Teismo praktikos rinkinys

GENERALINĖS ADVOKATĖS
JULIANE KOKOTT IŠVADA,
pateikta 2015 m. gruodžio 17 d.[1]

Byla C-550/14

Envirotec Denmark ApS
prieš
Skatteministeriet

(Østre Landsret (Danija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Mokesčių teisės aktai — Pridėtinės vertės mokestis — Direktyvos 2006/112/EB 198 straipsnio 2 dalis — Pirkėjo prievolė sumokėti pridėtinės vertės mokestį aukso žaliavos ar pusfabrikačių tiekimo atveju — Išlydžius įvairius metalinius daiktus, kurių sudėtyje yra aukso, gauti aukso luitai“

I – Įžanga

1. „Tik aukso klauso, ir tiktai nuo aukso priklauso viskas“, – mąsto Margarita Johano Volfgango Gėtės „Fauste“ apie papuošalų ir natūralaus grožio santykį[2]. Kaip ji jaustųsi ir kokios mintys kiltų, jeigu grandinėlės ir auskarų, su kuriais ji taip sau patinka, auksas, būtų, be kita ko, iš kitų žmonių dantų? Būtent taip galėtų būti nagrinėjamoje byloje, kurios tema – aukso luitų, sudarytų iš įvairių perdirbtų auksinių daiktų, iš kurių vėl turi būti pagaminti papuošalai ir kiti daiktai, tiekimo vertinimas pagal pridėtinės vertės mokesčio teisės aktus.

2. Sąjungos teisės aktuose pridėtinės vertės mokesčio srityje auksui irgi teikiamas ypatingas dėmesys. Nagrinėjamo prašymo priimti prejudicinį sprendimą iš Danijos dalykas yra specialios auksui skirtos taisyklės. Šioje byloje Teisingumo Teismui reikės išaiškinti, kas turi prievolę mokėti pridėtinės vertės mokestį tuo atveju, kai savininką keičia ne „švieži“, o perdirbti aukso luitai. Tačiau šis klausimas Margaritai turbūt mažai rūpėtų.

1 — Originalo kalba: vokiečių.

2 — Johanas Volfgangas Gėtė „Faustas“. Tragedija, scena „Vakaras“, paskutinės trys eilutės (2802–2804).

II – **Teisinis pagrindas**

A – *Sąjungos teisė*

3. Pridėtinės vertės mokesčio surinkimas Sąjungos valstybėse narėse reglamentuojamas 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvoje 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos [3] (toliau – PVM direktyva). Iki 2006 m. gruodžio 31 d. galiojusi 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas [4] (toliau – Šeštoji direktyva) netaikytina pagrindinėje byloje. Tačiau joje jau buvo nagrinėjamu atveju lemiamą reikšmę turinčios nuostatos, į kurių atsiradimo istoriją dėl to taip pat reikia atsižvelgti.

4. Remiantis PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punktu, mokesčio objektas yra „prekių tiekimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“.

5. Dėl asmenų, kuriems tenka prievolė sumokėti PVM, pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos PVM direktyvos [5] 193 straipsnyje nustatyta:

„PVM moka apmokestinamasis asmuo, vykdantis apmokestinamą prekių tiekimą <...>, išskyrus 194–199 ir 202 straipsniuose nurodytus atvejus, kai PVM moka kitas asmuo.“

6. PVM direktyvos 198 straipsnyje kaip išimtis šiuo klausimu numatyta:

„1. <…>

2. Kai apmokestinamasis asmuo, naudodamasis kuria nors iš 348, 349 ir 350 straipsniuose numatytų galimybių, tiekia aukso žaliavą ar pusfabrikačius, kurių grynumas yra ne mažesnis kaip 325/1000, arba 344 straipsnio 1 dalyje apibrėžtą investicinį auksą, valstybės narės gali nustatyti, kad prievolė sumokėti PVM tenka prekes įsigyjančiam asmeniui.

3. Valstybės narės nustato 1 ir 2 dalių įgyvendinimo tvarką ir sąlygas.

7. PVM direktyvos 55 konstatuojamojoje dalyje šiuo klausimu nurodyta:

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

8. Be to, valstybės narės, remdamosi 199 straipsnio 1 dalies d punktu, gali numatyti, kad asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, yra apmokestinamasis asmuo, kuriam yra skirti šie tiekimo ar teikimo sandoriai:

„d) panaudotų medžiagų ir panaudotų medžiagų, 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;“

3 — OL L 347, p. 1.

4 — OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23.

5 — Tai yra PVM direktyvos, pastarąjį kartą pakeistos 2010 m. gruodžio 7 d. Tarybos direktyva 2010/88/ES, kuria iš dalies keičiama Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos nuostata dėl minimalaus standartinio tarifo taikymo trukmės (OL L 326, p. 1), redakcija.

9. Minėtame VI priede yra, be kita ko, šios pozicijos:

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

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

5) <...>

6) laužo ir atliekų, gautų apdorojus pagrindines medžiagas, tiekimas.“

10. Galiausiai PVM direktyvos 168 straipsnyje dėl teisės į PVM atskaitą, kurios gali būti pareikalauta už įsigytas prekes, nustatyta:

„Jeigu prekes <...> naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti:

a) mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;

<...>“

B – *Nacionalinė teisė*

11. Danijoje pridėtinės vertės mokestis renkamas pagal Danijos pridėtinės vertės mokesčio įstatymą. Šio įstatymo 46 straipsnio 1 dalyje dėl asmens, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, nustatymo nurodyta:

„Prievolė mokėti mokestį tenka apmokestinamajam asmeniui, kuris Danijoje vykdo apmokestinamą prekių tiekimą <...>. Tačiau prievolė mokėti mokestį tenka prekių <...> gavėjams, jeigu:

<...>

4) gavėjas yra Danijoje registruota įmonė, gaunanti investicinį auksą, už kurį prievolė mokėti mokestį tenka pagal 51a straipsnį, arba aukso žaliavą ar pusfabrikačius, kurių grynumas yra ne mažesnis kaip 325/1000.“

III – **Pagrindinė byla**

12. Pagrindinė byla susijusi su bendrovės *Envirotec Denmark ApS* (toliau – *Envirotec*) mokėtina Danijos PVM suma už paskutinį 2011 m. ketvirtį.

