

Zaak C-220/19

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:

11 maart 2019

Verwijzende rechter:

Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (hoogste rechterlijke instantie van de autonome gemeenschap Valencia, Spanje)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

22 februari 2019

Verzoekende partij:

Promociones Oliva Park, S.L.

Verwerende partij:

Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de la Comunidad Valenciana

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Het geding is aangevangen met een bestuursrechtelijk beroep dat door de handelsonderneming PROMOCIONES OLIVA PARK, S.L., werd ingesteld tegen de uitspraak van 28 september 2017 waarbij de Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (regionale rechter in economische en bestuurszaken, autonome gemeenschap Valencia, Spanje) haar bezwaar heeft afgewezen tegen de beslissing van de Oficina Gestora de Impuestos Especiales (accijnskantoor) van Valencia tot afwijzing van het verzoek om correctie van de afdrachten van de belasting over de waarde van stroomproductie (IVPEE) voor de boekjaren 2013 tot 2016, waarbij de terugbetaling van 12 609,58 EUR werd geweigerd. Het beroep wordt behandeld als proefproces van meer dan duizend driehonderd gevoegde en tijdelijk geschorste procedures.

Voorwerp en rechtsgrondslag van het verzoek om een prejudiciële beslissing

- 1 Met zijn verzoek om een prejudiciële beslissing stelt de verwijzende rechter vier vragen over de verenigbaarheid van bepaalde voorschriften van de Spaanse wet op de IVPEE met hetgeen is bepaald in de EU-richtlijnen inzake de belasting van energieproducten, de algemene regeling inzake accijns, de bevordering van het gebruik van energie uit hernieuwbare energiebronnen en de gemeenschappelijke regels voor de interne markt voor elektriciteit.

Prejudiciële vragen

Na schorsing van de behandeling van de procedure stelt de verwijzende rechter het Hof van Justitie krachtens artikel 267 VWEU de volgende prejudiciële uitleggingsvragen:

„EERSTE VRAAG: Moet artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118/EG aldus worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een nominaal directe belasting zoals de IVPEE, die naar haar aard eigenlijk een indirecte belasting is zonder ander specifiek doel dan het innen van belastinggeld, waarvan de kwalificatie naar nationaal recht niet kan primeren op de door het Unierecht verstrekte uitlegging, die gebaseerd is op de doelstellingen die eigen zijn aan de rechtsorde van de Unie en op de objectieve eigenschappen van de heffing?

TWEEDE VRAAG: Dient de IVPEE, hoewel deze heffing als een milieubelasting wordt gekwalificeerd, in wezen enkel om belastinginkomsten te genereren, doordat de productie van elektriciteit en de injectie ervan in het elektriciteitsnet op dezelfde wijze worden belast, ongeacht de intensiteit ervan en de invloed op het milieu, wat in strijd is met artikel 1, artikel 3, leden 1 en 2, en artikel 3, lid 3, onder a), dit laatste gelezen in samenhang met artikel 2, onder k), van richtlijn 2009/28/EG?

DERDE VRAAG: Moet het beginsel van vrije mededinging en bevordering van het gebruik van energie uit hernieuwbare bronnen aldus worden uitgelegd dat het in de weg staat aan de IVPEE, voor zover energie uit niet-hernieuwbare bronnen dezelfde fiscale behandeling geniet als energie uit hernieuwbare bronnen, waardoor deze laatste wordt gediscrimineerd en inbreuk wordt gemaakt op de steunregeling als bedoeld in artikel 2, onder k), en overeenkomstige bepalingen van richtlijn 2009/28/EG?

VIERDE VRAAG: Staan, tot slot, voornoemd beginsel van vrije mededinging en de artikelen 32, 33 en 34 (HOOFDSTUK VIII, ORGANISATIE VAN DE TOEGANG TOT HET SYSTEEM) van richtlijn 2009/72/EG in de weg aan de IVPEE op basis van de overweging dat positieve discriminatie van buitenlandse elektriciteitsproducenten ten nadele van de Spaanse producenten mogelijk is, waardoor de interne markt voor elektriciteit en de toegang tot het net worden verstoord?”

