



## Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο τμήμα)

της 26ης Μαΐου 2016\*

«Προδικαστική παραπομπή — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας — Οδηγία 2006/112/ΕΚ — Αντιστροφή της επιβαρύνσεως — Άρθρο 198, παράγραφος 2 — Χρυσός υπό μορφή πρώτης ύλης ή ημικατεργασμένου προϊόντος — Έννοια — Άρθρο 199, παράγραφος 1, στοιχείο δ', και παράρτημα VI — Χρησιμοποιημένο υλικό, απορρίμματα και αποκόμματα — Ράβδοι λαμβανόμενες με τη χύτευση διαφόρων αντικειμένων και αποκομμάτων, προοριζόμενες για την εξαγωγή του χρυσού και έχουσες καθαρότητα σε χρυσό υψηλότερη των 325 χιλιοστών»

Στην υπόθεση C-550/14,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Østre Landsret (εφετείο Ανατολικής Περιφέρειας, Δανία) με απόφαση της 26ης Νοεμβρίου 2014, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 28 Νοεμβρίου 2014, στο πλαίσιο της δίκης

**Envirotec Denmark ApS**

κατά

**Skatteministeriet,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

συγκείμενο από τους Μ. Pešič, πρόεδρο τμήματος, C. Toader, A. Rosas, A. Prechal και E. Jarašiūnas (εισηγητή), δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Δανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον C. Thorning, επικουρούμενο από την B. Søs Petersen, advokat,
- η Εσθονική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την K. Kraavi-Käerdi,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις M. Owsiany-Hornung και M. Clausen,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 17ης Δεκεμβρίου 2015,

\* Γλώσσα διαδικασίας: η δανική.

εκδίδει την ακόλουθη

### Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 198, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Envirotec Denmark ApS (στο εξής: Envirotec) και του Skatteministeriet (Υπουργείου Φορολογίας) σχετικά με απόφαση της φορολογικής αρχής περί μη αναγνώρισεως δικαιώματος εκπτώσεως του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) τον οποίο κατέβαλε η Envirotec επί των εισροών κατά το τέταρτο τρίμηνο του 2011.

### Το νομικό πλαίσιο

#### *Το δίκαιο της Ένωσης*

- 3 Κατά την όγδοη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 98/80/EK του Συμβουλίου, της 12ης Οκτωβρίου 1998, για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας και για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ — Ειδικό καθεστώς για τον [επενδυτικό] χρυσό (ΕΕ 1998, L 281, σ. 31):

«[εκτιμώντας] ότι, επειδή η πείρα από τις περισσότερες παραδόσεις χρυσού που υπερβαίνει έναν ορισμένο βαθμό καθαρότητας καταδεικνύει ότι η εφαρμογή διαδικασίας αντιστροφής της επιβάρυνσης μπορεί να βοηθήσει στην πρόληψη της φορολογικής απάτης και ταυτόχρονα να ελαφρύνει την οικονομική επιβάρυνση της πράξης, μπορεί ευλόγως να επιτραπεί στα κράτη μέλη να χρησιμοποιούν μια τέτοια διαδικασία [...]».

- 4 Υπό τον τίτλο «Ειδικό καθεστώς για τον επενδυτικό χρυσό», το άρθρο 26β της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοίμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε από την οδηγία 98/80, προβλέπει τα εξής:

«[...]»

#### ΣΤ. Διαδικασία αντιστροφής της επιβάρυνσης

Κατά παρέκκλιση από το άρθρο 21 παράγραφος 1 στοιχείο α), όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 28ζ, στην περίπτωση παράδοσης χρυσού υπό μορφή πρώτης ύλης ή ημικατεργασμένου προϊόντος καθαρότητας 325 χιλιοστών και άνω, ή παράδοσης επενδυτικού χρυσού για τον οποίο ασκήθηκε δικαίωμα επιλογής αναφερόμενο στο σημείο Γ του παρόντος άρθρου, τα κράτη μέλη μπορούν να ορίζουν τον αγοραστή ως το πρόσωπο που υποχρεούται να καταβάλει τον φόρο σύμφωνα με τις διαδικασίες και τους όρους που αυτά τα ίδια καθορίζουν. Όταν κάνουν χρήση αυτής της ευχέρειας, τα κράτη μέλη λαμβάνουν τα αναγκαία μέτρα ώστε το πρόσωπο που ορίζεται ως υπόχρεος του οφειλόμενου φόρου να εκπληρώνει τις υποχρεώσεις του όσον αφορά την υποβολή δήλωσης και την καταβολή του φόρου σύμφωνα με το άρθρο 22.

[...]»

