Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
MELCHIOR WATHELET
föredraget den 7 september 2016 [1]

Mål C-453/15

A,
B

(begäran om förhandsavgörande från Bundesgerichtshof (Federala högsta domstolen, Tyskland))

”Begäran om förhandsavgörande — Beskattning — Mervärdesskatt — Direktiv 2006/112/EG — Artikel 56 — Platsen för tillhandahållande av tjänster — Begreppet ’liknande rättigheter’ — Överlåtelse av utsläppsrätter för växthusgaser”

1. I detta mål som avser försäljningen av ”en rätt att förorena”, kan jag inte motstå frestelsen att citera följande påpekande av B. Le Bars [2]: ”[m]ed internationell lagstiftning och gemenskapslagstiftning, befinner sig luften och dess ’patologi’, det vill säga föroreningar, i gränsområdet för handel. En sådan hållning kan framstå som omoralisk, då begreppet rätt traditionellt sett associeras med ett positivt innehåll, vilket inte är fallet med föroreningar. Tanken att privata aktörer kan tjäna pengar på föroreningar, genom att agera som finansiella mellanhänder i fråga om utsläppsrätter, framstår dessutom som oacceptabel.”

2. Detta är naturligtvis inte föremålet för den aktuella begäran om förhandsavgörande från Bundesgerichtshof (Federala högsta domstolen, Tyskland), vilken inkom till domstolens kansli den 24 augusti 2015 och i vilken domstolen ombeds att ta ställning till tolkningen av artikel 56.1 a i direktiv 2006/112/EG [3] med avseende på utsläppsrätter för växthusgaser. Denna begäran har framställts i ett brottmål i Tyskland mot A och B avseende medhjälp till skatteundandragande.

3. I korthet uppkommer frågan huruvida en *utsläppsrätt för växthusgaser* enligt artikel 3 a i direktiv 2003/87/EG [4] – vilken ger rätt att släppa ut ett ton koldioxidekvivalenter under en fastställd period – *utgör en ”liknande rättighet”* i den mening som avses i artikel 56.1 a i mervärdesskattedirektivet.

1 — Originalspråk: franska.

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, den 7 juli 2004, doktrin 148.

3 — Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), i den lydelse som var i kraft år 2009 (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

4 — Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/87/EG av den 13 oktober 2003 om ett system för handel med utsläppsrätter för växthusgaser inom gemenskapen och om ändring av rådets direktiv 96/61/EG (EUT L 275, 2003, s. 32).

I – Tillämpliga bestämmelser

A – *Unionsrätt*

4. I artikel 56.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”1. Platsen för följande tillhandahållanden av tjänster till köpare som är etablerade utanför gemenskapen eller till beskattningsbara personer som är etablerade i gemenskapen men inte i samma land som tillhandahållaren, skall vara den plats där köparen har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet eller har ett fast etableringsställe för vilket tillhandahållandet av tjänster görs eller, i avsaknad av ett sådant säte eller fast etableringsställe, den plats där han är bosatt eller stadigvarande vistas:

a) Överlåtelse och upplåtelse av upphovsrätter, patent, licenser, varumärken och liknande rättigheter.

…”

5. Artikel 3 a i direktiv 2003/87 har följande lydelse:

”I detta direktiv avses med

a) *utsläppsrätt*: en rätt att släppa ut ett ton koldioxidekvivalenter under en fastställd period, giltig endast för uppfyllande av de krav som fastställs i detta direktiv och vilken kan överlåtas i enlighet med bestämmelserna i detta direktiv,

…”

B – *Tysk rätt*

6. I 3a § i Umsatzsteuergesetz (lag om mervärdesskatt) (nedan kallad UStG), med rubriken ”Platsen för tillhandahållande av andra tjänster”, föreskrivs följande i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet:

”1. Om inte annat följer av 3b § och 3f §, ska platsen för tillhandahållande av de andra tjänsterna anses vara där näringsidkaren bedriver sin verksamhet. Om en sådan tjänst tillhandahålls från ett fast driftsställe ska detta anses vara platsen för tillhandahållandet.

…

3. Om mottagaren av någon av de andra tjänster som räknas upp i punkt 4 är en näringsidkare ska tjänsten, med undantag från vad som stadgas i punkt 1, anses tillhandahållen på den plats där mottagaren bedriver sin verksamhet. Om en tjänst emellertid tillhandahålls från en näringsidkares fasta driftsställe, ska i stället platsen där driftsstället är etablerat anses vara avgörande. Om mottagaren av någon av de andra tjänster som anges i punkt 4 inte är en näringsidkare, och vederbörande har sin hemvist eller sitt säte i ett tredje land, ska tjänsten anses tillhandahållen på den ort där denne har sin hemvist eller sitt säte.

4. Med *andra tjänster*, i den mening som avses i punkt 3, avses

1) överlåtelse, överföring och utnyttjande av patent, upphovsrätter, varumärken och liknande rättigheter,

…”

II – Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

7. A och B, vilka är anställda vid ett stort skatterådgivningsföretag, dömdes av Landgericht Hamburg (Hamburgs regionala domstol, Tyskland) till böter för medhjälp till skatteundandragande i ett mål rörande ett upplägg för mervärdesskatteundandragande som genomfördes av en annan tilltalad, G, från april 2009 till mars 2010 och som syftade till att handeln med utsläppsrätter för växthusgaser skulle undandras mervärdesskatt.

8. Flera bolag var inblandade i detta upplägg för skatteundandragande. Bolaget E, som var hemmahörande i Tyskland och som i själva verket kontrollerades av G, köpte utsläppsrätter för växthusgaser utomlands, vilka var undantagna från mervärdesskatteplikt, och sålde dessa vidare till bolaget I som var hemmahörande i Luxemburg och som också drevs av G. Bolaget I utfärdade fakturor i form av kreditnotor till bolaget E och redovisade den i Tyskland tillämpliga mervärdesskatten och sålde utsläppsrätterna vidare till bolaget C, som var hemmahörande i Tyskland, varvid den i Tyskland tillämpliga mervärdesskatten redovisades i samband med utfärdandet av kreditnotorna för denna transaktion.

9. Bolaget E uppgav intäkterna från försäljningen av utsläppsrätterna till bolaget I i sina mervärdesskattedeklarationer för andra, tredje och fjärde kvartalet år 2009, och gjorde avdrag för ingående mervärdesskatt på grundval av fingerade fakturor från påstådda leverantörer inom landet. För månaderna januari och mars 2010 lämnade bolaget E inte in några mervärdesskattedeklarationer. Därigenom undgick bolaget att betala ett belopp på totalt 11 484 179,12 euro. Bolaget I uppgav de tjänster som tillhandahållits till bolaget C för perioderna april–juli 2009, september 2009–januari 2010 och mars 2010 som skattepliktig omsättning och drog felaktigt av den ingående mervärdesskatt som redovisades på de kreditnotor som utfärdades till bolaget E, och undgick därmed att betala ett belopp på 10 667 491,10 euro.

10. A och B gav, från och med slutet av maj 2009, skatterådgivning åt bolaget I och fick i uppdrag av G att utarbeta ett kortfattat utlåtande om bolaget I:s situation när det gällde mervärdesskatt. I utlåtandet angav de att bolaget I bara kunde redovisa i Tyskland tillämplig mervärdesskatt och dra av denna som ingående mervärdesskatt, om bolaget hade ett fast driftställe i Tyskland och transaktionerna i fråga genomfördes därifrån. De påpekade även att de fakturor som hade utfärdats innan ett fast driftställe hade inrättats i Tyskland skulle korrigeras.

