



Datum van inontvangstneming : 10/06/2016

**Zaak C-215/16**

**Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie**

**Datum van indiening:**

18 april 2016

**Verwijzende rechter:**

Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha (Spanje)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

12 april 2016

**Verzoekende partij:**

Elecdey Carcelén, S.A.

**Verwerende partij:**

Comisión Superior de Hacienda de la Comunidad Autónoma de Castilla la Mancha

---

**Voorwerp van het hoofdgeding**

Bij op 27 februari 2014 ingesteld bestuursrechtelijke beroep vordert ELECDEY CARCELÉN, S.A. nietigverklaring van de beslissingen op de economisch-administratieve bezwaren met betrekking tot administratieve dossiers CSH 34/2012, CSH 54/2012 en CSH 122/2012.

**Voorwerp en rechtsgrondslag van het verzoek om een prejudiciële beslissing**

De verenigbaarheid met het aangevoerde Unierecht van de in het hoofdstuk over het nationale recht aangehaalde bepalingen van Ley 9/2011, de 21 de marzo[, por la que se crean el Canon Eólico y el Fondo para el Desarrollo Tecnológico de las Energías Renovables y el Uso Racional de la Energía en Castilla-La Mancha] (BOE van 3 mei 2011, wet 9/2011 van 21 maart 2011 tot invoering van een windenergieheffing en tot oprichting van het fonds voor de technologische

ontwikkeling van hernieuwbare energie en rationeel energiegebruik in Castilië-La Mancha; hierna: „Ley 9/2011”).

### **Prejudiciële vragen**

- 1) Moeten – aangezien de in artikel 2, onder k), van richtlijn 2009/28/EG [van het Europees Parlement en de Raad van 23 april 2009 ter bevordering van het gebruik van energie uit hernieuwbare bronnen en houdende wijziging en intrekking van richtlijn 2001/77/EG en richtlijn 2003/30/EG] gedefinieerde „steunregelingen”, waaronder fiscale stimulansen in de vorm van belastingverlaging, vrijstellingen en terugbetaling van belasting, zijn opgevat als instrumenten ter verwezenlijking van de in richtlijn 2009/28 vastgestelde doelstellingen inzake het verbruik van hernieuwbare energie – de voornoemde stimulansen of maatregelen worden geacht dwingend en bindend te zijn voor de lidstaten en rechtstreekse werking te hebben, zodat zij door de betrokken particulieren bij allerlei overheidsinstanties, rechterlijke instanties en administratieve instanties kunnen worden aangevoerd?
- 2) Moeten – aangezien de in de vorige vraag genoemde „steunregelingen” bestaan uit „maar niet beperkt blijven tot” fiscale stimuleringsmaatregelen in de vorm van belastingverlaging, vrijstellingen en terugbetaling van belasting – die stimulansen worden geacht specifiek de niet-heffing van belasting, dus het verbod op alle soorten specifieke en bijzondere heffingen op energie uit hernieuwbare bronnen naast de algemene belastingen op de economische activiteiten en de productie van elektriciteit, te omvatten? In dit verband rijst ook de volgende vraag: omvat het voornoemde algemene verbod ook het verbod op samenloop, dubbele heffing of overlapping van diverse algemene of bijzondere belastingen die op verschillende fasen van de opwekking van hernieuwbare energie drukken en waarvoor het belastbare feit hetzelfde is als dat voor de aan de orde zijnde windenergieheffing?
- 3) Indien de vorige vraag ontkennend wordt beantwoord en wordt aanvaard dat belasting kan worden geheven op energie uit hernieuwbare bronnen, moet het begrip „specifiek doeleinde” voor de toepassing van artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118/EG [van de Raad van 16 december 2008 houdende een algemene regeling inzake accijns en houdende intrekking van richtlijn 92/12/EEG] dan aldus worden uitgelegd dat het om één doel moet gaan en dat de belasting die wordt geheven op hernieuwbare energie wat haar structuur betreft bovendien daadwerkelijk van niet-fiscale aard moet zijn en niet louter een budgettair doeleinde mag hebben of louter tot doel mag hebben inkomsten te genereren?
- 4) Moet artikel 4 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] – dat als referentiewaarde voor de belastingniveaus die de lidstaten moeten toepassen op energieproducten en elektriciteit, de in de richtlijn vermelde minima neemt, waaronder de som wordt verstaan van alle directe en indirecte belastingen die op die producten worden geheven op het tijdstip van uitslag tot verbruik – aldus worden uitgelegd dat die som ertoe moet leiden dat van het door de richtlijn vereiste belastingniveau worden uitgesloten nationale belastingen die niet daadwerkelijk van niet-fiscale aard zijn zowel wat hun structuur betreft als gelet op hun specifieke doeleinde, zoals uitgelegd in het antwoord op de vorige vraag?
- 5) Vormt het begrip heffing in artikel 13, lid 1, onder e), van richtlijn 2009/28 een autonoom Unierechtelijk begrip dat ruimer moet worden uitgelegd, in die zin dat het het begrip belasting in het algemeen omvat en daar ook een synoniem van is?
- 6) Indien de vorige vraag bevestigend wordt beantwoord, kunnen de door de consumenten te betalen heffingen als bedoeld in het voornoemde artikel 13, lid 1, onder e), dan alleen de belastingen of fiscale heffingen omvatten die, indien nodig, dienen tot compensatie van de door de milieueffecten [van energie uit hernieuwbare bronnen] veroorzaakte schade en tot vergoeding – met het geheven bedrag – van de met die negatieve effecten verbonden schade, maar niet de belastingen of heffingen die op schone energie drukken en hoofdzakelijk een budgettair doeleinde hebben of tot doel hebben inkomsten te genereren?

