

ENERGĀDĀVOKĀTES JULIANAS KOKOTES

[JULIANE KOKOTT] SECINĀJUMI,

sniegti 2015. gada 17. decembrī (1)

Lieta C-550/14

Envirotec Denmark ApS

pret

Skatteministeriet

(Østre Landsret (Dānija) lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

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

I – Ievads

1. “Uz zeltu laužas, pēc zelta gaužas it visi”, domāgi spriež Grietiņa Johana Volfganga Gētes “Fausts” par saikni starp rotaslietēm un dabisko skaistumu (2). Kā gan viņa justos un kādas viņa domas viņai rastos, ja zēdātes un auskaru zelts, kuros izrotājusies viņa sev tik ļoti patīk, būtu iegūts tostarp no citu cilvēku zobiem? Proti, tū varētu izrotāties izskatmājā liet, kuras tāma ir PVN režīms tūdu zelta stieņu piegādei, kuri sastāv no otrreizēji pārstrādātām zelta precēm un no kuriem paredzēts atkal ražot rotaslietas un citas preces.

2. Zeltam paša uzmanība ir veltīta arī Savienības PVN tiesību aktos. Viens no šādiem pašiem režīmiem attiecībā uz zeltu ir izskatmā Dānijas lūguma sniegt prejudiciālu nolikumu priekšmets. Tiesai izskatmājā liet būs jānoskaidro, kam ir jāmaksā PVN tādā gadījumā, ja pašnieku maina nevis “svaigi”, bet gan pārstrādāti zelta stiepi. Tomēr šis jautājums Grietiņu laikam gan interesētu mazāk.

II – Atbilstošās tiesību normas

A – Savienības tiesības

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

j??em v?r?.

4. Atbilstoši PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta a) apakšpunktam nodokli uzliek “pre?u pieg?dei, ko par atl?dz?bu k?d? dal?bvalsts teritorij? veic nodok?a maks?t?js, kas r?kojas k?t?ds”.

5. Attiec?b? uz personu, kas atbild?ga par PVN nomaksu, PVN direkt?vas 193. pant? pamatliet? piem?rojam? redakcij? (5) ir noteikts š?di:

“PVN maks? ikviens nodok?a maks?t?js, kas veic pre?u pieg?di [..], par kuru uzliek nodokli, iz?emot gad?jumus, kad saska?? ar 194. l?dz 199. pantu un 202. pantu nodokli maks? k?da cita persona.”

6. PVN direkt?vas 198. pant? šaj? zi?? k? iz??mums ir paredz?ts:

“1. [..]

2. Ja zelta materi?lus vai pusfabrik?tus, kuru prove ir 325 t?kstošda?as vai augst?ka, vai ieguld?jumu zeltu, k? tas defin?ts 344. panta 1. punkt?, pieg?d? nodok?a maks?t?js, kas izmantojis vienu no izv?les ties?b?m saska?? ar 348., 349. un 350. pantu, dal?bvalstis var noteikt pirc?ju par personu, kas atbild?ga par PVN nomaksu.

3. Dal?bvalstis paredz proced?ras un nosac?jumus 1. un 2. punkta piem?rošanai.”

7. PVN direkt?vas preambulas 55. apsv?rum? šaj? zi?? ir nor?d?ts š?di:

“Lai nepie?autu nodok?u nemaks?šanu un vienlaikus mazin?tu finansi?l?s izmaksas par t? zelta pieg?di, kura prove p?rsniedz noteiktu v?rt?bu, ir pamatoti ?aut dal?bvalst?m noteikt pirc?ju par personu, kas ir atbild?ga par PVN nomaksu.”

