Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JULIANE KOKOTT
17 päivänä joulukuuta 2015 [1]

Asia C-550/14

Envirotec Denmark ApS
vastaan
Skatteministeriet

(Ennakkoratkaisupyyntö – Østre Landsret (Tanska))

Verolainsäädäntö — Arvonlisävero — Direktiivin 2006/112/EY 198 artiklan 2 kohta — Hankkijan veronmaksuvelvollisuus kulta-aineksen tai puolivalmiiden tuotteiden luovutuksesta — Erilaisten kultaa sisältävien metalliesineiden sulatteesta koostuvat kultatangot

I **Johdanto**

1. ”Vain kultaa anoo, vain kultaa janoo ne kaikki”, pohdiskelee Gretchen korujen ja luonnonkauneuden suhteesta Johann Wolfgang von Goethen teoksessa *Faust*. [2] Miltähän hänestä tuntuisi ja mitä muita ajatuksia hänessä heräisi, jos häntä niin miellyttävien vitjojen ja korvakorujen kulta olisi peräisin muun muassa toisten ihmisten hampaista? Näin nimittäin voisi tapahtua käsiteltävässä asiassa, jonka aiheena on sellaisten kultatankojen luovutuksen arvonlisäverokohtelu, jotka koostuvat monenlaisista kierrätetyistä kultaesineistä ja joista on tarkoitus valmistaa koruja ja muita esineitä.

2. Kulta saa erityishuomiota myös unionin arvonlisäverolainsäädännössä. Yksi kultaa koskevista erityisjärjestelmistä on nyt käsiteltävän tanskalaisen tuomioistuimen ennakkoratkaisupyynnön kohteena. Unionin tuomioistuimen on tältä osin selvitettävä, kuka on arvonlisäverovelvollinen tapauksessa, jossa omistajaa vaihtavat uusien sijaan kierrätetyt kultatangot. Tämä kysymys ei tosin liikuttaisi todennäköisesti Gretcheniä yhtä paljon.

1 — Alkuperäinen kieli: saksa.

2 — Johann Wolfgang von Goethe, *Faust. Murhenäytelmä*, kohtaus ”Ilta”, kolme viimeistä säettä, nrot 2802–2804.

II **Asiaa koskevat oikeussäännöt**

A *Unionin oikeus*

3. Arvonlisäveron kantamisesta unionin jäsenvaltioissa säädetään yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetussa neuvoston direktiivissä 2006/112/EY[3] (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi). Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettua kuudetta neuvoston direktiiviä 77/388/ETY[4] (jäljempänä kuudes direktiivi), joka oli voimassa 31.12.2006 saakka, ei sovelleta pääasiassa. Jo siihen kuitenkin sisältyivät käsiteltävässä asiassa merkitykselliset säännökset, joiden syntyhistoria on sen vuoksi otettava myös huomioon.

4. Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan arvonlisäveroa on maksettava ”verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta”.

5. Arvonlisäverodirektiivin, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa,[5] 193 artiklassa säädetään veronmaksuvelvollisesta seuraavaa:

”Arvonlisäveron on velvollinen maksamaan verovelvollinen, joka suorittaa verollisen tavaroiden luovutuksen – –, lukuun ottamatta 194–199 ja 202 artiklassa tarkoitettuja tapauksia, joissa toinen henkilö on velvollinen maksamaan veron.”

6. Arvonlisäverodirektiivin 198 artiklassa säädetään tältä osin seuraavasta poikkeuksesta:

”1. – –

2. Jäsenvaltiot voivat määrätä hankkijan veronmaksuvelvolliseksi sellaisen kulta-aineksen tai puolivalmiiden tuotteiden luovutuksesta, joiden pitoisuus on vähintään 325 tuhannesosaa, tai 344 artiklan 1 kohdassa määritellyn sijoituskullan luovutuksesta silloin, kun verovelvollinen on käyttänyt jotakin 348, 349 ja 350 artiklassa tarkoitetuista valintaoikeuksista.

3. Jäsenvaltioiden on vahvistettava 1 ja 2 kohdan soveltamista koskevat menettelyt ja edellytykset.”

7. Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 55 perustelukappaleessa todetaan tästä seuraavaa:

”Veropetosten ehkäisemiseksi ja samalla tietyn puhtausasteen ylittävän kullan luovutukseen liittyvien rahoituskustannusten alentamiseksi olisi perusteltua sallia, että jäsenvaltiot voisivat nimetä hankkijan veronmaksuvelvolliseksi.”

8. Arvonlisäverodirektiivin 199 artiklan 1 kohdan d alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat lisäksi säätää, että veronmaksuvelvollinen on verovelvollinen, joka vastaanottaa minkä tahansa seuraavista luovutuksista tai suorituksista:

”d) liitteessä VI lueteltujen käytetyn materiaalin, samassa tilassa uudelleenkäyttöön soveltumattoman käytetyn materiaalin, teollisuus- ja muun jätteen, kierrätyskelpoisen jätteen, osittain käsitellyn jätteen, romun sekä tiettyjen tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset;”

3 — EUVL L 347, s. 1.

4 — EYVL L 145, s. 1.

5 — Viimeksi muutettuna yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta yleisen verokannan vähimmäistason noudattamista koskevan velvoitteen soveltamisajan osalta 7.12.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/88/EU (EUVL L 326, s. 1).

9. Mainittuun liitteeseen VI sisältyvät muun muassa seuraavat kohdat:

”(1) Rauta- ja ei-rautapitoisten jätteiden, romun ja käytetyn materiaalin, mukaan luettuina rauta- ja ei-rautapitoisten metallien taikka niiden seosten käsittelyn, valmistuksen tai sulatuksen tuloksena olevat puolivalmisteet, luovutus;

(2) rauta- ja ei-rautapitoisten puolivalmisteiden luovutus ja tiettyjen niihin liittyvien käsittelypalvelujen suoritus;

(3) sellaisten jäännösten ja muiden kierrätyskelpoisten materiaalien luovutus, jotka koostuvat rauta- tai ei-rautapitoisista metalleista – –;

(4) rauta- ja ei-rautapitoisen jätteen – – luovutus – –;

(5) – –

(6) perusmateriaalien työstämisestä syntyvän romun ja jätteen luovutus.”

10. Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklassa säädetään lisäksi vähennysoikeudesta, jota voidaan vaatia hankittujen tavaroiden osalta, seuraavaa:

”Siltä osin kuin tavaroita – – käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus siinä jäsenvaltiossa, jossa tämä suorittaa kyseiset liiketoimet, vähentää verosta, jonka tämä on velvollinen maksamaan, seuraavat määrät:

a) arvonlisävero, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle;

– –”

B *Kansallinen oikeus*

11. Tanskassa arvonlisäveroa kannetaan arvonlisäverolain (momslov) mukaisesti. Arvolisäverolain 46 §:n 1 momentissa säädetään veronmaksuvelvollisen määrittämisestä seuraavaa:

”Veronmaksuvelvollinen on verovelvollinen henkilö, joka suorittaa verollisen tavaroiden luovutuksen – – Tanskassa. Veronmaksuvelvollinen on kuitenkin tavaroiden – – vastaanottaja, jos

– –

4) vastaanottaja on Tanskassa rekisteröity yritys, joka vastaanottaa sijoituskultaa, josta on maksettava veroa 51 a §:n nojalla, tai kultaa raakametallina tai puolivalmiina tuotteina, joiden pitoisuus on vähintään 325 tuhannesosaa.”

III **Pääasia**

12. Pääasia koskee Envirotec Denmark ApS -nimisen yrityksen (jäljempänä Envirotec) arvonlisäverovelkaa vuoden 2011 viimeiseltä neljännekseltä.

13. Kyseisellä vuosineljänneksellä Envirotec osti toiselta tanskalaiselta yritykseltä 24 tankoa, joiden keskimääräinen kultapitoisuus oli 500–600 tuhannesosaa. Tangot sisälsivät kullan lisäksi erilaisia muita aineksia, kuten hampaita, kumia, PVC:tä, kuparia, amalgaamia, elohopeaa ja lyijyä. Myyjä oli nimittäin sulattanut tangot teollisuusjätteestä sekä muun muassa vanhoista koruista, ruokailuvälineistä ja kelloista. Jotta tankojen sisältämää kultaa voitaisiin käyttää muiden kultapitoisten tuotteiden valmistamiseen, tangoista oli näin ollen erotettava ensin muut ainesosat.

14. Kyseisten 24 tangon ostosta Envirotecille laadittuun laskuun sisältyi arvonlisäveroa yhteensä 1 099 695 Tanskan kruunua (DKK) (noin 150 000 euroa), jotka Envirotec myös maksoi myyjälle. Myyjä ei kuitenkaan tilittänyt tätä summaa missään vaiheessa veroviranomaisille. Myyjä asetettiin myöhemmin selvitystilaan maksukyvyttömyyden vuoksi ja purettiin.

15. Envirotec vaatii nyt Tanskan veroviranomaisia palauttamaan myyjälle maksamansa arvonlisäveron ja vetoaa tältä osin vähennysoikeuteen. Tanskan veroviranomaiset kuitenkin katsovat, että arvonlisäverolain 46 §:n 1 momentin 4 kohdan nojalla arvonlisäveron liiketoimesta on velvollinen maksamaan myyjän sijaan Envirotec itse. Näin ollen Envirotec ei voi myöskään vaatia myyjälle aiheettomasti maksamansa arvonlisäveron määrän vähentämistä ostoihin sisältyvänä verona. Envirotec sitä vastoin katsoo, että arvonlisäverodirektiivin 198 artiklan 2 kohdan perusteella annettua Tanskan säännöstä veronmaksuvelvollisuuden siirtämisestä hankkijalle ei voida soveltaa sen tapauksessa.

IV **Menettely unionin tuomioistuimessa**

16. Asiaa nyt käsittelevä Østre Landsret (Itä-Tanskan ylioikeus) pitää unionin oikeuden tulkintaa merkityksellisenä pääasian kannalta ja on esittänyt unionin tuomioistuimelle 28.11.2014 SEUT 267 artiklan nojalla seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Ovatko erilaisten, kultaa sisältävien metallisten romuesineiden sattumanvaraisesta, karkeasta sulatteesta koostuvat tangot arvonlisäverodirektiivin 198 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuja ’kulta-ainesta tai puolivalmiita tuotteita’?”

17. Tanskan kuningaskunta, Viron tasavalta ja Euroopan komissio ovat esittäneet maaliskuussa 2015 kirjallisia huomautuksia unionin tuomioistuimen menettelyssä.

V **Oikeudellinen arviointi**

18. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään lähinnä, kuuluvatko pääasian kohteena olevat tangot arvonlisäverodirektiivin 198 artiklan 2 kohdan soveltamisalaan. Kyseisen säännöksen mukaan jäsenvaltiot voivat määrätä tavaroiden hankkijan veronmaksuvelvolliseksi – joka tavallisesti olisi luovuttaja – muun muassa ”sellaisen kulta-aineksen tai puolivalmiiden tuotteiden luovutuksesta, joiden pitoisuus on vähintään 325 tuhannesosaa”.

19. Mielestäni ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava myöntävästi. Tangot, jotka koostuvat pääasiassa kyseessä olevien kaltaisten erilaisten, kultaa sisältävien metalliesineiden sulatteesta, nimittäin täyttävät ”kulta-aineksena” edellytykset arvonlisäverodirektiivin 198 artiklan 2 kohdan soveltamiselle. Tämä käy ilmi säännöksen sanamuodon, asiayhteyden ja tavoitteiden tulkinnasta, kuten jäljempänä esitän.

