

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

MELCHIOR WATHELET

prezentate la 7 septembrie 2016(1)

Cauza C-453/15

A,

B

[cerere de decizie preliminară formulată de Bundesgerichtshof (Curtea Federală de Justiție, Germania)]

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Articolul 56 – Locul de prestare a serviciilor – Noțiunea «alte drepturi similare» – Transfer de cote de emisie de gaze cu efect de seră”

1. În prezenta cauză, care privește vânzarea „unui drept de a polua”, nu rezistăm tentației de a cita această reflecție a domnului Le Bars(2): „[c]u legislația internațională și comunitară, aerul și «patologia» sa, mai exact poluarea, se regăsesc la frontierele domeniului comercial. Un astfel de demers poate părea imoral, în măsura în care noțiunea de drept este asociată în mod tradițional unor conținuturi pozitive, ceea ce nu este cazul poluării. În plus, ideea că agenții privați ar putea câștiga bani din poluare, exercitând o funcție de intermediari financiari ai cotelor de emisie, pare inadmisibil?”.

2. Acesta nu este, în mod evident, obiectul prezentei trimiteri preliminare a Bundesgerichtshof (Curtea Federală de Justiție, Germania), primită de grefa Curții la 24 august 2015, care, în ceea ce privește cotele de emisie de gaze cu efect de seră, solicită Curții să se pronunțe cu privire la interpretarea articolului 56 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2006/112/CE(3). Trimiterea menționată a fost decisă în cadrul unei proceduri penale inițiate în Germania împotriva lui A și a lui B pentru complicitate la evaziune fiscală.

3. Pe scurt, se ridică problema dacă o cotă de emisie de gaze cu efect de seră în sensul articolului 3 litera (a) din Directiva 2003/87/CE(4) – care autorizează emisia unei tone de dioxid de carbon echivalent pe parcursul unei perioade specificate – reprezintă un „alt drept similar” în sensul articolului 56 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA.

I – Cadrul juridic

A – Dreptul Uniunii

4. Articolul 56 alineatul (1) din Directiva TVA prevede:

„(1) Locul prestării următoarelor servicii unor clienți stabiliți în afara Comunității sau unor

persoane impozabile stabilite în Comunitate, dar într-o țară diferită de cea a prestatorului este locul unde clientul și-a stabilit sediul activității sale economice sau locul unde are un sediu comercial fix pentru care este prestat serviciul sau, în absența unui astfel de loc, locul unde își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită:

(a) transferurile și cesiunile de drepturi de autor, brevete, licențe, mărci și alte drepturi similare; [...]"

5. Articolul 3 litera (a) din Directiva 2003/87 prevede:

„În sensul prezentei directive, se aplică următoarele definiții:

(a) «cot» înseamnă orice cot pentru emiterea unei tone de dioxid de carbon echivalent pe parcursul unei perioade specificate, care este valabil numai în sensul respectării cerințelor din prezenta directivă și care este transferabilă în conformitate cu dispozițiile din prezenta directivă; [...]"

B – Dreptul german

6. Potrivit articolului 3a din Umsatzsteuergesetz (Legea privind taxa pe valoarea adăugată, denumită în continuare „UStG”), intitulat „Locul prestării celorlalte servicii”, în versiunea aplicabilă faptelor din litigiul principal:

„1. Sub rezerva articolelor 3b și 3f, celelalte servicii sunt prestate în locul în care își desfășoară activitatea întreprinzătorul. În cazul în care prestarea este efectuată de la un sediu comercial fix, acesta din urmă constituie locul prestării.

[...]

3. În cazul în care clientul uneia dintre celelalte prestări menționate la alineatul 4 este o întreprindere, prin derogare de la alineatul 1, prestarea este considerată a fi furnizată la locul în care clientul își desfășoară activitatea. Totuși, în cazul în care prestarea este furnizată la sediul comercial fix al unei întreprinderi, acesta din urmă este locul determinant. În cazul în care clientul uneia dintre celelalte prestări menționate la alineatul 4 nu este o întreprindere și are domiciliul sau sediul pe teritoriul unei țări terțe, prestarea este considerată a fi furnizată la domiciliul sau la sediul acestuia.

4. În sensul alineatului 3, prin «celelalte prestări» se înțelege:

1. cesiunea, transferul și punerea în aplicare a brevetelor, a drepturilor de autor, a drepturilor conferite de mărci și a altor drepturi similare;

[...]"

II – Litigiul principal și întrebarea preliminară

7. A și B, care lucrează pentru o mare societate de consultanță fiscală, au fost condamnați de Landgericht Hamburg (Tribunalul Regional din Hamburg, Germania) la plata unor amenzi pentru complicitate la evaziune fiscală în cadrul unei cauze privind un sistem de fraudă în domeniul taxei pe valoarea adăugată (TVA) pus în aplicare de un alt inculpat, G, între lunile aprilie 2009 și martie 2010, și care avea ca obiect sustragerea de la plata taxei respective aferente comercializării cotelor de emisie de gaze cu efect de seră.

8. În acest sistem de fraudă erau implicate mai multe societăți. O societate E, cu sediul în Germania și controlată în fapt de G, a achiziționat din străinătate cote de emisie de gaze cu efect de seră scutite de TVA și le-a revândut unei societăți I, cu sediul în Luxemburg, controlată de asemenea de G. Aceasta din urmă a emis facturi către societatea E sub forma unor note de credit, menționând TVA-ul aplicabil în Germania, și a revândut cotele unei societăți C, cu sediul în Germania, notele de credit emise pentru această tranzacție menționând de asemenea TVA-ul aplicabil în Germania.

9. În declarațiile provizorii de TVA aferente trimestrelor doi, trei și patru ale anului 2009, societatea E a declarat veniturile din vânzarea cotelor către societatea I, procedând, pe baza unor facturi false emise de presupuși furnizori interni, la deducerea TVA-ului plătit în amonte. Pentru lunile ianuarie și martie 2010, aceasta nu a depus declarații provizorii. Societatea E a eludat astfel plata unei sume totale de 11 484 179,12 euro. La rândul său, societatea I a declarat, pentru perioadele aferente lunilor aprilie-iulie 2009, septembrie-ianuarie 2010 și martie 2010, serviciile prestate societății C drept operațiuni supuse TVA-ului și a dedus în mod nejustificat TVA-ul care figura pe notele de credit emise în favoarea societății E drept TVA plătit în amonte, eludând astfel plata sumei de 10 667 491,10 euro.

10. A și B au desfășurat, începând de la sfârșitul lunii mai 2009, o activitate de consultanță fiscală în beneficiul societății I și au fost însărcinați de G să întocmească o scurtă expertiză cu privire la situația acestei societăți în ceea ce privește TVA-ul. În cadrul expertizei, aceștia au indicat că societatea I putea să menționeze TVA-ul aplicabil în Germania și să îl deducă drept taxă plătită în amonte numai dacă deținea un sediu în Germania în care să desfășoare activități aferente și că facturile emise anterior constituirii unui sediu în Germania trebuiau corectate.

11. Pe baza unui contract antedatată având ca obiect închirierea de spații pentru birouri în Germania începând cu 1 aprilie 2009, A și B, care nu cunoșteau rolul societății I în cadrul sistemului de fraudă fiscală, au întocmit, în numele acesteia, declarații provizorii rectificative de TVA aferente lunilor aprilie și mai 2009, pe care le-au depus la 12 august 2009 la administrația fiscală. Aceștia au inclus în declarațiile respective TVA-ul menționat în notele de credit emise în favoarea societății E ca TVA plătit în amonte, în cuantum de 147 519,80 euro pentru luna aprilie 2009 și de 1 146 788,70 euro pentru luna mai 2009, deși considerau că este „foarte probabil” ca societatea I să nu fi deținut un sediu în Germania.

