Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
MELCHIORJA WATHELETA,
predstavljeni 7. septembra 2016 [1]

Zadeva C-453/15

A,
B(Predlog za sprejetje predhodne odločbe,

ki ga je vložilo Bundesgerichtshof (zvezno sodišče, Nemčija))

„Predhodno odločanje — Obdavčenje — Davek na dodano vrednost — Direktiva 2006/112/ES — Člen 56 — Kraj opravljanja storitev — Pojem ‚podobne pravice' — Prenos pravic do emisije toplogrednih plinov"

1. V tej zadevi, ki se nanaša na prodajo „pravice do onesnaževanja", se ne morem upreti temu, da ne bi citiral tega premisleka B. Le Barsa [2]: „Z mednarodno in skupnostno zakonodajo sta se zrak in njegova ‚bolezen', to je onesnaženje, znašla na mejah trgovinskega področja. To se lahko zdi nemoralno, tako zelo je pojem pravice tradicionalno povezan s pozitivnimi vsebinami, med katere pa onesnaževanje ne sodi. Poleg tega se zdi ideja, da lahko zasebni subjekti zaslužijo denar z onesnaževanjem tako, da delujejo kot finančni posredniki za pravice do emisije, nedopustna."

2. To očitno ni predmet tega predloga za sprejetje predhodne odločbe, ki je prispel v sodno tajništvo Sodišča 24. avgusta 2015 in v katerem Bundesgerichtshof (zvezno sodišče, Nemčija) v zvezi s pravicami do emisije toplogrednih plinov Sodišče sprašuje o razlagi člena 56(1)(a) Direktive 2006/112/ES. [3] Ta predlog je bil sprejet v okviru kazenskega postopka, ki v Nemčiji poteka proti A in B zaradi pomoči pri davčni goljufiji.

3. Če povzamem, postavlja se vprašanje, ali *pravica do emisije toplogrednih plinov* v smislu člena 3(a) Direktive 2003/87/ES [4] – ki dovoljuje emisijo ene tone ekvivalenta ogljikovega dioksida v določenem obdobju – *pomeni „podobno pravico"* v smislu člena 56(1)(a) Direktive o DDV.

1 — Jezik izvirnika: francoščina.

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

3 — Direktiva Sveta z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, in popravek v UL 2007, L 335, str. 60), v različici, ki je veljala leta 2009 (v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

4 — Direktiva Evropskega parlamenta in Sveta z dne 13. oktobra 2003 o vzpostavitvi sistema za trgovanje s pravicami do emisije toplogrednih plinov v Skupnosti in o spremembi Direktive Sveta 96/61/ES (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 15, zvezek 7, str. 631).

I – **Pravni okvir**

A – *Pravo Unije*

4. Člen 56(1) Direktive o DDV določa:

„1. Kraj opravljanja naslednjih storitev, če se opravijo za prejemnike s sedežem zunaj Skupnosti ali za davčne zavezance s sedežem v Skupnosti, vendar ne v isti državi, kjer ima izvajalec sedež, je kraj, kjer ima prejemnik sedež svoje dejavnosti ali ima stalno poslovno enoto, za katero se opravi storitev, ali, če takšen kraj ne obstaja, kraj, kjer ima stalno prebivališče ali običajno prebiva:

(a) prenos in odstop avtorskih pravic, patentov, licenc, blagovnih znamk in podobnih pravic;

[…]“

5. Člen 3(a) Direktive 2003/87 določa:

„V tej direktivi izraz:

(a) ‚pravica‘ pomeni pravico do emisij ene tone ekvivalenta ogljikovega dioksida v določenem obdobju ter velja le za namene izpolnjevanja zahtev te direktive in je prenosljiva v skladu z določbami te direktive;

[…]“

B – *Nemško pravo*

6. Člen 3a Umsatzsteuergesetz (zakon o davku na dodano vrednost, v nadaljevanju: UStG), naslovljen „Kraj drugih storitev“, v različici, ki se je uporabljala za dejansko stanje v sporu o glavni stvari, določa:

„1. Ob upoštevanju členov 3b in 3f so druge storitve opravljene v kraju, kjer podjetnik opravlja svojo dejavnost. Če takšne storitve opravlja stalna poslovna enota, se za kraj opravljanja drugih storitev šteje kraj, kjer je stalna poslovna enota.

[…]

3. Če je naročnik ene od drugih storitev, navedenih v odstavku 4, podjetje, se z odstopanjem od odstavka 1 storitev šteje za opravljeno v kraju, kjer naročnik izvaja dejavnost. Če se druge storitve opravljajo v kraju stalne poslovne enote podjetja, potem je upošteven kraj te stalne poslovne enote. Če naročnik druge storitve, navedene v odstavku 4, ni podjetnik in ima prebivališče ali sedež na ozemlju tretje države, se šteje, da se storitev opravi v kraju njegovega stalnega prebivališča ali sedeža.

4. ‚Druge storitve‘ v smislu odstavka 3 so:

1. odstop, prenos ali uporaba patentov, avtorskih pravic, pravic, povezanih z blagovnimi znamkami, in podobnih pravic;

[…]“

II – **Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje**

7. Landgericht Hamburg (deželno sodišče v Hamburgu, Nemčija) je A in B, zaposlena pri veliki družbi za davčno svetovanje, obsodilo na denarno kazen zaradi pomoči pri davčni goljufiji v okviru zadeve, ki se je nanašala na sistem goljufije na področju davka na dodano vrednost (DDV), ki ga je izvajal drug obtoženec, G, od aprila 2009 do marca 2010 za izogibanje DDV v okviru trgovanja s pravicami do emisije toplogrednih plinov.

8. V ta sistem goljufije je bilo vpletenih več družb. Družba E s sedežem v Nemčiji, ki jo dejansko obvladuje G, je v tujini kupovala pravice do emisije toplogrednih plinov, oproščene DDV, in jih nato prodajala družbi I s sedežem v Luksemburgu, ki jo prav tako upravlja G. Ta družba je v zvezi z računi predložila dobropise v korist družbe E, na katerih je bil izkazan DDV, ki se obračunava v Nemčiji, in dalje prodajala pravice družbi C s sedežem v Nemčiji, pri čemer je bil na dobropisih za to transakcijo prav tako izkazan nemški DDV.

9. Družba E je v začasnih obračunih DDV za drugo, tretje in četrto četrtletje leta 2009 prijavila prihodke od prodaje pravic družbi I, pri čemer je na podlagi lažnih računov domnevnih nacionalnih dobaviteljev odbila vstopni DDV. Za januar in marec 2010 začasnih obračunov ni oddala. Tako se je izognila plačilu v skupnem znesku 11.484.179,12 EUR. Družba I je za obdobja od aprila do julija 2009, od septembra 2009 do januarja 2010 in za marec 2010 storitve, ki jih je opravila za družbo C, prijavila kot transakcije, za katere se obračuna DDV, in neupravičeno odbila DDV, izkazan na dobropisih, izdanih družbi E, kot vstopni davek, s čimer se je izognila plačilu 10.667.491,10 EUR.

10. A in B sta od konca maja 2009 zagotavljala davčno svetovanje za družbo I, G pa jima je naročil, naj pripravita kratko ekspertizo o položaju te družbe v zvezi z DDV. V tej ekspertizi sta navedla, da lahko družba I nemški DDV izkaže in odbije kot vstopni davek le, če ima v Nemčiji poslovno enoto, ki v tej državi opravlja ustrezne dejavnosti, in da bi bilo treba račune, izdane pred ustanovitvijo poslovne enote v Nemčiji, popraviti.

