Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
J. KOKOTT
fremsat den 17. december 2015 [1]

Sag C-550/14

Envirotec Denmark ApS
mod
Skatteministeriet

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Østre Landsret (Danmark))

»Skattelovgivning — merværdiafgift — artikel 198, stk. 2, i direktiv 2006/112/EF — kundens betalingspligt ved levering af guld som råmetal eller som halvforarbejdede produkter — guldbarrer bestående af en sammensmeltning af diverse guldholdige metalgenstande«

I – **Indledning**

1. »Nach Golde drängt, am Golde hängt doch alles« tænker Gretchen i Johann Wolfgang von Goethes »Faust« om forholdet mellem smykker og naturlig skønhed [2]. Hvordan ville hun mon være til mode, og hvilke andre tanker ville hun mon gøre sig, hvis guldet i den kæde og de øreringe, som hun så godt kunne lide, bl.a. stammede fra andre menneskers tænder? Det kunne således være tilfældet i den foreliggende sag, som vedrører spørgsmålet om, hvilken behandling levering af guldbarrer skal undergives med hensyn til merværdiafgift (herefter »moms«), når leveringen består af diverse genbrugte guldgenstande, der er smeltet sammen, hvoraf der på ny skal fremstilles smykker og andre ting.

2. Guld nyder også særlig opmærksomhed i den EU-retlige momslovgivning. En af særordningerne for guld er genstand for den foreliggende danske anmodning om en præjudiciel afgørelse. Domstolen skal i den foreliggende sag tage stilling til, hvem der skal betale momsen i et tilfælde, hvor det ikke er »friske«, men derimod genbrugte, guldbarrer, der skifter ejer. Dette spørgsmål ville formentlig interessere Gretchen mindre.

1 — Originalsprog: tysk.

2 — Johann Wolfgang von Goethe, *Faust*, »Aftenscenen«, de sidste tre vers (2802-2804).

II – **Retsforskrifter**

A – *EU-retten*

3. Opkrævningen af moms i Unionens medlemsstater er reguleret ved Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem [3] (herefter »momsdirektivet«). Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag [4] (herefter »sjette direktiv«), der var gældende frem til den 31. december 2006, finder ikke anvendelse i hovedsagen. De bestemmelser, der er afgørende for den foreliggende sag, var imidlertid allerede indeholdt i sjette direktiv, således at disse bestemmelsers tilblivelseshistorie også skal tages i betragtning.

4. I henhold til momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), pålægges der moms »ved levering af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab«.

5. Om den betalingspligtige bestemmes følgende i momsdirektivets artikel 193 i den affattelse, der finder anvendelse i hovedsagen [5]:

»Momsen påhviler den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af varer […], bortset fra de tilfælde, hvor afgiften påhviler en anden person i medfør af artikel 194-199 og artikel 202.«

6. I denne henseende fastsætter momsdirektivets artikel 198 følgende undtagelse:

»(1) […]

(2) Når levering af guld som råmetal eller som halvforarbejdede produkter af en lødighed på 325‰ eller derover eller levering af investeringsguld som defineret i artikel 344, stk. 1, foretages af en afgiftspligtig person, som har udnyttet en af de i artikel 348, 349 og 350 omhandlede muligheder, kan medlemsstaterne udpege kunden som betalingspligtig for momsen.

(3) Medlemsstaterne fastsætter selv procedurer og betingelser for anvendelsen af stk. 1 og 2.«

7. Følgende fremgår af 55. betragtning til momsdirektivet:

»For at forebygge momsunddragelse og samtidig mindske de økonomiske omkostninger ved levering af guld af høj lødighed bør medlemsstaterne kunne udpege kunden som betalingspligtig for momsen.«

8. Medlemsstaterne kan endvidere i henhold til momsdirektivets artikel 199, stk. 1, litra d), fastsætte, at den afgiftspligtige person er modtageren i følgende transaktioner:

»d) levering af brugt materiale, også brugt materiale, som ikke kan genanvendes i uforandret stand, skrot, industriaffald og andet affald, genbrugsaffald, delvis forarbejdet affald og visse varer og ydelser opført i bilag VI«.

3 — EUT L 347, s. 1.

4 — EFT L 145, s. 1.

5 — Der er tale om den affattelse af momsdirektivet, der senest blev ændret ved Rådets direktiv 2010/88/EU af 7.12.2010 om ændring af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem for så vidt angår varigheden af forpligtelsen til at overholde et minimumsniveau for normalsatsen (EUT L 326, s. 1).

9. Nævnte bilag VI indeholder bl.a. følgende punkter:

»1. levering af jernholdigt og ikke-jernholdigt affald, skrot og brugte materialer, herunder af halvfabrikata stammende fra forarbejdning, fremstilling eller udsmeltning af jernholdige eller ikke-jernholdige metaller eller legeringer heraf

2. levering af jernholdige og ikke-jernholdige halvforarbejdede produkter og visse hertil knyttede forarbejdningsydelser

3. levering af rester og andre genbrugsmaterialer bestående af jernholdige og ikke-jernholdige metaller […]

4. levering af jernholdigt og ikke-jernholdigt affald […]

5. […]

6. levering af skrot og affald hidrørende fra arbejde med basismaterialer«.

