



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2016. gada 26. maijā *

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma — Direktīva 2006/112/EK — Apgrieztā iekasēšana — 198. panta 2. punkts — Zelta materiāli vai pusfabrikāti — Jēdziens — 199. panta 1. punkta d) apakšpunkts un VI pielikums — Lietoti materiāli, atkritumi un lūžņi — Stieņi, kuri rodas no dažādu priekšmetu un lūžņu sakausējuma un kuri paredzēti, lai iegūtu zeltu ar provi 325 tūkstošdaļas vai augstāku

Lietā C-550/14

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Østre Landsret* (Austrumu reģiona Apelācijas tiesa, Dānija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2014. gada 26. novembrī un kas Tiesā reģistrēts 2014. gada 28. novembrī, tiesvedībā

Envirotec Denmark ApS

pret

Skatteministeriet.

TIESA (otrā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs M. Ilešičs [*M. Ilešič*], tiesneši K. Toadere [*C. Toader*], A. Ross [*A. Rosas*], A. Prehala [*A. Prechal*] un E. Jarašūns [*E. Jarašiūnas*] (referents),

ģenerālvokāte: J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko iesniedza

— Dānijas valdības vārdā — *C. Thorning*, pārstāvis, kam palīdz *B. Søs Petersen*, advokat,

— Igaunijas valdības vārdā — *K. Kraavi-Käerdi*, pārstāve,

— Eiropas Komisijas vārdā — *M. Owsiany-Hornung* un *M. Clausen*, pārstāves,

noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus 2015. gada 17. decembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

* Tiesvedības valoda — dāņu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 198. panta 2. punkta interpretāciju.
- 2 Šis lūgums tika iesniegts tiesvedībā starp *Envirotec Denmark ApS* (turpmāk tekstā – “*Envirotec*”) un *Skatteministeriet* (Nodokļu ministrija) par nodokļu administrācijas lēmumu, ar kuru atteikts atskaitīt pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – “PVN”), kuru *Envirotec* samaksājis kā priekšnodokli 2011. gada ceturtajā ceturksnī.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 Saskaņā ar Padomes 1998. gada 12. oktobra Direktīvas 98/80/EK, kas papildina pievienotās vērtības nodokļa sistēmu un groza Direktīvu 77/388/EEK, – īpašs režīms ieguldījumu zeltam (OV 1998, L 281, 31. lpp.) preambulas astoto apsvērumu:

“tā kā pieredze rāda, ka attiecībā uz lielāko daļu tāda zelta piegāžu, kura raudze ir augstāka par noteikto, apgrieztā nodokļu iekasēšanas mehānisma piemērošana var palīdzēt izvairīties no krāpšanas, tajā pašā laikā atvieglojot uzņēmēja finansiālo nastu; [..]”

- 4 Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.), kas grozīta ar Direktīvu 98/80, 26.b pantā “Īpašs režīms izguldījumu [ieguldījumu] zeltam” ir paredzēts:

“[..]”

F. Apgrieztās iekasēšanas procedūra

Atkāpjoties no 21. panta 1. punkta a) apakšpunkta, kas grozīts ar 28.g pantu, attiecībā uz zelta materiālu vai pusfabrikātu, kuru raudze ir vismaz 325 tūkstošdaļas, piegādēm vai ieguldījumu zelta piegādēm, ja izmantota šā panta C sadaļā minētā izvēles iespēja, dalībvalstis atbilstoši to noteiktajām procedūrām un nosacījumiem var paredzēt, ka pircējs ir persona, kam jāmaksā nodoklis. Ja dalībvalstis izmanto šo izvēli, tās veic vajadzīgos pasākumus, lai panāktu, ka persona, kurai jāmaksā nodoklis, pilda pienākumu iesniegt paziņojumu un samaksāt nodokli saskaņā ar 22. pantu.

[..]”

- 5 PVN direktīvas preambulas 42. un 55. apsvērumā ir noteikts:

“(42) Konkrētos gadījumos dalībvalstīm vajadzētu būt tiesīgām noteikt, ka par nodokļa nomaksu ir atbildīgs preču piegādes vai pakalpojuma saņēmējs. Tam būtu jāpalīdz dalībvalstīm vienkāršot noteikumus, kā arī novērst nodokļu nemaksāšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas noteiktās nozarēs un attiecībā uz dažiem darījumu veidiem.

