MELCHIOR WATHELET
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2016. szeptember 7.[1]

C-453/15. sz. ügy

A,
B

(a Bundesgerichtshof [szövetségi legfelsőbb bíróság, Németország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal — Adózás — Hozzáadottérték-adó — 2006/112/EK irányelv — 56. cikk — A szolgáltatás teljesítési helye — A »hasonló jogok« fogalma — Az üvegházhatást okozó gázok kibocsátási egységeinek átruházása”

1. Ebben a „szennyezési jog” értékesítését érintő ügyben nem tudok ellenállni a csábításnak, hogy ne idézzem Benoît Le Bars[2] következő gondolatát: „[a] nemzetközi és közösségi jogszabályok eredményeként a levegő és annak »kórtana«, vagyis a környezetszennyezés a kereskedelem területének határán helyezkedik el. E megközelítés erkölcstelennek tűnhet, mivel a jogi fogalom hagyományosan pozitív tartalmakhoz kapcsolódik, ami a környezetszennyezés esetében nem áll fenn. Ezenfelül elfogadhatatlannak tűnik az a gondolat, hogy magánszereplők pénzt kereshetnek a környezetszennyezés révén, azáltal, hogy a kibocsátási egységek kapcsán pénzügyi közvetítőként lépnek fel.”

2. Természetesen nem ez a Bundesgerichtshof (szövetségi legfelsőbb bíróság, Németország) által előterjesztett, a Bíróság Hivatalához 2015. augusztus 24-én beérkezett jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya, amely az üvegházhatást okozó gázok kibocsátási egységei kapcsán a 2006/112/EK irányelv[3] 56. cikke (1) bekezdése a) pontjának értelmezését illetően intéz kérdést a Bírósághoz. Az említett kérelmet egy Németországban A és B ellen adócsalásban való bűnsegédlet miatt folyó büntetőeljárásban terjesztettek elő.

3. Összefoglalva, felmerül a kérdés, hogy a 2003/87/EK irányelv[4] 3. cikkének a) pontja – amely engedélyezi egy meghatározott időszakban egy szén-dioxid tonna-egyenérték kibocsátását – értelmében vett *üvegházhatástokozógáz-kibocsátásiegység* a héairányelv 56. cikke (1) bekezdése a) pontjának értelmében vett *„hasonló jognak” minősül-e*.

1 — Eredeti nyelv: francia.

2 — Le Bars, B., „La nature juridique des quotas d'émission de gaz à effet de serre après l'ordonnance du 15 avril 2004, Réflexions sur l'adaptabilité du droit des biens”, *La Semaine juridique*, Édition générale n° 28, 2004. július 7., doctrine 148.

3 — A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.) 2009-ben hatályos változata (a továbbiakban: héairányelv).

4 — Az üvegházhatást okozó gázok kibocsátási egységei Közösségen belüli kereskedelmi rendszerének létrehozásáról és a 96/61/EK tanácsi irányelv módosításáról szóló, 2003. október 13-i 2003/87/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv (HL 2003. L 275., 32. o.; magyar nyelvű különkiadás 15. fejezet, 7. kötet, 631. o.).

I – **Jogi háttér**

A – *Az uniós jog*

4. A héairányelv 56. cikkének (1) bekezdése a következőket írja elő:

„(1) A következő szolgáltatások esetében, amelyeket a Közösségen kívül letelepedett megrendelőnek, vagy a Közösségen belül, de a szolgáltatást nyújtó tagállamától eltérő tagállamban letelepedett adóalanynak nyújtanak, a szolgáltatás teljesítési helyének az a hely minősül, ahol a megrendelő gazdasági tevékenységének székhelye vagy azon állandó telephelye található, amely részére a szolgáltatást nyújtják vagy ezek hiányában, ahol a lakhelye vagy szokásos tartózkodási helye van:

a) szerzői jogok, szabadalmak, licenciák, védjegyek és hasonló jogok átruházása és átengedése;

[…]”

5. A 2003/87 irányelv 3. cikkének a) pontja a következőket mondja ki:

„Ennek az irányelvnek az alkalmazásában:

a) »egység«: egy meghatározott időszakban egy szén-dioxid tonna-egyenérték kibocsátására való jogosultság, amely csak ezen irányelv követelményeinek teljesítésére érvényes, és az irányelv rendelkezéseinek megfelelően átruházható;

[…]”

B – *A német jog*

6. Az Umsatzsteuergesetz (a hozzáadottérték-adóról szóló törvény, a továbbiakban: UStG) „Az egyéb szolgáltatások teljesítési helye” című 3a. §-ának az alapeljárás tényállására alkalmazandó változata szerint:

„(1) Az egyéb szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének a 3b. és a 3f. § eltérő rendelkezése hiányában az a hely minősül, ahol a vállalkozó a tevékenységét folytatja. Amennyiben a szolgáltatást egy telephely teljesíti, a telephely minősül a szolgáltatás teljesítési helyének.

[…]

(3) Amennyiben a (4) bekezdésben említett egyéb szolgáltatások egyikének címzettje vállalkozás, a szolgáltatás teljesítési helye az (1) bekezdéstől eltérően az a hely, ahol a címzett folytatja a tevékenységét. Amennyiben a szolgáltatást a vállalkozás telephelye részére teljesítik, ehelyett a telephely szerinti hely irányadó. Amennyiben a (4) bekezdésben megjelölt valamely szolgáltatás címzettje nem vállalkozás, és lakóhelye vagy székhelye egy harmadik ország területén található, a szolgáltatást annak lakóhelyén vagy székhelyén teljesítik.

(4) A (3) bekezdés értelmében »egyéb szolgáltatás«:

1) szabadalmak, szerzői jogok, védjegyekkel kapcsolatos jogok és hasonló jogok átengedése, átruházása és érvényesítése;

[…]”

II – **Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés**

7. Az egy nagy adótanácsadó társaságnál dolgozó A-t és B-t a Landgericht Hamburg (hamburgi területi bíróság, Németország) pénzbüntetésre ítélte adócsalásban való bűnsegédlet miatt, egy olyan ügy során, amely egy másik vádlott, G. által 2009. április és 2010. március között működtetett olyan hozzáadottérték-adó (héa) csalási rendszert érintett, amely az üvegházhatást okozó gázok kibocsátási egységei kereskedelmének az említett adó alóli kivonását célozta.

8. E csalási rendszerben több társaság vett részt. A németországi székhelyű, és gyakorlatilag G. irányítása alatt álló E. társaság külföldön héamentesen vásárolt szén-dioxid-kibocsátási egységeket, majd azokat továbbértékesítette a luxemburgi székhelyű, közvetlenül G. által vezetett I. társaság részére. Az utóbbi jóváírási értesítő formájában az E. társaság javára a Németországban alkalmazandó héa feltüntetésével, a kibocsátási egységeket pedig tovább értékesítette a németországi székhelyű C. társaság részére, és az ezen ügylet kapcsán kiállított jóváírási értesítőkön szintén feltüntették a Németországban alkalmazandó héát.

9. Az E. társaság 2009 második, harmadik és negyedik negyedévére vonatkozó előzetes héabevallásaiban bevallotta az egységek I. társaság részére történő értékesítéséből származó bevételeit, levonva az előzetesen felszámított héát, állítólagos belföldi értékesítők hamis számlái alapján. 2010 januárja és márciusa tekintetében már nem nyújtott be előzetes bevallást. Ily módon összesen 11 484 179,12 euró összeg megfizetését kerülte ki. Az I. társaság a 2009 áprilisától júliusáig terjedő, a 2009 szeptemberétől 2010 januárjáig terjedő, valamint a 2010. márciusi bevallási időszakra vonatkozóan héaköteles ügyletekként vallotta be a C. társaság részére nyújtott szolgáltatásokat, és ennek során jogellenesen vonta le előzetesen felszámított adóként az E. társaság javára kiállított jóváírási értesítőkben feltüntetett héát, ezáltal elkerülve 10 667 491,10 euró összeg megfizetését.

10. A és B 2009 májusától végeztek adótanácsadói tevékenységet az I. társaság számára, G. pedig megbízta őket egy rövid, az I. társaság héajogi helyzetéről szóló szakvélemény elkészítésével. E szakvéleményben jelezték, hogy az I. társaság csak akkor tüntethet fel Németországban alkalmazandó héát, és vonhatja le azt előzetesen felszámított adóként, ha telephellyel rendelkezik Németországban, és onnan végzi a megfelelő ügyleteket, továbbá hogy a németországi telephely létesítése előtt kiállított számlákat ki kell javítani.

