Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
MELCHIOR WATHELET
prednesené 7. septembra 2016 [1]

Vec C-453/15

A,
B

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Bundesgerichtshof (Spolkový súdny dvor, Nemecko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania — Dane — Daň z riadnej hodnoty — Smernica 2006/112/ES — Článok 56 — Miesto poskytovania služieb — Pojem ‚podobné práva' — Prevod emisných kvót skleníkových plynov"

1. V tejto veci, ktorá sa týka odplatného prevodu „práva na znečisťovanie", musím citovať nasledujúcu úvahu Le Barsa [2]: „Vzhľadom na medzinárodnú právnu úpravu a právnu úpravu Spoločenstva sa ovzdušie a jeho ‚neduh', ktorým je znečisťovanie, nachádzajú na hranici obchodu. Taký postup sa môže zdať nemorálny, keďže pojem právo sa tradične spája s pozitívnym obsahom, čo v prípade znečisťovania neplatí. Okrem toho myšlienka, že súkromné subjekty môžu na znečisťovaní zarábať tým, že pôsobia ako finanční sprostredkovatelia v oblasti emisných kvót, sa zdá neprípustná".

2. To zjavne nie je predmetom prejednávaného návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Bundesgerichtshof (Spolkový súdny dvor, Nemecko), doručeného Súdnemu dvoru 24. augusta 2015, ktorý sa v súvislosti s emisnými kvótami skleníkových plynov pýta Súdneho dvora na výklad článku 56 ods. 1 písm. a) smernice 2006/112/ES [3]. Tento návrh bol podaný v rámci trestného konania, ktoré sa vedie v Nemecku proti A a B pre napomáhanie pri daňovom podvode.

3. V konečnom dôsledku vzniká otázka, či *emisná kvóta skleníkových plynov v* zmysle článku 3 písm. a) smernice 2003/87/ES [4] – ktorá oprávňuje vypustiť jednu tonu ekvivalentu oxidu uhličitého počas určitej doby – *predstavuje „podobné právo"* v zmysle článku 56 ods. 1 písm. a) smernice o DPH.

1 — Jazyk prednesu: francúzština.

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. In: *La Semaine juridique*. Édition générale č. 28, 7. júl 2004, doctrine 148.

3 — Smernica Rady z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) v znení účinnom v roku 2009 (ďalej len „smernica o DPH").

4 — Smernica Európskeho parlamentu a Rady z 13. októbra 2003 o vytvorení systému obchodovania s emisnými kvótami skleníkových plynov v spoločenstve, a ktorou sa mení a dopĺňa smernica Rady 96/61/ES (Ú. v. EÚ L 275, 2003, s. 32; Mim. vyd. 15/007, s. 631).

I – **Právny rámec**

A – *Právo Únie*

4. Článok 56 ods. 1 smernice o DPH stanovuje:

„1. Miestom poskytovania nižšie uvedených služieb odberateľom usadeným mimo Spoločenstva alebo zdaniteľným osobám usadeným v Spoločenstve, ale v inom členskom štáte ako v štáte poskytovateľa, je miesto, kde má odberateľ zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti alebo stálu prevádzkareň, pre ktoré sa služby poskytli, alebo ak takéto sídlo ekonomickej činnosti alebo stála prevádzkareň neexistujú, miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava:

a) prevody a postúpenia autorských práv, patentov, licencií, ochranných známok a podobných práv;

…“

5. V článku 3 písm. a) smernice 2003/87 sa uvádza:

„Na účely tejto smernice sa používajú tieto definície:

a) ‚kvóta‘ znamená kvótu oprávňujúcu vypustiť jednu tonu ekvivalentu oxidu uhličitého počas určitej doby, ktoré je platné len na účely plnenia požiadaviek tejto smernice a ktoré je prenosné v súlade s ustanoveniami tejto smernice;

…“

B – *Nemecké právo*

6. V zmysle § 3a Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z pridanej hodnoty, ďalej len „UStG“), nazvaného „Miesto poskytovania iných služieb“, v znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti sporu vo veci samej:

„(1) Iná služba sa s výhradou § 3b a § 3f poskytuje v mieste, z ktorého podnikateľ vykonáva svoju podnikateľskú činnosť. Pokiaľ inú službu poskytuje stála prevádzkareň, za miesto poskytnutia inej služby sa považuje prevádzkareň.

…

(3) Ak je odberateľom jednej z iných služieb uvedených v odseku 4 podnikateľ, odchylne od odseku 1 je miestom poskytovania inej služby miesto, kde odberateľ vykonáva svoju činnosť. Ak sa však iná služba poskytuje stálej prevádzkarni podnikateľa, je rozhodujúce miesto, kde sa nachádza táto prevádzkareň. Ak odberateľ jednej z iných služieb uvedených v odseku 4 nie je podnikateľom a má bydlisko alebo sídlo na území tretej krajiny, za miesto poskytnutia inej služby sa považuje jeho bydlisko alebo sídlo.

(4) Inými službami v zmysle odseku 3 sú:

1. poskytnutie, prevod a vykonávanie patentov, autorských práv, práv súvisiacich s ochrannými známkami a podobných práv;

…“

II – **Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka**

7. Landgericht Hamburg (Krajinský súd v Hamburgu, Nemecko) odsúdil A a B, ktorí sú zamestnaní vo veľkej spoločnosti zaoberajúcej sa daňovým poradenstvom, na peňažné tresty za napomáhanie pri daňovom podvode v rámci veci týkajúcej sa systému podvodu na dani z pridanej hodnoty, ktorý zrealizoval spoluobžalovaný G od apríla 2009 do marca 2010 a ktorého cieľom bolo vyhnúť sa povinnosti zaplatiť uvedenú daň pri obchodovaní s emisnými kvótami skleníkových plynov.

8. Do tohto systému podvodu boli zapojené viaceré spoločnosti. Spoločnosť E so sídlom v Nemecku, ktorú fakticky ovládal G, nakúpila v zahraničí emisné kvóty skleníkových plynov oslobodené od DPH a ďalej ich predala spoločnosti I so sídlom v Luxembursku, ktorú tiež riadil G. Táto posledná uvedená spoločnosť vystavila faktúry vo forme dobropisov v prospech spoločnosti E s uvedením DPH splatnej v Nemecku a ďalej predala kvóty spoločnosti C so sídlom v Nemecku, pričom v dobropisoch vystavených na účely tejto transakcie bola tiež uvedená DPH splatná v Nemecku.

9. Spoločnosť E vo svojich predbežných daňových priznaniach k DPH za druhý, tretí a štvrtý štvrťrok 2009 vykázala výťažok z predaja kvót spoločnosti I, pričom na základe fiktívnych faktúr údajných vnútroštátnych dodávateľov vykonala odpočet DPH zaplatenej na vstupe. Za január a marec 2010 nepodala predbežné daňové priznanie. Tým sa vyhla povinnosti zaplatiť sumu v celkovej výške 11 484 179,12 eura. Spoločnosť I vykázala za obdobia od apríla do júla 2009, od septembra 2009 do januára 2010 a za marec 2010 plnenia poskytnuté spoločnosti C ako transakcie podliehajúce DPH a neprávom odpočítala DPH uvedenú v dobropisoch vystavených v prospech spoločnosti E ako daň zaplatenú na vstupe, čím sa vyhla povinnosť zaplatiť sumu 10 667 491,10 eura.

10. A a B poskytovali od konca mája 2009 daňové poradenstvo spoločnosti I a G ich poveril vypracovaním krátkeho posudku týkajúceho sa postavenia tejto spoločnosti, pokiaľ ide o DPH. V tomto posudku uviedli, že spoločnosť I môže uviesť DPH splatnú v Nemecku a odpočítať ju ako daň zaplatenú na vstupe len vtedy, ak má v Nemecku prevádzkareň a vykonáva tam príslušnú činnosť, a že faktúry vystavené pred zriadením prevádzkarne v Nemecku treba opraviť.

