

62015CC0453

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

M. WATHELET

fremsat den 7. september 2016 (1)

Sag C-453/15

A,

B

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Bundesgerichtshof (forbundsdomstol, Tyskland))

»Præjudiciel forelæggelse — skatter og afgifter — merværdiafgift — direktiv 2006/112/EF — artikel 56 — stedet, hvor ydelserne præsteres — udtrykket »lignende rettigheder« — overdragelse af drivhusgasemissionskvoter«

1.

I denne sag, der vedrører salget af »en ret til at forurene«, kan jeg ikke modstå fristelsen til at citere Benoît Le Bars (2): »Med den internationale lovgivning og fællesskabslovgivningen befinder luften og dens »patologi«, dvs. forurening, sig på grænsen til det handelsmæssige område. En sådan tilgang kan synes umoralsk, da »ret« normalt er et begreb, som forbindes med et positivt indhold, hvilket ikke er tilfældet med forurening. Den tanke, at private aktører kan tjene penge på forurening ved at fungere som finansielle formidlere af emissionskvoter, kan også forekomme umulig at acceptere«.

2.

Dette er naturligvis ikke genstanden for denne præjudicielle forelæggelse fra Bundesgerichtshof (forbundsdomstol, Tyskland), indgået til Domstolens Justitskontor den 24. august 2015, hvor Domstolen, i forbindelse med kvoter for drivhusgasemissioner, anmodes om at fortolke artikel 56, stk. 1, litra a), i direktiv 2006/112/EF (3). Forelæggelsesafgørelsen er truffet inden for rammerne af en strafferetlig procedure i Tyskland mod A og B, der er anklaget for medvirken til skattesvig.

3.

I korte træk drejer spørgsmålet sig om, hvorvidt en kvote for drivhusgasemissioner som omhandlet i artikel 3, litra a), i direktiv 2003/87/EF (4) – der giver ret til i en nærmere angivet periode at udlede et ton kuldioxidækvivalent – udgør en »lignende rettighed« i henhold til momsdirektivets artikel 56, stk. 1, litra a).

I – Retsforskrifter

A – EU-retten

4.

Momsdirektivets artikel 56, stk. 1, bestemmer:

»1. Leveringsstedet for følgende ydelser, som leveres til kunder, der er etableret uden for Fællesskabet, eller til afgiftspligtige personer, som er etableret i Fællesskabet, men uden for tjenesteyderens land, er det sted, hvor kunden har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller har et fast forretningssted, for hvilket ydelserne præsteres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant forretningssted det sted, hvor han har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted:

a)

hel eller delvis overdragelse af ophavsrettigheder, patentrettigheder, licensrettigheder, retten til varemærker, fællesmærker og mønstre og af andre lignende rettigheder

[...]«

5.

Artikel 3, litra a), i direktiv 2003/87 bestemmer:

»I dette direktiv forstås ved:

a)

»kvote«: ret til i en nærmere angivet periode at udlede et ton kuldioxidækvivalent, der kun er gyldig til opfyldelse af kravene i dette direktiv, og som kan overdrages efter bestemmelserne i dette direktiv

[...]«

B – Tysk ret

6.

§ 3a i Umsatzsteuergesetz (momsloven, herefter »UStG«), der har overskriften »Leveringsstedet for en anden ydelse«, har følgende ordlyd i den affattelse, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen:

»1. Medmindre andet følger af § 3b og 3f, leveres en anden ydelse på det sted, hvorfra den forretningsdrivende driver forretning. Leveres ydelserne fra et driftssted, anses driftsstedet for det sted, hvor tjenesteydelserne leveres.

[...]

3. Hvis aftageren af en af de andre ydelser, der er nævnt i stk. 4, er en virksomhed, anses ydelsen, som en undtagelse fra stk. 1, for leveret på det sted, hvor aftageren udøver sin virksomhed. Leveres ydelsen på en virksomheds driftssted, anses driftsstedet for det sted, hvor de andre ydelser præsteres. Er aftageren af en af de andre ydelser som omhandlet i stk. 4 ikke erhvervsdrivende og har sin bopæl eller sit hjemsted i et tredjeland, anses tjenesteydelsen for udført på aftagerens bopæl eller hjemsted.

4. Ved »andre ydelser« som omhandlet i stk. 3 forstås:

1)

indrømmelse, overdragelse og udøvelse af patenter, ophavsrettigheder, varemærkerettigheder og andre lignende rettigheder

[...]«

II – Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

7.

A og B, der arbejder i et større revisionsfirma, blev ved Landgericht Hamburg (den regionale ret i første instans i Hamburg, Tyskland) idømt bøder for medvirken til skattesvig i en sag vedrørende en momssvigsordning, der var iværksat af en anden tiltalt, G. Ordningen blev anvendt fra april 2009 til marts 2010 og havde til formål at begå momssvig i forbindelse med handel med drivhusgasemissionskvoter.

8.

Der var flere selskaber involveret i denne momssvigsordning. Selskabet E, der havde hjemsted i Tyskland og i praksis var kontrolleret af G, købte drivhusgasemissioner momsfrit i udlandet og solgte dem videre til selskabet I, der havde hjemsted i Luxembourg og ligeledes var ledet af G. Sidstnævnte selskab udstedte fakturaer i form af kreditnotaer til E, med angivelse af den i Tyskland gældende moms, og solgte kvoterne videre til selskabet C, med hjemsted i Tyskland, idet kreditnotaerne vedrørende denne transaktion ligeledes angav tysk moms.

9.

I sine foreløbige momsangivelser for andet, tredje og fjerde kvartal 2009 angav E den omsætning, der var oppebåret ved salget af kvoter til I, og foretog fradrag for indgående moms fra fiktive fakturaer fra angivelige indenlandske leverandører. E indgav ikke nogen momsangivelse for januar og marts 2010. Herved undgik selskabet at betale et beløb på i alt 11484179,12 EUR. I angav for afgiftsperioderne fra april til juli 2009, fra september 2009 til januar 2010 og marts 2010 ydelserne til C som momspligtige transaktioner og foretog med urette fradrag for den moms, der var opført på kreditnotaerne til E, som indgående afgift, hvorved I undgik at betale et beløb på i alt 10667491,10 EUR.

10.

A og B udøvede fra slutningen af maj 2009 skatterådgivning for I og blev af G anmodet om at udarbejde en kortfattet udtalelse om dette selskabs momsretlige situation. I denne udtalelse anførte de, at I kun var berettiget til at angive den i Tyskland gældende moms og fradrage den som indgående afgift, hvis dette selskab rådede over et fast driftssted i Tyskland, hvorfra det foretog de relevante forretninger, og at de fakturer, der var blevet udstedt, inden der blev etableret et fast driftssted i Tyskland, skulle korrigeres.

11.

På baggrund af en tilbagedateret kontrakt om leje af kontorlokaler i Tyskland fra den 1. april 2009 udarbejdede A og B, der ikke kendte til I's rolle i momssvigsordningen, på I's vegne korrigerede momsangivelser for afgiftsperioderne april og maj 2009, som de indgav til skattemyndigheden den 12. august 2009. I disse momsangivelser angav de den moms, der var anført som indgående afgift i de til E udstedte kreditnotaer, til et beløb af 147519,80 EUR for april 2009 og 1146788,70 EUR

for maj 2009, selv om de anså det for »højest sandsynligt«, at I ikke havde noget fast driftssted i Tyskland.

12.