[..]

(55) Lai nepieļautu nodokļu nemaksāšanu un vienlaikus mazinātu finansiālās izmaksas par tā zelta piegādi, kura prove pārsniedz noteiktu vērtību, ir pamatoti ļaut dalībvalstīm noteikt pircēju par personu, kas ir atbildīga par PVN nomaksu.”

6 Saskaņā ar šīs direktīvas 193. pantu:

“PVN maksā ikviens nodokļa maksātājs, kas veic preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, par kuru uzliek nodokli, izņemot gadījumus, kad saskaņā ar 194. līdz 199. pantu [...] nodokli maksā kāda cita persona.”

7 Minētās direktīvas 198. panta 2. punktā ir paredzēts:

“Ja zelta materiālus vai pusfabrikātus, kuru prove ir 325 tūkstošdaļas vai augstāka, vai ieguldījumu zeltu [...] piegādā nodokļa maksātājs [...], dalībvalstis var noteikt pircēju par personu, kas atbildīga par PVN nomaksu.”

8 Šīs pašas direktīvas 199. panta 1. punktā ir noteikts:

“Dalībvalstis var noteikt, ka turpmāk norādītajos darījumos persona, kas atbildīga par PVN nomaksu, ir preču vai pakalpojumu saņēmējs, kas ir nodokļa maksātājs:

[..]

d) lietotu materiālu, tādā pašā stāvoklī atkārtoti neizmantojamu materiālu, lūžņu, rūpniecisku un nerūpniecisku atkritumu, reģenerējamu atkritumu, daļēji pārstrādātu atkritumu piegāde, kā arī dažas preču piegādes un pakalpojumu sniegšana, kā norādīts VI pielikumā;

[..]”

9 PVN direktīvas VI pielikums “199. panta 1. punkta d) apakšpunktā minētās preču piegādes un pakalpojumu sniegšana” ir formulēts šādi:

“1) Melno un krāsaino metālu atkritumu, lūžņu un lietotu materiālu, arī apstrādājot, ražojot vai kausējot iegūtu melno un krāsaino metālu un to sakausējumu pusfabrikātu piegāde;

2) melno un krāsaino metālu ražojumu pusfabrikātu piegāde un daži ar tiem saistīti apstrādes pakalpojumi;

3) melnu un krāsainu metālu, to sakausējumu, izdedžu, pelnu, katlakmens atlikumu un citu otrreiz pārstrādājamu materiālu, un rūpniecisku metālu vai to sakausējumu atlikumu piegāde [...];

4) melno un krāsaino metālu atkritumu piegāde [...], kā arī atgriezumam, lūžņu, atkritumu [...] piegāde;

5) šajā pielikumā minēto materiālu piegāde pēc to apstrādes tīrot, pulējot, atlasot, griežot, sadalot, presējot vai lejot lietņos;

[..].”

Dānijas tiesības

- 10 Dānijas likumdevējs ir izmantojis PVN direktīvas 198. panta 2. punktā piedāvāto iespēju paredzēt apgrieztās iekasēšanas mehānismu attiecībā uz konkrētu zelta piegādi. Šajā ziņā *Momsloven* (Likuma par PVN) 46. panta 1. punkta 4. apakšpunktā ir noteikts:

“Nodoklis ir jāmaksā ikvienam nodokļu maksātājam, kurš veic ar nodokli apliekamas preču piegādes vai pakalpojumu Dānijā. Tomēr tas ir jāmaksā preču vai pakalpojumu saņēmējam, ja

[..]

- 4) saņēmējs ir Dānijā reģistrēts uzņēmums, kurš saņem ieguldījumu zeltu, par ko ir maksājams nodoklis [..], vai arī zelta materiālus vai pusfabrikātus, kuru prove ir 325 tūkstošdaļas vai augstāka.”
- 11 Savukārt pamatlietas faktu norises laikā Dānijas likumdevējs nebija izmantojis PVN direktīvas 199. panta 1. punkta d) apakšpunktā piedāvāto iespēju paredzēt apgrieztās iekasēšanas mehānismu attiecībā uz lietotu materiālu, atkritumu un lūžņu piegādi, kā arī dažu saistīto pakalpojumu sniegšanu.

