Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
JULIANE KOKOTT
föredraget den 17 december 2015 [1]

Mål C-550/14

Envirotec Denmark ApS
mot
Skatteministeriet

(begäran om förhandsavgörande från Østre Landsret (Danmark))

”Skattelagstiftning — Mervärdesskatt — Artikel 198.2 i direktiv 2006/112/EG — Förvärvarens betalningsskyldighet för mervärdesskatt vid leverans av guld i råvaruform eller halvfärdig produkt — Guldtackor som framställts genom en sammansmältning av olika metallföremål som innehåller guld”

I – **Inledning**

1. ”Till guldet står, till guldet trår dock allt”, grubblar *Gretchen* i Johann Wolfgang von Goethes ”Faust” om förhållandet mellan smycken och naturlig skönhet. [2] Hur skulle hon känna och vad mer skulle hon tänka om guldet i kedjan och örhängena som hon tycker så mycket om, bland annat, skulle komma från andra människors tänder? Det kan nämligen bli så i det aktuella målet, som handlar om den mervärdesskatterättsliga bedömningen av en leverans guldtackor som är sammansatta av många olika sorters återanvända guldföremål av vilka smycken och annat ska tillverkas.

2. Även i unionens mervärdesskatterätt fästs särskild uppmärksamhet vid guld. Föremålet för den danska domstolens begäran om förhandsavgörande är just en av särregleringarna för guld. EU-domstolen har här till uppgift att klargöra vem som är betalningsskyldig för mervärdesskatten i ett fall då guldtackor som inte är ”färska”, utan återvunna tackor, byter ägare. Den här frågan skulle dock helt visst inte beröra *Gretchen* lika djupt.

1 — Originalspråk: tyska.

2 — Johann Wolfgang von Goethe, *Faust*. Ett sorgespel, ”Kvällsscenen”, de sista tre verserna (2802– 2804).

II – **Relevanta bestämmelser**

A – *Unionsrätten*

3. Uttag av mervärdesskatt i medlemsstaterna regleras av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt[3] (nedan kallat mervärdesskattedirektivet). Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – enhetlig beräkningsgrund[4] (nedan kallat sjätte direktivet) som var i kraft fram till den 31 december 2006, ska inte tillämpas i målet vid den nationella domstolen. Sistnämnda direktiv innehåller emellertid bestämmelser som är avgörande för det aktuella fallet, vilket gör att även dess förarbeten måste tas i beaktande.

4. Enligt artikel 2.1 a i mervärdesskattedirektivet är ”[l]everans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap” föremål för mervärdesskatt.

5. Artikel 193 i mervärdesskattedirektivet fastställer i den lydelse som ska tillämpas i målet vid den nationella domstolen följande om vem som är betalningsskyldig för mervärdesskatten[5]:

”Mervärdesskatt skall betalas av den beskattningsbara person som utför en beskattningsbar leverans av varor …, utom i de fall då skatten skall betalas av en annan person i enlighet med artiklarna 194–199 och artikel 202.”

6. Artikel 198 i mervärdesskattedirektivet föreskriver i det avseendet följande undantag:

”1. …

2. När en leverans av guld i råvaruform eller i form av halvfärdiga produkter med en renhet av minst 325/1 000 eller en leverans av investeringsguld enligt definitionen i artikel 344.1 görs av en beskattningsbar person som utnyttjat någon av valmöjligheterna i artiklarna 348, 349 och 350, får medlemsstaterna utse förvärvaren till betalningsskyldig.

3. Medlemsstaterna skall fastställa förfaranden och villkor för tillämpning av punkterna 1 och 2.”

7. Skäl 55 i mervärdesskattedirektivet anger i det avseendet följande:

”För att förhindra skatteundandragande och samtidigt lindra de finansiella kostnaderna för leveranser av guld över en viss renhetsgrad är det berättigat att tillåta medlemsstaterna att utse köparen som betalningsskyldig för mervärdesskatten.”

8. Dessutom får medlemsstaterna enligt artikel 199.1 d i mervärdesskattedirektivet föreskriva att den beskattningsbara person som är mottagare av leveranserna eller tillhandahållandena är betalningsskyldig för mervärdesskatten:

”d) Leverans av använt material, använt material som inte kan återanvändas i befintligt tillstånd, skrot, industriavfall och annat avfall, avfall för återvinning och delvis bearbetat avfall samt leverans av vissa varor och tillhandahållande av vissa tjänster, enligt förteckningen i bilaga VI.”

3 — EUT L 347, s. 1.

4 — EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28.

5 — Detta är versionen av mervärdesskattedirektivet som senast ändrades genom rådets direktiv 2010/88/EU av den 7 december 2010 om ändring av direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt, när det gäller varaktigheten för skyldigheten att efterleva miniminivån på normalskattesatsen (EUT L 326, s. 1).

9. Ovan nämnda bilaga VI innehåller bland annat följande positioner:

”1. Leveranser av järnhaltigt och icke-järnhaltigt avfall, skrot och använt material, inbegripet leveranser av halvfabrikat från bearbetning, framställning eller smältning av järnmetaller och icke-järnmetaller samt legeringar av dessa.

