Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 26 maj 2016*

”Begäran om förhandsavgörande — Gemensamt system för mervärdesskatt — Direktiv 2006/112/EG — Omvänd betalningsskyldighet — Artikel 198.2 — Guld i råvaruform eller i form av halvfärdiga produkter — Begrepp — Artikel 199.1 d och bilaga VI — Använt material, avfall och skrot — Tackor som består av en sammansmältning av olika föremål och skrot, avsedda att möjliggöra återvinning av guld, och med en renhet högre än 325/1 000”

I mål C-550/14,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Østre Landsret (Appellationsdomstolen för region öst, Danmark) genom beslut av den 26 november 2014, som inkom till domstolen den 28 november 2014, i målet

Envirotec Denmark ApS

mot

Skatteministeriet,

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden M. Ilešič samt domarna C. Toader, A. Rosas, A. Prechal och E. Jarašiūnas (referent),

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Danmarks regering, genom C. Thorning, i egenskap av ombud, biträdd av B. Søes Petersen, advokat,

— Estlands regering, genom K. Kraavi-Käerdi, i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom M. Owsiany-Hornung och M. Clausen, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: danska.

och efter att den 17 december 2015 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 198.2 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Envirotec Denmark ApS (nedan kallat Envirotec) och Skatteministeriet angående ett beslut av skattemyndigheten att neka avdrag för den ingående mervärdesskatt som Envirotec betalat under fjärde kvartalet 2011.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Av åttonde skälet i rådets direktiv 98/80/EG av den 12 oktober 1998 om komplettering av det gemensamma systemet för mervärdesskatt och om ändring av direktiv 77/388/EEG – särskilda regler för investeringsguld (EGT L 281, 1998, s. 31) framgår följande:

”Erfarenheten visar att tillämpningen av [en omvänd betalningsskyldighet] vid de flesta fall av omsättning av guld vars renhet överstiger en viss grad kan bidra till att hindra skattebedrägerier och samtidigt lindra den ekonomiska bördan för transaktionen. Det är därför berättigat att tillåta medlemsstaterna att använda en sådan mekanism …”.

4 Artikel 26b, med rubriken ”Särskilda regler för investeringsguld”, i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt direktiv 98/80, har följande lydelse:

”…

F. [Förfarandet med omvänd betalningsskyldighet]

Med avvikelse från artikel 21.1 a, ändrad genom artikel 28 g, får medlemsstaterna, i fråga om omsättning av guldmaterial eller halvfärdiga produkter med en renhet av minst 325/1 000, eller omsättning av investeringsguld i de fall en sådan valmöjlighet som avses i C i den här artikeln har utnyttjats, utpeka köparen som skattskyldig i enlighet med de förfaranden och villkor som medlemsstaterna fastställer. När medlemsstaterna utnyttjar denna valmöjlighet skall de vidta nödvändiga åtgärder för att säkerställa att den person som utpekas som skattskyldig uppfyller skyldigheten att lämna en deklaration och att betala skatten i enlighet med artikel 22.

…”

5 I skälen 42 och 55 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

”(42) Medlemsstaterna bör ha möjlighet att i vissa bestämda fall fastställa att mottagaren av varor eller tjänster skall vara betalningsskyldig för mervärdesskatt. Detta bör underlätta för medlemsstaterna att förenkla reglerna och förhindra skatteundandragande och skatteflykt inom vissa sektorer och för vissa typer av transaktioner.

…

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

6 Artikel 193 i direktivet har följande lydelse:

”Mervärdesskatt skall betalas av den beskattningsbara person som utför en beskattningsbar leverans av varor eller ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänster, utom i de fall då skatten skall betalas av en annan person i enlighet med artiklarna 194–199 …”

7 I artikel 198.2 i direktivet föreskrivs följande:

”När en leverans av guld i råvaruform eller i form av halvfärdiga produkter med en renhet av minst 325/1 000 eller en leverans av investeringsguld … görs av en beskattningsbar person … får medlemsstaterna utse förvärvaren till betalningsskyldig.”

8 I artikel 199.1 i samma direktiv föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna får för följande leveranser eller tillhandahållanden föreskriva att den betalningsskyldiga personen är den beskattningsbara person åt vilken leveranserna eller tillhandahållandena görs.

