

62015CC0453

ENERĢLADVOKĀTA MELHORA VATELĀ [MELCHIOR WATHELET] SECINĀJUMI,

sniegti 2016. gada 7. septembrī (1)

Lieta C-453/15

A,

B

(Bundesgerichtshof (Federālā Augstākā tiesa, Vācija) līgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

“Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu — Nodokļi — Pievienotās vērtības nodoklis — Direktīva 2006/112/EK — 56. pants — Pakalpojumu sniegšanas vieta — Jēdziens “[citas] līdzgasības” — Siltumnīcas efektu izraisīto gāzu emisijas kvotu nodošana”

1.

Šajā lietā par “tiesību piesaisti” pārdotājam es nevaru pretoties kārdinājumam citēt šīs Benu Lebarra [Benoit Le Bars] (2) pārdomas: “Pateicoties starptautiskajiem un Kopienu tiesību aktiem, gaiss un tā “patoloģija”, proti, piesaistījums robežojas ar tirgotāju nozari. Šāda pieeja var šīst amorāla, jo tiesību jēdziens tradicionāli tiek saistīts ar pozitīvu saturu, tāpēc tā nav piesaistījuma gadījums. Turklāt doma, ka privāti aģenti var pelnīt naudu ar piesaistījumu, darbojoties kā emisiju kvotu finanšu starpnieki, šķiet nepieņemama.”

2.

Tāds acīmredzami nav šis Bundesgerichtshof (Federālā Augstākā tiesa, Vācija) līguma sniegt prejudiciālu nolikumu priekšmets, kurš pieņemts kriminālprocesā, kas uzsākts Vācijas pret A. un B. par līdzdalību krāpšanā nodokļu jomā un saņemts Tiesas kancelejā 2015. gada 24. augustā, un kurā Tiesai attiecībā uz siltumnīcas efektu izraisīto gāzu emisijas kvotām līdz interpretēt Direktīvas 2006/112/EK (3) 56. panta 1. punkta a) apakšpunktu.

3.

Jautājums – rodas jautājums par to, vai siltumnīcas efektu izraisīto gāzu emisijas kvota atbilstoši Direktīvas 2003/87/EK 3. panta a) punktam (4) – kas atļauj emitēt vienu tonnu oglekļa dioksīda ekvivalenta noteiktā laikposmā – ir “[citas] līdzgasības” PVN direktīvas 56. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē.

I – Atbilstošās tiesību normas

A – Savienības tiesības

4.

PVN direktīvas 56. panta 1. punkts ir noteikts:

“1. Attiecībā uz turpmāk norādītajiem pakalpojumiem, kurus sniedz pakalpojumu saņēmējiem, kas veic uzņēmējdarbību ārpus Kopienas, vai nodokļa maksātājiem, kas veic uzņēmējdarbību

Kopien?, bet ne pakalpojumu sniedz?ja valst?, pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur ir pakalpojumu sa??m?ja saimniecisk?s darb?bas past?v?g? vieta vai kur tam ir past?v?ga iest?de, kurai sniedz pakalpojumu, vai – ja t?du nav – pakalpojumu sa??m?ja past?v?g?s adreses vieta vai parast? dz?vesvieta:

a)

autorties?bu, patentu, licen?u, pre?u z?mju un l?dz?gu ties?bu nodošana un ties?bu p?reja;

[..].”

5.

Direkt?vas 2003/87 3. panta a) punkt? ir paredz?ts:

“Šaj? direkt?v?:

a)

“kvota” noz?m? at?auju emit?t vienu tonnu oglek?a dioks?da ekvivalenta noteikt? period?, un t? ir der?ga vien?gi šaj? direkt?v? izvirz?tajiem m?r?iem un p?rskait?ma citiem saska?? ar š?s direkt?vas noteikumiem;

[..].”

B – V?cijas ties?bas

6.

Umsatzsteuergesetz (Likums par pievienot?s v?rt?bas nodokli [apgroz?juma nodokli], turpm?k tekst? – “UStG”) 3.a pant? “Citu pakalpojumu sniegšanas vieta”, pamatliet? piem?rojamaj? redakcij?, ir noteikts:

“1. Citi pakalpojumi tiek sniegti viet?, kur uz??m?js veic savu darb?bu, atbilstoši 3.b un 3.f pantam. Ja š?du pakalpojumu sniedz past?v?gs uz??mums, konkr?t? vieta tiek uzskat?ta par pakalpojuma sniegšanas vietu.

[..]

3. Ja k?da 4. punkt? min?t? pakalpojuma sa??m?js ir uz??mums, piem?rojot iz??mumu no 1. punkta, pakalpojums ir uzskat?ms par sniegtu viet?, kur savu darb?bu veic pakalpojumu sa??m?js. Tom?r, ja pakalpojumu sniedz k?da uz??m?ja past?v?gs uz??mums, tad noteicoš? ir š? uz??muma atrašan?s vieta. Ja k?da 4. punkt? min?t? pakalpojuma sa??m?js nav uz??mums un vi?a dz?vesvieta vai juridisk? adrese ir trešaj? valst?, tiek uzskat?ts, ka pakalpojums tiek sniegts vi?a dz?vesviet? vai juridisk?s adreses viet?.

4. [Š? panta] 3. punkta izpratn? “citi pakalpojumi” ir:

1)

patentu, autorties?bu, pre?u z?mju ties?bu un l?dz?gu ties?bu pieš?iršana, nodošana un izmantošana;

[..].”

II – Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

7.

Landgericht Hamburg (Hamburgas apgabaltiesa, Vācija) piesprieda A. un B., kas strīdā lielā nodokļu konsultāciju uzņēmumā, naudas sodus par lūdzdalu krāpšanu nodokļu jomā lietā saistībā ar krāpšanas shēmu pievienotās vārdbas nodokļa (PVN) jomā, kuru no 2009. gada aprīļa līdz 2010. gada martam štenoja cits atbildētājs G. un kuras mērķis bija atbrīvot no minētā nodokļa siltumnācas efektu izraisīto gāzu emisijas kvotu tirdzniecību.

8.

Šajā krāpšanas shēmā bija iesaistīti vairāki uzņēmumi. Vācijā reģistrētais uzņēmums E., kuru faktiski kontrolēja G., iegādājās rvaistis no PVN atbrīvotas siltumnācas efektu izraisīto gāzu emisijas kvotas un tādā veidā tās Luksemburgā reģistrētam uzņēmumam I., kuru arī vadīja G. Pārdotajās minētajās uzņēmums izsniedza uzņēmumam E. rēķinus kredīta notas veidā, norādot tajos Vācijā piemērojamo PVN, un pārdēva kvotas Vācijā reģistrētam uzņēmumam C., kuram par šo darījumu arī kredīta notas procedūrā tika izrakstīti rēķini ar norādi uz Vācijā piemērojamo PVN.

9.

Uzņēmums E. savās provizoriskajās PVN deklarācijās par 2009. gada otro, trešo un ceturto ceturksni deklarēja apgrozījumu no kvotu pārdošanas uzņēmumam I., pieprasot PVN priekšnodokļa atskaitīšanu no iekšzemes piegādātāju fiktīvajiem rēķiniem. Par 2010. gada janvāri un martu tas provizoriskās deklarācijas neiesniedza. Tādējādi tas izvairījās no maksājuma par kopējo summu EUR 11484179,12. Savukārt uzņēmums I. par laikposmiem no 2009. gada aprīļa līdz jūlijam, 2009. gada septembra līdz 2010. gada janvārim un no 2010. gada marta deklarēja uzņēmumam C. sniegtos pakalpojumus kā ar PVN apliekamus darījumus un E. izsniegtajās kredīta notās norādīto PVN nepamatoti norādīja kā priekšnodokli, tādējādi izvairoties no maksājuma par kopējo summu EUR 10667491,10.

10.

No 2009. gada maija beigām A. un B. sniedza nodokļu konsultācijas uzņēmumam I., un G. tiem uzdeva sniegt saštinātu atzinumu par šo uzņēmuma situāciju PVN jomā. Šajā atzinumā viņi norādīja, ka uzņēmums I. būtu varējis norādīt Vācijas PVN un pieprasīt to atskaitīt kā priekšnodokli tikai tad, ja tam Vācijā būtu pastāvējis uzņēmums un no tā būtu veikti attiecīgie darījumi, un ka pirms pastāvēja uzņēmuma izveides Vācijā izdotie rēķini esot jākorrigē.

11.

Ēmot vārā ar atpakaējošu datumu datētu lūgumu par biroja telpu nomu Vācijā no 2009. gada 1. aprīļa, A. un B., kuri nebija informēti par uzņēmuma I. lomu krāpšanas shēmā nodokļu jomā, tādā veidā sagatavoja provizoriskas koriģētas PVN deklarācijas par 2009. gada aprīli un maiju un 2009. gada 12. augustā iesniedza tās kompetentajai nodokļu pārvaldei. Viņi šajās deklarācijās norādīja PVN, kas bija norādītas uzņēmumam E. izsniegtajās kredīta notās, kā priekšnodokli EUR 147519,80 apmērā par 2009. gada aprīli un EUR 1146788,70 apmērā par 2009. gada maiju, lai gan viņi uzskatīja, ka ir "liela varbūtība", ka uzņēmumam I. nebija pastāvēja uzņēmuma Vācijā.