2. Leverans av järnhaltiga och icke-järnhaltiga halvfabrikat samt tillhandahållande av vissa därmed förbundna bearbetningstjänster.

3. Leverans av avfall och annat material för återvinning bestående av järnmetaller och icke-järnmetaller …

4. Leverans av […] järnhaltigt och icke-järnhaltigt avfall av järnmetaller och icke-järnmetaller …

…

6. Leveranser av skrot och avfall från bearbetning av grundmaterial.”

10. Slutligen fastställs i artikel 168 i mervärdesskattedirektivet följande om avdrag som kan göras gällande för förvärvade varor:

”I den mån varorna … används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person.

…”

B – *Nationell lagstiftning*

11. I Danmark sker uttag av mervärdesskatt enligt den danska mervärdesskattelagen. I 46 § första stycket i nämnda lag fastställs följande om vem som är betalningsskyldig för mervärdesskatten:

”Mervärdesskatt ska erläggas av den beskattningsbara person som genomför en skattepliktig leverans av varor och tjänster här i landet. … Skatten ska dock betalas av köparen av varor och tjänster när …

…

4. köparen är ett företag som är registrerat här i landet, som mottar investeringsguld vilket är skattepliktigt enligt 51 § a eller guld i råvaruform eller i form av halvfärdiga produkter med en renhet av minst 325/1 000.”

III – **Målet vid den nationella domstolen**

12. Målet vid den nationella domstolen avser det danska företaget Envirotec Denmark ApS (nedan kallat Envirotec) mervärdesskatteskuld under det sista kvartalet 2011.

13. Under den aktuella tidsperioden köpte Envirotec 24 tackor av ett annat danskt företag. Tackorna hade ett genomsnittligt guldinnehåll mellan 500/1 000 och 600/1 000. Förutom guld bestod tackorna av andra material, som exempelvis tänder, gummi, PVC, koppar, amalgam, kvicksilver och bly. Säljaren hade nämligen gjort en sammansmältning av industriavfall, gamla smycken, bestick, klockor osv. För att kunna använda guldet i tackorna för tillverkning av andra produkter som innehåller guld var det därför nödvändigt att först separera de andra beståndsdelarna i tackorna.

14. För köpet av de 24 tackorna fakturerades Envirotec sammanlagt 1 099 695 danska kronor (cirka 150 000 euro) i mervärdesskatt som Envirotec också betalade till säljaren. Säljaren betalade emellertid aldrig in det aktuella beloppet till den danska skattemyndigheten. Säljaren försattes senare i konkurs.

15. Envirotech begär nu att den danska skattemyndigheten ska ersätta den mervärdesskatt som betalats till säljaren, under det att Envirotec i det avseendet gör gällande att företaget har rätt till avdrag. Den danska skattemyndigheten anser emellertid att det inte är säljaren utan Envirotec som enligt 46 § första stycket punkt 4 i den danska mervärdesskattelagen är skyldig att betala mervärdesskatten för transaktionen. Följaktligen kan inte Envirotec dra av den mervärdesskatt som företaget har betalat till säljaren. Envirotec gör å sin sida gällande att den danska bestämmelsen om överföring av betalningsskyldighet för mervärdesskatt till förvärvaren som utfärdades på grundval av artikel 198.2 i mervärdesskattedirektivet inte är tillämplig i detta särskilda fall.

IV – **Förfarandet vid domstolen**

16. Østre Landsret, vid vilken målet numera är anhängigt, anser att det krävs en tolkning av unionsrätten för att avgöra tvisten vid den nationella domstolen och har därför den 28 november 2014 hänskjutit följande fråga till domstolen enligt artikel 267 FEUF:

”Omfattas tackor som består av en tillfällig grov sammansmältning av olika skotade metallföremål som innehåller guld av begreppen ’guld i råvaruform eller i form av halvfärdiga produkter’ i artikel 198.2 i mervärdesskattedirektivet?”

17. I förfarandet vid domstolen ingav Konungariket Danmark, Republiken Estland och Europeiska kommissionen i mars 2015 skriftliga yttranden.

V – **Rättslig bedömning**

18. Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida de tackor som är föremål för tvisten vid den nationella domstolen omfattas av tillämpningsområdet för artikel 198.2 i mervärdesskattedirektivet. Enligt denna bestämmelse kan medlemsstaterna bland annat föreskriva för leveranser av ”guld i råvaruform eller i form av halvfärdiga produkter med en renhet av minst 325/1 000” att förvärvaren – och inte som annars leverantören – av föremålen är betalningsskyldig för mervärdesskatten.

19. Jag anser att den hänskjutna frågan ska besvaras jakande. Grunden för detta är att tackor som består av en sammansmältning av olika metallföremål som innehåller guld, som de i målet vid den nationella domstolen, i egenskap av ”guld i råvaruform” uppfyller förutsättningarna för att tillämpa artikel 198.2 i mervärdesskattedirektivet. Det följer av tolkningen av bestämmelsens lydelse, sammanhang och syfte, vilket kommer att framgå av det jag anför nedan.

