Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
MACIEJ SZPUNAR
prezentate la 22 februarie 2018 [1]

Cauza C-49/17

Koppers Denmark ApS
împotriva
Skatteministeriet

[cerere de decizie preliminară formulată de Østre Landsret (Curtea de Apel a Regiunii de Est, Danemarca)]

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

Introducere

1. Cererea de decizie preliminară privește în esență relația dintre o serie de prevederi ale Directivei 2003/96/CE a Consiliului din 27 octombrie 2003 privind restructurarea cadrului comunitar de impozitare a produselor energetice și a electricității [2]. Trebuie recunoscut faptul că această directivă nu este un model de formulare clară și logică a dispozițiilor legale, astfel încât este dificilă o interpretare a acesteia pe deplin coerentă și satisfăcătoare sub toate aspectele. Analiza dispozițiilor care fac obiectul de interes al instanței de trimitere, în contextul celorlalte dispoziții din această directivă, ne permite însă, în opinia noastră, să dăm un răspuns clar la întrebarea preliminară, chiar dacă din punctul de vedere al coerenței reglementărilor din directivă acest răspuns nu este pe deplin satisfăcător.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

2. Articolul 1 din Directiva 2003/96 prevede că „[s]tatele membre impozitează produsele energetice și electricitatea în conformitate cu prezenta directivă”.

3. Articolul 2 din această directivă stabilește domeniul său de aplicare în termenii următori:

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

[…]

1 Limba originală: polona.

2 JO 2003, L 283, p. 51, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 98.

(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

[…]”

4. Potrivit articolului 21 din Directiva 2003/96:

„(1) Pe lângă dispozițiile generale care definesc faptul generator și dispozițiile privind plata prevăzute în Directiva 92/12/CEE [3], valoarea impozitului pe produsele energetice se aplică de asemenea în cazul apariției unuia dintre faptele generatoare menționate în articolul 2 alineatul (3).

[…]

(3) 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.[…] În cazul în care consumul vizează scopuri care nu au legătură cu producerea de produse energetice, în special propulsia vehiculelor, acesta este considerat fapt generator care presupune impozitarea.

[…]”

Dreptul național

5. Potrivit informațiilor cuprinse în cererea de decizie preliminară, în perioada relevantă pentru faptele în cauză, solventul utilizat drept combustibil pentru încălzire era impozabil în Danemarca în conformitate cu articolul 1 alineatul 3 din Mineralolieafgiftsloven (Legea privind impozitarea uleiurilor minerale daneză), cu articolul 1 alineatul 1 punctul 1 din Kuldioxidafgiftsloven (Legea privind impozitarea dioxidului de carbon daneză) și cu articolul 1 alineatul 1 din Svovlafgiftsloven (Legea privind impozitarea sulfului daneză).

6. Articolul 7 alineatul 3 din Legea privind impozitarea dioxidului de carbon daneză și articolul 8 alineatul 4 din Legea daneză privind impozitarea sulfului daneză transpun articolul 21 alineatul (3) din Directiva 2003/96. În perioada relevantă pentru faptele în cauză, articolul 7 alineatul 3 din Legea privind impozitarea dioxidului de carbon daneză 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.”

3 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). Această directivă era în vigoare în perioada în care s-au produs împrejurările de fapt din litigiul principal. Potrivit articolului 5 alineatul (1) din această directivă, faptul generator de accize aplicate produselor energetice este producerea sau importul acestora pe teritoriul Uniunii.

Pe de altă parte, articolul 8 alineatul 4 din Legea privind impozitarea sulfului daneză avea în perioada respectivă următorul cuprins:

„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.”

Situația de fapt, procedura și întrebările preliminare

7. Koppers Denmark ApS (denumită în continuare „societatea Koppers Denmark”) este o societate de drept danez. Această societate fabrică în instalațiile sale din Nyborg (Danemarca) o serie de produse derivate obținute din rafinarea și distilarea gudronului de cărbune, inclusiv solvent, care reprezintă circa 3-4 % din producție. Toate aceste produse sunt clasificate în cadrul codurilor NC la pozițiile 2707 și 2708.

8. Solventul este singurul dintre produsele fabricate în instalațiile societății Koppers Denmark din Nyborg care este utilizat drept combustibil pentru încălzire și, prin urmare, în principiu, este supus impozitului pe produsele energetice. Celelalte produse, deși pot fi utilizate drept combustibili pentru încălzire, nu sunt utilizate în acest scop și, prin urmare, nu sunt supuse impozitului pe produsele energetice.

9. Producția are loc într-o instalație de distilare a gudronului de cărbune și într-o instalație de producere a naftalinei. Cele două instalații sunt interconectate și ambele depind de o sursă comună de căldură și de un sistem de control comun al proceselor. Reziduurile din instalația de distilare a gudronului de cărbune sunt procesate ulterior în instalația de producere a naftalinei, iar solventul produs în instalația de producere a naftalinei este utilizat ulterior drept combustibil în instalația de distilare a gudronului de cărbune. Ulterior, solventul este utilizat drept combustibil auxiliar pentru arderea gazului de distilare provenit atât din instalația de distilare a gudronului de cărbune, cât și din instalația de producere a naftalinei. Căldura rezultată din procesul de ardere este reutilizată în acele instalații.