11. A és B, akik nem tudtak az I. társaság adócsalási rendszerben játszott szerepéről, egy irodahelyiségeknek Németországban 2009. április 1-jétől történő bérbevételéről szóló, visszadátumozott szerződés alapján a 2009. áprilisi és májusi bevallási időszakokra vonatkozóan helyesbített előzetes héabevallásokat készítettek az I. társaság részére, majd 2009. augusztus 12-én benyújtották azokat az illetékes adóhatósághoz. E bevallásokban az E. társaság javára kiállított jóváírási értesítőkben feltüntetett, 2009. áprilisra vonatkozó 147 519,80 euró héát, illetve 2009. májusra vonatkozó 1 146 788,70 euró héát levonták előzetesen felszámított adóként, noha „rendkívül valószínűnek” tartották, hogy az I. társaság nem rendelkezett telephellyel Németországban.

12. A Landgericht Hamburg (hamburgi területi bíróság) ítélete ellen A és B, valamint az ügyészség által benyújtott felülvizsgálati kérelmeket elbíráló Bundesgerichtshof (szövetségi legfelsőbb bíróság) kifejti, hogy az, hogy a vádlottak büntethetők-e a német büntetőjog alapján adócsalásban való bűnsegédlet miatt, attól függ, hogy szándékosan nyújtottak-e be az adóhatósághoz olyan hamis előzetes héabevallásokat, amelyekben jogellenesen vontak le előzetesen felszámított adót az E. társaság szolgáltatásairól kiállított jóváírási értesítők alapján. Mivel A és B nem tudtak az E. és az I. társaság G. által működtetett héacsalási rendszerben való részvételéről, a kérdést előterjesztő bíróság szerint csak akkor áll fenn az említett helyzet, ha az E. társaság javára kiállított jóváírási értesítők alapján azért nem volt levonható előzetesen felszámított adó, mert ezen értesítőkben nem volt feltüntethető a héa. A luxemburgi székhelyű I. társaság részére kiállított számlák tekintetében a bíróság szerint azonban csak akkor áll fenn ilyen helyzet, ha a kibocsátási egységek átruházásából álló szolgáltatás teljesítési

helye nem Németországban volt. Az E. társaság részéről a héa felszámítása az I. társasággal szemben ugyanakkor csak akkor volt jogellenes, ha a héairányelv 56. cikke (1) bekezdésének a) pontja alapján a teljesítés helye nem a szolgáltatást nyújtónál, az E. társaságnál, hanem a megrendelőnél, az I. társaságnál volt, és így a szolgáltatás Németországban nem volt adóköteles.

13. A Bundesgerichtshof (szövetségi legfelsőbb bíróság) rámutat, hogy az utóbbi feltétel azt feltételezi, hogy 2009-ben az üvegházhatást okozó gázok kibocsátási egységei tekintetében a héairányelv 56. cikke (1) bekezdésének a) pontján alapuló UStG 3a. §-a (4) bekezdésének az alapeljárás tényállására alkalmazandó változata alapján a teljesítés helyének az a hely minősült, ahol a megrendelő gazdasági tevékenységének székhelye vagy állandó telephelye volt található, ami felveti azt a kérdést, hogy az ilyen kibocsátási egységek kereskedelme az e rendelkezések értelmében vett „hasonló jognak” minősül-e.

14. A kérdést előterjesztő bíróság e tekintetben úgy véli, hogy a héairányelv 56. cikke (1) bekezdése a) pontjának értelmében vett „hasonló jogok” fogalmának értelmezése nem olyan nyilvánvaló, hogy az minden észszerű kétséget kizár. Hajlik ugyanakkor arra, hogy úgy vélje, az említett kibocsátási egységek az említett rendelkezés értelmében „hasonlók”, azzal, hogy a „hasonló” kifejezés azt jelenti, hogy „egyes jellemzői megegyeznek egymással” vagy „összehasonlítható”, mivel az e rendelkezésben hivatkozott jogok jellemzője, hogy a jogalkotó abszolút jogot biztosít a jogosult számára olyan értelemben, hogy kizárólagosan jogosult az adott jogot használni, hasznosítani és másokat abból kizárni. Ebben az értelemben a kibocsátási egységek összehasonlíthatók a szellemi tulajdonjogokkal.

15. E körülmények között a Bundesgerichtshof (szövetségi legfelsőbb bíróság) felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni a héairányelv 56. cikke (1) bekezdésének a) pontját, hogy a 2003/87 tanácsi irányelv 3. cikkének a) pontja szerinti, egy meghatározott időszakban egy szén-dioxid tonna-egyenérték kibocsátására való jogosultságot megtestesítő egység esetében a [héairányelv 56. cikke (1) bekezdése a) pontjának] értelmében vett »hasonló jogról« van szó?”

III – **A Bíróság előtti eljárás**

16. A, B, a Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof (a szövetségi legfelsőbb bíróság melletti szövetségi főügyész), a német és a görög kormány, valamint az Európai Bizottság terjesztett elő észrevételeket. A görög kormány kivételével valamennyi fél ismertette álláspontját a 2016. július 13-i tárgyaláson.

IV – **Értékelés**

A – *A felek észrevételeinek összefoglalása*

17. A és B úgy vélik, hogy a feltett kérdésre olyan választ kell adni, hogy a 2003/87 irányelv 3. cikkének a) pontja értelmében vett kibocsátási egység nem minősül a héairányelv 56. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében vett „hasonló jognak”.

18. A megjegyzi, hogy az utóbbi cikk öt, a szellemi tulajdonjog körébe tartozó jogot említ, és e felsorolást a „hasonló jogok” mindent átfogó fogalmával egészíti ki. A Bundesgerichtshof (a szövetségi legfelsőbb bíróság) szerint viszont a német változatban használt kifejezés (*ähnlich*) azt jelenti, hogy az egyéb jogok szükségképpen olyan jogok, amelyek egyes jellemzői „megegyeznek egymással”, vagy amelyek „összehasonlíthatók” a kifejezetten hivatkozott jogokkal. A előadja, hogy ugyanakkor a héairányelv egyéb nyelvi változataiból kitűnik, hogy a puszta összehasonlíthatóság helyett szoros

kapcsolatnak kell fennállnia a héairányelv 56. cikke (1) bekezdésének a) pontjában kifejezetten felsorolt jogok és a „hasonló jogok” fogalma alá tartozó jogok között. Először tehát azt kell megvizsgálni, hogy melyek a kifejezetten felsorolt jogok lényeges jellemzői. Ahhoz, hogy a „hasonló jogok” fogalma alá tartozzon, a kibocsátási egységnek is rendelkeznie kell e sajátosságokkal.

19. A szerint kétséges, hogy a német jogban ismert, a kérdést előterjesztő bíróság által hivatkozott „abszolút jog” fogalma releváns. Ezenfelül, a kibocsátási egység nem képez abszolút jogot, csupán „tűrési jogot” (*Duldungsanspruch*) biztosít jogosultja számára, amelyre az állammal szemben nem lehet hivatkozni. E tűrési jog végső soron egy magánjogi követeléshez hasonlítható, még ha nyilvános nyilvántartásban is rögzítik.

20. A francia változatban használt „átruházás” és „átengedés” és más nyelvi változatokban az ezeknek megfelelő kifejezések meghatározó elemet jelentenek, ami azt mutatja, hogy egy jog használat céljából való átengedéséről van szó, minthogy valamennyi hivatkozott jog kifejezetten egy sajátos szellemi szolgáltatáson alapul. A kibocsátási egység tehát kakukktojás a szellemi tulajdonjogokhoz képest, amelyekre az jellemző, hogy a jogosult belátása szerint átengedhet egy másik személy részére megvalósítás céljából egy olyan elgondolást, amely jogilag őt illeti, anélkül hogy elveszítené eredeti jogát, illetve, hogy azt át kellene ruházni az annak felhasználására képes személyre.

21. Ezt az értelmezést megerősíti a héairányelv 56. cikke (1) bekezdése a) pontjának keletkezéstörténete is, amelynek alapja a 77/388/EGK hatodik héairányelv[5] 9. cikke (2) bekezdése e) pontjának szövege, amely utalt a szabadalmak, védjegyek és hasonló jogok átruházására, valamint az e jogokkal kapcsolatos licenciák átengedésére. Ebből következik, hogy „hasonló jogok” tekintetében is kell lennie lehetőségnek a licencia biztosítására, ami a CO_2 kibocsátási egység esetében nem áll fenn.

22. Ezenkívül nincs szükség a héairányelv olyan értelmezésére, amely túlmegy annak szövegezésén. Ez a célország elvének általános jellegű alkalmazását eredményezné a vállalkozások közötti szolgáltatáskereskedelemre, holott az csak az alapeljárás tényállásának megvalósulását követően vált általános szabállyá, az említett irányelv 2008/8/EK irányelv[6] általi módosítása után.

