



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

6 iunie 2018*

„Trimitere preliminară – Directiva 2003/96/CE – Impozitarea produselor energetice și a electricității – Articolul 21 alineatul (3) – Fapt generator de impozit – Consum de produse energetice produse în incinta unei instituții care fabrică produse energetice – Produse energetice utilizate în alte scopuri decât drept carburant sau combustibil de încălzire – Consum de solvent drept combustibil de încălzire în instalația de distilare a gudronului”

În cauza C-49/17,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Østre Landsret (Curtea de Apel a Regiunii de Est, Danemarca), prin decizia din 27 ianuarie 2017, primită de Curte la 1 februarie 2017, în procedura

Koppers Denmark ApS

împotriva

Skatteministeriet,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din doamna R. Silva de Lapuerta, președinte de cameră, domnii C.G. Fernlund, A. Arabadžiev, S. Rodin și E. Regan (raportor), judecători,

avocat general: domnul M. Szpunar,

grefier: domnul R. Schiano, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 10 ianuarie 2018,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Koppers Denmark ApS, de L. Kjær, avocat;
- pentru guvernul danez, de C. Thorning, în calitate de agent, asistat de B. Søes Petersen, avocat;
- pentru Comisia Europeană, de C. Perrin și de R. Lyal, în calitate de agenți, asistați de C. Bachmann, avocat,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 22 februarie 2018,

pronunță prezenta

* Limba de procedură: daneza.

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 21 alineatul (3) din Directiva 2003/96/CE a Consiliului din 27 octombrie 2003 privind restructurarea cadrului comunitar de impozitare a produselor energetice și a electricității (JO 2003, L 283, p. 51, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 98).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Koppers Denmark ApS (denumită în continuare „Koppers”), pe de o parte, și Skatteministeriet (Ministerul Impozitelor, Danemarca), pe de altă parte, în legătură cu respingerea cererii de rambursare adresate de Koppers acestuia din urmă pentru impozitul pe energie plătit pentru solvențul consumat drept combustibil de încălzire între 1 octombrie 2005 și 31 decembrie 2007 (denumită în continuare „perioada relevantă”).

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Considerentele (2)-(7), (11), (12), (22) și (24) ale Directivei 2003/96 au următorul cuprins:
 - „(2) Absența dispozițiilor comunitare care să impună o rată minimă a impozitării la electricitate și la alte produse energetice decât uleiurile minerale poate afecta buna funcționare a pieței interne.
 - (3) Buna funcționare a pieței interne și realizarea obiectivelor celorlalte politici comunitare necesită stabilirea la nivel comunitar a unor rate minime de impozitare la majoritatea produselor energetice, inclusiv electricitate, gaze naturale și cărbune.
 - (4) Diferențele apreciabile între ratele naționale de impozitare a energiei aplicate de statele membre ar putea afecta buna funcționare a pieței interne.
 - (5) Fixarea la nivel comunitar a unor rate minime de impozitare corespunzătoare poate permite reducerea diferențelor actuale între ratele naționale de impozitare.
 - (6) În conformitate cu articolul 6 din [T]ratat[ul CE], cerințele de protecție ecologică trebuie incluse în elaborarea și punerea în aplicare a altor politici comunitare.
 - (7) Fiind parte la Convenția-cadru a ONU privind schimbările climaterice, Comunitatea a ratificat Protocolul Kyoto. Impozitarea produselor energetice și, dacă este cazul, a electricității reprezintă unul dintre instrumentele de care se dispune pentru implementarea obiectivelor Protocolului Kyoto.
- [...]
- (11) Regimul fiscal instituit prin punerea în aplicare a prezentului cadru comunitar de impozitare a produselor energetice și a electricității țin de competența fiecărui stat membru. În acest sens, statele membre ar putea decide să nu majoreze sarcina fiscală globală în cazul în care consideră că punerea în aplicare a acestui principiu al neutralității fiscale ar putea contribui la restructurarea și modernizarea sistemelor fiscale proprii prin încurajarea unui comportament care să conducă la o protecție sporită a mediului și la o mai bună utilizare a forței de muncă.
- (12) Prețurile produselor energetice reprezintă elemente cheie ale politicilor comunitare privind energia, transporturile și mediul.

[...]

(22) Produsele energetice trebuie supuse în principal unui cadru comunitar atunci când sunt utilizate drept combustibil pentru încălzire sau drept carburant. În această privință, excluderea din sfera de aplicare a acestui cadru a produselor energetice și a proceselor mineralogice cu dublă utilizare și utilizate altfel decât drept combustibil sau carburant ține de natura și logica sistemului fiscal. Electricitatea utilizată în mod similar trebuie să beneficieze de un tratament analog.