11. Vzhľadom na zmluvu o prenájme kancelárskych priestorov v Nemecku, ktorá bola spätne datovaná k 1. aprílu 2009, A a B, ktorí nevedeli, akú úlohu zohráva spoločnosť I v systéme daňového podvodu, vypracovali v jej mene opravené predbežné daňové priznania k DPH za apríl a máj 2009, ktoré 12. augusta 2009 zaslali finančnému úradu. V týchto daňových priznaniach uviedli DPH spomenutú v dobropisoch vystavených v prospech spoločnosti E ako daň zaplatenú na vstupe, a to vo výške 147 519,80 eura za apríl 2009 a vo výške 1 146 788,70 eura za máj 2009, aj keď považovali za „veľmi pravdepodobné“, že spoločnosť I nemá prevádzkareň v Nemecku.

12. Bundesgerichtshof (Spolkový súdny dvor), ktorý prejednáva opravné prostriedky „Revision“, ktoré A a B, ako aj prokuratúra podali proti rozsudku Landgericht Hamburg (Krajinský súd v Hamburgu), uvádza, že rozhodnutie o otázke, či sa obžalovaní dopustili podľa nemeckého trestného práva napomáhania pri daňovom podvode, závisí od toho, či úmyselne predložili finančnému úradu nesprávne predbežné daňové priznania k DPH, v ktorých bola nesprávne odpočítaná daň zaplatená na vstupe z dobropisov za služby spoločnosti E. Keďže A a B nemali vedomosť o zapojení spoločností E a I do systému podvodu na DPH, ktorý zrealizoval G, podľa vnútroštátneho súdu by to bolo tak len v prípade, ak na základe dobropisov vystavených v prospech spoločnosti E nebolo možné vykonať nijaký odpočet dane zaplatenej na vstupe, lebo v týchto dobropisoch nemohla byť uvedená DPH. Vnútroštátny súd však uvádza, že o takú situáciu by išlo v prípade faktúr vystavených spoločnosti I, ktorá mala sídlo v Luxembursku, len vtedy, ak by sa miesto plnenia spočívajúceho v prevode kvót nenachádzalo v Nemecku. Vykázanie DPH spoločnosťou E voči spoločnosti I však bolo protiprávne len vtedy, ak sa na základe článku 56 ods. 1 písm. a) smernice o DPH miesto plnenia nenachádzalo u poskytovateľa služieb, teda u spoločnosti E, ale u odberateľa, teda u spoločnosti I, takže plnenie nepodliehalo dani v Nemecku.

13. Bundesgerichtshof (Spolkový súdny dvor) poukazuje na to, že táto posledná uvedená podmienka predpokladá, že v roku 2009 bolo miestom plnenia v prípade prevodov emisných kvót skleníkových plynov v zmysle § 3a ods. 4 UStG v znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti sporu vo veci samej, ktoré sa opieralo o článok 56 ods. 1 písm. a) smernice o DPH, miesto, kde má odberateľ zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti alebo stálu prevádzkareň, čo si vyžaduje zistiť, či obchodovanie s takými kvótami predstavuje „podobné právo“ v zmysle týchto ustanovení.

14. Vnútroštátny súd sa v tejto súvislosti domnieva, že výklad pojmu „podobné práva“ v zmysle článku 56 ods. 1 písm. a) smernice o DPH nie je taký jednoznačný, že by vylučoval existenciu akýchkoľvek rozumných pochybností. Prikláňa sa však k názoru, že uvedené kvóty sú „podobné“ v zmysle tohto ustanovenia, pričom výraz „podobný“ znamená „rovnaký v určitých vlastnostiach“ alebo „porovnateľný“, keďže práva uvedené v tomto ustanovení sa vyznačujú tým, že normotvorca udeľuje majiteľovi absolútne právo, dáva mu výhradné oprávnenie používať a využívať toto právo a vylúčiť z jeho používania iných. V tomto zmysle sú emisné kvóty porovnateľné s právami duševného vlastníctva.

15. Za týchto okolností Bundesgerichtshof (Spolkový súdny dvor) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Má sa článok 56 ods. 1 písm. a) smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že kvóta podľa článku 3 písm. a) smernice 2003/87…, ktorá oprávňuje vypustiť jednu tonu ekvivalentu oxidu uhličitého počas určitého obdobia, predstavuje ‚podobné právo‘ v zmysle tohto [článku 56 ods. 1 písm. a) smernice o DPH]?“

III – **Konanie na Súdnom dvore**

16. Pripomienky predložili A, B, Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof (Generálny spolkový prokurátor na Spolkovom súdnom dvore, Nemecko), nemecká a helénska vláda, ako aj Európska komisia. Všetci účastníci konania okrem helénskej vlády boli vypočutí na pojednávaní 13. júla 2016.

IV – **Posúdenie**

A – *Zhrnutie pripomienok účastníkov konania*

17. A a B zastávajú názor, že na položenú otázku treba odpovedať v tom zmysle, že „emisná kvóta“ podľa článku 3 písm. a) smernice 2003/87 nepredstavuje „podobné právo“ v zmysle článku 56 ods. 1 písm. a) smernice o DPH.

18. A poznamenáva, že v tomto poslednom uvedenom ustanovení je spomenutých päť práv, ktoré patria do oblasti duševného vlastníctva, a tento výpočet je doplnený zastrešujúcim pojmom „podobné práva“. Zatiaľ čo Bundesgerichtshof (Spolkový súdny dvor) zastáva názor, že výraz použitý v nemeckej verzii (*ähnlich*) znamená, že ostatné práva musia byť právami, ktoré majú niektoré rovnaké vlastnosti alebo „sú porovnateľné“ s výslovne uvedenými právami, A tvrdí, že z iných jazykových verzií smernice o DPH napriek tomu vyplýva, že medzi právami výslovne uvedenými v článku 56 ods. 1 písm. a) smernice o DPH a právami, ktoré spadajú pod pojem „podobné práva“, musí existovať úzka súvislosť a nie len porovnateľnosť. Treba si teda najprv položiť otázku, aké sú základné znaky výslovne uvedených práv. Ak má emisná kvóta spadať pod pojem „podobné práva“, musí tiež vykazovať tieto znaky.

19. Podľa názoru A je relevantnosť pojmu „absolútne právo“ v nemeckom práve, ktorý spomína vnútroštátny súd, sporná. Okrem toho kvóta nie je absolútnym právom, ale priznáva svojmu majiteľovi len „nárok na strpenie určitého konania“ (*Duldungsanspruch*), ktorý môže uplatniť voči štátu. Tento nárok na strpenie určitého konania je v konečnom dôsledku porovnateľný so súkromnoprávnou pohľadávkou, aj keď je zaznamenaný vo verejnom registri.

20. Rozhodujúci význam majú výrazy „prevod“ a „postúpenie“, ktoré sú použité vo francúzskej verzii a ich ekvivalenty v ďalších jazykových verziách, ktoré svedčia o tom, že ide o postúpenie práva na účely jeho používania, keďže všetky výslovne uvedené práva sú založené na vlastnej duševnej tvorbe. Emisná kvóta preto nezapadá do kategórie práv duševného vlastníctva, ktoré sa vyznačujú tým, že majiteľ môže slobodne poskytnúť inému nápad, ktorý mu z právneho hľadiska patrí, aby ho používal, bez toho, aby stratil svoje prvotné právo, a bez toho, aby ho musel previesť na toho, kto ho môže používať.

21. Tento výklad potvrdzuje vývoj článku 56 ods. 1 písm. a) smernice o DPH, ktorý má svoj pôvod v znení článku 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice 77/388/EHS [5], v ktorom boli spomenuté prevody patentov, ochranných známok a podobných práv, ako aj postúpenie licencií týkajúcich sa týchto práv. Z toho vyplýva, že musí byť tiež možné udeliť licenciu na „podobné práva“, čo v prípade kvóty na CO_2 neplatí.