A – *Lydelse*

20. Till att börja med ger lydelsen i de olika språkversionerna av artikel 198.2 i mervärdesskattedirektivet ingen enhetlig bild av betydelsen hos begreppet ”guld i råvaruform”.

21. Den danska språkversionen använder begreppet ”råmetal” som på tyska närmast översätts till ”Rohmetall”.[6] Med detta avses i vanligt språkbruk den rena, obearbetade metallen. Den franska språkversionens begrepp ”d’or sous forme de matière première” pekar i samma riktning.

22. Enligt en sådan snäv tolkning kan endast guldtackor som består av finguld, alltså så gott som 100 % guld, subsumeras under begreppet guld i råvaruforum i den mening som avses i artikel 198.2 i mervärdesskattedirektivet. En sammansmältning av olika metallföremål som innehåller guld till en tacka med ett guldinnehåll på så lite som 500/1 000 till 600/1 000, vilket är fallet i det aktuella förfarandet, skulle då inte omfattas av begreppet guld i råvaruform.

23. Å andra sidan innehåller till exempel den tyska språkversionen av artikel 198.2 i mervärdesskattedirektivet med ”Goldmaterial” och den engelska versionen med ”gold material” från början begrepp som är vidare formulerade än betydelsen hos råmetall och vars respektive betydelse inte är begränsad till finguld. Med ”Goldmaterial” (i den svenska språkversionen ”guld i råvaruform”) kan nämligen alla material som till någon del består av guld avses, alltså även den aktuella sammansmältningen av olika metallföremål som innehåller guld.

24. Om de olika språkversionerna av en bestämmelse i unionsrätten avviker från varandra, som i förevarande fall, kan bestämmelsens betydelse enligt domstolens fasta praxis inte enbart utläsas med ledning av lydelsen, utan endast med hjälp av det sammanhang som den ingår i och dess syfte.[7]

B – *Sammanhanget*

25. Härefter kan alltså det sammanhang som begreppet ”guld i råvaruform” i artikel 198.2 i mervärdesskattedirektivet ingår i vara till hjälp för att besvara frågan om en tacka som består av en sammansmältning av olika metallföremål som innehåller guld omfattas av begreppet.

1. Krav på minsta renhet i artikel 198.2

26. Föreskriften avser leverans av ”guld i råvaruform eller i form av halvfärdiga produkter med en renhet av minst 325/1 000”. Om satsdelen ”med en renhet av minst 325/1 000” inte bara är en bestämning till ”halvfärdiga produkter” utan även till ”guld i råvaruform” måste begreppet nödvändigtvis inte bara omfatta finguld, utan även material som innehåller en lägre andel guld, vilket det är fråga om i det aktuella fallet.

27. Om man emellertid antar att satsdelen i fråga enbart hänför sig till halvfärdiga produkter, så skulle kravet på en minsta renhet inte gälla guldmaterial. En möjlig slutsats av detta är att vilken renhetsgrad som helst är tillräcklig för att det ska vara fråga om guld i råvaruform. Eftersom det skulle omfatta väldigt mycket, skulle avsaknaden av ett uttryckligt krav på renhetsgraden hos guld i råvaruform även kunna tala för att endast finguld ska subsumeras under begreppet ”guld i råvaruform”.

28. Det är nu inte möjligt att entydigt sluta sig till vilket begrepp satsdelen om minsta renhet hänför sig med ledning av bestämmelsens lydelse. Åtminstone de tyska, engelska och franska språkversionerna tillåter nämligen båda tolkningarna.

6 — Jämför i detta avseende de danska och tyska språkversionerna av nu gällande artikel 199a.1 j i mervärdesskattedirektivet som infördes genom artikel 1.2 b i rådets direktiv 2013/43/EU av den 22 juli 2013 om ändring av direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt vad gäller en frivillig och tillfällig tillämpning av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet på leveranser av vissa varor och tjänster som är känsliga för bedrägeri (EUT L 201, s. 4).

7 — Se dom Bouchereau (30/77, EU:C:1977:172, punkt 14) jämförd med dom Rockofon (C-449/93, EU:C:1995:420, punkt 28) och dom Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, punkt 47).

29. Inte heller skäl 55 till mervärdesskattedirektivet hjälper oss vidare här. Visserligen ges där – inom ramen för beskrivningen av målsättningen med artikel 198.2 i mervärdesskattedirektivet – en sammanfattning av de föremål som omfattas av bestämmelsen som ”guld över en viss renhetsgrad”. Det är dock inte en nödvändig slutsats av detta att den lägsta renhetsgraden på 325/1 000 gäller för både guld i råvaruform och för halvfärdiga produkter. Kravet i skäl 55 till mervärdesskattedirektivet skulle nämligen vara uppfyllt även om guld i råvaruform endast avser finguld, det vill säga material som till exempel består av en renhetsgrad på 995/1 000 eller över [8].