Bundesgerichtshof (forbundsdomstol), som af A og B samt den offentlige anklager er blevet forelagt en revisionsappel af en dom afsagt af Landgericht Hamburg (den regionale ret i første instans i Hamburg), har anført, at spørgsmålet om, hvorvidt de tiltalte har gjort sig skyldige i medvirken til skattesvig i henhold til tysk skatteret, afhænger af, om de forsætligt har indgivet urigtige momsangivelser til skattemyndighederne, ved hvilke der med urette blev fradraget indgående afgift på grundlag af kreditnotaerne vedrørende ydelser præsteret af E. Den forelæggende ret har videre bemærket, at da A og B ikke vidste, at E og I var inddraget i den momssvigsordning, som G havde iværksat, kan dette kun være tilfældet, hvis der ikke kunne fradrages indgående afgift på grundlag af kreditnotaerne til E, fordi disse ikke måtte indeholde nogen momsangivelse. Den præciserer, at hvad angik fakturaerne til I, der havde hjemsted i Luxembourg, var dette imidlertid kun tilfældet, hvis leveringsstedet for overdragelsen af emissionskvoterne ikke lå i Tyskland. Det forhold, at E foretog en momsangivelse over for I, ville imidlertid kun være ulovligt, såfremt leveringsstedet i henhold til momsdirektivets artikel 56, stk. 1, litra a), ikke lå hos tjenesteyderen, E, men derimod hos ydelsesmodtageren, I, således at ydelsen ikke var afgiftspligtig i Tyskland.

13.

Bundesgerichtshof (forbundsdomstol) har bemærket, at den sidstnævnte betingelse forudsætter, at leveringsstedet for overdragelsen af drivhusgasemissionskvoterne, i henhold til UStG's § 3a, stk. 4, i den affattelse, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, som bygger på momsdirektivets artikel 56, stk. 1, litra a), i 2009 var det sted, hvor ydelsesmodtageren havde etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller havde et fast forretningssted, hvilket kræver svar på spørgsmålet, om handel med sådanne kvoter udgør en »lignende rettighed« i disse bestemmelsers forstand.

14.

I denne forbindelse anser den forelæggende ret det ikke for at være klart, hvordan udtrykket »lignende rettigheder« i momsdirektivets artikel 56, stk. 1, litra a), skal fortolkes, for at der ikke er nogen som helst fortolkningstvivl. Den hælder dog til den opfattelse, at de pågældende kvoter er »lignende« som omhandlet i denne bestemmelse, hvor »lignende« betyder »tilsvarende med hensyn til visse karakteristika« eller »sammenlignelige«, for så vidt som de i denne bestemmelse nævnte rettigheder er karakteriseret ved, at lovgiver indrømmer indehaveren en absolut ret og giver ham enebeføjelse til at bruge og realisere den, idet andre personer udelukkes herfra. I denne forstand er emissionskvoter sammenlignelige med immaterielle ejendomsrettigheder.

15.

På denne baggrund har Bundesgerichtshof (forbundsdomstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

III – Retsforhandlingerne for Domstolen

16.

Der er afgivet indlæg af A, B, Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof (statsadvokaten ved forbundsdomstolen, Tyskland) og den tyske og den græske regering samt Europa-Kommissionen.

Alle parterne med undtagelse af Den Helleniske Republik afgav mundtlige indlæg i retsmødet den 13. juli 2016.

IV – Bedømmelse

A – Sammendrag af parternes argumenter

17.

Ifølge A og B skal det præjudicielle spørgsmål besvares således, at en »emissionskvote« som omhandlet i artikel 3, litra a), i direktiv 2003/87 ikke udgør en »lignende rettighed« i henhold til momsdirektivets artikel 56, stk. 1, litra a).

18.

A har gjort gældende, at den sidstnævnte artikel anfører fem rettigheder, der kan anses for immaterielle ejendomsrettigheder, og supplerer denne opregning med et »opsamlingsudtryk«, nemlig »lignende rettigheder«. Mens det udtryk, der er anvendt i den tyske sprogudgave (ähnlich), ifølge Bundesgerichtshof (forbundsdomstol) betyder, at de andre rettigheder skal være rettigheder, som hvad angår visse karakteristika svarer til eller »er sammenlignelige« med de udtrykkeligt anførte rettigheder, har A gjort gældende, at det derimod fremgår af andre sprogversioner af momsdirektivet, at der snarere end en simpel sammenlignelighed skal være en nær tilknytning mellem de i momsdirektivets artikel 56, stk. 1, litra a), udtrykkeligt anførte rettigheder og de rettigheder, der er omfattet af udtrykket »lignende rettigheder«. Det skal derfor først undersøges, hvad der grundlæggende karakteriserer de udtrykkeligt anførte rettigheder. En emissionskvote skal have de samme karakteristika for at være omfattet af udtrykket »lignende rettigheder«.

19.

Ifølge A er det tvivlsomt, om udtrykket »absolut ret« i tysk ret, som den forelæggende ret har henvist til, er relevant. Desuden er en kvote ikke en absolut ret, men giver blot indehaveren et »tolerancekrav« (Duldungsanspruch), der kan gøres gældende over for staten. Dette tolerancekrav kan i sidste ende sammenlignes med en privatretlig fordring, selv om det er indført i et offentligt register.

20.

Udtrykkene »cession« (overdragelse) og »concession« (delvis overdragelse), der er anvendt i den franske sprogversion og med tilsvarende udtryk i andre sprogversioner, er et centralt element, der tilkendegiver, at der er tale om overdragelse af en ret med henblik på dennes udnyttelse, idet alle de udtrykkeligt anførte rettigheder er baseret på en bestemt immateriel ydelse. En emissionskvote er derfor ikke i samme kategori som immaterielle ejendomsrettigheder, der er karakteriseret ved, at indehaveren frivilligt kan overlade en idé, som juridisk set tilhører denne, til en anden person med henblik på dens udøvelse uden at give afkald på sin oprindelige ret og uden at skulle overdrage den til den person, som kan bruge den.

21.

Denne fortolkning bekræftes, hvis man ser på, hvordan momsdirektivets artikel 56, stk. 1, litra a), blev til. Denne bestemmelse udspringer således af formuleringen af artikel 9, stk. 2, litra e), i sjette momsdirektiv 77/388/EØF (5), som anførte overdragelse af patentrettigheder, retten til varemærker, fællesmærker og mønstre og af andre lignende rettigheder, samt overdragelse af licenser vedrørende disse rettigheder. Heraf følger, at også »lignende rettigheder« skal kunne være genstand for meddelelsen af en licens, hvilket ikke er tilfældet hvad angår en CO2-kvote.

22.

Desuden er en fortolkning af momsdirektivet, der går ud over dets ordlyd, ikke nødvendig. Den ville indebære en generel anvendelse af princippet om bestemmelseslandet på handel med tjenesteydelser mellem virksomheder, selv om dette først blev en generel regel efter omstændighederne i hovedsagen som følge af det pågældende direktivs ændring ved direktiv 2008/8/EF (6).

23.

B har tilføjet, at resultatet af den fortolkning af momsdirektivet, som ønskes i den foreliggende sag, skal ses i sammenhæng med konsekvenserne i form af et strafferetligt ansvar, hvilket betyder, at der skal tages hensyn til de gældende principper på området, navnlig retssikkerhedsprincippet, det strafferetlige legalitetsprincip, princippet om strafferettens klarhed, princippet om ingen straf uden lov og homogenitetsprincippet. For så vidt angår princippet om strafferettens klarhed er det problematisk, at det strafferetlige ansvar afhænger af det meget vide udtryk »lignende rettighed«. Den eneste mulighed er derfor en fortolkning af dette udtryk, som indebærer en tæt sammenhæng mellem den »lignende rettighed« og de øvrige rettigheder, som er omhandlet i bestemmelsen, og som går ud over blot en sammenlignelighed.

