Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
MELCHIORA WATHELETA
przedstawiona w dniu 7 września 2016 r.[1]

Sprawa C-453/15

A,
B

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Bundesgerichtshof (federalny trybunał sprawiedliwości, Niemcy)]

Odesłanie prejudycjalne — Podatki — Podatek od wartości dodanej — Dyrektywa 2006/112/WE — Artykuł 56 — Miejsce świadczenia usług — Pojęcie „praw pokrewnych" — Przeniesienie pozwoleń na emisję gazów cieplarnianych

1. W niniejszej sprawie, która dotyczy sprzedaży „prawa do zanieczyszczania", nie mogę oprzeć się pokusie zacytowania następującej refleksji B. Le Barsa[2]: „na podstawie prawa międzynarodowego i wspólnotowego powietrze i jego »patologia«, czyli zanieczyszczenie, wkraczają w sferę handlową. Podjęcie takiego kroku może wydawać się niemoralne, ponieważ pojęcie prawa tradycyjnie wiąże się z treścią pozytywną, czego nie można powiedzieć o zanieczyszczeniu. Ponadto założenie, że podmioty prywatne mogą zarabiać na zanieczyszczeniu, pełniąc funkcję pośredników finansowych w zakresie pozwoleń na emisję, wydaje się nie do przyjęcia".

2. Nie jest to oczywiście przedmiotem niniejszego odesłania prejudycjalnego skierowanego do Trybunału w dniu 24 sierpnia 2015 r. przez Bundesgerichtshof (federalny trybunał sprawiedliwości, Niemcy), który w odniesieniu do pozwoleń na emisję gazów cieplarnianych przedkłada Trybunałowi pytanie dotyczące wykładni art. 56 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/112/WE[3]. O wystąpieniu z odesłaniem postanowiono w ramach postępowania karnego toczącego się w Niemczech przeciwko A i B w sprawie o przestępstwo pomocnictwa w uchylaniu się od opodatkowania.

3. Podsumowując, powstaje kwestia ustalenia, czy *pozwolenie na emisję gazów cieplarnianych* w rozumieniu art. 3 lit. a) dyrektywy 2003/87/WE[4] – które uprawnia do emitowania jednej tony równoważnika ditlenku węgla przez określony okres czasu – *stanowi „prawo pokrewne"* w rozumieniu art. 56 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT.

1 — Język oryginału: francuski.

2 — B. Le Bars, 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 nr 28, 7 juillet 2004, doctrine 148.

3 — Dyrektywa Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), w wersji obowiązującej w 2009 r. (zwana dalej „dyrektywą VAT").

4 — Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 13 października 2003 r. ustanawiająca system handlu przydziałami emisji gazów cieplarnianych we Wspólnocie oraz zmieniająca dyrektywę Rady 96/61/WE (Dz.U. 2003, L 275, s. 32).

I – **Ramy prawne**

A – *Prawo Unii*

4. Artykuł 56 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi:

„1. Miejscem świadczenia wymienionych poniżej usług, wykonywanych na rzecz usługobiorców mających siedzibę poza Wspólnotą lub na rzecz podatników mających siedzibę we Wspólnocie, ale w innym państwie niż usługodawca, jest miejsce, w którym usługobiorca posiada siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, na rzecz którego świadczone są usługi lub, w przypadku ich braku, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu:

a) przeniesienie i cesja praw autorskich, patentów, licencji, praw do znaków towarowych i handlowych oraz praw pokrewnych;

[…]”.

5. Artykuł 3 lit. a) dyrektywy 2003/87 stanowi:

„Do celów niniejszej dyrektywy:

a) »pozwolenie« oznacza pozwolenie na emitowanie jednej tony równoważnika ditlenku węgla przez określony okres czasu, które jest ważne jedynie do celów spełniania wymogów niniejszej dyrektywy i może być przenoszone zgodnie z przepisami niniejszej dyrektywy;

[…]”.

B – *Prawo niemieckie*

6. Zgodnie z § 3a Umsatzsteuergesetz (ustawy w sprawie podatku od wartości dodanej, zwanej dalej „UStG”), zatytułowanym „Miejsce innych świadczeń”, w wersji mającej zastosowanie do okoliczności faktycznych w sporze w postępowaniu głównym:

„1. Z zastrzeżeniem §§ 3b i 3f, inne świadczenia są wykonywane w miejscu, w którym przedsiębiorca prowadzi swoją działalność gospodarczą. Jeżeli takie świadczenie jest wykonywane przez stały zakład, za miejsce świadczenia uważa się siedzibę zakładu.

[…]

3. Jeżeli odbiorca innych świadczeń wymienionych w ust. 4 jest przedsiębiorcą, to w drodze odstępstwa od ust. 1 inne świadczenie jest wykonywane w miejscu, gdzie odbiorca prowadzi działalność gospodarczą. Jeżeli inne świadczenie jest wykonywane w miejscu, w którym znajduje się stały zakład przedsiębiorcy, to zamiast tego właściwe jest miejsce położenia zakładu. Jeżeli odbiorca jednego z innych świadczeń, o których mowa w ust. 4, nie jest przedsiębiorcą i ma miejsce zamieszkania lub siedzibę na terytorium państwa trzeciego, to inne świadczenie jest wykonywane w jego miejscu zamieszkania lub siedziby.

4. W rozumieniu ust. 3 »inne świadczenia« to:

1) cesja, przeniesienie i eksploatacja patentów, praw autorskich, praw do znaków towarowych i praw pokrewnych;

[…]”.

II – **Spór w postępowaniu głównym i pytanie prejudycjalne**

7. A i B, zatrudnieni w dużej spółce doradztwa podatkowego, zostali skazani przez Landgericht Hamburg (sąd okręgowy w Hamburgu) na kary grzywny za pomocnictwo w unikaniu opodatkowania w ramach sprawy dotyczącej systemu oszustwa w zakresie podatku od wartości dodanej (VAT) zorganizowanego przez innego oskarżonego, G, w okresie od kwietnia 2009 r. do marca 2010 r. i mającego na celu uniknięcie wspomnianego podatku od handlu pozwoleniami na emisję gazów cieplarnianych.

8. W ten system oszustwa były włączone liczne spółki. Spółka E., z siedzibą w Niemczech i faktycznie kontrolowana przez G, zakupiła za granicą pozwolenia na emisję gazów cieplarnianych zwolnione z VAT i odsprzedała je spółce I. z siedzibą w Luksemburgu, również kierowanej przez G. Ta ostatnia wystawiła faktury w postaci not kredytowych na rzecz spółki E., wykazując VAT obowiązujący w Niemczech i odsprzedała pozwolenia spółce C. z siedzibą w Niemczech, przy czym noty kredytowe wystawione w związku z tą transakcją również wykazywały VAT obowiązujący w Niemczech.

9. W swoich wstępnych deklaracjach VAT za drugi, trzeci i czwarty kwartał 2009 r. spółka E. wykazała transakcje sprzedaży pozwoleń na rzecz spółki I. dokonując, na podstawie fałszywych faktur rzekomych dostawców krajowych, odliczenia VAT naliczonego. Za miesiące styczeń i marzec 2010 r. spółka E. nie złożyła wstępnej deklaracji. Tym samym uniknęła zapłaty łącznej kwoty 11 484 179,12 EUR. Z kolei, jeśli chodzi o spółkę I., to wykazała ona za okresy od kwietnia do lipca 2009 r., od września 2009 r. do stycznia 2010 r. i za marzec 2010 r. świadczenia na rzecz spółki C. jako transakcje podlegające VAT i niesłusznie odliczyła VAT wykazany w notach kredytowych wystawionych spółce E. jako podatek zapłacony, unikając tym samym zapłaty kwoty 10 667 491,10 EUR.

10. A i B zajmowali się, począwszy od końca maja 2009 r., działalnością doradztwa podatkowego na rzecz spółki I. i G zlecił im opracowanie krótkiej ekspertyzy na temat sytuacji tej spółki z punktu widzenia VAT. We wspomnianej ekspertyzie wskazali oni, że spółka I. może wykazać VAT obowiązujący w Niemczech i odliczyć go jako podatek naliczony tylko wówczas, jeżeli posiadałaby w Niemczech zakład podejmujący odpowiednie czynności oraz że faktury wystawione przed utworzeniem zakładu w Niemczech powinny zostać skorygowane.