12. Sesizat cu recursurile formulate de A și B, precum și de Ministerul Public împotriva hotărârii pronunțate de Landgericht Hamburg (Tribunalul Regional din Hamburg), Bundesgerichtshof (Curtea Federală de Justiție) arată că aspectul dacă inculpații sunt vinovați de complicitate la evaziune fiscală potrivit dreptului penal german depinde de aspectul dacă aceștia au depus în mod intenționat la administrația fiscală declarații provizorii de TVA inexacte, prin care să a dedus în mod nejustificat TVA-ul plătit în amonte pe baza unor note de credit referitoare la servicii prestate de societatea E. Din moment ce A și B nu aveau cunoștințe de implicarea societăților E și I în sistemul de fraudă în domeniul TVA-ului pus în aplicare de G, situația s-ar prezenta astfel, precizează în continuare instanța de trimitere, numai dacă nicio deducere a TVA-ului plătit în amonte nu putea fi făcută pe baza notelor de credit emise pentru societatea E, întrucât în aceste note de credit nu putea fi menționat TVA-ul. Cu toate acestea, instanța de trimitere precizează

c?, în cazul facturilor emise pentru societatea I, cu sediul în Luxemburg, respectivul aspect s?ar confirma numai dac? locul prest?rii care consta în transferul de cote de emisie nu s?ar afla în Germania. O men?ionare a TVA?ului de c?tre societatea E în raport cu societatea I nu ar fi îns? nelegal? decât dac?, potrivit articolului 56 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA, locul prest?rii serviciilor s?ar afla nu la prestatorul serviciilor, societatea E, ci la client, societatea I, astfel încât presta?ia nu ar fi imposibil? în Germania.

13. Bundesgerichtshof (Curtea Federal? de Justi?ie) arat? c? aceast? din urm? condi?ie presupune ca, în anul 2009, locul prest?rii pentru transferul cotelor de emisie de gaze cu efect de ser? s? fi fost, în sensul articolului 3a alineatul 4 din UStG, în versiunea aplicabil? faptelor din litigiul principal, care se întemeiaz? pe articolul 56 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA, locul în care clientul ?i?a stabilit sediul activit??ii economice sau unde avea un sediu comercial fix, aspect care ridic? problema dac? comercializarea unor astfel de cote reprezint? un „alt drept similar” în sensul acestor dispozi?ii.

14. Instan?a de trimitere consider?, în aceast? privin?, c? interpretarea no?iunii „alte drepturi similare” în sensul articolului 56 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA nu este evident? într-o m?sur? care s? nu lase loc niciunei îndoieli rezonabile. Aceasta este totu?i înclinat? s? considere c? respectivele cote de emisie sunt „similare” în sensul acestei dispozi?ii, termenul „similar” însemnând „care prezint? anumite caracteristici identice” sau „care este comparabil”, în m?sură în care drepturile prev?zute la aceast? dispozi?ie se caracterizeaz? prin faptul c? legiuitorul confer? titularului un drept absolut, îi atribuie competen?a exclusiv? de a?l utiliza ?i de a?l valorifica, cu excluderea altor persoane. În acest sens, cotele de emisie ar fi comparabile cu drepturile de proprietate intelectual?.

15. În aceste condi?ii, Bundesgerichtshof (Curtea Federal? de Justi?ie) a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarea întrebare preliminar?:

„Articolul 56 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul c? cota definit? la articolul 3 litera (a) din Directiva 2003/87, care autorizeaz? emisia unei tone de dioxid de carbon echivalent într-o perioad? specificat?, reprezint? un «alt drept similar» în sensul [articolului 56 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA]?”

III – Procedura în fa?a Cur?ii

16. Au depus observa?ii A, B, Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof (procurorul general al Republicii Federale de pe lâng? Curtea Federal? de Justi?ie, Germania), guvernele german ?i elen, precum ?i Comisia European?. Toate p?r?ile, cu excep?ia guvernului elen, au fost ascultate în ?edin?a din 13 iulie 2016.

IV – Analiz?

A – Sinteza observa?iilor p?r?ilor

17. A ?i B apreciaz? c? trebuie s? se r?spund? la întrebarea adresat? în sensul c? o „cot? de emisie” definit? la articolul 3 litera (a) din Directiva 2003/87 nu reprezint? un „drept similar” în sensul articolului 56 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA.

18. A precizeaz? c? acest din urm? articol men?ioneaz? cinci drepturi din domeniul propriet??ii intelectuale ?i completeaz? aceast? enumerare prin no?iunea „atotcuprinz?toare” de „drepturi similare”. În timp ce, potrivit Bundesgerichtshof (Curtea Federal? de Justi?ie), termenul utilizat în versiunea în limba german? („ähnlich”) înseamn? c? celelalte drepturi trebuie s? fie drepturi care prezint? anumite caracteristici identice sau „care sunt comparabile” cu drepturile men?ionate în

mod expres, A susține că reiese totuși din alte versiuni lingvistice ale Directivei TVA că, mai degrabă decât o simplă comparabilitate, trebuie să existe o legătură strânsă între drepturile menționate în mod expres la articolul 56 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA și drepturile care intră sub incidența noțiunii „drepturi similare”. Prin urmare, ar trebui ridicată mai întâi problema caracteristicilor esențiale ale drepturilor menționate în mod expres. O cotă de emisie ar trebui să prezinte de asemenea aceste caracteristici pentru a intra sub incidența noțiunii „drepturi similare”.

19. În opinia lui A, este îndoielnic că noțiunea „drept absolut” din dreptul german, la care face referire instanța de trimitere, este relevantă. În plus, o cotă nu ar fi un drept absolut, ci ar conferi titularului său doar un „drept de tolerare” („Duldungsanspruch”) care poate fi invocat față de stat. Acest drept de tolerare ar fi comparabil, în definitiv, cu o creanță de drept privat, chiar dacă este consemnat într-un registru public.

20. Termenii „cession” [transfer] și „concession” [cesiune] utilizați în versiunea în limba franceză și echivalentele lor în alte versiuni lingvistice ar constitui un element determinant, indicând că este vorba despre acordarea unui drept în vederea utilizării acestuia, toate drepturile menționate în mod expres fiind întemeiate pe o prestație intelectuală proprie. O cotă de emisie ar fi, așadar, un intrus în raport cu drepturile de proprietate intelectuală, care se caracterizează prin faptul că titularul poate ceda după cum consideră de cuviință unei alte persoane o idee care îi aparține din punct de vedere juridic în vederea utilizării acesteia, fără a și pierde dreptul inițial și fără a trebui să îl transfere celui care îl poate utiliza.

21. Această interpretare ar fi confirmată de geneza articolului 56 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA, care își are originea în textul articolului 9 alineatul (2) litera (e) din Așezarea directivă 77/388/CEE(5), care menționa transferurile de brevete, de mărci de comerț și de alte drepturi similare, precum și cesiunile de licențe referitoare la aceste drepturi. Ar rezulta de aici că „drepturile similare” trebuie de asemenea să poată face obiectul acordării unei licențe, ceea ce nu este valabil în cazul unei cote de CO₂.

22. În plus, o interpretare a Directivei TVA care să depășească modul său de redactare nu ar fi necesară. Ar însemna astfel să se aplice în mod general principiul rezonanței de destinație în privința comercializării de servicii între întreprinderi, în timp ce acesta a devenit normă generală numai ulterior faptelor din litigiul principal, în urma modificării directivei menționate prin Directiva 2008/8/CE(6).

