



Datum van
inontvangstneming

:

10/03/2014

Zaak C-43/14**Verzoek om een prejudiciële beslissing****Datum van indiening:**

27 januari 2014

Verwijzende rechter:

Nejvyšší správní soud (Tsjechische Republiek)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

18 december 2013

Verzoekende partij:

ŠKO-ENERGO, s.r.o.

Žalovaný:

Odvolací finanční ředitelství

Právní základ:

Artikel 267 VWEU

BESCHIKKING

In de zaak van **ŠKO-ENERGO, s.r.o.**, (omissis) Mladá Boleslav 1, verzoekster (omissis), tegen **Odvolací finanční ředitelství** (commissie van beroep in belastingzaken) (omissis) Brno, verweerster, betreffende een beroep tegen een besluit van de Finančního ředitelství v Praze (belastingdienst Praag) (omissis) in het cassatieberoep van verweerster tegen de beslissing van de Krajského soudu v Praze ze dne van 20 november 2012 (omissis), geeft de Nejvyšší správní soud rozhodl (administratief hooggerechtshof) (omissis) de volgende

beschikking:

- I. Aan het Hof van Justitie van de Europese Unie wordt de volgende vraag voorgelegd:

„Moet artikel 10 van richtlijn 2003/87/EG van het Europees Parlement en de Raad van 13 oktober 2003 tot vaststelling van een regeling voor de handel in

broeikasgasemissierechten binnen de Gemeenschap en tot wijziging van richtlijn 96/61/EG van de Raad, aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen de toepassing van bepalingen van nationaal recht die de kosteloze toewijzing van emissierechten in de relevante periode onderwerpen aan schenkbelasting?”

II. [Nationale procedure]

Motivering:

I.

Feiten en procesverloop

[1] Op 31 maart 2011 diende verzoekster een belastingaangifte in bij de Finančnímu úřadu v Mladé Boleslavi (belastingdienst van Mladé Boleslav; hierna: „belastingdienst”). Het voorwerp van die belasting was de kosteloze verwerving van emissierechten in 2011 en 2012 voor de productie van elektriciteit (§ 6, lid 8, van wet nr. 357/1992 inzake erfbelasting, schenkingbelasting en overdrachtsbelasting (zákon č. 357/1992 Sb. o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí; hierna: „schenkbelastingwet”). Op 6 juni 2011 bracht de belastingdienst overeenkomstig §§ 7a en 14a schenkbelastingwet, een belastingaanslag uit waarbij aan verzoekster een aanslag schenkbelasting werd opgelegd van 20 473 152 CZK. Verzoekster tekende beroep aan tegen die aanslag bij de Finanční ředitelství v Praze (hierna: „belastingdirectoraat”). Zij voerde tegen de aanslag aan dat deze onwettig was omdat de wettelijke regeling onconstitutioneel was en in strijd met het Unierecht, inzonderheid met richtlijn 2009/29/EG van het Europees Parlement en de Raad van 23 april 2009 tot wijziging van richtlijn 2003/87/EG teneinde de regeling voor de handel in broeikasgasemissierechten van de Gemeenschap te verbeteren en uit te breiden (PB L 140, blz. 63).

[2] Het belastingdirectoraat verwierp het beroep, op de grond dat de vastgestelde belasting was bepaald op basis van de schenkbelastingwet. Het wees het argument van verzoekster van de hand dat de bepaling van de schenkbelasting in strijd was met het Unierecht. Het belastingdirectoraat stelde dat het basiskader voor de handel in CO₂-emissies in Europa was neergelegd in richtlijn 2003/87/EG van het Europees Parlement en de Raad van 13 oktober 2003 tot vaststelling van een regeling voor de handel in broeikasgasemissierechten binnen de Gemeenschap en tot wijziging van richtlijn 96/61/EG van de Raad (PB 2003, L 275, blz. 32) en richtlijn 2009/29/EG, waarvan de bepalingen in Tsjechisch recht zijn omgezet bij, en de inhoud vormen van, wet nr. 695/2004 inzake de voorwaarden voor de handel in broeikasgasemissierechten en tot wijziging van bepaalde wetten (zákon č. 695/2004 Sb. o podmínkách obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů a o změně některých zákonů).