10. Inițial, societatea Koppers Denmark a considerat consumul de solvent ca fiind supus impozitului pe produsele energetice, dar prin scrisorile din 13 noiembrie 2008 și din 22 decembrie 2008 a solicitat restituirea impozitului pentru perioada cuprinsă între 1 octombrie 2005 și 31 decembrie 2007. Prin decizia din data de 24 septembrie 2010, administrația fiscală daneză (SKAT) a constatat că solventul consumat de societatea Koppers drept combustibil pentru încălzire în instalația de distilare a gudronului de cărbune nu este scutit de impozit, pe baza faptului că solventul nu este utilizat pentru fabricarea de produse energetice echivalente, de vreme ce produsele fabricate nu sunt impozabile.

11. Societatea Koppers Denmark a contestat această decizie la Landsskatteretten (Comisia Fiscală Națională), care, la data de 8 iunie 2015, a menținut decizia SKAT, întemeindu-se printre altele pe faptul că consumul de solvent drept combustibil pentru încălzire nu intră în domeniul de aplicare al articolului 21 alineatul (3) din Directiva 2003/96, deoarece acest solvent nu este utilizat pentru fabricarea de produse energetice care intră în sfera de aplicare a directivei. În data de 7 septembrie 2015, societatea Koppers Denmark a formulat o cale de atac împotriva deciziei Landsskatteretten în fața Retten i Svendborg (Tribunalul din Svendborg, Danemarca), care a decis că prezenta cauză ridică probleme de importanță majoră și, în consecință, a trimis cauza la Østre Landsret (Curtea de Apel a Regiunii de Est, Danemarca), în temeiul articolului 226 alineatul 1 din Retsplejeloven (Legea privind administrarea justiției daneză).

12. Având îndoieli cu privire la interpretarea corectă a articolului 21 alineatul (3) din Directiva 2003/96, această instanță 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 a 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)?”

13. Această cerere de decizie preliminară a fost primită la Curte la 1 februarie 2017. Au prezentat observații scrise societatea Koppers Denmark, guvernul danez și Comisia Europeană. Aceste părți au fost de asemenea reprezentate în ședința din 10 ianuarie 2018.

Analiza

Prima întrebare preliminară

Observații introductive

14. Reamintim că prin intermediul primei întrebări preliminare se solicită să se stabilească dacă, în lumina articolului 21 alineatul (3) din Directiva 2003/96, consumul unui produs energetic de către fabricantul acestuia drept combustibil de încălzire pentru fabricarea altor produse energetice reprezintă un fapt generator al impozitului pe produse energetice, în situația în care produsele energetice fabricate astfel nu sunt destinate utilizării, nici nu sunt utilizate drept carburant sau combustibil pentru încălzire.

15. Problema de drept fundamentală în acest caz o reprezintă interpretarea noțiunii „produse energetice” în contextul produselor care, într-adevăr, intră în domeniul definiției produselor energetice de la articolul 2 alineatul (1) din Directiva 2003/96, dar care nu sunt destinate utilizării, nici nu sunt utilizate drept carburant sau combustibil de încălzire, astfel încât, în temeiul articolului 2 alineatul (4) litera (b) prima liniuță din directiva menționată, această directivă nu li se poate aplica.

16. Societatea Koppers Denmark susține că dispozițiile articolului 21 alineatul (3) din Directiva 2003/96 trebuie interpretate literal, astfel încât noțiunea „produse energetice” utilizată în aceste dispoziții trebuie înțeleasă ca incluzând toate produsele care se încadrează în definiția de la articolul 2 alineatul (1) din această directivă. Guvernul danez și Comisia consideră însă că definiția amintită a produselor energetice trebuie interpretată prin coroborare cu excluderea prevăzută de articolul 2 alineatul (4) litera (b) prima liniuță din directivă. Prin urmare, în opinia acestora, noțiunea „produse energetice” folosită la articolul 21 alineatul (3) din directivă cuprinde exclusiv produsele care intră în sfera de aplicare a directivei, așadar cele care sunt destinate utilizării sau sunt utilizate drept carburant sau combustibil de încălzire.

17. La prima vedere, poate părea că, de vreme ce instituția menționată la articolul 21 alineatul (3) prima teză din Directiva 2003/96 utilizează drept combustibil pentru încălzire produse energetice fabricate în această instituție, atunci prin definiție această instituție este o instituție care fabrică produse energetice, astfel încât dispozițiile menționate sunt aplicate automat. Dar probabil nu aceasta a fost intenția legiuitorului, pentru că, în această situație, și-ar pierde sensul dispozițiile articolului 21

alineatul (3) prima teză din directiva menționată, care se referă la produsele energetice și la electricitatea care nu sunt fabricate în instituția care le consumă pentru fabricarea altor produse energetice. În opinia noastră, la articolul 21 alineatul (3) prima teză din Directiva 2003/96 este vorba despre producția finală a instituției, iar nu despre produsele secundare, consumate ulterior în procesul de fabricație a altor produse. Acestei din urmă situații i se pot eventual aplica dispozițiile articolului 21 alineatul (6) litera (a) din directiva menționată, în timp ce pentru a fi aplicat articolul 21 alineatul (3) din această directivă este necesar ca produsele energetice să reprezinte producția finală a instituției.

18. Față de cele de mai sus, trebuie analizată relația reciprocă dintre definiția produselor energetice cuprinsă la articolul 2 alineatul (1) din Directiva 2003/96 și dispozițiile articolului 2 alineatul (4) litera (b) prima liniuță din această directivă. Formularea literală a acestor două dispoziții permite diferite interpretări. Una dintre acestea este interpretarea care restrânge noțiunea „produse energetice” la produsele care nu sunt utilizate altfel decât drept carburant sau combustibil de încălzire. Potrivit altei interpretări posibile, articolul 2 alineatul (4) litera (b) din Directiva 2003/96 exclude produsele menționate acolo de la impozitarea armonizată în temeiul acestei directive, fără a influența însă sfera noțiunilor utilizate în aceasta.