22. Okrem toho výklad smernice o DPH, ktorý by išiel nad rámec jej znenia, nie je potrebný. Viedol by k všeobecnému uplatneniu zásady krajiny určenia na poskytovanie služieb medzi podnikmi, hoci táto zásada sa stala všeobecným pravidlom až po tom, čo nastali skutkové okolnosti sporu vo veci samej, v nadväznosti na novelizáciu uvedenej smernice vykonanú smernicou 2008/8/ES [6].

23. B dodáva, že výsledok výkladu smernice o DPH požadovaného v prejednávanej veci treba posudzovať v kontexte následkov zakladajúcich trestnú zodpovednosť, čo si vyžaduje zohľadniť zásady uplatniteľné v tejto oblasti, a to najmä zásady právnej istoty, legality trestných činov a trestov, presnosti, zákazu uplatňovania analógie v trestnom práve a zásadu jednotnosti. Vzhľadom na zásadu presnosti je problematické, ak trestná zodpovednosť závisí od veľmi širokého pojmu „podobné právo“. Preto prichádza do úvahy len výklad tohto pojmu, ktorý vyžaduje preukázanie imanentnej súvislosti medzi „podobným právom“ a ostatnými právami uvedenými v predmetnom ustanovení a prekračuje rámec akejkoľvek porovnateľnosti.

24. Naproti tomu Generálny spolkový prokurátor na Spolkovom súdnom dvore, nemecká a helénska vláda, ako aj Komisia zastávajú názor, že článok 56 ods. 1 písm. a) smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že kvóta podľa článku 3 písm. a) smernice 2003/87 predstavuje „podobné právo“.

25. Generálny spolkový prokurátor na Spolkovom súdnom dvore poznamenáva, že zoznam práv uvedených v článku 56 ods. 1 písm. a) smernice o DPH nie je homogénny a že na tieto práva sa vzťahujú rôzne právne predpisy.

26. Pokiaľ ide o určenie miesta plnenia, rozhodujúci význam má skutočnosť, že tieto práva poskytujú odberateľovi možnosť používať ich na podnikateľské účely nad rámec samotného využívania práva ako takého. Miestom plnenia teda musí byť miesto prevádzkarne odberateľa v prípade, keď sa náklady na služby poskytnuté medzi zdaniteľnými osobami započítajú do ceny tovaru. Na účely určenia miesta

5 — Smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23).

6 — Smernica Rady z 12. februára 2008, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb (Ú. v. EÚ L 44, 2008, s. 11).

plnenia sú teda určujúcimi znakmi práv spomenutých v tomto článku skutočnosť, že poskytujú svojmu majiteľovi pozitívne užívacie práva, ktoré mu poskytujú hospodársky prospech, aby pokračoval vo vytváraní pridanej hodnoty, a to buď preto, lebo ich sám používa, alebo preto, lebo ich prevedie za odplatu na tretie osoby. Emisná kvóta skleníkových plynov pritom vykazuje tieto prevažujúce znaky.

27. Nemecká vláda v prvom rade poukazuje na to, že prevod emisných kvót skleníkových plynov je poskytovaním služieb v zmysle článku 24 ods. 1 smernice o DPH a že predmetom prevodu je právo na emisie, ktoré vyplýva z kvóty. Ďalej poznamenáva, že práva uvedené v článku 56 ods. 1 písm. a) smernice o DPH sa – odchylne od takzvanej zásady pôvodu (vyplývajúcej z článku 43 smernice o DPH účinnej do 31. decembra 2009) – zdaňujú v štáte odberateľa, ak má odberateľ sídlo v tretej krajine alebo ak ide o zdaniteľnú osobu so sídlom v inom členskom štáte, než je členský štát poskytovateľa.

28. Napokon podľa tejto vlády na určenie, či ide o „podobné“ právo, treba zistiť, či je porovnateľné s právami uvedenými v článku 56 ods. 1 písm. a) smernice o DPH a či má rovnaké znaky ako tieto práva. Nie je nevyhnutné, aby bolo toto právo totožné s uvedenými právami, a preto „podobné práva“ neexistujú len v oblasti duševného vlastníctva. Nemecká vláda, ktorá poznamenáva, že výpočet uvedený v tomto článku obsahuje len chránené práva, ktoré sa vyznačujú tým, že normotvorca udeľuje majiteľovi absolútne právo v tom zmysle, že má výhradné oprávnenie používať a využívať toto právo, sa domnieva, že emisné kvóty skleníkových plynov možno považovať za podobné.

29. Len majiteľ kvóty je totiž oprávnený vypustiť jednu tonu ekvivalentu oxidu uhličitého počas určitej doby. Výhradný charakter práva na využívanie vyplýva z oprávnenia uvedeného v registri obchodovania s emisnými kvótami a majiteľ účtu má možnosť nakladať s touto kvótou buď tak, že ju použije na splnenie svojich povinností týkajúcich sa odovzdania, alebo tak, že ju predá a prevedie na účet iného majiteľa účtu.

30. Nemecká vláda ďalej uvádza, že účel článku 56 ods. 1 písm. a) smernice o DPH nasvedčuje v prospech jeho uplatnenia na emisné kvóty skleníkových plynov, keďže práva na emisie, ktoré vyplývajú z kvót, sa zvyčajne používajú tam, kde ich kupujúci vykonáva svoju ekonomickú činnosť.

31. Helénska republika zastáva názor, že zo znenia článku 56 ods. 1 písm. a) smernice o DPH vyplýva, že výpočet, ktorý sa nachádza v tomto ustanovení, nie je taxatívny. Hlavným znakom práv na nehmotný majetok, ktoré sú spomenuté v tomto ustanovení, je, že priznávajú svojmu majiteľovi výhradné oprávnenie používať a využívať tieto práva s vylúčením iných osôb. „Podobné práva“ preto možno považovať buď za práva, ktoré priznávajú svojmu majiteľovi také absolútne oprávnenie, alebo za práva, ktorých výhradné užívanie zaručujú záväzkové práva alebo iné práva.

32. Vzhľadom na svoju povahu a svoje znaky patrí do tejto kategórie aj kvóta oprávňujúca vypustiť jednu tonu ekvivalentu oxidu uhličitého počas určitej doby. Keďže je totiž každý majiteľ práva uvedeného v článku 3 písm. a) smernice 2003/87 uvedený v registri obchodovania s emisnými kvótami upravenom v článku 19 tejto smernice, postavenie majiteľa a jeho výhradné užívacie právo sú plne zaručené. Tiež je rozhodujúce, že každému, kto poruší ustanovenia vnútroštátneho práva prijaté na základe tejto smernice, hrozia sankcie. Právo priznané majiteľovi takého práva je teda podobné zodpovedajúcemu oprávneniu, ktoré patrí majiteľovi jedného z nehmotných práv výslovne uvedených v článku 56 ods. 1 písm. a) smernice o DPH.

33. Podľa Komisie je obchodovanie s emisnými kvótami skleníkových plynov poskytovaním služieb v zmysle článku 24 ods. 1 smernice o DPH.

34. Komisia poznamenáva, že na prvý pohľad nie je zjavné, že pojem „podobné práva“ zahŕňa emisné kvóty, keďže právne situácie výslovne uvedené v článku 56 ods. 1 písm. a) smernice o DPH sa týkajú ochrany duševného vlastníctva, zatiaľ čo kvóty predstavujú povolenie na emisie skleníkových plynov udelené štátom alebo úradmi. Možno však konštatovať, že duševné vlastníctvo a tieto kvóty sú veľmi podobné.

35. Na otázku, či je určité právo podobné právam uvedeným v článku 56 ods. 1 písm. a) smernice o DPH, treba odpovedať predovšetkým so zreteľom na zmysel a účel tohto ustanovenia.