23. B. ehhez hozzáteszi, hogy a héairányelv jelen ügyben kért értelmezésének eredményét a büntetőjogi felelősséggel járó következmények összefüggésében kell mérlegelni, ami az e területen alkalmazandó elvek, többek között a jogbiztonság *nullum crimen sine lege* és a *nulla poena sine lege*, a pontosság, az analógia büntetőjogi alkalmazásának tilalma, valamint a homogenitás elvének figyelembevételével jár. A pontosság elvét illetően problémát jelent, hogy a büntetőjogi felelősség a „hasonló jog” igen széles értelmű fogalmától függ. Ennélfogva e fogalmat csak úgy lehet értelmezni, hogy megköveteljük a szerves, a bármilyen összehasonlíthatóságon túlmenő kapcsolat fennállását a „hasonló jog” és a rendelkezésben hivatkozott egyéb jogok között.

24. Ezzel szemben a szövetségi legfelsőbb bíróság melletti szövetségi főügyész, a német és a görög kormány, valamint a Bizottság úgy ítéli meg, hogy a héairányelv 56. cikke (1) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy a 2003/87 irányelv 3. cikkének a) pontja értelmében vett kibocsátási egység „hasonló jognak” minősül.

25. A szövetségi legfelsőbb bíróság melletti szövetségi főügyész megjegyzi, hogy a héairányelv 56. cikke (1) bekezdésének a) pontjában hivatkozott jogok listája nem homogén, és hogy e jogok különböző szabályozások alá tartoznak.

5 — A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.).

6 — A 2006/112/EK irányelvnek a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye tekintetében történő módosításáról szóló, 2008. február 12-i 2008/8/EK tanácsi irányelv (HL 2008. L 44., 11. o.).

26. A szolgáltatás teljesítési helyének meghatározását illetően a döntő körülmény az, hogy a jogok olyan gazdasági felhasználási lehetőséget biztosítanak a megrendelő számára, ami túlmegy a jog mint olyan puszta kiaknázásán. A szolgáltatási teljesítési helyének tehát a megrendelő letelepedési helyének kell lennie, amennyiben az adóalanyok között nyújtott szolgáltatások költsége beépül a termék árába. A szolgáltatás teljesítési helyének megállapítása szempontjából az e cikkben hivatkozott jogok meghatározó jellegzetességeit tehát az jelenti, hogy azok pozitív felhasználási jogokat biztosítanak jogosultjaik számára, akik ebből gazdasági előnyre tesznek szert, a hozzáadott érték létrehozásának folytatása érdekében, vagy mert maguk hasznosítják azokat, vagy mert eladják és harmadik személyekre ruházzák őket. Márpedig az üvegházhatást okozó gázok kibocsátási egységének éppen ezek a fő jellemzői.

27. A német kormány mindenekelőtt rámutat, hogy az üvegházhatást okozó gázok kibocsátási egységeinek átruházása a héairányelv 24. cikke (1) bekezdésének értelmében vett szolgáltatásnyújtásnak minősül, valamint, hogy az átruházás tárgya a kibocsátási egység által biztosított kibocsátási jog. Ezt követően megjegyzi, hogy a héairányelv 56. cikke (1) bekezdésének a) pontjában hivatkozott jogok adóztatása (a 2009. december 31-ig hatályos héairányelv 43. cikkéből következő) úgynevezett származási elvtől eltérve a megrendelő államában történik, amennyiben az harmadik országbeli illetőségű, vagy pedig a szolgáltatás nyújtója a megrendelőtől eltérő tagállamban rendelkezik illetőséggel.

28. Végül, e kormány szerint ahhoz, hogy egy jog „hasonló” legyen, fontos megállapítani, hogy az összehasonlítható-e a héairányelv 56. cikke (1) bekezdésének a) pontjában hivatkozott jogokkal, valamint hogy e jogokkal azonos jellemzőkkel rendelkezik-e. Nem szükséges, hogy e jog azonos legyen azokkal, valamint ebből következően „hasonló jog” nem kizárólag a szellemi tulajdon területén létezik. Rámutatva, hogy az e cikkben szereplő felsorolás csak védett jogokat tartalmaz, amelyekre az jellemző, hogy a jogalkotó abszolút jogot biztosít a jogosult számára olyan értelemben, hogy kizárólagosan jogosult az adott jogot használni és hasznosítani, e kormány úgy ítéli meg, hogy az üvegházhatást okozó gázok kibocsátási egységeit hasonlónak lehet tekinteni.

29. Egyedül a kibocsátási egység jogosultja bocsáthat ki ugyanis egy meghatározott időszakban egy szén-dioxid tonna-egyenértéket. A felhasználási jog kizárólagossága a kibocsátásiegység-forgalmi jegyzékben rögzített kiosztásból következik, és a számla jogosultja rendelkezhet az említett kibocsátási egységgel, akár úgy, hogy felhasználja azt saját átadási kötelezettségeinek teljesítése érdekében, akár úgy, hogy értékesíti és átruházza egy másik számlajogosult számlájára.

30. Az említett kormány ehhez hozzáteszi, hogy a héairányelv 56. cikke (1) bekezdése a) pontjának célja amellett szól, hogy azt alkalmazni kell az üvegházhatást okozó gázok kibocsátási egységeire, mivel az ezen kibocsátási egységek által biztosított kibocsátási jogok felhasználására rendszerint ott kerül sor, ahol az azt megvásárló személy gazdasági tevékenységét folytatja.

31. A Görög Köztársaság úgy véli, hogy a héairányelv 56. cikke (1) bekezdése a) pontjának szövegezéséből kitűnik, hogy az ott szereplő felsorolás nem kimerítő. Az immateriális javakon fennálló, ott említett jogok fő sajátossága, hogy jogosultjuk részére kizárólagos jogot biztosítanak az említett jogok felhasználására és hasznosítására, más személyek kizárásával. Ennélfogva a „hasonló jogok” vagy olyan jogoknak tekinthetők, amelyek ilyen abszolút jogkört biztosítanak jogosultjuk számára, vagy olyan jogoknak, amelyek felhasználásának kizárólagosságát követelések vagy más jogok biztosítják.

32. Jellegénél és jellemzőinél fogva e kategóriába tartozik az egy meghatározott időszakban egy szén-dioxid tonna-egyenérték kibocsátására való jogosultságot biztosító kibocsátási egység is. Mivel ugyanis a 2003/87 irányelv 3. cikke a) pontjában hivatkozott jog valamennyi jogosultja szerepel az ezen irányelv 19. pontjában előírt kibocsátásiegység-forgalmi jegyzéken, a jogosult helyzete és kizárólagos felhasználási joga teljes mértékben garantált. Az is meghatározó jelentőségű, hogy a nemzeti jog ezen

irányelv alkalmazásában elfogadott rendelkezéseit megsértő bármely személlyel szemben szankciókat alkalmaznak. Az ilyen jogosult tekintetében elismert jogkör tehát azon jogkörhöz hasonlít, amellyel a héairányelv 56. cikke (1) bekezdésének a) pontjában kifejezetten hivatkozott immateriális jogok jogosultja rendelkezik.

33. A Bizottság szerint az üvegházhatást okozó gázok kibocsátási egységeinek kereskedelme a héairányelv 24. cikke (1) bekezdésének értelmében vett szolgáltatásnyújtásnak minősül.

34. A Bizottság megjegyzi, hogy első ránézésre nem nyilvánvaló, hogy a „hasonló jogok” fogalma magában foglalja a kibocsátási egységeket, mivel a héairányelv 56. cikke (1) bekezdésének a) pontjában kifejezetten hivatkozott jogi helyzetek a szellemi tulajdon védelmét érintik, míg a kibocsátási egységek az üvegházhatást okozó gázok kibocsátására vonatkozó állami vagy hatósági engedélyt jelentenek. Ugyanakkor jelentős hasonlóságok azonosíthatók a szellemi tulajdon és e kibocsátási egységek között.

35. Arra a kérdésre, hogy egy adott jog hasonló-e a héairányelv 56. cikke (1) bekezdésének a) pontjában hivatkozott jogokhoz, mindenekelőtt e rendelkezés szellemére és céljára figyelemmel kell válaszolni.

B – *Elemzés*

1. Előzetes észrevételek

36. Mindenekelőtt szeretném kiemelni, hogy a Bíróság válaszának csak a héairányelv értelmezésére kell vonatkoznia, nem pedig annak az alapeljárás büntetőjogi vonatkozásai kapcsán előálló következményeire, amelyek a Bírósághoz e tárgyban kérdést nem intéző kérdést előterjesztő bíróság kizárólagos hatáskörébe tartoznak. A jelen indítvány megfelel e megállapításnak.