12.

Bundesgerichtshof (Federālā Augstākā tiesa), izskatot A. un B., kā arī prokuratūras kasācijas sūdzības par Landgericht Hamburg (Hamburgas apgabaltiesa) spriedumu, norāda, ka tas, vai

apsdz?tie atbilstoši V?cijas krimin?lties?b?m ir sod?mi par l?dzdal?bu kr?pšan? nodok?u jom?, ir atkar?gs no t?, vai vi?i apzin?ti iesniedza nodok?u p?rvaldei nepatiesas provizorisk?s PVN deklar?cijas, kur?s nepamatoti tika atskait?ts priekšnodoklis saist?b? ar kred?ta not?m par uz??mumam E. sniegtajiem pakalpojumiem. T? k? A. un B. nebija inform?ti par uz??mumu E. un I. iek?aušanu ar PVN saist?taj? kr?pšanas sh?m?, kuru ?stenoja G., t? tas var?tu b?t tikai tad, turpina iesniedz?jtiesa, ja no E. izsniegtaj?m kred?ta not?m nevar?ja piepras?t priekšnodok?a atskait?šanu tikai t?p?c, ka taj?s nedr?kst?ja b?t nor?de par PVN. Ta?u t? preciz?, ka uz r??iniem, kas bija izsniegti I. ar juridisko adresi Luksemburg?, tas bija attiecin?ms tikai tad, ja emisijas kvotu p?rskait?jumu izpildes vieta nebija V?cij?. Nor?d?t PVN, k? to uz??mums E. dar?ja attiec?b? uz uz??mumu I., šaj? gad?jum? nebija at?auts tikai tad, ja atbilstoši PVN direkt?vas 56. panta 1. punkta a) apakšpunktam pakalpojuma sniegšanas vieta bija nevis pie pakalpojumu sniedz?ja, uz??muma E., bet gan pie pakalpojumu sa??m?ja, uz??muma I., un t?d?j?di pakalpojums nebija apliekams ar nodokli V?cij?.

13.

Bundesgerichtshof (Feder?l? Augst?k? tiesa) nor?da, ka šis p?d?jais nosac?jums noz?m? to, ka 2009. gad? pakalpojuma sniegšanas vietai attiec?b? uz siltumn?cas efektu izraisošo g?zu emisijas kvotu nodošanu atbilstoši pamatliet? piem?rojamajai UStG 3.a panta 4. punkta redakcijai, kuras pamat? ir PVN direkt?vas 56. panta 1. punkta a) apakšpunkts, bija j?b?t vietai, kur? pakalpojumu sa??m?js bija re?istr?jis savu saimniecisko darb?bu vai kur? tam bija past?v?gs uz??mums, kas noz?m?, ka j?noskaidro, vai tirdzniec?ba ar š?d?m kvot?m ir “[citas] l?dz?gas ties?bas” šo ties?bu normu izpratn?.

14.

Iesniedz?jtiesa šaj? zi?? uzskata, ka j?dziena “[citas] l?dz?gas ties?bas” interpret?cija atbilstoši PVN direkt?vas 56. panta 1. punkta a) apakšpunktam nav ar? tik ac?mredzama, ka saist?b? ar to visp?r nerastos nek?das pamatotas šaubas. Tom?r t? sliecas dom?t, ka atbilstoši šim noteikumam min?t?s kvotas ir “l?dz?gas”, jo termins “l?dz?gs” noz?m? “atbilst p?c konkr?t?m paz?m?m” vai “sal?dzin?ms ar to”, cikt?l šaj? ties?bu norm? min?taj?m ties?b?m ir rakstur?gs tas, ka likumdev?js pieš?ir ties?bu subjektam absol?tas ties?bas, ka tikai vi?am vienam ir pilnvaras izmantot un lietot š?s ties?bas, izsl?dzot citas personas. Š?d? izpratn? emisijas kvotas b?tu piel?dzin?mas intelektu?l? ?pašuma ties?b?m.

15.

Š?dos apst?k?os Bundesgerichtshof (Feder?l? Augst?k? tiesa) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?du prejudici?lu jaut?jumu:

III – Tiesved?ba Ties?

16.

Rakstveida apsv?rumus iesniedza A., B., Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof (Feder?l?s Augst?k?s tiesas feder?lais ?ener?lprokurors, V?cija), V?cijas un Grie?ijas vald?bas, k? ar? Eiropas Komisija. Visi lietas dal?bnieki, iz?emot Grie?ijas vald?bu, tika uzklausi 2016. gada 13. j?lijā tiesas s?d?.

IV – V?rt?jums

A – Lietas dal?bnieku apsv?rumu kopsavilkums

17.

A. un B. uzskata, ka uz uzdoto jautājumu ir jāatbild tādējādi, ka atbilstoši Direktīvas 2003/87 3. panta a) punktam "emisijas kvota" nav "līdzīgas tiesības" PVN direktīvas 56. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē.

18.

A. norāda, ka šajā pētījumā ir minētas piecas intelektuālā īpašuma nozares tiesības, un papildina šo uzskaitījumu ar "līdzīgu tiesību" jēdzienu "visaptverošs" [catch-all]. Tādējādi, lai gan Bundesgerichtshof (Federālā Augstākā tiesa) uzskata, ka vācu valodas redakcijā izmantotais termins (ähnlich) nozīmē, ka citas tiesības ir tiesības, kuru konkrētas pazīmes atbilst, vai "kas ir salīdzināmas" ar skaidri minētajām tiesībām, A. apgalvo, ka no PVN direktīvas citu valodu redakcijā tomēr izriet, ka tiesībām, kas skaidri norādītas PVN direktīvas 56. panta 1. punkta a) apakšpunktā un tiesībām, uz kurām attiecas jēdziens "līdzīgas tiesības", ir jābūt nevis vienkārši salīdzināmām, bet stiprāk ir jāpastāv ciešai saiknei. Tādējādi vispirms būtu jānoskaidro, kādas ir skaidri norādīto tiesību galvenās pazīmes. Emisijas kvotai ar vajadzētu būt šīm pazīmēm, lai tā atbilstu jēdzienam "līdzīgas tiesības".

19.

A. apšauba, ka jēdziens "absolūtas tiesības" Vācijas tiesībās, uz kuru atsaucas iesniedzējtiesa, būtu atbilstošs. Turklāt kvota nav absolūtas tiesības, bet sniedz tās īpašniekam tikai "tolerances tiesības" (Duldungsanspruch), uz kurām nevar atsaukties attiecībā pret valsti. Šīs tolerances tiesības galu galā būtu salīdzināmas ar privāttiesību prasījumu, pat ja tās ir ierakstītas publiskā reģistrā.

20.

Termini "nodošana" [cession] un "tiesību pāreja" [concession], kas izmantoti franču valodas redakcijā, un to ekvivalenti citu valodu redakcijās varētu būt noteicošais elements, kas liecina, ka runa ir par tiesību nodošanu izmantošanai, jo visas skaidri minētās tiesības pamatojas uz intelektuālās darbības rezultātu. Emisijas kvota tādējādi būtu "nelīgts viesis" attiecībā pret intelektuālā īpašuma tiesībām, kurām raksturīgs tas, ka to turētājs var pēc savas gribas nodot citai personai īstenošanai ideju, kas juridiski tam pieder, nezaudējot savas šķētnājs tiesības, un bez pienākuma tās nodot tam, kas tās varētu izmantot.

21.

Šādu interpretāciju apstiprinātu PVN direktīvas 56. panta 1. punkta a) apakšpunkta vēsture, kura aizskūmi meklējami Sestās direktīvas 77/388/EEK (5) 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta formulējumā, kur bija norādīta patentu, preču zīmju [citu] līdzīgu tiesību nodošana, kā arī licenču attiecībā uz šīm tiesībām pārejas tiesību nodošana. No tā izrietētu, ka uz "līdzīgām tiesībām" arī attiecas licences piešķiršana, kas nav CO2 kvotas gadījums.

22.

Turklāt PVN direktīvas interpretācija, kas pārsniedz tās formulējumu, nebūtu vajadzīga. Tas nozīmētu vispārējā veidā piemērot galamērķa valsts principu pakalpojumu apmaiņai starp uzņēmumiem, lai gan tas kļuva par vispārēju noteikumu tikai pēc pamatlietas notikumu norises, pēc tam, kad minētā direktīva tika grozīta ar Direktīvu 2008/8/EK (6).

23.