30. Därmed går det inte att utifrån kravet på en lägsta renhetsgrad i artikel 198.2 i mervärdesskattedirektivet sluta sig till huruvida begreppet guld i råvaruform omfattar de tackor som avses i det nationella målet.

2. Omfattningen av guldavfall i artikel 199.1 d

31. Liksom beträffande tolkningen av det sammanhang i vilket artikel 198.2 i mervärdesskattedirektivet ingår i företrädde Envirotec i målet vid den nationella domstolen uppfattningen att inget av begreppen i nämnda bestämmelse kan omfatta skrot eller avfall som består av guld, vilket det är fråga om i förevarande fall. Det beror på att överföringen av betalningsskyldigheten för mervärdesskatten till förvärvaren för guld*avfall* reglerades först genom den senare införda särskilda bestämmelsen i artikel 199.1 d i mervärdesskattedirektivet.

32. I det avseendet utgår den hänskjutande domstolen uppenbarligen från att föreskriften i 46 § första stycket punkt 4 i den danska mervärdesskattelagen som är avgörande för målet vid den nationella domstolen inte stöder sig på sistnämnda bestämmelse i mervärdesskattedirektivet, utan enbart på artikel 198.2 i mervärdesskattedirektivet, som är föremålet för tolkningsfrågan. Följaktligen gör det en skillnad för målet vid den nationella domstolen om överföringen av betalningsskyldighet för mervärdesskatten till förvärvaren av de aktuella tackorna täcks av det ena eller det andra bemyndigandet i mervärdesskattedirektivet.

33. I detta hänseende stämmer det visserligen att bestämmelsen som Envirotec har anfört innehåller en rad rekvisit som enligt lydelsen även omfattar återvunna föremål som innehåller guld, eftersom guld räknas till de däri flera gånger omnämnda ”icke-järnmetallerna”. Tillämpningsområdet för artikel 199.1 d i mervärdesskattedirektivet är emellertid inte inskränkt till guld, utan omfattar bl.a. samtliga övriga icke-järnmetaller. Därmed kan regeln som ska tolkas i artikel 198.2 i mervärdesskattedirektivet betraktas som *lex specialis* avseende guld, vilken därför även gäller för guldavfall.

34. Däremot innehåller förarbetena till artikel 199.1 d, som bland annat omfattar avfall från icke-järnmetaller, en anvisning om att den aktuella bestämmelsen i artikel 198.2 i mervärdesskattedirektivet som ska tolkas här inte ska omfatta guldavfall.

8 — Se definitionen av investeringsguld i artikel 344.1 punkt 1 i mervärdesskattedirektivet.

35. Bestämmelserna [9] som föregick artikel 199.1 d i sjätte direktivet infördes först efter att den bestämmelse [10] som föregick artikel 198.2 i mervärdesskattedirektivet infördes genom direktiv 2006/69/EG. Ändringsdirektivet 2006/69/EG är emellertid utformat som om unionslagstiftaren vid tidpunkten utgick från att det ännu inte fanns någon reglering av överföring av betalningsskyldighet för mervärdesskatten till förvärvaren vid transaktioner som avser guldavfall, fastän bestämmelsen som föregick artikel 198.2 i mervärdesskattedirektivet som ska tolkas här, redan var i kraft vid den aktuella tidpunkten.

36. Genom ändringsdirektivet 2006/69/EG upphörde nämligen en rad av medlemsstaternas bemyndiganden [11] att avvika från unionens mervärdesskattelagstiftning. [12] Som framgår av skäl 8 och förarbetena [13] till direktiv 2006/69/EG var avsikten att upphäva alla sådana bemyndiganden som täcktes av det nya direktivet och därför inte längre var nödvändiga. Det första som omnämns i bilaga II till direktiv 2006/69/EG i det avseendet är ett beslut av rådet som bemyndigade Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland att införa ett särskilt system för skatteuttag för att förhindra bedrägerier och skatteundandragande vid ”leveranser av guld, guldmynt eller guldavfall”. [14]

37. Omständigheten att detta bemyndigande upphävdes först genom direktiv 2006/69/EG talar för att unionslagstiftaren till följd av detta ändringsdirektiv även verkade utgå från en rättslig förändring avseende leveranser av guld. Eftersom den då nyligen införda regleringen i vad som numer är artikel 199.1 d framför allt avsåg skrot och avfall, är det möjligt att härav dra slutsatsen att guld*avfall* – i överensstämmelse med vad Envirotec har anfört – endast omfattas av den nämnda bestämmelsen, men däremot inte av artikel 198.2 i mervärdesskattedirektivet.

38. Isolerat sett är emellertid inte det ovan anförda argumentet, som stöder sig på förarbetena till en annan regel än den som ska tolkas i det aktuella fallet, särskilt övertygande. Eftersom det ovan nämnda bemyndigandet för Förenade kungariket inte heller var medtaget för upphävande i det ursprungliga utkastet till direktiv 2006/69/EG [15] är det även möjligt att det endast togs med inom ramen för lagstiftningsförfarandet eftersom det uppdagades att bemyndigandet redan var obsolet enligt gällande rätt vid tidpunkten.