10. Endelig bestemmer momsdirektivets artikel 168 følgende vedrørende den fradragsret, der kan gøres gældende for erhvervede varer:

»I det omfang varer […] anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, har den afgiftspligtige person i den medlemsstat, hvor han foretager transaktionerne, ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for varer og ydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person

[…]«

B – *National ret*

11. I Danmark opkræves der moms i henhold til den danske momslov. Denne lovs § 46, stk. 1, fastsætter følgende med henblik på fastsættelsen af den betalingspligtige:

»Betaling af afgift påhviler den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af varer […] her i landet. Afgiften påhviler dog aftageren af varer […], når

[…]

4) aftageren er en registreret virksomhed her i landet, der modtager investeringsguld, der er pålagt afgift efter § 51 a eller af guld som råmetal eller som halvforarbejdede produkter, af en lødighed på 325 tusindedele eller derover.«

III – **Tvisten i hovedsagen**

12. Tvisten i hovedsagen vedrører det danske momstilsvar for selskabet Envirotec Denmark ApS (herefter »Envirotec«) for sidste kvartal af 2011.

13. I pågældende kvartal købte Envirotec af et andet dansk selskab 24 barrer med et gennemsnitligt guldindhold på mellem 500 og 600‰. Ud over guld bestod barrerne af forskelligt andet materiale såsom tænder, gummi, PVC, kobber, amalgam, kviksølv og bly. Sælgeren havde således sammensmeltet barrerne af industriaffald som f.eks. gamle smykker, bestik, ure mv. For at kunne anvende guldindholdet i barrerne til at fremstille andre guldholdige produkter skal de andre bestanddele i barren dermed først udskilles.

14. Envirotec blev for købet af de 24 barrer opkrævet et momsbeløb på i alt 1 099 695 DKK (ca. 150 000 EUR), som Envirotec også betalte til sælgeren. Sælgeren indbetalte imidlertid ikke dette beløb til de danske skattemyndigheder. Sælgeren blev efterfølgende taget under likvidation som værende uden midler.

15. Envirotec har nedlagt påstand om, at de danske skattemyndigheder tilpligtes at betale den moms, som Envirotec har betalt til sælgeren, idet selskabet i denne henseende har gjort gældende at have krav på fradrag. De danske skattemyndigheder er imidlertid af den opfattelse, at det ikke er sælgeren, men Envirotec selv, der i henhold til den danske momslovs § 46, stk. 1, nr. 4, er pligtig at betale momsen for handlerne. Følgelig kan Envirotec heller ikke fradrage det momsbeløb, som Envirotec med urette har betalt til sælgeren. Envirotec har derimod gjort gældende, at de danske bestemmelser, hvorved betalingspligten overføres på kunden, som er indført på grundlag af momsdirektivets artikel 198, stk. 2, ikke finder anvendelse i Envirotecs særlige situation.

IV – **Retsforhandlingerne for Domstolen**

16. Østre Landsret, for hvilken sagen nu verserer, er af den opfattelse, at en fortolkning af EU-retten er afgørende, og har den 28. november 2014 forelagt Domstolen følgende spørgsmål i henhold til artikel 267 TEUF:

»Er barrer bestående af en tilfældig grov sammensmeltning af diverse skrottede guldholdige metalgenstande omfattet af begreberne »guld som råmetal eller som halvforarbejdede produkter«, jf. momssystemdirektivets artikel 198, stk. 2?«

17. I sagen for Domstolen har Kongeriget Danmark, Republikken Estland og Europa-Kommissionen afgivet skriftlige indlæg i marts 2015.

V – **Retlig vurdering**

18. Den forelæggende ret ønsker med det præjudicielle spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om de barrer, som er genstand for tvisten i hovedsagen, er omfattet af anvendelsesområdet for momsdirektivets artikel 198, stk. 2. Ifølge denne bestemmelse kan medlemsstaterne bl.a. for så vidt angår levering af »guld som råmetal eller som halvforarbejdede produkter af en lødighed på 325‰ eller derover« fastsætte, at erhververen af varerne er betalingspligtig for momsen i stedet for leverandøren, som normalt er betalingspligtig.

19. Efter min opfattelse skal det præjudicielle spørgsmål besvares bekræftende. Barrer, der som de i hovedsagen omhandlede består af en sammensmeltning af diverse guldholdige metalgenstande, opfylder således i deres egenskab af »guld som råmetal« betingelserne for, at momsdirektivets artikel 198, stk. 2, finder anvendelse. Som jeg vil redegøre for i det følgende, følger dette resultat af en fortolkning af bestemmelsens ordlyd og formål samt af den sammenhæng, hvori bestemmelsen indgår.

A – *Ordlyden*

20. Indledningsvis bemærkes, at ordlyden på grund af de forskellige sprogversioner af momsdirektivets artikel 198, stk. 2, ikke giver et entydigt billede af betydningen af begrebet »guld som råmetal«.