11. W oparciu o antydatowaną umowę najmu powierzchni biurowych w Niemczech od dnia 1 kwietnia 2009 r. A i B, którzy nie mieli wiedzy o roli, jaką odgrywała spółka I. w systemie oszustw podatkowych, wystawili w imieniu tej ostatniej wstępne deklaracje VAT skorygowane za miesiące kwiecień i maj 2009 r., które złożyli w dniu 12 sierpnia 2009 r. do urzędu skarbowego. Uwzględnili w tych deklaracjach podatek VAT, wykazany w notach kredytowych wystawionych spółce E. jako podatek naliczony, w wysokości 147 519,80 EUR za kwiecień 2009 r. oraz 1 146 788,70 EUR za maj 2009 r., mimo że uważali oni za „bardzo prawdopodobne”, iż spółka I. nie miała zakładu w Niemczech.

12. Bundesgerichtshof (federalny trybunał sprawiedliwości), do którego zostały wniesione skargi rewizyjne od wyroku Landgericht Hamburg (sądu okręgowego w Hamburgu) przez A i B oraz przez prokuraturę wyjaśnia, że rozstrzygnięcie w przedmiocie uznania oskarżonych za winnych pomocnictwa w oszustwie podatkowym na podstawie niemieckiego prawa karnego zależy od ustalenia, czy umyślnie złożyli oni do urzędu skarbowego nieprawidłowe wstępne deklaracje VAT, w których niesłusznie uwzględnili podatek naliczony w notach kredytowych dotyczących świadczeń spółki E. Jako że oskarżeni nie wiedzieli nic o udziale spółek E. i I. w systemie oszustwa w zakresie VAT zorganizowanego przez G, umyślność wchodziłaby w grę, kontynuuje sąd odsyłający, jedynie wówczas, gdyby nie można było odliczyć podatku naliczonego wynikającego z not kredytowych wystawionych na rzecz spółki E., ponieważ noty te nie mogły wykazać VAT. Taka sytuacja mogła mieć miejsce, precyzuje sąd odsyłający, w przypadku faktur wystawionych na rzecz spółki I. z siedzibą w Luksemburgu tylko

wtedy, gdyby miejsce świadczenia polegającego na przeniesieniu pozwoleń na emisję nie znajdowało się w Niemczech. Wykazanie VAT przez spółkę E. wobec spółki I. byłoby w tym przypadku zgodne z prawem jedynie wówczas, gdyby zgodnie z art. 56 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT miejsce świadczenia znajdowało się nie po stronie usługodawcy, czyli spółki E., lecz po stronie odbiorcy świadczenia, a więc spółki I., tak iż świadczenie nie podlegałoby opodatkowaniu w Niemczech.

13. Bundesgerichtshof (federalny trybunał sprawiedliwości) stwierdza, że ten ostatni warunek zakłada, iż w 2009 r. miejscem świadczenia dla przeniesienia pozwoleń na emisję gazów cieplarnianych byłoby, zgodnie z § 3a ust. 4 UStG w wersji mającej zastosowanie do okoliczności faktycznych w sporze w postępowaniu głównym, w oparciu o art. 56 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT, miejsce, w którym usługobiorca ustanowił siedzibę swojej działalności gospodarczej bądź posiadał stały zakład, co skutkuje koniecznością ustalenia, czy handel takimi pozwoleniami stanowi „prawo pokrewne" w rozumieniu wspomnianych przepisów.

14. Sąd odsyłający twierdzi w tym zakresie, że wykładnia pojęcia „praw pokrewnych" w rozumieniu art. 56 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT nie jest tak oczywista, aby nie budziła jakichkolwiek racjonalnych wątpliwości. Sąd odsyłający skłania się jednak ku stanowisku, że wspomniane pozwolenia są „pokrewne" w rozumieniu tego przepisu, przy czym pojęcie „pokrewny" oznacza „zgodny pod pewnymi względami" lub „porównywalny" w zakresie, w jakim prawa wymienione w tym przepisie charakteryzują się tym, że ustawodawca nadaje właścicielowi prawo bezwzględne, daje mu wyłączne uprawnienie do korzystania z tego prawa i eksploatowania go z wyłączeniem innych osób. W tym znaczeniu pozwolenia na emisję są porównywalne z prawami własności intelektualnej.

15. W tych okolicznościach Bundesgerichtshof (federalny trybunał sprawiedliwości) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 56 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że pozwolenie przewidziane w art. 3 lit. a) dyrektywy 2003/87, które uprawnia do emitowania jednej tony równoważnika ditlenku węgla przez określony okres czasu, stanowi »prawo pokrewne« w rozumieniu [art. 56 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT]?".

III – **Postępowanie przed Trybunałem**

16. Uwagi zostały przedstawione przez A, B, Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof (prokuratora generalnego Republiki Federalnej Niemiec przy federalnym trybunale sprawiedliwości, Niemcy), rządy niemiecki i grecki oraz przez Komisję Europejską. Wszystkie strony, z wyjątkiem rządu greckiego, zostały wysłuchane na rozprawie w dniu 13 lipca 2016 r.

IV – **Ocena**

A – *Synteza uwag przedstawionych przez strony*

17. A i B uważają, że na przedłożone pytanie należy odpowiedzieć w ten sposób, iż „pozwolenie na emisję", o którym mowa w art. 3 lit. a) dyrektywy 2003/87, nie stanowi „prawa pokrewnego" w rozumieniu art. 56 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT.

18. A zwraca uwagę, że ten ostatni przepis wymienia pięć praw należących do dziedziny własności intelektualnej i uzupełnia ten katalog pojęciem „wytrychem" „praw pokrewnych". Z kolei, jak uważa Bundesgerichtshof (federalny trybunał sprawiedliwości), wyrażenie użyte w wersji niemieckiej („ähnlich") oznacza, że za inne prawa należy uznać prawa, których pewne cechy odpowiadają lub „które są porównywalne" z prawami wymienionymi w sposób wyraźny. A podnosi, że z innych wersji językowych dyrektywy VAT wynika jednak, iż to raczej nie zwykła porównywalność, ale ścisły związek

powinien istnieć pomiędzy prawami wymienionymi w sposób wyraźny w art. 56 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT, a tymi, które mieszczą się w pojęciu „praw pokrewnych". Należałoby więc przede wszystkim zadać sobie pytanie, jakie są zasadnicze cechy praw, które zostały wyraźnie wymienione. Pozwolenie na emisję powinno również posiadać te cechy, aby mieścić się w pojęciu „praw pokrewnych".

19. Wątpliwe jest, zdaniem A, aby pojęcie „prawa bezwzględnego" w prawie niemieckim, o którym wspomina sąd odsyłający, było przydatne. Ponadto, zdaniem A, pozwolenie nie jest prawem bezwzględnym, nadaje ono jego właścicielowi jedynie „roszczenie o tolerowanie" („ein Duldungsanspruch") wobec państwa. To roszczenie o tolerowanie jest ostatecznie porównywalne z wierzytelnością w prawie prywatnym, nawet jeśli podlega ono wpisowi do rejestru publicznego.

20. Wyrażenia „przeniesienie" i „cesja" zastosowane w wersji francuskiej i ich odpowiedniki w innych wersjach językowych zdaniem A miałyby stanowić element determinujący, ukazujący, że chodzi o przeniesienie prawa w celu korzystania z niego, ze względu na fakt, że wszystkie prawa wyraźnie wymienione opierają się na własnym świadczeniu o charakterze intelektualnym. Pozwolenie na emisję byłoby zatem intruzem w stosunku do praw własności intelektualnej, które się charakteryzują tym, że właściciel może przekazać według własnego uznania innej osobie pomysł, który w świetle prawa jest jego własnością, w celu jego realizacji, nie tracąc przy tym swego pierwotnego prawa i nie będąc zobowiązanym do jego przeniesienia na osobę, która może z niego korzystać.

21. Wykładnię tę zdaje się potwierdzać, zdaniem A, geneza art. 56 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT, mającego swoje korzenie w sformułowaniu art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy 77/388/EWG[5], który wymieniał cesje patentów, znaków przemysłowych i handlowych i praw pokrewnych, jak również udzielanie licencji dotyczących tych praw. Wynikałoby z tego, że „prawa pokrewne" powinny również móc stanowić przedmiot udzielenia licencji, a tak nie jest w przypadku pozwolenia na CO_2.