A *Sanamuoto*

20. Arvonlisäverodirektiivin 198 artiklan 2 kohdan erilaisten kieliversioiden vuoksi säännöksen sanamuodosta ei saada yhdenmukaista kuvaa kulta-aineksen käsitteen merkityksestä.

21. Tanskankielisessä versiossa käytetään käsitettä ”råmetal”, joka tarkoittaa raakametallia (saksaksi ”Rohmetall”). [6] Raakametallilla ymmärretään yleiskielessä puhdasta ja työstämätöntä metallia. Samaan suuntaan viittaa ranskankielisen version käsite ”d’or sous forme de matière première” (”kulta raaka-aineen muodossa”).

22. Tällaisen suppean tulkinnan mukaan arvonlisäverodirektiivin 198 artiklan 2 kohdassa tarkoitetun kulta-aineksen käsitteen piiriin voitaisiin lukea ainoastaan kultatangot, jotka koostuvat hienokullasta, siis lähes 100-prosenttisesti kullasta. Sen mukaan kulta-aineksen käsitteeseen eivät kuuluisi erilaisten kultaa sisältävien metalliesineiden sulatteesta koostuvat tangot, joiden kultapitoisuus on ainoastaan 500–600 tuhannesosaa, kuten nyt kyseessä olevat tangot.

23. Toisaalta arvonlisäverodirektiivin 198 artiklan 2 kohdan esimerkiksi saksankielisessä versiossa käytetään käsitettä ”Goldmaterial” (”kulta-aines”) ja englanninkielisessä versiossa käsitettä vastaavasti ”gold material”, jotka ovat laajempia kuin raakametallin merkitys ja jotka eivät sananmukaisen merkityksensä perusteella käsitä ainoastaan hienokultaa. Kulta-aineksen voidaan nimittäin ymmärtää tarkoittavan mitä tahansa ainesta, joka koostuu osittain kullasta, siis myös nyt tarkasteltavaa kultaa sisältävien metalliesineiden sulatetta.

24. Jos unionin oikeuden säännöksen kieliversiot poikkeavat toisistaan, kuten käsiteltävässä asiassa, vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan ilmauksen ulottuvuutta ei voida arvioida yksinomaan säännöksen sanamuodon perusteella, vaan sen asiayhteyden ja tavoitteiden valossa. [7]

B *Asiayhteys*

25. Arvonlisäverodirektiivin 198 artiklan 2 kohtaan sisältyvän kulta-aineksen käsitteen asiayhteydestä voisi siis olla ensinnäkin apua vastattaessa kysymykseen siitä, kuuluuko erilaisten kultaa sisältävien metalliesineiden sulatteesta koostuva tanko kyseisen käsitteen piiriin.

1. 198 artiklan 2 kohtaan sisältyvä vähimmäispitoisuuden vaatimus

26. Kyseistä säännöstä sovelletaan ”sellaisen kulta-aineksen tai puolivalmiiden tuotteiden luovutukseen, joiden pitoisuus on vähintään 325 tuhannesosaa”. Jos ilmaus ”joiden pitoisuus on vähintään 325 tuhannesosaa” koskee paitsi puolivalmiita tuotteita myös kulta-ainesta, tämän käsitteen olisi väistämättä käsitettävä hienokullan lisäksi myös aines, jonka kultapitoisuus on pienempi, kuten käsiteltävässä asiassa.

27. Jos kuitenkin oletetaan, että mainittu ilmaus koskee pelkästään puolivalmiita tuotteita, vähimmäispitoisuuden vaatimus ei koskisi kulta-ainesta. Tästä voitaisiin ensinnäkin päätellä, että kulta-aineksena pitämiseen riittää mikä tahansa kultapitoisuus. Koska tällainen käsite olisi kuitenkin erittäin laaja, pitoisuutta koskevan nimenomaisen vaatimuksen puuttuminen kulta-aineksen yhteydessä voisi myös puoltaa sitä, että kulta-aineksen käsitteeseen on luettava pelkästään hienokulta.

28. Säännöksen sanamuodosta ei voida yksiselitteisesti päätellä, mitä käsitteitä kyseinen vähimmäispitoisuutta koskeva ilmaus koskee. Ainakin saksan-, englannin- ja ranskankieliset versiot mahdollistavat nimittäin molemmat tulkinnat.

6 — Ks. tältä osin nykyisin voimassa olevan arvonlisäverodirektiivin 199 a artiklan 1 kohdan j alakohdan, joka otettiin käyttöön yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta tiettyjen petosalttiiden tavaroiden luovutuksiin ja tiettyjen petosalttiiden palvelujen suorituksiin vapaaehtoisesti ja tilapäisesti sovellettavan käännetyn verovelvollisuuden osalta 22.7.2013 annetun neuvoston direktiivin 2013/43/EU (EUVL L 201, s. 4) 1 artiklan 2 kohdan b alakohdalla, tanskan- ja saksankielinen versio.

7 — Ks. tuomio Bouchereau (30/77, EU:C:1977:172, 14 kohta); tuomio Rockfon (C-449/93, EU:C:1995:420, 28 kohta) ja tuomio Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, 47 kohta).

29. Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 55 perustelukappaleestakaan ei ole apua tässä yhteydessä. Siinä tosin käytetään arvonlisäverodirektiivin 198 artiklan 2 kohdan tavoitteiden kuvauksen yhteydessä sääntelyn piiriin kuuluvista tavaroista ilmausta ”tietyn puhtausasteen ylittävä kulta”. Tästä ei kuitenkaan voida ehdottomasti päätellä, että 325 tuhannesosan vähimmäispitoisuuden on tarkoitus koskea sekä kulta-ainesta että puolivalmiita tuotteita. Tämä arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 55 perustelukappaleen vaatimus täyttyisi näet myös silloin, jos kulta-aineksen ymmärrettäisiin tarkoittavan ainoastaan hienokultaa, siis esimerkiksi ainesta, jonka pitoisuus on vähintään 995 tuhannesosaa. [8]

30. Arvonlisäverodirektiivin 198 artiklan 2 kohtaan sisältyvästä vähimmäispitoisuuden vaatimuksesta ei siten voida päätellä, kuuluvatko nyt riidanalaiset tangot kulta-aineksen käsitteen piiriin.

