

62015CC0453

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

MELCHIOR WATHELET

esitatud 7. septembril 2016 ( 1 )

Kohtuasi C-453/15

A,

B

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Bundesgerichtshof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim üldkohus))

„Eelotsusetaotlus — Maksustamine — Käibemaks — Direktiiv 2006/112/EÜ — Artikkel 56 — Teenuste osutamise koht — Mõiste „muud sarnased õigused“ — Kasvuhoonegaaside saastekvootide üleandmine”

1.

Selles kohtuasjas, mis puudutab „saastamisõiguse“ müüki, ei pane ma vastu kiusatusele tsiteerida B. Le Barsi mõtet: ( 2 ), „[r]ahvusvahelise ja ühenduse õigusega satuvad õhk ja selle „haigus“, see tähendab saaste, kaubandusvaldkonna piirialale. Niisugune käsitus võib näida ebamoraalne, kuna tavaliselt seondub õiguse mõiste mingisuguse positiivse sisuga, millega saaste näol tegemist ei ole. Lisaks näib vastuvõetamatuna idee, et eraisikud võivad saastekvootide finantsvahendajate rolli täites saastamisega raha teenida“.

2.

Enesestmõistetavalt ei puuduta seda 24. augustil 2015 Euroopa Kohtu kantseleisse saabunud Bundesgerichtshofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim üldkohus) eelotsusetaotlus, milles kasvuhoonegaaside saastekvootidega seondult küsitakse Euroopa Kohtult direktiivi 2006/112/EÜ ( 3 ) artikli 56 lõike 1 punkti a tõlgendamise kohta. Nimetatud eelotsusetaotlus otsustati esitada Saksamaal A ja B suhtes käimasolevas kriminaalmenetluses, mis puudutab maksupettusele kaasaaitamist.

3.

Kokkuvõttes on küsimus selles, kas kasvuhoonegaaside saastekvoot direktiivi 2003/87/EÜ ( 4 ) artikli 3 punkti a tähenduses – mis lubab kindlaksmääratud aja jooksul atmosfääri ühe tonni süsinikdioksiidi ekvivalentkoguste paiskamist, on käsitatav „muu sarnase õigusena“ käibemaksudirektiivi artikli 56 lõike 1 punkti a tähenduses.

I. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

4.

Käibemaksudirektiivi artikli 56 lõige 1 näeb ette:

„1. Järgmiste teenuste osutamise korral väljaspool ühendust asuvatele teenuse saajatele või maksukohustuslastele, kes asuvad ühenduses, kuid mitte teenuse osutajaga samas liikmesriigis, on teenuste osutamise kohaks teenuse saaja ettevõtte asukoht või püsiv tegevuskoht või nimetatud asukoha või püsiva tegevuskoha puudumisel tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht:

a)

autoriõiguste, patentide, litsentside, kaubamärkide ja muude sarnaste õiguste võõrandamine ja kasutada andmine;

[...]“

5.

Direktiivi 2003/87/EÜ artikli 3 punktis a on sätestatud:

„Käesolevas direktiivis kasutatakse järgmisi mõisteid:

a)

saastekvoot – kindlaksmääratud aja jooksul atmosfääri ühe tonni süsinikdioksiidi ekvivalentkoguste paiskamise kvoot, mis kehtib üksnes käesoleva direktiivi nõuete täitmisel ja mida on võimalik üle anda kooskõlas käesoleva direktiivi sätetega;

[...]“

B. Saksa õigus

6.

Käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz, edaspidi UStG) §-i 3a „Muude teenuste osutamise koht“ põhikohtuasja asjaolude suhtes kohaldatava redaktsiooni kohaselt:

„1. Kui §-des 3b ja 3f ei ole sätestatud teisiti, osutatakse muid teenuseid ettevõtja tegutsemiskohas. Kui teenus osutatakse püsivas tegevuskohas, siis loetakse, et see on teenuse osutamise koht.

[...]

3. Kui lõikes 4 nimetatud muude teenuste saaja on ettevõtja, loetakse teenuse osutamine erandina lõikest 1 toimumuks teenuse saaja tegutsemiskohas. Kuid kui teenus osutatakse ettevõtja püsivas tegevuskohas, on teenuse osutamise koht selle tegevuskoha asukoht. Kui lõikes 4 loetletud muude teenuste saaja ei ole ettevõtja ja tema elukoht või asukoht on kolmanda riigi territooriumil, loetakse teenus osutatuks tema elukohas või asukohas.

4. Muud teenused lõike 3 tähenduses on:

1)

patentide, autoriõiguste, kaubamärkidega seotud õiguste ning teiste sarnaste õiguste kasutada andmine, üleandmine ja teostamine;

[...]“

## II. Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

7.

Landgericht Hamburg (Hamburgi piirkondlik kohus, Saksamaa) karistas A-d ja B-d, kes töötavad ühes suures maksunõustamisettevõttes, maksupettusele kaasaaitamise eest rahalise karistusega kohtuasjas, mis puudutas käibemaksupettust, mille pani 2009. aasta aprillist kuni 2010. aasta märtsini toime kaassüüdistatav G ning mis seisnes maksust kõrvalehoidumises kasvuhoonegaaside saastekvootidega kauplemisel.

8.

Selle petuskeemiga olid seotud mitu äriühingud. Saksamaa äriühing E, mis oli tegelikult G kontrolli all, ostis välismaal käibemaksuvabalt kasvuhoonegaaside saastekvoote ning müüs need edasi Luksemburgi äriühingule I, mida juhtis samuti G. Viimane esitas arvetena E-le kreditarved, lisades sinna Saksamaal kohaldatava käibemaksu, ning müüs kvoodid edasi Saksamaa äriühingule C, selle tehingu kohta koostatud kreditarvetele lisati samuti Saksamaal kohaldatav käibemaks.

9.

Esialgsetes käibedeklaratsioonides 2009. aasta teise, kolmanda ja neljanda kvartali kohta deklareeris äriühing E kvootide müügi äriühingule I ning arvas väidetavate siseriiklike teenuseosutajate valearvete alusel maha sisendkäibemaksu. 2010. aasta jaanuari ja märtsi kohta ta esialgset deklaratsiooni ei esitanud. Nii hoidis ta kõrvale kokku 11484179,12 euro suuruse summa tasumisest. Äriühing I omakorda deklareeris maksustamisperioodidel aprill-juuni 2009, september 2009 – jaanuar 2010 ja märts 2010 äriühingule C osutatud teenused käibemaksuga maksustatavate tehingutena ning arvestas sisendkäibemaksuna lubamatult maha äriühingule E koostatud kreditarvetel märgitud käibemaksu, hoides nii kõrvale 10667491,10 euro suuruse summa tasumisest.

10.

A ja B tegelesid alates 2009. aasta mai lõpust äriühingu I maksunõustamisega ning said G-lt ülesande anda lühike ekspertarvamus selle äriühingu käibemaksukohustuse kohta. Selles ekspertarvamusel märkisid nad, et äriühing I võib arvele lisada Saksamaal kohaldatava käibemaksu ja selle sisendkäibemaksuna maha arvata vaid juhul, kui tal on Saksamaal tegevuskoht, kus vastav majandustegevus toimub, ning et enne Saksamaal tegevuskoha loomist koostatud arveid tuleb korrigeerida.

11.

Lähtudes varasema kuupäevaga vormistatud lepingust bürooruumide üürimise kohta Saksamaal alates 1. aprillist 2009, koostasid A ja B, kes ei olnud teadlikud äriühingu I rollist petuskeemis, viimase nimel parandatud esialgsed käibedeklaratsioonid 2009. aasta aprilli- ja maikuu kohta, mille nad esitasid 12. augustil 2009. aastal maksuhaldurile. Nad kajastasid neis deklaratsioonides sisendkäibemaksuna äriühingule E esitatud kreditarvetel märgitud käibemaksu ja seda 2009. aasta aprillis 147519,80 euro ulatuses ning 2009. aasta mais 1146788,70 euro ulatuses, kuigi nad

pidasid „väga tõenäoliseks“, et äriühingul I Saksamaal tegevuskohta ei olnud.

12.

