

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

26 päivänä toukokuuta 2016 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – Käännetty verovelvollisuus – 198 artiklan 2 kohta – Kulta-aines tai puolivalmiit kultatuotteet – Käsite – 199 artiklan 1 kohdan d alakohta ja liite VI – Käytetty materiaali, jäte ja romu – Erilaisia tavaroita ja romuja sulattamalla valmistetut harkot, joista on tarkoitus erottaa kulta ja joiden kultapitoisuus ylittää 325 tuhannesosaa

Asiassa C-550/14,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Østre Landsret (itäisen alueen ylemmän asteen tuomioistuin, Tanska) on esittänyt 26.11.2014 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 28.11.2014, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Envirotec Denmark ApS

vastaan

Skatteministeriet,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja M. Ilešić sekä tuomarit C. Toader, A. Rosas, A. Prechal ja E. Jarašić (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Tanskan hallitus, asiamiehenään C. Thorning, avustajanaan advokat B. Sørensen,
- Viron hallitus, asiamiehenään K. Kraavi-Käerdi,
- Euroopan komissio, asiamiehinään M. Owsiany-Hornung ja M. Clausen,

kuultuaan julkisasiamiehen 17.12.2015 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 198 artiklan 2 kohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Envirotec Denmark ApS (jäljempänä Envirotec) ja Skatteministerium (verotuksen alalla toimivaltainen ministeriö) ja jossa on kyse veroviranomaisten päätöksestä evätä Envirotecin vuoden 2011 viimeisellä vuosineljänneksellä vaihdannan aikaisemmassa vaiheessa maksaman arvonlisäveron vähennysoikeus.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta - sijoituskultaa koskeva erityisjärjestelmä 12.10.1998 annetun neuvoston direktiivin 98/80/EY (EYVL 1998, L 281, s. 31) kahdeksannessa perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”kokemus on osoittanut, että useimpien tietyn pitoisuuden ylittävää kultaa koskevien luovutusten osalta käännetyllä verovelvollisuusjärjestelmällä voidaan osaltaan ehkäistä veropetoksia samalla kun se vähentää liiketoimen rahoituskustannusta; on kohtuullista sallia jäsenvaltioiden käyttää tällaista järjestelmää; – –”.

4 Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhteinen määräytymisperusta 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977 L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 98/80, 26 b artiklassa, jonka otsikko on ”Sijoituskultaa koskeva erityisjärjestelmä”, säädetään seuraavaa:

” – –

F. Käännetty verovelvollisuus

Poiketen siitä mitä 21 artiklan 1 kohdan a alakohdassa, sellaisena kuin se on muutettuna 28 g artiklalla, säädetään, jäsenvaltiot voivat määrätä ostajan henkilöksi, joka on velvollinen maksamaan veron niiden säätämien menettelyjen ja ehtojen mukaisesti, sellaisen kulta-aineksen tai puolivalmiiden tuotteiden luovutuksesta, joiden pitoisuus on vähintään 325 tuhannesosaa tai sijoituskullan luovutuksesta silloin, kun tämän artiklan C kohdassa tarkoitettua valintaoikeutta on käytetty. Käyttäessään tätä mahdollisuutta jäsenvaltioiden on toteutettava tarvittavat toimenpiteet sen varmistamiseksi, että veronmaksuvelvolliseksi määrätty henkilö täyttää ilmoituksen antamista ja veron maksamista 22 artiklan mukaisesti koskevat velvoitteet.

– –”

5 Arvonlisäverodirektiivin 42 ja 55 perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”(42) Jäsenvaltioiden olisi määrätyissä tapauksissa voitava määrätä tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten vastaanottaja veronmaksuvelvolliseksi. Tämä toimenpide antaisi jäsenvaltioille mahdollisuuden yksinkertaistaa sääntöjä sekä torjua veropetoksia ja veron kiertämistä tietyillä aloilla tai tietyntyyppisten liiketoimien yhteydessä.