37. A Bundesgerichtshof (szövetségi legfelsőbb bíróság) azzal kapcsolatban tesz fel kérdést, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelv 56. cikke (1) bekezdésének a) pontját, hogy a 2003/87 tanácsi irányelv 3. cikkének a) pontja szerinti, egy meghatározott időszakban egy szén-dioxid tonna-egyenérték kibocsátására való jogosultságot megtestesítő egység esetében az említett rendelkezés értelmében vett „hasonló jogról” van-e szó.

38. Mindenekelőtt, a Bíróságnak eddig nem kellett értelmeznie a héairányelv 56. cikke (1) bekezdésének a) pontjában szereplő említett fogalmat.

39. Ezt követően, 2010. január1-je óta az általános szabály immár az, hogy a szolgáltatás teljesítésének helye az a hely, ahol a megrendelő letelepedett, míg a jelen ügyre alkalmazandó szabályok a származási ország elvének alkalmazását írták elő.

40. Ez az új, a rendeltetési ország elvét rögzítő szabály immár a 2008/8 irányelv által módosított héairányelv 44. cikkében szerepel. Ezenkívül, a 2010. április 9-én hatályba lépő 2010/23/EU irányelv[7] révén az uniós jogalkotó kijelentette, hogy abból az elvből indult ki, hogy a kibocsátási egységek 2003/87 irányelv értelmében vett kereskedelmét a vevő székhelye szerinti tagállamban (rendeltetési ország) kell megadóztatni. Ezen irányelv eredményeként egy új 199a. cikket iktattak a héairányelvbe, amely *kifejezetten* kimondja, hogy a tagállamok előírhatják, hogy a héa megfizetéséért felelős személy

7 — A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112 irányelvnek a fordított adózási mechanizmus bizonyos csalásra alkalmas szolgáltatásokra vonatkozó választható és ideiglenes alkalmazása tekintetében történő módosításáról szóló, 2010. március 16-i tanácsi irányelv (HL 2010. L 72., 1. o.). A 2010/23 irányelv (3) preambulumbekezdés a kibocsátási egységek kereskedelmét „csalásra különösen alkalmasnak” minősíti.

az az adóalany, akinek a részére az üvegházhatást okozó gázok kibocsátási egységeit értékesítették, azért, hogy korlátozzák a héával kapcsolatos körhintacsalás lehetőségét. Miután az e lehetőséget korlátozó rendelkezés 2015. június 30-án hatályát vesztette, azt 2018. december 31-ig újra bevezette a 2013/43/EU irányelv. [8]

41. Ennélfogva felmerül a kérdés, hogy e módosításokat megelőzően, illetve a héairányelv 56. cikke (1) bekezdésének a) pontjában szereplő megfogalmazáson kívül már az irányelv céljából vagy más rendelkezéseiből, sőt, akár más elemeiből is következett-e, hogy az üvegházhatást okozó gázok kibocsátási egységeit, jellemzőikre figyelemmel, úgy kell tekinteni, hogy azok az e rendelkezés értelmében vett „hasonló jogok” körébe tartoznak.

2. Milyen a jogi természete az üvegházhatást okozó gázok kibocsátási egységeinek?

42. A 2003/87 irányelv 3. cikke a) pontjának megfelelően az üvegházhatást okozó gáz kibocsátási egysége lehetővé teszi egy meghatározott időszakban egy szén-dioxid tonna-egyenérték kibocsátását.

43. Meg kell jegyezni, hogy az ilyen kibocsátási egységgel nem rendelkező harmadik személyeket nem illeti meg ez a jog. Gazdasági értéke tehát nem elhanyagolható, mivel kizárólag a kibocsátási egységekből eredő engedélyekkel rendelkező személyek folytathatják a 2003/87 irányelv I. mellékletében felsorolt tevékenységeket. A kibocsátási egység tehát annak az egyik feltétele, hogy a vállalkozás folytatni tudja a hozzáadott érték előállítását. A szén-dioxid tonna-egyenérték kibocsátására vonatkozó, ebből következő jog ezenkívül az e célból előírt eljárás keretében szabadon átruházható és forgalmazható.

44. Az üvegházhatást okozó gázok kibocsátási egységeinek kereskedelme a héairányelv 24. cikke (1) bekezdésének értelmében vett szolgáltatásnyújtásnak minősül (a jelen ügyben vizsgált ügylet „immateriális javak átengedése” [9], amelynek tárgya a bizonyos mennyiségű CO_2 meghatározott időszakban való kibocsátására irányuló jogosultság, amelyet egy értékpapír testesít meg).

45. Ahogy azt a német kormány hangsúlyozta, az átruházás tárgya a kibocsátási egység által biztosított kibocsátási jog.

46. A 2003/87 irányelv azonban nem szolgáltat információkat e kibocsátási egységek jogi természetét illetően. [10] Ezenfelül, ahogy arra fent rámutattam, a Bíróságnak még nem kellett ezzel kapcsolatos döntést hoznia.

8 — A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112 irányelvnek a fordított adózás bizonyos, csalásra alkalmas termékek és szolgáltatások értékesítésére vonatkozó fakultatív és ideiglenes alkalmazása tekintetében történő módosításáról szóló, 2013. július 22-i tanácsi irányelv (HL 2013. L 201., 4. o.).

9 — A héairányelv 25. cikkének a) pontja.

10 — Az adóügyi bánásmódot illetően lásd a Bizottság (Adóügyi és Vámuniós Főigazgatóság) részére a Copenhagen Economics által készített jelentést, Tax treatment of ETS allowances, Options for improving transparency and efficiency, October 2010.

47. A 2003/87 irányelv kapcsán ugyanis „[m]uch debate on emissions trading concerns the legal basis of the scheme and its implementation into existing legal systems. The legal nature of allowances is a very controversial issue, as the [Directive 2003/87] does not contain any mention of it. Nevertheless allowances have aspects of both administrative grants or licences and of private property and it is understood that different conclusions as to their legal nature have already been reached in certain Member States", valamint „it is also discussed if emission allowances may be defined as intangible goods instead of concessions"[11].

48. Egyébként, „[t]he treatment of the quotas under tax law, accounting standards and financial services regulation is particularly relevant, as if it differs among countries, it may seriously affect the development of the emissions trading market", valamint „[w]ith regard to the tax regime applicable to emission allowances, currently there are no authoritative accounting pronouncements in either International Financial Reporting Standards (IFRS) or United States Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP) that specifically address accounting for emissions trading schemes. Both the International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) and the Emerging Issues Task Force (EITF) have considered accounting for emissions trading schemes, but in practice no guidance has been implemented".[12]

49. A jogtudomány különböző értelmezéseket tulajdonított az üvegházhatást okozó gázok kibocsátási egységei jogi természetének.[13] Például a francia jogalkotó szerint a kibocsátási egységek olyan ingó javak, amelyek kizárólag a birtokos számláján való rögzítés révén materializálódnak.[14] Belgiumban a kibocsátási egységek jogi természetének nincs jogszabályi meghatározása, de azokat immateriális ingó javaknak tekintik.[15] A belga jogtudomány[16] néha pénzügyi eszközöknek tekintette a kibocsátási egységeket, mivel fennáll a származékos pénzügyi termékek kibocsátási egységeken alapuló piaca.

50. Álláspontom szerint az üvegházhatást okozó gázok kibocsátási egységet immateriális ingó javaknak kell tekinteni, amelyekhez szabályozott tulajdonjog kapcsolódik.

51. E tulajdonjog jellemzői többek között a következők: i. pénzben kifejezhető értékű jogról van szó (az átruházható kibocsátási egységek ára a piaci kínálattól és kereslettől függően változhat); ii. a használat joga (használható jogról van szó, mivel lehetővé teszi a jogosult számára, hogy ipari tevékenységet folytasson); iii. a rendelkezés joga (szerződés útján másik jogosultra átruházható jogról van szó). Egyébiránt nyilvántartásba vételi kötelezettség alá eső jogról van szó (a 2003/87 irányelv írja elő ezt a kötelezettséget a tagállamok és a jogosultak részére, annak érdekében, hogy biztosítsa a harmadik

11 — A kibocsátási egységek kereskedelmével kapcsolatos viták nagy része e rendszer jogalapjára és a fennálló jogrendszerekben történő végrehajtására vonatkozik. A kibocsátási egységek jogi természete erősen vitatott kérdés, figyelemmel arra, hogy a 2003/87 irányelv ezzel kapcsolatban nem tartalmaz semmilyen utalást. Ugyanakkor a kibocsátási egységek egyszerre hordozzák a közigazgatási koncessziók, illetve engedélyek, és a magántulajdon jellegzetességeit, és látható, hogy egyes tagállamok eltérő következtetésekre jutottak e jog természetet illetően. A vita kiterjed arra a kérdésre is, hogy a kibocsátási egységek tekinthetők-e immateriális javaknak (nem pedig közigazgatási engedélyeknek) (saját fordítás). Lásd: Colangelo, M., *Creating property rights, Law and Regulation of Secondary Trading in the European Union*, Martinus Nijhoff, 2012, 162. és 165. o. (hivatkozva: Jacometti, V., *Lo scambio di quote di emissione. Analisi di un nuovo strumento di tutela ambientale in prospettiva comparatistica*, Milan, Giuffrè, 2010).

