

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 pusfabrikažiai – S?voka – 199 straipsnio 1 dalies d punktas ir VI priedas – Panaudotos medžiagos, atliekos ir laužas – Išlydžius ?vairius metalinius daiktus, kurie skirti auksui išgauti ir kuriuose esančio aukso grynumas didesnis kaip 325/1000, gauti aukso luitai“

Byloje C?550/14

d?l *Østre Landsret* (Rytų regiono apeliacinis teismas, Danija) 2014 m. lapkričio 26 d. nutartimi, kuri? 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. Ilešis?, teisėjai C. Toader, A. Rosas, A. Prechal ir E. Jarašinas (pranešėjas),

generalinį advokatą J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- Danijos vyriausybės, atstovaujamos C. Thorning, padedamo advokatų B. Søren 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 generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimas

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) ginant 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) atstovų konstatuojamąjį 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 valstyboms 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 procedūra

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

<...>“

5 PVM direktyvos 42 ir 55 konstatuojamosiose dalyse nurodyta:

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

<...>

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

6 Pagal šios direktyvos 193 straipsnį:

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

7 Minutos direktyvos 198 straipsnio 2 dalyje numatyta:

„Kai apmokestinamasis asmuo <...> tiekia aukso žaliavą ar pusfabriką, kurio grynumas yra ne mažesnis kaip 325/1000, arba <...> investicinių auksų, valstybės narės gali nustatyti, kad prievolė sumokėti PVM tenka prekes įsigyjantiam 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) panaudotą medžiagą ir panaudotą medžiagą, kurios neperdirbtos negali būti dar kartą panaudotos, laužo, gamybinių ir negamybinių atliekų, perdirbamų 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 rėšės sąrašas“ nurodyta:

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

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

3) atliekų ir kitų perdirbamų 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, atraižų, 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 mokestį tenka apmokestinamajam asmeniui, kuris Danijoje vykdo apmokestinamąjį prekių tiekimą ir (arba) paslaugų teikimą. Tačiau prievolė mokėti mokestį tenka prekių ar paslaugų gavėjui, jeigu:

<...>

4) gav?jas yra Danijoje registruota ?mon?, gaunanti investicinio aukso, už kur? tenka prievol? mok?ti mokest? <...>, arba aukso žaliavos ar pusfabrika?i?, kuri? grynumas yra ne mažesnis kaip 325/1000.“

11 Ta?iau tuo metu, kai klost?si pagrindin?je byloje nagrin?jamos aplinkyb?s, Danijos ?statym? leid?jas nebuvo pasinaudoj?s PVM direktyvos 199 straipsnio 1 dalies d punkte suteikta galimybe numatyti tam tikro panaudot? medžiag?, atliek? ir laužo tiekimo ir tam tikro susijusi? paslaug? teikimo atvirkštinio apmokestinimo mechanizm?.

Pagrindin? byla ir prejudicinis klausimas

12 *Envirotec* yra tauriaisiais metalais prekiaujanti bendrov?. 2011 m. ketvirt? ketvirt? ji 24 atskirais sandoriais ?sigijo 24 luitus, kurie buvo sudaryti iš ?vairi? sulydyt? medžiag? ir kuriuose vidutin? aukso dalis, priklausomai nuo luito, buvo 500/1000 arba 600/1000 j? mas?s.

13 Šiuos luitus *Envirotec* ?sigijo iš kitos Danijos bendrov?s – *Dansk Metalopkøb ApS*, kuri juos buvo sulydžiusi. Jie buvo sudaryti, be kita ko, iš sen? papuošal?, stalo ?ranki?, laikrodži? ir pramon?s atliek?.

14 Šie luitai, prieš juos ?sigyjant bendrovei *Envirotec*, buvo nusi?sti *Remondis Argentia BV*, Nyderlanduose ?sik?rusiai *Envirotec* partnerei, kuri v?liau tur?jo juos nupirkti iš bendrov?s *Envirotec*, kad išgaut? juose esant? auks?, ir kuri apskai?iavo kiekviename luite esan?i? aukso dal?.