11. Potem ko je bila A in B, ki nista bila seznanjena z vlogo družbe I v sistemu davčne goljufije, predložena antedatirana pogodba o najemu poslovnih prostorov v Nemčiji od 1. aprila 2009, sta za družbo I pripravila popravljene začasne obračune DDV za april in maj 2009 in jih 12. avgusta 2009 vložila pri davčni upravi. V teh obračunih sta kot vstopni DDV navedla DDV, ki je bil izkazan na dobropisih, izdanih družbi E, in to v višini 147.519,80 EUR za april 2009 in 1.146.788,70 EUR za maj 2009, čeprav sta menila, da je „zelo verjetno“, da družba I nima poslovne enote v Nemčiji.

12. Bundesgerichtshof (zvezno sodišče), ki odloča o revizijah, ki so ju zoper sodbo Landgericht Hamburg (deželno sodišče v Hamburgu) vložili A in B ter tožilstvo, navaja, da je vprašanje, ali sta obtoženca na podlagi nemškega kazenskega prava zaradi pomoči pri davčni goljufiji storila kaznivo dejanje, odvisno od tega, ali sta pri davčni upravi naklepno vložila nepravilne začasne obračune DDV, v katerih so bili neupravičeno odbiti vstopni davki iz naslova dobropisov za storitve družbe E. Ker A in B nista vedela za vpletenost družb E in I v sistem goljufije na področju DDV, ki ga je izvajal G, je ta odgovornost podana, kot nadaljuje predložitveno sodišče, le, če na podlagi dobropisov, izdanih družbi E, ni bilo mogoče odbiti vstopnega davka, ker na teh dobropisih DDV ne bi smel biti izkazan. Glede računov, izdanih družbi I s sedežem v Luksemburgu, pa je to veljalo le, če kraj opravljanja storitev prenosa pravic do emisije ni bil v Nemčiji. To, da je družba E izkazala DDV na računih za družbo I, pa je bilo nezakonito le, če na podlagi člena 56(1)(a) Direktive o DDV kraj opravljanja storitev ni bil pri ponudniku storitve (družba E), temveč pri prejemniku, družbi I, tako da storitev ni bila obdavčljiva v Nemčiji.

13. Bundesgerichtshof (zvezno sodišče) navaja, da ta zadnji pogoj predpostavlja, da je bil kraj opravljanja storitev leta 2009 za prenose pravic do emisije toplogrednih plinov v smislu člena 3a(4) UStG v različici, ki je veljala v času dejanskega stanja v sporu o glavni stvari, na podlagi člena 56(1)(a) Direktive o DDV kraj, kjer ima prejemnik sedež svoje gospodarske dejavnosti ali stalno poslovno enoto, iz česar izhaja, da je treba ugotoviti, ali trgovanje s takimi pravicami pomeni „podobno pravico“ v smislu teh določb.

14. Predložitveno sodišče v zvezi s tem meni, da razlaga pojma „podobne pravice“ v smislu člena 56(1)(a) Direktive o DDV ni tako očitna, da ne bi dopuščala nobenega razumnega dvoma. Kljub temu se nagiba k mišljenju, da so navedene pravice do emisije „podobne“ v smislu te določbe, glede na to, da izraz „podoben“ pomeni „ki se ujema v nekaterih lastnostih“ oziroma „je primerljiv z navedenim“, saj je za pravice, omenjene v tej določbi, značilno, da zakonodajalec imetniku daje absolutno pravico, to je izključno pravico uporabe in izkoriščanja te pravice, iz česar so izključene druge osebe. V tem smislu naj bi bile pravice do emisije primerljive s pravicami intelektualne lastnine.

15. V teh okoliščinah je Bundesgerichtshof (zvezno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člen 56(1)(a) Direktive o DDV razlagati tako, da pravica v smislu člena 3(a) Direktive 2003/87/ES, ki pomeni pravico do emisij ene tone ekvivalenta ogljikovega dioksida v določenem obdobju, pomeni ‚podobno pravico‘ v smislu člena 56(1)(a) Direktive 2006/112/ES?“

III – **Postopek pred Sodiščem**

16. Stališča so predložili A, B, Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof (generalni zvezni tožilec pri zveznem sodišču, Nemčija), nemška in helenska vlada ter Evropska komisija. Vse udeleženke, razen grške vlade, so podale navedbe na obravnavi 13. julija 2016.

IV – **Presoja**

A – *Povzetek stališč strank*

17. A in B menita, da je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti tako, da „pravica do emisije“ v smislu člena 3(a) Direktive 2003/87 ne pomeni „podobne pravice“ v smislu člena 56(1)(a) Direktive o DDV.

18. A navaja, da je v zadnjenavedenem členu naštetih pet pravic, ki spadajo na področje intelektualne pravice, ta seznam pa je dopolnjen z „vseobsežnim“ pojmom „podobnih pravic“. Medtem ko po mnenju Bundesgerichtshof (zvezno sodišče) izraz, uporabljen v nemški različici („ähnlich“), pomeni, da morajo druge pravice biti pravice, katerih nekatere značilnosti ustrezajo izrecno navedenim pravicam oziroma „so primerljive“ s temi pravicami, A trdi, da iz drugih jezikovnih različic Direktive o DDV vendarle izhaja, da mora namesto zgolj primerljivosti obstajati tesna zveza med pravicami, ki so izrecno navedene v členu 56(1)(a) Direktive o DDV, in pravicami, ki so zajete s pojmom „podobne pravice“. Zato naj bi se bilo treba najprej vprašati, katere so bistvene značilnosti izrecno navedenih pravic. Pravica do emisije naj bi prav tako morala imeti te značilnosti, da bi bila zajeta s pojmom „podobne pravice“.

19. Po mnenju A je vprašljivo, ali je pojem „absolutna pravica“ v nemškem pravu – ki ga omenja predložitveno sodišče – upošteven. Poleg tega naj pravica do emisij ne bi bila absolutna pravica, temveč naj bi imetniku dajala le „pravico do dopuščanja“ („Duldungsanspruch“), ki jo je mogoče uveljavljati proti državi. Ta pravica dopuščanja naj bi bila v končni fazi primerljiva s terjatvijo po zasebnem pravu, čeprav je evidentirana v javnem registru.

20. Izraza „cession“ (prenos) in „concession“ (odstop), uporabljena v francoski različici, in njuni ustreznici v drugih jezikovnih različicah naj bi bila odločilen element, ki kaže, da gre za odstop pravice zaradi njene uporabe, pri čemer vse izrecno navedene pravice temeljijo na lastnem intelektualnem delu. Pravica do emisije naj bi bila zato vsiljivec med pravicami intelektualne lastnine, za katere je značilno, da lahko imetnik po lastni presoji idejo, ki je s pravnega vidika njegova, odstopi drugi osebi zaradi njenega uresničevanja, ne da bi izgubil prvotno pravico in ne da bi moral pravico prenesti na osebo, ki jo lahko uporablja.

21. To razlago naj bi potrjevala zgodovina nastanka člena 56(1)(a) Direktive o DDV, ki izvira iz besedila člena 9(2)(e) Šeste direktive 77/388/EGS [5], v katerem so omenjeni prenosi patentov, blagovnih znamk in podobnih pravic ter odstopi licenc v zvezi s temi pravicami. Iz tega naj bi izhajalo, da mora obstajati možnost, da se tudi za „podobne pravice“ podeli licenca, kar za pravice do emisije CO_2 ne velja.

