



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2016 m. gegužės 26 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema — Direktyva 2006/112/EB — Atvirkštinis apmokestinimas — 198 straipsnio 2 dalis — Aukso žaliava ar pusfabrikačiai — Sąvoka — 199 straipsnio 1 dalies d punktas ir VI priedas — Panaudotos medžiagos, atliekos ir laužas — Išlydžius įvairius metalinius daiktus, kurie skirti auksui išgauti ir kuriuose esančio aukso grynumas didesnis kaip 325/1000, gauti aukso luitai“

Byloje C-550/14

dėl *Østre Landsret* (Rytų regiono apeliacinis teismas, Danija) 2014 m. lapkričio 26 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2014 m. lapkričio 28 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Envirotec Denmark ApS

prieš

Skatteministeriet

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas M. Ilešič, teisėjai C. Toader, A. Rosas, A. Prechal ir E. Jarašiūnas (pranešėjas),

generalinė advokatė J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— Danijos vyriausybės, atstovaujamos C. Thorning, padedamo advokatės B. Søes Petersen,

— Estijos vyriausybės, atstovaujamos K. Kraavi-Käerdi,

— Europos Komisijos, atstovaujamos M. Owsiany-Hornung ir M. Clausen,

susipažinęs su 2015 m. gruodžio 17 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

* Proceso kalba: danų.

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; toliau – PVM direktyva) 198 straipsnio 2 dalies išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas sprendžiant *Envirotec Denmark ApS* (toliau – *Envirotec*) ir *Skatteministeriet* (Mokesčių ministerija) ginčą dėl mokesčių administratoriaus sprendimo neleisti atskaityti pridėtinės vertės mokesčio (PVM), kurį *Envirotec* sumokėjo už pirkimus 2011 m. ketvirtą ketvirtį.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 Pagal 1998 m. spalio 12 d. Tarybos direktyvos 98/80/EB, papildančios bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičiančios Direktyvą 77/388/EEB – speciali schema investiciniam auksui (OL L 281, 1998, p. 31; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 315) aštuntą konstatuojamąją dalį:

„kadangi patirtis parodė, kad didesnio negu nustatytas grynumo aukso tiekimo atvejais taikant atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą galima užkirsti kelią piktnaudžiavimams ir tuo pat metu sušvelninti operacijos finansines sąnaudas; kadangi yra pagrindo leisti valstybėms narėms naudoti tokius mechanizmus; <...>“

- 4 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos Direktyva 98/80, 26b straipsnyje „Speciali schema investiciniam auksui“ numatyta:

„<...>“

F. Atvirkštinio apmokestinimo procedūr[a]

Nukrypdomos nuo 21 straipsnio 1 dalies a punkto, su pakeitimais, padarytais 28 straipsnio g punkte, kai tiekiama aukso žaliava arba pusfabrikačiai, kurių grynumas ne mažesnis kaip 325/1000, arba kai pasinaudojus šio straipsnio C skirsnyje numatyta galimybe tiekiamas investicinis auksas, valstybės narės gali nustatyti, kad prievolė sumokėti mokestį pagal jų nustatytą tvarką ir sąlygas tenka pirkėjui. Kai valstybės narės pasinaudoja šia galimybe, jos imasi priemonių, kad asmuo, įpareigotas sumokėti mokestį, atliktų savo prievolę pateikti ataskaitą [deklaruoti] bei sumokėti mokestį pagal 22 straipsnį.“

<...>“

- 5 PVM direktyvos 42 ir 55 konstatuojamosiose dalyse nurodyta:

„(42) Konkrečiais atvejais valstybėms narėms turėtų būti sudaryta galimybė nustatyti, kad prievolė sumokėti PVM tenka prekes ar paslaugas gaunančiam asmeniui. Tai turėtų padėti valstybėms narėms supaprastinti taisykles ir užkirsti kelią mokesčio slėpimui ir vengimui nustatytuose sektoriuose bei sudarant tam tikrų rūšių sandorius.

