



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
MELCHIORA WATHELETA
přednesené dne 7. září 2016¹

Věc C-453/15

A,
B

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Bundesgerichtshof (Spolkový soudní dvůr, Německo)]

„Řízení o předběžné otázce — Daně — Daň z přidané hodnoty — Směrnice 2006/112/ES —
Článek 56 — Místo poskytnutí služeb — Pojem ‚podobné právo‘ — Převod emisních povolenek na
emise skleníkových plynů“

1. V této věci, která se týká prodeje „práva znečišťovat“, neodolám pokušení ocitovat tuto úvahu B. Le Bars²: „S mezinárodními právními předpisy a právními předpisy Společenství se ovzduší a jeho ‚patologie‘, tedy znečištění, ocitají na hranici tržní oblasti. Může se zdát, že takový postup je nemorální natolik, nakolik je pojem ‚právo‘ tradičně spjat s pozitivními obsahy, což o znečištění neplatí. Navíc myšlenka, že soukromé subjekty mohou na znečištění vydělávat tím, že vykonávají funkci finančních zprostředkovatelů v oblasti emisních povolenek, se zdá být nepřijatelná“.

2. To samozřejmě není předmětem této žádosti Bundesgerichtshof (Spolkového soudního dvora, Německo) o rozhodnutí o předběžné otázce doručené kanceláři Soudního dvora dne 24. srpna 2015, který se Soudního dvora v souvislosti s povolenkami na emise skleníkových plynů dotazuje Soudního dvora na výklad čl. 56 odst. 1 písm. a) směrnice 2006/112/ES³. O podání uvedené žádosti bylo rozhodnuto v rámci trestního řízení, které bylo v Německu zahájeno proti obžalovaným A a B z důvodu napomáhání daňovému podvodu.

3. V souhrnu se klade otázka, zda *povolenka na emise skleníkových plynů* ve smyslu čl. 3 písm. a) směrnice 2003/87/ES⁴ – kterou se povoluje vypouštět jednu tunu ekvivalentu oxidu uhličitého po specifikované období – *představuje „podobné právo“* ve smyslu čl. 56 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH.

1 — Původní jazyk: francouzština.

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*, vydání č. 28, 7. července 2004, doctrine 148.

3 — Směrnice Rady ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1) ve znění platném v roce 2009 (dále jen „směrnice o DPH“).

4 — Směrnice Evropského parlamentu a Rady ze dne 13. října 2003 o vytvoření systému pro obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů ve Společenství a o změně směrnice Rady 96/61/ES (Úř. věst. 2003, L 275, s. 32; Zvl. vyd. 15/07, s. 631).

I – Právní rámec

A – Unijní právo

4. Článek 56 odst. 1 směrnice o DPH stanoví:

„1. Místem poskytnutí následujících služeb příjemci usazenému mimo Společenství nebo osobě povinné k dani usazené ve Společenství, ale nikoliv ve stejné zemi jako poskytovatel, je místo, kde má příjemce sídlo své ekonomické činnosti nebo stálou provozovnu, pro kterou je služba poskytnuta, a nemá-li takové sídlo či stálou provozovnu, místo, kde má bydliště, nebo místo, kde se obvykle zdržuje:

- a) převod nebo postoupení autorského práva, patentu, licence, ochranné známky nebo podobného práva;

[...]“

5. Článek 3 písm. a) směrnice 2003/87 uvádí:

„Pro účely této směrnice se:

- a) ‚povolenkou‘ rozumí povolení vypouštět jednu tunu ekvivalentu oxidu uhličitého po specifikované období, přičemž toto povolení je platné pouze pro účely splnění požadavků této směrnice a je převoditelné v souladu s ustanoveními této směrnice;

[...]“

B – Německé právo

6. Podle § 3a Umsatzsteuergesetz (zákona o dani z přidané hodnoty, dále jen „UStG“), nazvaného „Místo ostatních plnění“, ve znění vztahujícím se na skutkové okolnosti sporu v původním řízení:

„1. S výhradou článků 3b a 3f se ostatní plnění uskutečňují v místě, kde podnikatel vykonává svou činnost. Je-li uvedené plnění poskytnuto prostřednictvím stálé provozovny, za místo plnění se považuje tato provozovna.

[...]

3. Je-li je příjemce některého z ostatních plnění uvedených v odstavci 4 podnikem, pak se má odchýlně od odstavce 1 za to, že k poskytnutí služby došlo v místě, kde příjemce vykonává svou činnost. Je-li však plnění poskytnuto stálou provozovnou, je určující místo této provozovny. Není-li příjemce některého z ostatních plnění uvedených v odstavci 4 podnikem a má-li své bydliště nebo sídlo na území třetí země, má se za to, že k plnění došlo v jeho bydlišti nebo v jeho sídle.

4. Ve smyslu odstavce 3 se ‚ostatními plněními‘ rozumí:

- 1) postoupení, převod a výkon patentů, autorského práva, známkového práva a podobných práv;

[...]“

II – Spor v původním řízení a předběžná otázka

7. Obžalované A a B pracující pro velkou společnost zabývající se daňovým poradenstvím odsoudil Landgericht Hamburg (Zemský soud v Hamburku, Německo) k peněžitému trestu za napomáhání k daňovému podvodu v rámci věci týkající se podvodu s daní z přidané hodnoty (DPH), který realizoval další obžalovaný, G., v období od dubna 2009 do března 2010 a jehož smyslem bylo vyhnout se uvedené daňové povinnosti v obchodě s povolenkami na emise skleníkových plynů.

8. Do tohoto systému podvodu bylo zapojeno několik společností. Společnost E se sídlem v Německu, která byla fakticky ovládána obžalovaným G, nakupovala ze zahraničí povolenky na emise skleníkových plynů osvobozené od DPH a přeprodávala je společnosti I se sídlem v Lucembursku, kterou obžalovaný G rovněž řídil. Tato na posledním místě zmíněná společnost vystavovala faktury ve formě dobropisů ve prospěch společnosti E, na nichž byla uváděna DPH platná v Německu, a přeprodávala povolenky společnosti C se sídlem v Německu, přičemž na dobropisech vystavených pro tuto transakci byla rovněž uváděna DPH platná v Německu.

9. Společnost E vykázala ve svých předběžných přiznáních k DPH za druhé, třetí a čtvrté čtvrtletí 2009 výnosy z prodeje povolenek společnosti I tak, že na základě falešných faktur od domnělých tuzemských dodavatelů uplatnila odpočet DPH zaplacené na vstupu. Za měsíce leden a březen 2010 předběžná přiznání nepodala. Vyhnula se tak zaplacení celkové částky 11 484 179,12 eura. Pokud jde o společnost I, ta vykázala za období duben až červenec 2009, září 2009 až leden 2010 a březen 2010 plnění ve prospěch společnosti C jako plnění podléhající DPH a neprávem odpočetla DPH uvedenou na dobropisech vystavených ve prospěch společnosti E jakožto daň zaplacenou na vstupu, čímž se vyhnula zaplacení částky 10 667 491,10 eura.