11. På grundval av ett antedaterat avtal avseende hyra av kontorslokaler i Tyskland från och med den 1 april 2009, upprättade A och B, vilka inte kände till bolaget I:s roll i upplägget för skatteundandragande, korrigerade mervärdesskattedeklarationer åt bolaget I för april och maj 2009, som de översände till skattemyndigheten. I dessa mervärdesskattedeklarationer angav de den ingående mervärdesskatt som hade redovisats på de kreditnotor som utfärdats till bolaget E, vilken uppgick till 147 519,80 euro för april 2009 och 1 146 788,70 euro för maj 2009, trots att de höll det ”för högst troligt” att bolaget I inte hade något fast driftställe i Tyskland.

12. A och B samt åklagarmyndigheten har överklagat den dom som meddelades av Landgericht Hamburg (Hamburgs regionala domstol) till Bundesgerichtshof (Federala högsta domstolen), vilken har uppgett att frågan huruvida de tilltalade enligt tysk straffrätt gjorde sig skyldiga till en brottslig handling genom medhjälp till skatteundandragande beror på om de med uppsåt lämnade in felaktiga mervärdesskattedeklarationer till skattemyndigheten i vilka ingående mervärdesskatt på grundval av kreditnotor avseende bolaget E:s tjänster otillbörligen drogs av. Eftersom A och B inte kände till att bolagen E och I var inblandade i det upplägg för mervärdesskatteundandragande som genomförts av G, var så bara fallet – enligt den hänskjutande domstolen – om ingen ingående mervärdesskatt fick dras av på grundval av de kreditnotor som utfärdats till bolaget E, eftersom ingen mervärdesskatt fick

redovisas på dessa. När det gällde fakturorna till bolaget I, som hade sitt säte i Luxemburg, preciserade den hänskjutande domstolen att det förhöll sig dock så bara om platsen för tillhandahållandet vid överlåtelsen av utsläppsrätterna inte låg i Tyskland. Bolaget E fick emellertid bara redovisa mervärdesskatt gentemot bolaget I när platsen för tillhandahållandet, enligt artikel 56.1 a i mervärdesskattedirektivet, inte var den plats där tillhandahållaren, bolaget E, hade sitt säte, utan den plats där köparen, bolaget I, var etablerad, varför tjänsten inte var beskattningsbar i Tyskland.

13. Bundesgerichtshof (Federala högsta domstolen) har påpekat att sistnämnda villkor förutsätter att platsen för tillhandahållandet vad gäller överlåtelserna av utsläppsrätter för växthusgaser år 2009, enligt 3a § punkt 4 UStG, i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet, vilken grundar sig på artikel 56.1 a i mervärdesskattedirektivet, skulle anses vara den plats där köparen hade etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet eller hade ett fast etableringsställe, och det är därför nödvändigt att fastställa huruvida handeln med sådana utsläppsrätter utgör en ”liknande rättighet” i den mening som avses i dessa bestämmelser.

14. Den hänskjutande domstolen anser i det avseendet att tolkningen av begreppet ”liknande rättigheter”, i den mening som avses i artikel 56.1 a i mervärdesskattedirektivet, inte är så uppenbar att den inte ger anledning till några rimliga tvivel. Den hänskjutande domstolen är dock benägen att anse att nämnda utsläppsrätter är ”liknande” i den mening som avses i denna bestämmelse, då uttrycket ”liknande” betyder ”överensstämmande vad gäller vissa kännetecken” eller ”jämförbar(t) med den (det) nämnda”, eftersom de rättigheter som omnämns i denna bestämmelse kännetecknas av att lagstiftaren ger rättighetsinnehavaren en absolut rätt, som innebär att vederbörande ensam har befogenhet att använda och utnyttja rätten i fråga och att hindra andra personer från att göra detta. I det avseendet är utsläppsrätterna jämförbara med immateriella rättigheter.

15. Mot denna bakgrund beslutade Bundesgerichtshof (Federala högsta domstolen) att vilandeförklara målet och att hänskjuta följande tolkningsfråga till domstolen:

”Ska artikel 56.1 a i mervärdesskattedirektivet tolkas så, att en utsläppsrätt enligt artikel 3 a i direktiv 2003/87, vilken ger rätt att släppa ut ett ton koldioxidekvivalenter under en fastställd period, utgör en ’liknande rättighet’ i den mening som avses i [artikel 56.1 a i mervärdesskattedirektivet]?”

III – Förfarandet vid domstolen

16. A, B, Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof (Förbundsrepublikens allmänna åklagare vid Federala högsta domstolen, Tyskland), den tyska och den grekiska regeringen samt Europeiska kommissionen har inkommit med yttranden. Alla parter, utom den grekiska regeringen, yttrade sig vid förhandlingen den 13 juli 2016.

IV – Bedömning

A – *Sammanfattning av parternas yttranden*

17. A och B anser att den fråga som har ställts ska besvaras så, att en ”utsläppsrätt” enligt artikel 3 a i direktiv 2003/87 inte utgör en ”liknande rättighet” i den mening som avses i artikel 56.1 a i mervärdesskattedirektivet.

18. A har påpekat att i sistnämnda artikel omnämns fem rättigheter som hör till immaterialrättsområdet och denna uppräkning kompletteras av det allomfattande begreppet ”liknande rättigheter”. Medan Bundesgerichtshof (Federala högsta domstolen) anser att det uttryck som används i den tyska språkversionen (*ähnlich*) betyder att de övriga rättigheterna måste vara rättigheter som är överensstämmande vad gäller vissa kännetecken eller ”jämförbara med” de uttryckligen omnämnda

rättigheterna, har A gjort gällande att det likväl framgår av andra språkversioner av mervärdesskattedirektivet att det är ett nära samband, snarare än enbart en jämförbarhet, som ska föreligga mellan de rättigheter som uttryckligen omnämns i artikel 56.1 a i mervärdesskattedirektivet och de rättigheter som omfattas av begreppet ”liknande rättigheter”. Det är därför först nödvändigt att utröna vilka väsentliga kännetecken som de uttryckligen omnämnda rättigheterna har. En utsläppsrätt ska även ha dessa kännetecken för att omfattas av begreppet ”liknande rättigheter”.

19. Enligt A är det tveksamt om begreppet ”absolut rätt” i tysk rätt, som den hänskjutande domstolen har åberopat, är relevant. Vidare utgör en utsläppsrätt inte en absolut rätt, utan den ger innehavaren endast en ”rätt till tolerans” (*Duldungsanspruch*) som kan åberopas mot staten. Denna rätt till tolerans är slutligen jämförbar med ett civilrättsligt anspråk, även om den förs in i ett offentligt register.

20. Uttrycken ”cession” (överlåtelse) och ”concession” (upplåtelse) som används i den franska språkversionen och deras motsvarigheter i andra språkversioner utgör en avgörande omständighet, som visar att det rör sig om att överlåta en rätt i syfte att den ska användas, då samtliga rättigheter som uttryckligen omnämns vilar på ett specifikt intellektuellt arbete. En utsläppsrätt utgör således något främmande i förhållande till immateriella rättigheter, vilka kännetecknas av att rättighetsinnehavaren efter eget gottfinnande får överlåta en idé som juridiskt sett tillhör denne till en annan person i syfte att den ska användas, utan att förlora sin ursprungliga rättighet och utan att behöva överlåta rättigheten till den person som kan använda den.

21. Denna tolkning bekräftas av bakgrunden till införandet av artikel 56. a i mervärdesskattedirektivet, vilken har sin grund i formuleringen i artikel 9.2 e i sjätte direktivet 77/388/EEG,[5] i vilken överlåtelse av patent, varumärken och liknande rättigheter samt överlåtelse av licenser till dessa rättigheter omnämndes. Härav följer att även ”liknande rättigheter” ska kunna bli föremål för beviljandet av en licens, vilket inte är fallet med en koldioxidutsläppsrätt.