### **Aangevoerde bepalingen van Unierecht**

#### *A) Richtlijn 2009/28*

Artikel 3, lid 1:

„Elke lidstaat dient ervoor te zorgen dat zijn aandeel energie uit hernieuwbare bronnen [...] in het bruto-eindverbruik van energie in 2020 minstens gelijk is aan zijn nationaal algemeen streefcijfer voor het aandeel energie uit hernieuwbare bronnen voor dat jaar [...]. Zulke bindende nationale algemene streefcijfers stemmen overeen met een streefcijfer van een aandeel energie uit hernieuwbare bronnen van minstens 20 % in het communautaire bruto-eindverbruik van energie in 2020. Teneinde de in dit artikel vastgelegde streefcijfers gemakkelijker te halen, wordt door iedere lidstaat energie-efficiëntie en energiebesparing bevorderd en aangemoedigd.”

Artikel 3, lid 2:

„De lidstaten nemen maatregelen die effectief bedoeld zijn om ervoor te zorgen dat hun aandeel energie uit hernieuwbare bronnen gelijk is aan of groter is dan het

aandeel dat vermeld is in de indicatieve keten die is aangegeven in bijlage I, deel B.”

Artikel 3, lid 3:

„Teneinde de in de leden 1 en 2 van dit artikel bedoelde streefcijfers te halen, kunnen de lidstaten onder meer de volgende maatregelen nemen:

a) steunregelingen;

[...]”

Artikel 2, onder k):

„De volgende definities gelden eveneens:

[...]

k) ‚steunregeling’: een instrument, regeling of mechanisme, toegepast door een lidstaat of een groep lidstaten, die het gebruik van energie uit hernieuwbare bronnen bevordert [...]. Dit omvat, maar blijft niet beperkt tot, investeringssteun, belastingvrijstelling of -verlaging, terugbetaling van belasting [...].”

Artikel 13, lid 1, onder e):

„De lidstaten zien erop toe dat nationale regels voor toestemmings-, certificerings- en vergunningsprocedures die worden toegepast op centrales [...] [voor hernieuwbare energie] [...], evenredig en noodzakelijk zijn.

De lidstaten nemen met name passende maatregelen om ervoor te zorgen dat:

e) de door de consumenten, planologen, architecten, aannemers en installateurs en leveranciers van apparatuur en systemen te betalen administratieve heffingen transparant en kostengerelateerd zijn.”

*B) Richtlijn 2003/96*

Artikel 15, lid 1, onder b):

„Onverminderd andere communautaire bepalingen, kunnen de lidstaten onder fiscaal toezicht gehele of gedeeltelijke belastingvrijstellingen of -verlagingen toepassen op:

b) elektriciteit: afkomstig van zon, wind [...].”

Artikel 15, lid 2:

„De lidstaten kunnen het belastingbedrag dat de verbruiker heeft betaald voor de elektriciteit die wordt opgewekt met de in lid 1, onder b), bedoelde producten, volledig of gedeeltelijk aan de producent teruggeven.”

Artikel 4:

„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.”