10. Obžalovaní A a B poskytovali od konce května 2009 pro společnost I daňové poradenství a byli obžalovaným G pověřeni, aby vypracovali stručný posudek k situaci této společnosti v oblasti DPH. V tomto posudku uvedli, že společnost I může uvést DPH platnou v Německu a provést její odpočet jakožto daně zaplacené na vstupu jen tehdy, pokud má v Německu provozovnu, ve které vykonává odpovídající činnosti, a že je třeba opravit faktury vystavené před zřízením provozovny v Německu.

11. S ohledem na antidatovanou smlouvu o pronájmu kancelářských prostor v Německu ode dne 1. dubna 2009 obžalovaní A a B, kteří o úloze, již sehrává společnost I v systému daňového podvodu, nevěděli, vypracovali jménem této společnosti opravná předběžná přiznání k DPH za období duben a květen 2009, která dne 12. srpna 2009 zaslali finančnímu úřadu. V těchto prohlášeních uvedli DPH zmíněnou v dobropisech vystavených ve prospěch společnosti E jakožto daň zaplacenou na vstupu, a to ve výši 147 519,80 eura za měsíc duben 2009 a 1 146 788,70 eura za měsíc květen 2009, přestože považovali za „velmi pravděpodobné“, že společnost I provozovnu v Německu nemá.

12. Bundesgerichtshof (Spolkový soudní dvůr), na který se obžalovaní A a B, jakož i státní zastupitelství obrátili s opravnými prostředky „Revision“ proti rozhodnutí Landgericht Hamburg (Zemského soudu v Hamburku), uvádí, že odpověď na otázku, zda jsou obžalovaní vinní napomáháním k daňovému podvodu podle německého trestního práva, závisí na tom, zda finančnímu úřadu úmyslně podali nepřesná předběžná přiznání k DPH, v nichž byly neprávem uplatňovány odpočty daně zaplacené na vstupu z dobropisů za plnění společnosti E. Vzhledem k tomu, že obžalovaní A a B nevěděli o zapojení společností E a I do systému podvodu s DPH, který realizoval G, předkládající soud dále uvádí, že by se o tento případ jednalo pouze tehdy, pokud by z dobropisů vystavených ve prospěch společnosti E nemohla být odpočtena daň zaplacená na vstupu proto, že na nich nemohla být DPH uváděna. Upřesňuje, že u faktur zaslaných společností I se sídlem v Lucemburku by tomu tak ovšem bylo pouze v případě, že by se místo plnění u převodu emisních povolenek nenacházelo v Německu. Uvedení DPH společností E ve vztahu ke společnosti I by však bylo protiprávní jen tehdy, pokud by se místo plnění podle čl. 56 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH nenacházelo u poskytovatele služeb, společnosti E, ale u příjemce, společnosti I, takže plnění by v Německu nebylo zdanitelné.

13. Bundesgerichtshof (Spolkový soudní dvůr) uvádí, že tato poslední podmínka předpokládá, že v roce 2009 bylo místem plnění u převodů povolenek na emise skleníkových plynů podle § 3a odst. 4 UStG ve znění, které se použije na skutkové okolnosti sporu v původním řízení, na základě čl. 56 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH místo, v němž si příjemce zřídil sídlo pro svou hospodářskou činnost nebo měl stálou provozovnu, což znamená, že je třeba zjistit, zda obchodování s těmito povolenkami představuje „podobné právo“ ve smyslu těchto ustanovení.

14. Předkládající soud má v této otázce za to, že výklad pojmu „podobné právo“ ve smyslu čl. 56 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH není natolik jasný, aby neponechával prostor k rozumným pochybám. Kloní se však k názoru, že uvedené povolenky jsou „podobné“ ve smyslu tohoto ustanovení, přičemž termín „podobné“ znamená „jehož některé charakteristiky odpovídají“ nebo „které je srovnatelné“ potud, pokud je pro práva uvedená v tomto právním předpisu charakteristické, že zákonodárce založí držiteli absolutní právo, dá mu výhradní moc k jeho užívání a využívání a vyloučí z něj ostatní osoby. V tomto smyslu jsou povolenky srovnatelné s právy duševního vlastnictví.

15. Za těchto podmínek se Bundesgerichtshof (Spolkový soudní dvůr) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být čl. 56 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že povolenka ve smyslu čl. 3 písm. a) směrnice 2003/87, kterou se povoluje vypouštět jednu tunu ekvivalentu oxidu uhličitého po specifikované období, je „podobným právem“ ve smyslu [čl. 56 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH]?“

III – Řízení před Soudním dvorem

16. Obžalovaní A, B, Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof (generální prokurátor Spolkové republiky při Spolkovém soudním dvoru, Německo), německá a řecká vláda, jakož i Evropská komise, předložili vyjádření. Až na řeckou vládu byli všichni účastníci řízení vyslechnuti na jednání dne 13. července 2016.

IV – Posouzení

A – Shrnutí připomínek účastníků

17. Obžalovaní A a B se domnívají, že na položenou otázku je třeba odpovědět v tom smyslu, že „povolenka na emise“ ve smyslu čl. 3 písm. a) směrnice 2003/87 nepředstavuje „podobné právo“ ve smyslu čl. 56 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH.

18. Obžalovaný A uvádí, že tento posledně uvedený článek zmiňuje pět práv z oblasti duševního vlastnictví a doplňuje tento výčet o pojem „zbytkové kategorie“ „podobných práv“. Zatímco podle Bundesgerichtshof (Spolkového soudního dvora) znamená termín používaný v německé verzi (*ähnlich*), že ostatní práva musí být právy, jejichž určité charakteristiky odpovídají výslovně uvedeným právům nebo s nimi „jsou srovnatelné“, obžalovaný A uvádí, že z jiných jazykových verzí směrnice o DPH ovšem vyplývá, že spíše než o prostou porovnatelnost se jedná o úzkou vazbu, která musí existovat mezi právy výslovně uvedenými v čl. 56 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH a těmi, která souvisejí s pojmem „podobné právo“. Předně je tedy třeba se ptát, jaké jsou hlavní charakteristiky výslovně uvedených práv. Aby mohla povolenka na emise spadat do působnosti pojmu „podobné právo“, musí tyto charakteristiky rovněž vykazovat.

19. Podle obžalovaného A lze pochybovat o tom, zda je pojem „absolutní právo“ v německém právu, který bere v úvahu předkládající soud, relevantní. Povolenka navíc podle něho není absolutním právem, nýbrž dává svému držiteli jen „právo na toleranci“ (*Duldungsanspruch*), jehož se lze dovolávat vůči státu. Toto právo na toleranci je v konečné instanci srovnatelné se soukromoprávní pohledávkou, a to i v případě, že je zapsáno ve veřejném registru.

20. Termíny „cession“ (převod) a „concession“ (postoupení) použité ve francouzském znění a jejich ekvivalenty v dalších jazykových zněních jsou určujícím prvkem, který ukazuje, že se jedná o přiznání práva s ohledem na jeho použití, přičemž veškerá výslovně uvedená práva se zakládají na vlastním duševním plnění. Povolenka na emise tedy nezapadá mezi práva duševního vlastnictví, pro něž je typická okolnost, že jejich držitel může ze své vlastní vůle postoupit myšlenku, jež je z právního hlediska jeho, za účelem jejího naplnění, aniž by ztrácel původní právo a musel je převést na toho, kdo je může použít.