<...>

(55) Siekiant užkirsti kelią mokesčių vengimui, tuo pačiu sumažinant aukso, kurio grynumas viršija tam tikrą lygį, tiekimo kainą, tikslinga leisti valstybėms narėms nustatyti, kad prievolė sumokėti PVM tenka pirkėjui.“

6 Pagal šios direktyvos 193 straipsnį:

„PVM moka apmokestinamasis asmuo, vykdamas apmokestinamą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, išskyrus 194–199 <...> straipsniuose nurodytus atvejus, kai PVM moka kitas asmuo.“

7 Minėtos direktyvos 198 straipsnio 2 dalyje numatyta:

„Kai apmokestinamasis asmuo <...> tiekia aukso žaliavą ar pusfabrikačius, kurių grynumas yra ne mažesnis kaip 325/1000, arba <...> investicinį auksą, valstybės narės gali nustatyti, kad prievolė sumokėti PVM tenka prekes įsigyjančiam asmeniui.“

8 Tos pačios direktyvos 199 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Valstybės narės gali numatyti, kad asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, yra apmokestinamasis asmuo, kuriam yra skirtas [skirti] šie tiekimo ar teikimo sandoriai:

<...>

d) panaudotų medžiagų ir panaudotų medžiagų, kurios neperdirbtos negali būti dar kartą panaudotos, laužo, gamybinių ir negamybinių atliekų, perdirbimų atliekų, iš dalies perdirbtų atliekų ir tam tikrų prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, kaip išvardyta VI priede;

<...>“

9 PVM direktyvos VI priede „199 straipsnio 1 dalies d punkte nurodytų prekių tiekimo ir paslaugų teikimo rūšių sąrašas“ nurodyta:

„1) juodųjų metalų ir spalvotųjų metalų atliekų, laužo ir panaudotų medžiagų, įskaitant pusgaminių atliekas, atsiradusias perdirbant, gaminant ar lydant juoduosius ir spalvotuosius metalus ir jų lydinis, tiekimas;

2) juodųjų metalų ir spalvotųjų metalų pusgaminių tiekimas ir tam tikrų susijusių perdirbimo paslaugų teikimas;

3) atliekų ir kitų perdirbimų medžiagų, kurias sudaro juodieji metalai ir spalvotieji metalai, jų lydiniai, šlako, pelenų, nuodegų ir gamybinių atliekų, kurių sudėtyje yra metalų arba jų lydinių, tiekimas <...>;

4) juodųjų ir spalvotųjų metalų atliekų, atrašų, laužo, atliekų <...> tiekimas;

5) šiame priede nurodytų perdirbtų medžiagų tiekimas jas išvalius, išpoliravus, atrinkus, iškarpius, suskirsčius, supresavus ar išliejus į luitus;

<...>“

Danijos teisė

- 10 Danijos įstatymų leidėjas pasinaudojo PVM direktyvos 198 straipsnio 2 dalyje suteikta galimybe numatyti tam tikro aukso tiekimo atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą. *Momsloven* (PVM įstatymas) 46 straipsnio 1 dalies 4 punkte numatyta:

„Prievolė mokėti mokesť tenka apmokestinamajam asmeniui, kuris Danijoje vykdo apmokestinamąjį prekių tiekimą ir (arba) paslaugų teikimą. Tačiau prievolė mokėti mokesť tenka prekių ar paslaugų gavėjui, jeigu:

<...>

- 4) gavėjas yra Danijoje registruota įmonė, gaunanti investicinio aukso, už kurį tenka prievolė mokėti mokesť <...>, arba aukso žaliavos ar pusfabrikačių, kurių grynumas yra ne mažesnis kaip 325/1000.“
- 11 Tačiau tuo metu, kai klostėsi pagrindinėje byloje nagrinėjamos aplinkybės, Danijos įstatymų leidėjas nebuvo pasinaudojęs PVM direktyvos 199 straipsnio 1 dalies d punkte suteikta galimybe numatyti tam tikro panaudotų medžiagų, atliekų ir laužo tiekimo ir tam tikro susijusių paslaugų teikimo atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą.