24.

Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof (statsadvokaten ved forbundsdomstolen), den tyske og græske regering samt Kommissionen er derimod af den opfattelse, at momsdirektivets artikel 56, stk. 1, litra a), skal fortolkes således, at den i artikel 3, litra a), i direktiv 2003/87 omhandlede kvote er en »lignende rettighed«.

25.

Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof (statsadvokaten ved forbundsdomstolen) har bemærket, at den i momsdirektivets artikel 56, stk. 1, litra a), anførte liste over rettigheder ikke er homogen, og at disse rettigheder er underlagt forskellige regler.

26.

For så vidt angår fastsættelsen af leveringsstedet er den afgørende faktor den omstændighed, at disse rettigheder giver modtageren en mulighed for økonomisk udnyttelse, som går ud over blot realiseringen af rettigheden som sådan. Leveringsstedet bør således være modtagerens etableringssted, såfremt omkostningerne til de mellem afgiftspligtige præsterede tjenesteydelser indgår i varens pris. Når leveringsstedet skal fastsættes, er de afgørende karakteristika ved de i denne artikel anførte rettigheder således, at de indrømmer deres indehaver positive udnyttelsesrettigheder, som giver ham en økonomisk fordel med henblik på at fortsætte med at skabe merværdi, enten fordi han selv udnytter dem, eller fordi han sælger og overdrager dem til tredjemand. En drivhusgasemissionskvote har disse primære karakteristika.

27.

Den tyske regering har for det første anført, at overdragelsen af drivhusgasemissionskvoter udgør en levering af ydelser i henhold til momsdirektivets artikel 24, stk. 1, og at genstanden for overdragelsen er den ret til udledning, som kvoten giver. Den har endvidere bemærket, at de i momsdirektivets artikel 56, stk. 1, litra a), omhandlede rettigheder, som en undtagelse fra det såkaldte oprindelsesprincip (som følge af artikel 43 i det momsdirektiv, der var gældende indtil den 31.12.2009), pålægges afgift i modtagerens stat, for så vidt som den pågældende er etableret i et tredjeland, eller der er tale om en afgiftspligtig kunde etableret i en anden medlemsstat end tjenesteyderens.

28.

Endelig er det, for at der kan være tale om en »lignende« rettighed, ifølge denne regering vigtigt at vide, om den er sammenlignelig med de i momsdirektivets artikel 56, stk. 1, litra a), anførte rettigheder, og om den har de samme karakteristika som disse rettigheder. Den pågældende rettighed behøver ikke nødvendigvis at være identisk med disse, og en »lignende rettighed« findes følgelig ikke kun på området for immaterielle ejendomsrettigheder. Regeringen har gjort opmærksom på, at opregningen i denne artikel kun omfatter beskyttede rettigheder, der er karakteriseret ved, at lovgiver indrømmer indehaveren en absolut ret, hvorved han har enebeføjelse til at bruge og realisere den, og er af den opfattelse, at drivhusgasemissionskvoterne kan anses for at være lignende.

29.

Det er således udelukkende kvotens indehaver, der har ret til at udlede et ton kuldioxidækvivalent i en nærmere angivet periode. Den omstændighed, at der er tale om en eneret til udnyttelse, følger af en tildeling i registret over emissionshandel, og kontoindehaveren kan råde over den pågældende kvote ved enten at anvende den til at opfylde sine forpligtelser til returnering eller ved at sælge den og overføre den til en anden kontoindehavers konto.

30.

Regeringen har tilføjet, at formålet med momsdirektivets artikel 56, stk. 1, litra a), taler for en fortolkning, hvorefter denne bestemmelse finder anvendelse på drivhusgasemissionskvoter, eftersom udnyttelsen af de emissionsrettigheder, som kvoterne giver, normalt finder sted dér, hvor køberen udøver sin økonomiske virksomhed.

31.

Ifølge Den Helleniske Republik fremgår det af ordlyden af momsdirektivets artikel 56, stk. 1, litra a), at opregningen i denne bestemmelse ikke er udtømmende. Det vigtigste kendetegn ved de i denne bestemmelse anførte immaterielle aktiver er, at de giver indehaveren eneret til at bruge og realisere de pågældende rettigheder samt udelukke andre herfra. Derfor kan »lignende rettigheder« anses for enten rettigheder, der giver deres indehaver en absolut rettighed, eller rettigheder, hvor eneretten til udnyttelse er sikret gennem fordringer eller andre krav.

32.

En kvote, der giver tilladelse til i en nærmere angivet periode at udlede et ton kuldioxidækvivalent, hører ind under denne kategori på grund af sin art og sine karakteristika. Eftersom alle indehavere af den i artikel 3, litra a), i direktiv 2003/87 omhandlede ret er opført i det i dette direktivs artikel 19 omhandlede emissionshandelsregister, er indehaverens stilling og eneret til udnyttelse fuldt ud

garanteret. Det er desuden afgørende, at enhver, der tilsidesætter de nationalretlige bestemmelser, der er vedtaget i henhold til dette direktiv, pålægges sanktioner. Den beføjelse, som indrømmes indehaveren af en sådan ret, ligner således den tilsvarende ret, som indehaveren af en af de i momsdirektivets artikel 56, stk. 1, litra a), udtrykkeligt anførte immaterielle rettigheder har.

33.

Ifølge Kommissionen udgør handel med drivhusgasemissionskvoter en levering af tjenesteydelser i henhold til momsdirektivets artikel 24, stk. 1.

34.

Kommissionen har bemærket, at det ved første øjekast ikke er tydeligt, at udtrykket »lignende rettigheder« omfatter emissionskvoter, idet de i momsdirektivets artikel 56, stk. 1, litra a), udtrykkeligt anførte retlige situationer vedrører beskyttelsen af immateriel ejendom, mens kvoterne udgør en tilladelse fra staten eller myndighederne til at udlede drivhusgas. Der kan dog konstateres væsentlige lighedspunkter mellem immateriel ejendom og disse kvoter.

35.

Spørgsmålet, om en bestemt rettighed har en lighed med de i momsdirektivets artikel 56, stk. 1, litra a), omhandlede rettigheder, skal først og fremmest besvares under hensyntagen til denne bestemmelses ånd og formål.

B – Analyse

1. Indledende bemærkninger

36.

Først og fremmest skal jeg præcisere, at Domstolens svar kun bør vedrøre fortolkningen af momsdirektivet og ikke de konsekvenser, den kan have for den strafferetlige procedure i hovedsagen, da det udelukkende tilkommer den forelæggende ret, som ikke har stillet Domstolen spørgsmål herom, at afgøre denne. Dette forslag til afgørelse tager hensyn til denne konstatering.

37.

Bundesgerichtshof (forbundsdomstol) har spurgt, om momsdirektivets artikel 56, stk. 1, litra a), skal fortolkes således, at den kvote, som omhandles i artikel 3, litra a), i direktiv 2003/87, og som giver ret til i en nærmere angivet periode at udlede et ton kuldioxidækvivalent, udgør en »lignende rettighed« i henhold til denne bestemmelse.

38.

For det første har Domstolen endnu ikke skullet fortolke dette udtryk i henhold til momsdirektivets artikel 56, stk. 1, litra a).

39.

For det andet har den almindelige regel siden den 1. januar 2010 været, at leveringsstedet for en tjenesteydelse er det sted, hvor modtageren af tjenesteydelsen har etableret sit hjemsted, mens det ifølge de bestemmelser, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, var princippet om oprindelseslandet, der var gældende.