Interpretarea restrictivă a noțiunii de produse energetice

19. Prima dintre interpretările posibile ar fi conformă cu linia raționamentului prezentată de guvernul danez și de Comisie. Astfel, articolul 2 alineatul (4) litera (b) din Directiva 2003/96 ar trebui interpretat ca o dispoziție care restrânge la modul general domeniul de aplicare al acestei directive. Prima liniuță a acestuia ar reprezenta, așadar, o restrângere a definiției noțiunii „produse energetice” cuprinse la articolul 2 alineatul (1) din această directivă, așa încât, ori de câte ori această noțiune va fi utilizată în alte dispoziții ale directivei, ar trebui înțeleasă ca referindu-se exclusiv la produsele care aparțin categoriilor menționate la articolul 2 alineatul (1), care nu sunt utilizate altfel decât drept carburant sau combustibil de încălzire.

20. Pe baza articolului 21 alineatul (3) din Directiva 2003/96, am putea ajunge la concluzia că utilizarea produselor energetice drept combustibil de încălzire pentru fabricarea altor produse energetice nu reprezintă un fapt generator de impozit în situația în care aceste alte produse energetice nu sunt utilizate altfel decât drept carburant sau combustibil pentru încălzire. Această concluzie pare logic justificată. În acest mod, doar produsele impozitate conform dispozițiilor directivei menționate pot influența nivelul de impozitare a altor produse la care se referă aceasta.

21. Această interpretare prezintă însă o serie de deficiențe, care, în opinia noastră, împiedică adoptarea sa.

Critica interpretării restrictive a noțiunii de produse energetice – argumente de ordin lingvistic

22. Din punctul de vedere al formulării literale a dispozițiilor Directivei 2003/96, interpretarea de mai sus trece cu vederea faptul că articolul 2 alineatul (4) litera (b) din Directiva 2003/96 nu exclude din domeniul său de aplicare „produsele enumerate la alineatul (1)” adică produsele incluse în diferite coduri din Nomenclatura combinată, care nu sunt utilizate drept carburant sau combustibil pentru încălzire. La prima liniuță din această dispoziție a directivei se afirmă în mod clar că Directiva 2003/96 nu se aplică *„produselor energetice* utilizate în alte scopuri decât drept carburant sau combustibil de încălzire”[4].

4 Sublinierea noastră.

23. Acest lucru înseamnă că produsele care se încadrează în definiția de la articolul 2 alineatul (1) din Directiva 2003/96, dar care nu sunt utilizate drept carburant sau combustibil pentru încălzire nu intră de fapt în domeniul de aplicare al acestei directive, dar rămân produse energetice în sensul dispozițiilor acesteia. Această concluzie este confirmată de faptul că însăși definiția produselor energetice de la articolul 2 alineatul (1) din directiva menționată cuprinde, cu referire la anumite categorii de produse, precizarea că acestea reprezintă produse energetice în măsura în care sunt utilizate drept carburant sau combustibil pentru încălzire. Așa stau lucrurile în cazul produselor menționate la articolul 2 alineatul (1) literele (a), (d) și (h). În celelalte cazuri însă, în special în ceea ce privește produsele menționate la litera (b) a acestui alineat, care fac obiectul litigiului principal, lipsește o asemenea precizare.

24. Comisia, în observațiile sale scrise, explică acest lucru prin faptul că anumite categorii menționate la articolul 2 alineatul (1) din Directiva 2003/96 cuprind produse care, de regulă, nu sunt utilizate drept carburant sau combustibil pentru încălzire, de aceea legiuitorul a indicat că aceste produse reprezintă produse energetice doar atunci când sunt utilizate drept carburant sau combustibil pentru încălzire. În schimb, produsele care aparțin celorlalte categorii sunt, în opinia Comisiei, utilizate în mod curent drept carburant sau combustibil pentru încălzire, astfel încât nu este necesară o precizare asemănătoare.

25. Fapt rămâne că majoritatea categoriilor produselor menționate la articolul 2 alineatul (1) din Directiva 2003/96 cuprind, chiar dacă în proporții diferite, atât produse care sunt sau pot fi utilizate drept carburant sau combustibil pentru încălzire, cât și produse care nu pot fi sau nu sunt utilizate în acest mod. Așadar, dacă legiuitorul ar fi dorit să utilizeze criteriul modului de folosire pentru a delimita cu precizie produsele energetice de alte produse, ar fi fost suficient să includă în definiția produselor energetice o precizare generală corespunzătoare. Însă intenția legiuitorului a fost, în modul cel mai clar, să diferențieze produsele care nu reprezintă produse energetice dacă nu sunt utilizate drept carburant sau combustibil pentru încălzire de produsele care rămân produse energetice în sensul directivei, doar că nu li se aplică dispozițiile acesteia dacă (și atât timp cât) nu sunt utilizate în acest mod. Acest lucru nu ne permite, în opinia noastră, să considerăm dispozițiile articolului 2 alineatul (4) din Directiva 2003/96 drept parte integrantă a definiției produselor energetice și să tragem de aici concluzia că, ori de câte ori în această directivă este vorba despre produse energetice, această noțiune nu cuprinde produsele care nu sunt utilizate drept carburant sau combustibil de încălzire, deși s-ar încadra în definiția de la articolul 2 alineatul (1).