15 Už visus šiuos sandorius *Envirotec* sumok?jo 1 099 695 Danijos kron? (DKK) (apie 147 000 EUR) PVM bendrovei *Dansk Metalopkøb*, ši? sum? nurod? savo PVM deklaracijoje už 2011 m. ketvirt? ketvirt? ir papraš? leisti j? atskaityti kaip pirkimo PVM. *Dansk Metalopkøb* mokes?i? administratoriui PVM neperved? ir v?liau jos atžvilgiu buvo prad?ta likvidavimo d?l nemokumo proced?ra.

16 2012 m. kovo 7 d. mokes?i? administratorius nusprend?, kad bendrov?s *Envirotec* bendrovei *Dansk Metalopkøb* sumok?tas PVM negali b?ti atskaitytas, nes nagrin?jamiems luitams kaip „aukso žaliavai ar pusfabrika?iams, kuri? grynumas yra ne mažesnis kaip 325/1000“, taikoma PVM ?statymo 46 straipsnio 1 dalies 4 punkte numatyta atvirkštinio apmokestinimo tvarka.

17 T? sprendim? *Envirotec* apskund? *Landsskatteretten* (Nacionalin? mokes?i? komisija, Danija), o ši j? patvirtino 2012 m. geguž?s 24 d. nutartimi. Ši? nutart? *Envirotec* apskund? *Helsingør Ret* (Helsingjoro apylink?s teismas, Danija), o šis j? patvirtino 2014 m. vasario 25 d. sprendimu.

18 2014 m. kovo 10 d. *Envirotec* apskund? pastar?j? sprendim? apeliacine tvarka *Østre Landsret* (Ryt? regiono apeliacinis teismas, Danija). Tame teisme *Envirotec* praš? ?pareigoti Mokes?i? ministerij? sumok?ti šiai bendrovei 1 099 695 DKK (apie 147 000 EUR) ir pal?kanas. Gr?sdoma savo prašym? *Envirotec* teigia, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamiems luitams PVM direktyvos 198 straipsnio 2 dalis netaikoma, nes tai n?ra nei investicinio aukso kategorijai priklausantys galutiniai produktai, nei aukso žaliava ar pusfabrikatis. Ta?iau min?ti luitai patenka ? šios direktyvos 199 straipsnio 1 dalies d punkto, kuris taikomas laužui, ?skaitant aukso lauž?, taikymo srit?.

19 Mokes?i? ministerija prašo atmesti š? skund? motyvuojant tuo, kad šie luitai patenka ? PVM direktyvos 198 straipsnio 2 dalies taikymo srit?. Šiuo atžvilgiu lemiamai, kad tai n?ra 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 sukaviimu mokesčių srityje. Todėl nagrinėjami luitai turėtų būti laikomi auksu arba aukso gaminiais, nes komerciniams vertė 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 preambuloje ar įvairiose pirmosios nuostatos kalbinėse versijose aiškiai nenurodyta, ar ji taikoma gaminiams, kurių sudėtyje yra didesnis aukso kiekis, kaip antai pagrindiniame byloje nagrinėjamiems luitams, kurie tiesiogiai neperdirbami siekiant gauti galutinius produktus.

21 Tai, kad šio straipsnio tikslas – užkirsti kelią sukaviimui mokesčių srityje, patvirtina, jog ši nuostata 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 srovokos „aukso žaliava ar pusfabrika“iai“, kaip jos suprantamos pagal PVM direktyvos 198 straipsnio 2 dalį, apima luitus, kuriuos sudaro grubus ir kiekvieną kartą kitoks įvairi panaudotų metalinių daiktų, kurių sudėtyje yra aukso, lydinys?

Galima remtis tuo, kad nagrinėjamus luitus sudaro grubus ir kiekvieną kartą kitoks įvairi 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 įvairi 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, pavojaingos 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 luitams, kaip antai nagrinėjamam pagrindiniame 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, tiekiumi.