I.A Procedure voor de Krajský soud

[3] Verzoeksters stelden tegen het besluit van het belastingdirectoraat beroep in bij de Krajský soud v Praze (hierna: „Krajský soud”). De Krajský soud heeft het bestreden besluit van het belastingdirectoraat nietig verklaard omdat het wegens schending van het Unierecht onwettig was.

[4] In de motivering van zijn uitspraak was de Krajský soud van oordeel dat richtlijn 2009/29/EG de belasting in geen enkel opzicht harmoniseerde, maar tegelijkertijd de lidstaten niet toestond om door middel van belastingpolitiek de nakoming te belemmeren van de ingevolge de richtlijn op hen rustende verplichtingen. Vanuit het oogpunt van die richtlijn is de staat verplicht de in artikel 10 van de richtlijn genoemde doelstelling te verwezenlijken. De Nejvyšší správní soud wijst erop dat de Krajský soud primair verwees naar richtlijn 2009/29/EG, maar zich in feite heeft beziggehouden met de uitlegging van de oorspronkelijke richtlijn, 2009/87/EG. Derhalve zal hierna worden verwezen naar richtlijn 2009/87/EG.

[5] De Krajský soud vroeg zich af of van artikel 10 van richtlijn 2003/87/EG kan worden afgeweken en wees erop dat de regeling voor de handel in emissierechten, als bedoeld in de richtlijn, tot doel heeft een vermindering van emissies tot stand te brengen door middel van marktmechanismen in die sectoren waarin een vermindering op de meest goedkope wijze kan worden bereikt. De gewijzigde schenkbelastingwet [ingevoerd bij wet nr. 402/2010 tot wijziging van wet nr. 180/2005 inzake de ondersteuning van elektriciteitsproductie uit duurzame energiebronnen en tot wijziging van bepaalde wetten (wet inzake de ondersteuning van het gebruik van duurzame bronnen), zoals gewijzigd bij latere bepalingen, en tot wijziging van bepaalde andere wetten] [(zákon č. 402/2010 Sb. kterým se mění zákon č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie a o změně některých zákonů) (zákon o podpoře využívání obnovitelných zdrojů), ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony); hierna: „wet nr. 402/2010”)], verplicht elektriciteitsproducenten evenwel het volume van emissies te verminderen, ongeacht de vraag of de vermindering van hun volumes niet op doeltreffender wijze kan worden bereikt in andere productiesectoren. Het feit dat schenkbelasting slechts drukt op één van de sectoren die vallen binnen het stelsel van handel in emissierechten, kan de verwezenlijking van de doelstellingen van de richtlijn belemmeren en voert tot de conclusie dat de betrokken bepaling in strijd is met het Unierecht. De vastgestelde wijziging voldoet derhalve niet aan de voorwaarden voor stringenter maatregelen overeenkomstig artikel 193 VWEU. Het belastingdirectoraat was verplicht om de rechtstreekse werking van artikel 10 van richtlijn 2003/87/EG te eerbiedigen, en de daarmee strijdige wijziging van de schenkbelastingwet buiten toepassing te laten. Gelet op het feit dat deze voorwaarden zowel uit richtlijn 2003/87/EG als uit het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, alsook uit de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie, kunnen worden

afgeleid, achtte de Krajský soud het in deze zaak niet nodig om het Hof van Justitie te verzoeken om een prejudiciële beslissing.

I.B In het cassatieberoep aangevoerde argumenten

[6] Odvolací finanční ředitelství stelde cassatieberoep in tegen de beslissing van de Krajský soud, op de grond dat deze onwettig en irrationeel was. In overeenstemming met wet nr. 456/2011 inzake de belastingadministratie van de Tsjechische Republiek, (zákon č. 456/2011 Sb. o Finanční správě České republiky), werden de functies van de voormalige belastingdirectoraten – instanties die uitspraak deden op beroepen tegen besluiten van de belastingdiensten – overgedragen op de Odvolací finanční ředitelství, en wel met ingang van 1 januari 2013. De Odvolací finanční ředitelství is derhalve de verweerder in deze zaak en wordt hierna dan ook als zodanig aangeduid.