26. În mod asemănător, nu ne convinge argumentul invocat de Comisie bazat pe obligația unei interpretări uniforme a noțiunii „produse energetice” folosite la articolul 21 alineatul (3) din Directiva 2003/96. Potrivit susținerilor Comisiei, această noțiune se referă, în cadrul dispozițiilor menționate, atât la produsele utilizate de instituția respectivă pentru fabricarea altor produse energetice (le vom numi „produse intermediare”), cât și la produsele finite. Dar, de vreme ce produsele intermediare urmează a fi utilizate drept combustibil pentru încălzire, trebuind, prin urmare, să li se aplice dispozițiile directivei, atunci și produselor finite trebuie să li se aplice aceste dispoziții, așa încât nu pot fi excluse din domeniul de aplicare al acestora în temeiul articolului 2 alineatul (4) din Directiva 2003/96.

27. Bineînțeles, același termen trebuie interpretat în același mod în cadrul aceluiași act normativ, cu atât mai mult în cadrul aceleiași dispoziții. Însă, în opinia noastră, raționamentul de mai sus al Comisiei se face vinovat de eroarea definită în logică drept *petitio principii*. Este evident faptul că, în procesul de fabricare a produselor finite, trebuie utilizat un produs intermediar drept combustibil pentru încălzire. Un alt mod de utilizare a acestui produs nu ar putea constitui un fapt generator de impozit conform Directivei 2003/96 și nu ar fi nici o ocazie pentru eventuala aplicare a articolului 21 alineatul (3) din această directivă. Prin urmare, condiția de utilizare a unui produs energetic drept

combustibil pentru încălzire este aici, în mod clar, îndeplinită. Însă acest lucru nu rezultă din aplicarea articolului 2 alineatul (4) litera (b) prima liniuță din directiva menționată pentru interpretarea noțiunii „produse energetice” cu referire la produsele intermediare, ci din utilizarea *în fapt* a acestora drept combustibil pentru încălzire.

28. Așadar, extrapolând această utilizare în fapt a produselor intermediare la înțelegerea noțiunii „produse energetice” cu referire la produsele finite, Comisia a săvârșit eroarea logică menționată mai sus. În același timp, articolul 21 alineatul (3) prima teză din Directiva 2003/96 poate fi înțeles în sensul că „utilizarea produselor care se încadrează în definiția de la articolul 2 alineatul (1) din această directivă drept combustibil de încălzire pentru fabricarea altor produse care intră în domeniul acestei definiții nu este un fapt generator de impozit”. O asemenea înțelegere ar fi una pe deplin logică, fără a fi necesară referirea la articolul 2 alineatul (4) din directiva menționată. Principiul unei interpretări uniforme a aceleiași noțiuni în cadrul aceleiași dispoziții nu exclude, prin urmare, interpretarea noțiunii „produse energetice” ca referindu-se la toate produsele care intră în domeniul definiției de la articolul 2 alineatul (1) din Directiva 2003/96.

29. Însă motivele fundamentale care, în opinia noastră, nu permit adoptarea tezei necesității unei interpretări coroborate ale alineatelor (1) și (4) ale articolului 2 din Directiva 2003/96 au un caracter sistemic.

Analiza articolului 2 alineatul (4) litera (b) prima liniuță din Directiva 2003/96 în contextul celorlalte dispoziții ale acestei directive

30. Potrivit articolului 2 alineatul (2) din Directiva 2003/96, aceasta se aplică, în afara produselor energetice menționate la alineatul (1) al acestui articol, și electricității. Electricitatea, în mod similar cu produsele energetice, este impozabilă conform acestei directive, deși pe baza unor reguli oarecum diferite față de aceste produse. Totodată, potrivit articolului 2 alineatul (4) litera (b) a treia și a patra liniuță din directiva menționată, această directivă nu se aplică în ceea ce privește electricitatea „utilizată în principal în procesul de reducere chimică, dar și în procese electrolitice și metalurgice”, nici „atunci când reprezintă mai mult de 50 % din costul unui produs”. În plus, în temeiul articolului 14 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96, sunt scutite în mod obligatoriu de la impozitare „produse energetice și electricitatea utilizate pentru a produce electricitate […]”.

31. Potrivit tuturor principiilor de interpretare a dreptului, toate liniuțele articolului 2 alineatul (4) litera (b) din Directiva 2003/96 trebuie interpretate ca având același efect, în sensul că trebuie să rămână în aceeași relație cu celelalte dispoziții ale directivei. Așadar, dacă am considera că articolul 2 alineatul (4) litera (b) prima liniuță din această directivă restrânge definiția noțiunii „produse energetice” de la alineatul (1) al acestui articol, astfel încât această noțiune să fie înțeleasă în sensul că nu include, în dispozițiile subsecvente ale directivei, produsele utilizate altfel decât drept carburant sau combustibil de încălzire, același lucru ar trebui, în mod analog, să fie valabil și pentru electricitatea utilizată în modul indicat la articolul 2 alineatul (4) litera (b) a treia și a patra liniuță din directivă. Electricitatea utilizată în procesul de reducere chimică și în procese electrolitice și metalurgice, precum și electricitatea care reprezintă mai mult de 50 % din costul unui produs nu ar intra în sfera noțiunii „electricitate” în sensul Directivei 2003/96. Prin urmare, nu ar putea nici să producă efecte în ceea ce privește impozitarea altor produse cărora li se aplică dispozițiile acestei directive.

32. Însă acest lucru ar duce la concluzii absurde pe baza articolului 14 litera (a) din Directiva 2003/96, pentru că ar însemna că produsele energetice și electricitatea folosite pentru producerea electricității utilizate în procesul de reducere chimică și în procese electrolitice și metalurgice, precum și a electricității care reprezintă mai mult de 50 % din costul unui produs nu ar fi scutite și, prin urmare, ar trebui impozitate conform regulilor generale prevăzute de directivă. Acest efect este însă de neacceptat, din trei motive.