22. Ponadto, jak uważa A, wykładnia dyrektywy VAT wykraczająca poza jej brzmienie nie jest niezbędna. Sprowadzałaby się ona do zastosowania w sposób ogólny zasady państwa przeznaczenia do wymiany usług pomiędzy przedsiębiorstwami, podczas gdy zasada ta stała się zasadą ogólną dopiero po zaistnieniu okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym, w wyniku zmiany wspomnianej dyrektywy przez dyrektywę 2008/8/WE[6].

23. B dodaje, że rezultat wykładni dyrektywy VAT, która ma być dokonana w niniejszej sprawie, powinien być rozważany w kontekście konsekwencji związanych z odpowiedzialnością karną, co oznacza uwzględnienie zasad mających zastosowanie w tej dziedzinie, a w szczególności zasad bezpieczeństwa prawnego, ustawowej określoności czynów zabronionych i kar, określoności, zakazu posługiwania się analogią w prawie karnym oraz zasady homogeniczności. Jeżeli chodzi o zasadę określoności, to byłoby problematyczne, gdyby odpowiedzialność karna zależała od szerokiego pojęcia „prawa pokrewnego". A zatem możliwa byłaby wyłącznie taka interpretacja tego pojęcia, która zobowiązywałaby do ustanowienia wewnętrznej więzi pomiędzy „prawem pokrewnym" a innymi prawami wymienionymi w przepisie i wykraczająca poza zwykłą porównywalność.

24. Z kolei, prokurator generalny Republiki Federalnej Niemiec przy federalnym trybunale sprawiedliwości, rządy niemiecki i grecki oraz Komisja stoją na stanowisku, że art. 56 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, iż pozwolenie w rozumieniu art. 3 lit. a) dyrektywy 2003/87 stanowi „inne prawo pokrewne".

5 — Dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1).

6 — Dyrektywa Rady z 12 lutego 2008 r., zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do miejsca świadczenia usług (Dz.U. 2008, L 44, s. 11).

25. Prokurator generalny Republiki Federalnej Niemiec przy federalnym trybunale sprawiedliwości zwraca uwagę, że katalog praw wymienionych w art. 56 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT nie jest jednorodny i że prawa te podlegają różnym przepisom.

26. Jeśli chodzi o ustalenie miejsca świadczenia, elementem determinującym byłaby okoliczność, że prawa te dają możliwość gospodarczego wykorzystania przez usługobiorcę, które wykracza poza zwykłą eksploatację prawa jako takiego. Miejscem świadczenia powinna być zatem siedziba usługobiorcy w przypadku, w którym koszt świadczenia usług zrealizowanego pomiędzy podatnikami mieści się w cenie danego dobra. W celu ustalenia miejsca świadczenia decydującą cechą praw wymienionych w tym artykule byłoby zatem to, że nadają one ich właścicielowi pozytywne uprawnienia do korzystania, które przynoszą mu korzyść gospodarczą w celu kontynuowania tworzenia wartości dodanej bądź z tego względu, że sam ich używa, bądź dlatego, że je sprzedaje i przenosi na podmioty trzecie. A zatem, pozwolenie na emisję gazów cieplarnianych miałoby posiadać te przeważające cechy.

27. Rząd niemiecki podnosi przede wszystkim, że przeniesienie pozwoleń na emisję gazów cieplarnianych stanowi świadczenie usług w rozumieniu art. 24 ust. 1 dyrektywy VAT oraz że przedmiotem przeniesienia jest prawo do emisji udzielone na podstawie pozwolenia. Zwraca następnie uwagę, że opodatkowanie praw wymienionych w art. 56 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT następuje, w drodze odstępstwa od zasady zwanej zasadą pochodzenia (wynikającej z art. 43 dyrektywy VAT obowiązującego do dnia 31 grudnia 2009 r.), w państwie usługobiorcy, o ile usługobiorca ma siedzibę w państwie trzecim lub chodzi o podatnika mającego siedzibę w państwie członkowskim innym aniżeli państwo usługodawcy.

28. Wreszcie, zdaniem rządu niemieckiego, aby prawo było uznane za „pokrewne", ważne jest ustalenie, czy jest ono porównywalne z prawami wymienionymi w art. 56 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT i czy posiada ono te same cechy, co te prawa. Rząd niemiecki uważa, że nie jest konieczne, aby prawo to było identyczne ze wspomnianymi prawami i w rezultacie „prawo pokrewne" mogłoby istnieć nie tylko w dziedzinie własności intelektualnej. Zwracając uwagę, że katalog zawarty w tym przepisie obejmuje jedynie prawa chronione, cechujące się tym, że ustawodawca nadaje właścicielowi prawo bezwzględne w tym znaczeniu, iż posiada on wyłączne uprawnienie do korzystania z niego i jego eksploatacji, rząd ten uważa, że pozwolenia na emisję gazów cieplarnianych mogą być uznane za pokrewne.

29. Zdaniem rządu niemieckiego wyłącznie bowiem właściciel pozwolenia jest upoważniony do emitowania jednej tony równoważnika ditlenku węgla przez określony okres czasu. Wyłączność prawa do eksploatacji wynikałaby z przydziału figurującego w rejestrze handlu pozwoleniami na emisję i posiadacz rachunku miałby możliwość dysponowania wspomnianym pozwoleniem bądź to używając go, aby wypełniać swoje obowiązki związane ze zwrotem, bądź sprzedając je lub przenosząc je na rachunek innego posiadacza.

30. Rząd niemiecki dodaje, że cel art. 56 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT przemawia na rzecz stosowania tego przepisu do pozwoleń na emisję gazów cieplarnianych, mając na uwadze, że korzystanie z praw do emisji przyznanych na podstawie pozwoleń zwykle odbywało się w miejscu, w którym podmiot, który je zakupił, wykonuje swoją działalność gospodarczą.

31. Republika Grecka uważa, że z brzmienia art. 56 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT wynika, iż katalog zawarty w tym przepisie nie jest zamknięty. Prawa dotyczące dóbr niematerialnych, które są w tym przepisie wymienione, mają, jej zdaniem, główną cechę polegającą na tym, że zapewniają ich właścicielowi wyłączne uprawnienie do korzystania i eksploatacji tych praw, z wyłączeniem innych osób. A zatem, „prawa pokrewne" mogłyby zostać uznane albo za prawa, które nadają ich właścicielowi takie absolutne władztwo albo za prawa, z których wyłączność korzystania jest zagwarantowana przez prawa z wierzytelności lub inne prawa.

32. Zdaniem Republiki Greckiej, pozwolenie na emitowanie jednej tony równoważnika ditlenku węgla przez określony okres czasu należy do tej kategorii ze względu na charakter i cechy tego pozwolenia. Z uwagi bowiem na okoliczność, że każdy właściciel prawa, o którym mowa w art. 3 lit. a) dyrektywy 2003/87, zostaje umieszczony w rejestrze handlu pozwoleniami na emisję, o którym mowa w art. 19 tej dyrektywy, pozycja właściciela i jego wyłączne prawo do korzystania byłyby w pełni zagwarantowane. Decydująca byłaby również i ta okoliczność, że ktokolwiek narusza przepisy prawa krajowego przyjęte w celu implementacji tej dyrektywy, naraża się na sankcje. Władztwo przyznane właścicielowi takiego prawa upodobniałoby się zatem do odpowiedniego władztwa, jakim dysponuje właściciel praw niematerialnych w sposób wyraźny wymienionych w art. 56 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT.

33. Według Komisji handel pozwoleniami na emisję gazów cieplarnianych stanowi świadczenie usług w rozumieniu art. 24 ust. 1 dyrektywy VAT.

34. Na pierwszy rzut oka, jak zwraca uwagę Komisja, nie jest oczywiste, że pojęcie „praw pokrewnych” obejmuje pozwolenia na emisję, ponieważ sytuacje prawne wyraźnie wymienione w art. 56 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT dotyczą ochrony własności intelektualnej, podczas gdy pozwolenia stanowią zezwolenie państwa lub właściwych organów na emitowanie gazów cieplarnianych. Jednakże można dostrzec istotne cechy podobieństwa pomiędzy własnością intelektualną a tymi pozwoleniami.