23. Bădaugă că rezultatul interpretării Directivei TVA solicitate în prezenta cauză trebuie să fie considerat în contextul consecințelor care implică o răspundere penală, ceea ce presupune să se țină seama de principiile aplicabile în acest domeniu și în special de principiul securității juridice, al legalității infracțiunilor și pedepselor, al preciziei, al interdicției aplicării prin analogie în dreptul penal și al omogenității. În ceea ce privește principiul preciziei, ar fi problematic ca răspunderea penală să depindă de noțiunea foarte largă „drept similar”. Prin urmare, ar fi posibil doar o interpretare a acestei noțiuni care să oblige la stabilirea unei legături intrinseci între „dreptul similar” și celelalte drepturi menționate de dispoziția în discuție și care să depășească simpla asemănare.

24. În schimb, procurorul general al Republicii Federale de pe lângă Curtea Federală de Justiție, guvernele germane și elen, precum și Comisia consideră că articolul 56 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că cota definită la articolul 3 litera (a) din Directiva 2003/87 reprezintă un „alt drept similar”.

25. Procurorul general al Republicii Federale de pe lângă Curtea Federală de Justiție arată că lista drepturilor menționate la articolul 56 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA nu este omogenă și că aceste drepturi sunt supuse unor reglementări diferite.

26. În ceea ce privește stabilirea locului de prestare a serviciilor, elementul determinant ar fi faptul că aceste drepturi conferă clientului o posibilitate de utilizare economică care depășește simpla valorificare a dreptului ca atare. Locul de prestare a serviciilor ar trebui, așadar, să fie locul în care clientul este stabilit în cazul în care costul prestării serviciilor între persoane impozabile intră în prețului bunului. Prin urmare, în vederea stabilirii locului de prestare a serviciilor, caracteristicile determinante ale drepturilor menționate la acest articol ar fi că acestea conferă titularului lor drepturi de utilizare pozitive, care îi aduc beneficii economice pentru a continua să creeze valoare adăugată, fie prin faptul că le utilizează el însuși, fie pentru că le vinde și le transferă terților. Or, o cotă de emisie de gaze cu efect de seră ar prezenta aceste caracteristici predominante.

27. Guvernul german arată, mai întâi, că transferul cotelor de emisie de gaze cu efect de seră constituie o prestare de servicii în sensul articolului 24 alineatul (1) din Directiva TVA și că obiectul transferului este dreptul de emisie conferit de cotă. Acesta observă, în continuare, că impozitarea drepturilor menționate la articolul 56 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA are loc, prin derogare de la așadar numitul principiu al originii (care rezultă de la articolul 43 din Directiva TVA, în vigoare până la 31 decembrie 2009), în statul clientului în cazul în care acesta este stabilit într-o țară terță sau dacă este vorba despre o persoană impozabilă stabilită într-un alt stat membru decât cel al prestatorului.

28. În sfârșit, potrivit acestui guvern, pentru ca un drept să fie „similar”, trebuie să se stabilească dacă este comparabil cu drepturile menționate la articolul 56 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA și dacă prezintă aceleași caracteristici precum aceste drepturi. Nu ar fi necesar ca dreptul respectiv să fie identic cu acestea și, în consecință, un „drept similar” nu ar exista exclusiv în domeniul proprietății intelectuale. Observând că enumerarea cuprinsă la acest articol conține numai drepturi protejate, care se caracterizează prin faptul că legiuitorul conferă titularului un drept absolut în sensul că acesta are competența exclusivă de a-l utiliza și de a-l valorifica, guvernul respectiv apreciază că cotele de emisie de gaze cu efect de seră pot fi considerate similare.

29. Astfel, numai titularul cotei ar fi autorizat să emită o tonă de dioxid de carbon echivalent pe parcursul unei perioade specificate. Exclusivitatea dreptului de exploatare ar decurge dintr-o atribuire care figurează în registrul de comercializare a cotelor de emisie, iar titularul contului ar avea posibilitatea să dispună de cota menționată fie prin utilizarea acesteia pentru a-și îndeplini obligațiile de restituire, fie prin vânzarea și prin transferul acesteia către un alt titular de cont.

30. Guvernul german adaugă că finalitatea articolului 56 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA pledează în favoarea aplicării sale la cotele de emisie de gaze cu efect de seră, dat fiind că utilizarea drepturilor de emisie conferite de cote are loc în mod obișnuit acolo unde își desfășoară activitatea economică cumpărătorul acestora.

31. Republica Elenă consideră că reiese din modul de redactare a articolului 56 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA că enumerarea cuprinsă în acesta nu este exhaustivă. Drepturile privind active necorporale care sunt menționate la articolul respectiv ar avea drept caracteristic principal faptul că oferă titularului lor puterea exclusivă de a utiliza și de a valorifica aceste drepturi, cu excluderea altor persoane. Prin urmare, „alte drepturi similare” ar putea fi considerate fie drepturi care conferă titularului lor o astfel de competență absolută, fie drepturi a căror utilizare exclusivă este garantată de drepturi de creanță sau de alte drepturi.

32. Ar face parte din această categorie, ca urmare a naturii și a caracteristicilor sale, cota care autorizează emisia unei tone de dioxid de carbon echivalent pe parcursul unei perioade specificate. Astfel, dat fiind că titularul dreptului prevăzut la articolul 3 litera (a) din Directiva 2003/87 figurează în registrul de comercializare a cotelor de emisie prevăzut la articolul 19 din această directivă, poziția titularului și dreptul său exclusiv de utilizare ar fi pe deplin garantate. Ar fi decisiv de asemenea faptul că oricine încalcă dispozițiile dreptului național adoptate în temeiul acestei directive riscă să fie sancționat. Puterea recunoscută titularului unui astfel de drept ar fi, prin urmare, asemănătoare puterii corespunzătoare pe care o are titularul unui drept necorporal prevăzute în mod expres la articolul 56 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA.

33. Potrivit Comisiei, comercializarea cotelor de emisie de gaze cu efect de seră constituie o prestare de servicii în sensul articolului 24 alineatul (1) din Directiva TVA.

34. La prima vedere, observă Comisia, nu este evident că noțiunea „alte drepturi similare” include cotele de emisie, întrucât situațiile juridice prevăzute în mod expres la articolul 56 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA privesc protecția proprietății intelectuale, în timp ce cotele reprezintă o autorizare din partea statului sau a autorităților de a emite gaze cu efect de seră. Totuși, s-ar putea constata elemente de similitudine importante între proprietatea intelectuală și aceste cote.

35. Aspectul dacă un anumit drept prezintă o similitudine cu drepturile menționate la articolul 56 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA ar necesita mai întâi un răspuns în raport cu spiritul și cu finalitatea acestei dispoziții.

B – Analiză

1. Observații introductive

36. Înainte de toate, dorim să precizăm că răspunsul Curții trebuie să privească numai interpretarea Directivei TVA, iar nu consecințele pe care le poate avea aceasta pe plan penal în procedura principală, aspect care este de competență exclusivă a instanței de trimitere, care nu solicită Curții să se pronunțe cu privire la acest subiect. Prezentele concluzii vor fi adaptate acestei constatări.

37. Bundesgerichtshof (Curtea Federală de Justiție) solicită lămuriri cu privire la aspectul dacă articolul 56 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că cota definită la articolul 3 litera (a) din Directiva 2003/87, care autorizează emisia unei tone de dioxid de carbon echivalent pe parcursul unei perioade specificate, reprezintă un „alt drept similar” în sensul acestei prevederi.

38. Mai întâi, nu s-a solicitat încă Curții să se pronunțe cu privire la interpretarea noțiunii respective în sensul articolului 56 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA.

39. În continuare, de la 1 ianuarie 2010, norma generală este aceea că locul de prestare a unui serviciu este locul în care are sediul clientul, în timp ce normele în vigoare aplicabile în speță prevedeau principiul sursei de origine.