8. Turkl?t saska?? ar PVN direkt?vas 199. panta 1. punkta d) apakšpunktu dal?bvalstis var paredz?t, ka turpm?k nor?d?tajos dar?jumos persona, kas atbild?ga par PVN nomaksu, ir pre?u vai pakalpojumu sa??m?js, kas ir nodok?a maks?t?js:

“d) lietotu materi?lu, t?d? paš? st?vokl? atk?rtoti neizmantojamu materi?lu, l?ž?u, r?pniecisku un ner?pniecisku atkritumu, re?ener?jamu atkritumu, da??ji p?rst?d?tu atkritumu pieg?de, k? ar? dažas pre?u pieg?des un pakalpojumu sniegšana, k? nor?d?ts VI pielikum?.”

9. Attiec?gaj? VI pielikum? ir ietvertas tostarp š?das poz?cijas:

“1) Melno un kr?saino met?lu atkritumu, l?ž?u un lietotu materi?lu, ar? apstr?d?jot, ražojot vai kaus?jot ieg?tu melno un kr?saino met?lu un to sakaus?jumu pusfabrik?tu pieg?de;

2) melno un kr?saino met?lu ražojumu pusfabrik?tu pieg?de un daži ar tiem saist?ti apstr?des pakalpojumi;

3) melnu un kr?sainu met?lu [..] atlikumu un citu otrreiz p?rst?d?jamu materi?lu [..] pieg?de [..];

4) melno un kr?saino met?lu atkritumu pieg?de [..];

5) [..];

6) izejvielu apstr?des l?ž?u un atkritumu pieg?de.”

10. Visbeidzot attiec?b? uz atskait?šanas ties?b?m, kuras var izvirz?t par ieg?d?t?m prec?m,

PVN direktīvas 168. pantā ir noteikts šādi:

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

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

[..].”

B – *Valsts tiesības*

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

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

[..]

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

III – Pamatlieta

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

13. Šajā ceturksnā *Envirotec* no vīl vienas Dņnijas sabiedrības iegādājās 24 stieņus, kuru vidējais zelta saturs bija 500–600 tūkstošdaļas. Līdztekus zeltam stieņi sastāvā no dažādiem citiem materiāliem, kā, piemēram, zobiem, gumijas, PVC, vara, amalgamas, dzīvsudraba un svina. Proti, pārvēzja stieņus bija sakausi jūsi no rūpnieciskiem atkritumiem, kā arī vecām rotaslietēm, galda piederumiem, pulksteņiem utt. Tādēļ, lai zeltu, ko satur stieņi, varētu izmantot citu zeltu saturošu produktu ražošanai, vispirms bija jāatdala pārvēzja sastāvdaļas.

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

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

IV – Tiesvedība Tiesā

16. Østre Landsret [Austrumu apgabaltiesa], kuras izskatīšanā šobrīd ir lieta, par izšķirošu uzskata Savienības tiesību interpretāciju un tādēļ atbilstoši LESD 267. pantam Tiesai 2014.

gada 28. novembrā ir uzdevusi šādu jautājumu:

“Vai stieņi, kas sastāv no nejauša, rupja dažādu zeltu saturošu metāla objektu līģerī sakausējuma, ietilpst jēdzienos “zelta materiāli” un pusfabrikāti” PVN direktīvas 198. panta 2. punkta izpratnē?”

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

V – Juridiskais vērtējums

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

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

A – Formulējums

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

21. Tā, piemēram, dēļu valodas versijā ir izmantots jēdziens “rāmētālis”, ko vācu valodā var tulkot kā “Rohmetall” (6) [neapstrādāts metāls]. Sarunvalodā ar to saprot tēru, neapstrādātu metālu. Tāds pats jēdziens “d’or sous forme de matière première” ir franču valodas versijā.

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

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

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

B – Konteksts

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

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

26. Tiesību norma attiecas uz “zelta materiālu” vai pusfabrikātu [piegādā], kuru prove ir 325 tūkstošdaļas vai augstāka”. Ja teikuma daļa “kuru prove ir 325 tūkstošdaļas vai augstāka” attiecas ne tikai uz “pusfabrikātiem”, bet arī uz “zelta materiāliem”, šim jēdzienam nenovēršami būtu jāattiecas ne tikai uz raudzes zeltu, bet arī materiāliem ar zemāku zelta saturu, kā tas ir izskatāmā lietā.