33. În primul rând, electricitatea, după producție, este transferată în rețea, de unde utilizatorii, prin intermediului distribuitorilor, primesc anumite cantități de energie. Prin urmare, nu există o legătură directă între un anumit producător și electricitatea produsă de acesta, pe de o parte, și un anumit utilizator, pe de altă parte. Cu atât mai mult nu există o asemenea legătură între un producător sau distribuitor de produse energetice utilizate pentru producția de electricitate și utilizatorul acestei electricități. Identificarea și, apoi, impozitarea produselor energetice utilizate pentru producția de electricitate folosită în procesul de reducere chimică și în procese electrolitice și metalurgice ar fi, așadar, deosebit de dificile, dacă nu chiar imposibile. Și mai dificil ar fi acest lucru în cazul produselor energetice utilizate pentru producția electricității care reprezintă mai mult de 50 % din costurile altor produse.

34. În al doilea rând, chiar dacă ar fi posibilă o asemenea impozitare selectivă a produselor energetice utilizate pentru producerea electricității în funcție de modul de folosire a acestei electricități sau de cota acesteia în costurile de fabricație a altor produse, această impozitare ar lipsi de sens excluderea prevăzută la articolul 2 alineatul (4) litera (b) a treia și a patra liniuță din Directiva 2003/96. Electricitatea utilizată în modul prevăzut la acel articol nu ar fi de fapt impozitată direct, ci prețul acesteia ar cuprinde impozitul pe produsele energetice utilizate pentru producția acesteia, a cărui povară fără îndoială că ar fi suportată, prin natura impozitelor indirecte, de utilizatorii acestei electricități.

35. În sfârșit, în al treilea rând, o asemenea interpretare ar încălca și principiul exprimat la articolul 21 alineatul (5) din Directiva 2003/96, conform căruia electricitatea este impozitată în momentul livrării sale de către distribuitor. Acest mod de stabilire a momentului constituirii obligației fiscale reprezentate de impozitul pe electricitate este posibil datorită aplicării scutirii prevăzute de articolul 14 alineatul (1) litera (a) din directiva menționată: deoarece electricitatea este impozitată ca produs finit, iar nu în etapa de combustibil utilizat pentru producția acesteia, momentul impozitării poate fi transferat în ultima etapă a comercializării electricității, adică în momentul livrării acesteia către beneficiar. Dacă însă am considera că excluderea anumitor moduri de utilizare a electricității pe baza articolului 2 alineatul (4) litera (b) a treia și a patra liniuță din Directiva 2003/96 are drept efect lipsa scutirii produselor energetice utilizate pentru producția acesteia, această electricitate nu doar că ar fi *de facto* impozitată în pofida acestei excluderi (a se vedea punctul anterior), dar, în plus, această impozitare s-ar produce în etapa de producție, nu în cea de distribuție.

36. Pentru motivele de mai sus, apreciem că nu poate fi acceptat raționamentul conform căruia excluderea prevăzută de articolul 2 alineatul (4) litera (b) din Directiva 2003/96 are drept efect restrângerea definiției produselor menționate acolo în scopul aplicării altor dispoziții ale acestei directive. Acest lucru este valabil atât pentru electricitatea menționată la a treia și la a patra liniuță din această dispoziție, cât și pentru produsele energetice menționate la prima liniuță.

37. În opinia noastră, acest lucru nu schimbă faptul că la articolul 14 litera (a) din Directiva 2003/96 este vorba despre o scutire de impozit, iar la articolul 21 alineatul (3) din această directivă este vorba despre un eveniment care nu este considerat fapt generator de impozit.

38. Pe de o parte, în ambele cazuri efectul este, practic, același. În situația în care instituția utilizează produsele energetice pe care le produce pentru fabricarea de produse energetice, este dificil de stabilit un alt moment al apariției faptului generator de impozit, așa încât efectul este similar situației în care aceste produse ar fi scutite. De altfel, la fel a fost transpusă această dispoziție și în legislația daneză (a se vedea punctul 6 de mai sus).

39. Pe de altă parte, esențial este aici nu mecanismul prevăzut de articolul 14 alineatul (1) litera (a), respectiv de articolul 21 alineatul (3) din Directiva 2003/96, ci relația descrisă acolo între diferitele produse. Atât în primul, cât și în al doilea caz, avem de-a face cu produse care intră în domeniul de aplicare al directivei, care sunt utilizate pentru fabricarea altor produse, inclusiv a produselor menționate la articolul 2 alineatul (4) litera (b) din această directivă [la prima liniuță în cazul

articolului 21 alineatul (3), respectiv la a treia și la a patra liniuță în cazul articolului 14 alineatul (1) litera (a)]. Efectul uneia sau al celeilalte dintre interpretările articolului 2 alineatul (4) litera (b) din directiva menționată asupra răspunsului la întrebarea privind aplicarea acestor două dispoziții trebuie, așadar, să fie identic.

40. Rezumând, interpretarea articolului 2 alineatul (4) litera (b) din Directiva 2003/96 conform căreia, în urma excluderii din domeniul de aplicare al directivei prevăzute de acesta, produsele indicate de acest articol nu pot influența nivelul de impozitare a altor produse cărora li se aplică directiva duce la concluzii imposibil de acceptat pe baza articolului 14 alineatul (1) litera (a) din directiva menționată. În consecință, această interpretare trebuie respinsă, atât în ceea ce privește articolul 2 alineatul (4) litera (b) a treia și a patra liniuță, cât și în ceea ce privește prima liniuță a acestuia.