12 — A kibocsátási egységek adójogi kezelése, illetve a számviteli jogszabályokban és a pénzügyi szolgáltatások szabályozásában található kezelése különösen releváns, mivel ha ez országok eltér, az komoly hátrányt jelenthet a kibocsátási egységek piacának fejlődésére nézve. A kibocsátási egységekre alkalmazandó adójogi szabályozást illetően jelenleg nem állnak rendelkezésre iránymutató nyilatkozatok a számviteli hatóságok részére sem az *International Financial Reporting Standards (IFRS)*, sem a *United States Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP)* keretében, amelyek pedig konkrétan kitértek a kibocsátási egységek rendszereinek összeegyeztethetőségére. Az International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) és az Emerging Issues Task Force (EITF) egyszerre vizsgálták a kibocsátási egységek rendszereinek összeegyeztethetőségét, de a gyakorlatban semmilyen iránymutatást nem alakítottak ki (saját fordítás). Uo. (Colangelo), 169. és 170. o.

13 — Lásd: Le Bars, B., „La nature juridique des quotas d'émission de gaz à effet de serre après l'ordonnance du 15 avril 2004, Réflexions sur l'adaptabilité du droit des biens", *La Semaine juridique*, Edition générale nº 28, 2004. július 7., doctrine 148; Richelle, I., „Emission Trading: Accounting Tax Regime in Beglium", *Bulletin for International Taxation*, 2008. augusztus/szeptember, 414–421. o. (lásd még: Richelle, I., „Emission trading: accounting and tax aspects", in: Lang, M., és Vanistendael, F. (szerkesztők), *Accounting and Taxation & Assessment of ECJ Case Law*, EATLP International Tax Series, 2007, vol. 5).

14 — Lásd a code de l'environnement (környezetvédelemről szóló törvény) 2004. április 15-i rendelet által beiktatott L-229-18-II. cikkét.

15 — Lásd Richelle, I., i. m., 418. o.

16 — Lásd Richelle, I., i. m., 416. o.

személyekkel szembeni érvényesíthetőséget, valamint a kibocsátási egységek rendszerének koherenciáját). Végül időben korlátozott jogról van szó[17] (mivel valamennyi kibocsátási egység megszűnik, vagy a tényleges kibocsátások kompenzációja révén, vagy a jogosult által benyújtott törlési kérelem révén).

3. A kibocsátási egységek összehasonlíthatósága a szellemi tulajdonjogokkal

52. A szolgáltatás teljesítési helyét illetően elsősorban a héairányelv 44. és azt követő cikkeinek (V. cím, 3. fejezet, 2. szakasz) különleges rendelkezéseire kell támaszkodni. Csak abban az esetben kell a szolgáltatás teljesítési helyének a héairányelv 43. cikkének megfelelően a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelyét (vagyis jelen esetben az E. társaság németországi székhelyét) tekinteni, ha e rendelkezések nem alkalmazhatók.

53. Ahogy arra a Bundesgerichtshof (szövetségi legfelsőbb bíróság) rámutat, a jogok átruházását illetően figyelembe kell venni a héairányelv 56. cikke (1) bekezdése a) pontjának alkalmazását is. E cikk szerint a jelen esetben a szolgáltatás teljesítésének helye főszabály szerint a megrendelő székhelye, vagyis a jelen ügyben az I. társaság luxemburgi székhelye.

54. Úgy vélem (a Bizottsághoz hasonlóan), hogy vitathatatlanul teljesült az e rendelkezés által előírt első feltétel, amely szerint a szolgáltatást nyújtó tagállamától eltérő tagállamban letelepedett adóalanynak nyújtott szolgáltatásról van szó, ugyanis a szolgáltatást nyújtó Németországban, míg a megrendelő Luxemburgban található. Ugyanez vonatkozik a második feltételre, amely szerint a szolgáltatásnyújtás tartalma egyes jogok „átruházása és átengedése". E tekintetben el kell utasítani A tárgyaláson előadott azon érvét, amely szerint a héairányelv 56. cikke (1) bekezdésének a) pontjában „hasonló jogokként" hivatkozott jogoknak egyszerre kell alkalmasnak lenniük arra, hogy átruházást és átengedést jelentsenek, ami a csak átruházható kibocsátási egységek esetében nem áll fenn. A héairányelv 56. cikke (1) bekezdésének a) pontja ugyanis két nem kumulatív hipotézist tartalmaz. Egyébként, ahogy arra a szövetségi legfelsőbb bíróság melletti szövetségi főügyész rámutatott, Németországban és Ausztriában a szerzői jog nem ruházható át (csak felhasználási engedély lehetséges).

55. Ez elvezet bennünket a harmadik feltételig, amely azt írja elő, hogy a 2003/87 irányelv 3. cikke a) pontjának értelmében vett kibocsátási egységek a „*szerzői jogokhoz, szabadalmakhoz, licenciákhoz, védjegyekhez*" „hasonló jogok". A „hasonló" szó fontos, mivel A álláspontja lényegileg az az állítás, hogy e jogoknak „azonosaknak" kell lenniük, ami nyilvánvalóan nem felel meg a héairányelv 56. cikke (1) bekezdésének a) pontjában szereplő feltételnek.

56. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a Bundesgerichtshof (szövetségi legfelsőbb bíróság) hajlik arra, hogy úgy tekintse, hogy e feltétel is teljesült, valamint rámutatok, hogy a Bíróság előtt folyó eljárásban A és B kivételével valamennyi fél egyetért ezzel az állásponttal.

57. A Bundesgerichtshof (szövetségi legfelsőbb bíróság) szerint az az álláspont, hogy a kibocsátási egységben megtestesített jogosultság az UStG 3a. §-a (4) bekezdésének 1. pontja és így emellett a héairányelv 56. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében vett „hasonló jogot" jelent, mindenekelőtt megfelel a Németországban mindeddig egyhangú jogirodalmi[18], adóhatósági[19] és ítélkezési gyakorlatbeli[20] álláspontnak.

17 — Nem elévülési határidőről, hanem magának a jognak a fennállásához kapcsolódó határidőről van szó.

18 — Lásd: Küffnerl/Stöcker/Zugmaier, *UStG*, a 3a. § 121. pontjának 114. módosítása; Meyer-Holiatz/Nagel/Krüger in: Elspas/Salje/Stewing, *Emissionshandel*, 45. fejezet 3. és azt követő pontok.; Adam/Hentschke/Kopp-Assenmacher, *Handbuch des Emissionshandelsrechts*, 8.7. fejezet

19 — Lásd: a német szövetségi pénzügyminisztérium 2005. február 2-i körlevele, BStBI. I 2005, 494. o. (lásd a Bizottság észrevételeinek 1. mellékeltét)

20 — Lásd: 2013. június 21-i Finanzgericht Düsseldorf (düsszeldorfi adóügyi bíróság) ítélet, 1 K 2550/11 U.

58. Egyetértek ezzel az állásponttal, amely véleményem szerint megfelel a héairányelv 56. cikke (1) bekezdése a) pontja szerkezetének és céljának, annak ellenére, hogy a héairányelv 56. cikke (1) bekezdésének a) pontjában kifejezetten hivatkozott jogügyletek a szellemi és ipari tulajdon védelmét illetik,[21] míg a 2003/87 irányelvben hivatkozott kibocsátási egységek állami vagy hatósági engedélyt jelentenek az üvegházhatást okozó gázok kibocsátására,[22] az alábbi okok miatt:

59. Először, e rendelkezés szövegezéséből egyértelműen kitűnik, hogy az ott szereplő felsorolás példálózó jellegű, nem pedig korlátozó. Az uniós jogalkotó egyértelműen úgy döntött, hogy nem korlátozza az e rendelkezésben hivatkozott jogokat kizárólag az ipari tulajdonjogokra, illetve általában a szellemi tulajdonra.

