

62015CC0453

GENERALINIO ADVOKATO

MELCHIOR WATHELET IŠVADA,

pateikta 2016 m. rugsėjo 7 d. (1)

Byla C-453/15

A,

B

(Bundesgerichtshof (Aukščiausiasis federalinis teismas, Vokietija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Apmokestinimas — Pridėtinės vertės mokestis — Direktyva 2006/112/EB — 56 straipsnis — Paslaugų teikimo vieta — Sąvoka „kitos panašios teisės“ — Šiltnamio efektą sukeliančių dujų apyvartinių taršos leidimų perleidimas“

1.

Šioje byloje, susijusioje su „teisės teršti“ pardavimu, negaliu susilaikyti nepacitavęs šios B. Le Bars (2) minties: „[t]arptautiniais ir Bendrijos teisės aktais oras ir jo „ligos“, t. y. teršimas, traukiami prekybos sritį. Tai gali atrodyti neetiška, nes teisės sąvoka tradiciškai siejama su teigiamu turiniu, o kalbant apie teršimą, taip nėra. Be to, mintis, kad privatus asmenys, apyvartinių taršos leidimų srityje vykdydami finansinių tarpininkų funkciją, gali užsidirbti pinigų iš teršimo, atrodo nepriimtina“.

2.

Aišku, kad tai nėra šio Bundesgerichtshof (Aukščiausiasis federalinis teismas, Vokietija) prašymo priimti prejudicinį sprendimą, Teisingumo Teismo kanceliarijoje gauto 2015 m. rugpjūčio 24 d., dalykas – juo Teisingumo Teismą kreipiamasi dėl Direktyvos 2006/112/EB (3) 56 straipsnio 1 dalies a punkto išaiškinimo, kalbant apie šiltnamio efektą sukeliančių dujų apyvartinius taršos leidimus. Minėtą prašymą priimti prejudicinį sprendimą buvo nuspręsta pateikti Vokietijoje vykstant baudžiamajam procesui prieš A ir B dėl bendrininkavimo sukaujant mokesčių srityje.

3.

Taigi kyla klausimas, ar šiltnamio efektą sukeliančių dujų apyvartinis taršos leidimas, kaip jis suprantamas pagal Direktyvos 2003/87/EB (4) 3 straipsnio a punktą, pagal kurį leidžiamas tonos anglies dioksido ekvivalento išmetimas per nustatytą laiką, yra „kita panaši teisė“, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 56 straipsnio 1 dalies a punktą.

I – Teisinis pagrindas

A – Sąjungos teisė

4.

PVM direktyvos 56 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„1. Kai toliau išvard[ytos] paslaugos teikiamos asmenims, ?sisteigusiems už Bendrijos rib?, arba apmokestinamiesiems asmenims, ?sisteigusiems Bendrijoje, bet ne toje pa?ioje šalyje, kurioje ?sisteig?s paslaug? teik?jas, paslaug? teikimo vieta yra ten, kur paslaugas ?sigyjantis asmuo yra ?steig?s savo versl? arba turi nuolatin? padalin?, kuriam teikiamos paslaugos, arba, nesant tokios vietos, nuolatin? gyvenamoji vieta arba vieta, kur jis paprastai gyvena:

a)

autorini? [autori?] teisi?, patent?, licencij?, preki? ženkl? ir [kit?] panaši? teisi? perdavimas ar perleidimas;

<...>“

5.

Direktyvos 2003/87 3 straipsnio a punkte nurodyta:

„Šioje direktyvoje taikomi šie s?vok? apibr?žimai:

a)

„leidimas“ – tai tonos anglies dioksido ekvivalento išmetimo per nustatyt? laik? leidimas, kuris galioja tik siekiant, kad b?t? laikomasi šios direktyvos reikalavim?, ir kur? galima perleisti pagal šios direktyvos nuostatas;

<...>“

B – Vokietijos teis?

6.

Pagal Umsatzsteuergesetz (Prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas, toliau – UstG) 3a straipsnio „Kit? paslaug? teikimo vieta“ redakcij?, taikytin? faktini? aplinkybi? pagrindin?je byloje metu:

„1. Nepažeidžiant 3b ir 3f straipsni?, kitos paslaugos laikomos suteiktomis toje vietoje, kur verslininkas vykdo savo veikl?. Kai šias paslaugas teikia nuolatinis padalinys, šio padalinio vieta laikoma paslaugos suteikimo vieta.

<...>

3. Jei vienos iš 4 dalyje nurodyt? kit? paslaug? gav?jas yra verslininkas, nukrypstant nuo 1 dalies, paslauga laikoma suteikta ten, kur gav?jas vykdo savo veikl?. Ta?iau jei paslauga suteikiama ten, kur yra ?mon?s nuolatinis padalinys, atsižvelgiama b?tent ? nuolatinio padalinio viet?. Jei vienos iš 4 dalyje nurodyt? kit? paslaug? gav?jas n?ra ?mon?, o jo gyvenamoji vieta arba buvein? yra tre?iosios valstyb?s teritorijoje, paslauga laikoma suteikta jo gyvenamoje vietoje arba buvein?je.

4. Pagal 3 dal? „kitos paslaugos“ suprantamos kaip:

1)

patent?, autori? teisi?, su preki? ženklais susijusi? teisi? ir kit? panaši? teisi? perdavimas,

perleidimas ir ?gyvendinimas;

<...>“

II – Gin?as pagrindin?je byloje ir prejudicinis klausimas

7.

A ir B, dirbantiems didel?je mokes?i? konsultavimo bendrov?je, Landgericht Hamburg (Hamburgo apygardos teismas, Vokietija) skyr? baudas už bendrininkavim? suk?iaujant mokes?i? srityje, kai buvo nagrin?jama byla d?l prid?tin?s vert?s mokes?io (PVM) suk?iavimo schemos, kuri? 2009 m. balandžio m?n.–2010 m. kovo m?n. ?gyvendino kitas kaltinamasis G ir kuria buvo siekiama perleidžiant šiltnamio efekt? sukelti?i? duj? apyvartinius taršos leidimus išvengti šio mokes?io.

8.

Mokes?i? vengimo schemoje dalyvavo kelios bendrov?s. Bendrov? E, ?sisteigusi Vokietijoje ir iš esm?s kontroliuojama G, nusipirko užsienyje PVM neapmokestinamus šiltnamio efekt? sukeltian?i? duj? apyvartinius taršos leidimus ir perpardav? juos Liuksemburge ?sisteigusiai bendrovei I, kuri taip pat yra valdoma G. Pastaroji bendrov? bendrovei E kaip s?skaitas fakt?ras išraš? kreditines s?skaitas fakt?ras, nurodžiusi Vokietijoje taikom? PVM, ir perpardav? apyvartinius taršos leidimus Vokietijoje ?sisteigusiai bendrovei C – šiam sandoriui išrašytose kreditin?se s?skaitose fakt?rose taip pat buvo nurodytas Vokietijoje taikomas PVM.

9.

Savo išankstin?se PVM deklaracijose už 2009 m. antr?j?, tre?i?j? ir ketvirt?j? ketvir?ius bendrov? E deklaravo pajamas, gautas iš apyvartini? leidim? pardavimo bendrovei I, ir tariam? nacionalini? tiek?j? fiktyvi? s?skait? pagrindu atskait? pirkimo PVM. Išankstin?s deklaracijos už 2010 m. sausio–kovo m?n. ji nepateik?. Taip išveng? bendros 11484179,12 EUR sumos mok?jimo. Savo ruožu bendrov? I už 2009 m. balandžio–liepos m?n., 2009 m. rugs?jo m?n.–2010 m. sausio m?n. ir 2010 m. kovo m?n. laikotarpius deklaravo bendrovei C suteiktas paslaugas kaip PVM apmokestinamus sandorius ir nepagr?stai atskait? pirkimo PVM, nurodyt? bendrovei E išrašytose kreditin?se s?skaitose fakt?rose, taip išvengdama 10667491,10 EUR sumos mok?jimo.

10.

Nuo 2009 m. geguž?s m?n. pabaigos A ir B teik? mokes?i? konsultacijas bendrovei I ir buvo G ?pareigoti atlikti trump? šios bendrov?s patikrinim? d?l PVM. Atlik? š? patikrinim? jie pažym?jo, kad bendrov? I gal?jo nurodyti Vokietijoje taikom? PVM ir atskaityti j? kaip pirkimo PVM tik Vokietijoje tur?dama atitinkam? veikl? vykdan? padalin? ir kad s?skaitos fakt?ros, išrašytos iki padalinio ?steigimo Vokietijoje, turi b?ti ištaisytos.

11.

