « dépassant les résultats de la mise en œuvre d'autres systèmes obligatoires établis par les actes de l'Union », tels que le système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre dans l'Union, au sens de la directive 2003/87.
- 39 Il convient de rappeler que, en vertu de l'article 4 de la directive 2003/96, les États membres doivent taxer les produits énergétiques relevant de son champ d'application, à savoir les carburants, les combustibles et l'électricité, en leur appliquant des niveaux de taxation qui ne peuvent être inférieurs aux niveaux minima qu'elle prévoit.
- 40 Cependant, l'article 17, paragraphe 1, de cette directive permet aux États membres d'accorder des réductions fiscales sur la consommation de produits énergétiques utilisés notamment pour le chauffage, pour autant que les niveaux minima de taxation de l'Union, prévus par ladite directive, soient respectés en moyenne pour chaque entreprise.
- 41 Le point b) de cette même disposition précise que ces réductions pourront être appliquées lorsque des accords sont passés avec des entreprises ou des associations d'entreprises, ou lorsque des régimes de permis négociables ou des mesures équivalentes sont mises en œuvre, pour autant qu'ils visent à atteindre des objectifs de protection environnementale ou à améliorer l'efficacité énergétique.
- 42 L'article 17, paragraphe 2, de la directive 2003/96 permet aux États membres d'appliquer un niveau de taxation allant jusqu'à zéro aux produits énergétiques et à l'électricité relevant de cette directive lorsqu'ils sont utilisés par des entreprises grandes consommatrices d'énergie.
- 43 Toutefois, afin de bénéficier d'une telle exonération, les entreprises grandes consommatrices d'énergie doivent remplir les conditions prévues à l'article 17, paragraphe 4, de cette directive.
- 44 À cet égard, cette dernière disposition exige que ces entreprises acceptent les accords ou les régimes de permis négociables ou les mesures équivalentes visés à l'article 17, paragraphe 1, sous b), de ladite directive et précise que ces accords ou régimes de permis négociables ou mesures équivalentes doivent permettre la réalisation des objectifs environnementaux ou un rendement énergétique accru à peu près équivalents à ce qui aurait été obtenu si les taux minima normaux de l'Union avaient été respectés.
- 45 À l'appui de l'allégation selon laquelle le système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre dans l'Union, au sens de la directive 2003/87, ne saurait être considéré comme un « régime de permis négociables », au sens de l'article 17, paragraphe 1, sous b), et paragraphe 4, de la directive 2003/96, la Commission soutient que ce régime implique que les entreprises concernées s'y engagent volontairement. Or, tel ne serait pas le cas des entreprises participant au système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre dans l'Union, compte tenu du caractère obligatoire de ce système.