B. piebilst, ka šaj? liet? l?gt?s PVN direkt?vas interpret?cijas rezult?ts ir j?skata kontekst? ar krimin?latbild?bu izraisošaj?m sek?m, kas noz?m?, ka ir j??em v?r? šaj? jom? piem?rojamie principi, konkr?ti, tiesisk?s noteikt?bas, likump?rk?pumu un soda tiesiskuma, precizit?tes, piem?rošanas p?c analo?ijas aizlieguma krimin?lties?b?s principi, k? ar? viendab?guma princips. Attiec?b? uz precizit?tes principu b?tu problem?tiski, ka krimin?latbild?ba ir atkar?ga no ?oti plaš? j?dziena “l?dz?gas ties?bas”. T?d?j?di b?tu iesp?jama tikai t?da š? j?dziena interpret?cija, kas liktu noteikt tiešu saikni starp “l?dz?g?m ties?b?m” un cit?m noteikumos min?t?m ties?b?m, un neietilptu nek?d? sal?dzin?m?b?.

24.

Savuk?rt Feder?l?s Augst?k?s tiesas feder?lais ?ener?lprokurors, V?cijas un Grie?ijas vald?bas, k? ar? Komisija uzskata, ka PVN direkt?vas 56. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka kvota atbilstoši Direkt?vas 2003/87 3. panta a) punktam ir “[citas] l?dz?gas ties?bas”.

25.

Feder?l?s Augst?k?s tiesas feder?lais ?ener?lprokurors nor?da, ka to ties?bu saraksts, kas min?tas PVN direkt?vas 56. panta 1. punkta a) apakšpunkt?, nav viendab?gs un š?s ties?bas ir pak?autas daž?diem regul?jumiem.

26.

Savuk?rt, lai noteiktu pakalpojuma sniegšanas vietu, izš?irošais elements b?tu tas, ka š?s ties?bas pakalpojumu sa??m?jam sniedz ekonomiskas izmantošanas iesp?ju, kas p?rsniedz vienk?ršu ties?bu k? t?du izmantošanu. Pakalpojuma sniegšanas vietai t?d?j?di vajadz?tu b?t vietai, kur pakalpojumu sa??m?js veic saimniecisko darb?bu, ja starp nodok?u maks?t?jiem sniegt? pakalpojuma cena ietilpst preces cen?. Lai noteiktu pakalpojuma sniegšanas vietu, ties?bu, kas min?tas šaj? pant?, noteicoš?s paz?mes t?d?j?di b?tu t?das, ka t?s sniedz pozit?vas izmantošanas ties?bas to tur?t?jam, kurš no t?m g?st ekonomisku labumu, lai turpin?tu rad?t pievienoto v?rt?bu vai nu t?p?c, ka vi?š t?s izmanto pats, vai ar? t?p?c, ka t?s p?rdod un nodod trešaj?m person?m. Siltumn?cas efektu izraisošo g?zu emisijas kvotai ir š?s galven?s paz?mes.

27.

V?cijas vald?ba vispirms nor?da, ka siltumn?cas efektu izraisošo g?zu emisijas kvotu nodošana ir pakalpojumu sniegšana atbilstoši PVN direkt?vas 24. panta 1. punktam un ka nodošanas priekšmets ir kvotas sniegt?s emit?šanas ties?bas. Tad t? nor?da, ka PVN direkt?vas 56. panta 1. punkta a) apakšpunkt? min?to ties?bu aplikšana ar nodokli notiek, atk?pjoties no t? d?v?t? izcelsmes principa (kas izriet no PVN direkt?vas 43. panta, kurš bija sp?k? l?dz 2009. gada 31. decembrim), pakalpojumu ??m?ja valst?, ja tas ir re?istr?ts trešaj? valst? vai ja runa ir par nodok?u maks?t?ju, kas veic saimniecisko darb?bu cit?, nevis pakalpojuma sniedz?ja dal?bvalst?.

28.

Visbeidzot š? vald?ba nor?da, ka, lai ties?bas b?tu “l?dz?gas”, ir j?noskaidro, vai t?s ir sal?dzin?mas ar ties?b?m, kas min?tas PVN direkt?vas 56. panta 1. punkta a) apakšpunkt?, un t?m ir t?das pašas paz?mes k? š?m ties?b?m. Nav nepieciešams, lai š?s ties?bas b?tu t?m identiskas, un t?d?? “l?dz?gas ties?bas” nepast?v tikai intelektu?l? ?pašuma jom?. Nor?dot, ka šaj? pant? ietvertais uzskait?jums ietver tikai aizsarg?t?s ties?bas, kur?m rakstur?gs tas, ka likumdev?js to tur?t?jam pieš?ir absol?tas ties?bas t?d?j?di, ka tam ir ekskluz?va kompetence t?s

izlietot un izmantot, t? uzskata, ka siltumn?cas efektu izraisošo g?zu emisijas kvotas var uzskat?t par l?dz?g?m.

29.

Tikai kvotas ?pašniekam b?tu at?auja emit?t vienu tonnu oglek?a dioks?da ekvivalenta noteikt? period?. Izmantošanas ties?bu ekskluzivit?te izriet?tu no pieš??ruma emisijas kvotu tirdzniec?bas re?istr?, un konta tur?t?jam b?tu iesp?ja r?koties ar min?to kvotu vai nu to izmantojot, lai izpild?tu savu [neizmantoto kvotu] nodošanas pien?kumu, vai ar? to p?rdodot un nododot cita konta tur?t?ja kont?.

30.

T? piebilst, ka PVN direkt?vas 56. panta 1. punkta a) apakšpunkta m?r?is aicina to piem?rot siltumn?cas efektu izraisošo g?zu emisijas kvot?m, ?emot v?r?, ka ar kvot?m pieš?irto ties?bu emit?t izmantošana parasti notiek tur, kur to pirc?js ?steno savu saimniecisko darb?bu.

31.

Grie?ijas Republika uzskata, ka no PVN direkt?vas 56. panta 1. punkta a) apakšpunkta formul?juma izrietot, ka taj? sniegtais uzskait?jums nav piln?gs. Nemateri?lo akt?vu ties?bu, kas taj? ir min?tas, galven? iez?me esot sniegt to tur?t?jam ekskluz?vas ties?bas izlietot un izmantot min?t?s ties?bas, izsl?dzot citas personas. T?d?j?di par "[cit?m] l?dz?g?m ties?b?m" var?tu tikt uzskat?tas vai nu ties?bas, kas sniedz to tur?t?jam absol?tu varu, vai ar? ties?bas, kuru izmantošanas ekskluzivit?ti garant? pras?jumu ties?bas vai citas ties?bas.

32.

Šaj? kategorij?, pateicoties t?s raksturam un paz?m?m, ietilptu kvota, kas at?auj emit?t vienu tonnu oglek?a dioks?da ekvivalenta noteikt? period?. ?emot v?r?, ka katrs Direkt?vas 2003/87 3. panta a) punkt? min?to ties?bu tur?t?js ir nor?d?ts emisijas kvotu tirdzniec?bas re?istr?, kas paredz?ts š?s direkt?vas 19. pant?, tur?t?ja st?voklis un to ekskluz?vas izmantošanas ties?bas b?tu piln?b? garant?tas. B?tu ar? svar?gi, lai ikvienam, kas p?rk?pj valsts ties?bu normas, kuras pie?emtas piem?rojot šo direkt?vu, b?tu iesp?jams piem?rot sodus. Š?du ties?bu tur?t?ja pilnvaras t?d?j?di l?dzin?tos pilnvar?m, kas pieš?irtas PVN direkt?vas 56. panta 1. punkta a) apakšpunkt? skaidri paredz?to nemateri?lo ties?bu tur?t?jam.

33.

Komisija uzskata, ka tirdzniec?ba ar siltumn?cas efektu izraisošo g?zu emisijas kvot?m ir pakalpojuma sniegšana atbilstoši PVN direkt?vas 24. panta 1. punktam.

34.

Komisija nor?da, ka pirmš?ietami nav ac?mredzams, ka j?dziens "[citas] l?dz?gas ties?bas" ietver emisijas kvotas, jo juridisk?s situ?cijas, kas skaidri min?tas PVN direkt?vas 56. panta 1. punkta a) apakšpunkt?, attiecas uz intelektu?l? ?pašuma aizsardz?bu, savuk?rt kvotas ir valsts vai publisko iest?žu izsniegta at?auja emit?t siltumn?cas efektu izraisošas g?zes. Tom?r var?tu atrast b?tiskus l?dz?bas punktus starp intelektu?lo ?pašumu un š?m kvot?m.

35.

Jaut?jums par to, vai konkr?t?s ties?bas ir l?dz?gas ties?b?m, kas min?tas PVN direkt?vas 56. panta 1. punkta a) apakšpunkt?, vispirms pras?tu sniegt atbildi saist?b? ar š?s ties?bu normas

garu un m?r?i.

B – Anal?ze

1) Ievada apsv?rumi

36.

Pirmk?rt, v?los preciz?t, ka Tiesas sniegt? atbilde b?tu j?attiecina tikai uz PVN direkt?vas interpret?ciju, nevis sek?m, ko t? pamatliet? var rad?t attiec?b? uz krimin?lties?b?m, kuras ir ekskluz?v? iesniedz?t tiesas kompetenc?, un t? Tiesai nel?dz izv?rt?t šo jaut?jumu. Šie secin?jumi tiks piel?goti šim konstat?jumam.

37.