Atsižvelgdami ? biuro patalp? Vokietijoje nuomos sutart?, pateikt? atgaline data nuo 2009 m. balandžio 1 d., A ir B, nežinoj? apie bendrov?s I vaidmen? mokes?i? vengimo schemoje, jos vardu pareng? išankstines ištaisytas PVM deklaracijas už 2009 m. balandžio ir geguž?s m?n., kurios 2009 m. rugpj??io 12 d. buvo išsi?stos mokes?i? administratoriui. ? šias deklaracijas buvo ?trauktas pirkimo PVM, nurodytas bendrovei E išrašytose kreditin?se s?skaitose fakt?rose, kurio suma sudar? 147519,80 EUR už 2009 m. balandžio m?n. ir 1146788,70 EUR už 2009 m. geguž?s m?n., nors jie man?, kad „labai tik?tina“, jog bendrov? I Vokietijoje neturi padalinio.

12.

Nagrinėdamas A ir B, taip pat prokuratoriaus kasacinius skundus dėl Landgericht Hamburg (Hamburgo apygardos teismas) sprendimo Bundesgerichtshof (Aukščiausiasis federalinis teismas) nurodo, kad atsakymas į klausimą, ar kaltinamieji pagal Vokietijos baudžiamąjį teisę yra atsakingi už bendrininkavimą sukaujant mokesčių srityje, priklauso nuo to, ar jie tyčia mokesčių administratoriui pateikė neteisingas išankstines PVM deklaracijas, kuriose buvo neteisingai atskaitytas pirkimo PVM pagal kreditines sąskaitas fakturas už bendrovės E paslaugas. Kadangi A ir B nežinojo apie bendrovę E ir I dalyvavimą G įgyvendintoje PVM vengimo schemoje, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas toliau nurodo, kad taip galėjo būti, tik jeigu remiantis bendrovei E išrašytais kreditiniais sąskaitomis fakturomis nebuvo galima atskaityti jokio pirkimo PVM, nes šiose negalėjo būti nurodytas PVM. Jis patikslina, kad, kalbant apie bendrovę I, turintį buveinę Liuksemburge, išrašytas sąskaitas fakturas, taip būtų tik tuo atveju, jei paslaugos teikimo vieta perleidžiant apyvartinius taršos leidimus būtų ne Vokietijoje. Tačiau PVM nurodymas bendrovės E sąskaitose fakturose bendrovei I būtų neteisingas tik tuo atveju, jei paslaugos teikimo vieta pagal PVM direktyvos 56 straipsnio 1 dalies a punktą būtų ne paslaugos suteikusių bendrovės E, o paslaugas gavusios bendrovės I vieta, todėl paslaugos Vokietijoje nebūtų apmokestinamos.

13.

Bundesgerichtshof (Aukščiausiasis federalinis teismas) pažymi, kad pastaroji sąlyga reiškia, jog 2009 m. vykdant šiltnamio efektą sukeliančių dujų apyvartinį taršos leidimų perleidimus paslaugos teikimo vieta, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 56 straipsnio 1 dalies a punktą grindžiamos UstG 3a straipsnio 4 dalies redakcija, taikytinoms aplinkyboms pagrindiniuose bylose, buvo vieta, kure paslaugą gavėjas vykdo savo verslą arba turėjo nuolatinį padalinį, o dėl to reikia nustatyti, ar tokie leidimų pardavimas yra „kita panaši teisė“, kaip ji suprantama pagal šias nuostatas.

14.

Šiuo atžvilgiu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, jog sąvokos „kitos panašios teisės“, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 56 straipsnio 1 dalies a punktą, aiškinimas nėra toks akivaizdus, kad nepaliktų jokių pagrįstų abejonių. Vis dėlto jis yra linkęs manyti, kad minėti apyvartiniai taršos leidimai yra „panašios“ teisės, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, nes sąvoka „panašios“ reiškia „kuri tam tikri požymiai sutampa“ arba „kurias galima prilyginti“, nes šioje nuostatoje nurodytoms teisėms būdinga tai, kad teisės aktų leidėjas suteikia teisę turtojuui absoliutią teisę ir išimtinę kompetenciją naudotis jomis ir jas eksploatuoti, kurios neturi kiti asmenys. Šiuo atžvilgiu apyvartiniai taršos leidimai prilygintini intelektinės nuosavybės teisėms.

15.

Tokiomis aplinkybėmis Bundesgerichtshof (Aukščiausiasis federalinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

III – Procesas Teisingumo Teisme

16.

Pastabas pateikė A, B, Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof (Federalinio Respublikos generalinis prokuroras prie Aukščiausiojo federalinio teismo, Vokietija), Vokietijos ir Graikijos

vyriausybės, taip pat Europos Komisija. Visos šalys, išskyrus Graikijos Respubliką, buvo išklaustos per 2016 m. liepos 13 d. posėdį.

IV – Vertinimas

A – Šalių pastabų santrauka

17.

A ir B mano, jog šis pateiktas klausimas reikia atsakyti taip, kad „apyvartinis taršos leidimas“, kaip jis suprantamas pagal Direktyvos 2003/87 3 straipsnio a punktą, nėra „panašios teisės“, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 56 straipsnio 1 dalies a punktą.

18.

A pažymi, kad minėtame straipsnyje yra nurodytos penkios teisės, patenkančios į intelektinės nuosavybės sritį, ir šis sąrašas papildytas labai bendro pobūdžio sąvoka „panašios teisės“. Nors, kaip teigia Bundesgerichtshof (Aukščiausiasis federalinis teismas), versijoje vokiečių kalba vartojamas terminas (ähnlich) reiškia, kad kitos teisės turi būti tokios teisės, kurių tam tikri požymiai sutampa su konkrečiai nurodyta teise: požymiais arba yra joms „prilygintinos“. A teigia, jog iš PVM direktyvos versijos kitomis kalbomis matyti, kad labiau kalbama ne apie paprastą prilygintinumą, o apie tai, kad turi būti glaudus ryšys tarp PVM direktyvos 56 straipsnio 1 dalies a punkte konkrečiai nurodyta teise ir teise, kurias apima sąvoka „panašios teisės“. Taigi iš pradžių reikia kelti klausimą, kokie yra esminiai konkrečiai nurodyta teise požymiai. Apyvartinis taršos leidimas taip pat turėtų atitikti tuos požymius, kad jam būtų taikoma sąvoka „panašios teisės“.

19.

A teigimu, abejotina, kad Vokietijos teiseje vartojama „absoliučios teisės“ sąvoka, kuri nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas, turi reikšmės nagrinėjamu atveju. Be to, apyvartinis taršos leidimas nėra absoliuti teisė, o tik suteikia jo turėtojui „tolerancijos teisę“ (Duldungsanspruch), kuria galima remtis valstybės atžvilgiu. Ši tolerancijos teisė galiausiai yra prilygintina reikalavimo teisei pagal privatinę teisę, net jeigu ji turi būti registruojama viešajame registre.

20.

Terminai „perdavimas“ ir „perleidimas“, vartojami versijoje prancūzų kalba, ir jų atitikmenys versijose kitomis kalbomis yra lemiamas elementas, rodantis, kad kalbama apie teisės perleidimą jos naudojimo tikslais, o visos aiškiai nurodytos teisės yra grindžiamos konkrečios intelektinės paslaugos teikimu. Todėl apyvartinis taršos leidimas būtų tam tikras svetimkėnis, palyginti su intelektinės nuosavybės teisėmis, kurioms būdinga tai, kad teisės turėtojas savo valia gali perduoti kitam asmeniui teisę naudotis idėja, kuri teisiniu požiūriu priklauso jam, neprarasdamas savo pradinės teisės ir neprivaldamas jos perleisti ja naudotis galinčiam asmeniui.

21.

Šis aiškinimas patvirtina PVM direktyvos 56 straipsnio 1 dalies a punkto genezę – jis yra kilęs iš Šeštosios direktyvos 77/388/EEB (5) 9 straipsnio 2 dalies e punkto teksto, kuriame buvo nurodytas patentų, prekių ženklų ir kitų panašių teisių perleidimas, taip pat su šiomis teisėmis susijusių licencijų suteikimas. Darytina išvada, kad dėl „panašių teisių“ taip pat turi būti galimybė suteikti licencijas, o apyvartiniam CO2 leidimui tai netaikoma.

22.

Be to, PVM direktyvos aiškinimas, neapsiribojant vien jos tekstu, nereikalingas. Dėl tokio aiškinimo ?moni? paslaug? teikimui apskritai b?t? taikomas paskirties šalies principas, nors šis principas tapo bendr?ja taisykle tik v?liau, nei klost?si faktin?s aplinkyb?s pagrindin?je byloje, pakeitus min?t? direktyv? Direktyva 2008/8/EB (6).

23.

