



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)

9 septembrie 2021 *

[Text îndreptat prin Ordonanța din 29 septembrie 2021]

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Impozitarea produselor energetice și a electricității – Directiva 2003/96/CE – Articolul 17 alineatul (1) litera (a) – Reduceri fiscale la consumul de produse energetice și de energie electrică în favoarea întreprinderilor mari consumatoare de energie – Reducere facultativă – Reguli de restituire a impozitelor percepute cu încălcarea unor dispoziții de drept național adoptate în temeiul unei posibilități acordate statelor membre în această directivă – Plata de dobânzi – Principiul egalității de tratament”

În cauza C-100/20,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania), prin decizia din 19 noiembrie 2019, primită de Curte la 26 februarie 2020, în procedura

XY

împotriva

Hauptzollamt B,

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnul E. Regan, președinte de cameră, și domnii M. Ilešič, E. Juhász (raportor), C. Lycourgos și I. Jarukaitis, judecători,

avocat general: domnul M. Szpunar,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- [Astfel cum a fost îndreptat prin Ordonanța din 29 septembrie 2021] pentru XY, de L. Jesse, Rechtsanwalt;
- pentru Hauptzollamt B, de G. Rittenauer, în calitate de agent;

* Limba de procedură: germana.

- pentru guvernul german, de J. Möller și S. Heimerl, în calitate de agenți;
 - pentru Comisia Europeană, de A. Armenia și R. Pethke, în calitate de agenți,
- după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 12 mai 2021,
pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 17 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96/CE a Consiliului din 27 octombrie 2003 privind restructurarea cadrului comunitar de impozitare a produselor energetice și a electricității (JO 2003, L 283, p. 51, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 98).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între XY, pe de o parte, și Hauptzollamt B (Biroul principal vamal B, Germania), pe de altă parte, în legătură cu o rectificare a impunerii referitoare la impozitarea consumului de energie electrică al XY, în special, cu privire la existența unui drept al acesteia din urmă la plata unor dobânzi de întârziere aplicate cuantumului impozitului pe energia electrică pe care a plătit-o fără a fi datorată și care i-a fost astfel rambursat.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Considerentele (3)-(5) ale Directivei 2003/96 enunță:
 - „(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.”
- 4 Articolul 1 din această directivă are următorul cuprins:

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

5 Articolul 5 din directiva menționată prevede:

„Cu condiția de a respecta ratele minime de impozitare prevăzute în prezenta directivă și de a fi compatibile cu legislația [Uniunii], ratele diferențiate de impozitare pot fi aplicate de statele membre, sub control fiscal, în următoarele cazuri:

- când ratele diferențiate sunt legate direct de calitatea produsului;
- când ratele diferențiate depind de ratele cantitative de consum la electricitate și produsele energetice utilizate pentru încălzire;
- pentru următoarele utilizări: transport public local de călători (inclusiv taxiuri), colectarea deșeurilor, forțele armate și administrația publică, persoanele handicapate, ambulanțele;
- între utilizarea comercială și necomercială, pentru produsele energetice și electricitatea menționate în articolele 9 și 10.”

6 Articolul 17 din aceeași directivă prevede:

„(1) Cu condiția respectării în medie pentru fiecare întreprindere a ratelor minime de impozitare stabilite în prezenta directivă, statele membre pot aplica reduceri fiscale la consumul de produse energetice utilizate pentru încălzire sau în scopurile menționate în articolul 8 alineatul (2) literele (b) și (c) sau de electricitate în următoarele cazuri:

(a) în favoarea întreprinderilor mari consumatoare de energie.

«Întreprindere mare consumatoare de energie» înseamnă o întreprindere, conform definiției din articolul 11, în care fie achizițiile de produse energetice sau de electricitate ating cel puțin 3 % din valoarea producției, fie impozitul energetic național datorat este de cel puțin 0,5 % din valoarea adăugată. În cadrul acestei definiții, statele membre pot aplica criterii mai restrictive, inclusiv definiții ale cifrei de afaceri, procesului și sectorului industrial.

«Achiziții de produse energetice și electricitate» înseamnă costul real al energiei cumpărate sau produse în întreprindere. Sunt incluse doar electricitatea, căldura și produsele energetice utilizate pentru încălzire sau în sensul articolului 8 alineatul (2) literele (b) și (c). Sunt incluse toate impozitele, cu excepția [taxei pe valoarea adăugată (TVA)] deductibile.