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

- 12 *Envirotec* ir sabiedrība, kura nodarbojas ar dārgmetālu tirdzniecību. 2011. gada ceturtajā ceturksnī tā 24 atsevišķos darījumos iegādājās 24 stienus, kas sastāvēja no dažādiem sakausētiem materiāliem un kuru vidējais zelta saturs atkarībā no stieņa bija 500–600 tūkstošdaļas no to svara.
- 13 *Envirotec* šos stienus iegādājās no citas Dānijā reģistrētas sabiedrības, *Dansk Metalopkøb ApS*, kura tos bija sakausējusi. Tie tostarp sastāvēja no vecām rotaslietām, galda piederumiem, pulksteniem, kā arī rūpnieciskiem atkritumiem.
- 14 Pirms šos stienus nopirka *Envirotec*, tie tika nosūtīti *Remondis Argentia BV*, kurš ir *Envirotec* partneris Nīderlandē un kuram pēc tam tie bija jānopērk no *Envirotec*, lai atgūtu to sastāvā esošo zeltu, un kurš aprēķināja katrā stienī esošo zelta daudzumu.
- 15 *Envirotec* par visiem šiem darījumiem samaksāja PVN 1 099 695 Dānijas kronu (DKK) (aptuveni EUR 147 000) apmērā *Dansk Metalopkøb*, norādīja šo summu savā PVN deklarācijā par 2011. gada ceturto ceturksni un lūdza atskaitīt PVN, kurš samaksāts kā priekšnodoklis. *Dansk Metalopkøb* nodokļu iestādēm PVN nesamaksāja, un attiecībā uz šo uzņēmumu pēc tam tika uzsākta likvidācija maksātnespējas dēļ.
- 16 2012. gada 7. martā nodokļu iestāde nolēma, ka *Envirotec* samaksātais PVN *Dansk Metalopkøb* nevar tikt atskaitīts, pamatojoties uz to, ka attiecīgajiem stieniem bija piemērojams apgrieztās iekasēšanas mehānisms, kas paredzēts Likuma par PVN 46. panta 1. punkta 4) apakšpunktā, kā uz “zelta materiāliem vai pusfabrikātiem, kuru prove ir 325 tūkstošdaļas vai augstāka”.
- 17 *Envirotec* šo lēmumu apstrīdēja *Landsskatteretten* (Valsts Nodokļu tiesa, Dānija), kura to apstiprināja ar 2012. gada 24. maija rīkojumu. *Envirotec* pārsūdzēja šo rīkojumu *Helsingør Ret* (Helsingēras apgabaltiesa, Dānija), kura to apstiprināja ar 2014. gada 25. februāra spriedumu.
- 18 2014. gada 10. martā *Envirotec* pārsūdzēja šo spriedumu *Østre Landsret* (Austrumu reģiona Apelācijas tiesa, Dānija). Tajā *Envirotec* prasīja, lai Nodokļu ministrijai tiktu piespriests samaksāt tai summu DKK 1 099 695 (aptuveni EUR 147 000), pieskaitot procentus. Savas prasības pamatojumam tā norādīja, ka uz pamatlietā apspriestajiem stieniem neattiecas PVN direktīvas 198. panta 2. punkts, jo

tie nav ne gatavi produkti, uz kuriem attiecas ieguldījumu zelta kategorija, ne zelta materiāli vai pusfabrikāti. Savukārt uz minētajiem stieņiem attiecoties šīs direktīvas 199. panta 1. punkta d) apakšpunkts, kurš ir piemērojams lūžņiem, tostarp zelta lūžņiem.