22. Vidare är det inte nödvändigt att göra en tolkning av mervärdesskattedirektivet som går utöver dess lydelse. En sådan tolkning innebär en allmän tillämpning av principen om beskattning i destinationslandet vid handel med tjänster mellan företag, trots att denna princip blev huvudregel först efter det att omständigheterna i målet vid den nationella domstolen hade ägt rum, till följd av den ändring av nämnda direktiv som skedde genom direktiv 2008/8/EG[6].

23. B har tillagt att resultatet av den tolkning av mervärdesskattedirektivet som har begärts i förevarande mål ska ses mot bakgrund av konsekvenserna vad gäller straffrättsligt ansvar, vilket innebär att hänsyn ska tas till de principer som är tillämpliga på detta område, i synnerhet rättssäkerhetsprincipen, den straffrättsliga legalitetsprincipen, precisionsprincipen, principen om förbud mot analog tillämpning i straffrätten och homogenitetsprincipen. Med hänsyn till precisionsprincipen är det problematiskt att det straffrättsliga ansvaret är avhängigt av det mycket vida begreppet ”liknande rättighet”. Följaktligen är den enda möjliga tolkningen av detta begrepp att kräva att det fastställs ett inneboende samband mellan den ”liknande rättigheten” och de övriga rättigheter som omnämns i bestämmelsen och som går utöver enbart en jämförbarhet.

24. Förbundsrepublikens allmänna åklagare vid Federala högsta domstolen, den tyska och den grekiska regeringen samt kommissionen anser däremot att artikel 56.1 a i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en utsläppsrätt enligt artikel 3 a i direktiv 2003/87 utgör en ”liknande rättighet”.

5 — Rådets direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1).

6 — Rådets direktiv av den 12 februari 2008 om ändring av direktiv 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster (EUT L 44, 2008, s. 11).

25. Förbundsrepublikens allmänna åklagare vid Federala högsta domstolen har påpekat att förteckningen över de rättigheter som omnämns i artikel 56.1 a i mervärdesskattedirektivet inte är homogen och att dessa rättigheter omfattas av olika regelverk.

26. Vad beträffar fastställandet av platsen för tillhandahållandet, är den avgörande omständigheten att dessa rättigheter ger en möjlighet till ekonomisk användning av köparen som går utöver enbart utnyttjandet av rättigheten som sådan. Platsen för tillhandahållandet ska således vara den plats där köparen är etablerad för det fall kostnaden för tjänster som tillhandahålls mellan beskattningsbara personer ingår i varans pris. Vid fastställandet av platsen för tillhandahållandet är således de avgörande kännetecknen för de rättigheter som omnämns i denna artikel att de ger rättighetsinnehavaren positiva nyttjanderätter, som gynnar denne ekonomiskt med tanke på att de fortsätter att skapa mervärde antingen på grund av att rättighetsinnehavaren själv nyttjar dessa eller på grund av att rättighetsinnehavaren säljer dessa och överför dem till tredje man. En utsläppsrätt för växthusgaser har dessa dominerande kännetecken.

27. Den tyska regeringen har först påpekat att överlåtelse av utsläppsrätter för växthusgaser utgör ett tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet och att föremålet för överlåtelsen är den rätt att göra utsläpp som utsläppsrätten ger. Nämnda regering har vidare noterat att de rättigheter som omnämns i artikel 56.1 a i mervärdesskattedirektivet ska, genom undantag från den så kallade principen om beskattning i ursprungslandet (som följer av artikel 43 i mervärdesskattedirektivet som var i kraft fram till och med den 31 december 2009), beskattas i köparens stat, om köparen är etablerad i ett tredjeland eller om det rör sig om en beskattningsbar person som är etablerad i en annan medlemsstat än tillhandahållaren.

28. Slutligen anser den tyska regeringen att det, för att en rättighet ska vara ”liknande”, måste utrönas huruvida rättigheten är jämförbar med de rättigheter som omnämns i artikel 56.1 a i mervärdesskattedirektivet och huruvida den har samma kännetecken som dessa rättigheter. Det är inte nödvändigt att denna rättighet är identisk med dessa och det föreligger följaktligen en ”liknande rättighet” inte bara på området för immateriella rättigheter. Genom att påpeka att uppräkningen i denna artikel endast omfattar skyddade rättigheter, vilka kännetecknas av att lagstiftaren ger rättighetsinnehavaren en absolut rätt, i den meningen att rättighetsinnehavaren ensam har befogenhet att använda och utnyttja rätten i fråga, har den tyska regeringen hävdat att utsläppsrätterna för växthusgaser kan anses vara liknande.

29. Endast innehavaren av utsläppsrätten har nämligen rätt att släppa ut ett ton koldioxidekvivalenter under en fastställd period. Att nyttjanderätten utgör en ensamrätt följer av en tilldelning som anges i registret över handeln med utsläppsrätter och kontoinnehavaren har möjlighet att förfoga över denna utsläppsrätt antingen genom att använda den för att fullgöra sin skyldighet att överlämna utsläppsrätter eller genom att sälja den och överföra den till en annan kontoinnehavares konto.

30. Den tyska regeringen har tillagt att syftet med artikel 56.1 a i mervärdesskattedirektivet talar för att artikeln ska tillämpas på utsläppsrätter för växthusgaser, eftersom användningen av den rätt att göra utsläpp som utsläppsrätterna ger vanligtvis sker på den plats där köparen bedriver sin ekonomiska verksamhet.

31. Republiken Grekland anser att det framgår av lydelsen i artikel 56.1 a i mervärdesskattedirektivet att uppräkningen i denna artikel inte är uttömmande. Det huvudsakliga kännetecknet för de rättigheter till immateriella tillgångar som omnämns däri är att innehavaren ensam ges befogenhet att använda och utnyttja dessa rättigheter och hindra andra personer från att göra detta. De ”liknande rättigheterna” skulle därför kunna betraktas antingen som rättigheter som ger rättighetsinnehavaren en oinskränkt befogenhet, eller som rättigheter avseende vilka ensamrätten till användning garanteras genom fordringar eller andra rättigheter.

32. Till denna kategori hör rätten att släppa ut ett ton koldioxidekvivalenter under en fastställd period, på grund av dess art och kännetecken. Eftersom varje innehavare av den rätt som avses i artikel 3 a i direktiv 2003/87 anges i det register över handeln med utsläppsrätter som avses i artikel 19 i direktivet, garanteras innehavarens ställning och dess ensamrätt till användning fullt ut. Det är även avgörande att var och en som överträder de bestämmelser i nationell rätt som har antagits i enlighet med detta direktiv riskerar påföljder. Den befogenhet som innehavaren av en sådan rättighet tillerkänns liknar således den motsvarande befogenhet som tillkommer innehavaren av en av de immateriella rättigheter som uttryckligen avses i artikel 56.1 a i mervärdesskattedirektivet.

33. Enligt kommissionen utgör handeln med utsläppsrätter för växthusgaser ett tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet.

34. Kommissionen har påpekat att det vid första anblicken inte är uppenbart att begreppet ”liknande rättigheter” innefattar utsläppsrätter, eftersom de rättsliga situationer som uttryckligen avses i artikel 56.1 a i mervärdesskattedirektivet rör skyddet för immateriella rättigheter, medan utsläppsrätterna utgör ett tillstånd från staten eller myndigheterna att släppa ut växthusgaser. Det går dock att fastslå betydande likheter mellan immateriella rättigheter och dessa utsläppsrätter.

35. Frågan huruvida en bestämd rättighet har en likhet med de rättigheter som omnämns i artikel 56.1 a i mervärdesskattedirektivet ska först och främst besvaras med hänsyn till andan i och syftet med denna bestämmelse.

B – *Bedömning*

1. Inledande synpunkter

36. Jag vill framför allt precisera att domstolens svar endast ska avse tolkningen av mervärdesskattedirektivet och inte de följder som den kan få i straffrättsligt hänseende i målet vid den nationella domstolen, något som hör till den hänskjutande domstolens exklusiva behörighet, vilken inte har ställt någon fråga om detta till domstolen. I förevarande förslag till avgörande kommer detta konstaterande att beaktas.