2. Kultajätteen kuuluminen 199 artiklan 1 kohdan d alakohdan soveltamisalaan

31. Samoin arvonlisäverodirektiivin 198 artiklan 2 kohdan asiayhteyden tulkinnasta Envirotec oli esittänyt pääasian oikeudenkäynnissä näkemyksensä, jonka mukaan yksikään säännökseen sisältyvistä käsitteistä ei voi sisältää kullasta koostuvaa romua tai jätettä, josta käsiteltävässä asiassa on sen mukaan kyse. Veronmaksuvelvollisuuden siirtämisestä hankkijalle säädetään nimittäin kulta*jätteen* tapauksessa vasta myöhemmin käyttöön otetussa, arvonlisäverodirektiivin 199 artiklan 1 kohdan d alakohdan erityissäännöksessä.

32. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin lähtee tältä osin ilmeisesti siitä, että pääasian kannalta ratkaiseva Tanskan arvonlisäverolain 46 §:n 1 momentin 4 kohta ei perustu arvonlisäverodirektiivin viimeksi mainittuun säännökseen vaan pelkästään sen 198 artiklan 2 kohtaan, joka on ennakkoratkaisukysymyksen kohteena. Pääasian kannalta on näin ollen merkitystä sillä, kuuluuko nyt tarkasteltavia tankoja koskevan veronmaksuvelvollisuuden siirtäminen hankkijalle jommankumman arvonlisäverodirektiiviin sisältyvän toimivaltasäännöksen piiriin.

33. Tältä osin pitää paikkansa, että Envirotecin mainitsema säännös sisältää useita seikkoja, jotka säännöksen sanamuodon mukaan koskevat myös kierrätettyjä kultaa sisältäviä esineitä, koska kulta kuuluu siinä useaan otteeseen mainittuihin ”ei-rautapitoisiin metalleihin”. Arvonlisäverodirektiivin 199 artiklan 1 kohdan d alakohdan soveltamisala ei kuitenkaan rajoitu pelkästään kultaan, vaan siihen kuuluvat muun muassa kaikki muut ei-rautapitoiset metallit. Siten käsiteltävässä asiassa tulkittavaa arvonlisäverodirektiivin 198 artiklan 2 kohdan säännöstä voitaisiin pitää kullan osalta erityissäännöksenä, jota sovelletaan sen vuoksi myös kultajätteeseen.

34. Arvonlisäverodirektiivin 199 artiklan 1 kohdan d alakohdan, joka koskee muun muassa ei-rautapitoisten metallien jätteitä, syntyhistoriasta ilmenee kuitenkin, ettei käsiteltävässä asiassa tulkittavan arvonlisäverodirektiivin 198 artiklan 2 kohdan ole nimenomaisesti tarkoitus käsittää kultajätettä.

8 — Ks. arvonlisäverodirektiivin 344 artiklan 1 kohdan 1 alakohtaan sisältyvä sijoituskullan määritelmä.

35. Arvonlisäverodirektiivin 199 artiklan 1 kohdan d alakohtaa edeltäneet, kuudenteen direktiiviin sisältyneet säännökset [9] otettiin käyttöön vasta arvonlisäverodirektiivin 198 artiklan 2 kohtaa edeltäneen säännöksen [10] jälkeen direktiivillä 2006/69/EY. Muutosdirektiivi 2006/69/EY on kuitenkin muotoiltu ikään kuin unionin lainsäätäjä olisi sen antamisajankohtana katsonut, ettei kultajätteen osalta ollut vielä sääntelyä veronmaksuvelvollisuuden siirtämiseksi hankkijalle, vaikka nyt tulkittavan arvonlisäverodirektiivin 198 artiklan 2 kohdan edeltäjäsäännös oli jo voimassa kyseisenä ajankohtana.

36. Muutosdirektiivillä 2006/69/EY kumottiin nimittäin useita jäsenvaltioille annettuja lupia [11] soveltaa unionin arvonlisäverolainsäädännöstä poikkeavia toimenpiteitä. [12] Kuten direktiivin 2006/69/EY johdanto-osan kahdeksannesta perustelukappaleesta ja syntyhistoriasta [13] ilmenee, kumoamisen oli tarkoitus koskea kaikkia niitä lupia, joista säädetään nyt uuden direktiivin säännöksissä ja jotka siten olisivat tarpeettomia tulevaisuudessa. Direktiivin 2006/69/EY liitteessä II mainitaan tältä osin ensimmäisenä neuvoston päätös luvan antamisesta Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistyneelle kuningaskunnalle ottaa käyttöön erityinen veronkantojärjestelmä, jotta estetään petokset ja veronkierrot ”kullan, kultakolikoiden ja kultajätteen toimitusten” osalta. [14]

37. Se seikka, että kyseinen lupa kumottiin vasta direktiivillä 2006/69/EY, tukee sitä, että tämän muutosdirektiivin seurauksena unionin lainsäätäjä ilmeisesti oletti lainsäädännön muuttuneen myös kullan luovutusten osalta. Koska tuolloin annettu uusi sääntely, joka sisältyy nykyisin 199 artiklan 1 kohdan d alakohtaan, koski ennen kaikkea romua ja jätteitä, tästä voitaisiin päätellä, että kulta*jäte* – Envirotecin väitteen mukaisesti – kuuluu pelkästään kyseisen sääntelyn muttei arvonlisäverodirektiivin 198 artiklan 2 kohdan soveltamisalaan.