60. Másodszor, úgy vélem (a szövetségi legfelsőbb bíróság melletti szövetségi főügyészhez hasonlóan), hogy a lista nyilvánvalóan nem homogén, mivel a „licenciák” kifejezés alatt a kifejezetten hivatkozott szellemi tulajdonjogoktól esetlegesen eltérő különböző hasznosítási jogok összességét érti. De lehetségesek a szerzői jogtól, illetve a szabadalom vagy védjegy által biztosított jogoktól eltérő jogokra vonatkozó licenciák is.

61. Harmadszor, nincs jelentősége annak, hogy az üvegházhatást okozó gázok kibocsátási egységeire alkalmazandó szabályok eltérőek a héairányelv 56. cikke (1) bekezdésének a) pontjában kifejezetten hivatkozott jogokra vonatkozó szabályoktól. Ugyanez egyébként az utóbbiakra magukra is érvényes: a védjegyeket és szabadalmakat nyilvántartásba kell venni, míg a szerzői jog a védett mű létrehozásával jön létre. Ezenkívül eltérő a tartalmuk is. A meghatározó körülmény valójában nem a jogok, mint olyanok, hanem átadásuk (átruházás vagy átengedés) összehasonlíthatósága. Ez ugyanis a forgalom harmonizált adóztatását lehetővé tevő kritérium; az irányelv értelmében vett adóköteles szolgáltatásnyújtás csak átruházás esetében állhat fenn, és ebben az esetben a szolgáltatás teljesítésének helyét kell meghatározni.[23]

62. Egyébként közelebbről megvizsgálva jelentős hasonlóságokat fedezhetünk fel az ipari tulajdon és a kibocsátási egységek között:

a) mindkettő védett jogot egy értékpapír testesíti meg, amelyet a jogosult harmadik személyekre ruházhat át (mivel csak a kibocsátási egység jogosultja bocsáthat ki egy meghatározott időszakban egy szén-dioxid tonna-egyenértéket[24]);

b) ahogy azt a Bundesgerichtshof (szövetségi legfelsőbb bíróság) kiemelte előzetes döntéshozatal iránti kérelmében,[25] mindkét jogot az jellemzi, hogy a jogalkotó abszolút jogot biztosít a jogosult számára olyan értelemben, hogy kizárólagosan jogosult az adott jogot használni, hasznosítani és másokat abból kizárni, noha a szellemi tulajdonjog rendelkezik a tulajdonjog minden jellemzőjével, vagyis a használat, a hasznosítás és az elidegenítés jogával, míg a kibocsátási egységek tulajdonjoga nem eredményezhet jogi gyümölcsöket (hasznosítás, engedélyezés útján);

21 — Érdekes e tekintetben, hogy a 77/388 irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról szóló, 2005. október 17-i 1777/2005/EK tanácsi rendelet (HL 2005. L 288., 1. o.) 7. cikke szerint amennyiben egy harmadik országban letelepedett szervezet a Közösségben letelepedett adóalanyoknak labdarúgó-mérkőzés televíziós közvetítési jogát engedi át, ez a fent hivatkozott szellemi tulajdonjogok körébe tartozónak tekintendő.

22 — Lásd a 2003/87 irányelv 4. és azt követő cikkeit, valamint 13. cikkét. A 2003/87 irányelv értelmében vett tevékenység eredményeként keletkező üvegházhatást okozó gázok kibocsátása engedélyt igényel, amelyet a létesítmény üzemeltetője az ezen irányelv 6. cikkében hivatkozott feltételek mellett kérhet. A kibocsátási egységek európai uniós kereskedelmi rendszerében a létesítmények üzemeltetőinek minden évben át kell adniuk a tényleges kibocsátásuknak megfelelő számú üvegházhatástokozógáz-kibocsátásiegységet. Amennyiben az üzemeltető csökkenti létesítménye kibocsátásait, a piacon értékesítheti azokat a kibocsátási egységeket, amelyekre már nincs szüksége. Ellenkező esetben kibocsátási egységeket kell vásárolnia, hogy teljesíthesse átadási kötelezettségét. Ha a létesítmény üzemeltetője nem teljesíti átadási kötelezettségét, pénzügyi szankciókat alkalmaznak vele szemben.

23 — E döntés értelemszerűen nem szükséges az adómentes átruházások esetében (lásd például a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésnek f) és j)–l) pontját).

24 — Lásd a 2003/87 irányelv 3. cikkének a) pontját.

25 — Lásd a 29. és azt követő pontokat.

c) mindkét kategória pénzben kifejezhető értékű jogokat tartalmaz, mivel a szerzői jogok, szabadalmak és védjegyek értékét és a kibocsátási egységek értékét is a piaci kínálat és kereslet mozgása határozza meg;

d) egyes szellemi tulajdonjogokat, ahogy a kibocsátási egységeket is, nyilvános nyilvántartásban kell rögzíteni. A hasznosítási jog kizárólagossága a kibocsátási egységek kereskedelmi nyilvántartásában szereplő egyértelmű kiosztásból következik. Az üvegházhatást okozó gázok kibocsátási egységeit elektronikus úton egyértelműen megjelölik, és azok csak egy számlajogosult számláján szerepelhetnek. Következésképpen csak az utóbbi rendelkezhet a kibocsátási egységgel, vagy úgy, hogy felhasználja azt saját átadási kötelezettségeinek teljesítése érdekében (a kibocsátási egységek kereskedelmére vonatkozó jogszabályoknak megfelelően), vagy úgy, hogy értékesíti és átruházza egy másik számlajogosult számlájára;

e) a jogok mindkét kategóriája időben korlátozott, noha a szellemi tulajdonjog „élettartama” hosszabb;

f) ezenfelül, a jog jogosultja az átruházást követően egyik esetben sem jogosult a továbbiakban felhasználni a szóban forgó jogot. Következésképpen az üvegházhatást okozó gázok kibocsátási egységének átruházása gazdaságilag előnyös a jogosult számára, és héa szempontból a szabadalmak, védjegyek, engedélyek és szerzői jogok átruházásához hasonlítható.

63. Negyedszer, ahogy arra a Bizottság rámutat, arra a kérdésre, hogy egy adott jog hasonló-e a héairányelv 56. cikke (1) bekezdésének a) pontjában hivatkozott jogokhoz, mindenekelőtt e rendelkezés szellemére és céljára figyelemmel kell választ adni. A héairányelv (4), (10), (17), (19), (20), (22) és (23) preambulumbekezdésének, valamint 45., 52., 53., 55. és 56. cikkének együttes értelmezéséből az következik, hogy az adóalanyok részére a Közösségen belül teljesített termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások belső piacán a versenytorzítások elkerülése érdekében a lehető legnagyobb mértékben alkalmazni kell a rendeltetési ország elvét, vagyis hogy az adózásnak a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás kedvezményezettjének államában kell történnie. E gyakorlat megfelel a héa, mint általános fogyasztási adó elvének,[26] amelyet főszabály szerint a fogyasztás helyén vetnek ki.

64. A héairányelv 56. cikke (1) bekezdése a) pontjának céljából az következik, hogy annak eldöntése érdekében, hogy egy jogi helyzet „hasonló-e”, azt kell tehát megállapítani, hogy az átruházás időpontjában a rendeltetési ország elvének alkalmazása okoz-e problémát, vagy sem. A nyilvános nyilvántartásban rögzített jogok esetében a megrendelő, annak székhelye, és ebből következően a rendeltetési ország könnyen és jogilag nagy biztonsággal meghatározható. Ez a helyzet az üvegházhatást okozó gázok kibocsátási egységeinél. Ezek tekintetében tehát azonos bánásmód alkalmazható a héa területén.

65. Noha a kibocsátási egységek célja nem ugyanaz, mint egy szellemi tulajdonjogé (az emberi alkotótevékenység védelme), a két kategória összehasonlíthatósága a héairányelv 56. cikkének elemzése szempontjából álláspontom szerint megalapozott.

66. E tekintetben az adójogi kezelés szempontjából e jogok hozzáadott érték előállítására való alkalmassága a fontos. E feltétel a jelen ügyben teljesült, mivel a kibocsátási egységek átruházása, illetve a szabadalmak, szerzői jogok átruházása révén a jogosult meghatározott ár ellenében gyakorolja rendelkezési jogát.

26 — Lásd a héairányelv 1. cikkének (2) bekezdését.

