Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA MELHIORA VATELĒ [*MELCHIOR WATHELET*] SECINĀJUMI,
sniegti 2016. gada 7. septembrī [1]

Lieta C-453/15

A,
B

(Bundesgerichtshof (Federālā Augstākā tiesa, Vācija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Nodokļi — Pievienotās vērtības nodoklis — Direktīva 2006/112/EK — 56. pants — Pakalpojumu sniegšanas vieta — Jēdziens "[citas] līdzīgas tiesības" — Siltumnīcas efektu izraisošo gāzu emisijas kvotu nodošana

1. Šajā lietā par "tiesību piesārņot" pārdošanu es nevaru pretoties kārdinājumam citēt šīs Benuā Lebarra [*Benoit Le Bars*] [2] pārdomas: "Pateicoties starptautiskajiem un Kopienu tiesību aktiem, gaiss un tā "patoloģija", proti, piesārņojums robežojas ar tirgotāju nozari. Šāda pieeja var šķist amorāla, jo tiesību jēdziens tradicionāli tiek saistīts ar pozitīvu saturu, taču tā nav piesārņojuma gadījumā. Turklāt doma, ka privāti aģenti var pelnīt naudu ar piesārņojumu, darbojoties kā emisiju kvotu finanšu starpnieki, šķiet nepieņemama."

2. Tāds acīmredzami nav šī *Bundesgerichtshof* (Federālā Augstākā tiesa, Vācija) lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets, kurš pieņemts kriminālprocesā, kas uzsākts Vācijā pret *A*. un *B*. par līdzdalību krāpšanā nodokļu jomā un saņemts Tiesas kancelejā 2015. gada 24. augustā, un kurā Tiesai attiecībā uz siltumnīcas efektu izraisošo gāzu emisijas kvotām lūdz interpretēt Direktīvas 2006/112/EK [3] 56. panta 1. punkta a) apakšpunktu.

3. Īsumā – rodas jautājums par to, vai *siltumnīcas efektu izraisošo 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*] *līdzīgas tiesības*" PVN direktīvas 56. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē.

1 — Oriģinālvaloda – 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. jūlijs, doktrīna 148.

3 — Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), redakcijā, kas bija spēkā 2009. gadā (turpmāk tekstā – "PVN direktīva").

4 — Eiropas Parlamenta un Padomes 2003. gada 13. oktobra Direktīva, ar kuru nosaka sistēmu siltumnīcas efektu izraisošo gāzu emisijas kvotu tirdzniecībai Kopienā un groza Padomes Direktīvu 96/61/EK (OV 2003, L 275, 32. lpp.).

I – **Atbilstošās tiesību normas**

A – *Savienības tiesības*

4. PVN direktīvas 56. panta 1. punktā ir noteikts:

“1. Attiecībā uz turpmāk norādītajiem pakalpojumiem, kurus sniedz pakalpojumu saņēmējiem, kas veic uzņēmējdarbību ārpus Kopienas, vai nodokļa maksātājiem, kas veic uzņēmējdarbību Kopienā, bet ne pakalpojumu sniedzēja valstī, pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur ir pakalpojumu saņēmēja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta vai kur tam ir pastāvīga iestāde, kurai sniedz pakalpojumu, vai – ja tādu nav – pakalpojumu saņēmēja pastāvīgās adreses vieta vai parastā dzīvesvieta:

a) autortiesību, patentu, licenču, preču zīmju un līdzīgu tiesību nodošana un tiesību pāreja;

[..].”

5. Direktīvas 2003/87 3. panta a) punktā ir paredzēts:

“Šajā direktīvā:

a) “kvota” nozīmē atļauju emitēt vienu tonnu oglekļa dioksīda ekvivalenta noteiktā periodā, un tā ir derīga vienīgi šajā direktīvā izvirzītajiem mērķiem un pārskaitāma citiem saskaņā ar šīs direktīvas noteikumiem;

[..].”

B – *Vācijas tiesības*

6. *Umsatzsteuergesetz* (Likums par pievienotās vērtības nodokli [apgrozījuma nodokli], turpmāk tekstā – “*UStG*”) 3.a pantā “Citu pakalpojumu sniegšanas vieta”, pamatlietā piemērojamajā redakcijā, ir noteikts:

“1. Citi pakalpojumi tiek sniegti vietā, kur uzņēmējs veic savu darbību, atbilstoši 3.b un 3.f pantam. Ja šādu pakalpojumu sniedz pastāvīgs uzņēmums, konkrētā vieta tiek uzskatīta par pakalpojuma sniegšanas vietu.

[..]

3. Ja kāda 4. punktā minētā pakalpojuma saņēmējs ir uzņēmums, piemērojot izņēmumu no 1. punkta, pakalpojums ir uzskatāms par sniegtu vietā, kur savu darbību veic pakalpojumu saņēmējs. Tomēr, ja pakalpojumu sniedz kāda uzņēmēja pastāvīgs uzņēmums, tad noteicošā ir šī uzņēmuma atrašanās vieta. Ja kāda 4. punktā minētā pakalpojuma saņēmējs nav uzņēmums un viņa dzīvesvieta vai juridiskā adrese ir trešajā valstī, tiek uzskatīts, ka pakalpojums tiek sniegts viņa dzīvesvietā vai juridiskās adreses vietā.

4. [Šī panta] 3. punkta izpratnē “citi pakalpojumi” ir:

1) patentu, autortiesību, preču zīmju tiesību un līdzīgu tiesību piešķiršana, nodošana un izmantošana;

[..].”

II – **Pamatlieta un prejudiciālais jautājums**

7. Landgericht Hamburg (Hamburgas apgabaltiesa, Vācija) piesprieda *A.* un *B.*, kas strādā lielā nodokļu konsultāciju uzņēmumā, naudas sodus par līdzdalību krāpšanā nodokļu jomā lietā saistībā ar krāpšanas shēmu pievienotās vērtības nodokļa (PVN) jomā, kuru no 2009. gada aprīļa līdz 2010. gada martam īstenoja cits atbildētājs *G.* un kuras mērķis bija atbrīvot no minētā nodokļa siltumnīcas efektu izraisošo gāzu emisijas kvotu tirdzniecību.

8. Šajā krāpšanas shēmā bija iesaistīti vairāki uzņēmumi. Vācijā reģistrētais uzņēmums *E.*, kuru faktiski kontrolēja *G.*, iegādājās ārvalstīs no PVN atbrīvotas siltumnīcas efektu izraisošo gāzu emisijas kvotas un tālāk pārdeva tās Luksemburgā reģistrētam uzņēmumam *I.*, kuru arī vadīja *G.* Pēdējais minētais uzņēmums izsniedza uzņēmumam *E.* rēķinus kredīta notas veidā, norādot tajos Vācijā piemērojamo PVN, un pārdeva kvotas Vācijā reģistrētam uzņēmumam *C.*, kuram par šo darījumu arī kredīta notas procedūrā tika izrakstīts rēķins 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 11 484 179,12. 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 10 667 491,10.