13. Tą ketvirtį *Envirotec* iš kitos Danijos bendrovės įsigijo 24 luitus, kuriuose vidutinė aukso dalis buvo 500–600/1000. Be aukso, luituose buvo įvairių kitų medžiagų, pavyzdžiui, dantų, gumos, plastiko, vario, amalgamos, gyvsidabrio ir švino. Pardavėja luitus buvo sulydžiusi būtent iš pramonės atliekų, senų papuošalų, stalo įrankių, laikrodžių ir t. t. Todėl tam, kad luituose esantį auksą būtų galima naudoti kitiems gaminiams, kurių sudėtyje yra aukso, gaminti, pirmiausia turėjo būti atskirtos kitos luitų sudėtinės dalys.

14. Už 24 luitų pirkimą įmonei *Envirotec* buvo apskaičiuotas iš viso 1 099 695 Danijos kronų (apie 150 000 EUR) PVM, kurį *Envirotec* ir sumokėjo pardavėjai. Tačiau pardavėja Danijos mokesčių administratoriui niekuomet nepervedė šios sumos. Vėliau pardavėja buvo likviduota dėl nemokumo.

15. Dabar *Envirotec* iš Danijos mokesčių administratoriaus reikalauja grąžinti pardavėjai sumokėtą PVM, šiuo klausimu remdamasi teise į PVM atskaitą. Tačiau Danijos mokesčių administratorius mano, kad pagal Danijos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 46 straipsnio 1 dalies 4 punktą ne pardavėja, o pati *Envirotec* privalo sumokėti PVM už šį sandorį. Todėl *Envirotec* taip pat negali reikalauti pardavėjai nepagrįstai sumokėtos PVM sumos kaip galimo atskaityti perkant sumokėto mokesčio. Tačiau *Envirotec* mano, kad Danijos teisės nuostata dėl prievolės mokėti mokestį perkėlimo pirkėjui, priimta remiantis PVM direktyvos 198 straipsnio 2 dalimi, netaikytina jos konkrečiu atveju.

IV – **Procesas Teisingumo Teisme**

16. Šiuo metu bylą nagrinėjantis *Østre Landsret* mano, kad pagrindinėje byloje būtinas Sąjungos teisės išaiškinimas, tad 2014 m. lapkričio 27 d., remdamasis SESV 267 straipsniu, pateikė Teisingumo Teismui tokį klausimą:

„Ar sąvokos „aukso žaliava ar pusfabrikačiai“, kaip jos suprantamos pagal PVM direktyvos 198 straipsnio 2 dalį, apima luitus, sudarytus iš įvairių grubiai išlydytų panaudotų metalinių daiktų, kurių sudėtyje yra aukso?“

17. Teisingumo Teisme nagrinėjamoje byloje 2015 m. kovo mėnesį rašytines pastabas pateikė Danijos Karalystė, Estijos Respublika ir Europos Komisija.

V – **Teisinis vertinimas**

18. Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės nori žinoti, ar luitai, kurie yra pagrindinės bylos dalykas, patenka į PVM direktyvos 198 straipsnio 2 dalies taikymo sritį. Remdamosi šia nuostata valstybės narės gali, be kita ko, „aukso žaliav[os] ar pusfabrikači[ų], kurių grynumas yra ne mažesnis kaip 325/1000,“ tiekimo atveju numatyti, kad prievolę sumokėti PVM turi prekių pirkėjas, o ne, kaip paprastai, tiekėjas.

19. Mano nuomone, į šį prejudicinį klausimą reikia atsakyti teigiamai. Juk luitai, sudaryti iš įvairių metalinių daiktų, kurių sudėtyje yra aukso ir kurie nagrinėjami pagrindinėje byloje, lydinio, kaip „aukso žaliava“ atitinka PVM direktyvos 198 straipsnio 2 dalies taikymo sąlygas. Kaip nurodysiu toliau, tai matyti iš šios nuostatos teksto, konteksto ir tikslo.

A – *Tekstas*

20. Visų pirma PVM direktyvos 198 straipsnio 2 dalies tekstas įvairiomis kalbinėmis versijomis nėra vienodas, kai aiškinama sąvokos „aukso žaliava“ reikšmė.

21. Pavyzdžiui, versijoje danų kalba vartojama sąvoka „råmetal“, kurią į vokiečių kalbą galima išversti kaip „Rohmetall“ [6]. Įprastoje kalboje tai suprantama kaip grynas, neapdorotas metalas. Panaši yra versijoje prancūzų kalba vartojama sąvoka „d'or sous forme de matière première“.

22. Remiantis tokiu siauru supratimu, aukso žaliavos sąvoka, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 198 straipsnio 2 dalį, gali apimti tik aukso luitus, kurie sudaryti iš grynojo aukso, taigi, juose yra beveik 100 % aukso. Pagal tokį supratimą aukso žaliavos sąvoka neapimtų įvairių metalinių daiktų, kurių sudėtyje yra aukso ir kurie sulydyti į luitą, kur aukso dalis yra tik 500–600/1000, kaip pagrindinėje byloje.

