CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
A. RANTOS
van 2 februari 2023 [1]

Zaak C-833/21

Endesa Generación SA
tegen
Tribunal Económico Administrativo Central

[verzoek van de Audiencia Nacional (gespecialiseerde nationale rechter, Spanje) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Richtlijn 2003/96/EG – Belasting van energieproducten en elektriciteit – Artikel 14, lid 1, onder a) – Vrijstelling voor energieproducten en elektriciteit die worden gebruikt voor de productie van elektriciteit en voor elektriciteit die wordt gebruikt tot instandhouding van het vermogen elektriciteit te produceren – Mogelijkheid voor de lidstaten om van deze vrijstelling af te wijken ‚uit milieubeleidsoverwegingen' – Nationale belasting op steenkool die wordt gebruikt voor de productie van elektriciteit – Doelstellingen van milieubeleid – Beoordelingscriteria"

I. Inleiding

1. Richtlijn 2003/96/EG [2] betreffende de belasting van energieproducten en elektriciteit voorziet in artikel 14, lid 1, onder a), in vrijstelling van belasting voor energieproducten en elektriciteit die worden gebruikt voor de productie van elektriciteit en elektriciteit die wordt gebruikt tot instandhouding van het vermogen elektriciteit te produceren. Deze bepaling bepaalt tevens dat de lidstaten deze producten bij wijze van uitzondering uit milieubeleidsoverwegingen aan belasting kunnen onderwerpen zonder inachtneming van de in deze richtlijn vastgestelde minimumbelastingniveaus.

2. Onder welke voorwaarden kan de in de nationale wetgeving vastgestelde belasting op steenkool die wordt gebruikt voor de productie van elektriciteit worden geacht te zijn ingevoerd „uit milieubeleidsoverwegingen" in de zin van artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96? Dit is in wezen de vraag die de Audiencia Nacional (gespecialiseerde nationale rechter, Spanje) stelt.

[1] Oorspronkelijke taal: Frans.

[2] Richtlijn van de Raad van 27 oktober 2003 tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit (PB 2003, L 283, blz. 51).

3. Het verzoek om een prejudiciële beslissing is ingediend in een geding tussen Endesa Generación SA (hierna: „Endesa”) en de Tribunal Económico Administrativo Central (centraal bestuursorgaan voor belastingzaken, Spanje) over een belastingaanslag betreffende de toepassing van de Spaanse kolenbelasting op kolen die door een thermische centrale worden verbruikt voor de opwekking van elektriciteit.

II. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

1. Richtlijn 2003/96

4. Artikel 1 van richtlijn 2003/96 luidt:

„De lidstaten heffen belasting op energieproducten en elektriciteit overeenkomstig deze richtlijn.”

5. Artikel 2 van deze richtlijn bepaalt:

„1. Voor de toepassing van deze richtlijn wordt onder ‚energieproducten’ verstaan de hieronder vermelde producten:

[…]

b) producten van de GN[3]-codes 2701, 2702 en 2704 tot en met 2715;

[…]

5. De in deze richtlijn vervatte verwijzingen naar codes van de gecombineerde nomenclatuur zijn verwijzingen naar verordening (EG) nr. 2031/2001 van de Commissie van 6 augustus 2001 tot wijziging van bijlage I [bij] verordening (EEG) nr. 2658/87 van de Raad met betrekking tot de tarief- en statistieknomenclatuur en het gemeenschappelijk douanetarief[4].

[…]”

6. Artikel 4 van deze richtlijn bepaalt:

„1. De belastingniveaus die de lidstaten toepassen op de in artikel 2 genoemde energieproducten en op elektriciteit, mogen niet onder de bij deze richtlijn voorgeschreven minimumbelastingniveaus liggen.

2. Voor de toepassing van deze richtlijn wordt onder ‚belastingniveau’ verstaan het totaal van alle geheven indirecte belastingen ([belasting over de toegevoegde waarde (btw)] uitgezonderd), rechtstreeks of niet-rechtstreeks berekend over de hoeveelheid energieproducten en elektriciteit op het tijdstip van uitslag tot verbruik.”

3 Gecombineerde nomenclatuur.

4 PB 2001, L 279, blz. 1.

7. Artikel 10 van de richtlijn luidt als volgt:

„1. Met ingang van 1 januari 2004 worden de minimumbelastingniveaus voor elektriciteit vastgesteld zoals beschreven in bijlage I.C.

2. Boven de in lid 1 bedoelde minimumbelastingniveaus kunnen de lidstaten de toepasselijke belastinggrondslag bepalen mits zij het bepaalde in richtlijn 92/12/EEG[5] in acht nemen."

8. Artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96 bepaalt:

„Naast de algemene bepalingen van richtlijn [92/12] inzake vrijgesteld gebruik van belastbare producten, en onverminderd andere communautaire bepalingen, verlenen de lidstaten voor onderstaande producten vrijstelling van belasting, op voorwaarden die zij vaststellen met het doel een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstelling te verzekeren en fraude, ontwijking of misbruik te voorkomen:

a) energieproducten en elektriciteit die worden gebruikt voor de productie van elektriciteit en elektriciteit die wordt gebruikt tot instandhouding van het vermogen elektriciteit te produceren. De lidstaten kunnen deze producten echter uit milieubeleidsoverwegingen aan belasting onderwerpen zonder inachtneming van de in deze richtlijn vastgestelde minimumbelastingniveaus. In dat geval wordt de op deze producten geheven belasting niet in aanmerking genomen voor de inachtneming van het minimumbelastingniveau voor elektriciteit zoals vastgesteld in artikel 10".

2. Richtlijn 2008/118

9. Artikel 1 van richtlijn 2008/118/EG[6], die krachtens artikel 47 daarvan met ingang van 1 april 2010 richtlijn 92/12 heeft ingetrokken en vervangen, bepaalt:

„1. Bij deze richtlijn wordt de algemene regeling vastgesteld ter zake van de directe of indirecte heffing van accijns op het verbruik van de volgende goederen, hierna ‚accijnsgoederen' genoemd:

a) energieproducten en elektriciteit vallende onder richtlijn [2003/96];

[…]

2. De lidstaten kunnen op accijnsgoederen nog andere indirecte belastingen met specifieke doeleinden heffen, mits daarbij de communautaire belastingvoorschriften inzake de accijns of de btw in acht worden genomen wat betreft de vaststelling van de maatstaf van heffing en de berekening, de verschuldigdheid en de controle van de belasting, met dien verstande dat de bepalingen betreffende vrijstellingen niet tot die belastingvoorschriften behoren.

3. De lidstaten kunnen belastingen heffen op:

a) andere producten dan accijnsgoederen;

5 Richtlijn van de Raad van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop (PB 1992, L 76, blz. 1).

6 Richtlijn van de Raad van 16 december 2008 houdende een algemene regeling inzake accijns en houdende intrekking van richtlijn [92/12] (PB 2009, L 9, blz. 12).

[…]

De heffing van dergelijke belastingen mag in het handelsverkeer tussen de lidstaten evenwel geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met het overschrijden van een grens."