B priduria, kad šioje byloje prašomo PVM direktyvos aiškinimo rezultatas turi b?ti vertinamas atsižvelgiant ? pasekmes, d?l kuri? kyla baudžiamoji atsakomyb?, o tai reiškia, kad turi b?ti atsižvelgta ? šios srities principus ir, be kita ko, ? teisinio saugumo, nusikaltim? ir bausmi? teis?tumo, tikslaus kvalifikavimo principus, draudim? taikyti analogij? baudžiamajoje teis?je ir viena?šiškumo princip?. Atsižvelgiant ? tikslaus kvalifikavimo princip?, kilt? sunkum?, jei baudžiamoji atsakomyb? priklausyt? nuo labai pla?ios „panaši? teisi?“ s?vokos. Tod?l vienintelis galimas šios s?vokos aiškinimas yra tas, pagal kur? privalo b?ti nustatytas esminis ryšys tarp „panašios teis?s“ ir kit? nuostatoje nurodyt? teisi?, glaudesnis nei tam tikras prilygintumas.

24.

Ir atvirkš?iai – Federacin?s Respublikos generalinis prokuroras prie Aukš?iausiojo federalinio teismo, Vokietijos ir Graikijos vyriausyb?s, taip pat Komisija mano, jog PVM direktyvos 56 straipsnio 1 dalies a punktas turi b?ti aiškinamas taip, kad apyvartinis taršos leidimas, kaip jis suprantamas pagal Direktyvos 2003/87 3 straipsnio a punkt?, yra „kita panaši teis?“.

25.

Federacin?s Respublikos generalinis prokuroras prie Aukš?iausiojo federalinio teismo pažymi, kad PVM direktyvos 56 straipsnio 1 dalies a punkte s?raše nurodytos teis?s n?ra viena?š?s ir visoms šioms teis?ms taikomas skirtingas reglamentavimas.

26.

Kalbant apie paslaugos teikimo vietos nustatym?, lemiamas elementas yra tai, kad šios teis?s suteikia paslaugos gav?jui ekonominio panaudojimo galimyb?, kuri pranoksta vien pa?ios teis?s eksploatavim?. Taigi paslaugos teikimo vieta turi b?ti paslaugos gav?jo ?sisteigimo vieta, jei vieno apmokestinamojo asmens kitam apmokestinamajam asmeniui teikiamos paslaugos kaina ?skai?iuojama ? prek?s kain?. Tod?l siekiant nustatyti paslaugos teikimo viet? lemiami šiame straipsnyje nurodyt? teisi? požymiai yra tai, kad j? tur?tojai suteikiamos pozityvios naudojimosi teis?s, naudingos jam ekonomiškai, siekiant toliau kurti prid?tin? vert? d?l to, kad jis pats jomis naudojasi, arba d?l to, kad jis jas parduoda ir perleidžia tretiesiems asmenims. Šiltnamio efekt? sukelian?i? dujų apyvartiniam taršos leidimui yra b?dingi šie svarbiausi požymiai.

27.

Vokietijos vyriausyb? vis? pirma nurodo, kad šiltnamio efekt? sukelian?i? dujų apyvartinio taršos leidimo perleidimas – tai paslaug? teikimas, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 24 straipsnio 1 dal?, o perleidimo dalykas – tai leidimu suteikta taršos teis?. Toliau ji pažymi, kad PVM direktyvos 56 straipsnio 1 dalies a punkte nurodytos teis?s, nukrypstant nuo vadinamojo kilm?s principo (kylan?io iš iki 2009 m. gruodžio 31 d. galiojusio PVM direktyvos 43 straipsnio), apmokestinamos paslaugos gav?jo valstyb?je, jeigu jis ?sisteig?s tre?iojoje valstyb?je, arba tai yra apmokestinamasis asmuo, ?sisteig?s kitoje nei paslaug? teik?jo valstyb?je nar?je.

28.

Galiausiai, šios vyriausybės teigimu, tam, kad teisė būtų „panaši“, svarbu nustatyti, ar ji prilygintina PVM direktyvos 56 straipsnio 1 dalies a punkte nurodytoms teisėms ir turi tokio pat požiūrio požymių kaip ir šios teisės. Neturėtina, kad ši teisė būtų joms tapati, todėl „panaši teisė“ gali būti ne tik intelektinės nuosavybės srityje. Pažymėjusi, kad šiame straipsnyje esančiame sąraše nurodytos tik saugomos teisės, kurioms būdinga tai, kad teisės aktų leidėjas suteikia absoliutią teisę jų turtoju, nes šis turi išimtinę kompetenciją jomis naudotis ir jas eksploatuoti, ji mano, kad šiltnamio efektą sukeliančių dujų apyvartiniai taršos leidimai gali būti laikomi panašiomis teisėmis.

29.

Iš tiesų tik leidimo turtoju leidžiamas tonos anglies dioksido ekvivalento išmetimas per nustatytą laiką. Teisės eksploatuoti išimtinumas kyla iš apyvartinio taršos leidimų registre registruotos kvotos, ir sąskaitos turtojas turi teisę disponuoti minėtu leidimu, juo pasinaudodamas tam, kad vykdytųsipareigojimus atsisakyti apyvartinio taršos leidimų, arba parduodamas jį ir perleisdamas kito sąskaitos turtojo sąskaitą.

30.

Ji priduria, kad PVM direktyvos 56 straipsnio 1 dalies a punkto tikslas patvirtina, jog šis punktas turi būti taikomas šiltnamio efektą sukeliančių dujų apyvartiniais taršos leidimams, nes leidimų suteiktos taršos teisės paprastai naudojamos ten, kur jas nusipirkęs asmuo vykdo savo ekonominę veiklą.

31.

Graikijos Respublika mano, kad iš PVM direktyvos 56 straipsnio 1 dalies a punkto teksto matyti, jog jame esantis sąrašas nėra išsamus. Jame nurodyti teisių nematerialiojo turto pagrindinis požymis yra tai, kad jos suteikia jų turtoju išimtinę teisę, kurios neturi tretieji asmenys, naudotis minėtomis teisėmis ir jas eksploatuoti. Todėl „kitos panašios teisės“ gali būti laikomos arba teisėmis, kuriomis jų turtoju suteikiama tokia absoliuti teisė, arba teisėmis, naudojimosi kuriomis išimtinumas yra užtikrinamas reikalavimo teise arba kitomis teisėmis.

32.

Ši kategorija patenka, atsižvelgiant į pobūdį ir požymius, apyvartinis leidimas, pagal kurį leidžiamas tonos anglies dioksido ekvivalento išmetimas per nustatytą laiką. Iš tiesų, kadangi kiekvienas Direktyvos 2003/87 3 straipsnio a punkte nurodytos teisės turtojas yra registruotas šios direktyvos 19 straipsnyje numatytame apyvartinio taršos leidimų registre, teisės turtojo padėtis ir jo išimtinis naudojimosi teisė yra visiškai užtikrintos. Taip pat lemiamą reikšmę turi tai, kad nacionalinės teisės nuostatos, patvirtintos gyvendinant šią direktyvą, pažeidusiam asmeniui taikomos sankcijos. Taigi tokios teisės turtoju pripažįstama teisė prilygintina teisei, kuri turi vienos iš nematerialiojo teisių, konkrečiai nurodytą PVM direktyvos 56 straipsnio 1 dalies a punkte, turtojas.

33.

Komisijos teigimu, prekyba šiltnamio efektą sukeliančių dujų apyvartiniais taršos leidimais yra paslaugų teikimas, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 24 straipsnio 1 dalį.

34.

Komisija pažymi, jog iš pirmo žvilgsnio nėra akivaizdu, kad sūvoka „kitos panašios teisės“ apima apyvartinius taršos leidimus, nes PVM direktyvos 56 straipsnio 1 dalies a punkte konkrečiai nurodytos teisinės situacijos yra susijusios su intelektinės nuosavybės apsauga, o apyvartiniai taršos leidimai – tai valstybės arba valdžios institucijų leidimas išmesti šiltnamio efektą sukeliančias dujas. Tačiau galima konstatuoti svarbią intelektinės nuosavybės ir šių leidimų panašumą.

35.

Iškilus klausimui, ar tam tikra teisė yra panaši į PVM direktyvos 56 straipsnio 1 dalies a punkte nurodytas teises, iš pradžių reikia pateikti atsakymą, kokia yra šios nuostatos prasmė ir tikslas.

B – Analizė

1. Pirminės pastabos

36.

Iš pradžių noriu patikslinti, kad Teisingumo Teismo atsakymas turi būti susijęs tik su PVM direktyvos aiškinimu, o ne su tuo, kokią pasekmę jis gali turėti baudžiamosios teisės požiūriu pagrindinėje byloje, – tai patenka į išimtinių prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo, kuris dėl to nesikreipia į Teisingumo Teismą, jurisdikciją. Ši išvada atitiks šį konstatavimą.

37.