[7] Volgens verweerder is het duidelijk dat richtlijn 2003/87/EG andere onderwerpen regelt dan de schenkbelastingwet, althans andere aspecten van die onderwerpen. Schenkbelasting is bovendien niet geharmoniseerd binnen het kader van de Europese Unie. De regeling van deze belasting valt dus binnen de bevoegdheid van de lidstaten. De belastingdienst kon derhalve aan de toepassing van het Unierecht geen voorrang geven boven het nationale recht, zelfs ingeval hij zou vaststellen dat de schenkbelastingwet onverenigbaar was met het Unierecht. Verweerder vestigde de aandacht op wet nr. 402/2010, die de kosteloze verwerving van broeikasgasemissierechten voor het eerst aan schenkbelasting onderwierp in 2011 en 2012. Verzoekster kon er dus er niet gewettigd op vertrouwen dat de belastingdienst geen schenkbelasting zou opleggen over de kosteloos verkregen emissierechten. Verweerder benadrukte dat de emissierechten kosteloos aan verzoekster waren toegewezen (hetgeen een kenmerkende voorwaarde is voor het opleggen van schenkbelasting), zodat de gratis verwerving onder de schenkbelasting kon vallen.

I.C Verzoeksters opmerkingen met betrekking tot het cassatieberoep

[8] In haar opmerkingen met betrekking tot het cassatieberoep, stemde verzoekster in met de conclusie van de Krajský soud dat de aan de orde zijnde schenkbelasting in strijd is met Unierecht. Voor zover verweerder van mening is dat de richtlijn andere onderwerpen regelt dan de schenkbelastingwet, en dat het gebied van de schenkbelasting niet is geharmoniseerd binnen het kader van de Europese Unie, neemt zij ten aanzien van dit onderwerp een zeer geïsoleerd standpunt in. De richtlijn staat een lidstaat niet toe om door middel van een nationale fiscale maatregel de verwezenlijking van het gestelde doel te frustreren. De uitdrukking „kosteloos” in artikel 10 van richtlijn 2003/87/EG moet inhoudelijk worden uitgelegd. Indien de wet over de gratis verwerving van emissierechten schenkbelasting oplegt tegen een tarief van 32 %, is er geen sprake van kosteloze verwerving van emissierechten. De aldus vastgestelde belasting heeft derhalve duidelijk een gevolg dat in strijd is met artikel 10 van die richtlijn.

Verzoekster ondersteunde ook de conclusie van de Krajský soud dat de wijziging van de schenkbelastingwet niet voldoet aan de voorwaarden voor een stringentere maatregel overeenkomstig artikel 193 VWEU. Het werkelijke doel van de Tsjechische wettelijke regeling was niet gelegen in de bescherming van het milieu; dat was veeleer een feitelijk en ongepland gevolg van de wijziging waarnaar wordt verwezen. De verklaarde doelstelling van de wijziging was gelegen in het genereren van nieuwe financiële middelen om te kosten te dekken die de staat maakt voor de subsidiëring van producenten van elektrische energie uit fotovoltaïsche energiecentrales. De belastingdruk, die in het geval van verzoekster enkele miljoenen CZK bedraagt, kan een hinderpaal vormen voor een gedeeltelijke doelstelling van richtlijn 2003/87/EG, namelijk handhaving van economische ontwikkeling en werkgelegenheid in de betrokken sectoren. De belastingdienst en verzoekster waren verplicht om de rechtstreekse werking van artikel 10 van richtlijn 2003/87/EG te eerbiedigen, en de aan de orde zijnde wijziging (§ 6, lid 8, sub b, van de schenkbelastingwet en bijkomstige bepalingen) buiten toepassing te laten. Op basis van het bovenstaande, verzocht verzoekster de Nejvyšší správní soud het cassatieberoep ongegrond te verklaren.

II.

Relevante wetgeving

II.A Relevant Unierecht

[9] De methode van toewijzing van emissierechten is op Unieniveau geregeld bij richtlijn 2003/87/EG, die als doelstelling heeft de vaststelling van „een Gemeenschapsregeling [...] voor de handel in broeikasgasemissierechten, hierna ‚de Gemeenschapsregeling’ genoemd, teneinde de emissies van broeikasgassen op een kosteneffectieve en economisch efficiënte wijze te verminderen” (artikel 1 van de richtlijn). Artikel 10 van de richtlijn is van belang voor de onderhavige zaak:

„Artikel 10

Toewijzingsmethode

Voor de periode van drie jaar die ingaat op 1 januari 2005 wijzen de lidstaten ten minste 95 % van de emissierechten kosteloos toe. Voor de periode van vijf jaar die ingaat op 1 januari 2008 wijzen de lidstaten ten minste 90 % van de emissierechten kosteloos toe.”

