



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

26. mai 2016 *

Eelotsusetaotlus — Ühine käibemaksusüsteem — Direktiiv 2006/112/EÜ — Pöördmaksustamine — Artikli 198 lõige 2 — Kullamaterjal või pooltooted — Mõiste — Artikli 199 lõike 1 punkt d ja VI lisa — Kasutatud materjal, jäätmed ja jäägid — Kangid, mis on mitmesugustest esemetest ja jääkidest kokku sulatatud, et eraldada neist kulda, ja mille puhtusaste on vähemalt 325 tuhandikku

Kohtuasjas C-550/14,

mille ese on Østre Landsret'i (Ida-piirkonna apellatsioonikohus, Taani) 26. novembri 2014. aasta otsusega ELTL artikli 267 alusel esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 28. novembril 2014, menetluses

Envirotec Denmark ApS

versus

Skatteministeriet,

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja president M. Ilešič, kohtunikud C. Toader, A. Rosas, A. Prechal ja E. Jarašiūnas (ettekandja),

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

— Taani valitsus, esindaja: C. Thorning, keda abistas *advokat* B. Søes Petersen,

— Eesti valitsus, esindaja: K. Kraavi-Käerdi,

— Euroopa Komisjon, esindajad: M. Owsiany-Hornung ja M. Clausen,

olles 17. detsembri 2015. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: taani.

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 198 lõike 2 tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud Envirotec Denmark ApS-i (edaspidi „Envirotec“) kohtuvaidluses Skatteministeriet’iga (maksuministeerium) maksuhalduri otsuse üle, millega ei lubatud maha arvata sisendkäibemaksu, mille Envirotec oli tasunud 2011. aasta neljandas kvartalis.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

- 3 Nõukogu 12. oktoobri 1998. aasta direktiivi 98/80/EÜ, millega täiendatakse ühist käibemaksusüsteemi ja muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ – investeringukulda käsitlev erikord (EÜT 1998, L 281, lk 31; ELT eriväljaanne 09/01, lk 315) põhjenduses 8 on selgitatud:

„kogemused on näidanud, et enamiku sellise kulla tarnete puhul, mis ületab teatava puhtusemäära, võib [pöördmaksustamise mehhanism] aidata vältida maksupettusi, samas vähendades tehingute rahastamisvajadust; sellise mehhanismi kasutamise lubamine liikmesriikides on põhjendatud; [...]“

- 4 Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23), mida on muudetud direktiiviga 98/80, artiklis 26b „Investeringukulda käsitlev erikord“ on sätestatud:

„[...]“

F. [Pöördmaksustamise] kord

Erandina artikli 21 lõike 1 punktist a, nagu seda on muudetud artikliga 28g, võivad liikmesriigid sellise kullamaterjali või pooltoodete tarnete korral, mille puhtusaste on vähemalt 325 tuhandikku, või investeringukulla tarnete korral, kui on kasutatud käesoleva artikli C osas osutatud valikuõigust, määrata maksu tasumise eest vastutavaks isikuks ostja kooskõlas nende kehtestatavate menetluste ja tingimustega. Kui liikmesriigid seda võimalust kasutavad, võtavad nad vajalikke meetmeid tagamaks, et maksu tasumise eest vastutavaks määratud isik täidab artikli 22 kohaseid deklaratsiooni esitamise ja maksu maksmise kohustusi.

[...]“.

- 5 Käibemaksudirektiivi põhjendustes 42 ja 55 on märgitud:

„(42) Liikmesriikidel peaks olema võimalik teatavatel juhtudel panna vastutus käibemaksu maksmise eest tarne või teenuse saajale. See aitaks liikmesriikidel eeskirju lihtsustada ning võidelda maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimisega teatavates kindlaksmääratud sektorites ja teatavat liiki tehingute puhul.