Vaadates läbi A ja B ning prokuratuuri poolt Landgericht Hamburgi (Hamburgi piirkondlik kohus) otsuse peale esitatud kassatsioonkaebusi, leidis Bundesgerichtshof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim üldkohus), et see, kas süüdistatavad on Saksamaa karistusõiguse kohaselt maksupettusele kaasa aitamises süüdi, sõltub sellest, kas nad esitasid tahtlikult maksuhaldurile ebatäpsed esialgsed käibedeklaratsioonid, milles oli lubamatult maha arvatud sisendkäibemaks äriühingu E teenuste kohta koostatud kreditarvete alusel. Kuivõrd A ja B ei olnud teadlikud äriühingute E ja I osalemisest G poolt toime pandud käibemaksupettuses, oli see eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul nõnda vaid juhul, kui äriühingule E koostatud kreditarvete alusel ei olnud võimalik mis tahes sisendkäibemaksu maha arvamine, kuna neile arvetele ei olnud võimalik käibemaksu lisada. Eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsustab, et Luksemburgis asunud äriühingule I esitatud arvete puhul oli see nii aga vaid siis, kui kvootide üle andmises seisnenud teenuse osutamise koht ei olnud Saksamaal. Äriühingu E poolt äriühingule I käibemaksu lisamine oli käibemaksudirektiivi artikli 56 lõike 1 punkti a kohaselt ebaseaduslik vaid juhul, kui teenuse osutamine ei toimunud teenuse osutaja ehk äriühingu E juures, vaid teenuse saaja ehk äriühingu I juures ega olnud seetõttu Saksamaal maksustatav.

13.

Bundesgerichtshof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim üldkohus) toob välja, et see viimane tingimus eeldab, et 2009. aastal oli kasvuhoonegaaside saastekvootide üleandmise teenuse osutamise kohaks käibemaksudirektiivi artikli 56 lõike 1 punktile a tugineva UStG § 3a lõike 4 (põhikohtuasja asjaolude suhtes kohaldamisele kuuluvas redaktsioonis) tähenduses teenuse saaja ettevõtte asukoht või püsiv tegevuskoht, mistõttu tuleb välja selgitada, kas selliste kvootidega kauplemine on käsitatav „muu sarnase õigusena“ nende sätete tähenduses.

14.

Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et mõiste „muud sarnased õigused“ tõlgendus käibemaksudirektiivi artikli 56 lõike 1 punkti a tähenduses ei ole nii ilmne, et ei jätaks ruumi mis tahes mõistlikule kahtlusele. See kohus kaldub siiski arvama, et nimetatud kvoodid on selle sätte mõistes „sarnased“, kuna sõna „sarnane“ tähendab „mille teatud tunnused vastavad“ või „mis on võrreldav“, kuivõrd selles sättes nimetatud õigusi iseloomustab asjaolu, et seadusandja annab omanikule absoluutse õiguse, mis annab talle teiste isikute õigust välistava ainuõiguse nende õiguste kasutamiseks. Selles tähenduses oleksid kvoodid võrreldavad intellektuaalomandiõigustega.

15.

Neil asjaoludel otsustas Bundesgerichtshof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim üldkohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

III. Menetlus Euroopa Kohtus

16.

Märkused esitasid A, B, Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeima üldkohtu juures tegutsev peaprokurör), Saksamaa ja Kreeka valitsus ning Euroopa Komisjon. Kõik pooled peale Kreeka valitsuse kuulati ära 13. juulil 2016 toimunud kohtuistungil.

#### IV. Õiguslik hinnang

##### A. Poolte seisukohtade kokkuvõte

17.

A ja B leiavad, et esitatud küsimusele tuleks vastata, et „saastekvoot“ direktiivi 2003/87/EÜ artikli 3 punkti a tähenduses ei ole käsitatav „sarnase õigusena“ käibemaksudirektiivi artikli 56 lõike 1 punkti a tähenduses.

18.

A märgib, et viimati nimetatud artiklis on märgitud viis intellektuaalomandiõiguse valdkonda kuuluvat õigust ning see loetelu on lõpetatud kõikehõlmava mõistega „sarnased õigused“. Kuigi Bundesgerichtshof'i (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim üldkohus) hinnangul tähendab saksakeelses versioonis kasutatav mõiste (ähnlich) seda, et muud õigused peavad olema sellised, mille teatud tunnused vastavad sõnaselgelt nimetatud õiguste omadele või mis on nendega „võrreldavad“, leiab A, et direktiivi teksti teistest keeleversioonidest tuleneb siiski, et oluline pole mitte vaid lihtne võrreldavus, vaid tiheda seose olemasolu käibemaksudirektiivi artikli 56 lõike 1 punktis a sõnaselgelt nimetatud õiguste ning mõistega „sarnased õigused“ hõlmatud õiguste vahel. Niisiis tuleks esmalt uurida, millised on nende sõnaselgelt nimetatud õiguste põhilised tunnused. Selleks, et saastekvoot „sarnase õiguse“ mõiste alla kuuluks, peaksid sellelgi olema need tunnused.

19.

A hinnangul on kaheldav, et Saksa õiguses kasutatav ning eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt viidatud „absoluutse õiguse“ mõiste on asjakohane. Liati ei ole kvoot absoluutne õigus, vaid annab omanikule üksnes õiguse nõuda riigilt „talumist“ (Duldungsanspruch). Selline talumisnõue oleks kokkuvõttes võrreldav eraõigusliku võlakohustusega, isegi kui see on kantud avalikku registrisse.

20.

Prantsuskeelses versioonis kasutatavad mõisted „cession“ (võõrandamine) ja „concession“ (kasutada andmine) ja nende vasted teistes keeleversioonides on määrav element, mis näitab, et tegemist on õiguse loovutamise selle kasutamise eesmärgil, kuivõrd kõik sõnaselgelt nimetatud õigused põhinevad intellektuaalse panuse andmisel. Saastekvoot on seega kontvõõras intellektuaalomandiõiguste kõrval, mida iseloomustab see, et omanik võib õiguslikult talle kuuluva idee selle teostamiseks oma soovi kohaselt loovutada teisele isikule ilma, et ta kaotaks algset õigust või kohustuks seda üle andma sellele, kellel on lubatud seda kasutada.

21.

Seda tõlgendust kinnitab käibemaksudirektiivi artikli 56 lõike 1 punkti a kujunemislugu, see tuleneb kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ ( 5 ) artikli 9 lõike 2 punktist e, kus mainiti patentide, kaubamärkide ja muude sarnaste õiguste võõrandamist ning nende õiguste litsentsimist. Sellest tuleb, et „sarnased õigused“ peavad olema sellised, mis saavad olla litsentsi esemeks, mis CO2 kvoodi puhul nõnda ei ole.

22.

Liati ei ole käibemaksudirektiivi sõnastusest kaugemale minev tõlgendus vajalik. See toob kaasa ettevõtjatevahelise teenustega kauplemise puhul sihtkohariigi põhimõtte üldise kohaldamise,

samas kui see põhimõte muutus üldreeglikuks alles pärast põhikohtuasja asjaolude aset leidmist, kui nimetatud direktiivi muudeti direktiiviga 2008/8/EÜ. ( 6 )

23.

B lisab, et käesolevas asjas taotletud käibemaksudirektiivi tõlgenduse andmisel tuleb arvestada ka tagajärgedega, millega kaasneb karistusõiguslik vastutus, mistõttu tuleb arvesse võtta selles valdkonnas kohaldatavaid põhimõtteid, eriti õiguskindluse, süütegude ja karistuste seaduses sätestatuse ja täpsuse põhimõtted, karistusõiguses analoogia kohaldamise keeldu ja ühetaolisuse põhimõtet. Täpsuse põhimõtte seisukohast oleks problemaatiline, kui karistusõiguslik vastutus sõltuks nii avarast mõistest nagu „sarnane õigus“. Seetõttu oleks ainuvõimalik tõlgendada seda mõistet nii, et „sarnase õiguse“ ning teiste sättes nimetatud õiguste vahel peab olema lahutamatu seos, mis on tugevam kui lihtsalt mis tahes võrreldavus.

24.

