ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES
[*JULIANE KOKOTT*] SECINĀJUMI,
sniegti 2015. gada 17. decembrī[1]

Lieta C-550/14

Envirotec Denmark ApS
pret
Skatteministeriet

(Østre Landsret (Dānija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Nodokļu tiesību akti — Pievienotās vērtības nodoklis — Direktīvas 2006/112/EK 198. panta 2. punkts — Pircēja nodokļu parāds par zelta materiālu vai pusfabrikātu piegādi — Zelta stieņi no dažādu zeltu saturošu metāla objektu sakausējuma

I – **Ievads**

1. "Uz zeltu lauzas, pēc zelta gaužas it visi", domīgi spriež Grietiņa Johana Volfganga Gētes "Faustā" par saikni starp rotaslietām un dabisko skaistumu[2]. Kā gan viņa justos un kādas vēl domas viņai rastos, ja ķēdītes un auskaru zelts, kuros izrotājusies viņa sev tik ļoti patīk, būtu iegūts tostarp no citu cilvēku zobiem? Proti, tā varētu izrādīties izskatāmajā lietā, kuras tēma ir PVN režīms tādu zelta stieņu piegādei, kuri sastāv no otrreizēji pārstrādātām zelta precēm un no kuriem paredzēts atkal ražot rotaslietas un citas preces.

2. Zeltam īpaša uzmanība ir veltīta arī Savienības PVN tiesību aktos. Viens no šādiem īpašiem režīmiem attiecībā uz zeltu ir izskatāmā Dānijas lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets. Tiesai izskatāmajā lietā būs jānoskaidro, kam ir jāmaksā PVN tādā gadījumā, ja īpašnieku maina nevis "svaigi", bet gan pārstrādāti zelta stieņi. Tomēr šis jautājums Grietiņu laikam gan interesētu mazāk.

1 — Oriģinālvaloda – vācu.

2 — Johans Volfgangs Gēte. Fausts. Traģēdija. Aina "Vakars", pēdējās trīs (2802.–2804.) rindiņas.

II – **Atbilstošās tiesību normas**

A – *Savienības tiesības*

3. Pievienotās vērtības nodokļa iekasēšanu Savienības dalībvalstīs reglamentē Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu [3] (turpmāk tekstā – "PVN direktīva"). Sestā Padomes 1977. gada 17. maija Direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze [4] (turpmāk tekstā – "Sestā direktīva"), kas bija spēkā līdz 2006. gada 31. decembrim, pamatlietā gan nav piemērojama. Tomēr tajā jau ir ietverti izskatāmajā lietā būtiski noteikumi, kuru rašanās vēsture tādēļ arī ir jāņem vērā.

4. Atbilstoši PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunktam nodokli uzliek "preču piegādei, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds".

5. Attiecībā uz personu, kas atbildīga par PVN nomaksu, PVN direktīvas 193. pantā pamatlietā piemērojamā redakcijā [5] ir noteikts šādi:

"PVN maksā ikviens nodokļa maksātājs, kas veic preču piegādi [..], par kuru uzliek nodokli, izņemot gadījumus, kad saskaņā ar 194. līdz 199. pantu un 202. pantu nodokli maksā kāda cita persona."

6. PVN direktīvas 198. pantā šajā ziņā kā izņēmums ir paredzēts:

"1. [..]

2. Ja zelta materiālus vai pusfabrikātus, kuru prove ir 325 tūkstošdaļas vai augstāka, vai ieguldījumu zeltu, kā tas definēts 344. panta 1. punktā, piegādā nodokļa maksātājs, kas izmantojis vienu no izvēles tiesībām saskaņā ar 348., 349. un 350. pantu, dalībvalstis var noteikt pircēju par personu, kas atbildīga par PVN nomaksu.

3. Dalībvalstis paredz procedūras un nosacījumus 1. un 2. punkta piemērošanai."

7. PVN direktīvas preambulas 55. apsvērumā šajā ziņā ir norādīts šādi:

"Lai nepieļautu nodokļu nemaksāšanu un vienlaikus mazinātu finansiālās izmaksas par tā zelta piegādi, kura prove pārsniedz noteiktu vērtību, ir pamatoti ļaut dalībvalstīm noteikt pircēju par personu, kas ir atbildīga par PVN nomaksu."

8. Turklāt saskaņā ar PVN direktīvas 199. panta 1. punkta d) apakšpunktu dalībvalstis var paredzēt, ka turpmāk norādītajos darījumos persona, kas atbildīga par PVN nomaksu, ir preču vai pakalpojumu saņēmējs, kas ir nodokļa maksātājs:

"d) lietotu materiālu, tādā pašā stāvoklī atkārtoti neizmantojamu materiālu, lūžņu, rūpniecisku un nerūpniecisku atkritumu, reģenerējamu atkritumu, daļēji pārstrādātu atkritumu piegāde, kā arī dažas preču piegādes un pakalpojumu sniegšana, kā norādīts VI pielikumā."

3 — – OV L 347, 1. lpp.

4 — – OV L 145 1. lpp.

5 — Tā ir PVN direktīvas redakcija, kas pēdējoreiz tika grozīta ar Padomes 2010. gada 7. decembra Direktīvu 2010/88/ES, ar ko Direktīvu 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu groza attiecībā uz minimālās pamatlikmes ievērošanas pienākuma ilgumu (OV L 326, 1. lpp.).