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

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

29. Šeit nepalīdz arī PVN direktīvas preambulas 55. apsvērumi. Raksturojot PVN direktīvas 198. panta 2. punkta mērķi, tajā par precīzu, uz kurām attiecas tiesiskais regulējums, gan kopā tiek runāts kā par “zeltu” [..], kura prove pārsniedz noteiktu vērtību”. Tomēr no tā nevar nepārprotami secināt, ka gan zelta materiāliem, gan pusfabrikātiem ir piemērojams minimālais prasības standarts 325 tūkstošdaļas vai augstāks. Proti, šī PVN direktīvas preambulas 55. apsvēruma prasība būtu izpildīta arī tad, ja ar zelta materiāliem būtu jāsaprot tikai raudzes zelts, tādā materiāls, kura prove ir, piemēram, 995 tūkstošdaļas vai lielāka (8).

30. Tādējādi no minimālā prasības PVN direktīvas 198. panta 2. punktā nevar izsecināt, vai zelta materiālu jēdziens ietver izskatāmā lietā strādāgos stieņus.

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

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

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

33. No šāda viedokļa gan ir taisnība, ka *Envirotec* minējtajā tiesību normā ir ietverti vairāki gadījumi, kas atbilstoši savam formulējumam attiecas arī uz pārstrādātām zeltu saturošām precēm, jo zelts ir viens no tur vairākkārt minētiem "krāsainiem metāliem". PVN direktīvas 199. panta 1. punkta d) apakšpunkta piemērošanas joma tomēr attiecas ne tikai uz zeltu, bet gan tostarp ietver visus pārējos krāsainos metālus. Līdz ar to izskatāmā lietā interpretājam PVN direktīvas 198. panta 2. punkta normu varētu uzskatīt par *lex specialis* attiecībā uz zeltu, kas tādēļ ir piemērojama arī zelta atkritumiem.
34. Tomēr no 199. panta 1. punkta d) apakšpunkta, kas tostarp attiecas uz krāsaino metālu atkritumiem, rašanās vstures izriet norāde, ka izskatāmā lietā interpretājamajai PVN direktīvas 198. panta 2. punkta normai tieši nav jāietver zelta atkritumi.
35. Pirms 199. panta 1. punkta d) apakšpunkta spēkā esošā norma (9) Sestajā direktīvā tika ieviesta ar Direktīvu 2006/69/EK tikai pēc tam, kad bija ieviesta pirms PVN direktīvas 198. panta 2. punkta spēkā esošā norma (10). Tomēr šā grozījumu Direktīva 2006/69/EK ir veidota tādējādi, it kā Savienības likumdevējs attiecīgajā laikposmā būtu uzskatījis, ka attiecībā uz zelta atkritumiem vēl nebija tiesiskā regulējuma par apgrieztās maksāšanas mehānisma piemērošanu pircējam, lai gan attiecīgajā laikposmā jau bija spēkā izskatāmā lietā interpretājamā pirms PVN direktīvas 198. panta 2. punkta spēkā esošā norma.
36. Proti, ar grozījumu Direktīvu 2006/96/EK tika atceltas vairākas daļēbvalstī piešķirtas atļaujas (11) atkāpties no spēkā esošām Savienības PVN tiesību normām (12). Kā izriet no Direktīvas 2006/69/EK preambulas 8. apsvēruma un rašanās vstures (13), atcelt vajadzēja visas tās atļaujas, uz kurām attiecas jaunās direktīvas noteikumi un kuras tādēļ nākotnē būtu liekas. Šajā ziņā pirmās Direktīvas 2006/69/EK II pielikumā ir minēts Padomes lēmums, kas Lielbritānijas un Ziemeļrīgas Apvienotajai Karalistei jāievieš pašu nodokļu aprēķināšanas sistēmu, lai novērstu krāpšanas gadījumus un izvairīšanos no nodokļu nomaksas saistībā ar "zelta, zelta monētu vai zelta atkritumu piegādi" (14).
37. Apstāklis, ka attiecīgās atļaujas tika atceltas tikai ar Direktīvu 2006/69/EK, liecina par to, ka Savienības likumdevējs, šī lietā, uzskatīja, ka ar šo grozījumu direktīvu ir grozītas arī tiesību normas par zelta piegādi. Ēmot vērā, ka toreiz no jauna izveidotais pašreizējā 199. panta 1. punkta d) apakšpunkta tiesiskais regulējums primāri attiecas uz līgumiem un atkritumiem, no tā varētu izdarīt secinājumu, ka zelta atkritumi atbilstoši *Envirotec* izvirzītajiem argumentiem ir ietverti tikai šajā tiesiskajā regulējumā, nevis PVN direktīvas 198. panta 2. punktā.
38. Pats par sevi šis arguments, kas ir balstīts uz citas tiesību normas rašanās vsturi, nevis tās, kas jāizvērtē izskatāmā lietā, tomēr vēl nav ļoti pārliecinošs. Ēmot vērā, ka attiecīgā Apvienotajai Karalistei piešķirtā atļauja sākotnēji Direktīvas 2006/69/EK projektā nebija paredzēta atcelt (15), vēl arī ir iespējams, ka likumdošanas procedūrā to iekļāva tikai tādēļ, ka tika konstatēts, ka tā bija novecojusi jau saskaņā ar toreiz spēkā esošām tiesību normām.
39. Tādējādi no tā, ka PVN direktīvas 199. panta 1. punkta d) apakšpunktā ir iekļāms krāsaino metālu atkritumiem, galu galā nevar neapšaubami secināt par izskatāmā lietā aplūkojamā PVN direktīvas 198. panta 2. punkta piemērošanas jomu.