40.

Denne nye regel, der indfører princippet om bestemmelseslandet, indgår nu i momsdirektivets artikel 44, som ændret ved direktiv 2008/8. Desuden tilkendegav EU-lovgiver ved direktiv 2010/23/EU, som trådte i kraft den 9. april 2010 (7), at princippet om, at overdragelsen af emissionskvoter i direktiv 2003/87's forstand skulle pålægges afgift i den medlemsstat, hvor køberen har sit hjemsted (bestemmelseslandet), var lagt til grund. Ved dette direktiv blev der indført en ny artikel 199a i momsdirektivet, der udtrykkeligt bestemmer, at medlemsstaterne kan fastsætte, at den afgiftspligtige person er modtageren af en overdragelse af kvoter for drivhusgasemissioner. Formålet er at begrænse mulighederne for momssvig af »karruseltypen«. Denne bestemmelse, der begrænsede den nævnte mulighed til en periode, der sluttede den 30. juni 2015, blev ved direktiv 2013/43/EU (8) forlænget til den 31. december 2018.

41.

Derfor opstår nu spørgsmålet om, hvorvidt det, inden disse ændringer, og når der ses bort fra formuleringen af momsdirektivets artikel 56, stk. 1, litra a), allerede fremgik af formålet med denne bestemmelse eller andre bestemmelser eller endog andre elementer, at drivhusgasemissionskvoter, henset til deres karakteristika, skulle anses for at være omfattet af kategorien »lignende rettigheder« i denne bestemmelses forstand.

2. Hvilken retlig karakter har drivhusgasemissionskvoter?

42.

I henhold til artikel 3, litra a), i direktiv 2003/87 giver en drivhusgasemissionskvote ret til i en nærmere angivet periode at udlede et ton kuldioxidækvivalent.

43.

Det skal bemærkes, at tredjemand, som ikke råder over en sådan kvote, ikke har denne ret. Den har således en ikke-uanselig økonomisk værdi, idet kun personer, der er i besiddelse af de tilladelser, der følger af kvoterne, kan udøve de i bilag I til direktiv 2003/87 anførte aktiviteter. Kvoten er således en betingelse for, at virksomheden kan fortsætte med at skabe merværdi. Den ret til at udlede kuldioxidækvivalent, som kvoten medfører, kan i øvrigt frit overdrages og handles inden for den procedure, der er fastsat til dette formål.

44.

Overdragelsen af drivhusgasemissionskvoter udgør en levering af tjenesteydelser i henhold til momsdirektivets artikel 24, stk. 1, (den i den foreliggende sag omhandlede transaktion er en »overdragelse af et immaterielt gode« (9), dvs. tilladelsen til at udlede en bestemt mængde CO₂ i en nærmere fastsat periode, idet denne tilladelse er repræsenteret ved et dokument).

45.

Som den tyske regering har fremhævet, er genstanden for overdragelsen således den ret til udledning, som kvoten medfører.

46.

Direktiv 2003/87 indeholder imidlertid ikke nogen tilkendegivelser hvad angår disse kvoters retlige karakter (10). Desuden har Domstolen, som nævnt ovenfor, endnu ikke skullet udtale sig om dette emne.

47.

Hvad angår direktiv 2003/87 gælder det, at »[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«, og »it is also discussed if emission allowances may be defined as intangible goods instead of concessions« (11).

48.

Endvidere er »[t]he treatment of the quotas under tax law, accounting standards and financial services regulation [...] particularly relevant, as if it differs among countries, it may seriously affect the development of the emissions trading market«, og »[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.

I retslitteraturen findes der forskellige fortolkninger af drivhusgasemissionskvoters retlige karakter (13). F.eks. er emissionskvoter, ifølge den franske lovgiver, løsøre, som udelukkende materialiseres ved en opførelse på indehaverens konto (14). I Belgien findes der ikke nogen retlig definition af kvoternes retlige karakter, men de anses for immaterielle aktiver (15). I den belgiske retslitteratur anses (16) kvoterne dog i nogle tilfælde for finansielle instrumenter, da der findes et sekundært kvotebaseret marked for finansielle afledte produkter.

50.

Efter min opfattelse skal drivhusgasemissionskvoter anses for immaterielle aktiver, hvortil der er knyttet en reguleret ejendomsret.

51.

Denne ejendomsret har bl.a. følgende karakteristika: For det første er der tale om en ret, der kan opgøres i penge (prisen for omsættelige kvoter kan svinge i forhold til udbud og efterspørgsel på markedet). For det andet usus (det er en ret, som kan bruges, da den giver indehaveren mulighed for at fortsætte en industriel aktivitet). For det tredje abusur (der er tale om en ret, som kan overdrages ved kontrakt til en anden indehaver). Det er i øvrigt en ret, som skal opføres i et offentligt register (denne forpligtelse er ved direktiv 2003/87 pålagt medlemsstaterne og

indehavere af retten for at sikre, at den kan påberåbes over for tredjemand og af hensyn til kvoteordningens sammenhæng). Endelig er der tale om en ret, der er tidsmæssigt begrænset (17) (da alle kvoter vil forsvinde, enten fordi de udlignes af faktiske emissioner, eller fordi de destrueres på indehaverens anmodning).

3. Emissionskvoters sammenlignelighed med immaterielle ejendomsrettigheder

52.

Med hensyn til leveringsstedet for ydelser skal de særlige bestemmelser i momsdirektivets artikel 44 ff. (afsnit V, kapitel 3, afdeling 2) prioriteres. Kun hvis disse bestemmelser ikke finder anvendelse, skal tjenesteyderens hjemsted for sin økonomiske virksomhed, i henhold til momsdirektivets artikel 43, anses for at være leveringsstedet for ydelser (i den foreliggende sag er der tale om selskabet E's hjemsted i Tyskland).

53.

Som Bundesgerichtshof (forbundsdomstol) har gjort opmærksom på, skal anvendelsen af momsdirektivets artikel 56, stk. 1, litra a), tages i betragtning hvad angår overdragelse af rettigheder. Ifølge denne artikel er leveringsstedet for ydelser i den foreliggende sag i princippet det sted, hvor kunden har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, dvs. Luxembourg, hvor selskabet I i denne sag har hjemsted.

54.

Jeg er (ligesom Kommissionen) af den opfattelse, at den første betingelse i denne bestemmelse, hvorefter der skal være tale om ydelser, som leveres til afgiftspligtige personer, der er etableret i en anden medlemsstat end tjenesteyderens, ubestrideligt er opfyldt, da tjenesteyderen er i Tyskland, og kunden er i Luxembourg. Det samme er tilfældet med den anden betingelse, nemlig at levering af ydelser består i »hel eller delvis overdragelse« af visse rettigheder. I denne henseende bør det argument, som A fremsatte på retsmødet, nemlig at de rettigheder, som i momsdirektivets artikel 56, stk. 1, litra a), benævnes »lignende rettigheder«, skal kunne overdrages både helt og delvis, hvilket ikke er tilfældet med emissionskvoter, som kun kan overdrages helt, afvises. Momsdirektivets artikel 56, stk. 1, litra a), henviser nemlig til to situationer, som ikke er kumulative. Som Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof (statsadvokaten ved forbundsdomstolen) i øvrigt har gjort opmærksom på, kan ophavsretten i Tyskland og Østrig ikke overdrages (idet licens er den eneste mulighed).

55.