…

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

…”

9 Bilaga VI till mervärdesskattedirektivet har rubriken ”Förteckning över leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster enligt artikel 199.1 d”. Däri anges följande:

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

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

3. Leverans av avfall och annat material för återvinning bestående av järnmetaller och icke-järnmetaller, legeringar av dessa, slagg, aska, spån och industriavfall som innehåller metaller eller metallegeringar …

4. Leverans av … järnhaltigt och icke-järnhaltigt avfall av järnmetaller och icke-järnmetaller samt avklipp, skrot [och] avfall …

5. Leverans av material som avses i denna bilaga efter bearbetning i form av rengöring, polering, urval, tillskärning, fragmentering, pressning eller gjutning till block.

… ”

Dansk rätt

10 Den danska lagstiftaren har använt sig av möjligheten i artikel 198.2 i mervärdesskattedirektivet att föreskriva om en omvänd betalningsskyldighet för vissa leveranser av guld. I detta syfte föreskrivs följande i 46 § första stycket punkt 4 i momsloven (lagen om mervärdesskatt):

”Mervärdesskatt ska erläggas av den beskattningsbara person som genomför en skattepliktig leverans av varor eller tjänster i Danmark. Skatten ska dock betalas av köparen av varorna eller tjänsterna när

…

4) köparen är ett i Danmark registrerat företag som mottar investeringsguld som är skattepliktigt … eller guld i råvaruform eller i form av halvfärdiga produkter med en renhet av minst 325/1 000.”

11 Vid tiden för omständigheterna i det nationella målet hade den danska lagstiftaren däremot inte använt sig av möjligheten i artikel 199.1 d i mervärdesskattedirektivet att föreskriva om en omvänd betalningsskyldighet för vissa leveranser av använt material, avfall och skrot samt vissa därmed förbundna tillhandahållanden av tjänster.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

12 Envirotec är ett företag som är verksamt inom handeln med ädelmetaller. Under fjärde kvartalet 2011 köpte företaget vid 24 separata transaktioner 24 tackor bestående av olika sammansmälta material med ett genomsnittligt guldinnehåll, beroende på tacka, på mellan 500/1 000 och 600/1 000 av deras vikt.

13 Envirotec köpte dessa tackor av ett annat danskt företag, Dansk Metalopkøb ApS, som hade smält tackorna. De bestod bland annat av gamla smycken, bestick och klockor samt industriavfall.

14 Innan tackorna köptes av Envirotec hade de skickats till Remondis Argentia BV, en av Envirotecs samarbetspartner som är etablerad i Nederländerna. Remondis Argentia BV, som senare skulle köpa tackorna av Envirotec för att återvinna det guld de innehöll, beräknade guldinnehållet i varje tacka.

15 För samtliga dessa transaktioner betalade Envirotec 1 099 695 danska kronor (DKK) (cirka 147 000 euro) i mervärdesskatt till Dansk Metalopkøb, angav detta belopp i sin mervärdesskattedeklaration för fjärde kvartalet 2011 och yrkade avdrag med beloppet som ingående mervärdesskatt. Dansk Metalopkøb ApS betalade inte in mervärdesskatten till skattemyndigheterna och försattes därefter i likvidation på grund av att företaget saknade medel.

16 Den 7 mars 2012 beslutade skattemyndigheten att den mervärdesskatt som Envirotec hade betalat till Metalopkøb inte kunde dras av med motiveringen att de berörda tackorna omfattades av den omvända betalningsskyldighet som föreskrivs i artikel 46.1 punkt 4 i lagen om mervärdesskatt då de utgjorde ”guld i råvaruform eller i form av halvfärdiga produkter med en renhet av minst 325/1 000”.

17 Envirotec överklagade detta beslut till Landsskatteretten (Centralskattenämnden, Danmark), vilken genom beslut av den 24 maj 2012 fastställde skattemyndighetens beslut. Envirotec överklagade Landsskatterettens (Centralskattenämnden) beslut till Helsingør Ret (Förstainstansdomstolen i Helsingör, Danmark), vilken genom dom av de 25 februari 2014 fastställde det överklagade beslutet.

