



Datum van inontvangstneming : 09/07/2017

Zaak C-302/17

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:

24 mei 2017

Verwijzende rechter:

Krajský súd v Bratislave (Slowaakse Republiek)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

15 februari 2017

Verzoekende partij:

PPC Power a.s.

Verwerende partijen:

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty

Voorwerp van de procedure

Prejudiciële verwijzing – Bescherming van de ozonlaag – Regeling voor de handel in broeikasgasemissierechten binnen de Europese Unie – Kosteloze toewijzing van emissierechten – Belastingheffing over overgedragen en niet-gebruikte emissierechten

Voorwerp en rechtsgrondslag van de prejudiciële verwijzing

Uitlegging van het Unierecht, artikel 267 VWEU

Prejudiciële vragen

„Moeten de doelstellingen en beginselen van richtlijn 2003/87/EG tot vaststelling van een regeling voor de handel in broeikasgasemissierechten binnen de

Gemeenschap en tot wijziging van richtlijn 96/61/EG van de Raad (hierna: „richtlijn”) – te weten (i) het doel om door technologische vooruitgang de uitstoot van broeikasgassen te verminderen (artikel 1 en overwegingen 2 en 20), (ii) het doel de economische ontwikkeling en de eenheid van de interne markt te bewaren, en gelijke concurrentievoorwaarden te handhaven (overwegingen 5 en 7), (iii) het doel financieel en economisch gunstige voorwaarden voor de vermindering van emissies van broeikasgassen te garanderen (artikel 1), het beginsel van rechtszekerheid voor de in artikel 3, onder f), gedefinieerde exploitanten in verband met het feit dat de exploitanten overeenkomstig artikel 9 erop moeten kunnen vertrouwen dat het nationale toewijzingsplan vanaf ten minste achttien maanden voor de aanvang van de betrokken periode ongewijzigd blijft (dat wil zeggen, voor de periode van 2008 tot en met 2012 ten minste vanaf 30 juni 2006), (iv) het vereiste dat de emissierechten kosteloos worden toegewezen (artikel 10), (v) het recht van de in artikel 13, lid 3, tweede alinea, vermelde personen dat voor de emissierechten die zij bezaten en welke [niet] door de lidstaten zijn geannuleerd, vervangende emissierechten worden toegekend als bedoeld in artikel 13, lid 3, eerste alinea –

aldus worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een nationale regeling van een lidstaat die aan in deze lidstaat belastingplichtige exploitanten, zoals gedefinieerd in artikel 3, onder f), van de richtlijn, een bijzondere belasting oplegt (i) op de rechtsgrond dat belasting wordt geheven over het beheer van emissierechten (indien zij niet worden gebruikt of verkocht), zonder in aanmerking te nemen of de beheerder daaruit al dan niet voordeel heeft behaald, (ii) indien deze emissierechten aan deze exploitanten waren toegewezen op grond van het nationale toewijzingsplan voor de periode 2008-2012 dat de lidstaat overeenkomstig artikel 9 van de richtlijn aan de Europese Commissie heeft gepresenteerd (dat wil zeggen dat dit plan aan de Europese Commissie en de lidstaten is meegedeeld overeenkomstig artikel 9, lid 1, van de richtlijn en niet door de Europese Commissie is verworpen als bedoeld in artikel 9, lid 3, van de richtlijn), waarin overeenkomstig artikel 10 van de richtlijn is bepaald dat voor de periode van vijf jaar die ingaat op 1 januari 2008 alle emissierechten kosteloos worden toegewezen, [(iii)] indien het betrokken belastingtarief 80 % van de heffingsgrondslag voor de emissierechten bedraagt, die wordt vastgesteld als de som van de producten van de in elke kalendermaand overgedragen (verkochte) emissierechten en de gemiddelde marktprijs van de emissierechten in de aan de overdracht voorafgaande maand, en het product van de niet-gebruikte emissierechten en de gemiddelde marktprijs van de emissierechten in het betrokken kalenderjaar, [(iv)] indien de gemiddelde marktprijzen zijn berekend als rekenkundig gemiddelde van de prijzen van de laatste transactie die op een dag is verricht (dat wil zeggen, de heffing hangt niet af van de prijs waarvoor de emissierechten werkelijk zijn verkocht)?”

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU): artikelen 28, 30, 49, 54.

Richtlijn 2003/87: overwegingen 2, 5, 7, artikel 1, artikel 3, onder f), artikel 9, leden 1 en 3, artikel 10, artikel 13, lid 3, tweede alinea.

Aangehaalde rechtspraak van het Hof van Justitie

Arrest van 26 februari 2015, ŠKO-ENERGO, C-43/14 (hierna: „ŠKO-ENERGO”).

Arrest van 17 oktober 2013, Iberdrola e.a., gevoegde zaken C-566/11, C-567/11, C-580/11, C-591/11, C-620/11 en C-640/11.