38. Tämä väite, joka tukeutuu toisen kuin nyt tutkittavana olevan säännöksen syntyhistoriaan, ei kuitenkaan ole vielä sellaisenaan kovinkaan vakuuttava. Koska mainittua Yhdistyneen kuningaskunnan lupaa ei myöskään ollut direktiivin 2006/69/EY alkuperäisen ehdotuksen [15] mukaan tarkoitus kumota, on lisäksi mahdollista, että se lisättiin lainsäädäntömenettelyssä vain, koska oli todettu, että se oli jo tuolloin voimassa olleen lainsäädännön perusteella vanhentunut.

39. Siitä, että arvonlisäverodirektiivin 199 artiklan 1 kohdan d alakohtaan sisältyy ei-rautapitoisten metallien jätteitä koskeva erityisjärjestelmä, ei näin ollen voida kiistatta tehdä päätelmiä käsiteltävässä asiassa tarkasteltavan arvonlisäverodirektiivin 198 artiklan 2 kohdan soveltamisalasta.

9 — Arvonlisäverodirektiivin 199 artiklan 1 kohdan d alakohdan edeltäjäsäännös on kuudennen direktiivin 21 artiklan 2 kohdan c alakohdan iv alakohta, sellaisena kuin se sisältyy kuudennen direktiivin 28 g artiklaan, ja se otettiin käyttöön direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta tiettyjen arvonlisäveron kantamisen yksinkertaistamiseen ja veropetosten tai veron kiertämisen estämiseen tähtäävien toimenpiteiden osalta sekä tiettyjen poikkeuslupapäätösten kumoamisesta 24.7.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/69/EY (EUVL L 221, s. 9).

10 — Arvonlisäverodirektiivin 198 artiklan 2 kohdan edeltäjäsäännös on kuudennen direktiivin 26 b artiklan F osan ensimmäinen virke, ja se perustuu yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta – sijoituskultaa koskeva erityisjärjestelmä – 12.10.1998 annettuun neuvoston direktiiviin 98/80/EY (EYVL L 281, s. 31).

11 — Nämä luvat oli annettu kuudennen direktiivin 27 artiklan perusteella.

12 — Ks. direktiivin 2006/69/EY 2 artikla, luettuna yhdessä liitteen II kanssa.

13 — Ks. komission 16.3.2005 esittämä ehdotus neuvoston direktiiviksi direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta tiettyjen arvonlisäveron kantamisen yksinkertaistamiseen ja veropetosten ja veron kiertämisen estämiseen tähtäävien toimenpiteiden osalta sekä tiettyjen poikkeuslupapäätösten kumoamisesta (KOM(2005) 89 lopullinen), s. 4.

14 — Neuvoston päätös, joka katsotaan tehdyksi 15 päivänä huhtikuuta 1984, luvan antamisesta Yhdistyneelle kuningaskunnalle soveltaa kuudennesta direktiivistä poikkeavaa toimenpidettä, jonka tarkoituksena on erityisen veronkantojärjestelmän käyttöönoton avulla estää tietyt petokset ja veronkierrot kullan, kultakolikoiden ja kultajätteen toimitusten osalta verovelvollisten keskuudessa (EYVL L 264, s. 27).

15 — Ks. edellä alaviitteessä 13 mainittu komission ehdotus, s. 11 ja 12.

3. Tullioikeudellinen luokittelu

40. Sikäli kuin pääasian oikeudenkäynnissä on viitattu täydentävästi tullioikeudelliseen tariffiluokitteluun, tämä vertailu ei vakuuta. Yhdistetyn nimikkeistön,[16] joka sisältää tavaroiden luokitukset, joita käytetään ensisijaisesti kulloisenkin tullin määrän vahvistamiseen,[17] tavoitteet eroavat nyt tulkittavana olevan arvonlisäverodirektiivin 198 artiklan 2 kohdan tavoitteista.

41. Sikäli kuin unionin tuomioistuin on arvonlisäverodirektiiviä tulkitessaan viitannut täydentävästi käsitteiden käyttöön yhdistetyssä nimikkeistössä, se on tehnyt näin ainoastaan sovellettavan verokannan yhteydessä.[18] Verokannan vahvistamisen yhteydessä arvonlisäverodirektiivistä itsestään, nimittäin sen 98 artiklan 3 kohdasta, kuitenkin ilmenee tietty yhteys yhdistettyyn nimikkeistöön.[19]

42. Tällaista yhteyttä yhdistetyn nimikkeistön määritelmiin ei kuitenkaan ole nyt tulkittavana olevan arvonlisäverodirektiivin 198 artiklan 2 kohdan tapauksessa. Kyse ei ole verokantaa koskevasta säännöksestä, eikä säännökseen sisälly – toisin kuin esimerkiksi arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan b alakohtaan – nimenomaista viittausta yhdistettyyn nimikkeistöön.

4. Asiayhteyden tulkintaa koskeva päätelmä

43. Edellä esitetyn perusteella arvonlisäverodirektiivin 198 artiklan 2 kohdan asiayhteydestä ei voida kiistatta päätellä, onko tangon, joka koostuu erilaisten kultaa sisältävien metalliesineiden sulatteesta, katsottava kuuluvan kulta-aineksen käsitteeseen. Vastaus tähän kysymykseen on näin ollen löydettävä säännöksen tavoitteista.

C *Tavoitteet*

44. Direktiivin 98/80/EY, jolla otettiin käyttöön arvonlisäverodirektiivin 198 artiklan 2 kohdan edeltäjäsäännös,[20] johdanto-osan kahdeksannen perustelukappaleen mukaan sääntelyn tarkoituksena on sekä ”ehkäistä veropetoksia” että ”vähentää liiketoimen rahoituskustannusta”. Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 55 perustelukappaleeseen sisältyy nykyisin vastaava muotoilu. Direktiivin 98/80/EY syntyhistoriasta ei voida päätellä näiden lisäksi muita sääntelyn tavoitteita.[21]

1. Veropetosten ehkäiseminen

45. Sääntelyllä ehkäistään veropetoksia siltä osin kuin veronmaksuvelvollisuuden siirtäminen tavaroiden luovuttajalta niiden hankkijalle estää, että veroviranomaisia voidaan pettää sen vuoksi, että veronmaksuvelvollinen ja ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen oikeutettu ovat eri henkilöitä.