22. Poleg tega naj razlaga Direktive o DDV, ki bi presegala njeno besedilo, ne bi bila potrebna. Taka razlaga bi pomenila, da bi se načelo namembne države na splošno uporabljalo za storitve med podjetji, čeprav je to načelo postalo splošno pravilo šele po času dejanskega stanja v sporu o glavni stvari s spremembo navedene direktive z Direktivo 2008/8/ES [6].

23. B dodaja, da je treba rezultat razlage Direktive o DDV, zahtevane v tej zadevi, obravnavati v okviru posledic, ki povzročijo kazensko odgovornost, kar zahteva upoštevanje načel, ki se uporabljajo na tem področju, in sicer zlasti načel pravne varnosti, zakonitosti kaznivih dejanj in kazni, določnosti, prepovedi uporabe po analogiji v kazenskem pravu in načela homogenosti. Z vidika načela določnosti naj bi bilo problematično, da je kazenska odgovornost odvisna od zelo širokega pojma „podobna pravica“. Zato naj bi bila edina možna razlaga tega pojma, ki bi zahtevala, da se izkaže tesna zveza med „podobno pravico“ in drugimi pravicami, navedenimi v določbi, in bi presegala kakršno koli primerljivost.

24. Nasprotno pa generalni zvezni tožilec pri zveznem sodišču, nemška in helenska vlada ter Komisija menijo, da je treba člen 56(1)(a) Direktive o DDV razlagati tako, da pravica v smislu člena 3(a) Direktive 2003/87 pomeni „podobno pravico“.

25. Generalni zvezni tožilec pri zveznem sodišču navaja, da seznam pravic, navedenih v členu 56(1)(a) Direktive o DDV, ni homogen in da so te pravice urejene z različnimi predpisi.

26. Kar zadeva določitev kraja opravljanja storitve, naj bi bilo odločilno dejstvo, da te pravice dajejo možnost ekonomske uporabe s strani prejemnika, ki presega zgolj izkoriščanje pravice kot take. Kraj opravljanja storitve naj bi torej moral biti kraj sedeža prejemnika, če so stroški storitve, opravljene med davčnimi zavezanci, vključeni v ceno blaga. Za določitev kraja opravljanja storitev naj bi bile zato odločilne značilnosti pravic, omenjenih v tem členu, te, da dajejo imetniku teh pravic pozitivne pravice uporabe, ki mu ekonomsko koristijo pri nadaljnjem ustvarjanju dodane vrednosti, ker jih uporablja sam ali ker jih proda tretjim osebam in jih prenese nanje. Pravica do emisije toplogrednih plinov pa naj bi imela te prevladujoče značilnosti.

27. Nemška vlada najprej navaja, da prenos pravic do emisije toplogrednih plinov pomeni opravljanje storitev v smislu člena 24(1) Direktive o DDV in da je predmet prenosa upravičenost do emisije, dana s pravico do emisije. Dalje, ugotavlja, da so pravice, navedene v členu 56(1)(a) Direktive o DDV, z odstopanjem od tako imenovanega načela porekla (ki izhaja iz člena 43 Direktive o DDV, ki je veljal do 31. decembra 2009), obdavčene v državi prejemnika, če ima ta sedež v tretji državi ali če gre za davčnega zavezanca s sedežem v državi članici, ki ni država članica ponudnika storitev.

5 — Direktiva Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23).

6 — Direktiva Sveta z dne 12. februarja 2008 o spremembi Direktive 2006/112/ES glede kraja opravljanja storitev (UL 2008, L 44, str. 11).

28. Nazadnje, po mnenju te vlade je za to, da je pravica „podobna“, pomembno, ali je primerljiva s pravicami, navedenimi v členu 56(1)(a) Direktive o DDV, in ali ima enake značilnosti kot te pravice. To, da je ta pravica enaka tem pravicam, naj ne bi bilo nujno in posledično naj „podobna pravica“ ne bi obstajala le na področju intelektualne lastnine. Ker ugotavlja, da seznam v tem členu vsebuje le varovane pravice, za katere je značilno, da zakonodajalec daje imetniku absolutno pravico v tem smislu, da ima izključno pravico uporabe in izkoriščanja te pravice, meni, da je pravice do emisije toplogrednih plinov mogoče šteti za podobne.

29. Le imetnik pravice naj bi bil namreč upravičen do emisij ene tone ekvivalenta ogljikovega dioksida v določenem obdobju. Izključnost pravice uporabe naj bi izhajala iz dodelitve, evidentirane v registru pravic do emisije, imetnik računa pa naj bi imel možnost razpolagati z navedeno pravico, bodisi tako, da jo uporabi za izpolnitev svojih obveznosti predaje, bodisi tako, da jo proda in prenese na račun drugega imetnika računa.

30. Dodaja, da cilj člena 56(1)(a) Direktive o DDV govori v prid njegovi uporabi za pravice do emisije toplogrednih plinov, ker se ta upravičenost do emisije, podeljena s pravicami do emisije, običajno uporablja tam, kjer tisti, ki jih je kupil, opravlja svojo gospodarsko dejavnost.

31. Helenska republika meni, da iz besedila člena 56(1)(a) Direktive o DDV izhaja, da seznam v njem ni izčrpen. Glavna značilnost v njem omenjenih pravic na neopredmetenih sredstvih naj bi bila, da imetniku teh pravic ponujajo izključno pravico uporabe in izkoriščanja navedenih pravic, iz česar so izključene druge osebe. Zato naj bi bilo „podobne pravice“ mogoče obravnavati bodisi kot pravice, ki dajejo njihovemu imetniku tako absolutno pravico, bodisi kot pravice, katerih izključnost uporabe je zagotovljena s terjatvami ali drugimi upravičenji.

32. V tej kategoriji naj bi bila zaradi svoje narave in značilnosti pravica do emisije ene tone ekvivalenta ogljikovega dioksida v določenem obdobju. Ker je vsak imetnik pravice iz člena 3(a) Direktive 2003/87 naveden v registru pravic do emisije iz člena 19 te direktive, naj bi bila položaj imetnika in njegova izključna pravica uporabe v celoti zagotovljena. Prav tako naj bi bilo odločilno, da se lahko kateri koli osebi, ki krši določbe nacionalnega prava, sprejete na podlagi te direktive, izrečejo sankcije. Upravičenja, priznana imetniku take pravice, naj bi bila torej podobna upravičenjem, ki jih ima imetnik ene od pravic na neopredmetenih sredstvih, izrecno navedenih v členu 56(1)(a) Direktive o DDV.

33. Po mnenju Komisije trgovanje s pravicami do emisije toplogrednih plinov pomeni opravljanje storitev v smislu člena 24(1) Direktive o DDV.

34. Na prvi pogled, ugotavlja Komisija, ni očitno, da pojem „podobne pravice“ vključuje pravice do emisije, saj se pravni položaji, izrecno navedeni v členu 56(1)(a) Direktive o DDV, nanašajo na varstvo intelektualne pravice, medtem ko pravice do emisije predstavljajo dovoljenje države ali organov za emisijo toplogrednih plinov. Vendar bi lahko ugotovili, da med intelektualno lastnino in temi pravicami do emisije obstajajo pomembne podobnosti.

35. Vprašanje, ali je dana pravica podobna pravicam, navedenim v členu 56(1)(a) Direktive o DDV, naj bi najprej zahtevalo odgovor z vidika smisla in namena te določbe.