[...]“

(55) Maksudest kõrvalehoidumise takistamiseks ja samas tehingute rahastamisvajaduse vähendamiseks sellise kulla tarnete puhul, mis ületab teatava puhtusemäära, on õigustatud liikmesriikidel lubada isikuks, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, määrata soetaja.“

6 Selle direktiivi artikkel 193 näeb ette:

„Käibemaksu tasub maksukohustuslane, kelle kaubatarned või teenuste osutamine on maksustatav, välja arvatud juhtudel, kui vastavalt artiklitele 194–199 [...] tasub maksu teine isik.“

7 Nimetatud direktiivi artikli 198 lõige 2 sätestab:

„Kui kullamaterjali või pooltooteid, mille puhtusaste on vähemalt 325 tuhandikku, või [...] investeeringukulda tarnib maksukohustuslane, [...] võib liikmesriik määrata soetaja isikuks, kes on kohustatud käibemaksu tasuma.“

8 Sama direktiivi artikli 199 lõige 1 näeb ette:

„Liikmesriigid võivad sätestada, et käibemaksu tasumise eest vastutav isik on maksukohustuslane, kellele osutatakse ükskõik millist järgmist teenust või tehakse ükskõik milline järgmine tarne:

[...]

d) kasutatud materjali tärned, sellise kasutatud materjali tärned, mida samal kujul ei ole võimalik taaskasutada, jääkide, tööstuslike ja mittetööstuslike jäätmete, ringlussevõtmiseks sobivate jäätmete, osaliselt töödeldud jäätmete, vanametalli ja teatavate kaupade tärned ning teenuste osutamine vastavalt VI lisas esitatud loetelule;

[...]“.

9 Käibemaksudirektiivi VI lisa pealkirjaga „Artikli 199 lõike 1 punktis d nimetatud loend kaubatarnetest ja teenuste osutamistest“ on sõnastatud järgmiselt:

„1) Mustmetallide ja värviliste metallide jäätmete, jääkide ning kasutatud materjalide, sealhulgas must- või värviliste metallide või nende sulamite töötlemisel, tootmisel või sulatamisel saadud pooltoodete tärned;

2) osaliselt töödeldud must- ja värviliste metallide tärned ja teatavad nendega seotud töötlemisteenused;

3) must- ja värvilistest metallidest, nende sulamitest, räbust, tuhast, valtsimisjäätmetest ja metalle või nende sulameid sisaldavatest tööstusjääkidest koosnevate jääkide ja muu ringlussevõtmiseks sobiva materjali tärned [...];

4) vanaraua ja vanametalli, samuti jääkide, lõikmete ja murru [...] tärned [...];

5) käesolevas lisas nimetatud osutatud materjalide tärned pärast töötlemist, mis hõlmab puhastamist, lihvimist, sorteerimist, lõikamist, purustamist, kokkupressimist või plokkideks valamist;

[...]“.

Taani õigus

- 10 Taani seadusandja on kasutanud käibemaksudirektiivi artikli 198 lõikes 2 antud võimalust näha teatavate kullatarnete korral ette pöördmaksustamise mehhanism. Selle kohta on Momsloveni (käibemaksuseadus) § 46 lõike 1 punktis 4 sätestatud:

„Käibemaksu tasuvad maksukohustuslased, kes sooritavad Taanis maksustatavaid kaubatarneid või osutavad maksustatavaid teenuseid. Siiski on käibemaksu kohustatud tasuma kauba või teenuste saaja, kui:

[...]

- 4) tarne või teenuse saaja on Taanis registreeritud ettevõtja, kellele tarnitakse investeeringukulda, millelt tuleb [...] tasuda maksu, või kullamaterjali või pooltooteid, mille puhtusaste on vähemalt 325 tuhandikku või enam. “
- 11 Seevastu ei olnud Taani seadusandja põhikohtuasja asjaolude toimimise ajal kasutanud käibemaksudirektiivi artikli 199 lõike 1 punktis d antud võimalust näha ette pöördmaksustamise mehhanism teatavate kasutatud materjalide, jäätmete ja jääkide tarnete ning teatavate nendega seotud teenuste puhuks.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