Bundesgerichtshof (Aukščiausiasis federalinis teismas) klausia, ar PVM direktyvos 56 straipsnio 1 dalies a punktas turi būti aiškinamas taip, kad tonos anglies dioksido ekvivalento išmetimo per nustatytą laiką leidimas, kaip jis suprantamas pagal Direktyvos 2003/87 3 straipsnio a punktą, yra „kita panaši teisė“, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 56 straipsnio 1 dalies a punktą.

38.

Pirma, Teisingumo Teismas dar nėra minėtos sūvokos aiškinęs atsižvelgdamas į PVM direktyvos 56 straipsnio 1 dalies a punktą.

39.

Antra, nuo 2010 m. sausio 1 d. bendroji taisyklė – kad paslaugos teikimo vieta yra paslaugos gavėjo asmens įsisteigimo vieta, o pagal šioje byloje taikytinas taisykles buvo numatytas kilmės šalies principas.

40.

Ši nauja taisyklė, pagal kurią tvirtinamas paskirties šalies principas, dabar yra nustatyta PVM direktyvos, iš dalies pakeistos Direktyva 2008/8, 44 straipsnyje. Be to, Direktyvoje 2010/23/ES, kuri įsigaliojo 2010 m. balandžio 9 d. (7), Sąjungos teisės aktų leidėjas nurodė, kad remiasi principu, jog apyvartinis taršos leidimų perleidimas, kaip jis suprantamas pagal Direktyvą 2003/87, turi būti apmokestinamas įsigyjantį asmens buveinės valstybėje narėje (paskirties šalyje). Šia direktyva į PVM direktyvą buvo įterptas naujas 199 a straipsnis, kuriame aiškiai nustatyta, kad valstybės narės gali numatyti, jog asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, yra apmokestinamasis asmuo, kuriam perleidžiamas šiltnamio efektą sukeliančių dujų išmetimo leidimas, siekiant apriboti galimybes vykdyti karuselės pobūdžio sukčiavimą PVM srityje. Šios nuostatos, pagal kurią ši teisė buvo suteikta laikotarpiui iki 2015 m. birželio 30 d., galiojimas

Direktyvoje 2013/43/ES (8) buvo pratęstas iki 2018 m. gruodžio 31 d.

41.

Todėl kyla klausimas, ar iki šio pakeitimo, be PVM direktyvos 56 straipsnio 1 dalies a punkto teksto, iš jo arba kitų nuostatų ratio legis ar net kitų aplinkybių jau buvo matyti, kad šiltnamio efektą sukeliančiųjų dujų apyvartiniai taršos leidimai, atsižvelgiant į jų požymius, turėtų būti laikomi patenkančiais į „panašius teisių“, kaip jos suprantamos pagal šio nuostatą, kategoriją.

2. Koks yra šiltnamio efektą sukeliančiųjų dujų apyvartinio taršos leidimo teisinis pobūdis?

42.

Pagal Direktyvos 2003/87 3 straipsnio a punktą šiltnamio efektą sukeliančiųjų dujų apyvartiniu taršos leidimu leidžiama per nustatytą laiką išmesti tonos anglies dioksido ekvivalentų.

43.

Pažymėtina, kad tretieji asmenys, kurie neturi tokio leidimo, neturi ir šios teisės. Taigi jo ekonominę vertę yra gana svarbi, nes tik apyvartinius taršos leidimus turintys asmenys gali vykdyti Direktyvos 2003/87 I priede nurodytą veiklą. Tad leidimas – tai sąlyga, kad žmonėms galėtų toliau kurti pridėtinę vertę. Be to, šio leidimo suteikiama tonos anglies dioksido ekvivalento išmetimo teisė gali būti laisvai perleidžiama ir dėl jos galima derėtis per tam numatytą procedūrą.

44.

Šiltnamio efektą sukeliančiųjų dujų apyvartinio taršos leidimo perleidimas – tai paslaugų teikimas, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 24 straipsnio 1 dalį (šioje byloje nagrinjamas sandoris – tai „nematerialiojo turto perleidimas“ (9), t. y. dokumentu patvirtinta tam tikro CO₂ kiekio išmetimo per nustatytą laiką teisė).

45.

Kaip pažymėjo Vokietijos vyriausybė, perleidimo dalykas – leidimu suteikta taršos teisė.

46.

Tačiau Direktyvoje 2003/87 nėra nuorodų į tai, koks yra šio leidimo teisinis pobūdis (10). Be to, kaip jau pažymėjau, Teisingumo Teismas šiuo klausimu dar nėra pareiškęs nuomonės.

47.

Kalbant apie Direktyvą 2003/87, iš tiesų „[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“ ir „it is also discussed if emission allowances may be defined as intangible goods instead of concessions“ (11).

48.

Be to, „[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“ ir „[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.

Doktrinoje yra pateikiama ?vairi? aiškinim? d?l šiltnamio efekt? sukelian?i? dujų apyvartini? taršos leidim? (13). Pavyzdžiui, Pranc?zijos ?statym? leid?jo teigimu, apyvartiniai taršos leidimai – tai kilnojamasis turtas, kuris materializuojamas išimtinai ?rašius ? s?skaitos tur?tojo s?skait? (14). Belgijos ?statymuose n?ra apyvartini? taršos leidim? teisinio pob?džio apibr?žimo, bet jie laikomi nematerialiuoju kilnojamuoju turtu (15). Belgijos doktrinoje apyvartiniai taršos leidimai kartais pripaž?stami (16) finansin?mis priemon?mis, nes egzistuoja antrin? išvestini? finansini? priemoni? rinka, pagr?sta apyvartiniais taršos leidimais.

50.

Mano nuomone, šiltnamio efekt? sukelian?i? dujų apyvartiniai taršos leidimai turi b?ti laikomi nematerialiuoju kilnojamuoju turtu, su kuriuo siejama reglamentuojama nuosavyb?s teis?.

51.

Šios nuosavyb?s teis?s požymiai yra, be kita ko, šie: i) tai teis?, kuri? galima ?vertinti pinigais (apyvartini? taršos leidim? kaina gali keistis, atsižvelgiant ? pasi?l? ir paklaus? rinkoje); ii) usus (tai teis?, kuria galima naudotis, nes ji leidžia jos tur?tojui t?sti pramonin? veikl?); iii) abusus (tai teis?, kuri sutartiniu b?du gali b?ti perleista kitam teis?s tur?tojui). Be to, tai teis?, kuri turi b?ti registruojama viešajame registre (Direktyva 2003/87 ši? pareig? nustato valstyb?ms nar?ms ir teis?s tur?tojams, kad b?t? užtikrinta galimyb? remtis šia teise prieš tre?iuosius asmenis ir apyvartini? taršos leidim? sistemos nuoseklumas). Galiausiai tai teis?, apribota laiko atžvilgiu (17) (nes vis? apyvartini? taršos leidim? nelieka arba išnaudojus juos realiam teršimui, arba j? tur?tojo prašymu pateikus prašym? juos panaikinti).

3. Apyvartini? taršos leidim? prilygintinumas kitoms intelektin?s nuosavyb?s teis?ms

52.

Kalbant apie paslaug? teikimo viet?, vis? pirma reikia remtis konkre?iomis PVM direktyvos 44 ir paskesni? straipsni? (V antraštin? dalis, 3 skyrius 2 skirsnis) nuostatomis. Tik jei šios nuostatos netaikytinos, pagal PVM direktyvos 43 straipsn? paslaug? teik?jo verslo vieta turi b?ti laikoma paslaug? teikimo vieta (šioje byloje tai b?t? bendrov?s E buvein? Vokietijoje).

53.

Kaip pažymi Bundesgerichtshof (Aukš?iausiasis federalinis teismas), kiek tai susij? su teisi? perleidimu, turi b?ti atsižvelgta ? PVM direktyvos 56 straipsnio 1 dalies a punkto taikym?. Remiantis šiuo straipsniu, šioje byloje paslaug? teikimo vieta iš esm?s b?t? paslaug? gav?jo verslo vieta, t. y. šioje byloje – bendrov? I Liuksemburge.

54.

Manau (kaip ir Komisija), kad pirmoji šioje nuostatoje nustatyta s?lyga – tai turi b?ti paslaug? teikimas apmokestinamiesiems asmenims, ?sisteigusiems kitoje nei paslaug? teik?jo valstyb?je

nar?je – negin?ytinai ?vykdyta, nes paslaug? teik?jas yra Vokietijoje, o gav?jas – Liuksemburge. Tas pats pasakytina apie antr?j? s?lyg? – kad paslaug? teikim? sudaryt? tam tikr? teisi? „perdavimas ir perleidimas“. Šiuo klausimu reikia atmesti per pos?d? A pateikt? argument?, kad teises, kurios PVM direktyvos 56 straipsnio 1 dalies a punkte nurodytos kaip „kitos panašios teis?s“, turi b?ti galima ir perleisti, i perduoti naudotis, o taip n?ra kalbant apie apyvartinius taršos leidimus – jie gali b?ti tik perleisti. Iš esm?s PVM direktyvos 56 straipsnio 1 dalies a punkte numatytos dvi galimyb?s, kurios n?ra kumuliatyvios. Be to, kaip pažym?jo Federacin?s Respublikos generalinis prokuroras prie Aukš?iausiojo federalinio teismo, Vokietijoje ir Austrijoje autori? teis?s negali b?ti perleistos (galima tik suteikti licencij?).

