ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JULIANE KOKOTT
της 17ης Δεκεμβρίου 2015 [1]

Υπόθεση C-550/14

Envirotec Denmark ApS
κατά
Skatteministeriet
[αίτηση του Østre Landsret (Δανία)

για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Φορολογική νομοθεσία — Φόρος προστιθεμένης αξίας — Άρθρο 198, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ — Φόρος που οφείλεται από τον αποκτώντα επί παραδόσεως χρυσού με τη μορφή πρώτης ύλης ή ημικατεργασμένου προϊόντος — Ράβδοι χρυσού που αποτελούνται από κράμα διαφόρων μεταλλικών αντικειμένων τα οποία περιέχουν χρυσό»

I – **Εισαγωγή**

1. «Το χρυσάφι ζητάνε, αυτό μόνο μετράνε οι πάντες!», συλλογίζεται η *Μαργαρίτα* στον «Φάουστ» του Γκαίτε για τη σχέση μεταξύ κοσμημάτων και φυσικής ομορφιάς [2]. Πώς θα της φαινόταν άραγε και από ποιες άλλες σκέψεις θα διακατεχόταν, αν ήξερε ότι ο χρυσός, από τον οποίο ήταν φτιαγμένα η αλυσίδα και τα σκουλαρίκια με τα οποία νιώθει τόσο όμορφη, προήλθε, μεταξύ άλλων, από τα δόντια άλλων ανθρώπων; Ένα τέτοιο θέμα θα μπορούσε να ανακύψει και στην υπό κρίση υπόθεση, που έχει ως αντικείμενο την αντιμετώπιση, από την άποψη του φόρου προστιθέμενης αξίας, μιας παραδόσεως ράβδων χρυσού που δημιουργήθηκαν από διάφορα ανακυκλωμένα χρυσά αντικείμενα, οι οποίες με τη σειρά τους προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για την κατασκευή κοσμημάτων και άλλων αντικειμένων.

2. Ο χρυσός τυγχάνει ιδιαίτερης προσοχής και στη νομοθεσία της Ένωσης για τον φόρο προστιθέμενης αξίας. Μια από τις ειδικές ρυθμίσεις για τον χρυσό αποτελεί αντικείμενο της υπό κρίση αιτήσεως δανικού δικαστηρίου για έκδοση προδικαστικής αποφάσεως. Το Δικαστήριο καλείται εν προκειμένω να διευκρινίσει ποιος είναι ο οφειλέτης του φόρου προστιθέμενης αξίας σε περίπτωση που οι ράβδοι χρυσού που αλλάζουν ιδιοκτήτη δεν είναι «καινουργείς» αλλά ανακυκλωμένες. Εντούτοις, το ερώτημα αυτό μάλλον δεν θα συγκινούσε και τόσο τη Μαργαρίτα.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

2 — Johann Wolfgang von Goethe, *Φάουστ. Μια τραγωδία*, Βραδινή σκηνή, τρεις τελευταίοι στίχοι (2802 έως 2804).

II – **Το νομικό πλαίσιο**

Α— *Το δίκαιο της Ένωσης*

3. Η επιβολή του φόρου προστιθεμένης αξίας στα κράτη μέλη της Ένωσης ρυθμίζεται από την οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας[3] (στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ). Η έως τις 31 Δεκεμβρίου 2006 ισχύσασα έκτη οδηγία 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: ομοιόμορφη φορολογική βάση[4] (στο εξής: έκτη οδηγία), δεν τυγχάνει εφαρμογής στην κύρια δίκη. Η έκτη οδηγία περιείχε ωστόσο ήδη τις κρίσιμες για την υπό κρίση υπόθεση διατάξεις, το ιστορικό θεσπίσεως των οποίων θα πρέπει για τον λόγο αυτόν να ληφθεί επίσης υπόψη.

4. Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας περί ΦΠΑ, στον φόρο προστιθεμένης αξίας υπόκεινται «οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή».

5. Σχετικά με τον υπόχρεο του φόρου, το άρθρο 193 της οδηγίας περί ΦΠΑ, στη μορφή που εφαρμόζεται στην κύρια δίκη[5], ορίζει τα εξής:

«Ο ΦΠΑ οφείλεται από τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί φορολογητέα παράδοση αγαθών [...], εκτός των περιπτώσεων που ο φόρος οφείλεται από άλλο πρόσωπο σύμφωνα με τα άρθρα 194 έως 199 και το άρθρο 202.»

6. Το άρθρο 198 της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει σχετικώς ως εξαίρεση:

«(1) [...]

(2) Στην περίπτωση παραδόσεως χρυσού με τη μορφή πρώτης ύλης ή ημικατεργασμένου προϊόντος καθαρότητας 325 χιλιοστών και άνω ή παραδόσεως επενδυτικού χρυσού, όπως ορίζεται στο άρθρο 344, παράγραφος 1, από υποκείμενο στον φόρο που έχει κάνει χρήση μιας από τις επιλογές που προβλέπονται στα άρθρα 348, 349 και 350, τα κράτη μέλη μπορούν να ορίζουν τον αποκτώντα ως υπόχρεο για την καταβολή του φόρου.

(3) Τα κράτη μέλη καθορίζουν τις διαδικασίες και τις προϋποθέσεις εφαρμογής των παραγράφων 1 και 2.»

7. Η αιτιολογική σκέψη 55 της οδηγίας περί ΦΠΑ, διευκρινίζει σχετικώς:

«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.»

3 — ΕΕ L 347, σ. 1.

4 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001 σ. 49.

5 — Πρόκειται για την οδηγία περί ΦΠΑ όπως τροποποιήθηκε τελευταία με την οδηγία 2010/88/ΕΕ του Συμβουλίου, της 7ης Δεκεμβρίου 2010, για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όσον αφορά τη διάρκεια της υποχρεωτικής εφαρμογής ενός κατώτατου κανονικού συντελεστή (ΕΕ L 326, σ. 1).

8. Επιπλέον, κατά το άρθρο 199, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, 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, παλαιοσιδήρων και ορισμένων αγαθών και υπηρεσιών, που περιλαμβάνονται στο παράρτημα VI».

9. Το προαναφερόμενο παράρτημα VI περιέχει μεταξύ άλλων τις κατωτέρω θέσεις:

«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 ημικατεργασμένου προϊόντος από σιδηρούχα και μη σιδηρούχα μέταλλα και παροχή ορισμένων σχετικών υπηρεσιών,

3. παραδόσεις υπολειμμάτων και λοιπών ανακυκλώσιμων υλικών αποτελουμένων από σιδηρούχα και μη σιδηρούχα μέταλλα […],

4. παραδόσεις απορριμμάτων από σιδηρούχα και μη σιδηρούχα μέταλλα […],

5. […],

6. παραδόσεις αποκομμάτων και απορριμμάτων που προκύπτουν από την επεξεργασία πρώτων υλών.»

