CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
J. KOKOTT
van 17 december 2015 [1]

Zaak C-550/14

Envirotec Denmark ApS
tegen
Skatteministeriet

[verzoek van de Østre Landsret (Denemarken) om een prejudiciële beslissing]

„Belastingwetgeving — Belasting over de toegevoegde waarde — Artikel 198, lid 2, van richtlijn 2006/112/EG — Belastingschuld van de afnemer bij de levering van goud of halffabricaten — Goudstaven bestaand uit samengesmolten goudhoudende metalen voorwerpen”

I – Inleiding

1. „Alles immers dorst naar goud en hangt aan goud”, mijmert Gretchen in *Faust* van Johann Wolfgang von Goethe over de verhouding tussen sieraden en natuurlijke schoonheid [2]. Hoe zou zij zich voelen en wat zou zij ervan denken als het goud van de ketting en de oorbellen die haar zo goed staan, afkomstig zou zijn uit onder meer tanden van andere mensen? Dat dit goed mogelijk is, moge blijken uit de onderhavige zaak over de btw-behandeling van de levering van goudstaven die uit tal van hergebruikte, goudhoudende materialen zijn samengesmolten en worden gebruikt om weer sieraden en andere voorwerpen te vervaardigen.

2. Ook in het btw-recht van de Unie wordt bijzondere aandacht aan goud besteed. Een van de bijzondere regelingen voor goud is het voorwerp van het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing. Het Hof dient in deze zaak te beoordelen wie de tot voldoening van de btw gehouden persoon is in gevallen waarin geen „verse” goudstaven, maar staven van hergebruikt goud van eigenaar wisselen. Alleen zal deze vraag Gretchen veel minder hebben beziggehouden.

II – Toepasselijke bepalingen

A – *Unierecht*

3. De heffing van btw in de Unie wordt geregeld door richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde [3] (hierna: „btw-richtlijn”). De Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting –

1 — Oorspronkelijke taal: Duits.

2 — „Nach Golde drängt, am Golde hängt doch alles”. Johann Wolfgang von Goethe, *Faust. Een tragedie*, hoofdstuk 11, laatste drie versregels.

3 — PB L 347, blz. 1.

Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag [4] (hierna: „Zesde richtlijn"), die tot 31 december 2006 van kracht was, is in het hoofdgeding weliswaar niet van toepassing, maar bevatte reeds de bepalingen die in de onderhavige zaak van belang zijn en waarvan de ontstaansgeschiedenis eveneens in aanmerking moet worden genomen.

4. Volgens artikel 2, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn zijn aan de btw onderworpen „de leveringen van goederen, die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht".

5. Met betrekking tot de persoon die tot voldoening van de belasting gehouden is, bepaalt artikel 193 van de btw-richtlijn in de op het hoofdgeding toepasselijke redactie [5] het volgende:

„De btw is verschuldigd door de belastingplichtige die een belastbare goederenlevering [...] verricht, behalve in de gevallen waarin de belasting uit hoofde van de artikelen 194 tot en met 199 en artikel 202 door een andere persoon verschuldigd is."

6. Artikel 198 van de btw-richtlijn voorziet in dit verband in de volgende uitzondering:

„1. [...]

2. In het geval dat een belastingplichtige die een keuzerecht overeenkomstig de artikelen 348, 349 of 350 uitoefent, een levering van goud of van halffabricaten met een zuiverheid van ten minste 325/1 000, of een levering van beleggingsgoud als omschreven in artikel 344, lid 1, verricht, kunnen de lidstaten de afnemer aanwijzen als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon.

3. De lidstaten stellen de procedures en voorwaarden voor de toepassing van lid 1 en lid 2 vast."

7. Overweging 55 van de btw-richtlijn bevat dienaangaande de volgende verduidelijking:

„Teneinde belastingfraude te voorkomen en tevens de lasten in verband met de financiering van de levering van goud met ten minste een bepaalde zuiverheid te verlichten, is het gerechtvaardigd de lidstaten toe te staan de afnemer aan te wijzen als degene die tot voldoening van de belasting is gehouden."

8. Overeenkomstig artikel 199, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn kunnen de lidstaten bovendien bepalen dat degene voor wie de volgende goederenleveringen of diensten worden verricht, de tot voldoening van de belasting gehouden persoon is:

„d) de levering van oude materialen, oude materialen ongeschikt voor hergebruik in dezelfde staat, industrieel en niet-industrieel afval, afval voor hergebruik, gedeeltelijk verwerkt afval, schroot, en bepaalde goederen en diensten, overeenkomstig de lijst in bijlage VI".

9. Die bijlage VI bevat onder meer de volgende posten:

„1) De levering van resten en afval van ferro- en non-ferroproducten en oude materialen, halffabricaten daaronder begrepen, die het resultaat zijn van het verwerken, vervaardigen of smelten van ferro- en non-ferrometalen of legeringen daarvan;

4 — PB L 145, blz. 1.

5 — Te weten de redactie van de btw-richtlijn zoals laatstelijk gewijzigd bij richtlijn 2010/88/EU van de Raad van 7 december 2010 tot wijziging van richtlijn 2006/112 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, wat betreft de geldigheidsduur van de minimumhoogte van het normale tarief (PB L 326, blz. 1).