5 Οι αιτιολογικές σκέψεις 42 και 55 της οδηγίας ΦΠΑ έχουν ως εξής:

«(42) Τα κράτη μέλη θα πρέπει να είναι σε θέση, σε ειδικές περιπτώσεις, να ορίζουν τον λήπτη των παραδόσεων αγαθών ή των παροχών υπηρεσιών ως υπόχρεο του οφειλόμενου ΦΠΑ. Το μέτρο αυτό θα πρέπει να συμβάλει στις προσπάθειες που καταβάλλουν τα κράτη μέλη για την απλούστευση των κανόνων και την πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής σε συγκεκριμένους τομείς και ως προς ορισμένα είδη συναλλαγών.

[...]

(55) Για να αποφευχθεί η φοροδιαφυγή και ταυτόχρονα να μειωθεί η οικονομική επιβάρυνση σχετικά με την παράδοση χρυσού καθαρότητας μεγαλύτερης από δεδομένο βαθμό, μπορεί ευλόγως να επιτραπεί στα κράτη μέλη να καθορίζουν ως υπόχρεο του φόρου τον αποκτώντα.»

6 Το άρθρο 193 της ως άνω οδηγίας έχει ως εξής:

«Ο ΦΠΑ οφείλεται από τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, εκτός των περιπτώσεων που ο φόρος οφείλεται από άλλο πρόσωπο σύμφωνα με τα άρθρα 194 έως 199 [...]»

7 Το άρθρο 198, παράγραφος 2, της εν λόγω οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Στην περίπτωση παράδοσης χρυσού με τη μορφή πρώτης ύλης ή ημικατεργασμένου προϊόντος καθαρότητας 325 χιλιοστών και άνω ή παράδοσης επενδυτικού χρυσού [...] από υποκείμενο στον φόρο [...], τα κράτη μέλη μπορούν να ορίζουν τον αποκτώντα ως υπόχρεο για την καταβολή του φόρου.»

8 Το άρθρο 199, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι υπόχρεος του ΦΠΑ είναι ο υποκείμενος στον φόρο αποδέκτης των εξής πράξεων:

[...]

δ) παράδοση χρησιμοποιημένου υλικού, χρησιμοποιημένου υλικού που δεν μπορεί να επαναχρησιμοποιηθεί στην ίδια κατάσταση, αποκομμάτων, βιομηχανικών και μη βιομηχανικών απορριμμάτων, ανακυκλώσιμων αποβλήτων, αποβλήτων που έχουν υποστεί μερική επεξεργασία, παλαιοσιδηρών και ορισμένων αγαθών και υπηρεσιών, που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα VI·

[...]»

9 Το παράρτημα VI της οδηγίας ΦΠΑ, που φέρει τον τίτλο «Κατάλογος παραδόσεων αγαθών και παροχών υπηρεσιών του άρθρου 199, παράγραφος 1, στοιχείο δ'», έχει ως εξής:

«1) Παραδόσεις απορριμμάτων, αποκομμάτων και άλλων χρησιμοποιημένων υλικών από σιδηρούχα και μη σιδηρούχα μέταλλα, συμπεριλαμβανομένων των ημικατεργασμένων προϊόντων που λαμβάνονται με τη μεταποίηση, την κατεργασία ή τη χύτευση σιδηρούχων και μη σιδηρούχων μετάλλων και των κραμάτων αυτών·

2) παραδόσεις ημικατεργασμένων προϊόντων από σιδηρούχα και μη σιδηρούχα μέταλλα και παροχή ορισμένων σχετικών υπηρεσιών·

3) παραδόσεις υπολειμμάτων και λοιπών ανακυκλώσιμων υλικών αποτελούμενων από σιδηρούχα και μη σιδηρούχα μέταλλα, κράματα, σκουριές, φολίδες ή τέφρα και βιομηχανικών υπολειμμάτων που περιέχουν μέταλλα ή κράματα μετάλλων [...]

- 4) παραδόσεις [...] απορριμμάτων από σιδηρούχα και μη σιδηρούχα μέταλλα καθώς και ξεσμάτων και αποκομμάτων, απορριμμάτων [...]
- 5) παραδόσεις των υλικών που περιλαμβάνονται στο παρόν παράρτημα, μετά από καθαρισμό, στίλβωση, διαλογή, κοπή, τεμαχισμό, συμπίεση ή χύτευση σε πλινθώματα·

[...]»

#### *Το δανικό δίκαιο*

- 10 Ο Δανός νομοθέτης έκανε χρήση της ευχέρειας την οποία παρέχει το άρθρο 198, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ για πρόβλεψη μηχανισμού αντιστροφής της επιβαρύνσεως ως προς ορισμένες παραδόσεις χρυσού. Προς τούτο, το άρθρο 46, παράγραφος 1, σημείο 4, του momsloven (νόμου περί ΦΠΑ) προβλέπει τα εξής:

«Υπόχρεος του φόρου είναι ο υποκείμενος στον φόρο που πραγματοποιεί στη Δανία φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών. Υπόχρεος του φόρου είναι όμως ο αποδέκτης των αγαθών ή των υπηρεσιών όταν:

[...]