10. Τέλος, όσον αφορά το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ, το οποίο μπορεί να ασκηθεί για αποκτηθέντα αγαθά, το άρθρο 168 της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:

«Στον βαθμό που τα αγαθά […] χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τα ακόλουθα ποσά:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο·

[…]»

Β— *Το εθνικό δίκαιο*

11. Στη Δανία, ο φόρος προστιθέμενης αξίας επιβάλλεται σύμφωνα με τον δανικό νόμο περί ΦΠΑ. Το άρθρο 46, παράγραφος 1, του εν λόγω νόμου ρυθμίζει αναφορικά με τον καθορισμό του υπόχρεου του φόρου:

«Υπόχρεος του φόρου είναι ο υποκείμενος στον φόρο που πραγματοποιεί φορολογητέες παραδόσεις αγαθών στη Δανία. […] Εντούτοις, υπόχρεος του φόρου είναι ο αποκτών τα αγαθά […] όταν

[…]

4) ο αποκτών είναι επιχείρηση εγγεγραμμένη για τους σκοπούς του ΦΠΑ στη Δανία και παραλαμβάνει επενδυτικό χρυσό που φορολογείται σύμφωνα με την παράγραφο 51a ή χρυσό με τη μορφή πρώτης ύλης ή ημικατεργασμένου προϊόντος καθαρότητας 325 χιλιοστών και άνω».

III – **Η κύρια δίκη**

12. Η διαφορά της κύριας δίκης έχει ως αντικείμενο οφειλή ΦΠΑ στη Δανία της εταιρίας Envirotec Denmark ApS (στο εξής: Envirotec) για το τελευταίο τρίμηνο του 2011.

13. Το συγκεκριμένο τρίμηνο, η Envirotec αγόρασε από μία άλλη δανική εταιρία 24 ράβδους, που είχαν μέση περιεκτικότητα χρυσού μεταξύ 500 και 600 χιλιοστών. Εκτός από χρυσό, οι ράβδοι περιείχαν διάφορα άλλα υλικά, όπως π.χ. δόντια, καουτσούκ, PVC, χαλκό, αμάλγαμα, υδράργυρο και μόλυβδο. Ειδικότερα, η πωλήτρια είχε κατασκευάσει τις ράβδους με τήξη βιομηχανικών απορριμμάτων, καθώς και παλαιών κοσμημάτων, μαχαιροπήρουνων, ρολογιών κ.λπ. Επομένως, προκειμένου να καταστεί δυνατή η περαιτέρω χρήση του χρυσού που περιείχαν οι ράβδοι για την κατασκευή και άλλων προϊόντων περιεχόντων χρυσό, έπρεπε πρώτα να διαχωριστούν τα υπόλοιπα συστατικά στοιχεία των ράβδων.

14. Για την αγορά των 24 ράβδων, η Envirotec χρεώθηκε ΦΠΑ συνολικού ύψους 1 099 695 δανικών κορόνων (περίπου 150 000 ευρώ), τον οποίο και κατέβαλε στην πωλήτρια. Εντούτοις, η πωλήτρια δεν απέδωσε ποτέ το εν λόγω ποσό στη δανική φορολογική αρχή. Σε μεταγενέστερο χρόνο, η πωλήτρια τέθηκε υπό εκκαθάριση λόγω ελλείψεως οικονομικών πόρων.

15. Η Envirotec ζητεί πλέον από τη δανική φορολογική αρχή την επιστροφή του ΦΠΑ τον οποίο κατέβαλε στην πωλήτρια, επικαλούμενη σχετικό δικαίωμά της για έκπτωση του φόρου. Η δανική φορολογική αρχή εκτιμά όμως ότι, κατά το άρθρο 46, παράγραφος 1, σημείο 4, του δανικού νόμου περί ΦΠΑ, ο ΦΠΑ της συναλλαγής δεν οφείλεται από την πωλήτρια, αλλά από την Envirotec. Κατά συνέπεια, η Envirotec δεν μπορεί να ζητήσει την έκπτωση ως ΦΠΑ εισροών του ποσού που κακώς κατέβαλε στην πωλήτρια. Αντιθέτως, η Envirotec θεωρεί ότι στη δική της ειδικότερη περίπτωση δεν τυγχάνει εφαρμογής η δανική διάταξη περί αντιστροφής της φορολογικής επιβαρύνσεως ώστε να βαρύνει τον αποκτώντα, η οποία έχει θεσπιστεί επί τη βάσει του άρθρου 198, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ.

IV – **Διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου**

16. Το εν τω μεταξύ επιληφθέν της υποθέσεως Østre Landsret εκτιμά ότι η ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης είναι μείζονος σημασίας για την κύρια δίκη και στις 28 Νοεμβρίου 2014 υπέβαλε στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 267 ΣΛΕΕ, το ακόλουθο ερώτημα:

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

17. Κατά τη διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου, υπέβαλαν γραπτές παρατηρήσεις, τον Μάρτιο του 2015, το Βασίλειο της Δανίας, η Δημοκρατία της Εσθονίας και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή.

V – **Νομική εκτίμηση**

18. Με το προδικαστικό του ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν εάν οι ράβδοι οι οποίες αποτελούν το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 198, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ. Κατά την εν λόγω διάταξη, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι σε περίπτωση, μεταξύ άλλων, παραδόσεως «χρυσού με τη μορφή πρώτης ύλης ή ημικατεργασμένου προϊόντος καθαρότητας 325 χιλιοστών και άνω» ο ΦΠΑ οφείλεται από τον αποκτώντα τα αγαθά και όχι, όπως γενικά είθισται, από τον προμηθευτή.

19. Είμαι της γνώμης ότι πρέπει να δοθεί καταφατική απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα. Πράγματι, οι ράβδοι οι οποίες αποτελούνται από τυχαίας συστάσεως κράμα διαφόρων μεταλλικών αντικειμένων τα οποία περιέχουν χρυσό, όπως αυτές που αποτελούν το αντικείμενο της κύριας δίκης, πληρούν, ως «χρυσός με τη μορφή πρώτης ύλης», τις προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 198, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ. Αυτό προκύπτει από την ερμηνεία του γράμματος, του πλαισίου και των σκοπών της διατάξεως, όπως θα εκθέσω στη συνέχεια.

Α — *Το γράμμα της διατάξεως*

20. Καταρχάς, εξαιτίας των διαφορετικών γλωσσικών αποδόσεων του άρθρου 198, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ, από το γράμμα της διατάξεως αυτής δεν προκύπτει ενιαία εικόνα για την έννοια του όρου ««χρυσός με τη μορφή πρώτης ύλης».

21. Ειδικότερα, για την απόδοση στη δανική γλώσσα χρησιμοποιείται ο όρος «råmetal», ο οποίος στα γερμανικά θα μπορούσε να αποδοθεί ως «Rohmetall» [6]. Στη συνήθη χρήση του, ο όρος αυτός έχει την έννοια του καθαρού, ακατέργαστου μετάλλου. Προς την ίδια κατεύθυνση τείνει και ο όρος «d'or sous forme de matière première» της αποδόσεως στη γαλλική γλώσσα.

22. Ακολουθώντας μια τόσο στενή ερμηνεία, στον όρο «χρυσός με τη μορφή πρώτης ύλης» κατά την έννοια του άρθρου 198, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ θα μπορούσαν να υπαχθούν μόνο ράβδοι χρυσού που αποτελούνται από καθαρό χρυσό, δηλαδή σχεδόν κατά 100 %. Κατά συνέπεια, μια ράβδος αποτελούμενη από κράμα διαφόρων μεταλλικών αντικειμένων τα οποία περιέχουν χρυσό με περιεκτικότητα σε χρυσό μόνο 500 έως 600 χιλιοστά, όπως στην υπό κρίση υπόθεση, δεν θα περιλαμβανόταν στην έννοια του χρυσού με τη μορφή πρώτης ύλης.