B – *Analiza*

1. Uvodne ugotovitve

36. Najprej moram pojasniti, da se mora odgovor Sodišča nanašati le na razlago Direktive o DDV, in ne na posledice, ki jih ta odgovor lahko ima s kazenskega vidika v postopku v glavni stvari, kar je v izključni pristojnosti predložitvenega sodišča, ki Sodišča ne sprašuje o tem. Ti sklepni predlogi bodo prilagojeni tej ugotovitvi.

37. Bundesgerichtshof (zvezno sodišče) sprašuje, ali je treba člen 56(1)(a) Direktive o DDV razlagati tako, da pravica v smislu člena 3(a) Direktive 2003/87, ki dovoljuje emisijo ene tone ekvivalenta ogljikovega dioksida v določenem obdobju, pomeni „podobno pravico“ v smislu člena 56(1)(a) Direktive o DDV.

38. Najprej, Sodišču še ni bilo treba razlagati navedenega pojma v smislu člena 56(1)(a) Direktive o DDV.

39. Dalje, od 1. januarja 2010 velja splošno pravilo, da je kraj opravljanja storitev kraj, kjer ima sedež prejemnik, medtem ko so pravila, ki so veljala v času obravnavane zadeve, določala načelo države porekla.

40. To novo pravilo, ki uvaja načelo namembne države, je zdaj določeno v členu 44 Direktive o DDV, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2008/8. Poleg tega je zakonodajalec Unije z Direktivo 2010/23/EU, ki je začela veljati 9. aprila 2010[7], navedel, da izhaja iz načela, da je treba prenos pravic do emisije v smislu Direktive 2003/87 obdavčiti v državi članici sedeža pridobitelja (namembna država). S to direktivo je v Direktivo o DDV vstavil nov člen 199a, ki *izrecno* določa, da lahko države članice določijo, da je oseba, ki je dolžna plačati DDV, davčni zavezanec, ki se mu opravi prenos pravice do emisije toplogrednih plinov, in to zato, da se omejijo možnosti goljufije na področju DDV v obliki davčnega vrtiljaka. Veljavnost te določbe, ki je to možnost omejila na obdobje, ki se je končalo 30. junija 2015, je bila z Direktivo 2013/43/EU[8] podaljšana do 31. decembra 2018.

41. Zato se postavlja vprašanje, ali je – pred temi spremembami in poleg besedila člena 56(1)(a) Direktive o DDV – iz *ratio legis* te direktive ali drugih določb oziroma drugih elementov že izhajalo, da je treba pravice do emisije toplogrednih plinov glede na njihove značilnosti obravnavati tako, da spadajo v kategorijo „podobnih pravic“ v smislu te določbe.

2. Kaj pa pravna narava pravic do emisije toplogrednih plinov?

42. V skladu s členom 3(a) Direktive 2003/87 pravica do emisije toplogrednih plinov dovoljuje emisijo ene tone ekvivalenta ogljikovega dioksida v določenem obdobju.

7 — Direktiva Sveta z dne 16. marca 2010 o spremembi Direktive 2006/112 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost v zvezi z neobvezno in začasno uporabo mehanizma obrnjene davčne obveznosti za opravljanje nekaterih storitev, dovzetnih za goljufije (UL 2010, L 72, str. 1). V uvodni izjavi 3 Direktive 2010/23 je prenos pravic do emisije opredeljen kot „še zlasti dovzet[en] za goljufije“.

8 — Direktiva Sveta z dne 22. julija 2013 o spremembi Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost v zvezi z neobvezno in začasno uporabo mehanizma obrnjene davčne obveznosti za dobavo določenega blaga in storitev, dovzetnih za goljufije (UL 2013, L 201, str. 4).

43. Opozoriti je treba, da tretje osebe, ki nimajo take pravice do emisije, nimajo upravičenja, da to storijo. Ekonomska vrednost pravice do emisije je torej nezanemarljiva, saj lahko le tisti, ki imajo dovoljenja, ki izhajajo iz pravic do emisije, opravljajo dejavnosti, navedene v Prilogi I k Direktivi 2003/87. Pravica do emisije je torej pogoj, da lahko podjetje še naprej ustvarja dodano vrednost. Pravica do emisije ekvivalenta ogljikovega dioksida, ki izhaja iz nje, je poleg tega lahko predmet prenosa in trgovanja v okviru postopka, predvidenega za to.

44. Prenos pravic do emisije toplogrednih plinov pomeni opravljanje storitev v smislu člena 24(1) Direktive o DDV (transakcija v obravnavani zadevi zajema „odstop premoženja v pravicah“,[9] to je pravice do emisije določene količine CO_2 v določenem obdobju, ki je pravica, ustanovljena z dokumentom).

45. Kot je poudarila nemška vlada, je predmet prenosa torej upravičenost do emisije, dana s pravico do emisije.

46. Vendar Direktiva 2003/87 ne vsebuje indicev o pravni naravi teh pravic do emisije.[10] Poleg tega, kot sem opozoril zgoraj, Sodišču o tem vprašanju še ni bilo treba odločiti.

47. Kar zadeva Direktivo 2003/87, namreč „[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“ in „it is also discussed if emission allowances may be defined as intangible goods instead of concessions“.[11]

48. Poleg tega „[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“ in „[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 — Člen 25(a) Direktive o DDV.

10 — V zvezi z davčnim obravnavanjem glej poročilo, ki ga je za Komisijo (Generalni direktorat za obdavčenje in carinsko unijo) pripravil Copenhagen Economics, Tax treatment of ETS allowances, Options for improving transparency and efficiency, October 2010.

11 — Velik del razprav o trgovanju s pravicami do emisije zadeva pravno podlago tega sistema in njegovo izvajanje v obstoječih pravnih sistemih. Pravna narava pravic do emisije je zelo problematično vprašanje, ker Direktiva 2003/87 ne vsebuje nobenih navedb o tem. Vendar imajo pravice do emisije hkrati značilnosti upravnih koncesij ali licenc ter tudi zasebne lastnine in očitno so nekatere države članice prišle do različnih sklepov o tej pravni naravi. Razpravlja se tudi o tem, ali je pravice do emisije mogoče opredeliti kot neopredmetena sredstva (in ne kot upravne licence) (moj prevod). Glej Colangelo, M., Creating property rights, Law and Regulation of Secondary Trading in the European Union, Martinus Nijhoff, 2012, str. 162 in 165 (ki se sklicuje na Jacometti, V., Lo scambio di quote di emissione. Analisi di un nuovo strumento di tutela ambientale in prospettiva comparatistica, Milano, Giuffrè, 2010).

12 — Obravnava pravic do emisije v davčnem pravu, računovodskih standardih in predpisih o finančnih storitvah je posebej pomembna, saj bi lahko, če bi bila v državah različna, resno škodila razvoju trga s pravicami do emisije. Kar zadeva davčno ureditev, ki se uporablja za pravice do emisije, do zdaj ni bilo zavezujočih usmeritev teles, pristojnih za računovodstvo, niti v „International Financial Reporting Standards (IFRS)“ niti v „United States Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP)“, ki bi posebej obravnavala knjigovodstvo sistemov pravic do emisije. Tako „International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC)“ kot „Emerging Issues Task Force (EITF)“ sta preučila knjigovodstvo sistemov pravic do emisije, vendar v praksi ni bila uvedena nobena smernica (moj prevod). *Ibidem* (Colangelo), str. 169 in 170.