3) Muitas klasifikācija

40. Visbeidzot, cikt?l pamatliet? papildus ir min?ta tarifu klasifik?cija, šis sal?dzin?jums nep?rliedzina. Kombin?tajai nomenklat?rai (16), kur? ir ietverta pre?u klasifik?cija, kas prim?ri ?auj noteikt attiec?go muitas nodok?u likmi (17), ir citi m?r?i nek? PVN direkt?vas 198. panta 2. punkta noteikumam, kas j?interpret? izskat?maj? liet?.

41. Cikt?l Tiesa PVN direkt?vas interpret?cijas nol?k? jau papildus ir atsaukusies uz Kombin?t?s nomenklat?ras j?dzien?u izmantošanu, tas ir noticis tikai saist?b? ar piem?rojamo nodok?a likmi (18). Tom?r, nosakot nodok?a likmi, no pašas PVN direkt?vas ? 98. panta 3. punkta ? izriet zin?ma saist?ba ar Kombin?to nomenklat?ru (19).

42. Tom?r PVN direkt?vas 198. panta 2. punkta noteikumam, kas ir j?interpret? izskat?maj? liet?, nav š?das saiknes ar Kombin?t?s nomenklat?ras defin?cij?m. Taj? nedz tiek noteikta nodok?u likme, nedz ties?bu norm? ir min?ta skaidra atsauce uz Kombin?to nomenklat?ru, un t?d?j?di t? atš?iras no, piem?ram, PVN direkt?vas 148. panta b) punkta.

4) Secin?jumi par konteksta interpret?ciju

43. ?emot v?r? visu iepriekš min?to, no PVN direkt?vas 198. panta 2. punkta konteksta nevar neapšaub?mi secin?t, vai stienis, kas sast?v no daž?du zeltu saturošu met?la objektu sakaus?juma, ir iek?aujams zelta materi?la j?dzien?. T?d?j?di atbilde uz šo jaut?jumu j?rod, izv?rt?jot š?s ties?bu normas m?r?i.