23. Kita vertus, pavyzdžiui, PVM direktyvos 198 straipsnio 2 dalies versijose vokiečių ir anglų kalbomis pateikiamos sąvokos (atitinkamai „Goldmaterial“ ir „gold material“) yra suformuluotos plačiau ir reiškia daugiau nei gryną neapdorotą metalą, taigi pagal savo prasmę neapsiriboja grynuoju auksu. Sąvoka „aukso žaliava“ gali būti suprantama kaip apimanti bet kokią žaliavą, kurią iš dalies sudaro auksas, taigi ir nagrinėjamą metalinių daiktų, kurių sudėtyje yra aukso, lydinį.

24. Jeigu Sąjungos teisės nuostatos įvairios kalbinės versijos skiriasi, kaip yra nagrinėjamu atveju, jos reikšmė, remiantis nusistovėjusia teismo praktika, negali būti nustatyta remiantis vien tekstu, o turi būti nustatoma atsižvelgiant į jos kontekstą ir tikslą [7].

B – *Kontekstas*

25. Taigi pirmiausia PVM direktyvos 198 straipsnio 2 dalyje vartojamos sąvokos „aukso žaliava“ kontekstas galėtų padėti atsakant į klausimą, ar ši sąvoka apima luitą, sudarytą iš išlydytų įvairių metalinių daiktų, kurių sudėtyje yra aukso.

1. 198 straipsnio 2 dalyje įtvirtintas mažiausio grynumo reikalavimas

26. Ši dalis taikoma „aukso žaliav[os] ar pusfabrikači[ų], kurių grynumas yra ne mažesnis kaip 325/1000“, tiekimui. Jeigu frazė „kurių grynumas yra ne mažesnis kaip 325/1000“ susijusi ne tik su „pusfabrikačiais“, bet ir su „aukso žaliava“, ši sąvoka būtinai turėtų apimti ne tik grynąjį auksą, bet ir žaliavą, kurioje yra mažiau aukso, kaip nagrinėjamu atveju.

27. Tačiau jeigu manoma, kad ta frazė susijusi tik su pusfabrikačiais, aukso žaliavai netaikomas mažiausio grynumo reikalavimas. Remiantis tuo galėtų būti daroma išvada, kad prielaidai, jog tai yra aukso žaliava, padaryti pakanka bet kokio grynumo. Tačiau kadangi tai būtų labai platu, aiškaus aukso žaliavos grynumo reikalavimo nebuvimas galėtų patvirtinti ir tai, kad aukso žaliavos sąvoka turėtų apimti tik grynąjį auksą.

28. Iš nuostatos teksto, deja, nėra vienareikšmiškai aišku, su kuriomis sąvokomis susijusi frazė apie mažiausią grynumą. Bent jau pagal versijas vokiečių, anglų ir prancūzų kalbomis galimas ir vienoks, ir kitos aiškinimas.

6 — Šiuo klausimu žr. šiuo metu galiojančios PVM direktyvos 199a straipsnio 1 dalies j punkto, įterpto 2013 m. liepos 22 d. Tarybos direktyvos 2013/43/ES, kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos nuostatos dėl atvirkštinio apmokestinimo mechanizmo neprivalomo ir laikino taikymo tam tikroms prekėms ir paslaugoms, kurias tiekiant (teikiant) gali būti sukčiaujama (OL L 201, p. 4), 1 straipsnio 2 punkto b papunkčiu, versijas danų ir vokiečių kalbomis.

7 — Žr. tik sprendimus *Bouchereau* (30/77, EU:C:1977:172, 14 punktas), *Rockfon* (C-449/93, EU:C:1995:420, 28 punktas) ir *Hedqvist* (C-264/14, EU:C:2015:718, 47 punktas).

29. PVM direktyvos 55 konstatuojamąja dalimi šiuo atveju irgi negalima remtis. Aprašant PVM direktyvos 198 straipsnio 2 dalies tikslus, joje apibendrintai kalbama apie daiktus, kuriuos turi apimti ši nuostata, kaip „auks[ą], kurio grynumas viršija tam tikrą lygį“. Tačiau remiantis tuo nebūtinai gali būti daroma išvada, kad ne mažesnis kaip 325/1000 grynumas turi galioti ir aukso žaliavai, ir pusfabrikačiams. Šis PVM direktyvos 55 konstatuojamosios dalies reikalavimas būtų įvykdytas ir tuomet, kai aukso žaliava būtų suprantama tik kaip grynasis auksas, t. y. žaliava, kurios grynumas ne mažesnis kaip, pavyzdžiui, 995/1000 [8].

30. Taigi galiausiai iš PVM direktyvos 198 straipsnio 2 dalyje įtvirtinto mažiausio grynumo reikalavimo neaišku, ar aukso žaliavos sąvoka apima šioje byloje nagrinėjamus luitus.

2. Ar PVM direktyvos 199 straipsnio 1 dalies d punktas apima aukso atliekas?

31. Taip pat dėl PVM direktyvos 198 straipsnio 2 dalies konteksto aiškinimo *Envirotec* pagrindinėje byloje laikėsi nuomonės, kad nė viena iš šių sąvokų negali apimti iš aukso sudaryto laužo arba atliekų, apie kuriuos kalbama nagrinėjamu atveju. Jos teigimu, prievolės mokėti mokestį perkėlimas pirkėjui aukso *atliekų* atveju reglamentuojamas tik vėliau įterptoje specialioje PVM direktyvos 199 straipsnio 1 dalies d punkto nuostatoje.

32. Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas akivaizdžiai remiasi tuo, kad pagrindinėje byloje lemiamą reikšmę turinti Danijos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 46 straipsnio 1 dalies 4 punkto nuostata paremta ne pastaraja PVM direktyvos nuostata, o tik PVM direktyvos 198 straipsnio 2 dalimi, kuri yra prejudicinio klausimo dalykas. Todėl pagrindinėje byloje yra skirtumas, ar prievolės mokėti mokestį už nagrinėjamus luitus perkėlimas pirkėjui susijęs su vienu, ar su kitu pagal PVM direktyvą suteiktu įgaliojimu.

33. Šiuo atžvilgiu tiesa yra tai, kad įmonės *Envirotec* nurodytoje nuostatoje yra nemažai atvejų, kurie pagal savo tekstą susiję ir su perdirbtais daiktais, turinčiais aukso, nes auksas priskiriamas prie ten kelis kartus nurodytų „spalvotųjų metalų“. Tačiau PVM direktyvos 199 straipsnio 1 dalies d punkto taikymo sritis būtent neapsiriboja auksu, o apima, be kita ko, visus likusius spalvotuosius metalus. Taigi PVM direktyvos 198 straipsnio 2 dalies norma, kurią reikia išaiškinti nagrinėjamu atveju, aukso atžvilgiu galėtų būti laikoma *lex specialis*, kuri dėl to galioja ir aukso atliekoms.

34. Tačiau iš 199 straipsnio 1 dalies d punkto, kuris susijęs, be kita ko, su spalvotųjų metalų atliekomis, atsiradimo istorijos matyti, kad PVM direktyvos 198 straipsnio 2 dalies nuostata, kurią reikia išaiškinti nagrinėjamu atveju, būtent neturi apimti aukso atliekų.

35. Nuostata, kuri yra 199 straipsnio 1 dalies d punkto pirmtakė [9], į Šeštąją direktyvą buvo įterpta Direktyva 2006/69/EB tik po nuostatos, kuri yra PVM direktyvos 198 straipsnio 2 dalies pirmtakė [10]. Tačiau ši keičianti Direktyva 2006/69/EB sudaryta taip, lyg Sąjungos teisės aktų leidėjas tuo metu būtų rėmęsis tuo, kad dėl aukso atliekų dar nebuvo teisės normų, kuriomis būtų reglamentuojamas prievolės mokėti mokestį perkėlimas pirkėjui, nors tada jau galiojo nuostata – PVM direktyvos 198 straipsnio 2 dalies, kurią reikia išaiškinti nagrinėjamu atveju, pirmtakė.

8 — Žr. investicinio aukso apibrėžtį, pateiktą PVM direktyvos 344 straipsnio 1 dalies 1 punkte.

9 — Nuostata – PVM direktyvos 199 straipsnio 1 dalies d punkto pirmtakė – yra 21 straipsnio 2 dalies c punkto iv papunktis (Šeštosios direktyvos 28g straipsnio redakcija) ir buvo įterpta 2006 m. liepos 24 d. Tarybos direktyva 2006/69/EB, iš dalies keičiančia Direktyvos 77/388/EEB nuostatas, susijusias su tam tikromis priemonėmis, kuriomis siekiama supaprastinti apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu tvarką ir padėti užkirsti kelią mokesčių slėpimui ar vengimui, bei panaikinančia tam tikrus sprendimus dėl leidžiančių nukrypti nuostatų (OL L 221, p. 9).

10 — Nuostata – PVM direktyvos 198 straipsnio 2 dalies pirmtakė – yra Šeštosios direktyvos 26b straipsnio F dalies pirmas sakinys ir paremta 1998 m. spalio 12 d. Tarybos direktyva 98/80/EB, papildančia bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičiančia Direktyvą 77/388/EEB – speciali schema investiciniam auksui (OL L 281, p. 31; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 315).

36. Būtent keičiančia Direktyva 2006/69/EB buvo panaikinta nemažai valstybių narių įgaliojimų [11] nukrypti nuo esamų Sąjungos teisės aktų PVM srityje [12]. Kaip matyti iš Direktyvos 2006/69/EB 8 konstatuojamosios dalies ir atsiradimo istorijos [13], panaikinimas susijęs su visais tais įgaliojimais, kuriuos nuo šiol apima naujosios direktyvos nuostatos ir kurie dėl to ateityje bus nereikalingi. Šiuo klausimu Direktyvos 2006/69/EB II priede nurodomas Tarybos sprendimas, leidžiantis Jungtinei Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystei nustatyti specialią mokesčių apskaitos schemą tam, kad būtų išvengta tam tikrų sukčiavimo ar vengimo mokėti mokesčius atvejų, susijusių su „aukso, aukso monetų ir aukso laužo tiekimu“ [14].

37. Tai, kad šis įgaliojimas buvo panaikintas tik Direktyva 2006/69/EB, rodo, jog Sąjungos teisės aktų leidėjas manė, kad priėmus šią pakeitimo direktyvą pasikeis ir aukso tiekimo teisinis reglamentavimas. Kadangi tuo metu naujai nustatytas dabartinio 199 straipsnio 1 dalies d punktas buvo susijęs visų pirma su laužu ir atliekomis, remiantis tuo gali būti daroma išvada, kad aukso *atliekas* – kaip tvirtina *Envirotec* – apima tik ši PVM direktyvos nuostata, o 198 straipsnio 2 dalis jų neapima.