21. Således anvender den danske sprogversion begrebet »råmetal«, som på tysk kan oversættes med »Rohmetall« [6]. Herved forstås i almindeligt sprogbrug rent, ubearbejdet metal. Begrebet »d'or sous forme de matière première« i den franske sprogversion peger i samme retning.

22. Ifølge en sådan snæver forståelse ville alene guldbarrer af finguld, dvs. med et guldindhold tæt på 100%, kunne være omfattet af begrebet »guld som råmetal« som omhandlet i momsdirektivets artikel 198, stk. 2. En sammensmeltning af diverse guldholdige metalgenstande til en barre med et guldindhold på kun 500-600‰ som den, der ligger til grund for denne sag, ville således ikke være omfattet af begrebet guld som råmetal.

23. På den anden side indeholder f.eks. den tyske sprogversion af momsdirektivets artikel 198, stk. 2, med »Goldmaterial« og den engelske sprogversion med »gold material« a priori begreber, der har en bredere betydning end betydningen af råmetal, og som ikke ud fra deres ordlyd begrænser sig til finguld. Med »Goldmaterial« kan nemlig forstås ethvert materiale, som delvist består af guld, dvs. også den omhandlede sammensmeltning af diverse guldholdige metalgenstande.

24. Såfremt de forskellige sprogversioner af en EU-retlig bestemmelse afviger fra hinanden som i det foreliggende tilfælde, kan fortolkningen heraf ifølge fast retspraksis ikke baseres på ordlyden alene, men skal også undersøges på baggrund af den sammenhæng, hvori bestemmelsen indgår, samt dens formål [7].

B – *Sammenhængen*

25. Indledningsvis kan den sammenhæng, hvori begrebet »guld som råmetal« i momsdirektivets artikel 198, stk. 2, indgår, således være nyttig for besvarelsen af spørgsmålet om, hvorvidt en barre, som består af en sammensmeltning af diverse guldholdige metalgenstande, er omfattet af dette begreb.

1. Kravet om minimumslødighed i artikel 198, stk. 2

26. Bestemmelsen gælder for levering af »guld som råmetal eller som halvforarbejdede produkter af en lødighed på 325‰ eller derover«. Såfremt sætningsleddet »af en lødighed på 325‰ eller derover« ikke kun vedrører »halvforarbejdede produkter«, men også »guld som råmetal«, ville begrebet nødvendigvis ikke kun omfatte finguld, men også materiale med et lavere guldindhold såsom det i hovedsagen omhandlede.

27. Såfremt det imidlertid antages, at dette sætningsled alene vedrører de halvforarbejdede produkter, ville kravet om minimumslødighed ikke gælde for guld som råmetal. Heraf ville for det første kunne udledes, at enhver lødighed er tilstrækkelig med henblik på at antage, at der er tale om guld som råmetal. Da dette imidlertid ville være ganske vidtgående, kunne det manglende udtrykkelige krav til lødigheden af guld som råmetal også tale for, at alene finguld er omfattet af begrebet »guld som råmetal«.

6 — Jf. i denne henseende den danske og den tyske sprogversion af momsdirektivets nugældende artikel 199a, stk. 1, litra j), som blev indført ved artikel 1, nr. 2), litra b), i Rådets direktiv 2013/43/EU af 22.7.2013 om ændring af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem for så vidt angår en fakultativ og midlertidig anvendelse af ordningen for omvendt betalingspligt ved levering af bestemte varer og tjenesteydelser, som kan være udsat for svig (EUT L 201, s. 4).

7 — Jf. f.eks. domme Bouchereau (30/77, EU:C:1977:172, præmis 14), Rockfon (C-449/93, EU:C:1995:420, præmis 28) og Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, præmis 47).

28. Hvilke begreber nævnte sætningsled om minimumslødighed vedrører, lader sig ikke entydigt afgøre af bestemmelsens ordlyd. I det mindste den tyske, den engelske og den franske sprogversion tillader således begge fortolkninger.

29. Heller ikke 55. betragtning til momsdirektivet giver yderligere afklaring. I forbindelse med beskrivelsen af formålet med momsdirektivets artikel 198, stk. 2, sammenfatter betragtningen ganske vist de varer, der er omfattet af bestemmelsen, som »guld af høj lødighed«. Det kan imidlertid ikke nødvendigvis heraf udledes, at minimumslødigheden på 325‰ skal gælde for såvel guld som råmetal som halvforarbejdede produkter. Kravet i 55. betragtning til momsdirektivet ville nemlig også være opfyldt, såfremt guld som råmetal alene skulle forstås som finguld, dvs. f.eks. materiale med en lødighed på 995‰ og derover [8].

30. I sidste ende kan det således ikke på baggrund af kravet om minimumslødighed i momsdirektivets artikel 198, stk. 2, udledes, om begrebet guld som råmetal omfatter de i hovedsagen omtvistede barrer.