2) de levering van ferro- en non-ferrohalffabricaten en bepaalde daarmee samenhangende verwerkingsdiensten;

3) de levering van residuen en andere materialen voor hergebruik bestaande uit ferro- en non-ferrometalen [...];

4) de levering van [...] afval van ferro- en non-ferroproducten [...];

5) [...];

6) de levering van resten en afval dat ontstaat bij de bewerking van grondstoffen."

10. Tot slot bepaalt artikel 168 van de btw-richtlijn met betrekking tot het recht op aftrek van voorbelasting voor verworven goederen:

„Voor zover de goederen [...] worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

a) de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht;

[...]"

B – *Nationaal recht*

11. In Denemarken wordt btw geheven overeenkomstig de Deense btw-wet. Wat betreft de aanwijzing van de tot voldoening van de belasting gehouden persoon, bepaalt § 46, lid 1, van deze wet het volgende:

„De belasting is verschuldigd door de belastingplichtige die een binnenlandse belastbare goederenlevering [...] verricht. [...] De belasting is evenwel verschuldigd door de afnemer van de goederen [...] wanneer:

[...]

4) de afnemer een in Denemarken geregistreerde onderneming is die beleggingsgoud dan wel goud of halffabricaten met een zuiverheid van ten minste 325/1 000 ontvangt waarover belasting verschuldigd is krachtens § 51a."

III – **Hoofdgeding**

12. Het hoofdgeding heeft betrekking op de door de vennootschap Envirotec Denmark ApS (hierna: „Envirotec") verschuldigde btw voor het laatste kwartaal van 2011.

13. In dat kwartaal kocht Envirotec van een andere Deense vennootschap 24 staven met een gemiddeld goudgehalte tussen 500 en 600/1 000. Naast goud bevatten de staven verschillende andere materialen, zoals tanden, rubber, PVC, koper, amalgaam, kwik en lood. De leverancier had de staven samengesmolten uit industriële afvalstoffen en oude sieraden, bestek, horloges enz. Om het goud uit de staven te kunnen gebruiken voor de vervaardiging van nieuwe goudhoudende producten, moesten daarom eerst de andere stoffen uit de staven worden verwijderd.

14. Voor de levering van de 24 staven werd Envirotec in totaal 1 099 695 Deense kronen (circa 150 000 EUR) aan btw in rekening gebracht, welk bedrag ook door Envirotec aan de leverancier is betaald. Dit bedrag werd echter door de leverancier niet afgedragen aan de Deense belastingdienst. Later werd de leverancier wegens insolventie geliquideerd.

15. Envirotec verzoekt thans de Deense belastingdienst om teruggaaf van de aan de leverancier betaalde btw, die zij als voorbelasting in aftrek wil brengen. De Deense belastingdienst is echter van mening dat Envirotec zelf op grond van § 46, lid 1, punt 4, van de Deense btw-wet btw over de transactie verschuldigd is. Daarom is de door Envirotec aan de leverancier betaalde btw haars inziens niet als voorbelasting aftrekbaar. Envirotec stelt evenwel dat de Deense bepaling inzake de verlegging van de belastingschuld naar de afnemer, die op grond van artikel 198, lid 2, van de btw-richtlijn is vastgesteld, in dit specifieke geval niet van toepassing is.

IV – Procedure bij het Hof

16. De Østre Landsret, waar het geschil inmiddels aanhangig is, acht de uitlegging van het Unierecht noodzakelijk voor de beslechting van het hoofdgeding en heeft het Hof op 28 november 2014 overeenkomstig artikel 267 AEUV de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Vallen staven, die bestaan uit een toevallige, grove samensmelting van verschillende gesloopte, goudhoudende metalen voorwerpen, onder de termen ‚goud of halffabricaten' in de zin van artikel 198, lid 2, van de btw-richtlijn?"

17. In de procedure bij het Hof hebben het Koninkrijk Denemarken, de Republiek Estland en de Europese Commissie in maart 2015 schriftelijke opmerkingen ingediend.

V – Juridische beoordeling

18. De verwijzende rechter wenst met zijn prejudiciële vraag in wezen te vernemen of de staven die in het hoofdgeding aan de orde zijn binnen de werkingssfeer van artikel 198, lid 2, van de btw-richtlijn vallen. Volgens deze bepaling kunnen de lidstaten onder meer in het geval van een levering van „goud of van halffabricaten met een zuiverheid van ten minste 325/1 000" bepalen dat de btw anders dan gebruikelijk niet door de leverancier van de goederen verschuldigd is, maar door de afnemer ervan.

19. Ik ben van mening dat deze vraag bevestigend dient te worden beantwoord. Staven bestaand uit samengesmolten goudhoudende metalen voorwerpen moeten namelijk worden beschouwd als „goud" dat voldoet aan de voorwaarden van artikel 198, lid 2, van de btw-richtlijn. Zoals ik hieronder zal uiteenzetten, blijkt dit eveneens uit de uitlegging van de bewoordingen, de context en het doel van die bepaling.