38. Tačiau nagrinėjamas atskirai šis argumentas, grindžiamas kitos, nei šiuo atveju nagrinėjama, teisės normos atsiradimo istorija, dar nėra labai įtikinamas. Be to, kadangi minėto įgaliojimo Jungtinei Karalystei nebuvo numatyta panaikinti ir pirminiame Direktyvos 2006/69/EB projekte [15], egzistuoja galimybė, kad vykstant teisėkūros procedūrai jis pridėtas tik dėl to, jog buvo nustatyta, kad jis neaktualus pagal tuo metu galiojusius teisės aktus.

39. Todėl galiausiai remiantis tuo, kad PVM direktyvos 199 straipsnio 1 dalies d punkte įtvirtintos specialios spalvotųjų metalų atliekoms skirtos taisyklės, negalima tiesiogiai daryti išvados apie nagrinėjamu atveju reikiamos įvertinti PVM direktyvos 198 straipsnio 2 dalies taikymo sritį.

3. Klasifikavimas pagal muitų teisės aktus

40. Tiek, kiek galiausiai pagrindinėje byloje papildomai buvo nurodytas tarifinis klasifikavimas pagal muitų teisės aktus, šis palyginimas negali įtikinti. Kombinuotąja nomenklatūra [16], kurioje pateikiamas visų pirma atitinkamam muito tarifui nustatyti skirtas prekių skirstymas [17], siekiama kitų tikslų nei nagrinėjamu atveju aiškintina PVM direktyvos 198 straipsnio 2 dalies nuostata.

41. Jeigu Teisingumo Teismas, siekdamas išaiškinti PVM direktyvą, papildomai rėmėsi tuo, kaip sąvokos vartojamos Kombinuotojoje nomenklatūroje, tai jis darė tik dėl taikytino mokesčio tarifo [18]. Tačiau nustatant mokesčio tarifą iš pačios PVM direktyvos 98 straipsnio 3 dalies matyti tam tikras ryšys su Kombinuotąja nomenklatūra [19].

11 — Šie įgaliojimai buvo suteikti remiantis Šeštosios direktyvos 27 straipsniu.

12 — Žr. 2 straipsnį, siejamą su Direktyvos 2006/69/EB II priedu.

13 — Žr. 2005 m. kovo 16 d. Komisijos pasiūlymo dėl Tarybos direktyvos, iš dalies keičiančios Direktyvos 77/388/EEB nuostatas, susijusias su tam tikromis priemonėmis, kuriomis siekiama supaprastinti pridėtinės vertės mokesčio taikymą ir padėti užkirsti kelią mokesčio nuslėpimui ir vengimui, bei panaikinančios tam tikrus sprendimus, suteikiančius leidžiančias nukrypti nuostatas (KOM(2005) 89 galutinis), p. 4.

14 — Tarybos sprendimas, leidžiantis Jungtinei Karalystei nustatyti nuo Šeštosios direktyvos nukrypstančią priemonę, kurios tikslas – nustačius specialią mokesčių apskaitos schemą išvengti tam tikrų sukčiavimo ar vengimo mokėti mokesčius atvejų, susijusių su aukso, aukso monetų ir aukso laužo tiekimu tarp apmokestinamų asmenų (OL L 264, p. 27), laikomas priimtu 1984 m. balandžio 15 d.

15 — Žr. Komisijos pasiūlymo (minėtas 13 išnašoje) p. 11 ir 12.

16 — 1987 m. liepos 23 d. Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2658/87 dėl tarifų ir statistinės nomenklatūros bei dėl Bendrojo muitų tarifo (OL L 256, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 2 t., p. 382) I priedas.

17 — Žr. Reglamento (EEB) Nr. 2658/87 (minėtas 16 punkte) 1 straipsnio 3 dalį.

18 — Žr. Sprendimą *Komisija / Ispanija* (C-360/11, EU:C:2013:17, 44 punktas).

19 — Remiantis šia dalimi, taikydamos lengvatinius tarifus tam tikrų kategorijų prekėms, valstybės narės gali naudotis Kombinuotąja nomenklatūra, kad nustatytų, kas tiksliai priklauso atitinkamai kategorijai.

42. Tačiau, kiek tai susiję su nagrinėjamu atveju aiškintina PVM direktyvos 198 straipsnio 2 dalies nuostata, tokio ryšio su Kombinuotosios nomenklatūros apibrėžtimis nėra. Šiuo atveju nekalbama apie mokesčio tarifo nustatymą, be to, šioje nuostatoje – kitaip nei, pavyzdžiui, PVM direktyvos 148 straipsnio b punkte – nėra akivaizdžios nuorodos į Kombinuotąją nomenklatūrą.

4. Išvada dėl konteksto aiškinimo

43. Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, iš PVM direktyvos 198 straipsnio 2 dalies konteksto negalima vienareikšmiškai nuspręsti, ar aukso žaliavos sąvoka turi apimti luitą, sudarytą iš išlydytų įvairių metalinių daiktų, kurių sudėtyje yra aukso. Taigi atsakymas į šį klausimą turi būti rastas atsižvelgiant į šios nuostatos tikslą.

C – *Tikslas*

44. Kaip nurodyta Direktyvos 98/80/EB, kuria buvo įterpta PVM direktyvos 198 straipsnio 2 dalies pirmtakė [20], 8 konstatuojamojoje dalyje, šia nuostata siekiama „užkirsti kelią piktnaudžiavimams“ ir sušvelninti „finansines sąnaudas“. Panašiai dabartiniu metu nurodyta PVM direktyvos 55 konstatuojamojoje dalyje. Iš Direktyvos 98/80/EB atsiradimo istorijos nematyti jokių kitų šios nuostatos tikslų [21].