- 12 Envirotec on väärismetallidega kauplev äriühing. 2011. aasta neljandas kvartalis ostis ta 24 eraldi tehinguga 24 erinevatest materjalidest kokkusulatatud kangi, mille kullasisaldus olenevalt konkreetsest kangist oli keskmiselt 500 või 600 tuhandikku.
- 13 Envirotec ostis need kangid teiselt Taani äriühingult, Dansk Metalopkøb ApS-ilt, kes oli need kokku sulatanud. Muu hulgas oli neisse sulatatud vanu ehteid, söögiriistu, kelli ja tootmisjääke.
- 14 Enne seda, kui Envirotec kangid ära ostis, saadeti need Enviroteci Madalmaades asuvalle partnerile Remondis Argentia BV, kes pidi kangid seejärel Envirotecilt ostma, et neis sisalduv kuld eraldada, ja kes arvutas välja iga kangi kullasisalduse.
- 15 Envirotec tasus kõigi nende tehingute eest kokku 1 099 695 Taani krooni (DKK) (ligikaudu 147 000 eurot) käibemaksu Dansk Metalopkøbile, näitas selle summa oma 2011. aasta neljanda kvartali käibedeklaratsioonis ja taotles selle mahaarvamist tasutud sisendkäibemaksuna. Dansk Metalopkøb ApS jättis käibemaksu maksuhaldurile tasumata ja seejärel alustati tema likvideerimist maksejõuetuse tõttu.
- 16 Maksuhaldur otsustas 7. märtsil 2012, et käibemaksu, mille Envirotec oli Dansk Metalopkøbile maksnud, ei saa maha arvata põhjusel, et kõnealuste kangide kohta kehtib käibemaksuseaduse § 46 lõike 1 punktis 4 ette nähtud pöördmaksustamise kord, kuna tegemist on „kullamaterjali või pooltoodetega, mille puhtusaste on vähemalt 325 tuhandikku või enam“.
- 17 Envirotec kaebas selle otsuse edasi Landsskatteretten'ile (maksuvaidlusi lahendav haldusorgan, Taani), kes jättis oma 24. mai 2012. aasta määrusega maksuhalduri otsuse jõusse. Envirotec esitas selle määruse peale kaebuse Helsingør Ret'ile (Helsingøri ringkonnakohus, Taani), kes jättis 25. veebruari 2014. aasta otsusega määruse muutmata.
- 18 Envirotec kaebas 10. märtsil 2014 selle kohtuotsuse edasi Østre Landsret'ile (Ida-piirkonna apellatsioonikohus, Taani). Viimati nimetatud kohtu kaudu esitas ta nõude, et maksuministeeriumilt mõistetak tema kasuks välja 1 099 695 Taani krooni (ligikaudu 147 000 eurot), millele lisandub intress. Oma taotlust põhjendades väitis ta, et põhikohtuasjas arutusel olevad kangid ei kuulu

käibemaksudirektiivi artikli 198 lõike 2 kohaldamisalasse, kuna tegemist ei ole valmistoodetega, mis kuuluvad investeringukulla kategooriasse, ega kullamaterjali või pooltoodetega. Nimetatud kangid kuuluvad hoopis selle direktiivi artikli 199 lõike 1 punkti d kohaldamisalasse, mis hõlmab jääke, kaasa arvatud kullajäätgid.