B. Spaans recht

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 (wet 22/2005 tot omzetting in Spaans recht van diverse communautaire richtlijnen inzake de belasting van energieproducten en elektriciteit en inzake de gemeenschappelijke belastingregeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen die in verschillende lidstaten zijn gevestigd, en tot regeling van de belastingregeling voor grensoverschrijdende bijdragen aan pensioenfondsen binnen de Europese Unie) van 18 november 2005[7] (hierna: „wet 22/2005") heeft in Spanje een belasting op steenkool (hierna: „kolenbelasting") ingevoerd. Daartoe werd Ley 38/1992 de Impuestos Especiales (wet 38/1992 op de accijns) van 28 december 1992[8] gewijzigd middels de invoering van titel III „Accijns op kolen", die onder meer de artikelen 75 tot en met 84 van die wet omvat (hierna: „wet 38/1992").

11. Artikel 75, lid 1, van wet 38/1992 bepaalt:

„Voor de toepassing van deze belasting worden beschouwd als steenkool de producten van de codes 2701, 2702, 2704, 2708, 2713 en 2714 van de tarief- en statistieknomenclatuur die is vastgesteld bij verordening (EEG) nr. 2658/87 van de Raad[9] […]."

12. Artikel 77, lid 1, van deze wet bepaalt:

„De uitslag voor verbruik van steenkool binnen het territoriale toepassingsgebied van de wet is onderworpen aan accijns."

13. Artikel 79, lid 3, onder a), van die wet bepaalde het volgende:

„De handelingen die een uitslag tot verbruik van kolen vormen, zijn vrijgesteld van accijns wanneer zij het gebruik van kolen voor de volgende doeleinden inhouden:

a) elektriciteitsopwekking en warmtekrachtkoppeling."

14. Artikel 83, lid 1, van deze wet luidt als volgt:

„De maatstaf van heffing voor de accijns is de energieopbrengst van de kolen waarop de belastbare handelingen betrekking hebben, uitgedrukt in gigajoule (GJ)."

7 BOE nr. 277 van 19 november 2005, blz. 37821.

8 BOE nr. 312 van 29 december 1992, blz. 44305.

9 Verordening van 23 juli 1987 met betrekking tot de tarief- en statistieknomenclatuur en het gemeenschappelijk douanetarief (PB 1987, L 256, blz. 1).

15. Artikel 84 van wet 38/1992 bepaalde:

„De accijns bedraagt 0,15 EUR per gigajoule."

16. Wet 38/1992 werd gewijzigd bij Ley 15/2012 de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (wet 15/2012 betreffende fiscale maatregelen voor duurzame energie) van 27 december 2012 [10] (hierna: „wet 15/2012"). De preambule van laatstgenoemde wet luidt als volgt:

„I) Deze wet heeft tot doel ons belastingstelsel [waar het gaat om energie] af te stemmen op een efficiënter en respectvoller gebruik van het milieu en op duurzame ontwikkeling, waarden die tot deze fiscale hervorming hebben geïnspireerd en als zodanig in overeenstemming zijn met de basisbeginselen van het fiscale beleid, het energiebeleid en, uiteraard, het milieubeleid van de Europese Unie.

De toenemende impact van de productie en het verbruik van energie op de ecologische duurzaamheid in de hedendaagse samenleving vereist een wet- en regelgevend kader dat aan alle actoren de goede werking van het energiemodel garandeert, waardoor eveneens wordt bijgedragen aan het behoud van ons rijke ecologische erfgoed.

De primaire grondslag van deze wet wordt gevormd door artikel 45 van de grondwet, dat van de bescherming van ons milieu een van de richtsnoeren voor het sociaal en economisch beleid maakt. Een van de hoofddoelstellingen van deze fiscale hervorming is dus de internalisering van de milieukosten die voortvloeien uit de productie van elektriciteit en de opslag van verbruikte splijtstof of radioactief afval. Op die manier moet deze wet een stimulans betekenen voor de verbetering van onze energie-efficiëntieniveaus, terwijl zij tegelijk een beter beheer van de natuurlijke hulpbronnen waarborgt en het nieuwe model van duurzame ontwikkeling zowel in sociaal-economisch als in ecologisch opzicht blijft versterken.

De huidige hervorming draagt ook bij aan de integratie van het milieubeleid in ons belastingstelsel, dat zowel voorziet in specifieke milieuheffingen als in de mogelijkheid om de milieufactor in andere reeds bestaande heffingen op te nemen.

De waarden en doelstellingen die aan deze wet ten grondslag liggen, hebben een transversaal karakter en moeten derhalve een centrale pijler vormen voor de samenhang van de sectorale maatregelen, met name wanneer deze betrekking hebben op de energiesector, die voor het land van groot economisch en ecologisch belang is.

Daartoe voert deze wet drie nieuwe belastingen in: de belasting op de waarde van de elektriciteitsproductie, de belasting op de productie van verbruikte splijtstof en radioactief afval afkomstig van de opwekking van kernenergie, en de belasting op de opslag van verbruikte splijtstof en radioactief afval in gecentraliseerde faciliteiten. Verder wordt een heffing op het gebruik van binnenwateren voor de productie van elektriciteit ingevoerd. Ten slotte worden de belastingtarieven voor aardgas en kolen gewijzigd en worden de vrijstellingen voor bij de productie van elektriciteit en bij de warmtekrachtkoppeling van elektriciteit en nuttige warmte gebruikte energieproducten afgeschaft.

[…]

[10] BOE nr. 312 van 28 december 2012, blz. 88081.

IV) […] [D]e wet herziet de fiscale behandeling van verschillende energieproducten die worden gebruikt voor de opwekking van elektriciteit. Elektriciteitsopwekking op basis van fossiele brandstoffen is een belangrijke bron van broeikasgasemissies, dus vanuit fiscaal oogpunt is geoordeeld dat deze vorm van elektriciteitsopwekking op een passender manier moet worden belast, in verhouding tot de daardoor veroorzaakte externe effecten.

Op die grondslag worden bepaalde vrijstellingen van artikel 51, lid 2, onder c), en artikel 79, lid 3, onder a), van wet 38/1992 afgeschaft overeenkomstig het bepaalde in artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn [2003/96], op grond waarvan de lidstaten energieproducten die worden gebruikt om elektriciteit op te wekken voor deze doeleinden kunnen belasten, en in artikel 15, lid 1, onder c), van die richtlijn voor wat betreft warmtekrachtkoppeling.

In dezelfde geest wordt, om een soortgelijke behandeling toe te passen op elektriciteitsopwekking uit fossiele energiebronnen, het belastingtarief voor kolen verhoogd en worden tegelijkertijd specifieke tarieven ingevoerd voor stookolie en gasolie die bestemd zijn voor de productie van elektriciteit of voor warmtekrachtkoppeling van elektriciteit en nuttige warmte.

[…]”

17. Wet 15/2012 schrapte aldus artikel 79, lid 3, onder a), van wet 38/1992 en wijzigde artikel 84 van die wet als volgt:

„Het accijnstarief is vastgesteld op 0,65 EUR per gigajoule.” [11]

18. Volgens de verwijzingsbeslissing heeft wet 15/2012 de vrijstellingen van de belasting op minerale oliën voor de productie van elektriciteit in elektriciteitscentrales of de productie van elektriciteit of warmtekrachtkoppeling in gecombineerde centrales gehandhaafd voor de brandstoffen die onder het toepassingsgebied van deze wet vallen, waaronder aardgas en diesel. [12] Bovendien zijn, zoals in de preambule wordt vermeld, bij die wet drie nieuwe belastingen ingevoerd, namelijk de belasting op de waarde van de elektriciteitsproductie, de belasting op de productie van verbruikte splijtstof en radioactief afval afkomstig van de opwekking van kernenergie, en de belasting op de opslag van verbruikte splijtstof en radioactief afval in gecentraliseerde faciliteiten.