C) *Richtlijn 2008/118*

Artikel 1, lid 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 verschuldigheid en de controle van de belasting, met dien verstande dat de bepalingen betreffende vrijstellingen niet tot die belastingvoorschriften behoren.”

### **Aangevoerde bepalingen van nationaal recht**

A) *Ley 9/2011*

Artikel 1. *Doelstellingen*

„Teneinde de voordelen die voortvloeien uit het gebruik van windkracht, door de bouw van installaties voor de opwekking van elektriciteit met behulp van windenergie, uit te breiden tot het gehele grondgebied van de regio en ter compensatie van de negatieve gevolgen van de ontwikkeling van die economische activiteit, wordt een windenergieheffing ingevoerd.

Ter bevordering van de technologische vooruitgang op het gebied van de opwekking van hernieuwbare energie en rationeel energiegebruik, wordt voorts het Fondo para el Desarrollo Tecnológico de las Energías Renovables y el Uso Racional de la Energía [fonds voor de technologische ontwikkeling van hernieuwbare energie en rationeel energiegebruik in Castilië-La Mancha (Foder)] opgericht.”

Artikel 2. *Invoering, aard, doel en werkingssfeer*

„Met het oog op het behoud van de samenhang, het territoriale evenwicht en het milieu, als fysieke omgeving voor de economische activiteit in verband met het industriële gebruik van wind, als beschermd rechtsgoed, en teneinde bij te dragen tot de ontwikkeling van een duurzaam economisch en energiemodel, wordt een op het grondgebied van de autonome regio Castilië-La Mancha van toepassing zijnde windenergieheffing ingevoerd als compenserende inkomsten en niet-fiscale en werkelijke publiekrechtelijke vergoeding.”

### Artikel 3. *Bestemming van de inkomsten uit de heffing*

„1. De inkomsten uit de heffing, verminderd met de beheerskosten, worden aangewend voor de uitvoering van acties ter stimulering en bevordering van het rationeel gebruik van energie en hernieuwbare energie in onze regio alsook voor de verwezenlijking van sociaal-economische en technologische doelstellingen in Castilië-La Mancha.

2. Een deel van de ontvangen inkomsten, namelijk een jaarlijks in de Ley de Presupuestos Generales [algemene begrotingswet] [...] vastgesteld bedrag, wordt via het fonds voor de technologische ontwikkeling van hernieuwbare energie en rationeel energiegebruik aangewend voor de consolidatie van het regionale energiemodel.”

### Artikel 17. *Bestemming*

„Het fonds voor de technologische ontwikkeling van hernieuwbare energie en rationeel energiegebruik wordt bij voorkeur gebruikt voor de uitvoering van actieplannen die kunnen bestaan in het opstellen van programma's, studies en energieplannen die bijdragen tot de regionale energieontwikkeling en de vaststelling van een overheidsbeleid inzake energie, en investeringsprojecten in de sector van de hernieuwbare energie [...].

In geen geval wordt meer dan 50 % van de jaarlijks geïnde heffingsbedragen aangewend voor de in de voorgaande alinea bedoelde acties.”

In de Ley de Presupuestos Generales is het aandeel van de inkomsten uit de windenergieheffing dat aan het fonds wordt toegekend, voor het boekjaar 2012 verlaagd tot 36 %. Dat percentage van 36 is in de desbetreffende begrotingswetten behouden voor de boekjaren 2013, 2014 en 2015. Dit betekent dat slechts 50 % of 36 % van de inkomsten uit de heffing zou worden aangewend voor doelstellingen in verband met de ontwikkeling van hernieuwbare energie en rationeel energiegebruik, terwijl de rest zou kunnen worden aangewend voor de in het reeds aangehaalde artikel 3, lid 1, genoemde doelstellingen die geen verband houden met de bevordering van schone energie, zodat de fiscale aard van de heffing de overhand heeft op een niet-fiscaal doeleinde.

In arrest 350/2016 van het Tribunal Supremo (hooggerechtshof) van 18 februari 2016 (beroep 12/2015) is het communautaire begrip „specifiek doeleinde” aldus

uitgelegd dat de opbrengst van de heffing moet worden aangewend voor de bescherming van de gezondheid en het milieu ter vermindering van de sociale en milieukosten die specifiek verband houden met het verbruik van de belaste energie.

#### Artikel 4. *Belastbaar feit en vrijstellingen*

„1. Het belastbare feit voor de windenergieheffing bestaat in de aantasting van en het ontstaan van negatieve gevolgen voor het milieu en het grondgebied ten gevolge van de installatie in windparken van windgeneratoren voor de productie van elektriciteit [...].