- 4) ο αποδέκτης είναι εταιρία εγγεγραμμένη στη Δανία η οποία παραλαμβάνει επενδυτικό χρυσό υποκείμενο στον φόρο [...] ή χρυσό υπό μορφή πρώτης ύλης ή ημικατεργασμένου προϊόντος καθαρότητας 325 χιλιοστών και άνω.»
- 11 Αντιθέτως, κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, ο Δανός νομοθέτης δεν είχε κάνει χρήση της ευχέρειας την οποία παρέχει το άρθρο 199, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ περί προβλέψεως μηχανισμού αντιστροφής της επιβαρύνσεως για ορισμένες παραδόσεις χρησιμοποιημένου υλικού, απορριμμάτων και αποκομμάτων καθώς και για ορισμένες συναφείς υπηρεσίες.

#### **Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα**

- 12 Η Envirotec είναι εταιρία η οποία δραστηριοποιείται στο εμπόριο πολύτιμων μετάλλων. Κατά το τέταρτο τρίμηνο του 2011, αγόρασε, με 24 διαφορετικές πράξεις, 24 ράβδους από διάφορα υλικά τα οποία είχαν χυτευθεί μαζί, οι οποίες είχαν μέση περιεκτικότητα σε χρυσό, αναλόγως της ράβδου, 500 ή 600 χιλιοστών του βάρους τους.
- 13 Η Envirotec αγόρασε τις ράβδους αυτές από μια άλλη δανική εταιρία, την Dansk Metalorkøb ApS, η οποία τις είχε χυτεύσει. Οι ράβδοι αυτές αποτελούνταν, μεταξύ άλλων, από παλαιά κοσμήματα, μαχαιροπίρουνα και ρολόγια καθώς και από βιομηχανικά υπολείμματα.
- 14 Πριν την αγορά τους από την Envirotec, οι ράβδοι αυτές απεστάλησαν στη Remondis Argentia BV, εταίρο της Envirotec με έδρα τις Κάτω Χώρες, η οποία θα τις αγόραζε αργότερα από την Envirotec με σκοπό την ανάκτηση του χρυσού που περιείχαν και η οποία υπολόγισε την περιεκτικότητα της κάθε ράβδου σε χρυσό.
- 15 Για όλες τις ως άνω πράξεις, η Envirotec κατέβαλε στην Dansk Metalorkøb 1 099 695 δανικές κορώνες (DKK) (περίπου 147 000 ευρώ) ως ΦΠΑ, ανέγραψε το ποσό αυτό στη δήλωσή της ΦΠΑ για το τέταρτο τρίμηνο του 2011 και ζήτησε την έκπτωσή του ως ΦΠΑ επί των εισροών. Η Dansk Metalorkøb δεν κατέβαλε τον ΦΠΑ στη φορολογική αρχή, ετέθη δε αργότερα υπό εκκαθάριση λόγω ελλείψεως οικονομικών πόρων.