[11] Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat Real Decreto-ley 9/2013 por el que se adoptan medidas urgentes para garantizar la estabilidad financiera del sistema eléctrico (koninklijk besluit met kracht van wet 9/2013 betreffende dringende maatregelen om de financiële stabiliteit van het elektriciteitsnet te waarborgen) van 12 juli 2013 (BOE nr. 167 van 13 juli 2013, blz. 52106) vervolgens in artikel 84 van wet 38/1992 een verlaagd accijnstarief (0,15 EUR per gigajoule) heeft ingevoerd voor kolen voor zakelijk gebruik, mits deze niet worden gebruikt voor warmtekrachtkoppelingsprocessen en de directe of indirecte productie van elektriciteit.

[12] In haar schriftelijke opmerkingen voert Endesa aan dat de vrijstelling voor minerale oliën is afgeschaft bij wet 15/2012, maar opnieuw is ingevoerd bij Real Decreto-ley 15/2018 de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores (koninklijk besluit met kracht van wet 15/2018 betreffende dringende maatregelen voor de energietransitie en de bescherming van de consument) van 5 oktober 2018 (BOE nr. 242 van 6 oktober 2018, blz. 97430).

19. De tweede aanvullende bepaling van wet 15/2012, getiteld „Kosten van het elektriciteitsnet", luidde als volgt:

„Elk jaar wordt in de algemene begrotingswetten voor de financiering van de in artikel 16 van Ley 54/1997 del Sector Eléctrico [(wet 54/1997 betreffende de elektriciteitssector)] van 27 november 1997[13] bedoelde kosten van het elektriciteitsnet een bedrag uitgetrokken dat overeenkomt met de som van:

a) de raming van het voor de Staat bestemde aandeel van de jaarlijkse inning van de belastingen en heffingen waarin deze wet voorziet;

b) de geraamde opbrengst van de veiling van broeikasgasemissierechten, tot een maximum van 500 miljoen EUR."[14]

III. Hoofdgeding, prejudiciële vragen en procedure bij het Hof

20. Endesa is een onderneming die elektrische energie produceert door met name steenkool te verbruiken. Zij verwerft steenkool via een verbonden onderneming, Carboex SA, die voor belastingdoeleinden heeft verklaard dat zij in aanmerking komt voor vrijstelling van kolenbelasting voor partijen steenkool die worden aangekocht voor wederverkoop, aangezien het verbruik het belastbare feit vormt.

21. Naar aanleiding van een belastingcontrole met betrekking tot het boekjaar 2013 betreffende de thermische centrale van Litoral de Almería (Spanje), die aan Endesa toebehoort, heeft de belastinginspectie geoordeeld dat de maatstaf van heffing van de kolenbelasting moet worden bepaald op basis van de hogere verbrandingswaarde van de kolen, ongeacht de energie die daadwerkelijk voor de elektriciteitsproductie wordt gebruikt. Zij stelt dat de betrokken partijen steenkool door Endesa zijn aangekocht om te worden verbruikt voor de productie van elektriciteit, hetgeen heeft geleid tot het belastbare feit en de verschuldigdheid van de belasting. Voorts werd een controle uitgevoerd naar de formele verplichtingen inzake de aangifte van voorraden. Als gevolg daarvan heeft de belastinginspectie aan Endesa een aanslag opgelegd waarin een hogere belasting wordt vastgesteld, plus vertragingsrente voor de uitstaande bedragen.

22. Op 7 april 2016 heeft Endesa bij de Tribunal Económico Administrativo Central administratief beroep ingesteld tegen ten eerste de vaststelling van de kolenbelasting op basis van de hogere verbrandingswaarde van kolen, ten tweede de heffing van belasting over 268 717,98 ton kolen die Carboex voor 2011 als vrijgesteld had opgegeven omdat zij bestemd waren voor wederverkoop en vervolgens door Endesa werden gebruikt voor de productie van elektriciteit, ten derde de vaststelling van de voorraden zoals opgenomen in de boekhouding per 31 december 2012 en ten vierde de overeenstemming van deze belasting met het Unierecht voor wat betreft het verbruik dat bestemd is voor de productie van elektriciteit.

23. Bij besluit van 28 maart 2019 heeft de Tribunal Económico Administrativo Central geoordeeld dat de lagere verbrandingswaarde van kolen niet in aanmerking mag worden genomen bij de vaststelling van de heffingsgrondslag voor de kolenbelasting. Dit bestuursorgaan merkte op dat het belasten van partijen kolen die eerder waren vrijgesteld van kolenbelasting

13 BOE nr. 285 van 28 november 1997, blz. 35097.

14 Deze bepaling is voor het eerst gewijzigd bij Ley 24/2013 del Sector Eléctrico (wet 24/2013 betreffende de elektriciteitssector) van 26 december 2013 (BOE nr. 310 van 27 december 2013, blz. 105198).

omdat zij bestemd waren voor wederverkoop geen dubbele belasting vormt, aangezien de koper ze bestemde voor eigen verbruik voor de productie van elektriciteit, wat de grondslag voor de belasting vormde. Het was ook van oordeel dat de beweerde fout in de aangifte van de kolenvoorraden niet was bewezen. Voorts heeft het zich niet uitgesproken over de vraag of wet 15/2012, waarbij de vrijstelling van kolenbelasting voor het verbruik van kolen voor de opwekking van elektriciteit is afgeschaft, verenigbaar is met het Unierecht.

24. Endesa heeft bij de Audiencia Nacional, de verwijzende rechter, beroep ingesteld tegen dat besluit van de Tribunal Económico Administrativo Central en daarbij dezelfde grieven aangevoerd als die welke zij bij dat bestuursorgaan had aangevoerd, met het verzoek aan het Hof een prejudiciële beslissing te vragen over de bepaling van wet 15/2012 waarbij de vrijstelling van de kolenbelasting voor het verbruik van kolen voor de opwekking van elektriciteit is afgeschaft.

25. De verwijzende rechter is van oordeel dat, wanneer de Spaanse regeling een accijnstarief vaststelt dat is gebaseerd op de door het verbruik van kolen opgewekte thermische energie, gemeten in gigajoule, er geen reden is om alleen rekening te houden met de energie die daadwerkelijk voor de productie van elektriciteit wordt gebruikt. Voorts vindt het belastbare feit voor de kolenbelasting plaats op het moment dat de betrokken onderneming kolen verwerft van haar verbonden onderneming voor verbruik bij de opwekking van elektriciteit. Verder is er geen sprake van een vergissing in de aangifte van de voorraden, aldus die rechter.

26. Volgens de verwijzende rechter kan aan de verzoeken van Endesa om te worden vrijgesteld van de belasting op kolen dan ook alleen worden voldaan door in twijfel te trekken of deze belasting, die het verbruik van kolen voor de productie van elektriciteit betreft, in overeenstemming is met de Unieregeling tot herstructurering van het stelsel van belasting op energieproducten en elektriciteit. Indien deze belasting geen milieudoelstelling heeft in de zin van artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96, is de betrokken Spaanse regeling immers onverenigbaar met het Unierecht en moet zij buiten toepassing worden gelaten, zodat de betrokken belastingaanslag geen rechtsgrondslag meer heeft.