II.B Relevant nationaal recht

[10] Richtlijn 2003/87/EG en richtlijn 2009/29/EG zijn omgezet in Tsjechisch recht bij wet nr. 695/2004 inzake de voorwaarden voor de handel in broeikasgasemissierechten en tot wijziging van bepaalde wetten. Die wet regelde onder meer de vergunning voor broeikasgasemissies en het stelsel van toewijzing

van emissierechten. In de onderhavige zaak zijn de volgende bepalingen van die wet relevant:

„§ 10a

Voorlopige kosteloze toewijzing voor de modernisering van de elektriciteitsopwekking

(1) Uiterlijk op 31 oktober 2009 doet het ministerie aan elektriciteitsproducenten die beschikken over een vergunning overeenkomstig § 5 van deze wet, een oproep om de documentatie die is vereist voor de behandeling van een aanvraag krachtens artikel 10c van richtlijn 2009/29/EG te overleggen.

(2) Houders van de in het eerste lid bedoelde vergunning worden in de gelegenheid gesteld om de vereiste documentatie uiterlijk op 31 maart 2010 aan het ministerie te overleggen.

(3) De voor de toepassing van het eerste lid vereiste documentatie omvat:

a) een lijst van de installaties die de houder van de in het eerste lid bedoelde vergunning voornemens is te exploiteren in de periode van 1 januari 2013 tot en met 31 december 2020, die op 31 december 2008 in werking waren of waarvoor het investeringsproces tegen die datum fysiek was gestart,

b) een ontwerpplan met betrekking tot investeringen in de aanpassing en modernisering van de installaties en schone technologieën, waarvan het bedrag ten minste overeenkomt met de verwachte marktwaarde van de toegewezen emissierechten, waarbij ten minste de helft van de in het plan voorgestelde waarde moet worden geïnvesteerd vóór 31 december 2011,

c) een voorstel voor controle op de uitvoering van de sub b bedoelde voorgenomen investering.

(4) Het ministerie behandelt, op basis van de documentatie die zij uiterlijk op 31 maart 2010 naar aanleiding van de in het eerste lid bedoelde oproep, heeft ontvangen, de aanvraag in overeenstemming met artikel 10c, lid 5, van richtlijn 2009/29/EG. Uiterlijk op 30 juni 2010 legt het ministerie deze aanvraag voor aan de regering van de Tsjechische Republiek voor goedkeuring en publiceert zij deze op een wijze die toegang op afstand mogelijk maakt. De regering legt het voorstel onverwijld ter beoordeling voor aan de Europese Commissie na de publicatie door de Europese Commissie van instructies overeenkomstig de relevante (omissis) bepaling.

(5) Het ministerie dient de aanvraag overeenkomstig het vierde lid zodanig te behandelen dat een maximale hoeveelheid voorlopig kosteloos toegewezen emissierechten wordt gebruikt voor de aanpassing en modernisering van infrastructuur en voor schone technologieën.

(6) Na goedkeuring door de Europese Commissie dient het ministerie de in de aanvraag overeenkomstig het vijfde lid genoemde hoeveelheid voorlopig kosteloos toegewezen emissierechten op basis van de overgelegde documentatie overeenkomstig het tweede lid in het nationale toewijzingsplan tussen de marktdeelnemers die deze documentatie binnen de gestelde termijn van 31 maart 2010 aan het ministerie hebben overgelegd voor de relevante periode te verdelen.

§ 16

(1) Het ministerie [van milieu]

[...]

j) verifieert de verwachte marktwaarde van de emissierechten.”

[11] De schenkbelastingwet werd gewijzigd bij wet nr. 402/2010, waarbij met ingang van 1 januari 2011 de volgende bepalingen werden ingevoegd:

„§ 6

[...]

(8) Schenkbelasting wordt geheven over de kosteloze verwerving van broeikasgasemissierechten in 2011 en 2012 voor de productie van elektriciteit in een installatie die op of na 1 januari 2005 elektriciteit produceerde voor de verkoop aan derden en waarin geen andere activiteit wordt uitgeoefend die verband houdt met de handel in broeikasgasemissierechten dan de verbranding van brandstoffen (hierna: ‚kosteloos verworven emissierecht’) door een elektriciteitsproducent.