B – *Analýza*

1. Úvodné poznámky

36. V prvom rade musím spresniť, že odpoveď Súdneho dvora sa má týkať len výkladu smernice o DPH, a nie dôsledkov, ktoré z neho môžu vyplynúť v trestnoprávnej rovine v konaní vo veci samej, čo patrí do výlučnej právomoci vnútroštátneho súdu, ktorý sa nepýta Súdneho dvora na tento aspekt. Tieto návrhy budú zodpovedať uvedenému konštatovaniu.

37. Bundesgerichtshof (Spolkový súdny dvor) sa pýta Súdneho dvora, či sa má článok 56 ods. 1 písm. a) smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že kvóta podľa článku 3 písm. a) smernica 2003/87, ktorá oprávňuje vypustiť jednu tonu ekvivalentu oxidu uhličitého počas určitej doby, predstavuje „podobné právo“ v zmysle článku 56 ods. 1 písm. a) smernice o DPH.

38. V prvom rade treba uviesť, že Súdny dvor ešte nepodal výklad uvedeného pojmu v zmysle článku 56 ods. 1 písm. a) smernice o DPH.

39. Ďalej poznamenávam, že od 1. januára 2010 už platí všeobecné pravidlo, že miestom poskytovania služieb je miesto, kde má odberateľ zriadené sídlo, zatiaľ čo platné pravidlá uplatniteľné v prejednávanom prípade stanovovali zásadu krajiny pôvodu.

40. Toto nové pravidlo, ktoré zakotvuje zásadu krajiny určenia, je v súčasnosti stanovené v článku 44 smernice o DPH zmenenej a doplnenej smernicou 2008/8. Okrem toho smernicou 2010/23/EÚ, ktorá nadobudla účinnosť 9. apríla 2010[7], normotvorca Únie dal najavo, že sa odchyľuje od zásady, že prevod emisných kvót v zmysle smernice 2003/87 sa mal zdaniť v členskom štáte sídla nadobúdateľa (krajina určenia). Touto smernicou vložil do smernice o DPH nový článok 199a, v ktorom sa *výslovne* uvádza, že členské štáty môžu stanoviť, že osobou povinnou platiť DPH je zdaniteľná osoba, v prospech ktorej sa uskutočnil prevod emisnej kvóty skleníkových plynov, a to s cieľom zabrániť možnostiam „kolotočového“ podvodu na DPH. Účinnosť uvedeného ustanovenia, ktoré obmedzovalo túto možnosť na obdobie do 30. júna 2015, bola smernicou 2013/43/EÚ[8] predĺžená do 31. decembra 2018.

41. Vzniká teda otázka, či pred týmito zmenami a bez ohľadu na formuláciu článku 56 ods. 1 písm. a) smernice o DPH už z *ratio legis* tohto alebo iných ustanovení alebo aj iných prvkov vyplývalo, že emisné kvóty skleníkových plynov sa mali vzhľadom na svoje znaky považovať za súčasť kategórie „podobných práv“ v zmysle tohto ustanovenia.

7 — Smernica Rady zo 16. marca 2010, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 2006/112 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, pokiaľ ide o voliteľné a dočasné uplatňovanie mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti v súvislosti s poskytovaniami určitých služieb, pri ktorých existuje riziko podvodu (Ú. v. EÚ L 72, 2010, s. 1). V odôvodnení 3 smernice 2010/23 sa uvádza, že prevody emisných kvót sú „obzvlášť vystavené riziku podvodu“.

8 — Smernica Rady z 22. júla 2013, ktorou sa mení smernica 2006/112 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, pokiaľ ide o voliteľné a dočasné uplatňovanie mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti v súvislosti s dodaním určitého tovaru a poskytovaním určitých služieb, ktoré sú náchylné na podvod (Ú. v. EÚ L 201, 2013, s. 4).

2. Aká je právna povaha emisných kvót skleníkových plynov?

42. V súlade s článkom 3 písm. a) smernice 2003/87 emisná kvóta skleníkových plynov oprávňuje vypustiť jednu tonu ekvivalentu oxidu uhličitého počas určitej doby.

43. Je potrebné poznamenať, že tretie osoby, ktoré nedisponujú takou kvótou, nemajú toto právo. Jeho ekonomická hodnota je teda nezanedbateľná, lebo činnosti uvedené v prílohe I smernice 2003/87 môžu vykonávať len tí, ktorí majú povolenia vyplývajúce z kvót. Kvóta je teda podmienkou toho, aby podnik mohol naďalej vytvárať pridanú hodnotu. Právo vypustiť ekvivalent oxidu uhličitého, ktoré z nej vyplýva, navyše možno slobodne prevádzať a obchodovať s ním v rámci postupu stanoveného na tento účel.

44. Prevod emisných kvót skleníkových plynov je poskytovaním služieb v zmysle článku 24 ods. 1 smernice o DPH (posudzovaná transakcia v prejednávanom prípade spočíva v „prevode nehmotného majetku“ [9], a to oprávnenia vypustiť určité množstvo CO_2 počas daného obdobia, pričom toto oprávnenie je predmetom dokumentu stanovujúceho vlastnícke právo).

45. Ako zdôraznila nemecká vláda, predmetom prevodu je teda právo na emisie, ktoré vyplýva z kvóty.

46. Smernica 2003/87 však neposkytuje indície o právnej povahe týchto kvót. [10] Okrem toho, ako som poznamenal vyššie, Súdny dvor ešte nerozhodoval o tejto problematike.

47. Pokiaľ ide totiž o smernicu 2003/87, „much 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 [smernica 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“ a „it is also discussed if emission allowances may be defined as intangible goods instead of concessions“ [11].

48. Okrem toho „the 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“ a „[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].

9 — Článok 25 písm. a) smernice o DPH.

10 — Pokiaľ ide o daňové zaobchádzanie, pozri správu z októbra 2010, ktorú pre Komisiu (generálne riaditeľstvo pre dane a colnú úniu) vypracovala Copenhagen Economics, s názvom Tax treatment of ETS allowances, Options for improving transparency and efficiency.

11 — Veľká časť diskusií o obchodovaní s emisnými kvótami sa týka právneho základu tohto systému a jeho zavedenia v jestvujúcich právnych poriadkoch. Právna povaha emisných kvót je veľmi kontroverznou otázkou, keďže smernica 2003/87 sa o nej vôbec nezmieňuje. Kvóty však majú tak znaky administratívnych povolení alebo licencií, ako aj znaky týkajúce sa súkromného vlastníctva a niektoré členské štáty podľa všetkého už dospeli k odlišným záverom, pokiaľ ide o ich právnu povahu. Diskutuje sa tiež o tom, či emisné kvóty možno vymedziť ako nehmotný majetok (a nie ako administratívne licencie) (voľný preklad). Pozri COLANGELO, M.; *Creating property rights: Law and Regulation of Secondary Trading in the European Union*. Martinus Nijhoff, 2012, s. 162 a 165 (s odkazom na JACOMETTI, V.: *Lo scambio di quote di emissione. Analisi di un nuovo strumento di tutela ambientale in prospettiva comparatistica*. Milano, Giuffrè, 2010).

12 — Posudzovanie emisných kvót v daňovom práve, v účtovných predpisoch a v právnej úprave finančných služieb je mimoriadne relevantné, lebo ak by bolo v jednotlivých krajinách odlišné, mohlo by to vážne narušiť rozvoj trhu s emisnými kvótami. Pokiaľ ide o daňový režim uplatniteľný na emisné kvóty, v súčasnosti sa v *International Financial Reporting Standards (IFRS)* ani v *United States Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP)* nenachádzajú žiadne záväzné účtovné pravidlá, ktoré by sa konkrétne zaoberali účtovaním systémov emisných kvót. Tak International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC), ako aj Emerging Issues Task Force (EITF) posudzovali účtovanie systémov emisných kvót, ale v praxi nebolo zrealizované nijaké usmernenie (voľný preklad). Colangelo, op. cit., s. 169 a 170.