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

- 12 *Envirotec* yra tauriaisiais metalais prekiaujanti bendrovė. 2011 m. ketvirtą ketvirtį ji 24 atskirais sandoriais įsigijo 24 luitus, kurie buvo sudaryti iš įvairių sulydytų medžiagų ir kuriuose vidutinė aukso dalis, priklausomai nuo luito, buvo 500/1000 arba 600/1000 jų masės.
- 13 Šiuos luitus *Envirotec* įsigijo iš kitos Danijos bendrovės – *Dansk Metalopkøb ApS*, kuri juos buvo sulydžiusi. Jie buvo sudaryti, be kita ko, iš senų papuošalų, stalo įrankių, laikrodžių ir pramonės atliekų.
- 14 Šie luitai, prieš juos įsigyjant bendrovei *Envirotec*, buvo nusiųsti *Remondis Argentia BV*, Nyderlanduose įsikūrusiai *Envirotec* partnerei, kuri vėliau turėjo juos nupirkti iš bendrovės *Envirotec*, kad išgautų juose esantį auksą, ir kuri apskaičiavo kiekviename luite esančią aukso dalį.
- 15 Už visus šiuos sandorius *Envirotec* sumokėjo 1 099 695 Danijos kronų (DKK) (apie 147 000 EUR) PVM bendrovei *Dansk Metalopkøb*, šią sumą nurodė savo PVM deklaracijoje už 2011 m. ketvirtą ketvirtį ir paprašė leisti ją atskaityti kaip pirkimo PVM. *Dansk Metalopkøb* mokesčių administratoriui PVM nepervedė ir vėliau jos atžvilgiu buvo pradėta likvidavimo dėl nemokumo procedūra.
- 16 2012 m. kovo 7 d. mokesčių administratorius nusprendė, kad bendrovės *Envirotec* bendrovei *Dansk Metalopkøb* sumokėtas PVM negali būti atskaitytas, nes nagrinėjamiems luitams kaip „aukso žaliavai ar pusfabrikačiams, kurių grynumas yra ne mažesnis kaip 325/1000“, taikoma PVM įstatymo 46 straipsnio 1 dalies 4 punkte numatyta atvirkštinio apmokestinimo tvarka.
- 17 Tą sprendimą *Envirotec* apskundė *Landsskatteretten* (Nacionalinė mokesčių komisija, Danija), o ši jį patvirtino 2012 m. gegužės 24 d. nutartimi. Šią nutartį *Envirotec* apskundė *Helsingør Ret* (Helsingjoro apylinkės teismas, Danija), o šis ją patvirtino 2014 m. vasario 25 d. sprendimu.
- 18 2014 m. kovo 10 d. *Envirotec* apskundė pastarąjį sprendimą apeliacine tvarka *Østre Landsret* (Rytų regiono apeliacinis teismas, Danija). Tame teisme *Envirotec* prašė įpareigoti Mokesčių ministeriją sumokėti šiai bendrovei 1 099 695 DKK (apie 147 000 EUR) ir palūkanas. Grįsdama savo prašymą *Envirotec* teigia, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamiems luitams PVM direktyvos 198 straipsnio 2 dalis

netaikoma, nes tai nėra nei investicinio aukso kategorijai priklausančys galutiniai produktai, nei aukso žaliava ar pusfabrikatis. Tačiau minėti luitai patenka į šios direktyvos 199 straipsnio 1 dalies d punkto, kuris taikomas laužui, įskaitant aukso laužą, taikymo sritį.

- 19 Mokesčių ministerija prašo atmesti šį skundą motyvuojant tuo, kad šie luitai patenka į PVM direktyvos 198 straipsnio 2 dalies taikymo sritį. Šiuo atžvilgiu lemiamą tai, kad tai nėra galutiniai produktai, ir tai, kad ši nuostata, šios ministerijos nuomone, yra prekybai auksu taikytinas *lex specialis*, o tos pačios direktyvos 199 straipsnis yra metalo laužui skirta nuostata. Tokį aiškinimą patvirtina pirmosios iš šių nuostatų tikslas – kovoti su sukčiavimu mokesčių srityje. Todėl nagrinėjami luitai turėtų būti laikomi auksu arba aukso gaminiais, nes komercinę vertę jiems suteikia būtent jų sudėtyje esantis auksas ir jie gaminami siekiant perparduoti jų sudėtyje esantį auksą.
- 20 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad nei PVM direktyvos 198 straipsnio 2 dalyje, nei anksčiau galiojusioje teisės normoje, nei Direktyvos 98/80 preambulėje ar įvairiose pirmosios nuostatos kalbinėse versijose aiškiai nenurodyta, ar ji taikoma gaminiams, kurių sudėtyje yra didesnis aukso kiekis, kaip antai pagrindinėje byloje nagrinėjamiems luitams, kurie tiesiogiai neperdirbami siekiant gauti galutinius produktus.
- 21 Tai, kad šio straipsnio tikslas – užkirsti kelią sukčiavimui mokesčių srityje, patvirtina, jog šią nuostatą reikia aiškinti plačiai, t. y. kad, be investicinio aukso ir aukso žaliavos, šis straipsnis taikomas ir bet kuriuo būdu perdirbtam auksui bet kuriame gamybos proceso etape, jei aukso dalis atitinkamoje prekėje yra ne mažesnė kaip 325/1000 ir prekės vertė nustatoma remiantis tik joje esančio aukso verte. Tačiau galima vadovautis ir siauru aiškinimu, t. y. kad minėta nuostata taikoma tik auksui, kuris yra ne žaliava, bet ir ne galutinis produktas. Tokį aiškinimą galėtų patvirtinti, be kita ko, tai, kad metalo laužui taikomas PVM direktyvos 199 straipsnio 1 dalies d punktas.
- 22 Tokiomis aplinkybėmis *Østre Landsret* (Rytų regiono apeliacinis teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar sąvokos „aukso žaliava ar pusfabrikačiai“, kaip jos suprantamos pagal PVM direktyvos 198 straipsnio 2 dalį, apima luitus, kuriuos sudaro grubus ir kiekvieną kartą kitoks įvairių panaudotų metalinių daiktų, kurių sudėtyje yra aukso, lydinys?