Dette leder videre til den tredje betingelse, hvorefter kvoterne i henhold til artikel 3, litra a), i direktiv 2003/87 skal udgøre »lignende rettigheder« set i forhold til »ophavsrettigheder, patentrettigheder, licensrettigheder, retten til varemærker, fællesmærker og mønstre«. Her er ordet »lignende« vigtigt, da A's synspunkt medfører, at disse rettigheder skal være »identiske«, hvilket åbenbart ikke er det krav, der er fastsat i momsdirektivets artikel 56, stk. 1, litra a).

56.

Det fremgår af den præjudicielle forelæggelse, at Bundesgerichtshof (forbundsdomstol) hælder til det synspunkt, at denne betingelse også er opfyldt, og jeg bemærker, at alle parterne i sagen for Domstolen (undtagen A og B) deler dette synspunkt.

57.

Ifølge Bundesgerichtshof (forbundsdomstol) har der i Tyskland hidtil været enighed i retslitteraturen (18), finansforvaltningen (19) og retspraksis (20) om, at en rettighed i form af en emissionskvote udgør en »lignende rettighed« som omhandlet i den tidligere affattelse af UStG's § 3a, stk. 4, nr. 1, og dermed også som omhandlet i momsdirektivets artikel 56, stk. 1, litra a).

58.

Jeg er enig i dette synspunkt, som jeg af de nedenstående grunde anser for at være i overensstemmelse med opbygningen af og formålet med momsdirektivets artikel 56, stk. 1, litra a), selv om de i denne bestemmelse udtrykkeligt anførte retlige transaktioner vedrører beskyttelsen af den immaterielle og industrielle ejendom (21), mens de i direktiv 2003/87 omhandlede kvoter udgør en tilladelse fra staten eller de offentlige myndigheder til at udlede drivhusgas (22).

59.

For det første fremgår det tydeligt af denne bestemmelses ordlyd, at opregningen heri består af eksempler og ikke er udtømmende. EU-lovgiver har åbenbart valgt ikke at begrænse de rettigheder, som anføres i denne bestemmelse, til industrielle ejendomsrettigheder eller immateriel ejendom generelt.

60.

For det andet er jeg (ligesom Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof (statsadvokaten ved forbundsdomstolen)) af den opfattelse, at listen åbenbart ikke er homogen, da den ved »licensrettigheder« forstår forskellige rettigheder til udnyttelse, som kan være forskellige fra de udtrykkeligt anførte immaterielle ejendomsrettigheder. Der kan imidlertid forekomme licenser vedrørende andre rettigheder end ophavsret eller de rettigheder, som overdrages ved et patent eller et varemærke.

61.

For det tredje er det uden betydning, at de regler, der gælder for drivhusgasemissioner, er forskellige fra reglerne for de i momsdirektivets artikel 56, stk. 1, litra a), udtrykkeligt anførte rettigheder. Der gælder det samme for dem: Varemærker og patenter skal registreres, og ophavsretten opstår, når det beskyttede værk skabes. Desuden er deres respektive varighed forskellig. Den afgørende faktor er reelt ikke, hvorvidt rettighederne som sådan er sammenlignelige, men hvorvidt deres (hele eller delvise) overdragelse er det. Dette er nemlig det fælles kriterium, der muliggør en harmoniseret afgiftspåligning af omsætningen. Der kan kun være tale om en afgiftspligtig levering af ydelser i direktivets forstand, hvis der sker en overdragelse, og i så fald skal leveringsstedet bestemmes (23).

62.

Desuden er der ved nærmere øjekast vigtige lighedspunkter mellem industriel ejendomsret og emissionskvoter:

a)

de er begge beskyttede rettigheder i form af et dokument, som indehaver kan overdrage til tredjemand (idet kun indehaveren har ret til at udlede et ton kuldioxidækvivalent i en nærmere angivet periode (24))

b)

som Bundesgerichtshof (forbundsdomstol) har anført i sin præjudicielle anmodning (25), er de begge kendetegnet ved, at lovgiver indrømmer rettighedsindehaveren en absolut ret forstået således, at han er den eneste, der har ret til at bruge, realisere og udelukke andre fra den pågældende rettighed, selv om den immaterielle ejendomsret har alle ejendomsrettens egenskaber, dvs. usus, fructus og abusus, mens ejendomsretten til emissionskvoter ikke kan skabe civilretligt udbytte (fructus, dvs. ved tildeling af licens)

c)

begge kategorier indeholder rettigheder, der kan gøres op i penge, da værdien af ophavsrettigheder, patenter og varemærker, ligesom værdien af emissionskvoter, bestemmes af udbud og efterspørgsel på markedet

d)

visse immaterielle rettigheder skal, ligesom emissionskvoter, opføres i et offentligt register. Udnyttelsesrettens karakter af eneret følger af den entydige tildeling i registret over emissionshandel. Drivhusgasemissionskvoterne har en tydelig elektronisk identifikation og kan kun opføres på én kontoindehaveres konto. Det er følgelig kun denne indehaver, som kan råde over emissionskvoten, enten ved at bruge den til at opfylde sine forpligtelser til returnering (i henhold til lovgivningen om handel med emissionskvoter) eller ved at sælge den og overføre den til en anden kontoindehavers konto

e)

begge kategorier af rettigheder er underlagt en tidsmæssig grænse, selv om den immaterielle ejendomsrettigheds »levetid« er længere

f)

i begge tilfælde har indehaveren af rettigheden ikke længere ret til at udnytte denne efter overdragelsen. Som følge heraf giver overdragelsen af drivhusgasemissionskvoter indehaveren en økonomisk fordel og kan, hvad angår moms, sammenlignes med overdragelse af patenter, varemærker, licenser og ophavsrettigheder.

63.

For det fjerde skal spørgsmålet, om en given rettighed har en lighed med de i momsdirektivets artikel 56, stk. 1, litra a), omhandlede rettigheder, som Kommissionen har anført, først og fremmest besvares under hensyntagen til denne bestemmelses ånd og formål. Det fremgår af en samlet betragtning af 4., 10., 17., 19., 20., 22. og 23. betragtning til og artikel 45, 52, 53, 55 og 56 i momsdirektivet, at der for at undgå konkurrenceforvridninger på det indre marked for levering inden for Fællesskabet af varer og ydelser til afgiftspligtige så vidt muligt skal anvendes princippet om bestemmelseslandet, dvs. at der skal pålægges afgift i den medlemsstat, hvor modtageren af varen eller ydelsen er etableret. Denne praksis stemmer også overens med det grundlæggende princip om moms som en generel forbrugsafgift (26), der principielt opkræves på det sted, hvor forbruget finder sted.

64.

Det følger af formålet med momsdirektivets artikel 56, stk. 1, litra a), at det med henblik på

bestemmelsen af, om en retsstilling er »lignende«, er vigtigt at vide, hvorvidt anvendelsen af princippet om bestemmelsesstedet giver anledning til problemer på overdragelsestidspunktet. Når der er tale om rettigheder, som er opført i et offentligt register, kan det nemt og med stor retlig klarhed bestemmes, hvem rettigheden overdrages til, den pågældendes hjemsted og følgelig bestemmelseslandet. Dette er tilfældet med drivhusgasemissionskvoter. De kan derfor behandles på samme måde hvad angår moms.

65.

Selv om emissionskvoter ikke har det samme formål som en immateriel ejendomsret (at beskytte en menneskelig kreativ aktivitet), er det efter min opfattelse tydeligt, at disse to kategorier er sammenlignelige i forbindelse med en analyse af momsdirektivets artikel 56.

66.