16 — Tariffi- ja tilastonimikkeistöstä ja yhteisestä tullitariffista 23.7.1987 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2658/87 (EYVL L 256, s. 1) liite I.

17 — Ks. edellä alaviitteessä 16 mainitun asetuksen (ETY) N:o 2658/87 1 artiklan 3 kohta.

18 — Tuomio komissio v. Espanja (C-360/11, EU:C:2013:17, 44 kohta).

19 — Kyseisen säännöksen mukaan jäsenvaltiot voivat soveltaessaan alennettuja verokantoja tiettyihin tavararyhmiin käyttää yhdistettyä nimikkeistöä määrittääkseen kyseisen ryhmän täsmällisesti.

20 — Ks. edellä alaviite 10.

21 — Ks. komission 27.10.1992 esittämä ehdotus neuvoston direktiiviksi yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta – sijoituskultaa koskeva erityisjärjestelmä (KOM(92) 441 lopullinen), talous- ja sosiaalikomitean 28.4.1993 ehdotuksesta antama lausunto (EYVL C 161, s. 25) ja Euroopan parlamentin 7.3.1994 pidetyn istunnon pöytäkirja (EYVL C 91, s. 1), s. 15 ja 16, ja 10.3.1994 pidetyn istunnon pöytäkirja (EYVL C 91, s. 198), s. 209 ja 239–243.

46. Sitä, miten tämä on mahdollista,[22] voidaan havainnollistaa käsiteltävässä asiassa. Envirotec vaatii vähennettäväksi arvonlisäveroa, jonka se on maksanut tavaroiden luovuttajalle, joka ei kuitenkaan ole tilittänyt sitä veroviranomaisille. Jos Envirotec ja tavaroiden luovuttaja olisivat tehneet tässä yhteydessä yhteistyötä petostarkoituksessa, ne olisivat voineet tietoisesti anastaa veroviranomaisilta ostoihin sisältyvän veron määrän, jonka osalta vähennysoikeutta vaaditaan. Envirotec olisi nimittäin voinut saada veroviranomaisilta arvonlisäveron määrää vastaavan summan, mutta veroviranomaiset eivät voineet saada tavaroiden luovuttajalta vastaavaa veroa. Tällainen petos ei sitä vastoin ole mahdollinen, jos liiketoimen osalta arvonlisäveroa on velvollinen maksamaan luovuttajan sijaan tavaran hankkija. Veronmaksuvelvollisuus ja vähennysoikeus ovat nimittäin tällöin samalla henkilöllä, joten veroviranomaisten ei tarvitse maksaa tälle mitään rahasummaa.

47. Vastaavasti direktiivin 2013/42/EU[23] johdanto-osan neljännessä perustelukappaleessa neuvosto on todennut, että ”vastaanottajan nimeäminen veronmaksuvelvolliseksi (käännetty verovelvollisuus) on tietyissä tapauksissa tehokas toimenpide, jolla voidaan lopettaa arvonlisäveropetokset tietyillä aloilla”.

48. Unionin lainsäätäjä on vahvistanut nämä alat arvonlisäverodirektiivin 198–199 a artiklassa. Alakohtaisesti kyse on kultakaupasta, rakennus- ja jätealasta sekä kasvihuonekaasujen päästökaupasta. Kyseisen 199 a artiklan luetteloa on sittemmin täydennetty direktiivin 2013/43/EU[24] seurauksena uusilla aloilla, joita ovat esimerkiksi matkapuhelinten, mikroprosessorien, pientietokoneiden, jalometallien ja myös viljan kauppa. Kuten kyseisen direktiivin johdanto-osan neljännestä perustelukappaleesta ilmenee, unionin lainsäätäjä vaikuttaa aina reagoivan siihen, jos tietyillä aloilla todetaan käytännössä petostapauksia.

49. Sikäli kuin on kyse tavaroiden kaupasta, useimmissa niistä tavaroista, joiden osalta voidaan määrätä veronmaksuvelvollisuuden siirtymisestä hankkijalle, on tiettyä käsitteellistä yhtäläisyyttä. Niillä on nimittäin kokoonsa nähden suuri markkina-arvo. Tavaroiden kaupan avulla toteutettavan arvonlisäveropetoksen riski on yleensä sitä suurempi, mitä arvokkaampia ja helpommin kuljetettavia kaupankäynnin kohteena olevat tavarat ovat, kuten erityisesti Viron tasavalta on tähdentänyt.

50. Näiden tavoitteiden perusteella nyt tutkittavana olevaa arvonlisäverodirektiivin 198 artiklan 2 kohdan sääntelyä on tulkittava tavalla, jossa otetaan huomioon ne erityiset riskit, joita unionin lainsäätäjän näkökulmasta liittyy kultakauppaan mahdollisten arvonlisäveropetosten osalta. Tämä riski liittyy – kuten myös arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 55 perustelukappaleessa korostetaan – ratkaisevasti tavaran sisältämän kullan puhtausasteeseen. Jos se on korkea, tavaran koon ja sen markkina-arvon välinen suhde altistaa myös petoksille.

51. Näin ollen ei ole ensinnäkään mitään syytä katsoa, että arvonlisäverodirektiivin 198 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuun kulta-aineksen käsitteeseen kuuluu pelkästään hienokulta, kun säännöksen soveltamisalaan kuuluvat samanaikaisesti puolivalmiit tuotteet, joiden kultapitoisuudeksi riittää jo 325 tuhannesosaa. Tämän vähimmäispitoisuutta koskevan vaatimuksen on toiseksi koskettava paitsi puolivalmiita tuotteita myös kulta-ainesta, jotta se käsittäisi ainoastaan arvokkaan aineksen. Kolmanneksi tämän säännöksen tehtävän kanssa on ristiriidassa se, että kulta-aineksen osalta erotetaan ”uudet” seokset ja ”kultajäte”, koska sillä ei kaiketi ole merkitystä kultaa sisältäviä tavaroita koskevien liiketoimien petosalttiudelle, sillä arvon kannalta ratkaiseva on tavaroiden kultapitoisuus.