21. Tento výklad potvrzuje geneze čl. 56 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH, který má původ ve formulaci čl. 9 odst. 2 písm. e) šesté směrnice 77/388/EHS⁵, jež zmiňoval převod patentu, ochranné známky nebo podobného práva, jakož i postoupení licence týkající se práva. Z toho vyplývá, že musí být možné, aby i „podobné právo“ bylo předmětem udělení licence, což není případ povolenky na CO

2*

22. Výklad směrnice o DPH nad rámec jejího znění není navíc nezbytný. Znamenal by návrat k obecnému použití zásady země určení na obchodování se službami mezi podniky, i když se tato zásada stala obecným pravidlem, až když nastaly skutečnosti, o které jde ve věci v původním řízení, a to po novelizaci uvedené směrnice směrnici 2008/8/ES⁶.

23. Obžalovaný B doplňuje, že výsledek výkladu směrnice o DPH, o který je v této věci žádáno, musí být zvažován v souvislosti s důsledky, jež mají za následek trestní odpovědnost, což znamená zohlednit zásady platné v této oblasti, a to zejména zásady právní jistoty, legality trestných činů a trestů, určitosti, zákazu uplatňování analogie v trestním právu a zásady homogenity. Vzhledem k zásadě určitosti by bylo problematické, pokud by trestní odpovědnost závisela na velmi širokém pojmu „podobné právo“. Proto je možný jen jeden výklad tohoto pojmu, který nutně znamená konstatovat niternou vazbu mezi „podobným právem“ a dalšími právy uvedenými v dotčeném ustanovení a jde nad rámec jakékoli srovnatelnosti.

24. Naproti tomu se generální prokurátor Spolkové republiky při Spolkovém soudním dvoru, německá a řecká vláda, jakož i Komise domnívají, že čl. 56 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že povolenka ve smyslu čl. 3 písm. a) směrnice 2003/87 představuje „podobné právo“.

25. Generální prokurátor Spolkové republiky při Spolkovém soudním dvoru uvádí, že seznam práv uvedených v čl. 56 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH není homogenní a že na tato práva se vztahují různé právní úpravy.

26. Pokud jde o určení místa plnění, určujícím prvkem je skutečnost, že tato práva umožňují hospodářské využití ze strany příjemce, které přesahuje pouhé užití práva jako takového. Místem plnění by tedy mělo být místo, kde se nachází provozovna příjemce v případě, že náklady na poskytnutí služby mezi osobami povinnými k dani jsou zahrnuty v ceně zboží. Pro účely stanovení

5 — Směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23).

6 — Směrnice Rady ze dne 12. února 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o místo poskytnutí služby (Úř. věst. 2008, L 44, s. 11).

místa plnění jsou tedy určujícími vlastnostmi práv uvedených v tomto článku to, že svému držiteli zakládají pozitivní užívací práva, jež mu přinášejí hospodářský prospěch s ohledem na další vytváření přidané hodnoty buď proto, že je držitel sám využije, nebo že je prodá a převede na třetí osoby. Povolenka na emise skleníkových plynů přitom tyto převažující vlastnosti vykazuje.

27. Německá vláda předně zdůrazňuje, že převod povolenek na emise skleníkových plynů představuje poskytnutí služeb ve smyslu čl. 24 odst. 1 směrnice o DPH a že předmětem tohoto převodu je právo vypouštět emise založené povolenkou. Dále uvádí, že zdanění práv uvedených v čl. 56 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH se provádí, odchylně od takzvané zásady původu (vycházející z článku 43 směrnice o DPH platné do 31. prosince 2009), ve státě příjemce, pokud je tento usazen ve třetí zemi nebo se jedná o osobu povinnou k dani usazenou v jiném členském státě, než poskytovatel.

28. Nakonec podle této vlády platí, že aby bylo právo „podobné“, je třeba vědět, zda je srovnatelné s právy uvedenými v čl. 56 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH a zda má stejné vlastnosti jako tato práva. Není nezbytné, aby s nimi bylo toto právo totožné a „podobné právo“ tudíž neexistuje pouze v oblasti duševního vlastnictví. Tato vláda, poukazujíc na to, že výčet obsažený v tomto článku obsahuje pouze chráněná práva, pro něž je charakteristická skutečnost, že zákonodárce uděluje držiteli absolutní právo v tom smyslu, že má výhradní moc k jeho používání a využívání, se domnívá, že povolenky na emise skleníkových plynů lze považovat za podobné.

29. Pouze držitel povolenky je totiž oprávněn vypouštět jednu tunu ekvivalentu oxidu uhličitého po specifikované období. Výhradní povaha užívacího práva vyplývá z přidělení uvedeného v registru obchodování s povolenkami na emise a majitel účtu má možnost disponovat uvedenou povolenkou buď tak, že ji použije, aby splnil své povinnosti k vyřazení, nebo ji prodá a převede ji na účet jiného majitele účtu.

30. Tato vláda dodává, že cíl čl. 56 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH svědčí pro to, aby byl použit na povolenky na emise skleníkových plynů, neboť k využití práv na vypouštění emisí založených povolenkami dochází obvykle tam, kde ten, kdo je nakoupil, vykonává svou hospodářskou činnost.

31. Řecká republika má za to, že ze znění čl. 56 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH plyne, že výčet, který je v něm obsažen, není taxativní. Hlavní vlastností práv k nehmotným statkům, která jsou v něm uvedena, je skutečnost, že svému držiteli dávají výhradní možnost uvedená práva užívat a využívat s vyloučením jiných osob. Za „podobné právo“ by tak bylo možné považovat buď práva, která zakládají svému držiteli takovou absolutní moc, nebo práva, u nichž je výhradní povaha jejich užívání zajištěna závazkovými nebo jinými nároky.

32. Z důvodu své povahy a vlastností je součástí této kategorie povolenka umožňující vypouštět jednu tunu ekvivalentu oxidu uhličitého po specifikované období. Vzhledem k tomu, že každý držitel práva uvedeného v čl. 3 písm. a) směrnice 2003/87 je zanesen v registru obchodování s povolenkami na emise uvedeném v článku 19 této směrnice, je postavení držitele a jeho právo na výhradní využívání plně zajištěno. Zároveň je určující, že kdokoli poruší ustanovení vnitrostátního práva přijatá na základě této směrnice, vystavuje se sankcím. Moc přiznaná držiteli takového práva se tak podobá odpovídající moci, kterou má držitel některého z nehmotných práv výslovně uvedených v čl. 56 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH.

33. Podle Komise představuje obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů poskytování služeb ve smyslu čl. 24 odst. 1 směrnice o DPH.

34. Komise uvádí, že na první pohled není zřejmé, že by pojem „podobné právo“ zahrnoval povolenky na emise, neboť právní situace výslovně uvedené v čl. 56 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH se týkají ochrany duševního vlastnictví, zatímco povolenky představují povolení státu nebo orgánů vypouštět skleníkové plyny. Lze však konstatovat, že mezi duševním vlastnictvím a těmito povolenkami existují významné podobnosti.

35. Otázka, zda dané právo vykazuje podobnost s právy uvedenými v čl. 56 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH, vyžaduje především odpověď z hlediska ducha a účelu tohoto ustanovení.