- 19 Nodokļu ministrija nolēma noraidīt šo prasību, pamatojoties uz to, ka uz šiem stieņiem attiecās PVN direktīvas 198. panta 2. punkta piemērošanas joma. Šajā ziņā noteicošais esot tas, ka tie nav gatavi produkti, un tas, ka šī tiesību norma, kā uzskata šī ministrija, ir *lex specialis*, kas ir piemērojams zelta tirdzniecībai, lai arī šīs pašas direktīvas 199. pants ir tiesību norma, kura attiecas uz metāliskajiem lūžņiem. Šo interpretāciju apstiprinot šīs pirmās minētās tiesību normas mērķis – apkarot nodokļu nemaksāšanu. Līdz ar to attiecīgie stieņi esot jāuzskata par zeltu vai zelta produktiem, jo tieši tas, ka to sastāvā ir zelts, tiem piešķir preces vērtību, un tāpēc, ka tie tiek ražoti, lai vēlreiz pārdotu to sastāvā esošo zeltu.
- 20 Iesniedzējtiesa norāda, ka ne PVN direktīvas 198. panta 2. punkta formulējumā, ne pirms šīs tiesību normas spēkā esošajā normā, ne Direktīvas 98/80 preambulā vai vairākās šīs pirmās minētās tiesību normas valodu versijās nav nepārprotami norādīts, vai tā ir piemērojama tādiem produktiem ar augstu zelta saturu kā pamatlietā apspriestie stieņi, kurus apstrādājot, netiek tieši iegūti gatavi produkti.
- 21 Tas, ka šī panta mērķis ir novērst nodokļu nemaksāšanu, liecina par labu plašai interpretācijai, saskaņā ar kuru papildus ieguldījumu zeltam un zelta materiāliem šīs pants attiecas arī uz jebkādi apstrādātu zeltu jebkādā ražošanas stadijā, ja attiecīgās preces zelta prove ir vismaz 325 tūkstošdaļas vai augstāka un ja vērtība tiek noteikta, pamatojoties vienīgi uz tā saturā esošā zelta vērtību. Tomēr tāpat esot iespējama šaura interpretācija, saskaņā ar kuru minētā tiesību norma būtu piemērojama tikai zeltam, kurš atrodas stadijā starp zelta materiāliem un gatavu produktu. Šādu interpretāciju varētu apstiprināt arī tas, ka uz metāliskajiem atkritumiem ir attiecināms PVN direktīvas 199. panta 1. punkta d) apakšpunkts.
- 22 Šādos apstākļos *Østre Landsret* (Austrumu reģiona Apelācijas tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

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

Var tikt uzskatīts par konstatētu faktu, ka stieņi sastāv no nejauša, rupja dažādu zeltu saturošu metāla objektu lūžņu sakausējuma, un to sastāvā papildus zeltam var būt arī tādi organiski materiāli kā zobi, gumija, PVC un tādi metāli/materiāli kā varš, alva, niķelis, amalgama, dzīvsudrabs un svinu saturošas bateriju atliekas, dažādas toksiskas vielas utt. Tātad runa nav par zeltu saturošu produktu, kuru apstrādājot, tiek tieši iegūts gatavs produkts. Tomēr stienis ir apstrādāts produkts (sakausējums), kas – kā starpstadija – ir ticis izgatavots nolūkā ekstrahēt tā sastāvā esošo zeltu. Stieņiem ir augsts zelta saturs – vidēji 500–600 tūkstošdaļas, tātad būtiski vairāk nekā 325 tūkstošdaļas zelta. Pēc ekstrahēšanas zeltu ir paredzēts izmantot (zelta/zeltu saturošu) produktu ražošanā.

Atbildot uz šo jautājumu, Tiesa arī var uzskatīt, ka stieņi nevar tikt tieši izmantoti citu produktu izgatavošanā, jo stieņi vispirms ir jāapstrādā, atdalot metālus un izkausējot/izdalot nemetālus, bīstamas vielas utt.”

Par prejudiciālo jautājumu

- 23 Uzdodot savu jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 198. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas ir piemērojams tādu stieņu piegādei kā pamatlietā, kuri sastāv no nejauša, rupja sakausējuma, kas iegūts, sakausējot zeltu saturošus lūžņus un dažādus metāla objektus, kā arī citu metālu, materiālus un vielas, un kuru zelta saturs atkarībā no stieņa ir aptuveni 500 vai 600 tūkstošdaļas.