39. Följaktligen är det inte möjligt att av det faktum att det finns en särskild reglering för avfall av icke-järnmetaller i artikel 199.1 d i mervärdesskattedirektivet dra entydiga slutsatser om tillämpningsområdet för artikel 198.2 i mervärdesskattedirektivet som ska tolkas i förevarande mål.

9 — Bestämmelsen som föregick artikel 199.1 d i mervärdesskattedirektivet är artikel 21.2 c iv i dess lydelse enligt artikel 28g i sjätte direktivet och infördes genom rådets direktiv 2006/69/EG av den 24 juli 2006 om ändring av direktiv 77/388/EEG när det gäller vissa åtgärder för att förenkla uppbörden av mervärdesskatt och för att förhindra skatteflykt eller skatteundandragande samt om upphävande av vissa beslut om tillstånd till avvikelser (EUT L 221, s. 9).

10 — Bestämmelsen som föregick artikel 198.2 i mervärdesskattedirektivet är artikel 26b del F första meningen i sjätte direktivet och är grundad på rådets direktiv 98/80/EG av den 12 oktober 1998 om komplettering av det gemensamma systemet för mervärdesskatt och om ändring av direktiv 77/388/EEG – särskilda regler för investeringsguld (EGT L 281, s. 31).

11 — Dessa bemyndiganden utfärdades på grundval av artikel 27 i sjätte direktivet.

12 — Se artikel 2 jämförd med bilaga II till direktiv 2006/69/EG.

13 — Se kommissionens förslag av den 16 mars 2005 till rådets direktiv om ändring av direktiv 77/388/EEG när det gäller vissa åtgärder för att förenkla uppbörden av mervärdesskatt och för att förhindra skattefusk eller skatteundandragande samt om upphävande av vissa beslut om tillstånd till avvikelser (KOM(2005) 89 slutlig), s. 4.

14 — Rådets beslut av den 15 april 1984 om bemyndigande för Förenade kungariket att med avvikelse från det sjätte direktivet införa en åtgärd, vars syfte är att genom införandet av ett särskilt system för skatteuppbörd förhindra vissa bedrägerier eller skatteundandragande bland skattskyldiga personer vid leveranser av guld, guldmynt eller guldrester (EGT L 264, s. 27).

15 — Kommissionens förslag (se fotnot 13), s. 11–12.

3. Tullklassificering

40. Tullklassificeringen har anförts som kompletterande argument i målet vid den nationella domstolen. I den mån så har skett har det emellertid inte varit övertygande. Kombinerade nomenklaturen [16] som innehåller klassificeringarna av varor och som i första hand är avsedd att fastställa tullsatsen för olika varor, [17] har andra målsättningar än den aktuella bestämmelsen i artikel 198.2 i mervärdesskattedirektivet som ska tolkas här.

41. I den utsträckning som domstolen har använt begrepp i Kombinerade nomenklaturen som komplement vid tolkningen av mervärdesskattedirektivet, har det endast skett med avseende på vilken skattesats som ska tillämpas. [18] Vid fastställande av skattesatsen framgår av artikel 98.3 i mervärdesskattedirektivet att det finns en koppling till Kombinerade nomenklaturen. [19]

42. En sådan koppling föreligger dock inte för definitionerna i Kombinerade nomenklaturen för den aktuella bestämmelsen i artikel 198.2 i mervärdesskattedirektivet som ska tolkas i förevarande fall. Det handlar här inte om att fastställa rätt skattesats, och inte heller innehåller bestämmelsen – till skillnad från till exempel artikel 148 b i mervärdesskattedirektivet – en uttrycklig hänvisning till Kombinerade nomenklaturen.

4. Resultat av tolkningen av det sammanhang som bestämmelsen ingår i

43. Av vad som ovan anförts är det inte möjligt att av sammanhanget till artikel 198.2 i mervärdesskattedirektivet dra en otvetydig slutsats om huruvida en tacka som består av en sammansmältning av olika metallföremål som innehåller guld ska subsumeras under begreppet guld i råvaruform. Svaret på frågan måste alltså sökas i bestämmelsens syfte.

C – *Syfte*

44. Enligt skäl 8 till direktiv 98/80/EG, genom vilken bestämmelsen som föregick artikel 198.2 i mervärdesskattedirektivet infördes, [20] är bestämmelsens syfte både att ”hindra skattebedrägerier” liksom att lindra ”den ekonomiska bördan”. Ett jämförbart yttrande finns numer i skäl 55 till mervärdesskattedirektivet. Det är inte möjligt att i förarbetena till direktiv 98/80/EG se några andra syften med bestämmelsen. [21]

1. Hindra skattebedrägerier

45. Bestämmelsen bidrar till att hindra skattebedrägerier såtillvida att överföring av betalningsskyldighet för mervärdesskatt från leverantören till förvärvaren av föremål förhindrar att skatteintäkter uteblir på grund av bedrägeri, då den beskattningsbara personen och den avdragsberättigade personen är densamma.

