Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
DOMNUL ATHANASIOS RANTOS
prezentate la 2 februarie 2023[1]

Cauza C-833/21

Endesa Generación SA
împotriva
Tribunal Económico Administrativo Central

[cerere de decizie preliminară formulată de Audiencia Nacional (Curtea Națională, Spania)]

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Directiva 2003/96/CE – Impozitarea produselor energetice și a electricității – Articolul 14 alineatul (1) litera (a) – Scutirea produselor energetice și a electricității utilizate pentru a produce electricitate și electricitate utilizată pentru a menține capacitatea de a produce electricitate – Posibilitatea statelor membre de a deroga de la această scutire din «motive de protecție a mediului» – Taxa națională privind cărbunele utilizat pentru producerea de electricitate – Obiective privind politica de mediu – Criterii de apreciere”

I. Introducere

1. Directiva 2003/96/CE[2] privind impozitarea produselor energetice și a electricității prevede, la articolul 14 alineatul (1) litera (a), scutirea de la impozitare pentru produsele energetice și electricitatea utilizate pentru a produce electricitate și electricitate utilizată pentru a menține capacitatea de a produce electricitate. Această dispoziție prevede de asemenea că, cu titlu derogatoriu, statele membre pot impozita produsele respective din motive de protecție a mediului, fără a trebui să respecte ratele minime de impozitare stabilite în directiva menționată.

2. În ce condiții se poate considera că impozitarea cărbunelui utilizat pentru producerea de electricitate, astfel cum este prevăzută de legislația națională, a fost instituită „din motive de protecție a mediului”, în sensul articolului 14 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96? Aceasta este în esență întrebarea adresată de Audiencia Nacional (Curtea Națională, Spania).

3. Cererea de decizie preliminară a fost formulată în cadrul unui litigiu între Endesa Generación SA (denumită în continuare „Endesa”) și Tribunal Económico Administrativo Central (Tribunalul Economic Administrativ Central, Spania) în legătură cu o decizie de impunere privind aplicarea taxei spaniole pe cărbune în ceea ce privește cărbunele consumat de o centrală termică pentru a produce energie electrică.

[1] Limba originală: franceza.

[2] Directiva 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).

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

1. Directiva 2003/96

4. Articolul 1 din Directiva 2003/96 prevede:

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

5. Articolul 2 din această directivă prevede:

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

[…]

(b) incluse în codurile NC[3] 2701, 2702 și 2704-2715;

[…]

(5) Trimiterile din prezenta directivă la codurile nomenclaturii combinate sunt cele care figurează în Regulamentul (CE) nr. 2031/2001 al Comisiei din 6 august 2001 de modificare a anexei I la Regulamentul (CEE) nr. 2658/87 al Consiliului privind nomenclatura tarifară și statistică și Tariful vamal comun[4].

[…]”

6. Articolul 4 din directiva menționată prevede:

„(1) Ratele de impozitare pe care statele membre le aplică produselor energetice și electricității enumerate în articolul 2 nu pot fi inferioare ratelor minime de impozitare prevăzute în prezenta directivă.

(2) În sensul prezentei directive, «rată de impozitare» reprezintă suma totală aferentă tuturor taxelor indirecte (cu excepția [taxei pe valoarea adăugată (TVA)]) calculată direct sau indirect la cantitatea de produse energetice sau de electricitate în momentul punerii în consum.”

7. Articolul 10 din aceeași directivă are următorul cuprins:

„(1) De la 1 ianuarie 2004, ratele minime de impozitare aplicabile electricității se fixează conform tabelului C din anexa I.

3 Nomenclatura combinată.

4 JO 2001, L 279, p. 1.

(2) Peste ratele minime de impozitare menționate în alineatul (1), statele membre vor avea posibilitatea de a determina baza de impozitare aplicabilă, cu condiția respectării Directivei 92/12/CEE[5].”

8. Articolul 14 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96 prevede:

„Pe lângă dispozițiile generale prevăzute în Directiva [92/12] privind utilizările scutite ale produselor impozabile și fără a aduce atingere altor dispoziții comunitare, statele membre scutesc următoarele produse de la impozitare, în condițiile pe care le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și clară a acestor scutiri și de a preveni frauda, evaziunea sau abuzul:

(a) produse energetice și electricitate utilizate pentru a produce electricitate și electricitate utilizată pentru a menține capacitatea de a produce electricitate. Totuși, statele membre pot impozita aceste produse din motive de protecție a mediului, fără a trebui să respecte ratele minime de impozitare stabilite în prezenta directivă. În acest caz, impozitarea acestor produse nu se ia în considerare pentru respectarea nivelului minim de impozitare a electricității prevăzut în articolul 10.”

2. Directiva 2008/118/CE

9. Articolul 1 din Directiva 2008/118/CE[6] care, în temeiul articolului 47 din aceasta, a abrogat și înlocuit Directiva 92/12 de la 1 aprilie 2010, prevede:

„(1) Prezenta directivă stabilește un regim general pentru accizele percepute, direct sau indirect, [asupra] consumului următoarelor produse (denumite în continuare «produse accizabile»):

(a) produsele energetice și electricitatea reglementate de Directiva [2003/96];

[…]

(2) Statele membre pot aplica produselor accizabile taxe indirecte suplimentare, în anumite scopuri, cu condiția ca taxele în cauză să fie conforme cu normele comunitare de impunere aplicabile accizelor sau taxei pe valoarea adăugată în ceea ce privește calcularea bazei de impozitare, calcularea taxei, exigibilitatea și monitorizarea taxei, aceste norme neincluzând dispozițiile referitoare la scutiri.

(3) Statele membre pot percepe taxe asupra:

(a) altor produse decât produsele accizabile;

[…]

Cu toate acestea, perceperea unor asemenea taxe nu poate genera, în cadrul schimburilor comerciale dintre statele membre, formalități legate de trecerea frontierei.”

[5] Directiva 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).

[6] Directiva Consiliului din 16 decembrie 2008 privind regimul general al accizelor și de abrogare a Directivei 92/12/CEE (JO 2009, L 9, p. 12).

B. Dreptul spaniol

10. Ley 22/2005 por la que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas comunitarias en materia de fiscalidad de productos energéticos y electricidad y del régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de estados miembros diferentes, y se regula el régimen fiscal de las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones en el ámbito de la Unión Europea (Legea nr. 22/2005 privind transpunerea în ordinea juridică spaniolă a mai multor directive comunitare în materie de fiscalitate a produselor energetice și a electricității și regimul fiscal comun aplicabil societăților-mamă și filialelor stabilite în state membre diferite, care reglementează regimul fiscal al contribuțiilor transfrontaliere la fonduri de pensii în cadrul Uniunii Europene) din 18 noiembrie 2005[7] (denumită în continuare „Legea nr. 22/2005) a instituit în Spania o taxă pe cărbune (denumită în continuare „taxa pe cărbune"). În acest scop, Ley 38/1992 de Impuestos Especiales (Legea nr. 38/1992 privind impozitele speciale) din 28 decembrie 1992[8] a fost modificată prin introducerea unui titlu III, intitulat „Accize pe cărbune", care cuprinde printre altele articolele 75-84 din această lege (denumită în continuare „Legea nr. 38/1992").