Aangehaalde bepalingen van nationaal recht

- 1 Artikel 51b van de zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (wet nr. 595/2003 op de inkomstenbelasting, zoals gewijzigd):

Voor de toepassing van de belasting op emissierechten wordt verstaan onder:

- a) „belastingplichtige”: een aan een handelssysteem deelnemende persoon die een activiteit als bedoeld in de bijzondere regeling verricht, of die slechts een deel van het betrokken kalenderjaar aan een dergelijk systeem heeft deelgenomen;
- b) „geregistreerde emissierechten”: de broeikasgasemissierechten die in het betrokken kalenderjaar overeenkomstig de bijzondere regeling kosteloos zijn toegewezen aan en geregistreerd op naam van de belastingplichtige; daartoe behoren tevens de emissierechten die als gevolg van de verwerving van een onderneming of een onderdeel daarvan, (gedeeltelijke) niet-geldelijke inbreng in een onderneming, fusie, overname of splitsing van handelsondernemingen of coöperaties zijn verkregen van een andere belastingplichtige die deze emissierechten in het betrokken kalenderjaar kosteloos heeft verkregen overeenkomstig de bijzondere regeling;
- c) „gebruikte emissierechten”: de broeikasgasemissierechten en de eenheden van gecertificeerde emissiereducties (Certified Emission Reductions of CER's) die de belastingplichtige in het betrokken kalenderjaar overeenkomstig de bijzondere regeling inlevert;
- d) „overgedragen emissierechten”: de broeikasgasemissierechten die de belastingplichtige in het betrokken kalenderjaar overeenkomstig de bijzondere regeling overdraagt, uitgaande van de emissierechten die in het genoemde referentiejaar zijn geregistreerd, behoudens de emissierechten die aan een andere belastingplichtige zijn overgedragen als gevolg van overdracht van een

onderneming of een onderdeel daarvan, (gedeeltelijke) niet-geldelijke inbreng in een onderneming, fusie, overname of splitsing van handelsondernemingen of coöperaties; verpanding van door de belastingplichtige schuldenaar geregistreerde emissierechten en de teruggave daarvan door de belastingplichtige schuldeiser worden niet als overdracht van emissierechten aangemerkt, indien deze handeling uiterlijk op de dag van inlevering van de emissierechten bij de registerbeheerder in de zin van de bijzondere regeling in het betrokken kalenderjaar wordt verricht door dezelfde personen voor hetzelfde bedrag en met betrekking tot dezelfde eenheden.

e) „in het betrokken kalenderjaar niet-gebruikte emissierechten”: de in het kalenderjaar geregistreerde emissierechten na aftrek van de in het betrokken kalenderjaar geregistreerde gebruikte rechten, de bespaarde emissierechten berekend volgens de bijzondere regeling, en de in het betrokken kalenderjaar overgedragen emissierechten; de in het betrokken kalenderjaar geregistreerde emissierechten die als gevolg van overdracht van een onderneming of een deel daarvan, (gedeeltelijke) niet-geldelijke inbreng in een onderneming, fusie, overname of splitsing van handelsondernemingen of coöperaties aan een andere belastingplichtige zijn overgedragen, worden niet als in het betrokken kalenderjaar niet-gebruikte emissierechten aangemerkt.

(2) Voorwerp van de belasting op emissierechten zijn de in de jaren 2011 en 2012 geregistreerde emissierechten.

(3) De heffingsgrondslag voor de emissierechten wordt gevormd door de som van de producten van de in elke kalendermaand overgedragen emissierechten en de gemiddelde marktprijs van de emissierechten in de aan hun overdracht voorafgaande kalendermaand, en van het product van de niet-gebruikte emissierechten en de gemiddelde marktprijs van de emissierechten in het betrokken kalenderjaar.

(4) Belastingplichtigen die in de loop van het betrokken kalenderjaar worden ontbonden zonder te worden vereffend, berekenen de heffingsgrondslag voor de emissierechten als de som van de producten van de in elke kalendermaand overgedragen emissierechten en de gemiddelde marktprijs van de emissierechten in de aan hun overdracht voorafgaande maand.

(5) Het belastingtarief voor de emissierechten bedraagt 80 % van de heffingsgrondslag voor de emissierechten zoals berekend volgens de leden 3 en 4.

[...]

(8) Op 30 juni en 31 december 2011 betaalt de belastingplichtige voor 2011 een halfjaarlijkse voorheffing over de emissierechten ten belope van de helft van de verschuldigde belasting. Bij de berekening van de verschuldigde belasting past hij het in lid 5 vermelde percentage toe op het bedrag dat het product is van de gemiddelde marktprijs van de emissierechten in 2010 en de in het jaar 2011 geregistreerde emissierechten, na aftrek van de in 2010 werkelijk gebruikte

emissierechten en de bespaarde emissierechten zoals berekend volgens de bijzondere regeling.

(9) Op 30 juni en 31 december 2012 betaalt de belastingplichtige voor 2012 een halfjaarlijkse voorheffing over de emissierechten ten belope van de helft van de verschuldigde belasting die, ten aanzien van de belasting op emissierechten, in de belastingaangifte van 2011 is berekend.

[...]

(12) Het Ministerie¹ publiceert de gemiddelde prijzen van emissierechten voor elke kalendermaand en elk kalenderjaar op zijn website.²

- 2 De zákon č. 572/2004 Z.z. o obchodovaní s emisnými kvótami a o zmene a doplnení niektorých zákonov (wet nr. 572/2004 inzake de handel in emissierechten, houdende wijzigingen van enkele wetten, hierna: „wet inzake de handel in emissierechten”) bepaalt het volgende:

Overeenkomstig artikel 17, lid 1, onder c), zal het Ministerie van Milieu van de Slowaakse Republiek (hierna: „minister” of „MŽP”) een nationaal plan voor de toewijzing van broeikasgasemissies voor de jaren 2008 tot en met 2012 (hierna: „NTP”) opstellen en presenteren en overeenkomstig artikel 8 aan de Commissie en de andere lidstaten meedelen. Daarnaast zal het Ministerie het plan voor vrijwillige deelnemers aan het handelssysteem opstellen en publiceren overeenkomstig artikel 8.