«Valoare de producție» înseamnă cifra de afaceri, inclusiv subvențiile legate direct de prețul produsului, plus sau minus modificările în stocurile de produse finite, lucrările în curs și bunurile și serviciile achiziționate pentru revânzare, minus achizițiile de bunuri și servicii pentru revânzare.

«Valoarea adăugată» înseamnă cifra de afaceri totală supusă TVA, inclusiv vânzările la export minus achizițiile totale supuse TVA, inclusiv importurile.

Statele membre care în prezent aplică sisteme naționale de impozitare a energiei în care întreprinderile mari consumatoare de energie sunt definite în funcție de alte criterii decât costurile energiei raportate la valoarea de producție și impozitele naționale de plată la energie raportate la valoarea adăugată beneficiază de o perioadă de tranziție, care nu trebuie să depășească data de 1 ianuarie 2007, pentru a se adapta la definiția prevăzută la litera (a) primul paragraf;

(b) în cazul în care se încheie acorduri cu întreprinderi sau asociații de întreprinderi sau în cazul în care se aplică regimuri de permise negociabile, în măsura în care acestea conduc la îndeplinirea obiectivelor de protecție a mediului sau la îmbunătățirea eficienței energetice.

(2) Fără a aduce atingere articolului 4 alineatul (1), statele membre pot aplica un nivel de impozitare de până la zero produselor energetice și electricității definite în articolul 2 în cazul în care sunt utilizate de întreprinderi mari consumatoare de energie conform definiției în alineatul (1) din prezentul articol.

(3) Fără a aduce atingere articolului 4 alineatul (1), statele membre pot aplica un nivel de impozitare de 50 % din ratele minime prevăzute în prezenta directivă la produsele energetice și electricitate și definite în articolul 2 în cazul în care sunt utilizate de întreprinderile definite în articolul 11 care nu sunt mari consumatoare de energie conform alineatului (1) din prezentul articol.

(4) Întreprinderile care beneficiază de posibilitățile prevăzute în alineatele (2) și (3) încheie acorduri, regimuri de permise negociabile sau măsuri echivalente menționate în alineatul (1) litera (b). Acordurile, regimurile de permise negociabile sau măsurile echivalente trebuie să conducă la realizarea obiectivelor de mediu sau la creșterea eficienței energetice, aproximativ echivalente cu ceea ce s-ar fi obținut dacă s-ar fi aplicat ratele minime comunitare normale.”

7 În temeiul articolelor 7, 15, 16 și 19 din Directiva 2003/96, statele membre pot de asemenea să aplice scutire sau reduceri ale cotei de impozitare în cazurile prevăzute de aceste dispoziții.

8 Articolul 21 alineatul (5) prima teză din această directivă prevede:

„În scopul aplicării articolelor 5 și 6 din Directiva 92/12/CEE [a Consiliului din 25 februarie 1992 privind regimul general al produselor supuse accizelor și privind deținerea, circulația și monitorizarea acestor produse (JO 1992, L 76, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 129), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2000/47/CE a Consiliului din 20 iulie 2000 (JO 2000, L 193, p. 73, Ediție specială, 02/vol. 12, p. 257)], electricitatea și gazele naturale sunt supuse impozitării și impozitul devine exigibil în momentul livrării de către distribuitor sau redistribuitor.”

Dreptul german

9 Stromsteuergesetz (Legea privind impozitul pe energie electrică) din 24 martie 1999 (BGBl. 1999 I, p. 378, și BGBl. 2000 I, p. 147), astfel cum a fost modificată prin Legea din 19 decembrie 2008 (BGBl. 2008 I, p. 2794) (denumită în continuare „StromStG”), prevede la articolul 3, intitulat „Cota de impozitare”:

„Impozitul se ridică la 20,50 euro pe megawatt-oră.”