23. Από την άλλη πλευρά, η απόδοση στη γερμανική γλώσσα του άρθρου 198, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ με τον όρο «Goldmaterial» και στην αγγλική γλώσσα με τον όρο «gold material» περιλαμβάνουν εξ ορισμού έννοιες που έχουν διατυπωθεί ώστε να υπερβαίνουν τη σημασία του ακατέργαστου μετάλλου και που το λεκτικό νόημά τους δεν περιορίζεται στον καθαρό χρυσό. Ειδικότερα, ως «Goldmaterial» μπορεί να νοείται οποιοδήποτε υλικό αποτελούμενο κατά ένα μέρος από χρυσό, επομένως και το υπό κρίση κράμα διαφόρων μεταλλικών αντικειμένων τα οποία περιέχουν χρυσό.

24. Σε περίπτωση που οι διάφορες γλωσσικές αποδόσεις μιας ρυθμίσεως του δικαίου της Ένωσης παρεκκλίνουν μεταξύ τους όπως εν προκειμένω, κατά πάγια νομολογία η σημασία τους δεν μπορεί να προσδιορίζεται μόνο με βάση το γράμμα της ρυθμίσεως, αλλά αποκλειστικώς σε συνάρτηση με το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται και τους επιδιωκόμενους από αυτήν σκοπούς [7].

6 — Βλ. σχετικά τη γλωσσική απόδοση στη δανική και τη γερμανική γλώσσα του ισχύοντος πλέον άρθρου 199α, παράγραφος 1, στοιχείο ι', της οδηγίας περί ΦΠΑ, το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 1, σημείο 2, στοιχείο β', της οδηγίας 2013/43/ΕΕ του Συμβουλίου, της 22ας Ιουλίου 2013, για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας, όσον αφορά την προαιρετική και προσωρινή εφαρμογή του μηχανισμού αντιστροφής της επιβαρύνσεως για τις παραδόσεις ορισμένων αγαθών και την παροχή υπηρεσιών που είναι επιδεκτικά απάτης (ΕΕ L 201, σ. 4).

7 — Βλ. αντί πολλών τις αποφάσεις Bouchereau (30/77, EU:C:1977:172, σκέψη 14), Rockfon (C-449/93, EU:C:1995:420, σκέψη 28) και Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, σκέψη 47).

Β — *Το πλαίσιο*

25. Επομένως, στην απάντηση του ερωτήματος εάν μια ράβδος η οποία αποτελείται από κράμα διαφόρων μεταλλικών αντικειμένων τα οποία περιέχουν χρυσό εμπίπτει στον όρο αυτό θα μπορούσε καταρχάς να χρησιμεύσει το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται ο όρος «χρυσός με τη μορφή πρώτης ύλης» του άρθρου 198, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ.

1. Η περί ελάχιστης καθαρότητας απαίτηση του άρθρου 198, παράγραφος 2

26. Η διάταξη ισχύει σε περίπτωση παραδόσεως «χρυσού με τη μορφή πρώτης ύλης ή ημικατεργασμένου προϊόντος καθαρότητας 325 χιλιοστών και άνω». Εάν η φράση «καθαρότητας 325 χιλιοστών και άνω» δεν αναφέρεται μόνο σε «ημικατεργασμένο προϊόν» αλλά και σε «χρυσό με τη μορφή πρώτης ύλης», ο όρος αυτός θα έπρεπε κατ' ανάγκη να μην περιλαμβάνει μόνο τον καθαρό χρυσό αλλά και υλικό με μικρότερη περιεκτικότητα σε χρυσό, όπως εν προκειμένω.

27. Εάν όμως ήθελε θεωρηθεί ότι η εν λόγω φράση αναφέρεται αποκλειστικώς στα ημικατεργασμένα προϊόντα, η απαίτηση περί ελάχιστης περιεκτικότητας δεν θα ίσχυε για χρυσό με τη μορφή πρώτης ύλης. Από αυτό θα μπορούσε να συναχθεί αφενός ότι, για την υπαγωγή στον όρο «χρυσός με τη μορφή πρώτης ύλης», αρκεί οποιοσδήποτε βαθμός περιεκτικότητας. Επειδή όμως τούτο θα ήταν υπερβολικά ευρύ, η απουσία ρητής απαιτήσεως σχετικά με την καθαρότητα του χρυσού με τη μορφή πρώτης ύλης θα μπορούσε επίσης να συνηγορεί υπέρ του ότι στην έννοια του χρυσού με τη μορφή πρώτης ύλης υπάγεται μόνο ο καθαρός χρυσός.

28. Πάντως, από το γράμμα της διατάξεως δεν προκύπτει σαφώς σε ποιους όρους παραπέμπει η εν λόγω φράση περί ελάχιστης καθαρότητας. Ειδικότερα, τουλάχιστον η απόδοση στη γερμανική, στην αγγλική και στη γαλλική γλώσσα αφήνουν περιθώριο και για τις δύο ερμηνείες.

29. Ούτε η αιτιολογική σκέψη 55 της οδηγίας περί ΦΠΑ μπορεί να αποτελέσει βοήθημα εν προκειμένω. Στο πλαίσιο της οριοθετήσεως των σκοπών του άρθρου 198, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ, η εν λόγω αιτιολογική σκέψη αναφέρεται συνολικά στα αγαθά που καταλαμβάνει η εν λόγω ρύθμιση ως «χρυσό καθαρότητας μεγαλύτερης από δεδομένο βαθμό». Εξ αυτού δεν συνάγεται εντούτοις κατ' ανάγκη ότι η καθαρότητα 325 χιλιοστών και άνω πρέπει να ισχύει τόσο για τον χρυσό με τη μορφή πρώτης ύλης όσο και για τα ημικατεργασμένα προϊόντα. Ειδικότερα, η απαίτηση αυτή της αιτιολογικής σκέψεως 55 της οδηγίας περί ΦΠΑ θα πληρούνταν επίσης και στην περίπτωση που η έννοια του χρυσού με τη μορφή πρώτης ύλης περιελάμβανε μόνο τον καθαρό χρυσό, όπως για παράδειγμα υλικό καθαρότητας τουλάχιστον 995 χιλιοστών[8].

30. Επομένως, από την απαίτηση περί ελάχιστης καθαρότητας του άρθρου 198, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν προκύπτει κατ' αποτέλεσμα εάν στην έννοια του χρυσού με τη μορφή πρώτης ύλης περιλαμβάνονται οι επίμαχες εν προκειμένω ράβδοι.

2. Υπαγωγή των απορριμμάτων χρυσού στο άρθρο 199, παράγραφος 1, στοιχείο δ'

31. Επίσης σχετικά με την ερμηνεία του πλαισίου του άρθρου 198, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ, η Envirotec υποστήριξε στην κύρια δίκη την άποψη ότι σε κανέναν από τους όρους της εν λόγω διατάξεως δεν θα μπορούσαν να υπαχθούν τα απορρίμματα και θραύσματα χρυσού, τα οποία όμως αφορά η υπό κρίση υπόθεση. Ειδικότερα, η αντιστροφή της φορολογικής επιβαρύνσεως εις βάρος του αποκτώντα στην περίπτωση των *απορριμμάτων* χρυσού ρυθμίζεται από τη μεταγενεστέρως θεσπισθείσα ειδική διάταξη του άρθρου 199, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας περί ΦΠΑ.

