Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο τμήμα)

της 8ης Δεκεμβρίου 2016*

«Προδικαστική παραπομπή — Φορολογία — ΦΠΑ — Οδηγία 2006/112/ΕΚ — Άρθρο 56 — Τόπος παροχής υπηρεσιών — Έννοια του όρου “άλλα παρόμοια δικαιώματα” — Μεταβίβαση δικαιωμάτων εκπομπής αερίων θερμοκηπίου»

Στην υπόθεση C-453/15,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Bundesgerichtshof (Ανώτατο Ομοσπονδιακό Δικαστήριο, Γερμανία) με απόφαση της 22ας Ιουλίου 2015, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 24 Αυγούστου 2015, στο πλαίσιο της ποινικής δίκης κατά

A,

B,

παρισταμένου του:

Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

συγκείμενο από τους M. Ilešič, πρόεδρο τμήματος, A. Prechal, A. Rosas, C. Toader και E. Jarašiūnas (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Wathelet

γραμματέας: M. Aleksejev, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ’ ακροατηρίου συζητήσεως της 13ης Ιουλίου 2016,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— ο A, εκπροσωπούμενος από τους M. Wulf και M. Langrock, Rechtsanwälte,

— η B, εκπροσωπούμενη από τους A. Norouzi και O. Sahan, Rechtsanwälte,

— ο Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof, P. Frank, αυτοπροσώπως καθώς και εκπροσωπούμενος από την S. Heine,

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον T. Henze και την K. Petersen,

* * Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

— η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις Ευστ. Τσαούση και Α. Δημητρακοπούλου,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον M. Wasmeier και την M. Owsiany-Hornung,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2016,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 56, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία για τον ΦΠΑ).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ποινικής διαδικασίας κινηθείσας κατά των A και B για συνέργεια σε φοροδιαφυγή.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Το άρθρο 43 της οδηγίας για τον ΦΠΑ, που περιλαμβάνεται στο τμήμα 1, με επικεφαλίδα «Γενικός κανόνας», του κεφαλαίου 3 που περιέχει τους κανόνες σχετικά με τον τόπο παροχής υπηρεσιών, ορίζει τα εξής:

«Ο τόπος παροχής υπηρεσιών είναι η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες ή της μόνιμης εγκατάστασής του από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες ή, εάν δεν υπάρχει έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση, ο τόπος της κατοικίας ή συνήθους διαμονής του.»

4 Το άρθρο 56, παράγραφος 1, της ως άνω οδηγίας, που περιλαμβάνεται στο υποτμήμα 5, με επικεφαλίδα «Διάφορες παροχές υπηρεσιών», του, περιέχοντος ειδικές διατάξεις, τμήματος 2 του ως άνω κεφαλαίου 3, προβλέπει τα εξής:

«Ο τόπος παροχής των ακόλουθων υπηρεσιών, οι οποίες παρέχονται σε λήπτες εγκατεστημένους εκτός της Κοινότητας ή σε υποκείμενους στον φόρο εγκατεστημένους μεν εντός της Κοινότητας αλλά εκτός της χώρας του παρέχοντος τις υπηρεσίες, είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του αποκτώντος ή της μόνιμης εγκατάστασής του για την οποία παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες αυτές, σε περίπτωση δε έλλειψης έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ο τόπος της κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του:

α) μεταβίβαση ή παραχώρηση δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας, διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, αδειών εκμετάλλευσης[,] βιομηχανικών και εμπορικών σημάτων και άλλων παρόμοιων δικαιωμάτων·

[…]».

5 Το άρθρο 3 της οδηγίας 2003/87/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 13ης Οκτωβρίου 2003, σχετικά με τη θέσπιση συστήματος εμπορίας δικαιωμάτων εκπομπής αερίων θερμοκηπίου εντός της Κοινότητας και την τροποποίηση της οδηγίας 96/61/ΕΚ του Συμβουλίου (ΕΕ 2003, L 275, σ. 32), περιέχει μεταξύ άλλων τον ακόλουθο ορισμό:

«Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας, ισχύουν οι ακόλουθοι ορισμοί:

α) "δικαίωμα", δικαίωμα εκπομπών ενός τόνου ισοδύναμου διοξειδίου του άνθρακα κατά τη διάρκεια καθορισμένης περιόδου, το οποίο ισχύει μόνον για τους σκοπούς της τήρησης των απαιτήσεων της παρούσας οδηγίας και το οποίο μπορεί να μεταβιβάζεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας οδηγίας·

[…]».