– –

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

6 Kyseisen direktiivin 193 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

7 Kyseisen direktiivin 198 artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat määrätä hankkijan veronmaksuvelvolliseksi sellaisen kulta-aineksen tai puolivalmiiden tuotteiden luovutuksesta, joiden pitoisuus on vähintään 325 tuhannesosaa, tai – – sijoituskullan luovutuksesta – –”

8 Saman direktiivin 199 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat säätää, että veronmaksuvelvollinen on verovelvollinen, joka vastaanottaa minkä tahansa seuraavista luovutuksista tai suorituksista:

– –

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

– –”

9 Arvonlisäverodirektiivin liitteessä VI, jonka otsikko on ”Luettelo 199 artiklan 1 kohdan d alakohdassa tarkoitetuista tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista”, luetellaan muun muassa seuraavat luovutukset ja suoritukset:

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

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

3) sellaisten jäännösten ja muiden kierrätyskelpoisten materiaalien luovutus, jotka koostuvat rauta- tai ei-rautapitoisista metalleista, niiden seoksista, kuonasta, tuhkasta, hilseestä ja teollisuusjäännöksestä, joka sisältää metalleja tai niiden seoksia – –;

4) rauta- ja ei-rautapitoisen jätteen sekä – – leikkeiden, romun, jätteen – – luovutus – –;

5) tässä liitteessä tarkoitettujen materiaalien luovutus sen jälkeen, kun niitä on käsitelty puhdistamalla, kiillottamalla, lajittelemalla, leikkaamalla, hienontamalla, puristamalla tai valamalla harkoiksi;

– –”

Tanskan oikeus

10 Tanskan lainsäätäjät on käyttänyt arvonlisädirektiivin 198 artiklan 2 kohdassa tarjottua mahdollisuutta ottaa käyttöön käännettyä verovelvollisuutta koskeva järjestelmä tiettyjen kullon luovutusten osalta. Momslovin (arvonlisäverolaki) 46 §:n 1 momentin 4 kohdassa säädetään tässä suhteessa seuraavaa:

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

— —

4) vastaanottaja on Tanskassa rekisteröity yritys, joka vastaanottaa sijoituskultaa, josta on maksettava veroa — — tai sellaista kulta-ainesta tai puolivalmiita tuotteita, joiden pitoisuus on vähintään 325 tuhannesosaa.”

11 Tanskan lainsäätäjät ei sitä vastoin ole käyttänyt arvonlisädirektiivin 199 artiklan 1 kohdan d alakohdassa tarjottua mahdollisuutta ottaa käyttöön käännettyä verovelvollisuutta koskeva järjestelmä tiettyjen käytettyjen materiaalien, jätteiden ja romun sekä tiettyjen niihin liittyvien palvelujen suoritusten osalta.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

12 Envirotec on jalometallien kauppaa harjoittava yhtiö. Se osti vuoden 2011 viimeisenä vuosineljänneksenä 24 erillisellä liiketoimella 24 harkkoa, jotka koostuivat erilaisista yhteen sulatetuista materiaaleista ja joiden keskimääräinen kultapitoisuus oli harkosta riippuen 500–600 tuhannesosaa niiden painosta..

13 Envirotec osti kyseiset harkot Dansk Metalopkøb ApS,-nimiseltä toiselta tanskalaiselta yhtiöltä, joka oli ne sulattanut. Harkot koostuivat muun muassa vanhoista koruista, ruokailuvälineistä ja kelloista sekä teollisuusjäännöksistä.

14 Ennen ostoa harkot lähetettiin Envirotecin Alankomaihin sijoittautuneelle kumppanille Remondis Argentia BV:lle, jonka oli määrä ostaa harkot Enviroteciltä ja ottaa talteen niiden sisältämä kulta ja joka laski kunkin harkon kultapitoisuuden.

15 Envirotec maksoi näistä liiketoimista yhteensä 1 099 695 Tanskan kruunua (DKK) (noin 147 000 euroa) arvonlisäveroa Dansk Metalopkøbille, merkitsi mainitun määrän vuoden 2011 viimeistä vuosineljänneksenä koskevaan arvonlisäveroilmoitukseensa ja vaatii sitä vähennettäväksi ostoihin sisältyvänä arvonlisäverona. Dansk Metalopkøb ApS ei tilittänyt arvonlisäveroa veroviranomaisille, ja se asetettiin myöhemmin maksukyvyttömyyden vuoksi selvitystilaan.