49. V právnej náuke sa právna povaha emisných kvót skleníkových plynov vykladá rôzne.[13] Napríklad podľa francúzskeho zákonodarcu sú emisné kvóty hnuteľným majetkom, ktorého jediným hmotným prejavom je zápis na účte držiteľa.[14] V Belgicku neexistuje zákonná definícia právnej povahy kvót, ale považujú sa za nehmotný hnuteľný majetok.[15] V belgickej právnej náuke sa niekedy[16] kvóty považujú za finančné nástroje, keďže existuje sekundárny trh pre finančné deriváty založený na kvótach.

50. Podľa môjho názoru treba považovať emisné kvóty skleníkových plynov za nehmotný hnuteľný majetok, s ktorým sa spája regulované vlastnícke právo.

51. Toto vlastnícke právo má najmä nasledujúce znaky: i) ide o právo oceniteľné v peniazoch (cena prevoditeľných kvót sa môže meniť v závislosti od ponuky a dopytu na trhu); ii) *usus* (ide o právo, ktoré možno užívať, lebo dovoľuje majiteľovi vykonávať priemyselnú činnosť); iii) *abusus* (ide o právo, ktoré možno zmluvou previesť na iného majiteľa). Je to okrem toho právo, ktoré sa zapisuje do verejného registra (smernica 2003/87 ukladá túto povinnosť členským štátom a majiteľom práva s cieľom zabezpečiť možnosť odvolávať sa naň voči tretím osobám, ako aj koherentnosť systému kvót). Ide napokon o časovo obmedzené právo[17] (lebo všetky kvóty musia zaniknúť, a to buď započítaním so skutočnými emisiami, alebo na základe žiadosti o zrušenie podanej majiteľom kvóty).

3. Porovnateľnosť emisných kvót s právami duševného vlastníctva

52. Čo sa týka miesta poskytovania služieb, treba vychádzať predovšetkým z osobitných ustanovení článku 44 a nasl. (hlava V kapitola 3 oddiel 2) smernice o DPH. Len v prípade, ak sa tieto ustanovenia neuplatnia, sa za miesto poskytovania služieb musí považovať sídlo ekonomickej činnosti dodávateľa v súlade s článkom 43 smernice o DPH (v prejednávanom prípade by išlo o sídlo spoločnosti „E“ v Nemecku).

53. Ako uvádza Bundesgerichtshof (Spolkový súdny dvor), pokiaľ ide o prevod práv, treba zvážiť uplatnenie článku 56 ods. 1 písm. a) smernice o DPH. Podľa tohto článku by v prejednávanom prípade bolo miestom poskytovania služieb v zásade sídlo ekonomickej činnosti odberateľa, teda v prejednávanej veci sídlo spoločnosti I v Luxembursku.

54. Domnievam sa (tak ako Komisia), že prvá podmienka stanovená týmto ustanovením, podľa ktorej musí ísť o služby poskytované zdaniteľným osobám usadeným v inom členskom štáte ako v štáte poskytovateľa, je bezpochyby splnená, keďže poskytovateľ má sídlo v Nemecku a odberateľ má sídlo v Luxembursku. Tak je to aj v prípade druhej podmienky, teda poskytované služby predstavujú „prevody a postúpenia“ určitých práv. V tejto súvislosti treba zamietnuť tvrdenie, ktoré A uviedol na pojednávaní, podľa ktorého musí byť možné previesť, ako aj postúpiť práva označené v článku 56 ods. 1 písm. a) smernice o DPH ako „podobné práva“, čo neplatí v prípade emisných kvót, ktoré možno len previesť. Článok 56 ods. 1 písm. a) smernice o DPH totiž upravuje oba prípady, ktoré teda nie sú kumulatívne. Okrem toho, ako poznamenal Generálny spolkový prokurátor na Spolkovom súdnom dvore, v Nemecku a v Rakúsku autorské právo nemožno previesť (je možné len udeliť licenciu).

13 — Pozri 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. In: *La Semaine juridique*. Édition générale n° 28, 7 juillet 2004, doctrine 148; RICHELLE, I.: Emission Trading: Accounting Tax Regime in Belgium. In: *Bulletin for International Taxation*, august/september 2008, s. 414 až 421 [pozri tiež RICHELLE, I.: Emission trading: accounting and tax aspects. In: LANG, M., VANISTENDAEL, F. (eds.): *Accounting and Taxation & Assessment of ECJ Case Law*. EATLP International Tax Series, 2007, zv. 5].

14 — Pozri článok L-229-18-II zákonníka životného prostredia (code de l'environnement) vložený nariadením z 15. apríla 2004.

15 — Pozri RICHELLE, I.: c. d., s. 418.

16 — Pozri RICHELLE, I.: c. d., s. 416.

17 — Nejde o premlčaciu lehotu, ale o lehotu súvisiacu s existenciou práva ako takého.

55. Tým sa dostávame k tretej podmienke, ktorá vyžaduje, aby kvóty v zmysle článku 3 písm. a) smernice 2003/87 predstavovali „podobné práva“ vo vzťahu k „autorský[m] prá[vam], patento[m], licenci[ám a]ochranný[m] znám[kam]“. Slovo „podobné“ je tu dôležité, lebo A v podstate tvrdí, že tieto práva musia byť „totožné“, čo je požiadavka, ktorá zjavne nie je stanovená v článku 56 ods. 1 písm. a) smernice o DPH.

56. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že Bundesgerichtshof (Spolkový súdny dvor) sa prikláňa k názoru, že táto podmienka je tiež splnená, a poukazujem na to, že všetci účastníci konania na Súdnom dvore (okrem A a B) sa stotožňujú s týmto názorom.

57. Bundesgerichtshof (Spolkový súdny dvor) sa domnieva, že názor, že oprávnenie obsiahnuté v emisných kvótach je „podobným právom“ v zmysle § 3a ods. 4 bodu 1 UStG, a teda aj v zmysle článku 56 ods. 1 písm. a) smernice o DPH, predovšetkým zodpovedá v Nemecku doteraz jednotnému názoru odbornej literatúry [18], finančnej správy [19] a judikatúry. [20]

58. Súhlasím s týmto názorom, ktorý podľa mňa zodpovedá systematike a účelu článku 56 ods. 1 písm. a) smernice o DPH, aj keď sa právne úkony výslovne uvedené v článku 56 ods. 1 písm. a) smernice o DPH týkajú ochrany duševného a priemyselného vlastníctva, [21] zatiaľ čo kvóty upravené smernicou 2003/87 predstavujú povolenie na emisie skleníkových plynov udelené štátom alebo úradmi, [22] a to z nasledujúcich dôvodov.

59. Po prvé zo znenia tohto ustanovenia jednoznačne vyplýva, že výpočet, ktorý je v ňom uvedený, je demonštratívny, a nie taxatívny. Normotvorca Únie sa zjavne rozhodol neobmedziť práva uvedené v tomto ustanovení len na práva priemyselného vlastníctva alebo na duševné vlastníctvo vo všeobecnosti.

60. Po druhé domnievam sa (tak ako Generálny spolkový prokurátor na Spolkovom súdnom dvore), že tento zoznam zjavne nie je homogénny, lebo pojem „licencie“ zahŕňa rôzne práva na využívanie, ktoré môžu byť odlišné od práv týkajúcich sa ochrany duševného vlastníctva, ktoré sú v ňom výslovne uvedené, a ktoré tiež spadajú pod tento všeobecný pojem. Môžu však existovať licencie týkajúce sa iných práv, než je autorské právo alebo práva vyplývajúce z patentu alebo ochrannej známky.