11. Articolul 75 alineatul 1 din Legea nr. 38/1992 prevede:

„În sensul acestei taxe, sunt considerate cărbune produsele incluse în codurile 2701, 2702, 2704, 2708, 2713 și 2714 din Nomenclatura tarifară și statistică instituită prin Regulamentul (CEE) nr. 2658/87 al Consiliului[9] […]"

12. Articolul 77 alineatul 1 din această lege prevede:

„Este supusă accizelor punerea în consum a cărbunelui în domeniul său de aplicare teritorial."

13. Articolul 79 alineatul 3 litera a) din legea menționată prevedea:

„Sunt scutite de taxă operațiunile care constituie punere în consum a cărbunelui atunci când implică utilizarea sa în următoarele scopuri:

a) producția de energie electrică și cogenerarea de energie electrică și termică."

14. Articolul 83 alineatul 1 din aceeași lege are următorul cuprins:

„Baza de impozitare a accizei este constituită din randamentul energetic al cărbunelui care face obiectul operațiunilor taxabile, exprimat în gigajouli (GJ)."

15. Articolul 84 din Legea nr. 38/1992 prevedea:

„Cota de impozitare se ridică la 0,15 euro pe gigajoule."

7 BOE nr. 277 din 19 noiembrie 2005, p. 37821.

8 BOE nr. 312 din 29 decembrie 1992, p. 44305.

9 Regulamentul 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).

16. Legea nr. 38/1992 a fost modificată prin Ley 15/2012 de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (Legea nr. 15/2012 privind măsurile fiscale pentru sustenabilitatea energetică) din 27 decembrie 2012 [10] (denumită în continuare „Legea nr. 15/2012”). Potrivit preambulului acestei din urmă legi:

„I) Obiectivul prezentei legi este de a ne adapta sistemul fiscal în vederea unei utilizări [a energiei] mai eficiente și ecologice și a unei dezvoltări durabile, valori care inspiră prezenta reformă fiscală, sistem care este astfel în conformitate cu principiile fundamentale care guvernează politicile în materie fiscală, în materie de energie și, desigur, în materie de mediu ale Uniunii Europene.

În societatea actuală, impactul tot mai mare al producției și consumului de energie asupra durabilității mediului necesită un cadru normativ și de reglementare care să garanteze tuturor agenților buna funcționare a modelului energetic și care contribuie, de asemenea, la menținerea bogatului nostru patrimoniu ecologic.

Temeiul fundamental al prezentei legi este articolul 45 din Constituție, o dispoziție în care protecția mediului este configurată ca unul dintre principiile directoare ale politicilor sociale și economice. Astfel, una dintre axele acestei reforme fiscale este internalizarea costurilor de mediu generate de producția de energie electrică și de depozitare a combustibilului nuclear uzat sau a deșeurilor radioactive. Legea trebuie să stimuleze îmbunătățirea nivelurilor noastre de eficiență energetică, garantând, în același timp, o mai bună gestionare a resurselor naturale și susținând în continuare noul model al dezvoltării durabile, atât din punct de vedere economic și social, cât și din punctul de vedere al mediului.

Prezenta reformă contribuie în plus la integrarea politicilor de mediu în sistemul nostru fiscal, care include atât taxe specifice de mediu, cât și posibilitatea de a integra elementul de mediu în alte taxe deja existente.

Valorile și obiectivele care stau la baza prezentei legi au o vocație transversală, astfel încât ar trebui să constituie o axă esențială pentru coerența măsurilor sectoriale, în special atunci când acestea vizează un sector cu un impact economic și de mediu atât de mare pentru țară precum sectorul energetic.

În acest scop, prezenta lege reglementează trei noi taxe: taxa pe valoarea producției de energie electrică, taxa pe producerea de combustibil nuclear uzat și de deșeuri radioactive rezultate din generarea de energie nucleară și taxa pe depozitarea combustibilului nuclear uzat și a deșeurilor radioactive în instalații centralizate; este introdusă redevența pentru utilizarea apelor interioare în vederea producerii de energie electrică; cotele de impozitare pentru gaze naturale și cărbune se modifică, iar scutirile pentru produsele energetice utilizate în producerea de energie electrică și în cogenerarea de energie electrică și de energie termică utilă sunt eliminate.

[…]

IV) […] [L]egea revizuiește tratamentul fiscal aplicabil diferitelor produse energetice utilizate pentru producerea de electricitate. Activitățile de producere a electricității pe bază de combustibili fosili constituie surse majore de emisii de gaze cu efect de seră, astfel încât, din punct de vedere fiscal, s-a considerat că această formă de producere de energie electrică trebuia impozitată într-un mod mai adecvat, în funcție de elementele externe pe care le produce.

[10] BOE nr. 312 din 28 decembrie 2012, p. 88081.

Pe acest temei, anumite scutiri prevăzute la articolul 51 alineatul 2 litera c) și la articolul 79 alineatul 3 litera a) din Legea nr. 38/1992 sunt eliminate, în conformitate cu dispozițiile articolului 14 alineatul (1) litera (a) din Directiva [2003/96], care permite statelor membre să impoziteze în acest scop produsele energetice utilizate pentru a produce electricitate, și ale articolului 15 alineatul (1) litera (c) din directiva menționată în ceea ce privește producerea combinată de căldură și energie.

În același sens, pentru a aplica un tratament similar producției de electricitate din surse de energie fosilă, cota de impozitare a cărbunelui este indicată și, în același timp, sunt introduse cote specifice care se aplică păcurii și motorinei destinate producerii de energie electrică sau cogenerării de electricitate și de energie termică utilă.

[…]"

17. Legea nr. 15/2012 a eliminat astfel articolul 79 alineatul 3 litera a) din Legea nr. 38/1992 și a modificat articolul 84 din această din urmă lege după cum urmează:

„Cota de impozitare se stabilește la 0,65 euro pe gigajoule." [11]

18. Potrivit deciziei de trimitere, Legea nr. 15/2012 a menținut scutirile privind taxa pe hidrocarburi în legătură cu producerea de electricitate în centrale electrice sau producerea de electricitate ori cogenerarea de energie electrică și termică în centrale combinate în raport cu combustibilii care intră în domeniul de aplicare al acestei legi, inclusiv gazele naturale și motorina [12]. Pe de altă parte, după cum s-a enunțat în preambulul său, această lege a creat trei noi taxe, și anume taxa pe valoarea producției de energie electrică, taxa pe producerea de combustibil nuclear uzat și de deșeuri radioactive rezultate din generarea de energie nucleară și taxa pe depozitarea combustibilului nuclear uzat și a deșeurilor radioactive în instalații centralizate.