22 — Ks. tältä osin myös komission 29.9.2009 esittämä ehdotus neuvoston direktiiviksi direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta tiettyjen petosalttiiden tavaroiden luovutuksiin ja tiettyjen petosalttiiden palvelujen suorituksiin vapaaehtoisesti ja tilapäisesti sovellettavan käännetyn verovelvollisuuden osalta (KOM(2009) 511 lopullinen), s. 3.

23 — Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta arvonlisäveropetosten vastaisen nopean reagoinnin mekanismin osalta 22.7.2013 annettu neuvoston direktiivi 2013/42/EU (EUVL L 201, s. 1).

24 — Mainittu edellä alaviitteessä 6.

2. Rahoituskustannusten alentaminen

52. Tämän tulkinnan vahvistaa säännöksen toinen tavoite, joka on rahoituskustannusten alentaminen.

53. Kuten komissio on arvonlisäverodirektiivin 198 artiklan 2 kohdan edeltäjäsäännöstä koskevassa ehdotuksessaan todennut,[25] veronmaksuvelvollisuuden siirtämisellä luovuttajalta hankkijalle myös tasataan kilpailuhaittoja jäsenvaltion sisäisessä kaupassa yhteisön sisäiseen kauppaan nähden. Verovelvollisten välisissä rajatylittävissä liiketoimissa yhteisön sisäistä kauppaa koskevan verotusjärjestelmän mukaan hankkija on nimittäin aina veronmaksuvelvollinen.[26] Verovelvollisen ei siten tarvitse rahoittaa ennakolta arvonlisäveroa, joka olisi maksettava täysin jäsenvaltion sisäisistä liiketoimista, koska verovelvollisen olisi ensin maksettava kullantoimittajalleen tavaran hinta plus arvonlisävero, mutta se voisi saada tämän arvonlisäveron takaisin veroviranomaisilta vasta myöhemmin veroilmoituksella. Määräämällä hankkijalle veronmaksuvelvollisuus myös valtionsisäisten liiketoimien osalta voitiin luoda tältä osin yhtäläiset kilpailuedellytykset.

54. Komissio korosti ehdotuksessaan, etteivät nämä ongelmat koskeneet pelkästään kultaa mutta että ”kullan erittäin korkean arvon” vuoksi niitä ei voida hyväksyä näissä tapauksissa.[27] Tämän arvonlisäverodirektiivin 198 artiklan 2 kohdan tavoitteen kannalta ratkaiseva on näin ollen jälleen kaupankäynnin kohteena olevien tavaroiden arvo ja siten niiden kultapitoisuus.

3. Rajaaminen verovelvollisiin hankkijoihin

55. Arvonlisäverodirektiivin 198 artiklan 2 kohdan edellä kuvatuista tavoitteista seuraa lisäksi epäsuorasti, että säännöksen soveltamisalaan kuuluvat yksinomaan luovutukset *verovelvollisille* hankkijoille. Ainoastaan niillä on näet arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdan mukaan vähennysoikeus. Ainoastaan luovutuksissa hankkijoille, joilla on vähennysoikeus, piilee kuitenkin arvonlisäveropetoksen vaara, ja ainoastaan niistä voi aiheutua hankkijalle edellä kuvattu ennakolta rahoittamista koskeva rasite.

56. Tätä arvonlisäverodirektiivin 198 artiklan 2 kohdan soveltamisalan rajaamista ei kuitenkaan ilmaista nimenomaisesti sen sanamuodossa.[28] Se on näin ollen varmistettava sääntelyn piiriin kuuluvien tavaroiden määritelmän yhteydessä ja vaikuttaa myös näin kulta-aineksen ja puolivalmiiden tuotteiden käsitteiden tulkintaan.

57. Puolivalmiit tuotteet ovat jo sanamuotonsa mukaan sellaisia tavaroita, joita yleensä ainoastaan verovelvolliset hankkivat liiketoimintansa yhteydessä. Puolivalmiit tuotteet on nimittäin erotettava lopputuotteista. Lopputuotteita voidaan myydä suoraan loppukäyttäjälle, kun taas puolivalmiita tuotteita on vielä jatkokäsiteltävä.[29]

58. Kun otetaan huomioon edellä kuvatut sääntelyn tavoitteet, saman on pädettävä myös kulta-aineksen käsitteeseen. Siihen eivät voi kuulua kaikki ainekset, joiden kultapitoisuus on vähintään 325 tuhannesosaa, vaan ainoastaan sellainen aines, joka ei ole lopputuote ja joka ei siten sovellu luovutettavaksi loppukäyttäjille, jotka eivät ole verovelvollisia.

25 — Ks. komission ehdotus, s. 13.

26 — Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan i alakohta sekä 138 ja 200 artikla.

27 — Ibid., edellä alaviite 25.

28 — Ainoastaan sijoituskullan tapauksessa tämä käy selvästi ilmi viittauksesta valinnanmahdollisuuksiin, joista säädetään arvonlisäverodirektiivin 348–350 artiklassa ja jotka puolestaan edellyttävät, että luovutuksen vastaanottaja on itse verovelvollinen.

29 — Ks. vastaavasti tuomio Artrada ym. (C-124/03, EU:C:2004:674, 34 kohta) raakamaidon, lämpökäsitellyn maidon ja maitopohjaisten tuotteiden tuotantoa ja markkinoille saattamista koskevista terveyssäännöistä 16.6.1992 annetun neuvoston direktiivin 92/46/ETY (EYVL L 268, s. 1) 2 artiklan 4 kohdan osalta.