6 Το άρθρο 19 της οδηγίας 2003/87 ορίζει τα εξής:

«1. Τα κράτη μέλη προβλέπουν την κατάρτιση και την τήρηση μητρώου προς επακριβή καταγραφή της εκχώρησης, της κατοχής, της μεταβίβασης και της ακύρωσης δικαιωμάτων. Τα κράτη μέλη μπορούν να διατηρούν τα μητρώα τους στα πλαίσια ενός ενιαίου συστήματος μαζί με ένα ή περισσότερα άλλα κράτη μέλη.

2. Οποιοδήποτε πρόσωπο μπορεί να κατέχει δικαιώματα. Το μητρώο είναι προσιτό στο κοινό και πρέπει να περιέχει χωριστούς λογαριασμούς για την καταχώριση των δικαιωμάτων που κατέχονται από κάθε πρόσωπο προς το οποίο εκχωρούνται ή μεταβιβάζονται δικαιώματα.

[…]»

Το γερμανικό δίκαιο

7 Κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης, το άρθρο 3a του Umsatzsteuergesetz (νόμου για τον ΦΠΑ, στο εξής: UStG), με τίτλο «Τόπος εκπληρώσεως των λοιπών παροχών», είχε ως εξής:

«1. Με την επιφύλαξη των άρθρων 3b και 3f, οι λοιπές παροχές εκπληρώνονται στον τόπο στον οποίο ο επιχειρηματίας ασκεί την επιχειρηματική του δραστηριότητα. Όταν η εκπλήρωση μιας τέτοιας παροχής πραγματοποιείται από μόνιμη εγκατάσταση, αυτή θεωρείται ως ο τόπος της παροχής.

[…]

3. Αν ο λήπτης μιας εκ των απαριθμούμενων στην παράγραφο 4 λοιπών παροχών είναι επιχείρηση, η παροχή, κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 1, θεωρείται ότι εκπληρώνεται στον τόπο ασκήσεως της επιχειρηματικής δραστηριότητας του λήπτη. Αν όμως η εκπλήρωση της παροχής πραγματοποιείται για μόνιμη εγκατάσταση επιχειρήσεως, κρίσιμος είναι ο τόπος της ως άνω μόνιμης εγκαταστάσεως. Αν ο λήπτης μιας εκ των απαριθμούμενων στην παράγραφο 4 λοιπών παροχών δεν είναι επιχείρηση και έχει την κατοικία ή την έδρα του σε έδαφος τρίτης χώρας, η παροχή θεωρείται ότι εκπληρώνεται στην κατοικία ή στην έδρα του.

4. Ως "λοιπές παροχές" κατά την έννοια της παραγράφου 3 νοούνται:

1) η παραχώρηση, μεταβίβαση και χρήση διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας, δικαιωμάτων επί σημάτων και άλλων παρόμοιων δικαιωμάτων·

[…]».

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

8 Οι A και B, οι οποίοι εργάζονται σε φοροτεχνική εταιρία, καταδικάσθηκαν από το Landgericht Hamburg (πλημμελειοδικείο Αμβούργου, Γερμανία) σε χρηματικές ποινές για συνέργεια σε φοροδιαφυγή στο πλαίσιο διαδικασίας αφορώσας σύστημα διαπράξεως απάτης σχετικής με τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), το οποίο έθεσε σε εφαρμογή ο επίσης κατηγορούμενος G από τον Απρίλιο του 2009 έως τον Μάρτιο του 2010 και το οποίο είχε ως σκοπό την αποφυγή αποδόσεως του ΦΠΑ για την εμπορία δικαιωμάτων εκπομπής αερίων θερμοκηπίου.

