CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
A. RANTOS
van 25 januari 2024[1]

Zaak C-743/22

DISA SUMINISTROS Y TRADING S.L.U. (DISA)
tegen
Agencia Estatal de la Administración Tributaria

[verzoek van de Tribunal Supremo (hoogste rechter in burgerlijke en strafzaken, Spanje) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Belasting op energieproducten en elektriciteit – Richtlijn 2003/96/EG – Artikel 5 – Accijns op minerale oliën – Regionaal accijnstarief voor minerale oliën boven op het nationale accijnstarief – Gedifferentieerde accijnstarieven op het grondgebied van een lidstaat naargelang van de regio waar het product wordt verbruikt”

I. Inleiding

1. Het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 5 van richtlijn 2003/96/EG[2].

2. Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen DISA Suministros y Trading, SLU (hierna: „DISA” of „verzoekster”) en de Agencia Estatal de la Administración Tributaria (nationale belastingdienst, Spanje) naar aanleiding van verzoeksters verzoeken om teruggaaf van de belastingen die waren betaald op basis van het tarief van de aanvullende belasting van een autonome regio op de accijns op minerale oliën (impuesto especial sobre hidrocarburos; hierna: „IEH”).

3. Deze zaak biedt het Hof de gelegenheid om te verduidelijken of op grond van richtlijn 2003/96, los van het feit dat de daarin neergelegde minimumbelastingniveaus dienen te worden geëerbiedigd, een uniform belastingniveau op het gehele grondgebied van een lidstaat dient te gelden, dan wel of die richtlijn de lidstaten speelruimte laat om voor hetzelfde product en hetzelfde verbruik verschillende accijnstarieven vast te stellen, naargelang van de regio op het nationale grondgebied waar dat product zal worden verbruikt.

[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). Het verzoek om een prejudiciële beslissing verwijst enkel naar de versie van deze richtlijn die van toepassing is op het hoofdgeding, dat betrekking heeft op de jaren 2013, 2014 en 2015. Latere wijzigingen en herzieningen van deze richtlijn worden niet in het verzoek vermeld.

II. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

1. Richtlijn 2003/96

4. In de overwegingen 2 tot en met 5, 9, 10, 15 en 24 van richtlijn 2003/96 staat te lezen:

„(2) Het ontbreken van communautaire bepalingen om elektriciteit en andere energieproducten dan minerale oliën aan een minimumbelasting te onderwerpen, kan nadelig zijn voor de goede werking van de interne markt.

(3) Voor de goede werking van de interne markt en de verwezenlijking van de doelstellingen van het communautaire beleid in andere sectoren is het nodig dat op communautair niveau minimumbelastingniveaus worden vastgesteld voor de meeste energieproducten, met inbegrip van elektriciteit, aardgas en kolen.

(4) Aanmerkelijke verschillen tussen de door de lidstaten toegepaste nationale belastingniveaus kunnen nadelig blijken voor de goede werking van de interne markt.

(5) Door vaststelling van passende communautaire minimumbelastingniveaus kunnen bestaande verschillen in de nationale belastingniveaus kleiner worden gemaakt.

[…]

(9) De lidstaten moeten de flexibiliteit krijgen die nodig is om een aan de nationale context aangepast beleid te bepalen en uit te voeren.

(10) De lidstaten willen verschillende soorten belastingen op energieproducten en elektriciteit invoeren of handhaven. Daartoe moet het de lidstaten toegestaan zijn om voor de naleving van de communautaire minimumbelastingniveaus alle door hen geheven indirecte belastingen (de btw uitgezonderd) samen te tellen.

[…]

(15) In bepaalde omstandigheden of onder permanente voorwaarden moet het toegestaan zijn om, met inachtneming van de communautaire minimumbelastingniveaus en de regels van de interne markt en de mededinging, op eenzelfde product gedifferentieerde nationale belastingniveaus toe te passen.

[…]

(24) Het moet de lidstaten toegestaan zijn binnen hun grondgebied bepaalde andere vrijstellingen of verlagingen toe te passen, mits dit de goede werking van de interne markt niet schaadt en niet tot concurrentieverstoringen leidt.”

5. Artikel 1 van die richtlijn bepaalt:

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

6. Artikel 2, lid 1, onder b), van die richtlijn luidt:

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

[…]

b) producten van de GN-codes 2701, 2702 en 2704 tot en met 2715".

7. In artikel 3 van die richtlijn is bepaald:

„De verwijzingen naar ‚minerale oliën' en ‚accijnzen' in richtlijn 92/12/EEG (voor zover van toepassing op minerale oliën) zijn uit te leggen als verwijzingen naar alle energieproducten, elektriciteit en nationale indirecte belastingen bedoeld in artikel 2, respectievelijk artikel 4, lid 2, van de onderhavige richtlijn."

8. Artikel 4 van richtlijn 2003/96 luidt:

„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 (btw uitgezonderd), rechtstreeks of niet-rechtstreeks berekend over de hoeveelheid energieproducten en elektriciteit op het tijdstip van uitslag tot verbruik."

9. Artikel 5 van die richtlijn bepaalt:

„De lidstaten kunnen, onder fiscaal toezicht, gedifferentieerde belastingniveaus toepassen in de volgende gevallen, op voorwaarde dat deze belastingniveaus niet onder de bij deze richtlijn voorgeschreven minimumbelastingniveaus liggen en verenigbaar zijn met het Gemeenschapsrecht:

– wanneer de gedifferentieerde belastingniveaus rechtstreeks gekoppeld zijn aan de kwaliteit van het product;

– wanneer de gedifferentieerde belastingniveaus afhangen van kwantitatieve consumptieniveaus voor elektriciteit en energieproducten die voor verwarming worden gebruikt;

– voor de volgende vormen van gebruik: plaatselijk openbaar personenvervoer (taxi's inbegrepen), afvalinzameling, strijdkrachten en overheidsadministraties, gehandicapten, ziekenauto's;

– om onderscheid te maken tussen zakelijk en niet-zakelijk gebruik voor energieproducten en elektriciteit als bedoeld in de artikelen 9 en 10."