Overeenkomstig artikel 8, lid 8, kan het NTP, zodra het door de Commissie is goedgekeurd, niet meer worden gewijzigd, en wordt het na publicatie op de website van het Ministerie geldig en bindend voor het Ministerie en de deelnemers aan het handelssysteem.

Overeenkomstig artikel 8, lid 3, publiceert het Ministerie voor deelnemers aan een handelssysteem die handelen in de zin van artikel 24, lid 1, onder a), in de onderhandelingsperiodes als bedoeld in artikel 9, lid 1, onder a), een plan dat het aan de Commissie en elke lidstaat mededeelt. In de daaropvolgende onderhandelingsperiodes publiceert het een plan dat het ten minste 18 maanden voor de aanvang van de betrokken periode aan de Commissie en elke lidstaat mededeelt.

Overeenkomstig artikel 9, lid 1, wijst het Ministerie op grond van het in artikel 8, lid 8, bedoelde plan voor elke onderhandelingsperiode vanaf 1 januari 2013 ten

¹ Ministerstvo financií Slovenskej republiky (Ministerie van Financiën van de Slowaakse Republiek).

² Gebaseerd op de beursmarkt BlueNext te Parijs (Frankrijk) (<http://www.bluenext.eu>), waar de gemiddelde prijs wordt berekend als rekenkundig gemiddelde van de prijzen van de laatste transactie die op een dag op de beurs is verricht (selectie in Reuters „Last Trade”, RIC-code BNXC02-2); het jaarlijkse gemiddelde wordt op vergelijkbare wijze berekend.

minste 12 maanden voor de aanvang van de betrokken periode kosteloos emissierechten toe aan alle exploitanten die verplicht zijn om aan het handelssysteem deel te nemen en handelen in de zin van artikel 24, lid 1, onder a), c) en d), en aan alle vrijwillige deelnemers aan het handelssysteem op grond van het voor hen opgestelde plan; de minister bevestigt de toewijzing van de emissierechten aan de deelnemers van het handelssysteem.

Tot 28.02.2011 was artikel 9, lid 2, van toepassing, dat bepaalde dat het Ministerie voor de onderhandelingsperiode van vijf jaar die ingaat op 1 januari 2008 en elke daaropvolgende periode van vijf jaar op grond van het plan (artikel 8, lid 10 – in de huidige versie is dit artikel 8, lid 8, zie hierboven) in het geval van deelnemers aan het handelssysteem die handelen in de zin van artikel 24, lid 1, onder a), op grond van het geldende plan (artikel 8, lid 9) ten minste 12 maanden voor de aanvang van de betrokken periode kosteloos emissierechten toekent aan alle exploitanten die verplicht dan wel vrijwillig aan het handelssysteem deelnemen; het Ministerie bevestigt de toekenning van de emissierechten aan de deelnemers aan het handelssysteem.

- 3 *Zákon č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok)* [wet nr. 563/2009 op de belastingadministratie (algemene belastingwet)], zoals gewijzigd:

Volgens artikel 66, lid 3, kan de belastingadministratie op verzoek van de belastingplichtige bepalen dat ook voorheffingen worden betaald op andere dan in de bijzondere regeling vastgestelde gronden. Bij dit verzoek voegt de belastingplichtige de analyse van de economische en financiële situatie, die tevens aangeeft om welke reden om betaling van een voorheffing is verzocht. De belastingdienst kan ook ambtshalve bepalen dat voorheffingen moeten worden betaald om andere dan in de bijzondere regeling vastgestelde redenen.

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding

- 4 Bij *zákon č. 548/2010 Z.z.* (wet nr. 548/2010 houdende wijzigingen van de wet inzake de vennootschapsbelasting) is de belasting op emissierechten ingevoerd waaraan belastingplichtigen onderworpen zijn op grond van hun inschrijving in het emissierechtenregister voor de jaren 2011 en 2012. Deze regeling inzake de belasting op emissierechten was van 1 januari 2011 tot 30 juni 2012 van kracht. Het geschil betreft de belastingen voor de jaren 2010 en 2011.
- 5 De toewijzing van de emissierechten is vastgesteld in het nationale toewijzingsplan (NTP) overeenkomstig artikel 9 van de richtlijn. Het NTP is (i) aan de Europese Commissie en de lidstaten meegedeeld overeenkomstig artikel 9, lid 1, van de richtlijn, (ii) niet door de Europese Commissie verworpen in de zin van artikel 9, lid 3, van de richtlijn, en (iii) tot slot vastgesteld door het Ministerie overeenkomstig artikel 17, lid 1, onder c), van de wet inzake de handel in emissierechten. Alle emissierechten zijn kosteloos aan de deelnemers aan het handelssysteem toegewezen.