40. Această nouă normă, care consacră principiul sursei de destinație, este prevăzută în prezent la articolul 44 din Directiva TVA, modificată prin Directiva 2008/8. În plus, prin Directiva 2010/23/UE, care a intrat în vigoare la 9 aprilie 2010(7), legiuitorul Uniunii a indicat că pornea de la principiul potrivit căruia transferul cotelor de emisie în sensul Directivei 2003/87 trebuie impozitat în statul membru în care se află sediul cumpărătorului (țara de destinație). Prin această

directiv?, legiuitorul Uniunii a introdus în Directiva TVA un nou articol 199a, care prevede în mod expres c? statele membre pot prevedea ca persoana obligat? la plata TVA?ului s? fie persoana impozabil? beneficiar? a unui transfer de cote de emisie de gaze cu efect de ser?, pentru a limita posibilit??ile de fraud? de tip carusel în domeniul TVA?ului. Aceast? dispozi?ie, care limita posibilitatea men?ionat? la o perioad? care se încheia la 30 iunie 2015, a fost prelungit? pân? la 31 decembrie 2018 prin Directiva 2013/43/UE(8).

41. Prin urmare, se ridic? problema dac?, anterior acestor modific?ri ?i în plus fa?? de formularea articolului 56 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA, reie?ea deja din *ratio legis* a acesteia sau din alte dispozi?ii sau chiar din alte elemente c? cotele de emisie de gaze cu efect de ser? trebuiau s? fie considerate, având în vedere caracteristicile lor, ca făcând parte din categoria „drepturilor similare” în sensul acestei dispozi?ii.

2. Care este natura juridic? a cotelor de emisie de gaze cu efect de ser??

42. În conformitate cu articolul 3 litera (a) din Directiva 2003/87, o cot? de emisie de gaze cu efect de ser? autorizeaz? emiterea unei tone de dioxid de carbon echivalent pe parcursul unei perioade specificate.

43. Trebuie observat c? ter?ii care nu dispun de o astfel de cot? nu au acest drept. Prin urmare, valoarea sa economic? nu este neglijabil?, întrucât numai persoanele care de?in autoriza?iile corespunzătoare cotelor pot exercita activit??ile men?ionate în anexa I la Directiva 2003/87. Prin urmare, cota reprezint? o condi?ie pentru ca întreprinderea s? poat? continua s? creeze valoare ad?ugat?. Dreptul de a emite dioxid de carbon echivalent care decurge din aceasta poate s? fie, în plus, transferat ?i negociat în mod liber în cadrul procedurii prev?zute în acest scop.

44. Transferul cotelor de emisie de gaze cu efect de ser? constituie o prestare de servicii în sensul articolului 24 alineatul (1) din Directiva TVA (opera?iunea avut? în vedere în spe?? const? în „cesiunea de bunuri necorporale”(9), mai exact posibilitatea de a emite o anumit? cantitate de CO₂ pe parcursul unei perioade date, posibilitate care este reprezentat? de un titlu).

45. Astfel cum a subliniat guvernul german, obiectul transferului este, a?adar, dreptul de emisie conferit de cot?.

46. Totu?i, Directiva 2003/87 nu ofer? indicii cu privire la natura juridic? a acestor cote(10). În plus, astfel cum am ar?tat mai sus, pân? în prezent, nu s?a solicitat Cur?ii s? se pronun?e cu privire la acest aspect.

47. Astfel, în ceea ce prive?te Directiva 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” ?i „it is also discussed if emission allowances may be defined as intangible goods instead of concessions”(11).

48. De altfel, „[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” ?i „[w]ith regard to the tax regime applicable to emission allowances, currently there are no authoritative accounting pronouncements in either International Financial Reporting Standards (IFRS) or United States Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP) that specifically address accounting for emissions trading

schemes. Both the International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) and the Emerging Issues Task Force (EITF) have considered accounting for emissions trading schemes, but in practice no guidance has been implemented”(12).

49. Doctrina a dat diferite interpretări naturii juridice a cotelor de emisie de gaze cu efect de seră(13). De exemplu, potrivit legiuitorului francez, cotele de emisie sunt bunuri mobile materializate exclusiv printr-o înscrisere în contul de bilanț al emitorului(14). În Belgia, nu există o definiție legală a naturii juridice a cotelor, însă acestea sunt considerate bunuri mobile necorporale(15). Doctrina belgiană a considerat(16) uneori cotele ca fiind instrumente financiare, întrucât există pentru produsele financiare derivate o piață secundară întemeiată pe cote.

50. În opinia noastră, cotele de emisie de gaze cu efect de seră trebuie să fie considerate bunuri mobile necorporale căror le este atașat un drept de proprietate reglementat.

51. Caracteristicile acestui drept de proprietate sunt în special următoarele: i) este vorba despre un drept evaluabil în bani (prețul cotelor transferabile poate fluctua în funcție de oferta și de cererea de pe piață); ii) *usus* (este un drept care poate fi utilizat, întrucât permite titularului să desfășoare o activitate industrială); iii) *abusus* (este un drept care poate fi transferat pe cale contractuală unui alt titular). În plus, este un drept supus înscrierii într-un registru public (Directiva 2003/87 impune această obligație statelor membre și titularilor dreptului pentru a asigura opozabilitatea față de terți, precum și coerența sistemului de cote). În sfârșit, este vorba despre un drept limitat în timp(17) (întrucât toate cotele ajung să dispară, fie prin compensare cu emisiile reale, fie printr-o cerere de anulare formulată de titularul acestora).

3. Comparabilitatea cotelor de emisie cu drepturile de proprietate intelectuală

52. În ceea ce privește locul de prestare a serviciilor, trebuie să se recurgă cu prioritate la dispozițiile specifice ale articolelor 44 și următoarele (titlul V capitolul 3 secțiunea 2) din Directiva TVA. Numai în cazul în care aceste dispoziții nu se aplică, locul de prestare a serviciilor trebuie considerat, în conformitate cu articolul 43 din Directiva TVA, sediul activității economice a prestatorului (în speță, ar fi vorba despre sediul societății „E” din Germania).

53. Astfel cum arată Bundesgerichtshof (Curtea Federală de Justiție), în ceea ce privește transferul drepturilor, trebuie să se aplice articolul 56 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA. Potrivit acestui articol, în speță, locul de prestare a serviciilor ar fi, în principiu, sediul activității economice a clientului, și anume societatea I, în Luxemburg, în prezenta cauză.

54. Considerăm (precum Comisia) că prima condiție prevăzută de această dispoziție, potrivit căreia trebuie să fie vorba despre prestări de servicii în favoarea unor persoane impozabile stabilite într-un alt stat membru decât cel al prestatorului, este în mod incontestabil îndeplinită, întrucât prestatorul are sediul în Germania, iar clientul în Luxemburg. Aceeași este situația în ceea ce privește a doua condiție, și anume aceea potrivit căreia prestarea de servicii constă în „transferurile și cesiunile” anumitor drepturi. În această privință, trebuie respins argumentul prezentat de A în instanță, potrivit căruia drepturile menționate la articolul 56 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA, precum și „celelalte drepturi similare” ar trebui să poată face atât obiectul transferurilor, cât și al cesiunilor, ceea ce nu este cazul cotelor de emisie care nu pot fi cedate. Astfel, articolul 56 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA are în vedere două ipoteze care nu sunt, în consecință, cumulative. De altfel, după cum a arătat procurorul general al Republicii Federale de pe lângă Curtea Federală de Justiție, în Germania și în Austria, dreptul de autor nu poate fi cedat (fiind posibil doar acordarea unei licențe).

55. Ajungem astfel la cea de a treia condiție, care impune ca cotele în sensul articolului 3 litera (a) din Directiva 2003/87 să constituie „alte drepturi similare” *„drepturi[lor] de autor, brevete[lor], licențe[lor], mărci[lor] de comerț*

”. Termenul „similare” este important aici, întrucât, potrivit tezei susținute de A, aceste drepturi ar trebui să fie „identice”, ceea ce nu este, în mod evident, cerința prevăzută la articolul 56 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA.