10. In artikel 6 van die richtlijn is bepaald:

„Het staat de lidstaten vrij aan de bij deze richtlijn voorgeschreven belastingvrijstellingen of -verlagingen uitvoering te geven:

a) rechtstreeks,

b) middels een gedifferentieerd belastingniveau

of

c) door het betaalde belastingbedrag geheel of gedeeltelijk terug te geven."

11. Artikel 19, leden 1 en 3, van die richtlijn luidt als volgt:

„1. Naast de bepalingen van de voorgaande artikelen, met name de artikelen 5, 15 en 17, kan de Raad op voorstel van de Commissie met eenparigheid van stemmen besluiten dat een lidstaat uit specifieke beleidsoverwegingen wordt gemachtigd verdere vrijstellingen of verlagingen in te voeren.

Een lidstaat die een dergelijke maatregel wenst in te voeren, stelt de Commissie daarvan in kennis en verstrekt haar tevens alle relevante en benodigde gegevens.

De Commissie onderzoekt het verzoek met inachtneming van, onder andere, de goede werking van de interne markt, de noodzaak eerlijke mededinging te verzekeren en het communautair gezondheids-, milieu-, energie- en vervoersbeleid.

[…]

3. Indien de Commissie van oordeel is dat de in lid 1 bedoelde vrijstellingen of verlagingen niet langer aanvaardbaar zijn, met name uit het oogpunt van eerlijke mededinging, verstoring van de werking van de interne markt, of het communautaire gezondheids-, milieu-, energie- en vervoersbeleid, dient zij bij de Raad passende voorstellen in. De Raad besluit daarover met eenparigheid van stemmen."

2. Richtlijn 2008/118

12. Artikel 1, leden 1 en 2, van richtlijn 2008/118/EG[3] luidt als volgt:

„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];

[…]

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

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."

B. Spaans recht

13. Artikel 50 ter van Ley 38/1992 (wet 38/1992 inzake accijnzen) van 28 december 1992 (hierna: „accijnswet"), met als opschrift „Belastingtarieven van de autonome regio", bepaalt in de op het hoofdgeding toepasselijke versie:

„1. De autonome regio's kunnen een regionaal tarief voor de accijns op minerale oliën vaststellen teneinde producten waarop de in de punten […] bedoelde belastingtarieven van toepassing zijn en die op hun respectieve grondgebieden worden gebruikt, aanvullend te belasten. Het regionale tarief wordt toegepast overeenkomstig de bepalingen van deze wet en met inachtneming van de in de wettelijke regeling voor de financiering van de autonome regio's vastgestelde grenzen en voorwaarden.

2. Het toe te passen regionale tarief is het tarief van de autonome regio op het grondgebied waarvan het eindgebruik van de belaste producten plaatsvindt. Voor de toepassing van dit artikel wordt ervan uitgegaan dat de producten op het grondgebied van een autonome regio worden gebruikt wanneer zij op een van de volgende plaatsen in ontvangst worden genomen:

[…]"

14. Artikel 50 ter van de accijnswet was in de boekjaren 2013 tot en met 2018 van kracht. Die bepaling is met ingang van 1 januari 2019 ingetrokken bij Ley 6/2018 de Presupuestos Generales del Estado para 2018 (wet 6/2018 op de staatsbegroting 2018) van 3 juli 2018. In de toelichting bij die wet staat met name het volgende te lezen:

„Wat accijnzen betreft, wordt het regionale accijnstarief voor minerale oliën geïntegreerd in het nationale accijnstarief teneinde de markteenheid op het gebied van brandstoffen te waarborgen zonder dat deze maatregel afdoet aan de middelen van de autonome regio's, dit alles binnen het Unierechtelijke kader."

III. Hoofdgeding, prejudiciële vraag en procedure bij het Hof

15. De marktdeelnemers in de sector logistiek CLH, TEPSA en SECICAR, die IEH-plichtig zijn, hebben voor 2013, 2014 en 2015 eigen aangiften ingediend en de verschuldigde IEH aan DISA doorberekend. DISA legt zich toe op de aankoop, verkoop, import en groothandel van aardolieproducten.

16. DISA heeft de IEH betaald en de belastingdienst verzocht om correctie van de aangiften van CLH, TEPSA en SECICAR en om teruggaaf van de bedragen berekend op basis van het aanvullende regionale accijnstarief voor minerale oliën dat de betrokken autonome regio had vastgesteld (hierna: „regionaal accijnstarief voor minerale oliën" of „regionaal IEH-tarief").

17. Ter ondersteuning van haar verzoek heeft DISA aangevoerd dat dit regionale tarief, als bedoeld in artikel 50 ter van de accijnswet die sinds 1 januari 2013 van kracht is, in strijd is met het Unierecht omdat het indruist tegen een aantal bepalingen van richtlijn 2003/96 en in het bijzonder artikel 5 ervan. Volgens DISA strookt dat tarief niet met de in die bepaling vastgestelde afwijkingen voor de toepassing van gedifferentieerde belastingtarieven en is het in strijd met het in die richtlijn nagestreefde doel van uniforme belastingheffing.