9. Attiecīgajā VI pielikumā ir ietvertas tostarp šādas pozīcijas:

"1) Melno un krāsaino metālu atkritumu, lūžņu un lietotu materiālu, arī apstrādājot, ražojot vai kausējot iegūtu melno un krāsaino metālu un to sakausējumu pusfabrikātu piegāde;

2) melno un krāsaino metālu ražojumu pusfabrikātu piegāde un daži ar tiem saistīti apstrādes pakalpojumi;

3) melnu un krāsainu metālu [..] atlikumu un citu otrreiz pārstrādājamu materiālu [..] piegāde [..];

4) melno un krāsaino metālu atkritumu piegāde [..];

[..];

6) izejvielu apstrādes lūžņu un atkritumu piegāde."

10. Visbeidzot attiecībā uz atskaitīšanas tiesībām, kuras var izvirzīt par iegādātām precēm, PVN direktīvas 168. pantā ir noteikts šādi:

"Ciktāl preces [..] nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs:

a) PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..]."

B – *Valsts tiesības*

11. Dānijā PVN piemēro saskaņā ar Dānijas PVN likumu. Šā likuma 46. panta pirmajā daļā attiecībā uz personas, kas atbildīga par PVN nomaksu, noteikšanu ir paredzēts:

"Nodokli maksā ikviens nodokļa maksātājs, kas Dānijā veic preču piegādi, par kuru uzliek nodokli [..]. Tomēr nodokli maksā preču saņēmējs [..], ja

[..]

4) saņēmējs ir Dānijā reģistrēts uzņēmums, kurš saņem ieguldījumu zeltu, par ko nodoklis ir maksājams saskaņā ar 51.a pantu, vai arī zelta materiālus vai pusfabrikātus, kuru prove ir 325 tūkstošdaļas vai augstāka."

III – **Pamatlieta**

12. Pamatlieta ir par sabiedrības *Envirotec Denmark ApS* (turpmāk tekstā – "*Envirotec*") Dānijas PVN parādu par 2011. gada pēdējo ceturksni.

13. Šajā ceturksnī *Envirotec* no vēl vienas Dānijas sabiedrības iegādājās 24 stieņus, kuru vidējais zelta saturs bija 500–600 tūkstošdaļas. Līdztekus zeltam stieņi sastāvēja no dažādiem citiem materiāliem, kā, piemēram, zobiem, gumijas, PVC, vara, amalgamas, dzīvsudraba un svina. Proti, pārdevēja stieņus bija sakausējusi no rūpnieciskiem atkritumiem, kā arī vecām rotaslietām, galda piederumiem, pulksteņiem utt. Tādēļ, lai zeltu, ko satur stieņi, varētu izmantot citu zeltu saturošu produktu ražošanai, vispirms bija jāatdala pārējās sastāvdaļas.

14. Par 24 stieņu pirkumu *Envirotec* bija uzlikts PVN kopumā DKR 1 099 695 apmērā, ko *Envirotec* arī samaksāja pārdevējai. Tomēr pārdevēja šo summu nekad nesamaksāja Dānijas nodokļu iestādei. Vēlāk pārdevēja maksātnespējas dēļ tika likvidēta.

15. Tagad *Envirotec* prasa Dānijas nodokļu iestādei atmaksāt pārdevējai samaksāto PVN, šajā ziņā izvirzot tiesības uz atskaitīšanu. Tomēr Dānijas nodokļu iestāde uzskata, ka nevis pārdevējai, bet gan pašai *Envirotec* saskaņā ar Dānijas PVN likuma 46. panta pirmās daļas 4. punktu ir jāmaksā PVN par attiecīgo darījumu. Līdz ar to *Envirotec* nevarot atskaitīt PVN summu, ko tā esot samaksājusi pārdevējai kā priekšnodokli. Turpretim *Envirotec* uzskata, ka Dānijas tiesību norma par apgrieztās maksāšanas mehānisma piemērošanu pircējam, kas tika pieņemta, pamatojoties uz PVN direktīvas 198. panta 2. punktu, tās konkrētajā gadījumā nav piemērojama.

IV – **Tiesvedība Tiesā**

16. *Østre Landsret* [Austrumu apgabaltiesa], kuras izskatīšanā šobrīd ir lieta, par izšķirošu uzskata Savienības tiesību interpretāciju un tādēļ atbilstoši LESD 267. pantam Tiesai 2014. gada 28. novembrī ir uzdevusi šādu jautājumu:

"Vai stieņi, kas sastāv no nejauša, rupja dažādu zeltu saturošu metāla objektu lūžņu sakausējuma, ietilpst jēdzienos "zelta materiāl[i] un pusfabrikāt[i]" PVN direktīvas 198. panta 2. punkta izpratnē?"

17. Tiesvedībā Tiesā Dānijas Karaliste, Igaunijas Republika un Eiropas Komisija 2015. gada martā sniedza rakstveida apsvērumus.

V – **Juridiskais vērtējums**

18. Iesniedzējtiesa ar savu prejudiciālo jautājumu būtībā vēlas noskaidrot, vai stieņi, kas ir pamatlietas priekšmets, ietilpst PVN direktīvas 198. panta 2. punkta piemērošanas jomā. Atbilstoši šim noteikumam dalībvalstis var tostarp "zelta materiāl[u] vai pusfabrikāt[u], kuru prove ir 325 tūkstošdaļas vai augstāka", piegādes gadījumā paredzēt, ka PVN maksā preces pircējs, nevis kā parasti – piegādātājs.

19. Uzskatu, ka uz prejudiciālo jautājumu jāatbild apstiprinoši. Tā tas ir tādēļ, ka stieņi, kas sastāv no tādu dažādu zeltu saturošu metāla objektu sakausējuma kā pamatlietā, kā "zelta materiāli" atbilst PVN direktīvas 198. panta 2. punkta piemērošanas prasībām. Tas izriet arī no tiesību normas formulējuma, konteksta un mērķa interpretācijas, ko es izklāstīšu turpinājumā.