1. Kelio piktnaudžiavimams užkirtimas

45. Šia nuostata užkertamas kelias piktnaudžiavimams, nes dėl tiekėjo prievolės mokėti mokestį perkėlimo prekių pirkėjui išvengiama to, kad valstybės iždas gali būti apgaunamas dėl to, kad asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, nebesutampa su teisę į PVM atskaitą turinčiu asmeniu.

46. Kaip tai įmanoma [22], galima suprasti tokiu atveju. *Envirotec* pateikia prašymą taikyti PVM atskaitą dėl PVM, kurį sumokėjo savo tiekėjai, tačiau ši niekuomet jo nepervedė mokesčių administratoriui. Jeigu *Envirotec* ir jos tiekėja būtų kartu veikusios turėdamos ketinimų sukčiauti, jos būtų galėjusios sąmoningai palengvinti valstybės iždą pareikalauto perkant sumokėto mokesčio suma. *Envirotec* iš valstybės iždo būtų gavusi PVM dydžio mokėjimą, tačiau valstybės iždas nebūtų galėjęs iš tiekėjos gauti atitinkamos mokesčio sumos. Tačiau jeigu prievolę sumokėti PVM sandorio atveju turi prekės pirkėjas, o ne tiekėjas, toks sukčiavimas neįmanomas. Prievolė mokėti mokestį ir teisė į PVM atskaitą tuomet tenka vienam asmeniui, todėl valstybės iždas neturi išleisti pinigų.

47. Atitinkamai ir Taryba pastaruoju metu Direktyvos 2013/42/ES [23] 4 konstatuojamojoje dalyje nurodė, kad „prekių ar paslaugų gavėjo prievolės sumokėti PVM nustatymas (atvirkštinis apmokestinimas) tam tikrais atvejais yra veiksminga priemonė nutraukti sukčiavimą PVM tam tikruose sektoriuose“.

20 — Žr. 10 išnašą.

21 — Žr. 1992 m. spalio 27 d. Komisijos pasiūlymą dėl Tarybos direktyvos, papildančios bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičiančios Direktyvą 77/388/EEB – speciali schema investiciniam auksui (COM(92) 441 *final*), 1993 m. balandžio 28 d. Ekonomikos ir socialinių reikalų komiteto nuomonę dėl pasiūlymo (OL C 161, p. 25) ir Europos Parlamento 1994 m. kovo 7 d. posėdžio protokolo (OL C 91, p. 1) p. 15 ir 16, taip pat 1994 m. kovo 10 d. posėdžio protokolo (OL C 91, p. 198) p. 209 ir 239–243.

22 — Šiuo klausimu tai pat žr. 2009 m. rugsėjo 29 d. Komisijos pasiūlyme dėl Tarybos direktyvos, iš dalies keičiančios Direktyvos 2006/112/EB nuostatas dėl atvirkštinio apmokestinimo sistemos neprivalomo ir laikino taikymo tam tikroms prekėms ir paslaugoms, kurias tiekiant (teikiant) gali būti sukčiaujama (KOM(2009) 511 galutinis), p. 3 pateiktą paaiškinimą.

23 — 2013 m. liepos 22 d. Tarybos direktyva 2013/42/ES, kuria iš dalies keičiama Direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, kiek tai susiję su kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčiu Greitojo reagavimo mechanizmu [greitojo reagavimo mechanizmu kovojant su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje] (OL L 201, p. 1).

48. Sąjungos teisės aktų leidėjas šiuos sektorius nustatė PVM direktyvos 198–199a straipsniuose. Juose kalbama apie: prekybą auksu, statybos verslą, atliekų tvarkymą ir prekybą šiltnamio efektą sukeliančių dujų išmetimo leidimais. Pažymėtina, kad 199a straipsnio katalogas Direktyva 2013/43/ES [24] buvo išplėstas įtraukiant kitus sektorius, pavyzdžiui, prekybą mobiliaisiais telefonais, mikroprocesoriais, mažaisiais kompiuteriais, tauriaisiais metalais arba javais. Kaip matyti iš šios direktyvos 4 konstatuojamosios dalies, Sąjungos teisės aktų leidėjas, atrodo, visuomet reaguoja į tai, jei praktiškai tam tikruose sektoriuose konstatuojami sukčiavimo atvejai.

49. Jeigu kalbama apie prekybą prekėmis, pažymėtina, kad dauguma daiktų, dėl kurių gali būti numatytas prievolės mokėti mokestį perkėlimas pirkėjui, turi tam tikrą abstraktų bendrumą. Būtent, palyginti su dydžiu, jų rinkos vertė yra didelė. Kaip pažymėjo Estijos Respublika, sukčiavimo PVM srityje rizika prekiaujant prekėmis paprastai yra tuo didesnė, kuo vertingesnės ir lengviau transportuojamos yra prekės, kuriomis prekiaujama.

50. Atsižvelgiant į šį tikslą šiuo atveju nagrinėjama PVM direktyvos 198 straipsnio 2 dalies nuostata turi būti aiškinama taip, kad būtų kreipiamas dėmesys į ypatingas grėsmes, kurių, Sąjungos teisės aktų leidėjo manymu, kyla prekiaujant auksu, kiek tai susiję su galimu sukčiavimu PVM srityje. Kaip pabrėžiama ir 55 konstatuojamojoje dalyje, ši rizika itin susijusi su prekėje esančio aukso grynumu. Jeigu ši rizika didelė, yra ir su sukčiavimo tikimybe susijęs santykis tarp prekės dydžio ir jos rinkos vertės.