19. A doua dispoziție adițională din Legea nr. 15/2012, intitulată „Costurile sistemului de energie electrică", avea următorul cuprins:

„În legile privind bugetul general de stat pentru fiecare an se va aloca, în vederea finanțării costurilor sistemului de energie electrică prevăzute la articolul 16 din Ley 54/1997 del Sector Eléctrico (Legea nr. 54/1997 privind sectorul energiei electrice) din 27 noiembrie 1997[13], o sumă echivalentă cu suma dintre:

a) veniturile anuale estimate percepute în favoarea statului, provenite din taxele și din redevențele stabilite în prezenta lege și

[11] Din decizia de trimitere reiese că Real Decreto-ley 9/2013 por el que se adoptan medidas urgentes para garantizar la estabilidad financiera del sistema eléctrico (Decretul-lege regal nr. 9/2013 de adoptare a unor măsuri urgente pentru garantarea stabilității financiare a sistemului de energie electrică) din 12 iulie 2013 (BOE nr. 167 din 13 iulie 2013, p. 52106) a introdus ulterior, la articolul 84 din Legea nr. 38/1992, o cotă redusă a accizei (0,15 euro pe gigajoule) pentru cărbunele utilizat în scopuri profesionale, cu condiția să nu se utilizeze în procesele de cogenerare și în producția directă sau indirectă de energie electrică.

[12] În observațiile scrise, Endesa arată că scutirea referitoare la hidrocarburi a fost eliminată prin Legea nr. 15/2012, dar reintrodusă prin Real Decreto-Ley 15/2018 de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores (Decretul-lege regal nr. 15/2018 privind măsurile urgente pentru tranziția energetică și protecția consumatorilor) din 5 octombrie 2018 (BOE nr. 242 din 6 octombrie 2018, p. 97430).

[13] BOE nr. 285 din 28 noiembrie 1997, p. 35097.

b) veniturile estimate provenite din licitarea drepturilor de emisie de gaze cu efect de seră, cu o valoare maximă de 500 de milioane de euro.” [14]

III. Litigiul principal, întrebările preliminare și procedura în fața Curții

20. Endesa este o întreprindere a cărei activitate constă în producția de energie electrică prin utilizarea în special a cărbunelui. Aceasta achiziționează cărbunele prin intermediul unei societăți afiliate, și anume Carboex SA, care a declarat, pe plan fiscal, ca fiind scutite de taxa pe cărbune loturile achiziționate în vederea revânzării, deoarece faptul generator al taxei este consumul.

21. În urma unui control fiscal pentru exercițiul financiar 2013 privind centrala termică Litoral de Almería (Spania), care aparține Endesa, autoritatea fiscală a considerat că baza de impozitare a taxei pe cărbune trebuia să se determine pe baza puterii calorifice superioare a cărbunelui, independent de energia efectiv utilizată pentru producerea de energie electrică. Aceasta a arătat că loturile de cărbune vizate fuseseră achiziționate de Endesa pentru a fi consumate în scopul producerii de electricitate, ceea ce a avut ca efect producerea faptului generator și exigibilitatea taxei respective. În plus, a fost efectuat un control al obligațiilor formale în materie de declarare a stocurilor. În consecință, autoritatea fiscală a emis o decizie de impunere împotriva Endesa prin care se stabilea o cotă mai mare, majorată cu dobânzi de întârziere pentru sumele restante datorate.

22. La 7 aprilie 2016, Endesa a formulat o contestație la Tribunal Económico Administrativo Central (Tribunalul Economic Administrativ Central) contestând, în primul rând, determinarea taxei pe cărbune pe baza puterii calorifice superioare a cărbunelui, în al doilea rând, impozitarea a 268 717,98 tone de cărbune pe care Carboex le declarase scutite în exercițiul financiar 2011, deoarece erau destinate revânzării, și care au fost ulterior utilizate de către Endesa pentru producerea de energie electrică, în al treilea rând, determinarea stocurilor contabile la 31 decembrie 2012 și, în al patrulea rând, conformitatea cu dreptul Uniunii a taxei pe cărbunele consumat pentru producerea de energie electrică.

23. Prin decizia din 28 martie 2019, Tribunal Económico Administrativo Central (Tribunalul Economic Administrativ Central) a apreciat că nu era necesar să ia în considerare puterea calorifică inferioară a cărbunelui pentru a determina baza de impozitare a taxei pe cărbune. Acesta a observat că impozitarea loturilor de cărbune declarate anterior ca fiind scutite de taxa pe cărbune, deoarece erau destinate revânzării, nu constituia o dublă impozitare, atunci când cumpărătorul le utiliza pentru consumul propriu în vederea producerii de energie electrică, care reprezintă faptul generator al taxei pe cărbune. Acest tribunal a considerat de asemenea că eroarea invocată în declararea stocurilor de cărbune nu fusese demonstrată. Pe de altă parte, nu s-a pronunțat cu privire la conformitatea cu dreptul Uniunii a Legii nr. 15/2012, care a eliminat scutirea de taxa pe cărbune pentru consumul de cărbune utilizat pentru producerea de energie electrică.

24. Endesa a sesizat Audiencia Nacional (Curtea Națională), instanța de trimitere, cu o acțiune în contencios administrativ împotriva acestei decizii a Tribunal Económico Administrativo Central (Tribunalul Economic Administrativ Central), prin care a ridicat aceleași probleme cu cele

[14] Această dispoziție a fost modificată prima dată prin Ley 24/2013 del Sector Eléctrico (Legea nr. 24/2013 privind sectorul energiei electrice) din 26 decembrie 2013 (BOE nr. 310 din 27 decembrie 2013, p. 105198).

invocate în fața instanței respective, și a solicitat sesizarea cu titlu preliminar a Curții în ceea ce privește dispoziția din Legea nr. 15/2012 prin care a fost eliminată scutirea de taxa pe cărbune pentru consumul de cărbune destinat producerii de electricitate.

25. Instanța de trimitere arată că a concluzionat că, în cazul în care legislația spaniolă stabilește o cotă care depinde de energia termică generată de consumul de cărbune, măsurată în gigajouli, nu este necesar să se ia în considerare numai energia utilizată efectiv pentru producerea de electricitate. În plus, faptul generator al taxei pe cărbune s-ar produce atunci când societatea în cauză achiziționează cărbune de la societatea afiliată în vederea utilizării sale pentru producția de energie electrică. Pe de altă parte, nu ar exista o dovadă a existenței unei erori în declararea stocurilor.

26. Prin urmare, potrivit acestei instanțe, cererile Endesa de a nu plăti cuantumul calculat al taxei pe cărbune nu pot fi îndeplinite decât prin repunerea în discuție a conformității acestei taxe, care grevează consumul de cărbune utilizat pentru producerea de electricitate, cu reglementarea Uniunii care restructurează regimul de impozitare a produselor energetice și a electricității. Astfel, în cazul în care taxa respectivă nu ar îndeplini un obiectiv de mediu, în sensul articolului 14 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96, legislația spaniolă în cauză ar fi, așadar, incompatibilă cu dreptul Uniunii și ar trebui înlăturată, ceea ce ar lipsi decizia de impunere în cauză de temei juridic.