I denne henseende er det, der er vigtigt med hensyn til den afgiftsmæssige behandling, disse rettigheders potentiale til at skabe en merværdi. Denne betingelse er opfyldt i den foreliggende sag, da rettighedens indehaver med overdragelsen af kvoter eller af patenter eller endog ophavsrettigheder udøver sin ret til for en bestemt pris at råde over disse.

4. Domstolens praksis

67.

Selv om momsdirektivets artikel 56, stk. 1, litra a), endnu ikke er blevet fortolket i retspraksis, kan jeg imidlertid lade mig inspirere af den fortolkning af andre dele af dette stykke, som Domstolen har haft lejlighed til at give.

68.

I sin dom af 16. september 1997, von Hoffmann (C-145/96, EU:C:1997:406), fortolkede Domstolen, i forbindelse med en præjudiciel forelæggelse, indholdet af den tidligere artikel 9, stk. 2, litra e), i (det tidligere) sjette momsdirektiv 77/388 (27). Her analyserede Domstolen, om en voldgiftsmands ydelser var omfattet af anvendelsesområdet for begrebet »andre lignende ydelser«, der er sammenlignelige med ydelser, der præsteres af advokater og rådgivningsvirksomheder.

69.

Selv om generaladvokat Fennelly foreslog en vid fortolkning af begrebet og fremhævede, at det ikke var nødvendigt at anvende fortolkningsprincippet om artsidentitet, da en sådan situation ikke var i overensstemmelse med sjette direktivs opbygning og formål (28), fulgte Domstolen ikke denne fortolkning.

70.

I sin dom fremhævede Domstolen følgende:

—

fællesskabslovgiver henviste ikke til erhverv, men til ydelser, da erhvervene kun var nævnt i denne bestemmelse som et middel til at definere de kategorier af ydelser, som bestemmelsen omfatter (29)

udtrykket »andre lignende ydelser« henviser ikke til nogen fællesnævner for de heterogene aktiviteter, der nævnes i artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led, i sjette direktiv 77/388, men til ydelser, der er lignende i relation til hver enkelt af disse aktiviteter, som herved betragtes hver for sig (30)

en ydelse må betragtes som analog til en af de i denne artikel nævnte aktiviteter, når de begge har det samme formål (31).

71.

11 år senere præciserede Domstolen den ovennævnte praksis i dom af 6. november 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609).

72.

Domstolen fortolkede den samme bestemmelse som i den sag, der gav anledning til dom von Hoffmann (C-145/96, EU:C:1997:406). En svensk stiftelse drev både økonomisk virksomhed og anden virksomhed, og det spørgsmål, der rejste sig, vedrørte de skattemæssige konsekvenser af visse konsulentydelse, som stiftelsen ønskede at benytte sig af udelukkende i forbindelse med den del af sin virksomhed, som ikke var omfattet af momsdirektivets anvendelsesområde.

73.

I denne doms præmis 24 anførte Domstolen formålet med de regler, der bestemmer tjenesteydelse, fiskale tilknytningsmoment, nemlig dels at undgå kompetencekonflikter, der kan medføre dobbelt afgiftspåligning, dels at sikre, at alle afgiftspligtige transaktioner beskattes. Den fortsatte sit ræsonnement ved at give en teleologisk fortolkning af den pågældende bestemmelse, idet den anførte, at artikel 9, stk. 2, litra e), (32) ikke præciserer, hvorvidt dens anvendelse er underlagt den betingelse, at den afgiftspligtige person, som køber en tjenesteydelse, anvender denne med henblik på sin erhvervsmæssige virksomhed (33).

74.

Den tilføjede, at en sådan fortolkning er:

i overensstemmelse med formålet med den pågældende artikel, der er en konfliktregel, som tilsigter at undgå risikoen for dobbelt afgiftspåligning og risikoen for, at der ikke sker nogen beskatning (34)

i overensstemmelse med formålet med og reglerne for Fællesskabets momssystemets funktionsmåde, for så vidt som den sikrer, at den endelige aftager af tjenesteydelsen bærer de endelige omkostninger ved den skyldige moms (35)

ligeledes i overensstemmelse med retssikkerhedsprincippet og gør det muligt at nedsætte den byrde, som påhviler erhvervsdrivende, som handler i hele det indre marked, samt at fremme den

frie udveksling af tjenesteydelser (36).

75.

Denne brede fortolkning blev bekræftet af Domstolen i en sag vedrørende momsfritagelse for transaktioner i form af formueforvaltning i forbindelse med værdipapirer. I præmis 54 i dom af 19. juli 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484), fremhævede Domstolen følgende:

»Da den i hovedsagen af Deutsche Bank ydede porteføljeforvaltning er en ydelse af finansiell karakter, og da [momsdirektivets] artikel 56, stk. 1, litra e), [...] ikke skal fortolkes strengt (jf. i denne retning dom af 26.9.1996, Dudda (C-327/94, EU:C:1996:355, præmis 21), og af 27.10.2005, Levob Verzekeringen og OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis)), skal denne virksomhed anses for som finansieringstransaktion at være omfattet af anvendelsesområdet for [momsdirektivets] artikel 56, stk. 1, litra e)« (min fremhævelse).

76.

I den sidstnævnte dom Levob Verzekeringen og OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649), hvor Domstolen skulle tage stilling til det fiskale tilknytningsmoment for »ydelse fra rådgivningsvirksomheder, ingeniører, projekteringsvirksomheder, advokater og revisorer, samt andre lignende ydelser«, anførte den, at direktivets relevante bestemmelse ikke »vedrør[te] erhverv – som dem, der udøves af advokater, rådgivningsvirksomheder, revisorer eller ingeniører – men de ydelser, der leveres af disse erhvervsdrivende, og lignende ydelser« (37).

77.

Denne teleologiske fortolkning af disse bestemmelser i momsdirektivet er desuden i overensstemmelse med EU-rettens generelle fortolkningsprincip, som Domstolen formulerede i dommen i sagen Cilfit m.fl. (38). Hvad dette angår skal de enkelte EU-regler vurderes i deres rette sammenhæng og fortolkes i lyset af EU-rettens bestemmelser som helhed, den bagved liggende målsætning og EU-rettens udviklingstrin på tidspunktet for de pågældende bestemmelsers anvendelse.

78.

Når principperne fra den nævnte retspraksis anvendes på den foreliggende sag, kan det konkluderes, at emissionskvoterne hører under kategorien »lignende rettigheder« i momsdirektivets artikel 56, stk. 1, litra a). Ikke alene er den rettighed, de indrømmer, sammenlignelig med immaterielle ejendomsrettigheder, når man ser på dens karakteristika, den relevante fortolkning er også i overensstemmelse med det specifikke formål med artikel 56, nemlig at undgå dobbelt afgiftspåligning og risikoen for ikke-påligning.

79.

Da udnyttelsen af de emissionsrettigheder, som indrømmes ved kvoterne, normalt finder sted dér, hvor kvoternes køber udøver sin økonomiske virksomhed, hvad enten køberen selv driver et anlæg, som genererer de emissioner, for hvilke kvoterne skal returneres, eller videresælger disse, giver momsdirektivets artikel 56, stk. 1, litra a), således en rationel løsning ud fra et afgiftsmæssigt synspunkt, for så vidt som de pågældende ydelser er underlagt momsordningen i den medlemsstat, hvor de personer, der har købt kvoterne, udøver deres økonomiske virksomhed (39).

5. Hvilken praksis anvendes i medlemsstaterne?

80.