B – Analýza

1. Úvodní poznámky

36. Především považuji za nutné upřesnit, že odpověď Soudního dvora se musí týkat pouze výkladu směrnice o DPH, a nikoli důsledků, které může mít v trestní rovině ve věci v původním řízení, což spadá do výlučné pravomoci předkládajícího soudu, který se Soudního dvora na tuto problematiku netáže. Toto stanovisko se tomuto konstatování přizpůsobí.

37. Bundesgerichtshof (Spolkový soudní dvůr) se nás táže, zda čl. 56 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že povolenka podle čl. 3 písm. a) směrnice 2003/87, kterou se rozumí povolení vypouštět jednu tunu ekvivalentu oxidu uhličitého po specifikované období, je „podobn[ým] práv[em]“ ve smyslu čl. 56 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH.

38. Zprvce Soudní dvůr ještě nemusel uvedený pojem ve smyslu čl. 56 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH vykládat.

39. Zadruhé od 1. ledna 2010 je napříště obecným pravidlem, že místem poskytnutí služeb je místo, kde má příjemce sídlo, zatímco platná pravidla použitelná v projednávané věci stanovila zásadu země původu.

40. Toto nové pravidlo, které zakotvuje zásadu země určení, figuruje napříště v čl. 44 směrnice o DPH ve znění směrnice 2008/8. Dále ve znění směrnice 2010/23/EU, která vstoupila v platnost dne 9. dubna 2010⁷, přičemž unijní zákonodárce naznačil, že vychází ze zásady, že převod povolenek na emise ve smyslu směrnice 2003/87 musí být zdaněn v členském státě, v němž má příjemce sídlo (země určení). Touto směrnicí vložil do směrnice o DPH nový článek 199a, který *výslovně* stanoví, že členské státy mohou stanovit, že osobou povinnou odvést daň je ta osoba povinná k dani, v jejíž prospěch jsou převedeny povolenky na emise skleníkových plynů, a to s cílem omezit možnosti karuselových podvodů s DPH. Toto ustanovení, které tuto možnost omezilo na období do 30. června 2015, bylo směrnicí 2013/43/EU⁸ prodlouženo do 31. prosince 2018.

41. Nabízí se tedy otázka, zda již před těmito změnami a mimo formulaci čl. 56 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH vyplývalo z jejího *ratio legis*, z jiných ustanovení, nebo dokonce i z jiných skutečností, že je třeba mít za to, že povolenky na emise skleníkových plynů spadají s ohledem na své charakteristiky do kategorie „podobného práva“ ve smyslu tohoto ustanovení.

2. Co si myslet o právní povaze povolenek na emise skleníkových plynů?

42. V souladu s čl. 3 písm. a) směrnice 2003/87 opravňuje povolenka na emise skleníkových plynů vypouštět jednu tunu ekvivalentu oxidu uhličitého po specifikované období.

7 — Směrnice Rady ze dne 16. března 2010, kterou se mění směrnice 2006/112 o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o volitelné a dočasné používání mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k poskytnutí některých služeb s vysokým rizikem podvodů (Úř. věst. 2010, L 72, s. 1). Bod 3 odůvodnění směrnice 2010/23 kvalifikuje převod povolenek na emise jako služby, u nichž je „zvláště vysoké riziko podvodů“.

8 — Směrnice Rady ze dne 22. července 2013, kterou se mění směrnice 2006/112 o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o volitelné a dočasné používání mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k dodání některého zboží a poskytnutí některých služeb s vysokým rizikem podvodů (Úř. věst. 2013, L 201, s. 4).

43. Je třeba poznamenat, že třetí osoby, které takovou povolenkou nedisponují, toto právo nemají. Její ekonomická hodnota je tedy nikoli zanedbatelná, neboť pouze ti, kdo mají povolení vycházející z povolenek, mohou vykonávat činnosti uvedené v příloze I směrnice 2003/87. Povolenka je tedy podmínkou k tomu, aby mohl podnik nadále vytvářet přidanou hodnotu. Právo vypouštět ekvivalent oxidu uhličitého, které z ní vyplývá, může být navíc volně převáděno a prodáváno postupem, který je k tomuto účelu stanoven.

44. Převod povolenek na emise skleníkových plynů představuje poskytnutí služby ve smyslu čl. 24 odst. 1 směrnice o DPH (operace, o které se uvažuje v projednávané věci, spočívá v „postoupení nehmotného majetku“⁹, tedy způsobilosti vypouštět určité množství CO₂ v průběhu daného období, způsobilost, která je představována určitým cenným papírem).

45. Jak zdůraznila německá vláda, předmětem převodu je tedy právo vypouštět emise, které je založeno povolenkou.

46. Směrnice 2003/87 však neposkytuje žádná vodítka ohledně právní povahy povolenek¹⁰. Navíc, jak jsem uvedl výše, Soudní dvůr se k této problematice ještě nemusel vyjadřovat.

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

48. Ostatně „[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“ as „[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 — Článek 25 písm. a) směrnice o DPH.

10 — Co se týče zacházení pro daňové účely, viz zpráva vypracovaná pro Komisi (generální ředitelství „Daně a celní unie“) ze strany Copenhagen Economics, Tax treatment of ETS allowances, Options for improving transparency and efficiency, October 2010.

11 — Diskuse o obchodování s povolenkami na emise se z velké části týká právního základu tohoto systému a jeho provádění ve stávajících právních systémech. Právní povaha povolenek na emise představuje velmi kontroverzní téma vzhledem k tomu, že [směrnice 2003/87] se o ní nijak nezmiňuje. Povolenky mají nicméně jak povahu správních povolení nebo licencí, tak soukromého vlastnictví a rozumí se, že v některých členských státech se ohledně jejich povahy již dospělo k rozdílným závěrům. Diskutuje se rovněž o tom, zda lze povolenky na emise definovat jako nehmotné statky (a nikoli jako správní licence) (přeloženo autorem stanoviska). Viz Colangelo, M., *Creating property rights, Law and Regulation of Secondary Trading in the European Union*, Martinus Nijhoff, 2012, s. 162 a 165 (který odkazuje na Jacometti, V., *Lo scambio di quote di emissione. Analisi di un nuovo strumento di tutela ambientale in prospettiva comparatistica*, Milán: Giuffrè, 2010).

12 — Zacházení s povolenkami na emise v daňovém právu, v účetních standardech a v regulaci finančních služeb je zvláště důležité, neboť je-li v různých zemích odlišné, může to vážně ohrožovat rozvoj trhu s povolenkami na emise. Pokud jde o daňový režim platný pro povolenky na emise, v současné době neexistují žádná autoritativní účetní prohlášení ani v *International Financial Reporting Standards (IFRS)*, ani v *United States Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP)*, které se konkrétně zabývají účetnictvím u systémů povolenek na emise. Jak *International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC)*, tak *Emerging Issues Task Force (EITF)* se zabývaly účetnictvím u systémů povolenek na emise, ale v praxi nebylo zavedeno žádné vodítko (přeloženo autorem stanoviska). Colangelo, op. cit., s. 169 a 170.