- 19 Maksuministeerium palus jätta kaebus rahuldamata, kuna kangid kuuluvad käibemaksudirektiivi artikli 198 lõike 2 kohaldamisalasse. Selles osas on määrav tähtsus asjaolul, et tegemist ei ole valmistoodetega, ja asjaolul, et see säte on ministeeriumi väitel kullaga kauplemise suhtes kohaldatav *lex specialis*, samas kui selle direktiivi artikkel 199 on vanametalli käsitlev säte. Selline tõlgendus põhineb esimesena nimetatud sätte eesmärgil, mis seisneb võitluses maksupettuste vastu. Kõnealuseid kange tuleb seega pidada „kullaks“ või „kullatoodeteks“, kuna need sisaldavad kulda, mis annab neile turuväärtuse, ja kuna need on valmistatud just selleks, et neis sisalduvat kulda edasi müüa.
- 20 Eelotsusetaotluse esitanud kohus juhib tähelepanu, et ei käibemaksudirektiivi artikli 198 lõike 2 sõnastusest, sellele eelnenud sättest, direktiivi 98/80 preambulist ega esimesena nimetatud sätte erinevatest keeleversioonidest ei nähtu selgelt, kas see on kohaldatav sellistele kõrge kullasisaldusega toodetele nagu põhikohtuasjas arutusel olevad kangid, mis ei ole otseselt valmistoodeteks töötlemise etapis.
- 21 See, et artikli eesmärk on maksupettuste ärahoidmine, räägib sellise laia tõlgenduse kasuks, mille kohaselt nimetatud säte on lisaks investeringukullale ja kullamaterjalile kohaldatav ka mis tahes viisil töödeldud ja mis tahes töötlemisetapis oleva kulla suhtes, kui asjaomase kauba kullasisaldus on vähemalt 325 tuhandikku ja kui eseme väärtus tehakse kindlaks üksnes selles sisalduva kulla väärtuse alusel. Samas on võimalik lähtuda ka kitsast tõlgendusest, mille kohaselt see säte on kohaldatav ainult kulla suhtes, mis on kullamaterjali ja valmistoote vahele jäävas töötlemisetapis. Sellist tõlgendust võiks nimelt kinnitada asjaolu, et vanametall kuulub käibemaksudirektiivi artikli 199 lõike 1 punkti d kohaldamisalasse.
- 22 Neil asjaoludel otsustas Østre Landsret (Ida-piirkonna apellatsioonikohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas kangid, mis koosnevad juhuslikult ja suvaliselt kokkusulatatud kullasisaldusega kasutatud metallesemetest, on hõlmatud mõistega „kullamaterjal või pooltooted“ käibemaksudirektiivi artikli 198 lõike 2 tähenduses?

Tuvastatuks võib pidada seda, et need kangid on juhuslikult ja suvaliselt kokku sulatatud erinevatest kullasisaldusega kasutatud metallesemetest ja et neis võib lisaks kullale leiduda sellist orgaanilist materjali nagu hambad, kumm, polüvinüülkloriid ja niisugust metalli/materjali nagu vask, tina, nikkel, amalgaam, patareides sisaldunud ained nagu elavhõbe ja plii, ning erinevaid toksilisi aineid, jms. Seega ei ole need kangid kulda sisaldavad tooted, millest valmistatakse vahetult lõpptooteid. Teiselt poolt on kangid töödeldud tooted (sulam), mis valmistatakse pooltootena eesmärgiga neist kuld eraldada. Kangidel on kõrge kullasisaldus, keskmiselt 500 kuni 600 tuhandikku, ja seega on nende puhtusaste oluliselt suurem kui 325 tuhandikku kaaluosa kulda. Pärast kulla eraldamist kasutatakse seda kulda (kullast/kuldasisaldavate) toodete valmistamiseks.

Küsimusele vastamisel saab pidada tuvastatuks ka seda, et kõnealused kangid ei kuulu otseselt muude toodete koostisesse, kuna kõigepealt tuleb kange töödelda nii, et neist eraldatakse metall ja mittemetallid ning ohtlikud ained sulatakse välja/eraldatakse.“