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

De verwijzende rechter is van oordeel dat de voornoemde nationale regeling in strijd kan zijn met de volgende bepalingen:

a) Artikel 1, 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, dat verbiedt indirecte belastingen op energieproducten en elektriciteit in het leven te roepen, tenzij voor specifieke doeleinden.

b) 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, voor zover daarbij de algemene regeling inzake accijns die direct of indirect wordt geheven op het verbruik van bepaalde producten, waaronder elektriciteit, wordt vastgesteld. Volgens die bepaling „[kunnen de] lidstaten 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.”

c) Artikel 1, artikel 3, leden 1 en 2, en artikel 3, lid 3, onder a), dit laatste gelezen in samenhang met 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.

D) Richtlijn 2009/72/EG van het Europees Parlement en de Raad van 13 juli 2009 betreffende gemeenschappelijke regels voor de interne markt voor elektriciteit en tot intrekking van richtlijn 2003/54/EG, die de toegang van derden tot het systeem (artikelen 32-34) objectief en niet-discriminerend regelt.

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Ley 15/2012 de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (wet 15/2012 betreffende fiscale maatregelen voor duurzame energie) van 27 december 2012 (hierna: „wet 15/2012”) maakt deel uit van een reeks wetswijzigingen inzake de financiële regeling van het Spaanse elektriciteitssysteem en betreft met name de belastingregeling voor elektriciteit. Volgens de verwijzende rechter is het duidelijk dat wet 15/2012, en meer bepaald de IVPEE, die in titel I ervan wordt geregeld, aspecten betreft die onder het Unierecht vallen, zoals het milieu en de elektriciteitssector. Ter beslechting van het geschil zijn in het bijzonder de volgende bepalingen van voornoemde wet relevant:

Artikel 1. Aard.

„De belasting over de waarde van elektriciteitsproductie is een directe, zakelijke belasting die wordt geheven op activiteiten van productie van elektriciteit, gemeten in termen van nettoproductie, en injectie ervan in het elektriciteitsnet, via elk van de in artikel 4 van deze wet vermelde installaties.”

Artikel 2. Territoriale werkingssfeer.

„1. De belasting is van toepassing op het hele Spaanse grondgebied.”

Artikel 4. Belastbaar feit.

„1. Het belastbare feit is de productie van elektriciteit, gemeten in termen van nettoproductie, en de injectie ervan in het elektriciteitsnet van het Spaanse vasteland, de eilandgebieden en de gebieden buiten het schiereiland, in alle installaties die worden vermeld in [...] Ley 54/1997 del Sector Eléctrico (wet 54/1997 betreffende de elektriciteitssector) van 21 november 1997.”

Artikel 5. Belastingplichtigen.

„De belasting wordt verschuldigd door de natuurlijke of rechtspersonen en de entiteiten zoals bedoeld in artikel 35, lid 4, van Ley 58/2003 General Tributaria (algemene belastingwet 58/2003) van 17 december 2003, die de in artikel 4 vermelde activiteiten verrichten.”

Artikel 6. Maatstaf van heffing.

„1. De maatstaf van heffing van de belasting is het volledige bedrag dat de belastingplichtige in het belastingtijdvak ontvangt voor de productie van elektriciteit, gemeten in termen van nettoproductie, en de injectie ervan in het elektriciteitsnet via elke elektriciteitscentrale.

In dit kader wordt voor de berekening van het volledige bedrag rekening gehouden met de vergoedingen die tijdens het betrokken belastingtijdvak worden verkregen onder alle economische regelingen zoals vastgesteld bij Ley 54/1997 del Sector Eléctrico van 27 november 1997, en met de vergoedingen die worden verkregen onder de specifieke economische regeling voor activiteiten van productie van elektriciteit en injectie ervan in het elektriciteitsnet in de eilandgebieden en de gebieden buiten het schiereiland [...]”

Artikel 8. Belastingtarief.

„De belasting wordt geheven tegen een tarief van 7 procent.”

Tweede aanvullende bepaling. Kosten van het elektriciteitsnet.

„In de algemene begrotingswetten wordt elk jaar een bedrag uitgetrokken om de in artikel 13 van de Ley del Sector Eléctrico bedoelde kosten van het elektriciteitsnet te financieren, dat gelijk is aan de som van:

- a) De geschatte jaarlijkse belastinginkomsten uit de in deze wet bepaalde belastingen en heffingen.
- b) De geschatte ontvangsten uit de veiling van broeikasgasemissierechten, tot een maximum van 500 miljoen EUR.”