- 24 PVN direktīvas 198. panta 2. punktā ir paredzēts, ka, ja zelta materiālus vai pusfabrikātus, kuru prove ir 325 tūkstošdaļas vai augstāka, vai ieguldījumu zeltu piegādā nodokļa maksātājs, dalībvalstis var noteikt pircēju par personu, kas atbildīga par nodokļa nomaksu. Kā izriet no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu, šo iespēju Dānijas likumdevējs ir izmantojis.
- 25 Šajā lietā vispirms ir jānorāda, ka no šīs tiesību normas formulējuma izriet, ka tā nav piemērojama gataviem produktiem, izņemot “ieguldījumu zeltu”. Tomēr nav strīda par to, ka ar šo pēdējo minēto jēdzienu nevar tikt aptvertas tādas preces kā pamatlietā apspriestie stieņi.
- 26 Turklāt ne PVN direktīvas 198. pantā, ne citās PVN direktīvas normās, ne Direktīvā 98/80, kura ir šī 198. panta 2. punkta satura pamatā, nav precizēts, kā jāsaprot jēdziens “zelta materiāli vai pusfabrikāti, kuru prove ir 325 tūkstošdaļas vai augstāka”.
- 27 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru, interpretējot Savienības tiesību normu, ir jāņem vērā ne tikai tās teksts, bet arī tās konteksts un noteikumu, kuru daļa tā ir, mērķi (spriedumi, 2012. gada 26. janvāris, *ADV Allround*, C-218/10, EU:C:2012:35, 26. punkts, un 2012. gada 19. jūlijs, *A*, C-33/11, EU:C:2012:482, 27. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra). Tāpat tādu jēdzienu nozīme un tvērums, kuriem Savienības tiesības nesniedz nekādu definīciju, ir jānoskaidro saskaņā ar to ierasto nozīmi ikdienas valodā, ņemot vērā kontekstu, kādā tie tiek lietoti, un tiesiskā regulējuma, kura daļu tie veido, sasniedzamos mērķus (šajā ziņā skat. spriedumu, 2012. gada 13. decembris, *BLV Wohn- und Gewerbebau*, C-395/11, EU:C:2012:799, 25. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 28 Turklāt dažādu valodu versiju gadījumā attiecīgās tiesību normas apjoms nevar tikt izvērtēts, pamatojoties tikai uz gramatisko interpretāciju, bet tas ir jāizvērtē, ņemot vērā tiesiskā regulējuma, kurā tā ietilpst, vispārējo sistēmu un mērķi (šajā ziņā skat. spriedumus, 2005. gada 3. marts, *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*, C-428/02, EU:C:2005:126, 42. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2013. gada 13. jūnijs, *Promociones y Construcciones BJ 200*, C-125/12, EU:C:2013:392, 22. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 29 Pirmkārt, attiecībā uz jēdziena “zelta materiāli vai pusfabrikāti, kuru prove ir 325 tūkstošdaļas vai augstāka” formulējumu, kā savu secinājumu 20.–23., kā arī 26.–30, 57. un 63. punktā ir norādījuši ģenerālvokāte, vispirms ir jākonstatē, ka saskaņā ar PVN direktīvas 198. panta 2. punkta valodu versijām vārdi “zelta materiāli” apzīmē neapstrādātu zeltu, zeltu kā tīrmetālu vai arī jebkuru daļēji zeltu saturošu materiālu.
- 30 Turklāt, lai arī vārds “pusfabrikāti” sarunvalodā apzīmē produktus, kuri jau ir apstrādāti vai pārstrādāti, bet kuri vēlāk vēl ir jāpārstrādā, šā vārda parastā nozīme neļauj vienādi dažādās valodu versijās noteikt, par kuru konkrētu attiecīgo produktu pārstrādes stadiju ir runa, izņemot, ja runa nav par produktiem, kas nekad nav tikuši iepriekš apstrādāti vai pārstrādāti, kā arī gataviem produktiem.
- 31 Visbeidzot, PVN direktīvas 198. panta 2. punktā minētā prasība par to, ka zelta provei ir jābūt vismaz 325 tūkstošdaļām, var gramatiski vismaz dažās valodu versijās attiekties vai nu uz “zelta materiāliem vai pusfabrikātiem”, vai arī tikai uz “pusfabrikātiem”, kuri minēti šajā tiesību normā.
- 32 No iepriekš minētā izriet, ka PVN direktīvas 198. panta 2. punkta formulējums vien neļauj noteikt, vai un – attiecīgā gadījumā – ar kādiem nosacījumiem, tādi produkti kā pamatlietā apspriestie stieņi ietilpst tā piemērošanas jomā.
- 33 Otrkārt, runājot par kontekstu, kādā ir ietverts PVN direktīvas 198. panta 2. punkts, ir jāatgādina, ka ar šo tiesību normu dalībvalstis tajā paredzētajos gadījumos var paredzēt apgrieztās iekasēšanas mehānismu, saskaņā ar kuru PVN maksā nodokļu maksātājs, kas saņem preces vai pakalpojumus, kuriem piemērojams šis nodoklis. Šī tiesību norma tādējādi ir izņēmums no šīs direktīvas 193. pantā iekļautā principa, saskaņā ar kuru PVN maksā ikviens nodokļa maksātājs, kas veic preču piegādi vai

pakalpojumu sniegšanu, par kuru uzliek nodokli. Līdz ar to tā ir jāinterpretē šauri, un tā rezultātā tai tomēr nevar atņemt tās iedarbību (pēc analogijas skat. spriedumu, 2013. gada 13. jūnijs, *Promociones y Construcciones BJ 200*, C-125/12, EU:C:2013:392, 23. un 31. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