A – *Bewoordingen*

20. De verschillende taalversies van artikel 198, lid 2, van de btw-richtlijn stemmen niet volledig overeen waar het om het begrip „goud" gaat.

21. Zo wordt in de Deense versie het begrip „råmetal” gebruikt, dat in het Duits als „Rohmetall” [in het Nederlands „ruw metaal”] kan worden vertaald. [6] Daaronder wordt in het normale taalgebruik een zuiver, onbewerkt metaal verstaan. Op die betekenis duidt ook het begrip „d'or sous forme de matière première” in de Franse taalversie.

22. Bij een dergelijke strikte interpretatie van het begrip „goud” in artikel 198, lid 2, van de btw-richtlijn kunnen daaronder slechts staven worden verstaan die uit fijn goud, dat wil zeggen voor bijna 100 % uit goud bestaan. Uit diverse goudhoudende metalen voorwerpen samengesmolten staven met een goudgehalte van slechts 500 à 600/1 000, zoals die in het hoofdgeding aan de orde zijn, zouden daarom niet onder het begrip „goud” vallen.

23. Aan de andere kant bevat artikel 198, lid 2, van de btw-richtlijn in de Duitse taalversie („Goldmaterial”) en de Engelse taalversie („gold material”) begrippen met op voorhand een ruimere strekking dan die van „ruw metaal” en niet slechts de betekenis „fijn goud” hebben. Onder „Goldmaterial” kan namelijk elk materiaal worden verstaan dat gedeeltelijk uit goud bestaat, dus ook een samensmelting van diverse goudhoudende metalen voorwerpen zoals in het onderhavige geval.

24. Wanneer er, zoals in casu, verschillen zijn tussen de diverse taalversies van een Unierechtelijke bepaling, kan de betekenis ervan volgens vaste rechtspraak niet uitsluitend aan de hand van de bewoordingen worden bepaald, maar moet ook rekening worden gehouden met de context van de bepaling en het doel van de betrokken regeling. [7]

B – *Context*

25. Om te beginnen zou dus de context van het begrip „Goldmaterial” in artikel 198, lid 2, van de btw-richtlijn van belang kunnen zijn voor de beantwoording van de vraag of staven die uit een samensmelting van diverse goudhoudende metalen voorwerpen bestaan, onder dit begrip vallen.

1. Vereisten van een minimumzuiverheidsgraad in artikel 198, lid 2

26. De bepaling geldt voor de levering van „goud of van halffabricaten met een zuiverheid van ten minste 325/1 000”. Indien de zinsnede „met een zuiverheid van ten minste 325/1 000” niet alleen betrekking heeft op „halffabricaten” maar ook op „goud”, volgt daaruit automatisch dat dit begrip niet alleen fijn goud omvat, maar ook materiaal met een minder hoog goudgehalte, zoals dat in casu aan de orde is.

27. Indien men er echter van uitgaat dat die zinsnede alleen betrekking heeft op halffabricaten, zou het vereiste van een bepaalde minimale zuiverheidsgraad niet voor „goud” gelden. Hieruit zou men kunnen concluderen dat elke zuiverheidsgraad volstaat om van „goud” te kunnen spreken. Dat gaat echter wel heel ver, zodat het ontbreken van een specifiek vereiste inzake de zuiverheidsgraad van „goud” er wellicht voor pleit dat onder „goud” alleen fijn goud dient te worden verstaan.

28. Evenwel kan uit de bewoordingen van de bepaling niet duidelijk worden opgemaakt op welk begrip of welke begrippen die zinsnede betrekking heeft. In elk geval bieden de Duitse, de Engelse en de Franse taalversie ruimte voor beide interpretaties.

6 — Zie dienaangaande de Deense en de Duitse taalversie van het thans van kracht zijnde artikel 199 bis, lid 1, onder j), van de btw-richtlijn, dat is ingevoerd bij artikel 1, punt 2, onder b), van richtlijn 2013/43/EU van de Raad van 22 juli 2013 tot wijziging van richtlijn 2006/112 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wat betreft een facultatieve en tijdelijke toepassing van de verleggingsregeling voor leveringen van bepaalde fraudegevoelige goederen en diensten (PB L 201, blz. 4).

7 — Zie onder meer arresten Bouchereau (30/77, EU:C:1977:172, punt 14), Rockfon (C-449/93, EU:C:1995:420, punt 28) en Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, punt 47).

29. Ook overweging 55 van de btw-richtlijn biedt hier geen soelaas. Weliswaar worden de materialen waarop de regeling betrekking heeft in de omschrijving van de doelstelling van artikel 198, lid 2, van de btw-richtlijn in die overweging algemeen aangeduid als „goud met ten minste een bepaalde zuiverheid". Daaruit kan echter niet met stelligheid worden geconcludeerd dat zowel voor „goud" als voor halffabricaten een zuiverheid van ten minste 325/1 000 geldt. Aan dit vereiste van overweging 55 van de btw-richtlijn is namelijk ook voldaan als onder „goud" alleen fijn goud, dat wil zeggen materiaal met een zuiverheid van 995/1 000[8], wordt verstaan.