10. No 2009. gada maija beigām *A.* un *B.* sniedza nodokļu konsultācijas uzņēmumam *I.*, un *G.* tiem uzdeva sniegt saīsinātu atzinumu par šī 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 pastāvīgs uzņēmums un no tā būtu veikti attiecīgie darījumi, un ka pirms pastāvīga uzņēmuma izveides Vācijā izdotie rēķini esot jākoriģē.

11. Ņemot vērā ar atpakaļejošu datumu datētu līgumu par biroja telpu nomu Vācijā no 2009. gada 1. aprīļa, *A.* un *B.*, kuri nebija informēti par uzņēmuma *I.* lomu krāpšanas shēmā nodokļu jomā, tā vārdā 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 norādīts uzņēmumam *E.* izsniegtajās kredīta notās, kā priekšnodokli EUR 147 519,80 apmērā par 2009. gada aprīli un EUR 1 146 788,70 apmērā par 2009. gada maiju, lai gan viņi uzskatīja, ka ir "liela varbūtība", ka uzņēmumam *I.* nebija pastāvīga 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 apsūdzētie atbilstoši Vācijas krimināltiesībām ir sodāmi par līdzdalību krāpšanā nodokļu jomā, ir atkarīgs no tā, vai viņi apzināti iesniedza nodokļu pārvaldei nepatiesas provizoriskās PVN deklarācijas, kurās nepamatoti tika atskaitīts priekšnodoklis saistībā ar kredīta notām par uzņēmumam *E.* sniegtajiem pakalpojumiem. Tā kā *A.* un *B.* nebija informēti par uzņēmumu *E.* un *I.* iekļaušanu ar PVN saistītajā krāpšanas shēmā, kuru īstenoja *G.*, tā tas varētu būt tikai tad, turpina iesniedzējtiesa, ja no *E.* izsniegtajām kredīta notām nevarēja pieprasīt priekšnodokļa atskaitīšanu tikai tāpēc, ka tajās nedrīkstēja būt norāde par PVN. Taču tā precizē, ka uz rēķiniem, kas bija izsniegti *I.* ar juridisko adresi Luksemburgā, tas bija attiecināms tikai tad, ja emisijas kvotu pārskaitījumu izpildes vieta nebija Vācijā. Norādīt PVN, kā to uzņēmums *E.* darīja attiecībā uz uzņēmumu *I.*, šajā gadījumā nebija atļauts tikai tad, ja atbilstoši PVN direktīvas 56. panta 1. punkta a) apakšpunktam pakalpojuma sniegšanas vieta bija nevis pie pakalpojumu sniedzēja, uzņēmuma *E.*, bet gan pie pakalpojumu saņēmēja, uzņēmuma *I.*, un tādējādi pakalpojums nebija apliekams ar nodokli Vācijā.

13. Bundesgerichtshof (Federālā Augstākā tiesa) norāda, ka šis pēdējais nosacījums nozīmē to, ka 2009. gadā pakalpojuma sniegšanas vietai attiecībā uz siltumnīcas efektu izraisošo gāzu emisijas kvotu nodošanu atbilstoši pamatlietā piemērojamajai *UStG* 3.a panta 4. punkta redakcijai, kuras pamatā ir PVN direktīvas 56. panta 1. punkta a) apakšpunkts, bija jābūt vietai, kurā pakalpojumu saņēmējs bija reģistrējis savu saimniecisko darbību vai kurā tam bija pastāvīgs uzņēmums, kas nozīmē, ka jānoskaidro, vai tirdzniecība ar šādām kvotām ir "[citas] līdzīgas tiesības" šo tiesību normu izpratnē.

14. Iesniedzējtiesa šajā ziņā uzskata, ka jēdziena "[citas] līdzīgas tiesības" interpretācija atbilstoši PVN direktīvas 56. panta 1. punkta a) apakšpunktam nav arī tik acīmredzama, ka saistībā ar to vispār nerastos nekādas pamatotas šaubas. Tomēr tā sliecas domāt, ka atbilstoši šim noteikumam minētās kvotas ir "līdzīgas", jo termins "līdzīgs" nozīmē "atbilst pēc konkrētām pazīmēm" vai "salīdzināms ar to", ciktāl šajā tiesību normā minētajām tiesībām ir raksturīgs tas, ka likumdevējs piešķir tiesību subjektam absolūtas tiesības, ka tikai viņam vienam ir pilnvaras izmantot un lietot šīs tiesības, izslēdzot citas personas. Šādā izpratnē emisijas kvotas būtu pielīdzināmas intelektuālā īpašuma tiesībām.

15. Šādos apstākļos *Bundesgerichtshof* (Federālā Augstākā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai PVN direktīvas 56. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka šīs normas izpratnē kvota atbilstoši 3. panta a) punktam Direktīvā 2003/87/EK, kas atļauj emitēt vienu tonnu oglekļa dioksīda ekvivalenta noteiktā laikposmā, ir "[citas] līdzīgas tiesības" [PVN direktīvas 56. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē]?"

III – **Tiesvedība Tiesā**

16. Rakstveida apsvērumus iesniedza *A.*, *B.*, *Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof* (Federālās Augstākās tiesas federālais ģenerālprokurors, Vācija), Vācijas un Grieķijas valdības, kā arī Eiropas Komisija. Visi lietas dalībnieki, izņemot Grieķijas valdību, tika uzklausīti 2016. gada 13. jūlija tiesas sēdē.

IV – **Vērtējums**

A – *Lietas dalībnieku apsvērumu 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 pēdējā pantā 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 redakcijām 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 starp tām ir jāpastāv ciešai saiknei. Tādējādi vispirms būtu jānoskaidro, kādas ir skaidri norādīto tiesību galvenās pazīmes. Emisijas kvotai arī 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 redakcija, 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 intelektuālas darbības rezultātu. Emisijas kvota tādējādi būtu "nelūgts 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 sākotnējās 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 aizsākumi meklējami Sestās direktīvas 77/388/EEK[5] 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta formulējumā, kurā 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 CO_2 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 vispārīgu noteikumu tikai pēc pamatlietas notikumu norises, pēc tam, kad minētā direktīva tika grozīta ar Direktīvu 2008/8/EK[6].