56. Reiese din trimiterea preliminară că Bundesgerichtshof (Curtea Federală de Justiție) are tendința de a considera că această condiție este de asemenea îndeplinită și arătăm că toate părțile la procedura în fața Curții (cu excepția lui A și B) împărtășesc această teză.

57. Potrivit Bundesgerichtshof (Curtea Federală de Justiție), punctul de vedere potrivit căruia titlul care materializează o cotă de emisie constituie un „alt drept similar” în sensul articolului 3a alineatul 4 punctul 1 din UstG și, prin urmare, și în sensul articolului 56 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA corespunde în primul rând opiniei, unanim până în acest moment în Germania, a doctrinei(18), a administrației fiscale(19) și a jurisprudenței(20).

58. Împărtășim acest punct de vedere, pe care îl considerăm conform economiei și finalității articolului 56 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA, chiar dacă operațiunile juridice menționate în mod expres la articolul 56 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA privesc protecția proprietății intelectuale și industriale(21), în timp ce cotele prevăzute de Directiva 2003/87 reprezintă o autorizare din partea statului sau a autorităților publice de a emite gaze cu efect de seră(22), pentru motivele care urmează.

59. În primul rând, reiese cu claritate din modul de redactare a acestei dispoziții că enumerarea pe care o cuprinde este exemplificatoare, iar nu limitativă. Legiuitorul Uniunii a optat în mod clar să nu limiteze drepturile menționate de această dispoziție exclusiv la drepturile de proprietate industrială sau la proprietatea intelectuală în general.

60. În al doilea rând, considerăm (precum procurorul general al Republicii Federale de pe lângă Curtea Federală de Justiție) că lista nu este în mod vădit omogenă, întrucât prin „licențe” aceasta înțelege un ansamblu de diverse drepturi de utilizare, care pot fi diferite de drepturile de proprietate intelectuală menționate în mod expres. Pot exista însă licențe care privesc alte drepturi decât dreptul de autor sau drepturile conferite de un brevet sau de o marcă.

61. În al treilea rând, faptul că reglementările aplicabile cotelor de emisie de gaze cu efect de seră sunt diferite de cele aplicabile drepturilor menționate în mod expres la articolul 56 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA este lipsit de importanță. De altfel, situația este aceeași pentru acestea din urmă: mărcile și brevetele trebuie să fie înregistrate, în timp ce dreptul de autor ia naștere din momentul creării operei protejate. În plus, durata acestora este variabilă. În realitate, elementul decisiv nu este comparabilitatea drepturilor propriu-zise, ci comparabilitatea transferului (transfer sau cesiune). Acesta este, astfel, criteriul comun care permite impozitarea armonizată a cifrei de afaceri; nu poate exista o prestare de servicii taxabilă în sensul directivei decât în caz de transfer și, în această situație, trebuie să se stabilească locul de prestare a serviciilor(23).

62. De altfel, la o analiză mai atentă, se constată elemente de similitudine importante între proprietatea industrială și cotele de emisie:

a) ambele sunt drepturi protejate, reprezentate de un titlu pe care titularul îl poate transfera terților (numai titularul unei cote de emisie fiind autorizat să emită o tonă de dioxid de carbon echivalent pe parcursul unei perioade specificate(24));

b) astfel cum a indicat Bundesgerichtshof (Curtea Federală de Justiție) în cererea sa de decizie preliminară(25), ambele se caracterizează prin faptul că legiuitorul conferă titularului un drept absolut, în sensul că acesta are competența exclusivă de a utiliza și de a valorifica acest drept, cu excluderea altor persoane, chiar dacă dreptul de proprietate intelectuală are toate

caracteristicile unui drept de proprietate, și anume *usus*, *fructus* și *abusus*, în timp ce dreptul de proprietate al cotelor de emisie nu poate produce fructe civile (*fructus*, mai precis prin intermediul unei licențe);

c) cele două categorii cuprind drepturi evaluabile în bani, întrucât valoarea drepturilor de autor, a brevetelor și a mărcilor, precum și valoarea cotelor de emisie sunt stabilite prin jocul cererii și ofertei de pe piață;

d) anumite drepturi de proprietate intelectuală sunt supuse, precum cotele de emisie, unei înregistrări într-un registru public. Exclusivitatea dreptului de utilizare decurge din atribuirea clară în registrul de comercializare a cotelor de emisie. Cotele de emisie de gaze cu efect de seră au o identificare electronică clară și nu pot figura decât în contul unui singur titular. În consecință, numai acesta din urmă are posibilitatea de a dispune de cota de emisie, fie prin utilizarea sa pentru a-și îndeplini obligațiile de restituire (potrivit legislației în domeniul comercializării de cote de emisie), fie prin vânzarea și transferul acesteia către un alt titular de cont;

e) cele două categorii de drepturi sunt supuse unei limite temporale, chiar dacă „durata de viață” a dreptului de proprietate intelectuală este mai lungă;

f) în plus, în ambele cazuri, după transfer, titularul dreptului nu mai este autorizat să utilizeze dreptul respectiv. Prin urmare, transferul cotelor de emisie de gaze cu efect de seră profită din punct de vedere economic titularului său și poate fi comparat, din perspectiva TVA-ului, cu transferul brevetelor, al mărcilor, al licențelor sau al drepturilor de autor.

63. În al patrulea rând, astfel cum arată Comisia, aspectul dacă un anumit drept prezintă o similitudine cu drepturile menționate la articolul 56 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA necesită înainte de toate un răspuns în raport cu spiritul și cu finalitatea acestei dispoziții. Rezultă dintr-o lectură sinoptică a considerentelor (4), (10), (17), (19), (20), (22) și (23), precum și a articolelor 45, 52, 53, 55 și 56 din Directiva TVA că, pentru a evita denaturarea concurenței pe piața internă în ceea ce privește livrările de bunuri și prestările de servicii intracomunitare în favoarea unor persoane impozabile, trebuie aplicat, în cea mai mare măsură posibil, principiulării de destinație, și anume că impozitarea trebuie să aibă loc în statul membru al destinatarului livrării sau al prestării. Această practică corespunde de asemenea principiului TVA-ului însuși în calitate de taxă generală de consum(26), prelevată în principiu la locul în care are loc consumul.

64. Rezultă din *ratio legis* a articolului 56 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA că, pentru a stabili dacă o poziție juridică este „similară”, este important, aadar, să se răspundă la întrebarea dacă, la momentul transferului, aplicarea principiuluiării de destinație este sau nu este problematică. În cazul drepturilor înscrise într-un registru public, cumpărătorul, sediul acestuia și, în consecință, țara de destinație pot fi stabilite cu ușurință și cu o mare certitudine juridică. Acesta este cazul cotelor de emisie de gaze cu efect de seră. Prin urmare, le poate fi rezervat un tratament identic în materie de TVA.

65. Deși cotele de emisie nu au aceeași finalitate precum un drept de proprietate intelectuală (protejarea activității creatoare a oamenilor), considerăm că este stabilită comparabilitatea acestor două categorii în ceea ce privește analiza articolului 56 din Directiva TVA.

66. În această privință, ceea ce este important din perspectiva tratamentului fiscal este potențialul acestor drepturi de a crea o valoare adăugată. Această condiție este îndeplinită în speță, întrucât prin transferul cotelor sau cesiunea brevetelor, respectiv al dreptului de autor, titularul dreptului își exercită dreptul de dispoziție în schimbul unui anumit preț.

4. Jurisprudența Curții

67. Deși articolul 56 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA nu a făcut încă obiectul unei interpretări jurisprudențiale, ne putem inspira din faptul că Curtea a avut totuși ocazia de a interpreta alte litere ale aceluiași alineat.