Saksamaa Liitvabariigi kõrgeima üldkohtu juures tegutsev peaprokurör, Saksamaa ja Kreeka valitsus ning komisjon leiavad seevastu, et käibemaksudirektiivi artikli 56 lõike 1 punkti a tuleb tõlgendada nii, et kvoot direktiivi 2003/87/EÜ artikli 3 punkti a tähenduses on käsitatav „muu sarnase õigusena“.

25.

Saksamaa Liitvabariigi kõrgeima üldkohtu juures tegutsev peaprokurör märgib, et käibemaksudirektiivi artikli 56 lõike 1 punktis a nimetatud õiguste loend ei ole homogeenne ning neid õigusi reguleeritakse erinevalt.

26.

Mis puudutab teenuse osutamise koha kindlaksmääramist, siis on määravaks elemendiks asjaolu, et need õigused annavad teenuse saajale õiguse kui sellise lihtsast kasutamisest kaugemale ulatuva majandusliku kasutamise võimaluse. Teenuse osutamise kohaks peab seega olema teenuse saaja asukoht, kui maksukohustuslaste vahel osutatavate teenuste hind sisaldub kauba hinnas. Teenuse osutamise koha kindlaksmääramise seisukohast on selles artiklis nimetatud õiguste puhul määravaks tunnuseks see, et need annavad positiivse kasutusõiguse nende omanikule, kes saab neist tulu edasiseks lisandväärtuse loomiseks kas seeläbi, et ta kasutab neid ise, või seeläbi, et ta müüb ja annab need üle kolmandatele isikutele. Kasvuhoonegaaside saastekvootidel on aga need eritunnused olemas.

27.

Saksamaa valitsus leiab esmalt, et kasvuhoonegaaside saastekvootide üleandmine on käsitatav teenuse osutamisenä käibemaksudirektiivi artikli 24 lõike 1 tähenduses ning üleandmise esemeks on kvoodist tulenev heitkoguste atmosfääri paiskamise õigus. Samuti märgib Saksamaa valitsus, et erandina nii-öelda lähtekohariigi põhimõttest (mis tuleneb kuni 31. detsembrini 2009 kehtinud käibemaksudirektiivi artiklist 43) toimub käibemaksudirektiivi artikli 56 lõike 1 punktis a nimetatud õiguste maksustamine teenuse saaja riigis, kui viimase asukoht on kolmandas riigis või kui tegemist on maksukohustuslasega, kelle asukoht on teises liikmesriigis kui teenuse osutajal.

28.

Viimaks on see valitsus seisukohal, et selleks, et mingi õigus oleks „sarnane“, on vaja teada, kas see on võrreldav käibemaksudirektiivi artikli 56 lõike 1 punktis a nimetatud õigustega ning kas tal on samasugused tunnused nagu neil õigustel. Ei ole vaja, et see õigus oleks viimati nimetatutega

identne ning seetõttu ei peaks „sarnane õigus“ kuuluma üksnes intellektuaalomandi valdkonda. Arvestades, et selles artiklis sisalduv loetelu sisaldab üksnes selliseid kaitstavaid õigusi, mida iseloomustab asjaolu, et seadusandja annab omanikule absoluutse õiguse, mis annab teiste isikute õigusi välistava ainuõiguse nende õiguste kasutamiseks, leiab Saksamaa valitsus, et kasvuhoonegaaside saastekvootide saab käsitada sarnastena.

29.

Üksnes isikule, kellele kvoot on antud, on lubatud kindlaksmääratud aja jooksul atmosfääri ühe tonni süsinikdioksiidi ekvivalentkoguste paiskamine. Kasutuse ainuõigus tuleneb kvoodi eraldamisest, mis kajastub saastekvootidega kauplemise registris ning konto omanikul on võimalik nimetatud kvooti kasutada kas oma tagastamiskohustuse täitmiseks või see teisele kontoomanikule müüa ja üle anda.

30.

Saksamaa valitsus lisab, et käibemaksudirektiivi artikli 56 lõike 1 punkti a eesmärk räägib selle kasvuhoonegaaside saastekvootide suhtes kohaldatavuse kasuks, arvestades, et kvoodist tulenev heitkoguste atmosfääri paiskamise õiguse kasutamine toimub tavaliselt selles kohas, kus selle õiguse ostja majandustegevusega tegeleb.

31.

Kreeka Vabariik leiab, et käibemaksudirektiivi artikli 56 lõike 1 punkti a sõnastusest tuleneb, et seal sisalduv loetelu ei ole ammendav. Seal nimetatud immateriaalset vara puudutavate õiguste põhiliseks tunnuseks on anda omanikule nende õiguste kasutamiseks teiste isikute õigusi välistav ainuõigus. Seetõttu võiks „muu sarnase õigusena“ käsitada nii selliseid õigusi, mis annavad õigustatud isikule sellise absoluutse õiguse, kui ka õigusi, mille kasutamise ainuõigus on tagatud võlaõiguslike või muude õigustega.

32.

Oma iseloomust ja tunnustest tulenevalt kuuluvad kindlaksmääratud aja jooksul atmosfääri ühe tonni süsinikdioksiidi ekvivalentkoguste paiskamise kvoot sellesse kategooriasse. Arvestades, et kõik direktiivi 2003/87/EÜ artikli 3 punktis a nimetatud õiguse omanikud on kantud selle direktiivi artikliga 19 ette nähtud saastekvootidega kauplemise registrisse, on omaniku positsioon ja tema ainukasutusõigus täielikult tagatud. Oluline on ka see, et igaühe suhtes, kes rikub selle direktiivi alusel vastu võetud liikmesriigi õigusnorme, kohaldatakse sanktsioone. Sellise õiguse omanikule antud õigused sarnanevad niisiis nende õigustega, mis on käibemaksudirektiivi artikli 56 lõike 1 punktis a sõnaselgelt nimetatud immateriaalsete õiguste omanikel.

33.

Komisjoni meelest on kasvuhoonegaaside saastekvootidega kauplemine teenuse osutamine käibemaksudirektiivi artikli 24 lõike 1 tähenduses.

34.

Komisjon märgib, et esmapilgul ei ole ilmne, et mõiste „muud sarnased õigused“ hõlmab saastekvootide, sest käibemaksudirektiivi artikli 56 lõike 1 punktis a sõnaselgelt nimetatud õiguslikud olukorrad puudutavad intellektuaalomandi kaitset, ent kvoodid kujutavad endast riigi või ametiasutuste luba paisata atmosfääri kasvuhoonegaase. Siiski on võimalik näha kvootide ja intellektuaalomandi vahel olulisi sarnasusi.

35.

Küsimus, kas konkreetne õigus on käibemaksudirektiivi artikli 56 lõike 1 punktis a nimetatud õigustega sarnane, nõuab esmalt vastust selle sätte olemuse ja eesmärgi kohta.

## B. Analüüs

### 1. Sissejuhatavad märkused

36.

Kõigepealt pean täpsustama, et Euroopa Kohtu vastus peab puudutama üksnes käibemaksudirektiivi tõlgendamist, mitte aga selle võimalikke karistusõiguslikke tagajärgi põhikohtuasjas, mille üle otsustamise ainupädevus on eelotsusetaotluse esitanud kohtul, kes Euroopa Kohtule selle kohta küsimust esitanud ei ole. Lähtun selles ettepanekus nimetatud tõdemusest.

37.

Bundesgerichtshof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim üldkohus) küsib Euroopa Kohtult, kas käibemaksudirektiivi artikli 56 lõike 1 punkti a tuleb tõlgendada nii, et direktiivi 2003/87/EÜ artikli 3 punktis a määratletud saastekvoot kui kindlaksmääratud aja jooksul atmosfääri ühe tonni süsinikdioksiidi ekvivalentkoguste paiskamise kvoot on „muu sarnane õigus” käibemaksudirektiivi artikli 56 lõike 1 punkti a tähenduses.

38.

Esiteks ei ole Euroopa Kohus veel pidanud seda mõistet käibemaksudirektiivi artikli 56 lõike 1 punkti a tähenduses tõlgendama.

39.

Teiseks on alates 1. jaanuarist 2010 üldreegliks, et teenuste osutamise kohaks on teenuse saaja asukoht, ent käesoleva asja puhul kohaldamisele kuuluvad normid nägid ette lähtekohariigi põhimõtte.