Galima remtis tuo, kad nagrinėjamus luitus sudaro grubus ir kiekvieną kartą kitoks įvairių panaudotų metalinių daiktų, kurių sudėtyje yra aukso ir kuriuose, be aukso, gali būti ir organinių medžiagų, pavyzdžiui, dantų, gumos, plastiko, ir metalų ar medžiagų, pavyzdžiui, vario, cinko, nikelio, amalgamos, baterijų liekanų, kuriose yra gyvsidabrio ir švino, taip pat įvairių toksinių medžiagų ir t. t., lydinys. Taigi tai nebuvo gaminy, kurio sudėtyje yra aukso ir iš kurio tiesiogiai pagaminamas galutinis produktas. Kita vertus, luitas buvo perdirbtas produktas (sulydytas), kuris – kalbant apie tarpinį etapą – buvo pagamintas siekiant išgauti jame esantį auksą. Luituose yra daug aukso – vidutiniškai 500/1000 ar 600/1000, taigi gerokai daugiau nei 325/1000. Išgavus auksą, jis panaudojamas (auksinių ar sudėtyje turinčių aukso) gaminių gamyboje.

Savo atsakyme Teisingumo Teismas taip pat gali remtis principu, kad luitai negali būti tiesiogiai panaudoti kituose produktuose, nes pirmiausia turi būti perdirbti – perdirbant metalai atskiriami, o nemetalai, pavojingos ir kitos medžiagos pašalinami išlydant ar išskiriant.“