Bundesgerichtshof (Feder?l? Augst?k? tiesa) jaut?, vai PVN direkt?vas 56. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka kvota atbilstoši Direkt?vas 2003/87 3. panta a) punktam, kas at?auj emit?t vienu tonnu oglek?a dioks?da ekvivalenta noteikt? laikposm?, ir “[citas] l?dz?gas ties?bas” PVN direkt?vas 56. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratn?.

38.

Pirmk?rt, Tiesai v?l nav bijis iesp?jas interpret?t min?to j?dzienu atbilstoši PVN direkt?vas 56. panta 1. punkta a) apakšpunktam.

39.

Otrk?rt, kopš 2010. gada 1. janv?ra visp?r?gais noteikums ir, ka pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur? atrodas pakalpojuma ??m?ja juridisk? adrese, lai gan sp?k? esošie noteikumi, kurus piem?ro šaj? gad?jum?, paredz?ja izcelsmes valsts principu.

40.

Šis jaunais noteikums, kas nostiprina galam?r?a valsts principu, tagad ir iek?auts ar Direkt?vu 2008/8 groz?t?s PVN direkt?vas 44. pant?. Turkl?t ar Direkt?vu 2010/23/ES (7), kas st?j?s sp?k? 2010. gada 9. apr?l?, Savien?bas likumdev?js nor?d?ja, ka tas balst?s uz principu, ka emisijas kvotu nodošana atbilstoši Direkt?vai 2003/87 j?apliek ar nodokli dal?bvalst?, kur atrodas ieguv?ja juridisk? adrese (galam?r?a valsts). Ar šo direkt?vu tas papildin?ja PVN direkt?vu ar jaunu 199.a pantu, kur? skaidri paredz?ts, ka dal?bvalstis, lai ierobežotu karuse?veida kr?pšanas iesp?jas PVN jom?, var noteikt, ka PVN maks? nodok?u maks?t?js, kam tiek nodotas siltumn?cas efektu izraisošo [g?zu] emisijas kvotas. Šis noteikums, kas ierobežoja šo iesp?ju uz laiku l?dz 2015. gada 30. j?nijam, ar Direkt?vu 2013/43/ES (8) tika pagarin?ts l?dz 2018. gada 31. decembrim.

41.

T?d?j?di rodas jaut?jums, vai pirms š?m izmai??m un neskarot PVN direkt?vas 56. panta 1. punkta a) apakšpunktu, no t? vai citu ties?bu normu, vai citu elementu ratio legis izriet, ka siltumn?cas efektu izraisošo g?zu emisijas kvotas, ?emot v?r? to paz?mes, b?tu j?uzskata par t?d?m, kas ietilpst kategorij? “l?dz?gas ties?bas” š?s ties?bu normas izpratn?.

2) Ko var?tu teikt par siltumn?cas efektu izraisošo g?zu emisijas kvotu juridisko raksturu?

42.

Saska?? ar Direkt?vu 2003/87 3. panta a) punktu siltumn?cas efektu izraisošo g?zu emisijas

kvota at?auj emit?t vienu tonnu oglek?a dioks?da ekvivalenta noteikt? period?.

43.

J?nor?da, ka trešaj?m person?m, kur?m nav š?das kvotas, š?du ties?bu nav. T?s ekonomisk? v?rt?ba t?tad ir svar?ga, jo tikai tie, kuriem ir no kvot?m izrietoš?s at?aujas, var veikt darb?bas, kas min?tas Direkt?vas 2003/87 I pielikum?. Kvota t?tad ir nosac?jums, lai uz??mums var?tu turpin?t rad?t pievienoto v?rt?bu. Turkl?t no t?s izrietoš?s ties?bas emit?t oglek?a dioks?da ekvivalentu var tikt br?vi nodotas un tirgotas š?dam nol?kam paredz?t? proced?r?.

44.

Siltumn?cas efektu izraisošo g?zu emisijas kvotu nodošana ir pakalpojumu sniegšana atbilstoši PVN direkt?vas 24. panta 1. punktam (attiec?gais dar?jums šaj? gad?jum? ir “nemateri?la ?pašuma nodošana” (9), proti, dokument?ri apliecin?ta at?auja emit?t noteiktu daudzumu CO2 noteikt? period?).

45.

K? to nor?d?ja V?cijas vald?ba, t?d?j?di nodošanas priekšmets ir kvotas sniegt?s ties?bas emit?t.

46.

Tom?r Direkt?v? 2003/87 nav nor?žu par šo kvotu juridisko raksturu (10). Turkl?t, k? to esmu jau nor?d?jis iepriekš, Tiesai v?l nav bijis izdev?bas lemt par šo jaut?jumu.

47.

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

48.

Turkl?t “[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” un “[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.

Doktr?na ir sniegusi daž?das siltumn?cas efektu izraisošo g?zu emisijas kvotu juridisk? rakstura interpret?cijas (13). Piem?ram, Francijas likumdev?js uzskata, ka emisijas kvotas ir kustamais ?pašums, kas ir realiz?ts tikai ar ierakstu tur?t?ja kont? (14). Be??ij? kvotu juridiskais raksturs nav juridiski defin?ts, bet t?s tiek uzskat?tas par kustamu nemateri?lo ?pašumu (15).

Be??ijas doktr??n? kvotas reiz??m ir uzskat??tas (16) par finanšu instrumentiem, jo atvasin??tiem finanšu instrumentiem tur past??v uz kvot??m balst??ts sekund??rs tirgus.

50.

Manupr??t, siltumn??cas efektu izrais??šo g??zu emisijas kvotas ir j??uzskata par kustamu nemateri??lo ??pa??umu, ar kuru ir saist??tas reglament??tas ??pa??umties??bas.

51.

??o ??pa??umties??bu paz??mes ir ??das: i) t??s ir naudas izteiksm?? izm??r??mas ties??bas (nododamu kvotu cenas var sv??rst??ties atkar??b? no pied??v??juma un piepras??juma tirg??); ii) usus (t??s ir ties??bas, kuras var tikt izmantotas, jo t??s ??auj ??pa??niekam veikt r??pniecisku darb??bu); iii) abusus (t??s ir ties??bas, kuras saska?? ar l??gumu var nodot citam ??pa??niekam). T??s turkl??t ir ties??bas, kas j??re??istr?? publisk?? re??istr?? (Direkt??v? 2003/87 dal??bvalst??m un ties??bu ??pa??niekiem ir paredz??ts ??ds pien??kums, lai nodro??in??tu izmantojam??bu attiec??b??m pret tre??aj??m person??m, k?? ar? kvotu sist??mu saska??ot??bu). Visbeidzot, t??s ir laik?? ierobe??otas ties??bas (17) (jo visas kvotas laika gait?? izz??d, vai nu kompens??jot t??s ar re??l??m emisij??m, vai ar? ar to ??pa??nieka l??gumu t??s likvid??t).

3) Emisijas kvotu sal??dzin??m??ba ar intelektu??l?? ??pa??uma ties??b??m

52.

Attiec??b? uz pakalpojumu snieg??šanas vietu galvenok??rt b??tu j??piem??ro PVN direkt??vas (V sada??as 3. noda??as 2. ieda??as) 44. un n??kamo pantu ??pa??ie noteikumi. Tikai tad, ja ??os noteikumus nepiem??ro, pakalpojumu sniedz??ja saimniecisk??s darb??bas juridisk?? adrese atbilst??ši PVN direkt??vas 43. pantam, ir j??uzskata par pakalpojumu snieg??šanas vietu (??aj?? gad??jum?? t?? b??tu uz??muma E" juridisk?? adrese V??cij??).

53.

T??d??j??di, k?? to nor??da Bundesgerichtshof (Feder??l?? Augst??k?? tiesa), attiec??b? uz ties??bu nodo??šanu ir j??em v??r? PVN direkt??vas 56. panta 1. punkta a) apak??punkta piem??ro??ana. Atbilst??ši ??im pantam ??aj?? gad??jum?? pakalpojumu snieg??šanas vieta princip?? b??tu pakalpojumu ??m??ja, proti, ??aj?? liet?? uz??muma I. saimniecisk??s darb??bas juridisk?? adrese Luksemburg??.

54.

Es uzskatu (t??pat k?? Komisija), ka ??s normas pirmais nosac??jums par to, ka pakalpojumi j??sniedz nodok??u maks??t??jam, kas uz??m??jdarb??bu veic cit?? dal??bvalst??, nevis taj??, kur?? atrodas pakalpojumu sniedz??js, nenoliedzami ir izpild??ts, jo pakalpojumu sniedz??js atrodas V??cij??, bet pakalpojumu sa??m??js – Luksemburg??.