18 Den 10 mars 2014 överklagade Envirotec denna dom till Østre Landsret (Appellationsdomstolen för region öst, Danmark). Envirotec har vid Østre Landsret (Appellationsdomstolen för region öst) yrkat att Skatteministeriet ska förpliktas att betala 1 099 695 DKK (cirka 147 000 euro), jämte ränta, till Envirotec. Till stöd för sitt överklagande har Envirotec gjort gällande att artikel 198.2 i mervärdesskattedirektivet inte är tillämplig på de tackor som är aktuella i det nationella målet,

eftersom det inte rör sig om vare sig färdiga produkter i kategorin investeringsguld eller om guld i råvaruform eller i form av halvfärdiga produkter. Enligt Envirotec omfattas tackorna i stället av artikel 199.1 d i mervärdesskattedirektivet, vilken är tillämplig på skrot, inbegripet guldskrot.

19 Skatteministeriet har yrkat att överklagandet ska ogillas med motiveringen att tackorna omfattas av tillämpningsområdet för artikel 198.2 i mervärdesskattedirektivet. Det avgörande är, enligt Skatteministeriet, att det inte rör sig om färdiga produkter och att denna bestämmelse utgör *lex specialis* som är tillämplig inom guldhandeln, medan artikel 199 i samma direktiv är en bestämmelse som rör metallskrot. Denna tolkning stöds av syftet med den förstnämnda bestämmelsen, nämligen att förhindra skatteundandragande. De aktuella tackorna ska således betraktas som guld eller som produkter av guld, eftersom det är deras guldinnehåll som ger dem deras marknadsvärde och eftersom de produceras för återförsäljning av det guld de innehåller.

20 Den hänskjutande domstolen har påpekat att det varken av ordalydelsen av artikel 198.2 i mervärdesskattedirektivet, den bestämmelse som föregick denna, ingressen till direktiv 98/80 eller av de olika språkversionerna av den förstnämnda bestämmelsen klart framgår om den är tillämplig på produkter med ett högt guldinnehåll – såsom de tackor som är aktuella i det nationella målet – som inte omedelbart är under framställning i syfte att erhålla färdiga produkter.

21 Det förhållandet att syftet med denna artikel är att förhindra skatteundandragande talar, enligt den hänskjutande domstolen, för en vid tolkning, nämligen att artikeln ska förstås så, att den förutom investeringsguld och guld i obearbetad form även omfattar allt bearbetat guld i alla skeden av tillverkningsprocessen om innehållet av guld i den berörda varan uppgår till minst 325/1 000 och om värdet fastställs enbart mot bakgrund av det guldvärde varan innehåller. Det är emellertid även möjligt att göra en restriktiv tolkning, som innebär att bestämmelsen endast är tillämplig på guld i ett skede mellan obearbetat guld och slutprodukten. Stöd för denna tolkning kan bland annat vara att metallavfall omfattas av artikel 199.1 d i mervärdesskattedirektivet.

22 Mot denna bakgrund beslutade Østre Landsret (Appellationsdomstolen för region öst) att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till domstolen.

”Omfattas tackor som består av en grov och slumpartad legering av olika skrotade metallföremål som innehåller guld av begreppen ’guld i råvaruform eller i form av halvfärdiga produkter’ i artikel 198.2 i mervärdesskattedirektivet?”

EU-domstolen kan utgå från att de aktuella tackorna består av en grov och slumpartad legering av olika skrotade metallföremål som innehåller guld och att tackorna förutom guld även kan innehålla organiskt material, exempelvis tänder, gummi, PVC och metaller/material, såsom koppar, tenn, nickel, amalgam, batterirester med kvicksilver och bly samt diverse gifter med mera. Det rör sig således inte om en produkt som innehåller guld som omedelbart kan bearbetas till en slutprodukt. Å andra sidan är tackan en bearbetad produkt (en legering), vilken – som en form för mellanliggande stadium – har framställts i syfte att återvinna guldinnehållet. Tackorna har ett högt guldinnehåll på i genomsnitt mellan 500/1 000 och 600/1 000 och således klart över 325/1 000 guld. Guldinnehållet ska efter återvinningen användas för framställning av produkter (av guld och som innehåller guld).

EU-domstolen kan vid besvarandet även utgå från att tackorna inte omedelbart kan ingå i andra produkter, eftersom de först måste genomgå en behandling där metallerna skiljs åt och där icke-metaller, hälsovådliga ämnen med mera smälts bort/separeras.”