[...]

3. Het belastbare feit wordt geacht te hebben plaatsgevonden, ook al zijn de windgeneratoren geen eigendom van de houder van de administratieve vergunning voor de installatie van een windpark.”

#### Artikel 6. *Heffingplichtigen*

„1. De heffing is verschuldigd door natuurlijke personen of rechtspersonen of entiteiten [...] die, in welke hoedanigheid ook, een windpark of installaties voor de productie van windenergie exploiteren, ook al beschikken zij niet over een administratieve vergunning voor de installatie ervan.

Behoudens tegenbewijs wordt een windpark geacht te worden geëxploiteerd door de persoon of entiteit die wordt vermeld als houder van de desbetreffende administratieve vergunning voor de installatie ervan.

2. De hoofdelijke aansprakelijkheid voor de voldoening van de windenergieheffing rust op:

a) de houders van administratieve vergunningen voor de installatie van een windpark, wanneer de exploitant van dat windpark niet de houder van de vergunning is.

b) de eigenaren van de windgeneratoren, wanneer zij niet de eigenaren van het windpark of de houders van de administratieve vergunning zijn.”

#### Artikel 7. *Maatstaf van heffing*

„1. De maatstaf van heffing wordt gevormd door het totale aantal windgeneratoren in een windpark [...].”

#### Artikel 8. *Heffingstarief en heffingsbedrag*

„1. Het heffingsbedrag wordt bepaald door op de maatstaf van heffing de volgende driemaandelijkse heffingstarieven toe te passen:



In windparken met maximaal 2 windgeneratoren: 0 EUR per windgenerator.

In windparken met 3 tot 7 windgeneratoren: 489 EUR per windgenerator.

In windparken met 8 tot 15 windgeneratoren: 871 EUR per windgenerator.

In windparken met meer dan 15 windgeneratoren:

a) wanneer het aantal windgeneratoren gelijk is aan of kleiner is dan de geïnstalleerde capaciteit van het park, gemeten in MW: 1 233 EUR per windgenerator.

b) wanneer het aantal windgeneratoren groter is dan de geïnstalleerde capaciteit van het park, gemeten in MW: 1 275 EUR per windgenerator.

[...]”

Aangaande de andere belastingen met hetzelfde belastbare feit als de heffing, namelijk de productie van elektriciteit:

*B) Ley reguladora del Impuesto de Actividades Económicas, de 5 de marzo de 2004 (wet inzake de belasting op economische activiteiten van 5 maart 2004)*

Artikel 78:

„[Belastbaar feit] [...]: de loutere uitoefening op het nationale grondgebied van bedrijfsactiviteiten, beroepsactiviteiten of artistieke activiteiten, ongeacht of zij in een bepaalde ruimte worden uitgeoefend en ongeacht of zij specifiek worden vermeld bij de tarieven van de belasting [...].”

*C) Ley reguladora del Impuesto sobre Instalaciones, Construcciones y Obras, de 5 de marzo de 2004 (wet van 5 maart 2004 inzake de belasting op installaties, gebouwen en werken)*

Artikel 100:

„De belasting op gebouwen, installaties en werken is een indirecte belasting waarvoor het belastbare feit bestaat in de realisatie op het gemeentelijk grondgebied van gebouwen, installaties of werken waarvoor de desbetreffende vergunning is vereist [...].”

Artikel 102:

„De maatstaf van heffing voor de belasting omvat de werkelijke kosten van de gebouwen, installaties of werken, die in dit verband worden geacht overeen te komen met de kosten van de materiële realisatie ervan.

De maatstaf van heffing omvat niet de belasting over de toegevoegde waarde en andere vergelijkbare bijzondere belastingen, de heffingen, openbare tarieven en andere lokale publiekrechtelijke vergoedingen die verband houden met de bouw, de installatie of de werken, en ook niet de honoraria van zelfstandigen, de bedrijfswinst van de aannemer of een ander bedrag dat strikt genomen niet deel uitmaakt van de kosten van de materiële realisatie.”

Het Tribunal Supremo heeft in zijn arrest van 14 mei 2010 (beroep 22/2009) geoordeeld dat de kosten van de installaties van het park ook tot de maatstaf van heffing behoren, mits zij onlosmakelijk zijn verbonden met de werken of in hetzelfde uitvoeringsproject voor het verkrijgen van de vergunning zijn opgenomen.