Interpretarea articolului 2 alineatul (4) litera (b) din Directiva 2003/96 ca scutire sui generis *de impozitare*

41. Față de cele de mai sus, suntem de părere că trebuie adoptată o altă interpretare a articolului 2 alineatul (4) litera (b) din Directiva 2003/96 decât cea propusă de guvernul danez și de Comisie. Astfel, considerăm că această dispoziție reprezintă, de fapt, o scutire a produselor menționate acolo de impozitarea prevăzută de această directivă. Aceste produse nu sunt supuse impozitării armonizate, însă rămân produse energetice, respectiv electricitate în sensul directivei menționate. Faptul că această scutire este formulată ca excludere din domeniul de aplicare al directivei înseamnă că statele membre își păstrează libertatea de a stabili eventuala impozitare a acestor produse în temeiul unor dispoziții de drept național distincte. Această libertate este cu mult mai limitată în cazul produselor cuprinse în domeniul de aplicare al Directivei 2003/96, dar care sunt scutite în temeiul dispozițiilor acesteia [5].

42. Această interpretare permite menținerea coerenței dispozițiilor directivei în ceea ce privește impozitarea electricității. Scutirea prevăzută de articolul 14 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96 poate fi, așadar, aplicată și față de produsele utilizate pentru producția de electricitate, care este, la rândul ei, utilizată într-unul dintre modurile indicate la articolul 2 alineatul (4) litera (b) a treia și a patra liniuță din această directivă, ceea ce permite evitarea dificultăților practice și logice enunțate la punctele 33-35 de mai sus.

43. De asemenea, această interpretare este convergentă cu proiectul inițial al Directivei 2003/96 prezentat de Comisie [6]. Acest proiect nu conținea un corespondent al actualului articol 2 alineatul (4) din această directivă. În locul acestuia, în proiectul menționat era prevăzută o scutire de impozit a anumitor categorii de produse energetice, în special a celor care nu sunt utilizate drept carburant sau combustibil de încălzire [actualul articol 2 alineatul (4) litera (b) prima liniuță din Directiva 2003/96], precum și a electricității utilizate în procesul de reducere chimică și în procese electrolitice și metalurgice [actualul articol 2 alineatul (4) litera (b) a treia liniuță din Directiva 2003/96] [7]. La rândul său, corespondentul actualului articol 21 alineatul (3) din directiva menționată se referea în mod direct la definiția produselor energetice, specificând codurile din Nomenclatura combinată ale produselor la a căror fabricare nu erau impozitate produsele energetice utilizate, provenite din aceeași instituție [8]. În cazul unei concepții precum cea adoptată în proiectul Directivei 2003/96, poziția actuală a guvernului danez și a Comisiei ar fi fost, așadar, imposibil de susținut, chiar și fără necesitatea recurgerii la o analiză de sistem.

5 Articolul 3 alineatul (3) din Directiva 92/12. A se vedea Hotărârea din 5 iulie 2007, Fendt Italiana (C-145/06 și C-146/06, EU:C:2007:411, punctul 44).

6 COM(97) 30 final.

7 A se vedea articolul 13 alineatul (1) litera (a) din proiect.

8 A se vedea articolul 18 alineatul (3) din proiect.

44. O logică asemănătoare era valabilă și pe baza Directivei 92/81/CEE a Consiliului din 19 octombrie 1992 privind armonizarea structurilor accizelor la uleiurile minerale [9], care a fost înlocuită de Directiva 2003/96. Potrivit articolului 8 alineatul (1) litera (a) din Directiva 92/81, erau scutite de acciza armonizată prevăzută de această directivă „uleiurile minerale utilizate altfel decât drept carburant sau combustibil de încălzire". În schimb, articolul 4 alineatul (3) din această directivă introducea o regulă analogă celei prevăzute de articolul 21 alineatul (3) prima teză din Directiva 2003/96. Prin urmare, și pe baza Directivei 92/81, poziția guvernului danez și a Comisiei prezentată în cauza de față ar fi fost dificil de susținut.

45. În ceea ce privește articolul 21 alineatul (3) din Directiva 2003/96, propunem interpretarea conform căreia această dispoziție (prima teză) se aplică în toate situațiile în care produsele fabricate de instituția menționată în teza respectivă aparțin uneia dintre categoriile indicate la articolul 2 alineatul (1) din această directivă, indiferent dacă acestea sunt utilizate drept carburant sau combustibil pentru încălzire.

46. Astfel, nu împărtășim opinia guvernului danez, exprimată în observațiile acestuia în cauza de față, conform căreia o asemenea interpretare a articolului 21 alineatul (3) din Directiva 2003/96 ar lipsi de sens articolul 2 alineatul (4) litera (b) prima liniuță din aceeași directivă. Aceasta deoarece, așa cum am arătat mai sus, scopul acestei din urmă dispoziții este, de fapt, scutirea produselor enumerate acolo de impozitarea armonizată aplicată în temeiul directivei menționate, lăsând în același timp statelor membre libertatea unei eventuale impozitări a acestora în temeiul unor reglementări distincte.

47. Pentru același motiv, nu există, în opinia noastră, o contradicție între interpretarea pe care o propunem și concluziile care decurg din Hotărârea Curții din 5 iulie 2007, Fendt Italiana [10]. Din această hotărâre rezultă doar că statele membre nu au dreptul de a aplica impozitarea armonizată prevăzută de Directiva 2003/96 produselor care sunt utilizate altfel decât drept carburant sau drept combustibil pentru încălzire. Acest lucru nu înseamnă însă că aceste produse încetează să mai fie produse energetice în sensul acestei directive. De altfel, chiar Curtea folosește noțiunea „produse energetice" cu referire la această categorie de produse [11].