49. Nauka podala různé výklady právní povahy povolenek na emise skleníkových plynů¹³. Například podle francouzského zákonodárce jsou povolenky na emise movitými věcmi materializovanými výhradně zápisem na účtu držitele¹⁴. V Belgii legální definice právní povahy povolenek neexistuje, ale považují se za nehmotný movité věci¹⁵. Belgická nauka povolenky někdy považovala¹⁶ za finanční nástroje, neboť pro odvozené finanční deriváty existuje sekundární trh založený na povolenkách.

50. Podle mého názoru je třeba povolenky na emise skleníkových plynů považovat za nehmotné movité věci, k nimž se váže regulované vlastnické právo.

51. Mezi charakteristiky tohoto vlastnického práva náleží zejména následující: i) jedná se o právo, které lze ocenit v penězích (cena převoditelných povolenek může kolísat v závislosti na nabídce a poptávce na trhu); ii) „usus“ (právo, které může být užíváno, neboť svému držiteli umožňuje vykonávat průmyslovou činnost); iii) „abusus“ (právo, které může být smluvně převedeno na jiného držitele). Je to mimoto právo, které podléhá zápisu do veřejného registru (směrnice 2003/87 ukládá tuto povinnost členským státům a držitelům práva v zájmu toho, aby byla třetím osobám zajištěna možnost odporovat a aby byla zajištěna sourodost systému povolenek). Konečně se jedná o právo omezené v čase¹⁷ (neboť všechny povolenky jsou určeny k zániku buď jako vyrovnání za skutečné emise, nebo na základě žádosti o likvidaci podané jejich držitelem).

3. Srovnatelnost povolenek na emise s právy duševního vlastnictví

52. Pokud jde o místo poskytování služeb, je třeba přednostně použít zvláštní ustanovení článku 44 a násl. (hlava 5, kapitola 3 oddíl 2) směrnice o DPH. Pouze pokud se tato ustanovení nepoužijí, musí být za místo poskytnutí služeb v souladu s článkem 43 směrnice o DPH považováno sídlo ekonomické činnosti poskytovatele (v tomto případě by se jednalo o sídlo společnosti „E“ v Německu).

53. Jak uvádí Bundesgerichtshof (Spolkový soudní dvůr), stran postoupení práv musí v úvahu přicházet použití čl. 56 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH. Podle tohoto článku by v projednávaném případě bylo místem poskytnutí služeb v zásadě sídlo ekonomické činnosti příjemce, tedy společnosti I v Lucembursku.

54. Domnívám se (stejně jako Komise), že první podmínka, kterou toto ustanovení stanoví, podle níž se musí jednat o poskytnutí služeb osobě povinné k dani usazené v jiném členském státě než poskytovatel, je nepopíratelně splněna, neboť poskytovatel se nachází v Německu a příjemce v Lucembursku. Totéž platí o druhé podmínce, tedy že poskytnutí služeb spočívá v „převodu nebo postoupení“ některých práv. V tomto ohledu je třeba odmítnout argument obžalovaného A předložený na jednání, podle něhož by mělo být možné práva uvedená v čl. 56 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH jako „podobné právo“ jak převádět, tak postupovat, což neplatí u povolenek na emise, které mohou být pouze postoupeny. Článek 56 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH stanoví totiž dva předpoklady, které tedy nejsou kumulativní. Ostatně, jak to uvedl generální prokurátor Spolkové republiky u Spolkového soudního dvora, v Německu a v Rakousku nelze autorské právo postoupit (a možná je pouze jediná licence).

13 — Viz 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 č. 28, 7. července 2004, doctrine 148; Richelle, I., „Emission Trading: Accounting Tax Regime in Belgium“, *Bulletin for International Taxation*, srpen/září 2008, s. 414 až 421 (viz též, Richelle, I., „Emission trading: accounting and tax aspects“, v Lang, M., a Vanistendael, F. (vydavatelé), *Accounting and Taxation & Assessment of ECJ Case Law*, EATLP International Tax Series, 2007, svazek 5).

14 — Viz článek L-229-18-II zákoníku životního prostředí vložený nařízením ze dne 15. dubna 2004.

15 — Viz Richelle, I., *op. cit.* s. 418.

16 — Viz Richelle, I., *op. cit.* s. 416.

17 — Jedná se nikoli o lhůtu promlčecí, ale o lhůtu vázanou na existenci práva jako takového.

55. To nás přivádí ke třetí podmínce, která ukládá, aby povolenky ve smyslu čl. 3 písm. a) směrnice 2003/87 představovaly „právo podobné“ „*autorskému právu, patentu, licenci, ochranné známce*“. Slovo „podobné“ je zde důležité, neboť obžalovaný A opakovaně tvrdí, že tato práva by měla být „totožná“, což čl. 56 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH zjevně nevyžaduje.

56. Z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že Bundesgerichtshof (Spolkový soudní dvůr) se kloní k názoru, že i tato podmínka je splněna, a já zdůrazňuji, že všichni účastníci řízení před Soudním dvorem (kromě obžalovaných A a B) tuto tezi sdílejí.

57. Podle Bundesgerichtshof (Spolkového soudního dvora) náhled, že cenný papír materializující emisní povolenku představuje „podobné právo“ ve smyslu § 3a odst. 4 bodu 1 UStG, a tím i ve smyslu čl. 56 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH, především odpovídá doposud jednomyslnému názoru zastávanému v Německu naukou¹⁸, finanční správou¹⁹ i judikaturou²⁰.

58. Tento náhled, který se mi zdá být v souladu se systematikou a účelem čl. 56 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH, i když právní operace výslovně uvedené v čl. 56 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH se týkají ochrany duševního a průmyslového vlastnictví²¹, zatímco povolenky uvedené ve směrnici 2003/87 představují povolení státu nebo veřejných orgánů vypouštět skleníkové plyny²², sdílím, a to z následujících důvodů.

59. Zaprvé, ze znění tohoto ustanovení jasně vyplývá, že výčet, který je v něm obsažen, je příkladný, a nikoli taxativní. Unijní zákonodárce se zjevně rozhodl neomezovat práva uvedená v tomto ustanovení pouze na práva průmyslového vlastnictví nebo obecně duševního vlastnictví.

60. Zadruhé se domnívám (stejně jako generální prokurátor Spolkové republiky u Spolkového soudního dvora), že seznam není zjevně stejnorodý, neboť „licencí“ rozumí veškerá rozmanitá užívací práva, která se mohou odlišovat od výslovně uvedených práv na ochranu duševního vlastnictví. Mohou však existovat licence týkající se jiných práv, než je autorské právo, nebo práva založená patentem nebo ochrannou známkou.

61. Zatřetí skutečnost, že právní předpisy platné pro povolenky na emise skleníkových plynů jsou odlišné od předpisů platných pro práva výslovně uvedená v čl. 56 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH, není důležitá. Ostatně stejné je tomu i s těmito právy: ochranné známky a patenty musí být zapsány, zatímco autorské právo vzniká vytvořením chráněného díla. Mimoto se liší i příslušné doby jejich trvání. Určujícím prvkem ve skutečnosti není srovnatelnost práv jako takových, ale srovnatelnost jejich převodu (převodu nebo postoupení). Ta je totiž společným kritériem, které umožňuje harmonizované zdanění obratu; zdanitelné poskytnutí služeb ve smyslu směrnice může existovat pouze v případě převodu a v tomto případě musí být určeno místo poskytnutí²³.