35. Kwestia ustalenia, czy dane prawo wykazuje podobieństwo do praw wymienionych w art. 56 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT wymaga, zdaniem Komisji, przede wszystkim odpowiedzi w świetle ducha i celu tego przepisu.

B – *Analiza*

1. Uwagi wstępne

36. Na wstępie należy uściślić, że odpowiedź Trybunału powinna dotyczyć wyłącznie interpretacji dyrektywy VAT, a nie skutków, jakie dyrektywa może wywierać na gruncie prawa karnego w postępowaniu głównym, ponieważ kwestie te należą do wyłącznej kompetencji sądu odsyłającego, który nie przedkłada w tym zakresie pytania Trybunałowi. Niniejsza opinia będzie dostosowana do tego stwierdzenia.

37. Bundesgerichtshof (federalny trybunał sprawiedliwości) w swoim pytaniu zmierza do ustalenia, czy art. 56 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że pozwolenie w rozumieniu art. 3 lit. a) dyrektywy 2003/87, które zezwala na emitowanie jednej tony równoważnika ditlenku węgla przez określony okres czasu stanowi „prawo pokrewne” w rozumieniu art. 56 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT.

38. Przede wszystkim, dotychczas Trybunał nie miał okazji dokonać wykładni tego pojęcia na gruncie art. 56 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT.

39. Następnie, od dnia 1 stycznia 2010 r. reguła ogólna obecnie stanowi, że miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym znajduje się siedziba usługobiorcy, podczas gdy przepisy mające zastosowanie w niniejszej sprawie ustanawiały zasadę państwa pochodzenia.

40. Ta nowa reguła, która ustanawia zasadę państwa przeznaczenia, figuruje obecnie w art. 44 dyrektywy VAT zmienionej przez dyrektywę 2008/8. Ponadto, w dyrektywie 2010/23/UE, która weszła w życie w dniu 9 kwietnia 2010 r.[7], prawodawca Unii wskazał, że wychodził z założenia, iż przeniesienie pozwolenia na emisję w rozumieniu dyrektywy 2003/87 powinno zostać opodatkowane w państwie członkowskim siedziby nabywcy (państwo przeznaczenia). Na podstawie tej dyrektywy został wprowadzony do dyrektywy VAT nowy art. 199a, który stanowi w sposób *wyraźny*, że państwa członkowskie mogą przewidzieć, iż osobą zobowiązaną do zapłaty VAT jest podatnik, na rzecz którego wykonywane jest przeniesienie pozwoleń na emisję gazów cieplarnianych i to w celu ograniczenia możliwości oszustw w zakresie VAT typu karuzelowego. Obowiązywanie wspomnianego przepisu ograniczającego tę możliwość w okresie do 30 czerwca 2015 r. zostało przedłużone do dnia 31 grudnia 2018 r. na podstawie dyrektywy 2013/43/UE[8].

41. A zatem należy ustalić, czy przed wprowadzeniem tych zmian i oprócz sformułowania art. 56 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT z ratio legis tej dyrektywy lub innych przepisów bądź innych elementów wynikało, że pozwolenia na emisję gazów cieplarnianych należy w świetle ich cech uważać za mieszczące się w kategorii „praw pokrewnych" w rozumieniu tego przepisu.

2. Charakter prawny pozwoleń na emisje gazów cieplarnianych

42. Zgodnie z art. 3 lit. a) dyrektywy 2003/87 pozwolenie na emisję gazów cieplarnianych uprawnia do emitowania jednej tony równoważnika ditlenku węgla przez określony okres czasu.

43. Należy zwrócić uwagę, że osoby trzecie, które nie dysponują takim pozwoleniem, nie mają tego prawa. Jego wartość ekonomiczna nie jest zatem bez znaczenia, ponieważ tylko te osoby, które są uprawnione na podstawie pozwoleń, mogą wykonywać rodzaje działalności wymienione w załączniku I do dyrektywy 2003/87. Pozwolenie stanowi więc warunek kontynuowania przez przedsiębiorstwo tworzenia wartości dodanej. Wynikające z tego pozwolenia prawo do emitowania równoważnika ditlenku węgla może ponadto być swobodnie przeniesione i wynegocjowane w ramach postępowania przewidzianego w tym celu.

44. Przeniesienie pozwoleń na emisję gazów cieplarnianych stanowi świadczenie usług w rozumieniu art. 24 ust. 1 dyrektywy VAT (transakcja rozważana w niniejszej sprawie polega na „przeniesieniu dobra niematerialnego"[9], czyli uprawnienia do emisji pewnej ilości CO_2 przez określony okres czasu, które to uprawnienie wynika z tytułu prawnego).

45. A zatem, jak podkreślił rząd niemiecki, celem przeniesienia jest więc prawo do emisji udzielone na mocy pozwolenia.

46. Jednakże dyrektywa 2003/87 nie udziela wskazówek co do charakteru prawnego tych pozwoleń[10]. Ponadto, jak wcześniej wskazałem, Trybunał nie miał jeszcze okazji wypowiadać się na ten temat.

7 — Dyrektywa Rady z dnia 16 marca 2010 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w zakresie fakultatywnego i tymczasowego stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia w związku z dostawami niektórych usług podatnych na oszustwa (Dz.U. 2010, L 72, s. 1). Motyw 3 dyrektywy 2010/23 określa transakcje przeniesienia pozwoleń na emisję jako „szczególnie podatne na oszustwa".

8 — Dyrektywa Rady z dnia 22 lipca 2013 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, w zakresie fakultatywnego i tymczasowego stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia w związku z dostawami niektórych towarów i usług podatnych na oszustwa (Dz.U. 2013, L 201, s. 4).

9 — Artykuł 25 lit. a) dyrektywy VAT.

10 — Na temat traktowania pod względem podatkowym zobacz sprawozdanie opracowane dla Komisji (Dyrekcja Generalna ds. Podatków i Unii Celnej) przez Copenhagen Economics, Tax treatment of ETS allowances, Options for improving transparency and efficiency, październik 2010.

47. Jeśli bowiem chodzi o dyrektywę 2003/87, „[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" oraz „it is also discussed if emission allowances may be defined as intangible goods instead of concessions"[11].

48. Ponadto, „[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" oraz „[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. W literaturze różnie interpretowano charakter prawny pozwoleń na emisję gazów cieplarnianych[13]. Na przykład, zdaniem ustawodawcy francuskiego, pozwolenia na emisję są to dobra ruchome, które materializują się wyłącznie poprzez zapisanie na rachunku posiadacza[14]. W Belgii nie istnieje definicja prawna pozwoleń, ale są one uważane za dobra ruchome niematerialne[15]. W doktrynie belgijskiej niekiedy uznawano[16] pozwolenia za instrumenty finansowe, ponieważ dla pochodnych produktów finansowych funkcjonuje rynek wtórny oparty na pozwoleniach.

50. Moim zdaniem, pozwolenia na emisję gazów cieplarnianych powinny być uznane za ruchomości niematerialne, z którymi związane jest prawo reglamentowanej własności.

51. Cechy tego prawa własności są w szczególności następujące: i) chodzi o prawo, którego wartość może być oszacowana w pieniądzu (cena pozwoleń podlegających przeniesieniu może się zmieniać w zależności od podaży i popytu na rynku); ii) „usus" (jest to prawo, z którego można korzystać, ponieważ pozwala ono uprawnionemu na prowadzenie działalności przemysłowej); iii) „abusus" (chodzi o prawo, które może być przeniesione na podstawie umowy na innego uprawnionego). Ponadto jest to prawo podlegające wpisowi do publicznego rejestru (dyrektywa 2003/87 nakłada ten

11 — Duża część debat dotyczących handlu pozwoleniami na emisję zajmuje się podstawą prawną tego systemu i jego wdrożeniem do istniejących porządków prawnych. Charakter prawny pozwoleń na emisję jest kwestią bardzo kontrowersyjną, ponieważ [dyrektywa 2003/87] nie zawiera żadnej wzmianki na ten temat. Jednakże pozwolenia mają cechy zarówno koncesji czy licencji administracyjnych jak i własności prywatnej i najwyraźniej niektóre państwa członkowskie doszły do różnych wniosków na temat ich charakteru prawnego. Dyskusja dotyczy również kwestii ustalenia, czy pozwolenia na emisję mogą zostać zdefiniowane jako dobra niematerialne (a nie licencje administracyjne) [tłumaczenie nieoficjalne]. Zobacz M. Colangelo, *Creating property rights, Law and Regulation of Secondary Trading in the European Union*, Martinus Nijhoff, 2012, s. 162 i 165 (który cytuje V. Jacometti, *Lo scambio di quote di emissione. Analisi di un nuovo strumento di tutela ambientale in prospettiva comparatistica*, Milan, Giuffrè, 2010).