A – *Formulējums*

20. Pirmkārt, PVN direktīvas 198. panta 2. punkta dažādo valodu versiju dēļ formulējums nesniedz vienotu priekšstatu par jēdziena "zelta materiāli" nozīmi.

21. Tā, piemēram, dāņu valodas versijā ir izmantots jēdziens "råmetal", ko vācu valodā var tulkot kā "Rohmetall"[6] [neapstrādāts metāls]. Sarunvalodā ar to saprot tīru, neapstrādātu metālu. Tāds pats jēdziens "d'or sous forme de matière première" ir franču valodas versijā.

22. Atbilstoši šādai šaurai interpretācijai zelta materiālu jēdzienā PVN direktīvas 198. panta 2. punkta izpratnē varētu iekļaut tikai tādus zelta stieņus, kas sastāv no raudzes zelta, tātad gandrīz tikai no zelta. Tādējādi zelta materiālu jēdziens neattiektos uz dažādu zeltu saturošu metāla objektu sakausējumu stieņos, kuru zelta saturs ir 500–600 tūkstošdaļas, kā tas ir izskatāmajā lietā.

23. Turklāt, piemēram, PVN direktīvas 198. panta 2. punkta vācu valodas versija ar "Goldmaterial" [zelta materiāliem] un angļu valodas versija ar "gold material" jau sākotnēji ietver sevī jēdzienus, kas ir plašāk formulēti par neapstrādāta metāla nozīmi un atbilstoši šo vārdu jēgai ir attiecināmi ne tikai uz raudzes zeltu. Proti, ar "zelta materiāliem" var saprast jebkādu materiālu, kas daļēji sastāv no zelta, tātad arī attiecīgais dažādu zeltu saturošu metāla objektu sakausējums.

24. Ja, kā izskatāmajā lietā, Savienības tiesību normas dažādas valodu versijas atšķiras, tad saskaņā ar pastāvīgo judikatūru par normas saturu nevar spriest, pamatojoties tikai uz tās formulējumu, bet gan to var noskaidrot, ņemot vērā kontekstu, kādā attiecīgā norma iekļaujas, un tās mērķus[7].

B – *Konteksts*

25. Tātad PVN direktīvas 198. panta 2. punktā minētā jēdziena "zelta materiāli" konteksts katrā ziņā varētu palīdzēt rast atbildi uz jautājumu, vai šis jēdziens attiecas uz stieņiem, kas sastāv no dažādu zeltu saturošu metāla objektu sakausējuma.

1) Minimālā proves standarta prasības 198. panta 2. punktā

26. Tiesību norma attiecas uz "zelta materiāl[u] vai pusfabrikāt[u] [piegādi], kuru prove ir 325 tūkstošdaļas vai augstāka". Ja teikuma daļa "kuru prove ir 325 tūkstošdaļas vai augstāka" attiecas ne tikai uz "pusfabrikātiem", bet arī uz "zelta materiāliem", šim jēdzienam nenovēršami būtu jāattiecas ne tikai uz raudzes zeltu, bet arī materiāliem ar zemāku zelta saturu, kā tas ir izskatāmajā lietā.

27. Tomēr, ja pieņem, ka attiecīgā teikuma daļa attiecas tikai uz pusfabrikātiem, tad minimālā proves standarta prasība nebūtu piemērojama zelta materiāliem. No tā, pirmkārt, varētu secināt, ka attiecīgā prove ir pietiekama pieņēmumam par zelta materiāliem. Tomēr, tā kā tā būtu ļoti plaša interpretācija, fakts, ka nav noteiktas konkrētas prasības tieši zelta materiālu provei, varētu liecināt arī par to, ka zelta materiālu jēdzienā ir jāiekļauj tikai raudzes zelts.

28. No tiesību normas formulējuma skaidri neizriet, tieši uz kuriem jēdzieniem attiecas konkrētā teikuma daļa par minimālo proves standartu. Proti, katrā ziņā vācu, angļu un franču valodas versijas pieļauj abas interpretācijas.

6 — Šajā ziņā skat. tagad spēkā esošā PVN direktīvas 199.a panta 1. punkta j) apakšpunkta, ko ieviesa ar Padomes 2013. gada 22. jūlija Direktīvas 2013/43/ES, ar ko Direktīvu 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu groza attiecībā uz fakultatīvu un pagaidu apgrieztas maksāšanas sistēmas piemērošanu saistībā ar noteiktu preču un pakalpojumu piegādi ar paaugstinātu krāpšanas risku (OV L 201, 4. lpp.), 1. panta 2. punkta b) apakšpunktu – dāņu un vācu valodas versijas.

7 — Skat. tikai spriedumus *Bouchereau* (30/77, EU:C:1977:172, 14. punkts), *Rockfon* (C-449/93, EU:C:1995:420, 28. punkts) un *Hedqvist* (C-264/14, EU:C:2015:718, 47. punkts).

29. Šeit nepalīdz arī PVN direktīvas preambulas 55. apsvērums. Raksturojot PVN direktīvas 198. panta 2. punkta mērķi, tajā par precēm, uz kurām attiecas tiesiskais regulējums, gan kopā tiek runāts kā par "zelt[u] [..], kura prove pārsniedz noteiktu vērtību". Tomēr no tā nevar nepārprotami secināt, ka gan zelta materiāliem, gan pusfabrikātiem ir piemērojams minimālais proves standarts 325 tūkstošdaļas vai augstāk. Proti, šī PVN direktīvas preambulas 55. apsvēruma prasība būtu izpildīta arī tad, ja ar zelta materiāliem būtu jāsaprot tikai raudzes zelts, tātad materiāls, kura prove ir, piemēram, 995 tūkstošdaļas vai lielāka [8].