27. Dienaangaande betwijfelt de verwijzende rechter ten zeerste of de belasting op het verbruik van steenkool voor de opwekking van elektriciteit in overeenstemming is met richtlijn 2003/96, aangezien een belasting, wil zij een specifiek doel hebben in de zin van artikel 14, lid 1, onder a), van deze richtlijn, geen uitsluitend budgettair doel kan hebben, namelijk de financiering van de kosten van het Spaanse elektriciteitsnet. Dat begrotingsdoel volgt uit het feit dat de tweede aanvullende bepaling van wet 15/2012 uitdrukkelijk bepaalt dat een bedrag dat gelijk is aan de som van de geraamde bedragen die jaarlijks door de Staat worden geïnd uit hoofde van de in die wet opgenomen heffingen en belastingen, in de algemene begrotingswetten wordt bestemd voor de financiering van de kosten van het elektriciteitsnet.

28. Bovendien weerspiegelt de structuur van de belasting op kolen, aldus de verwijzende rechter, niet de in de preambule van wet 15/2012 genoemde milieudoelstelling en zijn de opbrengsten van die belasting niet bedoeld om de milieueffecten van het gebruik van kolen voor de productie van elektriciteit te verminderen. Het feit dat er belasting wordt geheven over het gebruik van een zeer vervuilend energieproduct voor dat doel, lijkt volgens hem niet te voldoen aan het vereiste dat een belasting een specifiek doel moet nastreven, in aanmerking genomen dat er sprake is van marginale prijsstelling op de elektriciteitsmarkt en dat steenkoolcentrales niet zijn uitgesloten van de vergoeding voor de opwekking van elektriciteit, hetgeen bijdraagt aan hun economische en financiële duurzaamheid.

29. In deze context heeft de Audiencia Nacional besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vragen te stellen:

„1) Is de Spaanse regeling waarbij een belasting wordt ingesteld op steenkool die wordt gebruikt voor de productie van elektriciteit, verenigbaar met artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn [2003/96], wanneer weliswaar wordt gesteld dat deze belasting als doelstelling heeft het milieu te beschermen, maar deze doelstelling niet tot uiting komt in de structuur van de belasting, en de opbrengst ervan wordt gebruikt om de kosten van het elektriciteitsnet te financieren?

2) Kan de milieudoelstelling worden geacht concreet gestalte te krijgen in de structuur van de belasting doordat de belastingtarieven worden vastgesteld op basis van de verbrandingswaarde van de bij de elektriciteitsproductie gebruikte steenkool?

3) Wordt de milieudoelstelling bereikt door het loutere feit dat belastingen worden geheven op bepaalde niet-hernieuwbare energieproducten en niet op het gebruik van producten die als minder schadelijk voor het milieu worden beschouwd?”

30. Endesa, de Spaanse regering en de Europese Commissie hebben bij het Hof schriftelijke opmerkingen ingediend.

IV. Analyse

31. Met zijn prejudiciële vragen, die tezamen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96 aldus moet worden uitgelegd dat een nationale wettelijke regeling op grond waarvan belasting wordt geheven op kolen die worden gebruikt voor de productie van elektriciteit, voldoet aan de voorwaarde dat de belasting wordt ingevoerd „uit milieubeleidsoverwegingen” wanneer de nationale wetgever zich bij de invoering van die belasting heeft beroepen op de bescherming van het milieu, er in de structuur van de belasting – waarvan het tarief wordt vastgesteld op basis van de verbrandingswaarde van steenkool – geen milieudoelstelling is opgenomen, de opbrengst van de belasting wordt aangewend voor de financiering van de kosten van het nationale elektriciteitsnet en het gebruik van andere energieproducten die als minder schadelijk voor het milieu worden beschouwd niet wordt belast.

32. Om deze vragen te beantwoorden, moet allereerst worden gewezen op de rechtspraak van het Hof betreffende de bevoegdheid van de lidstaten om krachtens richtlijn 2003/96 belasting te heffen op energieproducten die worden gebruikt om elektriciteit op te wekken.

33. In dit verband moeten de lidstaten volgens artikel 4, lid 1, van die richtlijn de energieproducten die binnen de werkingssfeer ervan vallen, namelijk motorbrandstoffen, verwarmingsbrandstoffen en elektriciteit, belasten op niveaus die niet lager zijn dan de in de richtlijn vastgestelde minimumniveaus.[15] Artikel 4, lid 2, van de richtlijn definieert het belastingniveau dat de lidstaten op de betrokken producten toepassen als het totaal van alle geheven indirecte belastingen (btw uitgezonderd), rechtstreeks of niet-rechtstreeks berekend over de hoeveelheid energieproducten en elektriciteit op het tijdstip van uitslag tot verbruik.

[15] Arrest van 31 maart 2022, Commissie/Polen (Belasting over energieproducten) (C-139/20, EU:C:2022:240, punt 39).

34. Zoals het Hof heeft verklaard, beoogt richtlijn 2003/96 met de invoering van een geharmoniseerde regeling voor de belastingheffing op energieproducten en elektriciteit de goede werking van de interne energiemarkt te bevorderen door met name concurrentieverstoringen te voorkomen.[16] Daartoe heeft de Uniewetgever, met name met betrekking tot elektriciteit, ervoor gekozen – zoals onder meer op bladzijde 5 van de toelichting bij het voorstel voor een richtlijn van de Raad tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten[17] staat – om de lidstaten overeenkomstig artikel 1 van richtlijn 2003/96 te verplichten belasting te heffen op gedistribueerde elektriciteit, met dien verstande dat de energieproducten die voor de productie van elektriciteit worden gebruikt, tegelijkertijd van de belasting moeten worden vrijgesteld, om te vermijden dat elektriciteit dubbel wordt belast.[18]

35. Zo bepaalt artikel 14, lid 1, onder a), eerste zin, van die richtlijn dat de lidstaten verplicht zijn vrijstelling te verlenen voor energieproducten en elektriciteit die met name worden gebruikt voor de productie van elektriciteit.[19] Aangezien artikel 14, lid 1, van die richtlijn een limitatieve lijst bevat van verplichte vrijstellingen die door de lidstaten in het kader van de belasting van energieproducten en elektriciteit moeten worden toegepast, kunnen de bepalingen ervan niet extensief worden uitgelegd omdat de bij die richtlijn ingevoerde geharmoniseerde belasting anders elk nuttig effect zou verliezen.[20]

36. Artikel 14, lid 1, onder a), eerste zin, van richtlijn 2003/96 legt, voor zover het de lidstaten de verplichte vrijstelling oplegt voor energieproducten die worden gebruikt voor het opwekken van elektriciteit, een nauwkeurige en onvoorwaardelijke verplichting op, zodat deze bepaling particulieren het recht geeft zich er rechtstreeks voor de nationale rechter op te beroepen.[21]

37. Voorts beoogt richtlijn 2003/96 ook de doelstellingen van het milieubeleid te bevorderen.[22] Deze doelstellingen komen tot uiting in de aan de lidstaten geboden mogelijkheid om energieproducten voor elektriciteitsopwekking te belasten. In dit verband heeft de Uniewetgever, toen hij de lidstaten wilde toestaan af te wijken van de bij die richtlijn ingestelde verplichte vrijstellingsregeling, uitdrukkelijk in die mogelijkheid voorzien, met name in artikel 14, lid 1, onder a), tweede zin, van die richtlijn, op grond waarvan de lidstaten energieproducten die worden gebruikt voor de productie van elektriciteit „uit milieubeleidsoverwegingen" aan belasting kunnen onderwerpen.[23] Richtlijn 2003/96 sluit dus het risico van dubbele belasting niet uit[24], aangezien de lidstaten de mogelijkheid hebben om aan de elektriciteitsbelasting een extra belasting op milieuonvriendelijke brandstoffen toe te voegen[25]. In overeenstemming met de in

16 Zie arrest van 14 januari 2021, Commissie/Italië (Bijdrage voor de aankoop van motorbrandstoffen) (C-63/19, EU:C:2021:18, punt 75 en aldaar aangehaalde rechtspraak), alsmede mijn conclusie in de zaak RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, punten 25 en 26).