37. Bundesgerichtshof (Federala högsta domstolen) har bett domstolen att klargöra huruvida artikel 56.1 a i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en utsläppsrätt enligt artikel 3 a i direktiv 2003/87, vilken ger rätt att släppa ut ett ton koldioxidekvivalenter under en fastställd period, utgör en ”liknande rättighet” i den mening som avses i artikel 56.1 a i mervärdesskattedirektivet.

38. Domstolen har ännu inte varit tvungen att tolka nämnda begrepp i den mening som avses i artikel 56.1 a i mervärdesskattedirektivet.

39. Sedan den 1 januari 2010 är numera huvudregeln att platsen för tillhandahållande av tjänster är den plats där köparen har etablerat sitt säte, medan principen om beskattning i ursprungslandet föreskrevs i de bestämmelser som är tillämpliga i förevarande mål.

40. Denna nya regel, varigenom principen om beskattning i destinationslandet införs, finns numera i artikel 44 i mervärdesskattedirektivet, i dess lydelse enligt direktiv 2008/8. Genom direktiv 2010/23/EU som trädde i kraft den 9 april 2010[7] har dessutom unionslagstiftaren angett att den utgick från principen att överlåtelse av utsläppsrätter enligt direktiv 2003/87 skulle beskattas i den medlemsstat där köparen har sitt säte (destinationslandet). Genom det direktivet införde

7 — Rådets direktiv av den 16 mars 2010 om ändring av direktiv 2006/112 om ett gemensamt system för mervärdesskatt beträffande frivillig och tillfällig tillämpning av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet på leveranser av vissa tjänster som är känsliga för bedrägeri (EUT L 72, 2010, s. 1). I skäl 3 i direktiv 2010/23 betecknas överlåtelse av utsläppsrätter som ”särskilt känsliga för bedrägeri”.

unionslagstiftaren en ny artikel 199a i mervärdesskattedirektivet, i vilken det *uttryckligen* föreskrivs att medlemsstaterna får föreskriva att den betalningsskyldiga personen är den beskattningsbara person åt vilken en överlåtelse av utsläppsrätter för växthusgaser sker, och detta för att begränsa möjligheterna till undandragande av mervärdesskatt genom karusellhandel. Denna bestämmelse, vilken begränsade denna möjlighet till en period som upphörde den 30 juni 2015, förlängdes till och med den 31 december 2018 genom direktiv 2013/43/EU [8].

41. Följaktligen uppkommer frågan huruvida det, före dessa ändringar och utöver formuleringen i artikel 56.1 a i mervärdesskattedirektivet, framgick redan av *ratio legis* bakom denna bestämmelse eller andra bestämmelser eller till och med av andra omständigheter att utsläppsrätter för växthusgaser, med hänsyn till deras kännetecken, skulle anses höra till kategorin ”liknande rättigheter” i den mening som avses i den bestämmelsen.

2. Av vilken rättslig art är utsläppsrätter för växthusgaser?

42. Enligt artikel 3 a i direktiv 2003/87 ger en utsläppsrätt för växthusgaser rätt att släppa ut ett ton koldioxidekvivalenter under en fastställd period.

43. Det ska noteras att tredje man som inte förfogar över en sådan utsläppsrätt inte har någon sådan rätt. Dess ekonomiska värde är därför inte obetydligt, eftersom endast de som innehar de tillstånd som följer av utsläppsrätter får bedriva de verksamheter som omnämns i bilaga I till direktiv 2003/87. Utsläppsrätten utgör således ett villkor för att företaget ska kunna fortsätta att skapa mervärde. Den därav följande rätten att släppa ut koldioxidekvivalenter får dessutom fritt överlåtas och säljas inom ramen för det förfarande som föreskrivs för det ändamålet.

44. Överlåtelse av utsläppsrätter för växthusgaser utgör ett tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet (den i förevarande fall aktuella transaktionen består i ”överlåtelse av immateriella tillgångar”,[9] nämligen befogenheten att släppa ut en viss mängd koldioxid under en viss period, en befogenhet som motsvaras av en rättighet).

45. Som den tyska regeringen har framhållit är således föremålet för överlåtelsen den rätt att göra utsläpp som utsläppsrätten ger.

46. Direktiv 2003/87 ger dock inte några ledtrådar om utsläppsrätternas rättsliga art.[10] Som jag redan har påpekat ovan har dessutom domstolen ännu inte varit tvungen att ta ställning till denna fråga.

8 — Rådets direktiv av den 22 juli 2013 om ändring av direktiv 2006/112 om ett gemensamt system för mervärdesskatt vad gäller en frivillig och tillfällig tillämpning av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet på leveranser av vissa varor och tjänster som är känsliga för bedrägeri (EUT L 201, 2013, s. 4).

9 — Artikel 25 a i mervärdesskattedirektivet.

10 — Vad beträffar den skattemässiga behandlingen, se den rapport som utarbetades åt kommissionen (generaldirektoratet ”Skatter och tullar”) av Copenhagen Economics, Tax treatment of ETS allowances, Options for improving transparency and efficiency, October 2010.

47. Vad beträffar direktiv 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” och ”it is also discussed if emission allowances may be defined as intangible goods instead of concessions”. [11]

48. Vidare, ”[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” och ”[w]ith regard to the tax regime applicable to emission allowances, currently there are no authoritative accounting pronouncements in either International Financial Reporting Standards (IFRS) or United States Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP) that specifically address accounting for emissions trading schemes. Both the International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) and the Emerging Issues Task Force (EITF) have considered accounting for emissions trading schemes, but in practice no guidance has been implemented”. [12]

49. I doktrinen har det gjorts olika tolkningar av den rättsliga arten för utsläppsrätter för växthusgaser. [13] Exempelvis anser den franska lagstiftaren att utsläppsrätter utgör lös egendom som endast materialiseras genom en registrering på innehavarens konto. [14] I Belgien finns det inte någon rättslig definition av utsläppsrätternas rättsliga art, men de anses utgöra immateriell lös egendom. [15] I belgisk doktrin har det ibland ansetts [16] att utsläppsrätterna utgör finansiella instrument, eftersom det finns en andrahandsmarknad baserad på utsläppsrätter för finansiella derivat.

50. Enligt min mening ska utsläppsrätter för växthusgaser anses utgöra immateriell lös egendom till vilken en reglerad äganderätt är knuten.

51. Kännetecknen för denna äganderätt är särskilt följande: i) Det rör sig om en rätt som kan uppskattas i pengar (priset på utsläppsrätter som kan överlåtas kan fluktuera med hänsyn till utbudet och efterfrågan på marknaden), ii) *usus* (det är en rätt som kan komma att användas, eftersom den gör det möjligt för innehavaren att fortsätta med industriverksamhet), och iii) *abusus* (det rör sig om en rätt som kan överlåtas till en annan innehavare genom avtal). Det är dessutom en rätt som ska införas i ett offentligt register (i direktiv 2003/87 uppställs denna skyldighet för medlemsstaterna och

11 — En stor del av diskussionerna rörande handeln med utsläppsrätter avser den rättsliga grunden för systemet och dess genomförande i befintliga rättsordningar. Utsläppsrätternas rättsliga art är en mycket kontroversiell fråga, då direktiv 2003/87 inte innehåller någon uppgift om detta. Utsläppsrätterna har dock inslag både av administrativa koncessioner eller licenser och privat egendom, och uppenbarligen har vissa medlemsstater kommit fram till olika slutsatser beträffande deras rättsliga art. Diskussionen avser även frågan huruvida utsläppsrätterna kan definieras som immateriell egendom (och inte som administrativa licenser) (fri översättning). Se Colangelo, M., *Creating property rights, Law and Regulation of Secondary Trading in the European Union*, Martinus Nijhoff, 2012, s. 162 och s. 165 (som hänvisar till Jacometti, V., *Lo scambio di quote di emissione. Analisi di un nuovo strumento di tutela ambientale in prospettiva comparatistica*, Milano: Giuffrè, 2010).