61. Po tretie skutočnosť, že právne predpisy vzťahujúce sa na emisné kvóty skleníkových plynov sú odlišné od tých, ktoré sa vzťahujú na práva výslovne uvedené v článku 56 ods. 1 písm. a) smernice o DPH, je irelevantná. Navyše to platí aj pre tieto práva: ochranné známky a patenty sa musia registrovať, zatiaľ čo autorské právo vzniká už vytvorením chráneného diela. Okrem toho dĺžka trvania týchto práv je rôzna. Rozhodujúci význam v skutočnosti nemá porovnateľnosť práv ako takých, ale porovnateľnosť ich prevodu (prevod alebo postúpenie). Je to totiž spoločné kritérium, ktoré umožňuje harmonizované zdanenie obratu; o poskytnutie služieb podliehajúce dani v zmysle smernice môže ísť len v prípade prevodu a v tomto prípade treba určiť miesto plnenia. [23]

18 — Pozri KÜFFNER/STÖCKER/ZUGMAIER: UStG, 114. aktualizácia, § 3a bod 121; MEYER-HOLIATZ/NAGEL/KRÜGER in ELSPAS/SALJE/STEWING: *Emissionshandel*, kapitola 45, body 3 a nasl.; ADAM/HENTSCHKE/KOPP-ASSENMACHER: *Handbuch des Emissionshandelsrechts*, kapitola 8.7.

19 — Pozri obežník nemeckého spolkového ministra financií z 2. februára 2005, BStBI. I 2005, s. 494 (pozri prílohu 1 pripomienok Komisie).

20 — Pozri rozsudok z 21. júna 2013, Finanzgericht Düsseldorf (finančný súd v Düsseldorfe), 1 K 2550/11 U.

21 — Na tomto mieste je zaujímavé poznamenať, že podľa článku 7 nariadenia Rady (ES) č. 1777/2005 zo 17. októbra 2005 o vykonávacích opatreniach smernice 77/388 (Ú. v. EÚ L 288, 2005, s. 1) sa poskytnutie televíznych vysielacích práv na futbalové zápasy subjektom usadeným v tretej krajine zdaniteľným osobám usadeným v Spoločenstve posudzuje podobne ako už citované práva duševného vlastníctva.

22 — Pozri článok 4 a nasl. a článok 13 smernice 2003/87. Emisie skleníkových plynov spôsobené činnosťou v zmysle smernice 2003/87 si vyžadujú povolenie, o ktoré môže prevádzkovateľ zariadenia požiadať za podmienok uvedených v článku 6 tejto smernice. V rámci systému obchodovania s emisnými kvótami v Európskej únii musia prevádzkovatelia zariadení odovzdať každý rok počet emisných kvót skleníkových plynov zodpovedajúci ich skutočným emisiám. Ak prevádzkovateľ zníži emisie svojho zariadenia, môže predať na trhu emisné kvóty, ktoré už nepotrebuje. V opačnom prípade musí nakúpiť emisné kvóty, aby si splnil povinnosť týkajúcu sa odovzdania kvót. Ak si prevádzkovateľ zaradenia nesplní túto povinnosť týkajúcu sa odovzdania kvót, hrozia mu finančné sankcie.

23 — Toto určenie zjavne nie je potrebné v prípade prevodov oslobodených od dane [pozri napríklad článok 135 ods. 1 písm. f) a j) až l) smernice o DPH].

62. Okrem toho pri podrobnejšom skúmaní zistíme, že priemyselné vlastníctvo a emisné kvóty majú veľa spoločného:

a) obe kategórie predstavujú chránené práva, ktoré sú predmetom dokumentu, ktorý majiteľ môže previesť na tretie osoby (len majiteľ kvóty je oprávnený vypustiť jednu tonu ekvivalentu oxidu uhličitého počas určitej doby [24]);

b) ako Bundesgerichtshof (Spolkový súdny dvor) uviedol vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania [25], obe kategórie sa vyznačujú tým, že normotvorca udeľuje majiteľovi absolútne právo v tom zmysle, že má výhradné oprávnenie používať a využívať uvedené právo a iných z jeho používania vylúčiť, aj keď právo duševného vlastníctva má všetky znaky vlastníckeho práva, teda *usus*, *fructus* a *abusus*, zatiaľ čo vlastnícke právo na emisné kvóty nemôže produkovať civilné plody (*fructus*, a to prostredníctvom licencie);

c) obe kategórie zahŕňajú práva oceniteľné v peniazoch, keďže hodnota autorských práv, patentov a ochranných známok, ako aj hodnota emisných kvót sa určujú v závislosti od ponuky a dopytu na trhu;

d) niektoré práva duševného vlastníctva sa – tak ako emisné kvóty – registrujú vo verejnom registri. Výhradný charakter práva na využívanie vyplýva z jednoznačného oprávnenia uvedeného v registri obchodovania s emisnými kvótami. Emisné kvóty skleníkových plynov majú jednoznačné elektronické označenie a môžu byť zapísané len na účte jedného majiteľa účtu. Len tento majiteľ má teda možnosť nakladať s emisnou kvótou, a to buď tak, že ju použije na splnenie svojich povinností týkajúcich sa odovzdania (podľa právnych predpisov týkajúcich sa obchodovania s emisnými kvótami), alebo tak, že ju predá a prevedie na účet iného majiteľa účtu;

e) obe kategórie práv sú časovo obmedzené, aj keď „trvanie“ práva duševného vlastníctva je dlhšie;

f) okrem toho v oboch prípadoch majiteľ práva po prevode už nie je oprávnený používať predmetné právo. Prevod emisných kvót skleníkových plynov poskytuje ich majiteľovi ekonomický prospech a z hľadiska DPH ho možno prirovnať k prevodu patentov, ochranných známok, licencií alebo autorských práv.

63. Po štvrté, ako uvádza Komisia, na otázku, či je určité právo podobné právam uvedeným v článku 56 ods. 1 písm. a) smernice o DPH, treba odpovedať predovšetkým so zreteľom na zmysel a účel tohto ustanovenia. Z výkladu odôvodnení 4, 10, 17, 19, 20, 22 a 23, ako aj článkov 45, 52, 53, 55 a 56 smernice o DPH vo vzájomnej súvislosti vyplýva, že s cieľom zabrániť narušeniu hospodárskej súťaže na vnútornom trhu s dodávaním tovaru a poskytovaním služieb v rámci Spoločenstva v prospech zdaniteľných osôb je potrebné uplatňovať v maximálnej možnej miere zásadu krajiny určenia, teda že k zdaneniu má dôjsť v členskom štáte odberateľa tovaru alebo služby. Táto prax zodpovedá tiež samotnej zásade DPH ako všeobecnej dani zo spotreby, [26] ktorá sa vyberá v zásade v mieste spotreby.

64. Z *ratio legis* článku 56 ods. 1 písm. a) smernice o DPH vyplýva, že na určenie, či je daná právna situácia „podobná“, teda treba zistiť, či je problematické uplatniť v čase prevodu zásadu krajiny určenia. V prípade práv zapísaných vo verejnom registri možno ľahko a s veľkou mierou právnej istoty určiť nadobúdateľa, jeho sídlo, a teda aj krajinu určenia. Tak je to aj v prípade emisných kvót skleníkových plynov. Na účely DPH ich teda možno posudzovať rovnako.

24 — Pozri článok 3 písm. a) smernice 2003/87.

25 — Pozri bod 29 a nasl.

26 — Pozri článok 1 ods. 2 smernice o DPH.

65. Hoci emisné kvóty nemajú rovnaký účel ako právo duševného vlastníctva (ochrana tvorivej ľudskej činnosti), domnievam, sa že je preukázaná porovnateľnosť týchto dvoch kategórií na účely analýzy článku 56 smernice o DPH.

66. V tejto súvislosti je z hľadiska daňového zaobchádzania dôležitá spôsobilosť týchto práv vytvoriť pridanú hodnotu. Táto podmienka je v prejednávanom prípade splnená, lebo prevodom kvót alebo patentov či autorských práv majiteľ práva vykonáva svoje dispozičné právo výmenou za určitú cenu.

4. Judikatúra Súdneho dvora

67. Aj keď v judikatúre ešte nebol podaný výklad článku 56 ods. 1 písm. a) smernice o DPH, môžeme vychádzať z výkladu iných bodov toho istého odseku, ktorý podal Súdny dvor.