Tolkningsfrågan

23 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 198.2 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den är tillämplig på en leverans av tackor, som dem i det nationella målet, som består av en grov och slumpartad legering som erhållits genom sammansmältning av skrot och olika metallföremål som innehåller guld samt andra metaller, material och ämnen och som, beroende på tacka, har ett guldinnehåll på mellan 500/1 000 och 600/1 000.

24 I artikel 198.2 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs att när en leverans av guld i råvaruform eller i form av halvfärdiga produkter med en renhet av minst 325/1 000 eller en leverans av investeringsguld görs av en beskattningsbar person, får medlemsstaterna utse förvärvaren till betalningsskyldig för skatten. Såsom framgår av begäran om förhandsavgörande har den danska lagstiftaren använt sig av denna möjlighet.

25 Det kan redan från början påpekas att det av denna bestämmelses lydelse framgår att den inte är tillämplig på slutprodukter, förutom investeringsguld. Det är emellertid klarlagt att detta sistnämnda begrepp inte kan avse sådana varor som de tackor som är aktuella i det nationella målet.

26 Dessutom preciseras det varken i artikel 198 i mervärdesskattedirektivet eller i andra bestämmelser i mervärdesskattedirektivet eller i direktiv 98/80, som ligger till grund för innehållet i artikel 198.2, hur begreppet ”guld i råvaruform eller i form av halvfärdiga produkter med en renhet av minst 325/1 000” ska förstås.

27 Enligt domstolens fasta praxis ska vid tolkningen av en unionsbestämmelse inte bara lydelsen beaktas, utan också sammanhanget och de mål som eftersträvas med de föreskrifter som bestämmelsen ingår i (dom av den 26 januari 2012, ADV Allround, C-218/10, EU:C:2012:35, punkt 26, och dom av den 19 juli 2012, A, C-33/11, EU:C:2012:482, punkt 27 och där angiven rättspraxis). På samma sätt ska betydelsen och räckvidden av sådana uttryck som inte definierats i unionsrätten fastställas utifrån deras normala betydelse i vanligt språkbruk, med beaktande av det sammanhang i vilket de används och de mål som eftersträvas med den lagstiftning i vilken de ingår (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 december 2012, BLV Wohn- und Gewerbebau, C-395/11, EU:C:2012:799, punkt 25 och där angiven rättspraxis).

28 Vidare ska tillämpningsområdet för den berörda bestämmelsen, i händelse av bristande överensstämmelse mellan språkversionerna, inte bedömas endast utifrån dess lydelse utan även med hänsyn till systematiken i och ändamålet med de föreskrifter i vilka den ingår (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 mars 2005, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, C-428/02, EU:C:2005:126, punkt 42 och där angiven rättspraxis, och dom av den 13 juni 2013, Promociones y Construcciones BJ 200, C-125/12, EU:C:2013:392, punkt 22 och där angiven rättspraxis).

29 När det, för det första, gäller begreppet ”guld i råvaruform eller i form av halvfärdiga produkter med en renhet av minst 325/1 000” kan det, såsom generaladvokaten i huvudsak har påpekat i punkterna 20–23, 26–30, 57 och 63 i sitt förslag till avgörande, inledningsvis konstateras att ”guld i råvaruform” enligt de olika språkversionerna av artikel 198.2 i mervärdesskattedirektivet kan avse guld i obearbetad form, guld som ren metall eller även varje material som delvis består av guld.

30 Även om uttrycket ”halvfärdiga produkter” i vanligt språkbruk avser varor som redan formats och bearbetats, men som även ska bearbetas vidare, är det dessutom inte möjligt att med hjälp av den vanliga betydelsen av detta uttryck på ett enhetligt sätt i de olika språkversionerna fastställa vilket exakt skede av bearbetning av de berörda produkterna som avses, förutom att det varken rör sig om produkter som aldrig tidigare formats eller bearbetats eller om slutprodukter.

31 Kravet på en minsta renhet av 325/1 000, som nämns i artikel 198.2 i mervärdesskattedirektivet, kan slutligen, ordagrant, åtminstone i vissa språkversioner, avse antingen ”guld i råvaruform eller i form av halvfärdiga produkter” eller endast ”halvfärdiga produkter”, som anges i denna bestämmelse.