68. În Hotărârea din 16 septembrie 1997, von Hoffmann (C-145/96, EU:C:1997:406), Curtea a interpretat, prin intermediul unei trimiteri preliminare, conținutul articolului 9 alineatul (2) litera (e) din Așasea directivă 77/388(27). Curtea a analizat dacă serviciile unui arbitru intrau în domeniul de aplicare al noțiunii „alte servicii similare”, comparabile cu serviciile furnizate de avocați sau de consultanți.

69. Deși avocatul general Fennelly a sugerat Curții o interpretare în sens larg a noțiunii, evidențiind faptul că nu era necesar să se aplice principiul de interpretare întemeiat pe identitatea de gen, deoarece o astfel de situație nu ar fi fost conformă cu economia și cu obiectul celei de Așasea directive(28), Curtea nu a urmat această interpretare.

70. Curtea a subliniat în hotărârea sa că:

- legiuitorul comunitar nu avea în vedere profesii, ci servicii, profesiile fiind menționate în această prevedere doar ca mijloc de definire a categoriilor de servicii care sunt avute în vedere de aceasta(29);
- termenii „alte servicii similare” nu se referă la vreun element comun al activităților diferite menționate la articolul 9 alineatul (2) litera (e) a treia liniuță din Așasea directivă 77/388, ci la servicii analoage fiecăreia dintre aceste activități, avute în vedere în mod separat(30);
- un serviciu trebuie considerat analog prin raportare la una dintre activitățile menționate în acest articol atunci când amândouă răspund aceleiași finalități(31).

71. Unsprezece ani mai târziu, în Hotărârea din 6 noiembrie 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609), Curtea a clarificat jurisprudența citată anterior.

72. Aceasta privea interpretarea aceleiași dispoziții precum în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea von Hoffmann (C-145/96, EU:C:1997:406). O fundație de drept suedez desfășura atât activități economice, cât și alte activități, iar problema care se ridica era legată de consecințele fiscale ale anumitor servicii de consiliere de care fundația dorea să beneficieze exclusiv pentru activitățile sale care nu intrau în domeniul de aplicare al Directivei TVA.

73. Curtea a amintit, la punctul 24 din hotărâre, obiectivul normelor care stabilesc locul de impozitare a prestărilor de servicii, care este de a evita, pe de o parte, conflictele de competențe care ar putea conduce la o dublă impunere și, pe de altă parte, neimpunerea veniturilor. În continuarea raționamentului, Curtea a dat o interpretare teleologică dispoziției în discuție, menționând că la articolul 9 alineatul (2) litera (e)(32) din Așasea directivă nu se precizează dacă aplicarea sa este supusă condiției ca persoana impozabilă beneficiară a unei prestații de servicii să utilizeze sau să nu utilizeze această prestare pentru nevoile legate de activitatea sa economică(33).

74. În plus, Curtea a adăugat că o astfel de interpretare:

- este în acord cu obiectivul urmărit la articolul în cauză, care este acela al unei norme de conflict ce urmărește evitarea riscului dublei impunerii și al neimpozitării(34);

- este conform? cu scopurile ?i cu normele de func?ionare ale regimului comunitar al TVA?ului în m?sura în care aceasta asigur? c? cel care suport? costul final al TVA?ului datorat este consumatorul final al presta?rii de servicii(35);
- este de asemenea conform? cu principiul securit??ii juridice ?i permite s? se reduc? sarcina ce apas? asupra comercian?ilor care opereaz? pe întreaga pia?? unic?, precum ?i s? se faciliteze libera circula?ie a serviciilor(36).

75. Aceast? interpretare extensiv? a fost confirmat? de Curte într-o cauz? privind scutirea opera?iunilor de gestionare a activelor prin intermediul valorilor mobiliare. Astfel, la punctul 54 din Hot?rârea din 19 iulie 2012, Deutsche Bank (C?44/11, EU:C:2012:484), Curtea a subliniat c?:

„Întrucât gestionarea de portofolii efectuat? de Deutsche Bank în litigiul principal este o presta?ie de natur? financiar? ?i *articolul 56 alineatul (1) litera (e) din Directiva [TVA] nu poate primi o interpretare strict?* (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 26 septembrie 1996, Dudda, C?327/94, EU:C:1996:355, punctul 21, precum ?i Hot?rârea din 27 octombrie 2005, Levob Verzekering ?i OV Bank, C?41/04, EU:C:2005:649, punctul 34 ?i jurispruden?a citat?), trebuie s? se considere c? aceast? activitate, ca opera?iune financiar?, face parte din domeniul de aplicare al articolului 56 alineatul (1) litera (e) din Directiva [TVA]” (sublinierea noastr?).

76. În aceast? din urm? Hot?râre Levob Verzekering ?i OV Bank (C?41/04, EU:C:2005:649), Curtea trebuia s? se pronun?e cu privire la locul de impozitare a „serviciilor prestate de consultan?i, ingineri, birourile de consultan?i, avoca?i, contabili ?i alte servicii similare” ?i a indicat c? dispozi?ia relevant? a directivei nu avea în vedere „profesii, precum cele de avocat, consultant, contabil sau inginer, ci serviciile prestate de ace?ti profesioni?ti ?i cele similare”(37).

77. Aceast? interpretare teleologic? a dispozi?iilor Directivei TVA este, în plus, conform? cu principiul general de interpretare a dreptului Uniunii, astfel cum a fost exprimat de Curte în Hot?rârea Cilfit ?i al?ii(38). În aceast? privin?i, fiecare dispozi?ie din dreptul Uniunii trebuie plasat? în contextul s?u juridic ?i interpretat? în lumina ansamblului dispozi?iilor acestui drept, a finalit??ilor ?i a stadiului evolu?iei acestuia la data la care respectiva dispozi?ie trebuie s? fie aplicat?.

78. Transpuse în prezenta cauz?, principiile care reies din jurispruden?a citat? conduc la concluzia potrivit c?reia cotele de emisie intr? în categoria „alte drepturi similare” men?ionat? la articolul 56 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA. Nu numai c? dreptul pe care îl confer? este comparabil din perspectiva caracteristicilor sale cu drepturile de proprietate intelectual?, dar o astfel de interpretare este de asemenea compatibil? cu scopul specific al articolului 56, care este de a evita dubla impunere ?i riscul neimpozit?rii.

79. Având în vedere c? utilizarea drepturilor de emisie conferite de cote are loc în mod obi?nuit acolo unde persoana care a achizi?ionat cotele î?i desf??oar? activitatea economic?, c? cump?r?torul opereaz? el însu?i o instala?ie pentru ale c?rei emisii cotele trebuie restituite sau revinde aceste cote, aplicarea articolului 56 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA conduce, prin urmare, la o solu?ie ra?ional? din punct de vedere fiscal, în m?sura în care serviciile în discu?ie sunt supuse sistemului de TVA al statului membru pe teritoriul c?ruia persoanele care au achizi?ionat cotele î?i desf??oar? activitatea economic?(39).

5. Care este practica în statele membre?

80. Aceast? întrebare trebuie analizat? nu numai deoarece, în procedura în fa?a Cur?ii, Republica Federal? Germania a sus?inut c? toate celelalte state membre adoptaser? aceea?i

poziție cu a sa, ci și pentru că ar putea confirma analiza noastră, în lipsa unei alte interpretări în statele membre care ar putea fi mai adecvat finalității sistemului de TVA în general și a articolului 56 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA în special.

a) Poziția comitetului consultativ TVA

81. Acest comitet, instituit în temeiul articolului 398 din Directiva TVA, care este compus din reprezentanți ai statelor membre și ai Comisiei, a ajuns la aceeași concluzie.