24 PVM direktyvos 198 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad kai apmokestinamasis asmuo tiekia aukso žaliavą ar pusfabriką, kurių grynumas yra ne mažesnis kaip 325/1000, arba investicinį

auks?, 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 sūvoka 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 sūvoką „aukso žaliava ar pusfabrika“, 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 aktą, 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 praktika). Be to, terminų, kurių apibrėžtys Sąjungos teisėje nepateiktos, reikšmę ir apimtis turi būti nustatomos remiantis jų įprasta reikšme bendrinėje kalboje, atsižvelgiant į kontekstą, kuriame jie pavartoti, ir atitinkamų teisės aktų 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 Pirma, kalbant apie sūvokos „aukso žaliava ar pusfabrika“, kurių grynumas yra ne mažesnis kaip 325/1000“ formuluotą paminėtina, kad, kaip iš esmės pažymėjo generalinis advokatas savo išvados 20–23, 26–30, 57 ir 63 punktuose, pirmiausia reikia konstatuoti, kad, remiantis įvairiomis PVM direktyvos 198 straipsnio 2 dalies kalbinėmis versijomis, sūvoka „aukso žaliava“ gali reikšti aukso žaliavą, auksą kaip grynąjį metalą arba bet kokią medžiagą, kuri iš dalies sudaro auksas.

30 Toliau, nors sūvoka „pusfabrika“ bendrinėje kalboje reiškia daiktus, kurie jau buvo apdirbti ar perdirbti, tačiau dar turi būti perdirbti vėliau, įprastinai šios sūvokos reikšmę neleidžia vienodai visose kalbinėse versijose nustatyti, kuris būtų nagrinėjamo produkto 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 pusfabrika“, arba tik su šioje nuostatoje nurodytais „pusfabrika“.

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 valstybės narės leidžiama numatyti atvirkštinio apmokestinimo

mechanizm?, pagal kur? asmuo, kuriam tenka prievol? sumok?ti PVM, yra mokes?i? mok?tojas, kuriam skirtas šiuo mokes?iu apmokestinamas tiekimo ar teikimo sandoris. Taigi ši nuostata yra šios direktyvos 193 straipsnyje esan?io principo, pagal kur? PVM moka apmokestinam?j? prekį? tiekim? ar paslaug? teikim? vykstantis apmokestinamasis asmuo, išimtis. Tod?l ji turi b?ti aiškinama siaurai, bet d?l to negali b?ti 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 nurodyt? teismo praktik?).

34 Kaip ir PVM direktyvos 198 straipsnio 2 dalyje, šios direktyvos 199 straipsnio 1 dalies d punkte valstyb?ms nar?ms suteikiama galimyb? numatyti ir min?tos direktyvos VI priede išvardyt? panaudot? medžiag?, atliek? ir laužo tiekimo atvirkštinio apmokestinimo mechanizm?. Pagal šio priedo 5 punkt? prie šio tiekimo priskiriamas „šiam priede nurodyt? perdirbt? medžiag? tiekimas jas <...> išliejus ? luitus“. Konkre?iai kalbant, šio priedo 1 punkte nurodytas „juod?j? metal? ir spalvot?j? metal? atliek?, laužo ir panaudot? medžiag? <...> tiekimas“, 2 punkte – „juod?j? metal? ir spalvot?j? metal? pusgamini? tiekimas“, 3 punkte – „atliek? ir kit? perdirbam? medžiag?, kurias sudaro juodieji metalai ir spalvotieji metalai, j? lydiniai, <...> tiekimas“, o 4 punkte – „juod?j? ir spalvot?j? metal? atliek?, atraiž?, laužo, atliek? <...> tiekimas“. Kaip matyti iš prašymo priimti prejudicin? sprendim?, tuo metu, kai vyko pagrindin?je byloje nagrin?jami ?vykiai, Danijos ?statym? leid?jas nebuvo pasinaudoj?s pastarojoje nuostatoje numatyta galimybe nustatyti min?tos direktyvos VI priede nurodyto panaudot? medžiag?, atliek? ir laužo tiekimo atvirkštinio apmokestinimo mechanizm?.

35 Iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? taip pat matyti, kad pagrindin?je byloje nagrin?jami luitai, nors j? sud?tyje, priklausomai nuo konkretaus atvejo, yra apie 500/1000 arba 600/1000 aukso, ta?iau jie sudomi iš ?vairi? sen? daikt?, laužo ir pramon?s atliek?, j? sud?tyje yra ?vairi? metal? ir medžiag? ir jie negali b?ti naudojami tokios b?kl?s, ta?iau prieš bet kok? j? sudedam?j? dali? naudojim? turi b?ti perdirbami, kad metalai b?t? atskirti nuo nemetalini? element? ir iš j? b?t? išgautos tam tikros medžiagos.