12 — Traktowanie pozwoleń na emisję w prawie podatkowym, w przepisach dotyczących rachunkowości oraz w regulacji usług finansowych jest szczególnie ważne, ponieważ gdyby różniło się ono w poszczególnych państwach, to mogłoby to poważnie szkodzić rozwojowi rynku pozwoleń na emisję. Jeśli chodzi o system podatkowy mający zastosowanie do pozwoleń na emisję, to nie ma obecnie deklaracji uznanych instytucji księgowych ani w *International Financial Reporting Standards* (*IFRS*), ani w *United States Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP)*, które w sposób szczególny dotyczyłyby rachunkowości systemów pozwoleń na emisję. Równocześnie International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) i Emerging Issues Task Force (EITF) zbadały rachunkowość systemów pozwoleń na emisję, ale w praktyce żadne podejście nie zostało wdrożone [tłumaczenie nieoficjalne]. M. Colangelo, op.cit., s. 169 i 170.

13 — Zobacz B. Le Bars, 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 nr 28, 7 juillet 2004, doctrine 148; I. Richelle, Emission Trading: Accounting Tax Regime in Beglium, *Bulletin for International Taxation*, août/septembre 2008, ss. 414–421 [zob. również I. Richelle, Emission trading: accounting and tax aspects, w: M. Lang, M., i F. Vanistendael (red.), *Accounting and Taxation & Assessment of ECJ Case Law*, EATLP International Tax Series, 2007, vol. 5].

14 — Zobacz art. L-229-18-II code de l'environnement (kodeksu ochrony środowiska), wprowadzonego zarządzeniem z dnia 15 kwietnia 2004 r.

15 — Zobacz I. Richelle, op.cit. s. 418.

16 — Zobacz I. Richelle, op.cit. s. 416.

obowiązek na państwa członkowskie i na uprawnionych, aby zapewnić skuteczność wobec osób trzecich jak również spójność systemu pozwoleń). Wreszcie chodzi o prawo ograniczone w czasie [17] (ponieważ wszystkie pozwolenia przestaną istnieć, bądź kompensując się z rzeczywistymi emisjami, bądź na wniosek uprawnionego o anulowanie pozwolenia).

3. Porównywalność pozwoleń na emisję z prawami własności intelektualnej

52. Jeśli chodzi o miejsce świadczenia usług, należy odwołać się w pierwszej kolejności do przepisów szczególnych art. 44 i następnych (tytuł V, rozdział 3, dział 2) dyrektywy VAT. Wyłącznie wówczas, gdy te przepisy nie mają zastosowania, siedziba działalności gospodarczej usługodawcy powinna, zgodnie z art. 43 dyrektywy VAT, zostać uznana za miejsce świadczenia usług (w niniejszej sprawie byłaby to siedziba spółki „E" w Niemczech).

53. Jak zauważa Bundesgerichtshof (federalny trybunał sprawiedliwości), w odniesieniu do przeniesienia praw powinno być uwzględnione zastosowanie art. 56 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT. Zgodnie z tym przepisem, w tym wypadku miejscem świadczenia usług byłaby co do zasady siedziba działalności gospodarczej usługobiorcy, czyli spółki I. w Luksemburgu w niniejszej sprawie.

54. Uważam (podobnie jak Komisja), że pierwszy warunek ustanowiony w tym przepisie, w świetle którego powinno chodzić o świadczenie usług na rzecz podatników mających siedzibę w państwie członkowskim innym aniżeli państwo usługodawcy, bezsprzecznie został spełniony, ponieważ usługodawca ma siedzibę w Niemczech a usługobiorca w Luksemburgu. Tak samo jest z drugim warunkiem, dotyczącym tego, że świadczenie usług polega na „przeniesieniu i cesji" niektórych praw. W tym zakresie należy odrzucić argument A przedstawiony na rozprawie, w świetle którego prawa wymienione w art. 56 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT, takie jak „prawa pokrewne" powinny być zarówno przedmiotem przeniesienia, jak i cesji, co nie ma miejsca w przypadku pozwoleń na emisję, które mogą być tylko przedmiotem przeniesienia. Artykuł 56 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT przewiduje bowiem dwie hipotezy, które nie mają charakteru kumulatywnego. Ponadto, jak zwrócił uwagę prokurator generalny Republiki Federalnej Niemiec przy federalnym trybunale sprawiedliwości, w Niemczech i w Austrii nie można dokonać przeniesienia prawa autorskiego (możliwe jest jedynie udzielenie licencji).

55. Prowadzi nas to do trzeciego warunku, który wiąże się z tym, że pozwolenia w rozumieniu art. 3 lit. a) dyrektywy 2003/87 stanowią „prawa pokrewne" wobec „praw autorskich, patentów, licencji, praw do znaków towarowych i handlowych". Słowo „pokrewne" jest ważne w tym kontekście, ponieważ stanowisko A sprowadza się do twierdzenia, że prawa te powinny być „identyczne", które to wymaganie w sposób oczywisty nie jest ustanowione w art. 56 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT.

56. Z odesłania prejudycjalnego wynika, że Bundesgerichtshof (federalny trybunał sprawiedliwości) skłania się ku uznaniu, iż ten warunek jest również spełniony i zwracam uwagę, że wszystkie strony w postępowaniu przed Trybunałem (z wyjątkiem A i B) podzielają to stanowisko.

57. Bundesgerichtshof (federalny trybunał sprawiedliwości) uważa, że pogląd, iż ucieleśnione w pozwoleniu na emisję uprawnienie stanowi „prawo pokrewne" w rozumieniu § 3a ust. 4 pkt 1 UStG i tym samym także w rozumieniu art. 56 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT, przede wszystkim odpowiada jednomyślnej dotychczas opinii piśmiennictwa [18], administracji skarbowej [19] i orzecznictwa [20] w Niemczech.

17 — To nie jest termin przedawnienia, ale termin związany z istnieniem prawa jako takiego.

18 — Zobacz Küffner, Stöcker, Zugmaier, *UStG*, aktualizacja nr 114, § 3a pkt 121; Meyer-Holiatz, Nagel, Krüger, w: Elspas, Salje, Stewing, *Emissionshandel*, rozdział 45 pkt 3 i nast.; Adam, Hentschke, Kopp-Assenmacher, *Handbuch des Emissionshandelsrechts*, rozdział 8.7.

19 — Zobacz okólnik niemieckiego federalnego ministerstwa finansów z dnia 2 lutego 2005 r., BStBI. I 2005, s. 494 (zob. załącznik 1 do uwag Komisji).

20 — Zobacz wyrok z dnia 21 czerwca 2013 r., Finanzgericht Düsseldorf (sądu ds. finansowych w Düsseldorfie), 1 K 2550/11 U.

58. Podzielam ten punkt widzenia, który wydaje mi się zgodny ze strukturą i celem art. 56 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT, nawet jeżeli czynności prawne, których w sposób wyraźny dotyczy art. 56 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT, odnoszą się do ochrony własności intelektualnej i przemysłowej [21], podczas gdy pozwolenia, o których mowa w dyrektywie 2003/87, stanowią zezwolenie państwa lub władz publicznych na emisję gazów cieplarnianych [22] i to z następujących przyczyn.

59. Po pierwsze, wyraźnie wynika z brzmienia tego przepisu, że zawarty w nim katalog jest przykładowy i otwarty. Prawodawca Unii wyraźnie dokonał wyboru, aby nie ograniczać praw wymienionych w tym przepisie tylko do praw własności przemysłowej lub do własności intelektualnej w ogólności.