4. A Bíróság ítélkezési gyakorlata

67. Noha a héairányelv 56. cikke (1) bekezdésének a) pontját a bírósági ítélkezési gyakorlat még nem értelmezte, alapot jelenthet számunkra, hogy a Bíróságnak már volt alkalma ugyanazon bekezdés más pontjainak értelmezésére.

68. Az 1997. szeptember 16-i von Hoffmann ítéletben (C-145/96, EU:C:1997:406) a Bíróság előzetes döntéshozatal keretében értelmezte a 77/388 hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének e) pontját.[27] A Bíróság itt azt vizsgálta, hogy a választottbíró szolgáltatásai az ügyvédek és tanácsadók szolgáltatásaihoz hasonlítható „hasonló szolgáltatások” körébe tartoznak-e.

69. Noha Fennelly főtanácsnok azt javasolta a Bíróságnak, hogy a fogalmat szélesen értelmezze, kiemelve, hogy nem az *ejusdem generis* elvére alapított értelmezést kell alkalmazni, mivel az ilyen helyzet nem felel meg a hatodik irányelv szerkezetének és céljának,[28] a Bíróság nem követte ezt az értelmezést.

70. A Bíróság ítéletében hangsúlyozta, hogy:

– a közösségi jogalkotó nem a szakmákra, hanem a szolgáltatásokra hivatkozott, a szakmák e rendelkezésben csak a vonatkozó szolgáltatások meghatározásának eszközeként szerepelnek;[29]

– az „egyéb hasonló szolgáltatások” kifejezések nem a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése e) pontjának harmadik francia bekezdésében említett különböző tevékenységek néhány közös jellemzőjére utalnak, hanem az egyes, külön tekintendő tevékenységekhez hasonló szolgáltatásokra;[30]

– az ebben a cikkben említett tevékenységekhez akkor hasonlít a szolgáltatás, ha mindkettő azonos célt szolgál.[31]

71. Tizenegy évvel később, 2008. november 6-i Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet ítéletében (C-291/07, EU:C:2008:609) a Bíróság egyértelművé tette a fent hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

72. Ugyanazon rendelkezés értelmezéséről volt szó, mint a von Hoffmann ítélet (C-145/96, EU:C:1997:406) alapjául szolgáló ügyben. Egy svéd jog szerint létrejött alapítvány gazdasági és egyéb tevékenységet is folytatott, a felmerülő kérdés pedig egyes olyan tanácsadási szolgáltatások adójogi következményeire vonatkozott, amelyeket az alapítvány kizárólag a héairányelv hatályán kívül eső tevékenységei vonatkozásában kívánt igénybe venni.

73. A Bíróság ítéletének 24. pontjában emlékeztetett a szolgáltatásnyújtások teljesítési helyének megállapítására vonatkozó kapcsoló elvek céljára, ami az olyan joghatósági összeütközések elkerülése, amelyek egyrészről kettős adóztatáshoz, másrészről a jövedelmek adóztatásának elmaradásához vezethetnek. Okfejtését a szóban forgó rendelkezés teleológiai értelmezésével folytatta, kiemelve, hogy a 9. cikk (2) bekezdésének e) pontja[32] nem pontosítja, hogy alkalmazásának feltétele-e az, hogy a szolgáltatásnyújtás kedvezményezettjeként eljáró adóalany e szolgáltatást gazdasági tevékenysége céljára használja fel.[33]

27 — Mely megfelel a jelenlegi héairányelv 56. cikke (1) bekezdése c) pontja tartalmának.

28 — Lásd: von Hoffmann ügyre vonatkozó indítványa (C-145/96, EU:C:1997:218), 17. és 23. pont.

29 — Lásd: 1997. szeptember 16-i von Hoffmann ítélet (C-145/96, EU:C:1997:406), 15. pont.

30 — Lásd: 1997. szeptember 16-i von Hoffmann ítélet (C-145/96, EU:C:1997:406), 20. pont.

31 — Lásd: 1997. szeptember 16-i von Hoffmann ítélet (C-145/96, EU:C:1997:406), 21. pont.

32 — Jelenleg a héairányelv 56. cikke (1) bekezdésének c) pontja.

33 — Lásd: 2008. november 6-i Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet ítélet (C-291/07, EU:C:2008:609), 28. pont.

74. Ezenfelül hozzátette, hogy ez az értelmezés:

– összhangban van a szóban forgó cikk céljával, amely olyan kollíziós szabályt tartalmaz, amely a kettős adóztatás és az adóztatás elmaradásának kockázata elkerülésére irányul; [34]

– összhangban van a közösségi héarendszer célkitűzéseivel és működési szabályaival, amennyiben biztosítja, hogy a fizetendő héa végső költsége a szolgáltatásnyújtás végső fogyasztóját terhelje; [35]

– megfelel a jogbiztonság elvének is, ráadásul lehetővé teszi az egységes piacon működő vállalkozásokra háruló terhek enyhítését és a szolgáltatások szabad mozgását. [36]

75. E kiterjesztő értelmezést a Bíróság megerősítette egy, az értékpapírvagyon-kezelés adómentességére vonatkozó ügyben. Ennek megfelelően a 2012. július 19-i Deutsche Bank ítélet (C-44/11, EU:C:2012:484) 54. pontjában a Bíróság az alábbiakat hangsúlyozta:

„Mivel a Deutsche Bank által az alapügyben végzett portfóliókezelés pénzügyi jellegű szolgáltatás, és mivel *a [héairányelv] 56. cikke (1) bekezdésének e) pontját nem lehet megszorítóan értelmezni* (lásd ebben az értelemben: 1996. szeptember 26-i Dudda-ítélet, C-327/94, EU:C:1996:355, 21. pont; 2005. október 27-i Levob Verzekering és OVB Bank ítélet, C-41/04, EU:C:2005:649, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), úgy kell tekinteni, hogy e tevékenység mint pénzügyi ügylet a [héairányelv] 56. cikke (1) bekezdése e) pontjának hatálya alá tartozik” (kiemelés tőlem).

76. Az utóbbi Levob Verzekeringen és OV Bank ítéletben (C-41/04, EU:C:2005:649) a Bíróságnak a „tanácsadói, mérnöki, tanácsadó irodai, ügyvédi, számviteli szolgáltatások és egyéb hasonló szolgáltatások” tekintetében a teljesítés helyéről kellett döntenie, és azt mondta ki, hogy az irányelv releváns rendelkezése „nem az ügyvédi, tanácsadói, számviteli vagy mérnöki szakmákról rendelkezik, hanem az e szakmák képviselői által végzett vagy azokhoz hasonló szolgáltatásokról” [37].

77. A héairányelv e rendelkezéseinek e teleológiai értelmezése ezenkívül összhangban van az uniós jog általános, a Bíróság által a Cilfit és társai ítéletben [38] ismertetett általános elvével. E tekintetben minden egyes uniós jogi rendelkezést saját szövegösszefüggésébe kell helyezni, és az uniós jog rendelkezéseinek összessége, annak céljai, valamint a szóban forgó rendelkezés alkalmazási időpontjában fennálló fejlődési állapota tükrében kell értelmezni.

78. A hivatkozott ítélkezési gyakorlatból kitűnő elvek a jelen ügyre átültetve arra a következtetésre vezetnek, miszerint a kibocsátási egységek a héairányelv 56. cikke (1) bekezdésének a) pontjában szereplő „hasonló jogok” kategóriájába tartoznak. Nemcsak, hogy az általuk biztosított jog a jellemzői alapján összehasonlítható a szellemi tulajdonjoggal, hanem az ilyen értelmezés összeegyeztethető az 56. cikk konkrét céljával, amely a kettős adóztatás és az adóztatás elmaradásának kockázata elkerülésére irányul.

34 — Lásd: 2008. november 6-i Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet ítélet (C-291/07, EU:C:2008:609, 30. pont). A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a szolgáltatásnyújtások teljesítésének helyét meghatározó rendelkezések célja egyrészt az olyan joghatósági összeütközések elkerülése, amelyek kettős adóztatáshoz vezethetnek, másrészt pedig a jövedelmek adóztatása elmaradásának elkerülése (2015. április 30-i SMK-ítélet, C-97/14, EU:C:2015:290).

35 — Lásd: 2008. november 8-i Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet ítélet (C-291/07, EU:C:2008:609), 32. pont.

36 — Lásd: 2008. november 8-i Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet ítélet (C-291/07, EU:C:2008:609), 33. pont.

37 — 2005. október 27-i Levob Verzekering és OVB Bank ítélet (C-41/04, EU:C:2005:649, 37. pont).

38 — Lásd: 1982. október 6-i Cilfit és társai ítélet (283/81, EU:C:1982:335, 20. pont).