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding

- 2 Verzoekster heeft de bij bestuursbesluit van 28 september 2017 opgelegde betaling van de IVPEE aangevochten met het betoog dat de wet tot regeling van deze belasting in strijd is met het desbetreffende Unierecht.
- 3 In haar antwoord op het verzoekschrift verzette de landsadvocaat zich tegen het beroep.
- 4 Bij beschikking van 6 februari 2019 verleende de verwijzende rechter partijen en het openbaar ministerie een bepaalde termijn om argumenten aan te dragen aangaande de eventuele strijdigheid van de in wet 15/2012 geregelde IVPEE met artikel 1, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96/EG, dat verbiedt indirecte belastingen op energieproducten (waaronder elektriciteit) in het leven te roepen, tenzij voor specifieke doeleinden, met artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118/EG, dat een algemene regeling vaststelt inzake accijns die direct of indirect wordt geheven op het verbruik van bepaalde producten, waaronder elektriciteit, met artikel 1, artikel 3, leden 1 en 2, en artikel 3, lid 3, onder a), dit laatste gelezen in samenhang met artikel 2, onder k), van richtlijn 2009/28/EG, tot vaststelling van een gemeenschappelijk kader voor het bevorderen van energie uit hernieuwbare bronnen, en met richtlijn 2009/72/EG, waarin de toegang van derden tot het elektriciteitsnet wordt geregeld (artikelen 32-34).

Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding

- 5 Hieronder volgen de voornaamste argumenten die in antwoord op voornoemde beschikking met betrekking tot het voorwerp van het geschil zijn aangevoerd.
- 6 Het openbaar ministerie pleitte voor het stellen van voornoemde prejudiciële vragen.
- 7 Ook verzoekster, de vennootschap PROMOCIONES OLIVA PARK, S.L., beantwoordde de vraag van de verwijzende rechter bevestigend, en stelde dat het wenselijk was de prejudiciële vragen voor te leggen aan het Hof. Verzoekster stelde in haar verzoekschrift dat de in wet 15/2012 geregelde IVPEE onverenigbaar is met het Unierecht, met name de richtlijnen 2008/118/EG en 2003/96/EG, aangezien het een aanvullende belasting betreft ten opzichte van reeds bestaande belastingen die op hetzelfde goed of dezelfde dienst worden geheven, en dus eigenlijk een indirecte belasting is die met het oog op het genereren van belastinginkomsten wordt geheven op de productie van elektriciteit

uit hernieuwbare bronnen, die wordt gediscrimineerd ten opzichte van de productie van energie uit andere, niet-hernieuwbare bronnen, zonder dat een onderscheid wordt gemaakt naar de intensiteit en de vervuiling van het milieu. Bovendien stelt verzoekster dat de IVPEE geen niet-fiscale doelen heeft en in strijd is met de vrije markt en de vrijheid van ondernemerschap. Verzoekster vordert nietigverklaring van de bestreden handelingen en terugbetaling van de afgedragen inkomsten.

- 8 De landsadvocaat verzoekt niet enkel om verwerping van het beroep, maar verzet zich ook tegen alle prejudiciële vragen betreffende de uitlegging van het Unierecht met betrekking tot de IVPEE en voert hiervoor aan dat: a) de Tribunal Supremo (hoogste rechterlijke instantie, Spanje) in zijn beschikking van 10 januari 2018 reeds heeft vastgesteld dat de IVPEE niet onverenigbaar is met het Unierecht. In die beschikking had de Tribunal Supremo bovendien geweigerd de prejudiciële vraag voor te leggen, aangezien de IVPEE volgens de verwerende autoriteit een directe belasting is die voor specifieke milieudoelinden wordt geheven op de productie van elektriciteit en de injectie ervan in het elektriciteitsnet, zonder afwenteling op de consument, die niet onderworpen is aan het beginsel „de vervuiler betaalt”, waarbij er geen sprake is van discriminatie van de producenten van elektriciteit uit hernieuwbare bronnen omdat die de kosten van de IVPEE kunnen terugverdienen, en die niet in strijd is met de rechtsorde van de EU; b) de IVPEE een directe, zakelijke belasting en alles behalve een indirecte belasting is, die wordt geheven op de bedrijfsactiviteit van de productie van elektriciteit, waardoor de Europese richtlijnen betreffende indirecte belastingen of accijnzen niet van toepassing zijn; c) het geen belasting is die wordt geheven op het verbruik noch waarvan de kosten worden afgewenteld op de consument; d) de IVPEE voor specifieke milieudoelinden wordt geheven en dus geen belasting is die louter met het oog op belastinginkomsten wordt geheven; e) de belasting bedoeld is om hernieuwbare energie te bevorderen, zonder enige discriminatie van de energie uit hernieuwbare bronnen.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing

- 9 De verwijzende rechter legt het Hof deze uitleggingsvragen voor om verschillende redenen, die verband houden met vier fundamentele punten van kritiek op de IVPEE:
- a) hoewel de belasting wordt geregeld als een directe belasting, komen de aard en de wezenlijke bestanddelen ervan overeen met die van een indirecte belasting;
 - b) hoewel de naam ervan doet vermoeden dat de belasting voor milieudoelinden wordt geheven, is het in wezen een belasting die zonder specifieke, niet-fiscale doeleinden, louter met het oog op belastinginkomsten wordt geheven;

- c) de belasting discrimineert de productie van elektriciteit uit hernieuwbare bronnen, en
 - d) de belasting verstoort de interne markt voor elektriciteit en is in strijd met de vrije mededinging.
- 10 Op 5 oktober 2018 heeft de Spaanse regering Real Decreto-ley 15/2018 (koninklijk wetsbesluit 15/2018) tot vaststelling van een tijdelijke vrijstelling van de toepassing van de IVPEE goedgekeurd, naar eigen zeggen om de elektriciteitsfactuur van de consument te verlagen. Op basis van deze informatie acht de verwijzende rechter het mogelijk dat het geen directe belasting maar een indirecte belasting op elektriciteit betreft. Indien dit wordt bevestigd, zou de belasting onherroepelijk nietig moeten worden verklaard wegens onverenigbaarheid met de Europese regelgeving inzake accijnzen, die verbiedt dat de nationale wetgever een product belast waarop reeds accijns wordt geheven, tenzij de belasting specifieke doeleinden heeft.
- 11 De IVPEE werd in het leven geroepen bij wet 15/2012, die deze belasting – althans nominaal of formeel – regelt als een directe belasting om „de milieukosten van de productie van elektriciteit te internaliseren”, zoals in de preambule van de wet wordt vermeld. In het Unierecht beantwoordt de kwalificatie van een belasting als directe of indirecte belasting echter aan een autonoom Unierechtelijk begrip dat, volgens de rechtspraak van het Hof (arresten van 28 november 2017, zaak C-514/16, punt 31; 30 mei 2018, zaak C-390/17, punt 17, en 4 juni 2015, zaak C-5/14, punten 64 en 65), moet worden geanalyseerd met behulp van categorieën van deze transnationale rechtsorde, op basis van de objectieve kenmerken van de belasting, rekening houdend met de werkelijke aard ervan, onafhankelijk van de wijze waarop deze naar nationaal recht wordt gekwalificeerd. Dienaangaande wordt verwezen naar de arresten van het Hof van 24 juni 2010 (C-338/08 en C-339/08, punt 25), en 18 januari 2017 (C-189/15, punt 29). Gelet op de werkelijke aard ervan is de IVPEE volgens de verwijzende rechter bijgevolg een indirecte belasting zonder specifieke doeleinden, die louter met het oog op belastinginkomsten wordt geheven.
- 12 Overeenkomstig de rechtspraak van het Hof is een van de voornaamste redenen om een belasting als indirect te beschouwen dat de economische last van de belasting op derden (de consument) kan worden afgewenteld, ook al wordt hij niet formeel doorberekend. Gelet op deze fiscale kwalificatie moet de IVPEE worden beschouwd als een indirecte belasting, ongeacht wat de wet zelf bepaalt, omdat: 1) geen rekening wordt gehouden met de bijzondere omstandigheden van de belastingplichtige op wiens activiteit de belasting wordt geheven, noch met de productiebron, geen onderscheid wordt gemaakt tussen de belastingplichtigen, en de gebruiksintensiteit van de transport- en distributienetten niet in overweging wordt genomen; 2) de maatstaf van heffing van de belasting niet bestaat uit de netto-inkomsten, zoals doorgaans het geval is voor directe belastingen, maar uit de bruto-inkomsten die zijn verkregen uit de productie van elektriciteit en de injectie ervan in het net; de met de verrichting van de activiteit verbonden kosten mogen