68. V rozsudku zo 16. septembra 1997, von Hoffmann (C-145/96, EU:C:1997:406), Súdny dvor podal v prejudiciálnom konaní výklad obsahu článku 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice 77/388.[27] Súdny dvor v tomto rozsudku skúmal, či služby rozhodcu spadajú do pôsobnosti pojmu „iné podobné služby“, ktoré sú porovnateľné so službami poskytovanými advokátmi alebo poradcami.

69. Hoci generálny advokát Fennelly navrhol, aby Súdny dvor podal extenzívny výklad tohto pojmu, pričom poukázal na to, že nebolo potrebné uplatniť zásadu výkladu založenú na druhovej totožnosti, lebo taká situácia by nebola v súlade so systematikou a účelom šiestej smernice,[28] Súdny dvor sa neriadil týmto výkladom.

70. Súdny dvor vo svojom rozsudku zdôraznil, že:

— normotvorca Spoločenstva sa nezameral na povolania, ale na služby, pričom povolania boli spomenuté v tomto ustanovení len ako prostriedok na vymedzenie kategórií služieb, ktorých sa toto ustanovenie týka,[29]

— výraz „iné podobné služby“ sa neodvoláva na nejakú spoločnú črtu rôznorodých činností uvedených v článku 9 ods. 2 písm. e) tretej zarážke šiestej smernice 77/388, ale na podobné služby vo vzťahu ku každej z týchto činností posudzovanej jednotlivo,[30]

— službu treba považovať za podobnú vo vzťahu k jednej z činností uvedených v tomto článku, keď obidve zodpovedajú rovnakému účelu.[31]

71. Po jedenástich rokoch Súdny dvor svojím rozsudkom zo 6. novembra 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609), objasnil citovanú judikatúru.

72. Išlo o výklad toho istého ustanovenia ako vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok von Hoffmann (C-145/96, EU:C:1997:406). Nadácia založená podľa švédskeho práva vykonávala tak hospodársku, ako aj inú činnosť a vzniknutá otázka súvisela s daňovými dôsledkami poskytovania určitých poradenských služieb, ktoré chcela táto nadácia použiť len na svoju činnosť, ktorá nepatrila do pôsobnosti smernice o DPH.

27 — Ktorý zodpovedá súčasnému obsahu článku 56 ods. 1 písm. c) smernice o DPH.

28 — Pozri jeho návrhy vo veci von Hoffmann (C-145/96, EU:C:1997:218, body 17 a 23).

29 — Pozri rozsudok zo 16. septembra 1997, von Hoffmann (C-145/96, EU:C:1997:406, bod 15).

30 — Pozri rozsudok zo 16. septembra 1997, von Hoffmann (C-145/96, EU:C:1997:406, bod 20).

31 — Pozri rozsudok zo 16. septembra 1997, von Hoffmann (C-145/96, EU:C:1997:406, bod 21).

73. Súdny dvor v bode 24 svojho rozsudku pripomenul, že cieľom pravidiel, ktoré upravujú hraničný ukazovateľ určujúci miesto poskytnutia služieb na daňové účely, je vyhnúť sa na jednej strane konfliktom právomocí, ktoré by mohli viesť k dvojitému zdaneniu, a na strane druhej nezdaneniu príjmov. Vo svojich nasledujúcich úvahách podal teleologický výklad predmetného ustanovenia, pričom uviedol, že článok 9 ods. 2 písm. e)[32] nespresňuje, či sa jeho uplatnenie viaže na podmienku, že zdaniteľná osoba, ktorá je odberateľom služby, použije túto službu len na účely svojej hospodárskej činnosti.[33]

74. Navyše uviedol, že taký výklad:

— je v súlade s cieľom sledovaným predmetným článkom, ktorý je cieľom kolíznej normy, ktorej účelom je predchádzať nebezpečenstvu dvojitého zdanenia alebo nezdanenia,[34]

— je v súlade s účelom a pravidlami fungovania systému DPH v rámci Spoločenstva v rozsahu, v akom zabezpečuje, že výslednú DPH znáša končený príjemca poskytnutej služby,[35]

— je tiež v súlade so zásadou právnej istoty a umožňuje znížiť zaťaženie obchodníkov pôsobiacich v rámci vnútorného trhu a uľahčiť voľný pohyb služieb.[36]

75. Súdny dvor potvrdil tento extenzívny výklad vo veci týkajúcej sa oslobodenia správy aktív prostredníctvom cenných papierov od dane. V bode 54 rozsudku z 19. júla 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484), Súdny dvor zdôraznil:

„Keďže služba spočívajúca v správe portfólia vo veci samej, ktorú poskytuje Deutsche Bank, je služba finančnej povahy, a vzhľadom na to, že *článok 56 ods. 1 písm. e) smernice [o DPH] nemožno vykladať doslovne* (pozri v tomto zmysle rozsudky z 26. septembra 1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, bod 21, ako aj z 27. októbra 2005, Levob Verzekeringen a OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, bod 34 a citovanú judikatúru), treba dospieť k záveru, že táto činnosť ako finančná transakcia patrí do pôsobnosti článku 56 ods. 1 písm. e) smernice [o DPH]“ (kurzívou zvýraznil generálny advokát).

76. V tomto poslednom uvedenom rozsudku Levob Verzekeringen a OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649) mal Súdny dvor rozhodnúť, ako sa určuje miesto na daňové účely pre „služby poradcov, technikov, konzultačných agentúr, právnikov, účtovníkov a iné podobné služby, ako aj spracovanie údajov a poskytovanie informácií“, a uviedol, že relevantné ustanovenie smernice „sa nezameriava na povolania, akými sú právnici, poradcovia, účtovníci alebo inžinieri, ale na poskytnutia služieb vykonané týmito profesionálmi a iné podobné služby“[37].

77. Tento teleologický výklad predmetných ustanovení smernice o DPH je navyše v súlade so všeobecnou zásadou výkladu práva Únie, ako ju vyjadril Súdny dvor v rozsudku Cilfit a i.[38]. V tejto súvislosti každé ustanovenie práva Únie treba zaradiť do jeho právneho kontextu a vykladať vo svetle ustanovení tohto práva ako celku, jeho cieľov a stavu jeho vývoja ku dňu, keď sa má dané ustanovenie uplatniť.

32 — V súčasnosti článok 56 ods. 1 písm. c) smernice o DPH.

33 — Pozri rozsudok zo 6. novembra 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609, bod 28).

34 — Pozri rozsudok zo 6. novembra 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609, bod 30). Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora je cieľom ustanovení určujúcich miesto poskytnutia služieb na daňové účely vyhnúť sa na jednej strane konfliktom právomocí, ktoré by mohli viesť k dvojitému zdaneniu, a na druhej strane nezdaneniu príjmov (rozsudok z 30. apríla 2015, SMK, C-97/14, EU:C:2015:290).

35 — Pozri rozsudok z 8. novembra 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609, bod 32).

36 — Pozri rozsudok z 8. novembra 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609, bod 33).

37 — Rozsudok z 27. októbra 2005, Levob Verzekeringen a OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649, bod 37).

38 — Pozri rozsudok zo 6. októbra 1982, Cilfit a i. (283/81, EU:C:1982:335, bod 20).

78. Ak sa uplatnia zásady, ktoré vyplývajú z citovanej judikatúry, na prejednávanú vec, dospeje sa k záveru, že emisné kvóty patria do kategórie „podobných práv“ spomenutej v článku 56 ods. 1 písm. a) smernice o DPH. Nielenže je právo, ktoré priznávajú, z hľadiska jeho znakov porovnateľné s právami duševného vlastníctva, ale taký výklad je tiež zlučiteľný s konkrétnym cieľom článku 56, ktorým je zabrániť dvojitému zdaneniu a riziku nezdanenia.