17 PB 1997, C 139, blz. 14.

18 Zie arrest van 16 oktober 2019, UPM France (C-270/18, EU:C:2019:862, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak), alsmede mijn conclusie in de zaak RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, punt 47).

19 Arrest van 16 oktober 2019, UPM France (C-270/18, EU:C:2019:862, punt 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

20 Arrest van 7 maart 2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, punten 24 en 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

21 Arrest van 7 maart 2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

22 Zie arrest van 30 januari 2020, Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak), alsmede mijn conclusie in de zaak RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, punten 46 en 48).

23 Zie in die zin arrest van 16 oktober 2019, UPM France (C-270/18, EU:C:2019:862, punt 52 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Ik merk op dat de Commissie op 14 juli 2021 een nieuw voorstel heeft ingediend voor een richtlijn van de Raad tot herstructurering van de Unieregeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit [COM(2021) 563 final]. Volgens dit voorstel wordt artikel 14 van richtlijn 2003/96 ingetrokken. Het voorgestelde nieuwe artikel 13 van die richtlijn zou echter in wezen de huidige inhoud van artikel 14, lid 1, onder a), van die richtlijn overnemen.

24 Zie in die zin arrest van 7 maart 2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

25 Zie in die zin arrest van 4 juni 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, EU:C:2015:354, punt 51).

punt 35 van deze conclusie genoemde rechtspraak kan artikel 14, lid 1, onder a), tweede zin, van die richtlijn echter niet extensief worden uitgelegd, omdat anders de bij die richtlijn ingevoerde geharmoniseerde belastingheffing elk nuttig effect zou worden ontnomen.

38. In het onderhavige geval blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat bij wet 22/2005, waarbij richtlijn 2003/96 in de Spaanse rechtsorde is omgezet, de belasting op kolen is ingevoerd. Wet 38/1992 bepaalde met name in artikel 79, lid 2, dat handelingen die de uitslag tot verbruik van kolen vormden, van accijns waren vrijgesteld wanneer zij betrekking hadden op het gebruik van kolen voor onder meer de productie van elektriciteit en warmtekrachtkoppeling. Deze bepaling werd afgeschaft bij wet 15/2012, waarin redenen van milieubescherming werden aangevoerd, met als gevolg dat de belasting op kolen van toepassing werd op het gebruik van kolen voor de productie van elektriciteit en de warmtekrachtkoppeling van elektriciteit en warmte. Voorts is bij wet 15/2012 het bedrag van de kolenbelasting verhoogd van 0,15 EUR tot 0,65 EUR per gigajoule.

39. In die zin heeft het Koninkrijk Spanje, zoals uitdrukkelijk vermeld in de preambule van wet 15/2012, gebruik willen maken van de in artikel 14, lid 1, onder a), tweede zin, van richtlijn 2003/96 geboden mogelijkheid om in afwijking van de bij de eerste zin van die bepaling ingevoerde vrijstellingsregeling een belastingregeling in te voeren „uit milieubeleidsoverwegingen" voor kolen die worden gebruikt voor de productie van elektriciteit. Deze lidstaat heeft dus voorzien in een dubbele belasting op elektriciteit, namelijk enerzijds op steenkool die wordt gebruikt voor de productie van elektriciteit en anderzijds op de gedistribueerde elektriciteit.

40. In deze context wenst de verwijzende rechter te verifiëren of de toepassing van de kolenbelasting op voor de elektriciteitsproductie gebruikte kolen in overeenstemming is met artikel 14, lid 1, onder a), tweede zin, van richtlijn 2003/96, aangezien deze belasting is ingevoerd uit milieubeleidsoverwegingen. In dit verband verwijst die rechter naar de rechtspraak van het Hof betreffende artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118, volgens welke bepaling de lidstaten voor specifieke doeleinden aanvullende indirecte belastingen mogen heffen op accijnsproducten, mits daarbij de Unierechtelijke belastingvoorschriften inzake de accijns of de btw in acht worden genomen. De verwijzende rechter vraagt zich af of de kolenbelasting een „specifiek doel" nastreeft, hetgeen zijns inziens zowel vereist is in het kader van de toepassing van artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118 als in het kader van de toepassing van artikel 14, lid 1, onder a), tweede zin, van richtlijn 2003/96.

41. In het licht van de door de verwijzende rechter gestelde vragen acht ik het nuttig om de rechtspraak van het Hof betreffende artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118 in herinnering te brengen, alvorens te onderzoeken of deze rechtspraak naar analogie kan worden toegepast op artikel 14, lid 1, onder a), tweede zin, van richtlijn 2003/96.

42. Zoals het Hof heeft opgemerkt, staat artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118, dat beoogt rekening te houden met de diversiteit van de desbetreffende fiscale tradities van de lidstaten en het veelvuldige gebruik van indirecte belastingen voor de uitvoering van niet-budgettair beleid, de lidstaten toe om naast de minimumaccijns ook andere indirecte belastingen met specifieke doeleinden in te stellen.[26] Het begrip „andere indirecte belastingen" in de zin van deze bepaling ziet dus op indirecte belastingen op het verbruik van de in artikel 1, lid 1, van die richtlijn genoemde producten die geen „accijns" zijn in de zin van laatstgenoemde bepaling en die voor specifieke doeleinden worden geheven.[27]

[26] Beschikking van 7 februari 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, punt 20 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[27] Arrest van 3 maart 2021, Promociones Oliva Park (C-220/19, EU:C:2021:163, punt 48 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

43. Volgens de rechtspraak van het Hof mogen de lidstaten volgens artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118 onder twee voorwaarden andere indirecte belastingen op accijnsgoederen heffen. Ten eerste moeten deze belastingen voor specifieke doeleinden worden geheven en ten tweede moeten daarbij de Unierechtelijke belastingvoorschriften inzake de accijns of de btw in acht worden genomen wat betreft de vaststelling van de maatstaf van heffing en de berekening, de verschuldigdheid en de controle van de belasting, met dien verstande dat de bepalingen betreffende vrijstellingen niet tot die belastingvoorschriften behoren. Deze twee voorwaarden, die beogen te voorkomen dat extra indirecte belastingen het handelsverkeer onnodig belemmeren, zijn – zoals blijkt uit de formulering van artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118 – cumulatief van aard. [28]