§ 7a

Belastinggrondslag in het geval van kosteloos verworven emissierechten

(1) In het geval van kosteloos verworven emissierechten, wordt de grondslag voor de schenkbelasting gevormd door de gemiddelde marktwaarde van het broeikasgasemissierecht op 28 februari van het relevante kalenderjaar, vermenigvuldigd met het aantal emissierechten dat kosteloos is verworven voor de productie van elektriciteit in het relevante kalenderjaar.

(2) De gemiddelde marktwaarde van een broeikasgasemissierecht op 28 februari van het relevante kalenderjaar wordt geverifieerd door het ministerie van milieu op een wijze die toegang op afstand mogelijk maakt.

§ 14a

Tarief van de schenkbelasting voor kosteloos verworven emissierechten

Het tarief van de schenkbelasting voor kosteloos verworven emissierechten bedraagt 32 %.

§ 20

(1) Van erfbelasting en schenkbelasting is vrijgesteld: de kosteloze verwerving van eigendom

a) door de Tsjechische Republiek of een andere lidstaat van de Europese Unie, Noorwegen of IJsland (hierna: ‚andere Europese staat’), alsook de kosteloze overdracht van eigendom door de Tsjechische Republiek, met uitzondering van kosteloos verworven emissierechten, en de verwerving van eigendom van een andere Europese staat,

[...]

(14) Van erfbelasting en schenkbelasting is vrijgesteld: de verwerving van een aantal kosteloos verworven emissierechten dat overeenkomt met het aandeel van de door middel van warmtekrachtkoppeling geproduceerde hoeveelheid elektriciteit in de totale in 2005 en 2006 geproduceerde hoeveelheid elektriciteit.”

[12] De reden voor de vaststelling van de wijziging van de schenkbelastingwet was volgens de memorie van toelichting bij wet nr. 402/2010 gelegen in de wens om de kosten te dekken van de ondersteuning van elektriciteitsproductie uit duurzame energiebronnen, die was neergelegd in wet nr. 180/2005 inzake de ondersteuning van elektriciteitsproductie uit duurzame energiebronnen en tot wijziging van bepaalde wetten (wet inzake de ondersteuning van het gebruik van duurzame bronnen), en die van kracht was tot en met 31 december 2012. De invoering van de ondersteuning leidde tot een aanzienlijke groei van het aantal ondersteunde bronnen en tegelijkertijd tot een aanzienlijke toename van de investeringskosten van de bouw daarvan, met name in het geval van zonne-energiecentrales. Het was derhalve noodzakelijk om een groot aantal van de financiële middelen te besteden aan het betalen van ondersteuning aan de exploitanten van zonne-energiecentrales. Een van de bronnen voor de dekking van deze ondersteuning werd gevormd door de inkomsten uit de schenkbelasting over de kosteloze toewijzing van emissierechten.

III.

Motivering van het verzoek om een prejudiciële beslissing

[13] In de onderhavige zaak pasten de administratieve autoriteiten de Tsjechische schenkbelastingwet toe en legden zij verzoekster een aanslag schenkbelasting op over de kosteloos verworven emissierechten ten bedrage van 20 473 152 CZK. De Krajský soud was van oordeel dat die belastingwet niet zou moeten worden toegepast, wegens strijdigheid met het Unierecht, inzonderheid met artikel 10 van richtlijn 2003/87/EG. De op 1 januari 2008 aangevangen periode van vijf jaar

waarin de lidstaten verplicht waren om ten minste 90 % van de kosteloze emissierechten toe te wijzen, heeft betrekking op verzoekster.

[14] Het Hof van Justitie heeft zich reeds beziggehouden met de uitlegging van artikel 10 van richtlijn 2003/87/EG in een zaak betreffende een door het Spaanse hooggerechtshof ingediend verzoek om een prejudiciële beslissing, *Iberdrola e.a.* (gevoegde zaken C-566/11, C-567/11, C-580/11, C-591/11, C-620/11 en C-640/11). Het Spaanse hof wenste met name te vernemen of artikel 10 zich verzet tegen de toepassing van bepalingen van nationaal recht die tot doel en gevolg hebben dat de vergoeding voor elektriciteitsproductie wordt verminderd met een bedrag dat overeenkomt met de waarde van de tijdens de betrokken periode kosteloos toegewezen emissierechten. Wegens die procedure voor het Hof van Justitie, heeft de Nejvyšší správní soud zijn procedure opgeschort, aangezien de uitslag van die procedure een doorslaggevende invloed zou kunnen hebben op zijn beslissing.