23. B. piebilst, ka šajā lietā lūgtās PVN direktīvas interpretācijas rezultāts ir jāskata kontekstā ar krimināltiesību izraisošajām sekām, kas nozīmē, ka ir jāņem vērā šajā jomā piemērojamie principi, konkrēti, tiesiskās noteiktības, likumpārkāpumu un soda tiesiskuma, precizitātes, piemērošanas pēc analoģijas aizlieguma krimināltiesībās principi, kā arī viendabīguma princips. Attiecībā uz precizitātes principu būtu problemātiski, ka krimināltiesība ir atkarīga no ļoti plašā jēdziena "līdzīgas tiesības". Tādējādi būtu iespējama tikai tāda šī jēdziena interpretācija, kas liktu noteikt tiešu saikni starp "līdzīgām tiesībām" un citām noteikumos minētām tiesībām, un neietilptu nekādā salīdzināmībā.

24. Savukārt Federālās Augstākās tiesas federālais ģenerālprokurors, Vācijas un Grieķijas valdības, kā arī Komisija uzskata, ka PVN direktīvas 56. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka kvota atbilstoši Direktīvas 2003/87 3. panta a) punktam ir "[citas] līdzīgas tiesības".

25. Federālās Augstākās tiesas federālais ģenerālprokurors norāda, ka to tiesību saraksts, kas minētas PVN direktīvas 56. panta 1. punkta a) apakšpunktā, nav viendabīgs un šīs tiesības ir pakļautas dažādiem regulējumiem.

26. Savukārt, lai noteiktu pakalpojuma sniegšanas vietu, izšķirošais elements būtu tas, ka šīs tiesības pakalpojumu saņēmējam sniedz ekonomiskas izmantošanas iespēju, kas pārsniedz vienkāršu tiesību kā tādu izmantošanu. Pakalpojuma sniegšanas vietai tādējādi vajadzētu būt vietai, kur pakalpojumu saņēmējs veic saimniecisko darbību, ja starp nodokļu maksātājiem sniegtā pakalpojuma cena ietilpst preces cenā. Lai noteiktu pakalpojuma sniegšanas vietu, tiesību, kas minētas šajā pantā, noteicošās pazīmes tādējādi būtu tādas, ka tās sniedz pozitīvas izmantošanas tiesības to turētājam, kurš no tām gūst ekonomisku labumu, lai turpinātu radīt pievienoto vērtību vai nu tāpēc, ka viņš tās izmanto pats, vai arī tāpēc, ka tās pārdod un nodod trešajām personām. Siltumnīcas efektu izraisošo gāzu emisijas kvotai ir šīs galvenās pazīmes.

5 — Padomes 1977. gada 17. maija Direktīva par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.).

6 — Padomes 2008. gada 12. februāra Direktīva, ar ko groza Direktīvu 2006/112/EEK attiecībā uz pakalpojumu sniegšanas vietu (OV 2008, L 44, 11. lpp.).

27. Vācijas valdība vispirms norāda, ka siltumnīcas efektu izraisošo gāzu emisijas kvotu nodošana ir pakalpojumu sniegšana atbilstoši PVN direktīvas 24. panta 1. punktam un ka nodošanas priekšmets ir kvotas sniegtās emitēšanas tiesības. Tad tā norāda, ka PVN direktīvas 56. panta 1. punkta a) apakšpunktā minēto tiesību aplikšana ar nodokli notiek, atkāpjoties no tā dēvētā izcelsmes principa (kas izriet no PVN direktīvas 43. panta, kurš bija spēkā līdz 2009. gada 31. decembrim), pakalpojumu ņēmēja valstī, ja tas ir reģistrēts trešajā valstī vai ja runa ir par nodokļu maksātāju, kas veic saimniecisko darbību citā, nevis pakalpojuma sniedzēja dalībvalstī.

28. Visbeidzot šī valdība norāda, ka, lai tiesības būtu "līdzīgas", ir jānoskaidro, vai tās ir salīdzināmas ar tiesībām, kas minētas PVN direktīvas 56. panta 1. punkta a) apakšpunktā, un tām ir tādas pašas pazīmes kā šīm tiesībām. Nav nepieciešams, lai šīs tiesības būtu tām identiskas, un tādēļ "līdzīgas tiesības" nepastāv tikai intelektuālā īpašuma jomā. Norādot, ka šajā pantā ietvertais uzskaitījums ietver tikai aizsargātās tiesības, kurām raksturīgs tas, ka likumdevējs to turētājam piešķir absolūtas tiesības tādējādi, ka tam ir ekskluzīva kompetence tās izlietot un izmantot, tā uzskata, ka siltumnīcas efektu izraisošo gāzu emisijas kvotas var uzskatīt par līdzīgām.

29. Tikai kvotas īpašniekam būtu atļauja emitēt vienu tonnu oglekļa dioksīda ekvivalenta noteiktā periodā. Izmantošanas tiesību ekskluzivitāte izrietētu no piešķīruma emisijas kvotu tirdzniecības reģistrā, un konta turētājam būtu iespēja rīkoties ar minēto kvotu vai nu to izmantojot, lai izpildītu savu [neizmantoto kvotu] nodošanas pienākumu, vai arī to pārdodot un nododot cita konta turētāja kontā.

30. Tā piebilst, ka PVN direktīvas 56. panta 1. punkta a) apakšpunkta mērķis aicina to piemērot siltumnīcas efektu izraisošo gāzu emisijas kvotām, ņemot vērā, ka ar kvotām piešķirto tiesību emitēt izmantošana parasti notiek tur, kur to pircējs īsteno savu saimniecisko darbību.

31. Grieķijas Republika uzskata, ka no PVN direktīvas 56. panta 1. punkta a) apakšpunkta formulējuma izrietot, ka tajā sniegtais uzskaitījums nav pilnīgs. Nemateriālo aktīvu tiesību, kas tajā ir minētas, galvenā iezīme esot sniegt to turētājam ekskluzīvas tiesības izlietot un izmantot minētās tiesības, izslēdzot citas personas. Tādējādi par "[citām] līdzīgām tiesībām" varētu tikt uzskatītas vai nu tiesības, kas sniedz to turētājam absolūtu varu, vai arī tiesības, kuru izmantošanas ekskluzivitāti garantē prasījumu tiesības vai citas tiesības.

32. Šajā kategorijā, pateicoties tās raksturam un pazīmēm, ietilptu kvota, kas atļauj emitēt vienu tonnu oglekļa dioksīda ekvivalenta noteiktā periodā. Ņemot vērā, ka katrs Direktīvas 2003/87 3. panta a) punktā minēto tiesību turētājs ir norādīts emisijas kvotu tirdzniecības reģistrā, kas paredzēts šīs direktīvas 19. pantā, turētāja stāvoklis un to ekskluzīvas izmantošanas tiesības būtu pilnībā garantētas. Būtu arī svarīgi, lai ikvienam, kas pārkāpj valsts tiesību normas, kuras pieņemtas piemērojot šo direktīvu, būtu iespējams piemērot sodus. Šādu tiesību turētāja pilnvaras tādējādi līdzinātos pilnvarām, kas piešķirtas PVN direktīvas 56. panta 1. punkta a) apakšpunktā skaidri paredzēto nemateriālo tiesību turētājam.