44. Wat de eerste voorwaarde betreft, blijkt uit de vaste rechtspraak van het Hof dat een specifieke doelstelling in de zin van deze bepaling een andere is dan een zuiver budgettaire doelstelling. Aangezien echter elke belasting noodzakelijkerwijs een begrotingsdoel nastreeft, kan het enkele feit dat een belasting een begrotingsdoel nastreeft op zich niet volstaan om uit te sluiten dat deze belasting ook een specifiek doel in de zin van artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118 heeft, zonder dat die bepaling daardoor inhoudsloos wordt. Om te worden geacht een specifiek doel in de zin van die bepaling na te streven, moet een belasting dus op zichzelf gericht zijn op het waarborgen van het aangevoerde specifieke doel. [29] Dit is met name het geval wanneer de opbrengst van de belasting moet worden gebruikt om de milieukosten te verminderen die specifiek verband houden met het verbruik van de door de belasting geheven elektriciteit en om de territoriale en sociale samenhang te bevorderen, zodat er een rechtstreeks verband bestaat tussen het gebruik van de opbrengst en het doel van de betrokken belasting. [30]

45. Volgens vaste rechtspraak van het Hof kan de omstandigheid dat vooraf is bepaald dat de opbrengst van een belasting is bestemd voor de financiering van het door de autoriteiten van een lidstaat uitoefenen van aan hen verleende bevoegdheden weliswaar een factor vormen waarmee rekening moet worden gehouden om het bestaan van een specifiek doel vast te stellen, maar kan een dergelijke omstandigheid, die slechts verband houdt met de interne organisatie van de begroting van een lidstaat, als zodanig geen voldoende voorwaarde vormen, aangezien elke lidstaat kan besluiten om, ongeacht het beoogde doel, te eisen dat de opbrengst van een belasting voor de financiering van specifieke uitgaven wordt gebruikt. Indien dit niet het geval was, zou elk doel kunnen worden beschouwd als specifiek in de zin van artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118, waardoor de door deze richtlijn ingevoerde geharmoniseerde accijns elk nuttig effect zou verliezen en in strijd zou zijn met het beginsel dat een afwijkende bepaling als artikel 1, lid 2, strikt moet worden uitgelegd. [31]

46. Ten slotte kan een heffing op accijnsproducten, bij gebreke van een dergelijk vooraf vastgesteld mechanisme voor de toerekening van de opbrengsten, slechts worden geacht een specifiek doel in de zin van artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118 na te streven indien die heffing, wat haar structuur betreft en met name het belastbare feit of het belastingtarief, is ontworpen op zodanige wijze dat het gedrag van de belastingplichtigen zodanig wordt beïnvloed dat het

[28] Beschikking van 7 februari 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, punten 21 en 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[29] Beschikking van 7 februari 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, punten 23-25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[30] Arrest van 25 juli 2018, Messer France (C-103/17, EU:C:2018:587, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[31] Beschikking van 7 februari 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

aangevoerde specifieke doel wordt bereikt, bijvoorbeeld door de betrokken producten zwaar te belasten om het verbruik ervan te ontmoedigen [32] of door het gebruik van andere producten waarvan de effecten minder schadelijk zijn voor het milieu aan te moedigen [33].

47. In het licht van deze rechtspraak van het Hof acht ik het van belang een duidelijk onderscheid te maken tussen enerzijds de krachtens richtlijn 2003/96 opgelegde belastingen en anderzijds de in artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118 bedoelde andere indirecte belastingen op accijnsgoederen. Zoals blijkt uit artikel 1, lid 1, van laatstgenoemde richtlijn, wordt bij die richtlijn de algemene regeling vastgesteld ter zake van de directe of indirecte heffing van accijns op het verbruik van bepaalde accijnsgoederen, waaronder „energieproducten en elektriciteit vallende onder richtlijn [2003/96]". Met andere woorden, energieproducten die onder het toepassingsgebied van richtlijn 2003/96 vallen, worden onder de in die richtlijn vastgestelde voorwaarden belast, terwijl de lidstaten krachtens artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118 naast deze belasting nog andere indirecte belastingen voor een specifiek doel kunnen vaststellen.

48. In casu wordt niet betwist dat de belasting op kolen binnen de werkingssfeer van richtlijn 2003/96 valt. Zo heeft de verwijzende rechter erop gewezen dat deze belasting is ingevoerd bij wet 22/2005, waarbij deze richtlijn in de Spaanse rechtsorde is omgezet. In dezelfde geest heeft de Spaanse regering aangevoerd dat artikel 2 van deze richtlijn bepaalt dat het begrip „energieproducten" in de zin van de richtlijn de producten van de GN-codes 2701, 2702 en 2704 tot en met 2715 omvat, die betrekking hebben op kolen, en dat artikel 75 van wet 38/1992 bepaalt dat de producten van de GN-codes 2701, 2702, 2704, 2708, 2713 en 2714 als kolen worden beschouwd, zodat de belasting op kolen binnen de werkingssfeer van richtlijn 2003/96 valt.

49. Volgens de verwijzende rechter en Endesa stellen de richtlijnen 2003/96 en 2008/118 eisen die voor de belasting van aan accijns onderworpen energieproducten als gelijkwaardig kunnen worden beschouwd, aangezien milieubeleidsoverwegingen in de zin van eerstgenoemde richtlijn een van de in laatstgenoemde richtlijn genoemde specifieke doeleinden vormen. Ik ben het niet eens met deze uitleg. Zoals in punt 47 van deze conclusie is opgemerkt, bestaan er namelijk verschillen tussen de belastingregelingen die bij deze richtlijnen zijn ingesteld: de eerste is verplicht en de tweede facultatief, mits aan bepaalde voorwaarden wordt voldaan. In dit verband is het van belang op te merken dat de formulering van artikel 14, lid 1, onder a), tweede zin, van richtlijn 2003/96 geen melding maakt van de noodzaak van het bestaan van „specifieke doeleinden". De rechtspraak van het Hof aangaande het „specifieke doel" dat met een andere indirecte belasting op accijnsgoederen in de zin van artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118 moet worden nagestreefd, kan volgens mij dan ook niet naar analogie worden toegepast op een belasting die onder artikel 14, lid 1, onder a), tweede zin, van richtlijn 2003/96 valt. Deze analyse sluit naadloos aan bij de rechtspraak van het Hof betreffende artikel 1, lid 3, van richtlijn 2008/118, dat de mogelijkheid voor de lidstaten om belastingen te heffen op andere producten dan die waarop de geharmoniseerde accijnsregeling van toepassing is, slechts afhankelijk stelt van de voorwaarde dat deze heffingen geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met de grensoverschrijding in het handelsverkeer tussen de lidstaten. Zoals het Hof heeft opgemerkt,

[32] Beschikking van 7 februari 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[33] Zie in die zin arrest van 27 februari 2014, Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2014:108, punt 32). Over de aanpak van het Hof met betrekking tot de uitlegging van artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118, zie Pitrone, F., „Defining ‚Environmental Taxes': Input from the Court of Justice of the European Union", Bulletin for International Taxation, deel 69, nr. 1, 2015, blz. 58-64. Zie voor het bestaan van een niet-budgettair „specifiek doel" de conclusie van advocaat-generaal Wahl in de zaak Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2013:694, punten 17-32).

bepaalt artikel 1, lid 3, anders dan artikel 1, lid 2, van die richtlijn, gelezen in het licht van overweging 4[34], immers niet dat de betrokken belastingen andere belastingen dan geharmoniseerde accijnzen moeten zijn *of dat zij specifieke doeleinden moeten nastreven*[35].