48. Rămâne întrebarea privind *ratio legis* a articolului 21 alineatul (3) din Directiva 2003/96 interpretat conform propunerii pe care am prezentat-o. Cu cât motivarea scutirii produselor utilizate pentru producția de electricitate indiferent de utilizarea ulterioară a acestei electricități este de înțeles fie și numai pentru motivele expuse la punctele 33-35 de mai sus, cu atât neimpozitarea produselor energetice utilizate pentru fabricarea altor produse energetice, care ulterior nu sunt folosite drept carburant sau combustibil pentru încălzire, poate să nu apară pe deplin întemeiată.

49. În opinia guvernului danez și a Comisiei, dispozițiile articolului 21 alineatul (3) din Directiva 2003/96 au drept scop evitarea dublei impuneri a produselor energetice: o dată direct și o dată indirect, prin impozitarea produselor energetice utilizate pentru fabricarea acestora. Acest scop al dispoziției menționate ar pleda pentru interpretarea propusă de guvernul danez și de Comisie conform căreia doar utilizarea produselor energetice pentru fabricarea altor produse energetice impozitate, așadar a produselor folosite drept carburant sau combustibil pentru încălzire, nu este considerat fapt generator de impozit.

50. Trebuie însă observat faptul că Directiva 2003/96 nu conține o interdicție generală a dublei impozitări a produselor energetice. Regula unei impozitări unice este valabilă doar pentru electricitate: aceasta este impozitată în etapa de distribuție, iar produsele energetice utilizate în producerea acesteia sunt scutite (a se vedea punctele 34 și 35 de mai sus). Însă în ceea ce privește produsele energetice, articolul 21 alineatul (3) a doua teză din directiva menționată conține doar facultatea statelor membre

9 JO 1992, L 316, p. 12.

10 C-145/06 și C-146/06, EU:C:2007:411.

11 A se vedea Hotărârea din 5 iulie 2007, Fendt Italiana (C-145/06 și C-146/06, EU:C:2007:411, punctul 41).

de a „[putea] considera ca nefiind un fapt generator consumul de electricitate și alte produse energetice care nu sunt produse în incinta unei astfel de instituții [instituție care fabrică produse energetice] […]”. Așadar, produsele energetice utilizate pentru fabricarea altor produse energetice, dar care nu sunt fabricate în incinta aceleiași instituții pot la fel de bine să fie impozitate, indiferent dacă vor fi impozitate și produsele finite. Este adevărat că Danemarca a făcut uz tocmai de această posibilitate, scutind de impozit toate produsele energetice utilizate pentru fabricarea de produse energetice, indiferent de locul de fabricare a acestora[12]. Acest lucru nu schimbă însă faptul că Directiva 2003/96 nu conține nicio regulă generală de impozitare unică a produselor energetice.

51. O justificare a dispozițiilor articolului 21 alineatul (3) prima teză din Directiva 2003/96 pare a consta mai degrabă în dificultățile pe care le-ar ridica impozitarea produselor fabricate și consumate în același timp în aceeași instituție. Acest lucru nu doar că ar fi o povară suplimentară pentru instituția respectivă, dar ar necesita și un control strict din partea organelor fiscale. Aceste dificultăți nu apar în cazul produselor energetice fabricate de un alt producător decât instituția în care sunt utilizate ulterior, deoarece obligația fiscală va reveni acelui producător sau distribuitorului care transferă apoi povara acesteia în prețul produselor energetice vândute. De aceea, a doua teză a acestui alineat lasă chestiunea impozitării în aceste situații la latitudinea statelor membre.

52. Suntem conștienți că, și în cazul unei asemenea justificări, interpretarea articolului 21 alineatul (3) prima teză din Directiva 2003/96 pe care am propus-o – conform căreia noțiunea „produse energetice” de la acel alineat cuprinde toate produsele menționate la articolul 2 alineatul (1) din această directivă, chiar și pe cele utilizate altfel decât drept carburant sau combustibil pentru încălzire – creează o lacună în sistemul de impozitare prevăzut de directiva menționată. Produsele energetice utilizate pentru fabricarea produselor care nu sunt supuse impozitării ar trebui astfel, în principiu, să fie impozitate.

53. Însă în primul rând, așa cum însăși Comisia susține în observațiile sale (a se vedea punctul 23 din prezentele concluzii), în cazul categoriilor de produse care sunt utilizate doar sporadic drept carburant sau combustibil pentru încălzire, chiar articolul 2 alineatul (1) din Directiva 2003/96, la literele (a), (d) și (h), include o precizare corespunzătoare. Produsele care fac parte din aceste categorii nu sunt, așadar, produse energetice în sensul directivei, în măsura în care nu sunt utilizate drept carburant sau combustibil pentru încălzire. Celelalte categorii cuprind însă produse utilizate în mod curent sau destinate utilizării drept carburant sau combustibil pentru încălzire. Eventuala lacună în impozitare va privi, așadar, situațiile excepționale, precum cea în discuție în litigiul principal.

54. În al doilea rând, înțelegerea articolului 2 alineatul (4) din Directiva 2003/96 ca o reglementare care restrânge domeniul noțiunilor folosite la articolul 2 alineatele (1) și (2) din aceeași directivă, ceea ce ar determina dificultățile enunțate la punctele 33-35 din prezentele concluzii, ar afecta coerența sistemului de impozitare prevăzut de această directivă într-o măsură mult mai mare decât lacuna de impozitare amintită, care rezultă din interpretarea pe care am propus-o.