*D) Ley reguladora del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, de 27 de diciembre de 2012 (wet van 27 december 2012 inzake de belasting over de waarde van de elektriciteitsproductie)*

Artikel 4 [belastbaar feit]:

„Het belastbare feit bestaat in de productie van elektriciteit en de levering van elektriciteit aan het elektriciteitsnet [...], waaronder de elektriciteitsnetten op het vasteland, de eilanden en buiten het Iberisch schiereiland, in een van de installaties [...].”

*E) Ley reguladora del canon urbanístico de 18 de mayo de 2010 (wet van 18 mei 2010 inzake de stedenbouwkundige heffing)*

Artikel 64, lid 3:

„[...]”

De heffing bedraagt twee procent van het totale bedrag van de investering in te realiseren werken, gebouwen en installaties en wordt in één keer geïnd bij de afgifte van de stedenbouwkundige vergunning.”

In de nationale rechtspraak is geoordeeld dat de maatstaf van heffing alle installaties, elektrische leidingen en transformatoren omvat die deel uitmaken van het windpark.

*F) Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico (wet 24/2013 van 26 december 2013 inzake de elektriciteitssector)*

Artikel 17, lid 6:

„Indien op de activiteiten of installaties voor de levering van stroom directe of indirecte belastingen [...] of belastingtoeslagen [...] worden geheven, kunnen de vrij overeengekomen prijzen voor de kleine verbruiker of de prijzen voor

eindverbruikers met een territoriale toeslag worden verhoogd die alle door die belastingen of toeslagen veroorzaakte meerkosten dekt en moet worden betaald door de verbruikers die zijn gevestigd op het grondgebied [...].”

Uit die bepaling blijkt dat een belasting als de aan de orde zijnde windenergieheffing, als indirecte belasting die in strijd zou kunnen zijn met de betrokken communautaire regeling, van invloed kan zijn op de door de verbruiker betaalde prijs.

### **Korte uiteenzetting van de feiten en het hoofdgeding**

- 1 Verzoekster heeft het directoraat-generaal Industrie, Energie en Mijnen verzocht om rectificatie van de in het boekjaar 2011 gedane aangiften voor de windenergieheffing en om teruggaaf van de betaalde bedragen.
- 2 Bij besluit van 21 januari 2013 heeft het directoraat-generaal Industrie, Energie en Mijnen het voornoemde verzoek afgewezen.
- 3 Het tegen het afwijzende besluit gemaakte economisch-administratief bezwaar is eveneens afgewezen.

### **Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding**

- 4 Verzoekster voert aan dat de betwiste belasting wegens het ontmoedigende effect ervan op niet-vervuilende activiteiten, in strijd is met richtlijn 2009/28 en de daarmee nagestreefde doelstellingen van bevordering van hernieuwbare energie.
- 5 Verzoekster stelt dat de betwiste windenergieheffing geen niet-fiscaal doeleinde heeft, maar alleen bedoeld is om inkomsten te genereren.
- 6 Volgens verzoekster leidt de invoering van die belasting tot dubbele belasting, aangezien die belasting bestaat naast andere belastingen op de exploitatie van hernieuwbare energie, zoals de onroerendgoedbelasting, de belasting op economische activiteiten, de belasting op gebouwen, werken en installaties, de belasting over de waarde van de elektriciteitsproductie en de stedenbouwkundige belasting of heffing.
- 7 Voor haar conclusie dat de windenergieheffing geen specifiek doeleinde heeft, aangezien de geïnde bedragen niet bestemd zijn om de door de geïnstalleerde windmolens veroorzaakte schade of milieueffecten te compenseren, haalt verzoekster het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) van 27 februari 2014, Transportes Jordi Besora, S.L./Generalitat de Catalunya (C-82/12), aan.
- 8 Verzoekster voert bovendien aan dat de windenergieheffing in ieder geval in strijd is met de leidende beginselen van de Europese indirecte belastingen inzake de

maatstaf van heffing, het heffingsbedrag, de verschuldigdheid en de controlesystemen.