27. În această privință, instanța de trimitere are îndoieli serioase cu privire la conformitatea impozitării consumului de cărbune utilizat pentru producerea de electricitate cu Directiva 2003/96, pentru motivul că, pentru ca o taxă să aibă un scop specific, în sensul articolului 14 alineatul (1) litera (a) din directiva menționată, aceasta nu poate avea un scop exclusiv bugetar, și anume acela de a finanța costurile sistemului spaniol de energie electrică. Acest scop bugetar ar reieși din faptul că a doua dispoziție adițională din Legea nr. 15/2012 prevede în mod expres că suma echivalentă sumei dintre veniturile anuale estimate percepute în favoarea statului, provenite din taxele și din redevențele stabilite în această lege, este alocată prin legile privind bugetul general de stat finanțării costurilor sistemului de energie electrică.

28. În plus, structura taxei pe carbon nu ar reflecta obiectivul de mediu menționat în preambulul Legii nr. 15/2012, iar veniturile provenite din aceasta nu ar fi alocate reducerii impactului asupra mediului al utilizării cărbunelui în producția de energie electrică. Potrivit instanței de trimitere, impozitarea utilizării în acest scop a unui produs energetic foarte poluant nu pare să îndeplinească cerința potrivit căreia o taxă trebuie să aibă un scop specific, având în vedere faptul că este vorba despre sistemul marginal de fixare a prețurilor pe piața de energie electrică și că centralele termice pe bază de cărbune nu sunt excluse de la remunerarea activităților de producere de energie electrică, care contribuie la sustenabilitatea lor economică și financiară.

29. În aceste condiții, Audiencia Nacional (Curtea Națională) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Este compatibilă cu articolul 14 alineatul (1) litera (a) din [Directiva 2003/96] o reglementare spaniolă care instituie o taxă pe cărbunele utilizat pentru producerea de electricitate, în măsura în care, deși prevede că obiectivul său este de a proteja mediul, acesta nu se reflectă în structura taxei, care este percepută pentru finanțarea costurilor sistemului de energie electrică?

2) Se poate considera că obiectivul de mediu se concretizează în structura taxei prin faptul că cotele de impozitare se stabilesc în raport cu puterea calorifică a cărbunelui utilizat pentru producerea de electricitate?

3) Obiectivul de mediu este îndeplinit prin simpla impozitare a anumitor produse energetice neregenerabile și prin neimpozitarea produselor considerate mai puțin dăunătoare pentru mediu?”

30. Endesa, guvernul spaniol și Comisia Europeană au depus observații scrise la Curte.

IV. Analiză

31. Prin intermediul întrebărilor preliminare, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 14 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96 trebuie interpretat în sensul că o reglementare națională care prevede impozitarea cărbunelui utilizat pentru producerea de electricitate îndeplinește condiția potrivit căreia taxa trebuie instituită „din motive de protecție a mediului” atunci când, în situația în care legiuitorul național a invocat pentru adoptarea acestei taxe obiectivul de a proteja mediul, acest obiectiv nu se reflectă în structura taxei respective, a cărei cotă se stabilește în raport cu puterea calorifică a cărbunelui, veniturile din aceeași taxă sunt alocate finanțării costurilor sistemului național de energie electrică, iar utilizarea altor produse energetice considerate mai puțin dăunătoare pentru mediu nu este impozitată.

32. Pentru a răspunde la aceste întrebări, trebuie amintită, cu titlu introductiv, jurisprudența Curții referitoare la posibilitatea statelor membre de a impozita produsele energetice utilizate pentru a produce electricitate în temeiul Directivei 2003/96.

33. În această privință, în temeiul articolului 4 alineatul (1) din directiva menționată, statele membre trebuie să impoziteze produsele energetice care intră în domeniul său de aplicare, și anume carburanții, combustibilii și electricitatea, prin aplicarea ratelor de impozitare care nu pot fi inferioare ratelor minime pe care această directivă le prevede [15]. Articolul 4 alineatul (2) din directiva menționată definește rata de impozitare pe care statele membre o aplică produselor în cauză ca reprezentând suma totală aferentă tuturor taxelor indirecte (cu excepția TVA-ului) calculată direct sau indirect la cantitatea de produse energetice sau de electricitate în momentul punerii în consum.

34. După cum a enunțat Curtea, prin prevederea unui regim de impozitare armonizat pentru produsele energetice și pentru electricitate, Directiva 2003/96 urmărește să promoveze buna funcționare a pieței interne în sectorul energiei, evitând printre altele denaturările concurenței [16]. În acest scop, în ceea ce privește în special producerea de energie electrică, legiuitorul Uniunii a optat, astfel cum reiese printre altele de la pagina 5 din expunerea de motive a Propunerii de directivă a Consiliului privind restructurarea cadrului comunitar de impozitare a produselor energetice și a electricității [17], să impună statelor membre, în conformitate cu articolul 1 din

15 Hotărârea din 31 martie 2022, Comisia/Polonia (Impozitarea produselor energetice) (C-139/20, EU:C:2022:240, punctul 39).

16 A se vedea Hotărârea din 14 ianuarie 2021, Comisia/Italia (Contribuție la achiziția de carburanți) (C-63/19, EU:C:2021:18, punctul 75 și jurisprudența citată), precum și Concluziile noastre prezentate în cauza RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, punctele 25 și 26).

17 JO 1997, C 139, p. 14.

Directiva 2003/96, impozitarea electricității distribuite, produsele energetice utilizate pentru producerea acesteia trebuind, în mod corelativ, să fie scutite de la impozitare pentru a se evita o dublă impozitare a electricității [18].

35. Astfel, articolul 14 alineatul (1) litera (a) prima teză din directiva menționată prevede că statele membre sunt obligate să scutească de la impozitare produsele energetice și electricitatea utilizate printre altele pentru a produce electricitate [19]. Din moment ce articolul 14 alineatul (1) din directiva menționată enunță în mod limitativ scutirile obligatorii impuse statelor membre în cadrul impozitării produselor energetice și a electricității, dispozițiile acesteia nu pot fi interpretate în mod extensiv, cu riscul de a priva impozitarea armonizată instituită prin această directivă de orice efect util [20].

36. Articolul 14 alineatul (1) litera (a) prima teză din Directiva 2003/96, în măsura în care impune statelor membre scutirea obligatorie a produselor energetice utilizate pentru a produce electricitate, prevede o obligație precisă și necondiționată, astfel încât această dispoziție conferă particularilor dreptul de a o invoca direct în fața instanțelor naționale [21].

37. Pe de altă parte, Directiva 2003/96 urmărește de asemenea să încurajeze obiective de politică de mediu [22]. Aceste obiective se reflectă în posibilitatea conferită statelor membre de a impozita produsele energetice utilizate pentru producerea de electricitate. În această privință, atunci când legiuitorul Uniunii a intenționat să permită statelor membre să deroge de la regimul de scutire obligatoriu instituit prin Directiva 2003/96, a prevăzut în mod expres acest lucru printre altele la articolul 14 alineatul (1) litera (a) a doua teză din directiva menționată, potrivit căruia acestea pot să impoziteze produsele energetice utilizate pentru a produce electricitate „din motive de protecție a mediului” [23]. În consecință, Directiva 2003/96 nu exclude orice risc de dublă impozitare [24], statele având posibilitatea de a adăuga la taxa pe energie electrică o taxă suplimentară în cazul combustibililor indezirabili din punct de vedere al mediului [25]. Cu toate acestea, prin paralelismul cu jurisprudența citată la punctul 35 din prezentele concluzii, articolul 14 alineatul (1) litera (a) a doua teză din directiva menționată nu poate fi interpretat în mod extensiv, cu riscul de a priva impozitarea armonizată instituită prin directiva respectivă de orice efect util.