32 Av ovanstående framgår att det inte är möjligt att enbart utifrån lydelsen av artikel 198.2 i mervärdesskattedirektivet fastställa om, och i så fall under vilka omständigheter, sådana varor som de tackor som är aktuella i det nationella målet omfattas av artikelns tillämpningsområde.

33 När det, för det andra, gäller det sammanhang som artikel 198.2 i mervärdesskattedirektivet ingår i, kan det påpekas att denna bestämmelse möjliggör för medlemsstaterna att i de situationer som anges föreskriva om en omvänd betalningsskyldighet enligt vilken den som är skyldig att betala mervärdesskatt är den beskattningsbara person som är mottagare av den mervärdesskattepliktiga leveransen. Denna bestämmelse utgör således ett undantag till den princip som återges i artikel 193 i direktivet, enligt vilken mervärdesskatt ska betalas av den beskattningsbara person som utför en beskattningsbar leverans av varor eller ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänster. Bestämmelsen ska följaktligen tolkas restriktivt, vilket emellertid inte får leda till att bestämmelsen förlorar sin verkan (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 juni 2013, Promociones y Construccionenes BJ 200, C-125/12, EU:C:2013:392, punkterna 23 och 31 och där angiven rättspraxis).

34 I likhet med artikel 198.2 i mervärdesskattedirektivet möjliggör artikel 199.1 d i samma direktiv för medlemsstaterna att införa en omvänd betalningsskyldighet även för leveranser av sådant använt material, avfall och skrot som uppräknas i bilaga VI till direktivet. Bland dessa leveranser finns bland annat, i punkt 5 i denna bilaga, ”[l]everans av material som avses i denna bilaga efter bearbetning i form av … gjutning till block”. Denna bilaga gäller särskilt, enligt punkten 1, ”[l]everanser av järnhaltigt och icke-järnhaltigt avfall, skrot och använt material”, enligt punkten 2, ”[l]everans av järnhaltiga och icke-järnhaltiga halvfabrikat”, enligt punkten 3, ”[l]everans av avfall och annat material för återvinning bestående av järnmetaller och icke-järnmetaller [eller] legeringar av dessa” och enligt punkten 4, ”[l]everans av … järnhaltigt … avfall [och] järnmetaller … samt avklipp, skrot [och] avfall”. Såsom framgår av begäran om förhandsavgörande hade den danska lagstiftaren, vid tidpunkten för omständigheterna i det aktuella målet, inte använt sig av den möjlighet som ges i nämnda artikel 199 d i mervärdesskattedirektivet att införa en omvänd betalningsskyldighet för leveranser av sådant använt material, avfall och skrot som uppräknas i bilaga VI till direktivet.

35 Det framgår även av begäran om förhandsavgörande att de tackor som är aktuella i det nationella målet visserligen har ett guldinnehåll på mellan 500/1 000 och 600/1 000, beroende på tacka, men att de har smälts samman av olika gamla föremål samt av skrot och industriavfall, innehåller metaller och olika material och inte kan användas i detta tillstånd, utan måste, innan någon av dess beståndsdelar kan användas, genomgå en behandling som gör det möjligt att separera metaller från icke-metaller och att utvinna vissa ämnen ur dem.

36 Envirotec har åberopat dessa omständigheter för att fastställa att artikel 198.2 i mervärdesskattedirektivet inte är tillämplig på de aktuella tackorna och att den omvända betalningsskyldigheten följaktligen inte är tillämplig på leveranser av dessa varor, eftersom det rör sig om avfall som omfattas av artikel 199.1 d i det direktivet.

37 Om man endast ser till ordalydelsen av dessa bestämmelser kan det inte uteslutas att varor, såsom de tackor som är aktuella i det nationella målet, kan omfattas av artikel 199.1 d i mervärdesskattedirektivet, i egenskap av tackor som skapats genom sammansmältning av olika icke-järnhaltigt avfall, skrot och använda metaller samt material för återvinning bestående av sådana metaller.

38 Det finns emellertid ingenting i mervärdesskattedirektivet som tyder på att den omvända betalningsskyldighet som föreskrivs i artikel 199.1 d i direktivet nödvändigtvis utesluter den omvända betalningsskyldighet som föreskrivs i artikel 198.2 i direktivet. Den sistnämnda bestämmelsen kan nämligen i detta hänseende ses som *lex specialis* för de särskilda produkter som avses i bestämmelsen.