- 9 Verweerster antwoordt dat de opbrengst van de windenergieheffing naar een fonds gaat dat speciaal is opgericht ter verwezenlijking van milieudoelstellingen, en dat, gelet op de algemeen bekende visuele gevolgen en gevolgen voor het milieu en het landschap van windgeneratoren, met de structuur van de heffing ernaar wordt gestreefd de vervuiler te ontraden aldus te handelen dat het milieu wordt geschaad en de door de installaties veroorzaakte schade te verlichten.
- 10 Op grond van de rechtspraak van het Tribunal Constitucional (grondwettelijk hof) ter zake voert verweerster aan dat het wettelijk is dat met betrekking tot dezelfde economische situatie naast belastingen die alleen bedoeld zijn om inkomsten te genereren, een niet-fiscale last bestaat die strekt tot bescherming van het milieu door de energie-efficiëntie van windgeneratoren te stimuleren, het aantal windgeneratoren te beperken en de schadelijke gevolgen van windgeneratoren voor het milieu tot een minimum te beperken.
- 11 Ter ondersteuning van haar argumenten haalt verweerster de arresten van het Tribunal Supremo van 25 november 2015 (beroep 537/2015) en 10 juli 2014 (beroep 1148/2013) aan.
- 12 Verweerster betoogt bovendien dat richtlijn 2009/28 niet rechtstreeks van toepassing is, aangezien de bepalingen ervan niet onvoorwaardelijk en voldoende duidelijk en nauwkeurig zijn.

### **Korte uiteenzetting van de motivering van het verzoek om een prejudiciële beslissing**

- 13 TEN EERSTE – De verwijzende rechter merkt op dat er een intrinsieke tegenstelling bestaat tussen, enerzijds, Ley 9/2011 tot invoering van een windenergieheffing, die op schone energie uit windparken drukt en een ernstige rem [Or. 11] op de bevordering of de ontwikkeling van dat soort energie vormt, en, anderzijds, de stimulansen die aan die energiebronnen zouden worden gegeven door middel van de in casu van toepassing zijnde richtlijnen, in het bijzonder richtlijn 2009/28, in artikel 3 waarvan het streefcijfer is opgenomen van een aandeel energie uit hernieuwbare bronnen van minstens 20 % in het verbruik in 2020. De in dat artikel vermelde doelstellingen zijn bindend voor de lidstaten, en voor de verwezenlijking ervan is voorzien in een reeks instrumenten, waaronder de instrumenten die in artikel 3, lid 3, van de richtlijn „steunregelingen” worden genoemd. Het gaat om maatregelen ter stimulering van het gebruik van schone energie in plaats van meer vervuilende energie en, wat fiscale maatregelen betreft, vermeldt artikel 2, onder k), van de genoemde richtlijn op niet-limitatieve wijze „belastingvrijstelling of -verlaging” en „terugbetaling van belasting”. Het gaat dus om instrumentele maatregelen ter verwezenlijking van bindende doelstellingen. Aangezien bij wijze van voorbeeld en op niet-uitputtende wijze wordt verwezen

naar een hele reeks stimulansen, rijst de vraag of onder de mogelijke fiscale stimulansen het verbod kan vallen om op die schone energie eender welke soort belasting te heffen die in het bijzonder op dat soort energie drukt alsook het verbod op samenloop met algemene en bijzondere belastingen die op verschillende fasen van de opwekking en de productie van energie drukken, die reeds worden belast op grond van de in casu aan de orde zijnde Ley 9/2011.

- 14 Bij de verwezenlijking van de met de richtlijn nagestreefde doelstelling van vermindering van de uitstoot van broeikasgassen moet aandacht worden besteed aan de redenen voor de conclusies in de slotverklaring van de „klimaatconferentie van Parijs” van december 2015, waarin in het bijzonder is gewezen op de onmiddellijke dreiging van de klimaatverandering, de dringende noodzaak om de wereldwijde uitstoot te verminderen en de invloed van die uitstoot op de wereldwijde gemiddelde temperatuurstijging.
- 15 TEN TWEEDE – Als tweede optie en voor het geval dat de heffing van een belasting op energieproducten uit hernieuwbare bronnen wordt aanvaard, moeten de voorwaarden voor en de beperkingen van de heffing worden bepaald overeenkomstig de vereisten die zijn vastgesteld in artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118, in overeenstemming met de in het arrest van het Hof van 14 februari 2014, Transportes Jordi Besora, S.L (C-82/12), gevestigde rechtspraak.
- 16 De betwiste windenergieheffing is een indirecte belasting die door de eindafnemer wordt gedragen, aangezien die heffing op grond van artikel 17, lid 6, van Ley 24/2013 kan worden doorberekend in de prijs die door in het toepassingsgebied van de heffing gevestigde verbruikers moet worden betaald voor de levering van elektriciteit. Artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118 is volledig van toepassing op de onderhavige zaak.
- 17 Voor de vaststelling dat een belasting als de aan de orde zijnde heffing van niet-fiscale aard is, en niet louter bedoeld is om inkomsten te genereren, en derhalve geldig is, moet aan twee voorwaarden worden voldaan: in de eerste plaats moet zij door de structuur ervan bepaald gedrag ontmoedigen en de bescherming van het milieu stimuleren, en in de tweede plaats moet de opbrengst van de belasting worden aangewend voor een niet-budgettair doeleinde, in casu de vergoeding van eventuele milieuschade ten gevolge van de installatie van windgeneratoren.
- 18 Zoals hieronder wordt uiteengezet, vragen wij ons af of in casu aan die voorwaarden is voldaan.
- 19 Ook al definieert Ley 9/2011 het belastbare feit voor de heffing als de nadelige gevolgen van windparken voor het milieu, er is geen sprake van een doel van afschrikking dat kenmerkend is voor niet-fiscale lasten, aangezien de maatstaf van heffing en het heffingsbedrag alleen op basis van het aantal windgeneratoren