Tas pats attiecas uz otro nosac??jumu, proti, ka pakalpojumu snieg??šana ietver noteiktu ties??bu “nodo??šanu un ties??bu p??reju”. ??aj?? sakar?? b??tu j??noraida A. tiesas s??d? izvirz??tais arguments, ka uz ties??b??m, kas min??tas PVN direkt??vas 56. panta 1. punkta a) apak??punkt??, k?? uz “[cit??m] l??dz??g??m ties??b??m” b??tu j??attiecas nodo??šanai un ties??bu p??rejai, kas t?? nebija emisijas kvotu gad??jum??, kuras var tikai nodot. PVN direkt??vas 56. panta 1. punkta a) apak??punkt?? paredz??tas divas iesp??jas, kas nav kumulat??vas. Turkl??t, k?? to nor??d??ja Feder??l??s Augst??k??s tiesas feder??lais ??ener??lprokurors, V??cij?? un Austrij?? autorties??bas nevar nodot (nodot var tikai licenci).

55.

??di m??s non??kam pie tre??? nosac??juma, kas paredz, ka kvotas Direkt??vas 2003/87 3. panta a)

punkt? izpratn? ir “l?dz?gas ties?bas autorties?b?m, patentu, licen?u, pre?u z?mju ties?b?m”. V?rds “l?dz?gas” ?eit ir svar?gs, jo A. argument? nor?d?ts, ka ??s ties?b?m b?tu j?b?t “identisk?m”, kas ac?mredzami nav pras?ts PVN direkt?vas 56. panta 1. punkta a) apak?punkts?.

56.

No l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu izriet, ka Bundesgerichtshof (Feder?l? Augst?k? tiesa) sliecas uzskat?t, ka ?is nosac?jums ar? ir izpild?ts, un es nor?du, ka visi lietas dal?bnieki tiesved?b?, kas tiek izskat?ta Ties? (iz?emot A. un B.), piekr?t ?im viedoklim.

57.

Bundesgerichtshof (Feder?l? Augst?k? tiesa) uzskata, ka viedoklis, ka emisijas kvot? ietvert?s ties?bas ir “[citas] l?dz?gas ties?bas” UStG 3.a panta 4. punkta 1. apak?punkta izpratn? un l?dz ar to ar? PVN direkt?vas 56. panta 1. punkta a) apak?punkta izpratn?, atbilst V?cij? l?dz ?im vienpr?t?gajam viedoklim doktr?n? (18), nodok?u administr?cij? (19) un judikat?r? (20).

58.

Es piekr?tu ?im viedoklim, kas, manupr?t, atbilst PVN direkt?vas 56. panta 1. punkta a) apak?punkta sist?mai un m?r?im, pat ja juridisk?s darb?bas, kas skaidri min?t?s PVN direkt?vas 56. panta 1. punkta a) apak?punkts?, attiecas uz intelektu?l? un r?pniecisk? ?pa?uma aizsardz?bu (21), savuk?rt Direkt?v? 2003/87 min?t?s kvotas noz?m? valsts vai publisku iest?žu at?auju emit?t siltumn?cas efektu izraisošas g?zes (22) turpm?k min?to iemeslu d??.

59.

Pirmk?rt, no ??s ties?bu normas formul?juma skaidri izriet, ka taj? ietvertais uzskait?jums ir ilustrat?vs un nav piln?gs. Savien?bas likumdev?js ac?mredzami nav v?l?jies ?aj? norm? min?t?s ties?bas ierobežot tikai ar visp?r?g?m r?pniecisk? ?pa?uma vai intelektu?l? ?pa?uma ties?b?m.

60.

Otrk?rt, es uzskatu (t?pat k? Feder?l?s Augst?k?s tiesas feder?lais ?ener?lprokurors), ka saraksts ac?mredzami nav viendab?gs, jo ar “licen?u ties?b?m” taj? ir dom?ts daž?du izmantošanas ties?bu kopums, kuras var b?t at?ir?gas no skaidri min?taj?m intelektu?l? ?pa?uma aizsardz?bas ties?b?m. Tur var ietilpt licences par cit?m ties?b?m, ne tikai autorties?b?m vai ties?b?m, ko sniedz patents vai pre?u z?me.

61.

Trešk?rt, nav svar?gi, ka siltumn?cas efektu izraisošo g?zu emisijas kvot?m piem?rojamais regul?jums ir at?ir?gs no regul?juma, ko piem?ro PVN direkt?vas 56. panta 1. punkta a) apak?punkts? skaidri nor?d?taj?m ties?b?m. Tas pats attiecas uz t?m – pre?u z?mes un patenti ir j?re?istr?, savuk?rt autorties?bas izriet no aizsarg?t? darba rad?šanas. Turkl?t to attiec?gais ilgums ir main?gs. Faktiski noteico?ais elements nav vis pašu ties?bu sal?dzin?m?ba, bet gan to nodošanas (nodošanas vai ties?bu p?rejas) ilgums. Tas ir kop?jais krit?rijs, kas ?auj saska?ot apgroz?juma vienotu aplikšanu ar nodokli; direkt?vas izpratn? ar nodokli apliekamu pakalpojumu sniegšana var notikt tikai nodošanas gad?jum?, un t?d? gad?jum? ir j?nosaka pakalpojuma sniegšanas vieta (23).

62.

Turkl?t, r?p?g?k izp?tot, var konstat?t b?tiskas l?dz?bas starp r?pniecisko ?pa?umu un emisijas

kvotam:

a)

abas ir aizsargātas tiesības, ko apliecina dokuments, kuru turētājs var nodot trešajam personam (jo tikai kvotas turētājam ir atļauts emitēt vienu tonnu oglekļa dioksīda ekvivalenta noteiktā periodā (24));

b)

kā Bundesgerichtshof (Federālā Augstākā tiesa) to norādīja savā lēmumā sniegt prejudiciālu nolikumu (25), abām raksturīgās tas, ka likumdevējs piešķir turētājam absolūtas tiesības, tādējādi tam ir ekskluzīva kompetence lietot un izmantot minētās tiesības, izslēdzot citas personas, pat ja intelektuālā pašuma tiesībām ir visas pašumtiesību pazīmes, proti, usus, fructus un abusus, lai gan emisijas kvotu pašumtiesības nevar radīt cilvēka darbības rezultātu (fructus, proti, izmantojot licencēšanu);

c)

abas kategorijas ietver naudas izteiksmē novērtējamas tiesības, jo autortiesību, patentu un preču zīmju tiesību vērtību tātpat kā emisijas kvotu vērtību nosaka pēc piedāvājuma un pieprasījuma tirgū;

d)

noteiktas intelektuālā pašuma tiesības tātpat kā emisijas kvotas ir jāreģistrē publiskā reģistrā. Izmantošanas tiesību ekskluzivitāte izriet no skaidri noteikta piešķirtuma emisijas kvotu tirdzniecības reģistrā. Siltumnācas efektu izraisīto gāzu emisijas kvotām ir skaidra elektroniska identifikācija, un tās var atrasties tikai viena konta turētāja kontā. Tādējādi tikai šim pārdājam ir iespēja atbrīvoties no minētās kvotas, vai nu to izmantojot, lai izpildītu savu [neizmantojamo kvotu] nodošanas pienākumu (atbilstoši emisijas kvotu tirdzniecības jomā spēkā esošajiem tiesību aktiem), vai arī to pārddodot un nododot cita konta turētāja kontā;

e)

uz abām tiesību kategorijām attiecas laika ierobežojums, pat ja intelektuālā pašuma tiesību "dzīves ilgums" ir garāks;

f)

turklāt abos gadījumos pēc nodošanas tiesību turētājs vairs nedrīkst izmantot attiecīgās tiesības. Līdz ar to siltumnācas efektu izraisīto gāzu emisijas kvotu nodošana to turētājam sniedz ekonomisku labumu, un no PVN skatu punkta to var salīdzināt ar patentu, preču zīmju, licenču vai autortiesības nodošanu.

63.

Ceturkšņā, kā to norāda Komisija, jautājums par to, vai attiecīgajām tiesībām ir līdzības ar PVN direktīvas 56. panta 1. punkta a) apakšpunktā minētajām tiesībām, vispirms aicina sniegt atbildi atbilstoši šīs tiesību normas garam un mērķim. No PVN direktīvas preambulas 4., 10., 17., 19., 20., 22. un 23. apsvēruma, kā arī 45., 52., 53., 55. un 56. panta konspektīva lasījuma izriet, ka, lai novērstu konkurences kropojumus iekšējā tirgā attiecībā uz Kopienas iekšējo preču piegādi un pakalpojumiem nodokļu maksātājiem, cik vien iespējams, ir jāpiemēro galamērķa valsts princips, proti, ka nodoklis tiek uzlikts piegādes vai pakalpojuma saņēmēja dalībvalstī. Šā

prakse ar? atbilst paša PVN principam, k? visp?r?jam pat?ri?a nodoklim (26), kas princip? tiek iekas?ts pat?ri?a viet?.

64.

No PVN direkt?vas 56. panta 1. punkta a) apakšpunkta ratio legis izriet, ka, lai noteiktu, vai juridisk? situ?cija ir "l?dz?ga", ir svar?gi zin?t, vai nodošanas br?d? galam?r?a valsts principa piem?rošana rada (vai nerada) probl?mas. Gad?jum?, ja ties?bas ir re?istr?tas publisk? re?istr?, pirc?ju, t? juridisko adresi un attiec?gi galam?r?a valsti var noteikt viegli un ar lielu juridisku noteikt?bu. T? tas ir ar siltumn?cas efektu izraisošo g?zu emisijas kvot?m. Attiec?b? uz PVN t?m var tikt ?stenota l?dz?ga attieksme.