16 Veroviranomaiset päättivät 7.3.2012, että Envirotecin Dansk Metalopkøbille maksamaa arvonlisäveroa ei voitu vähentää siitä syystä, että kyseiset harkot, ”sellaisen kulta-aineiden tai puolivalmiiden tuotteiden luovutukse[na], joiden pitoisuus on vähintään 325 tuhannesosaa”, kuuluivat arvonlisäverolain 46 §:n 1 momentin 4 kohdassa säädetyn, käännettyä verovelvollisuutta koskevan järjestelmän soveltamisalaan.

17 Envirotec riitautti tämän päätöksen Landsskatteretissä (kansallinen verotuomioistuin, Tanska), joka vahvisti sen 24.5.2012 antamallaan määräyksellä. Envirotec haki Landskatteretin ratkaisuun muutosta Helsingør Retissä (Helsingørin alin tuomioistuin, Tanska), joka pysytti Landskatteretin ratkaisun 25.2.2014 antamallaan tuomiolla.

18 Envirotec on 10.3.2014 hakenut muutosta kyseiseen tuomioon Østre Landsretissä (itäisen

alueen ylemmän asteen tuomioistuin). Siellä se on vaatinut, että veroministeriö velvoitettaisiin maksamaan sille 1 099 695 DKK:n (noin 147 000 euroa) suuruinen määrä korkoineen. Vaatimuksensa tueksi se on väittänyt, että pääasiassa kyseessä olevat harkot eivät kuulu arvonnäidirektiivin 198 artiklan 2 kohdan soveltamisalaan, sillä ne eivät ole sijoituskulta-ryhmään kuuluvia lopputuotteita eivätkä kulta-ainesta tai puolivalmiita tuotteita. Mainitut harkot kuuluvat sitä vastoin kyseisen direktiivin 199 artiklan 1 kohdan d alakohdan, jota sovelletaan romuun, romukulta mukaan luettuna, soveltamisalaan.

19 Veroministeriö vaatii kanteen hylkäämistä sillä perusteella, että kyseiset harkot kuuluvat arvonnäidirektiivin 198 artiklan 2 kohdan soveltamisalaan. Sen mukaan tässä suhteessa määräävää on se, ettei kyse ole lopputuotteista, ja se, että mainittu säännös on *lex specialis*, jota sovelletaan kultakauppaan, kun taas saman direktiivin 199 artikla on metalliromua koskeva säännös. Tätä tulkintaa tukee kyseisen säännöksen tavoite, jona on veropetosten torjuminen. Kyseisiä harkkoja on siis pidettävä kultana tai kultatuotteina, koska niiden myyntiarvo perustuu niiden kultapitoisuuteen ja koska ne oli valmistettu sisältämänsä kullan myyntiä varten.

20 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa, ettei arvonnäidirektiivin 198 artiklan 2 kohdan, sitä edeltäneen säännöksen eikä kyseisen direktiivin johdanto-osan sanamuodosta tai ensin mainitun säännöksen eri kieliversioista selvästi ilmene, sovelletaanko sitä tuotteisiin, joiden kultapitoisuus on korkea, kuten pääasiassa kyseessä olevien harkkojen, joita ei olla välittömästi jalostamassa lopputuotteiksi.

21 Se, että mainitun artiklan tavoitteena on veropetosten ehkäiseminen, puhuu sellaisen laajan tulkinnan puolesta, jonka mukaan sen soveltamisalaan kuuluu sijoituskullan ja kulta-aineksen lisäksi millä tahansa tavalla jalostettu ja missä tahansa valmistusvaiheessa oleva kulta, jos sen kultapitoisuus on vähintään 325 tuhannesosaa ja sen arvo määritetään yksinomaan sen sisältämän kullan arvon perusteella. Mahdollinen on kuitenkin myös suppea tulkinta, jonka mukaan kyseisen säännöksen soveltamisalaan kuuluu ainoastaan kulta, joka on kulta-aineksen ja lopputuotteen välisessä vaiheessa. Tällaista tulkintaa voi tukea muun muassa se, että metallijäännökset kuuluvat arvonnäidirektiivin 199 artiklan 1 kohdan d alakohdan soveltamisalaan.