worden vastgesteld, zonder rekening te houden met situaties van niet-belasting, belastingvrijstelling of belastingverlaging in gevallen waarin die gevolgen afwezig, gering of irrelevant zijn.

- 20 De definitie van hoofdelijk aansprakelijken in artikel 6, lid 2, juncto artikel 4, lid 3, van Ley 9/2011 als degenen die de windgeneratoren niet rechtstreeks exploiteren, maar de eigenaren van de windgeneratoren zijn of houder van de desbetreffende administratieve vergunning zijn, is een aparte vermelding waard. Die wettelijke bepaling lijkt alleen te zijn toegespitst op de financiële draagkracht, zonder rekening te houden met de milieugevolgen.
- 21 Aangezien de windenergieheffing een belasting is waarvan de opbrengst wordt bepaald op basis van het aantal geïnstalleerde generatoren (meer dan twee) en het bedrag stijgt naarmate het aantal molens van het park toeneemt (artikelen 4, 7 en 8 van Ley 9/2011), rijst de vraag naar de afschrikkende werking van de belasting wanneer die belasting drukt op schone energie, waarvan de toename en de stimulering zonder twijfel worden nagestreefd. Ook al zouden krachtigere en efficiëntere windgeneratoren worden gebruikt en derhalve minder windgeneratoren nodig zijn, de belastingvrijstelling geldt immers alleen wanneer de installatie slechts een of twee windgeneratoren telt, wat weinig is en onvoldoende is om energie te produceren op een schaal die groot genoeg is om de doelstellingen van de richtlijn te kunnen verwezenlijken. Een installatie met meer dan twee generatoren doet daarentegen de verplichting ontstaan om de belasting te betalen, zodat geen sprake kan zijn van een afschrikkende werking of een niet-fiscale doelstelling. Die conclusie inzake het met de heffing nagestreefde doel om inkomsten te genereren, wordt bevestigd door de wettelijke definitie van de hoofdelijk aansprakelijken, die geen activiteit uitoefenen die van invloed is op het milieu.
- 22 Volgens artikel 3 van Ley 9/2011 worden de inkomsten uit de heffing niet volledig ter bevordering van schone energie aangewend, aangezien ook sociaal-economische doelstellingen worden vermeld die geen verband houden met schone energie.
- 23 Wat de met de heffing nagestreefde doelstellingen betreft, heeft de wet voorts ook tot doel de voordelen van windkracht uit te breiden tot het gehele grondgebied, los van milieuoverwegingen.
- 24 De vermeende niet-fiscale doelstelling van de windenergieheffing is op zijn minst betwistbaar, aangezien in de wet niet is bepaald dat de volledige opbrengst van de heffing moet worden aangewend voor milieudoelstellingen en doelstellingen inzake rationeel energiegebruik, maar wordt voorzien in andere bestemmingen, wat in strijd is met de in het bovengenoemde arrest van het Hof van 14 februari 2014 gevestigde rechtspraak inzake belastingen waarmee niet-fiscale doeleinden worden nagestreefd, volgens welke de opbrengst verplicht en uitsluitend moet

worden gebruikt ter compensatie van de sociale en milieukosten die specifiek verband houden met het verbruik van de belaste windenergie.