En analyse af dette spørgsmål er ikke kun nødvendig, fordi Forbundsrepublikken Tyskland i proceduren for Domstolen har gjort gældende, at alle de øvrige medlemsstater har anvendt den samme tilgang som Tyskland, men også fordi analysen kan bekræfte min vurdering, hvis der ikke findes en anden fortolkning i medlemsstaterne, som ville være i bedre overensstemmelse med momsordningens formål generelt og navnlig momsdirektivets artikel 56, stk. 1, litra a).

a) Det rådgivende momsudvalgs synspunkt

81.

Dette udvalg, som blev nedsat ved momsdirektivets artikel 398, og som består af repræsentanter for medlemsstaterne og Kommissionen, er nået frem til den samme konklusion.

82.

På linje med Kommissionens forslag anså det rådgivende udvalg vedrørende moms de emissionskvoter, der er reguleret ved direktiv 2003/87, for at være omfattet af sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e). Indholdsmæssigt svarer denne bestemmelse stort set til momsdirektivets artikel 56, stk. 1, litra a).

83.

Den 14. oktober 2004 vedtog dette udvalg følgende retningslinjer:

b) Praksis i medlemsstaterne

84.

I langt størstedelen af medlemsstaterne (21 af de 25 (40) undersøgte retsordener) finder en national bestemmelse, der svarer til momsdirektivets artikel 56, stk. 1, anvendelse på drivhusgasemissioner. Denne konklusion er baseret på de nationale retsakter, der er tilpasset de retningslinjer, som det rådgivende udvalg vedrørende moms udsendte i 2004 (41).

85.

I denne forbindelse skal det bemærkes, at der i to medlemsstater (Estland, Slovakiet) er fastsat udtrykkelige og separate regler med henblik på overdragelse af drivhusgasemissionskvoter i den nationale lov, der gennemfører momsdirektivets artikel 56, stk. 1.

86.

I mange andre medlemsstater (Belgien, Bulgarien, Den Tjekkiske Republik, Irland, Frankrig (42), Litauen, Ungarn, Østrig, Slovenien, Finland (43), Sverige og Det Forenede Kongerige) har de kompetente myndigheder udsendt meddelelser, cirkulærer eller henstillinger om, at overdragelser af de nævnte kvoter anses for at være omfattet af den nationale bestemmelse, der svarer til momsdirektivets artikel 56, stk. 1, litra a).

87.

I tre andre medlemsstater (Spanien, Italien (44), Polen) fremgår det af administrativ praksis i form af individuelle afgørelser truffet af skattemyndighederne, at overdragelser af drivhusgasemissionskvoter blev anset for at være transaktioner, for hvilke leveringsstedet var det

sted, hvor modtageren er etableret.

88.

Endelig findes der i fire andre medlemsstater forberedende dokumenter (Danmark, Luxembourg, Nederlandene) eller korrespondance mellem ministerier (Letland), der giver udtryk for et lignende synspunkt.

89.

I denne henseende er det interessant at fremhæve, at mens overdragelser af kvoter i visse retsordener kategoriseres som »lignende rettigheder« (Italien, Nederlandene, Slovenien, Finland, Sverige), er det i andre retsordener blot fastsat, at de pågældende overdragelser af emissionskvoter er omfattet af den nationale bestemmelse, der svarer til momsdirektivets artikel 56, stk. 1, litra a), uden at det er præciseret, hvilken konkret kategori de pågældende kvoter tilhører (Belgien, Bulgarien, Den Tjekkiske Republik, Danmark, Tyskland, Irland, Spanien, Frankrig, Italien, Letland, Luxembourg, Ungarn, Østrig, Polen, Det Forenede Kongerige), eller med angivelse af en specifik kategori »overdragelse af drivhusgasemissionskvoter« (Estland, Slovakiet), der er separat i forhold til de i momsdirektivets artikel 56, stk. 1, litra a), udtrykkeligt anført kategorier.

90.

Det skal desuden bemærkes, at retspraksis i disse forskellige medlemsstater vedrørende fastsættelsen af stedet for afgiftspåligning af overdragelser af drivhusgasemissionskvoter før 2010 synes at være mindre fyldig.

91.

Hvad angår de øvrige retsordener (Grækenland, Cypern, Malta, Rumænien) har det ikke været muligt at identificere, om og/eller hvordan drivhusgasemissionskvoter er blevet kategoriseret hvad angår moms, og hvad der følgelig var leveringsstedet for sådanne overdragelser.

92.

På baggrund af det ovenstående skal begrebet »lignende rettigheder« som omhandlet i momsdirektivets artikel 56, stk. 1, litra a), fortolkes således, at det også omfatter drivhusgasemissionskvoter.

V – Forslag til afgørelse

93.

Af disse grunde og med henvisning til, at den almindelige regel nu er, at stedet for levering af en tjenesteydelse er det sted, hvor modtageren er etableret, foreslår jeg, at Domstolen besvarer det præjudicielle spørgsmål, som er stillet af Bundesgerichtshof (forbundsdomstol, Tyskland), som følger:

(1) Originalsprog: fransk.

(2) B. Le Bars, »La nature juridique des quotas d'émission de gaz à effet de serre après l'ordonnance du 15 avril 2004, Réflexions sur l'adaptabilité du droit des biens«, La Semaine juridique, Édition générale nr. 28, 7.7.2004, doctrine 148.

(3) Rådets direktiv af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1) i den affattelse, der var gældende i 2009 (herefter »momsdirektivet«).

(4) Europa-Parlamentets og Rådets direktiv af 13.10.2003 om en ordning for handel med kvoter for drivhusgasemissioner i Fællesskabet og om ændring af Rådets direktiv 96/61/EF (EUT 2003, L 275, s. 32).

(5) Rådets direktiv af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1).

(6) Rådets direktiv af 12.2.2008 om ændring af direktiv 2006/112/EF med hensyn til leveringsstedet for tjenesteydelser (EUT 2008, L 44, s. 11).

(7) Rådets direktiv af 16.3.2010 om ændring af direktiv 2006/112 om det fælles merværdiafgiftssystem for så vidt angår en fakultativ og midlertidig anvendelse af ordningen for omvendt betalingspligt ved levering af bestemte varer og tjenesteydelser, som kan være udsat for svig (EUT 2010, L 72, s. 1). I tredje betragtning til direktiv 2010/23 beskrives overdragelse af emissionskvoter som »særligt [udsat] for svig«.

(8) Rådets direktiv af 22.7.2013 om ændring af direktiv 2006/112 om det fælles merværdiafgiftssystem for så vidt angår en fakultativ og midlertidig anvendelse af ordningen for omvendt betalingspligt ved levering af bestemte varer og tjenesteydelser, som kan være udsat for svig (EUT 2013, L 201, s. 4).

(9) Momsdirektivets artikel 25, litra a).

(10) Jf., for så vidt angår den afgiftsmæssige behandling, rapporten udarbejdet for Kommissionen (Generaldirektoratet for Beskatning og Toldunion) af Copenhagen Economics, Tax treatment of ETS allowances, Options for improving transparency and efficiency, oktober 2010.

(11) Debatten om handel med emissionskvoter drejer sig for en stor dels vedkommende om retsgrundlaget for denne ordning og dens gennemførelse i de eksisterende retsordener. Emissionskvoters retsgrundlag er en meget omstridt problematik, eftersom direktiv 2003/87 ikke indeholder nogen hentydninger i denne henseende. Kvoter har dog både administrative koncessioners eller licensers og privat ejendoms karakteristika, og åbenbart er visse medlemsstater nået frem til forskellige konklusioner med hensyn til deres retlige karakter. Debatten vedrører også spørgsmålet om, hvorvidt emissionskvoterne kan defineres som immaterielle goder (og ikke administrative licenser) (min oversættelse). Jf. M. Colangelo, Creating property rights, Law and Regulation of Secondary Trading in the European Union, Martinus Nijhoff, 2012, s. 162 og 165 (der henviser til V. Jacometti, Lo scambio di quote di emissione. Analisi di un nuovo strumento di tutela ambientale in prospettiva comparatistica, Milan, Giuffrè, 2010).