12 — Behandlingen av utsläppsrätter i skattelagstiftningen, redovisningsstandarder och regleringen avseende finansiella tjänster är särskilt relevant, eftersom den skulle kunna allvarligt påverka utvecklingen av marknaden för handel med utsläppsrätter om den skilde sig åt mellan länderna. Vad beträffar den skatteordning som är tillämplig på utsläppsrätter finns det för närvarande inte några auktoritativa redovisningsuttalanden vare sig i *International Financial Reporting Standards* (*IFRS*) eller i *United States Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP)*, som särskilt behandlar redovisningen i fråga om system för handel med utsläppsrätter. Både International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) och Emerging Issues Task Force (EITF) har undersökt redovisningen i fråga om system för handel med utsläppsrätter, men i praktiken har inte några riktlinjer genomförts (fri översättning). Colangelo, anfört arbete, s. 169 och s. 170.

13 — Se 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*, Edition générale nr 28, den 7 juli 2004, doktrin 148; Richelle, I., ”Emission Trading: Accounting Tax Regime in Belgium”, *Bulletin for International Taxation*, augusti/september 2008, s. 414–421 (se även Richelle, I., ”Emission trading: accounting and tax aspects”, i Lang, M., och Vanistendael, F. (redaktörer), *Accounting and Taxation & Assessment of ECJ Case Law*, EATLP International Tax Series, 2007, volym 5).

14 — Se artikel L-229–18-II i code de l’environnement (miljölagen), vilken infördes genom förordningen av den 15 april 2004.

15 — Se Richelle, I., anfört arbete, s. 418.

16 — Se Richelle, I., anfört arbete, s. 416.

rättighetsinnehavarna för att säkerställa att rätten kan åberopas mot tredje man och för att säkerställa utsläppsrättssystemets inre sammanhang). Det rör sig slutligen om en rätt som är begränsad i tiden [17] (eftersom samtliga utsläppsrätter kommer att försvinna antingen genom kvittning mot de faktiska utsläppen eller genom en begäran om destruktion från innehavaren av utsläppsrätten).

3. Huruvida utsläppsrätter är jämförbara med immateriella rättigheter

52. Vad beträffar platsen för tillhandahållande av tjänster, ska man i första hand tillämpa de särskilda bestämmelserna i artikel 44 och följande artiklar (avdelning V, kapitel 3, avsnitt 2) i mervärdesskattedirektivet. Det är endast om dessa bestämmelser inte är tillämpliga som sätet för tillhandahållarens ekonomiska verksamhet ska, i enlighet med artikel 43 i mervärdesskattedirektivet, anses som platsen för tillhandahållande av tjänster (i förevarande fall rör det sig om bolaget ”E”:s säte i Tyskland).

53. Som Bundesgerichtshof (Federala högsta domstolen) har påpekat ska tillämpningen av artikel 56.1 a i mervärdesskattedirektivet tas i beaktande, vad beträffar överlåtelse av rättigheter. Enligt denna artikel ska platsen för tillhandahållandet av tjänster i princip vara sätet för köparens ekonomiska verksamhet, det vill säga i förevarande mål bolaget I i Luxemburg.

54. Jag anser (i likhet med kommissionen) att det första villkor som uppställs i denna bestämmelse, nämligen att det ska röra sig om tillhandahållanden av tjänster till beskattningsbara personer som är etablerade i en annan medlemsstat än tillhandahållaren, utan tvekan är uppfyllt, eftersom tillhandahållaren är i Tyskland och köparen i Luxemburg. Detsamma gäller det andra villkoret, nämligen att tillhandahållandet av tjänster består i ”överlåtelse och upplåtelse” av vissa rättigheter. Det argument som A anförde vid förhandlingen, enligt vilket de rättigheter som i artikel 56.1 a i mervärdesskattedirektivet omnämns som ”liknande rättigheter” både ska kunna bli föremål för överlåtelse och upplåtelse, vilket inte är fallet med utsläppsrätter, eftersom de endast kan överlåtas, kan i det avseendet inte godtas. Artikel 56.1 a i mervärdesskattedirektivet avser nämligen två situationer som inte är kumulativa. Som Förbundsrepublikens allmänna åklagare vid Federala högsta domstolen påpekade, kan vidare upphovsrätt inte överlåtas i Tyskland och i Österrike (endast en licens är möjlig).

55. Detta leder mig över till det tredje villkoret, vilket kräver att utsläppsrätter enligt artikel 3 a i direktiv 2003/87 ska utgöra ”liknande rättigheter” som ”*upphovsrätter, patent, licenser, varumärken*”. Ordet ”liknande” är viktigt i detta sammanhang, eftersom A:s resonemang innebär att det görs gällande att dessa rättigheter ska vara ”identiska”, vilket uppenbart inte är det krav som föreskrivs i artikel 56.1 a i mervärdesskattedirektivet.

56. Det framgår av begäran om förhandsavgörande att Bundesgerichtshof (Federala högsta domstolen) tenderar att anse att även detta villkor är uppfyllt och jag vill påpeka att samtliga parter i förfarandet vid domstolen (förutom A och B) delar denna ståndpunkt.

57. Bundesgerichtshof (Federala högsta domstolen) anser att åsikten att den rättighet som en utsläppsrätt ger utgör en ”liknande rättighet” i den mening som avses i 3a § punkt 4 led 1 UStG och därmed också i den mening som avses i artikel 56.1 a i mervärdesskattedirektivet överensstämmer med den enhälliga uppfattning som hittills har rått i doktrinen, [18] inom skatteförvaltningen [19] och i rättspraxis [20] i Tyskland.

17 — Det rör sig inte om en preskriptionstid, utan om en frist som är kopplad till förekomsten av rättigheten som sådan.

18 — Se Küffner/Stöcker/Zugmaier, *UStG*, 114:e uppdateringen, 3a § led 121; Meyer-Holiatz/Nagel/Krüger i Elspas/Salje/Stewing, *Emissionshandel*, kapitel 45 punkt 3 och följande punkter; Adam/Hentschke/Kopp-Assenmacher, *Handbuch des Emissionshandelsrechts*, kapitel 8.7.

19 — Se cirkulär från det tyska federala finansministeriet av den 2 februari 2005, BStBI. I 2005, s. 494 (se bilaga 1 till kommissionens yttrande).

20 — Se dom av den 21 juni 2013, Finanzgericht Düsseldorf (Skattedomstolen i Düsseldorf), 1 K 2550/11 U.

58. Jag delar denna åsikt, vilken enligt min mening överensstämmer med systematiken i och syftet med artikel 56.1 a i mervärdesskattedirektivet, även om de rättsliga transaktioner som uttryckligen omnämns i artikel 56.1 a i mervärdesskattedirektivet avser skyddet för immateriell och industriell äganderätt, [21] medan de utsläppsrätter som avses i direktiv 2003/87 utgör ett tillstånd från staten eller myndigheter att släppa ut växthusgaser, [22] och detta av följande skäl.

59. För det första framgår det klart av lydelsen i denna bestämmelse att uppräkningen som finns däri är exemplifierande och inte uttömmande. Det är uppenbart att unionslagstiftaren har valt att inte begränsa de rättigheter som omnämns i denna bestämmelse till att endast omfatta industriell äganderätt eller immateriella rättigheter i allmänhet.