C – M?r?is

44. K? izriet no Direkt?vas 98/80/EK, ar kuru tika ieviesta pirms PVN direkt?vas 198. panta 2. punkta sp?k? esoš? norma (20), preambulas 8. apsv?ruma, tiesisk? regul?juma m?r?is ir gan pal?dz?t “izvair?ties no kr?pšanas”, gan atvieglot “finansi?lo nastu”. L?dz?gi tagad ir nor?d?ts PVN direkt?vas preambulas 55. apsv?rum?. No Direkt?vas 98/80/EK rašan?s v?stures neizriet nek?di citi attiec?g? tiesisk? regul?juma m?r?i (21).

1) Nodok?u nemaks?šanas nov?ršana

45. Tiesiskais regul?jums sekm? nodok?u nemaks?šanas nov?ršanu t?d?j?di, ka apgriezt?s maks?šanas meh?nisma piem?rošana preces pirc?jam, nevis pieg?d?t?jam ?auj nov?rst situ?ciju, ka budžetam var rad?t zaud?jumus t?d??, ka persona, kas ir atbild?ga par PVN nomaksu, nav t? pati persona, kurai ir ties?bas uz PVN atskait?šanu.

46. K? tas ir iesp?jams (22), par to var p?rliedzin?ties izskat?maj? liet?. *Envirotec* prasa atskait?t PVN, ko t? ir samaks?jusi pieg?d?t?jai, kura to nekad nav nomaks?jusi nodok?u iest?dei. Ja *Envirotec* un t?s pieg?d?t?ja b?tu sadarbojuš?s kr?pniecisk? nol?k?, t?s budžetu apzin?ti b?tu var?jušas samazin?t par priekšnodok?a summu. Proti, *Envirotec* no budžeta sa?emtu maks?jumu PVN apm?r?, bet budžets no pieg?d?t?jas nevar?tu iekas?t attiec?go nodokli. Turpretim, ja par dar?jumu PVN ir j?maks? nevis preces pieg?d?t?jam, bet gan pirc?jam, š?da kr?pšana nav iesp?jama. Š?d? gad?jum? persona, kas ir atbild?ga par PVN nomaksu, un t?, kurai ir ties?bas uz PVN atskait?šanu, ir viena un t? pati persona, t?d? budžetam nauda nav j?novirza.

47. T?d? ar? Padome p?d?joreiz Direkt?vas 2013/42/ES (23) preambulas 4. apsv?rum? ir nor?d?jusi, ka “konkr?tos gad?jumos efekt?vs pas?kums, lai specifisk?s nozar?s aptur?tu kr?pšanu PVN jom?, ir sa??m?ju noteikt par personu, kas atbild?ga par PVN samaksu (apgriezt? maks?šana)”.

48. Savien?bas likumdev?js š?s nozares ir noteicis PVN direkt?vas 198.–199.a pant?. Atkar?b? no nozares tajos ir runa par tirdzniec?bu ar zeltu, b?vniec?bu, atkritumu

apsaimniekošanu un tirdzniecību ar siltumnācas efektu izraisīto gāzu emisijas kvotām. 199. a panta saraksts šobrīd, pamatojoties uz Direktīvu 2013/43/ES (24), ir papildināts ar vēl citām nozarēm, kā, piemēram, tirdzniecību ar mobilajiem telefoniem, mikroprocesoriem, planšetdatoriem, datorgigantiem vai arī labību. Kā izriet no attiecīgās direktīvas preambulas 4. apsvēruma, Savienības likumdevējs, šī ietī, reaģē īkīreiz, kad praksē noteiktās nozarēs tiek konstatēti krāpšanas gadījumi.

49. Ciktī tas attīecas uz tirdzniecību ar precēm, lielīko daīu preīu, kuru gadījumī var paredzīt apgrieztīs maksīšanas mehīnīsmā piemīroīšanu pīrcījam, vīeno zīnīma abstrakta kopība. Protī, salīdzīnījumī ar to īzmīru šīm precēm īr līela tīrgus vīrtība. Tī tas īr tīdī, ka, jo vīrtīgīkas un vīeglīk tīrportījamas īr tīrgotīs preces, jo līelīks kopumī īr krāpīšanas risks PVN jomī, īzmantojot preīu tirdzniecību, kā to īt īpaīī īr īzsvīrusī Līgaunījas Republika.