65.

Lai gan emisijas kvot?m nav t?ds pats m?r?is k? intelektu?l? ?pašuma ties?b?m (aizsarg?t cilv?ka radošu darb?bu), šo abu kategoriju sal?dzin?m?ba, lai izv?rt?tu PVN direkt?vas 56. pantu, manupr?t, ir skaidra.

66.

Šaj? zi?? no nodok?u rež?ma viedok?a svar?gs ir šo ties?bu potenci?ls rad?t pievienoto v?rt?bu. Šis nosac?jums šaj? gad?jum? ir izpild?ts, jo, nododot kvotas vai nododot ties?bas, patentus, autorties?bas, ties?bu tur?t?js izmanto savas r?c?bas ties?bas apmai?? pret noteiktu samaksu.

4) Tiesas judikat?ra

67.

Lai gan PVN direkt?vas 56. panta 1. punkta a) apakšpunkts judikat?r? v?l nav interpret?ts, m?s varam iespaidoties no t?, ka Tiesai tom?r bija iesp?ja interpret?t citas t? paša punkta da?as.

68.

1997. gada 16. septembra spriedum? von Hoffmann (C?145/96, EU:C:1997:406) Tiesa, atbildot uz l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu, interpret?ja Sest?s direkt?vas 77/388 (27) 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta saturu. Tiesa taj? izv?rt?ja, vai š??r?jtiesneša pakalpojumi ietilpa j?dziena "citi l?dz?gi pakalpojumi" piem?rošanas jom?, kas b?tu piel?dzin?mi advok?tu vai padomdev?ju sniegtajiem pakalpojumiem.

69.

Lai gan ?ener?ladvok?ts N. Fenelijs [N. Fennelly] ierosin?ja Tiesai plašu min?t? j?dziena interpret?ciju, uzsverot faktu, ka nebija nepieciešams piem?rot interpret?cijas principu, pamatojoties uz ejusdem generis, jo š?da situ?cija neb?tu sader?ga ar sest?s direkt?vas sist?mu un m?r?i (28), Tiesa nepiekrīta š?dai interpret?cijai.

70.

Tiesa spriedum? nor?d?ja, ka:

—

Kopienas likumdev?js ir paredz?jis nevis profesijas, bet gan pakalpojumus, jo profesijas šaj? ties?bu norm? bija min?tas tikai k? l?dzeklis, lai noteiktu taj? min?to pakalpojumu kategorijas (29);

—

termins “citi līdzīgi pakalpojumi” attiecas nevis uz kōdu Sestās direktīvas 77/388 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta trešajā ievilkumā minēto atšķirīgu darbību kopīgu elementu, bet gan uz pakalpojumiem, kas ir analogi katrai šai atsevišķajai darbībai (30);

—

pakalpojums ir jāuzskata par analogu kādai no šajā pantā minētajām darbībām, ja abiem ir viens mērķis (31).

71.

Vienpadsmit gadus vēlāk savā 2008. gada 6. novembra spriedumā Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609) Tiesa precīzā iepriekš minēto judikatūru.

72.

Runa bija par tās pašas tiesību normas interpretāciju, kura tika interpretēta lietā, kurā pasludināja spriedumu von Hoffmann (C-145/96, EU:C:1997:406). Zviedrijas tiesības reģistrētais fonds veica gan saimnieciskas, gan citas darbības, un uzdotais jautājums bija saistīts ar nodokļu sekām par noteiktiem konsultāciju pakalpojumiem, ko fonds vēlējās izmantot saistībā ar tās vienīgajām darbībām ārpus PVN direktīvas darbības jomas.

73.

Sava sprieduma 24. punktā Tiesa atgādināja noteikumu, kurā noteikta pakalpojumu sniegšanas nodokļu piesaistes vieta, mērķi, kas, pirmkārt, ir izvairīties no konfliktiem kompetences jomā, kas var novest pie dubultas aplikšanas ar nodokļiem, un, otrkārt, ienākumu neaplikšanas ar nodokļiem vispār. Tā turpināja savu argumentāciju, sniedzot attiecīgās tiesību normas teleoloģisku interpretāciju, norādot, ka 9. panta 2. punkta e) apakšpunktā (32) nav precīzēts, vai tas ir piemērojams ar nosacījumu, ka nodokļa maksātājs, kas pērk pakalpojumu, to dara saistībā ar savu saimniecisko darbību (33).

74.

Turklāt tā piebilda, ka šāda interpretācija:

—

atbilst attiecīgā panta, kas ir kolēziju norma, mērķim, kurš paredzēts, lai izvairītos no dubultas aplikšanas ar nodokļiem un neaplikšanas ar nodokļiem vispār (34);

—

atbilst Kopienas PVN sistēmas mērķiem un darbības noteikumiem tiktāl, ciktāl tā nodrošina, ka gala patērētājs sedz galīgās izmaksas saistībā ar maksājamo PVN (35);

—

atbilst arī tiesiskās drošības principam un turklāt ļauj mazināt komersantiem, kuri darbojas iekšējā tirgū, uzlikto pienākumu nastu, kā arī atvieglot pakalpojumu brīvību apriti (36).

75.

Šādu plašu interpretāciju Tiesa apstiprināja lietā par vārtspārņu kapitāla pārvaldīšanas darbību atbrīvojumu no nodokļa. Tādējādi 2012. gada 19. jūlija sprieduma Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484) 54. punkts Tiesa norādīja, ka:

“ciktāl pamattiesvedībā izskatām Deutsche Bank veikto portfeļa pārvaldīšana ir finanšu pakalpojums un ciktāl [PVN] direktīvas 56. panta 1. punkta e) apakšpunkts nevar tikt interpretēts šauri (šajā ziņā skat. 1996. gada 26. septembra spriedumu lietā C-327/94 Dudda, [EU:C:1996:355] 21. punkts, kā arī [2005. gada 27. oktobra] spriedumu lietā Levob Verzekeringen un OV Bank [C-41/04, EU:C:2005:649], 34. punkts un tajā minētā judikatūra), ir jāsecina, ka šā darbība – finanšu darījums – ietilpst [PVN] direktīvas 56. panta 1. punkta e) apakšpunkta piemērošanas jomā” (mans izcēlums).

76.

Šajā pētījuma spriedumā Levob Verzekeringen un OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649) Tiesai bija jālemj par nodokļu piesaistes vietu “konsultantu, inženieru, inženieru biroju, advokātu, grāmatvežu un citiem līdzīgiem pakalpojumiem” un norādīja, ka attiecīgais direktīvas noteikums neattiecas “uz profesijām, tādām kā juristi, konsultanti, grāmatveži vai inženieri, bet gan uz darbībām, ko veic šie profesionāļi un tiem līdzīgās personas” (37).

77.

Šāda teleoloģiska PVN direktīvas normu interpretācija turklāt ir saderīga ar vispārīgo principu par Savienības tiesību interpretāciju, kā Tiesa to pasludināja spriedumā Cilfit u.c. (38). Šajā nolūkā katra Kopienas tiesību norma ir jāskata kontekstā un jāinterpretē saskaņā ar visām Kopienas tiesību normām un to mērķiem, ņemot vērā Kopienas tiesību attēstību un stāvokli laikā, kad izskatām tiesību norma jāpiemēro.

78.

Piemēroti šajā lietā, principi, kas izriet no minētās judikatūras ļauj secināt, ka emisijas kvotas ietilpst kategorijā “[citas] līdzīgās tiesības”, kas minētas PVN direktīvas 56. panta 1. punkta a) apakšpunktā. Ne vien to piešķiršanas tiesības pēc savām pazīmēm ir salīdzināmas ar intelektuālā īpašuma tiesībām, bet līdzīga interpretācija ir arī saderīga ar 56. panta 4. paša mērķi, proti, izvairīties no dubultas aplikšanas ar nodokļiem un neaplikšanas ar nodokļiem vispār.

79.

Tā kā kvotu sniegto tiesību emitēt izmantošana parasti notiek tur, kur kvotas pircējs veic savu saimniecisko darbību, pircējs darbina iekārtu, par kuras emisijām kvotas ir jāatgriež, vai šīs kvotas pārdod, PVN direktīvas 56. panta 1. punkta a) apakšpunkta piemērošana noved pie racionāla risinājuma no nodokļu viedokļa, jo attiecīgajiem pakalpojumiem piemēro tās dabavals PVN sistēmā, kuras teritorijā personas, kuras iegādājušās kvotas, veic savu saimniecisko darbību (39).

5) Kas piebilstams par dabavalsu praksi?

80.