18. De belastingdienst heeft deze verzoeken afgewezen omdat het naar zijn mening niet aan hem was om te beslissen of de Spaanse regeling in strijd was met het Unierecht.

19. Daarop heeft verzoekster het afwijzende besluit aangevochten bij de Tribunal Económico-Administrativo Central (centrale rechter in economische en bestuurszaken, Spanje).

20. Vervolgens heeft verzoekster bij de kamer voor bestuursrechtelijke zaken van de Audiencia Nacional (nationaal hof, Spanje) beroep ingesteld tegen de afwijzing van haar bezwaren, welk beroep bij arrest van 25 november 2020 is verworpen. Deze rechter heeft opgemerkt dat hij naar aanleiding van de juridische twijfels over de uitlegging van richtlijn 2003/96 een verzoek om een prejudiciële beslissing zou kunnen indienen, maar heeft het verzoek om teruggaaf van de betaalde bedragen afgewezen omdat DISA niet had aangetoond dat zij deze accijnzen niet aan anderen had doorberekend, wat tot haar ongerechtvaardigde verrijking zou kunnen leiden.

21. Verzoekster heeft tegen het arrest van de Audiencia Nacional cassatieberoep ingesteld bij de Tribunal Supremo (hoogste rechter in burgerlijke en strafzaken, Spanje), de verwijzende rechter.

22. Deze rechter benadrukt dat de beslechting van het hoofdgeding afhangt van de uitlegging van richtlijn 2003/96 met betrekking tot het regionale accijnstarief op minerale oliën. Volgens hem wordt noch in de richtlijn zelf, noch in de rechtspraak van het Hof een duidelijke uitlegging geboden van artikel 5 van deze richtlijn wat betreft de vraag of en onder welke voorwaarden de richtlijn zich ertegen verzet dat voor de belasting op energieproducten en elektriciteit binnen een lidstaat voor een en hetzelfde product gedifferentieerde belastingtarieven worden geheven naargelang van de betrokken regio.

23. In die omstandigheden heeft de Tribunal Supremo de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Moet richtlijn [2003/96], en met name artikel 5 ervan, aldus worden uitgelegd dat deze zich verzet tegen een nationale bepaling als artikel 50 ter van [de accijnswet], die de autonome regio's toestaat om onderling gedifferentieerde tarieven voor de accijns op minerale oliën vast te stellen voor een en hetzelfde product?"

24. Verzoekster, de Spaanse regering en de Europese Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend bij het Hof.

IV. Analyse

A. Ontvankelijkheid van de prejudiciële vraag

25. Vóór het onderzoek van de prejudiciële vraag van de verwijzende rechter moet uitspraak worden gedaan over de door de Spaanse regering opgeworpen exceptie van niet-ontvankelijkheid.

26. Volgens deze regering is de prejudiciële vraag namelijk hypothetisch en moet zij daarom niet-ontvankelijk worden verklaard. Zij stelt dat de vraag of de betrokken nationale bepaling verenigbaar is met het Unierecht, nooit aan de orde is geweest bij de rechterlijke instanties waarbij het hoofdgeding eerder aanhangig was, en evenmin is onderzocht in het cassatieberoep bij de verwijzende rechter, aangezien dat cassatieberoep aanvankelijk enkel de vraag betrof of verzoekster bevoegd was om een terugvordering wegens onverschuldigde betaling in te stellen.

27. Dienaangaande zij eraan herinnerd dat er volgens vaste rechtspraak een vermoeden van relevantie rust op vragen over de uitlegging van het Unierecht die de nationale rechter heeft gesteld binnen het onder diens eigen verantwoordelijkheid geschetste wettelijke en feitelijke kader, ten aanzien waarvan het niet aan het Hof is de juistheid te onderzoeken. Het Hof kan slechts weigeren uitspraak te doen op een prejudiciële vraag van een nationale rechterlijke instantie wanneer duidelijk blijkt dat de gevraagde uitlegging van het Unierecht geen verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, of wanneer het vraagstuk van hypothetische aard is of het Hof niet beschikt over de feitelijke en juridische gegevens die noodzakelijk zijn om een nuttig antwoord te geven op de gestelde vragen. [4]

28. In casu houdt de vraag van de verwijzende rechter rechtstreeks verband met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, aangezien zij betrekking heeft op verzoeksters vordering tot teruggaaf van het bedrag dat overeenkomt met het door haar betaalde regionale deel van de IEH, op de grond dat dit deel in strijd is met richtlijn 2003/96, met name artikel 5 ervan. De verwijzende rechter merkt bovendien op dat de beslechting van het hoofdgeding afhangt van de uitlegging van deze richtlijn, aangezien hij krachtens het nationale recht inzake cassatieberoepen ten gronde uitspraak moet doen over de klacht. [5] Ten slotte komt uit de verwijzingsbeslissing duidelijk naar voren, en wordt door de Spaanse regering niet betwist, dat de door verzoekster ingediende verzoeken om teruggaaf betrekking hebben op een periode waarin artikel 50 ter van de accijnswet van kracht was.

29. Gelet op het voorgaande moet de door de Spaanse regering opgeworpen exceptie van niet-ontvankelijkheid worden afgewezen.

B. Ten gronde

30. De verwijzende rechter wenst met zijn prejudiciële vraag in wezen te vernemen of richtlijn 2003/96, met name artikel 5 ervan, zich verzet tegen een nationale regeling, zoals artikel 50 ter van de accijnswet, op grond waarvan autonome regio's onderling gedifferentieerde accijnstarieven voor minerale oliën mogen vaststellen, ook al zijn de door deze richtlijn voorgeschreven minimumbelastingtarieven in acht genomen.