22 Tämän vuoksi Østre Landsret (itäisen alueen ylemmän asteen tuomioistuin) on lykännyt asian käsittelyä ja esittänyt unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

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

Euroopan unionin tuomioistuin voi katsoa osoitetun, että harkot koostuvat erilaisten, kultaa sisältävien metallisten romuesineiden sattumanvaraisesta, karkeasta sulatteesta ja että ne voivat sisältää kullan lisäksi myös orgaanista ainesta, kuten hampaita, kumia, PVC:tä ja metalleja/materiaaleja, kuten kuparia, tinaa, nikkeliä, amalgaamia, elohopeaa ja lyijyä sisältävien paristojen jäänteitä ja erilaisia myrkyllisiä aineita jne. On siten selvää, että kyseessä ei ole kultapitoinen tuote, jota jalostetaan suoraan lopputuotteeksi. Toisaalta harkko on jalostettu tuote (sulate), joka – välivaiheen muotona – valmistetaan sen sisältämän kullan erottamista varten. Harkkojen kultapitoisuus on korkea, keskimäärin 500–600 tuhannesosaa, ja siten huomattavasti korkeampi kuin 325 tuhannesosaa. Erottamisen jälkeen kultaa on tarkoitus käyttää (kultaisten/kultapitoisten) tuotteiden valmistukseen. .

Unionin tuomioistuin voi kysymykseen vastatessaan lähteä liikkeelle myös siitä periaatteesta, etteivät harkot voi sellaisinaan olla muiden tuotteiden osana, sillä ne on ensin käsiteltävä siten, että niiden sisältämät metallit erotetaan ja muut kuin metallit ja esimerkiksi terveydelle vaaralliset

aineet poistetaan ja erotetaan niistä sulattamalla.”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

23 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy kysymyksellään pääasiallisesti, onko arvonnäidirektiivin 198 artiklan 2 kohtaa tulkittava siten, että sitä sovelletaan pääasiassa kyseessä olevan kaltaisten harkkojen luovutukseen, kun kyseiset harkot koostuvat sattumanvaraisesta, karkeasta seoksesta, joka on saatu yhdistämällä romua ja erilaisia kultaa sisältäviä metalliesineitä kuten muita metalleja, materiaaleja ja aineita, ja kun kyseisten harkkojen kultapitoisuus on harkosta riippuen noin 500–600 tuhannesosaa.

24 Arvonnäidirektiivin 198 artiklan 2 kohdassa säädetään, että jäsenvaltiot voivat määrätä hankkijan veronmaksuvelvolliseksi sellaisen kulta-aineksen tai puolivalmiiden tuotteiden luovutuksesta, joiden pitoisuus on vähintään 325 tuhannesosaa, tai sijoituskullan luovutuksesta, ja Tanskan lainsäätäjät on käyttänyt tätä mahdollisuutta, kuten ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee.

25 Tässä tapauksessa on heti aluksi syytä todeta kyseisen säännöksen sanamuodosta ilmenevän, ettei sitä sovelleta lopputuotteisiin, ”sijoituskultaa” lukuun ottamatta. On kuitenkin kiistatonta, ettei viimeksi mainitulla käsitteellä voida tarkoittaa pääasiassa kyseessä olevien harkkojen kaltaisia tuotteita.

26 Arvonnäidirektiivin 198 artiklassa tai muissakaan sen säännöksissä eikä direktiivissä 98/80, johon kyseinen 198 artiklan 2 kohta sisältönsä puolesta perustuu, ei myöskään määritellä, miten käsite ”kulta-aines tai puolivalmiit tuotteet, joiden pitoisuus on vähintään 325 tuhannesosaa” pitäisi ymmärtää.

27 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin oikeuden säännöksen tai määräyksen tulkitsemisessa on otettava huomioon paitsi sen sanamuoto, myös asiayhteys ja sillä lainsäädännöllä tavoitellut päämäärät, jonka osa säännös tai määräys on (tuomio 26.1.2012, ADV, C-218/10, EU:C:2012:35, 26 kohta ja tuomio 19.7.2012, A, C-33/11, EU:C:2012:482, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Samoin niiden termien merkitys ja ulottuvuus, joita ei ole määritelty unionin oikeudessa, on määriteltävä sen merkityksen mukaan, joka niillä on yleiskielessä, ottaen samalla huomioon asiayhteys, jossa niitä käytetään, ja sen säännösten tavoitteet, johon ne kuuluvat (ks. vastaavasti tuomio 13.12.2012, BLV Wohn- und Gewerbebau, C-395/11, EU:C:2012:799, 25 oikeuskäytäntöviittauksineen).