[...]

(24) Statelor membre ar trebui să li se permită și aplicarea altor scutiri sau a unor rate reduse de impozitare, în cazul în care aceasta nu dăunează bunei funcționări a pieței interne și nu conduce la denaturări ale concurenței.”

4 Articolul 1 din această directivă prevede:

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

5 Articolul 2 din directiva menționată prevede:

„(1) În sensul prezentei directive, termenul «produse energetice» se aplică produselor:

[...]

(b) incluse în codurile NC 2701, 2702 și 2704-2715;

[...]

(4) Prezenta directivă nu se aplică:

[...]

(b) următoarelor utilizări ale produselor energetice și ale electricității:

– produse energetice utilizate în alte scopuri decât drept carburant sau combustibil de încălzire;

[...]

Totuși, dispozițiile din articolul 20 se aplică acestor produse energetice.”

6 Potrivit articolului 21 alineatul (3) din aceeași directivă:

„Consumul de produse energetice în incinta unei instituții care fabrică produse energetice nu este considerat a fi un fapt generator de impozit în cazul în care consumul constă în produse energetice produse în incinta instituției. De asemenea, statele membre pot considera ca nefiind un fapt generator consumul de electricitate și alte produse energetice care nu sunt produse în incinta unei astfel de instituții și consumul de produse energetice și de electricitate în incinta unei instituții care produce combustibili destinați a fi utilizați pentru producerea electricității. [...]”

Dreptul danez

7 În perioada relevantă, solventul utilizat drept combustibil pentru încălzire era impozabil în Danemarca în conformitate cu articolul 1 alineatul 3 din mineralolieafgiftslovens (Legea privind impozitarea uleiurilor minerale), cu articolul 1 alineatul 1 punctul 1 din kuldioxidafgiftslovens (Legea privind impozitarea dioxidului de carbon) și cu articolul 1 alineatul 1 din svovlafgiftslovens (Legea privind impozitarea sulfului).

8 Articolul 21 alineatul (3) din Directiva 2003/96 a fost transpus în ordinea juridică daneză prin articolul 7 alineatul 3 din Legea privind impozitarea dioxidului de carbon și prin articolul 8 alineatul 4 din Legea privind impozitarea sulfului.

9 În perioada relevantă, articolul 7 alineatul 3 din Legea privind impozitarea dioxidului de carbon era formulat astfel:

„Produsele energetice care intră în domeniul de aplicare al articolului 2 alineatul 1 utilizate direct pentru fabricarea unui produs energetic echivalent sunt scutite de impozitul pe dioxidul de carbon. Această dispoziție nu se aplică însă produselor energetice utilizate drept carburant.”

10 În aceeași perioadă, articolul 8 alineatul 4 din Legea privind impozitarea sulfului prevedea:

„Produsele energetice care intră în domeniul de aplicare al articolului 1 utilizate direct pentru fabricarea unui produs energetic echivalent sunt scutite de impozitul pe sulf. Această dispoziție nu se aplică însă produselor energetice utilizate drept carburant.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

11 În instalațiile sale de la Nyborg (Danemarca), Koppers fabrică, prin rafinarea și prin distilarea gudronului de huilă, următoarele produse: smoală pentru anozii, hidrocarbură folosită ca materie primă pentru negru de fum, creozot, naftalină, reziduu provenit din distilarea naftalinei (NSR) și solvent. Principalul produs al Koppers este smoala pentru anozii, care reprezintă aproximativ 45 % din produsele sale finite. Producția de solvent a Koppers reprezintă aproximativ 3 %-4 % din producția sa totală.

12 Koppers își desfășoară activitățile în două instalații interconectate și care depind de o sursă de energie termică comună, una care distilează gudron și alta care produce naftalină. Reziduurile de la instalația de distilare a gudronului sunt procesate în instalația de producere a naftalinei, iar solventul, fabricat în mod accesoriu în aceasta din urmă, este utilizat drept combustibil pentru încălzire în instalația de distilare a gudronului. Solventul este utilizat de asemenea drept combustibil suport pentru arderea gazului de distilare atât din instalația de gudron, cât și din instalația de producere a naftalinei. Căldura rezultată din procesul de ardere este reutilizată în instalații.