38. În speță, din decizia de trimitere reiese că Legea nr. 22/2005, care a transpus în ordinea juridică spaniolă Directiva 2003/96, a introdus taxa pe cărbune. În acest scop, Legea nr. 38/1992, cu modificările ulterioare, prevedea printre altele, la articolul 79 alineatul 2, că erau scutite de taxă operațiunile care constituie o punere în consum a cărbunelui atunci când acestea implică utilizarea cărbunelui în scopul, printre altele, al producției de energie electrică, precum și al cogenerării de energie electrică și de energie termică. Această dispoziție a fost eliminată prin

18 A se vedea Hotărârea din 16 octombrie 2019, UPM France (C-270/18, EU:C:2019:862, punctul 38 și jurisprudența citată), precum și Concluziile noastre prezentate în cauza RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, punctul 47).

19 Hotărârea din 16 octombrie 2019, UPM France (C-270/18, EU:C:2019:862, punctul 39 și jurisprudența citată).

20 Hotărârea din 7 martie 2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, punctele 24 și 25, precum și jurisprudența citată).

21 Hotărârea din 7 martie 2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, punctul 26 și jurisprudența citată).

22 A se vedea Hotărârea din 30 ianuarie 2020, Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, punctul 32 și jurisprudența citată), precum și Concluziile noastre prezentate în cauza RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, punctele 46 și 48).

23 A se vedea în acest sens Hotărârea din 16 octombrie 2019, UPM France (C-270/18, EU:C:2019:862, punctul 52 și jurisprudența citată). Subliniem că Comisia a prezentat, la 14 iulie 2021, o nouă Propunere de directivă a Consiliului privind restructurarea cadrului Uniunii de impozitare a produselor energetice și a energiei electrice [COM(2021) 563 final]. Potrivit acestei propuneri, articolul 14 din Directiva 2003/96 ar fi abrogat. Cu toate acestea, noul articol 13 din directiva menționată, astfel cum este propus, ar relua în esență conținutul actual al articolului 14 alineatul (1) litera (a) din directiva respectivă.

24 A se vedea în acest sens Hotărârea din 7 martie 2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, punctul 32 și jurisprudența citată).

25 A se vedea în acest sens Hotărârea din 4 iunie 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, EU:C:2015:354, punctul 51).

Legea nr. 15/2012, care a invocat motive întemeiate pe protecția mediului, având drept consecință faptul că taxa pe cărbune a devenit aplicabilă utilizării cărbunelui pentru producția de energie electrică și cogenerarea de energie electrică și de energie termică. Pe de altă parte, Legea nr. 15/2012 a majorat cuantumul taxei pe cărbune, care a crescut de la 0,15 euro la 0,65 euro pe gigajoule.

39. În acest sens, după cum se menționează în mod explicit în preambulul Legii nr. 15/2012, Regatul Spaniei a înțeles să pună în aplicare posibilitatea prevăzută la articolul 14 alineatul (1) litera (a) a doua teză din Directiva 2003/96 în vederea introducerii, prin derogare de la regimul de scutire instituit prin prima teză a acestei dispoziții, a unui regim de impozitare „din motive de protecție a mediului” în ceea ce privește cărbunele utilizat pentru producerea de electricitate. Acest stat membru a prevăzut astfel o dublă impozitare a electricității, și anume, pe de o parte, a cărbunelui utilizat pentru producerea de electricitate și, pe de altă parte, a energiei electrice distribuite.

40. În acest context, instanța de trimitere urmărește să afle dacă aplicarea taxei pe cărbune în cazul cărbunelui utilizat pentru producerea de electricitate este conformă cu articolul 14 alineatul (1) litera (a) a doua teză din Directiva 2003/96 în sensul că taxa respectivă a fost într-adevăr instituită din motive de protecție a mediului. În această privință, instanța menționată a făcut referire la jurisprudența Curții referitoare la articolul 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118, potrivit căruia statele membre pot aplica produselor accizabile taxe indirecte suplimentare, în anumite scopuri, cu condiția ca taxele în cauză să fie conforme cu normele Uniunii de impunere aplicabile accizelor sau TVA-ului. Instanța menționată ridică problema dacă taxa pe cărbune urmărește un „scop specific”, care ar fi impus în mod identic în cadrul aplicării articolului 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118 și în cel al aplicării articolului 14 alineatul (1) litera (a) a doua teză din Directiva 2003/96.

41. Având în vedere întrebările instanței de trimitere, apreciem util să amintim jurisprudența Curții referitoare la articolul 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118, înainte de a examina dacă aceasta se poate aplica prin analogie articolului 14 alineatul (1) litera (a) a doua teză din Directiva 2003/96.

42. După cum a arătat Curtea, articolul 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118, care urmărește să țină seama de diversitatea tradițiilor fiscale ale statelor membre în materie și de recurgerea frecventă la impozite indirecte pentru punerea în aplicare a unor politici nebugetare, permite statelor membre să introducă, în plus față de acciza minimă, alte impozite indirecte care urmăresc un anumit scop [26]. Noțiunea de „taxe indirecte suplimentare”, în sensul acestei dispoziții, desemnează astfel taxele indirecte percepute pentru consumul produselor enumerate la articolul 1 alineatul (1) din directiva menționată, altele decât „accizele”, în sensul acestei din urmă dispoziții, și care sunt percepute în scopuri specifice [27].

43. Potrivit jurisprudenței Curții, conform articolului 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118, statele membre pot aplica produselor accizabile taxe indirecte suplimentare, cu două condiții. Pe de o parte, asemenea taxe pot fi aplicate în anumite scopuri și, pe de altă parte, taxele în cauză trebuie să fie conforme cu normele Uniunii de impunere aplicabile accizelor sau TVA-ului în ceea ce privește calcularea bazei de impozitare, precum și calcularea taxei, exigibilitatea și monitorizarea taxei, aceste norme neincluzând dispozițiile referitoare la scutiri. Aceste două

[26] Ordonanța din 7 februarie 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, punctul 20 și jurisprudența citată).

[27] Hotărârea din 3 martie 2021, Promociones Oliva Park (C-220/19, EU:C:2021:163, punctul 48 și jurisprudența citată).

condiții, care urmăresc să împiedice restricționarea neadecvată a comerțului prin aplicarea unor taxe indirecte suplimentare, sunt cumulative, astfel cum reiese din însuși modul de redactare a articolului 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118 [28].