40.

Sihtkohariigi põhimõttele pühendatud uus norm paikneb direktiiviga 2008/8 muudetud käibemaksudirektiivi artiklis 44. Lisaks märkis liidu seadusandja 9. aprillil 2010 jõustunud direktiivis 2010/23/EL, ( 7 ) et lähtus põhimõttest, et saastekvootide üle andmine direktiivi 2003/87/EÜ tähenduses tuleb maksustada omandaja asukohaliikmesriigis (sihtkohariigis). Selle direktiiviga lisas seadusandja käibemaksudirektiivile artikli 199a, milles on sõnaselgelt sätestatud, et liikmesriigid võivad ette näha, et käibemaksu on kohustatud tasuma maksukohustuslane, kellele antakse üle kasvuhoonegaaside saastekvoote, ning seda just käibemaksuga seotud nn karusellpettuste toime panemise võimaluste vähendamiseks. Selles sättes antud võimalust, mis kehtis kuni 30. juunini 2015, pikendati direktiiviga 2013/43/EL ( 8 ) kuni 31. detsembrini 2018.

41.

Sestap tuleb vastata küsimusele, kas enne neid muudatusi ning sõltumata käibemaksudirektiivi artikli 56 lõike 1 punkti a sõnastusest, tulenes juba selle ratio legis'est, muudest sätetest või muudest teguritest, et kasvuhoonegaaside saastekvoote tuli nende tunnuste põhjal käsitada selle

sätte tähenduses „muude sarnaste õiguste“ hulka kuuluvana.

## 2. Kasvuhoonegaaside saastekvootide õiguslik iseloom

42.

Direktiivi 2003/87/EÜ artikli 3 punkti a kohaselt lubab kasvuhoonegaaside saastekvoot kindlaksmääratud aja jooksul atmosfääri ühe tonni süsinikdioksiidi ekvivalentkoguste paiskamist.

43.

Tuleb märkida, et kolmandatel isikutel, kellel sellist kvooti ei ole, ei ole sellist õigust. Selle majanduslik väärtus ei ole seega tähtsusetu, kuna üksnes need, kellel on kvoodist tulenev luba, võivad tegeleda direktiivi 2003/87/EÜ lisas I nimetatud tegevusaladel. Kvoot on seega tingimuseks, et ettevõtja saaks jätkata lisandväärtuse loomist. Kvoodist tulenev süsinikdioksiidi ekvivalentkoguste atmosfääri paiskamise õigus võib samas olla vabalt üleantav ning kaubeldav selleks ette nähtud menetluses.

44.

Kasvuhoonegaaside saastekvootide üleandmine on käsitatav teenuste osutamisenä käibemaksudirektiivi artikli 24 lõike 1 tähenduses (käesoleval juhul on käsitletav tehing „immateriaalse vara võõrandamine“ ( 9 ), see tähendab omandiõigust tõendava dokumendiga varustatud õiguse paisata teatud aja jooksul atmosfääri teatud kogus CO<sub>2</sub>-e võõrandamine).

45.

Nagu Saksamaa valitsus rõhutas, on üleandmise esemeks niisiis kvoodiga antud heitkoguse atmosfääri paiskamise õigus.

46.

Direktiiv 2003/87/EÜ ei anna aga teavet nende kvootide õiguslikust iseloomust. ( 10 ) Samuti, nagu ma ülalpool märkisin, ei ole Euroopa Kohus selles küsimuses varem seisukohta võtnud.

47.

Mis puudutab direktiivi 2003/87/EÜ, siis tegelikult „[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“ ning „it is also discussed if emission allowances may be defined as intangible goods instead of concessions.“ ( 11 )

48.

Liiati „[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“ ning „[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.

Doktriin on andnud kasvuhoonegaaside saastekvootide õiguslikule iseloomule erinevaid tõlgendusi ( 13 ). Näiteks Prantsusmaa seadusandja seisukohalt on saastekvoodid vallasvara, mida tõendab ainult omaniku kohta tehtud registrikanne. ( 14 ) Belgias ei ole kvootide õigusliku iseloomu käsitlevat legaaldefiniitsiooni, ent neid käsitatakse immateriaalse vallasvarana. ( 15 ) Belgia doktriin on mõnikord käsitanud ( 16 ) kvote finantsinstrumentidena, kuna tuletisinstrumentide jaoks on olemas neil kvootidel põhinev järelturg.

50.

Minu arvates tuleb kasvuhoonegaaside saastekvootide käsitada immateriaalse vallasvarana, millega seondub reguleeritud omandiõigus.

51.

Selle omandiõiguse tunnused on iseäranis järgmised: i) tegu on rahas hinnatava õigusega (üleantavate kvootide hind võib kõikuda sõltuvalt pakkumisest ja nõudlusest turul); ii) usus (see on õigus, mida saab kasutada, kuna see võimaldab õigustatud isikul tegeleda tööstustegevusega); iii) abususe (tegemist on õigusega, mis on võimalik lepinguga üle anda teisele isikule). See on ka õigus, mis peab olema kantud avalikku registrisse (direktiiviga 2003/87/EÜ on pandud liikmesriikidele ja omanikele see kohustus, et tagada nende õiguste maksma panemine kolmandate isikute ees ning kvoodisüsteemi ühtsus). Viimaks on tegu piiratud kehtivusajaga ( 17 ) õigusega (kuna kõik kvoodid kaovad kas tegelike heitkogustega kompenseerimisega või omaniku poolt esitatud hävitamisaotlusega).

### 3. Saastekvootide võrreldavus intellektuaalomandiõigustega

52.

Teenuse osutamise koha puhul tuleb kõigepealt pöörduda käibemaksudirektiivi artikli 44 jj (V jaotis, 3. peatükk, 2. jagu) erinormide poole. Vaid siis, kui need sätted ei ole kohaldatavad, tuleb käibemaksudirektiivi artikli 43 kohaselt teenuse osutamise kohana käsitada teenuse osutaja tegevuskohta (antud juhul oleks tegu äriühingu E asukohaga Saksamaal).

53.

Nagu Bundesgerichtshof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim üldkohus) märgib, on õiguste võõrandamise puhul asjassepuutuvaks käibemaksudirektiivi artikli 56 lõike 1 punkt a. Selle artikli kohaselt oleks käesoleval juhul teenuse osutamise kohaks põhimõtteliselt teenuse saaja ehk käesoleva kohtuasja puhul Luksemburgis asuva äriühingu I tegevuskoht.

54.

Leian (nagu komisjon), et selles sättes esitatud esimene tingimus, mille kohaselt peab tegu olema teenuste osutamisega maksukohustuslastele, kes asuvad muus liikmesriigis kui teenuse osutaja, on vaieldamatult täidetud, sest teenuse osutaja oli Saksamaal, teenuse saaja Luksemburgis. Nii on see ka teise tingimusega ehk sellega, et teenuste osutamine seisneb teatud õiguste „võõrandamises või kasutamises“. Ses osas tuleb tagasi lükata A poolt kohtuistungil esitatud väide, et nii käibemaksudirektiivi artikli 56 lõike 1 punktis a nimetatud õigusi kui ka „muid sarnaseid õigusi“ peab olema võimalik nii võõrandada kui kasutusse anda, mis ei ole aga nii

saastekvootide puhul, mida on võimalik üksnes võõrandada. Nimelt, käibemaksudirektiivi artikli 56 lõike 1 punktis a on esitatud kaks hüpoteesi, mis ei ole seega kumulatiivsed. Liati, nagu tõi välja ka Saksamaa Liitvabariigi kõrgeima üldkohtu juures tegutsev peaprokurör, ei ole Saksamaal ja Austrias võimalik autoriõigusi võõrandada (võimalik on vaid litsentsi andmine).

55.

See viib meid kolmanda tingimuse juurde, mis nõuab, et kvoodid direktiivi 2003/87/EÜ artikli 3 punkti a tähenduses kujutaksid endast „muid sarnaseid õigusi“ võrreldes „autoriõiguste, patentide, litsentside, kaubamärkidega“. Oluline on siin sõna „sarnased“, kuna A väidab, et need õigused peavad olema „identsed“, mis ei ole kindlasti käibemaksudirektiivi artikli 56 lõike 1 punktis a sätestatud nõue.