82. În concordanță cu propunerea Comisiei, comitetul consultativ TVA a considerat că cotele de emisie reglementate de Directiva 2003/87 intră în domeniul de aplicare al articolului 9 alineatul (2) litera (e) din Așasea directivă. Cuprinsul acestei dispoziții corespunde în mare parte celui al articolului 56 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA.

83. La 14 octombrie 2014, acesta a adoptat orientările următoare:

„Delegațiile convin în *unanimitate* că transferurile cotelor de emisie de gaze cu efect de seră, menționate la articolul 12 din Directiva 2003/87/CE [...], care sunt efectuate cu titlu oneros de către o persoană impozabilă, constituie prestații de servicii supuse TVA care intră în domeniul de aplicare al articolului 9 alineatul (2) litera (e) din Directiva 77/388/CEE. Niciuna dintre scutirile prevăzute la articolul 13 din Directiva 77/388/CEE nu este aplicabilă acestor transferuri de cote.”

b) Practica statelor membre

84. În marea majoritate a statelor membre (21 din 25(40) de ordini juridice examinate), o dispoziție națională care corespunde articolului 56 alineatul (1) din Directiva TVA se aplică cotelor de emisie de gaze cu efect de seră. Această constatare se întemeiază pe actele naționale care se aliniază la orientările emise de comitetul consultativ TVA în anul 2004(41).

85. În acest cadru, trebuie arătat că în două state membre (Estonia, Slovacia), transferurile de cote de emisie de gaze cu efect de seră au fost prevăzute explicit ca element distinct în legea națională care transpune articolul 56 alineatul (1) din Directiva TVA.

86. În numeroase alte state membre (Belgia, Bulgaria, Republica Cehă, Irlanda, Franța(42), Lituania, Ungaria, Austria, Slovenia, Finlanda(43), Suedia, Regatul Unit), au fost emise de către administrațiile competente avize, circulare sau recomandări pentru ca transferurile cotelor menționate să fie considerate ca intrând în domeniul de aplicare al dispoziției naționale care corespunde articolului 56 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA.

87. În alte trei state membre (Spania, Italia(44), Polonia), reiese din practicile administrative sub forma deciziilor individuale adoptate de administrațiile fiscale că transferurile de cote de emisie de gaze cu efect de seră au fost considerate drept tranzacții pentru care locul de prestare a serviciilor se află acolo unde este stabilit clientul.

88. În sfârșit, în alte patru state membre, lucrările pregătitoare (Danemarca, Luxemburg, Țările de Jos) sau corespondența între ministere (Letonia) menționează un punct de vedere similar.

89. În această privință, este important de subliniat că, în timp ce în anumite ordini juridice transferurile de cote au fost clasificate în mod explicit ca „drepturi similare” (Italia, Țările de Jos, Slovenia, Finlanda, Suedia), în altele transferurile cotelor de emisie menționate au fost calificate doar în sensul că intră în domeniul de aplicare al dispoziției naționale corespunzătoare articolului 56 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA, fără a fi aduse precizări cu privire la categoria specifică careia i-au fost alocate cotele respective (Belgia, Bulgaria, Republica Cehă, Danemarca, Germania, Irlanda, Spania, Franța, Italia, Letonia, Luxemburg, Ungaria, Austria, Polonia, Regatul

Unit) sau cu precizarea unei categorii specifice „transferul cotelor de emisie de gaze cu efect de ser?” (Estonia, Slovacia), diferit? de categoriile men?ionate în mod expres la articolul 56 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA.

90. Pe de alt? parte, trebuie ar?tat c? jurispruden?a din aceste diferite state membre care abordeaz? aspectul stabilirii locului de impozitare a transferurilor de cote de emisie de gaze cu efect de ser? anterior anului 2010 nu pare abundent?.

91. Pentru celelalte ordini juridice (Grecia, Cipru, Malta, România) nu a fost posibil s? se identifice dac? ?i/sau cum erau clasificate în scopuri de TVA transferurile de cote de emisie de gaze cu efect de ser? ?i, prin urmare, care era locul de prestare a serviciilor pentru transferurile men?ionate.

92. Reiese din tot ceea ce preced? c? no?iunea „alte drepturi similare” prev?zut? la articolul 56 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA trebuie interpretat? în sensul c? include de asemenea cotele de emisie de gaze cu efect de ser?.

V – Concluzie

93. Pentru aceste motive ?i amintind c? norma general? este, în prezent, aceea c? locul unei prest?ri de servicii se situeaz? acolo unde este stabilit clientul, propunem Cur?ii s? r?spund? la întrebarea preliminar? adresat? de Bundesgerichtshof (Curtea Federal? de Justi?ie, Germania) dup? cum urmeaz?:

„No?iunea «alte drepturi similare» prev?zut? la articolul 56 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? trebuie interpretat? în sensul c? include de asemenea cotele, astfel cum sunt definite la articolul 3 litera (a) din Directiva 2003/87/CE a Parlamentului European ?i a Consiliului din 13 octombrie 2003 de stabilire a unui sistem de comercializare a cotelor de emisie de gaze cu efect de ser? în cadrul Comunit??ii ?i de modificare a Directivei 96/61/CE a Consiliului.”

1 – Limba original?: franceza.

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”, în *La Semaine juridique*, Édition générale, nr. 28, 7 iulie 2004, doctrina 148.

3 – Directiva Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? (JO 2006, L 347, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 3, p. 7), în versiunea în vigoare în vigoare în anul 2009 (denumit? în continuare „Directiva TVA”).

4 – Directiva Parlamentului European ?i a Consiliului din 13 octombrie 2003 de stabilire a unui sistem de comercializare a cotelor de emisie de gaze cu efect de ser? în cadrul Comunit??ii ?i de modificare a Directivei 96/61/CE a Consiliului (JO 2003, L 275, p. 32, Edi?ie special?, 15/vol. 10, p. 78).

5 – Directiva Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?: baza unitar? de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1).

6 – Directiva Consiliului din 12 februarie 2008 de modificare a Directivei 2006/112/CE în ceea ce prive?te locul de prestare a serviciilor (JO 2008, L 44, p. 11).

7 – Directiva Consiliului din 16 martie 2010 de modificare a Directivei 2006/112/CE privind

sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, cu privire la aplicarea opțională și temporară a mecanismului de taxare inversă pentru prestarea anumitor servicii care prezintă risc de fraudă (JO 2010, L 72, p. 1). Considerentul (3) al Directivei 2010/23 califică transferul cotelor de emisie ca fiind „deosebit de expus la riscul de fraudă”.

8 – Directiva Consiliului din 22 iulie 2013 de modificare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată în ceea ce privește aplicarea facultativă și temporară a mecanismului de taxare inversă în legătură cu furnizarea anumitor bunuri și servicii care prezintă risc de fraudă (JO 2013, L 201, p. 4).

9 – Articolul 25 litera (a) din Directiva TVA.

10 – În ceea ce privește tratamentul fiscal, a se vedea raportul realizat pentru Comisie (Direcția Generală Impozitare și Uniune Vamală) de Copenhagen Economics, *Tax treatment of ETS allowances, Options for improving transparency and efficiency*, octombrie 2010.

11 – O mare parte a discuțiilor privind comercializarea cotelor de emisie se referă la temeiul juridic al acestui sistem și la punerea sa în aplicare în sistemele juridice existente. Natura juridică a cotelor de emisie este o problemă foarte controversată, având în vedere faptul că Directiva 2003/87 nu cuprinde nicio referire în acest sens. Totuși, cotele au caracteristici atât de cesiuni sau de licențe administrative, cât și de proprietate privată și se pare că unele state membre au ajuns la concluzii diferite cu privire la această natură juridică. Dezbaterile privește de asemenea aspectul dacă cotele de emisie pot fi definite ca fiind bunuri necorporale (iar nu licențe administrative) (traducerea noastră). A se vedea Colangelo, M., *Creating property rights, Law and Regulation of Secondary Trading in the European Union*, Martinus Nijhoff, 2012, p. 162 și 165 (care face trimitere la Jacometti, V., *Lo scambio di quote di emissione. Analisi di un nuovo strumento di tutela ambientale in prospettiva comparatistica*, Milano, Giuffrè, 2010).