[4] Arrest van 12 januari 2023, DOBELES HES (C-702/20 en C-17/21, EU:C:2023:1, punt 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[5] De verwijzende rechter benadrukt in dit verband dat DISA via een administratieve procedure heeft verzocht om teruggaaf van de accijnzen die zij op basis van het regionale IEH-tarief heeft betaald, met het argument dat die accijnzen in strijd waren met het Unierecht, en dat zij haar vordering bij de Audiencia Nacional en de verwijzende rechter heeft gehandhaafd.

1. Opmerkingen vooraf

31. Om te beginnen zij erop gewezen dat de onderhavige zaak zich kenmerkt door het feit dat elke Spaanse autonome regio krachtens de betrokken nationale bepaling boven op het nationale accijnstarief haar eigen regionale accijnstarief voor minerale oliën mocht vaststellen. [6]

32. Voorts heeft de Spaanse regering – zoals blijkt uit de in punt 14 hierboven uiteengezette nationale toepasselijke bepalingen – artikel 50 ter van de accijnswet, die van 2013 tot en met 2018 in Spanje van kracht was, gewijzigd en het aanvullende regionale tarief met ingang van 1 januari 2019 afgeschaft. [7] Na de afschaffing van dit tarief is in het Koninkrijk Spanje een ander systeem voor de financiering van de autonome regio's ingevoerd. Sindsdien geldt in heel Spanje een uniform tarief. [8]

2. Hoofdbestanddelen van de geharmoniseerde belasting van richtlijn 2003/96

33. Opgemerkt moet worden dat richtlijn 2003/96, zoals blijkt uit de overwegingen 2 tot en met 5 en 24, ertoe strekt om – door te voorzien in een geharmoniseerde regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit – de goede werking van de interne markt in de energiesector te bevorderen en in het bijzonder concurrentieverstoringen te voorkomen. [9] Met deze richtlijn moeten de verschillen tussen de nationale niveaus voor energiebelasting dan ook worden verkleind, omdat is vastgesteld dat die nadelig kunnen zijn voor de goede werking van de interne markt. [10]

34. Om dat doel te bereiken heeft de Uniewetgever de regels voor de belasting van energieproducten en elektriciteit niet volledig maar gedeeltelijk geharmoniseerd, en zijn bij die richtlijn slechts geharmoniseerde minimumbelastingniveaus vastgesteld. [11] Daartoe is in artikel 4, lid 1, van richtlijn 2003/96 bepaald dat de belastingniveaus die de lidstaten toepassen op de in artikel 2 ervan genoemde energieproducten en op elektriciteit, niet onder de bij deze richtlijn voorgeschreven minimumbelastingniveaus mogen liggen.

35. Aangezien aan de lidstaten de nodige ruimte moet worden gelaten om een aan de nationale context aangepast beleid vast te stellen en uit te voeren, en het tevens tot de bevoegdheid van elke lidstaat behoort om regelingen tot stand te brengen in verband met de uitvoering van richtlijn 2003/96, beschikken de lidstaten krachtens deze richtlijn echter over speelruimte en een beoordelingsmarge waar het gaat om accijnsrechten. [12] Die richtlijn bevat dan ook een aantal

6 Volgens de geldende nationale regeling bestond die belasting uit twee delen: een nationaal deel, met een eensluidend tarief voor het gehele nationale grondgebied, en een aanvullend regionaal deel, waarvan elke autonome regio het tarief voor op haar grondgebied gebruikte minerale oliën zelf mocht vaststellen.

7 Verzoekster en de Commissie betogen dat het Koninkrijk Spanje de bepaling van artikel 50 ter van de accijnswet heeft ingetrokken naar aanleiding van de dialoog tussen deze lidstaat en de Commissie, waarin de Commissie haar twijfels had geuit over de vraag of dit gedifferentieerde regionale tarief verenigbaar was met richtlijn 2003/96.

8 De Commissie heeft in haar opmerkingen aangegeven dat in de nieuwe nationale regeling is bepaald dat er slechts één accijnstarief van toepassing is op minerale oliën en de inkomsten worden verdeeld tussen de staat (42 %) en de autonome regio's (58 %).

9 Arrest van 30 januari 2020, Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak), alsook mijn conclusie in de zaak RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, punt 25).

10 Zie in die zin overweging 4 van richtlijn 2003/96 en conclusie van advocaat-generaal Richard de la Tour in de zaak Commissie/Italië (Bijdrage voor de aankoop van motorbrandstoffen) (C-63/19, EU:C:2020:596, punt 78).

11 Zie arrest van 30 januari 2020, Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, punt 26).

12 Zie arrest van 30 januari 2020, Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

bepalingen (waaronder met name de artikelen 5 en 7, en 15 tot en met 19) op grond waarvan de lidstaten onder bepaalde voorwaarden gedifferentieerde belastingtarieven, belastingvrijstellingen of accijnsverlagingen kunnen toepassen. [13]

3. Verenigbaarheid van de IEH met artikel 5 van richtlijn 2003/96

36. Wat artikel 5 van richtlijn 2003/96 betreft, moet worden vastgesteld dat in deze bepaling wordt uiteengezet in welke gevallen de lidstaten gedifferentieerde belastingtarieven op hetzelfde product mogen toepassen.