30. Bijgevolg kan niet aan de hand van de door artikel 198, lid 2, van de btw-richtlijn vermelde vereiste minimumzuiverheidsgraad worden bepaald of de in casu litigieuze staven onder het begrip „goud" vallen.

2. Toepasselijkheid op afvalgoud van artikel 199, lid 1, onder d)

31. Met betrekking tot de uitlegging van de context van artikel 198, lid 2, van de btw-richtlijn betoogde Envirotec in het hoofdgeding dat geen van de begrippen van die bepaling betrekking kan hebben op goudhoudend schroot of afval zoals in casu aan de orde. En wel omdat de verlegging van de belastingschuld naar de afnemer in het geval van *afval*goud wordt geregeld door de pas later ingevoerde specifieke bepaling van artikel 199, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn.

32. Wat dit betreft, gaat de verwijzende rechter er klaarblijkelijk van uit dat de doorslaggevende bepaling in het hoofdgeding, § 46, lid 1, punt 4, van de Deense btw-wet, niet op de laatstgenoemde bepaling van de btw-richtlijn stoelt, maar alleen op artikel 198, lid 2, dat het voorwerp is van de prejudiciële vraag. Voor het hoofdgeding is het dus van belang op welke van deze twee in de btw-richtlijn aangegeven grondslagen de belastingschuld voor de litigieuze staven naar de afnemer wordt verlegd.

33. De bepaling waarop Envirotec zich beroept, bevat weliswaar inderdaad een aantal aanknopingspunten die op grond van de bewoordingen ervan ook betrekking hebben op hergebruikt goudhoudende voorwerpen, aangezien goud tot de daar meermaals genoemde „non-ferrometalen" behoort. Maar de werkingssfeer van artikel 199, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn is juist niet beperkt tot goud en omvat onder meer alle overige non-ferrometalen. Bijgevolg zou de in casu uit te leggen bepaling van artikel 198, lid 2, van de btw-richtlijn kunnen worden beschouwd als lex specialis voor goud, die daarom ook van toepassing is op afvalgoud.

34. Uit de ontstaansgeschiedenis van artikel 199, lid 1, onder d), dat onder meer betrekking heeft op afval van non-ferrometalen, blijkt echter dat de uit te leggen bepaling van artikel 198, lid 2, van de btw-richtlijn juist niet bedoeld was voor afvalgoud.

35. De voorloper[9] van artikel 199, lid 1, onder d), in de Zesde richtlijn[10] is pas geïntroduceerd bij richtlijn 2006/69/EG, na de invoering van de voorloper van artikel 198, lid 2, van de btw-richtlijn. Bij de formulering van de wijzigingsrichtlijn 2006/69 lijkt de Uniewetgever echter ervan te zijn uitgegaan dat er wat afvalgoud betreft nog geen regeling voor de verlegging van de belastingschuld naar de afnemer bestond, hoewel de voorloper van de in casu uit te leggen bepaling van artikel 198, lid 2, van de btw-richtlijn op dat tijdstip reeds van kracht was.

8 — Zie de definitie van „beleggingsgoud" in artikel 344, lid 1, punt 1, van de btw-richtlijn.

9 — Voorloper van artikel 199, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn is artikel 21, lid 2, onder c), iv), in de versie van artikel 28 octies van de Zesde richtlijn. Deze bepaling werd ingevoerd bij richtlijn 2006/69 van de Raad van 24 juli 2006 tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG wat betreft bepaalde maatregelen ter vereenvoudiging van de btw-heffing en ter bestrijding van de belastingfraude en -ontwijking en tot intrekking van bepaalde derogatiebeschikkingen (PB L 221, blz. 9).

10 — Voorloper van artikel 198, lid 2, van de btw-richtlijn is artikel 26 ter, F, eerste volzin, van de Zesde richtlijn en berust op richtlijn 98/80/EG van de Raad van 12 oktober 1998 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging van richtlijn 77/388 – Bijzondere regeling voor beleggingsgoud (PB L 281, blz. 31).

36. Bij wijzigingsrichtlijn 2006/69 werd namelijk een reeks machtigingen [11] ingetrokken die de lidstaten toestonden af te wijken van het bestaande btw-recht van de Unie [12]. Zoals uit overweging 8 en de ontstaansgeschiedenis [13] van richtlijn 2006/69 blijkt, was het de bedoeling om alle machtigingen te schrappen die door de bepalingen van die richtlijn bestreken werden en daardoor overbodig werden. In bijlage II bij richtlijn 2006/69 wordt in dit verband allereerst een beschikking van de Raad genoemd waarbij het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland werd gemachtigd een bijzondere heffingsregeling in te voeren om fraude en belastingontduiking bij „leveringen [...] van goud, munten van goud en afval van goud" te voorkomen [14].

37. Het feit dat deze machtiging pas bij richtlijn 2006/69 werd ingetrokken, duidt erop dat de Uniewetgever ervan uitging dat deze wijzigingsrichtlijn ook een wijziging van de rechtssituatie met zich bracht aangaande leveringen van goud. Aangezien de destijds ingevoerde regeling van thans artikel 199, lid 1, onder d), vooral betrekking had op schroot en afval, zou hieruit kunnen worden geconcludeerd dat *afval* van goud – zoals Envirotec betoogt – wel onder die regeling valt, maar niet onder artikel 198, lid 2, van de btw-richtlijn.