2. Spørgsmålet om, hvorvidt guldaffald er omfattet af artikel 199, stk. 1, litra d)

31. Stadig hvad angår fortolkningen af den sammenhæng, hvori momsdirektivets artikel 198, stk. 2, indgår, har Envirotec i hovedsagen gjort gældende, at ingen af begreberne i denne bestemmelse kan omfatte guldskrot eller guldaffald, som imidlertid er omhandlet i den foreliggende sag. Dette skyldes, at den omvendte betalingspligt for kunder for så vidt angår guld*affald* først blev reguleret ved den senere indførte særbestemmelse i momsdirektivets artikel 199, stk. 1, litra d).

32. I denne forbindelse har den forelæggende ret åbenbart lagt til grund, at bestemmelsen i momslovens § 46, stk. 1, nr. 4, som er afgørende i hovedsagen, ikke er indført på grundlag af sidstnævnte bestemmelse i momsdirektivet, men alene på grundlag af momsdirektivets artikel 198, stk. 2, som er genstanden for det præjudicielle spørgsmål. Følgelig gør det en forskel i hovedsagen, såfremt den omvendte betalingspligt for kunden med hensyn til de omhandlede barrer henhører under den ene eller den anden bemyndigelse i momsdirektivet.

33. I denne henseende er det ganske vist korrekt, at den bestemmelse, som Envirotec har påberåbt sig, indeholder en række forhold, der i henhold til ordlyden også omfatter genanvendte guldholdige genstande, idet guld henhører under »ikke-jernholdige metaller«, som er nævnt flere gange i bestemmelsen. Anvendelsesområdet for momsdirektivets artikel 199, stk. 1, litra d), er imidlertid ikke begrænset til guld, men omfatter bl.a. alle øvrige ikke-jernholdige metaller. Dermed ville bestemmelsen i momsdirektivets artikel 198, stk. 2, der skal fortolkes i det foreliggende tilfælde, kunne anses for lex specialis i forhold til guld, som derfor også gælder for guldaffald.

34. Tilblivelseshistorien for artikel 199, stk. 1, litra d), som bl.a. vedrører affald af ikke-jernholdige metaller, tyder imidlertid på, at momsdirektivets artikel 198, stk. 2, der skal fortolkes i det foreliggende tilfælde, netop ikke var tiltænkt at omfatte guldaffald.

8 — Jf. definitionen af investeringsguld i momsdirektivets artikel 344, stk. 1, nr. 1).

35. Den bestemmelse, der i sjette direktiv gik forud [9] for artikel 199, stk. 1, litra d), blev først indført ved direktiv 2006/69 efter forgængerbestemmelsen [10] for momsdirektivets artikel 198, stk. 2. Ændringsdirektiv 2006/69 er imidlertid udarbejdet således, at EU-lovgiver på dette tidspunkt synes at have antaget, at der med hensyn til guldaffald endnu ikke forelå en bestemmelse med omvendt betalingspligt for kunden, selv om forgængerbestemmelsen til momsdirektivets artikel 198, stk. 2, der skal fortolkes i det foreliggende tilfælde, på daværende tidspunkt imidlertid allerede var gældende.

36. Ved ændringsdirektiv 2006/69 blev der således ophævet en række bemyndigelser for medlemsstaterne [11] til at fravige den gældende EU-retlige momslovgivning [12]. Som det fremgår af ottende betragtning til og tilblivelseshistorien [13] for direktiv 2006/69, skulle ophævelsen gælde alle de bemyndigelser, som fra dette tidspunkt ville være omfattet af det nye direktiv og således ville være overflødige i fremtiden. I denne forbindelse nævnes som det første i bilag II til direktiv 2006/69 en rådsbeslutning, hvorved Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland blev bemyndiget til at indføre en særlig ordning for opkrævning af moms med henblik på at undgå bedrageri og afgiftsunddragelse vedrørende »leverancer af guld, guldmønter samt guldrester« [14].

37. Den omstændighed, at denne bemyndigelse først blev ophævet ved direktiv 2006/69, taler for, at EU-lovgiver syntes at gå ud fra, at dette ændringsdirektiv også ville bevirke en retsændring med hensyn til guldleveringer. Da den dengang nyindførte bestemmelse i den nuværende artikel 199, stk. 1, litra d), først og fremmest vedrører skrot og affald, kunne det heraf udledes, at guld*affald* – i overensstemmelse med hvad Envirotec har gjort gældende – alene er omfattet af denne bestemmelse og ikke af momsdirektivets artikel 198, stk. 2.

38. Isoleret set er dette argument, som baserer sig på tilblivelseshistorien for en anden bestemmelse end den, der skal undersøges i det foreliggende tilfælde, imidlertid ikke særlig overbevisende. Da det ikke var fastsat i det oprindelige udkast af direktiv 2006/69, at den nævnte bemyndigelse af Det Forenede Kongerige skulle ophæves [15], består der desuden den mulighed, at ophævelsen kun blev tilføjet i forbindelse med lovgivningsprocessen, eftersom det var blevet opdaget, at den allerede var overflødig i henhold til gældende ret.