Dėl prejudicinio klausimo

- 23 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar PVM direktyvos 198 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad ji taikoma luitų, kaip antai nagrinėjamų pagrindinėje byloje, kuriuos sudaro grubus ir kiekvieną kartą kitoks lydinys, gautas sulydžius įvairius metalinius daiktus, kurių sudėtyje yra aukso, ir kitus metalus ir medžiagas, ir kurių sudėtyje, priklausomai nuo luito, yra apie 500/1000 arba 600/1000 aukso, tiekimui.
- 24 PVM direktyvos 198 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad kai apmokestinamasis asmuo tiekia aukso žaliavą ar pusfabrikačius, kurių grynumas yra ne mažesnis kaip 325/1000, arba investicinį auksą, valstybės narės gali nustatyti, kad prievolė sumokėti PVM tenka prekes įsigyjančiam asmeniui; kaip matyti iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą, Danijos įstatymų leidėjas pasinaudojo šia galimybe.
- 25 Nagrinėjamu atveju pirmiausia pažymėtina, kad iš šios nuostatos teksto matyti, jog ji netaikoma galutiniams produktams, išskyrus „investicinį auksą“. Tačiau akivaizdu, kad pastaroji sąvoka negali apimti tokių prekių kaip pagrindinėje byloje nagrinėjami luitai.
- 26 Be to, nei PVM direktyvos 198 straipsnyje, nei kitose PVM direktyvos nuostatose, nei Direktyvoje 98/80, iš kurios perkeltas šio 198 straipsnio 2 dalies turinys, nepaaiškinta, kaip reikia suprasti sąvoką „aukso žaliava ar pusfabrikačiai, kurių grynumas yra ne mažesnis kaip 325/1000“.
- 27 Kaip matyti iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos, aiškinant Sąjungos teisės nuostatą reikia atsižvelgti ne tik į jos tekstą, bet ir į jos kontekstą, taip pat į teisės aktų, kuriame ji įtvirtinta, siekiamą tikslą (2012 m. sausio 26 d. Sprendimo *ADV Allround*, C-218/10, EU:C:2012:35, 26 punktą ir 2012 m. liepos 19 d. Sprendimo *A*, C-33/11, EU:C:2012:482, 27 punktą ir jame nurodyta teismo praktiką). Be to, terminų, kurių apibrėžtys Sąjungos teisėje nepateiktos, reikšmė ir apimtis turi būti nustatomos remiantis jų įprasta reikšme bendrinėje kalboje, atsižvelgiant į kontekstą, kuriame jie pavartoti, ir atitinkamu teisės aktu siekiamus tikslus (šiuo klausimu žr. 2012 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *BLV Wohn- und Gewerbebau*, C-395/11, EU:C:2012:799, 25 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 28 Be to, esant skirtumų tarp įvairių kalbinių versijų, atitinkamos nuostatos apimtis negali būti vertinama remiantis vien teksto aiškinimu; tai turi būti daroma atsižvelgiant į teisės akto, kurio dalis ji yra, bendrą struktūrą ir tikslą (šiuo klausimu žr. 2005 m. kovo 3 d. Sprendimo *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*, C-428/02, EU:C:2005:126, 42 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką ir 2013 m. birželio 13 d. Sprendimo *Promociones y Construcciones BJ 200*, C-125/12, EU:C:2013:392, 22 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 29 Pirmą, kalbant apie sąvokos „aukso žaliava ar pusfabrikačiai, kurių grynumas yra ne mažesnis kaip 325/1000“ formuluotę paminėtina, kad, kaip iš esmės pažymėjo generalinė advokatė savo išvados 20–23, 26–30, 57 ir 63 punktuose, pirmiausia reikia konstatuoti, kad, remiantis įvairiomis PVM direktyvos 198 straipsnio 2 dalies kalbinėmis versijomis, sąvoka „aukso žaliava“ gali reikšti aukso žaliavą, auksą kaip grynąjį metalą arba bet kokią medžiagą, kurią iš dalies sudaro auksas.
- 30 Toliau, nors sąvoka „pusfabrikačiai“ bendrinėje kalboje reiškia daiktus, kurie jau buvo apdirbti ar perdirbti, tačiau dar turi būti perdirbti vėliau, įprastinė šios sąvokos reikšmė neleidžia vienodai visose kalbinėse versijose nustatyti, kuris būtent nagrinėjamų produktų perdirbimo etapas turimas omenyje, išskyrus tai, kad tai nėra nei produktai, kurie anksčiau niekuomet nebuvo apdirbti ar perdirbti, nei galutiniai produktai.
- 31 Galiausiai PVM direktyvos 198 straipsnio 2 dalyje nurodytas ne mažesnis kaip 325/1000 aukso grynumo reikalavimas, suprantamas pažodžiui, bent jau kai kuriose kalbinėse versijose, gali būti susijęs arba su „aukso žaliava ar pusfabrikačiais“, arba tik su šioje nuostatoje nurodytais „pusfabrikačiais“.