38. Dit argument, dat op de ontstaansgeschiedenis van een andere bepaling dan de in casu uit te leggen bepaling berust, is op zichzelf echter niet bijzonder overtuigend. Daar het oorspronkelijke ontwerp van richtlijn 2006/69 niet in de intrekking van de bedoelde, aan het Verenigd Koninkrijk verleende machtiging voorzag [15], is het bovendien denkbaar dat deze machtiging in het kader van de wetgevingsprocedure alleen aan de lijst is toegevoegd omdat de Uniewetgever had vastgesteld dat zij al volgens het toentertijd geldende recht achterhaald was.

39. Uit het feit dat artikel 199, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn een bijzondere regeling voor afval van non-ferrometalen bevat, kunnen dus geen onomstotelijke conclusies worden getrokken over de werkingssfeer van het hier in geding zijnde artikel 198, lid 2, van de btw-richtlijn.

3. Douanerechtelijke indeling

40. De in het hoofdgeding subsidiair aangevoerde vergelijkende analyse met betrekking tot de douanerechtelijke tariefindeling is niet overtuigend. De gecombineerde nomenclatuur [16] behelst indelingen van goederen die in de eerste plaats zijn gericht op de vaststelling van het toepasselijke douanetarief [17], en heeft daarom een andere doelstelling dan artikel 198, lid 2, van de btw-richtlijn.

41. Voor zover het Hof in het verleden voor de uitlegging van de btw-richtlijn subsidiair naar het gebruik van bepaalde begrippen in de gemeenschappelijke nomenclatuur heeft verwezen, ging het daarbij uitsluitend om het toepasselijke tarief. [18] Wat de vaststelling van het toepasselijke tarief betreft, voorziet de btw-richtlijn zelf echter in artikel 98, lid 3, in een zeker verband met de gecombineerde nomenclatuur. [19]

11 — De machtigingen waren op grond van artikel 27 van de Zesde richtlijn verleend.

12 — Zie artikel 2 juncto bijlage II van richtlijn 2006/69.

13 — Zie het voorstel van de Commissie van 16 maart 2005 voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van richtlijn 77/388 wat betreft bepaalde maatregelen ter vereenvoudiging van de btw-heffing en ter bestrijding van belastingfraude en -ontwijking, en tot intrekking van bepaalde derogatiebeschikkingen [COM(2005) 89 definitief], blz. 4.

14 — De beschikking van de Raad die wordt geacht te zijn aangenomen op 15 april 1984 waarbij het Verenigd Koninkrijk wordt gemachtigd een van de Zesde richtlijn afwijkende maatregel te treffen, met als doel door de instelling van een bijzondere regeling voor heffing van de belasting over de toegevoegde waarde, bepaalde gevallen van fraude en belastingontduiking betreffende leveringen onder belastingplichtigen van goud, munten van goud en afval van goud te voorkomen (PB L 264, blz. 27).

15 — Zie het (in voetnoot 13 aangehaalde) voorstel van de Commissie, blz. 11 en 12.

16 — Bijlage I bij verordening (EEG) nr. 2658/87 van de Raad van 23 juli 1987 met betrekking tot de tarief- en statistieknomenclatuur en het gemeenschappelijk douanetarief (PB L 256, blz. 1).

17 — Zie artikel 1, lid 3, van verordening nr. 2658/87 (aangehaald in voetnoot 16).

18 — Zie arrest Commissie/Spanje (C-360/11, EU:C:2013:17, punt 44).

19 — Volgens deze bepaling mogen de lidstaten met het oog op de toepassing van verlaagde tarieven op bepaalde categorieën goederen gebruikmaken van de gecombineerde nomenclatuur om de omschrijving van de betrokken categorie vast te stellen.

42. Van een dergelijk verband met de definities van de gecombineerde nomenclatuur is evenwel geen sprake bij de in casu uit te leggen bepaling van artikel 198, lid 2, van de btw-richtlijn. Deze betreft namelijk noch de vaststelling van het toepasselijke tarief, noch bevat zij – anders dan bijvoorbeeld artikel 148, onder b), van de btw-richtlijn – een uitdrukkelijke verwijzing naar de gecombineerde nomenclatuur.

4. Resultaat van de interpretatie van de context

43. Op grond van het bovenstaande kan niet met zekerheid uit de context van artikel 198, lid 2, van de btw-richtlijn worden opgemaakt of staven bestaand uit een samensmelting van diverse goudhoudende metalen voorwerpen onder het begrip „goud" vallen. Het antwoord op deze vraag moet dus in het doel van die bepaling worden gezocht.