33. Komisija uzskata, ka tirdzniecība ar siltumnīcas efektu izraisošo gāzu emisijas kvotām ir pakalpojuma sniegšana atbilstoši PVN direktīvas 24. panta 1. punktam.

34. Komisija norāda, ka pirmšķietami nav acīmredzams, ka jēdziens "[citas] līdzīgas tiesības" ietver emisijas kvotas, jo juridiskās situācijas, kas skaidri minētas PVN direktīvas 56. panta 1. punkta a) apakšpunktā, attiecas uz intelektuālā īpašuma aizsardzību, savukārt kvotas ir valsts vai publisko iestāžu izsniegta atļauja emitēt siltumnīcas efektu izraisošas gāzes. Tomēr varētu atrast būtiskus līdzības punktus starp intelektuālo īpašumu un šīm kvotām.

35. Jautājums par to, vai konkrētās tiesības ir līdzīgas tiesībām, kas minētas PVN direktīvas 56. panta 1. punkta a) apakšpunktā, vispirms prasītu sniegt atbildi saistībā ar šīs tiesību normas garu un mērķi.

B – *Analīze*

1) Ievada apsvērumi

36. Pirmkārt, vēlos precizēt, ka Tiesas sniegtā atbilde būtu jāattiecina tikai uz PVN direktīvas interpretāciju, nevis sekām, ko tā pamatlietā var radīt attiecībā uz krimināltiesībām, kuras ir ekskluzīvā iesniedzējtiesas kompetencē, un tā Tiesai nelūdz izvērtēt šo jautājumu. Šie secinājumi tiks pielāgoti šim konstatējumam.

37. Bundesgerichtshof (Federālā Augstākā tiesa) jautā, vai PVN direktīvas 56. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka kvota atbilstoši Direktīvas 2003/87 3. panta a) punktam, kas atļauj emitēt vienu tonnu oglekļa dioksīda ekvivalenta noteiktā laikposmā, ir "[citas] līdzīgas tiesības" PVN direktīvas 56. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē.

38. Pirmkārt, Tiesai vēl nav bijis iespējas interpretēt minēto jēdzienu atbilstoši PVN direktīvas 56. panta 1. punkta a) apakšpunktam.

39. Otrkārt, kopš 2010. gada 1. janvāra vispārīgais noteikums ir, ka pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kurā atrodas pakalpojuma ņēmēja juridiskā adrese, lai gan spēkā esošie noteikumi, kurus piemēro šajā gadījumā, paredzēja izcelsmes valsts principu.

40. Šis jaunais noteikums, kas nostiprina galamērķa valsts principu, tagad ir iekļauts ar Direktīvu 2008/8 grozītās PVN direktīvas 44. pantā. Turklāt ar Direktīvu 2010/23/ES [7], kas stājās spēkā 2010. gada 9. aprīlī, Savienības likumdevējs norādīja, ka tas balstās uz principu, ka emisijas kvotu nodošana atbilstoši Direktīvai 2003/87 jāapliek ar nodokli dalībvalstī, kur atrodas ieguvēja juridiskā adrese (galamērķa valsts). Ar šo direktīvu tas papildināja PVN direktīvu ar jaunu 199.a pantu, kurā *skaidri paredzēts*, ka dalībvalstis, lai ierobežotu karuseļveida krāpšanas iespējas PVN jomā, var noteikt, ka PVN maksā nodokļu maksātājs, kam tiek nodotas siltumnīcas efektu izraisošo [gāzu] emisijas kvotas. Šis noteikums, kas ierobežoja šo iespēju uz laiku līdz 2015. gada 30. jūnijam, ar Direktīvu 2013/43/ES [8] tika pagarināts līdz 2018. gada 31. decembrim.

41. Tādējādi rodas jautājums, vai pirms šīm izmaiņām un neskarot PVN direktīvas 56. panta 1. punkta a) apakšpunktu, no tā vai citu tiesību normu, vai citu elementu *ratio legis* izriet, ka siltumnīcas efektu izraisošo gāzu emisijas kvotas, ņemot vērā to pazīmes, būtu jāuzskata par tādām, kas ietilpst kategorijā "līdzīgas tiesības" šīs tiesību normas izpratnē.

2) Ko varētu teikt par siltumnīcas efektu izraisošo gāzu emisijas kvotu juridisko raksturu?

42. Saskaņā ar Direktīvas 2003/87 3. panta a) punktu siltumnīcas efektu izraisošo gāzu emisijas kvota atļauj emitēt vienu tonnu oglekļa dioksīda ekvivalenta noteiktā periodā.

43. Jānorāda, ka trešajām personām, kurām nav šādas kvotas, šādu tiesību nav. Tās ekonomiskā vērtība tātad ir svarīga, jo tikai tie, kuriem ir no kvotām izrietošās atļaujas, var veikt darbības, kas minētas Direktīvas 2003/87 I pielikumā. Kvota tātad ir nosacījums, lai uzņēmums varētu turpināt radīt pievienoto vērtību. Turklāt no tās izrietošās tiesības emitēt oglekļa dioksīda ekvivalentu var tikt brīvi nodotas un tirgotas šādam nolūkam paredzētā procedūrā.

7 — Padomes 2010. gada 16. marta Direktīva, ar ko Direktīvu 2006/112 par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu groza attiecībā uz fakultatīvu un pagaidu apgrieztas maksāšanas sistēmas piemērošanu attiecībā uz noteiktu pakalpojumu sniegšanu ar paaugstinātu krāpšanas risku (OV 2010, L 72, 1. lpp.). Direktīvas 2010/23 preambulas 3. apsvērumā ir noteikts, ka uz emisijas kvotu nodošanu "attiecas īpašs krāpšanas risks".

8 — Padomes 2013. gada 22. jūlija Direktīva, ar ko groza Direktīvu 2006/112 attiecībā uz fakultatīvu un pagaidu apgrieztas maksāšanas sistēmas piemērošanu attiecībā uz noteiktu preču un pakalpojumu piegādi ar paaugstinātu krāpšanas risku (OV 2013, L 201, 4. lpp.).