bijgevolg niet in mindering worden gebracht op het bedrag van deze inkomsten; 3) er slechts één enkel belastingtarief (7 %) geldt, wat eigen is aan indirecte belastingen, en er geen sprake is van een progressief belastingtarief zoals het geval is voor directe belastingen. Er zijn ook gevolgen voor het gelijkheidsbeginsel, dat vereist dat verschillende situaties niet gelijk worden behandeld, tenzij dat objectief gerechtvaardigd is (arrest van 18 januari 2012, Djebel – SGPS/Commissie, T-422/07, punt 202). Dientengevolge zou volgens het beginsel van progressiviteit op milieugebied moeten gelden dat wie meer vervuult meer moet betalen; 4) niet wordt voorzien in vrijstellingen of verlagingen op basis van het gedrag van de belastingplichtige, ongeacht het gebruik dat hij maakt van het elektriciteitsnet en de milieueffecten ervan. Er worden geen belastingvoordelen toegekend aan de productie van elektriciteit uit hernieuwbare of meer milieuvriendelijke bronnen. Op die manier worden producenten van elektriciteit uit niet-hernieuwbare en meer milieuvriendelijke bronnen positief gediscrimineerd; 5) de belasting wordt geïnd door de Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Tributaria (administratie douane en accijnzen van de belastingdienst). Dit toont aan dat de IVPEE wel degelijk een indirecte belasting is, aangezien een accijs per definitie een indirecte belasting is. Hoewel er geen formeel mechanisme bestaat om de belasting door te berekenen, is het wel zo dat door de toepassing ervan de fiscale druk via de prijs wordt afgewenteld op de consument; 6) in de door de bevoegde minister goedgekeurde vergoedingsregeling voor stroomproductie-eenheden die gebruikmaken van hernieuwbare energiebronnen deze belasting uitdrukkelijk is opgenomen als door de consument te betalen bedrijfskosten. Volgens de verwijzende rechter blijkt uit een en ander dat de IVPEE eigenschappen vertoont van een verbruiksbelasting, aangezien de wezenlijke bestanddelen van de belasting onmiskenbaar verband houden met het verbruik. De belasting wordt immers geheven op de stroom die wordt geproduceerd en geïnjecteerd in het elektriciteitsnet om te worden gebruikt door andere economische subjecten dan de producent.

- 13 De IVPEE schendt het Unierecht ook omdat de belasting geen specifiek doel dient. Zoals vermeld in de preambule van wet 15/2012 heeft de IVPEE tot doel het Spaanse belastingrecht te harmoniseren, waarbij efficiënter en zorgvuldiger wordt omgegaan met het milieu, maar er kan geen specifiek of niet-fiscaal doel worden aangewezen waarvoor deze belasting in het leven is geroepen. De belastinginkomsten ervan worden immers niet aangewend voor concrete milieumaatregelen, maar om het „tarifieringstekort” te verminderen dat, volgens het arrest van de Tribunal Supremo van 18 november 2013, in wezen het verschil is tussen de inkomsten uit de door de overheid vastgestelde en door de consument betaalde tarieven voor de levering van elektriciteit en de werkelijke kosten daarvan. Bovendien houdt de wijze waarop het belastbare feit vorm is gegeven geen verband met de milieudoelstelling, noch is er sprake van een onderscheid naargelang van de gevolgen van de gebruikte technologie voor het milieu. De werkelijke aard van de IVPEE blijkt uit de preambule van de wet zelf: het dekken van de „zeer hoge kosten die voortvloeien uit de instandhouding van de voorzieningszekerheid”. In de tweede aanvullende bepaling van die wet staat te lezen dat de opbrengst van de heffing niet zal worden aangewend voor

milieudoeleinden, maar om de in de wetgeving inzake de elektriciteitssector vastgestelde kosten van het elektriciteitsnet te financieren. Dit wijst erop dat de wetgever belastinginkomsten beoogt die niets te maken hebben met milieubescherming en de bevordering van hernieuwbare energiebronnen.