8 — Βλ. τον ορισμό του επενδυτικού χρυσού στο άρθρο 344, παράγραφος 1, σημείο 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ.

32. Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο θεωρεί προφανώς ότι η κρίσιμη για την κύρια διαδικασία διάταξη του άρθρου 46, παράγραφος 1, σημείο 4, του δανικού νόμου περί ΦΠΑ δεν ερείδεται στην προαναφερόμενη διάταξη της οδηγίας περί ΦΠΑ αλλά αποκλειστικώς στο άρθρο 198, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ, που αποτελεί και το αντικείμενο του προδικαστικού ερωτήματος. Κατά συνέπεια, για την κύρια δίκη έχει σημασία εάν η αντιστροφή της επιβαρύνσεως εις βάρος του αποκτώντα για τις επίδικες ράβδους καλύπτεται από τη μία ή την άλλη εξουσιοδότηση της οδηγίας περί ΦΠΑ.

33. Συναφώς είναι μεν αληθές ότι η διάταξη που επικαλείται η Envirotec περιλαμβάνει σειρά πραγματικών που, κατά το γράμμα τους, αφορούν και ανακυκλωμένα αντικείμενα που περιέχουν χρυσό, δεδομένου ότι ο χρυσός ανήκει στα «μη σιδηρούχα μέταλλα», στα οποία η διάταξη αυτή αναφέρεται επανειλημμένα. Το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 199, παράγραφος 1, στοιχείο δ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν περιορίζεται όμως μόνο στον χρυσό, αλλά περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, και όλα τα υπόλοιπα μη σιδηρούχα μέταλλα. Κατά συνέπεια, ο εν προκειμένω ερμηνευτέος κανόνας του άρθρου 198, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ θα μπορούσε να θεωρηθεί ως ειδική διάταξη σχετική με τον χρυσό, η οποία, για τον λόγο αυτό, ισχύει και επί απορριμμάτων χρυσού.

34. Από το ιστορικό της θεσπίσεως του εν λόγω άρθρου 199, παράγραφος 1, στοιχείο δ′, το οποίο, μεταξύ άλλων, αφορά απορρίμματα μη σιδηρούχων μετάλλων, προκύπτει όμως ένδειξη ότι η εν προκειμένω ερμηνευτέα διάταξη του άρθρου 198, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν καταλαμβάνει τα απορρίμματα χρυσού.

35. Η προϊσχύσασα[9] του άρθρου 199, παράγραφος 1, στοιχείο δ′, διάταξη της έκτης οδηγίας θεσπίστηκε με την οδηγία 2006/69/ΕΚ, μετά την προϊσχύσασα του άρθρου 198, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ διάταξη[10]. Εντούτοις, η εν λόγω τροποποιητική οδηγία 2006/69/ΕΚ έχει διαμορφωθεί με τέτοιο τρόπο, ωσάν ο νομοθέτης της Ένωσης να θεωρούσε κατά το χρονικό εκείνο σημείο ότι δεν υφίστατο για τα απορρίμματα χρυσού καμία ρύθμιση περί αντιστροφής της επιβαρύνσεως εις βάρος του αποκτώντος, παρόλο που κατά το εν λόγω χρονικό σημείο η προϊσχύσασα του ερμηνευτέου εν προκειμένω άρθρου 198, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ διάταξη είχε ήδη τεθεί σε ισχύ.

36. Ειδικότερα, με την τροποποιητική οδηγία 2006/69/ΕΚ καταργήθηκε μία σειρά από εξουσιοδοτήσεις προς τα κράτη μέλη[11], προκειμένου αυτά να παρεκκλίνουν από την υφιστάμενη νομοθεσία της Ένωσης για τον φόρο προστιθέμενης αξίας[12]. Όπως προκύπτει από την αιτιολογική σκέψη 8 και το ιστορικό εκδόσεως[13] της οδηγίας 2006/69/ΕΚ, η κατάργηση θα αφορούσε όλες τις εξουσιοδοτήσεις οι οποίες καλύπτονταν πλέον από τις διατάξεις της νέας οδηγίας και, για τον λόγο αυτόν, θα καθίσταντο περιττές στο μέλλον. Η πρώτη που αναφέρεται σχετικά στο παράρτημα ΙΙ της

9 — Η διάταξη που ίσχυε πριν από το άρθρο 199, παράγραφος 1, στοιχείο δ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ είναι το άρθρο 21, παράγραφος 2, στοιχείο γ′, σημείο iv, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 28ζ της έκτης οδηγίας και εισήχθη με την οδηγία 2006/69/ΕΚ, της 24ης Ιουλίου 2006, για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ σε σχέση με συγκεκριμένα μέτρα για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, την απλούστευση της διαδικασίας επιβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας καθώς και την κατάργηση συγκεκριμένων αποφάσεων χορηγήσεως παρεκκλίσεων (ΕΕ L 221, σ. 9).

10 — Η διάταξη που ίσχυε πριν από το άρθρο 198, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ είναι το άρθρο 26β, ΣΤ, πρώτη περίοδος, της έκτης οδηγίας και ερείδεται στην οδηγία 98/80/ΕΚ 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 χρυσό (ΕΕ L 281, σ. 31).

11 — Οι εν λόγω εξουσιοδοτήσεις παρεσχέθησαν βάσει του άρθρου 27 της έκτης οδηγίας.

12 — Βλ. άρθρο 2 σε συνδυασμό με το παράρτημα ΙΙ της οδηγίας 2006/69/ΕΚ.

13 — Βλ. πρόταση της Επιτροπής, της 16ης Μαρτίου 2005, για την έκδοση οδηγίας του Συμβουλίου για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ όσον αφορά ορισμένα μέτρα για την απλοποίηση της διαδικασίας επιβολής του ΦΠΑ και για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής καθώς και για την κατάργηση ορισμένων αποφάσεων χορηγήσεως παρεκκλίσεων [COM(2005) 89 τελικό], σ. 4.

οδηγίας 2006/69/ΕΚ είναι μια απόφαση του Συμβουλίου η οποία επέτρεπε στο Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας να εφαρμόσει ένα ειδικό καθεστώς εισπράξεως του φόρου, προκειμένου να αποτρέψει την απάτη και φοροδιαφυγή σε περίπτωση «προμήθειας χρυσού, χρυσών νομισμάτων και απορριμμάτων χρυσού» [14].

37. Το γεγονός ότι η εν λόγω εξουσιοδότηση δεν καταργήθηκε παρά με την οδηγία 2006/69/ΕΚ συνηγορεί υπέρ του ότι ο νομοθέτης της Ένωσης, σε συνέχεια της εν λόγω τροποποιητικής οδηγίας, είχε προφανώς υπόψη του και μια τροποποίηση της νομοθεσίας όσον αφορά τις παραδόσεις χρυσού. Δεδομένου ότι η τότε νεοθεσπισθείσα ρύθμιση του σημερινού άρθρου 199, παράγραφος 1, στοιχείο δ', αναφερόταν κυρίως σε θραύσματα και απορρίμματα, θα μπορούσε να εξαχθεί το συμπέρασμα ότι και τα *απορρίμματα* χρυσού —αντιστοίχως προς τα προβληθέντα από την Envirotec— υπάγονται στην ως άνω ρύθμιση, όχι όμως και στο άρθρο 198, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ.