- 6 De belasting op emissierechten moet in het jaar na het referentiejaar worden betaald, doch in de loop van het referentiejaar moeten er twee voorheffingen worden betaald die op grond van de veronderstelde belastingverplichting worden berekend.
- 7 De belastingautoriteiten kunnen deze verschuldigde voorheffingen op verzoek van de belastingplichtige verlagen. De verzoekende partij heeft de Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty (bijzonder belastingkantoor voor bepaalde belastingplichtigen, hierna: „belastingkantoor” of „tweede verwerende partij”) verzocht om de door haar verschuldigde voorheffingen voor 2011 vast te stellen op 0 EUR.
- 8 De tweede verwerende partij heeft het verzoek van de verzoekende partij niet toegewezen en haar voor het eerste semester van 2011 een voorheffing van 300 000 EUR opgelegd. De verzoekende partij heeft de voorheffing betaald, maar om teruggave van het volledige bedrag verzocht omdat de belasting volgens haar in strijd is met het Unierecht, inzonderheid met de bepalingen van de richtlijn. Het belastingkantoor heeft het verzoek afgewezen. De verzoekende partij is tegen het besluit van de belastingdienst opgekomen, doch de eerste verwerende partij heeft het besluit van de tweede verwerende partij bij besluit van 16 september 2011 bevestigd (hierna: „besluit A”).
- 9 Het belastingkantoor heeft bij besluit van 13 december 2011 geoordeeld dat de verzoekende partij voor het tweede semester van 2011 uiterlijk 2 januari 2012 een voorheffing over de emissierechten voor het belastingjaar 2011 moet betalen ten bedrage van 300 000 EUR (hierna: „besluit B”).
- 10 Aangezien noch tegen besluit A, noch tegen besluit B administratief beroep openstond, heeft de verzoekende partij de verwijzende rechter in twee afzonderlijke beroepsprocedures verzocht de rechtmatigheid van deze besluiten te toetsen. De verwijzende rechter heeft de procedures gevoegd.

Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding

Verzoekende partij

- 11 De verzoekende partij voert aan dat de belasting op emissierechten in strijd is met de richtlijn en de bepalingen van het VWEU inzake de vrijheid van vestiging (artikelen 49 en 54) en het verbod van in- en uitvoerrechten (artikelen 28 en 30), en dat de belastingautoriteiten het nationale recht in overeenstemming met de tekst en de doelstellingen van de richtlijn en het Unierecht hadden moeten uitleggen, en derhalve hadden moeten vaststellen dat de voorheffingen nul bedroegen.
- 12 Volgens de verzoekende partij is de richtlijn op grond van artikel 288 VWEU verbindend ten aanzien van het te bereiken resultaat. Zij bestrijdt de stelling dat de beoordeling of de belastingwetten in overeenstemming zijn met het Unierecht

buiten de bevoegdheid van de belastingautoriteiten valt. Daarnaast haalt de verzoekende partij rechtspraak van het Hof van Justitie aan volgens welke de administratieve autoriteiten van de lidstaten het nationale recht in overeenstemming met het Unierecht moeten uitleggen.

- 13 De beslissingen van de belastingautoriteiten [zijn] waarschijnlijk in strijd met de doelstellingen van de richtlijn, en met name de doelstelling van emissiereductie door verbetering van de technologieën, en daarnaast met de doelstelling de eenheid van de interne markt en de concurrentievoorwaarden te handhaven, met de doelstelling financieel en economisch gunstige voorwaarden voor de vermindering van broeikasgasemissies te garanderen teneinde de economische ontwikkeling en werkgelegenheid te beschermen, met het vereiste dat emissierechten kosteloos worden toegewezen, en met de door het Unierecht erkende fundamentele rechten.
- 14 De verzoekende partij verwijst met name naar de arresten van het Hof van Justitie ŠKO – ENERGO, C-43/14 (hierna: „ŠKO–ENERGO”) en Iberdrola e.a., gevoegde zaken C-566/11, C-567/11, C-580/11, C-591/11, C-620/11 en C-640/11 (hierna: „Iberdrola”), waaruit volgens haar kan worden afgeleid dat de Slowaakse belasting op emissierechten in strijd is met het Unierecht.
- 15 Uit het arrest ŠKO – ENERGO volgt dat de richtlijn niet uitdrukkelijk beperkingen stelt aan het recht van de lidstaten om maatregelen te nemen die de economische impact van het gebruik van deze rechten kunnen beïnvloeden, doch dergelijke maatregelen mogen geen inbreuk maken op het beginsel van kosteloze toewijzing van de broeikasgasemissierechten en evenmin de verwezenlijking van de doelstellingen van de richtlijn in gevaar brengen. Aangezien de richtlijn bepaalt dat ten minste 90 % van de rechten kosteloos moet worden toegewezen, staat zij in de weg aan de toepassing van een schenkbelasting die inbreuk maakt op de regel dat hoogstens 10 % van de emissierechten tegen betaling mag worden toegewezen.
- 16 De richtlijn staat niet toe dat in verband met de toegewezen emissierechten uitsluitend ten aanzien van begunstigden van emissierechten die hen hebben overgedragen of niet hebben gebruikt een maatregel in de vorm van belasting wordt vastgesteld. Een dergelijke maatregel moet op alle begunstigden van emissierechten van toepassing zijn en kan op hoogstens 10 % van alle toegewezen emissierechten betrekking hebben.
- 17 Uit het arrest Iberdrola volgt dat een selectieve belastingplicht uitsluitend met betrekking tot gebruikte emissierechten wel mogelijk is, doch niet de verwezenlijking van de doelstellingen van de richtlijn in gevaar mag brengen, en met name de doelstelling broeikasgasemissies aanzienlijk te verminderen. De verzoekende partij meent dat een belasting die wordt opgelegd aan exploitanten die de emissierechten hebben ontvangen maar niet hebben gebruikt (verbruikt) maar niet aan exploitanten die hen hebben ontvangen en wel hebben gebruikt (verbruikt), niet strookt met de doelstellingen van de richtlijn. De litigieuze