- 46 À cet égard, il y a lieu de relever d'emblée que la directive 2003/96 n'exclut pas expressément le système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre dans l'Union, au sens de la directive 2003/87, de la notion de « régime de permis négociables ».
- 47 En outre, ainsi que M. l'avocat général l'a relevé au point 56 de ses conclusions, le libellé de l'article 17, paragraphe 4, de la directive 2003/96 mentionne les accords ou les régimes de permis négociables ou les mesures équivalentes, visés à l'article 17, paragraphe 1, sous b), de cette directive. Or, aux termes de cette dernière disposition, il y a lieu de distinguer, d'une part, les accords « passés » avec des entreprises ou des associations d'entreprises et, d'autre part, notamment les régimes de permis négociables, lesquels sont « mis en œuvre ».
- 48 Il s'ensuit que ces dispositions ne sauraient être lues comme excluant de leur champ d'application la participation des entreprises à un régime obligatoire tel que le système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre dans l'Union.
- 49 Dès lors, s'agissant de l'allégation de la Commission selon laquelle la notion de « régime de permis négociables » visée à l'article 17, paragraphe 1, sous b), et paragraphe 4, de la directive 2003/96 doit être interprétée en ce sens qu'elle ne se réfère qu'à des systèmes permettant la réalisation d'objectifs environnementaux ou un rendement énergétique accru dépassant les résultats de la mise en œuvre d'autres systèmes obligatoires, il y a lieu de constater qu'une telle lecture de ces dispositions n'est pas étayée par le libellé de celles-ci.
- 50 En outre, comme M. l'avocat général l'a souligné au point 51 de ses conclusions, contrairement à ce que soutient la Commission s'agissant de la déclaration du Conseil visée au point 22 du présent arrêt, le contenu d'une telle déclaration, qui est dépourvue de toute portée normative, ne saurait aller à l'encontre du libellé clair d'une disposition de droit de l'Union.
- 51 Il y a encore lieu de rappeler que la Cour a déjà considéré que l'objectif final du système d'échange de quotas est la protection de l'environnement par une réduction des émissions de gaz à effet de serre (voir, en ce sens, notamment, arrêts du 16 décembre 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine e.a., C-127/07, EU:C:2008:728, point 31, ainsi que du 29 mars 2012, Commission/Pologne, C-504/09 P, EU:C:2012:178, point 77).
- 52 Il ressort néanmoins de l'article 17, paragraphe 4, de la directive 2003/96 que, pour bénéficier d'une exonération totale du droit d'accise au titre de l'article 17, paragraphe 2, de celle-ci, les incitations environnementales qui découlent de la soumission à des accords, des régimes de permis négociables ou des mesures équivalentes doivent être à peu près équivalentes à ce qui aurait été obtenu si les niveaux minima de taxation prévus à l'annexe I de cette directive avaient été appliqués.
- 53 Il en résulte que, en vertu de l'article 17, paragraphe 4, de la directive 2003/96, les entreprises grandes consommatrices d'énergie relevant du système d'échange de quotas d'émission de l'Union ne peuvent pas bénéficier, automatiquement, de ce seul fait, d'une exonération totale du droit d'accise au titre de l'article 17, paragraphe 2, de cette directive sans qu'il soit établi que la condition rappelée au point ci-dessus est remplie.
- 54 Cependant, ainsi que l'a constaté M. l'avocat général au point 58 de ses conclusions, la Commission n'a pas fait valoir dans sa requête que cette condition n'était pas respectée par la législation polonaise.

- 55 Or, il résulte de l'article 120, sous c), du règlement de procédure de la Cour et de la jurisprudence relative à cette disposition, que toute requête introductive d'instance doit indiquer l'objet du litige, les moyens et les arguments invoqués ainsi que l'exposé sommaire des moyens, et que cette indication doit être suffisamment claire et précise pour permettre à la partie défenderesse de préparer sa défense et à la Cour d'exercer son contrôle (arrêt du 16 septembre 2015, Commission/Slovaquie, C-361/13, EU:C:2015:601, point 21).
- 56 Il en découle que les éléments essentiels de fait et de droit sur lesquels un recours est fondé doivent ressortir d'une façon cohérente et compréhensible du texte de la requête elle-même et que les conclusions de cette dernière doivent être formulées de manière non équivoque afin d'éviter, notamment, que la Cour ne statue ultra petita (voir, en ce sens, arrêt du 28 octobre 2010, Commission/Malte, C-508/08, EU:C:2010:643, point 16).
- 57 Dans ces conditions, il convient de rejeter le grief unique de la Commission comme non fondé et, par conséquent, le recours dans son ensemble, sans qu'il y ait lieu de statuer sur la question de savoir si la condition énoncée au point 52 du présent arrêt est respectée par la législation polonaise.

### **Sur les dépens**

- 58 En vertu de l'article 138, paragraphe 1, du règlement de procédure de la Cour, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens s'il est conclu en ce sens. La République de Pologne ayant conclu à la condamnation de la Commission et celle-ci ayant succombé en ses moyens, il y a lieu de condamner cette dernière aux dépens.

Par ces motifs, la Cour (première chambre) déclare et arrête :

- 1) Le recours est rejeté.**
- 2) La Commission européenne est condamnée aux dépens.**

Signatures