39. Følgelig kan det ikke på baggrund af den omstændighed, at der foreligger en særordning for affald af ikke-jernholdige metaller i momsdirektivets artikel 199, stk. 1, litra d), i sidste ende klart konkluderes, at det er anvendelsesområdet for momsdirektivets artikel 198, stk. 2, som er genstanden for nærværende sag, der skal lægges til grund.

9 — Den bestemmelse, der gik forud for momsdirektivets artikel 199, stk. 1, litra d), er artikel 21, stk. 2, litra c), nr. iv), i den affattelse, der følger af artikel 28g i sjette direktiv, og denne blev indført ved Rådets direktiv 2006/69/EF af 24.7.2006 om ændring af direktiv 77/388/EØF med hensyn til visse foranstaltninger, der skal forenkle momsopkrævningen og bidrage til at bekæmpe svig eller unddragelse og om ophævelse af visse beslutninger om at tillade fravigelser (EUT L 221, s. 9).

10 — Den bestemmelse, der gik forud for momsdirektivets artikel 198, stk. 2, er sjette direktivs artikel 26b, punkt F, første punktum, og den følger af Rådets direktiv 98/80/EF af 12.10.1998 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring af direktiv 77/388/EØF – særlig ordning for investeringsguld (EFT L 281, s. 31).

11 — Disse bemyndigelser forelå på grundlag af sjette direktivs artikel 27.

12 — Jf. artikel 2, sammenholdt med bilag II, i direktiv 2006/69.

13 — Jf. Kommissionens forslag af 16.3.2005 til Rådets direktiv om ændring af direktiv 77/388/EØF med hensyn til visse foranstaltninger, der skal forenkle momsopkrævningen og hjælpe med til at bekæmpe svig og unddragelse, og om ophævelse af visse beslutninger om at tillade fravigelser (KOM(2005) 89 endelig), s. 4.

14 — Rådets beslutning, der anses som vedtaget den 15.4.1984, om bemyndigelse af Det Forenede Kongerige til at indføre en foranstaltning, der fraviger bestemmelserne i sjette direktiv, og som ved indførelsen af en særlig ordning for opkrævning af merværdiafgiften tager sigte på at undgå visse bedragerier eller afgiftsunddragelser vedrørende leverancer af guld, guldmønter samt guldrester, der foretages mellem afgiftspligtige (EFT L 264, s. 27).

15 — Jf. Kommissionens forslag (nævnt ovenfor i fodnote 13), s. 11 og 12.

3. Toldretlig tarifering

40. For så vidt som den toldretlige tarifering er blevet anført supplerende i hovedsagen, kan denne sammenligning endelig ikke føre til et overbevisende resultat. Den kombinerede nomenklatur [16], som indeholder inddelinger af varer, der i første række har til formål at fastlægge de respektive toldsatser [17], forfølger andre formål end momsdirektivets artikel 198, stk. 2, som skal fortolkes i det foreliggende tilfælde.

41. For så vidt som Domstolen allerede har taget yderligere hensyn til anvendelsen af begreber i den kombinerede nomenklatur i forbindelse med fortolkningen af momsdirektivet, er dette kun sket med henblik på at fastlægge den afgiftssats, der skulle finde anvendelse [18]. Ved fastlæggelsen af afgiftssatsen kan der imidlertid af selve momsdirektivet, nemlig dets artikel 98, stk. 3, udledes en vis sammenhæng mellem direktivet og den kombinerede nomenklatur [19].

42. En sådan sammenhæng med definitionerne i den kombinerede nomenklatur består imidlertid ikke for så vidt angår momsdirektivets artikel 198, stk. 2, som skal fortolkes i det foreliggende tilfælde. Der er således ikke tale om en bestemmelse til fastlæggelse af afgiftssatsen, ligesom bestemmelsen ikke – til forskel fra f.eks. momsdirektivets artikel 148, litra b) – indeholder en udtrykkelig henvisning til den kombinerede nomenklatur.

4. Resultatet af fortolkningen af den sammenhæng, hvori bestemmelsen indgår

43. Henset til det ovenstående kan det ikke klart udledes af en fortolkning af den sammenhæng, hvori momsdirektivets artikel 198, stk. 2, indgår, hvorvidt en barre, der består af en sammensmeltning af diverse guldholdige metalgenstande, er omfattet af begrebet guld som råmetal. Besvarelsen af dette spørgsmål skal derfor findes ud fra bestemmelsens formål.

C – *Formålet*

44. Det fremgår af 8. betragtning til direktiv 98/80, hvorved forgængerbestemmelsen til momsdirektivets artikel 198, stk. 2, blev indført [20], at ordningen har til formål at »forhindre skattesvig« og at mindske »de økonomiske omkostninger«. I 55. betragtning til momsdirektivet anføres noget tilsvarende. Derudover kan der ikke af tilblivelseshistorien for direktiv 98/80 udledes yderligere formål med denne ordning [21].