13 Reiese din dosarul prezentat Curții că toate produsele fabricate de Koppers în instalațiile sale din Nyborg sunt clasificate în cadrul codului 2707 sau 2708 din Nomenclatura Combinată care figurează în anexa I la Regulamentul (CEE) nr. 2658/87 al Consiliului din 23 iulie 1987 privind Nomenclatura tarifară și statistică și Tariful Vamal Comun (JO 1987, L 256, p. 1, Ediție specială, 02/vol. 4, p. 3, denumită în continuare „NC”) și pot fi utilizate drept combustibil pentru încălzire. Cu toate acestea, solventul este singurul produs fabricat în instalațiile Koppers pe care aceasta îl utilizează drept combustibil pentru încălzire și care, prin urmare, poate fi supus unor impozite pe energie.

14 Koppers a declarat inițial consumul său de solvent ca fiind supus impozitării, însă a solicitat, prin scrisorile din 13 noiembrie 2008 și din 22 decembrie 2008, restituirea impozitului aferent perioadei relevante, arătând că un astfel de consum era scutit.

- 15 SKAT (administrația fiscală, Danemarca) a adoptat, la 24 septembrie 2010, o decizie potrivit căreia solventul consumat drept combustibil pentru încălzire în instalația de distilare a gudronului nu era scutit de impozit, pentru motivul că solventul nu era utilizat pentru fabricarea de energie echivalentă, produsele fabricate nefiind impozabile.
- 16 Koppers a formulat o contestație împotriva acestei decizii la Landsskatteretten (Comisia Fiscală Națională, Danemarca), care a confirmat, la 8 iunie 2015, decizia administrației fiscale pentru motivul, printre altele, că solventul consumat de Koppers drept combustibil pentru încălzire nu intra sub incidența articolului 21 alineatul (3) din Directiva 2003/96, întrucât acest solvent nu era utilizat pentru fabricarea de produse energetice care intră în domeniul de aplicare al acesteia.
- 17 La 7 septembrie 2015, Koppers a formulat o cale de atac împotriva deciziei Landsskatteretten (Comisia Fiscală Națională) în fața Retten i Svendborg (Tribunalul din Svendborg, Danemarca), care a decis, ținând seama de problemele de principiu ridicate de litigiul, să trimită cauza la Østre Landsret (Curtea de Apel a Regiunii de Est, Danemarca) pentru a se pronunța în primă instanță.
- 18 Potrivit instanței de trimitere, soluționarea litigiului cu care este sesizată depinde de interpretarea articolului 21 alineatul (3) din această directivă, interpretare care ridică îndoieli rezonabile.
- 19 În aceste condiții, Østre Landsret (Curtea de Apel a Regiunii de Est) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 21 alineatul (3) din Directiva 2003/96 [...] trebuie interpretat în sensul că consumul de produse energetice fabricate de cel care le consumă în scopul fabricării altor produse energetice este scutit de impozit într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, în care produsele energetice fabricate nu sunt utilizate drept carburant sau combustibil pentru încălzire?

2) Articolul 21 alineatul (3) din Directiva 2003/96 [...] trebuie interpretat în sensul că statele membre pot limita domeniul de aplicare al scutirii astfel încât acesta să se aplice doar consumului unui produs energetic utilizat pentru fabricarea unui produs energetic echivalent (și anume un produs energetic care, la fel ca produsul energetic consumat, este impozabil)?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

- 20 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 21 alineatul (3) din Directiva 2003/96 trebuie interpretat în sensul că consumul de produse energetice în incinta unei instituții care le-a produs, în scopul fabricării altor produse energetice, intră sub incidența excepției privind faptul generator de impozit prevăzute la această dispoziție atunci când, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, produsele fabricate în cadrul activității principale a instituției în cauză sunt utilizate în alte scopuri decât drept carburant sau combustibil pentru încălzire.
- 21 Trebuie să se arate că, deși modul de redactare a articolului 21 alineatul (3) prima teză din directiva menționată se referă la consumul de produse energetice în incinta unei instituții care fabrică produse energetice, acesta nu oferă nicio precizare în ceea ce privește utilizările cărora le sunt destinate produsele finale fabricate în cadrul activității principale a unei astfel de instituții.