Šo jautājumu ir vārta analizēt ne tikai tādēļ, ka, lietu izskatot Tiesā, Vācijas Federatīvā Republika apgalvoja, ka visas citas dabavalsis bija pieņemamas tai līdzīgu nostāju, bet arī tādēļ, ka tā

varētu apstiprināt manu analīzi, ja valsts nav pieejama cita interpretācija, kas varētu labāk atbilst vispārīgam PVN sistēmas un it īpaši PVN direktīvas 56. panta 1. punkta a) apakšpunkta mērķim.

a) PVN padomdevēju komitejas viedoklis

81.

Šī komiteja, kura izveidota saskaņā ar PVN direktīvas 398. pantu un kurā ietilpst dalībvalstu un Komisijas pārstāvji, nonāca pie tāda paša secinājuma.

82.

Saskaņā ar Komisijas priekšlikumu PVN padomdevēju komiteja norādīja, ka Direktīvas 2003/87 reglamentētās emisijas kvotas ietilpa Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta darbības jomā. Šīs tiesību normas saturs lielā mērā atbilst PVN direktīvas 56. panta 1. punkta a) apakšpunktam.

83.

2004. gada 14. oktobrī tā pieņēma šādas vadlīnijas:

b) Dalībvalstu prakse

84.

Vairākumā dalībvalstu (21 no 25 (40) izvērtētajām tiesību sistēmām) siltumnīcas efektu izraisošo gāzu emisijas kvotām piemēro valsts tiesību normu, kas atbilst PVN direktīvas 56. panta 1. punktam. Šis secinājums ir balstīts uz valstu tiesību aktiem, kas sasaucas ar PVN padomdevēju komitejas 2004. gadā izstrādātajām vadlīnijām (41).

85.

Šajā kontekstā ir jānorāda, ka divās dalībvalstīs (Igaunija un Slovākija) siltumnīcas efektu izraisošo gāzu emisijas kvotas nodošana ir tikusi skaidri noteikta kā atsevišķs punkts valsts tiesību aktā, ar ko transponē PVN direktīvas 56. panta 1. punktu.

86.

Daudzās citās dalībvalstīs (Beļģija, Bulgārija, Čehijas Republika, ģija, Francija (42), Lietuva, Ungārija, Austrija, Slovākija, Somija (43), Zviedrija un Apvienotā Karaliste) kompetentās iestādes ir izdevušas atzinumus, apkārtņrakstus vai ieteikumus lai minēto kvotu nodošanas tiktu uzskatīta par atbilstošu valsts tiesību normai, kas atbilst PVN direktīvas 56. panta 1. punkta a) apakšpunktam.

87.

Trīs citās dalībvalstīs (Spānija, Itālija (44) un Polija) no administratīvās prakses, ko veido nodokļu administrāciju individuāli lēmumi, izriet, ka siltumnīcas efektu izraisošās gāzes kvotu nodošana tiek uzskatīta par darījumu, kura pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kurā pakalpojumu saņēmējs ir reģistrēts.

88.

Visbeidzot ņemot vērā citus dalībvalstīs sagatavošanas darbi (Dānija, Luksemburga, Nīderlande) vai sarakste starp ministrijām (Latvija) liecina par līdzīgu pieeju.

89.

Šajā nolūkā ir svarīgi norādīt, ka, lai gan noteiktās tiesību sistēmās kvotu nodošana tika skaidri klasificēta kā "līdzīgas tiesības" (Itālija, Nīderlande, Slovākija, Somija un Zviedrija), ir citas sistēmas, kurās minētās emisijas kvotu nodošana vienkārši tika klasificēta kā atbilstoša valsts tiesību normai, kas atbilst PVN direktīvas 56. panta 1. punkta a) apakšpunktam, nenorādot pašo kategoriju, kurā minētās kvotas ir iekļautas (Beļģija, Bulgārija, Čehijas Republika, Dānija, Vācija, ģrija, Spānija, Francija, Itālija, Latvija, Luksemburga, Ungārija, Austrija, Polija un Apvienotā Karaliste), vai arī norādot pašu kategoriju "siltumnīcas efektu izraisošo gāzu emisijas kvotu nodošana" (Igaunija un Slovākija), kura atšķiras no kategorijām, kas skaidri norādītas minētajā PVN direktīvas 56. panta 1. punkta a) apakšpunktā.

90.

Turklāt, ir jānorāda, ka šo dažādo dalībvalstu judikatūra attiecībā uz jautājumu par vietas noteikšanu, kurā ar nodokli apliek siltumnīcas efektu izraisošo gāzu emisijas kvotu nodošanu, pirms 2010. gada nešķiet pārāk plaša.

91.

Attiecībā uz citām tiesību sistēmām (Grieķija, Kipra, Malta, Rumānija) nebija iespējams noteikt, vai un/vai kā siltumnīcas efektu izraisošo gāzu emisijas kvotas nodošanas bija klasificētas attiecībā pret PVN un kāda bija attiecīgo nodošanu pakalpojumu sniegšanas vieta.

92.

No visa iepriekšminētā izriet, ka jādziens "[citas] līdzīgas tiesības", kas minēts PVN direktīvas 56. panta 1. punkta a) apakšpunktā, ir jāinterpretē tādējādi, ka tas ietver arī siltumnīcas efektu izraisošo gāzu emisijas kvotas.

V – Secinājumi

93.

Šo iemeslu dēļ un atgādinot, ka tagad vispārīga pieeja ir, ka pakalpojumu sniegšanas vieta ir tur, kur ir reģistrēts pakalpojumu saņēmējs, es ierosinu Tiesai uz Bundesgerichtshof (Federālā Augstākā tiesa, Vācija) uzdoto prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

Jādziens "[citas] līdzīgas tiesības", kas noteikts Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 56. panta 1. punkta a) apakšpunktā, ir jāinterpretē tādējādi, ka tas ietver arī Eiropas Parlamenta un Padomes 2003. gada 13. oktobra Direktīvas 2003/87/EK, ar kuru nosaka sistēmu siltumnīcas efektu izraisošo gāzu emisijas kvotu tirdzniecībai Kopienā un groza Padomes Direktīvu 96/61/EK, 3. panta a) punktā noteiktās kvotas.

(1) Oriģinālvārda – franču.

(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, Édition générale Nr. 28, 2004. gada 7. j?lijs, doktr?na 148.

(3) Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?va par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), redakcij?, kas bija sp?k? 2009. gad? (turpm?k tekst? – "PVN direkt?va").

(4) Eiropas Parlamenta un Padomes 2003. gada 13. oktobra Direkt?va, ar kuru nosaka sist?mu siltumn?cas efektu izrais?šo g?zu emisijas kvotu tirdzniec?bai Kopien? un groza Padomes Direkt?vu 96/61/EK (OV 2003, L 275, 32. lpp.).

(5) Padomes 1977. gada 17. maija Direkt?va par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (OV 1977, L 145, 1. lpp.).

(6) Padomes 2008. gada 12. febru?ra Direkt?va, ar ko groza Direkt?vu 2006/112/EEK attiec?b? uz pakalpojumu sniegšanas vietu (OV 2008, L 44, 11. lpp.).

(7) Padomes 2010. gada 16. marta Direkt?va, ar ko Direkt?vu 2006/112 par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu groza attiec?b? uz fakultat?vu un pagaidu apgrieztas maks?šanas sist?mas piem?rošanu attiec?b? uz noteiktu pakalpojumu sniegšanu ar paaugstin?tu kr?pšanas risku (OV 2010, L 72, 1. lpp.). Direkt?vas 2010/23 preambulas 3. apsv?rum? ir noteikts, ka uz emisijas kvotu nodošanu "attiecas ?pašs kr?pšanas risks".

(8) Padomes 2013. gada 22. j?lija Direkt?va, ar ko groza Direkt?vu 2006/112 attiec?b? uz fakultat?vu un pagaidu apgrieztas maks?šanas sist?mas piem?rošanu attiec?b? uz noteiktu pre?u un pakalpojumu pieg?di ar paaugstin?tu kr?pšanas risku (OV 2013, L 201, 4. lpp.).

(9) PVN direkt?vas 25. panta a) punkts.

(10) Attiec?b? uz nodok?u sist?mu skat. zi?ojumu, kuru Komisijas (?ener?ldirektor?ta "Nodok?u politika un muitas savien?ba") uzdevum? sagatavojis Copenhagen Economics, Tax treatment of ETS allowances, Options for improving transparency and efficiency, 2010. gada oktobris.

(11) (Liela da?a diskusiju par emisijas kvotu tirdzniec?bu attiecas uz š?s sist?mas juridisko pamatu un t?s ?stenošanu past?vošaj?s ties?bu sist?m?s. Emisiju kvotu juridiskais raksturs ir ?oti str?d?gs jaut?jums, ?emot v?r? to, ka Direkt?v? 2003/87 tas visp?r nav piemin?ts. Tom?r kvot?m vienlaikus ir administrat?vu dot?ciju vai licen?u, k? ar? priv?t?pašuma paz?mes, dažas dal?bvalstis ir non?kušas pie atš?ir?giem secin?jumiem par šo juridisko raksturu. T?pat ir ticis apspriests tas, vai emisijas kvotas var tikt defin?tas k? nemateri?las v?rt?bas (un nevis administrat?vas licences) (mans tulkojums). Skat. Colangelo, M., Creating property rights, Law and Regulation of Secondary Trading in the European Union, Martinus Nijhoff, 2012, 162. un 165. lpp. (kur? ir atsauce uz Jacometti, V., Lo scambio di quote di emissione. Analisi di un nuovo strumento di tutela ambientale in prospettiva comparatistica, Mil?na: Giuffrè, 2010).