60. För det andra anser jag (i likhet med Förbundsrepublikens allmänna åklagare vid Federala högsta domstolen) att det är uppenbart att förteckningen inte är homogen, eftersom den med ”licenser” avser en grupp av olika nyttjanderätter som kan skilja sig från de immateriella rättigheter som uttryckligen omnämns. Det kan dock finnas licenser som avser andra rättigheter än upphovsrätt eller de rättigheter som följer av ett patent eller ett varumärke.

61. För det tredje saknar det betydelse att de regler som är tillämpliga på utsläppsrätter för växthusgaser skiljer sig från de regler som är tillämpliga på de rättigheter som uttryckligen omnämns i artikel 56.1 a i mervärdesskattedirektivet. Detsamma gäller för övrigt dessa: varumärken och patent måste registreras medan upphovsrätt uppstår vid skapandet av det skyddade verket. Vidare är deras respektive giltighetstid olika. Den avgörande omständigheten är i själva verket inte huruvida rättigheterna som sådana är jämförbara, utan huruvida överlåtelsen (överlåtelse eller upplåtelse) av dessa är jämförbar. Detta är nämligen det gemensamma kriteriet som möjliggör en harmoniserad beskattning av omsättningen: det kan endast föreligga ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i direktivet om det sker en överlåtelse, och i ett sådant fall ska platsen för tillhandahållandet fastställas. [23]

62. Vid närmare anblick finns det för övrigt betydande likheter mellan industriell äganderätt och utsläppsrätter:

a) Båda två utgör skyddade rättigheter, vilka motsvaras av en rättighet som innehavaren kan överlåta till tredje man (endast innehavaren av en utsläppsrätt har rätt att släppa ut ett ton koldioxidekvivalenter under en fastställd period) [24].

b) Som Bundesgerichtshof (Federala högsta domstolen) angav i sin begäran om förhandsavgörande, [25] kännetecknas båda av att lagstiftaren ger rättighetsinnehavaren en absolut rätt som innebär att densamme ensam har befogenhet att använda och utnyttja rätten i fråga och att hindra andra personer från att göra detta, även om den immateriella rättigheten har samtliga kännetecken som

21 — Det är intressant att här notera att enligt artikel 7 i rådets förordning (EG) nr 1777/2005 av den 17 oktober 2005 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 77/388 rörande det gemensamma systemet för mervärdesskatt (EUT L 288, 2005, s. 1) gäller att om ett organ etablerat i ett tredjeland tilldelar skattskyldiga personer etablerade i gemenskapen rättigheterna till tv-sändningar av fotbollsmatcher, ska en sådan transaktion likställas med ovannämnda immateriella rättigheter.

22 — Se artikel 4 och följande artiklar samt artikel 13 i direktiv 2003/87. Utsläpp av växthusgaser som uppkommit genom en verksamhet enligt direktiv 2003/87 kräver ett tillstånd som verksamhetsutövaren vid en anläggning kan ansöka om på de villkor som anges i artikel 6 i direktivet. Inom ramen för Europeiska unionens system för handel med utsläppsrätter ska verksamhetsutövarna vid anläggningar varje år överlämna det antal utsläppsrätter för växthusgaser som motsvarar deras faktiska utsläpp. Om en verksamhetsutövare minskar utsläppen från sin anläggning, får verksamhetsutövaren sälja de utsläppsrätter som vederbörande följaktligen inte längre har behov av på marknaden. I det motsatta fallet måste verksamhetsutövaren köpa utsläppsrätter för att fullgöra sin skyldighet att överlämna utsläppsrätter. Om en verksamhetsutövare vid en anläggning inte uppfyller denna skyldighet att överlämna utsläppsrätter, kan vederbörande bli föremål för ekonomiska påföljder.

23 — Detta behöver naturligtvis inte fastställas vid överlåtelser som är undantagna från skatteplikt (se, exempelvis, artikel 135.1 f och j–l i mervärdesskattedirektivet).

24 — Se artikel 3 a i direktiv 2003/87.

25 — Se punkt 29 och följande punkter.

en äganderätt, det vill säga *usus* (rätten att använda egendomen), *fructus* (rätten att få avkastning från egendomen) och *abusus* (rätten att avyttra egendomen), medan äganderätten till utsläppsrätter inte kan ge civilrättslig avkastning (*fructus*, nämligen genom licens).

c) Båda kategorierna innehåller rättigheter som kan uppskattas i pengar, eftersom värdet på upphovsrätt, patent och varumärken, liksom värdet på utsläppsrätter, avgörs av utbudet och efterfrågan på marknaden.

d) Vissa immateriella rättigheter ska, i likhet med utsläppsrätter, registreras i ett offentligt register. Att nyttjanderätten utgör en ensamrätt följer av den klara tilldelningen i registret över handeln med utsläppsrätter. Utsläppsrätterna för växthusgaser har en tydlig elektronisk identifiering och kan bara förekomma på kontot hos en enda kontohavare. Följaktligen är det endast denna kontohavare som har möjlighet att förfoga över utsläppsrätten antingen genom att använda denna för att fullgöra sina skyldigheter att överlämna utsläppsrätter (enligt lagstiftningen på området för handel med utsläppsrätter) eller genom att sälja utsläppsrätten och överföra den till en annan kontohavares konto.

e) De två kategorierna av rättigheter har en tidsmässig begränsning, även om ”livslängden” på den immateriella rättigheten är längre.

f) I båda fallen har dessutom rättighetsinnehavaren, efter överlåtelsen, inte längre rätt att använda den aktuella rättigheten. Överlåtelsen av utsläppsrätter för växthusgaser gynnar följaktligen rättighetsinnehavaren ekonomiskt och kan ur ett mervärdesskatteperspektiv jämföras med överlåtelse av patent, varumärken, licenser eller upphovsrätter.

63. För det fjärde ska, såsom kommissionen har påpekat, frågan huruvida en bestämd rättighet har en likhet med de rättigheter som omnämns i artikel 56.1 a i mervärdesskattedirektivet besvaras framför allt med hänsyn till andan i och syftet med denna bestämmelse. Det framgår av en översiktlig genomläsning av skälen 4, 10, 17, 19, 20, 22 och 23 samt artiklarna 45, 52, 53, 55 och 56 i mervärdesskattedirektivet att för att undvika snedvridningar av konkurrensen på den inre marknaden för gemenskapsinterna leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster till förmån för beskattningsbara personer, ska i möjligaste mån principen om beskattning i destinationslandet tillämpas, det vill säga att beskattning ska ske i den medlemsstat där mottagaren av leveransen eller tillhandahållandet är hemmahörande. Denna praxis överensstämmer även med själva principen med mervärdesskatt som en allmän skatt på konsumtion,[26] vilken i princip tas ut på den plats där konsumtionen äger rum.

64. Det följer av *ratio legis* bakom artikel 56.1 a i mervärdesskattedirektivet att det, för att avgöra huruvida en rättslig ställning är ”liknande”, måste utrönas huruvida en tillämpning av principen om beskattning i destinationslandet vid tidpunkten för överlåtelsen ger upphov till problem. När det gäller rättigheter som är införda i ett offentligt register, kan förvärvaren, dess säte och följaktligen även destinationslandet fastställas enkelt och med stor juridisk säkerhet. Så är fallet med utsläppsrätter för växthusgaser. De kan därför behandlas lika i mervärdesskattehänseende.

65. Trots att utsläppsrätter inte har samma syfte som en immateriell rättighet (skydda en mänsklig skapande verksamhet), anser jag det vara utrett att dessa två kategorier är jämförbara med avseende på bedömningen av artikel 56 i mervärdesskattedirektivet.

26 — Se artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet.

66. Det viktiga vad beträffar den skattemässiga behandlingen är dessa rättigheters potential att skapa mervärde. Detta villkor är uppfyllt i förevarande mål, eftersom rättighetsinnehavaren, genom överlåtelse av utsläppsrätter eller överlåtelse av patent, utövar sin förfoganderätt i utbyte mot ett visst pris.