- 16 Στις 7 Μαρτίου 2012 η φορολογική αρχή έκρινε ότι ο ΦΠΑ που είχε καταβληθεί από την Envirotec στην Dansk Metalorpkøb δεν μπορούσε να εκπεστεί διότι οι επίμαχες ράβδοι ενέπιπταν στο προβλεπόμενο στο άρθρο 46, παράγραφος 1, σημείο 4, του νόμου περί ΦΠΑ καθεστώς της αντιστροφής της επιβαρύνσεως ως «χρυσός υπό μορφή πρώτης ύλης ή ημικατεργασμένου προϊόντος καθαρότητας 325 χιλιοστών και άνω».
- 17 Η Envirotec προσέβαλε την απόφαση αυτή ενώπιον του Landsskatteretten (επιτροπή φορολογικών ενστάσεων, Δανία), που επιβεβαίωσε την απόφαση με διάταξη της 24ης Μαΐου 2012. Η Envirotec προσέφυγε κατά της διατάξεως αυτής ενώπιον του Helsingør Ret (Πρωτοδικείου Helsingør, Δανία), το οποίο την επιβεβαίωσε με απόφαση της 25ης Φεβρουαρίου 2014.
- 18 Στις 10 Μαρτίου 2014 η Envirotec άσκησε έφεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Østre Landsret (Εφετείο Ανατολικής Περιφέρειας, Δανία), ζητώντας να υποχρεωθεί το Υπουργείο Φορολογίας να της καταβάλει το ποσό των 1 099 695 DKK (περίπου 147 000 ευρώ), πλέον τόκων. Προς στήριξη του αιτήματός της, η Envirotec υποστηρίζει ότι οι επίδικες στην κύρια δίκη ράβδοι δεν εμπίπτουν στο άρθρο 198, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ διότι δεν πρόκειται ούτε για τελικά προϊόντα ανήκοντα στην κατηγορία του επενδυτικού χρυσού ούτε για χρυσό υπό μορφή πρώτης ύλης ή ημικατεργασμένου προϊόντος. Αντιθέτως, οι εν λόγω ράβδοι εμπίπτουν στο άρθρο 199, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της ως άνω οδηγίας, που εφαρμόζεται στα αποκόμματα, περιλαμβανομένων και των αποκομμάτων από χρυσό.
- 19 Το Υπουργείο Φορολογίας ζητεί την απόρριψη της προσφυγής για τον λόγο ότι οι ράβδοι αυτές εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 198, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ. Συναφώς, έχει αποφασιστική σημασία το ότι δεν πρόκειται για τελικά προϊόντα και ότι η διάταξη αυτή, κατά το ως άνω υπουργείο, είναι *lex specialis* εφαρμοστέα στο εμπόριο χρυσού, ενώ το άρθρο 199 της ίδιας οδηγίας είναι διάταξη που αφορά τα μεταλλικά αποκόμματα. Η ερμηνεία αυτή επιβεβαιώνεται από τον σκοπό της διατάξεως του εν λόγω άρθρου 198, παράγραφος 2, που είναι η πάταξη της φοροδιαφυγής. Οι επίμαχες ράβδοι πρέπει επομένως να θεωρηθούν ως χρυσός ή ως προϊόντα από χρυσό, διότι αποκτούν την αγοραία αξία τους λόγω της περιεκτικότητάς τους σε χρυσό και δεδομένου ότι παράγονται με σκοπό τη μεταπώληση του χρυσού τον οποίο περιέχουν.
- 20 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι δεν προκύπτει σαφώς ούτε από το γράμμα του άρθρου 198, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ, ούτε από την προϊσχύσασα αυτού διάταξη, ούτε από το προοίμιο της οδηγίας 98/80 ή τις διάφορες γλωσσικές αποδόσεις του ως άνω άρθρου 198, παράγραφος 2, αν η εν λόγω διάταξη εφαρμόζεται στα προϊόντα με υψηλή περιεκτικότητα σε χρυσό, όπως οι επίδικες στην κύρια δίκη ράβδοι, που δεν υφίστανται απευθείας επεξεργασία για την παραγωγή τελικών προϊόντων.
- 21 Το γεγονός ότι σκοπός του ως άνω άρθρου είναι η αποτροπή της φοροδιαφυγής συνηγορεί υπέρ μιας ευρείας ερμηνείας κατά την οποία, εκτός του επενδυτικού χρυσού και του ακατέργαστου χρυσού, το άρθρο αυτό έχει επίσης εφαρμογή και στον χρυσό που υποβάλλεται σε οποιαδήποτε μεταποίηση και ευρίσκεται σε οποιοδήποτε στάδιο της διαδικασίας παραγωγής, εφόσον η περιεκτικότητα σε χρυσό του οικείου αγαθού ανέρχεται στα 325 χιλιοστά ή περισσότερο και εφόσον η αξία του καθορίζεται αποκλειστικά βάσει της αξίας του χρυσού τον οποίο περιέχει. Θα μπορούσε όμως να γίνει δεκτή και η στενή ερμηνεία κατά την οποία η εν λόγω διάταξη έχει εφαρμογή μόνο στον χρυσό ο οποίος ευρίσκεται σε στάδιο μεταξύ του ακατέργαστου χρυσού και του τελικού προϊόντος. Μια τέτοια ερμηνεία θα μπορούσε να επιβεβαιώνεται μεταξύ άλλων από το γεγονός ότι τα μεταλλικά υπολείμματα εμπίπτουν στο άρθρο 199, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ.

- 22 Υπ' αυτές τις συνθήκες, το Østre Landsret (Εφετείο Ανατολικής Περιφέρειας) αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Εμπίπτουν οι ράβδοι που αποτελούνται από ακατέργαστο και τυχαίας συστάσεως κράμα αποκομμάτων διαφόρων μεταλλικών αντικειμένων που περιέχουν χρυσό στην έννοια “χρυσός με τη μορφή πρώτης ύλης ή ημικατεργασμένου προϊόντος”, κατά το άρθρο 198, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ;

Είναι δεδομένο ότι οι επίδικες ράβδοι αποτελούνται από ένα ακατέργαστο και τυχαίας συστάσεως κράμα αποκομμάτων διαφόρων μεταλλικών αντικειμένων τα οποία περιέχουν χρυσό και ότι οι ράβδοι αυτές μπορούν να περιέχουν ακόμη οργανική ύλη, όπως δόντια, καουτσούκ, PVC, και μέταλλα/ύλες όπως για παράδειγμα χαλκό, κασσίτερο, νικέλιο, αμάλαμα, υπολείμματα μπαταριών που περιέχουν υδράργυρο και μόλυβδο καθώς και διάφορες τοξικές ουσίες, κ.λπ. Δεν επρόκειτο επομένως για προϊόν το οποίο περιέχει χρυσό και το οποίο μεταποιείται απευθείας σε τελικό προϊόν. Αφετέρου, η ράβδος ήταν μεταποιημένο προϊόν (κράμα), το οποίο —ως ενδιάμεσο στάδιο— κατασκευάστηκε με σκοπό την εξαγωγή του χρυσού τον οποίο περιέχει. Οι ράβδοι έχουν υψηλή περιεκτικότητα σε χρυσό, κατά μέσον όρο 500 ή 600 χιλιοστών, και άρα σαφώς υψηλότερη των 325 χιλιοστών. Μετά την εξαγωγή του, ο χρυσός που περιέχεται στις ράβδους πρόκειται να χρησιμοποιηθεί για την κατασκευή προϊόντων (από χρυσό ή που περιέχουν χρυσό).