- 32 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad vien iš PVM direktyvos 198 straipsnio 2 dalies teksto negalima nustatyti, ar tokios prekės kaip pagrindinėje byloje nagrinėjami luitai patenka į šios nuostatos taikymo sritį ir, jeigu taip, kokiomis sąlygomis.
- 33 Antra, dėl PVM direktyvos 198 straipsnio 2 dalies konteksto primintina, kad šioje nuostatoje nurodytais atvejais valstybėms narėms leidžiama numatyti atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą, pagal kurį asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, yra mokesčių mokėtojas, kuriam skirtas šiuo mokesčiu apmokestinamas tiekimo ar teikimo sandoris. Taigi ši nuostata yra šios direktyvos 193 straipsnyje esančio principo, pagal kurį PVM moka apmokestinamąjį prekių tiekimą ar paslaugų teikimą vykdančias apmokestinamasis asmuo, išimtis. Todėl ji turi būti aiškinama siaurai, bet dėl to negali būti prarandamas jos veiksmingumas (pagal analogiją žr. 2013 m. birželio 13 d. Sprendimo *Promociones y Construcciones BJ 200*, C-125/12, EU:C:2013:392, 23 ir 31 punktus ir juose nurodytą teismo praktiką).
- 34 Kaip ir PVM direktyvos 198 straipsnio 2 dalyje, šios direktyvos 199 straipsnio 1 dalies d punkte valstybėms narėms suteikiama galimybė numatyti ir minėtos direktyvos VI priede išvardytų panaudotų medžiagų, atliekų ir laužo tiekimo atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą. Pagal šio priedo 5 punktą prie šio tiekimo priskiriamas „šiam priede nurodytų perdirbtų medžiagų tiekimas jas <...> išliejus į luitus“. Konkrečiai kalbant, šio priedo 1 punkte nurodytas „juodųjų metalų ir spalvotųjų metalų atliekų, laužo ir panaudotų medžiagų <...> tiekimas“, 2 punkte – „juodųjų metalų ir spalvotųjų metalų pusgaminių tiekimas“, 3 punkte – „atliekų ir kitų perdirbimų medžiagų, kurias sudaro juodieji metalai ir spalvotieji metalai, jų lydiniai, <...> tiekimas“, o 4 punkte – „juodųjų ir spalvotųjų metalų atliekų, atraižų, laužo, atliekų <...> tiekimas“. Kaip matyti iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą, tuo metu, kai vyko pagrindinėje byloje nagrinėjami įvykiai, Danijos įstatymų leidėjas nebuvo pasinaudojęs pastarojoje nuostatoje numatyta galimybe nustatyti minėtos direktyvos VI priede nurodyto panaudotų medžiagų, atliekų ir laužo tiekimo atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą.
- 35 Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą taip pat matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjami luitai, nors jų sudėtyje, priklausomai nuo konkretaus atvejo, yra apie 500/1000 arba 600/1000 aukso, tačiau jie sudėtyje iš įvairių senų daiktų, laužo ir pramonės atliekų, jų sudėtyje yra įvairių metalų ir medžiagų ir jie negali būti naudojami tokios būklės, tačiau prieš bet kokią jų sudedamųjų dalių naudojimą turi būti perdirbami, kad metalai būtų atskirti nuo nemetalinių elementų ir iš jų būtų išgautos tam tikros medžiagos.
- 36 *Envirotec* remiasi šiais argumentais darydama išvadą, kad PVM direktyvos 198 straipsnio 2 dalis minėtiems luitams netaikoma ir dėl to šių prekių tiekimui netaikomas atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas, nes tai yra atliekos, patenkančios į šios direktyvos 199 straipsnio 1 dalies d punkto taikymo sritį.
- 37 Konstatuotina, kad, atsižvelgiant vien į šių nuostatų tekstą, negalima atmesti galimybės, jog tokios prekės kaip pagrindinėje byloje nagrinėjami luitai gali patekti į PVM direktyvos 199 straipsnio 1 dalies d punkto taikymo sritį kaip luitai, gauti sulydžius įvairias atliekas, laužą, panaudotus spalvotuosius metalus ir perdirbamas medžiagas, kurias sudaro tokie metalai.
- 38 Tačiau PVM direktyvoje nėra jokios nuorodos apie tai, kad šios direktyvos 199 straipsnio 1 dalies d punkte numatyto atvirkštinio apmokestinimo mechanizmo taikymas neišvengiamai padaro negalimą 198 straipsnio 2 dalyje numatyto mechanizmo taikymą; pastaroji nuostata šiuo klausimu gali būti laikoma *lex specialis*, taikomu jos tekste nurodytiems specifiniams produktams.
- 39 Taigi, konstatuotina, kad PVM direktyvos 198 straipsnio 2 dalies kontekstas neleidžia užtikrintai nustatyti šios nuostatos taikymo srities. Todėl, trečia, reikia išnagrinėti, kokio tikslo ja siekiama.
- 40 Iš PVM direktyvos 42 konstatuojamosios dalies matyti, kad atvirkštinio apmokestinimo tvarka, kurią valstybės narės gali pasirinkti taikyti tam tikruose sektoriuose arba sudarant tam tikrų rūšių sandorius, siekiama supaprastinti taisykles ir užkirsti kelią mokesčio slėpimui ir vengimui. Toks pat tikslas