55.

Taip pereiname prie tre?ios s?lygos, pagal kuri? reikalaujama, kad apyvartiniai taršos leidimai, kaip jie suprantami pagal Direktyvos 2003/87 3 straipsnio a punkt?, b?t? „kitos panašios teis?s“ „autorini? [autori?] teisi?, patent?, licencij?, preki? ženkl?“ atžvilgiu. Žodis „panašios“ ?ia yra svarbus, nes A teigia, kad šios teis?s turi b?ti „tapa?ios“, o pagal PVM direktyvos 56 straipsnio 1 dalies a punkt? to akivaizdžiai nereikalaujama.

56.

Iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad Bundesgerichtshof (Aukš?iausiasis federalinis teismas) yra link?s manyti, jog ši s?lyga taip pat ?vykdyta, ir pažym?tina, kad visos proceso Teisingumo Teisme šalys (išskyrus A ir B) pritaria šiai nuomonei.

57.

Bundesgerichtshof (Aukš?iausiasis federalinis teismas) teigimu, poži?ris, kad apyvartiniu taršos leidimu suteikta teis? yra „kita panaši teis?“ , kaip ji suprantama pagal UStG 3a straipsnio 4 dalies 1 punkt?, o kartu – pagal PVM direktyvos 56 straipsnio 1 dalies a punkt?, atitinka nuomon?, kurios iki šiol vieningai laikytasi Vokietijos doktrinoje (18), mokes?i? institucijose (19) ir teism? praktikoje (20).

58.

Pritariu šiam poži?riui – jis man atrodo atitinkantis PVM direktyvos 56 straipsnio 1 dalies a punkto strukt?r? ir tiksl?, net jei PVM direktyvos 56 straipsnio 1 dalies a punkte konkre?iai nurodyti teisiniai sandoriai susij? su intelektin?s ir pramonin?s nuosavyb?s apsauga (21), o Direktyvoje 2003/87 nurodyti apyvartiniai taršos leidimai yra valstyb?s arba viešosios valdžios institucij? suteikiamas leidimas išmesti šiltnamio efekt? sukelian?ias dujas (22), ir taip yra d?l toliau išd?styt? priežas?i?.

59.

Pirma, iš šios nuostatos teksto aiškiai matyti, kad joje pateiktas s?rašas yra pavyzdinis ir neišsamus. Akivaizdu, kad S?jungos teis?s akt? leid?jas nusprend? neapriboti šioje nuostatoje nurodyt? teis? tik intelektin?s nuosavyb?s teis?mis arba apskritai intelektine nuosavybe.

60.

Antra, manau (kaip ir Federacinės Respublikos generalinis prokuroras prie Aukščiausiojo federalinio teismo), kad sąrašas akivaizdžiai nėra vienas šis, nes vartojant „licenciją“ sąvoką apimamos visos įvairios eksploataavimo teisės, kurios gali skirtis nuo konkrečiai nurodytų intelektinės nuosavybės apsaugos teisių. Be to, licencijos gali būti susijusios su kitomis teisėmis nei autorių arba patento ar prekės ženklo suteikiamos teisės.

61.

Trečia, nėra svarbu tai, kad šiltnamio efektą sukeliančių dujų apyvartiniam taršos leidimams taikomos kitos teisės nuostatos nei PVM direktyvos 56 straipsnio 1 dalies a punkte konkrečiai išvardytoms teisėms. Tas pats pasakytina ir apie pastarąsias teises: prekės ženklai ir patentai turi būti registruojami, o autorių teisė atsiranda nuo saugomo kūrinio sukūrimo momento. Be to, skiriasi kiekvienos iš jų trukmė. Iš tikrųjų lemiamas dalykas yra ne pačios teisės, o jų perleidimo (perleidimo ar perdavimo) prilygintinumas. Būtent tai yra bendrasis kriterijus, leidžiantis taikyti suderintą apyvartos apmokestinimą, nes apmokestinamas paslaugos teikimas pagal direktyvą galimas tik perleidimo atveju, o tokiu atveju turi būti nustatyta paslaugos teikimo vieta (23).

62.

Be to, vertinant išsamiau, konstatuoti svarbūs pramoninės nuosavybės ir apyvartinio taršos leidimų panašumai:

a)

abi teisės yra saugomos teisės, patvirtintos dokumentu, kurį jo turėtojas gali perleisti tretiesiems asmenims (nes tik leidimo turėtojui leidžiamas tonos anglies dioksido ekvivalento išmetimas per nustatytą laiką (24));

b)

kaip Bundesgerichtshof (Aukščiausiasis federalinis teismas) nurodė savo prašyme priimti prejudicinį sprendimą (25), abiem būdinga tai, kad teisės aktas suteikia teisės turėtojui absoliutią teisę, t. y. jis turi išimtinę teisę, kurios neturi tretieji asmenys, naudoti minėtą teisę ir ją eksploatuoti, net jei intelektinės nuosavybės teisė turi visus nuosavybės teisės požymius, t. y. usus, fructus ir abusus, o apyvartinio taršos leidimo nuosavybės teisė negali suteikti pajamų iš naudojimosi šia teise (fructus, t. y. suteikus licenciją);

c)

abi kategorijos apima teises, kurias galima įvertinti pinigais, nes autorių teisė, patentų ir prekės ženklų vertė, kaip ir apyvartinio taršos leidimų vertė, yra nustatomos pagal pasiūlytus ir paklausos santykį rinkoje;

d)

tam tikos intelektinės nuosavybės teisės, kaip ir apyvartiniai taršos leidimai, turi būti registruojamos viešajame registre. Naudojimosi teisės išimtinumas kyla iš apyvartinio taršos leidimų registre aiškiai suteiktos kvotos. Šiltnamio efektą sukeliančių dujų apyvartiniam taršos leidimams nustatyta aiški elektroninė atpažintis ir jie gali būti tik vieno sąskaitos turėtojo sąskaitoje. Todėl tik šis sąskaitos turėtojas turi galimybę disponuoti apyvartiniu taršos leidimu arba juo pasinaudodamas, kad įvykdytųsipareigojimus grąžinti leidimus (pagal teisės aktus apyvartinio taršos leidimų srityje), arba jų parduodamas ir perleisdamas kito sąskaitos turėtojo sąskaitai;

e)

abiem teisi? kategorijoms taikomi apribojimai laiko atžvilgiu, net jei intelektin?s nuosavyb?s teisi? „gyvavimo trukm?“ yra ilgesn?;

f)

be to, abiem atvejais po teis?s perleidimo teis?s tur?tojas nebegali naudotis atitinkama teise. Tod?l šiltnamio efekt? sukelian?i? duj? apyvartini? taršos leidim? perleidimas suteikia ekonomin?s naudos j? tur?tojai ir PVM poži?riu gali b?ti prilygintas patent?, preki? ženkl?, licencij? arba autori? teis? perleidimui.

63.

Ketvirta, kaip pažymi Komisija, ? klausim?, ar tam tikra teis? yra panaši ? PVM direktyvos 56 straipsnio 1 dalies a punkte nurodytas teises, turi b?ti atsakyta vis? pirma atsižvelgiant ? šios nuostatos prasm? ir tiksl?. Iš PVM direktyvos 4, 10, 17, 19, 20, 22 ir 23 konstatuojam?j? dali?, taip pat 45, 52, 53, 55 ir 56 straipsni? apibendrinamojo aiškinimo matyti, kad, siekiant išvengti konkurencijos iškraipym? vidaus rinkoje tarp valstybi? nari? tiekiant prekes ir teikiant paslaugas apmokestinamiems asmenims, reikia kiek ?manoma taikyti paskirties šalies princip?, t. y. apmokestinimas turi vykti prek?s arba paslaugos gav?jo valstyb?je nar?je. Ši praktika taip pat atitinka pa?i? PVM, kaip bendrojo vartojimo mokes?io (26), renkamo remiantis vartojimo vietos principu, esm?.

64.

Iš PVM direktyvos 56 straipsnio 1 dalies a punkto ratio legis matyti, kad siekiant ?vertinti, ar teisin? pad?tis yra „panaši“, svarbu nustatyti, ar perleidimo momentu taikant paskirties šalies princip? kyla tam tikr? sunkum?. Viešajame registre ?registruot? teisi? atveju ?gij?jas, jo buvein? ir atitinkamai paskirties šalis gali b?ti nustatyti lengvai ir esant dideliame teisiniam tikrumui. Toks yra šiltnamio efekt? sukelian?i? duj? apyvartini? taršos leidim? atvejis. Taigi jiems gali b?ti taikomas toks pats vertinimas PVM srityje.