belasting op emissierechten heeft tot een economisch voordeliger gebruik van de emissierechten geleid en de reductie van de uitstoot van broeikasgassen geenszins bevorderd. Daarnaast is de berekening van de belasting niet gebaseerd op het bedrag dat werkelijk voor het overgedragen emissierecht is betaald, maar op de marktprijs, die in bepaalde omstandigheden hoger dan de betaalde prijs kan zijn. Het belastingstelsel verdraait de economische logica van de handel in broeikasgasemissierechten, aangezien het betrekking heeft op de winst die is behaald door de deelneming aan de handel in emissierechten, die een integraal onderdeel vormt van het belangrijkste instrument om de milieudoelstellingen van de richtlijn te verwezenlijken.

Verwerende partijen

- 18 De Finančné riaditeľstvo (directie financiën) voert aan dat de beoordeling of de belastingwetten in overeenstemming zijn met het Unierecht buiten de bevoegdheid van de belastingautoriteiten valt. Het belastingkantoor betoogt dat geen enkele bevoegde autoriteit heeft verklaard dat de belasting op emissierechten in strijd met het Unierecht is, en dat dit slechts een stelling van de verzoekende partij is. Zolang de bevoegde autoriteit geen beslissing neemt, moeten de belastingwetten derhalve worden toegepast.
- 19 Het belastingkantoor heeft opgemerkt dat de heffingsgrondslag voor de overgedragen (verkochte) emissierechten, gelijk aan 436 980 meeteenheden, volgens de verzoekende partij 5 197 551,08 EUR bedraagt. Deze heffingsgrondslag is gelet op de niet-gebruikte emissierechten teruggebracht tot 204 312 meeteenheden, ten bedrage van 2 666 455,48 EUR. Hieruit volgt dat de verzoekende partij niet de positieve heffingsgrondslag voor de niet-gebruikte emissierechten heeft vermeld, maar slechts de heffingsgrondslag voor de verkochte emissierechten die de bespaarde en de naar het volgende jaar overgedragen emissierechten overschrijden. De verzoekende partij heeft voordeel behaald uit de verkoop van de emissierechten die de bespaarde emissierechten overschrijden, en derhalve slechts geprobeerd om winst te behalen, en niet om emissierechten te besparen. De richtlijn stelt geen grenzen aan het recht van de lidstaten om maatregelen te nemen om de winst uit de handel in emissierechten te reduceren; dit blijkt ook uit het arrest Iberdrola (punt 28).
- 20 De regeling inzake de belasting op emissierechten doet geen afbreuk aan de doelstelling de vermindering van broeikasgasemissies te bevorderen; zij stimuleert immers dat er ten opzichte van de emissierechten minder broeikasgassen worden uitgestoten, zodat voordeel uit de verkoop van het overschot kan worden behaald, aangezien over de jaarlijkse besparing geen belasting wordt geheven. In het geval van de verzoekende partij is er geen sprake van verkoop van een overschot maar van handel in emissierechten op commerciële grondslag (koop en verkoop). Deze handel heeft niet voldaan aan de doelstelling het emissieniveau van broeikasgassen te verlagen, aangezien de verlaging van de winst uit deze verkoop geen gevolg heeft voor het milieudoelstelling van de richtlijn.

- 21 Over de besparing van de emissierechten wordt geen belasting geheven. De jaarlijkse besparing in de belastingaangifte bedraagt nul. Na aftrek van de gebruikte emissierechten en de besparing van de toegewezen emissierechten kan de exploitant van emissierechten het saldo van de niet-gebruikte emissierechten op drie wijzen aanwenden: hij kan bij het emissierechtenregister verzoeken deze rechten te verwijderen, hij kan ze verhandelen of ze overdragen naar het volgende jaar. Daaruit volgt dat de exploitant van niet-gebruikte emissierechten het saldo daarvan tot nul kan reduceren en, indien hij deze mogelijkheid benut, geen belasting over de niet-gebruikte emissierechten betaalt. Daarmee is volgens de belastingdienst aan de doelstellingen van de richtlijn voldaan. Over de geannuleerde emissierechten wordt derhalve geen belasting op emissierechten geheven.
- 22 Indien de exploitant het saldo van de emissierechten behoudt, doet hij dit vrijwillig. Dit is voor hem immers voordeliger, omdat hij de toegewezen emissierechten kosteloos kan overdragen of eventueel als reserve voor het volgende jaar kan bewaren, zodat hij ontbrekende emissierechten niet tegen de marktprijs hoeft te kopen.
- 23 De belasting over overgedragen emissierechten is volgens de tweede verwerende partij een belasting over de ondernemingsactiviteit, waarmee de winst is behaald. Het hoofddoel van de richtlijn, te weten de jaarlijkse reductie van het niveau van emissierechten van de lidstaten, wordt tevens bereikt door vrijwillige inlevering – annulering van de niet-gebruikte emissierechten in het betrokken register.
- 24 Over het door de verzoekende partij aangehaalde arrest van het Hof van Justitie merkt het belastingkantoor op dat de belastingplicht van de Slowaakse regeling geen betrekking heeft op de toewijzing van emissierechten, en dat de conclusies van het arrest ŠKO–ENERGO derhalve niet kunnen opgaan omdat het beginsel van de kosteloze toewijzing van de broeikasgasemissierechten niet is geschonden. Aangezien het Slowaakse recht het gebruik van emissierechten evenmin aan belasting onderwerpt, zijn de conclusies van het arrest Iberdrola in casu ook niet van toepassing.
- 25 De tweede verwerende partij betoogt dat de verzoekende partij nooit achtergesteld is geweest ten opzichte van andere exploitanten van emissierechten waaraan deze rechten kosteloos zijn toegewezen. De belasting heeft dezelfde impact op alle begunstigden van kosteloos toegewezen emissierechten en de handelsregels zijn hetzelfde voor iedereen, zodat het gelijkheidsbeginsel gewaarborgd is.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing

- 26 De richtlijn heeft in de gehele Unie een regeling voor de handel in broeikasgasemissierechten (CO₂) ingevoerd met het doel de broeikasgasemissies van ondernemingen te reduceren, opdat de Unie haar verplichtingen als bedoeld in het Raamverdrag van de Verenigde Naties inzake klimaatverandering en het Protocol van Kyoto kan nakomen. Het Hof van Justitie van de Europese Unie

heeft de doelstellingen van de richtlijn in punt 124 van arrest van 7 november 2006, Duitsland/Commissie, T-374/04, als volgt gedefinieerd:

„[...] het uitdrukkelijke hoofddoel van richtlijn 2003/87 [is] de substantiële vermindering van broeikasgasemissies [...] teneinde de verplichtingen van de Gemeenschap en van de lidstaten uit hoofde van het Protocol van Kyoto te kunnen nakomen. Dit doel moet worden bereikt onder eerbiediging van een reeks ‚subdoelen’ en door middel van bepaalde instrumenten. *Het belangrijkste instrument hiervoor is het communautaire systeem voor handel in broeikasgasemissierechten* (artikel 1 en punt 2 van de considerans van richtlijn 2003/87), waarvan de werking wordt bepaald door enkele ‚subdoelen’, te weten de handhaving van kosteneffectieve en economisch efficiënte voorwaarden, het behoud van economische ontwikkeling en de werkgelegenheid, alsmede het bewaren van de eenheid van de interne markt en van de concurrentievoorwaarden (artikel 1 en de punten 5 en 7 van de considerans van die richtlijn). Met richtlijn 2003/87 wordt bovendien beoogd het gebruik van een specifiek type instrument te bevorderen, te weten het gebruik van energiezuiniger technologieën waarmee de uitstoot per eenheid output wordt verminderd (punt 20 van de considerans van deze richtlijn).”

- 27 De besluiten A en B zijn mogelijk in strijd met de volgende doelen van de richtlijn:
- (i) het doel door verbetering van de technologie emissies te verminderen,
 - (ii) het doel de eenheid van de interne markt en de concurrentievoorwaarden te handhaven,
 - (iii) het doel financieel en economisch gunstige voorwaarden voor uitstootvermindering te garanderen,
 - (iv) het doel de economische ontwikkeling en de werkgelegenheid te beschermen,
 - (v) het [rechts]zekerheidsbeginsel,
 - (vi) het vereiste dat de emissierechten kosteloos worden toegewezen,
 - (vii) het doel ervoor te zorgen dat de overdracht van emissierechten naar de volgende onderhandelingsperiode onbeperkt en onvoorwaardelijk is.
- 28 Indien de litigieuze nationale regeling in strijd is met het Unierecht, kunnen de bestreden besluiten volgens de rechter nietig worden verklaard. Volgens hem maakt het niet uit dat de te onderzoeken besluiten voorheffingen en geen belastingaanslagen tot voorwerp hebben, aangezien in geval van een regeling inzake belastingen op emissierechten – zoals in casu aan de orde – die in strijd is met het Unierecht, de betaling van voorheffingen evenmin in overeenstemming met de richtlijn kan zijn.

(i) Belasting en voorheffingen in strijd met het doel van uitstootvermindering

- 29 Het hoofddoel van de richtlijn is de vermindering van de uitstoot van broeikasgassen door investeringen in energiezuiniger technologieën te bevorderen (overweging 20). Het doel is dat investerende ondernemingen een overschot aan emissierechten krijgen dat zij op de markt kunnen verkopen.
- 30 Een belasting van 80 % (en dus ook een voorheffing) die wordt geheven over de geschatte waarde van overgedragen en niet-gebruikte, doch niet over gebruikte rechten, kan in strijd met dit doel zijn. Ondanks dat de belasting op emissierechten niet over bespaarde emissierechten wordt geheven, zouden de deelnemers aan het handelssysteem er, als gevolg van de litigieuze regeling, meer belang bij kunnen hebben om enerzijds de kosteloos verworven emissierechten te gebruiken (zonder de belasting te betalen) dan om in energiebesparing te investeren en dergelijke investeringen te financieren met onder andere de overgedragen emissierechten, en anderzijds eventueel de emissierechten over te dragen naar een ander tijdvak, aangezien een belastingtarief van 80 % „van de gemiddelde marktprijs” net zo hoog als of hoger dan de werkelijke prijs van de emissierechten zou kunnen uitvallen.