18 — Viz Küffner/Stöcker v. Zugmaier, *UStG*, 114. aktualizace, § 3a bod 121; Meyer-Holitz/Nagel/Krüger v. Elspas/Salje/Stewing, *Emissionshandel*, kapitola 45 bod 3 a násl.; Adam/Hentschke/Kopp-Assenmacher, *Handbuch des Emissionshandelsrechts*, kapitola 8.7.

19 — Viz oběžník německého spolkového ministerstva financí ze dne 2. února 2005, BStBl. I 2005, s. 494 (viz příloha 1 vyjádření Komise).

20 — Viz rozsudek ze dne 21. června 2013, Finanzgericht Düsseldorf (finanční soud, Düsseldorf), 1 K 2550/11 U.

21 — Zde je zajímavé uvést, že podle článku 7 nařízení Rady (ES) č. 1777/2005 ze dne 17. října 2005, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 77/388 (Úř. věst. 2005, L 288, s. 1), převádí-li subjekt usazený ve třetí zemi práva k televiznímu vysílání fotbalových zápasů osobám povinným k dani usazeným ve Společenství, je toto postaveno na roveň výše uvedených práv duševního vlastnictví.

22 — Viz článek 4 a násl. a článek 13 směrnice 2003/87. Emise skleníkových plynů vznikající při činnosti ve smyslu směrnice 2003/87 vyžadují povolení, o které může provozovatel zařízení žádat za podmínek uvedených v článku 6 této směrnice. V rámci systému obchodování s povolenkami Evropské unie musí provozovatelé zařízení vyřadit každý rok takový počet povolenek na emise skleníkových plynů, který se rovná jejich skutečným emisím. Pokud provozovatel sníží emise svého zařízení, může na trhu prodat povolenky na emise skleníkových plynů, které již nepotřebuje. V opačném případě musí povolenky na emise koupit, aby splnil svou povinnost vyřazení. Pokud provozovatel zařízení nesplní tuto povinnost vyřazení, jsou proti němu uplatněny finanční sankce.

23 — Toto určení není zjevně nutné v případě převodů osvobozených od daně [viz například čl. 135 odst. 1 písm. f) a j) až l) směrnice o DPH].

62. Ostatně podíváme-li se na věc podrobněji, zjišťujeme významné podobnosti mezi průmyslovým vlastnictvím a povolenkami na emise:

- a) v obou případech se jedná o chráněná práva představovaná cenným papírem, který může držitel převést na třetí osoby (pouze držitel povolenky je oprávněn vypouštět jednu tunu ekvivalentu oxidu uhličitého po specifikované období²⁴);
- b) jak uvedl Bundesgerichtshof (Spolkový soudní dvůr) ve své žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce²⁵, pro obě je charakteristická skutečnost, že zákonodárce dává držiteli absolutní právo v tom smyslu, že má výlučnou moc užívat a využívat uvedené právo s tím, že z něj vylučuje ostatní osoby, i když právo duševního vlastnictví vykazuje všechny vlastnosti vlastnického práva, tedy *usus*, *fructus* a *abusus*, zatímco vlastnické právo k povolenkám na emise nemůže nést plody v občanskoprávním smyslu (*fructus*, a to prostřednictvím licence);
- c) obě kategorie obsahují práva, která lze ocenit v penězích, neboť hodnota autorských práv, patentů a ochranných známek, stejně jako hodnota povolenek na emise, je určována nabídkou a poptávkou na trhu;
- d) některá práva duševního vlastnictví podléhají, stejně jako povolenky na emise, zápisu do veřejného registru. Výhradní povaha užívacího práva vyplývá z jeho jasného přiřazení v registru obchodování s povolenkami na emise. Povolenky na emise skleníkových plynů jsou jasně elektronicky identifikovány a mohou figurovat pouze na účtu vlastníka účtu. Pouze tento vlastník účtu může tedy s povolenkou na emise nakládat, a to buď tak, že ji použije ke splnění své povinnosti vyřadit povolenky (podle právních předpisů v oblasti obchodování s povolenkami na emise), nebo tak, že ji prodá a převede na účet jiného vlastníka účtu;
- e) obě kategorie práv jsou časově omezeny, i když „délka života“ práva duševního vlastnictví je delší;
- f) v obou případech není držitel práva navíc po převodu oprávněn předmětné právo užívat. Převod povolenek na emise skleníkových plynů tak přináší svému držiteli hospodářský prospěch a z hlediska DPH jej lze srovnat s převodem patentů, ochranných známek, licencí nebo autorských práv.

63. Začtvrté, jak uvádí Komise, otázka, zda je dané právo podobné právům uvedeným v čl. 56 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH, vyžaduje především odpověď z hlediska ducha a účelu tohoto ustanovení. Ze souhrnného čtení bodů odůvodnění 4, 10, 17, 19, 20, 22 a 23, jakož i článků 45, 52, 53, 55 a 56 směrnice o DPH vyplývá, že aby nedocházelo k narušování hospodářské soutěže na vnitřním trhu s dodávkami zboží a poskytováním služeb v rámci Společenství ve prospěch osob povinných k dani, je třeba v co nejširším měřítku uplatnit zásadu země určení, to znamená, že ke zdanění musí docházet ve členském státě příjemce, jemuž se dodává nebo jemuž se poskytuje služba. Tento postup odpovídá též samotné povaze DPH jakožto všeobecné daně²⁶ ze spotřeby vybírané v zásadě na místě spotřeby.

64. Z *ratio legis* čl. 56 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH vyplývá, že aby bylo možné stanovit, zda je právní postavení „podobné“, je tedy třeba vědět, zda v okamžiku převodu představuje uplatnění zásady země určení problém, či nikoli. V případě práv zapsaných ve veřejném registru mohou být příjemce, jeho sídlo, a tedy i země určení, stanoveny snadno a s velkou právní jistotou. Tak je tomu i v případě povolenek na emise skleníkových plynů. V oblasti DPH s nimi tedy lze zacházet stejně.

24 — Viz čl. 3 písm. a) směrnice 2003/87.

25 — Viz body 29 a násl.

26 — Viz čl. 1 odst. 2 směrnice TVA.

65. Přestože povolenky na emise nemají stejný účel jako právo duševního vlastnictví (chránit lidskou tvůrčí činnost), zdá se mi, že srovnatelnost obou těchto kategorií pro analýzu článku 56 směrnice o DPH je prokázána.

66. V tomto ohledu je z pohledu daňového zacházení důležitá schopnost těchto práv vytvářet přidanou hodnotu. Tato podmínka je v projednávaném případě splněna, neboť při převodu povolenek nebo postupování patentu, nebo dokonce autorského práva vykonává jeho držitel své dispoziční právo protihodnotou za určitou cenu.

4. Judikatura Soudního dvora

67. Přestože čl. 56 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH ještě nebyl předmětem soudního výkladu, můžeme se inspirovat skutečností, že Soudní dvůr měl přesto příležitost vykládat jiné části téhož odstavce.