9 Στο σύστημα αυτό φοροδιαφυγής εμπλέκονταν διάφορες εταιρίες. Η εταιρία E, εγκατεστημένη στη Γερμανία και ελεγχόμενη στην πραγματικότητα από τον G, αγόρασε στην αλλοδαπή δικαιώματα εκπομπής αερίων θερμοκηπίου ελεύθερα ΦΠΑ και τα μεταπώλησε στην εγκατεστημένη στο Λουξεμβούργο εταιρία I, την οποία επίσης διηύθυνε ο G. Η δεύτερη αυτή εταιρία εξέδωσε ως τιμολόγια πιστωτικά σημειώματα υπέρ της εταιρίας E με αναγραφή του ισχύοντος στη Γερμανία ΦΠΑ και μεταπώλησε τα δικαιώματα στην εγκατεστημένη στη Γερμανία εταιρία C, τα δε πιστωτικά σημειώματα που εκδόθηκαν για την τελευταία αυτή συναλλαγή ανέγραφαν επίσης τον ισχύοντα στη Γερμανία ΦΠΑ.

10 Με τις περιοδικές δηλώσεις της ΦΠΑ του δευτέρου, του τρίτου και του τετάρτου τριμήνου του 2009, η εταιρία E δήλωσε το προϊόν της πωλήσεως των δικαιωμάτων στην εταιρία I, προβαίνοντας, επί τη βάσει εικονικών τιμολογίων δήθεν ημεδαπών προμηθευτών, σε έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών. Για τον Ιανουάριο και τον Μάρτιο του 2010, η ως άνω εταιρία δεν υπέβαλε περιοδική δήλωση. Κατ' αυτόν τον τρόπο, απέφυγε την καταβολή συνολικού ποσού 11 484 179,12 ευρώ. Η δε εταιρία I δήλωσε, για τις περιόδους από τον Απρίλιο έως τον Ιούλιο του 2009 και από τον Σεπτέμβριο του 2009 έως τον Ιανουάριο του 2010, καθώς και για τον Μάρτιο του 2010, τις παροχές προς την εταιρία C ως υποκείμενες στον ΦΠΑ πράξεις και εξέπεσε κακώς, ως φόρο επί των εισροών, τον αναγραφόμενο στα πιστωτικά σημειώματα υπέρ της εταιρίας E ΦΠΑ, αποφεύγοντας έτσι την καταβολή ποσού ύψους 10 667 491,10 ευρώ.

11 Οι A και B άσκησαν, από τα τέλη Μαΐου 2009, δραστηριότητα φοροτεχνικού συμβούλου προς όφελος της εταιρίας I και επιφορτίσθηκαν από τον G με τη σύνταξη μιας σύντομης γνωματεύσεως για την κατάσταση της εταιρίας αυτής από πλευράς ΦΠΑ. Στη γνωμάτευση αυτή, εξέθεσαν ότι η εταιρία I μπορούσε να αναγράφει τον ισχύοντα στη Γερμανία ΦΠΑ και να προβαίνει σε έκπτωσή του ως φόρο επί των εισροών μόνον εφόσον διέθετε εγκατάσταση στη Γερμανία και ασκούσε εκεί τις αντίστοιχες δραστηριότητες, τα δε τιμολόγια που είχαν εκδοθεί πριν από την ίδρυση εγκαταστάσεως στη Γερμανία έχρηζαν διορθώσεως.

12 Βάσει μιας προχρονολογημένης συμβάσεως μισθώσεως χώρων γραφείου στη Γερμανία με ημερομηνία ενάρξεως ισχύος την 1η Απριλίου 2009, οι A και B, οι οποίοι δεν γνώριζαν τον ρόλο που επιτελούσε η εταιρία I στο πλαίσιο του συστήματος φοροδιαφυγής, κατήρτισαν στο όνομά της τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ για τον Απρίλιο και τον Μάιο του 2009, τις οποίες υπέβαλαν στις 12 Αυγούστου 2009 στη γερμανική φορολογική αρχή. Στις δηλώσεις αυτές ανέγραψαν, ως φόρο επί των εισροών, τον ΦΠΑ που μνημονευόταν στα εκδοθέντα υπέρ της εταιρίας E πιστωτικά σημειώματα, σε ύψος 147 519,80 ευρώ για τον Απρίλιο του 2009 και 1 146 788,70 ευρώ για τον Μάιο του 2009, μολονότι θεωρούσαν «πολύ πιθανό» ότι η εταιρία I δεν διέθετε εγκατάσταση στη Γερμανία.