49. Doktrina je podala različne razlage pravne narave pravic do emisije toplogrednih plinov.[13] Na primer, po mnenju francoskega zakonodajalca so pravice do emisije premičnine, ki se uresničijo izključno z vpisom na račun imetnika.[14] V Belgiji pravna narava pravic do emisije ni zakonsko opredeljena, vendar se te pravice štejejo za neopredmetene premičnine.[15] Belgijska doktrina je pravice do emisije včasih obravnavala[16] kot finančne instrumente, ker za izvedene finančne instrumente obstaja sekundarni trg, ki temelji na pravicah do emisije.

50. Po mojem mnenju je treba pravice do emisije toplogrednih plinov obravnavati kot neopredmetene premičnine, na katere se navezuje zakonsko urejena lastninska pravica.

51. Značilnosti te lastninske pravice so med drugim te: (i) gre za pravico, ki jo je mogoče oceniti v denarju (cena prenosljivih pravic do emisije se lahko spreminja glede na ponudbo in povpraševanje na trgu); (ii) „usus“ (gre za pravico, ki se lahko uporabi, saj imetniku omogoča, da opravlja industrijsko dejavnost); (iii) „abusus“ (gre za pravico, ki se lahko pogodbeno prenese na drugega imetnika). Poleg tega gre za pravico, ki mora biti vpisana v javni register (Direktiva 2003/87 nalaga to obveznost državam članicam in imetnikom pravice, da se zagotovita možnost uveljavljanja zoper tretje osebe in doslednost sistema pravic do emisije). Nazadnje, gre za časovno omejeno pravico[17] (saj vse pravice do emisije izginejo bodisi s kompenzacijo za dejanske emisije bodisi s prošnjo za uničenje, ki jo vloži imetnik).

3. Primerljivost pravic do emisije s pravicami intelektualne lastnine

52. Glede kraja opravljanja storitev je treba najprej uporabiti specialne določbe člena 44 in naslednjih (naslov V, poglavje 3, oddelek 2) Direktive o DDV. Le če se te določbe ne uporabljajo, je treba v skladu s členom 43 Direktive o DDV sedež gospodarske dejavnosti ponudnika storitev obravnavati kot kraj opravljanja storitev (v obravnavani zadevi naj bi bil to sedež družbe E v Nemčiji).

53. Kot je navedlo Bundesgerichtshof, je pri prenosu pravic upoštevna uporaba člena 56(1)(a) Direktive o DDV. V skladu s tem členom naj bi bil v obravnavani zadevi kraj opravljanja storitev načeloma sedež gospodarske dejavnosti prejemnika, ki je v tej zadevi družba I v Luksemburgu.

54. Menim (tako kot Komisija), da je prvi pogoj iz te določbe, po katerem morajo biti storitve opravljene za davčne zavezance v državi članici, ki ni država članica ponudnika storitev, neizpodbitno izpolnjen, saj je ponudnik storitev v Nemčiji, prejemnik pa v Luksemburgu. Enako velja za drugi pogoj, in sicer da opravljanje storitev zajema „prenose in odstope“ nekaterih pravic. V zvezi s tem je treba zavrniti trditev, ki jo je A podal na obravnavi, da bi moralo biti mogoče pravice, ki so v členu 56(1)(a) Direktive o DDV navedene kot „podobne pravice“, tako prenesti kot odstopiti, kar ne velja za pravice do emisije, ki jih je mogoče le prenesti. Člen 56(1)(a) Direktive o DDV namreč določa dva primera, ki nista kumulativna. Sicer pa, kot opozarja generalni zvezni tožilec pri sodišču, avtorska pravica v Nemčiji in Avstriji ne more biti prenesena (možna je le licenca).

13 — Glej Le Bars, B., „La nature juridique des quotas d'émission de gaz à effet de serre après l'ordonnance du 15 avril 2004, Réflexions sur l'adaptabilité du droit des biens,“ La Semaine juridique, Édition générale nº 28, 7. julij 2004, doktr. 148; Richelle, I., „Emission Trading: Accounting Tax Regime in Belgium,“ Bulletin for International Taxation, avgust/september 2008, str. od 414 do 421 (glej tudi Richelle, I., „Emission trading: accounting and tax aspects“, v Lang, M., in Vanistendael, F. (ur.), *Accounting and Taxation & Assessment of ECJ Case Law*, EATLP International Tax Series, 2007, zv. 5).

14 — Glej člen L-229-18-II zakonika o okolju, vnesen z odredbo z dne 15. aprila 2004.

15 — Glej Richelle, I., *op. cit.*, str. 418.

16 — Glej Richelle, I., *op. cit.*, str. 416.

17 — Ne gre za zastaralni rok, temveč rok, povezan z obstojem same pravice.

55. To nas pripelje k tretjemu pogoju, po katerem morajo biti pravice v smislu člena 3(a) Direktive 2003/87 pravice, ki so „podobne“ *„avtorski[m] pravic[am], patento[m], licenc[am], blagovni[m] znamk[am]*“. Beseda „podoben“ je tu pomembna, ker trditev A pomeni, da bi morale biti te pravice „enake“, kar pa se v členu 56(1)(a) Direktive o DDV očitno ne zahteva.

56. Iz predložitvenega sklepa je razvidno, da se Bundesgerichtshof (zvezno sodišče) nagiba k mnenju, da je tudi ta pogoj izpolnjen, in ugotavljam, da se vse stranke v postopku pred Sodiščem (razen A in B) s to trditvijo strinjajo.

57. Po mnenju Bundesgerichtshof se stališče, da dokument, s katerim je ustanovljena pravica do emisije, pomeni „podobno pravico“ v smislu člena 3a(4), točka 1, UStG in s tem tudi v smislu člena 56(1)(a) Direktive o DDV, najprej ujema s stališčem, ki je doslej v Nemčiji enotno in obstaja v doktrini [18], finančni upravi [19] in sodni praksi [20].

58. Strinjam se s tem stališčem, ki se mi zdi skladno s sistematiko in ciljem člena 56(1)(a) Direktive o DDV, čeprav se pravne transakcije, izrecno navedene v členu 56(1)(a) Direktive o DDV, nanašajo na varstvo intelektualne in industrijske lastnine, [21] medtem ko pravice do emisije iz Direktive 2003/87 pomenijo dovoljenje države ali javnih organov za emisijo toplogrednih plinov, [22] in sicer iz razlogov, ki sledijo v nadaljevanju.

59. Prvič, iz besedila te določbe je jasno razvidno, da je seznam v njej eksemplifikativen, in ne taksativen. Zakonodajalec Unije se je očitno odločil, da pravic, navedenih v tej določbi, ne bo omejil le na pravice industrijske ali intelektualne lastnine na splošno.

60. Drugič, menim (enako kot generalni zvezni tožilec pri zveznem sodišču), da seznam očitno ni homogen, saj z izrazom „licence“ zajema skupek različnih pravic uporabe, ki se lahko razlikujejo od izrecno navedenih pravic intelektualne lastnine. Licence lahko namreč obstajajo v zvezi s pravicami, ki niso avtorska pravica ali pravice, podeljene s patentom ali blagovno znamko.