44. Siltumnīcas efektu izraisošo gāzu emisijas kvotu nodošana ir pakalpojumu sniegšana atbilstoši PVN direktīvas 24. panta 1. punktam (attiecīgais darījums šajā gadījumā ir "nemateriāla īpašuma nodošana"[9], proti, dokumentāri apliecināta atļauja emitēt noteiktu daudzumu CO_2 noteiktā periodā).

45. Kā to norādīja Vācijas valdība, tādējādi nodošanas priekšmets ir kvotas sniegtās tiesības emitēt.

46. Tomēr Direktīvā 2003/87 nav norāžu par šo kvotu juridisko raksturu[10]. Turklāt, kā to esmu jau norādījis iepriekš, Tiesai vēl nav bijis izdevības lemt par šo jautājumu.

47. Attiecībā uz Direktīvu 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. Turklāt "[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. Doktrīna ir sniegusi dažādas siltumnīcas efektu izraisošo gāzu emisijas kvotu juridiskā rakstura interpretācijas[13]. Piemēram, Francijas likumdevējs uzskata, ka emisijas kvotas ir kustamais īpašums, kas ir materializēts tikai ar ierakstu turētāja kontā[14]. Beļģijā kvotu juridiskais raksturs nav juridiski definēts, bet tās tiek uzskatītas par kustamu nemateriālo īpašumu[15]. Beļģijas doktrīnā kvotas reizēm ir uzskatītas[16] par finanšu instrumentiem, jo atvasinātiem finanšu instrumentiem tur pastāv uz kvotām balstīts sekundārs tirgus.

9 — PVN direktīvas 25. panta a) punkts.

10 — Attiecībā uz nodokļu sistēmu skat. ziņojumu, kuru Komisijas (ģenerāldirektorāta "Nodokļu politika un muitas savienība") uzdevumā sagatavojis *Copenhagen Economics*, *Tax treatment of ETS allowances, Options for improving transparency and efficiency*, 2010. gada oktobris.

11 — (Liela daļa diskusiju par emisijas kvotu tirdzniecību attiecas uz šīs sistēmas juridisko pamatu un tās īstenošanu pastāvošajās tiesību sistēmās. Emisiju kvotu juridiskais raksturs ir ļoti strīdīgs jautājums, ņemot vērā to, ka Direktīvā 2003/87 tas vispār nav pieminēts. Tomēr kvotām vienlaikus ir administratīvu dotāciju vai licenču, kā arī privātīpašuma pazīmes, dažas dalībvalstis ir nonākušas pie atšķirīgiem secinājumiem par šo juridisko raksturu. Tāpat ir ticis apspriests tas, vai emisijas kvotas var tikt definētas kā nemateriālas vērtības (un nevis administratīvas 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. (kurā ir atsauce uz Jacometti, V., *Lo scambio di quote di emissione. Analisi di un nuovo strumento di tutela ambientale in prospettiva comparatistica*, Milāna: Giuffrè, 2010).

12 — Attieksme pret emisiju kvotām nodokļu tiesībās, grāmatvedības standartos un finanšu pakalpojumu regulējumā ir jo īpaši svarīga, jo ja dažādās valstīs tā ir atšķirīga, tas var nopietni ietekmēt emisiju kvotu tirgus attīstību. Attiecībā uz emisijas kvotām piemērojamo nodokļu režīmu, šobrīd nedz *International Financial Reporting Standards* (*IFRS*), nedz *United States Generally Accepted Accounting Principles* (*US GAAP*) nav publicēti grāmatvedības pārstāvju autoritatīvi viedokļi, kuros īpaši būtu izvērtēta emisijas kvotu sistēmu grāmatvedība. *International Financial Reporting Interpretations Committee* (*IFRIC*) un *Emerging Issues Task Force* (*EITF*) ir izvērtējušas emisijas kvotu sistēmu grāmatvedību, bet praksē nekādas vadlīnijas 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. jūlijs, doktrīna 148; Richelle, I., "Emission Trading: Accounting Tax Regime in Beglium", *Bulletin for International Taxation*, 2008. gada augusts/septembris, 414.-421. lpp. (skat. arī Richelle, I., "Emission trading: accounting and tax aspects", in Lang, M., un Vanistendael, F. (izdevēji), *Accounting and Taxation & Assessment of ECJ Case Law*, EATLP International Tax Series, 2007, 5. sēj.).

14 — Skat. Vides kodeksa L-229-18-II.pantu, kas ieviests ar 2004. gada 15. aprīļa rīkojumu.

15 — Skat. *Richelle*, I, op. cit., 418. lpp.

16 — Skat. *Richelle*, I, op. cit., 416. lpp.

50. Manuprāt, siltumnīcas efektu izraisošo gāzu emisijas kvotas ir jāuzskata par kustamu nemateriālo īpašumu, ar kuru ir saistītas reglamentētas īpašumtiesības.

51. Šo īpašumtiesību pazīmes ir šādas: i) tās ir naudas izteiksmē izmērāmas tiesības (nododamu kvotu cenas var svārstīties atkarībā no piedāvājuma un pieprasījuma tirgū); ii) *usus* (tās ir tiesības, kuras var tikt izmantotas, jo tās ļauj īpašniekam veikt rūpniecisku darbību); iii) *abusus* (tās ir tiesības, kuras saskaņā ar līgumu var nodot citam īpašniekam). Tās turklāt ir tiesības, kas jāreģistrē publiskā reģistrā (Direktīvā 2003/87 dalībvalstīm un tiesību īpašniekiem ir paredzēts šāds pienākums, lai nodrošinātu izmantojamību attiecībām pret trešajām personām, kā arī kvotu sistēmu saskaņotību). Visbeidzot, tās ir laikā ierobežotas tiesības [17] (jo visas kvotas laika gaitā izzūd, vai nu kompensējot tās ar reālām emisijām, vai arī ar to īpašnieka lūgumu tās likvidēt).

3) Emisijas kvotu salīdzināmība ar intelektuālā īpašuma tiesībām

52. Attiecībā uz pakalpojumu sniegšanas vietu galvenokārt būtu jāpiemēro PVN direktīvas (V sadaļas 3. nodaļas 2. iedaļas) 44. un nākamo pantu īpašie noteikumi. Tikai tad, ja šos noteikumus nepiemēro, pakalpojumu sniedzēja saimnieciskās darbības juridiskā adrese atbilstoši PVN direktīvas 43. pantam, ir jāuzskata par pakalpojumu sniegšanas vietu (šajā gadījumā tā būtu uzņēmuma *E*" juridiskā adrese Vācijā).