13 Κατόπιν αιτήσεων αναιρέσεως που ασκήθηκαν ενώπιόν του κατά της αποφάσεως του Landgericht Hamburg (πλημμελειοδικείου Αμβούργου) από τους A και B καθώς και από την εισαγγελική αρχή, το αιτούν Bundesgerichtshof (Ανώτατο Ομοσπονδιακό Δικαστήριο, Γερμανία) εκθέτει ότι το κατά πόσον οι A και B είναι ένοχοι για συνέργεια σε φοροδιαφυγή βάσει του γερμανικού ποινικού δικαίου εξαρτάται από το αν δολίως υπέβαλαν στη φορολογική αρχή ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, με τις οποίες κακώς εξέπεσαν φόρους επί των εισροών βάσει των πιστωτικών σημειωμάτων για τις παροχές της εταιρίας E. Εφόσον οι A και B δεν είχαν γνώση του ρόλου των εταιριών E και I στο σύστημα διαπράξεως απάτης σχετικής με τον ΦΠΑ το οποίο διατηρούσε ο G, στοιχειοθετείται ενοχή

τους, κατά το αιτούν δικαστήριο, μόνον εφόσον δεν χωρούσε έκπτωση του φόρου επί των εισροών βάσει των εκδοθέντων υπέρ της εταιρίας E πιστωτικών σημειωμάτων, διότι αυτά δεν μπορούσαν να αναγράφουν τον ΦΠΑ. Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι τούτο πάντως θα συνέβαινε, ως προς τα τιμολόγια που απευθύνονταν στην εδρεύουσα στο Λουξεμβούργο εταιρία I, μόνον αν ο τόπος της παροχής η οποία συνίστατο στη μεταβίβαση δικαιωμάτων εκπομπής δεν ευρισκόταν στη Γερμανία. Η αναγραφή όμως ΦΠΑ εκ μέρους της εταιρίας E έναντι της εταιρίας I δεν ήταν παράνομη παρά μόνον αν, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 56, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας για τον ΦΠΑ, ο τόπος της παροχής δεν ήταν αυτός στον οποίον ευρισκόταν ο παρέχων υπηρεσίες, ήτοι η εταιρία E, αλλά αυτός στον οποίον ευρισκόταν ο λήπτης, ήτοι η εταιρία I, οπότε η παροχή δεν ήταν φορολογητέα στη Γερμανία.

14 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι η τελευταία αυτή προϋπόθεση συντρέχει μόνον εφόσον το 2009 ο τόπος της παροχής για τη μεταβίβαση δικαιωμάτων εκπομπής αερίων θερμοκηπίου ήταν, κατά την έννοια της διατάξεως του άρθρου 3a, παράγραφος 4, του UStG, όπως είχε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης, με το οποίο μεταφέρθηκε στο γερμανικό δίκαιο το άρθρο 56, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας για τον ΦΠΑ, ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του λήπτη ή ο τόπος στον οποίο διέθετε μόνιμη εγκατάσταση, πράγμα που θέτει το ζήτημα αν, στην περίπτωση της εμπορίας τέτοιων δικαιωμάτων, η εμπορία αυτή αφορά «άλλα παρόμοια δικαιώματα», κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων.