Eelotsuse küsimuse analüüs

- 23 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma küsimusega sisuliselt selgitust, kas käibemaksudirektiivi artikli 198 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et see on kohaldatav selliste kangide tarnimise korral, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mis on juhuslikult ja suvaliselt kokku sulatatud erinevatest kullasisaldusega kasutatud metallesemetest ning muudest metallidest, materjalidest ja ainetest ning mille kullasisaldus olenevalt konkreetsest kangist on ligikaudu 500 või 600 tuhandikku.
- 24 Käibemaksudirektiivi artikli 198 lõige 2 näeb ette, et kui kullamaterjali või pooltooteid, mille puhtusaste on vähemalt 325 tuhandikku, või investeeringukulda tarnib maksukohustuslane, võib liikmesriik määrata soetaja isikuks, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, ning eelotsusetaotlusest nähtub, et Taani seadusandja on seda võimalust kasutanud.
- 25 Käesolevas asjas tuleb kohe alguses märkida, et selle sätte sõnastusest ilmneb, et seda ei kohaldata valmistoodete suhtes, välja arvatud „investeeringukuld“. On aga selge, et viimati nimetatud mõiste alla ei saa kuuluda selline kaup nagu põhikohtuasjas arutusel olevad kangid.
- 26 Käibemaksudirektiivi artiklis 198, käibemaksudirektiivi muudes sätetes ega direktiivis 98/80, millest artikli 198 lõike 2 sisu tuleneb, ei ole ka täpsustatud, mida tähendab mõiste „kullamaterjal või pooltooted, mille puhtusaste on vähemalt 325 tuhandikku“.
- 27 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt tuleb liidu õiguse sätte tõlgendamisel arvestada mitte üksnes selle sõnastust, vaid ka konteksti ning selle õigusaktiga taotletavaid eesmärke, mille osaks säte on (kohtuotsused, 26.1.2012, ADV Allround, C-218/10, EU:C:2012:35, punkt 26, ja 19.7.2012, A, C-33/11, EU:C:2012:482, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika). Samuti tuleb liidu õiguses määratlemata mõiste tähenduse ja ulatuse kindlaksmääramisel lähtuda selle mõiste tavakeele tähendusest, võttes arvesse mõiste kasutamise konteksti ja asjassepuutuvate sätetega taotletavaid eesmärke (vt selle kohta kohtuotsus, 13.12.2012, BLV Wohn- und Gewerbebau, C-395/11, EU:C:2012:799, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 28 Peale selle, kui keeleversioonides on erinevusi, siis ei saa asjaomase sätte ulatust hinnata ainuüksi selle sõnastuse põhjal, vaid seda tuleb teha lähtuvalt selle õigusakti üldisest ülesehitusest ja eesmärkidest, mille osaks säte on (vt selle kohta kohtuotsused, 3.3.2005, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, C-428/02, EU:C:2005:126, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika, ja 13.6.2013, Promociones y Construcciones BJ 200, C-125/12, EU:C:2013:392, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 29 Esiteks seoses mõiste „kullamaterjal või pooltooted, mille puhtusaste on vähemalt 325 tuhandikku“ sõnastusega – nagu tõi sisuliselt esile kohtujurist oma ettepaneku punktides 20–23 ning 26–30, 57 ja 63 – tuleb kõigepealt nentida, et käibemaksudirektiivi artikli 198 lõike 2 erinevate keeleversioonide kohaselt võib sõna „kullamaterjal“ tähendada kullamaaki, kulda puhta metallina või ka muud osalise kullasisaldusega materjali.
- 30 Seejärel, kuna sõna „pooltooted“ tähendab tavakeeles kaupa, mida on juba töödeldud või teisendatud, kuid mida tuleb edaspidi veel töödelda, siis ei saa selle sõna tavatähenduse põhjal eri keeleversioonides üheselt määratleda, millises konkreetses töötlemisetapis asjaomane toode on, selge on vaid see, et tegemist ei ole tootega, mida ei ole varem kunagi töödeldud või teisendatud, ega valmistootega.
- 31 Lõpuks, käibemaksudirektiivi artikli 198 lõikega 2 seatud nõuet, et puhtusaste peab olema vähemalt 325 tuhandikku, võib vähemalt mõnedes keeleversioonides sõna-sõnalt mõista kas nii, et see käib selles sättes viidatud „kullamaterjali või pooltoodete“ kohta või siis nii, et see käib ainult „pooltoodete“ kohta.