- 34 Tāpat kā PVN direktīvas 198. panta 2. punktā ar šīs direktīvas 199. panta 1. punkta d) apakšpunktu dalībvalstīm ir piedāvāta iespēja izveidot apgrieztās iekasēšanas mehānismu arī attiecībā uz lietotu materiālu, atkritumu un lūžņu piegādēm, kuras minētas šīs direktīvas VI pielikumā. Šo piegāžu vidū šī pielikuma 5. punktā tostarp ir iekļautas “šajā pielikumā minēto materiālu piegāde pēc to apstrādes [...] lejojot lietņos”. Šajā pielikumā ir minēta, it īpaši 1. punktā, “melno un krāsaino metālu atkritumu, lūžņu un lietotu materiālu [...] piegāde”, tā 2. punktā “melno un krāsaino metālu ražojumu pusfabrikātu piegāde”, tā 3. punktā “melnu un krāsainu metālu, to sakausējumu [...] atlikumu un citu otrreiz pārstrādājamu materiālu [...] piegāde” un tā 4. punktā “melno un krāsaino metālu atkritumu piegāde [...], kā arī atgriezumam, lūžņu, atkritumu [...] piegāde”. Kā izriet no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu, Dānijas likumdevējs pamatlietas faktu norises laikā nebija izmantojis šajā pēdējā minētajā tiesību normā piedāvāto iespēju izveidot apgrieztās iekasēšanas mehānismu attiecībā uz lietotu materiālu, atkritumu un lūžņu piegādēm, kuras minētas šīs direktīvas VI pielikumā.
- 35 No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu arī izriet, ka pamatlietā apspriestie stieņi, lai arī to zelta saturs atkarībā no stieņa ir aptuveni 500 vai 600 tūkstošdaļas, tiek sakausēti no dažādiem veciem priekšmetiem, kā arī lūžņiem un rūpnieciskajiem atlikumiem, to saturā ir dažādi metāli un materiāli un tie nevar tikt izmantoti tādā stāvoklī, kādā tie ir, bet tie pirms jebkādas to sastāvdaļu izmantošanas ir jāapstrādā, lai varētu nošķirt metālus no nemetāliskām sastāvdaļām un no tiem iegūt dažas vielas.
- 36 *Envirotec* atsaucās uz šīm sastāvdaļām, lai secinātu, ka minētajiem stieņiem nav piemērojams PVN direktīvas 198. panta 2. punkts un tādējādi nav piemērojams apgrieztās iekasēšanas mehānisms attiecībā uz šo preču piegādi, jo tie ir atkritumi, uz kuriem attiecas šīs direktīvas 199. panta 1. punkta d) apakšpunkts.
- 37 Jākonstatē, ka, ņemot vērā tikai šo tiesību normu formulējumu, nevar tikt izslēgts, ka uz tādām precēm kā pamatlietā apspriestie stieņi var attiekties PVN direktīvas 199. panta 1. punkta d) apakšpunkts kā uz stieņiem, kuri rodas, sakausējot dažādus atkritumus, lūžņus un lietotu krāsainu metālu, kā arī otrreiz pārstrādājamu materiālu, kuri ir šādu metālu sastāvā.
- 38 Tomēr PVN direktīvā vispār nav norādīts, ka tās 199. panta 1. punkta d) apakšpunktā paredzētais apgrieztās iekasēšanas mehānisms uzreiz izslēdz tās 198. panta 2. punktā paredzēto mehānismu, jo šī pēdējā minētā tiesību norma var šajā ziņā tikt saprasta kā *lex specialis*, kura attiecas uz tajā paredzētiem īpašiem produktiem.
- 39 Tādējādi ir jākonstatē, ka konteksts, kurā ir iekļauts PVN direktīvas 198. panta 2. punkts, neļauj pārliecinoši noteikt šīs tiesību normas piemērošanas jomu. Līdz ar to, treškārt, ir jāanalizē ar to sasniedzamais mērķis.
- 40 Šajā ziņā no PVN direktīvas preambulas 42. apsvēruma izriet, ka apgrieztās iekasēšanas mehānisma, kuru dalībvalstis var ieviest dažās nozarēs vai attiecībā uz dažiem darījumiem, mērķis ir vienkāršot noteikumus, kā arī apkarot nodokļu nemaksāšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Šis pats mērķis ir pausts PVN direktīvas 55. apsvērumā, kurā šajā ziņā ir izdarīta atsauce uz Direktīvas 98/80 preambulas astoto apsvērumu un saskaņā ar kuru, “lai nepieļautu nodokļu nemaksāšanu un vienlaikus mazinātu finansiālās izmaksas par tā zelta piegādi, kura prove pārsniedz noteiktu vērtību, ir pamatoti ļaut dalībvalstīm noteikt pircēju par personu, kas ir atbildīga par PVN nomaksu”.
- 41 Kā savu secinājumu 49. un 50. punktā būtībā ir norādījusi ģenerālvokāte, tas, kas palielina nodokļu nemaksāšanas risku un tādējādi pamato apgrieztās iekasēšanas mehānisma piemērošanu konkrētu preču, tostarp zelta, piegādei, ir to paaugstinātā tirgus vērtība salīdzinājumā ar to apjomu, kā rezultātā