60. Po drugie, uważam (podobnie jak prokurator generalny Republiki Federalnej Niemiec przy federalnym trybunale sprawiedliwości), że lista w sposób oczywisty nie jest jednorodna, ponieważ użyty w ramach listy termin „licencje" obejmuje ogół różnych praw do eksploatacji, które mogą różnić się od praw własności intelektualnej wyraźnie wymienionych. Mogą przecież wchodzić w grę licencje dotyczące innych praw aniżeli prawo autorskie czy prawa wynikające z patentu lub znaku towarowego.

61. Po trzecie, okoliczność, że do pozwoleń na emisję gazów cieplarnianych mają zastosowanie inne przepisy aniżeli do praw w sposób wyraźnie wymienionych w art. 56 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT, jest bez znaczenia. Podobnie jest zresztą w stosunku do tych ostatnich: znaki towarowe i patenty podlegają rejestracji, podczas gdy prawo autorskie powstaje w wyniku stworzenia chronionego utworu. Ponadto, poszczególne okresy ich obowiązywania są różne. W rzeczywistości, elementem determinującym nie jest bowiem porównywalność praw jako takich, ale ich przeniesienie (przeniesienie lub cesja). To jest bowiem wspólne kryterium pozwalające na zharmonizowane opodatkowanie obrotów; opodatkowane świadczenie usług w rozumieniu dyrektywy występuje wyłącznie w przypadku przeniesienia i w tym przypadku miejsce świadczenia powinno być ustalone [23].

62. Ponadto, przyglądając się bliżej tej kwestii, można zauważyć istotne elementy podobieństwa pomiędzy własnością przemysłową i pozwoleniami na emisję:

a) obie kategorie stanowią prawa chronione, oparte na tytule, który właściciel może przenieść na osobę trzecią (wyłącznie właściciel pozwolenia jest uprawniony do emitowania jednej tony ditlenku węgla przez określony okres czasu [24]);

b) jak Bundesgerichtshof (federalny trybunał sprawiedliwości) wskazał w swoim wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym [25], obie kategorie charakteryzują się tym, że ustawodawca nadaje właścicielowi prawo bezwzględne w tym znaczeniu, że ma on wyłączne uprawnienie do korzystania i eksploatacji wspomnianego prawa, z wyłączeniem innych osób, nawet jeśli prawo własności intelektualnej ma wszystkie cechy prawa własności, czyli usus, fructus i abusus, podczas gdy prawo własności pozwoleń na emisję nie może przysparzać pożytków cywilnych (fructus, czyli w drodze licencji);

21 — Interesujące jest, aby podnieść w tym miejscu, że zgodnie z art. 7 rozporządzenia Rady (WE) nr 1777/2005 z dnia 17 października 2005 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 77/388/EWG w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2005, L 288, s. 1), przyznanie praw do transmisji telewizyjnych meczów piłki nożnej przez podmioty mające przedsiębiorstwo w państwie trzecim na rzecz podatników mających przedsiębiorstwo we Wspólnocie jest zrównane ze wspomnianymi prawami własności intelektualnej.

22 — Zobacz art. 4 i nast. oraz art. 13 dyrektywy 2003/87. Emisje gazów cieplarnianych powodowane przez działalność w rozumieniu dyrektywy 2003/87 wymagają zezwolenia, o które operator instalacji może ubiegać się na warunkach określonych w art. 6 tej dyrektywy. W ramach systemu handlu pozwoleniami na emisję w Unii Europejskiej operatorzy instalacji powinni dokonać każdego roku zwrotu pozwoleń na emisję gazów cieplarnianych w liczbie odpowiadającej ich efektywnym emisjom. Jeżeli operator obniża poziom emisji ze swojej instalacji, może sprzedać na rynku pozwolenia na emisje, których już nie potrzebuje. W przeciwnej sytuacji powinien zakupić pozwolenia na emisję, aby wypełnić swój obowiązek zwrotu. Jeżeli operator instalacji nie spełnia tego obowiązku zwrotu, ponosi sankcje finansowe.

23 — To ustalenie oczywiście nie jest konieczne w przypadku przeniesień objętych wyłączeniem [zobacz na przykład art. 135 ust. 1 lit. f) i j)–l) dyrektywy VAT].

24 — Zobacz. art. 3 lit. a) dyrektywy 2003/87.

25 — Zobacz pkt 29 i nast.

c) obie kategorie zawierają prawa, które mogą być oszacowane w pieniądzu, ponieważ wartość praw autorskich, patentów, znaków towarowych, jak i wartość pozwoleń na emisję są ustalane w drodze gry podaży i popytu na rynku;

d) niektóre prawa własności intelektualnej są poddane, tak jak pozwolenia na emisję, wpisowi do publicznego rejestru. Wyłączność prawa eksploatacji wynika z wyraźnego przypisania w rejestrze handlu pozwoleniami na emisję. Pozwolenia na emisję gazów cieplarnianych mają czytelną identyfikację elektroniczną i mogą figurować wyłącznie na rachunku posiadacza rachunku. W rezultacie wyłącznie ten ostatni ma możliwość dysponowania pozwoleniem na emisję, bądź to używając go w celu wypełnienia obowiązków zwrotu (zgodnie z przepisami w dziedzinie handlu pozwoleniami na emisję), bądź sprzedając je lub przenosząc je na rachunek innego posiadacza rachunku;

e) obie kategorie praw są ograniczone w czasie, nawet jeżeli „okres życia" prawa własności intelektualnej jest dłuższy;

f) ponadto, w obu przypadkach, po przeniesieniu właściciel prawa nie jest już upoważniony do korzystania z danego prawa. W rezultacie przeniesienie pozwoleń na emisję gazów cieplarnianych przynosi korzyść ekonomiczną ich właścicielowi i może być porównane z punktu widzenia VAT z przeniesieniem patentów, znaków towarowych, licencji lub praw autorskich.

63. Po czwarte, jak podnosi Komisja, kwestia ustalenia, czy przyznane prawo jest pokrewne w stosunku do praw wskazanych w art. 56 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT, wymaga przede wszystkim odpowiedzi w świetle ducha i celu tego przepisu. Z przeglądu motywów 4, 10, 17, 19, 20, 22 i 23 jak również art. 45, 52, 53, 55 i 56 dyrektywy VAT wynika, że w celu uniknięcia zakłóceń konkurencji na rynku wewnętrznym w zakresie wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów i świadczenia usług na rzecz podatników, należy zastosować, w takim zakresie, w jakim jest to możliwe, zasadę państwa przeznaczenia, to znaczy opodatkowanie powinno mieć miejsce w państwie członkowskim odbiorcy dostawy lub świadczenia. Wspomniana praktyka odpowiada również samej istocie podatku VAT jako powszechnego podatku konsumpcyjnego [26], pobieranego co do zasady w miejscu konsumpcji.

64. Z ratio legis art. 56 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT wynika, że aby ustalić, czy instytucja prawna jest „pokrewna", należy więc określić, czy w dacie przeniesienia zastosowanie zasady państwa przeznaczenia jest czy też nie jest problematyczne. W przypadku praw wpisanych do publicznego rejestru osoba nabywcy, jego siedziba i w rezultacie również państwo przeznaczenia mogą być ustalone z łatwością i wielką pewnością prawa. Tak jest w przypadku pozwoleń na emisję gazów cieplarnianych. Identyczne traktowanie w dziedzinie VAT może więc być dla nich zagwarantowane.

65. Mimo że pozwolenia na emisję nie służą temu samemu celowi, co prawo własności intelektualnej (ochrona twórczej działalności ludzkiej), porównywalność tych dwóch kategorii w celu analizy art. 56 dyrektywy VAT, jak mi się wydaje, została wykazana.

66. W tym zakresie, to, co jest ważne z punktu widzenia traktowania podatkowego, to potencjał tych praw do tworzenia wartości dodanej. Ten warunek jest spełniony w niniejszej sprawie, ponieważ poprzez przeniesienie pozwoleń czy też poprzez przeniesienie praw do patentów lub praw autorskich właściciel prawa wykonuje swoje prawo do rozporządzania własnością w zamian za określoną cenę.

26 — Zobacz art. 1 ust. 2 dyrektywy VAT.