61. Tretjič, dejstvo, da se predpisi, ki se uporabljajo za pravice do emisije toplogrednih plinov, razlikujejo od predpisov, ki se uporabljajo za pravice, ki so izrecno naštete v členu 56(1)(a) Direktive o DDV, ni pomembno. Enako sicer velja tudi za te slednje pravice: blagovne znamke in patenti morajo biti registrirani, medtem ko avtorska pravica nastane s stvaritvijo varovanega dela. Poleg tega je trajanje veljavnosti teh pravic različno. V resnici odločilni element ni primerljivost pravic kot takih, temveč primerljivost njihovega prenosa (odsvojitev ali odstop). To je namreč skupno merilo, ki omogoča usklajeno obdavčitev prometa; opravljanje storitev, ki je obdavčljivo v smislu te direktive, je mogoče le v primeru prenosa in v tem primeru je treba določiti kraj opravljanja storitev. [23]

18 — Glej KüffnerlStöcker/Zugmaier, UStG, 114. posodobitev, člen 3a, točka 121; Meyer-Holiatz/Nagel/Krüger v Elspas/Salje/Stewing, *Emissionshandel*, poglavje 45, točka 3 in naslednje; Adam/Hentschke/Kopp-Assenmacher, *Handbuch des Emissionshandelsrechts*, poglavje 8.7.

19 — Glej okrožnico nemškega zveznega ministrstva za finance z dne 2. februarja 2005, BStBI. I 2005, str. 494 (glej prilogo 1 k stališču Komisije).

20 — Glej sodbo Finanzgericht Düsseldorf z dne 21. junija 2013 (finančno sodišče v Düsseldorfu), 1 K 2550/11 U.

21 — Zanimiva je ugotovitev, da so na podlagi člena 7 Uredbe Sveta (ES) št. 1777/2005 z dne 17. oktobra 2005 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 77/388 (UL 2005, L 288, str. 1) navedene pravice intelektualne lastnine izenačene s tem, da organ s sedežem v tretji državi podeli pravice televizijske retransmisije nogometnih tekem davčnim zavezancem s sedežem v Skupnosti.

22 — Glej člen 4 in naslednje ter člen 13 Direktive 2003/87. Za emisije toplogrednih plinov, ustvarjene pri neki dejavnosti, v smislu Direktive 2003/87 je potrebno dovoljenje, za katero lahko upravljavec naprave zaprosi pod pogoji iz člena 6 te direktive. V okviru sistema za trgovanje s pravicami do emisije toplogrednih plinov Evropske unije morajo upravljavci naprav vsako leto predati količino pravic do emisije toplogrednih plinov, ki ustreza njihovim dejanskim emisijam. Če upravljavec zmanjša emisije iz svoje naprave, lahko pravice do emisije, ki jih zato ne potrebuje več, proda na trgu. V nasprotnem primeru mora pravice do emisije kupiti, da izpolni svojo obveznost predaje. Če upravljavec naprave ne izpolni te obveznosti predaje, se mu izrečejo finančne sankcije.

23 — Določitev tega kraja očitno ni potrebna za prenose, oproščene davka (glej na primer člen 135(1)(f) in od (j) do (l) Direktive o DDV).

62. Sicer pa je ob natančnejšem pogledu mogoče ugotoviti, da med intelektualno lastnino in pravicami do emisije obstajajo pomembne podobnosti:

a) pri obojih gre za varovane pravice, ki so ustanovljene z dokumentom, ki ga imetnik lahko prenese na tretje osebe (le imetnik pravice lahko izpusti eno tono ekvivalenta ogljikovega dioksida v določenem obdobju [24]);

b) kot je Bundesgerichtshof (zvezno sodišče) navedlo v predlogu za sprejetje predhodne odločbe, [25] je za oboje značilno, da zakonodajalec imetniku daje absolutno pravico v tem smislu, da ima izključno upravičenje uporabe in izkoriščanja navedene pravice, iz česar so izključene druge osebe, čeprav ima pravica intelektualne lastnine vse značilnosti lastninske pravice, to je usus, fructus in abusus, medtem ko lastninska pravica pri pravicah do emisije ne more ustvariti civilnih plodov (fructus, in sicer na podlagi licence);

c) obe kategoriji vsebujeta pravice, ki jih je mogoče oceniti v denarju, saj se vrednost avtorske pravice, patentov in blagovnih znamk tako kot vrednost pravic do emisije določi na podlagi ponudbe in povpraševanja na trgu;

d) nekatere pravice intelektualne lastnine morajo biti – tako kot pravice do emisije – registrirane v javnem registru. Izključnost pravice uporabe izhaja iz jasne dodelitve v registru trgovanja s pravicami do emisije. Pravice do emisije toplogrednih plinov so jasno elektronsko identificirane in so lahko na računu le enega samega imetnika računa. Zato ima le ta možnost razpolagati s pravico do emisije, bodisi tako, da jo uporabi za izpolnitev svojih obveznosti predaje (v skladu z zakonodajo o trgovanju s pravicami do emisije), bodisi tako, da jo proda in prenese na račun drugega imetnika računa;

e) za obe kategoriji pravic velja časovna omejitev, tudi če je „življenjska doba“ pravice intelektualne lastnine daljša;

f) poleg tega v obeh primerih imetniku pravice po prenosu ni več dovoljeno uporabljati zadevne pravice. Zato prenos pravic do emisije toplogrednih plinov ekonomsko koristi njihovemu imetniku in se z vidika DDV lahko primerja s prenosom patentov, blagovnih znamk, licenc ali avtorske pravice.

63. Četrtič, kot navaja Komisija, vprašanje, ali je dana pravica podobna pravicam, navedenim v členu 56(1)(a) Direktive o DDV, zahteva predvsem odgovor z vidika smisla in namena te določbe. Iz branja uvodnih izjav 4, 10, 17, 19, 20, 22 in 23 ter členov 45, 52, 53, 55 in 56 Direktive o DDV izhaja, da je treba za preprečitev izkrivljanja konkurence na notranjem trgu pri dobavi blaga in opravljanju storitev za davčne zavezance znotraj Skupnosti čim bolj uporabiti načelo namembne države, kar pomeni, da mora biti blago ali storitev obdavčena v državi članici prejemnika tega blaga ali storitve. Ta praksa ustreza tudi samemu načelu DDV kot splošnemu davku na potrošnjo, [26] ki se načeloma pobere v kraju potrošnje.

64. Iz *ratio legis* člena 56(1)(a) Direktive o DDV izhaja, da je za ugotovitev, ali je pravni položaj „podoben“, torej pomembno, ali pri prenosu uporaba načela namembne države povzroča težave ali ne. V primeru pravic, vpisanih v javni register, se lahko pridobitelj, njegov sedež in posledično tudi namembna država določijo zlahka in z veliko pravno gotovostjo. To velja za pravice do emisije toplogrednih plinov. Zanje se torej lahko uporabi enako obravnavanje na področju DDV.

24 — Glej člen 3(a) Direktive 2003/87.

25 — Glej točko 29 in naslednje.

26 — Glej člen 1(2) Direktive o DDV.

65. Čeprav pravice do emisije nimajo enakega namena kot pravica intelektualne lastnine (varovati človeško ustvarjalno dejavnost), se mi zdi primerljivost teh dveh kategorij za analizo člena 56 Direktive o DDV izkazana.

66. V zvezi s tem je z vidika davčne obravnave pomembna možnost, da te pravice ustvarijo dodano vrednost. Ta pogoj je v tej zadevi izpolnjen, saj imetnik pravice s prenosom pravic do emisije ali prenosom patentov ali avtorske pravice uveljavlja svojo pravico do razpolaganja v zameno za določeno ceno.

4. Sodna praksa Sodišča

67. Čeprav člen 56(1)(a) Direktive o DDV še ni bil razložen v sodni praksi, se lahko zgledujem po tem, da je Sodišče vseeno že imelo priložnost razlagati druge točke istega odstavka.