68. V rozsudku ze dne 16. září 1997, von Hoffmann (C-145/96, EU:C:1997:406), Soudní dvůr vykládal v rámci řízení o předběžné otázce obsah čl. 9 odst. 2 písm. e) šesté směrnice 77/388²⁷. Soudní dvůr tu analyzoval, zda služby rozhodčího spadají do působnosti pojmu „podobných plnění“ srovnatelných se službami poskytovanými advokáty nebo poradci.

69. Přestože generální advokát Fennelly navrhl Soudnímu dvoru široký výklad pojmu a vypíchl to, že není nezbytné uplatňovat zásadu výkladu založenou na identitě druhu, protože taková situace by nebyla v souladu se systematikou a předmětem šesté směrnice²⁸, Soudní dvůr se tímto výkladem neřídil.

70. Soudní dvůr ve svém rozsudku zdůraznil, že:

- zákonodárce Společenství necítil na profese, ale na služby, přičemž profese jsou v tomto ustanovení uvedeny pouze jako prostředek k definování kategorií služeb, kterými se ustanovení zabývá²⁹;
- spojení „další podobné služby“ neodkazuje na nějaký společný prvek různorodých činností uvedených v čl. 9 odst. 2 písm. e) třetí odrážce šesté směrnice 77/388, ale na služby, jež jsou ve vztahu ke každé z těchto činností, posuzované jednotlivě, analogické³⁰;
- službu je třeba považovat za analogickou ve vztahu k některé z činností uvedených v tomto článku, pokud obě dvě sledují též cíl³¹.

71. O jedenáct let později Soudní dvůr výše uvedenou judikaturu vyjasnil rozsudkem ze dne 6. listopadu 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609).

72. Jednalo se o výklad stejného ustanovení jako ve věci, která vedla k vydání rozsudku von Hoffmann (C-145/96, EU:C:1997:406). Nadace podle švédského práva provozovala jak hospodářské, tak jiné činnosti, a otázka, která vyvstávala, se týkala daňových důsledků některých poradenských služeb, které chtěla nadace využívat pouze pro ty své činnosti, které nespadaly do působnosti směrnice o DPH.

27 — Který odpovídá obsahu současného čl. 56 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH.

28 — Viz jeho stanovisko ve věci von Hoffmann (C-145/96, EU:C:1997:218, body 17 a 23).

29 — Viz rozsudek ze dne 16. září 1997, von Hoffmann (C-145/96, EU:C:1997:406, bod 15).

30 — Viz rozsudek ze dne 16. září 1997, von Hoffmann (C-145/96, EU:C:1997:406, bod 20).

31 — Viz rozsudek ze dne 16. září 1997, von Hoffmann (C-145/96, EU:C:1997:406, bod 21).

73. V bodě 24 svého rozsudku Soudní dvůr připomněl cíl pravidel, která určují místo poskytování služeb pro účely určení daňové příslušnosti, kterým je jednak předejít střetům pravomocí, které by mohly mít za následek dvojí zdanění, a jednak předejít neuložení daně. Pokračoval ve své argumentaci tím, že podal teleologický výklad předmětného ustanovení a zmínil, že čl. 9 odst. 2 písm. e)³² neupřesňuje, zda jeho použití podléhá podmínce, že osoba povinná k dani, které jsou poskytovány služby, využívá či nevyužívá těchto služeb v souvislosti se svou hospodářskou činností³³.

74. Dále uvedl, že takový výklad:

- je v souladu s cílem sledovaným příslušným článkem, kterým je zavést kolizní pravidlo, které slouží k předcházení rizikům dvojího zdanění a neuložení daně³⁴;
- je v souladu s účelem a s pravidly fungování režimu Společenství v oblasti DPH, jelikož zajišťuje, že konečný zákazník, jemuž jsou poskytovány služby, ponese konečné náklady DPH, která má být zaplacená³⁵;
- je rovněž v souladu se zásadou právní jistoty a umožňuje snížit zátěž kladenou na obchodníky uskutečňující svou činnost na celém vnitřním trhu a usnadnit volný pohyb služeb³⁶.

75. Tento extenzivní výklad byl Soudním dvorem potvrzen ve věci týkající se daňového osvobození operací souvisejících se správou cenných papírů pro účely. V bodě 54 rozsudku ze dne 19. července 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484), tak Soudní dvůr zdůraznil, že:

„Jelikož správa portfolia vykonávaná Deutsche Bank ve sporu v původním řízení je službou finanční povahy a *jelikož čl. 56, odst. 1 písm. e) směrnice [o DPH] nelze vykládat restriktivně* (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 26. září 1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, bod 21, jakož i ze dne 27. října 2005, Levob Verzekering a OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, bod 34 a citovaná judikatura), je třeba určit, že tato činnost coby finanční činnost spadá do působnosti čl. 56 odst. 1 písm. e) směrnice 2006/112 [o DPH].“ (kurziva provedena autorem tohoto stanoviska)

76. V tomto posledně jmenovaném rozsudku Levob Verzekeringen a OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649) se Soudní dvůr musel vyjádřit k místu poskytování služeb pro daňové účely u „služeb poradců, techniků, poradenských organizací, advokátů, účetních a dalších podobných služeb“ a uvedl, že příslušné ustanovení směrnice „se nedotýká takových povolání, jako jsou povolání advokátů, poradců, účetních nebo inženýrů, nýbrž poskytování služeb těmito profesionály a obdobných služeb“³⁷.

77. Tento teleologický výklad těchto ustanovení směrnice o DPH je mimo jiné v souladu s obecnou zásadou výkladu unijního práva tak, jak ji Soudní dvůr vyjádřil v rozsudku Cilfit a další³⁸. V tomto ohledu je třeba každé ustanovení práva Unie zasadit do jeho právního kontextu a vykládat ve světle všech ustanovení tohoto práva, jeho cílů a stavu jeho vývoje k datu, kdy má být dotčené ustanovení uplatněno.

32 — Nyní čl. 56 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH.

33 — Viz rozsudek ze dne 6. listopadu 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609, bod 28).

34 — Viz rozsudek ze dne 6. listopadu 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609, bod 30). V souladu s jasně ustálenou judikaturou Soudního dvora je cílem ustanovení určujících místo daňové příslušnosti v případech poskytování služeb jednak předejít střetům pravomocí, které by mohly mít za následek dvojí zdanění, a jednak předejít neuložení daně (rozsudek ze dne 30. dubna 2015, SMK, C-97/14, EU:C:2015:290).

35 — Viz rozsudek ze dne 8. listopadu 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609, bod 32).

36 — Viz rozsudek ze dne 8. listopadu 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609, bod 33).

37 — Rozsudek ze dne 27. října 2005, Levob Verzekeringen a OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649, bod 37).

38 — Rozsudek ze dne 6. října 1982, Cilfit a další (283/81, EU:C:1982:335, bod 20).

78. Přeneseme-li zásady, které z citované judikatury vyplývají, do projednávané věci, vedou k závěru, že povolenky na emise spadají do kategorie „podobn[ých] práv[omissis]“ uvedené v čl. 56 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH. Nejen že právo, které zakládají, je z hlediska svých vlastností srovnatelné s právy duševního vlastnictví, ale stejný výklad je slučitelný se zvláštním cílem článku 56, jímž je zamezit dvojímu zdanění a riziku nezdanění.