(ii) Belasting en voorheffingen in strijd met het doel de eenheid van de interne markt en concurrentievoorwaarden te handhaven

- 31 Vaststaat dat de belastingen vrijwillige inlevering (annulering) van niet-gebruikte rechten bij het emissierechtenregister kunnen vermijden. In het tegengestelde geval zou de belasting in strijd kunnen worden geacht met het doel de eenheid van de interne markt en concurrentievoorwaarden te handhaven (overweging 7 van de richtlijn). Belastingheffing kan de opbouw van overschotten aan emissierechten die kunnen worden doorverkocht, ontmoedigen. Indien het grootste deel van de emissierechten buiten de Slowaakse Republiek via een handelssysteem van emissierechten in de Unie (Emission Trading System, hierna: „ETS”) werd verkocht, zou de heffing van een belasting van 80 % de handel van emissierechten tussen de Slowaakse Republiek en andere lidstaten kunnen belemmeren.
- 32 Door de voorheffingen, en door de belasting zelf, kan de mededinging in het gedrang komen en kunnen ongelijke voorwaarden tot stand komen, aangezien Slowaakse ondernemingen daardoor meer kosten hebben dan in andere lidstaten gevestigde ondernemingen die emissierechten te koop aanbieden. Dit zou ertoe kunnen leiden dat Slowaakse ondernemingen op de markt een hogere prijs voor emissierechten hanteren. In dit verband wordt erop gewezen dat het vermijden van concurrentievervalsing een van de redenen was waarom de Europese Commissie in haar oorspronkelijke wetsvoorstel voor het ETS een eenvormige benadering voor de toewijzing van emissierechten in alle lidstaten had voorgesteld.

(iii) Belasting en voorheffingen in strijd met het doel financieel en economisch gunstige voorwaarden te garanderen

- 33 Volgens artikel 1 van de richtlijn heeft het ETS tot doel „de emissies van broeikasgassen op een kosteneffectieve en economisch efficiënte wijze te verminderen”. Door de verplichting belasting en derhalve ook voorheffingen te betalen kan de prijs van door Slowaakse ondernemingen verkochte emissierechten stijgen, en de evolutie van vraag en aanbod en dus ook de „werkelijke prijs” van de emissierechten worden gemanipuleerd. De „werkelijke prijs” van de emissies is relevant indien zij moeten worden verminderd „op een kosteneffectieve en economisch efficiënte wijze”.
- 34 Bij de berekening van de voorheffingen moet de gemiddelde prijs van de emissierechten in 2010 worden vastgesteld (analoog aan de belasting en de gemiddelde prijs van de emissierechten in de kalendermaanden van 2011). Het Ministerie van Financiën van de Slowaakse Republiek heeft de gemiddelde prijs meegedeeld, die zij had afgeleid uit de marktprijs van de beurs BlueNext in Parijs (Frankrijk) (<http://www.blunext.eu>). Bij de berekening van de gemiddelde prijs wordt niet in aanmerking genomen of een belastingplichtige exploitant als bedoeld in artikel 3, onder f), van de richtlijn al dan niet voordeel uit de handel heeft behaald.

(iv) Belasting en voorheffingen in strijd met het doel van de economische ontwikkeling en de werkgelegenheid te beschermen

- 35 Volgens overweging 5 van de richtlijn draagt het ETS „ertoe bij dat de Europese Unie en haar lidstaten door middel van een efficiënte Europese markt voor broeikasgasemissierechten doeltreffender en met een zo gering mogelijke teruggang van de economische ontwikkeling en de werkgelegenheid aan hun verplichtingen voldoen”. De betaling van voorheffingen heeft aanzienlijke invloed op de mogelijkheid tot economische ontwikkeling van de deelnemers aan het handelssysteem van de Slowaakse Republiek ten opzichte van ondernemingen met vergelijkbare belangen in andere landen van de Europese Unie, met name doordat investeringen in milieuvriendelijke technologieën om het milieubeschermingsniveau te verhogen en de uitstoot in de atmosfeer te verminderen daardoor worden bemoeilijkt.

(v) Strijd met het [rechts]zekerheidsbeginsel

- 36 De belasting kan in strijd zijn met het rechtszekerheidsbeginsel ten aanzien van exploitanten als bedoeld in artikel 3, onder f), van de richtlijn. Dit beginsel komt tot uitdrukking in artikel 9 van de richtlijn, waar is bepaald dat het NTP voor de aanvang van de onderhandelingsperiode moet worden vastgesteld en uitgevoerd. Indien de belasting tijdens deze periode wordt ingevoerd, kan dit een indirecte wijziging van het NTP met zich brengen; deze wijziging kan in strijd met de richtlijn zijn, indien zij plaatsvindt na de termijn van achttien maanden voor de aanvang van de betrokken periode – dat wil zeggen na het tijdstip waarop het plan

volgens artikel 9, lid 1, van de richtlijn moet worden gepubliceerd en aan de Commissie moet worden bekendgemaakt – of indien deze wijziging niet conform de voorwaarden in de richtlijn is vastgesteld (waaronder de voorwaarde in deze bepaling dat het plan wordt gebaseerd op objectieve en transparante criteria, waarbij terdege rekening wordt gehouden met reacties vanuit het publiek).