53. Tādējādi, kā to norāda *Bundesgerichtshof* (Federālā Augstākā tiesa), attiecībā uz tiesību nodošanu ir jāņem vērā PVN direktīvas 56. panta 1. punkta a) apakšpunkta piemērošana. Atbilstoši šim pantam šajā gadījumā pakalpojumu sniegšanas vieta principā būtu pakalpojumu ņēmēja, proti, šajā lietā uzņēmuma *I.* saimnieciskās darbības juridiskā adrese Luksemburgā.

54. Es uzskatu (tāpat kā Komisija), ka šīs normas pirmais nosacījums par to, ka pakalpojumi jāsniedz nodokļu maksātājam, kas uzņēmējdarbību veic citā dalībvalstī, nevis tajā, kurā atrodas pakalpojumu sniedzējs, nenoliedzami ir izpildīts, jo pakalpojumu sniedzējs atrodas Vācijā, bet pakalpojumu saņēmējs – Luksemburgā. Tas pats attiecas uz otro nosacījumu, proti, ka pakalpojumu sniegšana ietver noteiktu tiesību "nodošanu un tiesību pāreju". Šajā sakarā būtu jānoraida *A.* tiesas sēdē izvirzītais arguments, ka uz tiesībām, kas minētas PVN direktīvas 56. panta 1. punkta a) apakšpunktā, kā uz "[citām] līdzīgām tiesībām" būtu jāattiecas nodošanai un tiesību pārejai, kas tā nebija emisijas kvotu gadījumā, kuras var tikai nodot. PVN direktīvas 56. panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzētas divas iespējas, kas nav kumulatīvas. Turklāt, kā to norādīja Federālās Augstākās tiesas federālais ģenerālprokurors, Vācijā un Austrijā autortiesības nevar nodot (nodot var tikai licenci).

55. Šādi mēs nonākam pie trešā nosacījuma, kas paredz, ka kvotas Direktīvas 2003/87 3. panta a) punktā izpratnē ir "līdzīgas tiesības *autortiesībām, patentu, licenču, preču zīmju tiesībām*". Vārds "līdzīgas" šeit ir svarīgs, jo *A.* argumentā norādīts, ka šīs tiesībām būtu jābūt "identiskām", kas acīmredzami nav prasīts PVN direktīvas 56. panta 1. punkta a) apakšpunktā.

56. No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka *Bundesgerichtshof* (Federālā Augstākā tiesa) sliecas uzskatīt, ka šis nosacījums arī ir izpildīts, un es norādu, ka visi lietas dalībnieki tiesvedībā, kas tiek izskatīta Tiesā (izņemot *A.* un *B.*), piekrīt šim viedoklim.

17 — Runa nav par noilguma termiņu, bet periodu, kas ir saistīts ar pašu tiesību pastāvēšanu.

57. Bundesgerichtshof (Federālā Augstākā tiesa) uzskata, ka viedoklis, ka emisijas kvotā ietvertās tiesības ir "[citas] līdzīgas tiesības" *UStG* 3.a panta 4. punkta 1. apakšpunkta izpratnē un līdz ar to arī PVN direktīvas 56. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē, atbilst Vācijā līdz šim vienprātīgajam viedoklim doktrīnā [18], nodokļu administrācijā [19] un judikatūrā [20].

58. Es piekrītu šim viedoklim, kas, manuprāt, atbilst PVN direktīvas 56. panta 1. punkta a) apakšpunkta sistēmai un mērķim, pat ja juridiskās darbības, kas skaidri minētas PVN direktīvas 56. panta 1. punkta a) apakšpunktā, attiecas uz intelektuālā un rūpnieciskā īpašuma aizsardzību [21], savukārt Direktīvā 2003/87 minētās kvotas nozīmē valsts vai publisku iestāžu atļauju emitēt siltumnīcas efektu izraisošas gāzes [22] turpmāk minēto iemeslu dēļ.

59. Pirmkārt, no šīs tiesību normas formulējuma skaidri izriet, ka tajā ietvertais uzskaitījums ir ilustratīvs un nav pilnīgs. Savienības likumdevējs acīmredzami nav vēlējies šajā normā minētās tiesības ierobežot tikai ar vispārīgām rūpnieciskā īpašuma vai intelektuālā īpašuma tiesībām.

60. Otrkārt, es uzskatu (tāpat kā Federālās Augstākās tiesas federālais ģenerālprokurors), ka saraksts acīmredzami nav viendabīgs, jo ar "licenču tiesībām" tajā ir domāts dažādu izmantošanas tiesību kopums, kuras var būt atšķirīgas no skaidri minētajām intelektuālā īpašuma aizsardzības tiesībām. Tur var ietilpt licences par citām tiesībām, ne tikai autortiesībām vai tiesībām, ko sniedz patents vai preču zīme.

61. Treškārt, nav svarīgi, ka siltumnīcas efektu izraisošo gāzu emisijas kvotām piemērojamais regulējums ir atšķirīgs no regulējuma, ko piemēro PVN direktīvas 56. panta 1. punkta a) apakšpunktā skaidri norādītajām tiesībām. Tas pats attiecas uz tām – preču zīmes un patenti ir jāreģistrē, savukārt autortiesības izriet no aizsargātā darba radīšanas. Turklāt to attiecīgais ilgums ir mainīgs. Faktiski noteicošais elements nav vis pašu tiesību salīdzināmība, bet gan to nodošanas (nodošanas vai tiesību pārejas) ilgums. Tas ir kopējais kritērijs, kas ļauj saskaņot apgrozījuma vienotu aplikšanu ar nodokli; direktīvas izpratnē ar nodokli apliekamu pakalpojumu sniegšana var notikt tikai nodošanas gadījumā, un tādā gadījumā ir jānosaka pakalpojuma sniegšanas vieta [23].

62. Turklāt, rūpīgāk izpētot, var konstatēt būtiskas līdzības starp rūpniecisko īpašumu un emisijas kvotām:

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

18 — Skat. Küffner/Stöcker/Zugmaier, *UStG*, 114. atjauninājums, 3.a panta 121. punkts; Meyer-Holiatz/Nagel/Krüger Elspas/Salje/Stewing, *Emissionshandel*, 45. nodaļa, 3. un nākamie punkti; Adam/Hentschke/Kopp-Assenmacher, *Handbuch des Emissionshandelsrechts*, 8.7. nodaļa.

19 — Skat. Vācijas Federālās finanšu ministrijas 2005. gada 2. februāra paziņojumu, *BStBI.* I 2005, 494. lpp. (skat. Komisijas apsvērumu 1. pielikumu).

20 — Skat. *Finanzgericht Düsseldorf* (Diseldorfas Finanšu tiesa) 2013. gada 21. jūnija spriedumu, 1 K 2550/11 U.