C – *Doel*

44. Blijkens overweging 8 van richtlijn 98/80, waarbij de voorloper van artikel 198, lid 2, van de btw-richtlijn werd geïntroduceerd [20], is die bepaling er zowel op gericht „belastingontduiking [te] voorkomen" als „de lasten in verband met de financiering" te verlichten. Overweging 55 van de btw-richtlijn is in soortgelijke bewoordingen gesteld. Aan de ontstaansgeschiedenis van richtlijn 98/80 kunnen geen verdere doelen van deze bepaling worden ontleend. [21]

1. Voorkoming van belastingfraude

45. De bepaling draagt bij tot het voorkomen van belastingfraude aangezien door de verlegging van de belastingschuld van de leverancier naar de afnemer van de goederen de mogelijkheid wordt weggenomen dat de fiscus wordt opgelicht als gevolg van de scheiding tussen de tot voldoening van de btw gehouden persoon en de tot aftrek van voorbelasting gerechtigde.

46. Hoe dergelijke fraude mogelijk is [22], kan aan de hand van de onderhavige zaak worden geïllustreerd. Envirotec maakt aanspraak op voorbelastingaftrek voor de btw die zij aan haar leverancier heeft betaald, maar die deze niet heeft afgedragen aan de belastingdienst. Indien Envirotec en haar leverancier met bedrieglijke opzet zouden hebben samengewerkt, hadden zij de fiscus kunnen oplichten voor het bedrag dat zij als voorbelasting wil aftrekken. Envirotec zou dan namelijk van de fiscus een btw-terugbetaling hebben ontvangen, terwijl de fiscus het corresponderende btw-bedrag niet had kunnen innen van de leverancier. Indien daarentegen de btw over een handeling verschuldigd is door de afnemer in plaats van de leverancier van de goederen, is dergelijke fraude niet mogelijk. De belastingschuld en het recht op aftrek berusten dan namelijk bij een en dezelfde persoon, zodat de fiscus geen bedragen hoeft uit te keren.

20 — Zie hierboven, voetnoot 10.

21 — Zie het voorstel van de Commissie van 27 oktober 1992 voor een richtlijn van de Raad tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging van richtlijn 77/388 – Bijzondere regeling voor goud [COM(92) 441 def.], het advies van het Economisch en Sociaal Comité van 28 april 1993 over dat voorstel (PB C 161, blz. 25) alsook de notulen van de vergaderingen van het Europees Parlement van 7 maart 1994 (PB C 91, blz. 1), blz. 15 en 16, en van 10 maart 1994 (PB C 91, blz. 198), blz. 209 en 239-243.

22 — Zie dienaangaande ook de toelichting bij het voorstel van de Commissie van 29 september 2009 voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van richtlijn 2006/112 wat betreft een facultatieve en tijdelijke toepassing van de verleggingsregeling voor leveringen van bepaalde fraudegevoelige goederen en diensten [COM(2009) 511 definitief], blz. 3.

47. Dienovereenkomstig heeft ook de Raad het meest recent in overweging 4 van richtlijn 2013/42/EU [23] betoogd dat „de aanwijzing van de ontvanger als de tot voldoening van de btw gehouden persoon (verleggingsregeling) in bepaalde gevallen een doeltreffende maatregel is om de btw-fraude in specifieke sectoren een halt toe te roepen”.

48. Welke sectoren dit zijn, heeft de Uniewetgever in de artikelen 198 tot en met 199 bis van de btw-richtlijn bepaald. Specifiek gaat het in die bepalingen om de goudhandel, de bouw, de afvalverwerkende sector en de handel in broeikasgasemissierechten. De desbetreffende lijst van artikel 199 bis is inmiddels bij richtlijn 2013/43 [24] uitgebreid met verdere sectoren, zoals de handel in mobiele telefoons, microprocessoren, tablet-pc's, edele metalen en granen. Blijkens overweging 4 van die richtlijn reageert de Uniewetgever steeds op nieuwe gevallen van fraude die zich in de praktijk in bepaalde sectoren voordoen.

49. Wat de goederenhandel betreft, vertonen de meeste waren waarvoor een verlegging van de belastingschuld naar de afnemer kan worden vastgesteld, een zekere abstracte overeenkomst. Zij worden namelijk gekenmerkt door een hoge marktwaarde in verhouding tot hun afmetingen. Zoals met name de Republiek Estland heeft benadrukt, neemt het risico van btw-fraude bij de handel in goederen namelijk veelal toe naarmate de verhandelde waren waardevoller en gemakkelijker te vervoeren zijn.

50. Tegen de achtergrond van het doel om belastingfraude te voorkomen, moet het hier onderzochte artikel 198, lid 2, van de btw-richtlijn aldus worden uitgelegd dat rekening wordt gehouden met de bijzondere risico's van btw-fraude die volgens de Uniewetgever verbonden zijn aan de goudhandel. Zoals ook in overweging 55 wordt benadrukt, bestaat er een beslissend verband tussen dit risico en het fijngoudgehalte van het verhandelde goed. Is dat gehalte hoog, is ook de verhouding tussen afmetingen en marktwaarde van het goed een fraudegevoeligheidsfactor.