79. Mivel a kibocsátási egységek által biztosított kibocsátási jogok felhasználása rendszerint ott történik, ahol a kibocsátási egységek vásárlója gazdasági tevékenységét folytatta, és a vevő vagy maga üzemeltet olyan létesítményt, amelynek kibocsátásai vonatkozásában a kibocsátási egységeket át kell adni, vagy pedig e kibocsátási egységeket tovább értékesíti, így a héairányelv 56. cikke (1) bekezdése a) pontjának alkalmazása adózási szempontból észszerű megoldáshoz vezet, mivel e szolgáltatások annak a tagállamnak a héaszabályozása alá tartoznak, amelynek területén a kibocsátási egységeket megvásárló személyek gazdasági tevékenységüket folytatják. [39]

5. Mi a gyakorlat a tagállamokban?

80. Ezt a kérdést nemcsak azért kell elemezni, mivel a Bíróság előtti eljárás során a Németországi Szövetségi Köztársaság előadta, hogy az összes többi tagállam az övével megegyező álláspontot foglalt el, hanem azért is, mert a tagállamokban megjelenő, általában a héaszabályozásnak és különösen a héairányelv 56. cikke (1) bekezdése a) pontja szerinti szabályozásnak inkább megfelelni tudó értelmezés hiányában megerősítheti elemzésemet.

a) A héa tanácsadó bizottság álláspontja

81. Ez a héairányelv 398. pontja alapján létrehozott, a tagállamok és a Bizottság képviselőiből álló bizottság szintén erre a következtetésre jutott.

82. A Bizottság javaslatát követve a héa tanácsadó bizottság úgy ítélte meg, hogy a 2003/87 irányelv által szabályozott kibocsátási egységek a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése e) pontjának hatálya alá tartoznak. E rendelkezés tartalma nagyrészt megegyezik a héairányelv 56. cikke (1) bekezdése a) pontjának tartalmával.

83. 2004. október 14-én a bizottság az alábbi iránymutatást fogadta el:

„A küldöttségek *egyhangúlag* egyetértenek abban, hogy az üvegházhatást okozó gázok kibocsátási egységeinek a 2003/87/EK irányelv 12. cikkében hivatkozott […] valamely adóalany által ellenszolgáltatás fejében teljesített átruházásai héaköteles szolgáltatásnyújtásoknak minősülnek, amelyek a 77/388/EGK irányelv 9. cikke (2) bekezdése e) pontjának hatálya alá tartoznak. A 77/388/EGK irányelv 13. cikkében előírt egyik adómentesség sem alkalmazható a kibocsátási egységek ilyen átruházásaira”.

b) A tagállamok gyakorlata

84. A tagállamok nagy többségében (a megvizsgált 25 [40] jogrendből 21-nél) a héairányelv 56. cikke (1) bekezdésének megfelelő nemzeti rendelkezés vonatkozik az üvegházhatást okozó gázok kibocsátási egységeire. E megállapítás a héa tanácsadó bizottság által 2004-ben kiadott iránymutatásokat [41] követő nemzeti jogi aktusokon alapul.

85. E keretben rá kell mutatni, hogy két tagállamban (Észtország, Szlovákia) az üvegházhatást okozó gázok kibocsátási egységeinek átruházásait kifejezetten külön pontban rögzítették a héairányelv 56. cikkének (1) bekezdését átültető nemzeti törvényben.

39 — Lásd ebben az értelemben: 2005. május 12-i RAL (Channel Islands) és társai ítélet (C-452/03, EU:C:2005:289, 33. pont).

40 — A német rendszert nyilvánvalóan nem elemeztük; hiányoztak az adatok a portugál jogrend vizsgálatához, a Horvát Köztársaság pedig 2009-ben még nem volt az Unió tagja.

41 — A héa tanácsadó bizottság által rögzített iránymutatások listáját lásd az alábbi internetcímen: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/guidelines-vat-committee-meetings_fr.pdf.

86. Számos egyéb tagállamban (Belgium, Bulgária, Cseh Köztársaság, Írország, Franciaország,[42] Litvánia, Magyarország, Ausztria, Szlovénia, Finnország,[43] Svédország, Egyesült Királyság) az illetékes hatóságok véleményeket, körleveleket vagy ajánlásokat adtak ki annak érdekében, hogy az említett kibocsátási egységek átruházását a héairányelv 56. cikke (1) bekezdése a) pontjának megfelelő nemzeti rendelkezés hatálya alá eső jogügyletnek tekintsék.

87. Három másik tagállamban (Spanyolország, Olaszország,[44] Lengyelország) az adóhatóságok által hozott egyedi határozatok formáját öltő közigazgatási gyakorlatból kitűnik, hogy az üvegházhatást okozó gázok átruházásait olyan ügyleteknek tekintették, amelyek esetében a szolgáltatás teljesítésének helye az a hely, ahol a megrendelő letelepedett.

88. Végül négy másik tagállamban az előkészítő anyagok (Dánia, Luxemburg, Hollandia), illetve a miniszterek közötti levelezés (Lettország) hasonló álláspontot tartalmaznak.

89. E tekintetben fontos hangsúlyozni, hogy míg egyes jogrendekben a kibocsátási egységek átruházásait kifejezetten „hasonló jogokként” sorolták be (Olaszország, Hollandia, Szlovénia, Finnország, Svédország), más jogrendekben ezeket az átruházásokat egyszerűen a héairányelv 56. cikke (1) bekezdése a) pontjának megfelelő nemzeti rendelkezés hatálya alá eső jogügyletnek tekintették, anélkül, hogy pontosan megjelölték volna azt a konkrét kategóriát, amely alá az említett kibocsátási egységeket sorolták (Belgium, Bulgária, Cseh Köztársaság, Dánia, Németország, Írország, Spanyolország, Franciaország, Olaszország, Lettország, Luxemburg, Magyarország, Ausztria, Lengyelország, Egyesült Királyság), vagy az „üvegházhatást okozó gázok kibocsátási egységei átruházásának” sajátos kategóriáját jelölve meg (Észtország, Szlovákia), amely eltér a héairányelv 56. cikke (1) bekezdésének említett a) pontjában kifejezetten megjelölt kategóriáktól.

90. Egyébként meg kell jegyezni, hogy az üvegházhatást okozó gázok kibocsátási egységei átruházásának esetén a különböző tagállamokban az adóztatás helyének kérdését 2010 előtt érintő ítélkezési gyakorlat kevéssé tűnik kialakultnak.

91. Az egyéb jogrendek (Görögország, Ciprus, Málta, Románia) esetében nem lehetett megállapítani, hogy az üvegházhatást okozó gázok kibocsátási egységeinek átruházásait besorolták-e héa szempontból, és ha igen, miként, továbbá ennélfogva azt sem, hogy mi volt a szolgáltatás teljesítésének helye az említett átruházások esetén.

92. A fentiek összességéből az következik, hogy a héairányelv 56. cikke (1) bekezdésének a) pontjában hivatkozott „hasonló jogok” fogalmát úgy kell értelmezni, hogy az kiterjed az üvegházhatást okozó gázok kibocsátási egységeire is.

42 — Meg kell jegyezni, hogy Franciaországban, ahonnan a héa tanácsadó bizottság üvegházhatást okozó gázok kibocsátási egységeinek héa szempontú megítélésére vonatkozó iránymutatásai iránti igény származott, 2009. júniusban olyan döntés született, hogy mint értékpapír-ügyleteket, az említett kibocsátási egységeket időszakosan mentesítik a héa alól.

43 — A finn jogirodalom megállapítja, hogy nem volt egyértelmű, hogy valamennyi tagállam elfogadja-e ezt az álláspont, míg Belgiumban „konszenzusról” beszéltek.

44 — Ki kell emelni, hogy az olasz adóhatóság előtt folyt eljárás az üvegházhatást okozó gázok kibocsátási egységeinek egy svájci székhelyű vásárlóját érintette.

V – **Végkövetkeztetések**

93. A fenti okok miatt, emlékeztetve arra, hogy az általános szabály immár az, hogy a szolgáltatás teljesítési helye az a hely, ahol a megrendelő letelepedett, azt javaslom, hogy a Bíróság a következő választ adja a Bundesgerichtshof (szövetségi legfelsőbb bíróság, Németország) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 56. cikke (1) bekezdésének a) pontjában hivatkozott „hasonló jogok” fogalmát úgy kell értelmezni, hogy az kiterjed az üvegházhatást okozó gázok kibocsátási egységei Közösségen belüli kereskedelmi rendszerének létrehozásáról és a 96/61/EK tanácsi irányelv módosításáról szóló, 2003. október 13-i 2003/87/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv 3. cikkének a) pontjában meghatározott kibocsátási egységekre is.