28 Eri kieliversioiden poiketessa toisistaan kyseisen säännöksen ulottuvuutta ei voida arvioida yksinomaan sanamuotoon perustuvan tulkinnan nojalla, vaan kyseistä säännöstä on tulkittava sen lainsäädännön yleisen systematiikan ja tavoitteen mukaan, jonka osa se on (ks. vastaavasti tuomio 3.3.2005, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, C-428/02, EU:C:2005:126, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 13.6.2013, Promociones y Construcciones BJ 200, C-125/12, EU:C:2013:392, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

29 Ilmaisun ”sellaisen kulta-aineksen tai puolivalmiiden tuotteiden luovutus, joiden pitoisuus on vähintään 325 tuhannesosaa” sanamuodosta on ensinnäkin julkisasiamiehen tavoin (ratkaisuehdotuksen 20–23, 26–30, 57 ja 63 kohta) todettava, että arvonnäidirektiivin 198 artiklan 2 kohdan eri kieliversioissa ilmaisulla ”kulta-aines” voidaan tarkoittaa raakakultaa, kultaa puhtaana metallina tai vielä kaikkia osittainkin kullasta muodostuvia aineita.

30 Tämän jälkeen on todettava, että vaikka ilmaisulla ”puolivalmiit tuotteet” jokapäiväisessä kielenkäytössä tarkoitetaankin tuotteita, joita on jo työstetty tai jalostettu mutta joita on vielä jatkojalostettava, kyseisen ilmaisun tavanomainen merkitys ei mahdollista sitä, että eri kieliversioiden perusteella määritettäisiin yhdenmukaisesti, mitä kyseisten tuotteiden täsmällistä

jalostusvaihetta sillä tarkoitetaan, lukuun ottamatta sitä, ettei kyse ole tuotteista, joita ei ole koskaan työstetty tai jatkojalostettu, eikä lopputuotteista.

31 Arvonlisäverodirektiivin 198 artiklan 2 kohdassa mainitun, 325 tuhannesosan vähimmäispitoisuutta koskevan vaatimuksen voidaan – kirjaimellisesti ymmärrettynä – ainakin tietyissä kieliversioissa katsoa liittyvän joko mainitussa säännöksessä tarkoitettuihin ”kulta-ainekseen tai puolivalmiisiin tuotteisiin” tai pelkästään ”puolivalmiisiin tuotteisiin”.

32 Edellä esitetystä ilmenee, ettei kysymystä siitä, kuuluvatko – ja mahdollisesti millä edellytyksillä – pääasiassa kyseessä olevien harkkojen kaltaiset tavarat arvonlisäverodirektiivin 198 artiklan 2 kohdan soveltamisalaa, ole mahdollista ratkaista pelkästään kyseisen säännöksen sanamuodon perusteella.

33 Arvonlisäverodirektiivin 198 artiklan 2 kohdan asiayhteydestä on toiseksi syytä muistuttaa, että mainitulla säännöksellä mahdollistetaan se, että jäsenvaltiot voivat siinä tarkoitetuissa tilanteissa ottaa käyttöön käännetyt verovelvollisuuden järjestelmän, jossa arvonlisäveron on velvollinen maksamaan se verovelvollinen, joka vastaanottaa arvonlisäverollisen suorituksen tai luovutuksen. Kyseinen säännös on siis poikkeus mainitun direktiivin 193 artiklassa säädetystä pääsäännöstä, jonka mukaan arvonlisäveron on velvollinen maksamaan verovelvollinen, joka suorittaa verollisen tavaroiden luovutuksen tai verollisen palvelun. Tämän vuoksi sitä on tulkittava suppeasti, mutta tämä ei saa johtaa siihen, että poikkeus menettää vaikutuksensa (ks. analogisesti tuomio 13.6.2013, Promociones y Construcciones BJ 200, C-125/12, EU:C:2013:392, 23 ja 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