68. V sodbi z dne 16. septembra 1997, von Hoffmann (C-145/96, EU:C:1997:406), je Sodišče na podlagi predloga za sprejetje predhodne odločbe razlagalo vsebino nekdanjega člena 9(2)(e) Šeste direktive 77/388[27]. Sodišče je analiziralo, ali storitve arbitra spadajo na področje uporabe pojma „druge podobne storitve“, primerljive s storitvami, ki jih opravljajo odvetniki ali svetovalci.

69. Čeprav je generalni pravobranilec N. Fennelly Sodišču predlagal široko razlago navedenega pojma, pri čemer je poudaril dejstvo, da ni treba uporabiti načela razlage, ki temelji na enakovrstnosti, ker tak položaj ne bi bil skladen s sistematiko in predmetom Šeste direktive,[28] Sodišče te razlage ni uporabilo.

70. Sodišče je v sodbi poudarilo, da:

— se zakonodajalec Skupnosti ni skliceval na poklice, temveč na storitve, saj so poklici v tej določbi omenjeni le kot sredstvo za opredelitev vrst storitev, na katere se določba nanaša;[29]

— se pojem „druge podobne storitve“ ne nanaša na nek element, ki je skupen različnim dejavnostim, navedenim v členu 9(2)(e), tretja alinea, Šeste direktive, temveč na podobne storitve v primerjavi z vsako izmed teh dejavnosti, upoštevanih ločeno;[30]

— je treba storitev zato obravnavati kot podobno eni od dejavnosti, navedenih v tem členu, če imata obe isti namen.[31]

71. Enajst let pozneje je Sodišče v sodbi z dne 6. novembra 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609), pojasnilo zgoraj navedeno sodno prakso.

72. Šlo je za razlago iste določbe kot v zadevi, v kateri je bila izdana sodba von Hoffmann (C-145/96, EU:C:1997:406). Ustanova švedskega prava je opravljala tako gospodarske kot druge dejavnosti in postavilo se je vprašanje glede davčnih posledic nekaterih svetovalnih storitev, ki jih je ustanova nameravala naročiti le v zvezi s tistimi svojimi dejavnostmi, ki niso spadale na področje uporabe Direktive o DDV.

27 — Ki po vsebini ustreza zdajšnjemu členu 56(1)(c) Direktive o DDV.

28 — Glej njegove sklepne predloge v zadevi von Hoffmann (C-145/96, EU:C:1997:218, točki 17 in 23).

29 — Glej sodbo z dne 16. septembra 1997, von Hoffmann (C-145/96, EU:C:1997:406, točka 15).

30 — Glej sodbo z dne 16. septembra 1997, von Hoffmann (C-145/96, EU:C:1997:406, točka 20).

31 — Glej sodbo z dne 16. septembra 1997, von Hoffmann (C-145/96, EU:C:1997:406, točka 21).

73. Sodišče je v točki 24 te sodbe opozorilo na cilj pravil o določitvi kraja, ki je davčno upoštevna navezna okoliščina za opravljanje storitev, ki je izogibanje, prvič, sporom glede pristojnosti, ki lahko privedejo do dvojnega obdavčevanja, in drugič, neobdavčenju prihodkov. Svoje razlogovanje je nadaljevalo s teleološko razlago zadevne določbe, in sicer je omenilo, da v členu 9(2)(e)[32] ni določeno, ali se ta člen uporablja pod pogojem, da davčni zavezanec, ki naroči storitev, to uporabi za potrebe svoje gospodarske dejavnosti.[33]

74. Poleg tega je dodalo, da je ta razlaga:

— v skladu s ciljem, ki se želi doseči z zadevnim členom, ta pa je kolizijska norma, namenjena temu, da se izogne tveganju dvojnega obdavčenja oziroma neobdavčenja;[34]

— v skladu z namenom in pravili delovanja skupnostne ureditve DDV, ker zagotavlja, da končni potrošnik, ki prejme storitev, nosi končni strošek DDV, ki ga je treba plačati;[35]

— tudi v skladu z načelom pravne varnosti, poleg tega pa zmanjšuje breme trgovcev, ki poslujejo na celotnem enotnem trgu, in pospešuje prosti pretok storitev.[36]

75. To široko razlago je Sodišče potrdilo v zadevi, ki se je nanašala na oprostitev transakcij premoženjskega upravljanja vrednostnih papirjev. Tako je v točki 54 sodbe z dne 19. julija 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484), Sodišče poudarilo:

„Ker je upravljanje portfeljev, ki ga je v sporu o glavni stvari opravljala družba Deutsche Bank, finančna storitev in ker se *člen 56(1)(e) Direktive [o DDV] ne sme razlagati ozko* (glej v tem smislu sodbo z dne 26. septembra 1996, Dudda (C-327/94, EU:C:1996:355, točka 21), in sodbo z dne 27. oktobra 2005, Levob Verzekeringen in OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649, točka 34 in navedena sodna praksa), je treba ugotoviti, da ta dejavnost kot finančna transakcija spada na področje uporabe člena 56(1)(e) Direktive [o DDV]“ (moj poudarek).

76. V tej zadnjenavedeni sodbi Levob Verzekeringen in OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649) je moralo Sodišče odločiti o kraju, ki je davčno upoštevna navezna okoliščina, za „storitve svetovalcev, inženirjev, svetovalnih pisarn, odvetnikov, računovodij in druge podobne storitve“ ter je navedlo, da se upoštevna določba te direktive „ne nanaša na poklice, kot so odvetnik, svetovalec, računovodja ali inženir, temveč na storitve, ki jih opravijo osebe, ki opravljajo te poklice, in na tem podobne storitve“.[37]

77. Ta teleološka razlaga teh določb Direktive o DDV je poleg tega v skladu s splošnim načelom razlage prava Unije, kot ga je Sodišče podalo v sodbi Cilfit in drugi[38]. V zvezi s tem je treba vsako določbo prava Skupnosti postaviti v njen pravni kontekst in razlagati glede na vse določbe tega prava, na njegove cilje in glede na stopnjo razvoja, ko je treba zadevno določbo uporabiti.

32 — Zdaj člen 56(1)(c) Direktive o DDV.

33 — Glej sodbo z dne 6. novembra 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609, točka 28).

34 — Glej sodbo z dne 6. novembra 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609, točka 30). V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča je cilj določb, ki določajo kraj, ki je davčno upoštevna navezna okoliščina za opravljanje storitev, izogibanje, prvič, sporom glede pristojnosti, ki lahko pripeljejo do dvojnega obdavčevanja, in drugič, neobdavčenju prihodkov (sodba z dne 30. aprila 2015, SMK (C-97/14, EU:C:2015:290).

35 — Glej sodbo z dne 6. novembra 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609, točka 32).

36 — Glej sodbo z dne 6. novembra 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609, točka 33).

37 — Sodba z dne 27. oktobra 2005, Levob Verzekeringen in OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649, točka 37).

38 — Glej sodbo z dne 6. oktobra 1982, Cilfit in drugi (283/81, EU:C:1982:335, točka 20).

78. Če načela, ki izhajajo iz navedene sodne prakse, prenesemo na to zadevo, pripeljejo do sklepa, da pravice do emisije spadajo v kategorijo „podobnih pravic“ iz člena 56(1)(a) Direktive o DDV. Ne le da je pravica, ki jo podeljujejo, glede na svoje značilnosti primerljiva s pravicami intelektualne lastnine, temveč je taka razlaga tudi združljiva s posebnim ciljem člena 56, ki je preprečiti dvojno obdavčevanje in tveganje neobdavčevanja.