16 — Bilaga I till rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan (EGT L 256, s. 1; svensk specialutgåva, område 1, volym 13, s. 22).

17 — Artikel 1.3 i förordning (EEG) nr 2658/87 (se fotnot 16 ovan).

18 — Se dom Europeiska kommissionen/Spanien (C-360/11, EU:C:2013:17, punkt 44).

19 — Enligt denna bestämmelse kan medlemsstaterna för tillämpning av reducerade skattesatser på vissa kategorier av varor avgränsa de aktuella kategorierna med hjälp av Kombinerade nomenklaturen.

20 — Se fotnot 10 ovan.

21 — Se kommissionens Proposal for a council directive supplementing the common system of value added tax and amending directive 77/388/EEC – special scheme for gold (KOM(92) 441 slutlig), Europeiska ekonomiska och sociala kommitténs yttrande av den 28 april 1993 till förslaget (EGT C 161, s. 25) och protokollet från Europaparlamentets sammanträde den 7 mars 1994 (EGT C 91, s. 1), s. 15 och 16, samt av den 10 mars 1994 (EGT C 91, s. 198), s. 209 och s. 239–243.

46. Det är möjligt att föreställa sig hur ett sådant bedrägeri skulle gå till [22] i förevarande fall. Envirotec gör gällande avdrag för mervärdesskatt som företaget betalar till sin leverantör, men som denna inte överför till skattemyndigheten. Om Envirotec och leverantören därvid skulle ha samarbetat med uppsåt att begå ett skattebedrägeri, så skulle de avsiktligt ha kunnat undandra staten det belopp som dragits av. Det beror på att Envirotec hade fått en inbetalning från staten på ett belopp som motsvarar mervärdesskatten, medan staten emellertid inte hade fått in ett motsvarande skattebelopp från leverantören. Om däremot förvärvaren av föremålet vid en omsättning är betalningsskyldig för mervärdesskatten i stället för leverantören är ett sådant bedrägeri inte möjligt. Betalningsskyldigheten och avdragsrätten för mervärdesskatt sammanfaller nämligen i sådana fall i en och samma person, vilket gör att staten aldrig behöver betala ut några pengar.

47. På motsvarande sätt har rådet slutligen i skäl 4 till direktiv 2013/42/EU [23] uttryckt att ”utseende av mottagaren som den person som är betalningsskyldig för mervärdesskatten (omvänd betalningsskyldighet) i vissa fall är en effektiv åtgärd för att stoppa mervärdesskattebedrägeri inom specifika sektorer”.

48. Unionslagstiftaren har fastställt vilka sektorer som avses i artikel 198–199a i mervärdesskattedirektivet. Sektorerna som det där är fråga om är handel med guld, byggsektorn, avfallshantering och handel med utsläppsrätter för växthusgaser. Katalogen i artikel 199a kompletterades senare genom direktiv 2013/43/EU [24] med fler sektorer, som exempelvis. handel med mobiltelefoner, mikroprocessorer, minidatorer, ädelmetaller och även spannmål. Unionslagstiftaren verkar här, vilket framgår av skäl 4 i nämnda direktiv, alltid reagera på faktiskt fastställda fall av bedrägerier i en viss sektor.

49. När det är fråga om handel med varor har de flesta föremål för vilka medlemsstaterna får föreskriva att betalningsskyldigheten för mervärdesskatt överförs till förvärvaren en viss abstrakt gemenskap. De har nämligen ett högt marknadsvärde i förhållande till sin storlek. Risken för mervärdesskattebedrägeri genom handel med föremål tenderar att vara större ju värdefullare och ju lättare att transportera de omsatta föremålen är, vilket Republiken Estland särskilt har understrukit.

50. Mot bakgrund av denna målsättning ska den här aktuella bestämmelsen i artikel 198.2 i mervärdesskattedirektivet tolkas så, att hänsyn tas till de särskilda risker som guldhandel i unionslagstiftarens mening medför med avseende på möjligheten till mervärdesskattebedrägeri. Denna risk hänger på ett avgörande sätt samman med guldandelen i ett föremål, vilket också framhålls i skäl 55 till nämnda direktiv. Om guldandelen är hög är även förhållandet mellan storleken på föremålet och dess marknadsvärde sådant att det är känsligt för bedrägeri.

51. Därmed finns för det första ingen grund till att under begreppet guld i råvaruform endast subsumera finguld, eftersom bestämmelsen samtidigt utan tvivel omfattar halvfärdiga produkter redan från en renhetsgrad på 325/1 000. Detta krav på lägsta renhetsgrad måste för det andra inte bara omfatta halvfärdiga produkter utan även guld i råvaruform, för att bestämmelsen enbart ska omfatta material med ett högt värde. Till sist är det heller inte förenligt med den aktuella bestämmelsen att skilja mellan guld i råvaruform som består av ”färska” legeringar och guld-”avfall”, eftersom känsligheten för bedrägeri på grund av den värdeavgörande renhetsgraden vid affärer med guldhaltiga föremål inte kan vara beroende av detta.