34 Arvonlisäverodirektiivin 199 artiklan 1 kohdan d alakohdassa tarjotaan sen 198 artiklan 2 kohdan tavoin jäsenvaltioille mahdollisuus ottaa käyttöön käännetyt verovelvollisuuden järjestelmä myös saman direktiivin liitteessä VI lueteltujen käytetyn materiaalin, jätteen ja romun luovutusten osalta. Näihin luovutuksiin kuuluvat kyseisessä liitteessä olevan 5 kohdan mukaan muun muassa ”tässä liitteessä tarkoitettujen materiaalien luovutus sen jälkeen, kun niitä on käsitelty – – valamalla harkoiksi”. Kyseisen liitteen 1 kohta koskee muun muassa ”rauta- ja ei-rautapitoisten jätteiden, romun ja käytetyn materiaalin”, sen 2 kohta ”rauta- ja ei-rautapitoisten puolivalmisteiden”, sen 3 kohta ”sellaisen jäänneksen ja muiden kierrätyskelpoisten materiaalien – –, jotka koostuvat rauta- tai ei-rautapitoisista metalleista, niiden seoksista” ja sen 4 kohta ”rauta- ja ei-rautapitoisen jätteen sekä – – leikkeiden, romun, jätteen” luovutuksia. Kuten ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee, Tanskan lainsäätäjä ei pääasian tosiseikkojen tapahtumaaikaan ollut käyttänyt arvonlisädirektiivin 199 artiklan 1 kohdan d alakohdassa tarjottua mahdollisuutta ottaa käyttöön käännetyt verovelvollisuuden järjestelmä mainitun direktiivin liitteessä VI lueteltujen käytettyjen materiaalien, jätteiden ja romun luovutuksissa.

35 Ennakkoratkaisupyyntössä ilmenee myös, että vaikka pääasiassa kyseessä olevien harkkojen kultapitoisuus vaihtelee harkosta riippuen noin 500–600 tuhannesosan välillä, ne on muodostettu sulattamalla erilaisia vanhoja esineitä ja romua sekä teollisuusjäännöksiä, ne sisältävät erilaisia metalleja ja materiaaleja, ja ettei niitä voida käyttää samassa tilassa, vaan ne on ennen niiden sisältämien ainesosien käyttämistä käsiteltävä siten, että metallit on mahdollista erottaa metalleja sisältämättömistä aineista, ja että niistä erotetaan tietyt aineet.

36 Envirotec vetoaa näihin seikkoihin vaatiessaan, ettei arvonlisäverodirektiivin 198 artiklan 2 kohtaa sovelleta mainittuihin harkkoihin ja ettei käännetyt verovelvollisuuden järjestelmää näin ollen sovellettaisi näiden tavaroiden luovutuksiin, sillä nämä ovat mainitun direktiivin 199 artiklan 1 kohdan d alakohdan soveltamisalaan kuuluvaa jätettä.

37 On syytä todeta, että näiden säännösten pelkän sanamuodon perusteella ei voida pitää mahdottomana, että pääasiassa kyseessä olevien harkkojen kaltaiset tavarat, jotka valmistettu

sulattamalla erilaisia jätteitä, romua ja käytettyjä ei-rautapitoisia metalleja sekä tällaisista metalleista muodostuvia kierrätyskelpoisia materiaaleja, kuuluvat arvonlisäverodirektiivin 199 artiklan 1 kohdan d alakohdan soveltamisalaan.

38 Arvonlisäverodirektiivissä ei kuitenkaan ole sellaisia seikkoja, jotka osoittaisivat, että sen 199 artiklan 1 kohdan d alakohdassa säädetyllä käännetyn verovelvollisuuden järjestelmällä suljettaisiin välttämättä pois sen 198 artiklan 2 kohdassa säädetty järjestelmä, koska viimeksi mainittu säännös voidaan tässä suhteessa ymmärtää lex specialisiksi siinä mainittujen erityisten tuotteiden osalta.

39 On siis todettava, ettei arvonlisäverodirektiivin 198 artiklan 2 kohdan asiayhteys mahdollista sitä, että kyseisen säännöksen soveltamisala voitaisiin varmasti määrittää. Kolmanneksi on siis tutkittava, mikä tavoite sillä pyritään toteuttamaan.