51. Taigi, pirma, nėra jokio pagrindo tam, kad aukso žaliavos sąvoka, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 198 straipsnio 2 dalį, apimtų tik grynąjį auksą, jeigu nuostata, be jokių abejonių, tuo pat metu apima bent jau pusfabrikačius, kurių grynumas ne mažesnis kaip 325/1000. Antra, šis mažiausio grynumo reikalavimas turi būti susijęs ne tik su pusfabrikačiais, bet ir su aukso žaliava, kad apimtų tik didelės vertės žaliavą. Trečia, galiausiai su šios nuostatos funkcija nesuderinama tai, kad aukso žaliavos atveju būtų daromas skirtumas tarp „šviežių“ lydinių ir aukso „atliekų“, nes nuo to dėl vertę lemiančio grynumo neturėtų priklausyti tikimybė, kad vykdant sandorius prekėmis, kurių sudėtyje yra aukso, bus sukčiaujama.

2. Finansinių sąnaudų sumažinimas

52. Šį aiškinimą patvirtina antrasis nuostatos tikslas sumažinti finansines sąnaudas.

53. Kaip savo pasiūlyme dėl PVM direktyvos 198 straipsnio 2 dalies pirmtakės [25] nurodė Komisija, tiekėjo prievolės mokėti mokestį perkėlimas prekių pirkėjui taip pat skirtas kompensuoti nacionalinės prekybos konkurencijos trūkumams, palyginti su prekyba Bendrijos viduje. Tarpvalstybinių sandorių tarp apmokestinamųjų asmenų atveju pagal Bendrijos vidaus apmokestinimo sistemą būtent pirkėjas yra asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM [26]. Tai leidžia jam iš anksto nemokėti PVM, o tai jam tektų daryti visiškai nacionalinių sandorių atveju, nes jis savo atitinkamam aukso tiekėjui iš pradžių turėtų sumokėti kainą ir PVM, o šį PVM galėtų susigrąžinti iš valstybės iždo tik vėliau, deklaravęs mokesčius. Numačius pirkėjo prievolę mokėti mokestį ir už nacionalinius sandorius, šioje srityje galėjo būti sukurtos vienodos konkurencijos sąlygos.

54. Savo pasiūlyme Komisija pabrėžė, kad ši problema neapsiriboja auksu, tačiau dėl „labai didelės aukso vertės“ šiais atvejais nepriimtina [27]. Todėl šiam PVM direktyvos 198 straipsnio 2 dalies tikslui lemiamą reikšmę vėl turi prekių, kuriomis prekiaujama, vertė, taigi jose esančio aukso grynumas.

24 — Minėta 6 išnašoje.

25 — Žr. Komisijos pasiūlymo (nurodytas 21 išnašoje) p. 13.

26 — Žr. PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto i papunktį, 138 ir 200 straipsnius.

27 — Ten pat, 25 išnaša.

3. Apribojimas apmokestinamaisiais pirkėjais

55. Toliau iš aprašytų PVM direktyvos 198 straipsnio 2 dalies tikslų netiesiogiai matyti, kad ši nuostata turi apimti tik tiekimą *apmokestinamiesiems* pirkėjams. Tik jie pagal PVM direktyvos 168 straipsnio a punktą turi teisę į perkant sumokėto mokesčio atskaitą. Bet tik tiekimo pirkėjui, turinčiam teisę į perkant sumokėto mokesčio atskaitą, atveju kyla sukčiavimo PVM srityje grėsmė ir dėl to jam gali tekti minėta išankstinio finansavimo našta.

56. Tačiau šis PVM direktyvos 198 straipsnio 2 dalies taikymo srities apribojimas jos tekste aiškiai neišreikštas [28]. Todėl jis turi būti užtikrinamas apibrėžiant prekes, kurias ši nuostata apima, dėl to taip pat turi įtakos sąvokų „pusfabrikačiai“ ir „aukso žaliava“ aiškinimui.

57. „Pusfabrikačiai“ jau pagal savo esmę yra tik tokios prekės, kurias paprastai įgyja tik apmokestinamieji asmenys, vykdydami ūkinę veiklą. Pusfabrikačius reikia skirti nuo galutinių produktų. Galutiniai produktai galutiniams vartotojams gali būti parduodami tiesiogiai, o pusfabrikačiai prieš tai dar turi būti toliau perdirbti [29].

58. Tačiau, atsižvelgiant į aprašytus nuostatos tikslus, tas pats turi galioti ir sąvokai „aukso žaliava“. Ji gali apimti ne visą žaliavą, kurioje esančio aukso grynumas ne mažesnis kaip 325/1000, o tik tokią, kuri nėra galutinis produktas ir dėl to netinka būti tiekiama neapmokestinamiesiems galutiniams vartotojams.

4. Teleologinio aiškinimo išvada

59. Taigi sąvoka „aukso žaliava“ pagal PVM direktyvos 198 straipsnio 2 dalies prasmę ir tikslą apima bet kokią žaliavą, kuri skirta toliau perdirbti ir neskirta galutiniam vartojimui, tačiau nėra pusfabrikatis, jeigu joje esančio aukso grynumas ne mažesnis kaip 325/1000.