- 14 Wat de nationale rechtspraak betreft, wijst de verwijzende rechter in overeenstemming met de beschikking van de Tribunal Supremo van 14 juni 2016 (cassatieberoep nr. 2554/2014) op het volgende: „niet-fiscale doeleinden hebben belastingen die ofwel activiteiten die als schadelijk worden beschouwd (bijvoorbeeld voor het milieu) beogen te ontmoedigen of af te schrikken ofwel, in positieve zin, bepaalde beschermingsmaatregelen beogen te bevorderen”. Wat een fiscale belasting onderscheidt van een niet-fiscale belasting die milieubescherming beoogt, is volgens arrest 289/2000 van de Tribunal Constitucional (Spaans grondwettelijk hof) dat de eerste tot doel heeft de overheidslasten te financieren en dat de structuur ervan hoofdzakelijk gericht is op de financiële of economische draagkracht, terwijl de tweede bovendien beoogt gedragingen om te buigen of in ieder geval voor bepaalde gedragingen te doen betalen, met een belastingstructuur die in middelen voorziet om het beoogde doel te verwezenlijken.
- 15 Ook de Tribunal Supremo heeft in verschillende beschikkingen erkend dat de IVPEE enkel tot doel heeft belastinginkomsten te genereren en geen niet-fiscale doeleinden dient, aangezien hij heeft vastgesteld dat in geen van de structurele bestanddelen van de IVPEE het aan deze belasting toegeschreven milieudoel tot uitdrukking komt, omdat zij die deze netten intensief gebruiken op dezelfde wijze (proportioneel en zonder enige vorm van progressiviteit) worden belast als zij die er nauwelijks gebruik van maken (beschikking van 19 januari 2018, cassatieberoep 2554/2014). Dit is ook de strekking van de beschikking van de Tribunal Supremo van 14 juni 2016 (cassatieberoep 2554/2014), waarin wordt verklaard dat „de IVPEE het niet-fiscale doeleinde waarvoor de belasting pleit niet dient, daar de heffing niet is ontworpen als een instrument voor het beheer, de bescherming, de verbetering en het herstel van het milieu, maar louter als een mechanisme om het tarifieringstekort te verminderen waarmee de elektriciteitssector kampte op het ogenblik dat wet 15/2012 werd vastgesteld”. In overeenstemming hiermee verdedigt ook de Tribunal Constitucional in zijn arresten 289/2000, 179/2006, 60/2013 en 53/2014 een objectief en niet formeel begrip van de niet-fiscale aard van belastingen.
- 16 Kortom, naar het oordeel van de verwijzende rechter komt het beweerde milieudoel niet tot uiting in de structuur van de IVPEE en is de belasting ook geen nuttig instrument om het vervuilende gedrag van ondernemingen om te buigen. Een formele milieuverklaring of de algemene bestemming van de opbrengst van de heffing voor activiteiten ter verbetering van het milieu is op zich niet voldoende. Dienaangaande heeft het Hof herhaaldelijk geoordeeld (bijvoorbeeld in zaak C-401/03) dat het bevorderen van het begrotingsevenwicht geen specifiek doel is.