4. Orzecznictwo Trybunału

67. Nawet jeśli art. 56 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT nie był jeszcze przedmiotem wykładni w orzecznictwie, możemy się inspirować okolicznością, że Trybunał dokonywał jednak wykładni innych punktów tego ustępu.

68. W wyroku z dnia 16 września 1997 r., von Hoffmann (C-145/96, EU:C:1997:406), Trybunał dokonał interpretacji w ramach odesłania prejudycjalnego treści dawnego art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy 77/388[27]. Trybunał analizował w tej sprawie, czy usługi arbitra mieściły się w zakresie stosowania pojęcia „praw pokrewnych" porównywalnych z usługami adwokatów lub doradców.

69. Mimo, że rzecznik generalny N. Fennelly zaproponował Trybunałowi szeroką wykładnię pojęcia podkreślając okoliczność, iż nie było konieczne zastosowanie zasady interpretacyjnej opartej na tożsamości rodzajowej, ponieważ taka sytuacja nie byłaby zgodna ze strukturą i przedmiotem szóstej dyrektywy[28], Trybunał nie przyjął takiej interpretacji.

70. Trybunał podkreślił w swoim wyroku, że:

— prawodawcy wspólnotowemu chodziło nie o zawody, ale o świadczenia, a zawody zostały wymienione w tym przepisie jedynie jako środek do zdefiniowania kategorii świadczeń, o których w nim mowa[29];

— określenie „inne podobne usługi" odnosi się nie do jakiegoś wspólnego elementu różnorodnych rodzajów działalności wymienionych w art. 9 ust. 2 lit. e) tiret trzecie szóstej dyrektywy 77/388, ale do świadczeń analogicznych do każdej z tych działalności rozpatrywanych odrębnie[30];

— świadczenie powinno być zatem uznane za analogiczne do któregoś z rodzajów działalności wymienionych w tym przepisie, jeżeli w obu przypadkach chodzi o realizację tego samego celu[31].

71. Jedenaście lat później, w wyroku z dnia 6 listopada 2008 r., Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609), Trybunał wyjaśnił przytoczone orzecznictwo.

72. Chodzi o wykładnię tego samego przepisu, co w sprawie, która legła u podstaw wyroku von Hoffmann (C-145/96, EU:C:1997:406). Fundacja działająca na podstawie prawa szwedzkiego prowadziła zarówno działalność gospodarczą, jak i inne rodzaje działalności i kwestia, która wymagała wyjaśnienia, dotyczyła konsekwencji podatkowych niektórych usług doradczych, z których fundacja chciała skorzystać dla tych ze swoich rodzajów działalności, które nie mieściły się w zakresie dyrektywy VAT.

73. Trybunał przypomniał w pkt 24 swojego wyroku cel przepisów, które określają miejsce opodatkowania świadczenia usług, jakim jest uniknięcie z jednej strony zbiegu właściwości, mogącego prowadzić do podwójnego opodatkowania, a z drugiej strony braku opodatkowania przychodów. Trybunał kontynuował swoje wnioskowanie dokonując wykładni teleologicznej rozpatrywanego przepisu wskazując, że art. 9 ust. 2 lit. e)[32] nie wyjaśnia, czy jego zastosowanie jest uzależnione od spełnienia przesłanki, aby podatnik korzystający z usług wykorzystywał ową usługę dla potrzeb jego działalności gospodarczej[33].

27 — Która odpowiada obecnej treści art. 56 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT.

28 — Zobacz pkt 17 i 23 jego opinii w sprawie von Hoffmann (C-145/96, EU:C:1997:218).

29 — Zobacz pkt 15 wyroku z 16 września 1997 r., von Hoffmann (C-145/96, EU:C:1997:406).

30 — Zobacz pkt 20 wyroku z 16 września 1997 r., von Hoffmann (C-145/96, EU:C:1997:406).

31 — Zobacz pkt 21 wyroku z 16 września 1997 r., von Hoffmann (C-145/96, EU:C:1997:406).

32 — Obecnie art. 56 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT.

33 — Zobacz wyrok z dnia 6 listopada 2008 r., Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609, pkt 28).

74. Ponadto Trybunał dodał, że taka wykładnia:

— jest zgodna z celem rozpatrywanego przepisu, którym jest ustanowienie normy kolizyjnej, aby uniknąć niebezpieczeństwa podwójnego opodatkowania i nieopodatkowania [34];

— jest zgodna z celami i zasadami funkcjonowania wspólnotowego systemu podatku VAT, w zakresie, w jakim zapewnia ona, w sytuacji, takiej jak sytuacja w postępowaniu głównym, iż końcowy odbiorca świadczenia usług poniesie ostateczny koszt należnego podatku VAT [35];

— jest zgodna z zasadą pewności prawa i pozwala ponadto na zmniejszenie ciężaru spoczywającego na handlowcach działających na całym jednolitym rynku, a także na ułatwienie swobodnego przepływu usług [36].

75. Ta wykładnia rozszerzająca została potwierdzona przez Trybunał w sprawie dotyczącej zwolnienia transakcji zarządzania majątkiem za pomocą papierów wartościowych. I tak w pkt 54 wyroku z dnia 19 lipca 2012 r., Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484), Trybunał podkreślił, co następuje:

„Ponieważ zarządzanie portfelem inwestycji dokonywane przez Deutsche Bank w postępowaniu przed sądem krajowym jest usługą o charakterze finansowym, zaś art. *56 ust. 1 lit. e) dyrektywy [VAT] nie należy interpretować zawężająco* (zob. podobnie wyrok z dnia 26 września 1996 r., Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, pkt 21; a także wyrok z dnia 27 października 2005 r., Levob Verzekering i OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo), działalność tę należy uznać, jako transakcję finansową, za objętą zakresem art. 56 ust. 1 lit. e) dyrektywy [VAT]” (wyróżnienie moje).

76. W tym ostatnim wyroku Levob Verzekeringen i OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649) Trybunał wypowiadał się na temat miejsca opodatkowania „usług konsultantów, inżynierów, biur konsultingowych, adwokatów, księgowych oraz innych podobnych usług” i wskazał, że mający zastosowanie przepis dyrektywy „nie dotyczy takich zawodów jak adwokaci, doradcy, [biegli rewidenci] czy inżynierowie, lecz świadczeń wykonanych przez te osoby oraz świadczeń, które są do nich podobne” [37].

77. Ta wykładnia teleologiczna wspomnianych przepisów dyrektywy VAT jest ponadto zgodna z ogólną zasadą wykładni prawa Unii, tak jak została ona wyrażona przez Trybunał w wyroku Cilfit i in. [38]. W tym zakresie każdy przepis prawa Unii powinien być ujmowany w swoim kontekście prawnym i interpretowany w świetle wszystkich przepisów tego prawa, jego celów i stanu rozwoju w czasie, gdy dany przepis ma zostać zastosowany.

78. Przeniesione na grunt niniejszej sprawy zasady wynikające z przytoczonego orzecznictwa prowadzą do wniosku, że pozwolenia na emisję mieszczą się w kategorii „praw pokrewnych”, o których mowa w art. 56 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT. Nie tylko prawo, jakie nadają pozwolenia, jest porównywalne z punktu widzenia jego cech z prawami własności intelektualnej, ale również podobna interpretacja jest spójna ze szczególnym celem art. 56, którym jest unikanie podwójnego opodatkowania i ryzyka nieopodatkowania.

34 — Zobacz wyrok z dnia 6 listopada 2008 r., Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609, pkt 30). Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, celem przepisów określających miejsce opodatkowania świadczenia usług jest uniknięcie z jednej strony zbiegu właściwości, mogącego prowadzić do podwójnego opodatkowania, a z drugiej strony braku opodatkowania przychodów (wyrok z dnia 30 kwietnia 2015 r., SMK, C-97/14, [pkt 32], EU:C:2015:290, jak również przytoczone tam orzecznictwo).

35 — Zobacz wyrok z dnia 6 listopada 2008 r., Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609, pkt 32).

36 — Zobacz wyrok z dnia 6 listopada 2008 r., Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609, pkt 33).

37 — Wyrok z dnia 27 października 2005 r., Levob Verzekeringen i OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649, pkt 37).