30. Tādējādi no minimālā proves standarta prasības PVN direktīvas 198. panta 2. punktā nevar izsecināt, vai zelta materiālu jēdziens ietver izskatāmajā lietā strīdīgos stieņus.

2) Zelta atkritumu iekļaušana 199. panta 1. punkta d) apakšpunktā

31. Pamatlietā *Envirotec* arī par PVN direktīvas 198. panta 2. punkta konteksta interpretāciju bija paudusi viedokli, ka neviens no attiecīgās tiesību normas jēdzieniem nevarot attiekties uz lūžņiem vai atkritumiem, kuru sastāvā ir zelts un par kuriem tieši esot runa izskatāmajā lietā. Tā tas ir tādēļ, ka apgrieztās maksāšanas mehānisma piemērošanu pircējam zelta *atkritumu* gadījumā reglamentējot tikai vēlāk ieviestais īpašais PVN direktīvas 199. panta 1. punkta d) apakšpunkta noteikums.

32. Šajā ziņā iesniedzējtiesa acīmredzot uzskata, ka pamatlietā būtiskā Dānijas PVN likuma 46. panta pirmās daļas 4. punkta norma ir balstīta nevis uz šo pēdējo minēto PVN direktīvas noteikumu, bet gan tikai uz PVN direktīvas 198. panta 2. punktu, kas ir prejudiciālā jautājuma priekšmets. No tā izriet, ka pamatlietā ir jānošķir, vai apgrieztās maksāšanas mehānisma piemērošanu pircējam par attiecīgajiem stieņiem pamato viena vai otra PVN direktīvā paredzētā atļauja.

33. No šāda viedokļa gan ir taisnība, ka *Envirotec* minētajā tiesību normā ir ietverti vairāki gadījumi, kas atbilstoši savam formulējumam attiecas arī uz pārstrādātām zeltu saturošām precēm, jo zelts ir viens no tur vairākkārt minētiem "krāsainiem metāliem". PVN direktīvas 199. panta 1. punkta d) apakšpunkta piemērošanas joma tomēr attiecas ne tikai uz zeltu, bet gan tostarp ietver visus pārējos krāsainos metālus. Līdz ar to izskatāmajā lietā interpretējamā PVN direktīvas 198. panta 2. punkta normu varētu uzskatīt par *lex specialis* attiecībā uz zeltu, kas tādēļ ir piemērojama arī zelta atkritumiem.

34. Tomēr no 199. panta 1. punkta d) apakšpunkta, kas tostarp attiecas uz krāsaino metālu atkritumiem, rašanās vēstures izriet norāde, ka izskatāmajā lietā interpretējamajai PVN direktīvas 198. panta 2. punkta normai tieši nav jāietver zelta atkritumi.

35. Pirms 199. panta 1. punkta d) apakšpunkta spēkā esošā norma [9] Sestajā direktīvā tika ieviesta ar Direktīvu 2006/69/EK tikai pēc tam, kad bija ieviesta pirms PVN direktīvas 198. panta 2. punkta spēkā esošā norma [10]. Tomēr šī grozījumu Direktīva 2006/69/EK ir veidota tādējādi, it kā Savienības likumdevējs attiecīgajā laikposmā būtu uzskatījis, ka attiecībā uz zelta atkritumiem vēl nebija tiesiskā regulējuma par apgrieztās maksāšanas mehānisma piemērošanu pircējam, lai gan attiecīgajā laikposmā jau bija spēkā izskatāmajā lietā interpretējamā pirms PVN direktīvas 198. panta 2. punkta spēkā esošā norma.

8 — Skat. "ieguldījumu zelta" definīciju PVN direktīvas 344. panta 1. punkta 1) apakšpunktā.

9 — PVN direktīvas 199. panta 1. punkta d) apakšpunkta priekštecis ir Sestās direktīvas 21. panta 2. punkta c) apakšpunkta iv) punkts 28.g panta redakcijā un tika ieviests ar 2006. gada 24. jūlija Direktīvu 2006/69/EK, ar ko Direktīvu 77/388/EEK groza attiecībā uz dažiem pasākumiem, lai vienkāršotu pievienotās vērtības nodokļa iekasēšanas procedūru un palīdzētu novērst nodokļu nemaksāšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, un ar ko atceļ dažus lēmumus par atkāpēm (OV L 221, 9. lpp.).

10 — PVN direktīvas 198. panta 2. punkta priekštecis ir Sestās direktīvas 26.b panta F daļas pirmais teikums un ir balstīts uz Padomes 1998. gada 12. oktobra Direktīvu 98/80/EK, kas papildina pievienotās vērtības nodokļa sistēmu un groza Direktīvu 77/388/EEK, – īpašs režīms ieguldījumu zeltam (OV L 281, 31. lpp.).

36. Proti, ar grozījumu Direktīvu 2006/96/EK tika atceltas vairākas dalībvalstīm piešķirtās atļaujas [11] atkāpties no spēkā esošām Savienības PVN tiesību normām [12]. Kā izriet no Direktīvas 2006/69/EK preambulas 8. apsvēruma un rašanās vēstures [13], atcelt vajadzēja visas tās atļaujas, uz kurām attiecas jaunās direktīvas noteikumi un kuras tādēļ nākotnē būtu liekas. Šajā ziņā kā pirmais Direktīvas 2006/69/EK II pielikumā ir minēts Padomes lēmums, kas Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotajai Karalistei ļāva ieviest īpašu nodokļu aprēķināšanas sistēmu, lai novērstu krāpšanas gadījumus un izvairīšanos no nodokļu nomaksas saistībā ar "zelta, zelta monētu vai zelta atkritumu piegādi" [14].