50. Ēmot vīrī šī mīrī, īzskatīmajī līetī analizījamās PVN dīrektīvas 198. panta 2. punkta tīesīskāis regulījums īr jīīntīrpretī tīdī veidī, ka tīek Ēemī vīrī īpaīīe rīskī, kas no Savīenības līkumdevīja vīedokīa attīecībī uz īespījamu krāpīšanu PVN jomī tīek saīstītī ar tīrdzniecību ar zeltu. Kī īr īzsvīrts arī preambulas 55. apsvīrumī, šīs rīskī līelī mīrī īr atkarīgs no preces zelta proves. Ja tī īr augsta, tad starp preces līelumu un tīs tīrgus vīrtību arī pastīv krāpīšanas īespījamības saīkne.

51. Tīdījīdī, pīrmkīrt, nav pamata zelta materiīlu jīdzīenī PVN dīrektīvas 198. panta 2. punkta īzprātī īetvert tīkai raudzes zeltu, ja vīenlīcīgī noteīkums neapīšaubīmī attīecas katrī zīīī uz pusfabrīkītīem, kuru prove īr 325 tīkstīdaīas vai augstīka. Otrkīrt, šāī prasībai par mīnīmīlo proves standartu nav jīattīecas tīkai uz pusfabrīkītīem, bet arī uz zelta materiīlīem, lāī tīktu aptvertī materiīlī tīkai ar līelu vīrtību. Vīsbīdzot, trīškīrt, ar attīecīgīs tīesību normas īzdevumu nav savīenojams tas, ka zelta materiīlī tīek dīferencītī "svaīgos" sakausījumos un zelta "atkritumos", jo no tī, pamatojotīes uz vīrtību noteīcīšo provī, ndrīkstītu bīt atkarīga krāpīšanas īespījamība darījumos ar zeltu saturoīm precēm.

2) Fīnansīlīas nastas samazīnīšana

52. Šī īntīrpretīcīju apstīprīna otrās tīesību normas mīrīs ī fīnansīlīs nastas samazīnīšana.

53. Kī pīrīkīšlīkumī par normu, kas bīja spīkī pīrīms PVN dīrektīvas 198. panta 2. punkta, īr norīdījīsi Komīsīja (25), apgrieztīs maksīšanas mehīnīsmā pīreja no pīegīdītīja uz pīrcīju palīdz dalībvalsts īekīšījai tīrdzniecībai kompensīt konkurencīeī nelabvīlīgus apstīkīus, ar kīdīem tāī bīja jīsaskaras salīdzīnījumī ar Kopīenas īekīšījo tīrdzniecību. Protī, pīrrobežu darījumos starp nodokīa maksītījīem atbīlīstīoī Kopīenas īekīšījs tīrdzniecības nodokīu īzlikīšanas režīmam pīrcījs vīenmīr īr persona, kas atbīldīga par PVN samaksu (26). Pīrcījs īeekonoms PVN pīrīkīšmaksījumu, ar ko tīktu aplīktī vīīa darījumi valsts īekīīenī, jo vīīam attīecīgājam zelta pīegīdītījam vīspīrīms bītū jīsamaksī cena ar PVN, ko vīīš tīkai vīlīk, īesnīdzot nodokīu dīklarīcīju, varītū prasīt atmaksīt no budžeta. Arī attīecībī uz darījumiem valsts īekīīenī nosakot pīrcīju kā personu, kas atbīldīga par PVN samaksu, šājī zīīī varīja īzveīdot vīenīdzīgus konkurences apstīkīus.