39 Det kan således konstateras att det sammanhang som artikel 198.2 i mervärdesskattedirektivet ingår i inte möjliggör att med säkerhet fastställa denna bestämmelses tillämpningsområde. Det är därför nödvändigt att, för det tredje, undersöka bestämmelsens syfte.

40 I detta hänseende framgår det av skäl 42 i mervärdesskattedirektivet att den omvända betalningsskyldighet som medlemsstaterna kan välja att införa inom vissa sektorer eller för vissa typer av transaktioner syftar till att förenkla reglerna och förhindra skatteundandragande och skatteflykt. Detta syfte uttrycks även i skäl 55 i mervärdesskattedirektivet, som i detta avseende avspeglar innehållet i åttonde skälet i direktiv 98/80, på detta sätt: ”För att förhindra skatteundandragande och samtidigt lindra de finansiella kostnaderna för leveranser av guld över en viss renhetsgrad är det berättigat att tillåta medlemsstaterna att utse köparen som betalningsskyldig för mervärdesskatten.”

41 Såsom generaladvokaten i huvudsak har påpekat, i punkterna 49 och 50 i sitt förslag till avgörande, är det som ökar risken för skattebedrägeri och som därmed motiverar tillämpningen av en omvänd betalningsskyldighet för leveranser av vissa varor, bland annat guld, det höga marknadsvärdet i förhållande till varornas storlek, vilken gör det lättare att transportera dem. När det gäller handeln med guld är det, i den mån det inte rör sig om en slutprodukt, såsom ett smycke, den berörda varans innehåll av guld som ligger till grund för dess värde. Ju högre innehåll av guld det finns i varan, desto större är risken för skatteundandragande.

42 Av detta följer, när det gäller det främsta ändamål som unionslagstiftaren eftersträvar, att den berörda varans renhetsgrad av guld är avgörande för att fastställa om en leverans av guld i råvaruform eller i form av halvfärdiga produkter, som inte utgör en slutprodukt, omfattas av artikel 198.2 i mervärdesskattedirektivet eller ej.

43 Det kan dessutom konstateras att en sådan tolkning av artikel 198.2 i mervärdesskattedirektivet, att den bestämmelsen, när den genomförts av en medlemsstat, likväl inte skulle vara tillämplig på tackor som har en renhetsgrad av guld på minst 325/1 000, skulle kunna innebära att det blir svårt att fullt ut uppfylla det ändamål att förhindra skatteundandragande som specifikt eftersträvas av unionslagstiftaren med hänsyn till en sådan ädelmetalls särskilda egenskaper. Vad som anges ovan påverkar däremot inte frågan huruvida tackor som består av avfall eller använt material, när de har en guldrenhet som är lägre än 325/1 000, kan omfattas av den omvända betalningsskyldigheten som föreskrivs i artikel 199.1 d i samma direktiv, förutsatt att medlemsstaten har infört detta system.

44 Det är när allt kommer omkring inte nödvändigt, för att kunna besvara den fråga som ställts, att fastställa huruvida varor, såsom de tackor som är aktuella i det nationella målet, omfattas av begreppet ”guld i råvaruform” eller begreppet ”halvfärdiga produkter” i den mening som avses i artikel 198.2 i mervärdesskattedirektivet.

45 Mot bakgrund av det ovanstående ska den ställda frågan besvaras enligt följande. Artikel 198.2 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den är tillämplig på en leverans av tackor, som dem i det nationella målet, som består av en grov och slumpartad legering som erhållits genom sammansmältning av skrot och olika metallföremål som innehåller guld samt andra metaller, material och ämnen och som, beroende på tacka, har ett guldinnehåll på mellan 500/1 000 och 600/1 000.

Rättegångskostnader

46 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (andra avdelningen) följande:

Artikel 198.2 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att den är tillämplig på en leverans av tackor, som dem i det nationella målet, som består av en grov och slumpartad legering som erhållits genom sammansmältning av skrot och olika metallföremål som innehåller guld samt andra metaller, material och ämnen och som, beroende på tacka, har ett guldinnehåll på mellan 500/1 000 och 600/1 000.

Underskrifter