1. Forhindring af skattesvig

45. Ordningen medvirker til at forhindre skattesvig, for så vidt som den omstændighed, at betalingspligten flyttes fra leverandøren til kunden, forhindrer, at der begås svig mod statskassen, eftersom den betalingspligtige og den fradragsberettigede ikke er sammenfaldende.

16 — Bilag I til Rådets forordning (EØF) nr. 2658/87 af 23.7.1987 om told- og statistiknomenklaturen og Den Fælles Toldtarif (EFT L 256, s. 1).

17 — Jf. artikel 1, stk. 3, i forordning nr. 2658/87 (nævnt ovenfor i fodnote 16).

18 — Jf. dom Kommissionen mod Spanien (C-360/11, EU:C:2013:17, præmis 44).

19 — I henhold til denne bestemmelse kan medlemsstaterne ved anvendelsen af nedsatte afgiftssatser, hvor det drejer sig om bestemte varekategorier, anvende den kombinerede nomenklatur til at fastsætte, hvad den pågældende kategori præcist dækker.

20 — Jf. fodnote 10 ovenfor.

21 — Jf. Kommissionens forslag af 27.10.1992 til Rådets direktiv om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring af direktiv 77/388/EØF – særlig ordning for guld (KOM(92) 441 endelig), Det Økonomiske og Sociale Udvalgs udtalelse af 28.4.1993 om forslaget (EFT C 161, s. 25) og protokol fra Europa-Parlamentets møde den 7.3.1994 (EFT C 91, s. 1), s. 15 og 16, og fra mødet den 10.3.1994 (EFT C 91, s. 198), s. 209 og s. 239-243.

46. Hvorledes dette er muligt [22], illustreres ganske godt af det foreliggende tilfælde. Envirotec har gjort gældende at være berettiget til at fradrage den moms, som selskabet har betalt til sin leverandør, som imidlertid aldrig har indbetalt momsen til skattemyndighederne. Hvis Envirotec og Envirotecs leverandør havde samarbejdet i svigagtigt øjemed, havde de forsætligt kunnet unddrage statskassen det påberåbte fradrag. Envirotec ville således have modtaget en betaling svarende til momsen fra statskassen, mens statskassen imidlertid ikke ville have modtaget nogen tilsvarende afgift fra leverandøren. Såfremt det derimod i forbindelse med en transaktion er erhververen af varen, der er betalingspligtig i stedet for leverandøren, er sådan svig ikke mulig. Betalingspligt og fradragsret er nemlig ikke placeret hos en enkelt person, og statskassen skal dermed ikke udbetale penge.

47. I overensstemmelse hermed har også Rådet senest i fjerde betragtning til direktiv 2013/42/EU [23] givet udtryk for, at »udpegelsen af modtageren som den person, der er betalingspligtig for momsen (omvendt betalingspligt), i visse tilfælde er en effektiv foranstaltning til at stoppe momssvig i visse sektorer«.

48. Disse sektorer har EU-lovgiver fastlagt i momsdirektivets artikel 198-199a. De omhandlede sektorer er guldhandel, bygge- og anlægsindustrien, affaldsindustrien og handel med kvoter for drivhusgasemissioner. Kategorierne i artikel 199a blev imidlertid udvidet med flere sektorer som følge af direktiv 2013/43 [24], herunder handel med mobiltelefoner, mikroprocessorer, små computere, ædelmetaller og korn. Som det fremgår af fjerde betragtning til direktivet, synes EU-lovgiver til enhver tid at reagere, såfremt det kan fastslås, at der i praksis forekommer svig i visse sektorer.

49. For så vidt angår varehandel har de fleste af de varer, med hensyn til hvilke der kan fastsættes omvendt betalingspligt for kunden, visse abstrakte fællestræk. De har nemlig en høj markedsværdi i forhold til deres størrelse. Risikoen for momssvig i forbindelse med varehandel er således tilbøjelig til at være desto større, desto mere værdifulde og let transportable de handlede varer er, således som navnlig Republikken Estland har anført.

50. På baggrund af dette formål skal ordningen i momsdirektivets artikel 198, stk. 2, som skal undersøges i den foreliggende sag, fortolkes på en måde, hvor der tages hensyn til de særlige risici, som ifølge EU-lovgiver består med hensyn til muligt momssvig i forbindelse med guldhandel. Som det også fremgår af 55. betragtning, hænger denne risiko på afgørende vis sammen med lødigheden af en vare. Hvis varen har en høj lødighed, består der også et forhold, der er sårbart over for svig, mellem varens størrelse og dens markedsværdi.

51. Der er således for det første ingen grund til alene at lade finguld være omfattet af begrebet guld som råmetal som omhandlet i momsdirektivets artikel 198, stk. 2, når bestemmelsen samtidig uden tvivl i det mindste allerede omfatter halvforarbejdede produkter med en lødighed på 325‰ eller derover. Med henblik på, at kun materiale af høj værdi er omfattet, kan dette krav om minimumslødighed for det andet ikke kun henvise til halvforarbejdede produkter, men må også henvise til guld som råmetal. For det tredje ville det ikke være foreneligt med denne bestemmelses funktion, såfremt der ved guld som råmetal sondres mellem »friske« legeringer og guld-»affald«, eftersom dette ikke bør være afgørende for spørgsmålet om, hvorvidt transaktioner med guldholdige varer er sårbare over for svig, da det er lødigheden, der bestemmer værdien.