[15] Bij arrest van 17 oktober 2013 deed het Hof van Justitie uitspraak (nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie) op het door het Spaanse hooggerechtshof ingediende verzoek om een prejudiciële beslissing. Het Hof van Justitie was van oordeel dat: „*Artikel 10 van richtlijn 2003/87/EG van het Europees Parlement en de Raad van 13 oktober 2003 tot vaststelling van een regeling voor de handel in broeikasgasemissierechten binnen de Gemeenschap en tot wijziging van richtlijn 96/61/EG van de Raad [...] aldus [moet] worden uitgelegd dat het niet in de weg staat aan de toepassing van nationale wettelijke maatregelen als die in de hoofdgedingen, die tot doel en gevolg hebben dat de vergoeding voor de elektriciteitsproductie wordt verminderd met het bedrag waarmee die vergoeding is toegenomen doordat de waarde van de kosteloos toegewezen emissierechten is doorberekend in de prijzen van de verkoopbiedingen op de groothandelsmarkt voor elektriciteit.*”

[16] Volgens de Nejvyšší správní soud zijn in de thans aan de orde zijnde zaak de volgende punten van het aangehaalde arrest van het Hof van Justitie relevant:

„*27 Artikel 10 van die richtlijn, waarin is bepaald dat de lidstaten tijdens de betrokken periode ten minste 95 % van de emissierechten kosteloos toewijzen, staat blijkens de tekst ervan eraan de weg dat lasten worden opgelegd voor de toewijzing van emissierechten.*

28 Daarentegen ziet noch artikel 10 noch een andere bepaling van die richtlijn op het gebruik van emissierechten of is er daarin sprake van een uitdrukkelijk beperking van het recht van de lidstaten om maatregelen te nemen die de economische impact van het gebruik van emissierechten kunnen beïnvloeden.

29 Bijgevolg kunnen de lidstaten in beginsel economische beleidsmaatregelen nemen, zoals toezicht op de prijzen die voor bepaalde essentiële goederen en middelen op de markten worden gehanteerd, waarbij wordt bepaald op welke

wijze de waarde van aan producenten kosteloos toegewezen emissierechten aan de consument wordt doorberekend.

30 De vaststelling van dergelijke maatregelen mag het beginsel van kosteloze toewijzing van emissierechten evenwel niet neutraliseren en ook geen afbreuk doen aan de door richtlijn 2003/87 nagestreefde doelstellingen.

31 Aangaande het eerste aspect moet worden benadrukt dat het in artikel 10 van richtlijn 2003/87 neergelegde begrip kosteloosheid niet alleen in de weg staat aan de rechtstreekse vaststelling van een prijs voor de toewijzing van emissierechten, maar ook aan de oplegging achteraf van een last voor de toewijzing van die emissierechten.”

[17] De Nejvyšší správní soud blijft echter twijfels houden over de vraag of de Tsjechische wettelijke regeling inzake de schenkbelasting voor kosteloos verworven emissierechten niet een heffing (betaling) voor de toewijzing van emissierechten vormt, waarvan de invoering in strijd is met artikel 10 van voornoemde richtlijn. In tegenstelling tot de Spaanse heffing, die het voorwerp vormde van de voor het Hof aangevoerde procedure, heeft de Tsjechische wetgever namelijk een betaling ingevoerd die enkel en alleen afhankelijk is van de toewijzing van het emissierecht en niet pas hoeft te worden verricht wanneer van dit recht gebruik wordt gemaakt. Derhalve heeft de Nejvyšší správní soud het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Moet artikel 10 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, aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen de toepassing van bepalingen van nationaal recht die de kosteloze toewijzing van emissierechten in de relevante periode onderwerpen aan schenkbelasting?”