4. Domstolens praxis

67. Även om artikel 56.1 a i mervärdesskattedirektivet ännu inte har tolkats i rättspraxis, kan inspiration hämtas från det faktum att domstolen likväl har haft tillfälle att tolka andra led i samma artikel 56.1.

68. I dom av den 16 september 1997, von Hoffmann (C-145/96, EU:C:1997:406), tolkade domstolen, på grundval av en begäran om förhandsavgörande, innehållet i artikel 9.2 e i sjätte direktivet 77/388.[27] Domstolen undersökte i den domen om en skiljedomares tjänster omfattades av tillämpningsområdet för begreppet ”andra liknande tjänster” som är jämförbara med tjänster som tillhandahålls av advokater eller konsulter.

69. Trots att generaladvokaten Fennelly hade föreslagit domstolen att begreppet skulle ges en vid tolkning, genom att framhålla att det inte var nödvändigt att tillämpa tolkningsprincipen *ejusdem generis*, eftersom detta inte skulle överensstämma med sjätte direktivets systematik och syfte,[28] följde inte domstolen denna tolkning.

70. Domstolen framhöll följande i sin dom:

— Gemenskapslagstiftaren avsåg inte yrken utan tjänster, eftersom yrkena nämndes i denna bestämmelse bara för att definiera de tjänstekategorier som avsågs i densamma.[29]

— Begreppet ”andra liknande tjänster” syftar inte på några gemensamma beståndsdelar för alla de heterogena verksamheter som nämns i artikel 9.2 e tredje strecksatsen i sjätte direktivet 77/388, utan på tjänster som liknar var och en av dessa verksamheter betraktade var för sig.[30]

— En tjänst ska anses som liknande i jämförelse med en av de verksamheter som nämns i denna artikel när båda två har samma syfte.[31]

71. Elva år senare klarlade domstolen ovannämnda praxis genom dom av den 6 november 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609).

72. Det var fråga om att tolka samma bestämmelse som i målet von Hoffmann (C-145/96, EU:C:1997:406). En enligt svensk rätt bildad stiftelse bedrev såväl ekonomisk verksamhet som andra verksamheter och frågan som uppkom var knuten till de skattemässiga konsekvenserna av tillhandahållandet av vissa konsulttjänster som stiftelsen ville förvärva enbart för dess verksamhet som inte omfattades av mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde.

27 — Som motsvarar innehållet i nuvarande artikel 56.1 c i mervärdesskattedirektivet.

28 — Se hans förslag till avgörande i målet von Hoffmann (C-145/96, EU:C:1997:218, punkterna 17 och 23).

29 — Se dom av den 16 september 1997, von Hoffmann (C-145/96, EU:C:1997:406, punkt 15).

30 — Se dom av den 16 september 1997, von Hoffmann (C-145/96, EU:C:1997:406, punkt 20).

31 — Se dom av den 16 september 1997, von Hoffmann (C-145/96, EU:C:1997:406, punkt 21).

73. I punkt 24 i domen erinrade domstolen om syftet med reglerna för fastställande av platsen för den skattemässiga anknytningen för tillhandahållande av tjänster, vilket är att undvika dels kompetenskonflikter, vilka kan leda till dubbelbeskattning, dels utebliven beskattning. Domstolen fortsatte sitt resonemang, genom att göra en teleologisk tolkning av den aktuella bestämmelsen och nämna att det i artikel 9.2 e [32] inte preciserades huruvida tillämpningen av denna artikel villkorades av att den beskattningsbara person som förvärvar en tjänst använder denna för sin ekonomiska verksamhet. [33]

74. Domstolen tillade dessutom att en sådan tolkning

— överensstämmer med ändamålet med den aktuella artikeln, vilken utgör en kollisionsregel för att undvika dels dubbelbeskattning, dels utebliven beskattning, [34]

— överensstämmer med ändamålen med det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med reglerna för hur detta system ska fungera, eftersom den säkerställer att slutkonsumenten av den tillhandahållna tjänsten bär den slutgiltiga kostnaden för den mervärdesskatt som ska betalas, [35]

— också är förenlig med rättssäkerhetsprincipen och minskar bördan för handlare som bedriver verksamhet inom den inre marknaden samt underlättar den fria rörligheten för tjänster. [36]

75. Denna extensiva tolkning bekräftades av domstolen i ett mål som rörde undantag från skatteplikt för förmögenhetsförvaltning avseende värdepapper. I punkt 54 i dom av den 19 juli 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484), framhöll domstolen följande:

”Eftersom den portföljförvaltning som tillhandahållits av Deutsche Bank i det nationella målet är en finansiell tjänst och eftersom *artikel 56.1 e i [mervärdesskattedirektivet] [inte] ska tolkas restriktivt* (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 september 1996 …, Dudda, [C-327/94, EU:C:1996:355], punkt 21, och [dom av den 27 oktober 2005, Levob Verzekeringen och OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649], punkt 34 och där angiven rättspraxis), omfattas denna verksamhet, i egenskap av finansieringstransaktion, av tillämpningsområdet för artikel 56.1 e i [mervärdesskattedirektivet]” (min kursivering).

76. I sistnämnda dom Levob Verzekeringen och OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649) skulle domstolen ta ställning till platsen för den skattemässiga anknytningen för ”[t]jänster av konsulter, ingenjörer, konsultbyråer, jurister, revisorer, och andra liknande tjänster” och den angav att den relevanta bestämmelsen i direktivet inte avsåg ”yrken som advokater, konsulter, revisorer eller ingenjörer utan de tjänster som tillhandahålls av dessa och av dem närstående yrkesgrupper”. [37]

77. Denna teleologiska tolkning av dessa bestämmelser i mervärdesskattedirektivet överensstämmer dessutom med den allmänna principen för tolkning av unionsrätten, såsom denna uttrycktes av domstolen i domen Cilfit m.fl. [38]. Varje unionsrättslig bestämmelse måste i det avseendet sättas in i sitt rättsliga sammanhang och tolkas mot bakgrund av unionsrätten som helhet, med hänsyn tagen till unionsrättens syften och dess utvecklingsstadium vid den tidpunkt då den ifrågavarande bestämmelsen ska tillämpas.

32 — Nu artikel 56.1 c i mervärdesskattedirektivet.

33 — Se dom av den 6 november 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609, punkt 28).

34 — Se dom av den 6 november 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609, punkt 30). I enlighet med domstolens fasta praxis är syftet med bestämmelser avseende fastställandet av platsen för den skattemässiga anknytningen för tillhandahållande av tjänster att förhindra dels behörighetskonflikter, vilka kan leda till dubbelbeskattning, dels utebliven beskattning (dom av den 30 april 2015, SMK C-97/14, EU:C:2015:290).

35 — Se dom av den 8 november 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609, punkt 32).

36 — Se dom av den 8 november 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609, punkt 33).

37 — Dom av den 27 oktober 2005, Levob Verzekeringen och OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649, punkt 37).

38 — Se dom av den 6 oktober 1992, Cilfit m.fl. (283/81, EU:C:1982:335, punkt 20).

78. Tillämpade på det nu aktuella målet leder de principer som framgår av ovannämnda rättspraxis till slutsatsen att utsläppsrätter hör till kategorin ”liknande rättigheter” som omnämns i artikel 56.1 a i mervärdesskattedirektivet. Den rätt som utsläppsrätterna ger är inte bara jämförbar med immateriella rättigheter vad gäller dess kännetecken, utan en sådan tolkning är även förenlig med det särskilda målet med artikel 56, som är att undvika dubbelbeskattning och risken för utebliven beskattning.