(12) Den skatteretlige behandling af emissionskvoter, behandlingen i regnskabsstandarder og i lovgivningen om finansielle tjenesteydelser er især relevant, da denne behandling, såfremt den er forskellig i de forskellige lande, kan medføre alvorlig skade på udviklingen af markedet for emissionskvoter. For så vidt angår beskatningsordningen gældende for emissionskvoter findes der på nuværende tidspunkt ikke nogen erklæringer fra regnskabsmyndigheder, hverken i International Financial Reporting Standards (IFRS) eller i United States Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP), som specifikt har beskæftiget sig med bogføringen af emissionskvoteordninger. Såvel International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) som Emerging Issues Task Force (EITF) har undersøgt spørgsmålet om bogføring af

emissionskvoter, men i praksis er der ikke trådt nogen retningslinjer i kraft (min oversættelse). Colangelo, op.cit., s. 169 og 170.

(13) Jf. B. Le Bars, »La nature juridique des quotas d'émission de gaz à effet de serre après l'ordonnance du 15 avril 2004, Réflexions sur l'adaptabilité du droit des biens«, La Semaine juridique, Édition générale nr. 28, 7.7.2004, doctrine 148, I. Richelle, »Emission Trading: Accounting Tax Regime in Belgium«, Bulletin for International Taxation, august/september 2008, s. 414-421 (jf. desuden I. Richelle, »Emission trading: accounting and tax aspects«, i M. Lang og F. Vanistendael (red.), Accounting and Taxation & Assessment of ECJ Case Law, EATLP International Tax Series, 2007, bd. 5).

(14) Jf. artikel L-229-18-II i code de l'environnement (miljøloven), indført ved kendelse af 15.4.2004.

(15) Jf. L. Richelle, op. cit. s. 418.

(16) Jf. L. Richelle, op. cit. s. 416.

(17) Der er ikke tale om en forældelsesfrist, men en frist, der er knyttet til rettens eksistens som sådan.

(18) Jf. Küffnerl/Stöcker/Zugmaier, UStG, 114. ajourføring, § 3a, nr. 121; Meyer-Holiatz/Nagel/Krüger i Elspas/Salje/Stewing, Emissionshandel, kapitel 45, nr. 3 ff.; Adam/Hentschke/Kopp-Assenmacher, Handbuch des Emissionshandelsrechts, kapitel 8.7.

(19) Jf. cirkulære af 2.2.2005 fra det tyske finansministerium, BStBl. I 2005, s. 494 (jf. bilag 1 til Kommissionens indlæg).

(20) Jf. dom af 21.6.2013, afsagt af Finanzgericht Düsseldorf (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Düsseldorf), 1 K 2550/11 U.

(21) Det er her interessant at bemærke, at i henhold til artikel 7 i Rådets forordning (EF) nr. 1777/2005 af 17.10.2005 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 77/388 (EUT 2005, L 288, s. 1) sidestilles det forhold, at organer, der er etableret i et tredjeland, overdrager TV-spredningsrettigheder til fodboldkampe til afgiftspligtige personer, der er etableret i Fællesskabet, med de nævnte immaterielle rettigheder.

(22) Jf. artikel 4 f. og artikel 13 i direktiv 2003/87. Drivhusgasemissioner, som genereres ved en aktivitet som omhandlet i direktiv 2003/87, kræver en tilladelse, som en driftsleder for et anlæg kan anmode om på de i dette direktivs artikel 6 fastsatte betingelser. Inden for Den Europæiske Unions ordning for handel med kvoter for drivhusgasemissioner skal driftsledere for anlæg hvert år returnere et antal drivhusgasemissioner svarende til deres faktiske emissioner. Hvis en driftsleder reducerer emissionerne fra sit anlæg, kan han sælge de emissionskvoter, han ikke længere skal bruge, på markedet. I det modsatte tilfælde er han nødt til at købe emissionskvoter for at opfylde sin pligt til returnering. Hvis en driftsleder af et anlæg ikke opfylder denne pligt til returnering, pålægges han økonomiske sanktioner.

(23) Det er naturligvis ikke nødvendigt at bestemme leveringsstedet i forbindelse med overdragelser, der er fritaget for afgift (jf. f.eks. momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra f) og j)-l)).

(24) Jf. artikel 3, litra a), i direktiv 2003/87.

(25) Jf. præmis 29 f..

(26) Jf. momsdirektivets artikel 1, stk. 2.

(27) Der svarer til momsdirektivets nuværende artikel 56, stk. 1, litra c).

(28) Jf. i hans forslag til afgørelse von Hoffmann (C-145/96, EU:C:1997:218, punkt 17 og 23).

(29) Jf. dom af 16.9.1997, von Hoffmann (C-145/96, EU:C:1997:406, præmis 15).

(30) Jf. dom af 16.9.1997, von Hoffmann (C-145/96, EU:C:1997:406, præmis 20).

(31) Jf. dom af 16.9.1997, von Hoffmann (C-145/96, EU:C:1997:406, præmis 21).

(32) Nu momsdirektivets artikel 56, stk. 1, litra c).

(33) Jf. dom af 6.11.2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609, præmis 28).

(34) Jf. dom af 6.11.2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609, præmis 30). I henhold til Domstolens faste praksis er formålet med de regler, der fastlægger tjenesteydelsers afgiftsmæssige tilknytningssted, dels at undgå kompetencekonflikter, der kan medføre dobbelt afgiftspåligning, dels at sikre, at alle afgiftspligtige transaktioner beskattes (dom af 30.4.2015, SMK, C-97/14, EU:C:2015:290).

(35) Jf. dom af 8.11.2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609, præmis 32).

(36) Jf. dom af 8.11.2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609, præmis 33).

(37) Dom af 27.10.2005, Levob Verzekeringen og OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649, præmis 37).

(38) Jf. dom af 6.10.1982, Cilfit m.fl. (283/81, EU:C:1982:335, præmis 20).

(39) Jf. i denne retning dom af 12.5.2005, RAL (Channel Islands) m.fl. (C-452/03, EU:C:2005:289, præmis 33).

(40) Den tyske ordning er naturligvis ikke blevet analyseret. På grund af manglende data var det ikke muligt at undersøge den portugisiske ordning, og Republikken Kroatien var endnu ikke medlem af Unionen i 2009.

(41) En liste over retningslinjer, der er vedtaget af det rådgivende udvalg vedrørende moms, kan ses på følgende internetadresse:

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

(42) Det bemærkes, at det i Frankrig, der havde anmodet om det rådgivende momsudvalgs retningslinjer med hensyn til drivhusgasemissionskvoter hvad angår moms, i juni 2009 blev besluttet midlertidigt at fritage overdragelser af disse kvoter for moms som transaktioner vedrørende værdipapirer.

(43) Ifølge den finske retslitteratur var det ikke klart, at alle medlemsstaterne indtog dette synspunkt, hvorimod man i Belgien talte om en »konsensus«.

(44) Det skal præciseres, at proceduren for den italienske skattemyndighed vedrørte en køber af drivhusgasemissioner med hjemsted i Schweiz.