56.

Eelotsusetaotlusest tuleneb, et Bundesgerichtshof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim üldkohus) leiab pigem, et ka see tingimus on täidetud, ning märgin, et Euroopa Kohtu menetluse kõik menetlusosalised (peale A ja B) jagavad seda seisukohta.

57.

Bundesgerichtshof'i (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim üldkohus) hinnangul on seisukoht, et saastekvooti tõendav dokument kujutab endast „muud sarnast õigust“ UStG § 3a lõike 4 punkti 1 ja seega ka käibemaksudirektiivi artikli 56 lõike 1 punkti a tähenduses, ennekõike kooskõlas senini Saksamaal õiguskirjanduses, ( 18 ) maksuhalduri töös ( 19 ) ja kohtupraktikas ( 20 ) valitsenud üksmeelse arvamusega.

58.

Ma jagan seda seisukohta, mis näib mulle olevat kooskõlas käibemaksudirektiivi artikli 56 lõike 1 punkti a ülesehituse ja eesmärgiga, olgugi et käibemaksudirektiivi artikli 56 lõike 1 punktis a sõnaselgelt nimetatud tehingud puudutavad intellektuaal- ja tööstusomandi kaitset ( 21 ) ning direktiivis 2003/87/EÜ ette nähtud kvoodid kujutavad endast riigi või ametiasutuste luba paisata atmosfääri kasvuhoonegaase ( 22 ), ja seda järgmistel põhjustel.

59.

Esiteks tuleneb selle sätte sõnastusest selgelt, et seal sisalduv loetelu on näitlik, mitte täielik. Liidu seadusandja on nimelt otsustanud mitte piirata selles sättes nimetatud õigusi üksnes tööstusomandiõigustega või intellektuaalomandiõigustega üldiselt.

60.

Teiseks leian ma (nagu Saksamaa Liitvabariigi kõrgeima üldkohtu juures tegutsev peaprokurör), et see loetelu ei ole ilmselgelt homogeenne, kuna „litsentside“ all mõistetakse erinevaid kasutusõigusi, mis võivad erineda sõnaselgelt nimetatud intellektuaalomandi kaitse õigustest. Aga võib olla ka litsentse, mille esemeks on muud õigused kui autoriõigused või patendist või kaubamärgist tulenevad õigused.

61.

Kolmandaks ei ole tähtsust sellel, et kasvuhoonegaaside saastekvootide suhtes kohaldatav regulatsioon erineb käibemaksudirektiivi artikli 56 lõike 1 punktis a sõnaselgelt nimetatud õiguste suhtes kohaldatavast. Samamoodi on see ka nende endi puhul: kaubamärgid ja patendid tuleb

registreerida, samas kui autoriõigus tekib kaitstava teose loomisel. Teiseks erinevad nad kestuse poolest. Määravaks elemendiks ei ole tegelikult see, kas need õigused kui sellised on sarnased, vaid kas nende üleandmine (võõrandamine või kasutada andmine) toimub sarnaselt. See on tegelikult käibe ühetaolist maksustamist võimaldav ühine kriteerium; direktiivi tähenduses maksustatava teenuse osutamisega saab tegu olla vaid üleandmise korral ning sel juhul tuleb kindlaks määrata teenuse osutamise koht. ( 23 )

62.

Liati saab lähemalt vaadates täheldada tööstusomandiõiguste ja saastekvootide vahel olulisi sarnasusi:

a)

mõlemad on kaitstavad õigused, mida tõendab dokument, mille õigustatud isik võib kolmandale isikule üle anda (ainult isikul, kellele kvoot on antud, on lubatud kindlaksmääratud aja jooksul atmosfääri ühe tonni süsinikdioksiidi ekvivalentkoguste paiskamine ( 24 ));

b)

nagu Bundesgerichtshof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim üldkohus) eelotsusetaotluses märkis ( 25 ), iseloomustab mõlemat asjaolu, et seadusandja annab omanikule absoluutse õiguse selles mõttes, et sel isikul on teiste isikute õigust välistav ainuõigus nende õiguste kasutamiseks, olgugi et intellektuaalomandiõigusel on kõik omandiõiguse tunnused, see tähendab usus, fructus ja abusus, ent saastekvoodi omandiõigusest ei saa tekkida tsiviilõiguslikus mõttes vilja (fructus, see tähendab litsentsi alusel);

c)

mõlemasse kategooriasse kuuluvad rahas hinnatavad õigused, sest autoriõiguste, patentide ja kaubamärkide ning saastekvootide väärtuse määrab kindlaks pakkumise ja nõudluse vahekord turul;

d)

mõnede intellektuaalomandiõiguste puhul on, nagu saastekvootide puhulgi, vajalik registreerimine avalikus registris. Ainukasutusõigus tuleneb õiguse selgest seostamisest konkreetse isikuga saastekvootide kauplemise registris. Kasvuhoonegaaside saastekvootidel on selge elektrooniline identifitseerimistunnus ning need saavad kajastuda vaid ühe õigustatud isiku kontrol. Seetõttu saab üksnes see isik kasutada kvoodist tulenevaid õigusi, kasutades seda kas oma tagastamiskohustuse täitmiseks (vastavalt saastekvootidega kauplemise regulatsioonile) või teisele kontoomanikule müües ja üle andes;

e)

mõlemasse kategooriasse kuuluvad õigused on ajaliselt piiratud, kuigi intellektuaalomandiõiguse „eluiga“ on pikem;

f)

lisaks sellele ei ole kummalgi juhul omanikul pärast üleandmist õigust kõnealuse õiguse kasutamiseks. Seetõttu toob kasvuhoonegaaside saastekvootide üleandmine omanikule majanduslikku kasu ning seda saab käibemaksu seisukohast võrrelda patentide, kaubamärkide, litsentside ja autoriõiguste võõrandamisega.

63.

Neljandaks, nagu märgib komisjon, nõuab küsimus, kas mingisugusel konkreetsetel õigusel on sarnasus käibemaksudirektiivi artikli 56 lõike 1 punktis a nimetatud õigustega, vastamist eelkõige lähtuvalt selle sätte mõttest ja eesmärgist. Käibemaksudirektiivi põhjenduste 4, 10, 17, 19, 20, 22 ja 23 ning artiklite 45, 52, 53, 55 ja 56 ühisest käsitlusest tuleneb, et maksukohustuslastele ühendusesisese kaupade tarnimise ja teenuste osutamisega seoses siseturul konkurentsimoontonutuste vältimiseks tuleb võimalikult suures ulatuses kohaldada sihtkohariigi põhimõtet, see tähendab, et maksustamine peab toimuma kauba või teenuse saaja liikmesriigis. See praktika vastab ka käibemaksu kui üldise tarbimismaksu ( 26 ) põhimõttele, et maksustamine toimub põhimõtteliselt tarbimiskohas.

64.

Käibemaksudirektiivi artikli 56 lõike 1 punkti a ratio legis'est tuleneb, et määratlemaks, kas mingisugune õiguslik olukord on „sarnane“, on niisiis oluline teada, kas üleandmise ajal tekitab sihtkohariigi põhimõtte kohaldamine probleeme või mitte. Avalikku registrisse kantud õiguste puhul on omandaja, tema asukoht ja sellest tulenevalt ka sihtkohariik võimalik hõlpsalt ning õiguslikult kindlalt ära määrata. Kasvuhoonegaaside saastekvootide puhul see nõnda on. Seega saab neid käibemaksu osas samamoodi kohelda.

65.

Kuigi saastekvootide eesmärk ei ole sama, mis intellektuaalomandiõigustel (kaitsta inimese loometegevust), on need kaks kategooriat minu meelest käibemaksudirektiivi artikli 56 analüüsimise seisukohast võrreldavad.

66.

Maksustamise vaatenurgast on siinjuures oluline, et neil õigustel on potentsiaal luua lisandväärtust. See tingimus on antud juhul täidetud, kuna saastekvootide üleandmise või patendiõiguste või autoriõiguste võõrandamisega teostab isik teatud hinna eest oma käsutusõigust.

#### 4. Euroopa Kohtu praktika

67.