22 — Jf. i denne henseende også betragtningerne i Kommissionens forslag af 29.9.2009 til Rådets direktiv om ændring af direktiv 2006/112/EF hvad angår en fakultativ og midlertidig anvendelse af ordningen for omvendt betalingspligt ved levering af bestemte varer og tjenesteydelser, som kan være udsat for svig (KOM(2009) 511 endelig), s. 3.

23 — Rådets direktiv af 22.7.2013 om ændring af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem for så vidt angår en hurtig reaktionsmekanisme til bekæmpelse af momssvig (EUT L 201, s. 1).

24 — Nævnt ovenfor i fodnote 6.

2. Mindskelse af de økonomiske omkostninger

52. Denne fortolkning bekræftes af bestemmelsens andet formål, der består i at mindske de økonomiske omkostninger.

53. Som Kommissionen har anført i sit forslag til forgængerbestemmelsen til momsdirektivets artikel 198, stk. 2[25], har forskydningen af betalingspligten fra leverandøren til kunden også til formål at opveje den nationale handels ulige konkurrencevilkår i forhold til samhandelen inden for Fællesskabet. Ved grænseoverskridende transaktioner mellem afgiftspligtige er kunden i henhold til systemet for afgiftspålæggelse i samhandelen inden for Fællesskabet nemlig altid betalingspligtig[26]. På denne måde undgår kunden en forhåndsfinansiering af momsen, som ville påhvile den pågældende i forbindelse med rent nationale transaktioner, eftersom kunden først ville skulle betale prisen inklusive moms til sin respektive guldleverandør, selv om kunden først senere i forbindelse med momsangivelsen ville kunne få tilbagebetalt momsen fra statskassen. Såfremt kunden også blev udpeget som betalingspligtig for nationale transaktioner, kunne der herved skabes lige konkurrencevilkår.

54. Kommissionen fremhævede i sit forslag, at denne problemstilling ganske vist ikke er begrænset til guld, men at den i betragtning af »dette metals meget høje værdi« er uacceptabel i disse tilfælde[27]. Det afgørende for formålet med momsdirektivets artikel 198, stk. 2, er således på ny værdien af de handlede varer og dermed lødigheden.

3. Begrænsningen til at omfatte afgiftspligtige kunder

55. Det fremgår endvidere implicit af de beskrevne formål med momsdirektivets artikel 198, stk. 2, at bestemmelsen udelukkende omfatter *afgiftspligtige* kunder. Det er nemlig kun disse, som i henhold til momsdirektivets artikel 168, litra a), har ret til fradrag. Det er kun leveringer til kunder med fradragsret, som indebærer en risiko for momssvig, og som kan medføre den omtalte forhåndsfinansiering for kunden.

56. Denne begrænsning af anvendelsesområdet for momsdirektivets artikel 198, stk. 2, kommer imidlertid ikke udtrykkeligt til udtryk i bestemmelsens ordlyd[28]. Den må derfor fastslås i forbindelse med definitionen af de varer, der er omfattet af ordningen, og har dermed også betydning for fortolkningen af begreberne »guld som råmetal« og »halvforarbejdede produkter«.

57. I denne henseende udgøres »halvforarbejdede produkter« allerede i henhold til ordlyden alene af sådanne varer, der som hovedregel kun erhverves af afgiftspligtige i forbindelse med disses økonomiske virksomhed. Halvforarbejdede produkter adskiller sig nemlig fra færdigvarer. Hvor færdigvarer kan sælges direkte til den endelige forbruger, skal halvforarbejdede produkter forinden undergå yderligere forarbejdning[29].

58. På baggrund af de beskrevne formål med ordningen må det samme imidlertid gælde for begrebet »guld som råmetal«. Dette begreb kan ikke omfatte alt materiale af en lødighed på 325‰ eller derover, men kun materiale, der ikke udgør en færdigvare, og som dermed ikke er egnet til levering til ikke-afgiftspligtige endelige forbrugere.

25 — Jf. s. 13 i Kommissionens forslag (nævnt ovenfor i fodnote 21).

26 — Jf. momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra b), nr. i), artikel 138 og 200.

27 — Ibidem (fodnote 25).

28 — Kun i forbindelse med investeringsguld fremgår dette klart som følge af henvisningen til de valgmuligheder, der er fastsat i momsdirektivets artikel 348-350, og som forudsætter, at modtageren selv er afgiftspligtig.

29 — Jf. i denne henseende dom Artrada m.fl. (C-124/03, EU:C:2004:674, præmis 34) for så vidt angår artikel 2, nr. 4), i Rådets direktiv 92/46/EØF af 16.6.1992 om sundhedsbestemmelser for produktion og afsætning af rå mælk, varmebehandlet mælk og mælkebaserede produkter (EFT L 268, s. 1).