37. Apstāklis, ka attiecīgās atļaujas tika atceltas tikai ar Direktīvu 2006/69/EK, liecina par to, ka Savienības likumdevējs, šķiet, uzskatīja, ka ar šo grozījumu direktīvu ir grozītas arī tiesību normas par zelta piegādi. Ņemot vērā, ka toreiz no jauna izveidotais pašreizējā 199. panta 1. punkta d) apakšpunkta tiesiskais regulējums primāri attiecās uz lūžņiem un atkritumiem, no tā varētu izdarīt secinājumu, ka zelta *atkritumi* atbilstoši *Envirotec* izvirzītajiem argumentiem ir ietverti tikai šajā tiesiskajā regulējumā, nevis PVN direktīvas 198. panta 2. punktā.

38. Pats par sevi šis arguments, kas ir balstīts uz citas tiesību normas rašanās vēsturi, nevis tās, kas jāizvērtē izskatāmajā lietā, tomēr vēl nav ļoti pārliecinošs. Ņemot vērā, ka attiecīgo Apvienotajai Karalistei piešķirto atļauju sākotnējā Direktīvas 2006/69/EK projektā nebija paredzēts atcelt [15], vēl arī ir iespējams, ka likumdošanas procedūrā to iekļāva tikai tādēļ, ka tika konstatēts, ka tā bija novecojusi jau saskaņā ar toreiz spēkā esošām tiesību normām.

39. Tādējādi no tā, ka PVN direktīvas 199. panta 1. punkta d) apakšpunktā ir īpašs režīms krāsaino metālu atkritumiem, galu galā nevar neapšaubāmi secināt par izskatāmajā lietā aplūkojamā PVN direktīvas 198. panta 2. punkta piemērošanas jomu.

3) Muitas klasifikācija

40. Visbeidzot, ciktāl pamatlietā papildus ir minēta tarifu klasifikācija, šis salīdzinājums nepārliecina. Kombinētajai nomenklatūrai [16], kurā ir ietverta preču klasifikācija, kas primāri ļauj noteikt attiecīgo muitas nodokļu likmi [17], ir citi mērķi nekā PVN direktīvas 198. panta 2. punkta noteikumam, kas jāinterpretē izskatāmajā lietā.

41. Ciktāl Tiesa PVN direktīvas interpretācijas nolūkā jau papildus ir atsaukusies uz Kombinētās nomenklatūras jēdzienu izmantošanu, tas ir noticis tikai saistībā ar piemērojamo nodokļa likmi [18]. Tomēr, nosakot nodokļa likmi, no pašas PVN direktīvas – 98. panta 3. punkta – izriet zināma saistība ar Kombinēto nomenklatūru [19].

11 — Šīs atļaujas tika piešķirtas, pamatojoties Sestās direktīvas 27. pantu.

12 — Skat. Direktīvas 2006/69/EK 2. pantu, to lasot kopā ar II pielikumu.

13 — Skat. Komisijas 2005. gada 16. marta priekšlikumu Padomes Direktīvai, ar ko groza Direktīvu 77/388/EEK attiecībā uz dažiem pasākumiem, lai vienkāršotu pievienotās vērtības nodokļa iekasēšanas procedūru un palīdzētu cīnīties pret nodokļu nemaksāšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, un ar ko atceļ dažus lēmumus par (COM(2005) 89, galīgā redakcija), 4. lpp.

14 — Padomes lēmums – ko uzskata par pieņemtu 1984. gada 15. aprīlī – ar ko Apvienotajai Karalistei atļauj piemērot pasākumu, atkāpjoties no Sestās direktīvas, kura mērķis ir novērst dažus krāpšanas gadījumus vai izvairīšanos no nodokļu nomaksas saistībā ar zelta, zelta monētu vai zelta atkritumu piegādi nodokļu maksātāju starpā, ieviešot īpašu nodokļu aprēķināšanas sistēmu (OV L 264, 27. lpp.).

15 — Skat. Komisijas priekšlikumu (minēts 13. zemsvītras piezīmē), 11. un 12. lpp.

16 — Padomes 1987. gada 23. jūlija Regulas (EEK) Nr. 2658/87 par tarifu un statistikas nomenklatūru un kopējo muitas tarifu (OV L 256, 1. lpp.) I pielikums.

17 — Skat. Regulas (EEK) Nr. 2658/87 1. panta 3. punktu (minēta iepriekš 16. zemsvītras piezīmē).

18 — Skat. spriedumu Komisija/Spānija (C-360/11, EU:C:2013:17, 44. punkts).

19 — Saskaņā ar šo noteikumu, piemērojot noteiktām preču kategorijām samazinātās likmes, dalībvalstis var izmantot Kombinēto nomenklatūru, lai aptvertu attiecīgo kategoriju.

42. Tomēr PVN direktīvas 198. panta 2. punkta noteikumam, kas ir jāinterpretē izskatāmajā lietā, nav šādas saiknes ar Kombinētās nomenklatūras definīcijām. Tajā nedz tiek noteikta nodokļu likme, nedz tiesību normā ir minēta skaidra atsauce uz Kombinēto nomenklatūru, un tādējādi tā atšķiras no, piemēram, PVN direktīvas 148. panta b) punkta.

4) Secinājumi par konteksta interpretāciju

43. Ņemot vērā visu iepriekš minēto, no PVN direktīvas 198. panta 2. punkta konteksta nevar neapšaubāmi secināt, vai stienis, kas sastāv no dažādu zeltu saturošu metāla objektu sakausējuma, ir iekļaujams zelta materiāla jēdzienā. Tādējādi atbilde uz šo jautājumu jārod, izvērtējot šīs tiesību normas mērķi.