60. Kadangi nagrinėjami luitai, kaip nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, perdirbami toliau, kad būtų gaminamos prekės, ir juose esančio aukso grynumas ne mažesnis kaip 500/1000, aukso žaliavos sąvoka, kaip ji suprantama pagal šią nuostatą, juos apima, jeigu jie nėra pusfabrikačiai.

D – *Aukso žaliavos ir pusfabrikačio atribojimas*

61. Taigi nagrinėjamu atveju galiausiai dar lieka išsiaiškinti klausimą, kuo skiriasi aukso žaliavos ir pusfabrikačių sąvokos, kurios šioje nuostatoje taip pat paminėtos.

62. Nagrinėjant PVM direktyvos 198 straipsnio 2 dalį šis klausimas neturi lemiamos reikšmės, nes, kaip matėme, šios nuostatos tikslas abiem atvejais reikalauja, kad prekė būtų ne mažesnio kaip 325/1000 grynumo ir nebūtų galutinis produktas. Vis dėlto šias abi sąvokas reikia atskirti, visų pirma tuo atveju, jei Teisingumo Teismas, priešingai nei aš, manytų, kad sąvoka „aukso žaliava“ apima tik grynąjį auksą.

28 — Tai aiškiai matyti tik investicinio aukso atveju, nes nurodomos pasirinkimo galimybės, kurios numatytos PVM direktyvos 348–350 straipsniuose ir pagal kurias reikalaujama, kad prekių gavėjas pats būtų apmokestinamasis asmuo.

29 — Šiuo klausimu žr. Sprendimą *Artrada ir kt.* (C-124/03, EU:C:2004:674, 34 punktas) dėl 1992 m. birželio 16 d. Tarybos direktyvos 92/46/EEB, nustatančios sveikatos taisykles žalio pieno, termiškai apdoroto pieno ir pieno pagrindo produktų gamybai ir tiekimui į rinką (OL L 268, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 3 sk., 13 t., p. 103), 2 straipsnio 4 punkto.

63. Pagal įprastą žodžių reikšmę, būdingą aukso žaliavos ir pusfabrikačio sąvokoms, šias sąvokas reikia skirti pagal apdirbimo laipsnį atsižvelgiant į galutinį produktą. „Aukso žaliava“ reiškia prekes, kuriose vien esantis auksas – neatsižvelgiant į konkrečią jo formą – svarbus tolesniam gamybos procesui. O „pusfabrikačiai“ reiškia prekes, kurios jau buvo apdirbtos iki galutinio produkto, pavyzdžiui, galutiniam produktui gaminti jau paruošta žaliava; aukso atveju tai gali būti ruošiniai žiedams gaminti.

64. Kadangi nagrinėjamų luitų atveju siekiant toliau perdirbti turi būti išgaunamas tik juose esantis auksas, tačiau luitai nėra įgiję pirminio vaizdo galutinio produkto atžvilgiu, jie yra aukso žaliava, o ne pusfabrikačiai, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 198 straipsnio 2 dalį.

65. Kai Danijos mokesčių administratorius pagrindinėje byloje, remdamasis Sprendimo 2004/228/EB [30] 2 straipsnio c punktu, nori daryti išvadą, kad „pusfabrikačių“ sąvoka apima tokius luitus, kaip nagrinėjamieji, tai vis dėlto neįtikina. Remiantis tuo sprendimu, Ispanijos Karalystei suteikiama teisė „pusgaminių (pavyzdžiui, luitų <...>, kurie gaunami apdirbant, gaminant arba išlydant spalvotuosius metalus <...>) tiekimo atveju“ numatyti, kad asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, yra tiekiamų prekių gavėjas. Tačiau remiantis tuo negali būti daroma išvada, kad išlydžius auksą gauti luitai laikytini „pusfabrikačiais“ ir pagal šiuo atveju nagrinėtiną PVM direktyvos 198 straipsnio 2 dalį. Neatsižvelgiant į tai, kad bent jau keliose abiejų nuostatų kalbinėse versijose – tarp jų ir versijoje vokiečių kalba – šiuo atveju vartojamos dvi skirtingos sąvokos, pagal Sprendimo 2004/228/EB 2 straipsnio c punktą, priešingai nei pagal PVM direktyvos 198 straipsnio 2 dalį, kurią reikia išaiškinti nagrinėjamu atveju, būtent nereikalaujama atskirti „žaliavos“ ir „pusfabrikačių“ sąvokų. Todėl sąvokai „pusgaminis“, kaip ji suprantama pagal minėtą sprendimą, gali būti priskirta daug platesnė reikšmė, nei šiuo atveju nagrinėjamoje nuostatoje pavartotai sąvokai „pusfabrikatis“.

E – *Išvada*

66. Todėl išsiaiškinus PVM direktyvos 198 straipsnio 2 dalies tekstą, kontekstą ir tikslą konstatuotina, kad tokie luitai, kaip nagrinėjamieji pagrindinėje byloje, kaip aukso žaliava atitinka šios nuostatos taikymo sąlygas.

VI – **Išvada**

67. Todėl siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Østre Landsret* pateiktą prejudicinį klausimą:

PVM direktyvos 198 straipsnio 2 dalis taikoma luitams, sudarytiems, kaip nagrinėjamieji pagrindinėje byloje, iš įvairių grubiai išlydytų panaudotų metalinių daiktų, kurių sudėtyje yra aukso ir kuriuose esančio aukso grynumas ne mažesnis kaip 500/1000.

30 — 2004 m. vasario 26 d. Tarybos sprendimas, leidžiantis Ispanijai taikyti priemonę, nukrypstančią nuo Šeštosios direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo 21 straipsnio (OL L 70, p. 37).