Στο πλαίσιο της απαντήσεως στο ανωτέρω ερώτημα, πρέπει επίσης να θεωρηθεί ως δεδομένο ότι οι ράβδοι δεν μπορούν να αποτελέσουν απευθείας συστατικά άλλων προϊόντων, διότι θα πρέπει πρώτα να υποβληθούν σε επεξεργασία κατά την οποία γίνεται διαχωρισμός των μετάλλων ενώ τα μη μεταλλικά στοιχεία, επιβλαβείς για την υγεία ουσίες κ.λπ. αφαιρούνται με ρευστοποίηση/αποβάλλονται.»

### **Επί του προδικαστικού ερωτήματος**

- 23 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν το άρθρο 198, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι έχει εφαρμογή επί παραδόσεως ράβδων όπως οι επίδικες στην κύρια δίκη, αποτελούμενων από ακατέργαστο και τυχαίας συστάσεως κράμα το οποίο προκύπτει από τη χύτευση αποκομμάτων και διαφόρων μεταλλικών αντικειμένων τα οποία περιέχουν χρυσό, καθώς και άλλων μετάλλων, υλών και ουσιών, και εχουσών περιεκτικότητα σε χρυσό, αναλόγως της ράβδου, περίπου 500 ή 600 χιλιοστών.
- 24 Το άρθρο 198, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει ότι στην περίπτωση παράδοσης χρυσού με τη μορφή πρώτης ύλης ή ημικατεργασμένου προϊόντος καθαρότητας 325 χιλιοστών και άνω ή παράδοσης επενδυτικού χρυσού από υποκείμενο στον φόρο, τα κράτη μέλη μπορούν να ορίζουν τον αποκτώντα ως υπόχρεο για την καταβολή του φόρου, ευχέρεια την οποία χρησιμοποίησε ο Δανός νομοθέτης, όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής.
- 25 Εν προκειμένω, επισημαίνεται εξ αρχής ότι από το γράμμα της ως άνω διατάξεως προκύπτει ότι αυτή δεν έχει εφαρμογή στα τελικά προϊόντα, εξαιρουμένου του «επενδυτικού χρυσού». Δεν αμφισβητείται όμως ότι η έννοια του «επενδυτικού χρυσού» δεν αφορά αγαθά όπως οι επίδικες στην κύρια δίκη ράβδοι.
- 26 Ακόμη, ούτε το άρθρο 198 της οδηγίας ΦΠΑ, ούτε άλλες διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ, ούτε η οδηγία 98/80, από την οποία προέρχεται η ρύθμιση του ως άνω άρθρου 198, παράγραφος 2, διευκρινίζουν τι πρέπει να νοηθεί ως «χρυσός υπό μορφή πρώτης ύλης ή ημικατεργασμένου προϊόντος καθαρότητας 325 χιλιοστών και άνω».