15 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι η ερμηνεία που πρέπει να δοθεί στην κατά το άρθρο 56, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας για τον ΦΠΑ έννοια των «άλλων παρόμοιων δικαιωμάτων» δεν είναι τόσο προφανής ώστε να μην αφήνει περιθώρια εύλογης αμφιβολίας. Κλίνει παρά ταύτα προς την άποψη ότι τα εν λόγω δικαιώματα εκπομπής είναι «παρόμοια», κατά την έννοια της διατάξεως αυτής, λαμβανομένου υπόψη ότι ο όρος «παρόμοιος» σημαίνει «αντίστοιχος ως προς ορισμένα χαρακτηριστικά» ή «συγκρίσιμος», στο μέτρο που τα παρατιθέμενα στη διάταξη αυτή δικαιώματα έχουν ως χαρακτηριστικό γνώρισμα το ότι ο νομοθέτης παρέχει στον δικαιούχο τους απόλυτο δικαίωμα, απονέμοντάς του την αποκλειστική εξουσία χρήσεως και εκμεταλλεύσεως του εν λόγω δικαιώματος, κατ' αποκλεισμό των άλλων προσώπων. Τα δικαιώματα εκπομπής είναι κατά συνέπεια συγκρίσιμα προς τα δικαιώματα διανοητικής ιδιοκτησίας.

16 Υπ' αυτές τις συνθήκες, το Bundesgerichtshof (Ανώτατο Ομοσπονδιακό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Πρέπει το άρθρο 56, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας [για τον ΦΠΑ] να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι το δικαίωμα εκπομπής ενός τόνου ισοδύναμου διοξειδίου του άνθρακα κατά τη διάρκεια καθορισμένης περιόδου κατ' άρθρο 3, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/87 αποτελεί άλλο παρόμοιο δικαίωμα κατά την έννοια της ως άνω διατάξεως του άρθρου 56, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας [για τον ΦΠΑ];»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

17 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν το άρθρο 56, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας για τον ΦΠΑ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι τα κατά τη διάταξη αυτή «άλλα παρόμοια δικαιώματα» περιλαμβάνουν τα δικαιώματα εκπομπής αερίων θερμοκηπίου που ορίζονται στο άρθρο 3, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/87.

18 Συναφώς, επισημαίνεται, καταρχάς, ότι το άρθρο 43 της οδηγίας για τον ΦΠΑ περιέχει γενικό κανόνα για τον καθορισμό του τόπου αναφοράς όσον αφορά τη φορολόγηση της παροχής υπηρεσιών, ενώ τα άρθρα 44 επ. της ως άνω οδηγίας προβλέπουν σειρά ειδικών τόπων αναφοράς. Όπως προκύπτει από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με τις ουσιαστικώς πανομοιότυπες διατάξεις του άρθρου 9 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των Κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα

φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), το άρθρο 43 της οδηγίας για τον ΦΠΑ δεν έχει προτεραιότητα έναντι των άρθρων της 44 επ. Ως προς κάθε συγκεκριμένο πραγματικό πρέπει να τίθεται το ερώτημα αν αυτό αντιστοιχεί σε κάποια από τις περιπτώσεις των άρθρων 44 επ. της ως άνω οδηγίας. Αν τούτο δεν συμβαίνει, το εν λόγω πραγματικό εμπίπτει στο άρθρο 43 της οδηγίας (βλ. υπ' αυτήν την έννοια, ιδίως, αποφάσεις της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, σκέψεις 20 και 21, και της 6ης Νοεμβρίου 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, σκέψεις 24 και 25).

19 Συνεπώς, το άρθρο 56, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας για τον ΦΠΑ δεν πρέπει να θεωρείται εξαίρεση από γενικό κανόνα, η οποία χρήζει στενής ερμηνείας (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, αποφάσεις της 27ης Οκτωβρίου 2005, Levob Verzekeringen και OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, σκέψη 34, και της 7ης Σεπτεμβρίου 2006, Heger, C-166/05, EU:C:2006:533, σκέψη 17).

20 Βάσει των σκέψεων αυτών, πρέπει να διερευνηθεί αν η μεταβίβαση δικαιωμάτων εκπομπής αερίων θερμοκηπίου αντιστοιχεί σε κάποια εκ των περιπτώσεων του άρθρου 56, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας για τον ΦΠΑ, ήτοι στη «μεταβίβαση ή παραχώρηση δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας, διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, αδειών εκμετάλλευσης, βιομηχανικών και εμπορικών σημάτων και άλλων παρόμοιων δικαιωμάτων».