išreikštas PVM direktyvos 55 konstatuojamojoje dalyje, kurioje daroma nuoroda į Direktyvos 98/80 aštuntą konstatuojamąją dalį ir pagal kurią „[s]iekiant užkirsti kelią mokesčių vengimui, tuo pačiu sumažinant aukso, kurio grynumas viršija tam tikrą lygį, tiekimo kainą, tikslinga leisti valstybėms narėms nustatyti, kad prievolė sumokėti PVM tenka pirkėjui“.

- 41 Kaip iš esmės pažymėjo generalinė advokatė savo išvados 49 ir 50 punktuose, sukčiavimo mokesčių srityje riziką didina ir dėl to atvirkštinio apmokestinimo mechanizmo taikymą tam tikrų prekių, tarp kurių yra auksas, tiekimui pateisina būtent jų aukšta rinkos vertė, palyginti su jų dydžiu, dėl kurio jos lengvai transportuojamos. Prekyboje auksu, jeigu tai nėra galutinis produktas, pavyzdžiui, papuošalas, būtent aukso dalis atitinkamoje prekeyje nulemia jos vertę. Todėl sukčiavimo mokesčių srityje rizika yra tuo didesnė, kuo didesnė aukso dalis yra šioje prekeyje.
- 42 Iš to darytina išvada, kad, atsižvelgiant į Sąjungos teisės aktų leidėjo siekiamą pagrindinį tikslą, atitinkamoje prekeyje esančio aukso grynumas yra lemiamas nustatant, ar aukso žaliavos ar pusfabrikačių, kurie nėra galutinis produktas, tiekimas patenka į PVM direktyvos 198 straipsnio 2 dalies taikymo sritį.
- 43 Be to, konstatuotina, kad jeigu būtų pasirinktas toks PVM direktyvos 198 straipsnio 2 dalies aiškinimas, jog ši nuostata, jeigu valstybė narė ją įgyvendino, vis dėlto negali būti taikoma luitams, kuriuose aukso grynumas yra ne mažesnis kaip 325/1000, būtų sutrukdyta iki galo įgyvendinti ši kovos su sukčiavimu mokesčių srityje tikslą, kurio konkrečiai siekia Sąjungos teisės aktų leidėjas, atsižvelgdamas į šio tauriojo metalo ypatumus. Tačiau tai, kas išdėstyta, nedaro įtakos atsakymui į klausimą, ar luitams, kuriuos sudaro „atliekos“ arba „panaudotos medžiagos“ ir kuriuose aukso grynumas yra mažesnis kaip 325/1000, gali būti taikomas tos pačios direktyvos 199 straipsnio 1 dalies d punkte numatytas atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas, jeigu valstybė narė yra nustačiusi šį mechanizmą.
- 44 Galiausiai norint atsakyti į pateiktą klausimą nebūtina nustatyti, ar tokias prekes kaip pagrindinėje byloje nagrinėjami luitai apima sąvoka „aukso žaliava“ arba sąvoka „pusfabrikačiai“, kaip jos suprantamos pagal PVM direktyvos 198 straipsnio 2 dalį.
- 45 Atsižvelgiant į visus išdėstytus motyvus, į pateiktą prejudicinį klausimą reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 198 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad ji taikoma luitų, kaip antai nagrinėjamų pagrindinėje byloje, kuriuos sudaro grubus ir kiekvieną kartą kitoks lydinys, gautas sulydžius laužą ir įvairius metalinius daiktus, kurių sudėtyje yra aukso, ir kitus metalus ir medžiagas, ir kurių sudėtyje, priklausomai nuo luito, yra apie 500/1000 arba 600/1000 aukso, tiekimui.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 46 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (antroji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 198 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad ji taikoma luitų, kaip antai nagrinėjamų pagrindinėje byloje, kuriuos sudaro grubus ir kiekvieną kartą kitoks lydinys, gautas sulydžius laužą ir įvairius metalinius daiktus, kurių sudėtyje yra aukso, ir kitus metalus ir medžiagas, ir kurių sudėtyje, priklausomai nuo luito, yra apie 500/1000 arba 600/1000 aukso, tiekimui.

Parašai.