- 32 Eeltoodust ilmneb, et ainuüksi käibemaksudirektiivi artikli 198 lõike 2 sõnastuse põhjal ei saa määratleda, kas – ja kui, siis millistel tingimustel – selline kaup nagu põhikohtuasjas arutusel olevad kangid kuulub osutatud sätte kohaldamisalasse.
- 33 Teiseks, seoses kontekstiga, millesse käibemaksudirektiivi artikli 198 lõige 2 kuulub, tuleb märkida, et see sätte lubab liikmesriikidel seal viidatud olukordades ette näha pöördmaksustamise mehhanismi, mille kohaselt tasub käibemaksu see maksukohustuslane, kellele maksustatav tehing tehakse. Nimetatud sätte on seega erand direktiivi artiklis 193 sisalduvast põhimõttest, mille kohaselt tasub käibemaksu see maksukohustuslane, kelle kaubatarned või teenuste osutamine on maksustatav. Sätet tuleb seega tõlgendada kitsalt, mis aga ei saa viia selleni, et see minetab oma toime (vt analoogia alusel kohtuotsus, 13.6.2013, Promociones y Construcciones BJ 200, C-125/12, EU:C:2013:392, punktid 23 ja 31 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 34 Sarnaselt käibemaksudirektiivi artikli 198 lõikega 2 annab direktiivi artikli 199 lõike 1 punkt d liikmesriikidele võimaluse kehtestada pöördmaksustamise mehhanism ka nimetatud direktiivi VI lisas loetletud kasutatud materjalide, jäätmete ja jääkide tarnete korral. VI lisa punktis 5 on nende tarnete hulgas mainitud „käesolevas lisas nimetatud osutatud materjalide tarned pärast töötlemist, mis hõlmab [...] plokkideks valamist“. Selle lisa punktis 1 on muu hulgas nimetatud „[m]ustmetallide ja värviliste metallide jäätmete, jääkide ning kasutatud materjalide [...] tarned“, punktis 2 „osaliselt töödeldud must- ja värviliste metallide tarned“, punktis 3 „must- ja värvilistest metallidest, nende sulamitest [...] koosnevate jääkide ja muu ringlussevõtmiseks sobiva materjali tarned“ ning punktis 4 „vanaraua ja vanametalli, samuti jääkide, lõikmete ja murru [...] tarned“. Ent nagu nähtub eelotsusetaotlusest, ei olnud Taani seadusandja põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal kasutanud viimati nimetatud sättes ette nähtud võimalust kehtestada pöördmaksustamise mehhanism nimetatud direktiivi VI lisas loetletud kasutatud materjalide, jäätmete ja jääkide tarnete korral.
- 35 Eelotsusetaotlusest nähtub veel, et põhikohtuasjas arutusel olevad kangid, mille kullasisaldus olenevalt konkreetsest kangist on küll ligikaudu 500 või 600 tuhandikku, on kokku sulatatud vanadest esemetest ning tööstusjääkidest, sisaldavad metalle ja mitmesuguseid muid materjale ning sellisel kujul neid kasutada ei saa, vaid neid tuleb enne koostisosade mis tahes kasutamist töödelda viisil, mis võimaldab lahutada metalli mittemetallist koostisosadest ja eraldada sellest teatavad ained.
- 36 Envirotec järeldeb neile asjaoludele tuginedes, et käibemaksudirektiivi artikli 198 lõige 2 ei ole asjaomaste kangide suhtes kohaldatav ja järelikult ei kehti selle kauba tarnete korral pöördmaksustamise mehhanism, kuna tegemist on direktiivi artikli 199 lõike 1 punkti d kohaldamisalasse kuuluvate jäätmetega.
- 37 Tuleb nentida, et ainuüksi nimetatud sätete sõnastust arvestades ei saa välistada, et selline kaup nagu põhikohtuasjas arutusel olevad kangid võiks kuuluda käibemaksudirektiivi artikli 199 lõike 1 punkti d kohaldamisalasse, kuna kangid on kokku sulatatud mitmesugustest jäätmetest, jääkidest ja värvilistest metallidest ning neist metallidest koosnevatest ringlussevõtmiseks sobivatest materjalidest.
- 38 Käibemaksudirektiivis ei viita aga miski sellele, et artikli 199 lõike 1 punktis d ette nähtud pöördmaksustamise mehhanism tingimata välistab artikli 198 lõikes 2 ette nähtud mehhanismi, kuna viimati nimetatud sätet võib selles osas käsitada kui *lex specialis*’t selles sõna-sõnalt loetletud spetsiifiliste toodete kohta.
- 39 Seega tuleb tõdeda, et kontekst, millesse kuulub käibemaksudirektiivi artikli 198 lõige 2, ei võimalda selle sätte kohaldamisala täie kindlusega määratleda. Niisiis tuleb kolmandaks võtta arvesse eesmärki, mida sellega taotletakse.
- 40 Selles osas ilmneb käibemaksudirektiivi põhjendusest 42, et pöördmaksustamise kord, mille liikmesriigid võivad otsustada teatavates sektorites või teatud liiki tehingute korral kehtestada, teenib eeskirjade lihtsustamise ning maksupettuste ja maksudest kõrvalehoidumise vastu võitlemise eesmärki.