54. Komīsīja savī pīrīkīšlīkumī īzsvīra, ka šīs jautījums gan neattīecas tīkai uz zeltu, bet "zelta īotī līelīs vīrtības" dīīī šājos gadījumos esot nepīēīemams (27). Tīdījīdī PVN dīrektīvas 198. panta 2. punkta mīrīīm atkal bītīska īr tīrgoto preīu vīrtība un līdz ar to – šī preīu zelta prove.

3) Attīecīnīšana tīkai uz pīrcījīem, kas īr nodokīa maksītījī

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

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

57. Turklīt “pusfabrikāti” jau atbilstoši savam formulējumam ir tikai tās preces, kuras parasti iegādājas vienīgi nodokļa maksātāji, veicot saimniecisko darbību. Proti, pusfabrikāti ir jānošķir no galaproduktiem. Ja galaproduktus var pārdot tieši galapatērētājam, pusfabrikāti pirms tam vēl ir jāpārstrādā (29).

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

4) Teleoloģiskās interpretācijas secinājumi

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

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

D – Zelta materiālu un pusfabrikātu nošķiršana

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

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

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

64. T? k? no liet? apl?kotajiem stie?iem ir paredz?ts t?l?kai apstr?dei ieg?t vien?gi zeltu, ko tie satur, bet stie?i v?l nav izg?juši sagataves procesu, lai no tiem ieg?tu galaproduktu, tie t?d?j?di ir zelta materi?li, nevis pusfabrik?ti PVN direkt?vas 198. panta 2. punkta izpratn?.

65. Savuk?rt nep?rliedzina tas, ka D?nijas nodok?u iest?de v?las pamatliet? no L?muma 2004/228/EK (30) 2. panta c) punkta secin?t, ka t?di stie?i k? izskat?maj? liet? ietilpstot j?dzien? "pusfabrik?ti". Saska?? ar attiec?go l?mumu Sp?nijas Karalistei tiek at?auts saist?b? ar "pusfabrik?tu (piem?ram, stie?u [...]) pieg?di, kas ieg?ti, apstr?d?jot, ražojot vai kaus?jot kr?sainos met?lus, [...]" noteikt pieg?des sa??m?ju k? personu, kas ir atbild?ga par PVN nomaksu. Tom?r no t? nevar izdar?t secin?jumu, ka stie?i, kas ieg?ti zelta kaus?šan?, ir j?uzskata par "pusfabrik?tiem" ar? šeit apl?kojam? PVN direkt?vas 198. panta 2. punkta kontekst?. Ne?emot v?r? faktu, ka vismaz daž?s abu normu valodu versij?s, tostarp v?cu, šaj? gad?jum? tiek lietoti divi atš?ir?gi j?dzieni, L?muma 2004/228/EK 2. panta c) punkt? atš?ir?b? no izskat?maj? liet? interpret?jam? PVN direkt?vas 198. panta 2. punkta netiek pras?ts noš?irt j?dzienus "materi?ls" un "pusfabrik?ts". T?d?j?di j?dzienam "pusfabrik?ti" min?t? l?muma izpratn? katr? zi?? var pieš?irt plaš?ku noz?mi nek? j?dzienam "pusfabrik?ts", kas min?ts izskat?maj? liet? apl?kotaj? ties?bu norm?.

E – *Secin?jums*

66. T?p?c, ?emot v?r? PVN direkt?vas 198. panta 2. punkta formul?juma, konteksta un m?r?a interpret?ciju, ir j?secina, ka t?di stie?i k? pamatliet? k? zelta materi?li atbilst š? noteikuma piem?rošanas nosac?jumiem.

VI – **Secin?jumi**

67. T?d?? ierosinu Tiesai uz *Østre Landsret* prejudici?lo jaut?jumu atbild?t š?di:

PVN direkt?vas 198. panta 2. punkts ir piem?rojams t?diem stie?iem k? pamatliet?, kuri sast?v no nejauša, rupja daž?du zeltu saturošu met?la objektu l?ž?u sakaus?juma un kuru zelta prove ir 500 t?kstošda?as vai augst?ka.

1 – Ori?in?lvaloda ? v?cu.