22 — Jämför i det avseendet även anmärkningarna i kommissionens förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 2006/112/EG beträffande frivillig och tillfällig tillämpning av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet på leveranser av vissa varor och tjänster som är känsliga för bedrägeri (KOM(2009) 511 slutlig, s. 3).

23 — Rådets direktiv 2013/42/EU av den 22 juli 2013 om ändring av direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt vad gäller en mekanism för snabba insatser mot mervärdesskattebedrägeri (EUT L 201, s. 1).

24 — Se fotnot 6 ovan.

2. Lindring av den ekonomiska bördan

52. Denna tolkning bekräftas av bestämmelsens andra syfte som är att lindra den ekonomiska bördan.

53. Som kommissionen anförde i sitt förslag till bestämmelsen som föregick artikel 198.2 i mervärdesskattedirektivet [25] syftar överföringen av betalningsskyldighet för mervärdesskatt från leverantören till förvärvaren även till att utjämna konkurrensnackdelar vid handel inom medlemsstaterna jämförd med handel inom unionen. Vid gränsöverskridande omsättningar mellan beskattningsbara personer är nämligen enligt skattesystemet för handel inom unionen förvärvaren alltid betalningsskyldig för mervärdesskatt. [26] Detta besparar den beskattningsbara personen från att behöva förfinansiera mervärdesskatten som skulle belasta denna vid nationella omsättningar, eftersom förvärvaren då skulle behöva betala sin aktuella guldleverantör priset med tillägg av mervärdesskatt och först senare, efter deklaration, få ersättning för den erlagda mervärdesskatten. Genom att föreskriva att betalningsskyldigheten för mervärdesskatt även vid nationella omsättningar läggs på förvärvaren är det möjligt att skapa lika konkurrensvillkor i det avseendet.

54. Kommissionen underströk i sitt förslag att denna problematik inte bara inskränker sig till guld, men att den i dessa fall inte går att acceptera på grund av ”det mycket höga värdet hos guld”. [27] Avgörande för denna målsättning med artikel 198.2 i mervärdesskattedirektivet är alltså även här värdet hos de omsatta föremålen och därmed deras guldandel.

3. Inskränkning till förvärvare som är beskattningsbara personer

55. Dessutom följer det indirekt av det beskrivna syftet med artikel 198.2 i mervärdesskattedirektivet att bestämmelsen uteslutande ska omfatta leveranser till förvärvare som är beskattningsbara personer. Det är nämligen bara sådana som enligt artikel 168 a i nämnda direktiv har rätt till avdrag för mervärdesskatt. Det är endast leveranser till förvärvare som har rätt att göra avdrag för mervärdesskatt som innebär en fara för mervärdesskattebedrägeri och som kan medföra den nämnda förfinansieringsbördan.

56. Denna inskränkning av tillämpningsområdet för artikel 198.2 i mervärdesskattedirektivet framgår dock inte uttryckligt av i artikeln. [28] Den måste därför fastställas inom ramen för definitionen av föremålen som omfattas av nämnda bestämmelse och påverkar därmed också tolkningen av begreppen ”guld i råvaruform” och ”halvfärdiga produkter”.

57. Därvid är ”halvfärdiga produkter” redan enligt sin lydelse sådana föremål som i regel endast förvärvas av beskattningsbara personer inom ramen för deras ekonomiska verksamhet, då halvfärdiga produkter måste skiljas från slutprodukter. Medan slutprodukter kan säljas direkt till en konsument kräver halvfärdiga produkter fortfarande att vidareförädling sker dessförinnan. [29]

58. Detsamma måste – mot bakgrund av de beskrivna syftena med den aktuella bestämmelsen – emellertid även gälla begreppet ”guld i råvaruform”. Det kan inte omfatta allt material som uppvisar en guldandel på 325/1 000, utan enbart material som inte utgör en slutprodukt och därmed inte är avsett för leverans till konsumenter som inte är beskattningsbara personer.

25 — Se s. 13 i kommissionens förslag (fotnot 21 ovan).

26 — Se artiklarna 2.1 b i, 138 och 200 i mervärdesskattedirektivet.

27 — Ibidem (fotnot 25).

28 — Det framgår enbart tydligt för investeringsguld på grund av hänvisningen till valmöjligheterna som föreskrivs i artiklarna 348–350 i mervärdesskattedirektivet och som å sin sida förutsätter att köparen själv är en beskattningsbar person.

29 — Jämför i detta avseende dom Artrada m.fl. (C-124/03, EU:C:2004:674, punkt 34) med avseende på artikel 2.4 i rådets direktiv 92/46/EEG av den 16 juni 1992 om fastställande av hygienregler för produktion och utsläppande på marknaden av rå mjölk, värmebehandlad mjölk och mjölkbaserade produkter (EGT L 268, s. 1; svensk specialutgåva, område 3, volym 45, s. 3).