79. Vzhledem k tomu, že k užívání práv na vypouštění emisí založených povolenkami obvykle dochází v místě, kde ten, kdo povolenky nakoupil, vykonává svou ekonomickou činnost, že nabyvatel sám provozuje zařízení, ve vztahu ke kterému musí být povolenky na emise vyřazeny nebo tyto povolenky přeprodává, vede tedy použití čl. 56 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH z daňového hlediska k rozumnému řešení, neboť dotčené služby podléhají režimu DPH členského státu, na jehož území vykonávají svou ekonomickou činnost osoby, které povolenky nakoupily³⁹.

5. Co říci k praxi v členských státech?

80. Tato otázka si zaslouží analýzu nejen proto, že Spolková republika Německo v řízení před Soudním dvorem tvrdila, že všechny ostatní členské státy zaujaly stejný postoj jako ona, nýbrž i proto, že by mohla potvrdit moji analýzu, neexistuje-li v těchto státech jiný výklad, který by mohl lépe odpovídat účelu režimu DPH obecně a čl. 56 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH zvláště.

a) Postoj Poradního výboru pro DPH

81. Tento výbor, zřízený podle článku 398 směrnice o DPH, který se skládá ze zástupců členských států a Komise, dospěl ke stejnému závěru.

82. V souvislosti s návrhem Komise měl Poradní výbor pro DPH za to, že na povolenky na emise, které se řídí směrnicí 2003/87, se vztahuje čl. 9 odst. 2 písm. e) šesté směrnice. Obsah tohoto ustanovení z velké části odpovídá obsahu čl. 56 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH.

83. Dne 14. října 2004 vydal následující pokyny:

„Delegace *jednomyslně* uznávají, že převody povolenek na emise skleníkových plynů uvedené v článku 12 směrnice 2003/87/ES [...], které za úplatu provádí osoba povinná k dani, představují poskytnutí služeb podléhajících DPH, na něž se vztahuje čl. 9 odst. 2 písm. e) směrnice 77/388/EHS. Na tyto převody povolenek se nepoužije žádné z osvobození uvedených v článku 13 směrnice 77/388/EHS.“

b) Praxe členských států

84. Ve velké většině členských států (21 z 25⁴⁰ zkoumaných právních řádů) se na povolenky na emise skleníkových plynů uplatňuje vnitrostátní ustanovení odpovídající čl. 56 odst. 1 směrnice o DPH. Toto zjištění se zakládá na vnitrostátních aktech, které se přizpůsobují pokynům vydanými Poradním výborem pro DPH v roce 2004⁴¹.

39 — V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. května 2005, RAL (Channel Islands) a další (C-452/03, EU:C:2005:289, bod 33).

40 — Německý systém zjevně nebyl analyzován. Chyběly mi údaje pro přezkum právního systému Portugalska a Chorvatská republika v roce 2009 ještě nebyla členem Evropské unie.

41 — Viz seznam pokynů, na nichž se shodl Poradní výbor pro DPH na následujících internetových stránkách: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/guidelines-vat-committee-meetings_fr.pdf.

85. V tomto rámci je třeba uvést, že ve dvou členských státech (Estonsko, Slovensko) byly převody povolenek na emise skleníkových plynů výslovně upraveny jako samostatný bod ve vnitrostátním zákonu, jímž se transponuje čl. 56 odst. 1 směrnice o DPH.

86. V řadě dalších členských států (Belgie, Bulharsko, Česká republika, Irsko, Francie⁴², Litva, Maďarsko, Rakousko, Slovinsko, Finsko⁴³, Švédsko, Spojené království) vydaly příslušné správní orgány vyhlášky, oběžníky nebo doporučení, aby byly převody uvedených povolenek považovány za operace, na něž se vztahuje vnitrostátní ustanovení odpovídající čl. 56 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH.

87. Ve třech dalších členských státech (Španělsko, Itálie⁴⁴, Polsko) vyplývá ze správních postupů ve formě individuálních rozhodnutí finančních správy, že převody povolenek na emise skleníkových plynů byly považovány za transakce, u nichž se místo poskytnutí nachází na místě, kde je usazen příjemce.

88. Konečně v dalších čtyřech členských státech odrážejí přípravné práce (Dánsko, Lucembursko, Nizozemsko) nebo korespondence mezi ministerstvy (Lotyšsko) podobné stanovisko.

89. V tomto ohledu je důležité zdůraznit, že zatímco v některých právních rádech jsou převody povolenek výslovně zařazeny do kategorie „podobn[ých] práv[omissis]“ (Finsko, Itálie, Nizozemsko, Slovinsko, Švédsko), jsou jiné členské státy, ve kterých byly uvedené převody povolenek na emise skleníkových plynů kvalifikovány prostě tak, že se na ně vztahují vnitrostátní ustanovení odpovídající čl. 56 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH, aniž je upřesněna konkrétní kategorie, do níž byly uvedené povolenky zařazeny (Belgie, Bulharsko, Česká republika, Dánsko, Německo, Irsko, Španělsko, Francie, Itálie, Lotyšsko, Lucembursko, Maďarsko, Rakousko, Polsko, Spojené království), popřípadě je stanovena zvláštní kategorie „převod povolenek na emise skleníkových plynů“ (Estonsko, Slovensko), která se odlišuje od kategorií výslovně uvedených v uvedeném čl. 56 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH.

90. Dále je třeba poznamenat, že judikatura týkající se otázky stanovení místa zdanění převodů povolenek na emise skleníkových plynů před rokem 2010 se v různých členských státech jeví jako nepočetná.

91. Pokud jde o ostatní právní řády (Řecko, Kypr, Malta, Rumunsko), nebylo možné zjistit, zda nebo jak jsou převody povolenek na emise skleníkových plynů kategorizovány pro účely DPH, a tedy, kde se nachází místo poskytnutí služeb u uvedených převodů.

92. Ze všeho, co bylo uvedeno výše, vyplývá, že pojem „podobné právo“ uvedený v čl. 56 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že zahrnuje i povolenky na emise skleníkových plynů.

42 — Poznamenejme, že ve Francii, kde má svůj původ žádost o pokyny Poradního výboru pro DPH týkající se povolenek na emise skleníkových plynů z hlediska DPH, bylo v červnu 2009 rozhodnuto o dočasném osvobození převodů uvedených povolenek od DPH jakožto operací s cennými papíry.

43 — Finská nauka konstatuje, že nebylo jasné, zda všechny členské státy zaujaly toto stanovisko, a v Belgii se spíše hovořilo o „konsensu“.

44 — Je třeba upřesnit, že postup před italskou daňovou správou se týkal nabyvatele povolenek na emise skleníkových plynů usazeného ve Švýcarsku.

V – Závěry

93. Z těchto důvodů a s připomenutím, že se již stalo obecným pravidlem, že místo poskytnutí služby se nachází tam, kde je usazen příjemce, navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžnou otázku položenou Bundesgerichtshof (Spolkovým soudním dvorem, Německo) takto:

„Pojem ‚podobné právo‘ uvedený v čl. 56 odst. 1 písm. a) směrnice 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že zahrnuje i povolenky, tak jak jsou definovány v čl. 3 písm. a) směrnice 2003/87/ES ze dne 13. října 2003 o vytvoření systému pro obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů ve Společenství a o změně směrnice Rady 96/61/ES.“