21 Διαπιστώνεται ότι ένα τέτοιο συμπέρασμα δεν προκύπτει προδήλως από το γράμμα του άρθρου 56, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας για τον ΦΠΑ, διότι τα ρητώς κατονομαζόμενα σε αυτό δικαιώματα ανάγονται στον τομέα της διανοητικής ιδιοκτησίας, ενώ τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 3, στοιχείο α', της οδηγίας 2003/87 δικαιώματα εκπομπής, τα οποία έχουν την έννοια μιας άδειας του κράτους ή των δημοσίων αρχών για την εκπομπή αερίων θερμοκηπίου κατά τη διάρκεια καθορισμένης περιόδου, δεν εμπίπτουν στον τομέα αυτό.

22 Επισημαίνεται πάντως, πρώτον, ότι, όπως παρατήρησε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 62 των προτάσεών του, τα δικαιώματα εκπομπής αερίων θερμοκηπίου εμφανίζουν ομοιότητες με όλα, ή με ορισμένα, από τα δικαιώματα αυτά. Έτσι, ιδίως, τα ως άνω δικαιώματα εκπομπής και τα ως άνω δικαιώματα διανοητικής ιδιοκτησίας είναι άυλα, εξασφαλίζουν αποκλειστικότητα στον κάτοχό τους και δύνανται να μεταβιβαστούν σε τρίτο, αναλόγως της περιπτώσεως, με μεταβίβαση ή παραχώρηση, επιτρέπουσα στον ως άνω τρίτο να τα χρησιμοποιήσει για τις ανάγκες μιας οικονομικής δραστηριότητας. Εξάλλου, όπως ορισμένα από τα δικαιώματα αυτά υπόκεινται σε υποχρέωση καταχωρίσεως σε μητρώο, κατά τον ίδιο τρόπο η κατοχή και η μεταβίβαση των εν λόγω δικαιωμάτων εκπομπής αποτελούν, δυνάμει του άρθρου 19 της οδηγίας 2003/87, αντικείμενο καταχωρίσεως σε μητρώο.

23 Δεύτερον, η αντιστοιχία μεταξύ των διαλαμβανομένων στη διάταξη του άρθρου 56, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας για τον ΦΠΑ περιπτώσεων και των δικαιωμάτων εκπομπής αερίων θερμοκηπίου πρέπει επίσης να εκτιμάται υπό το πρίσμα του σκοπού της διατάξεως αυτής.

24 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι ο σκοπός των διατάξεων της οδηγίας για τον ΦΠΑ με τις οποίες καθορίζεται ο τόπος φορολογήσεως των παροχών υπηρεσιών είναι να αποφεύγονται, αφενός, συγκρούσεις αρμοδιοτήτων που μπορούν να οδηγήσουν σε διπλή φορολόγηση και, αφετέρου, η μη φορολόγηση εσόδων (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, αποφάσεις της 6ης Νοεμβρίου 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, σκέψη 24, και της 17ης Δεκεμβρίου 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, σκέψη 41).

25 Το Δικαστήριο επισήμανε, σχετικά με το άρθρο 9 της έκτης οδηγίας 77/388, ότι η λογική των διατάξεων περί του τόπου παροχής υπηρεσιών επιτάσσει να πραγματοποιείται η φορολόγηση, κατά το μέτρο του δυνατού, στον τόπο καταναλώσεως των αγαθών ή υπηρεσιών (απόφαση της 3ης Σεπτεμβρίου 2009, RCI Europe, C-37/08, EU:C:2009:507, σκέψη 39).

26 Το να συμπεριληφθούν τα δικαιώματα εκπομπής αερίων θερμοκηπίου στα κατά το άρθρο 56, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας για τον ΦΠΑ «άλλα παρόμοια δικαιώματα» ανταποκρίνεται στον σκοπό και στη λογική αυτή.