- 22 Or, în conformitate cu o jurisprudență constantă a Curții, în cazul în care interpretarea literală a unei dispoziții de drept al Uniunii nu permite să se aprecieze domeniul de aplicare exact al acesteia, ea trebuie interpretată atât pe baza economiei generale, cât și a finalității reglementării în care se înscrie aceasta (a se vedea în special Hotărârea din 7 septembrie 2017, Austria Asphalt, C-248/16, EU:C:2017:643, punctul 20 și jurisprudența citată).
- 23 În ceea ce privește, în primul rând, economia Directivei 2003/96, articolul 2 alineatul (1) din directiva respectivă definește ceea ce trebuie să se înțeleagă prin „produse energetice” în sensul acesteia. În această privință, astfel cum reiese din cererea de decizie preliminară, toate produsele fabricate de Koppers pot fi calificate, în conformitate cu această dispoziție, drept „produse energetice” și această societate ar putea, prin urmare, să pretindă să beneficieze de excepția privind faptul generator de impozit prevăzută la articolul 21 alineatul (3) din directiva menționată.
- 24 Totuși, trebuie să se arate că, astfel cum reiese din considerentul (22) al aceleiași directive, legiuitorul Uniunii a considerat că produsele energetice trebuie supuse în principal unui cadru normativ comun pentru statele membre atunci când sunt utilizate drept combustibil pentru încălzire sau drept carburant și este, prin urmare, inerentă naturii și logicii fiscalității excluderea din sfera de aplicare a acestui cadru a produselor energetice utilizate altfel decât drept carburant sau combustibil pentru încălzire. Astfel, chiar dacă intră în domeniul definiției noțiunii „produse energetice” în sensul articolului 2 alineatul (1) din Directiva 2003/96, astfel de produse sunt excluse din sfera de aplicare a acestei directive de alineatul (4) litera (b) prima liniuță al aceluiași articol dacă nu sunt destinate a fi utilizate drept carburant sau combustibil pentru încălzire (a se vedea în acest sens Hotărârea din 5 iulie 2007, Fendt Italiana, C-145/06 și C-146/06, EU:C:2007:411, punctele 35 și 43).
- 25 Prin urmare, astfel cum susține guvernul danez și Comisia Europeană, rezultă din lectura coroborată a alineatelor (1) și (4) ale articolului 2 din Directiva 2003/96 că dispozițiile acesteia se aplică produselor care, în același timp, sunt definite drept produse energetice și intră în sfera de aplicare a acesteia.
- 26 Prin excepție, potrivit articolului 2 alineatul (4) litera (b) ultima teză din Directiva 2003/96, legiuitorul Uniunii a prevăzut că, totuși, dispozițiile articolului 20 din această directivă se aplică produselor energetice care sunt excluse din domeniul de aplicare al acesteia în temeiul altor dispoziții ale articolului 2 alineatul (4) din directiva respectivă. Or, trebuie să se constate că o excepție similară nu a fost avută în vedere în ceea ce privește articolul 21 alineatul (3) din directiva menționată.
- 27 Astfel cum rezultă din informațiile furnizate de instanța de trimitere, produsele fabricate de Koppers în cadrul activității sale principale, întrucât nu sunt destinate, în special ca urmare a proprietăților respective ale acestora, să fie utilizate drept carburant sau combustibil pentru încălzire, sunt excluse din domeniul de aplicare al Directivei 2003/96. În consecință, consumul solvenților în scopul fabricării lor nu poate intra sub incidența excepției privind faptul generator de impozit prevăzute la articolul 21 alineatul (3) prima teză din această directivă.
- 28 În al doilea rând, această interpretare este confirmată de obiectivele urmărite de directiva menționată. În această privință, trebuie amintit că, prin faptul că prevede un regim de impozitare armonizat pentru produsele energetice și pentru electricitate, Directiva 2003/96 urmărește, astfel cum reiese din considerentele (2)-(7), (11), (12) și (24) ale acesteia, să atingă un dublu obiectiv, și anume, pe de o parte, să promoveze buna funcționare a pieței interne în sectorul energiei, evitând, printre altele, denaturările concurenței, și, pe de altă parte, să încurajeze unele obiective de politică de mediu (a se vedea în acest sens printre altele Hotărârea din 7 septembrie 2017, Hüttenwerke Krupp Mannesmann, C-465/15, EU:C:2017:640, punctul 26, și Hotărârea din 7 martie 2018, Cristal Union, C-31/17, EU:C:2018:168, punctele 29 și 34, precum și jurisprudența citată).
- 29 Astfel cum susține guvernul danez în observațiile sale scrise și astfel cum a arătat avocatul general la punctul 52 din concluzii, aplicarea articolului 21 alineatul (3) din această directivă la fabricarea unor „produse energetice”, în sensul articolului 2 alineatul (1) din aceasta, atunci când sunt destinate

utilizării în alte scopuri decât drept carburant sau combustibil pentru încălzire, ar avea drept consecință crearea unei lacune în cadrul regimului de impozitare armonizat instituit prin directiva menționată, excluzând de la impozitare, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, produse energetice care, în principiu, sunt supuse impozitării.