Sama eesmärk avaldub käibemaksudirektiivi põhjenduses 55, mis selles osas vastab direktiivi 98/80 põhjendusele 8 ja mille kohaselt „[m]aksudest kõrvalehoidumise takistamiseks ja samas tehingute rahastamisvajaduse vähendamiseks sellise kulla tarnete puhul, mis ületab teatava puhtusemäära, on õigustatud liikmesriikidel lubada isikuks, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, määrata soetaja“.

- 41 Ent nagu kohtujurist oma ettepaneku punktides 49 ja 50 sisuliselt märkis, see, mis suurendab maksupettuste ohtu ja mille tõttu on seega põhjendatud pöördmaksustamise mehhanismi kohaldamine teatavate kaupade – muu hulgas kulla – tarne korral, on kauba kõrge turuväärtus võrreldes selle suurusega, mis muudab kauba hõlpsasti transporditavaks. Kullaga kauplemisel, kui tegemist ei ole selliste valmistoodetega nagu ehted, määrab asjaomase kauba kullasisaldus selle väärtuse. Mida kõrgem on kauba kullasisaldus, seda suurem on seega maksupettuste oht.
- 42 Siit järeldub, et lähtuvalt peamisest eesmärgist, mida liidu seadusandja taotleb, on asjaomase kauba kulla puhtusemäär määrava tähtsusega asjaolu tuvastamiseks, kas sellise kullamaterjali või pooltoote tarne, mis ei ole valmistoode, kuulub või ei kuulu käibemaksudirektiivi artikli 198 lõike 2 kohaldamisalasse.
- 43 Ühtlasi tuleb nentida, et käibemaksudirektiivi artikli 198 lõike 2 tõlgendus, mille kohaselt seda sätet – kui liikmesriik on seda kord juba rakendanud – ei kohaldata siiski kangide suhtes, milles kulla puhtusemäär on vähemalt 325 tuhandikku, võib kahjustada selle eesmärgi täielikku saavutamist, mis seisneb võitluses maksupettuste vastu ja mida liidu seadusandja sellise väärismetalli eripära arvestades konkreetselt taotleb. Eeltoodu ei mõjuta seevastu küsimust, kas „jäätmest“ või „kasutatud materjalidest“ koosnevad kangid, kui nende puhtusemäär jääb alla 325 tuhandiku, võivad kuuluda sama direktiivi artikli 199 lõike 1 punktis d ette nähtud pöördmaksustamise mehhanismi kohaldamisalasse, kui liikmesriik on sellise mehhanismi kehtestanud.
- 44 Esitatud küsimusele vastamiseks ei ole vaja kindlaks teha, kas sellised kaubad nagu põhikohtuasjas arutusel olevad kangid on hõlmatud mõistega „kullamaterjal“ või mõistega „pooltooted“ käibemaksudirektiivi artikli 198 lõike 2 tähenduses.
- 45 Kõiki eelnevaid kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 198 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et see on kohaldatav selliste kangide tarnimise korral, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mis on juhuslikult ja suvaliselt kokku sulatatud erinevatest kullasisaldusega kasutatud metallesemetest ning muudest metallidest, materjalist ja ainetest ning mille kullasisaldus olenevalt konkreetsest kangist on ligikaudu 500 või 600 tuhandikku.

Kohtukulud

- 46 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (teine koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 198 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et see on kohaldatav selliste kangide tarnimise korral, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mis on juhuslikult ja suvaliselt kokku sulatatud erinevatest kullasisaldusega kasutatud metallesemetest ning muudest metallidest, materjalidest ja ainetest ning mille kullasisaldus olenevalt konkreetsest kangist on ligikaudu 500 või 600 tuhandikku.

Allkirjad