65.

Nors apyvartini? taršos leidim? tikslas yra kitoks nei intelektin?s nuosavyb?s teis?s (saugoti žmogaus k?rybin? veikl?), man atrodo, kad yra aišku, jog šios dvi kategorijos, nagrin?jamos PVM direktyvos 56 straipsnio poži?riu, yra panašios.

66.

Šiuo klausimu mokestinio vertinimo poži?riu svarbu, ar šios teis?s potencialiai gali sukurti prid?tin? vert?. Šioje byloje ši s?lyga yra ?vykdyta, nes perleisdamas apyvartinius leidimus, patentus arba autori? teises teis?s tur?tojas ?gyvendina savo disponavimo teis? mainais už tam tikr? kain?.

4. Teisingumo Teismo praktika

67.

Nors PVM direktyvos 56 straipsnio 1 dalies a punktas teismo praktikoje dar nebuvo aiškinamas, galime pasiremti tuo, kad Teisingumo Teismas vis d?lto tur?jo galimyb? išaiškinti tos pa?ios dalies kitus punktus.

68.

1997 m. rugsėjo 16 d. Sprendime Von Hoffmann (C-145/96, EU:C:1997:406) Teisingumo Teismas, nagrinėdamas prašymą priimti prejudicinį sprendimą, aiškino Šeštosios direktyvos 77/388 9 straipsnio 2 dalies e punktą (27). Tame sprendime Teisingumo Teismas nagrinėjo, ar arbitro paslaugos patenka į sąvokos „kitos panašios paslaugos“ taikymo sritį ir yra prilygintinos advokatų arba konsultantų teikiamoms paslaugoms.

69.

Nors generalinis advokatas N. Fennelly siūlo Teisingumo Teismui aiškinti sąvoką plačiau ir pabrėžti, kad nebūtina taikyti rėšies tapatumu grindžiamo aiškinimo principo, nes tokia situacija neatitiktų Šeštosios direktyvos bendros struktūros ir tikslo (28), Teisingumo Teismas nepritarė šiam aiškinimui.

70.

Savo sprendime Teisingumo Teismas pabrėžė, kad:

—

Bendrijos teisės aktų leidėjas siekė nurodyti ne profesijas, o paslaugas, todėl profesijos šioje nuostatoje minimos tik kaip priemonė joje nurodytų paslaugų rėšims apibrėžti (29),

—

sąvoka „kitos panašios paslaugos“ nurodo ne bendrąją Šeštosios direktyvos 77/388 9 straipsnio 2 dalies e punkto trečiojoje įtraukoje nurodytą skirtingų rėšių paslaugų elementą, bet paslaugas, panašias į kiekvieną iš išvardytų veiklos rėšių atskirai (30),

—

paslauga turi būti laikoma panašia, atsižvelgiant į vieną iš šiame straipsnyje nurodytų veiklos rėšių, jei abiejų tikslas yra toks pats (31).

71.

Praėjus vienuolikai metų, Teisingumo Teismas 2008 m. lapkričio 6 d. Sprendime Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609) paaiškino minėtą praktiką.

72.

Buvo aiškinama ta pati nuostata kaip ir byloje, kurioje priimtas Sprendimas Von Hoffmann (C-145/96, EU:C:1997:406). Pagal Švedijos teisę įsteigtas fondas vykdė ekonominę ir kitą veiklą, o kilęs klausimas buvo susijęs su mokestinėmis pasekmėmis dėl tam tikrų konsultavimo paslaugų, kuriomis fondas norėjo pasinaudoti tik savo veiklos, nepatenkančios į PVM direktyvos taikymo sritį, tikslais.

73.

Savo sprendimo 24 punkte Teisingumo Teismas priminė paslaugų teikimo mokestinio priklausomumo vietos nustatymo taisyklę: išvengti, pirma, jurisdikcijos kolizijos, dėl kurios gali būti dvigubai apmokestinama, ir, antra, pajamų neapmokestinimo. Jis toliau plėtojė savo

samprotavimus ir pateik? teleologin? nagrin?jamos nuostatos aiškinim?, pažym?damas, kad 9 straipsnio 2 dalies e punkte (32) nenurodyta, ar jis turi b?ti taikomas su s?lyga, kad apmokestinamasis asmuo, paslaugos gav?jas, naudoja ši? paslaug? savo ekonominei veiklai (33).

74.

Be to, jis prid?r?, kad toks aiškinimas:

—

atitinka nagrin?jamo straipsnio tiksl?, o šis atitinka kolizin?s normos tiksl?, kuriuo siekiama išvengti dvigubo apmokestinimo ir neapmokestinimo (34),

—

atitinka Bendrijos PVM sistemos tikslus ir veikimo taisykles, nes juo užtikrinama, kad galutinis paslaugos vartotojas patirs galutines mok?tino PVM išlaidas (35),

—

taip pat atitinka teisinio saugumo princip? ir leidžia sumažinti visoje vidaus rinkoje veikiantiems prekybininkams tenkan?i? našt?, taip pat palengvinti laisv? paslaug? jud?jim? (36).

75.

Šis platus aiškinimas Teisingumo Teismo buvo patvirtintas byloje, susijusioje su turto valdymo sandori? naudojant vertybinius popierius atleidimu nuo mokes?io. 2012 m. liepos 19 d. Sprendimo Deutsche Bank (C?44/11, EU:C:2012:484) 54 punkte Teisingumo Teismas pabr?ž?:

„Tiek, kiek pagrindin?je byloje nagrin?jamas Deutsche Bank portfelio valdymas yra finansin? paslauga ir [PVM direktyvos] 56 straipsnio 1 dalies e punktas negali b?ti aiškinamas siaur?ja prasme (šiuo klausimu žr. 1996 m. rugs?jo 26 d. Sprendim? Dudda, C?327/94, EU:C:1996:355, 21 punktas ir 2005 m. spalio 27 d. Sprendim? Levob Verzekeringen ir OV Bank, C?41/04, EU:C:2005:649, 34 punktas ir jame nurodyta teismo praktika), laikytina, kad šiai veiklai, kaip finansiniam sandoriui, taikomas [PVM direktyvos] 56 straipsnio 1 dalies e punktas“ (kursyvu išskirta mano).

76.

Sprendime Levob Verzekeringen ir OV Bank (C?41/04, EU:C:2005:649) Teisingumo Teismas tur?jo pareikšti nuomon? d?l „konsultant?, inžinieri?, konsultacini? biur?, teisinink?, buhalterin? paslaug? ir kit? panaši? paslaug?“ apmokestinimo vietos ir nurod?, kad atitinkama direktyvos nuostata susijusi ne su „profesijomis, pavyzdžiui, teisinink?, konsultant?, buhalterin? ar inžinieri?, o su j? ir panaši? profesij? atstov? paslaugomis“ (37).

77.

Be to, šis teleologinis PVM direktyvos nuostat? aiškinimas atitinka bendr?j? S?jungos teis?s aiškinimo princip?, kur? Teisingumo Teismo išreišk? Sprendime Cilfit ir kt. (38) Šiuo poži?riu kiekviena S?jungos teis?s nuostata turi b?ti vertinama atsižvelgiant ? jos teisin? kontekst? ir aiškinama paisant S?jungos teis?s nuostat? visumos, jos tiksl? bei raidos b?kl?s tuo metu, kai nagrin?jamoji nuostata turi b?ti taikoma.

78.

Taikant šioje byloje principus, kylančius iš nurodytos teismo praktikos, darytina išvada, kad apyvartiniai taršos leidimai patenka į PVM direktyvos 56 straipsnio 1 dalies a punkte nurodytą „kitą panašią teisį“ kategoriją. Ne tik ji suteikiama teisė, atsižvelgiant į jos požymius, prilygintina intelektinės nuosavybės teise, bet ir toks aiškinimas yra suderinamas su konkrečiu 56 straipsnio tikslu išvengti dvigubo apmokestinimo ir neapmokestinimo rizikos.

79.

Kadangi taršos teisės, kurias suteikia leidimai, paprastai naudojamosi toje vietoje, kurioje šiuos leidimus nupirkęs subjektas vykdo savo ekonominę veiklą, kai pats įgijąs eksploatuoja įrenginius, kurių išmetamoms dujoms turi būti atsisakoma leidimų, arba juos perparduoda, PVM direktyvos 56 straipsnio 1 dalies a punkto taikymas yra racionalus sprendimas mokestiniu požiūriu, nes atitinkamos paslaugos yra apmokestinamos PVM valstybėje narėje, kurios teritorijoje ekonominę veiklą vykdo leidimus nusipirkę asmenys (39).

5. Kokia yra valstybių narių praktika?

80.