Kuigi Euroopa Kohus ei ole varem käibemaksudirektiivi artikli 56 lõike 1 punkti a tõlgendanud, võib mõtteid ammutada asjaolust, et Euroopa Kohtul on siiski olnud võimalus tõlgendada selle lõike teisi punkte.

68.

16. septembri 1997. aasta kohtuotsuses von Hoffmann (C-145/96, EU:C:1997:406) tõlgendas Euroopa Kohus eelotsusetaotlust lahendades kuuenda direktiivi 77/388 artikli 9 lõike 2 punkti e ( 27 ) sisu. Euroopa Kohus analüüsis seal seda, kas vahekohtuteenus on hõlmatud mõistega „jms teenused“, mis on võrreldavad advokaatide või konsultantide poolt osutatavate teenustega.

69.

Kuigi kohtujurist Fennelly tegi Euroopa Kohtule ettepaneku seda mõistet laialt tõlgendada, juhtides tähelepanu asjaolule, et liigitunnusel põhinevaks tõlgendamiseks ei olnud vajadust, sest see ei oleks kooskõlas kuuenda direktiivi ülesehituse ja eesmärgiga, ( 28 ) Euroopa Kohus seda tõlgendust ei järginud.

70.

Euroopa Kohus rõhutas oma otsuses, et:

—

ühenduse seadusandja ei ole silmas pidanud ameteid, vaid teenuseid, ameteid on selles sättes mainitud üksnes kui seal sätestatud teenusekategoriate määratlemise viisi; ( 29 )

—

väljend „jms teenused” ei viita mitte kuuenda direktiivi 77/388 artikli 9 lõike 2 punkti e kolmandas taandes nimetatud erisuguste tegevuste ühisosale, vaid teenustele, mis on sarnased igaühega neist tegevustest eraldi vaadatuna; ( 30 )

—

teenust tuleb käsitada sarnasena ühe selles artiklis nimetatud tegevusega, kui mõlemad täidavad sama eesmärgi; ( 31 )

71.

Üksteist aastat hiljem, 6. novembri 2008. aasta kohtuotsuses Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609) selgitas Euroopa Kohus eespool viidatud kohtupraktikat.

72.

Tegemist oli sama normi tõlgendamisega, kui kohtuasjas von Hoffmann (C-145/96, EU:C:1997:406) tehtud kohtuotsuses. Ühel Rootsi sihtasutusel oli nii majandustegevus kui muu tegevus ning tekkinud küsimus seondus maksualaste tagajärgedega, mis kaasnevad teatud nõustamisteenustega, mida sihtasutus soovis osta üksnes käibemaksudirektiivi kohaldamisalast väljapoole jääva tegevusega seoses.

73.

Selle kohtuotsuse punktis 24 meenutas Euroopa Kohus maksustavate teenustele koha kindlaksmääramist käsitlevate sätete eesmärki, milleks on vältida ühest küljest pädevuskonflikte, mis võivad viia topeltmaksustamiseni, ja teisest küljest tulu maksustamata jätmist. Euroopa Kohus jätkas oma mõttekäiku, andes kõnealusele sättele teleoloogilise tõlgenduse, märkides, et artikli 9 lõike 2 punkt e ( 32 ) ei täpsusta, kas selle kohaldamine sõltub tingimusest, et maksukohustuslane, kellele teenust osutatakse, kasutab seda oma majandustegevuse tarbeks. ( 33 )

74.

Euroopa Kohus lisas veel, et selline tõlgendus:

—  
lähneb kokku kõnealuse sättega taotletava eesmärgiga, milleks on kollisiooninorm, mille eesmärk on vältida topeltmaksustamist ja maksustamata jätmist; ( 34 )

—  
on kooskõlas ühise käibemaksusüsteemi toimimist reguleerivate eeskirjade eesmärkidega, kuna see tagab sellises olukorras nagu põhikohtuasjas, et tasumisele kuuluv käibemaks jääb teenuste lõpptarbija kanda; ( 35 )

—  
on kooskõlas ka õiguskindluse põhimõttega ja võimaldab aidata kaasa kogu siseturu piires tegutsevate ettevõtjate koormuse vähendamisele ning hõlbustada kaupade vaba liikumist. ( 36 )

75.

Seda laia tõlgendust kinnitas Euroopa Kohus kohtuasjas, mis puudutas väärtpaberite valitsemisega seotud tehingute käibemaksust vabastamist. Nimelt rõhutas Euroopa Kohus 19. juuli 2012. aasta kohtuotsuse Deutsche Bank (C?44/11, EU:C:2012:484) punktis 54 järgnevat:

„Kuna põhikohtuasjas vaidlusalune Deutsche Banki osutatav portfelli haldamise teenus on olemuselt finantsteenuse ja kuna [käibemaksudirektiivi] artikli 56 lõike 1 punkti e ei saa tõlgendada täht-tähelt (vt selle kohta kohtuotsus, 26.9.1996, Dudda, C?327/94, EU:C:1996:355, punkt 21, ja kohtuotsus, 27.10.2005, Levob Verzekering ja OV Bank, C?41/04, EU:C:2005:649, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika), tuleb asuda seisukohale, et selline tegevus kuulub finantstehinguna [käibemaksudirektiivi] artikli 56 lõike 1 punkti e kohaldamisalasse“ (kohtujuristi kursiiv).

76.

Viimati nimetatud kohtuotsuses Levob Verzekeringen ja OV Bank (C?41/04, EU:C:2005:649) pidi Euroopa Kohus otsustama maksustatavate „konsultantide, inseneride, konsultatsioonibüroode, juristide ja raamatupidajate teenustele jms teenustele“ koha kindlaksmääramise sätete üle ning märkis, et direktiivi asjassepuutuv säte „ei nimeta mitte kutsealasid nagu jurist, konsultant, raamatupidaja või insener, vaid nende kutsealade esindajate ja muude selliste isikute teenuseid“. ( 37 )

77.

Nende käibemaksudirektiivi sätete selline teleoloogiline tõlgendus on kooskõlas liidu õiguse tõlgendamise üldpõhimõttega, mida Euroopa Kohus on väljendanud kohtuotsuses Cilfit jt ( 38 ). Selle kohaselt tuleb liidu iga õigusnormi käsitada selle kontekstis ja tõlgendada liidu õigust kui tervikut silmas pidades, arvestades õiguse eesmärke ja arengu taset kuupäeval, mil kõnealust normi tuleb kohaldada.

78.

Käesolevasse kohtuasja üle tooduna viivad viidatud kohtupraktikast tulenevad põhimõtted järelduseni, et saastekvoodid kuuluvad käibemaksudirektiivi artikli 56 lõike 1 punktis a mainitud kategooriasse „muud sarnased õigused“. Mitte ainult õigus, mille nad annavad, ei ole tunnuste poolest sarnane intellektuaalomandiõigustele, vaid taoline tõlgendus on kooskõlas ka artikli 56 konkreetse eesmärgiga, milleks on vältida topeltmaksustamist ja maksustamata jätmist.

79.

Kuna saastekvootidest tuleneva heitkoguste atmosfääri paiskamise õiguse kasutamine toimub tavaliselt seal, kus need ostnud isik tegeleb majandustegevusega, omandaja kas käitab ise käitist, millest atmosfääri paisatud heitkogustega seoses tuleb kvoodid tagastada, või müüb need kvoodid edasi, siis viib käibemaksudirektiivi artikli 56 lõike 1 punkti a kohaldamine mõistliku tulemuseni ka maksustamise aspektist, sest kõnealustele teenustele kohaldatakse selle liikmesriigi käibemaksukorraldust, kus kvoodid ostnud isikud majandustegevusega tegelevad. ( 39 )

## 5. Liikmesriikide praktika

80.

See küsimus väärrib käsitlemist mitte ainult sel põhjusel, et Euroopa Kohtu menetluses väitis Saksamaa valitsus, et kõik teised liikmesriigid on võtnud samasuguse seisukoha nagu tema, vaid ka sellepärast, et liikmesriikides teise sellise tõlgenduse puudumine, mis võiks käibemaksusüsteemi eesmärkidega üldiselt ning konkreetset käibemaksudirektiivi artikli 56 lõike 1 punkti a eesmärgiga paremini sobida, võiks kinnitada minu käsitlust.