2 – Johans Volfgangs G?te. *Fausts*. Tra??dija. Aina "Vakars", p?d?j?s tr?s (2802.–2804.) rindi?as.

3 – OV L 347, 1. lpp.

4 – OV L 145 1. lpp.

5 – T? ir PVN direkt?vas redakcija, kas p?d?joreiz tika groz?ta ar Padomes 2010. gada 7. decembra Direkt?vu 2010/88/ES, ar ko Direkt?vu 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu groza attiec?b? uz minim?l?s pamatl?kmes iev?rošanas pien?kuma ilgumu (OV L 326, 1. lpp.).

6 – Šaj? zi?? skat. tagad sp?k? esoš? PVN direkt?vas 199.a panta 1. punkta j) apakšpunkta, ko ieviesa ar Padomes 2013. gada 22. j?lija Direkt?vas 2013/43/ES, ar ko Direkt?vu 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu groza attiec?b? uz fakultat?vu un pagaidu apgrieztas maks?šanas sist?mas piem?rošanu saist?b? ar noteiktu pre?u un pakalpojumu pieg?di ar paaugstin?tu kr?pšanas risku (OV L 201, 4. lpp.), 1. panta 2. punkta b) apakšpunktu – d??u un v?cu valodas versijas.

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

8 – Skat. “ieguldījumu zelta” definīciju PVN direktīvas 344. panta 1. punkta 1) apakšpunktā.

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

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

11 – Šīs ataujas tika piešķirtas, pamatojoties Sestās direktīvas 27. pantu.

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

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

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

15 – Skat. Komisijas priekšlikumu (minēts 13. zemsvētras piezīmē), 11. un 12. lpp.

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

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

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

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

20 – Skat. iepriekš 10. zemsvētras piezīmi.

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

91, 198. lpp.), 209. un 239.–243. lpp.

22 – Šaj? zi?? skat. ar? paskaidrojumu Komisijas 2009. gada 29. septembra priekšlikum? Padomes direkt?vai, ar ko groza Direkt?vu 2006/112/EK attiec?b? uz fakultat?vu un pagaidu apgrieztas maks?šanas sist?mas piem?rošanu attiec?b? uz noteiktu pre?u un pakalpojumu pieg?di ar paaugstin?tu kr?pšanas risku (COM(2009) 511, gal?g? redakcija), 3. lpp.

23 – Padomes 2013. gada 22. j?lija Direkt?va 2013/42/ES, ar ko attiec?b? uz ?tr?s rea??šanas meh?nismu pret kr?pšanu PVN jom? groza Direkt?vu 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV L 201, 1. lpp.).

24 – Min?ta 6. zemsp?tras piez?m?.

25 – Skat. Komisijas priekšlikuma (min?ts 21. zemsp?tras piez?m?) 13. lpp.

26 – Skat. PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punktu, 138. un 200. pantu.

27 – Turpat (25. zemsp?tras piez?me).

28 – Tas skaidri izriet tikai ieguld?jumu zelta gad?jum? sakar? ar nor?di uz izv?les iesp?j?m, kas ir noteiktas PVN direkt?v? no 348. l?dz 350. pantam, kuros savuk?rt ir paredz?ts, ka pakalpojumu sa??m?js pats ir nodok?a maks?t?js.

29 – Šaj? zi?? skat. spriedumu *Artrada* u.c. (C?124/03, EU:C:2004:674, 34. punkts) attiec?b? uz Padomes 1992. gada 16. j?nija Direkt?vas 92/46/EEK, ar ko paredz vesel?bas noteikumus attiec?b? uz svaigpiena, termiski apstr?d?ta piena un piena produktu ražošanu un laišanu tirg? (OV L 268, 1. lpp.), 2. panta 4. punktu.

30 – Padomes 2004. gada 26. febru?ra L?mums 2004/228/EK, ar ko at?auj Sp?nijai piem?rot pas?kumu, atk?pjoties no 21. panta Sestaj? direkt?v? 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem (OV L 70, 37. lpp.).