- 27 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, για την ερμηνεία διατάξεως του δικαίου της Ένωσης, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη όχι μόνον το γράμμα της, αλλά και το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται και ο σκοπός που επιδιώκεται με τη ρύθμιση της οποίας αποτελεί μέρος (αποφάσεις της 26ης Ιανουαρίου 2012, ADV Allround, C-218/10, EU:C:2012:35, σκέψη 26, και της 19ης Ιουλίου 2012, A, C-33/11, EU:C:2012:482, σκέψη 27 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Ομοίως, ο προσδιορισμός της σημασίας και του περιεχομένου όρων ως προς τους οποίους το δίκαιο της Ένωσης δεν παρέχει κανέναν ορισμό πρέπει να γίνεται σύμφωνα με το σύννητες νόημά τους στην καθημερινή γλώσσα, λαμβανομένων ταυτοχρόνως υπόψη του πλαισίου εντός του οποίου χρησιμοποιούνται και των σκοπών που επιδιώκει η οικεία ρύθμιση (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 2012, BLV Wohn- und Gewerbebau, C-395/11, EU:C:2012:799, σκέψη 25 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 28 Εξάλλου, σε περίπτωση διαφορών μεταξύ των γλωσσικών αποδόσεων, η εκτίμηση του περιεχομένου της οικείας διατάξεως δεν είναι δυνατή βάσει μιας αποκλειστικώς γραμματικής ερμηνείας, αλλά πρέπει να γίνει με γνώμονα την όλη οικονομία και τον σκοπό της ρυθμίσεως της οποίας αποτελεί μέρος (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, αποφάσεις της 3ης Μαρτίου 2005, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, C-428/02, EU:C:2005:126, σκέψη 42 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και της 13ης Ιουνίου 2013, Promociones y Construcciones BJ 200, C-125/12, EU:C:2013:392, σκέψη 22 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 29 Όσον αφορά, πρώτον, τη διατύπωση του όρου «χρυσός υπό μορφή πρώτης ύλης ή ημικατεργασμένου προϊόντος καθαρότητας 325 χιλιοστών και άνω», όπως επισήμανε, κατ' ουσίαν, η γενική εισαγγελέας στα σημεία 20 έως 23 καθώς και 26 έως 30, 57 και 63 των προτάσεών της, διαπιστώνεται καταρχάς ότι, με βάση τις γλωσσικές αποδόσεις του άρθρου 198, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ, ο όρος «χρυσός υπό μορφή πρώτης ύλης» μπορεί να αφορά τον ακατέργαστο χρυσό, τον καθαρό χρυσό ή και οποιαδήποτε ύλη που αποτελείται εν μέρει από χρυσό.
- 30 Εν συνεχεία, μολονότι ο όρος «ημικατεργασμένο προϊόν» αναφέρεται, στην καθημερινή γλώσσα, σε αγαθά τα οποία έχουν ήδη υποβληθεί σε επεξεργασία ή μεταποίηση, αλλά χρειάζονται να υποβληθούν και σε περαιτέρω μεταποίηση, από το σύννητες νόημα του όρου αυτού δεν μπορεί να καθοριστεί, κατά τρόπο ενιαίο στις διάφορες γλωσσικές αποδόσεις, σε ποιο ακριβώς στάδιο μεταποιήσεως των εν λόγω προϊόντων αναφέρεται, παρά μόνον ότι δεν αφορά ούτε προϊόντα ουδέποτε υποβληθέντα σε προγενέστερη επεξεργασία ή μεταποίηση ούτε τελικά προϊόντα.
- 31 Τέλος, η διαλαμβανόμενη στο άρθρο 198, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ απαίτηση περί καθαρότητας του χρυσού που ανέρχεται τουλάχιστον στα 325 χιλιοστά μπορεί, λαμβανόμενη υπόψη κατά γράμμα, τουλάχιστον σε ορισμένες γλωσσικές αποδόσεις, να αφορά τις κατά τη διάταξη αυτή έννοιες είτε του «χρυσού υπό μορφή πρώτης ύλης ή ημικατεργασμένου προϊόντος», είτε μόνο του «ημικατεργασμένου προϊόντος».
- 32 Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι βάσει του γράμματος και μόνο του άρθρου 198, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ δεν μπορεί να κριθεί αν και, ενδεχομένως, υπό ποιες προϋποθέσεις αγαθά όπως οι επίδικες στην κύρια δίκη ράβδοι εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της εν λόγω διατάξεως.
- 33 Όσον αφορά, δεύτερον, το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται το άρθρο 198, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ, υπενθυμίζεται ότι η διάταξη αυτή επιτρέπει στα κράτη μέλη να προβλέψουν, στις απαριθμούμενες σε αυτήν περιπτώσεις, μηχανισμό αντιστροφής της επιβαρύνσεως βάσει του οποίου υπόχρεος για την καταβολή του ΦΠΑ είναι ο υποκείμενος στον φόρο αποδέκτης της υποκείμενης στον ΦΠΑ πράξεως. Η διάταξη αυτή συνιστά επομένως εξαίρεση από την κατά το άρθρο 193 της ως άνω οδηγίας αρχή κατά την οποία ο ΦΠΑ οφείλεται από τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών. Πρέπει επομένως να γίνεται στενή ερμηνεία της διατάξεως αυτής, η οποία δεν μπορεί όμως να την καθιστά άνευ αποτελέσματος (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 13ης Ιουνίου 2013, Promociones y Construcciones BJ 200, C-125/12, EU:C:2013:392, σκέψεις 23 και 31 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