4. Resultat av den teleologiska tolkningen

59. Begreppet guld i råvaruform omfattar därmed enligt betydelsen av och syftet med artikel 198.2 i mervärdesskattedirektivet alla sådana material som är avsedda för vidareförädling och inte för slutkonsumtion, men dock inte är en halvfärdig produkt i den mån som materialet uppvisar en guldandel på minst 325/1 000.

60. Eftersom de aktuella tackorna enligt den hänskjutande domstolens uppgifter vidareförädlas för tillverkning av produkter och innehåller en guldandel på minst 500/1 000 omfattas de därför av begreppet ”guld i råvaruform” i den mening som avses i nämnda bestämmelse såvitt de inte utgör en halvfärdig produkt.

D – *Avgränsning mellan guld i råvaruform och halvfärdiga produkter*

61. Till sist kvarstår i förevarande fall att klargöra frågan hur begreppet guld i råvaruform skiljer sig från halvfärdiga produkter som också omnämns i bestämmelsen.

62. Denna fråga får ingen avgörande betydelse inom ramen för artikel 198.2 i mervärdesskattedirektivet, eftersom bestämmelsens syfte, som vi har sett, i båda fallen förutsätter att föremålet har ett guldinnehåll på minst 325/1 000 och att det inte är fråga om en slutprodukt. Likväl behöver de båda begreppen avgränsas från varandra, särskilt för det fall att domstolen i motsats till min uppfattning anser att begreppet ”guld i råvaruform” endast omfattar finguld.

63. Enligt den vardagliga betydelsen av begreppen guld i råvaruform (på tyska Goldmaterial) respektive halvfärdiga produkter ska dessa skiljas från slutprodukten beroende på bearbetningsgrad. I detta hänseende betecknar ”guld i råvaruform” föremål där endast guldet som föremålen innehåller – oavsett i vilken form det föreligger i det enskilda fallet – är relevant för den vidare produktionsprocessen. Med ”halvfärdiga produkter” avses i motsats därtill föremål som redan har genomgått en bearbetning på vägen mot att bli en slutprodukt, som till exempel material som redan har gestaltats med avseende på en viss slutprodukt. I fallet guld kan det till exempel vara en råformad ring.

64. Eftersom de aktuella tackorna endast ska användas för att utvinna guldet som de innehåller, men tackorna ännu inte på något sätt har utformats med avseende på en slutprodukt, är det följaktligen fråga om guld i råvaruform och inte om halvfärdiga produkter i den mening som avses i artikel 198.2 i mervärdesskattedirektivet.

65. Däremot förmår inte den danska skattemyndigheten övertyga med sitt argument i målet vid den nationella domstolen, där skattemyndigheten i artikel 2 c i beslut 2004/22/EG [30] vill utläsa att tackor som de aktuella omfattas av begreppet ”halvfärdiga produkter”. Enligt detta beslut bemyndigas Konungariket Spanien att vid ”[l]everanser av halvfärdiga produkter (t.ex. tackor …) från beredning, framställning eller smältning av icke-järnmetaller …) föreskriva att mottagaren av leveransen är betalningsskyldig för mervärdesskatt. Av det följer emellertid inte att tackor som är ett resultat av smältning av guld även inom ramen för artikel 198.2 i mervärdesskattedirektivet som det är fråga om här ska anses som ”halvfärdiga produkter”. Bortsett från att åtminstone några språkversioner av de båda bestämmelserna – däribland den tyska – använder två olika begrepp, kräver artikel 2 c i beslut 2004/228/EG till skillnad från den här aktuella bestämmelsen i artikel 198.2 i

30 — Rådets beslut av den 26 februari 2004 om bemyndigande för Spanien att tillämpa en åtgärd som avviker från artikel 21 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter (EUT L 70, s. 37).

mervärdesskattedirektivet inte någon avgränsning mellan begreppen ”råvaruform” och ”halvfärdig produkt”. Därmed kan begreppet ”halvfärdig produkt” i den mening som avses i det nämnda beslutet utan tvekan tillmätas en vidare betydelse än begreppet ”halvfärdig produkt” i den undersökta bestämmelsen i mervärdesskattedirektivet.

E – *Slutsats*

66. Med ledning av en tolkning av lydelse, sammanhang och syfte med artikel 198.2 i mervärdesskattedirektivet ska det därför fastställas att tackor som de i tvisten vid den nationella domstolen, i egenskap av guld i råvaruform, uppfyller förutsättningarna för tillämpning av nämnda bestämmelse.

VI – **Förslag till avgörande**

67. Därför föreslår jag att domstolen besvarar Østre Landsrets tolkningsfråga på följande sätt:

Artikel 198.2 i mervärdesskattedirektivet är tillämplig på tackor som de i målet vid den nationella domstolen som består av en tillfällig grov sammansmältning av olika skrotade metallföremål som innehåller guld och som uppvisar en guldandel över 500/1 000.