38 — Wyrok z dnia 6 października 1982 r., Cilfit i in. (283/81, EU:C:1982:335, pkt 20).

79. Ze względu na fakt, że korzystanie z praw do emisji przyznanych na podstawie pozwoleń następuje zwykle w miejscu, w którym podmiot, który zakupił pozwolenia, wykonuje swoją działalność gospodarczą, nabywca sam eksploatuje instalację, na emisje z której pozwolenia powinny być zwrócone lub ponownie sprzedane, zastosowanie art. 56 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT prowadzi więc do rozwiązania racjonalnego pod względem podatkowym, ponieważ usługi te są poddane systemowi podatku VAT w tym państwie członkowskim, na którego terytorium nabywcy pozwoleń prowadzą swoją działalność gospodarczą [39].

5. Praktyka w państwach członkowskich

80. Kwestia ta zasługuje na analizę z nie tylko z tego powodu, że w postępowaniu przed Trybunałem Republika Federalna Niemiec podniosła, że wszystkie inne państwa członkowskie zajęły to samo stanowisko, co ona, ale również dlatego, że wobec braku innej wykładni w państwach, która mogłaby lepiej odpowiadać celowi systemu podatku VAT w ogólności oraz art. 56 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT w szczególności, kwestia ta mogłaby potwierdzić moją analizę.

a) Stanowisko komitetu doradczego ds. VAT

81. Wspomniany komitet, ustanowiony na podstawie art. 398 dyrektywy VAT, który składa się z przedstawicieli państw członkowskich i Komisji, doszedł do tego samego wniosku.

82. Zgodnie z projektem Komisji, komitet doradczy ds. VAT stwierdził, że pozwolenia na emisję uregulowane w dyrektywie 2003/87 mieszczą się w zakresie art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy. Treść tego przepisu odpowiada w dużej części treści art. 56 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT.

83. W dniu 14 października 2004 r. komitet przyjął następujące wytyczne:

„Delegacje postanawiają *jednomyślnie*, że przeniesienia pozwoleń na emisję gazów cieplarnianych, o których mowa w [art. 12 dyrektywy] 2003/87/WE […], które są dokonywane za wynagrodzeniem przez podatnika, stanowią świadczenie usług opodatkowane podatkiem VAT, które jest uregulowane w art. 9 ust. 2 [lit.] e) dyrektywy 77/388/EWG. Żadne ze zwolnień przewidzianych w art. 13 dyrektywy 77/388/EWG nie ma zastosowania do tych przeniesień zezwoleń”.

b) Praktyka państw członkowskich

84. W znacznej większości państw członkowskich (21 z 25 [40] analizowanych porządków prawnych) przepis krajowy odpowiadający art. 56 ust. 1 dyrektywy VAT ma zastosowanie do pozwoleń na emisję gazów cieplarnianych. To stwierdzenie jest wynikiem analizy krajowych aktów prawnych, które zostały dostosowane do wytycznych wydanych przez komitet doradczy ds. VAT w 2004 r. [41].

85. W tym zakresie należy podnieść, że w dwóch państwach członkowskich (Estonia, Słowacja) przeniesienia pozwoleń na emisję gazów cieplarnianych zostały w sposób wyraźny przewidziane jako odrębny punkt w ustawie krajowej implementującej art. 56 ust. 1 dyrektywy VAT.

39 — Zobacz podobnie wyrok z dnia 12 maja 2005 r., RAL (Channel Islands) i in. (C-452/03, EU:C:2005:289, pkt 33).

40 — System niemiecki oczywiście nie był analizowany; zabrakło nam danych, aby zbadać portugalski system prawny, a Republika Chorwacji nie była jeszcze członkiem Unii Europejskiej w 2009 r.

41 — Zobacz listę wytycznych przedstawionych przez komitet doradczy ds. VAT na stronie internetowej: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/vat_committee/guidelines-vat-committee-meetings_fr.pdf.

86. W licznych innych państwach członkowskich (Belgia, Bułgaria, Republika Czeska, Irlandia, Francja [42], Litwa, Węgry, Austria, Słowenia, Finlandia [43], Szwecja, Zjednoczone Królestwo) opinie, okólniki czy też zalecenia zostały wydane przez właściwe organy w celu uznania przeniesienia wspomnianych pozwoleń za objęte przepisem krajowym odpowiadającym art. 56 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT.

87. W trzech innych państwach członkowskich (Hiszpania, Włochy [44], Polska) z praktyk administracyjnych w postaci decyzji indywidualnych podjętych przez organy administracji skarbowej wynika, że przeniesienia pozwoleń na emisję gazów cieplarnianych były uważane za transakcje, dla których miejscem świadczeń jest miejsce siedziby usługobiorcy.

88. Wreszcie, w czterech innych państwach członkowskich prace przygotowawcze (Dania, Luksemburg, Niderlandy) lub wymiana korespondencji pomiędzy ministerstwami (Łotwa) potwierdzają podobny punkt widzenia.

89. W tym zakresie należy podkreślić, że o ile w niektórych porządkach prawnych przeniesienia pozwoleń zostały w sposób wyraźny sklasyfikowane jako „prawa pokrewne" (Włochy, Niderlandy, Słowenia Finlandia, Szwecja), to w innych państwach wspomniane przeniesienia pozwoleń zostały po prostu zakwalifikowane jako objęte przepisem krajowym odpowiadającym art. 56 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT, bez uściślenia, do jakiej kategorii wspomniane pozwolenia zostały przypisane (Belgia, Bułgaria, Republika Czeska, Dania, Niemcy, Irlandia, Hiszpania, Francja, Włochy, Łotwa, Luksemburg, Węgry, Austria, Polska, Zjednoczone Królestwo), czy też ze wskazaniem szczególnej kategorii „przeniesienia pozwoleń na emisję gazów cieplarnianych" (Estonia, Słowacja), odmiennej od kategorii w sposób wyraźny wskazanych we wspomnianym art. 56 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT.

90. Ponadto należy zwrócić uwagę, że orzecznictwo w tych różnych państwach członkowskich, dotyczące kwestii ustalenia miejsca opodatkowania przeniesienia pozwoleń na emisję gazów cieplarnianych przed 2010 r., wydaje się niezbyt bogate.

91. Na gruncie innych porządków prawnych (Grecja, Cypr, Malta, Rumunia) nie było możliwe ustalenie, czy i jak przeniesienia pozwoleń na emisję gazów cieplarnianych zostały skategoryzowane dla celów VAT i w rezultacie, gdzie znajdowało się miejsce świadczenia dla wspomnianych przeniesień.

92. Z powyższych uwag wynika, że pojęcie „praw pokrewnych", o którym mowa w art. 56 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że obejmuje ono również pozwolenia na emisję gazów cieplarnianych.

42 — Należy zwrócić uwagę, że we Francji, skąd pochodził wniosek o wytyczne komitetu doradczego ds. VAT w sprawie pozwoleń na emisję gazów cieplarnianych, w czerwcu 2009 r. zdecydowano o okresowym zwolnieniu przeniesienia wspomnianych pozwoleń z podatku VAT jako transakcji dotyczących papierów wartościowych.

43 — W doktrynie fińskiej stwierdzono, że nie jest jasne, czy wszystkie państwa członkowskie przyjęły ten punkt widzenia, a w Belgii mówiono raczej o „konsensusie".

44 — Należy uściślić, że postępowanie przed włoską administracją skarbową dotyczyło nabywcy pozwoleń na emisję gazów cieplarnianych z siedzibą w Szwajcarii.

V – **Wnioski**

93. Z powyższych względów oraz przypominając, że ogólną zasadą jest obecnie to, iż miejscem świadczenia usługi jest siedziba usługobiorcy, proponuję Trybunałowi, aby odpowiedział na pytanie prejudycjalne przedstawione przez Bundesgerichtshof (federalny trybunał sprawiedliwości, Niemcy) w następujący sposób:

Pojęcie „praw pokrewnych", o którym mowa w art. 56 ust. 1 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, należy interpretować w ten sposób, że obejmuje ono również pozwolenia określone w art. 3 lit. a) dyrektywy 2003/87/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 13 października 2003 r. ustanawiającej system handlu przydziałami emisji gazów cieplarnianych we Wspólnocie oraz zmieniającej dyrektywę Rady 96/61/WE.