50. In het kader van artikel 14, lid 1, onder a), tweede zin, van richtlijn 2003/96 hoeft dus met name niet te worden nagegaan of er een rechtstreeks verband bestaat tussen het gebruik van de opbrengst en het doel van de betrokken belasting.[36] Alleen de motivering van de betrokken belasting dient te worden onderzocht, namelijk of deze daadwerkelijk is ingevoerd „uit milieubeleidsoverwegingen", welke overwegingen een autonoom begrip van het Unierecht vormen. In dit verband ben ik van mening dat het niettemin mogelijk is een beroep te doen op de rechtspraak van het Hof betreffende artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118 en erop te wijzen dat een belasting bijdraagt aan de bescherming van het milieu indien zij qua structuur, met name de belastinggrondslag of het belastingtarief, op zodanige wijze is ontworpen dat het gedrag van de belastingbetalers zodanig wordt beïnvloed dat het milieu beter wordt beschermd, bijvoorbeeld door de betrokken producten zwaar te belasten om het verbruik ervan te ontmoedigen of door het gebruik aan te moedigen van andere producten waarvan de effecten minder schadelijk zijn voor het milieu.[37]

51. Een dergelijke uitleg wordt ondersteund door verordening (EU) nr. 651/2014[38] waarbij bepaalde categorieën steun met de interne markt verenigbaar worden verklaard[39]. Volgens artikel 44, lid 1, van die verordening zijn steunregelingen in de vorm van kortingen op milieubelastingen die voldoen aan de voorwaarden van richtlijn 2003/96 verenigbaar met de interne markt in de zin van artikel 107, lid 3, VWEU en zijn zij van de aanmeldingsverplichting van artikel 108, lid 3, VWEU vrijgesteld, mits aan bepaalde voorwaarden is voldaan. Artikel 2, punt 119, van de verordening definieert een „milieubelasting" als een „belasting met een bijzondere heffingsgrondslag die een duidelijk negatief milieueffect heeft, of die bepaalde activiteiten, goederen of diensten wil belasten zodat de milieukosten in de prijs ervan kunnen worden opgenomen en/of de producenten en verbruikers worden toegeleid naar activiteiten die milieuvriendelijker zijn".

52. In de onderhavige zaak wenst de verwijzende rechter te vernemen of de in de nationale regeling vastgestelde belasting op het verbruik van kolen voor de productie van elektriciteit in overeenstemming is met richtlijn 2003/96. Dienaangaande zij opgemerkt dat wanneer het Hof wordt verzocht om een prejudiciële beslissing over de vraag of een belasting door een lidstaat is ingevoerd uit milieubeleidsoverwegingen in de zin van artikel 14, lid 1, onder a), tweede zin, van

[34] Volgens deze overweging mogen „[a]ccijnsgoederen […] voor specifieke doeleinden aan andere indirecte belastingen worden onderworpen. In dergelijke gevallen dienen de lidstaten evenwel enkele essentiële elementen van de communautaire voorschriften betreffende indirecte belastingen in acht te nemen, teneinde geen afbreuk te doen aan het nut ervan."

[35] Zie arrest van 12 februari 2015, Oil Trading Poland (C-349/13, EU:C:2015:84, punten 33 en 34). Het Hof komt tot de slotsom dat artikel 1, lid 3, van richtlijn 2008/118 zich er als zodanig niet tegen verzet dat de lidstaten op andere producten dan die waarop de geharmoniseerde accijnsregeling van toepassing is, een belasting heffen waarvoor dezelfde regels gelden als voor die regeling.

[36] Zie de in punt 44 van deze conclusie aangehaalde rechtspraak.

[37] In dezelfde geest merk ik op dat ik in mijn conclusie in de zaak RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, punt 48) met betrekking tot de doelstelling inzake milieubescherming heb aangegeven dat het algemeen bekend is dat de productie van elektriciteit uit bruinkool talrijke verplichtingen meebrengt die voortvloeien uit de milieuregelgeving en gericht zijn op een zo schoon mogelijk gebruik van energieproducten, en dat derhalve niet kan worden uitgesloten dat de in casu aan de orde zijnde vrijstelling afbreuk doet aan de uitvoering van die verplichtingen, wanneer zij betrekking hebben op de verwerking van het energieproduct met behulp van elektriciteit, teneinde een groenere energieproductie mogelijk te maken.

[38] Verordening van de Commissie van 17 juni 2014 waarbij bepaalde categorieën steun op grond van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag met de interne markt verenigbaar worden verklaard (PB 2014, L 187, blz. 1).

[39] Over het verband tussen richtlijn 2003/96 en staatssteun als bedoeld in artikel 107 VWEU, zie Villar Ezcurra, M., en 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" in Weishaar, S. E., *The Green Market Transition: Carbon Taxes, Energy Subsidies and Smart Instrument Mixes*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham, 2017, blz. 143-156.

deze richtlijn, het veeleer tot taak heeft om de nationale rechter de criteria aan te reiken aan de hand waarvan hij kan bepalen of met de betrokken belasting daadwerkelijk een dergelijk doel wordt nagestreefd, dan om zelf die beoordeling te verrichten, temeer daar het Hof niet altijd over de daarvoor noodzakelijke gegevens beschikt. [40]

53. In deze context merkt de verwijzende rechter in de eerste plaats op dat in de Spaanse nationale regeling, die voorziet in een belasting op kolen die worden gebruikt voor de productie van elektriciteit, wordt gesteld dat deze de bescherming van het milieu tot doel heeft. Endesa is harerzijds van mening dat die rechtvaardiging slechts schijnbaar is, met het oog op de naleving van het Unierecht, en dat het werkelijke doel van wet 15/2012 uitsluitend de verhoging van de belastingopbrengsten was. Dienaangaande merk ik op dat de nationale rechter in zijn beslissing een deel van de preambule van deze wet heeft geciteerd [41], waaruit blijkt dat de Spaanse wetgever met de vaststelling van deze wet het milieu wilde beschermen. Het Koninkrijk Spanje rechtvaardigde aldus de invoering van de kolenbelasting „uit milieubeleidsoverwegingen". Zoals vermeld in punt 50 van deze conclusie moet de betrokken belasting echter, om te voldoen aan artikel 14, lid 1, onder a), tweede zin, van richtlijn 2003/96, daadwerkelijk zorgen voor een betere bescherming van het milieu.

54. In de tweede plaats is de verwijzende rechter, onder verwijzing naar de tweede aanvullende bepaling van wet 15/2012, van oordeel dat de kolenbelasting een uitsluitend budgettair doel heeft, namelijk de financiering van de kosten van het Spaanse elektriciteitsnet. Een dergelijk argument houdt verband met de uitlegging van het begrip „specifieke doeleinden" in de zin van artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118. Zoals is vermeld in de punten 49 en 50 van deze conclusie, is het evenwel niet nodig dit begrip toe te passen in het kader van artikel 14, lid 1, onder a), tweede zin, van richtlijn 2003/96 en met name na te gaan of er een rechtstreeks verband bestaat tussen het gebruik van de opbrengst en het doel van de kolenbelasting. Ik voeg daaraan toe dat de Spaanse regering heeft aangevoerd dat die tweede aanvullende bepaling niet naar de kolenbelasting verwijst en dat de in die bepaling bedoelde belastingen de drie nieuwe belastingen zijn die zijn ingevoerd bij wet 15/2012 [42]. Volgens de Spaanse regering valt de kolenbelasting dus in ieder geval niet onder de tweede aanvullende bepaling van die wet.