- 30 Astfel, în asemenea împrejurări, pe de o parte, consumul de produse energetice, precum solventul în discuție în litigiul principal, care ar trebui să facă obiectul unei impozitări în temeiul articolului 1 din Directiva 2003/96, ar beneficia de excepția privind faptul generator de impozit prevăzută la articolul 21 alineatul (3) din această directivă. Pe de altă parte, lipsa impozitării acestor produse nu ar fi compensată de impozitarea ulterioară a produselor energetice fabricate, întrucât acestea din urmă nu sunt destinate utilizării drept carburant sau combustibil pentru încălzire.
- 31 În consecință, a considera că articolul 21 alineatul (3) din directiva menționată este aplicabil într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal ar putea să afecteze buna funcționare a pieței interne în sectorul energiei care, astfel cum s-a amintit la punctul 28 din prezenta hotărâre, constituie unul dintre obiectivele urmărite de introducerea unui astfel de regim.
- 32 Integritatea regimului de impozitare armonizată a produselor energetice instituit prin Directiva 2003/96 impune, prin urmare, ca consumul unor astfel de produse să nu fie considerat în sensul că intră sub incidența excepției privind faptul generator de impozit, în temeiul articolului 21 alineatul (3) prima teză din această directivă, decât dacă acesta se efectuează în scopul fabricării unor produse care intră ele însele sub incidența acestei impozitări ca urmare a utilizării lor drept carburant sau combustibil pentru încălzire.
- 33 Această interpretare nu poate fi repusă în discuție prin argumentul invocat de Koppers potrivit căruia interpretarea noțiunii „produse energetice” prevăzute la articolul 21 alineatul (3) din Directiva 2003/96 numai pe baza definiției acestei noțiuni prevăzute la articolul 2 alineatul (1) din directiva respectivă ar fi de dorit pentru motive de protecție a mediului și de exploatare a resurselor, în măsura în care aceasta ar încuraja întreprinderile să utilizeze produsele energetice pe care ele însele le-au fabricat.
- 34 Astfel cum s-a amintit la punctul 28 din prezenta hotărâre, Directiva 2003/96 are ca obiectiv, pe lângă promovarea bunei funcționări a pieței interne în sectorul energiei, încurajarea unor obiective de politică de mediu. Totuși, nu se poate susține că cerința referitoare la utilizarea drept carburant sau combustibil pentru încălzire a produselor fabricate în scopul punerii în aplicare a articolului 21 alineatul (3) din această directivă ar ignora acest obiectiv. Dimpotrivă, rezultă că, prin această dispoziție, legiuitorul Uniunii a conciliat cele două obiective urmărite de directiva menționată.
- 35 Astfel, trebuie să se arate că articolul 21 alineatul (3) a doua teză din Directiva 2003/96 prevede doar o posibilitate acordată statelor membre de a considera, printre altele, că nu constituie un fapt generator de impozit consumul de electricitate și de alte produse energetice pentru a fabrica produse energetice, atunci când produsele consumate nu sunt ele însele produse în incinta instituției.
- 36 În schimb, excepția privind faptul generator de impozit se impune, în temeiul articolului 21 alineatul (3) prima teză din această directivă, atunci când produsele energetice consumate sunt ele însele fabricate în incinta instituției. Rezultă că, prin această obligație care incumbă statelor membre, legiuitorul Uniunii a urmărit să încurajeze condițiile de producție care vizează eficiența energetică.
- 37 Având în vedere ceea ce precedă, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 21 alineatul (3) din Directiva 2003/96 trebuie interpretat în sensul că consumul de produse energetice în incinta unei instituții care le-a produs, în scopul fabricării altor produse energetice, nu intră sub incidența excepției privind faptul generator de impozit prevăzute la această dispoziție atunci când, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, produsele energetice fabricate în cadrul activității principale a unei astfel de instituții sunt utilizate în alte scopuri decât drept carburant sau combustibil pentru încălzire.

Cu privire la a doua întrebare

- 38 Având în vedere răspunsul dat la prima întrebare, nu este necesar să se răspundă la a doua întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 39 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declară:

Articolul 21 alineatul (3) din Directiva 2003/96/CE a Consiliului din 27 octombrie 2003 privind restructurarea cadrului comunitar de impozitare a produselor energetice și a electricității trebuie interpretat în sensul că consumul de produse energetice în incinta unei instituții care le-a produs, în scopul fabricării altor produse energetice, nu intră sub incidența excepției privind faptul generator de impozit prevăzute la această dispoziție atunci când, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, produsele energetice fabricate în cadrul activității principale a unei astfel de instituții sunt utilizate în alte scopuri decât drept carburant sau combustibil pentru încălzire.

Semnături