4. Resultatet af formålsfortolkningen

59. Begrebet »guld som råmetal« omfatter således efter betydningen af og formålet med momsdirektivets artikel 198, stk. 2, ethvert materiale, der er bestemt til yderligere forarbejdning og ikke til endeligt forbrug, men som imidlertid ikke udgør et halvforarbejdet produkt, forudsat at materialet har en lødighed på mindst 325‰.

60. Eftersom de omhandlede barrer ifølge den forelæggende rets oplysninger skal forarbejdes med henblik på fremstilling af varer og har en lødighed på mindst 500‰, er de derfor omfattet af begrebet »guld som råmetal« som omhandlet i denne bestemmelse, for så vidt som de ikke udgør halvforarbejdede produkter.

D – *Afgrænsningen mellem guld som råmetal og halvforarbejdede produkter*

61. Endelig skal det i den foreliggende sag afklares, på hvilken måde begrebet guld som råmetal adskiller sig fra begrebet halvforarbejdede produkter, som ligeledes er omhandlet i denne bestemmelse.

62. Dette spørgsmål har ganske vist ingen afgørende betydning i forbindelse med momsdirektivets artikel 198, stk. 2, eftersom formålet med denne bestemmelse som nævnt i begge tilfælde kræver, at varen har en lødighed på mindst 325‰, og at der ikke er tale om en færdigvare. Disse to begreber skal imidlertid afgrænses i forhold til hinanden, navnlig for det tilfælde, at Domstolen i modsætning til min opfattelse måtte antage, at alene finguld er omfattet af begrebet »guld som råmetal«.

63. Ifølge den sædvanlige betydning af begreberne guld som råmetal og halvforarbejdede produkter kan disse adskilles fra færdigvaren på baggrund af graden af deres forarbejdning. »Guld som råmetal« betegner således varer, hvori alene det indeholdte guld – uafhængigt af, i hvilken form det konkret foreligger – er relevant for den videre fremstillingsproces. Ved »halvforarbejdede produkter« skal derimod forstås varer, som allerede har undergået en forarbejdning i retning af færdigvare, som f.eks. materiale, der allerede er formet med henblik på færdigvaren. For så vidt angår guld kunne der f.eks. være tale om et råemne for ringe.

64. Da det med hensyn til de omhandlede barrer alene er det deri indeholdte guld, der skal udvindes med henblik på videre forarbejdning, og barrerne endnu ikke har undergået nogen forbehandling med henblik på skabelse af en færdigvare, udgør barrerne derfor guld som råmetal og ikke halvforarbejdede produkter som omhandlet i momsdirektivets artikel 198, stk. 2.

65. De danske skattemyndigheders argument i hovedsagen om, at det kan udledes af artikel 2, litra c), i beslutning 2004/228/EF [30], at barrer som de omhandlede er omfattet af begrebet »halvforarbejdede produkter«, kan derimod ikke tiltrædes. I henhold til denne beslutning bemyndiges Kongeriget Spanien til ved »leverancer af halvforarbejdede produkter (f.eks. blokke […]) fra fremstilling, forarbejdning eller smeltning af non-ferrometaller […]« at udpege leverancens modtager som betalingspligtig. Heraf kan det imidlertid ikke udledes, at barrer, der opstår ved smeltning af guld, også skal anses for »halvforarbejdede produkter« i forbindelse med momsdirektivets artikel 198, stk. 2, der skal undersøges i det foreliggende tilfælde. Ud over at i det mindste visse af sprogversionerne af disse to bestemmelser – herunder den tyske – anvender to forskellige begreber, kræver artikel 2, litra c), i beslutning 2004/228 – til forskel fra momsdirektivets artikel 198, stk. 2, som skal undersøges

30 — Rådets beslutning af 26.2.2004 om bemyndigelse af Spanien til at anvende en foranstaltning, der fraviger artikel 21 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EUT L 70, s. 37).

i det foreliggende tilfælde – netop ingen afgrænsning mellem begreberne »materiale« og »halvforarbejdet produkt«. Begrebet »halvforarbejdet produkt« som omhandlet i nævnte beslutning kan således være tillagt en videre betydning end begrebet »halvforarbejdet produkt« i den omhandlede undersøgte bestemmelse.

E – *Konklusion*

66. Efter at have foretaget en ordlydsfortolkning, en fortolkning af den sammenhæng, hvori bestemmelsen indgår, samt en formålsfortolkning af momsdirektivets artikel 198, stk. 2, skal det derfor fastslås, at barrer som de i hovedsagen omhandlede i deres egenskab af guld som råmetal opfylder betingelserne for at anvende denne bestemmelse.

VI – **Forslag til afgørelse**

67. Jeg foreslår herefter Domstolen at besvare de præjudicielle spørgsmål fra Østre Landsret således:

»Momsdirektivets artikel 198, stk. 2, finder anvendelse på barrer, der som de i hovedsagen omhandlede består af en tilfældig, grov sammensmeltning af diverse skrottede guldholdige metalgenstande og har en lødighed på over 500‰.«