55. In de derde plaats zet de verwijzende rechter uiteen dat de structuur van de kolenbelasting niet in overeenstemming is met de in de preambule van wet 15/2012 aangekondigde milieudoelstelling, aangezien het tarief van deze belasting is vastgesteld op basis van de verbrandingswaarde van de voor de elektriciteitsproductie gebruikte kolen. In dit verband wijs ik erop dat artikel 10, lid 1, van richtlijn 2003/96 bepaalt dat met ingang van 1 januari 2004 de minimumbelastingniveaus voor elektriciteit worden vastgesteld zoals beschreven in bijlage I, tabel C, bij die richtlijn, zowel voor zakelijk als voor niet-zakelijk verbruik. Wat echter kolen en cokes betreft, wordt in verschillende taalversies van die tabel C, getiteld „Minimumbelastingniveaus voor verwarmingsbrandstoffen en elektriciteit", namelijk de Engelse, de Estse, de Kroatische, de Duitse, de Letse, de Litouwse, de Hongaarse, de Maltese, de Poolse, de Roemeense en de Sloveense versie, uitdrukkelijk verwezen naar de „bruto verbrandingswaarde" van kolen en cokes. Zelfs indien de Spaanse versie van tabel C deze verbrandingswaarde niet vermeldt, doet het feit dat de Spaanse wetgever deze als referentie heeft genomen voor de belasting op het gebruik van kolen, dan ook niet af aan het feit dat de kolenbelasting kan zijn vastgesteld uit milieubeleidsoverwegingen.

[40] Zie naar analogie beschikking van 7 februari 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[41] Zie punt 16 van deze conclusie.

[42] Zie punt 18 van deze conclusie.

56. In de vierde plaats merkt de verwijzende rechter op dat de opbrengst van de kolenbelasting niet bedoeld is om de milieueffecten van het gebruik van kolen voor de productie van elektriciteit te verminderen. Zoals evenwel blijkt uit punt 50 van deze conclusie, draagt een belasting bij aan de bescherming van het milieu indien zij qua structuur, en met name de belastinggrondslag of het belastingtarief, zodanig is opgezet dat het gedrag van de belastingplichtigen zodanig wordt beïnvloed dat het milieu beter wordt beschermd, bijvoorbeeld door de betrokken producten zwaar te belasten zodat het verbruik ervan wordt ontmoedigd of door het gebruik aan te moedigen van andere producten waarvan de gevolgen minder schadelijk zijn voor het milieu. Het staat aan de verwijzende rechter om na te gaan of dit in casu het geval is met de kolenbelasting. In dit verband acht ik het dienstig erop te wijzen dat de combinatie van de afschaffing van de vrijstelling van de kolenbelasting en de verhoging van het belastingtarief voor kolen een middel is om het gebruik van kolen voor de productie van elektriciteit te helpen ontmoedigen en andere, minder vervuilende energiebronnen te bevorderen, en dat de afschaffing van deze vrijstelling volgens de Commissie in de praktijk inderdaad gevolgen lijkt te hebben gehad voor de hoeveelheid elektrische energie die in Spanje uit kolen wordt geproduceerd.

57. In de vijfde plaats vraagt de verwijzende rechter zich af of de milieudoelstelling wordt bereikt door het enkele feit dat belastingen worden geheven op bepaalde niet-hernieuwbare energieproducten en niet op het gebruik van producten die minder schadelijk voor het milieu worden geacht. Wat deze vraag betreft, blijkt uit het vorige punt van deze conclusie dat een belasting die het verbruik van een product dat schadelijk is voor het milieu ontmoedigt of het gebruik van andere producten waarvan de effecten minder schadelijk zijn voor het milieu aanmoedigt, bijdraagt aan de bescherming van het milieu. In dit geval heeft de Spaanse regering geoordeeld dat steenkool een vervuilende energie is die moet worden belast wanneer zij wordt gebruikt voor de opwekking van elektriciteit. In die zin ben ik van mening dat die regering, door het verbruik van steenkool – waarvan bekend is dat het zeer schadelijk is voor het milieu[43] – te ontmoedigen, heeft beoogd het milieu te beschermen in de zin van artikel 14, lid 1, onder a), tweede zin, van richtlijn 2003/96.

58. Ten slotte wordt in de zesde plaats aangegeven dat Endesa betoogt dat er weliswaar een kolenbelasting is ingevoerd, maar dat de Spaanse regering vervolgens de vrijstelling voor bij de elektriciteitsproductie gebruikte minerale oliën opnieuw heeft ingevoerd. Dit toont volgens Endesa aan dat er geen sprake is van een werkelijk milieudoel. Naar mijn mening moet de toetsing van een belasting aan artikel 14, lid 1, onder a), tweede zin, van richtlijn 2003/96 echter van geval tot geval worden verricht. Is de belasting ingevoerd „uit milieubeleidsoverwegingen", dan valt zij binnen de werkingssfeer van deze bepaling, zelfs indien andere vervuilende producten die voor de productie van elektriciteit worden gebruikt niet worden belast.

59. Gelet op het voorgaande ben ik van mening dat artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96 aldus moet worden uitgelegd dat een nationale wettelijke regeling op grond waarvan belasting wordt geheven op kolen die worden gebruikt voor de productie van elektriciteit, voldoet aan de voorwaarde dat de belasting wordt ingevoerd „uit milieubeleidsoverwegingen" wanneer de nationale wetgever zich bij de invoering van die belasting heeft beroepen op de bescherming van het milieu, er in de structuur van de belasting – waarvan het tarief wordt vastgesteld op basis van de verbrandingswaarde van steenkool – geen milieudoelstelling is opgenomen, de opbrengst van

[43] Zie met name deel III van het zesde evaluatieverslag van de Intergouvernementele Werkgroep inzake klimaatverandering (IPCC), gepubliceerd in april 2022, waarvan een samenvatting (in het Engels) te vinden is op https://www.ipcc.ch/report/ar6/wg3/downloads/report/IPCC_AR6_WGIII_SummaryForPolicymakers.pdf.

de belasting wordt aangewend voor de financiering van de kosten van het nationale elektriciteitsnet en het gebruik van andere energieproducten die als minder schadelijk voor het milieu worden beschouwd niet wordt belast.

V. Conclusie

60. In het licht van het voorgaande geef ik het Hof in overweging de door de Audiencia Nacional gestelde prejudiciële vragen als volgt te beantwoorden:

„Artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96/EG van de Raad van 27 oktober 2003 tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit

moet aldus worden uitgelegd dat

een nationale wettelijke regeling op grond waarvan belasting wordt geheven op kolen die worden gebruikt voor de productie van elektriciteit, voldoet aan de voorwaarde dat de belasting wordt ingevoerd ‚uit milieubeleidsoverwegingen' wanneer de nationale wetgever zich bij de invoering van die belasting heeft beroepen op de bescherming van het milieu, er in de structuur van de belasting – waarvan het tarief wordt vastgesteld op basis van de verbrandingswaarde van steenkool – geen milieudoelstelling is opgenomen, de opbrengst van de belasting wordt aangewend voor de financiering van de kosten van het nationale elektriciteitsnet en het gebruik van andere energieproducten die als minder schadelijk voor het milieu worden beschouwd niet wordt belast."