79. Keďže práva na emisie, ktoré vyplývajú z kvót, sa zvyčajne používajú tam, kde ich kupujúci vykonáva svoju ekonomickú činnosť, pričom nadobúdateľ sám prevádzkuje zariadenie na emisie, ktorého kvóty sa musia odovzdať alebo ďalej predať, použitie článku 56 ods. 1 písm. a) smernice o DPH vedie k rozumnému riešeniu z hľadiska daní, lebo predmetné služby podliehajú úprave DPH členského štátu, na území ktorého osoby, ktoré kúpili kvóty, vykonávajú svoju ekonomickú činnosť [39].

5. Aká je prax v členských štátoch?

80. Túto otázku treba preskúmať nielen preto, že v konaní na Súdnom dvore Spolková republika Nemecko tvrdila, že všetky ostatné členské štáty zaujali rovnaký postoj ako ona, ale aj preto, lebo jej preskúmanie by mohlo potvrdiť môj záver, pokiaľ by sa v členských štátoch neuplatňoval iný výklad, ktorý by mohol viac zodpovedať účelu systému DPH vo všeobecnosti a osobitne článku 56 ods. 1 písm. a) smernice o DPH.

a) Stanovisko poradného výboru pre DPH

81. Tento výbor, založený na základe článku 398 smernice o DPH, ktorý sa skladá zo zástupcov členských štátov a Komisie, dospel k rovnakému záveru.

82. V súlade s návrhom Komisie poradný výbor pre DPH konštatoval, že emisné kvóty upravené smernicou 2003/87 patria do pôsobnosti článku 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice. Obsah tohto ustanovenia zodpovedá do veľkej miery obsahu článku 56 ods. 1 písm. a) smernice o DPH.

83. Dňa 14. októbra 2004 prijal nasledujúce usmernenia:

„Delegácie sa *jednomyseľne* zhodujú na tom, že prevody emisných kvót skleníkových plynov spomenuté v článku 12 smernice 2003/87/ES…, ktoré uskutoční zdaniteľná osoba za protihodnotu, predstavujú poskytovanie služieb podliehajúce DPH, na ktoré sa vzťahuje článok 9 ods. 2 písm. e) smernice 77/388/EHS. Na tieto prevody kvót nemožno uplatniť žiadne z oslobodení od dane stanovených v článku 13 smernice 77/388/EHS“.

b) Prax členských štátov

84. Vo veľkej väčšine členských štátov (21 z 25 [40] skúmaných právnych poriadkov) sa na emisné kvóty skleníkových plynov vzťahuje vnútroštátne ustanovenie zodpovedajúce článku 56 ods. 1 smernice o DPH. Toto konštatovanie sa opiera o vnútroštátne akty zosúladené s usmerneniami, ktoré vydal poradný výbor pre DPH v roku 2004. [41]

39 — Pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. mája 2005, RAL (Channel Islands) a i. (C-452/03, EU:C:2005:289, bod 33).

40 — Nemecký právny poriadok zjavne nebol predmetom analýzy; údaje na preskúmanie portugalského právneho poriadku neboli dostupné a Chorvátska republika v roku 2009 ešte nebola členom Únie.

41 — Pokiaľ ide o zoznam usmernení schválených poradným výborom pre DPH, pozri internetovú stránku na nasledujúcej adrese: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/guidelines-vat-committee-meetings_fr.pdf.

85. V tejto súvislosti treba poukázať na to, že v dvoch členských štátoch (Estónsko, Slovensko) boli prevody emisných kvót skleníkových plynov vo vnútroštátnom zákone, ktorým sa preberá článok 56 ods. 1 smernice o DPH, výslovne osobitne upravené.

86. V mnohých iných členských štátoch (Belgicko, Bulharsko, Česká republika, Írsko, Francúzsko [42], Litva, Maďarsko, Rakúsko, Slovinsko, Fínsko [43], Švédsko, Spojené kráľovstvo) príslušné orgány vydali stanoviská, obežníky alebo odporúčania, z ktorých vyplýva, že prevody uvedených kvót spadajú do pôsobnosti vnútroštátneho ustanovenia, ktoré zodpovedá článku 56 ods. 1 písm. a) smernice o DPH.

87. V troch ďalších členských štátoch (Španielsko, Taliansko [44], Poľsko) z administratívnej praxe v podobe individuálnych rozhodnutí prijatých daňovými orgánmi vyplýva, že prevody emisných kvót skleníkových plynov sa považujú za transakcie, v prípade ktorých sa miesto plnenia nachádza tam, kde má sídlo odberateľ.

88. Napokon v štyroch ďalších členských štátoch je v prípravných dokumentoch (Dánsko, Luxembursko, Holandsko) alebo v korešpondencii medzi ministerstvami (Lotyšsko) vyjadrený podobný názor.

89. V tejto súvislosti je dôležité zdôrazniť, že zatiaľ čo v niektorých právnych poriadkoch boli prevody kvót výslovne kategorizované ako „podobné práva“ (Taliansko, Holandsko, Slovinsko, Fínsko, Švédsko), v iných právnych poriadkoch boli tieto prevody emisných kvót jednoducho kvalifikované ako transakcie, ktoré spadajú do pôsobnosti vnútroštátneho ustanovenia, ktoré zodpovedá článku 56 ods. 1 písm. a) smernice o DPH, bez spresnenia, pokiaľ ide o konkrétnu kategóriu, do ktorej boli tieto kvóty zaradené (Belgicko, Bulharsko, Česká republika, Dánsko, Nemecko, Írsko, Španielsko, Francúzsko, Taliansko, Lotyšsko, Luxembursko, Maďarsko, Rakúsko, Poľsko, Spojené kráľovstvo), alebo so spresnením konkrétnej kategórie „prevod emisných kvót skleníkových plynov“ (Estónsko, Slovensko), ktorá je odlišná od kategórií výslovne uvedených v citovanom článku 56 ods. 1 písm. a) smernice o DPH.

90. Okrem toho treba poznamenať, že v týchto jednotlivých členských štátoch neexistovala pred rokom 2010 rozsiahla judikatúra týkajúca sa otázky určenia miesta zdanenia prevodov emisných kvót skleníkových plynov.

91. V prípade ostatných právnych poriadkov (Grécko, Cyprus, Malta, Rumunsko) nebolo možné zistiť, či a/alebo ako sa prevody emisných kvót skleníkových plynov kategorizujú na účely DPH, a teda aké je miesto plnenia v prípade týchto prevodov.

92. Z vyššie uvedeného vyplýva, že pojem „podobné práva“ uvedený v článku 56 ods. 1 písm. a) smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že zahŕňa aj emisné kvóty skleníkových plynov.

42 — Poznamenávam, že vo Francúzsku, ktoré požiadalo o usmernenia poradného výboru pre DPH týkajúce sa emisných kvót skleníkových plynov z hľadiska DPH, sa v júni 2009 rozhodlo, že prevody uvedených kvót budú dočasne oslobodené od DPH ako transakcie týkajúce sa cenných papierov.

43 — Vo fínskej právnej náuke sa konštatuje, že nebolo jasné, či všetky členské štáty zaujali toto stanovisko, zatiaľ čo v Belgicku sa hovorilo o „konsenze“.

44 — Treba spresniť, že konanie na talianskom daňovom úrade sa týkalo kupujúceho emisných kvót skleníkových plynov, ktorý mal sídlo vo Švajčiarsku.

V – **Návrh**

93. Z týchto dôvodov – pričom pripomínam, že v súčasnosti platí všeobecné pravidlo, že miesto poskytnutia služby sa nachádza tam, kde má sídlo odberateľ – navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálnu otázku, ktorú položil Bundesgerichtshof (Spolkový súdny dvor, Nemecko), takto:

Pojem „podobné práva“ uvedený v článku 56 ods. 1 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že zahŕňa aj kvóty, ako sú vymedzené v článku 3 písm. a) smernice Európskeho parlamentu a Rady 2003/87/ES z 13. októbra 2003 o vytvorení systému obchodovania s emisnými kvótami skleníkových plynov v spoločenstve, a ktorou sa mení a dopĺňa smernica Rady 96/61/ES.