51. Daarom is er ten eerste geen reden om onder „goud” in de zin van artikel 198, lid 2, van de btw-richtlijn alleen fijn goud te verstaan, terwijl de bepaling tegelijkertijd onbetwistbaar reeds halffabricaten met een zuiverheid vanaf 325/1 000 omvat. Ten tweede moet dit vereiste van een minimumzuiverheidsgraad niet alleen voor halffabricaten, maar ook voor „goud” gelden wanneer het erom gaat een regeling voor alleen materialen met een hoge waarde in te stellen. Ten derde is het niet met de functie van de bepaling in kwestie verenigbaar met betrekking tot „goud” een onderscheid te maken tussen „verse” legeringen en „afval” van goud, want van dit onderscheid zal de fraudegevoeligheid van transacties met goudhoudend materiaal niet afhangen, gezien de waardebepalende factor die de zuiverheid is.

2. Verlichting van financieringslasten

52. Deze uitlegging wordt bevestigd door het tweede doel van de bepaling, namelijk verlichting van de financieringslasten.

53. Zoals de Commissie in haar voorstel voor de voorloper van artikel 198, lid 2, van de btw-richtlijn heeft uiteengezet [25], heeft de verlegging van de belastingschuld van de leverancier naar de afnemer ook ten doel concurrentienadelen van de binnenlandse ten opzichte van de intracommunautaire handel weg te nemen. Volgens het systeem van belastingheffing in het intracommunautaire handelsverkeer is namelijk bij grensoverschrijdende handelingen tussen belastingplichtigen altijd de afnemer tot

23 — Richtlijn 2013/42 van de Raad van 22 juli 2013 tot wijziging van richtlijn 2006/112 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wat betreft een snellereactiemechanisme tegen btw-fraude (PB L 201, blz. 1).

24 — Aangehaald in voetnoot 6.

25 — Zie blz. 13 van het voorstel van de Commissie van 27 oktober 1992 (aangehaald in voetnoot 21).

voldoening van de belasting gehouden.[26] Hierdoor hoeft hij de btw niet voor te financieren, die hij in het geval van zuiver binnenlandse handelingen zou moeten dragen omdat zijn goudleverancier eerst de prijs vermeerderd met btw zou moeten betalen en het btw-bedrag pas later, in het kader van de belastingaangifte, van de belastingdienst zou kunnen terugvragen. Doordat de belastingschuld ook bij binnenlandse handelingen bij de afnemer kwam te liggen, kon in dit opzicht voor gelijke concurrentievoorwaarden worden gezorgd.

54. De Commissie heeft in haar voorstel benadrukt dat deze problematiek zich weliswaar niet alleen bij goud voordoet, maar op grond van de „zeer hoge waarde van dit metaal" niet aanvaardbaar is.[27] Ook voor dit doel van artikel 198, lid 2, van de btw-richtlijn is dus de waarde van de verhandelde goederen – en in dit geval dus het goudgehalte – weer van doorslaggevend belang.

3. Beperking van de maatregel tot belastingplichtige afnemers

55. Uit de hiervoor beschreven doelstellingen van artikel 198, lid 2, van de btw-richtlijn volgt bovendien impliciet dat de bepaling uitsluitend toepassing moet vinden op leveringen aan *belastingplichtige* afnemers. Want alleen dergelijke afnemers hebben krachtens artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn recht op aftrek van voorbelasting. En alleen bij leveringen aan afnemers met recht op aftrek bestaat het gevaar van btw-fraude en kan de voorfinancieringslast zich voor de afnemer voordoen.

56. Deze beperking van de werkingssfeer van artikel 198, lid 2, van de btw-richtlijn komt echter niet expliciet tot uiting in de bewoordingen van die bepaling.[28] Zij moet daarom betrokken worden bij de definitie van de goederen waarop de bepaling van toepassing is, en is bijgevolg ook van invloed op de uitlegging van de begrippen „goud" en „halffabricaten".

57. In dit verband zij erop gewezen dat het begrip „halffabricaten" reeds aanduidt dat het om goederen gaat die in de regel alleen door belastingplichtigen in het kader van hun economische activiteit worden verworven. Halffabricaten moeten namelijk worden onderscheiden van eindproducten. Eindproducten kunnen rechtstreeks worden verkocht aan de eindgebruiker, halffabricaten daarentegen moeten eerst nog verder worden verwerkt.[29]

58. Gelet op de beschreven doelen van de bepaling moet dit echter ook gelden voor het begrip „goud". Daaronder kan niet elk materiaal met een goudgehalte van 325/1 000 worden verstaan, maar slechts materiaal met een dergelijke zuiverheid dat geen eindproduct is en daarom niet in aanmerking komt voor levering aan niet-belastingplichtige eindgebruikers.

4. Resultaat van de teleologische uitlegging

59. Overeenkomstig de doelen van artikel 198, lid 2, van de btw-richtlijn omvat het begrip „goud" elk goudhoudend materiaal met een zuiverheid van ten minste 325/1 000, dat voor verdere verwerking en niet voor eindgebruik is bestemd, maar geen halffabricaat is.

26 — Zie artikel 2, lid 1, onder b), i), en de artikelen 138 en 200 van de btw-richtlijn.

27 — Idem (voetnoot 25).