[18] Volgens de verwijzende rechter is het niet geheel duidelijk hoe de „kosteloze” verwerving van emissierechten in de zin van artikel 10 van de richtlijn moet worden begrepen. Hij is van mening dat er twee varianten zijn van een mogelijke uitlegging van die bepaling van de richtlijn. De eerste mogelijkheid is dat artikel 10 aldus moet worden uitgelegd dat het vereist dat de verwerving van emissierechten „kosteloos” in materiële zin moet zijn, hetgeen in de weg staat aan de invoering van elke vorm van betaling (heffing of belasting) die direct of indirect kan worden aangemerkt als een kosteloze toewijzing van emissierechten. De tweede mogelijkheid is dat het beginsel van kosteloze toewijzing van emissierechten in stand blijft, ongeacht de vraag of op grond van een nationale wettelijke regeling vervolgens een heffing of belasting wordt opgelegd. Het gebied van belastingheffing over kosteloos verworven emissierechten moet dan los van het vereiste van kosteloze verwerving worden beoordeeld. In dit verband kan worden betoogd dat directe belastingen (waartoe ook de schenkbelasting behoort) binnen de bevoegdheid vallen van de lidstaten, en in het geheel niet binnen het kader van de Europese Unie zijn geharmoniseerd. Anderzijds volgt uit

de rechtspraak van het Hof van Justitie ondubbelzinnig dat de lidstaten bij de uitoefening van deze bevoegdheid het Unierecht in acht dienen te nemen (zie met name arresten van 13 december 2005, *Marks & Spencer*, C-446/03, Jurispr. blz. I-10837, punt 29; 12 september 2006, *Cadbury Schweppes*, C-196/04, Jurispr. blz. I-07995, punt 40, en 12 december 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Jurispr. blz. I-11673, punt 36).

[19] De Nejvyšší správní neigt tot de eerste van deze uitleggingsmogelijkheden, aangezien deze rechter van mening is dat artikel 10 van de richtlijn zich verzet tegen elke maatregel die, gelet op zijn gevolgen, erop neerkomt dat voor de kosteloze verwerving van emissierechten moet worden betaald. Dit zou betekenen dat de nationale wettelijke regeling geen enkele vorm van betaling mag invoeren waarvan de werking erop neerkomt dat het beginsel van kosteloze verwerving van emissierechten wordt ontkend (geneutraliseerd). Indien, anderzijds, deze rechter zou neigen tot de tweede uitleggingsmogelijkheid, zou het beginsel van kosteloze toewijzing van emissierechten, niet in stand blijven, aangezien in een later stadium belasting wordt geheven over de verwerving van de kosteloze emissierechten.

[20] Overeenkomstig de Tsjechische schenkbelastingwet dienen verwervers van emissierechten voor hun kosteloze verwerving een schenkbelasting ter hoogte van 32 % van de marktwaarde van die rechten betalen. Verwervers zijn dus *de facto* verplicht om voor de verworven emissierechten bijna een derde van hun marktwaarde te betalen, in plaats van dat zij deze rechten kosteloos verkrijgen. De verwijzende rechter is derhalve van oordeel dat de Tsjechische wettelijke regeling in strijd is met het beginsel van kosteloosheid dat is neergelegd in artikel 10 van richtlijn 2003/87/EG.

[21] De nationale wettelijke regeling die een schenkbelasting invoert op kosteloos verworven emissierechten, lijkt ook niet te voldoen aan de doelstelling van artikel 10 van de richtlijn, dat volgens het Hof van Justitie erin is gelegen „*de economische impact van de onmiddellijke en unilaterale invoering door de Europese Unie van een markt voor emissierechten te verzachten door een verlies aan concurrentievermogen van bepaalde onder deze richtlijn vallende productiesectoren te voorkomen*” (zie arrest *Iberdrola*, reeds aangehaald in punt 15 supra, punt 39).

[22] Bij zijn beoordeling van de zaak heeft de verwijzende rechter een rapport in aanmerking genomen dat in 2010 in opdracht van het directoraat-generaal Belastingen en douane-unie van de Europese Commissie was opgesteld door de firma Copenhagen Economics, getiteld „*Tax Treatment of ETS Allowances: Options for Improving Transparency and Efficiency*”¹. Het rapport handelde onder andere over de vraag of kosteloos toegewezen emissierechten kunnen worden