40 Arvonlisäverodirektiivin 42 perustelukappaleesta ilmenee tässä suhteessa, että käännetyn verovelvollisuuden järjestelmillä, jotka jäsenvaltiot voivat halutessaan ottaa käyttöön tietyillä aloilla tai tietyntyyppisten liiketoimien yhteydessä, pyritään yksinkertaistamaan sääntöjä sekä torjumaan veropetoksia ja veron kiertämistä. Tämä sama tavoite ilmaistaan arvonlisäverodirektiivin 55 perustelukappaleessa, joka vastaa direktiivin 98/80 kahdeksatta perustelukappaletta ja jonka mukaan ”veropetosten ehkäisemiseksi ja samalla tietyn puhtausasteen ylittävän kullan luovutukseen liittyvien rahoituskustannusten alentamiseksi olisi perusteltua sallia, että jäsenvaltiot voisivat nimetä hankkijan veronmaksuvelvolliseksi.”

41 Kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 49 ja 50 kohdassa todennut, tekijä, joka lisää veropetoksen riskiä ja joka näin ollen oikeuttaa käännetyn verovelvollisuuden järjestelmän soveltamisen tiettyjen tavaroiden, kuten kullan, luovutuksiin, on niillä niiden kokoon nähden oleva suuri markkina-arvo, jonka vuoksi ne ovat helposti kuljetettavissa. Kultakaupassa asianomaisen tavaran kultapitoisuus määrää sen arvon, jollei kyse ole korun kaltaisesta lopputuotteesta. Jos kyseisen tavaran kultapitoisuus on korkea, veropetosten vaara on sitäkin suurempi.

42 Unionin lainsäätäjän tavoittelema pääasiallinen tavoite huomioiden tästä seuraa, että asianomaisen tavaran sisältämän kullan puhtausaste on ratkaiseva tekijä määritettäessä, kuuluuko sellaisen kulta-aineksen tai puolivalmiin tuotteen luovutus, joka ei ole lopputuote, arvonlisäverodirektiivin 198 artiklan 2 kohdan soveltamisalaan.

43 Lisäksi on syytä todeta, että arvonlisäverodirektiivin 198 artiklan 2 kohdan sellaisella tulkinnalla, jonka mukaan kyseistä säännöstä ei enää sen jäsenvaltiossa tapahtuneen täytäntöönpanon jälkeen voitaisi kuitenkaan soveltaa harkkoihin, joiden kultapitoisuus on vähintään 325 tuhannesosaa, saatettaisiin vaarantaa veropetosten estämiseen liittyvän tavoitteen, johon unionin lainsäätäjä pyrkii tämän jalometallin erityispiirteiden vuoksi, täysi toteutuminen. Edellä lausuttu ei sitä vastoin vaikuta siihen, voivatko ”jätteistä” tai ”käytetyistä materiaaleista” muodostuvat harkot, joiden kultapitoisuus on alle 325 tuhannesosaa, kuulua saman direktiivin 199 artiklan 1 kohdan d alakohdassa säädetyn käännetyn veronmaksuvelvollisuuden soveltamisalaan, jos jäsenvaltio on ottanut tällaisen järjestelmän käyttöön.

44 Esitettyyn kysymykseen vastaamiseksi ei ole tarpeen määrittää, kuuluvatko pääasiassa kyseessä olevien harkkojen kaltaiset tavarat arvonlisäverodirektiivin 198 artiklan 2 kohdassa tarkoitettujen käsitteiden ”kulta-aines” tai ”puolivalmis tuote” alaan.

45 Kaikki edellä lausuttu huomioon ottaen esitettyyn kysymykseen on vastattava niin, että arvonlisäverodirektiivin 198 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, että sitä sovelletaan pääasiassa kyseessä olevan kaltaisten harkkojen luovutuksiin, kun kyseiset harkot koostuvat sattumanvaraisesta, karkeasta seoksesta, joka on saatu yhdistämällä romua ja erilaisia kultaa

sisältäviä metalliesineitä sekä muita metalleja, materiaaleja ja aineita, ja kun kyseisten harkkojen kultapitoisuus on harkosta riippuen noin 500–600 tuhannesosaa.

Oikeudenkäyntikulut

46 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (toinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 198 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, että sitä sovelletaan pääasiassa kyseessä olevien kaltaisten harkkojen luovutuksiin, kun kyseiset harkot koostuvat sattumanvaraisesta, karkeasta seoksesta, joka on saatu yhdistämällä romua ja erilaisia kultaa sisältäviä metalliesineitä sekä muita metalleja, materiaaleja ja aineita, ja kun kyseisten harkkojen kultapitoisuus on harkosta riippuen noin 500–600 tuhannesosaa.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: tanska.