28 — Alleen in het geval van beleggingsgoud blijkt dit duidelijk uit de verwijzing naar de keuzemogelijkheden van de artikelen 348-350 van de btw-richtlijn, die impliceren dat de afnemer zelf belastingplichtig is.

29 — Zie in die zin arrest Artrada e.a. (C-124/03, EU:C:2004:674, punt 34) met betrekking tot artikel 2, punt 4, van richtlijn 92/46/EEG van de Raad van 16 juni 1992 tot vaststelling van gezondheidsvoorschriften voor de productie en het in de handel brengen van rauwe melk, warmtebehandelde melk en producten op basis van melk (PB L 268, blz. 1).

60. Aangezien de in geding zijnde staven volgens de informatie van de verwijzende rechter een goudgehalte van ten minste 500/1 000 hebben en verder worden verwerkt tot bepaalde producten, vallen zij dus onder het begrip „goud" in de zin van deze bepaling, voor zover zij geen halffabricaten vormen.

D – *Afbakening tussen „goud" en „halffabricaat"*

61. Tot slot moet in deze zaak nog de vraag worden beantwoord wat het verschil is tussen het begrip „goud" en het begrip „halffabricaat", dat in deze bepaling eveneens wordt genoemd.

62. Deze vraag is in het kader van artikel 198, lid 2, van de btw-richtlijn weliswaar niet van beslissend belang, aangezien deze bepaling zoals gezegd in beide gevallen vereist dat het goed een zuiverheid van 325/1 000 heeft en geen eindproduct is. Toch moeten deze beide begrippen van elkaar worden onderscheiden, in het bijzonder voor het geval het Hof, in tegenstelling tot mijn opvatting, van oordeel mocht zijn dat onder het begrip „goud" alleen fijn goud moet worden verstaan.

63. In hun alledaagse betekenis kunnen de begrippen „goud" en „halffabricaten" van elkaar worden onderscheiden naar de verwerkingsgraad ten opzichte van het eindproduct. In die zin worden met „goud" aangeduid goederen waarvan, ongeacht de bijzondere vorm ervan, alleen het goudgehalte relevant is voor het verdere productieproces. Onder „halffabricaten" worden daarentegen goederen verstaan die reeds een zekere vorm van verwerking tot eindproduct hebben ondergaan, bijvoorbeeld doordat zij reeds zijn voorgevormd voor de vervaardiging van het eindproduct; in het geval van goud kan het bijvoorbeeld gaan om basisringen.

64. De in geding zijnde staven dienen slechts als bron van goud dat verder wordt verwerkt, en zijn niet voorgevormd met het oog op een eindproduct, zodat zij in de zin van artikel 198, lid 2, van de btw-richtlijn als „goud" en niet als „halffabricaten" moeten worden beschouwd.

65. De door de Deense belastingdienst in het hoofdgeding aangevoerde redenering volgens welke uit artikel 2, onder c), van beschikking 2004/228/EG[30] zou kunnen worden afgeleid dat de betrokken staven onder „halffabricaten" vallen, is dan ook niet overtuigend. Bij deze beschikking werd Spanje gemachtigd om de afnemer als tot voldoening van de btw gehouden persoon aan te wijzen bij „leveringen van halfproducten (bv. ingoten [...]) die het resultaat zijn van het verwerken, bewerken of smelten van non-ferrometalen, met uitzondering van nikkelhoudende verbindingen". Hieruit kan echter niet worden geconcludeerd dat uit het samensmelten van goudhoudende voorwerpen verkregen staven ook in de zin van het hier onderzochte artikel 198, lid 2, van de btw-richtlijn als „halffabricaten" moeten worden beschouwd. Afgezien van het feit dat althans in enkele taalversies van de twee bepalingen – waaronder de Duitse – twee verschillende begrippen worden gebruikt, wordt in artikel 2, onder c), van beschikking 2004/228, anders dan in het in casu uit te leggen artikel 198, lid 2, van de btw-richtlijn, juist geen onderscheid gemaakt tussen basismateriaal en „halffabricaat". Daarom kan het begrip „halfproduct" in de genoemde beschikking wel ruimer worden opgevat dan het begrip „halffabricaat" in de hier onderzochte bepaling.

E – *Resultaat*

66. Op grond van de analyse van de bewoordingen, de context en het doel van artikel 198, lid 2, van de btw-richtlijn moet worden geconstateerd dat staven als die in het hoofdgeding dienen te worden beschouwd als „goud" dat voldoet aan de voorwaarden voor de toepassing van deze bepaling.

30 — Beschikking 2004/228 van de Raad van 26 februari 2004 waarbij Spanje wordt gemachtigd een maatregel toe te passen die afwijkt van artikel 21 van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (PB L 70, blz. 37).

VI – Conclusie

67. Bijgevolg geef ik het Hof in overweging om de prejudiciële vraag van de Østre Landsret te beantwoorden als volgt:

„Artikel 198, lid 2, van de btw-richtlijn is van toepassing op staven als die in het hoofdgeding, die bestaan uit een toevallige, grove samensmelting van verschillende gesloopte, goudhoudende metalen voorwerpen en een goudgehalte hebben van meer dan 500/1 000."