### a) Käibemaksukomitee seisukoht

81.

See käibemaksudirektiivi artikli 398 kohaselt moodustatud komitee, mis koosneb liikmesriikide ja komisjoni esindajatest, on jõudnud samasugusele järeldusele.

82.

Lähtudes komisjoni ettepanekust, leidis käibemaksukomitee, et direktiivis 2003/87/EÜ sätestatud saastekvoodid kuuluvad kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e kohaldamisalasse. Selle sätte sisu vastab suures osas käibemaksudirektiivi artikli 56 lõike 1 punktile a.

83.

Käibemaksukomitee võttis 14. oktoobril 2004 vastu järgmise suunise:

### b) Liikmesriikide praktika

84.

Valdavas enamikus liikmesriikides (21?s 25?st uuritud õiguskorrast ( 40 )) kohaldatakse kasvuhoonegaaside saastekvootide suhtes käibemaksudirektiivi artikli 56 lõikele 1 vastavat sätet. See tõdemus põhineb liikmesriikide õigusaktidel, mis juhinduvad 2004. aastal antud käibemaksukomitee suunistest. ( 41 )

85.

Tuleb välja tuua, et kahes liikmesriigis (Eesti, Slovakkia) oli kasvuhoonegaaside saastekvootide

võõrandamine liikmesriigi seaduses, millega käibemaksudirektiivi artikli 56 lõige 1 üle võeti, eraldi punktina sõnaselgelt sätestatud.

86.

Mitmes teises liikmesriigis (Belgia, Bulgaaria, Tšehhi Vabariik, Iirimaa, Prantsusmaa ( 42 ), Leedu, Ungari, Austria, Sloveenia, Soome ( 43 ), Rootsi, Ühendkuningriik) olid pädevad haldusorganid koostanud arvamuse, ringkirja või soovitusel, mille kohaselt oli nimetatud kvootide võõrandamine käsitatav käibemaksudirektiivi artikli 56 lõike 1 punktile a vastava liikmesriigi sätte kohaldamisalasse kuuluvana.

87.

Kolmes muus liikmesriigis (Hispaania, Itaalia, ( 44 ) Poola) tulenes maksuhalduri poolt haldusaktides väljendunud halduspraktikast, et kasvuhoonegaaside saastekvootide võõrandamist käsitatakse tehinguna, mille puhul on teenuse osutamise kohaks teenuse saaja asukoht.

88.

Viimaks tulenes neljas ülejäänud liikmesriigis sarnane seisukoht õigusaktide eelnõudest (Taani, Luksemburg, Madalmaad) või ministriumidevahelisest kirjavahetusest (Läti).

89.

On oluline rõhutada, et kuigi mõnedes õiguskordades liigitati kvootide võõrandamine sõnaselgelt „sarnaseks õiguseks“ (Itaalia, Madalmaad, Sloveenia, Soome, Rootsi), oli teisi, kus selliste kvootide võõrandamist käsitati käibemaksudirektiivi artikli 56 lõike 1 punktile a vastava liikmesriigi õigusnormi kohaldamisalasse kuuluvana ilma, et oleks täpsustatud, millisesse konkreetsesse kategooriasse nimetatud kvoodid kuuluvad (Belgia, Bulgaaria, Tšehhi Vabariik Taani, Saksamaa, Iirimaa, Hispaania, Prantsusmaa, Itaalia, Läti, Luksemburg, Ungari, Austria, Poola, Ühendkuningriik) või kus oli sätestatud käibemaksudirektiivi artikli 56 lõike 1 punktis a sõnaselgelt nimetatutega võrreldes eraldi kategooria „kasvuhoonegaaside saastekvootide võõrandamine“ (Eesti, Slovakkia).

90.

Veel tuleb märkida, et ulatuslikku kohtupraktikat, milles käsitletakse seda, kas kasvuhoonegaaside saastekvootide võõrandamine enne 2010. aastat maksustamisele kuulus, neis erinevates liikmesriikides ei näi olevat.

91.

Teistes õiguskordades (Kreeka, Küpros, Malta, Rumeenia) ei olnud võimalik tuvastada, kas ja/või kuidas kasvuhoonegaaside saastekvootide võõrandamine käibemaksu seisukohast liigitatakse ning milline on sellest tulenevalt selliste teenuste osutamise koht.

92.

Eelnevast tuleneb, et käibemaksudirektiivi artikli 56 lõike 1 punktis a sisalduvat mõistet „muud sarnased õigused“ tuleb tõlgendada nii, et see hõlmab ka kasvuhoonegaaside saastekvoote.

V. Ettepanek

Neil põhjustel ning meenutades, et praegu on üldreegliks, et teenuse osutamise kohaks on teenuse saaja asukoht, teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Bundesgerichtshofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim üldkohus) eelotsuse küsimusele järgmiselt:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 56 lõike 1 punktis a sisalduvat mõistet „muud sarnased õigused“ tuleb tõlgendada nii, et see hõlmab kvoote, mis on määratletud Euroopa Parlamendi ja nõukogu 13. oktoobri 2003. aasta direktiivi 2003/87/EÜ, millega luuakse ühenduses kasvuhoonegaaside saastekvootidega kauplemise süsteem ja muudetakse nõukogu direktiivi 96/61/EÜ, artikli 3 punktis a.

( 1 ) Algkeel: prantsuse.

( 2 ) Le Bars, B., „La nature juridique des quotas d’émission de gaz à effet de serre après l’ordonnance du 15 avril 2004, Réflexions sur l’adaptabilité du droit des biens“, La Semaine juridique, Üldine väljaanne nr 28, 7.7.2004, doktriin 148.

( 3 ) Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), 2009. aastal kehtinud redaktsioonis (edaspidi „käibemaksudirektiiv“).

( 4 ) Euroopa Parlamendi ja nõukogu 13. oktoobri 2003. aasta direktiiv, millega luuakse ühenduses kasvuhoonegaaside saastekvootidega kauplemise süsteem ja muudetakse nõukogu direktiivi 96/61/EÜ (ELT 2003, L 275, lk 32; ELT eriväljaanne 15/007, lk 631).

( 5 ) Nõukogu 17. mai 1977. aasta direktiiv kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – Ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145 lk 1, ELT eriväljaanne 9/001 lk 23).

( 6 ) Nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiv millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ seoses teenuste osutamise kohaga (ELT 2008, L 44, lk 11).

( 7 ) Nõukogu 16. märtsi 2010. aasta direktiiv, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) seoses pöördmaksustamise valikulise ja ajutise kohaldamisega teatavate pettusealdiste kaupade ja teenuste tarnete suhtes (ELT 2010, L 72, lk 1). Direktiivi 2010/23 põhjenduses 3 kvalifitseeritakse saastekvootide üle andmine „eriti pettusealtina“.

( 8 ) Nõukogu 22. juuli 2013. aasta direktiiv, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) seoses pöördmaksustamise valikulise ja ajutise kohaldamisega teatavate pettusealdiste kaupade ja teenuste tarnete suhtes (ELT 2013, L 201, lk 4).

( 9 ) Käibemaksudirektiivi artikli 25 punkt a.

( 10 ) Maksustamise korra osas vt komisjoni (maksunduse ja tolliliidu peadirektoraat) jaoks Copenhagen Economics’i koostatud aruanne „Tax treatment of ETS allowances, Options for improving transparency and efficiency“, October 2010.

( 11 ) Suur osa saastekvootidega kauplemist käsitlevast diskussioonist puudutab selle süsteemi õiguslikku alust ja selle rakendamist olemasolevates õigussüsteemides. Saastekvootide õiguslik iseloom on väga vaieldav küsimus, pidades silmas, et direktiivis 2003/87/EÜ ei sisaldu sellele ühtki vihjet. Kvootidel on samal ajal nii halduskontsessioonide või -litsentside kui ka eraõigusliku omandi tunnused ning tundub, et erinevad liikmesriigid on jõudnud selle õigusliku iseloomu osas

erinevatele järeldustele. Diskussioon puudutab ka küsimust, kas saastekvoote võib määratleda immateriaalse varana (ja mitte halduslitsentsidena) (kohtujuristi tõlge). Vt Colangelo, M., *Creating property rights, Law and Regulation of Secondary Trading in the European Union*, Martinus Nijhoff, 2012, lk 162 ja 165 (kus viidatakse Jacometti, V., *Lo scambio di quote di emissione. Analisi di un nuovo strumento di tutela ambientale in prospettiva comparatistica*, Milano, Giuffrè, 2010).