C – *Mērķis*

44. Kā izriet no Direktīvas 98/80/EK, ar kuru tika ieviesta pirms PVN direktīvas 198. panta 2. punkta spēkā esošā norma [20], preambulas 8. apsvēruma, tiesiskā regulējuma mērķis ir gan palīdzēt "izvairīties no krāpšanas", gan atvieglot "finansiālo nastu". Līdzīgi tagad ir norādīts PVN direktīvas preambulas 55. apsvērumā. No Direktīvas 98/80/EK rašanās vēstures neizriet nekādi citi attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķi [21].

1) Nodokļu nemaksāšanas novēršana

45. Tiesiskais regulējums sekmē nodokļu nemaksāšanas novēršanu tādējādi, ka apgrieztās maksāšanas mehānisma piemērošana preces pircējam, nevis piegādātājam ļauj novērst situāciju, ka budžetam var radīt zaudējumus tādēļ, ka persona, kas ir atbildīga par PVN nomaksu, nav tā pati persona, kurai ir tiesības uz PVN atskaitīšanu.

46. Kā tas ir iespējams [22], par to var pārliecināties izskatāmajā lietā. *Envirotec* prasa atskaitīt PVN, ko tā ir samaksājusi piegādātājai, kura to nekad nav nomaksājusi nodokļu iestādei. Ja *Envirotec* un tās piegādātāja būtu sadarbojušās krāpnieciskā nolūkā, tās budžetu apzināti būtu varējušas samazināt par priekšnodokļa summu. Proti, *Envirotec* no budžeta saņemtu maksājumu PVN apmērā, bet budžets no piegādātājas nevarētu iekasēt attiecīgo nodokli. Turpretim, ja par darījumu PVN ir jāmaksā nevis preces piegādātājam, bet gan pircējam, šāda krāpšana nav iespējama. Šādā gadījumā persona, kas ir atbildīga par PVN nomaksu, un tā, kurai ir tiesības uz PVN atskaitīšanu, ir viena un tā pati persona, tādēļ budžetam nauda nav jānovirza.

47. Tādēļ arī Padome pēdējoreiz Direktīvas 2013/42/ES [23] preambulas 4. apsvērumā ir norādījusi, ka "konkrētos gadījumos efektīvs pasākums, lai specifiskās nozarēs apturētu krāpšanu PVN jomā, ir saņēmēju noteikt par personu, kas atbildīga par PVN samaksu (apgrieztā maksāšana)".

20 — Skat. iepriekš 10. zemsvītras piezīmi.

21 — Skat. Komisijas 1992. gada 27. oktobra priekšlikumu Padomes direktīvai, kas papildina pievienotās vērtības nodokļa sistēmu un groza Direktīvu 77/388/EEK, – īpašs režīms zeltam (COM(92) 441, galīgā redakcija), Ekonomikas un sociālo lietu komitejas 1993. gada 28. aprīļa atzinumu par priekšlikumu (OV C 161, 25. lpp.) un Eiropas Parlamenta 1994. gada 7. marta sēdes protokolu (OV C 91, 1. lpp.), 15. un 16. lpp., kā arī 1994. gada 10. marta sēdes protokolu (OV C 91, 198. lpp.), 209. un 239.–243. lpp.

22 — Šajā ziņā skat. arī paskaidrojumu Komisijas 2009. gada 29. septembra priekšlikumā Padomes direktīvai, ar ko groza Direktīvu 2006/112/EK attiecībā uz fakultatīvu un pagaidu apgrieztas maksāšanas sistēmas piemērošanu attiecībā uz noteiktu preču un pakalpojumu piegādi ar paaugstinātu krāpšanas risku (COM(2009) 511, galīgā redakcija), 3. lpp.

23 — Padomes 2013. gada 22. jūlija Direktīva 2013/42/ES, ar ko attiecībā uz ātrās reaģēšanas mehānismu pret krāpšanu PVN jomā groza Direktīvu 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 201, 1. lpp.).

48. Savienības likumdevējs šīs nozares ir noteicis PVN direktīvas 198.–199.a pantā. Atkarībā no nozares tajos ir runa par tirdzniecību ar zeltu, būvniecību, atkritumu apsaimniekošanu un tirdzniecību ar siltumnīcas efektu izraisošo gāzu emisijas kvotām. 199.a panta saraksts šobrīd, pamatojoties uz Direktīvu 2013/43/ES [24], ir papildināts ar vēl citām nozarēm, kā, piemēram, tirdzniecību ar mobilajiem telefoniem, mikroprocesoriem, planšetdatoriem, dārgmetāliem vai arī labību. Kā izriet no attiecīgās direktīvas preambulas 4. apsvēruma, Savienības likumdevējs, šķiet, reaģē ikreiz, kad praksē noteiktās nozarēs tiek konstatēti krāpšanas gadījumi.

49. Ciktāl tas attiecas uz tirdzniecību ar precēm, lielāko daļu preču, kuru gadījumā var paredzēt apgrieztās maksāšanas mehānisma piemērošanu pircējam, vieno zināma abstrakta kopība. Proti, salīdzinājumā ar to izmēru šīm precēm ir liela tirgus vērtība. Tā tas ir tādēļ, ka, jo vērtīgākas un vieglāk transportējamas ir tirgotās preces, jo lielāks kopumā ir krāpšanas risks PVN jomā, izmantojot preču tirdzniecību, kā to it īpaši ir uzsvērusi Igaunijas Republika.

50. Ņemot vērā šo mērķi, izskatāmajā lietā analizējamais PVN direktīvas 198. panta 2. punkta tiesiskais regulējums ir jāinterpretē tādā veidā, ka tiek ņemti vērā īpašie riski, kas no Savienības likumdevēja viedokļa attiecībā uz iespējamu krāpšanu PVN jomā tiek saistīti ar tirdzniecību ar zeltu. Kā ir uzsvērts arī preambulas 55. apsvērumā, šis risks lielā mērā ir atkarīgs no preces zelta proves. Ja tā ir augsta, tad starp preces lielumu un tās tirgus vērtību arī pastāv krāpšanas iespējamības saikne.