27 Ειδικότερα, αφενός, εφόσον η μεταβίβαση δικαιωμάτων εκπομπής καταχωρίζεται υποχρεωτικώς στο μητρώο του άρθρου 19 της οδηγίας 2003/87, η ταυτότητα του αποκτώντος, ο τόπος της έδρας της οικονομικής του δραστηριότητας ή ο τόπος στον οποίο αυτός διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση για τις ανάγκες της οποίας πραγματοποιείται η μεταβίβαση, ή ακόμη ο τόπος της κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του και, επομένως, και η χώρα για την οποία προορίζεται η μεταβίβαση, μπορούν να καθοριστούν ευχερώς και με μεγάλο βαθμό βεβαιότητας.

28 Αφετέρου, δεδομένου ότι τα μεταβιβαζόμενα δικαιώματα εκπομπής πρόκειται καταρχήν να χρησιμοποιηθούν στον τόπο στον οποίο ο αποκτών ασκεί την οικονομική του δραστηριότητα, ο καθορισμός του τόπου αυτού ως τόπου φορολογήσεως της παροχής υπηρεσιών που συνίσταται σε μεταβίβαση δικαιωμάτων εκπομπής παρέχει τη δυνατότητα υπαγωγής αυτής της παροχής υπηρεσίας στο καθεστώς ΦΠΑ του κράτους μέλους στο έδαφος του οποίου χρησιμοποιούνται τα εν λόγω δικαιώματα εκπομπής.

29 Εξάλλου, παρατηρείται ότι, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 84 των προτάσεών του, αυτή η λύση επελέγη από τη μεγάλη πλειοψηφία των κρατών μελών πριν, αφενός, από τη μεταφορά στο εσωτερικό δίκαιο της οδηγίας 2008/8/ΕΚ του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008, για την τροποποίηση της οδηγίας για τον ΦΠΑ όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών (ΕΕ 2008, L 44, σ. 11), που, από 1ης Ιανουαρίου 2010, θέσπισε, για τις υπηρεσίες που παρέχονται σε υποκείμενους στον φόρο, τον γενικό κανόνα ότι τόπος της παροχής είναι ο τόπος της εγκαταστάσεως του λήπτη, καθώς και πριν, αφετέρου, από τη μεταφορά στο εσωτερικό δίκαιο της οδηγίας 2010/23/ΕΕ του Συμβουλίου, της 16ης Μαρτίου 2010, για την τροποποίηση της οδηγίας για τον ΦΠΑ όσον αφορά την προαιρετική και προσωρινή εφαρμογή του μηχανισμού αντιστροφής της επιβάρυνσης στην παροχή ορισμένων υπηρεσιών που είναι επικίνδυνες για απάτη (ΕΕ 2010, L 72, σ. 1), η οποία πρόσθεσε στην οδηγία για τον ΦΠΑ το άρθρο 199α το οποίο ορίζει ότι τα κράτη μέλη δύνανται να προβλέπουν ότι υπόχρεος για την καταβολή του ΦΠΑ είναι ο υποκείμενος στον φόρο προς τον οποίο γίνεται μεταβίβαση δικαιωμάτων εκπομπής αερίων θερμοκηπίου όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 3 της οδηγίας 2003/87.

30 Βάσει του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 56, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας για τον ΦΠΑ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι τα κατά τη διάταξη αυτή «άλλα παρόμοια δικαιώματα» περιλαμβάνουν τα δικαιώματα εκπομπής αερίων θερμοκηπίου που ορίζονται στο άρθρο 3, στοιχείο α′, της οδηγίας 2003/87.

Επί των δικαστικών εξόδων

31 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (δεύτερο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 56, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι τα κατά τη διάταξη αυτή «άλλα παρόμοια δικαιώματα» περιλαμβάνουν τα δικαιώματα εκπομπής αερίων θερμοκηπίου που ορίζονται στο άρθρο 3, στοιχείο α′, της οδηγίας 2003/87/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της

13ης Οκτωβρίου 2003, σχετικά με τη θέσπιση συστήματος εμπορίας δικαιωμάτων εκπομπής αερίων θερμοκηπίου εντός της Κοινότητας και την τροποποίηση της οδηγίας 96/61/ΕΚ του Συμβουλίου.

(υπογραφές)