¹

onderworpen aan belasting. Het rapport erkent twee mogelijke alternatieven. De eerste mogelijkheid is dat kosteloos verworven emissierechten niet als belastbaar inkomen worden aangemerkt. Gezien het feit dat de kosten van verwerving ervan nihil zijn, mogen zij bij gebruik ervan niet worden afgetrokken van het belastbaar inkomen. De tweede mogelijkheid is het onderwerpen van de kosteloos verworven emissierechten aan inkomstenbelasting (waarbij de waarde ervan wordt vastgesteld op basis van hun marktprijs) en tegelijkertijd de mogelijkheid te creëren van aftrek van het belastbaar inkomen bij gebruik van de rechten. Het rapport wijst erop dat het nadeel van de belastingheffing over kosteloos verworven emissierechten is gelegen in het negatieve effect op de cashflow van de verwerver, in het geval waarin deze besluit om de rechten te bewaren in er in een bepaald belastingtijdvak geen gebruik van te maken. Dat zou leiden tot een grotere belastingverplichting omdat de belastingheffing ook de ongebruikte rechten zou omvatten, waarop het niet mogelijk is aftrek van belastbaar inkomen toe te passen in het desbetreffende belastingtijdvak. De situatie ligt evenwel anders wanneer de rechten worden gebruikt in dezelfde belastingtijdvak waarin zij werden verworven. In dat geval zou de verwerver uiteindelijk niet meer middelen aan hoeven te wenden in verband met de verwerving van emissierechten, dan wanneer de kosteloos verworven rechten niet zouden zijn onderworpen aan inkomstenbelasting.

[23] De Nejvyšší správní soud is derhalve van oordeel dat het heffen van belasting over de kosteloos verworven emissierechten met de mogelijkheid van aftrek van het belastbaar inkomen in het geval van gebruik ervan, niet in strijd lijkt te zijn met het beginsel van kosteloosheid dat is neergelegd in artikel 10 van richtlijn 2003/87/EG. In de zaak van de schenkbelasting die was ingevoerd in de Tsjechische republiek, ligt de situatie volgens de verwijzende rechter evenwel anders. In het kader van de schenkbelasting kan geen aftrek worden verricht die de verwerver van de rechten zou compenseren voor zijn kosten van het betalen van die belasting. Het beginsel van kosteloze verwerving van emissierechten blijft derhalve niet in stand.

[24] Bij zijn verdere beoordeling van de zaak heeft de verwijzende rechter onderzocht of de kosteloze verwerving van emissierechten ook in andere lidstaten is onderworpen aan een bepaalde betaling die kan worden gelijkgesteld met de krachtens de Tsjechische belasting geheven schenkbelasting. Uit de uitgevoerde analyse, die was gebaseerd op vrij toegankelijke gegevens, is gebleken dat de meerderheid van lidstaten in hun nationale recht waarschijnlijk geen belastingheffing over kosteloos verworven emissierechten hebben ingevoerd, noch enigelei financiële heffing hebben vastgesteld terzake van de economische gevolgen van het gebruik van emissierechten. De Nejvyšší správní soud zijn slechts vier lidstaten bekend (Groot-Brittannië, Spanje, Slowakije en Duitsland) die bepaalde maatregelen hebben ingevoerd die direct of indirect verband houden met de kosteloze verwerving van emissierechten of het daaropvolgende gebruik ervan. De nationale wettelijke regeling in Duitsland lijkt nog het meest op de Tsjechische wettelijke regeling. Het federale ministerie van milieu heeft met de

Emissionshandelskostenverordnung 2007 (Duitse verordening inzake de kosten van de toewijzing van emissierechten) (BGBl. I blz. 2273) administratieve lasten ingevoerd in verband met de financiële administratie en toewijzing van emissierechten. In de bijlage bij de verordening is, in punt 1, de methode voor het berekenen van de algemene heffing voor de toewijzing van emissierechten (*allgemeine Emissionshandelsgebühr für die Zuteilung von Berechtigungen*) neergelegd. Het bedrag van die heffing is afhankelijk van de totale hoeveelheid emissierechten die een bepaalde installatie ontvangt. De verordening maakt onderscheid tussen drie categorieën installaties, afhankelijk van de totale hoeveelheid emissierechten die zij ontvangen. Het bedrag van de heffingen wordt ook bepaald aan de hand van het type installatie.

[25] De Nejvyšší správní soud is een rechterlijke instantie van een lidstaat waarvan de beslissingen volgens het nationale recht niet vatbaar zijn voor hoger beroep. Aangezien de vragen van uitlegging van Unierecht zijn opgekomen in een bij deze rechter aanhangig geding, is deze overeenkomstig artikel 267 van het Verdrag betreffende de Werking van de Europese Unie verplicht het Hof van Justitie te verzoeken om een prejudiciële beslissing over deze vragen.

IV.

(omissis) [nationale procedure]

(omissis)