38. Εντούτοις, από μόνο του το εν λόγω επιχείρημα, το οποίο έχει τις βάσεις του στο ιστορικό θεσπίσεως ενός άλλου κανόνα δικαίου και όχι του εν προκειμένω εξεταζόμενου, δεν είναι ιδιαίτερα πειστικό. Δεδομένου ότι η κατάργηση της προαναφερόμενης εξουσιοδοτήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου δεν προβλεπόταν ούτε στο αρχικό σχέδιο της οδηγίας 2006/69/ΕΚ [15], υπάρχει και η πιθανότητα να προστέθηκε εκ των υστέρων στο πλαίσιο της νομοθετικής διαδικασίας, επειδή διαπιστώθηκε ότι, ήδη κατά το τότε ισχύον δίκαιο, η εξουσιοδότηση αυτή ήταν ξεπερασμένη.

39. Επομένως, η ύπαρξη ειδικής ρυθμίσεως για τα απορρίμματα από μη σιδηρούχα μέταλλα στο άρθρο 199, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας περί ΦΠΑ κατ' αποτέλεσμα δεν οδηγεί με απόλυτη ασφάλεια σε συμπεράσματα σχετικά με το πεδίο εφαρμογής του εν προκειμένω εξεταζόμενου άρθρου 198, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ.

3. Δασμολογική κατάταξη

40. Τέλος, στον βαθμό που στην κύρια δίκη γίνεται συμπληρωματικά επίκληση και των δασμολογικών κλάσεων, η σύγκριση αυτή δεν είναι πειστική. Η Συνδυασμένη Ονοματολογία [16], η οποία περιλαμβάνει τις ταξινομήσεις των εμπορευμάτων που χρησιμεύουν κατά κύριο λόγο στον καθορισμό του εκάστοτε δασμού [17], εξυπηρετεί διαφορετικούς σκοπούς από εκείνους της ερμηνευτέας εν προκειμένω διατάξεως του άρθρου 198, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ.

41. Σε όποιες περιπτώσεις το Δικαστήριο, στο πλαίσιο της ερμηνείας της οδηγίας ΦΠΑ, αναφέρθηκε, συμπληρωματικά στη χρήση των όρων της Συνδυασμένης Ονοματολογίας, αυτό έγινε μόνο σχετικά με τον εφαρμοστέο φορολογικό συντελεστή [18]. Πάντως, για τον καθορισμό του φορολογικού συντελεστή, από το άρθρο 98, παράγραφος 3, προκύπτει ορισμένος σύνδεσμος προς τη Συνδυασμένη Ονοματολογία ο οποίος απορρέει από την ίδια την οδηγία περί ΦΠΑ [19].

14 — Απόφαση του Συμβουλίου που θεωρείται ότι εκδόθηκε στις 15 Απριλίου 1984, η οποία επιτρέπει στο Ηνωμένο Βασίλειο να εφαρμόσει μέτρο παρεκκλίσεως από την έκτη οδηγία, το οποίο αποβλέπει στην αποτροπή, με την εφαρμογή ενός ειδικού καθεστώτος εισπράξεως του φόρου, ορισμένων περιπτώσεων φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής συνδεδεμένων με την προμήθεια χρυσού, χρυσών νομισμάτων και απορριμμάτων χρυσού μεταξύ ατόμων υποκειμένων στον φόρο (ΕΕ L 264, σ. 27).

15 — Βλ. πρόταση της Επιτροπής (παρατεθείσα στην υποσημείωση 13), σ. 11 και 12.

16 — Παράρτημα Ι του κανονισμού (ΕΟΚ) 2658/87 του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1987, για τη δασμολογική και στατιστική ονοματολογία και το κοινό δασμολόγιο (ΕΕ L 256, σ. 1).

17 — Βλ. άρθρο 1, παράγραφος 3, του κανονισμού (ΕΟΚ) 2658/87 (παρατεθείς στην υποσημείωση 16).

18 — Βλ. απόφαση Επιτροπή κατά Ισπανίας (C-360/11, EU:C:2013:17, σκέψη 44).

19 — Κατά την εν λόγω διάταξη, για την εφαρμογή μειωμένων φορολογικών συντελεστών επί συγκεκριμένων κατηγοριών αγαθών, τα κράτη μέλη μπορούν να οριοθετούν τις σχετικές κατηγορίες με βάση τη Συνδυασμένη Ονοματολογία.

42. Μια τέτοια σχέση με τους ορισμούς της Συνδυασμένης Ονοματολογίας δεν προκύπτει πάντως ως προς την εν προκειμένω ερμηνευτέα διάταξη του άρθρου 198, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ. Ούτε πρόκειται στην περίπτωση αυτή για καθορισμό του φορολογικού συντελεστή ούτε περιέχει η διάταξη αυτή —σε αντίθεση, επί παραδείγματι, προς το άρθρο 148, στοιχείο β΄, της οδηγίας περί ΦΠΑ— ρητή αναφορά στη Συνδυασμένη Ονοματολογία.

4. Συμπέρασμα ως προς την ερμηνεία του πλαισίου

43. Κατόπιν των ανωτέρω, από το πλαίσιο του άρθρου 198, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ, δεν προκύπτει σαφώς εάν μια ράβδος η οποία αποτελείται από κράμα διαφόρων μεταλλικών αντικειμένων τα οποία περιέχουν χρυσό πρέπει να υπαχθεί στην έννοια του χρυσού με τη μορφή πρώτης ύλης. Η απάντηση στο ερώτημα αυτό πρέπει κατά συνέπεια να αναζητηθεί στους σκοπούς της εν λόγω διατάξεως.

Γ— *Σκοποί*

44. Κατά την αιτιολογική σκέψη 8 της οδηγίας 98/80/ΕΚ, με την οποία είχε εισαχθεί η προϊσχύσασα του άρθρου 198, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ διάταξη[20], η ρύθμιση αποβλέπει τόσο στην «πρόληψη της φοροδιαφυγής» όσο και στη μείωση του «βάρους χρηματοδοτήσεως». Με παρόμοιο τρόπο εκφράζεται πλέον και η αιτιολογική σκέψη 55 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Ακόμη, από το ιστορικό της θεσπίσεως της οδηγίας 98/80/ΕΚ δεν μπορούν να συναχθούν περαιτέρω σκοποί της εν λόγω ρυθμίσεως[21].

1. Πρόληψη της φοροδιαφυγής

45. Η ρύθμιση υπηρετεί την πρόληψη της φοροδιαφυγής στον βαθμό που η αντιστροφή της επιβαρύνσεως από τον προμηθευτή στον αποκτώντα τα αγαθά δεν επιτρέπει την εξαπάτηση του Δημοσίου λόγω του ότι ο υπόχρεος του φόρου δεν ταυτίζεται με τον δικαιούχο της εκπτώσεως του φόρου.