10 Articolul 9 din StromStG, intitulat „Scutiri și reduceri de impozit”, prevede la alineatul (3):

„Energia electrică este supusă, cu excepția cazurilor menționate la alineatul (2) punctul 2, unei cote reduse de impozitare de 12,30 euro pe megawatt-oră, dacă aceasta este prelevată în scopuri comerciale de întreprinderi din industria producătoare sau de întreprinderi din agricultură și silvicultură și dacă nu este scutită de impozit în temeiul alineatului (1).”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

- 11 XY este o întreprindere de producție care, în anul 2010, în cadrul activităților sale, a prelevat energie electrică provenită din rețeaua de aprovizionare pentru a efectua încărcarea de acumulatori.
- 12 În declarația sa referitoare la impozitul pe energia electrică pe anul 2010, XY a declarat volumul de energie electrică prelevat pentru consumul propriu și a optat pentru aplicarea impozitului la o cotă redusă, prevăzută la articolul 9 alineatul (3) din StromStG. În decizia de impunere corespunzătoare, Biroul vamal principal B a aplicat însă impozitul pe energia electrică la cota normală, decizie pe care XY a contestat-o.
- 13 După ce a constatat, în cadrul unei proceduri jurisdicționale referitoare la anul 2006, că era aplicabil impozitul la o cotă redusă prevăzută la articolul 9 alineatul (3) din StromStG, Biroul vamal principal B a revenit asupra deciziei sale în ceea ce privește anul 2010, apreciind în mod definitiv că XY avea dreptul să solicite aplicarea acestei cote și, la 27 august 2013, a efectuat rectificarea deciziei de impunere a XY, precum și rambursarea cuantumului plătit în privința anului 2010, fără a fi datorat de aceasta din urmă.
- 14 În luna decembrie a anului 2014, XY a solicitat majorarea cuantumului rambursat în privința anului 2010 cu dobânzi de întârziere, cerere pe care Biroul vamal principal B a respins-o.
- 15 Acțiunea formulată de XY prin care a solicitat plata dobânzilor de întârziere respective a fost respinsă de Finanzgericht (Tribunalul Fiscal, Germania), pentru motivul că XY nu avea dreptul la acestea nici în temeiul dreptului Uniunii, nici în temeiul dreptului german. Mai precis, potrivit acestei instanțe, dreptul Uniunii nu ar impune majorarea cuantumului rambursat cu dobânzi de întârziere. Astfel, pe de o parte, prelevarea de energie electrică pentru a efectua încărcarea de acumulatori nu ar intra în domeniul de aplicare al Directivei 2003/96. Pe de altă parte și în orice caz, aplicarea reducerii impozitului în discuție în litigiul principal ar fi de natură facultativă, astfel încât dreptul Uniunii nu ar impune plata de dobânzi de întârziere în cazul unei rambursări.
- 16 XY a formulat recurs împotriva acestei hotărâri la Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania), instanța de trimitere. Potrivit XY, este necesar, conform jurisprudenței Curții, să se plătească dobânzi de întârziere în cazul rambursării unor impozite percepute cu încălcarea dreptului Uniunii, inclusiv în cazul aplicării reducerilor facultative de impozite. În plus, încărcarea unei baterii ar constitui o operațiune reversibilă, care ar intra în domeniul de aplicare al Directivei 2003/96.
- 17 Contrar Finanzgericht (Tribunalul Fiscal), Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală) consideră că activitatea desfășurată de XY intră în domeniul de aplicare al Directivei 2003/96 și ridică numai chestiunea dacă cuantumul impozitului pe energia electrică care a fost plătit fără să fie datorat și care îi este rambursat trebuie majorat cu dobânzi de întârziere.
- 18 În aceste condiții, Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„În cazul unui drept la restituirea impozitului pe energia electrică stabilit în mod eronat trebuie să fie plătite dobânzi, potrivit dreptului Uniunii, atunci când stabilirea unei cote reduse de impozitare a energiei electrice a avut la bază reducerea fiscală facultativă prevăzută la articolul 17

alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96, iar stabilirea unei cote de impozitare prea mari în cauză a fost cauzată exclusiv de o eroare în aplicarea dispoziției naționale adoptate pentru transpunerea articolului 17 alineatul (1) litera (a) din această directivă?”