44. În ceea ce privește prima condiție, reiese din jurisprudența constantă a Curții că un anumit scop, în sensul acestei dispoziții, este un alt scop decât unul pur bugetar. Cu toate acestea, întrucât orice taxă urmărește în mod necesar un scop bugetar, simpla împrejurare că o taxă are un obiectiv bugetar nu poate, în sine, fără să golească de orice substanță articolul 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118, să fie suficientă pentru a exclude ca aceasta să poată fi considerată ca având deopotrivă un anumit scop, în sensul acestei dispoziții. Astfel, pentru a fi considerată că urmărește un anumit scop, în sensul dispoziției menționate, o taxă trebuie să urmărească, în sine, să asigure scopul specific invocat [29]. Aceasta este situația în special dacă încasările din această taxă trebuie să fie utilizate în mod obligatoriu pentru a reduce costurile de mediu legate în mod specific de consumul de electricitate supus taxei menționate și pentru promovarea coeziunii teritoriale și sociale, astfel încât să existe o legătură directă între utilizarea încasărilor și taxa în discuție [30].

45. Tot potrivit jurisprudenței constante a Curții, deși afectarea prestabilită a încasărilor dintr-o taxă pentru finanțarea exercitării de către autoritățile unui stat membru a unor competențe care le sunt atribuite poate constitui un element care trebuie luat în considerare pentru a identifica existența unui scop specific, o asemenea afectare, care ține de o simplă modalitate de organizare internă a bugetului unui stat membru, nu poate constitui, în sine, o condiție suficientă, orice stat membru putând decide să impună, indiferent de scopul urmărit, afectarea încasărilor dintr-o taxă pentru finanțarea anumitor cheltuieli. În caz contrar, orice scop ar putea fi considerat specific, în sensul articolului 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118, ceea ce ar priva acciza armonizată instituită prin această directivă de orice efect util și ar contraveni principiului potrivit căruia o dispoziție derogatorie precum acest articol 1 alineatul (2) trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte [31].

46. În sfârșit, în lipsa unui asemenea mecanism de afectare prestabilită a încasărilor, o redevență care se aplică produselor accizabile nu poate să fie considerată ca urmărind un anumit scop, în sensul articolului 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118, decât dacă această redevență este concepută, în ceea ce privește structura sa, în special baza impozabilă sau cota de impozitare, astfel încât să influențeze comportamentul contribuabililor într-un sens care permite realizarea scopului specific invocat, de exemplu, prin taxarea considerabilă a produselor în cauză în vederea descurajării consumului acestora [32] sau prin încurajarea utilizării altor produse ale căror efecte sunt mai puțin dăunătoare pentru mediu [33].

47. Având în vedere această jurisprudență a Curții, ne pare important să se distingă, pe de o parte, taxele impuse în cadrul Directivei 2003/96 și, pe de altă parte, taxele indirecte suplimentare pentru produsele accizabile menționate la articolul 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118. După cum prevede articolul 1 alineatul (1) din această din urmă directivă, ea stabilește un regim general

[28] Ordonanța din 7 februarie 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, punctele 21 și 22, precum și jurisprudența citată).

[29] Ordonanța din 7 februarie 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, punctele 23-25 și jurisprudența citată).

[30] Hotărârea din 25 iulie 2018, Messer France (C-103/17, EU:C:2018:587, punctul 38 și jurisprudența citată).

[31] Ordonanța din 7 februarie 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, punctul 26 și jurisprudența citată).

[32] Ordonanța din 7 februarie 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, punctul 27 și jurisprudența citată).

[33] A se vedea în acest sens Hotărârea din 27 februarie 2014, Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2014:108, punctul 32). Cu privire la abordarea urmată de Curte în ceea ce privește interpretarea articolului 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118, a se vedea Pitrone, F., „Defining «Environmental Taxes»: Input from the Court of Justice of the European Union", *Bulletin for International Taxation*, vol. 69, nr. 1, 2015, p. 58-64. Cu privire la existența unui „scop specific" nebugetar, a se vedea Concluziile avocatului general Wahl prezentate în cauza Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2013:694, punctele 17-32).

pentru accizele percepute, direct sau indirect, asupra consumului anumitor produse accizabile, printre care figurează „produsele energetice și electricitatea reglementate de Directiva [2003/96]”. Cu alte cuvinte, produsele energetice, atunci când intră sub incidența Directivei 2003/96, sunt supuse impozitării în condițiile prevăzute de această directivă, statele membre putând stabili, pe lângă această impozitare, alte taxe indirecte care urmăresc un anumit scop, în temeiul articolului 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118.

48. În speță, nu se contestă că taxa pe carbon intră sub incidența Directivei 2003/96. Astfel, instanța de trimitere a subliniat că această taxă a fost introdusă prin Legea nr. 22/2005, care a transpus directiva menționată în ordinea juridică spaniolă. În același sens, guvernul spaniol a arătat că articolul 2 din directiva respectivă prevede că, în sensul acesteia, noțiunea de „produse energetice” le include pe cele de la codurile din Nomenclatura combinată NC 2701, 2702 și 2704-2715, care privesc cărbunele, și că articolul 75 din Legea nr. 38/1992 prevede că produsele incluse în codurile NC 2701, 2702, 2704, 2708, 2713 și 2714 sunt considerate cărbune, având drept consecință faptul că taxa pe cărbune intră în domeniul de aplicare al Directivei 2003/96.

49. Potrivit instanței de trimitere și Endesa, Directivele 2003/96 și 2008/118 stabilesc cerințe care pot fi considerate echivalente pentru impozitarea produselor energetice accizabile, în sensul că motivele de protecție a mediului, în sensul primei directive, ar constitui unul dintre scopurile specifice vizate de a doua directivă. Nu suntem de acord cu această interpretare. Astfel, după cum acest lucru a fost subliniat la punctul 47 din prezentele concluzii, regimul de impozitare instituit prin aceste directive prezintă diferențe, primul fiind obligatoriu, iar al doilea facultativ, subordonat respectării anumitor condiții. În această privință, trebuie să se constate că modul de redactare a articolului 14 alineatul (1) litera (a) a doua teză din Directiva 2003/96 nu menționează necesitatea existenței „anumitor scopuri”. Prin urmare, în opinia noastră, jurisprudența Curții privind un „anumit scop” pe care trebuie să îl urmărească o taxă indirectă suplimentară cu privire la produsele accizabile, în sensul articolului 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118, nu poate fi aplicată prin analogie unei taxe care intră sub incidența articolului 14 alineatul (1) litera (a) a doua teză din Directiva 2003/96. Această analiză este în perfectă concordanță cu jurisprudența Curții referitoare la articolul 1 alineatul (3) din Directiva 2008/118, care supune posibilitatea statelor membre de a percepe taxe asupra altor produse decât produsele supuse regimului accizelor armonizate singurei condiții ca aceste perceperi de taxe să nu genereze formalități legate de trecerea frontierei în cadrul schimburilor comerciale dintre statele membre. Astfel, după cum a arătat Curtea, spre deosebire de articolul 1 alineatul (2) din directiva menționată, interpretat în lumina considerentului (4)[34] al acesteia, articolul 1 alineatul (3) menționat nu prevede că taxele vizate trebuie să fie alte taxe decât accizele armonizate sau *că acestea trebuie să urmărească scopuri specifice*[35].