21 — Šeit ir interesanti norādīt, ka saskaņā ar Padomes 2005. gada 17. oktobra Regulas (EK) Nr. 1777/2005, ar ko nosaka īstenošanas pasākumus Direktīvai 77/388 (OV 2005, L 288, 1. lpp.), 7. pantu, uz gadījumiem, kad subjekts, kas veic uzņēmējdarbību trešajā valstī, attiecībā uz futbola spēlēm piešķir televīzijas apraides tiesības nodokļu maksātājiem, kuri veic uzņēmējdarbību Kopienā, attiecas iepriekš minētās intelektuālā īpašuma tiesības.

22 — Skat. Direktīvas 2003/87 4. un nākamos pantus, un 13. pantu. Siltumnīcas efektu izraisošo gāzu emisijām, ko radījušas darbības atbilstoši Direktīvai 2003/87, ir vajadzīga atļauja, kuru iekārtas operators var pieprasīt, ja ir izpildīti nosacījumi, kas minēti šīs direktīvas 6. pantā. Eiropas Savienības emisijas kvotu tirdzniecības sistēmā iekārtu operatoriem katru gadu ir jānodod noteikts skaits siltumnīcas efektu izraisošo gāzu emisijas kvotu, kas atbilst to reālajām emisijām. Ja operators samazina savas iekārtas emisijas, tas var tirgū pārdot emisijas kvotas, kuras tam vairs nav vajadzīgas. Pretējā gadījumā tam ir jāiegādājas emisijas kvotas, lai izpildītu savu nodošanas pienākumu. Ja iekārtas operators neizpilda šo nodošanas pienākumu, tam piemēro naudas sodus.

23 — Šāda noteikšana acīmredzami nav nepieciešama attiecībā uz no nodokļa atbrīvotām nodošanām (skat., piemēram, PVN direktīvas 135. panta 1. punkta f) un j)–l) apakšpunktu).

24 — Skat. Direktīvas 2003/87 3. panta a) punktu.

b) kā *Bundesgerichtshof* (Federālā Augstākā tiesa) to norādīja savā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu [25], abām raksturīgs tas, ka likumdevējs piešķir turētājam absolūtas tiesības, tādējādi tam ir ekskluzīva kompetence lietot un izmantot minētās tiesības, izslēdzot citas personas, pat ja intelektuālā īpašuma tiesībām ir visas īpašumtiesību pazīmes, proti, *usus*, *fructus* un *abusus*, lai gan emisijas kvotu īpašumtiesības 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 tāpat kā emisijas kvotu vērtību nosaka pēc piedāvājuma un pieprasījuma tirgū;

d) noteiktas intelektuālā īpašuma tiesības tāpat kā emisijas kvotas ir jāreģistrē publiskā reģistrā. Izmantošanas tiesību ekskluzivitāte izriet no skaidri noteikta piešķīruma emisijas kvotu tirdzniecības reģistrā. Siltumnīcas efektu izraisošo gāzu emisijas kvotām ir skaidra elektroniska identifikācija, un tās var atrasties tikai viena konta turētāja kontā. Tādējādi tikai šim pēdējam ir iespēja atbrīvoties no minētās kvotas, vai nu to izmantojot, lai izpildītu savu [neizmantoto kvotu] nodošanas pienākumu (atbilstoši emisijas kvotu tirdzniecības jomā spēkā esošajiem tiesību aktiem), vai arī to pārdodot un nododot cita konta turētāja kontā;

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

f) turklāt abos gadījumos pēc nodošanas tiesību turētājs vairs nedrīkst izmantot attiecīgās tiesības. Līdz ar to siltumnīcas efektu izraisošo 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. Ceturtkārt, 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 kropļojumus iekšējā tirgū attiecībā uz Kopienas iekšējo preču piegādēm un pakalpojumiem nodokļu maksātājiem, cik vien iespējams, ir jāpiemēro galamērķa valsts princips, proti, ka nodoklis tiek uzlikts piegādes vai pakalpojuma saņēmēja dalībvalstī. Šī prakse arī atbilst paša PVN principam, kā vispārējam patēriņa nodoklim [26], kas principā tiek iekasēts patēriņa vietā.

64. No PVN direktīvas 56. panta 1. punkta a) apakšpunkta *ratio legis* izriet, ka, lai noteiktu, vai juridiskā situācija ir "līdzīga", ir svarīgi zināt, vai nodošanas brīdī galamērķa valsts principa piemērošana rada (vai nerada) problēmas. Gadījumā, ja tiesības ir reģistrētas publiskā reģistrā, pircēju, tā juridisko adresi un attiecīgi galamērķa valsti var noteikt viegli un ar lielu juridisku noteiktību. Tā tas ir ar siltumnīcas efektu izraisošo gāzu emisijas kvotām. Attiecībā uz PVN tām var tikt īstenota līdzīga attieksme.

65. Lai gan emisijas kvotām nav tāds pats mērķis kā intelektuālā īpašuma tiesībām (aizsargāt cilvēka radošu darbību), šo abu kategoriju salīdzināmība, lai izvērtētu PVN direktīvas 56. pantu, manuprāt, ir skaidra.

66. Šajā ziņā no nodokļu režīma viedokļa svarīgs ir šo tiesību potenciāls radīt pievienoto vērtību. Šis nosacījums šajā gadījumā ir izpildīts, jo, nododot kvotas vai nododot tiesības, patentus, autortiesības, tiesību turētājs izmanto savas rīcības tiesības apmaiņā pret noteiktu samaksu.

25 — Skat. 29. un nākamos punktus.

26 — Skat. PVN direktīvas 1. panta 2. punktu.

4) Tiesas judikatūra

67. Lai gan PVN direktīvas 56. panta 1. punkta a) apakšpunkts judikatūrā vēl nav interpretēts, mēs varam iespaidoties no tā, ka Tiesai tomēr bija iespēja interpretēt citas tā paša punkta daļas.

68. 1997. gada 16. septembra spriedumā *von Hoffmann* (C-145/96, EU:C:1997:406) Tiesa, atbildot uz lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, interpretēja Sestās direktīvas 77/388[27] 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta saturu. Tiesa tajā izvērtēja, vai šķīrējtiesneša pakalpojumi ietilpa jēdziena "citi līdzīgi pakalpojumi" piemērošanas jomā, kas būtu pielīdzināmi advokātu vai padomdevēju sniegtajiem pakalpojumiem.

69. Lai gan ģenerāladvokāts N. Fenelijs [*N. Fennelly*] ierosināja Tiesai plašu minētā jēdziena interpretāciju, uzsverot faktu, ka nebija nepieciešams piemērot interpretācijas principu, pamatojoties uz *ejusdem generis*, jo šāda situācija nebūtu saderīga ar sestās direktīvas sistēmu un mērķi[28], Tiesa nepiekrita šādai interpretācijai.