46. Το πώς αυτό είναι δυνατό[22], γίνεται αντιληπτό από την παρούσα υπόθεση. Η Envirotec επικαλείται έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών που κατέβαλε στην προμηθεύτριά της, η οποία όμως ουδέποτε τον απέδωσε στις φορολογικές αρχές. Εάν η Envirotec και η προμηθεύτριά της είχαν ενεργήσει στην περίπτωση αυτή συνεννοημένα με πρόθεση να διαπράξουν απάτη, θα μπορούσαν να είχαν στερήσει δολίως από το Δημόσιο το ποσό της διεκδικούμενης εκπτώσεως φόρου. Ειδικότερα, η Envirotec θα είχε λάβει από το Δημόσιο πληρωμή αντίστοιχη του ύψους του ΦΠΑ, το δε Δημόσιο δεν θα μπορούσε να εισπράξει από την προμηθεύτρια τον αντίστοιχο φόρο. Αντιθέτως, στην περίπτωση που, σε μια συναλλαγή, αντί για τον προμηθευτή, οφειλέτης του ΦΠΑ είναι ο αποκτών το αγαθό, μια τέτοιου είδους απάτη δεν είναι δυνατή. Ειδικότερα, στην περίπτωση αυτή, η υποχρέωση καταβολής του φόρου και το δικαίωμα εκπτώσεως συμπίπτουν στο ίδιο πρόσωπο, έτσι ώστε το Δημόσιο να μην υπέχει καμία υποχρέωση εκταμιεύσεως χρημάτων.

20 — Βλ. ανωτέρω, υποσημείωση 10.

21 — Βλ. την πρόταση της Επιτροπής, της 27ης Οκτωβρίου 1992, για οδηγία του Συμβουλίου περί συμπληρώσεως του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας και περί τροποποιήσεως της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ — Ειδική ρύθμιση για τον χρυσό [COM(92) 441 τελικό], τη γνωμοδότηση της Ευρωπαϊκής Οικονομικής και Κοινωνικής Επιτροπής, της 28ης Απριλίου 1993, με θέμα την πρόταση (ΕΕ C 161, σ. 25), και τα πρακτικά της συνεδριάσεως του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου της 7ης Μαρτίου 1994 (ΕΕ C 91, σ. 1), σ. 15 και 16, και της 10ης Μαρτίου 1994 (ΕΕ C 91, σ. 198), σ. 209 και 239 έως 243.

22 — Βλ. σχετικά και την επεξήγηση στην πρόταση της Επιτροπής, της 29ης Σεπτεμβρίου 2009, με θέμα οδηγία του Συμβουλίου για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με την προαιρετική και προσωρινή εφαρμογή του μηχανισμού αντιστροφής της επιβαρύνσεως για τις παραδόσεις ορισμένων αγαθών και την παροχή υπηρεσιών που είναι πιθανό να αποτελέσουν αντικείμενο απάτης [COM(2009) 511 τελικό], σ. 3.

47. Κατ' αντιστοιχία προς τα ανωτέρω, το Συμβούλιο επίσης εξέφρασε τελευταία στην αιτιολογική σκέψη 4 της οδηγίας 2013/42/ΕΕ [23] την εκτίμηση ότι «ο ορισμός του παραλήπτη ως υπόχρεου για την καταβολή του ΦΠΑ (αντίστροφη επιβάρυνση), σε ορισμένες περιπτώσεις, είναι αποτελεσματικό μέτρο για να σταματήσει η απάτη περί τον ΦΠΑ σε ειδικούς τομείς».

48. Ο νομοθέτης της Ένωσης έχει ορίσει τους τομείς αυτούς στα άρθρα 198 έως 199α της οδηγίας περί ΦΠΑ. Στις διατάξεις αυτές, γίνεται λόγος για τους τομείς του εμπορίου χρυσού, των οικοδομικών εργασιών, της διαχειρίσεως αποβλήτων και της εμπορίας δικαιωμάτων εκπομπής αερίων θερμοκηπίου. Ο κατάλογος του άρθρου 199α συμπληρώθηκε εν τω μεταξύ δυνάμει της οδηγίας 2013/43/ΕΕ [24] και με άλλους τομείς, όπως π.χ. την εμπορία κινητών τηλεφώνων, μικροεπεξεργαστών και μικροϋπολογιστών, πολύτιμων μετάλλων αλλά και δημητριακών. Εν προκειμένω φαίνεται ότι ο νομοθέτης της Ένωσης, όπως προκύπτει από την αιτιολογική σκέψη 4 της εν λόγω οδηγίας, αντιδρά κάθε φορά που διαπιστώνονται στην πράξη περιπτώσεις απάτης σε συγκεκριμένους τομείς.

49. Στον βαθμό που πρόκειται για εμπορία προϊόντων, τα περισσότερα αγαθά, για τα οποία μπορεί να προβλεφθεί η αντιστροφή της επιβαρύνσεως στον αποκτώντα, παρουσιάζουν μια τρόπον τινά αφηρημένη ομοιότητα. Συγκεκριμένα, έχουν υψηλή αγοραία αξία σε σχέση με το μέγεθός τους. Και αυτό διότι ο κίνδυνος απάτης περί τον ΦΠΑ με αφορμή το εμπόριο αγαθών τείνει να αυξάνεται όσο πιο πολύτιμα και εύκολα μεταφερόμενα είναι τα εν λόγω αγαθά, όπως τόνισε ιδίως η Δημοκρατία της Εσθονίας.

50. Στο πλαίσιο του σκοπού αυτού, η εν προκειμένω εξεταζόμενη διάταξη του άρθρου 198, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ πρέπει να ερμηνευθεί με τρόπο που να λαμβάνει υπόψη τους ιδιαίτερους κινδύνους τους οποίους συνεπάγεται από την άποψη του νομοθέτη της Ένωσης η εμπορία χρυσού όσον αφορά πιθανή απάτη περί τον ΦΠΑ. Όπως τονίζεται και στην αιτιολογική σκέψη 55, ο εν λόγω κίνδυνος συνδέεται στενά με την περιεκτικότητα ενός αγαθού σε χρυσό. Εάν αυτή είναι υψηλή, μεταξύ του μεγέθους του αγαθού και της αγοραίας αξίας του υφίσταται μια σχέση που είναι πιθανό να ενθαρρύνει απάτες.

51. Κατά συνέπεια, πρώτον, ουδείς λόγος υφίσταται να υπαχθεί στην έννοια του χρυσού με τη μορφή πρώτης ύλης κατά το άρθρο 198, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ, μόνο ο καθαρός χρυσός, εφόσον η διάταξη περιλαμβάνει παράλληλα και πέραν πάσης αμφιβολίας τουλάχιστον τα ημικατεργασμένα προϊόντα καθαρότητας 325 χιλιοστών και άνω. Δεύτερον, η εν λόγω απαίτηση ελάχιστης καθαρότητας δεν πρέπει να ισχύει μόνο για τα ημικατεργασμένα προϊόντα, αλλά και για χρυσό με τη μορφή πρώτης ύλης προκειμένου να συμπεριλαμβάνει μόνο υλικά μεγάλης αξίας. Και τρίτον, δεν συνάδει με τη λειτουργία της εν λόγω ρυθμίσεως η διάκριση του χρυσού με τη μορφή πρώτης ύλης ανάλογα με το αν πρόκειται για «νέα» κράματα ή «απορρίμματα» χρυσού, δεδομένου ότι, λόγω της καθοριστικής για την αξία περιεκτικότητας σε χρυσό, δεν μπορεί να εξαρτάται από τη διάκριση αυτή ο κίνδυνος διαπράξεως απάτης τον οποίο ενέχουν οι συναλλαγές με αγαθά που περιέχουν χρυσό.