Cu privire la întrebarea preliminară

- 19 Cu titlu introductiv, trebuie să se arate că, pe de o parte, în cadrul observațiilor sale, guvernul german, fără a ridica o excepție de inadmisibilitate, consideră în esență că, în temeiul articolului 21 alineatul (5) din Directiva 2003/96, energia electrică furnizată pentru a fi stocată în acumulatori trebuie să fie impozitată sau, în egală măsură, trebuie să fie impozitată la momentul distribuirii sale ulterioare către terți. Acest aviz constituie o poziție divergentă față de premisa instanței de trimitere, care consideră că furnizarea de energie electrică pentru a fi stocată în acumulatori este singurul fapt generator al impozitului în cauză.
- 20 Aceste observații nu afectează admisibilitatea întrebării adresate.
- 21 Astfel, conform unei jurisprudențe constante a Curții, întrebările referitoare la interpretarea dreptului Uniunii adresate de instanța națională în cadrul normativ și factual pe care îl definește sub răspunderea sa și a cărui exactitate Curtea nu are competența să o verifice beneficiază de o prezumție de relevanță. Refuzul Curții de a se pronunța asupra unei cereri formulate de o instanță națională este posibil numai dacă este evident că interpretarea solicitată a dreptului Uniunii nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal, atunci când problema este de natură ipotetică sau atunci când Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util întrebărilor care i-au fost adresate, precum și pentru a înțelege motivele pentru care instanța națională consideră că are nevoie de răspunsurile la aceste întrebări pentru a soluționa litigiul care se află pe rolul său (Hotărârea din 10 decembrie 2018, *Wightman și alții*, C-621/18, EU:C:2018:999, punctul 27, precum și Hotărârea din 12 decembrie 2019, *Slovenské elektrárne*, C-376/18, EU:C:2019:1068, punctul 24 și jurisprudența citată).
- 22 Din întrebarea adresată reiese că aceasta are o legătură cu realitatea și cu obiectul litigiului principal, întrucât nu are ca obiect interpretarea dispozițiilor Directivei 2003/96, ci condițiile de rambursare a unui impozit perceput în temeiul aplicării eronate a unei reglementări naționale care pune în aplicare o posibilitate prevăzută de această directivă.
- 23 Pe de altă parte, guvernul german arată că întrebarea adresată nu ar fi trebuit să facă trimitere la articolul 17 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96, ci la articolul 5 a patra liniuță din aceasta.
- 24 În această privință, astfel cum a arătat domnul avocat general la punctul 56 din concluzii, trebuie să se arate că atât facilitățile fiscale pentru întreprinderile mari consumatoare de energie, prevăzute la articolul 17 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96, cât și aplicarea unor cote de impozitare diferențiate, în funcție de utilizarea comercială sau necomercială a energiei electrice, menționată la articolul 5 a patra liniuță din această directivă, au un caracter facultativ pentru statele membre. Așadar, soluționarea chestiunii de drept cuprinse în întrebarea adresată poate avea importanță pentru soluționarea litigiului principal, indiferent de temeiul juridic al introducerii de către legiuitorul german a aplicării diferențiate a cotelor de impozitare în cauză.

- 25 În aceste condiții, trebuie să se considere că instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă dreptul Uniunii impune ca, în cazul rambursării cuantumului impozitului pe energia electrică perceput fără a fi datorat, din cauza aplicării eronate a unei dispoziții naționale adoptate în temeiul unei posibilități acordate statelor membre prin Directiva 2003/96, acest cuantum să fie majorat cu dobânzi.
- 26 Trebuie amintit că reiese dintr-o jurisprudență constantă că dreptul de a obține rambursarea unor impozite percepute într-un stat membru cu încălcarea prevederilor dreptului Uniunii reprezintă consecința și completarea drepturilor conferite particularilor de dispozițiile dreptului Uniunii, astfel cum au fost interpretate de Curte. Așadar, statele membre sunt obligate, în principiu, să ramburseze impozitele percepute cu încălcarea dreptului Uniunii (Hotărârea din 19 iulie 2012, Littlewoods Retail și alții, C-591/10, EU:C:2012:478, punctul 24, precum și jurisprudența citată, și Hotărârea din 23 aprilie 2020, Sole-Mizo și Dalmandi Mezőgazdasági, C-13/18 și C-126/18, EU:C:2020:292, punctul 34, precum și jurisprudența citată).
- 27 În plus, Curtea a statuat că, atunci când un stat membru a încasat impozite cu încălcarea normelor de drept al Uniunii, justițiabilii au dreptul la rambursarea nu numai a impozitului perceput fără temei, ci și a sumelor plătite acestui stat sau reținute de acesta în legătură directă cu impozitul respectiv. Aceasta cuprinde și pierderile reprezentate de indisponibilizarea sumelor de bani ca urmare a exigibilității premature a impozitului. Rezultă din această jurisprudență că principiul obligării statelor membre să restituie cu dobânzi impozitele percepute cu încălcarea dreptului Uniunii decurge din acest din urmă drept (Hotărârea din 19 iulie 2012, Littlewoods Retail și alții, C-591/10, EU:C:2012:478, punctele 25 și 26, precum și jurisprudența citată, și Hotărârea din 23 aprilie 2020, Sole-Mizo și Dalmandi Mezőgazdasági, C-13/18 și C-126/18, EU:C:2020:292, punctele 35 și 36, precum și jurisprudența citată).
- 28 Astfel cum a arătat domnul avocat general la punctul 74 din concluzii, este necesar să se precizeze că obligația de majorare cu dobânzi a cuantumului impozitelor percepute cu încălcarea dreptului Uniunii se aplică și atunci când această încălcare rezultă dintr-o nerespectare a principiilor generale ale acestui drept.
- 29 Trebuie amintit că Directiva 2003/96 are ca obiect, după cum reiese din cuprinsul considerentelor (3) și (5) ale acesteia și din articolul 1, stabilirea unui regim de impozitare armonizat al produselor energetice și electricității (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 decembrie 2020, Repsol Petrőleo, C-44/19, EU:C:2020:982, punctul 21).
- 30 În cadrul acestui regim, legiuitorul Uniunii a conferit statelor membre, în special în temeiul articolelor 5, 7, 15-17 și 19 din această directivă, un ansamblu de posibilități pentru a introduce cote de impozitare diferențiate, scutiri de la plata impozitului sau reduceri fiscale ale accizelor, posibilitățile menționate făcând parte integrantă din regimul de impozitare armonizat stabilit de această directivă.
- 31 Pe acest temei, potrivit jurisprudenței Curții, statele membre au obligația să își exercite puterea discreționară de care dispun în temeiul acestor articole cu respectarea dreptului Uniunii și a principiilor sale generale și, în special, cu respectarea principiului egalității de tratament (a se vedea în acest sens Hotărârea din 30 ianuarie 2020, Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, punctul 35 și jurisprudența citată). Pe de altă parte, cerința menționată vizează atât măsurile prin care se utilizează această putere discreționară, cât și aplicarea lor.