50. În consecință, în cadrul articolului 14 alineatul (1) litera (a) a doua teză din Directiva 2003/96, nu este necesar printre altele să se verifice dacă există o legătură directă între utilizarea veniturilor și finalitatea impozitării în discuție[36]. Trebuie doar să se examineze motivele taxei în cauză, și anume dacă a fost efectiv instituită „din motive de protecție a mediului”, aceste motive constituind o noțiune autonomă de drept al Uniunii. În această privință, considerăm că nu este

[34] Potrivit acestui considerent, „[p]rodusele accizabile pot face obiectul altor impozite indirecte pentru scopuri specifice. Cu toate acestea, în astfel de cazuri, pentru a nu se periclita efectul util al normelor comunitare privind impozitele indirecte, statele membre ar trebui să respecte anumite elemente esențiale ale normelor în cauză”.

[35] A se vedea Hotărârea din 12 februarie 2015, Oil Trading Poland (C-349/13, EU:C:2015:84, punctele 33 și 34). Curtea a dedus de aici că articolul 1 alineatul (3) din Directiva 2008/118 nu se opune în sine posibilității ca statele membre să aplice altor produse decât cele supuse regimului accizelor armonizate o taxă reglementată de norme identice cu cele referitoare la acest regim.

[36] A se vedea jurisprudența citată la punctul 44 din prezentele concluzii.

însă posibil să ne inspirăm din jurisprudența Curții referitoare la articolul 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118, considerând că o taxă contribuie la protecția mediului în cazul în care este concepută, în ceea ce privește structura sa, în special baza impozabilă sau cota de impozitare, astfel încât să influențeze comportamentul contribuabililor într-un sens care permite asigurarea unei protecții mai bune a mediului, de exemplu prin taxarea considerabilă a produselor în cauză în vederea descurajării consumului acestora sau prin încurajarea utilizării altor produse ale căror efecte sunt mai puțin dăunătoare pentru mediu [37].

51. O asemenea interpretare este confirmată de Regulamentul (UE) nr. 651/2014 [38] referitor la anumite categorii de ajutoare compatibile cu piața internă [39]. Potrivit articolului 44 alineatul (1) din acest regulament, schemele de ajutoare sub formă de reduceri ale taxelor de mediu care îndeplinesc condițiile prevăzute în Directiva 2003/96 sunt compatibile cu piața internă în sensul articolului 107 alineatul (3) TFUE și sunt exceptate de la obligația de notificare prevăzută la articolul 108 alineatul (3) TFUE, cu condiția îndeplinirii anumitor cerințe. Or, articolul 2 punctul 119 din regulamentul menționat definește o „taxă de mediu” ca fiind „o taxă cu o bază de impozitare specifică care are un efect negativ clar asupra mediului sau care urmărește să impoziteze anumite activități, bunuri sau servicii astfel încât costurile de mediu să poată fi incluse în prețul lor și/sau astfel încât producătorii și consumatorii să fie orientați către activități care respectă mai mult mediul”.

52. În speță, instanța de trimitere urmărește să afle dacă impozitarea consumului de carbon utilizat pentru producerea de electricitate, astfel cum este prevăzută de legislația națională, este conformă cu Directiva 2003/96. În această privință, trebuie arătat că, atunci când Curtea este sesizată cu o trimitere preliminară prin care se urmărește să se determine dacă o impozitare a fost instituită de un stat membru din motive de protecție a mediului, în sensul articolului 14 alineatul (1) litera (a) a doua teză din această directivă, rolul său constă mai curând în a oferi instanței naționale clarificări cu privire la criteriile a căror punere în aplicare îi va permite acesteia din urmă să determine dacă impozitarea respectivă urmărește în mod efectiv un asemenea scop decât în a efectua ea însăși această evaluare, cu atât mai mult cu cât Curtea nu dispune în mod necesar de toate elementele indispensabile în această privință [40].

53. Din această perspectivă, în primul rând, instanța de trimitere subliniază că reglementarea spaniolă, care instituie taxa pe cărbunele utilizat pentru producerea de electricitate, prevede că are ca obiectiv protecția mediului. În ceea ce o privește, Endesa apreciază că această justificare este doar aparentă, în vederea respectării dreptului Uniunii, în timp ce adevăratul obiectiv al Legii nr. 15/2012 era exclusiv de a majora veniturile fiscale. Cu privire la acest subiect, observăm că, în decizia sa, instanța de trimitere a citat o parte din preambulul legii menționate [41], din care reiese că legiuitorul spaniol a intenționat, prin adoptarea acesteia, să protejeze mediul. Regatul Spaniei a

[37] În același sens, arătăm că, în Concluziile noastre prezentate în cauza RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, punctul 48), am indicat, în ceea ce privește obiectivul legat de protecția mediului, că este cert că există numeroase obligații impuse de normele de mediu pentru producerea de electricitate pe bază de lignit, care urmăresc folosirea produselor energetice într-un mod cât mai curat posibil și, prin urmare, nu se poate exclude posibilitatea ca scutirea în discuție în această cauză să afecteze punerea în aplicare a acestor obligații, atunci când acestea implică prelucrarea produsului energetic utilizând electricitate, cu scopul de a face posibilă o producție de energie mai ecologică.

[38] Regulamentul Comisiei din 17 iunie 2014 de declarare a anumitor categorii de ajutoare compatibile cu piața internă în aplicarea articolelor 107 și 108 din tratat (JO 2014, L 187, p. 1).

[39] Cu privire la legătura dintre Directiva 2003/96 și ajutoarele de stat menționate la articolul 107 TFUE, a se vedea Villar Ezcurra, M., și Fonseca Capdevila, E., „Parafiscal charges and contributions to general electricity networks: a legal analysis of its nature under the scope of Directive 2003/96 and the EU State aids regime” în Weishaar, S. E., *The Green Market Transition: Carbon Taxes, Energy Subsidies and Smart Instrument Mixes*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham, 2017, p. 143-156.

[40] A se vedea prin analogie Ordonanța din 7 februarie 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, punctul 28 și jurisprudența citată).

[41] A se vedea punctul 16 din prezentele concluzii.

motivat astfel adoptarea taxei pe cărbune „din motive de protecție a mediului”. Cu toate acestea, după cum s-a arătat la punctul 50 din prezentele concluzii, pentru a se conforma articolului 14 alineatul (1) litera (a) a doua teză din Directiva 2003/96, este necesar și ca taxa în cauză să asigure efectiv o protecție mai bună a mediului.

54. În al doilea rând, instanța de trimitere consideră, referindu-se la a doua dispoziție adițională din Legea nr. 15/2012, că taxa pe cărbune are un scop exclusiv bugetar, și anume acela de a finanța costurile sistemului de energie electrică spaniol. Un asemenea argument este legat de interpretarea noțiunii de „anumite scopuri”, în sensul articolului 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118. Cu toate acestea, astfel cum s-a menționat la punctele 49 și 50 din prezentele concluzii, nu este necesar să se aplice această noțiune în cadrul articolului 14 alineatul (1) litera (a) a doua teză din Directiva 2003/96 și în special să se verifice dacă există o legătură directă între utilizarea încasărilor și finalitatea taxei pe cărbune. Adăugăm că guvernul spaniol a arătat că această a doua dispoziție adițională nu face referire la taxa pe cărbune, iar impozitele prevăzute de dispoziția menționată sunt cele trei noi impozite instituite prin Legea nr. 15/2012 [42]. În consecință, potrivit acestui guvern, în orice caz, taxa pe cărbune nu ar intra sub incidența celei de a doua dispoziții adiționale din legea menționată.