Šis klausimas nagrinėtinas ne tik todėl, kad vykstant procesui Teisingumo Teisme Vokietijos Federacinė Respublika teigė, jog visos kitos valstybės narės laikosi tokios pačios pozicijos kaip ir ji, bet ir todėl, kad jis gali patvirtinti mano vertinimą, valstybėse netaikant kitokio aiškinimo, kuris galėtų geriau atitikti apskritai PVM sistemos ir konkrečiai PVM direktyvos 56 straipsnio 1 dalies a punkto tikslą.

a) Patariamąjo PVM komiteto nuomonė

81.

Šis pagal PVM direktyvos 398 straipsnį steigtas komitetas, kurį sudaro valstybių narių ir Komisijos atstovai, padarė tokį patį išvadą.

82.

Visiškai pritardamas Komisijos pasiūlymui Patariamasis PVM komitetas nusprendė, kad Direktyvoje 2003/87 reglamentuojami apyvartiniai taršos leidimai patenka į Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto taikymo sritį. Šios nuostatos turinys iš esmės atitinka PVM direktyvos 56 straipsnio 1 dalies a punkto turinį.

83.

2004 m. spalio 14 d. jis patvirtino šiuos išaiškinimus:

b) Valstybių narių praktika

84.

Daugumoje valstybių narių (21 iš 25 (40) nagrinėtų teisės sistemų) nacionalinė nuostata, atitinkanti PVM direktyvos 56 straipsnio 1 dalį, yra taikoma šiltnamio efektą sukeliančių dujų apyvartiniais taršos leidimams. Šis konstatavimas grindžiamas nacionaliniais aktais, kuriais siekiama atitikties Patariamąjo PVM komiteto 2004 m. parengtiems išaiškinimams (41).

85.

Šiuo klausimu pažymėtina, kad dviejose valstybėse narėse (Estijoje, Slovakijoje) šiltnamio efektą sukeliančių dujų apyvartinių taršos leidimų perleidimas buvo aiškiai numatytas kaip atskiras nacionalinio įstatymo, kuriuo perkeliama PVM direktyvos 56 straipsnio 1 dalis, punktas.

86.

Daugelio kitų valstybių narių (Belgijos, Bulgarijos, Čekijos Respublikos, Airijos, Prancūzijos (42), Lietuvos, Vengrijos, Austrijos, Slovėnijos, Suomijos (43), Švedijos, Jungtinės Karalystės) kompetentingos administracinės institucijos patvirtino nuomones arba aplinkraščius ar rekomendacijas, kad minėtų leidimų perleidimas būtų laikomas patenkančiu į nacionalinės nuostatos, atitinkančios PVM direktyvos 56 straipsnio 1 dalies a punktą, taikymo sritį.

87.

Trijose kitose valstybėse narėse (Ispanijoje, Italijoje (44), Lenkijoje) iš mokesčių institucijų priimamų individualių sprendimų administracinės praktikos matyti, kad šiltnamio efektą sukeliančių dujų apyvartinių taršos leidimų perleidimai buvo laikomi sandoriais, kurių paslaugų suteikimo vieta yra paslaugų gavėjo įsisteigimo vieta.

88.

Galiausiai kitose keturiuose valstybėse narėse parengiamieji darbai (Danijoje, Liuksemburge, Nyderlanduose) arba ministerijų susirašinėjimas (Latvijoje) rodo panašų požiūrį.

89.

Šiuo klausimu svarbu pabrėžti, kad nors tam tikrose teisinių sistemose apyvartinių taršos leidimų perleidimas buvo aiškiai pripažintas „panašiomis teisėmis“ (Italija, Nyderlandai, Slovėnija, Suomija, Švedija), yra ir kitų sistemų, kuriose minėtas apyvartinių taršos leidimų perleidimas buvo tiesiog pripažintas patenkančiu į nacionalinės nuostatos, atitinkančios PVM direktyvos 56 straipsnio 1 dalies a punktą, taikymo sritį, nepatikslinant, prie kokios konkrečios kategorijos minėti apyvartiniai taršos leidimai priskiriami (Belgija, Bulgarija, Čekijos Respublika, Danija, Vokietija, Airija, Ispanija, Prancūzija, Italija, Latvija, Liuksemburgas, Vengrija, Austrija, Lenkija, Jungtinės Karalystės), arba patikslinant specialių kategorijų – „šiltnamio efektą sukeliančių dujų apyvartinių taršos leidimų perleidimas“ (Estija, Slovakija) – atskirai nuo minėtam PVM direktyvos 56 straipsnio 1 dalies a punkte aiškiai nurodytų kategorijų.

90.

Be to, pažymėtina, kad šiose įvairiose valstybėse narėse teismų praktika, susijusi su šiltnamio efektą sukeliančių dujų apyvartinių taršos leidimų perleidimų apmokestinimo vietos nustatymu, iki 2010 m. atrodo mažai išplėtoti.

91.

Dėl kitų teisinių sistemų (Graikija, Kipras, Malta, Rumunija) nebuvo galimybių nustatyti, ar ir (arba) kaip šiltnamio efektą sukeliančių dujų apyvartinių taršos leidimų perleidimai klasifikuojami PVM tikslais ir atitinkamai kokia yra paslaugos teikimo vieta minėtų perleidimų atveju.

92.

Iš viso to, kas išdėstyta, matyti, jog PVM direktyvos 56 straipsnio 1 dalies a punkte nurodyta sąvoka „kitos panašios teisės“ turi būti aiškinama kaip apimanti ir šiltnamio efektą sukeliančių dujų apyvartinius taršos leidimus.

V – Išvada

93.

Vadovaudamasis šiais motyvais ir primindamas, kad šiuo metu bendroji taisyklė yra tokia, kad paslaugos teikimo vieta laikoma paslaugos gavėjo sąsteigimo vieta, siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti: Bundesgerichtshof (Aukščiausiasis federalinis teismas, Vokietija) prejudicinį klausimą:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/12/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 56 straipsnio 1 dalies e punkte vartojama sąvoka „[kitos] panašios teisės“ turi būti aiškinama taip, kad į ją patenka ir tokie apyvartiniai taršos leidimai, kaip apibūdintieji 2003 m. spalio 13 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos 2003/87/EB, nustatančios šiltnamio efektą sukeliančių dujų emisijos [apyvartinio taršos] leidimų sistemą Bendrijoje ir iš dalies keičiančios Tarybos direktyvą 96/61/EB, 3 straipsnio a punkte.

(1) Originalo kalba: prancūzų.

(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, 2004 m. liepos 7 d., doktrina 148.

(3) 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), 2009 m. galiojusi redakcija (toliau – PVM direktyva).

(4) 2003 m. spalio 13 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva, nustatanti šiltnamio efektą sukeliančių dujų emisijos [apyvartinio taršos] leidimų sistemą Bendrijoje ir iš dalies keičianti Tarybos direktyvą 96/61/EB (OL L 275, 2003, p. 32; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 15 sk., 7 t., p. 631).

(5) 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23).

(6) 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva, iš dalies keičianti Direktyvos 2006/112/EB nuostatas, susijusias su paslaugų teikimo vieta (OL L 44, 2008, p. 11).

(7) 2010 m. kovo 16 d. Tarybos direktyva, iš dalies keičianti Direktyvos 2006/112 dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos nuostatas dėl atvirkštinio apmokestinimo mechanizmo neprivalomo ir laikino taikymo tam tikroms paslaugoms, kurias teikiant gali būti sukaujami (OL L 72, 2010, p. 1). Direktyvos 2010/23 3 konstatuojamojoje dalyje laikoma, kad dėl apyvartinio taršos leidimų perleidimo „iškyla ypač didelė sukaujimo galimybė“.

(8) 2013 m. liepos 22 d. Tarybos direktyva, kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2006/112 dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos nuostatos dėl atvirkštinio apmokestinimo mechanizmo neprivalomo ir laikino taikymo tam tikroms prekėms ir paslaugoms, kurias tiekiant (teikiant) gali būti sukaujami (OL L 201, 2013, p. 4).

(9) PVM direktyvos 25 straipsnio a punktas.

(10) Dėl mokestinio vertinimo žr. pranešimą, kurį Komisijai (Mokesčių ir mitybos jungos generalinis direktoratas) parengė Copenhagen Economics, Tax treatment of ETS allowances, Options for improving transparency and efficiency, 2010 m. spalio.