- 32 Principiul egalității de tratament impune ca situații comparabile să nu fie tratate într-un mod diferit și ca situații diferite să nu fie tratate în același mod, cu excepția cazului în care un asemenea tratament este justificat în mod obiectiv (Hotărârea din 30 ianuarie 2020, Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, punctul 37 și jurisprudența citată).
- 33 În această privință, este necesar să se constate că, din punctul de vedere al cuantumului impozitului perceput fără a fi datorat și al obligației de rambursare corespunzătoare, un operator economic supus unei cote reduse a impozitului pe energia electrică în temeiul unei dispoziții de drept național prin care este pusă în aplicare posibilitatea prevăzută de Directiva 2003/96 și al cărui quantum a fost perceput fără a fi datorat se află într-o situație comparabilă cu cea a unui operator economic supus cotei standard a acestui impozit în temeiul unei dispoziții din această directivă, al cărei quantum a fost perceput fără a fi datorat.
- 34 Aceste două situații nu ar trebui să fie tratate în mod diferit, ceea ce implică, în cazul unei rambursări, obligația de majorare cu dobânzi a cuantumului impozitului perceput fără a fi datorat.
- 35 Astfel, comparația dintre operatorii economici trebuie să se facă după cum au trebuit sau nu să suporte pierderile constituite prin indisponibilizarea sumelor de bani ca urmare a exigibilității eronate a impozitului, în sensul jurisprudenței citate la punctul 27 din prezenta hotărâre, indiferent dacă se încadrează în sfera aplicării cotei normale sau a cotei reduse a impozitului, cele două cote intrând sub incidența aceluiași regim armonizat instituit prin Directiva 2003/96.
- 36 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că dreptul Uniunii impune ca, în cazul rambursării cuantumului impozitului pe energia electrică perceput fără a fi datorat, din cauza aplicării eronate a unei dispoziții naționale adoptate în temeiul unei posibilități acordate statelor membre prin Directiva 2003/96, acest quantum să fie majorat cu dobânzi.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 37 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 a cincea) declară:

Dreptul Uniunii trebuie interpretat în sensul că impune ca, în cazul rambursării cuantumului impozitului pe energia electrică perceput fără a fi datorat, din cauza aplicării eronate a unei dispoziții naționale adoptate în temeiul unei posibilități acordate statelor membre prin Directiva 2003/96/CE a Consiliului din 27 octombrie 2003 privind restructurarea cadrului comunitar de impozitare a produselor energetice și a electricității, acest quantum să fie majorat cu dobânzi.

Semnături