79. Ker se upravičenost do emisije, podeljena s pravicami do emisije, običajno uporablja tam, kjer tisti, ki je pravice kupil, opravlja svojo gospodarsko dejavnost, ker pridobitelj sam upravlja napravo, ki povzroča emisije, za katere morajo biti pravice predane, ali te pravice proda dalje, uporaba člena 56(1)(a) Direktive o DDV torej pripelje do razumne rešitve z davčnega vidika, ker za zadevne storitve velja sistem DDV države članice, na ozemlju katere osebe, ki so kupile pravice, opravljajo svojo gospodarsko dejavnost. [39]

5. Kaj pa praksa v državah članicah?

80. To vprašanje si zasluži analizo ne le zato, ker je v postopku pred Sodiščem Zvezna republika Nemčija trdila, da so vse druge države članice sprejele enako stališče kot ona, temveč tudi, ker bi ta analiza lahko potrdila mojo analizo, če v državah ne bi obstajala drugačna razlaga, ki bi lahko bolje ustrezala cilju sistema DDV na splošno in člena 56(1)(a) Direktive o DDV posebej.

a) Stališče posvetovalnega odbora za DDV

81. Ta odbor, ustanovljen na podlagi člena 398 Direktive o DDV, ki ga sestavljajo predstavniki držav članic in Komisije, je prišel do enakega sklepa.

82. V skladu s predlogom Komisije je posvetovalni odbor za DDV menil, da se za pravice do emisije, ki jih ureja Direktiva 2003/87, uporablja člen 9(2)(e) Šeste direktive. Vsebina te določbe večinoma ustreza vsebini člena 56(1)(a) Direktive o DDV.

83. Posvetovalni odbor je 14. oktobra 2004 sprejel te smernice:

„Delegacije se *soglasno* strinjajo, da prenosi pravic do emisije toplogrednih plinov, navedeni v členu 12 Direktive 2003/87/ES […], ki jih za plačilo opravi davčni zavezanec, pomenijo storitve, obdavčljive z DDV, ki spadajo na področje uporabe člena 9(2)(e) Direktive 77/388/EGS. Za te prenose pravic se ne uporablja nobena od oprostitev iz člena 13 Direktive 77/388/EGS.“

b) Praksa držav članic

84. V večini držav članic (21 od 25 [40] preučenih pravnih redov) se za pravice do emisije toplogrednih plinov uporablja nacionalna določba, ki ustreza členu 56(1) Direktive o DDV. Ta ugotovitev temelji na nacionalnih aktih, ki so usklajeni s smernicami, ki jih je posvetovalni odbor za DDV izdal leta 2004. [41]

.

39 — Glej v tem smislu sodbo z dne 12. maja 2005, RAL (Channel Islands) in drugi (C-452/03, EU:C:2005:289, točka 33).

40 — Nemški sistem očitno ni bil analiziran, podatkov za preučitev portugalskega sistema nisem imel, Republika Hrvaška pa leta 2009 še ni bila članica Unije.

41 — Seznam smernic, ki jih je sprejel posvetovalni odbor za DDV, je na voljo na tem spletnem naslovu: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/guidelines-vat-committee-meetings_fr.pdf.

85. V tem okviru je treba ugotoviti, da so bili v dveh državah članicah (Estonija in Slovaška) prenosi pravic do emisije toplogrednih plinov izrecno posebej urejeni v nacionalnem zakonu, s katerim je bil prenesen člen 56(1) Direktive o DDV.

86. V številnih drugih državah (Belgija, Bolgarija, Češka republika, Irska, Francija [42], Litva, Madžarska, Avstrija, Slovenija, Finska [43], Švedska in Združeno kraljestvo) so pristojni organi izdali mnenja, okrožnice ali priporočila, v skladu s katerimi se za prenose navedenih pravic šteje, da zanje velja nacionalna določba, ki ustreza členu 56(1)(a) Direktive o DDV.

87. V treh drugih državah (Španija, Italija [44] in Poljska) iz upravnih praks v obliki posamičnih odločb, ki so jih sprejele davčne uprave, izhaja, da so se prenosi pravic do emisije toplogrednih plinov obravnavali kot transakcije, pri katerih je kraj opravljanja storitev kraj, kjer ima sedež prejemnik.

88. Nazadnje, v štirih drugih državah pripravljalni dokumenti (Danska, Luksemburg in Nizozemska) ali korespondenca med ministri (Latvija) kažejo na podobno stališče.

89. V zvezi s tem je treba poudariti, da medtem ko so bili v nekaterih pravnih redih prenosi pravic do emisije izrecno razvrščeni v kategorijo „podobne pravice“ (Italija, Nizozemska, Slovenija, Finska in Švedska), pa obstajajo drugi, v katerih je bilo za prenose pravic do emisije zgolj opredeljeno, da zanje velja nacionalna določba, ki ustreza členu 56(1)(a) Direktive o DDV, ne da bi bilo pojasnjeno, v katero posebno kategorijo spadajo navedene pravice (Belgija, Bolgarija, Češka republika, Danska, Nemčija, Irska, Španija, Francija, Italija, Latvija, Luksemburg, Madžarska, Avstrija, Poljska in Združeno kraljestvo), oziroma je bila določena posebna kategorija „prenos pravic do emisije toplogrednih plinov“ (Estonija in Slovaška), ki se razlikuje od kategorij, izrecno določenih v navedeni točki (a) člena 56(1) Direktive o DDV.

90. Poleg tega je treba ugotoviti, da se sodna praksa v teh različnih državah članicah, v katerih je bilo obravnavano vprašanje določitve kraja obdavčitve prenosov pravic do emisije toplogrednih plinov pred letom 2010, ne zdi obsežna.

91. V drugih pravnih redih (Grčija, Ciper, Malta in Romunija) ni bilo mogoče ugotoviti, ali in/ali kako so bili prenosi pravic do emisije toplogrednih plinov kategorizirani za namene DDV in, posledično, kateri je kraj opravljanja navedenih prenosov.

92. Iz vsega navedenega izhaja, da je treba pojem „podobne pravice“ iz člena 56(1)(a) Direktive o DDV razlagati tako, da zajema tudi pravice do emisije toplogrednih plinov.

42 — Ugotavljam, da je bila v Franciji, ki je zaprosila za smernice posvetovalnega odbora za DDV o pravicah do emisije toplogrednih plinov z vidika DDV, junija 2009 sprejeta odločitev, da se prenosi navedenih pravic začasno oprostijo plačila DDV kot transakcije v zvezi z vrednostnimi papirji.

43 — Finska doktrina ugotavlja, da ni bilo jasno, da so vse države članice sprejele to stališče, medtem ko so v Belgiji govorili o „soglasju“.

44 — Pojasniti je treba, da je postopek pred italijansko davčno upravo zadeval kupca pravic do emisije toplogrednih plinov s sedežem v Švici.

V – **Predlog**

93. Iz teh razlogov in ob opozorilu, da zdaj velja splošno pravilo, po katerem je kraj opravljanja storitev kraj, kjer ima sedež prejemnik, Sodišču predlagam, naj na vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je postavilo Bundesgerichtshof (zvezno sodišče, Nemčija), odgovori tako:

Pojem „podobne pravice“ iz člena 56(1)(a) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da zajema tudi pravice, kot so opredeljene v členu 3(a) Direktive 2003/87/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 13. oktobra 2003 o vzpostavitvi sistema za trgovanje s pravicami do emisije toplogrednih plinov v Skupnosti in o spremembi Direktive Sveta 96/61/ES.