55. Și pentru acest motiv nu ne convinge argumentul invocat de Comisie conform căruia articolul 21 alineatul (3) din Directiva 2003/96, ca excepție de la regula impozitării produselor energetice, ar trebui interpretat în mod strict. Este adevărat că excepțiile trebuie interpretate în mod strict și în orice caz nu extensiv, însă acest lucru nu trebuie să ducă la incoerențe fundamentale în interpretarea celorlalte dispoziții ale directivei, precum cele indicate la punctele 33-35 din prezentele concluzii.

12 În orice caz așa rezultă, în opinia noastră, din dispozițiile legislației daneze citate la punctul 6 din prezentele concluzii.

56. În al treilea și ultimul rând, Directiva 2003/96 conține foarte multe excluderi, scutiri și derogări [13]. Drept urmare, sistemul prevăzut de această directivă nu se bazează pe principiul unei impozitări universale și fără excepțări, astfel încât neimpozitarea produselor energetice utilizate în incinta aceleiași instituții care le-a fabricat nu poate, în opinia noastră, să afecteze în mod semnificativ logica acestui sistem.

57. Având în vedere ansamblul considerațiilor de mai sus, propunem să se răspundă la prima întrebare preliminară că articolul 21 alineatul (3) prima teză din Directiva 2003/96 trebuie interpretat în sensul că noțiunea „produse energetice” include toate produsele menționate la articolul 2 alineatul (1) din această directivă, indiferent dacă sunt utilizate drept carburant sau combustibil pentru încălzire.

A doua întrebare preliminară

58. Prin intermediul celei de a doua întrebări preliminare se solicită să se stabilească dacă statele membre pot restrânge aplicarea articolului 21 alineatul (3) din Directiva 2003/96 la situațiile în care un produs energetic este utilizat pentru fabricarea de produse energetice supuse impozitării pe baza directivei. Instanța de trimitere nu clarifică însă dacă are în vedere doar restrângerea la produsele energetice utilizate drept carburant sau combustibil pentru încălzire, așadar care nu sunt exceptate în temeiul articolului 2 alineatul (4) litera (b) prima liniuță din această directivă, sau o restrângere suplimentară, de exemplu la produse care nu fac obiectul niciuneia dintre numeroasele exceptări prevăzute de această directivă.

59. Independent de acest lucru, trebuie însă să facem o distincție între natura juridică a dispozițiilor articolului 21 alineatul (3) prima teză din Directiva 2003/96 și cea a dispozițiilor articolului 21 alineatul (3) a doua teză din această directivă [14].

60. În ceea ce privește articolul 21 alineatul (3) prima teză din directiva menționată, această dispoziție are un caracter obligatoriu pentru statele membre. Astfel, acestea au obligația de a o transpune în legislația națională și de a asigura deplina sa eficacitate. Prin urmare, ele nu pot nicidecum să limiteze sfera de aplicare a acesteia într-un mod care se abate de la interpretarea corectă a acesteia, care rezultă printre altele din hotărârea Curții în prezenta cauză. Așadar, în cazul în care Curtea consideră, în conformitate cu propunerea noastră de răspuns la prima întrebare preliminară, că această dispoziție se referă la fabricarea tuturor produselor energetice în sensul articolului 2 alineatul (1) din Directiva 2003/96 indiferent de modul de utilizare a acestora, statele membre nu vor avea dreptul de a limita aplicarea acesteia. Răspunsul la cea de a doua întrebare preliminară, în ceea ce privește articolul 21 alineatul (3) prima teză din această directivă, va fi, prin urmare, negativ.

61. În ceea ce privește dispozițiile articolului 21 alineatul (3) a doua teză din Directiva 2003/96, acestea au caracter facultativ; în plus par să prevadă mai multe variante în care pot fi aplicate. Astfel, am fi înclinați să considerăm că statele membre se bucură, în această privință, de o mult mai mare marjă de apreciere.

62. Litigiul principal are însă ca obiect utilizarea produselor energetice în incinta instituției care le produce, așadar în acest caz este aplicabil articolul 21 alineatul (3) prima teză din Directiva 2003/96. Întrebarea privind interpretarea celei de a doua teze a acestei dispoziții ar fi, așadar, de natură ipotetică. Prin urmare, propunem limitarea răspunsului la cea de a doua întrebare preliminară la interpretarea articolului 21 alineatul (3) prima teză din această directivă.

13 În afara scutirilor menționate în prezentele concluzii, a se vedea de exemplu: articolul 2 alineatul (4) litera (b) a doua și a cincea liniuță, articolele 15 și 17, precum și derogările acordate în mod individual statelor membre prevăzute la articolele 18, 18a și 18b din Directiva 2003/96.

14 Reamintim că articolul 21 alineatul (3) a doua teză din Directiva 2003/96 prevede că, „[d]e 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 […]” (sublinierea noastră).

Concluzii

63. Având în vedere ansamblul considerațiilor de mai sus, propunem să se răspundă la întrebările preliminare adresate Curții de Østre Landsret (Curtea de Apel a Regiunii de Est, Danemarca) după cum urmează:

„1) Articolul 21 alineatul (3) prima teză 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 noțiunea «produse energetice» utilizată în teza respectivă cuprinde toate produsele menționate la articolul 2 alineatul (1) din această directivă, indiferent dacă sunt utilizate drept carburant sau combustibil pentru încălzire.

2) Statele membre nu au dreptul de a limita domeniul de aplicare al acestei dispoziții în funcție de natura sau de modul de utilizare a produselor energetice fabricate de instituția căreia i se aplică această dispoziție.”