2. Μείωση του βάρους χρηματοδοτήσεως

52. Η παρούσα ερμηνεία επιβεβαιώνεται από τον δεύτερο σκοπό της διατάξεως, ο οποίος συνίσταται στη μείωση του βάρους χρηματοδοτήσεως.

23 — Οδηγία 2013/42/ΕΕ του Συμβουλίου, της 22ας Ιουλίου 2013, για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας όσον αφορά τον μηχανισμό ταχείας αντιδράσεως για την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ (ΕΕ L 201, σ. 1).

24 — Παρατεθείσα στην υποσημείωση 6.

53. Όπως ανέφερε η Επιτροπή στην πρότασή της για την προϊσχύσασα του άρθρου 198, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ διάταξη [25], η αντιστροφή της επιβαρύνσεως από τον προμηθευτή στον αποκτώντα αποσκοπεί επίσης στην εξισορρόπηση των ανταγωνιστικών μειονεκτημάτων του ημεδαπού έναντι του ενδοκοινοτικού εμπορίου. Ειδικότερα, επί διασυνοριακών συναλλαγών μεταξύ υποκείμενων στον φόρο, κατά το σύστημα φορολογήσεως των ενδοκοινοτικών συναλλαγών, υπόχρεος του φόρου είναι πάντοτε ο αποκτών [26]. Αυτό του επιτρέπει να αποφύγει την προχρηματοδότηση του ΦΠΑ, η οποία θα τον επιβάρυνε επί αμιγώς εθνικών συναλλαγών, δεδομένου ότι θα έπρεπε καταρχάς να καταβάλλει στον εκάστοτε προμηθευτή χρυσού το τίμημα πλέον ΦΠΑ, ο οποίος όμως θα του επιστρεφόταν από το Δημόσιο αργότερα κατόπιν της υποβολής φορολογικής δηλώσεως. Με την πρόβλεψη, εντούτοις, φορολογικής οφειλής του αποκτώντος και επί εθνικών συναλλαγών, κατέστη συναφώς δυνατή η εξίσωση των συνθηκών ανταγωνισμού.

54. Η Επιτροπή τόνισε στην πρότασή της ότι το πρόβλημα αυτό δεν περιορίζεται μεν στον χρυσό, λόγω όμως της «ιδιαίτερα υψηλής αξίας του χρυσού» δεν μπορεί να παραβλεφθεί στις περιπτώσεις αυτές [27]. Κρίσιμη υπό το πρίσμα του σκοπού αυτού του άρθρου 198, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ είναι επομένως και πάλι η αξία των αγαθών που αποτελούν το αντικείμενο της συναλλαγής και συνακόλουθα η περιεκτικότητά τους σε χρυσό.

3. Περιορισμός σε αποκτώντες που είναι υποκείμενοι στον φόρο

55. Περαιτέρω, από τους ως άνω σκοπούς του άρθρου 198, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ, προκύπτει εμμέσως ότι η διάταξη αφορά αποκλειστικώς παραδόσεις προς αποκτώντες οι οποίοι είναι *υποκείμενοι στον φόρο*. Ειδικότερα, μόνον αυτοί έχουν, κατά το άρθρο 168, στοιχείο α′, της οδηγίας περί ΦΠΑ, δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών. Μόνο παραδόσεις προς αποκτώντες με δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών ενέχουν κίνδυνο απάτης περί τον ΦΠΑ και μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα την ανωτέρω περιγραφείσα επιβάρυνση του αποκτώντος με ΦΠΑ επί των εισροών.

56. Ο εν λόγω περιορισμός του πεδίου εφαρμογής του άρθρου 198, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν βρίσκει ωστόσο ρητή έκφραση στο γράμμα της διατάξεως [28]. Ως εκ τούτου, πρέπει να διασφαλιστεί στο πλαίσιο του ορισμού των αγαθών που εμπίπτουν στην εν λόγω ρύθμιση, επηρεάζοντας με τον τρόπο αυτόν και την ερμηνεία των όρων «χρυσός με τη μορφή πρώτης ύλης» και «ημικατεργασμένα προϊόντα».

57. Στο πλαίσιο αυτό, «ημικατεργασμένα προϊόντα» είναι ήδη με βάση το γράμμα τους μόνο τα αγαθά εκείνα που συνήθως αποκτώνται μόνο από υποκείμενους στον φόρο, στο πλαίσιο της οικονομικής τους δραστηριότητας. Ειδικότερα, τα ημικατεργασμένα προϊόντα πρέπει να διακρίνονται από τα τελικά προϊόντα. Ενώ τα τελικά προϊόντα μπορούν να πωλούνται απευθείας στον τελικό καταναλωτή, τα ημικατεργασμένα προϊόντα χρήζουν προηγούμενης περαιτέρω επεξεργασίας [29].

58. Το αυτό πρέπει όμως να ισχύει με βάση τους ανωτέρω εκτεθέντες σκοπούς της ρυθμίσεως και για τον όρο «χρυσός με τη μορφή πρώτης ύλης». Στον όρο αυτό δεν μπορούν να υπάγονται όλα τα υλικά καθαρότητας 325 χιλιοστών, αλλά μόνο εκείνα που δεν αποτελούν τελικό προϊόν και, κατά συνέπεια, δεν είναι κατάλληλα για παράδοση σε τελικό καταναλωτή που δεν είναι υποκείμενος στον φόρο.

25 — Βλ. σ. 13 της προτάσεως της Επιτροπής (παρατεθείσα στην υποσημείωση 21).

26 — Βλ. άρθρα 2, παράγραφος 1, στοιχείο β′, σημείο i, 138 και 200 της οδηγίας περί ΦΠΑ.

27 — Αυτόθι (υποσημείωση 25).

28 — Μόνο στην περίπτωση του επενδυτικού χρυσού προκύπτει αυτό σαφώς, λόγω της παραπομπής στις δυνατότητες επιλογής που προβλέπονται στα άρθρα 348 έως 350 της οδηγίας περί ΦΠΑ και που προϋποθέτουν ότι ο λήπτης της παροχής είναι παράλληλα και υποκείμενος στον φόρο.

29 — Βλ. υπό την έννοια αυτή απόφαση Artrada κ.λπ. (C-124/03, EU:C:2004:674, σκέψη 34) σε συσχετισμό με το άρθρο 2, σημείο 4, της οδηγίας 92/46/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Ιουνίου 1992, για τη θέσπιση των υγειονομικών κανόνων για την παραγωγή και την εμπορία νωπού γάλακτος, θερμικά επεξεργασμένου γάλακτος και προϊόντων με βάση το γάλα (ΕΕ L 268, σ. 1).