tās ir viegli transportējamas. Attiecībā uz zelta tirdzniecību, tā kā runa nav par tādu gatavu produktu kā dārglieta, tā vērtību nosaka tieši attiecīgās preces sastāvā esošais zelts. Turklāt nodokļu nemaksāšanas risks ir vēl lielāks tāpēc, ka šajā precē esošā zelta saturs ir augsts.

- 42 No tā izriet, ka, ņemot vērā Savienības likumdevēja galveno sasniedzamo mērķi, attiecīgās preces sastāvā esošā zelta proves līmenis ir izšķirošais, nosakot, vai uz tādu zelta materiālu vai pusfabrikātu piegādi, kuri nav gatavs produkts, attiecas PVN direktīvas 198. panta 2. punkts.
- 43 Turklāt ir jākonstatē, ka, interpretējot PVN 198. panta 2. punktu tādējādi, ka šī tiesību norma, tiklīdz to dalībvalsts ir ieviesusi, tomēr nav piemērojama stieņiem, kuru zelta prove ir 325 tūkstošdaļas vai augstāka, varētu tikt apdraudēta pilnīga šī mērķa – apkarot nodokļu nemaksāšanu – īstenošana, kuru Savienības likumdevējs ir īpaši vēlējies sasniegt, ņemot vērā šāda dārgmetāla īpatnības. Savukārt iepriekš minētais neskar jautājumu par to, vai uz stieņiem, kuru sastāvā ir “atkritumi” vai “lietoti materiāli”, ja to zelta prove ir zemāka par 325 tūkstošdaļām, var attiekties šīs pašas direktīvas 199. panta 1. punkta d) apakšpunktā paredzētais apgrieztās iekasēšanas mehānisms, ar nosacījumu, ka dalībvalsts ir ieviesusi šo mehānismu.
- 44 Visbeidzot, lai atbildētu uz uzdoto jautājumu, nav jānosaka, vai uz tādām precēm kā pamatlietā apspriestie stieņi ir attiecināms jēdziens “zelta materiāli” vai jēdziens “pusfabrikāti” PVN direktīvas 198. panta 2. punkta izpratnē.
- 45 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 198. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas ir piemērojams tādu stieņu piegādei kā pamatlietā, kuri sastāv no nejauša, rupja sakausējuma, kas iegūts, sakausējot zeltu saturošus lūžņus un dažādus metāla objektus, kā arī citu metālu, materiālus un vielas, un kuru zelta saturs atkarībā no stieņa ir aptuveni 500 vai 600 tūkstošdaļas.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 46 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 198. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas ir piemērojams tādu stieņu piegādei kā pamatlietā, kuri sastāv no nejauša, rupja sakausējuma, kas iegūts, sakausējot zeltu saturošus lūžņus un dažādus metāla objektus, kā arī citu metālu, materiālus un vielas, un kuru zelta saturs atkarībā no stieņa ir aptuveni 500 vai 600 tūkstošdaļas.

[Paraksti]