(11) Dauguma diskusijų dėl prekybos apyvartiniais taršos leidimais yra susijusi su šios sistemos teisiniu pobūdžiu ir gyvendinimu egzistuojančiose teisės sistemose. Apyvartinio taršos leidimų teisinis pobūdis yra labai prieštaringa problema, atsižvelgiant į tai, kad Direktyvoje 2003/87 šiuo klausimu nėra jokių nuorodų. Apyvartiniai taršos leidimai turi tiek administravimo institucijų suteiktą teisę ar licenciją, tiek privačios nuosavybės požymį, todėl suprantama, kad tam tikros valstybės narės padarė skirtingas išvadas dėl šio teisinio pobūdžio. Diskusija taip pat susijusi su klausimu, ar apyvartiniai taršos leidimai gali būti apibrėžti kaip nematerialusis turtas (o ne administravimo institucijų suteiktos licencijos) (vertimas mano). Žr. M. Colangelo „Creating property rights, Law and Regulation of Secondary Trading in the European Union“ Martinus Nijhoff, 2012, p. 162 ir 165 (ji daro nuorodą į V. Jacometti „Lo scambio di quote di emissione. Analisi di un nuovo strumento di tutela ambientale in prospettiva comparatistica“, Milan, Giuffrè, 2010).

(12) Apyvartinio taršos leidimų vertinimas pagal mokesčių teisę, apskaitos normas ir finansinių paslaugų reglamentavimą yra ypač svarbus, nes jeigu jis skirtųsi skirtingose šalyse, tai galėtų labai pakenkti apyvartinio taršos leidimų rinkos plėtrai. Kalbant apie apyvartiniams taršos leidimams taikytiną mokesčių režimą, pažymėtina, kad šiuo metu nei International Financial Reporting Standards (IFRS), nei United States Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP) nėra suformuluotatakingų apskaitos institucijų nuomonių konkrečiai dėl apyvartinio taršos leidimų sistemų apskaitos. Tiek International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC), tiek Emerging Issues Task Force (EITF) apyvartinio taršos leidimų sistemų apskaita buvo nagrinėta, bet praktikoje jokių gairių nebuvo parengta (vertimas mano). M. Colangelo, minėtas veikalas, p. 169 ir 170.

(13) Žr. 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, 2004 m. liepos 7 d., doktrina 148; I. Richelle „Emission Trading: Accounting Tax Regime in Belgium“, Bulletin for International Taxation, 2008 m. rugpjūtis–rugsėjis, p. 414–421 (taip pat žr. I. Richelle „Emission trading: accounting and tax aspects“, M. in Lang ir F. Vanistendael (leid.), Accounting and Taxation & Assessment of ECJ Case Law, EATLP International Tax Series, 2007, 5 t.).

(14) Žr. Aplinkos apsaugos kodekso L-229-18-II straipsnį, patvirtintą 2004 m. balandžio 15 d. nutartimi.

(15) Žr. I. Richelle, minėtas veikalas, p. 418.

(16) Žr. I. Richelle, minėtas veikalas, p. 416.

(17) Tai ne senaties, o pačių teisės egzistavimo terminas.

(18) Žr. Küffner / Stöcker / Zugmaier, UStG, 114-asis atnaujinimas, 3a straipsnio 121 punktas; Meyer-Holitz / Nagel / Krüger leidinyje Emissionshandel (Elspas / Salje / Stewing), 45 skyrius, 3 ir paskesni punktai; Adam / Hentschke / Kopp-Assenmacher Handbuch des Emissionshandelsrechts, 8.7 skyrius.

(19) Žr. 2005 m. vasario 2 d. Vokietijos federalinės finansų ministerijos aplinkraštį, BStBl. I

2005, p. 494 (žr. Komisijos pastabų I priedą).

(20) Žr. 2013 m. birželio 21 d. Sprendimų Finanzgericht Düsseldorf (Düsseldorfio finansų teismas), 1 K 2550/11 U.

(21) Todum pažymėti, kad pagal 2005 m. spalio 17 d. Tarybos reglamento (EB) Nr. 1777/2005, nustatančio Direktyvos 77/388 įgyvendinimo priemones (OL L 288, 2005, p. 1), 7 straipsnį, kai trečiojoje šalyje sistei asmuo perleidžia Bendrijoje sistemai apmokestinamiesiems asmenims televizijos transliavimo teises rodyti futbolo rungtynes, tai prilyginama minėtoms intelektinės nuosavybės teisėms.

(22) Žr. Direktyvos 2003/87 4 ir paskesnius straipsnius ir 13 straipsnį. Vykdamas tam tikrą veiklą išmetamoms šiltnamio efektą sukeliančioms dujoms, kaip tai suprantama pagal Direktyvą 2003/87, turi būti išduodamas leidimas, kurio renginius eksploatuojantis asmuo gali prašyti šios direktyvos 6 straipsnyje nurodytomis sąlygomis. Pagal Europos Sąjungos apyvartinio taršos leidimų sistemą, renginius eksploatuojantys asmenys kiekvienais metais turi grąžinti šiltnamio efektą sukeliančių dujų apyvartinius taršos leidimus, kurie atitinka tikrąjį išmetamų dujų kiekį. Jei renginius eksploatuojantis asmuo sumažina savo renginį išmetamų dujų kiekį, jis gali parduoti rinkoje apyvartinius taršos leidimus, kurių jam nebereikia. Priešingu atveju jis turi pirkti apyvartinius taršos leidimus, kad vykdytųsipareigojimą juos grąžinti. Jei nevykdo šios grąžinimo pareigos, jam taikomos finansinės sankcijos.

(23) Aišku, kad to nebūtina nustatyti neapmokestinamų perleidimų atveju (pavyzdžiui, žr. PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies f ir j–l punktus).

(24) Žr. Direktyvos 2003/87 3 straipsnio a punktą.

(25) Žr. 29 ir paskesnius punktus.

(26) Žr. PVM direktyvos 1 straipsnio 2 dalį.

(27) Kuris atitinka PVM direktyvos dabartinio 56 straipsnio 1 dalies c punkto turinį.

(28) Žr. jo išvadą byloje Von Hoffmann (C-145/96, EU:C:1997:218, 17 ir 23 punktai).

(29) Žr. 1997 m. rugsėjo 16 d. Sprendimų Von Hoffmann (C-145/96, EU:C:1997:406, 15 punktas).

(30) Žr. 1997 m. rugsėjo 16 d. Sprendimų Von Hoffmann (C-145/96, EU:C:1997:406, 20 punktas).

(31) Žr. 1997 m. rugsėjo 16 d. Sprendimų Von Hoffmann (C-145/96, EU:C:1997:406, 21 punktas).

(32) Dabar – PVM direktyvos 56 straipsnio 1 dalies c punktas.

(33) Žr. 2008 m. lapkričio 6 d. Sprendimų Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609, 28 punktas).

(34) Žr. 2008 m. lapkričio 6 d. Sprendimų Kolektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609, 30 punktas). Pagal labai nusistovėjusi Teisingumo Teismo praktiką nuostatą, kuriomis apibrėžiama paslaugų teikimo apmokestinimo vieta, tikslas – išvengti, pirma, dvigubo apmokestinimo dėl jurisdikcijos kolizijos ir, antra, – pajamų neapmokestinimo (2015 m. balandžio 30 d. Sprendimas SMK, C-97/14, EU:C:2015:290).

(35) Žr. 2008 m. lapkričio 8 d. Sprendimų Kolektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609, 32 punktas).

(36) Žr. 2008 m. lapkričio 8 d. Sprendimų Kolektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609, 33 punktas).

(37) 2005 m. spalio 27 d. Sprendimas Levob Verzekeringen ir OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649, 37 punktas).

(38) Šiuo klausimu žr. 1982 m. spalio 6 d. Sprendimų Cilfit ir kt. (283/81, EU:C:1982:335, 20 punktas).

(39) Šiuo klausimu žr. 2005 m. gegužės 12 d. Sprendimų RAL (Channel Islands) ir kt. (C-452/03, EU:C:2005:289, 33 punktas).

(40) Vokietijos sistema, aišku, nebuvo nagrinėta; pritrūko duomenų nagrinėjant Portugalijos teisės sistemą, o Kroatijos Respublika 2009 m. dar nebuvo Sąjungos narė.

(41) Dėl Patariamąjo PVM komiteto pateiktą išaiškinimą žr. ši interneto svetainė: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/guidelines-vat-committee-meetings_fr.pdf

(42) Pažymėtina, kad Prancūzijoje, kuri kreipėsi į Patariamąjį PVM komitetą išaiškinimą dėl šiltnamio efekto sukeltą dujų apyvartinių taršos leidimų vertinimo PVM požiūriu, 2009 m. birželio mėn. buvo nuspręsta laikinai atleisti minėtą apyvartinių taršos leidimų perleidimus nuo PVM, kaip sandorius dėl vertybinių popierių.

(43) Suomijos doktrinoje konstatuojama, jog nėra aišku, kad visos valstybės narės pritaria šiam požiūriui, o Belgijoje kalbama apie „konsensusą“.

(44) Reikia patikslinti, kad procesas Italijos mokesčių institucijose buvo susijęs su šiltnamio efekto sukeltą dujų apyvartinių taršos leidimų pirkimu, susisteigusiu Šveicarijoje.