51. Tādējādi, pirmkārt, nav pamata zelta materiālu jēdzienā PVN direktīvas 198. panta 2. punkta izpratnē ietvert tikai raudzes zeltu, ja vienlaicīgi noteikums neapšaubāmi attiecas katrā ziņā uz pusfabrikātiem, kuru prove ir 325 tūkstošdaļas vai augstāka. Otrkārt, šai prasībai par minimālo proves standartu nav jāattiecas tikai uz pusfabrikātiem, bet arī uz zelta materiāliem, lai tiktu aptverti materiāli tikai ar lielu vērtību. Visbeidzot, treškārt, ar attiecīgās tiesību normas uzdevumu nav savienojams tas, ka zelta materiāli tiek diferencēti "svaigos" sakausējumos un zelta "atkritumos", jo no tā, pamatojoties uz vērtību noteicošo provi, nedrīkstētu būt atkarīga krāpšanas iespējamība darījumos ar zeltu saturošām precēm.

2) Finansiālas nastas samazināšana

52. Šo interpretāciju apstiprina otrais tiesību normas mērķis – finansiālās nastas samazināšana.

53. Kā priekšlikumā par normu, kas bija spēkā pirms PVN direktīvas 198. panta 2. punkta, ir norādījusi Komisija [25], apgrieztās maksāšanas mehānisma pāreja no piegādātāja uz pircēju palīdz dalībvalsts iekšējai tirdzniecībai kompensēt konkurencei nelabvēlīgus apstākļus, ar kādiem tai bija jāsaskaras salīdzinājumā ar Kopienas iekšējo tirdzniecību. Proti, pārrobežu darījumos starp nodokļa maksātājiem atbilstoši Kopienas iekšējās tirdzniecības nodokļu uzlikšanas režīmam pircējs vienmēr ir persona, kas atbildīga par PVN samaksu [26]. Pircējs ieekonomē PVN priekšmaksājumu, ar ko tiktu aplikti viņa darījumi valsts iekšienē, jo viņam attiecīgajam zelta piegādātājam vispirms būtu jāsamaksā cena ar PVN, ko viņš tikai vēlāk, iesniedzot nodokļu deklarāciju, varētu prasīt atmaksāt no budžeta. Arī attiecībā uz darījumiem valsts iekšienē nosakot pircēju kā personu, kas atbildīga par PVN samaksu, šajā ziņā varēja izveidot vienlīdzīgus konkurences apstākļus.

54. Komisija savā priekšlikumā uzsvēra, ka šis jautājums gan neattiecas tikai uz zeltu, bet "zelta ļoti lielās vērtības" dēļ šajos gadījumos esot nepieņemams [27]. Tādējādi PVN direktīvas 198. panta 2. punkta mērķim atkal būtiska ir tirgoto preču vērtība un līdz ar to – šo preču zelta prove.

24 — Minēta 6. zemsvītras piezīmē.

25 — Skat. Komisijas priekšlikuma (minēts 21. zemsvītras piezīmē) 13. lpp.

26 — Skat. PVN direktīvas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punktu, 138. un 200. pantu.

27 — Turpat (25. zemsvītras piezīme).

3) Attiecināšana tikai uz pircējiem, kas ir nodokļa maksātāji

55. Turklāt no iepriekš raksturotajiem PVN direktīvas 198. panta 2. punkta mērķiem netieši izriet, ka tiesību normai ir jāattiecas vienīgi uz piegādi pircējiem, kas ir *nodokļa maksātāji*. Tā tas ir tādēļ, ka saskaņā ar PVN direktīvas 168. panta a) punktu tikai viņiem ir tiesības uz atskaitīšanu. Tomēr piegāde tikai pircējiem, kuriem ir tiesības uz atskaitīšanu, slēpj sevī PVN krāpšanas risku un sekas var būt iepriekš raksturotā priekšfinansējuma nastas rašanās pircējam.

56. Tomēr šis PVN direktīvas 198. panta 2. punkta piemērošanas jomas ierobežojums nav skaidri atspoguļots noteikuma formulējumā [28]. Tādēļ tas ir jānosaka, definējot preces, uz kurām attiecas šis tiesiskais regulējums, un tas tādējādi ietekmē arī jēdzienu "zelta materiāli" un "pusfabrikāti" interpretāciju.

57. Turklāt "pusfabrikāti" jau atbilstoši savam formulējumam ir tikai tādas preces, kuras parasti iegādājas vienīgi nodokļa maksātāji, veicot saimniecisko darbību. Proti, pusfabrikāti ir jānošķir no galaproduktiem. Ja galaproduktus var pārdot tieši galapatērētājam, pusfabrikāti pirms tam vēl ir jāpārstrādā [29].

58. Ņemot vērā iepriekš raksturotos tiesiskā regulējuma mērķus, tam pašam jāattiecas arī uz jēdzienu "zelta materiāli". Šajā jēdzienā nevar ietvert visus materiālus, kuru zelta prove ir 325 tūkstošdaļas vai augstāka, bet gan tikai tādus, kas nav galaprodukti un tādējādi nav piemēroti piegādei galapatērētājiem, kas nav nodokļa maksātāji.

4) Teleoloģiskās interpretācijas secinājumi

59. Līdz ar to atbilstoši PVN direktīvas 198. panta 2. punkta jēgai un mērķim jēdziens "zelta materiāli" attiecas uz ikvienu materiālu, kas paredzēts tālākai apstrādei, nevis galapatēriņam, tomēr nav pusfabrikāts, ja vien tā zelta prove ir 325 tūkstošdaļas vai augstāka.