( 12 ) Eriti oluline on saastekvootide käsitus maksuõiguses, raamatupidamisstandardites ja finantsteenuste regulatsioonis, sest kui see oleks erinevates riikides erinev, võiks see tõsiselt kahjustada saastekvootide turu arengut. Mis puudutab saastekvootide suhtes kohaldatavat maksustamise korda, siis käesoleval ajal ei ole ei International Financial Reporting Standards'is (IFRS) ega United States Generally Accepted Accounting Principles'is (US GAAP) raamatupidamisorganisatsioonide autoriteetseid seisukohti, mis puudutaksid konkreetselt saastekvootide süsteemiga seotud raamatupidamisaruandlust. Samal ajal on saastekvootidega seotud raamatupidamisaruandlust käsitlenud International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) ja Emerging Issues Task Force (EITF), ent praktikas ei ole ühtki juhust rakendatud (kohtujuristi tõlge). Colangelo, op.cit., lk 169 ja 170.

( 13 ) Vt Le Bars, B., „La nature juridique des quotas d'émission de gaz à effet de serre après l'ordonnance du 15 avril 2004, Réflexions sur l'adaptabilité du droit des biens“, *La Semaine juridique*, üldine väljaanne nr 28, 7.7.2004, doktriin 148; Richelle, I., „Emission Trading: Accounting Tax Regime in Belgium“, *Bulletin for International Taxation*, août/septembre 2008, lk 414–421 (vt ka Richelle, I., „Emission trading: accounting and tax aspects“ teoses Lang, M., ja Vanistendael, F. (kirjastajad), *Accounting and Taxation & Assessment of ECJ Case Law*, EATLP International Tax Series, 2007, kd 5).

( 14 ) Vt keskkonnakodeks (Code de l'environnement), artikkel L-229-18-II, mis lisati sinna 15. aprilli 2004 määrusega.

( 15 ) Vt Richelle, I., op. cit. lk 418.

( 16 ) Vt Richelle, I., op. cit. lk 416.

( 17 ) Tegemist ei ole aegumistähtajaga, vaid tähtajaga, mis on seotud õiguse kui sellise kehtivusega.

( 18 ) Vt Küffner/Stöcker/Zugmaier, UStG, 114. väljaanne, § 3a, punkt 121; Meyer-Holiatz/Nagel/Krüger teoses Elspas/Salje/Stewing, *Emissionshandel*, ptk 45, § 3 jj; Adam/Hentschke/Kopp-Assenmacher, *Handbuch des Emissionshandelsrechts*, ptk 8.7.

( 19 ) Vt Saksamaa rahandusministeeriumi 2. veebruari 2005. aasta ringkiri, *Bundesgesetzblatt I* 2005, lk 494 (vt komisjoni seisukohtade 1. lisa).

( 20 ) Vt Finanzgericht Düsseldorf'i (Düsseldorfi maksukohus) 21. juuni 2013. aasta otsus, 1 K 2550/11 U.

( 21 ) Siinkohal on huvitav märkida, et nõukogu 17. oktoobri 2005. aasta määruse (EÜ) nr 1777/2005, millega sätestatakse ühist käibemaksusüsteemi käsitleva direktiivi 77/388/EMÜ rakendusmeetmed (ELT 2005, L 288, lk 1), artikli 7 kohaselt on kolmandas riigis asuva asutuse poolt ühenduses asuvatele maksukohustuslastele jalgpallivõistluste televisiooniülekandeõiguste andmine samastatud eelnimetatud intellektuaalomandiõigustega.

( 22 ) Vt direktiivi 2003/87/EÜ artikkel 4 jj ning artikkel 13. Direktiivis 2003/87/EÜ nimetatud tegevusaladega seotud heitkoguste atmosfääri paiskamine nõuab heitmeluba, mida käitise käitaja

saab taotleda selle direktiivi artiklis 6 sätestatud tingimustel. Euroopa Liidu saastekvootidega kauplemise süsteemi raames peavad käitiste käitajad tagastama igal aastal nende tegelikele heitkogustele vastava hulga kasvuhoonegaaside saastekvoote. Kui käitaja vähendab oma käitise heitkoguseid, võib ta saastekvoodid, mida ta enam ei vaja, turul ära müüa. Vastupidisel juhul peab ta oma tagastamiskohustuse täitmiseks saastekvoote ostma. Kui käitise käitaja nimetatud tagastamiskohustust ei täida, kohaldatakse tema suhtes rahalisi karistusi.

( 23 ) See kindlaksmääramine ei ole loomulikult vajalik käibemaksust vabastatud tehingute puhul (vt näiteks käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktid f, j ja l).

( 24 ) Vt direktiivi 2003/87/EÜ artikli 3 punkt a.

( 25 ) Vt punkt 29 jj.

( 26 ) Vt käibemaksudirektiivi artikli 1 lõige 2.

( 27 ) Mis vastab käibemaksudirektiivi artikli 56 lõike 1 punkti c praegusele sisule.

( 28 ) Vt kohtujuristi ettepanek Fennelly, kohtuasi von Hoffmann (C-145/96, EU:C:1997:218, punktid 17 ja 23).

( 29 ) Vt kohtuotsus, 16.9.1997, von Hoffmann (C-145/96, EU:C:1997:406, punkt 15).

( 30 ) Vt kohtuotsus, 16.9.1997, von Hoffmann (C-145/96, EU:C:1997:406, punkt 20).

( 31 ) Vt kohtuotsus, 16.9.1997, von Hoffmann (C-145/96, EU:C:1997:406, punkt 21).

( 32 ) Praegu käibemaksudirektiivi artikli 56 lõike 1 punkt c.

( 33 ) Vt kohtuotsus, 6.11.2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609, punkt 28).

( 34 ) Vt kohtuotsus, 6.11.2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609, punkt 30). Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast tuleneb, et maksustatavate teenuste koha kindlaksmääramist käsitlevate sätete eesmärk on vältida esiteks pädevuskonflikte, mis võivad viia topeltmaksustamiseni, ja teiseks tulu maksustamata jätmist (kohtuotsus, 30.4.2015, SMK (C-97/14, EU:C:2015:290).

( 35 ) Vt kohtuotsus, 8.11.2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609, punkt 32).

( 36 ) Vt kohtuotsus, 8.11.2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609, punkt 33).

( 37 ) Kohtuotsus, 27.10.2005, Levob Verzekeringen ja OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649, punkt 37).

( 38 ) Vt kohtuotsus, 6.10.1982, Cilfit jt (283/81, EU:C:1982:335, punkt 20).

( 39 ) Vt selle kohta kohtuotsus, 12.5.2005, RAL (Channel Islands) jt (C-452/03, EU:C:2005:289, punkt 33).

( 40 ) Saksamaa süsteemi loomulikult ei analüüsitud; mul puudusid andmed Portugali süsteemi uurimiseks ning Horvaatia Vabariik ei olnud 2009. aastal veel liidu liige.

( 41 ) Käibemaksukomitees kokku lepitud suuniste kohta vt veebilehte [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/docs/body/guidelines-vat-committee-meetings\\_fr.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/guidelines-vat-committee-meetings_fr.pdf).

( 42 ) Märgin, et Prantsusmaal, kust pärines käibemaksukomiteele esitatud taotlus, mis puudutas kasvuhoonegaaside saastekvootide käibemaksuga maksustamist, otsustati 2009. aasta juunis ajutiselt nimetatud kvootide võõrandamine kui väärtpaberitehing käibemaksust vabastada.

( 43 ) Soome õiguskirjanduses tõdetakse, et ei ole kindel, kas kõik liikmesriigid selle seisukohaga nõustuvad, samas kui Belgias räägiti „üksmeelest“.

( 44 ) Tuleb täpsustada, et Itaalia maksuhalduri läbi viidav menetlus puudutas kasvuhoonegaaside saastekvootide ostjat, kes asus Šveitsis.