79. Eftersom användningen av den rätt att göra utsläpp som utsläppsrätterna ger vanligtvis sker på den plats där den som har köpt utsläppsrätterna bedriver sin ekonomiska verksamhet, oavsett om förvärvaren själv driver en anläggning för vars utsläpp utsläppsrätter ska överlämnas eller om förvärvaren säljer dessa utsläppsrätter vidare, leder således tillämpningen av artikel 56.1 a i mervärdesskattedirektivet till en rationell lösning i beskattningshänseende, då tjänsterna i fråga omfattas av mervärdesskattesystemet i den medlemsstat där de personer som har köpt utsläppsrätterna bedriver sin ekonomiska verksamhet. [39]

5. Vad är praxis i medlemsstaterna?

80. Denna fråga bör bedömas inte bara på grund av att Förbundsrepubliken Tyskland, under förfarandet vid domstolen, hävdade att alla andra medlemsstater hade intagit samma ståndpunkt som den, utan även på grund av att frågan skulle kunna bekräfta min bedömning, i avsaknad av en annan tolkning i staterna som skulle kunna överensstämma bättre med syftet med mervärdesskatteordningen i allmänhet och artikel 56.1 a i mervärdesskattedirektivet i synnerhet.

a) Ståndpunkten hos den rådgivande kommittén för mervärdesskatt

81. Denna kommitté, vilken inrättades i enlighet med artikel 398 i mervärdesskattedirektivet och består av företrädare för medlemsstaterna och för kommissionen, kom fram till samma slutsats.

82. I linje med kommissionens förslag, ansåg den rådgivande kommittén för mervärdesskatt att de utsläppsrätter som regleras av direktiv 2003/87 omfattades av artikel 9.2 e i sjätte direktivet. Innehållet i denna bestämmelse motsvarar till stor del innehållet i artikel 56.1 a i mervärdesskattedirektivet.

83. Den 14 oktober 2004 antog kommittén följande riktlinjer:

”Delegationerna har *enhälligt* kommit överens om att överlåtelse av utsläppsrätter för växthusgaser, som omnämns i artikel 12 i direktiv 2003/87/EG …, som utförs mot ersättning av en skattskyldig person utgör tillhandahållande av tjänster som är mervärdesskattepliktiga och omfattas av artikel 9.2 e i direktiv 77/388/EEG. Inget av de undantag som föreskrivs i artikel 13 i direktiv 77/388/EEG är tillämpligt på dessa överlåtelser av utsläppsrätter”.

b) Praxis i medlemsstaterna

84. I en stor majoritet av medlemsstaterna (21 av 25 [40] undersökta rättsordningar), är en nationell bestämmelse motsvarande artikel 56.1 i mervärdesskattedirektivet tillämplig på utsläppsrätter för växthusgaser. Detta konstaterande grundar sig på de nationella rättsakter som har anpassats efter de riktlinjer som utfärdades av den rådgivande kommittén för mervärdesskatt år 2004. [41]

39 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 maj 2005, RAL (Channel Islands) m.fl. (C-452/03, EU:C:2005:289, punkt 33).

40 — Det tyska systemet har naturligtvis inte analyserats. Det har saknats uppgifter för att undersöka det portugisiska rättssystemet och Republiken Kroatien var ännu inte medlem i unionen år 2009.

41 — För en förteckning över de riktlinjer som den rådgivande kommittén för mervärdesskatt har enats om, se webbplatsen på följande adress: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf.

85. I det sammanhanget ska det påpekas att i två medlemsstater (Estland, Slovakien) har överlåtelse av utsläppsrätter för växthusgaser uttryckligen föreskrivits som en särskild punkt i den nationella lag varigenom artikel 56.1 i mervärdesskattedirektivet har införlivats.

86. I många andra medlemsstater (Belgien, Bulgarien, Republiken Tjeckien, Irland, Frankrike,[42] Litauen, Ungern, Österrike, Slovenien, Finland,[43] Sverige, Förenade kungariket), har yttranden, cirkulär eller rekommendationer utfärdats av de behöriga myndigheterna för att överlåtelse av utsläppsrätter ska anses omfattas av den nationella bestämmelse som motsvarar artikel 56.1 a i mervärdesskattedirektivet.

87. I tre andra medlemsstater (Spanien, Italien,[44] Polen), framgår det av administrativ praxis i form av individuella beslut som fattats av skattemyndigheterna att överlåtelse av utsläppsrätter för växthusgaser har ansetts utgöra transaktioner i fråga om vilka platsen för tillhandahållandet är belägen på den plats där köparen är etablerad.

88. Slutligen finns det i fyra andra medlemsstater förarbeten (Danmark, Luxemburg, Nederländerna) eller skriftväxling mellan ministerier (Lettland) i vilka en liknande ståndpunkt görs gällande.

89. I det avseendet är det viktigt att framhålla att medan överlåtelser av utsläppsrätter i vissa rättsordningar uttryckligen har kategoriserats som ”liknande rättigheter” (Italien, Nederländerna, Slovenien, Finland, Sverige), finns det andra rättsordningar där överlåtelser av utsläppsrätter helt enkelt har kvalificerats som att de omfattas av den nationella bestämmelse som motsvarar artikel 56.1 a i mervärdesskattedirektivet, utan att det har preciserats till vilken specifik kategori dessa utsläppsrätter har hänförts (Belgien, Bulgarien, Republiken Tjeckien, Danmark, Tyskland, Irland, Spanien, Frankrike, Italien, Lettland, Luxemburg, Ungern, Österrike, Polen, Förenade kungariket), eller där en särskild kategori för ”överlåtelse av utsläppsrätter för växthusgaser” har specificerats (Estland, Slovakien), vilken skiljer sig från de kategorier som uttryckligen anges i artikel 56.1 a i mervärdesskattedirektivet.

90. Vidare ska det noteras att rättspraxis i dessa olika medlemsstater som tar upp frågan om fastställande av platsen för beskattning av överlåtelser av utsläppsrätter för växthusgaser före år 2010 inte tycks vara särskilt utförlig.

91. I fråga om de andra rättsordningarna (Grekland, Cypern, Malta, Rumänien), har det inte varit möjligt att identifiera om och/eller hur överlåtelser av utsläppsrätter för växthusgaser kategoriserades i mervärdesskattehänseende, och följaktligen vad som utgjorde platsen för tillhandahållandet i fråga om sådana överlåtelser.

92. Av det ovan anförda följer att begreppet ”liknande rättigheter” i artikel 56.1 a i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att det omfattar även utsläppsrätter för växthusgaser.

42 — Det ska observeras att i Frankrike, som framställde begäran om riktlinjer från den rådgivande kommittén för mervärdesskatt avseende utsläppsrätter för växthusgaser ur mervärdesskattesynpunkt, beslutades det i juni 2009 att tillfälligt undanta överlåtelse av sådana utsläppsrätter från mervärdesskatteplikt, såsom transaktioner rörande värdepapper.

43 — I finländsk doktrin har det konstaterats att det inte stod klart att alla medlemsstater hade intagit denna ståndpunkt, och i Belgien talade man snarare om ”konsensus”.

44 — Det ska preciseras att förfarandet vid den italienska skattemyndigheten avsåg en köpare av utsläppsrätter för växthusgaser som var etablerad i Schweiz.

V – Förslag till avgörande

93. Av dessa skäl, och med erinran om att huvudregeln numera är att platsen för tillhandahållande av tjänster är belägen på den plats där köparen är etablerad, föreslår jag att domstolen besvarar tolkningsfrågan från Bundesgerichtshof (Federala högsta domstolen, Tyskland) på följande sätt:

Begreppet ”liknande rättigheter” i artikel 56.1 a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att det omfattar även utsläppsrätter, såsom dessa definieras i artikel 3 a i Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/87/EG av den 13 oktober 2003 om ett system för handel med utsläppsrätter för växthusgaser inom gemenskapen och om ändring av rådets direktiv 96/61/EG.