12 – Tratatamentul cotelor de emisie în dreptul fiscal, în normele contabile și în reglementarea serviciilor financiare, este deosebit de relevant, întrucât, dacă ar exista diferențe în funcție de țară, aceasta ar putea afecta serios dezvoltarea pieței cotelor de emisie. În ceea ce privește regimul fiscal aplicabil cotelor de emisie, nu există în prezent declarații ale autorităților contabile care să aibă caracter obligatoriu nici în *International Financial Reporting Standards (IFRS)*, nici în *United States Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP)*, care au abordat în mod specific contabilitatea sistemelor de cote de emisie. Totodată, International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) și Emerging Issues Task Force (EITF) au examinat contabilitatea sistemelor de cote de emisie, însă în practică nu a fost pusă în aplicare nicio orientare (traducerea noastră). Colangelo, *op.cit.*, p. 169 și 170.

13 – A se vedea 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”, în *La Semaine juridique*, Édition générale, nr. 28, 7 iulie 2004, doctrina 148; Richelle, I., „Emission Trading: Accounting Tax Regime in Belgium”, în *Bulletin for International Taxation*, august/septembrie 2008, p. 414-421 [a se vedea de asemenea Richelle, I., „Emission trading: accounting and tax aspects”, în Lang, M., și Vanistendael, F. (editori), *Accounting and Taxation & Assessment of ECJ Case Law*, EATLP International Tax Series, 2007, vol. 5].

14 – A se vedea articolul L-229-18-II din code de l’environnement (Codul mediului), introdus prin ordonanță din 15 aprilie 2004.

15 – A se vedea Richelle, I., *op. cit.*, p. 418.

16 – A se vedea Richelle, I., *op. cit.*, p. 416.

17 – Nu este vorba despre un termen de prescrip?ie, ci despre un termen legat de existen?a dreptului în sine.

18 – A se vedea Küffner, Stöcker, Zugmaier, *UStG*, a 114-a actualizare, articolul 3a punctul 121; Meyer?Holitz, Nagel, Krüger în Elspas, Salje, Stewing, *Emissionshandel*, capitolul 45 punctele 3 ?i urm.; Adam, Hentschke, Kopp?Assenmacher, *Handbuch des Emissionshandelsrechts*, capitolul 8.7.

19 – A se vedea circulara ministrului federal al finan?elor german din 2 februarie 2005, BStBl. I 2005, p. 494 (a se vedea anexa 1 la observa?iile Comisiei).

20 – A se vedea hot?rârea din 21 iunie 2013, Finanzgericht Düsseldorf (Tribunalul Financiar din Düsseldorf), 1 K 2550/11 U.

21 – Este interesant de men?ionat aici c?, potrivit articolului 7 din Regulamentul (CE) nr. 1775/2005 al Consiliului din 17 octombrie 2005 de stabilire a m?surilor de punere în aplicare a Directivei 77/388 (JO 2005, L 288, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 2, p. 205), în cazul în care un organism stabilit într-o ?ar? ter?? acord? drepturi de televizare pentru meciurile de fotbal unor persoane pl?titoare de impozit stabilite în Comunitate, tranzac?ia respectiv? este asimilat? drepturilor de proprietate men?ionate anterior.

22 – A se vedea articolele 4 ?i urm?toarele ?i articolul 13 din Directiva 2003/87. Emisiile de gaze cu efect de ser? generate de o activitate în sensul Directivei 2003/87 necesit? un permis pe care operatorul unei instala?ii îl poate solicita în condi?iile prev?zute la articolul 6 din această directiv?. În cadrul sistemului de comercializare a cotelor de emisii din Uniunea European?, operatorii de instala?ii trebuie s? restituie în fiecare an un num?r de cote de emisie de gaze cu efect de ser? corespunz?tor emisiilor lor efective. În cazul în care un operator reduce emisiile instala?iei sale, acesta poate vinde pe pia?? cotele de emisie de care nu mai are, prin urmare, nevoie. În situa?ia invers?, acesta trebuie s? achizi?ioneze cote de emisie pentru a??i îndeplini obliga?ia de restituire. Dacă operatorul unei instala?ii nu respect? această obliga?ie de restituire, face obiectul unor sanc?iuni financiare.

23 – În mod evident, această stabilire nu este necesar? pentru transferurile scutite [a se vedea, cu titlu de exemplu, articolul 135 alineatul (1) literele (f) ?i (j)-(l) din Directiva TVA].

24 – A se vedea articolul 3 litera (a) din Directiva 2003/87.

25 – A se vedea punctul 29 ?i urm?toarele.

26 – A se vedea articolul 1 alineatul (2) din Directiva TVA.

27 – Care corespunde con?inutului actualului articol 56 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA.

28 – A se vedea Concluziile prezentate în cauza von Hoffmann (C?145/96, EU:C:1997:218, punctele 17 ?i 23).

29 – A se vedea Hot?rârea din 16 septembrie 1997, von Hoffmann (C?145/96, EU:C:1997:406, punctul 15).

30 – A se vedea Hotărârea din 16 septembrie 1997, von Hoffmann (C-145/96, EU:C:1997:406, punctul 20).

31 – A se vedea Hotărârea din 16 septembrie 1997, von Hoffmann (C-145/96, EU:C:1997:406, punctul 21).

32 – În prezent, articolul 56 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA.

33 – A se vedea Hotărârea din 6 noiembrie 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609, punctul 28).

34 – A se vedea Hotărârea din 6 noiembrie 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609, punctul 30). Potrivit unei jurisprudențe consacrate a Curții, obiectivul dispozițiilor prin care se stabilește locul de impozitare a prestărilor de servicii este de a evita, pe de o parte, conflictele de competențe care ar putea conduce la o dublă impunere și, pe de altă parte, neimpozitarea veniturilor (Hotărârea din 30 aprilie 2015, SMK, C-97/14, EU:C:2015:290).

35 – A se vedea Hotărârea din 6 noiembrie 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609, punctul 32).

36 – A se vedea Hotărârea din 6 noiembrie 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609, punctul 33).

37 – Hotărârea din 27 octombrie 2005, Levob Verzekeringen și OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649, punctul 37).

38 – A se vedea Hotărârea din 6 octombrie 1982 (283/81, EU:C:1982:335, punctul 20).

39 – A se vedea în acest sens Hotărârea din 12 mai 2005, RAL (Channel Islands) și alții (C-452/03, EU:C:2005:289, punctul 33).

40 – În mod evident, sistemul german nu a fost analizat; au lipsit datele pentru a examina sistemul juridic portughez, iar Republica Croația nu era încă membră a Uniunii în anul 2009.

41 – Pentru o listă a orientărilor convenite de comitetul consultativ TVA, a se vedea site-ul internet, la următoarea adresă:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/guidelines-vat-committee-meetings_fr.pdf.

42 – Arțăm că în Franța, aflată la originea cererii de orientări ale comitetului consultativ TVA referitoare la cotele de emisie de gaze cu efect de seră din perspectiva TVA-ului, s-a decis, în iunie 2009, scutirea temporară de TVA a transferurilor cotelor menționate în calitate de operațiuni cu privire la titluri.

43 – Doctrina finlandeză constată că nu era clar că toate statele membre adoptau acest punct de vedere, în timp ce în Belgia se face referire mai curând la un „consens”.

44 – Trebuie precizat că procedura în fața administrației fiscale italiene privea un cumpărător de cote de emisie de gaze cu efect de seră stabilit în Elveția.