- 34 Όπως και το άρθρο 198, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ, το άρθρο 199, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της ως άνω οδηγίας παρέχει στα κράτη μέλη την ευχέρεια να εισαγάγουν μηχανισμό αντιστροφής της επιβαρύνσεως και για τις παραδόσεις χρησιμοποιημένου υλικού, απορριμμάτων και αποκομμάτων που απαριθμούνται στο παράρτημα VI της εν λόγω οδηγίας. Στις παραδόσεις αυτές συμπεριλαμβάνονται οι κατά το σημείο 5 του παραρτήματος αυτού «παραδόσεις των υλικών που περιλαμβάνονται στο παρόν παράρτημα, μετά από [...] χύτευση σε πλινθώματα». Το παράρτημα αυτό αναφέρεται, ιδίως, στο σημείο του 1, στις «[π]αραδόσεις απορριμμάτων, αποκομμάτων και άλλων χρησιμοποιημένων υλικών από σιδηρούχα και μη σιδηρούχα μέταλλα», στο σημείο του 2, στις «παραδόσεις ημικατεργασμένων προϊόντων από σιδηρούχα και μη σιδηρούχα μέταλλα», στο σημείο του 3, στις «παραδόσεις υπολειμμάτων και λοιπών ανακυκλώσιμων υλικών αποτελούμενων από σιδηρούχα και μη σιδηρούχα μέταλλα, κράματα» και, στο σημείο του 4, στις «παραδόσεις [...] απορριμμάτων από σιδηρούχα και μη σιδηρούχα μέταλλα καθώς και ξεσμάτων[,] αποκομμάτων [και] απορριμμάτων». Όπως προκύπτει όμως από την απόφαση περί παραπομπής, ο Δανός νομοθέτης, κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης, δεν είχε κάνει χρήση της προβλεπόμενης στη δεύτερη αυτή διάταξη ευχέρειας εισαγωγής μηχανισμού αντιστροφής της επιβαρύνσεως για τις κατά το παράρτημα VI της εν λόγω οδηγίας παραδόσεις χρησιμοποιημένου υλικού, απορριμμάτων και αποκομμάτων.
- 35 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει επίσης ότι οι επίδικες στην κύρια δίκη ράβδοι, μολονότι έχουν περιεκτικότητα σε χρυσό, ανάλογα με την περίπτωση, περίπου 500 ή 600 χιλιοστών, χυτεύονται από διάφορα παλαιά αντικείμενα καθώς και αποκόμματα και βιομηχανικά υπολείμματα, περιέχουν διάφορα μέταλλα και ύλες και δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως έχουν, αλλά πρέπει, πριν από οποιαδήποτε χρήση των συστατικών τους, να υποβληθούν σε επεξεργασία για τον διαχωρισμό των μετάλλων από τα μη μεταλλικά στοιχεία και την αφαίρεση ορισμένων ουσιών.
- 36 Η Envirotec επικαλείται τα στοιχεία αυτά προκειμένου να συναγάγει ότι το άρθρο 198, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ δεν έχει εφαρμογή στις εν λόγω ράβδους και ότι, συνακόλουθα, ο μηχανισμός αντιστροφής της επιβαρύνσεως δεν έχει εφαρμογή στις παραδόσεις των αγαθών αυτών, καθόσον πρόκειται για απορρίμματα εμπίποντα στο άρθρο 199, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της ως άνω οδηγίας.
- 37 Διαπιστώνεται ότι, βάσει του γράμματος και μόνο των εν λόγω διατάξεων, δεν αποκλείεται αγαθά όπως οι επίδικες στην κύρια δίκη ράβδοι να εμπίπτουν στο άρθρο 199, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ ως ράβδοι οι οποίες λαμβάνονται με τη χύτευση διαφόρων απορριμμάτων, αποκομμάτων και χρησιμοποιημένων μη σιδηρούχων μετάλλων καθώς και ανακυκλώσιμων υλικών αποτελούμενων από τέτοια μέταλλα.
- 38 Πλην όμως στην οδηγία ΦΠΑ δεν υπάρχει καμία ένδειξη ότι ο κατά το άρθρο 199, παράγραφος 1, στοιχείο δ', αυτής μηχανισμός αντιστροφής της επιβαρύνσεως αποκλείει κατ' ανάγκην την εφαρμογή του προβλεπόμενου στο άρθρο 198, παράγραφος 2, αυτής μηχανισμού, δεδομένου ότι η δεύτερη διάταξη μπορεί συναφώς να νοηθεί ως *lex specialis* για τα προβλεπόμενα σε αυτήν επιμέρους προϊόντα.
- 39 Διαπιστώνεται κατά συνέπεια ότι από το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται το άρθρο 198, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ δεν μπορεί να καθοριστεί με βεβαιότητα το πεδίο εφαρμογής της διατάξεως αυτής. Πρέπει συνεπώς, τρίτον, να εξετασθεί ο σκοπός τον οποίο επιδιώκει η εν λόγω διάταξη.
- 40 Συναφώς, από την αιτιολογική σκέψη 42 της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει ότι τα καθεστώτα της αντιστροφής της επιβαρύνσεως, την καθιέρωση των οποίων δύνανται να επιλέξουν τα κράτη μέλη σε ορισμένους τομείς ή για ορισμένες μορφές συναλλαγών, έχουν σκοπό να απλοποιήσουν τους κανόνες και να πατάξουν τη φοροδιαφυγή και τη φοροαποφυγή. Ο ίδιος σκοπός εκφράζεται στην αιτιολογική σκέψη 55 της οδηγίας ΦΠΑ, που αντανάκλα συναφώς τα όσα εκτίθενται στην όγδοη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 98/80, υπό την έννοια ότι «[γ]ια να αποφευχθεί η φοροδιαφυγή και ταυτόχρονα



να μειωθεί η οικονομική επιβάρυνση σχετικά με την παράδοση χρυσού καθαρότητας μεγαλύτερης από δεδομένο βαθμό, μπορεί ευλόγως να επιτραπεί στα κράτη μέλη να καθορίζουν ως υπόχρεο του φόρου τον αποκτώντα».