- 25 De betwiste heffing lijkt in strijd te zijn met de aan de vaststelling van minimumbelastingniveaus in de overwegingen 2 tot en met 5 van richtlijn 2003/96 (artikel 4) ten grondslag liggende beginselen inzake de noodzaak om te zorgen voor de goede werking van een interne markt waarin de verschillen tussen de nationale belastingniveaus zo veel mogelijk worden beperkt.
- 26 Gelet op de structuur en de – niet bepaald niet-fiscale – doelstelling van de windenergieheffing zou het optellen van de belastingdruk van die heffing bij het totale bedrag van alle indirecte belastingen die als referentie kunnen worden gebruikt voor de vaststelling van het door de richtlijn voorgeschreven minimumniveau, immers betekenen dat, bij ontbreken van een remedie, in landen als het onze een hoger belastingniveau wordt vastgesteld, wat een verstoring effect zou hebben op de mededinging tussen de lidstaten en het door de Unie beschermde stelsel van vrijheden.
- 27 TEN DERDE – Ingevolge artikel 13, lid 1, onder e), van richtlijn 2009/28 moeten de lidstaten passende maatregelen nemen om ervoor te zorgen dat de door de consumenten te betalen administratieve heffingen, onder andere, transparant en kostengerelateerd zijn.
- 28 Volgens de traditionele uitlegging vormen de heffingen weliswaar een tegenprestatie voor administratieve diensten die verband houden met het in bedrijf stellen van een installatie, en niet met de latere werking ervan, maar, zoals in het arrest van het Hof van 11 juni 2015, *Berlington Hungary* (C-98/14), is benadrukt, kan een dergelijke belastingdruk, indien die aanzienlijk is, de aanvang zelf van de activiteit ontmoedigen, in het bijzonder wanneer die heffingen bovendien bovenop andere belastingen komen, zoals die opgesomd door verzoekster, zodat afbreuk wordt gedaan aan de met het voornoemde artikel 13, lid 1, onder e), van richtlijn 2009/28 nagestreefde rationalisering van administratieve heffingen.
- 29 Het regelgevingskader voor telecommunicatie bevat veel voorbeelden van gevallen waarin het Hof heeft geoordeeld dat het in een richtlijn ter beperking van de regelgevende bevoegdheden van de lidstaten gebruikte begrip „heffing” uniform moet worden uitgelegd als autonoom Europeesrechtelijk begrip dat op alle soorten belastingdruk ziet, ongeacht de wettelijke benaming ervan. Zo bepaalt richtlijn 2002/20/EG [van het Europees Parlement en de Raad van 7 maart 2002 betreffende de machtiging voor elektronische-communicatienetwerken en -diensten (Machtigingsrichtlijn)] dat administratieve bijdragen die worden opgelegd aan ondernemingen transparant, evenredig, objectief gerechtvaardigd en niet-discriminerend moeten zijn. In de rechtspraak hieromtrent is herhaaldelijk geoordeeld dat die richtlijn zich verzet tegen ieder soort heffing door de Staat – ongeacht of die als heffing dan wel als belasting wordt gekwalificeerd – die in strijd is met de in die richtlijn neergelegde beginselen (zie in die zin arresten Hof

van 18 juli 2006, C-339/04; 19 september 2006, gevoegde zaken C-392/04 en C-422/04; 21 februari 2008, C-296/06, en 12 juli 2012, gevoegde zaken C-55/11, C-57/11 en C-58/11).

- 30 Tegen deze achtergrond rijst de vraag of het de bedoeling was om door middel van artikel 13, lid 1, onder e), van richtlijn 2009/28 de rechtssubjecten een bepaalde concrete bescherming te verlenen tegen belastingen die een belemmering kunnen vormen voor de ontwikkeling van hernieuwbare energie in Europa, door alleen belastingen toe te staan [die verband houden met] een toezichtsactiviteit door de overheid en waarvan het bedrag evenredig is aan de kosten die nauw verband houden met die activiteit. Indien wordt aanvaard dat met het genoemde artikel ernaar wordt gestreefd de administratieve belemmeringen met een afschrikkende werking tot een minimum te beperken, zou het derhalve in strijd zijn met de voornoemde richtlijn om een lidstaat toe te staan een belasting in te voeren die nadeel toebrengt aan nieuwe projecten inzake hernieuwbare energie, in het bijzonder wanneer bovenop die belasting andere belastingen met hetzelfde belastbare feit komen die op verschillende fasen van de ontwikkeling en de productie van energie drukken.