(vi) Strijd van de belasting en de voorheffing met het vereiste dat de emissierechten kosteloos worden toegewezen

- 37 De toepassing van de onderzochte besluiten kan tot gevolg hebben dat op de toegewezen emissierechten een geldelijke last komt te rusten. Het besluit kan derhalve in strijd zijn met het vereiste van artikel 10 van de richtlijn, dat bepaalt dat de rechten in de tweede onderhandelperiode (van 2008 tot 2012) kosteloos hadden moeten worden toegewezen, aangezien de Slowaakse Republiek in haar NTP heeft gegarandeerd dat alle emissierechten kosteloos worden toegewezen. Artikel 10 van de richtlijn bepaalt dienaangaande: „Voor de periode van vijf jaar die ingaat op 1 januari 2008 wijzen de lidstaten ten minste 90 % van de emissierechten kosteloos toe.” Artikel 11, lid 2, van de richtlijn luidt: „Voor de periode van vijf jaar die ingaat op 1 januari 2008 [...] neemt iedere lidstaat een besluit over de totale hoeveelheid emissierechten die hij voor die periode zal toewijzen en leidt hij het proces van toewijzing van die emissierechten aan de exploitant van elke installatie in. Het besluit wordt ten minste twaalf maanden voor het begin van die periode genomen en is gebaseerd op het toewijzingsplan van de lidstaat dat is opgesteld ingevolge artikel 9 en in overeenstemming met artikel 10, met inachtneming van de opmerkingen van het publiek.”
- 38 De voorheffingen hangen af van de voorziene „gemiddelde marktprijs”, die evenwel niet de werkelijk betaalde prijs hoeft te weerspiegelen. Het is niet uitgesloten dat de verzoeker een belasting betaalt die hoger is dan de prijs die hij werkelijk voor de handel in emissierechten heeft ontvangen.³ Indien de verzoekende partij emissierechten verkoopt tegen een lagere prijs dan de „gemiddelde marktprijs” of de niet-gebruikte rechten bewaart, zouden de emissierechten en de bijbehorende belasting nettokosten voor haar zijn. Voor deze emissierechten zou de verzoekende partij de lidstaat in wezen een bedrag in de vorm van belasting betalen, hetgeen in strijd kan zijn met artikel 10 van de richtlijn, dat bepaalt dat de emissierechten kosteloos moeten worden toegewezen (zoals de lidstaat ook in zijn nationaal toewijzingsplan voor de betrokken periode garandeert). De verplichting om de emissierechten kosteloos toe te wijzen moet inhouden dat de kosteloze toewijzing niet alleen wordt gegarandeerd op het tijdstip waarop zij worden toegewezen aan de exploitant [artikel 3, onder f), van de richtlijn], maar ook dat de kosteloosheid gedurende de gehele periode van hun gebruik wordt gehandhaafd. Indien de heffing van de belasting tot gevolg zou

³ Zo varieerden de prijzen in december 2011 van 6,47 EUR tot 7,88 EUR en bedroeg de door het Ministerie van Financiën gepubliceerde prijs 7,4255 EUR; de prijs voor december was derhalve gedurende 17 dagen lager dan 7,4255 EUR en slechts gedurende 10 dagen hoger dan de door dit Ministerie gepubliceerde prijs.

hebben dat de emissierechten feitelijk belast worden, zou het kenmerk dat zij kosteloos worden toegewezen niet worden gehandhaafd, hetgeen in strijd met artikel 10 van de richtlijn is.

(vii) Belasting en voorheffingen in strijd met artikel 13, lid 2, van de richtlijn

- 39 Uit artikel 13, lid 3, van de richtlijn volgt dat de overdracht van emissierechten in de volgende onderhandelingsperiode onbeperkt en onvoorwaardelijk moet zijn. De vaststelling van een belastingtarief van 80 % over de emissierechten kan leiden tot een waardevermindering van de emissierechten die voorafgaand aan de aanvang van de derde handelsperiode kunnen worden overgedragen. Daardoor zouden de bepalingen inzake de overdracht van emissierechten worden beperkt, hetgeen negatieve gevolgen kan hebben voor de strategie van uitstootvermindering door exploitanten als bedoeld in artikel 3, onder f), van de richtlijn die aan deze belasting onderworpen zijn en in overeenstemming met de richtlijn handelen. De litigieuze belasting is van toepassing op niet-gebruikte emissierechten en bedraagt 80 % van de gemiddelde marktprijs van de emissierechten voor het referentiejaar. Onder niet-gebruikte emissierechten vallen de emissierechten die de ondernemingen voornemens zijn naar de derde handelsperiode over te dragen. De bestreden besluiten kunnen derhalve ertoe leiden dat de emissierechten die de ondernemingen willen besparen, worden belast.
- 40 De belasting kan exploitanten van niet-gebruikte emissierechten dwingen om deze rechten te verkopen of in te leveren, maar niet om ze naar de volgende handelsperiode over te dragen, aangezien de voor de belasting vastgestelde marktprijzen zeer waarschijnlijk zullen verschillen⁴ van de werkelijke belasting over de niet-gebruikte emissierechten, die wordt berekend op grond van de gemiddelde marktprijs van de emissierechten van het voorafgaande kalenderjaar⁵.
- 41 De huidige rechtspraak van het Hof van Justitie over belasting op emissierechten geeft geen duidelijke oplossing voor de situatie die in de onderhavige zaak aan de orde is. Aangezien de betekenis van de richtlijn dienaangaande niet eenduidig is, moet het Hof van Justitie volgens de verwijzende rechter om een prejudiciële beslissing worden verzocht. Indien het Hof van Justitie bevestigt dat de litigieuze regeling inzake de belasting op emissierechten, op grond waarvan de bestreden besluiten zijn vastgesteld, niet in overeenstemming is met de doeleinden van de richtlijn, zal de nationale rechter de bestreden besluiten van de eerste en tweede verwerende partij nietig verklaren.

⁴ Zie voetnoot 3.

⁵ De gemiddelde prijs voor 2010 was 14,3412 EUR.