- 17 De verwijzende rechter baseert zich tevens op de arresten van het Hof van 27 februari 2014 (zaak C-82/12, *Transportes Jordi Besora*) en 25 juli 2018 (C-103/17) om eraan te herinneren dat een nationale indirecte belasting op producten waarover al accijns wordt geheven daadwerkelijk op zichzelf moet worden aangewend om de ingeroepen specifieke doeleinden te waarborgen, zoals de bescherming van de gezondheid of van het milieu. De verwijzende rechter is bijgevolg van oordeel dat de IVPEE een indirecte belasting is, die het verbruik aanzienlijk belast en geen niet-fiscale doeleinden heeft. Op basis van dit alles stelt de verwijzende rechter vast dat de IVPEE niet voldoet aan het vereiste van een specifiek doeleinde.
- 18 Ook wijst de verwijzende rechter op de mogelijkheid dat de IVPEE in strijd is met artikel 1, lid 2, van richtlijn 2009/28/EG, dat bepaalt dat de lidstaten tegen 2020 bindende nationale streefcijfers voor het totale aandeel van energie uit hernieuwbare bronnen in het bruto-eindverbruik van energie moeten halen. Het werkelijke doel van de IVPEE is echter dat bepaalde elektriciteitsproducenten de financiering van het tarifieringstekort specifiek op zich nemen, want de belasting maakt geen onderscheid naar het productieproces en de technologie die worden toegepast, waardoor de vrije mededinging in de sector zou kunnen worden verstoord. Volgens de verwijzende rechter ontmoedigt de IVPEE de opwekking van elektriciteit uit hernieuwbare bronnen omdat de heffing niet in verhouding is met de kosten, aangezien ze wordt berekend op basis van een vast percentage van de bruto-inkomsten, en belast de heffing onmiskenbaar de door Unierecht beschermde industrie. Bovendien meent de verwijzende rechter dat het in artikel 191, lid 2, VWEU neergelegde beginsel dat „de vervuiler betaalt”, gelezen in samenhang met de artikelen 20 en 21 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (waarin de grondbeginselen van gelijkheid en non-discriminatie zijn vastgelegd), in de weg staat aan de instelling van een belasting die dezelfde fiscale behandeling verleent aan alle elektriciteitsproducenten, of ze nu gebruikmaken van hernieuwbare energiebronnen of niet, ongeacht hun invloed op de natuur, en waarvan het voornaamste doel niet milieugerelateerd is, maar gericht is op een verbeterde financiering van het elektriciteitsnet. Kortom, de IVPEE is, ondanks de kwalificatie ervan als milieubelasting, discriminerend en in strijd met het communautaire systeem ter bevordering van het gebruik van energie uit hernieuwbare bronnen dat is vastgesteld in richtlijn 2009/28/EG.
- 19 Tot slot leidt de regeling van de IVPEE tot positieve discriminatie van buitenlandse elektriciteitsproducenten, aangezien de heffing uit hoofde van artikel 2, lid 1, artikel 4, lid 1, en artikel 6, lid 1, van wet 15/2012 de productie van op de Spaanse markt opgewekte elektriciteit en de injectie ervan in het elektriciteitsnet belast, terwijl ingevoerde energie niet onderhevig is aan deze belasting, gelet op het verbod van artikel 110 VWEU, daar dit de vrije mededinging zou verstoren, wat volgens artikel 107, lid 1, VWEU verboden is. De invoering van een concurrentieverstorend voordeel voor buitenlandse producenten, die niet onderworpen zijn aan de IVPEE, verstoort het vrije verkeer van goederen, de vrijheid van vestiging en de vrijheid van dienstverrichting als bedoeld in richtlijn 2009/72/EG, waarin de toegang van derden tot het

elektriciteitsnet objectief en niet-discriminerend wordt geregeld (artikelen 32-34). De regeling van de IVPEE maakt bijgevolg positieve discriminatie van buitenlandse elektriciteitsproducenten mogelijk ten nadele van de Spaanse producenten, waardoor de interne markt voor elektriciteit en de toegang tot het net worden verstoord.

- 20 Wat de relevantie van de prejudiciële vragen betreft, erkent de verwijzende rechter dat de Tribunal Supremo bij beschikking van 10 januari 2018 (cassatieberoep nr. 2554/2014) aan de Tribunal Constitucional een ongrondwettigheidsvraag heeft voorgelegd en zich daarbij op het standpunt stelde dat „wet 15/2012 wat de IVPEE betreft niet onverenigbaar is met de rechtsorde van de Europese Unie”. De verwijzende rechter meent echter dat a) de Tribunal Supremo in die beschikking geen argumenten naar voren heeft gebracht voor zijn zienswijze noch de redenen van zijn beslissing heeft gegeven; b) de Tribunal Supremo in de beschikking van 14 juni 2016 en in hetzelfde cassatieberoep nr. 2554/2014 daarentegen zelf het milieudoel van de IVPEE in twijfel had getrokken, en c) niets in de wetgeving of in de rechtspraak de Tribunal Supremo verhindert twijfels over de uitlegging van de wet inzake de IVPEE met betrekking tot bepaalde voorschriften van Unierecht voor te leggen aan het Hof.
- 21 Gelet op een en ander komt de verwijzende rechter tot de conclusie dat om uitspraak te kunnen doen, moet worden verzocht om een prejudiciële beslissing, zodat het Hof de uitleggingsgegevens met betrekking tot het Unierecht verschaft die nodig zijn om het onderhavige geschil te beslechten.