37. Meteen moet echter worden geconstateerd dat de toepassing van gedifferentieerde tarieven door verschillende regio's binnen een lidstaat a priori niet tot de in die bepaling bedoelde gevallen behoort. Geen van de in artikel 5 genoemde gevallen voorziet namelijk in de mogelijkheid van gedifferentieerde regionale accijnzen. De gebruikte formulering „in de volgende gevallen", waarmee wordt aangeduid in welke gevallen volgens deze bepaling gedifferentieerde belastingniveaus kunnen worden toegepast, lijkt bovendien geen enkele twijfel te laten bestaan over het feit dat het aantal gevallen waarin de lidstaten op hetzelfde product gedifferentieerde belastingtarieven kunnen toepassen, beperkt is. [14] Deze uitlegging blijkt ook uit overweging 15 van die richtlijn, waarin het volgende staat te lezen: „*In bepaalde omstandigheden* of onder permanente voorwaarden moet het toegestaan zijn om, met inachtneming van de communautaire minimumbelastingniveaus en de regels van de interne markt en de mededinging, op eenzelfde product gedifferentieerde nationale belastingniveaus toe te passen." [15]

38. Dienaangaande lijkt ook in de rechtspraak van het Hof te zijn bevestigd dat het bij de in artikel 5 van richtlijn 2003/96 genoemde gevallen gaat om een beperkt aantal, aangezien het Hof heeft verduidelijkt dat deze bepaling voorziet in gedifferentieerde belastingniveaus voor bepaalde, „in dat artikel *limitatief opgesomde*" gevallen. [16]

39. Niettemin moet – zoals de verwijzende rechter terecht opmerkt – worden vastgesteld dat de kwestie van uniforme accijnstarieven voor hetzelfde product en hetzelfde gebruik binnen een lidstaat in de huidige rechtspraak van het Hof over richtlijn 2003/96, en met name artikel 5 ervan, niet uitdrukkelijk is onderzocht.

40. Hoewel de Commissie in twee beroepen wegens niet-nakoming per regio gedifferentieerde accijnstarieven die vergelijkbaar zijn met die van het hoofdgeding, in het licht van richtlijn 2003/96 als litigieus heeft beschouwd [17], en de vraag of het krachtens die richtlijn was toegestaan om dergelijke gedifferentieerde regionale accijnstarieven toe te passen voorwerp van debat tussen de partijen is geweest, heeft het Hof zich in de bijbehorende arresten niet

[13] Zie arresten van 30 januari 2020, Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, punt 26), en 14 januari 2021, Commissie/Italië (Bijdrage voor de aankoop van motorbrandstoffen) (C-63/19, EU:C:2021:18, punt 75 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[14] Een lezing van de verschillende taalversies van richtlijn 2003/96 lijkt te bevestigen dat artikel 5 van die richtlijn een uitputtende lijst bevat van de gevallen waarin de lidstaten gedifferentieerde belastingtarieven voor hetzelfde product mogen vaststellen. In dit verband moet worden opgemerkt dat de formulering „in de volgende gevallen" in de verschillende taalversies van artikel 5 niet noemenswaardig uiteenloopt. Zo luidt de vertaling in de Duitse taalversie *in den folgenden Fällen*, in de Griekse taalversie *στις ακόλουθες περιπτώσεις*, in de Engelse taalversie *in the following cases*, en in de Italiaanse taalversie *nei seguenti casi*.

[15] Cursivering van mij.

[16] Zie in die zin arresten van 2 juni 2016, ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, punt 29), en 16 november 2023, Tüke Busz (C-391/22, EU:C:2023:892, punt 47). Het Hof heeft in punt 23 van zijn arrest van 22 december 2022, Shell Deutschland Oil (C-553/21, EU:C:2022:1030), de uitdrukking „*in bepaalde* in dat artikel *opgesomde gevallen*", zonder het woord „limitatief", gebruikt, maar die term komt wel weer voor in punt 47 van zijn recente arrest van 16 november 2023, Tüke Busz (C-391/22, EU:C:2023:892). Cursivering van mij.

[17] Zie in die zin de zaken die hebben geleid tot de arresten van 25 oktober 2012, Commissie/Frankrijk (C-164/11, EU:C:2012:665), en 14 januari 2021, Commissie/Italië (Bijdrage voor de aankoop van motorbrandstoffen) (C-63/19, EU:C:2021:18).

uitdrukkelijk over die vraag uitgesproken. Zo heeft het Hof in het arrest Commissie/Frankrijk enkel vastgesteld dat de Franse Republiek haar verplichtingen niet was nagekomen doordat zij haar belastingstelsel voor elektriciteit niet binnen de gestelde termijn had aangepast aan richtlijn 2003/96. In het arrest Commissie/Italië (Bijdrage voor de aankoop van motorbrandstoffen) hoefde het Hof evenmin een standpunt over die vraag in te nemen, omdat het van oordeel was dat de Commissie de door haar gestelde niet-nakoming niet had aangetoond. [18]

41. De in de onderhavige zaak gestelde prejudiciële vraag kan op twee manieren worden uitgelegd. Ten eerste kan zij, zoals de Spaanse regering betoogt, aldus worden uitgelegd dat artikel 5 van richtlijn 2003/96 zich niet verzet tegen tarieven die afhankelijk van de regio van de heffing op energieproducten zijn gedifferentieerd, mits deze tarieven niet onder de bij deze richtlijn voorgeschreven minimumbelastingniveaus liggen. Ten tweede kan die vraag, zoals verzoekster en de Commissie aanvoeren, aldus worden uitgelegd dat de uit artikel 5 van richtlijn 2003/96 voortvloeiende verplichting om op het gehele grondgebied van een lidstaat een uniform belastingniveau voor hetzelfde product toe te passen, geldt los van de voorwaarde dat dit niveau niet onder de bij deze richtlijn voorgeschreven minimumbelastingniveaus ligt.