36 *Envirotec* remiasi šiais argumentais darydama išvad?, kad PVM direktyvos 198 straipsnio 2 dalis min?tiems luitams netaikoma ir d?l to ši? prekį? tiekimui netaikomas atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas, nes tai yra atliekos, patenkan?ios ? šios direktyvos 199 straipsnio 1 dalies d punkto taikymo srit?.

37 Konstatuotina, kad, atsižvelgiant vien ? ši? nuostat? tekst?, negalima atmesti galimyb?s, jog tokios prek?s kaip pagrindin?je byloje nagrin?jami luitai gali patekti ? PVM direktyvos 199 straipsnio 1 dalies d punkto taikymo srit? kaip luitai, gauti sulydžius ?vairias atliekas, lauž?, panaudotus spalvotuosius metalus ir perdirbamas medžiagas, kurias sudaro tokie metalai.

38 Ta?iau PVM direktyvoje n?ra jokios nuorodos apie tai, kad šios direktyvos 199 straipsnio 1 dalies d punkte numatyto atvirkštinio apmokestinimo mechanizmo taikymas neišvengiamai padaro negalim? 198 straipsnio 2 dalyje numatyto mechanizmo taikym?; pastaroji nuostata šiuo klausimu gali b?ti 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. Tod?l, tre?ia, reikia išnagrin?ti, kokio tikslo ja siekiama.

40 Iš PVM direktyvos 42 konstatuojamosios dalies matyti, kad atvirkštinio apmokestinimo tvarka, kuri? valstyb?s nar?s gali pasirinkti taikyti tam tikruose sektoriuose arba sudarant tam tikr? r?ši? sandorius, siekiama supaprastinti taisykles ir užkirsti keli? mokes?io sl?pimui ir vengimui. Toks pat tikslas išreikštas PVM direktyvos 55 konstatuojamojoje dalyje, kurioje daroma nuoroda ? Direktyvos 98/80 aštunt? konstatuojam?j? dal? ir pagal kuri? „[s]iekiant užkirsti keli? mokes?i?

vengimui, tuo pačiu sumažinant aukso, kurio grynumas viršija tam tikrą lygį, tiekimo kainą, tikslinga leisti valstyboms naroms nustatyti, kad prievolė sumokėti PVM tenka pirkėjui“.

41 Kaip iš esmės pažymėjo generalinis advokatas savo išvados 49 ir 50 punktuose, sukčiavimo mokesčių srityje riziką didina ir dėl to atvirkštinio apmokestinimo mechanizmo taikymas tam tikrų prekių, tarp kurių yra auksas, tiekimui pateisina bent jau aukštą rinkos vertę, palyginti su jų dydžiu, dėl kurio jos lengvai transportuojamos. Prekyboje auksu, jeigu tai nėra galutinis produktas, pavyzdžiui, papuošalas, bent aukso dalis atitinkamoje prekėje nulemia jos vertę. Todėl sukčiavimo mokesčių srityje rizika yra dar didesnė dėl to, kad aukso dalis šioje prekėje yra didelė.

42 Iš to darytina išvada, kad, atsižvelgiant į Sąjungos teisės aktų leidėjo siekiamą pagrindinį tikslą, atitinkamoje prekėje esančio aukso grynumas yra lemiamas nustatant, ar aukso žaliavos ar pusfabrikai, 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 valstybės narės ją įgyvendino, vis dėlto negali būti taikoma luitams, kuriuose aukso grynumas yra ne mažesnis kaip 325/1000, būtų sutrukdyta iki galo įgyvendinti šios kovos su sukčiavimu mokesčių srityje tikslas, kurio konkrečiai siekia Sąjungos teisės aktų leidėjas, atsižvelgdamas į šio tauriojo metalo ypatumus. Tačiau tai, kas išdėstyta, nedaro jokios 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 valstybės narės yra nustatiusi 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 „pusfabrikai“, 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 luitams, kaip antai nagrinėjamam 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 pateikusio 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 luitams, kaip antai nagrinėjamam 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.

* Proceso kalba: dan?.