(12) Attieksme pret emisiju kvot?m nodok?u ties?b?s, gr?matved?bas standartos un finanšu pakalpojumu regul?jum? ir jo ?paši svar?ga, jo ja daž?d?s valst?s t? ir atš?ir?ga, tas var nopietni ietekm?t emisiju kvotu tirgus att?st?bu. Attiec?b? uz emisijas kvot?m piem?rojamo nodok?u rež?mu, šobr?d nedz International Financial Reporting Standards (IFRS), nedz United States Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP) nav public?ti gr?matved?bas p?rst?vju autoritat?vi viedok?i, kuros ?paši b?tu izv?rt?ta emisijas kvotu sist?mu gr?matved?ba.

International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) un Emerging Issues Task Force (EITF) ir izv?rt?jušas emisijas kvotu sist?mu gr?matved?bu, bet praks? nek?das vadl?nijas nav ieviestas (mans tulkojums). Colangelo, op. cit., 169. un 170. lpp.

(13) Skat. Le Bars, B., "La nature juridique des quotas d'émission de gaz à effet de serre après l'ordonnance du 15 avril 2004, Réflexions sur l'adaptabilité du droit des biens", La Semaine juridique, Édition générale Nr. 28, 2004. gada 7. j?lijs, doktr?na 148; Richelle, I., "Emission Trading: Accounting Tax Regime in Beglium", Bulletin for International Taxation, 2008. gada augusts/septembris, 414.?421. lpp. (skat. ar? Richelle, I., "Emission trading: accounting and tax aspects", in Lang, M., un Vanistendael, F. (izdev?ji), Accounting and Taxation & Assessment of ECJ Case Law, EATLP International Tax Series, 2007, 5. s?j.).

(14) Skat. Vides kodeksa L-229-18-II.pantu, kas ieviests ar 2004. gada 15. apr??a r?kojumu.

(15) Skat. Richelle, I, op. cit., 418. lpp.

(16) Skat. Richelle, I, op. cit., 416. lpp.

(17) Runa nav par noilguma termi?u, bet periodu, kas ir saist?ts ar pašu ties?bu past?v?šanu.

(18) Skat. Küffner/Stöcker/Zugmaier, UStG, 114. atjaunin?jums, 3.a panta 121. punkts; Meyer?Holiatz/Nagel/Krüger Elspas/Salje/Stewing, Emissionshandel, 45. noda?a, 3. un n?kamie punkti; Adam/Hentschke/Kopp?Assenmacher, Handbuch des Emissionshandelsrechts, 8.7. noda?a.

(19) Skat. V?cijas Feder?l?s finanšu ministrijas 2005. gada 2. febru?ra pazi?ojumu, BStBl. I 2005, 494. lpp. (skat. Komisijas apsv?rumu 1. pielikumu).

(20) Skat. Finanzgericht Düsseldorf (Diseldorfas Finanšu tiesa) 2013. gada 21. j?nija spriedumu, 1 K 2550/11 U.

(21) Šeit ir interesanti nor?d?t, ka saska?? ar Padomes 2005. gada 17. oktobra Regulas (EK) Nr. 1777/2005, ar ko nosaka ?stenošanas pas?kumus Direkt?vai 77/388 (OV 2005, L 288, 1. lpp.), 7. pantu, uz gad?jumiem, kad subjekts, kas veic uz??m?jdarb?bu trešaj? valst?, attiec?b? uz futbola sp?l?m pieš?ir telev?zijas apraides ties?bas nodok?u maks?t?jiem, kuri veic uz??m?jdarb?bu Kopien?, attiecas iepriekš min?t?s intelektu?l? ?pašuma ties?bas.

(22) Skat. Direkt?vas 2003/87 4. un n?kamos pantus, un 13. pantu. Siltumn?cas efektu izraisošo g?zu emisij?m, ko rad?jušas darb?bas atbilstoši Direkt?vai 2003/87, ir vajadz?ga at?auja, kuru iek?rtas operators var piepras?t, ja ir izpild?ti nosac?jumi, kas min?ti š?s direkt?vas 6. pant?. Eiropas Savien?bas emisijas kvotu tirdzniec?bas sist?m? iek?rtu operatoriem katru gadu ir j?nodod noteikts skaits siltumn?cas efektu izraisošo g?zu emisijas kvotu, kas atbilst to re?laj?m emisij?m. Ja operators samazina savas iek?rtas emisijas, tas var tirg? p?rdot emisijas kvotas, kuras tam vairs nav vajadz?gas. Pret?j? gad?jum? tam ir j?ieg?d?jas emisijas kvotas, lai izpild?tu savu nodošanas pien?kumu. Ja iek?rtas operators neizpilda šo nodošanas pien?kumu, tam piem?ro naudas sodus.

(23) Š?da noteikšana ac?mredzami nav nepieciešama attiec?b? uz no nodok?a atbr?vot?m nodošan?m (skat., piem?ram, PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta f) un j)–l) apakšpunktu).

(24) Skat. Direkt?vas 2003/87 3. panta a) punktu.

(25) Skat. 29. un n?kamos punktus.

- (26) Skat. PVN direkt?vas 1. panta 2. punktu.
- (27) Kas atbilst PVN direkt?vas tagad?j? 56. panta 1. punkta c) apakšpunkta saturam.
- (28) Skat. vi?a secin?jumus liet? von Hoffmann (C?145/96, EU:C:1997:218), 17. un 23. punkts.
- (29) Skat. spriedumu, 1997. gada 16. septembris, von Hoffmann (C?145/96, EU:C:1997:406), 15. punkts.
- (30) Skat. spriedumu, 1997. gada 16. septembris, von Hoffmann (C?145/96, EU:C:1997:406), 20. punkts.
- (31) Skat. spriedumu, 1997. gada 16. septembris, von Hoffmann (C?145/96, EU:C:1997:406), 21. punkts.
- (32) Tagad PVN direkt?vas 56. panta 1. punkta c) apakšpunkts.
- (33) Skat. spriedumu, 2008. gada 6. novembris, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C?291/07, EU:C:2008:609, 28. punkts).
- (34) Skat. spriedumu, 2008. gada 6. novembris, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C?291/07, EU:C:2008:609, 30. punkts). Saska?? ar Tiesas past?v?go judikat?ru to noteikumu m?r?is, ar ko paredz nodok?u piesaistes vietu saist?b? ar pakalpojumu sniegšanu, ir izvair?ties, pirmk?rt, no konfliktiem kompetences jom?, kas var novest pie dubultas aplikšanas ar nodok?iem, un, otrk?rt, neaplikšanas ar nodok?iem visp?r (spriedums, 2015. gada 30. apr?lis, SMK, C?97/14, EU:C:2015:290).
- (35) Skat. spriedumu, 2008. gada 6. novembris, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C?291/07, EU:C:2008:609, 32. punkts).
- (36) Skat. spriedumu, 2008. gada 6. novembris, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C?291/07, EU:C:2008:609, 33. punkts).
- (37) Spriedums, 2005. gada 27. oktobris, Levob Verzekeringen un OV Bank (C?41/04, EU:C:2005:649, 37. punkts).
- (38) Skat. spriedumu, 1982. gada 6. oktobris, Cilfit u.c. (283/81, EU:C:1982:335, 20. punkts).
- (39) Šaj? zi?? skat. spriedumu, 2005. gada 12. maijs, RAL (Channel Islands) u.c. (C?452/03, EU:C:2005:289, 33. punkts).
- (40) V?cijas sist?ma, pats par sevi saprotams, netika apl?kota; nebija pieejami dati, lai izv?rt?tu Portug?les juridisko sist?mu, bet Horv?tijas Republika 2009. gad? v?l nebija Savien?bas dal?bvalsts.
- (41) Lai iepazītos ar vadl?niju sarakstu, par kur?m vienoj?s PVN padomdev?ju komiteja, skat. š?du t?mek?a vietni:
https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/guidelines-vat-committee-meetings_fr.pdf.
- (42) J?nor?da, ka Francij?, kura piepras?ja PVN padomdev?ju komitejas vadl?nijas par siltumn?cas efektu izraisīšo g?zu emisijas kvot?m saist?b? ar PVN, 2009. gada j?nij? tika nolemts min?to kvotu nodošanu k? dar?jumus ar v?rtspap?riem ?slaic?gi atbr?vot no PVN.

(43) Somijas doktrīnā ir norādīts, ka nebija skaidrs, vai visas dalībvalstis piekrīt šādam viedoklim, savukārt Beļģijā runāja par “vienprātību”.

(44) Jāprecizē, ka Itālijas nodokļu administrācijas tiesvedība bija par Šveicē reģistrētu siltumnīcas efektu izraisošo gāzu emisijas kvotu pircēju.