42. Om de hiernavolgende redenen ben ik van mening dat de tweede uitlegging de voorkeur verdient.

43. In de eerste plaats zij eraan herinnerd dat de belasting van energieproducten en elektriciteit weliswaar slechts gedeeltelijk is geharmoniseerd en richtlijn 2003/96 de lidstaten een zekere speelruimte laat om een aan de nationale context aangepast beleid te kunnen uitvoeren, maar dat dit niet wegneemt dat deze speelruimte is afgebakend. Hieruit volgt dat van de aan de lidstaten geboden mogelijkheid om gedifferentieerde belastingtarieven, belastingvrijstellingen of accijnsverlagingen vast te stellen, slechts kan worden gebruikgemaakt met strikte inachtneming van de in de relevante bepalingen van die richtlijn gestelde voorwaarden. Zonder een dergelijke afbakening zou deze richtlijn immers zinloos zijn.

44. Artikel 5 van richtlijn 2003/96 vormt geen uitzondering op deze logica van afbakening, aangezien de bewoordingen van deze bepaling getuigen van de wil van de wetgever om grenzen te stellen aan de speelruimte waarover de lidstaten beschikken om verschillende tarieven voor hetzelfde product toe te passen, ongeacht of de bij deze richtlijn voorgeschreven minimumbelastingniveaus in acht zijn genomen. [19] Anders dan de Spaanse regering betoogt, biedt die richtlijn de lidstaten dus geen absolute vrijheid om de gedifferentieerde belastingniveaus vast te stellen die zij passend achten door zich op het enkele feit te beroepen dat het toegepaste tarief hoger blijft dan het opgelegde minimumtarief. Een dergelijke uitlegging zou artikel 5 van richtlijn 2003/96 elke bestaansreden ontnemen. Ik deel dan ook het standpunt van advocaat-generaal Richard de la Tour in zijn conclusie in de zaak Commissie/Italië (Bijdrage voor de aankoop van motorbrandstoffen) (C-63/19, EU:C:2020:596, punt 82), dat een lidstaat afwijkingen van het beginsel van één enkele belasting per product en per gebruik slechts kan toepassen in de gevallen waarin richtlijn 2003/96 uitdrukkelijk voorziet.

[18] Uit de vaststellingen van advocaat-generaal Richard de la Tour in punt 80 van zijn conclusie in die zaak blijkt evenwel dat „tussen partijen [(daaronder begrepen het Koninkrijk Spanje, dat aan de zijde van de Italiaanse Republiek had geïntervenieerd)] [vaststond] dat richtlijn 2003/96 vereist dat een minimumbelastingniveau en één enkel belastingniveau per product en per gebruik op het gehele grondgebied van een lidstaat in acht worden genomen” (C-63/19, EU:C:2020:596).

[19] Zie in die zin arrest van 16 november 2023, Tüke Busz (C-391/22, EU:C:2023:892, punten 46 en 47).

45. Voorts moet worden verduidelijkt dat artikel 5 niet de enige bepaling van richtlijn 2003/96 is op grond waarvan fiscale verschillen binnen een lidstaat zijn toegestaan. Krachtens artikel 19 van deze richtlijn mogen de lidstaten uit specifieke beleidsoverwegingen namelijk gedifferentieerde belastingtarieven invoeren door middel van verdere vrijstellingen of verlagingen, op voorwaarde dat de Raad, die op voorstel van de Commissie met eenparigheid van stemmen besluit, zich daartegen niet verzet. In dit verband moet worden vastgesteld dat de Raad krachtens die bepaling reeds een machtiging heeft verleend voor een aantal accijnsverlagingen voor bepaalde specifieke regio's of gebieden binnen een lidstaat. [20]

46. Volgens de Commissie en verzoekster moet een lidstaat voor de toepassing van een gedifferentieerd tarief in een bepaalde regio een beroep doen op artikel 19 van richtlijn 2003/96 en krachtens deze bepaling om toestemming verzoeken. De Spaanse regering betoogt daarentegen – zonder zich uit te spreken over de vraag of die toestemming moet worden verkregen – dat het feit dat belastingverlagingen op grond van artikel 19 van die richtlijn zijn toegestaan, op zich volstaat om aan te tonen dat regionale differentiatie krachtens deze bepaling wel degelijk mogelijk is.

47. Hoewel uit de bewoordingen zelf van artikel 5 van richtlijn 2003/96 niet duidelijk blijkt of de in deze bepaling bedoelde toestemmingsregeling enkel ziet op gevallen waarin de gedifferentieerde belastingheffing voortvloeit uit een vrijstelling of uit een verlaging die verder gaat dan de minimumtarieven, dan wel of dat artikel 5 ook is gericht op situaties als die in het hoofdgeding waarin de gedifferentieerde regionale belasting boven de minimumbelastingniveaus blijft, neemt dit niet weg dat een lidstaat hoe dan ook enkel van deze mogelijkheid gebruik kan maken indien hij daarvoor overeenkomstig artikel 19 van die richtlijn voorafgaande toestemming verkrijgt van de Raad, hetgeen in casu niet het geval is voor de Spaanse regering.

48. In de tweede plaats moet het argument van de Spaanse regering worden onderzocht dat artikel 50 ter van de accijnswet als uitdrukking van de politieke autonomie van de autonome regio's, die in de Spaanse grondwet is erkend en door artikel 4, lid 2, VEU wordt beschermd [21], de door die regering bepleite uitlegging van richtlijn 2003/96 rechtvaardigt.