- 41 Όπως όμως επισήμανε η γενική εισαγγελέας, κατ' ουσίαν, στα σημεία 49 και 50 των προτάσεών της, το στοιχείο που αυξάνει τον κίνδυνο φοροδιαφυγής και δικαιολογεί κατά συνέπεια την εφαρμογή ενός μηχανισμού αντιστροφής της επιβαρύνσεως για την παράδοση ορισμένων αγαθών, μεταξύ των οποίων και του χρυσού, είναι η υψηλή αγοραία αξία τους εν συγκρίσει προς το μέγεθός τους, που καθιστά ευχερή τη μεταφορά τους. Σε ό,τι αφορά το εμπόριο χρυσού και δεδομένου ότι δεν πρόκειται για τελικό προϊόν, όπως είναι το κόσμημα, η αξία του οικείου αγαθού καθορίζεται με βάση την περιεκτικότητά του σε χρυσό. Επομένως, ο κίνδυνος φοροδιαφυγής αυξάνεται όσο υψηλότερη είναι η περιεκτικότητα του αγαθού αυτού σε χρυσό.
- 42 Εξ αυτού συνάγεται ότι, υπό το πρίσμα του κύριου σκοπού που επιδιώκεται από τον νομοθέτη της Ένωσης, ο βαθμός καθαρότητας σε χρυσό του οικείου αγαθού έχει αποφασιστική σημασία προκειμένου να κριθεί αν η παράδοση χρυσού υπό μορφή πρώτης ύλης ή ημικατεργασμένου προϊόντος, ο οποίος δεν συνιστά τελικό προϊόν, εμπίπτει στο άρθρο 198, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ.
- 43 Διαπιστώνεται εξάλλου ότι το να γίνει δεκτή ερμηνεία του άρθρου 198, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ κατά την οποία η διάταξη αυτή, από τη στιγμή που εφαρμόζεται από κράτος μέλος, δεν μπορεί παρ' όλ' αυτά να ισχύσει για ράβδους έχουσες καθαρότητα σε χρυσό ίση ή μεγαλύτερη των 325 χιλιοστών θα μπορούσε να θίξει την πλήρη υλοποίηση του σκοπού αυτού της πατάξεως της φοροδιαφυγής τον οποίο επιδιώκει ειδικώς ο νομοθέτης της Ένωσης έχοντας υπόψη τις ιδιαιτερότητες ενός τέτοιου πολύτιμου μετάλλου. Αντιθέτως, τα προεκτεθέντα δεν προδικάζουν το ζήτημα αν μπορούν ράβδοι αποτελούμενες από «απορρίμματα» ή από «χρησιμοποιημένο υλικό», στην περίπτωση που έχουν καθαρότητα σε χρυσό μικρότερη των 325 χιλιοστών, να υπάγονται στον μηχανισμό αντιστροφής της επιβαρύνσεως του άρθρου 199, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της ίδιας οδηγίας, υπό την προϋπόθεση ότι ο μηχανισμός αυτός έχει εισαχθεί από κράτος μέλος.
- 44 Τέλος, δεν χρειάζεται να κριθεί, προκειμένου να δοθεί απάντηση στο υποβληθέν ερώτημα, αν αγαθά όπως οι επίδικες στην κύρια δίκη ράβδοι εμπίπτουν στην κατά το άρθρο 198, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ έννοια του «χρυσού υπό μορφή πρώτης ύλης» ή του «ημικατεργασμένου προϊόντος».
- 45 Βάσει του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 198, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι έχει εφαρμογή επί παραδόσεως ράβδων όπως οι επίδικες στην κύρια δίκη, αποτελούμενων από ακατέργαστο και τυχαίας συστάσεως κράμα το οποίο προκύπτει από τη χύτευση αποκομμάτων και διαφόρων μεταλλικών αντικειμένων τα οποία περιέχουν χρυσό, καθώς και άλλων μετάλλων, υλών και ουσιών, και εχουσών περιεκτικότητα σε χρυσό, αναλόγως της ράβδου, περίπου 500 ή 600 χιλιοστών.

### Επί των δικαστικών εξόδων

- 46 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (δεύτερο τμήμα) αποφαινεται:

**Το άρθρο 198, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι έχει εφαρμογή επί παραδόσεως ράβδων όπως οι επίδικες στην κύρια δίκη,**

αποτελούμενων από ακατέργαστο και τυχαίας συστάσεως κράμα το οποίο προκύπτει από τη χύτευση αποκομμάτων και διαφόρων μεταλλικών αντικειμένων τα οποία περιέχουν χρυσό, καθώς και άλλων μετάλλων, υλών και ουσιών, και εχουσών περιεκτικότητα σε χρυσό, αναλόγως της ράβδου, περίπου 500 ή 600 χιλιοστών.

(υπογραφές)