70. Tiesa spriedumā norādīja, ka:

— Kopienas likumdevējs ir paredzējis nevis profesijas, bet gan pakalpojumus, jo profesijas šajā tiesību normā bija minētas tikai kā līdzeklis, lai noteiktu tajā minēto pakalpojumu kategorijas[29];

— termins "citi līdzīgi pakalpojumi" attiecas nevis uz kādu Sestās direktīvas 77/388 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta trešajā ievilkumā minētu 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 precizēja 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 tiesībās reģistrēts 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 tā 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 precizēts, vai tas ir piemērojams ar nosacījumu, ka nodokļa maksātājs, kas pērk pakalpojumu, to dara saistībā ar savu saimniecisko darbību[33].

27 — Kas atbilst PVN direktīvas tagadējā 56. panta 1. punkta c) apakšpunkta saturam.

28 — Skat. viņa secinājumus lietā *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 direktīvas 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).

74. Turklāt tā piebilda, ka šāda interpretācija:

— atbilst attiecīgā panta, kas ir kolīziju 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 brīvu apriti [36].

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

"ciktāl pamattiesvedībā izskatāmā *Deutsche Bank* veiktā 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 šī darbība – finanšu darījums – ietilpst [PVN] direktīvas 56. panta 1. punkta e) apakšpunkta piemērošanas jomā" (mans izcēlums).

76. Šajā pēdējā 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 neattiecās "uz profesijām, tādām kā juristi, konsultanti, grāmatveži vai inženieri, bet gan uz darbībām, ko veic šie profesionāļi un tiem līdzīgas personas" [37].

77. Šāda teleoloģiska PVN direktīvas normu interpretācija turklāt ir saderīga ar vispārējo principu par Savienības tiesību interpretāciju, kā Tiesa to pasludināja spriedumā *Cilfit* u.c. [38]. Šajā nolūkā katra Kopienu tiesību norma ir jāskata kontekstā un jāinterpretē saskaņā ar visām Kopienu tiesību normām un to mērķiem, ņemot vērā Kopienu tiesību attīstību un stāvokli laikā, kad izskatāmā tiesību norma jāpiemēro.

78. Piemēroti šajā lietā, principi, kas izriet no minētās judikatūras ļauj secināt, ka emisijas kvotas ietilpst kategorijā "[citas] līdzīgas tiesības", kas minētas PVN direktīvas 56. panta 1. punkta a) apakšpunktā. Ne vien to piešķirtās tiesības pēc savām pazīmēm ir salīdzināmas ar intelektuālā īpašuma tiesībām, bet līdzīga interpretācija ir arī saderīga ar 56. panta īpašo 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 dalībvalsts PVN sistēmu, kuras teritorijā personas, kuras iegādājušās kvotas, veic savu saimniecisko darbību [39].

34 — Skat. spriedumu, 2008. gada 6. novembris, *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet* (C-291/07, EU:C:2008:609, 30. punkts). Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru to noteikumu mērķis, ar ko paredz nodokļu piesaistes vietu saistībā ar pakalpojumu sniegšanu, ir izvairīties, pirmkārt, no konfliktiem kompetences jomā, kas var novest pie dubultas aplikšanas ar nodokļiem, un, otrkārt, neaplikšanas ar nodokļiem vispār (spriedums, 2015. gada 30. aprīlis, *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 — Šajā ziņā skat. spriedumu, 2005. gada 12. maijs, *RAL* (*Channel Islands*) u.c. (C-452/03, EU:C:2005:289, 33. punkts).

5) Kas piebilstams par dalībvalstu praksi?

80. Šo jautājumu ir vērts analizēt ne tikai tāpēc, ka, lietu izskatot Tiesā, Vācijas Federatīvā Republika apgalvoja, ka visas citas dalībvalstis bija pieņēmušas tai līdzīgu nostāju, bet arī tāpēc, ka tā varētu apstiprināt manu analīzi, ja valstīs nav pieejama cita interpretācija, kas varētu labāk atbilst vispārējam 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:

"Delegācijas *vienbalsīgi* nolemj, ka siltumnīcas efektu izraisošo gāzu emisijas kvotu nodošana, kas minēta Direktīvas 2003/87/EK [..] 12. pantā, ko pret atlīdzību veicis nodokļa maksātājs, ir ar PVN apliekami pakalpojumi, uz kuriem attiecas Direktīvas 77/388/EEK 9. panta 2. punkta e) apakšpunkts. Šo kvotu nodošanai nepiemēro nevienu no Direktīvas 77/388/EEK 13. pantā paredzētajiem atbrīvojumiem."

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, Īrija, Francija [42], Lietuva, Ungārija, Austrija, Slovēnija, Somija [43], Zviedrija un Apvienotā Karaliste) kompetentās iestādes ir izdevušas atzinumus, apkārtrakstus vai ieteikumus lai minēto kvotu nodošanas tiktu uzskatīta par atbilstošu valsts tiesību normai, kas atbilst PVN direktīvas 56. panta 1. punkta a) apakšpunktam.

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

40 — Vācijas sistēma, pats par sevi saprotams, netika aplūkota; nebija pieejami dati, lai izvērtētu Portugāles juridisko sistēmu, bet Horvātijas Republika 2009. gadā vēl nebija Savienības dalībvalsts.

41 — Lai iepazītos ar vadlīniju sarakstu, par kurām vienojās PVN padomdevēju komiteja, skat. šādu tīmekļa vietni: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/guidelines-vat-committee-meetings_fr.pdf.

42 — Jānorāda, ka Francijā, kura pieprasīja PVN padomdevēju komitejas vadlīnijas par siltumnīcas efektu izraisošo gāzu emisijas kvotām saistībā ar PVN, 2009. gada jūnijā tika nolemts minēto kvotu nodošanu kā darījumus ar vērtspapīriem īslaicīgi atbrīvot 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.

88. Visbeidzot četrās citās 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, Slovēnija, Somija un Zviedrija), ir citas sistēmas, kurās minētā emisijas kvotu nodošana vienkārši tika klasificēta kā atbilstoša valsts tiesību normai, kas atbilst PVN direktīvas 56. panta 1. punkta a) apakšpunktam, nenorādot īpašo kategoriju, kurā minētās kvotas ir iekļautas (Beļģija, Bulgārija, Čehijas Republika, Dānija, Vācija, Īrija, Spānija, Francija, Itālija, Latvija, Luksemburga, Ungārija, Austrija, Polija un Apvienotā Karaliste), vai arī norādot īpašu 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 jēdziens "[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 vispārēja 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:

Jēdziens "[citas] līdzīgas tiesības", kas noteikts Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo 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.