49. In dit verband dient eraan te worden herinnerd dat de verdeling van de bevoegdheden binnen een lidstaat wordt beschermd door artikel 4, lid 2, VEU, volgens hetwelk de Unie verplicht is om de nationale identiteit van de lidstaten, die besloten ligt in hun politieke en constitutionele basisstructuren, waaronder die voor lokaal en regionaal zelfbestuur, te eerbiedigen. [22] Uit vaste rechtspraak van het Hof blijkt bovendien dat het elke lidstaat vrijstaat de bevoegdheden op nationaal vlak te verdelen en niet rechtstreeks toepasselijke Unierechtelijke handelingen via

[20] Zie in die zin uitvoeringsbesluit 2011/38/EU van de Raad van 18 januari 2011 waarbij Frankrijk overeenkomstig artikel 19 van richtlijn 2003/96 wordt gemachtigd een gedifferentieerd belastingniveau voor motorbrandstoffen toe te passen (PB 2011, L 19, blz. 13); uitvoeringsbesluit 2013/193/EU van de Raad van 22 april 2013 waarbij de Franse Republiek overeenkomstig artikel 19 van richtlijn 2003/96 wordt gemachtigd een gedifferentieerd belastingniveau voor motorbrandstoffen toe te passen (PB 2013, L 113, blz. 15), en uitvoeringsbesluit 2016/358/EU van de Raad van 8 maart 2016 waarbij de Franse Republiek overeenkomstig artikel 19 van richtlijn 2003/96 wordt gemachtigd een verlaagd belastingniveau toe te passen op benzine en gasolie gebruikt als motorbrandstof (PB 2016, L 67, blz. 35).

[21] De Spaanse regering stelt dat het ingevoerde stelsel, dat berust op de beginselen van autonomie en fiscale medeverantwoordelijkheid, de autonome regio's de bevoegdheid verleent om het niveau van bepaalde vormen van belasting vast te stellen, en dat met het regionale IEH-tarief de bevoegdheden van de autonome regio's worden gefinancierd, waaronder essentiële openbare dienstverlening op het gebied van gezondheidszorg, onderwijs en sociale diensten.

[22] Arrest van 21 december 2016, Remondis (C-51/15, EU:C:2016:985, punt 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

maatregelen van regionale of plaatselijke overheden te doen uitvoeren, voor zover die bevoegdheidsverdeling een juiste uitvoering van de betrokken Unierechtelijke handelingen mogelijk maakt. [23]

50. Evenwel moet worden vastgesteld dat geen van de bepalingen van richtlijn 2003/96, met inbegrip van artikel 5 ervan (zelfs wanneer de richtlijn in de in punt 44 hierboven voorgestelde zin wordt uitgelegd), afbreuk kan doen aan de in artikel 4, lid 2, VEU neergelegde beginselen. Met de vaststelling van een reeks bepalingen op grond waarvan de lidstaten, onder bepaalde voorwaarden, kunnen afwijken van de bij die richtlijn voorgeschreven minimumtarieven wordt namelijk niet alleen beoogd, in wezen, rekening te houden met de fiscale tradities van de lidstaten, maar ook de lidstaten in staat te stellen aan de nationale context aangepast beleid uit te voeren. [24] Ik ben dan ook van mening dat geen enkele lidstaat zich op de door artikel 4, lid 2, VEU geboden bescherming kan beroepen, noch op, met name, zijn interne organisatie en bevoegdheidsverdeling om een schending van het Unierecht te rechtvaardigen. Daarnaast kan niet iedere fiscale differentiatie op regionaal niveau, ongeacht het belang ervan, worden uitgelegd als een uiting van de nationale identiteit van een lidstaat, noch om die reden onvoorwaardelijk worden gerechtvaardigd. Dit zou slechts anders kunnen zijn indien elke autonome regio eventueel, krachtens de grondwet, de mogelijkheid zou hebben om een geheel ander belastingstelsel in te stellen, dat zelfstandig door die regio zou worden gedefinieerd.

51. In de derde plaats moet worden opgemerkt dat richtlijn 2003/96 tot doel heeft de goede werking van de interne markt in de energiesector te bevorderen. In beginsel kunnen de tarieven krachtens deze richtlijn verschillen tussen de lidstaten (mits deze niet onder de minimumtarieven liggen). Indien elke lidstaat evenwel – zonder enige begrenzing of enig controlemechanisme – op zijn nationale grondgebied en in zijn verschillende regio's gedifferentieerde tarieven mag toepassen, zelfs wanneer deze niet onder de minimumtarieven liggen, zou de goede werking van de interne markt kunnen worden aangetast doordat er nog meer fragmentatie ontstaat, waardoor het vrije verkeer van goederen in het gedrang komt. Bovendien kan het gevaar van belastingfraude niet worden uitgesloten.

52. In de vierde plaats bepaalt richtlijn 2008/118, waarbij de algemene regeling inzake de heffing van accijns is vastgesteld, in artikel 1, lid 2, dat op accijnsgoederen nog andere indirecte belastingen kunnen worden geheven. Krachtens dit artikel, dat de lidstaten uitdrukkelijk de mogelijkheid biedt om op elektriciteit en energieproducten nog andere belastingen te heffen, gelezen in samenhang met een aantal bepalingen van richtlijn 2003/96 [25], mag volgens de Spaanse regering een aanvullende belasting zoals de IEH worden geheven.

53. Niettemin zij eraan herinnerd dat de lidstaten krachtens artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118 op accijnsgoederen weliswaar indirecte belastingen mogen heffen die losstaan van de accijnsrechten, maar dat daartoe aan twee cumulatieve voorwaarden dient te zijn voldaan. Ten eerste moeten dergelijke belastingen *specifieke doeleinden* hebben en ten tweede moeten de belastingvoorschriften van de Unie 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. [26]

[23] Arrest van 16 juli 2009, Horvath (C-428/07, EU:C:2009:458, punt 50 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[24] Zie in deze zin punten 43-46 van deze conclusie.