4. Συμπέρασμα της τελολογικής ερμηνείας

59. Ο όρος «χρυσός με τη μορφή πρώτης ύλης» περιλαμβάνει επομένως, σύμφωνα με τον σκοπό του άρθρου 198, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ, οποιοδήποτε υλικό που προορίζεται για περαιτέρω επεξεργασία και όχι για τον τελικό καταναλωτή, δεν αποτελεί όμως ημικατεργασμένο προϊόν και έχει καθαρότητα 325 χιλιοστών και άνω.

60. Δεδομένου ότι, βάσει των όσων εκθέτει το αιτούν δικαστήριο, οι επίδικες ράβδοι πρόκειται να υποστούν περαιτέρω επεξεργασία με σκοπό την παραγωγή προϊόντων και έχουν καθαρότητα 500 χιλιοστών και άνω, εμπίπτουν στον όρο «χρυσός με τη μορφή πρώτης ύλης» κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως, στο μέτρο που δεν αποτελούν ημικατεργασμένα προϊόντα.

Δ — *Διάκριση μεταξύ χρυσού με τη μορφή πρώτης ύλης και ημικατεργασμένου προϊόντος*

61. Τέλος, σχετικά με την υπό κρίση υπόθεση απομένει να διευκρινιστεί το ερώτημα πώς ο όρος «χρυσός με τη μορφή πρώτης ύλης» διακρίνεται από τον όρο «ημικατεργασμένα προϊόντα», ο οποίος επίσης παρατίθεται στην εν λόγω διάταξη.

62. Το ερώτημα αυτό δεν είναι μεν καθοριστικής σημασίας στο πλαίσιο του άρθρου 198, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ, δεδομένου ότι, όπως καταδείχτηκε ανωτέρω, ο σκοπός της εν λόγω διατάξεως απαιτεί σε αμφότερες τις περιπτώσεις το αγαθό να έχει καθαρότητα 325 χιλιοστών και άνω και παράλληλα να μην πρόκειται για τελικό προϊόν. Πρέπει όμως να γίνει διάκριση μεταξύ των δύο όρων, ιδίως για την περίπτωση που το Δικαστήριο δεν υιοθετήσει την άποψή μου και κρίνει ότι ο όρος «χρυσός με τη μορφή πρώτης ύλης» καλύπτει μόνο τον καθαρό χρυσό.

63. Κατά τη συνήθη έννοια των όρων «χρυσός με τη μορφή πρώτης ύλης» και «ημικατεργασμένα προϊόντα», αυτοί πρέπει να διακρίνονται ανάλογα με τον βαθμό επεξεργασίας σε σχέση με το τελικό προϊόν. Ως εκ τούτου, με τον όρο «χρυσός με τη μορφή πρώτης ύλης» νοούνται αγαθά για την περαιτέρω διαδικασία παραγωγής των οποίων σημασία έχει μόνο ο χρυσός που περιέχουν —ανεξάρτητα από την εκάστοτε μορφή του. Αντιθέτως, ως «ημικατεργασμένα προϊόντα» νοούνται τα αγαθά που έχουν ήδη υποστεί επεξεργασία ενόψει του τελικού προϊόντος, όπως, για παράδειγμα, υλικό που έχει ήδη διαμορφωθεί για τους σκοπούς του τελικού προϊόντος. Στην περίπτωση του χρυσού, αυτά θα μπορούσαν π.χ. να είναι γάμπες για δαχτυλίδια.

64. Δεδομένου ότι στην περίπτωση των επίμαχων ράβδων σκοπός είναι αποκλειστικώς η εξαγωγή του χρυσού που περιέχουν για την περαιτέρω επεξεργασία του, οι ράβδοι δεν έχουν όμως υποβληθεί σε προκαταρκτική διαμόρφωση ενόψει ενός τελικού προϊόντος, πρόκειται, επομένως, για χρυσό με τη μορφή πρώτης ύλης και όχι για ημικατεργασμένα προϊόντα κατά την έννοια του άρθρου 198, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ.

65. Αντιθέτως, δεν φαίνεται πειστική η εκ μέρους της δανικής φορολογικής αρχής στην κύρια δίκη συναγωγή, από το άρθρο 2, στοιχείο γ', της αποφάσεως 2004/228/ΕΚ[30], του συμπεράσματος ότι ράβδοι όπως οι υπό κρίση εμπίπτουν στην έννοια του όρου «ημικατεργασμένο προϊόν». Με την εν λόγω απόφαση, το Βασίλειο της Ισπανίας εξουσιοδοτήθηκε όπως επί «παραδόσεων ημικατεργασμένου προϊόντος (π.χ. ράβδων [...], που λαμβάνονται με τη μεταποίηση, κατεργασία ή χύτευση των μη σιδηρούχων μετάλλων [...]» ο αποκτών αντιμετωπίζεται ως οφειλέτης του φόρου. Εξ αυτού δεν μπορεί ωστόσο να συναχθεί ότι ράβδοι που προέρχονται από τη χύτευση χρυσού πρέπει να αντιμετωπίζονται και στο πλαίσιο του νυν εξεταζόμενου άρθρου 198, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ ως «ημικατεργασμένα προϊόντα». Ανεξάρτητα από το γεγονός ότι, τουλάχιστον ορισμένες γλωσσικές

30 — Απόφαση 2004/228/ΕΚ του Συμβουλίου, της 26ης Φεβρουαρίου 2004, για την εξουσιοδότηση της Ισπανίας να εφαρμόσει ειδικό μέτρο παρεκκλίσεως από το άρθρο 21 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (ΕΕ L 70, σ. 37).

αποδόσεις των εν λόγω δύο διατάξεων —μεταξύ αυτών και η γερμανική— χρησιμοποιούν εν προκειμένω δύο διαφορετικούς όρους, το άρθρο 2, στοιχείο γ', της αποφάσεως 2004/228/ΕΚ, σε αντίθεση με την ερμηνευτέα στην παρούσα υπόθεση διάταξη του άρθρου 198, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ, δεν απαιτεί καμία διάκριση μεταξύ των όρων «υλικό» και «ημικατεργασμένο προϊόν». Κατά συνέπεια, είναι απολύτως εφικτό να αποδοθεί στον όρο «ημικατεργασμένο προϊόν», υπό την έννοια της προαναφερόμενης αποφάσεως, μια επιπλέον σημασία σε σχέση με αυτήν που αποδίδεται στον όρο «ημικατεργασμένο προϊόν» της εν προκειμένω εξεταζόμενης διατάξεως.

Ε — *Συμπέρασμα*

66. Από την ερμηνεία του γράμματος, του πλαισίου και των σκοπών του άρθρου 198, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ συνάγεται επομένως ότι ράβδοι όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης πληρούν, ως χρυσός με τη μορφή πρώτης ύλης, τις προϋποθέσεις για την εφαρμογή της εν λόγω διατάξεως.

VI – **Πρόταση**

67. Κατόπιν των ανωτέρω προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει στο προδικαστικό ερώτημα του Østre Landsret την ακόλουθη απάντηση:

«Το άρθρο 198, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει εφαρμογή σε ράβδους όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, οι οποίες αποτελούνται από ακατέργαστο και τυχαίας συστάσεως κράμα θραυσμάτων διαφόρων μεταλλικών αντικειμένων που περιέχουν χρυσό και οι οποίες έχουν καθαρότητα σε χρυσό ανώτερη των 500 χιλιοστών.»