4. Teleologisen tulkinnan tulos

59. Kulta-aineksen käsite käsittää näin ollen arvonlisäverodirektiivin 198 artiklan 2 kohdan tarkoituksen perusteella sellaisen aineksen, joka on tarkoitettu jatkokäsiteltäväksi eikä loppukäyttäjälle ja joka ei kuitenkaan ole puolivalmis tuote, sikäli kuin sen kultapitoisuus on vähintään 325 tuhannesosaa.

60. Koska ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen antamien tietojen mukaan nyt tarkasteltavat tangot jatkokäsitellään tuotteiden valmistamiseksi ja niiden kultapitoisuus on vähintään 500 tuhannesosaa, ne kuuluvat näin ollen 198 artiklan 2 kohdassa tarkoitetun kulta-aineksen käsitteeseen, sikäli kuin ne eivät ole puolivalmiita tuotteita.

D *Kulta-aineksen ja puolivalmiin tuotteen rajaaminen*

61. Käsiteltävässä asiassa on siten vielä selvitettävä, miten kulta-aineksen käsite eroaa puolivalmiiden tuotteiden käsitteestä, joka samoin mainitaan arvonlisäverodirektiivin 198 artiklan 2 kohdassa.

62. Tällä kysymyksellä ei tosin ole arvonlisäverodirektiivin 198 artiklan 2 kohdan yhteydessä ratkaisevaa merkitystä, koska, kuten edellä nähtiin, kyseisen säännöksen tavoite edellyttää molemmissa tapauksissa, että tavaran kultapitoisuus on vähintään 325 tuhannesosaa ja että kyse ei ole lopputuotteesta. Nämä kaksi käsitettä on kuitenkin erotettava toisistaan, etenkin siinä tapauksessa, että unionin tuomioistuin näkemyksestäni poiketen katsoisi, että kulta-aineksen käsitteeseen kuuluu pelkästään hienokulta.

63. Kulta-aineksen ja puolivalmiiden tuotteiden käsitteiden tavanomaisen merkityksen mukaan nämä käsitteet on erotettava sen mukaan, miten paljon niitä on käsitelty lopputuotteeseen nähden. Tämän perusteella kulta-aines kuvaa tavaroita, joissa tuotantoprosessin jatkon kannalta olennainen on pelkästään niiden sisältämä kulta – sen tapauskohtaisesta muodosta riippumatta. Puolivalmiilla tuotteilla sitä vastoin tarkoitetaan tavaroita, joita on jo käsitelty lopputuotteen aikaansaamiseksi, kuten lopputuotetta varten jo muotoiltu materiaali. Kullan tapauksessa tällaisia voisivat olla esimerkiksi sormusaihiot.

64. Koska nyt tarkasteltavista tangoista on tarkoitus käyttää jatkojalostuksessa pelkästään niiden sisältämä kulta, mutta tankoja ei ole vielä muotoiltu lopputuotetta silmällä pitäen, niissä on siten kyse arvonlisäverodirektiivin 198 artiklan 2 kohdassa tarkoitetusta kulta-aineksesta eikä puolivalmiista tuotteista.

65. Sitä vastoin en pidä vakuuttavana, kun Tanskan veroviranomaiset pyrkivät pääasian oikeudenkäynnissä johtamaan päätöksen 2004/228/EY[30] 2 artiklan c alakohdasta, että nyt tarkasteltavien kaltaiset tangot kuuluvat puolivalmisteen käsitteeseen. Päätöksessä annetaan Espanjan kuningaskunnalle lupa määrätä arvonlisäveron maksuvelvolliseksi tavaroiden luovutuksen vastaanottaja, kun kyseessä ovat ”puolivalmisteiden luovutukset (esim. harkot – –), jotka ovat syntyneet muiden kuin rautaa sisältävien metallien jalostuksessa, valmistuksessa tai sulatuksessa”. Tästä ei voida kuitenkaan päätellä, että kullan sulatuksessa syntyneitä tankoja on pidettävä puolivalmisteina myös nyt tutkittavana olevan arvonlisäverodirektiivin 198 artiklan 2 kohdan yhteydessä. Huolimatta siitä, että molempien säännösten ainakin joissain kieliversioissa – muun muassa saksankielisessä – käytetään tältä osin kahta erilaista käsitettä, käsiteltävässä asiassa

30 — Luvan antamisesta Espanjalle soveltaa jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 21 artiklasta poikkeavaa toimenpidettä 26.2.2004 tehty neuvoston päätös 2004/228/EY (EUVL L 70, s. 37).

tulkittavasta arvonlisäverodirektiivin 198 artiklan 2 kohdasta poiketen päätöksen 2004/228/EY 2 artiklan c alakohta ei edellytä aineksen ja puolivalmisteen käsitteiden rajaamista. Mainitussa päätöksessä tarkoitetulle puolivalmisteen käsitteelle voidaan siten hyvin antaa laajempi merkitys kuin nyt tutkittavana olevaan säännökseen sisältyvälle puolivalmiin tuotteen käsitteelle.

E *Päätelmä*

66. Arvonlisäverodirektiivin 198 artiklan 2 kohdan sanamuodon, asiayhteyden ja tavoitteiden tulkinnan perusteella on näin ollen todettava, että pääasiassa kyseessä olevien kaltaiset tangot täyttävät kulta-aineksena edellytykset kyseisen säännöksen soveltamiselle.

VI **Ratkaisuehdotus**

67. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Østre Landsretin (Itä-Tanskan ylioikeus) ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

Arvonlisäverodirektiivin 198 artiklan 2 kohtaa sovelletaan tankoihin, jotka pääasiassa kyseessä olevien tankojen tapaan koostuvat erilaisten, kultaa sisältävien metallisten romuesineiden sattumanvaraisesta, karkeasta sulatteesta ja joiden kultapitoisuus on yli 500 tuhannesosaa.