55. În al treilea rând, instanța de trimitere susține că structura taxei pe cărbune nu reflectă obiectivul de mediu anunțat în preambulul Legii nr. 15/2012 în măsura în care cota acestei taxe se stabilește în funcție de puterea calorifică a cărbunelui utilizat pentru producerea de electricitate. În această privință, trebuie să subliniem că articolul 10 alineatul (1) din Directiva 2003/96 prevede că, de la 1 ianuarie 2004, ratele minime de impozitare aplicabile electricității se fixează conform tabelului C din anexa I la această directivă, pentru utilizarea comercială și utilizarea privată. Or, în ceea ce privește cărbunele și cocsul, mai multe versiuni lingvistice ale acestui tabel C, intitulat „Rate minime de impozitare aplicabile combustibililor pentru încălzire și electricității”, și anume printre altele versiunile în limba germană, estonă, engleză, croată, letonă, lituaniană, maghiară, malteză, polonă, română și slovenă, fac referire în mod explicit la „valoarea calorifică brută” a huilei și a cocsului. Prin urmare, chiar dacă versiunea în limba spaniolă a tabelului C respectiv nu menționează această putere calorifică, faptul că legiuitorul spaniol a luat ca referință acest lucru pentru impozitarea utilizării cărbunelui nu repune în discuție faptul că taxa pe cărbune poate să fi fost adoptată din motive de protecție a mediului.

56. În al patrulea rând, instanța de trimitere arată că veniturile din taxa pe cărbune nu sunt destinate reducerii impactului asupra mediului al utilizării cărbunelui pentru producerea de electricitate. Cu toate acestea, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 50 din prezentele concluzii, o taxă contribuie la protecția mediului în cazul în care este concepută, în ceea ce privește structura sa, în special baza impozabilă sau cota de impozitare, astfel încât să influențeze comportamentul contribuabililor într-un sens care permite asigurarea unei protecții mai bune a mediului, de exemplu prin taxarea considerabilă a produselor în cauză în vederea descurajării consumului acestora sau prin încurajarea utilizării altor produse ale căror efecte sunt mai puțin dăunătoare pentru mediu. Revine instanței de trimitere sarcina de a verifica dacă, în speță, acest lucru este valabil pentru taxa pe cărbune. În această privință, considerăm oportun să arătăm că combinarea eliminării scutirii de taxa pe cărbune și a majorării cotei de impozitare a acesteia constituie un mijloc susceptibil să contribuie la descurajarea utilizării cărbunelui pentru producerea de electricitate și la promovarea altor surse de energie mai puțin poluante și, potrivit Comisiei, în practică, eliminarea acestei scutiri pare să fi avut efectiv un impact asupra volumului de energie electrică produs pe bază de cărbune în Spania.

[42] A se vedea punctul 18 din prezentele concluzii.

57. În al cincilea rând, instanța de trimitere ridică problema dacă obiectivul de mediu este atins prin simplul fapt că taxele sunt percepute pentru anumite produse energetice neregenerabile, iar nu pentru utilizarea celor care sunt considerate mai puțin dăunătoare pentru mediu. În privința acestei chestiuni, din cuprinsul punctului precedent din prezentele concluzii reiese că, din moment ce o taxă descurajează consumul unui produs dăunător pentru mediu sau încurajează utilizarea altor produse ale căror efecte sunt mai puțin dăunătoare pentru mediu, aceasta contribuie la protecția mediului. În speță, guvernul spaniol a apreciat că cărbunele constituie o energie poluantă care trebuie impozitată atunci când se utilizează pentru producerea de electricitate. În acest sens, considerăm că, prin descurajarea consumului de cărbune, despre care este cert că este foarte dăunător pentru mediu [43], guvernul menționat a avut în vedere protecția mediului, în sensul articolului 14 alineatul (1) litera (a) a doua teză din Directiva 2003/96.

58. În sfârșit, în al șaselea rând, Endesa arată că, deși a fost instituită taxa pe cărbune, guvernul spaniol a reintrodus ulterior scutirea hidrocarburilor utilizate în producerea de electricitate, ceea ce ar demonstra lipsa unui scop real de mediu. Cu toate acestea, în opinia noastră, examinarea unei taxe în raport cu articolul 14 alineatul (1) litera (a) a doua teză din Directiva 2003/96 trebuie efectuată de la caz la caz. Din moment ce această taxă a fost stabilită „din motive de protecție a mediului”, ea intră în cadrul dispoziției menționate chiar dacă, în același timp, nu sunt impozitate alte produse poluante utilizate pentru producerea de electricitate.

59. Având în vedere toate cele ce precedă, considerăm că articolul 14 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96 trebuie interpretat în sensul că o reglementare națională care prevede impozitarea cărbunelui utilizat pentru producerea de electricitate îndeplinește condiția potrivit căreia taxa trebuie instituită „din motive de protecție a mediului” atunci când, în situația în care legiuitorul național a invocat pentru adoptarea taxei respective obiectivul de protecție a mediului, acest obiectiv nu se reflectă în structura taxei în cauză, a cărei cotă se stabilește în raport cu puterea calorifică a cărbunelui, veniturile din aceeași taxă sunt alocate finanțării costurilor sistemului național de energie electrică, iar utilizarea altor produse energetice considerate mai puțin dăunătoare pentru mediu nu este impozitată.

V. Concluzie

60. Având în vedere considerațiile care precedă, propunem Curții să răspundă la întrebările preliminare adresate de Audiencia Nacional (Curtea Națională, Spania) după cum urmează:

Articolul 14 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

trebuie interpretat în sensul că

o reglementare națională care prevede impozitarea cărbunelui utilizat pentru producerea de electricitate îndeplinește condiția potrivit căreia taxa trebuie instituită „din motive de protecție a mediului” atunci când, în situația în care legiuitorul național a invocat pentru adoptarea taxei respective obiectivul de protecție a mediului, acest obiectiv nu se reflectă în structura taxei în

[43] A se vedea în special partea a treia din Al șaselea raport de evaluare al grupului interguvernamental de experți privind evoluția climatului (GIEC), publicată în luna aprilie 2022, al cărui rezumat (în limba engleză) poate fi consultat la următoarea adresă: https://www.ipcc.ch/report/ar6/wg3/downloads/report/IPCC_AR6_WGIII_SummaryForPolicymakers.pdf.

cauză, a cărei cotă se stabilește în raport cu puterea calorifică a cărbunelui, veniturile din aceeași taxă sunt alocate finanțării costurilor sistemului național de energie electrică, iar utilizarea altor produse energetice considerate mai puțin dăunătoare pentru mediu nu este impozitată.