[25] De Spaanse regering verwijst in dit verband naar de overwegingen 9 en 10 alsook artikel 4 van richtlijn 2003/96.

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

54. Wat meer bepaald het criterium van het specifieke doeleinde betreft, blijkt uit vaste rechtspraak van het Hof dat de opbrengsten van een aanvullende belasting weliswaar niet voor het specifieke doeleinde hoeven te worden bestemd, maar dat de belasting in kwestie qua structuur, met name de belastinggrondslag of het belastingtarief, zodanig moet zijn opgezet dat zij het gedrag van de belastingplichtigen beïnvloedt op een wijze die het mogelijk maakt om het ingeroepen specifieke doeleinde te verwezenlijken, 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 in verhouding tot het nagestreefde doel minder schadelijk zijn. [27]

55. Op basis van de gegevens van het dossier waarover het Hof beschikt, kan echter niet worden vastgesteld in hoeverre de opbrengsten van de aanvullende belastingschijf bestemd zijn voor een specifiek doeleinde, noch of deze belasting zodanig is opgezet dat het ingeroepen specifieke doeleinde kan worden verwezenlijkt (ervan uitgaande dat een dergelijk doeleinde bestaat). Nochtans lijkt dat voor de IEH niet het geval te zijn. Zoals blijkt uit de schriftelijke opmerkingen van de Spaanse regering, is het regionale IEH-tarief namelijk bestemd voor de algemene financiering van de bevoegdheden van de autonome regio's, zodat zij de opbrengsten vervolgens regionaal kunnen inzetten op de door hen gekozen beleidsterreinen.

56. In de vijfde en laatste plaats lijkt het Hof zich in zijn recente rechtspraak over richtlijn 2003/96 te hebben uitgesproken tegen de toepassing van een gedifferentieerde belasting per regio binnen een lidstaat. [28] Richtlijn 2003/96 biedt de lidstaten namelijk wel de mogelijkheid om gedifferentieerde belastingtarieven, belastingverlagingen en belastingvrijstellingen in te voeren, maar volgens de rechtspraak van het Hof moeten zij bij de uitoefening van de discretionaire bevoegdheid waarover zij krachtens de relevante bepalingen van die richtlijn (daaronder begrepen artikel 5 ervan) beschikken, het Unierecht en de algemene beginselen daarvan – waaronder met name het gelijkheidsbeginsel – in acht nemen. [29] Dit blijkt overigens uit de eigen bewoordingen van artikel 5 van die richtlijn, waarin uitdrukkelijk is bepaald dat de lidstaten gedifferentieerde belastingniveaus kunnen toepassen „op voorwaarde dat deze […] verenigbaar zijn met het [Unierecht]".

57. In dit verband moet worden opgemerkt dat de eerbiediging van het gelijkheidsbeginsel vereist dat, behoudens objectieve rechtvaardiging, vergelijkbare situaties niet verschillend en verschillende situaties niet gelijk worden behandeld. [30] Tenzij dit objectief gerechtvaardigd is, wat in de onderhavige zaak niet het geval lijkt te zijn, kan de a priori vergelijkbare situatie van twee belastingplichtige producenten van minerale oliën in dezelfde lidstaat verschillend worden behandeld indien deze producenten enkel op basis van een geografisch criterium ongelijk worden belast terwijl dat verschil in behandeling niet objectief gerechtvaardigd is.

[27] Zie in die zin arrest van 22 juni 2023, Endesa Generación (C-833/21, EU:C:2023:516, punt 46), alsook mijn conclusie in de zaak f6 Cigarettenfabrik (C-336/22, EU:C:2023:718, punten 49-51).

[28] Zie arrest van 9 september 2021, Hauptzollamt B (Facultatieve belastingverlaging) (C-100/20, EU:C:2021:716, punten 31-34).

[29] Zie in die zin arrest van 9 september 2021, Hauptzollamt B (Facultatieve belastingverlaging) (C-100/20, EU:C:2021:716, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en conclusie van advocaat-generaal Szpunar in de zaak Hauptzollamt B (Facultatieve belastingverlaging) (C-100/20, EU:C:2021:387, punten 73 en 74).

[30] Arresten van 30 januari 2020, Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en 9 september 2021, Hauptzollamt B (Facultatieve belastingverlaging) (C-100/20, EU:C:2021:716, punten 32-34).

58. Gelet op het voorgaande dient op de prejudiciële vraag van de verwijzende rechter te worden geantwoord dat richtlijn 2003/96, in het bijzonder artikel 5 ervan, aldus moet worden uitgelegd dat zij eraan in de weg staat dat de lidstaten een gedifferentieerd regionaal accijnstarief voor koolwaterstoffen vaststellen dat ertoe leidt dat eenzelfde product en eenzelfde gebruik per regio verschillend worden belast, behalve in de gevallen die in die richtlijn limitatief zijn opgesomd.

V. Conclusie

59. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vraag van de Tribunal Supremo te beantwoorden als volgt:

„Richtlijn 2003/96/EG van de Raad van 27 oktober 2003 tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit, in het bijzonder artikel 5 ervan,

moet aldus worden uitgelegd dat

zij eraan in de weg staat dat de lidstaten een gedifferentieerd regionaal accijnstarief voor koolwaterstoffen vaststellen dat ertoe leidt dat eenzelfde product en eenzelfde gebruik per regio verschillend worden belast, behalve in de gevallen die in die richtlijn limitatief zijn opgesomd."