60. Ņemot vērā, ka atbilstoši iesniedzējtiesas sniegtajai informācijai attiecīgie stieņi tiks tālāk apstrādāti, lai ražotu produktus, un to prove ir 500 tūkstošdaļas vai augstāka, tie tādējādi ietilpst zelta materiālu jēdzienā šā noteikuma izpratnē, ja vien tie nav pusfabrikāti.

D – *Zelta materiālu un pusfabrikātu nošķiršana*

61. Tādējādi kā pēdējais izskatāmajā lietā vēl ir tikai jānoskaidro jautājums, ar ko zelta materiālu jēdziens atšķiras no pusfabrikātu jēdziena, kas arī ir minēts šajā noteikumā.

62. Šim jautājumam PVN direktīvas 198. panta 2. punkta kontekstā gan nav izšķirošas nozīmes, jo, kā jau redzējām, šīs tiesību normas mērķis abos gadījumos prasa, lai preces prove būtu vismaz 325 tūkstošdaļas vai augstāka un lai prece nebūtu galaprodukts. Tomēr abi jēdzieni ir jānošķir, ja nu Tiesa pretēji manam viedoklim uzskatītu, ka jēdziens "zelta materiāli" ietver sevī vienīgi raudzes zeltu.

28 — Tas skaidri izriet tikai ieguldījumu zelta gadījumā sakarā ar norādi uz izvēles iespējām, kas ir noteiktas PVN direktīvā no 348. līdz 350. pantam, kuros savukārt ir paredzēts, ka pakalpojumu saņēmējs pats ir nodokļa maksātājs.

29 — Šajā ziņā skat. spriedumu *Artrada* u.c. (C-124/03, EU:C:2004:674, 34. punkts) attiecībā uz Padomes 1992. gada 16. jūnija Direktīvas 92/46/EEK, ar ko paredz veselības noteikumus attiecībā uz svaigpiena, termiski apstrādāta piena un piena produktu ražošanu un laišanu tirgū (OV L 268, 1. lpp.), 2. panta 4. punktu.

63. Atbilstoši vārdu ierastajai nozīmei, kas raksturīga zelta materiālu un pusfabrikātu jēdzieniem, tie jānošķir pēc apstrādes pakāpes, ņemot vērā galaproduktu. Tādējādi "zelta materiāli" ir preces, kurās vienīgi zelts, ko tās satur – neatkarīgi no tā formas konkrētajā gadījumā –, ir svarīgs turpmākajā ražošanas procesā. Turpretim ar "pusfabrikātiem" ir jāsaprot preces, kas ceļā uz galaproduktu jau ir tikušas apstrādātas, kā, piemēram, galaprodukta mērķiem jau veidots materiāls, kuram piešķirta noteikta forma, un kas attiecībā uz zeltu varētu būt, piemēram, sagataves gredzeniem.

64. Tā kā no lietā aplūkotajiem stieņiem ir paredzēts tālākai apstrādei iegūt vienīgi zeltu, ko tie satur, bet stieņi vēl nav izgājuši sagataves procesu, lai no tiem iegūtu galaproduktu, tie tādējādi ir zelta materiāli, nevis pusfabrikāti PVN direktīvas 198. panta 2. punkta izpratnē.

65. Savukārt nepārliecina tas, ka Dānijas nodokļu iestāde vēlas pamatlietā no Lēmuma 2004/228/EK [30] 2. panta c) punkta secināt, ka tādi stieņi kā izskatāmajā lietā ietilpstot jēdzienā "pusfabrikāti". Saskaņā ar attiecīgo lēmumu Spānijas Karalistei tiek atļauts saistībā ar "pusfabrikātu (piemēram, stieņu [..]) piegādi, kas iegūti, apstrādājot, ražojot vai kausējot krāsainos metālus, [..]" noteikt piegādes saņēmēju kā personu, kas ir atbildīga par PVN nomaksu. Tomēr no tā nevar izdarīt secinājumu, ka stieņi, kas iegūti zelta kausēšanā, ir jāuzskata par "pusfabrikātiem" arī šeit aplūkojamā PVN direktīvas 198. panta 2. punkta kontekstā. Neņemot vērā faktu, ka vismaz dažās abu normu valodu versijās, tostarp vācu, šajā gadījumā tiek lietoti divi atšķirīgi jēdzieni, Lēmuma 2004/228/EK 2. panta c) punktā atšķirībā no izskatāmajā lietā interpretējamā PVN direktīvas 198. panta 2. punkta netiek prasīts nošķirt jēdzienus "materiāls" un "pusfabrikāts". Tādējādi jēdzienam "pusfabrikāti" minētā lēmuma izpratnē katrā ziņā var piešķirt plašāku nozīmi nekā jēdzienam "pusfabrikāts", kas minēts izskatāmajā lietā aplūkotajā tiesību normā.

E – *Secinājums*

66. Tāpēc, ņemot vērā PVN direktīvas 198. panta 2. punkta formulējuma, konteksta un mērķa interpretāciju, ir jāsecina, ka tādi stieņi kā pamatlietā kā zelta materiāli atbilst šā noteikuma piemērošanas nosacījumiem.

VI – **Secinājumi**

67. Tādēļ ierosinu Tiesai uz *Østre Landsret* prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

PVN direktīvas 198. panta 2. punkts ir piemērojams tādiem stieņiem kā pamatlietā, kuri sastāv no nejauša, rupja dažādu zeltu saturošu metāla objektu lūžņu sakausējuma un kuru zelta prove ir 500 tūkstošdaļas vai augstāka.

30 — Padomes 2004. gada 26. februāra Lēmums 2004/228/EK, ar ko atļauj Spānijai piemērot pasākumu, atkāpjoties no 21. panta Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem (OV L 70, 37. lpp.).