Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
J. KOKOTT
представено на 17 декември 2015 година[1]

Дело C-550/14

Envirotec Denmark ApS
срещу
Skatteministeriet

(Преюдициално запитване, отправено от Østre Landsret (Дания)

„Данъчно законодателство — Данък върху добавената стойност — Член 198, параграф 2 от Директива 2006/112/ЕО — Данъчно задължение на клиента при доставката на злато като материал или полуготови произведения — Сплавени златни слитъци от различни предмети, съдържащи злато“

I – **Въведение**

1. „Към злато всички се стремят, на злато се крепи светът“, размишлява *Гретхен* във „Фауст“ на Йохан Волфганг фон Гьоте за съотношението между украшенията и естествената красота[2]. Какви ли чувства биха я обзели и какви ли още мисли биха я вълнували, ако златото от огърлицата и обеците, с които тя толкова се харесва, беше извлечено, наред с друго, и от зъбите на други хора? А именно това би могло да се окаже в настоящото производство, чийто предмет е облагането с данък върху добавената стойност на доставка от златни слитъци, които се състоят от различни рециклируеми златни предмети и от които отново ще се произведат украшения и други неща.

2. Правото на Съюза в областта на данъка върху добавената стойност също отделя особено внимание на златото. Една от специалните разпоредби за злато е предмет на настоящото датско преюдициално запитване. Съдът ще трябва да изясни кой дължи данъка върху добавената стойност в един случай, в който не „свежи“, а рециклирани златни слитъци сменят своя собственик. Този въпрос обаче едва ли би вълнувал особено *Гретхен*.

1 — Език на оригиналния текст: немски.

2 — Johann Wolfgang von Goethe, Faust. Eine Tragödie, Вечер, последните три стиха (от 2802 до 2804) [в превод на Димитър Статков].

II – **Правна уредба**

A– *Правото на Съюза*

3. Събирането на данък върху добавената стойност в държавите — членки на Съюза, е уредено от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност[3] (наричана по-нататък „Директива за ДДС“. Валидната до 31 декември 2006 г. Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа[4] (наричана по-нататък „Шеста директива“) не е приложима към случая в главното производство. Тя обаче вече е съдържала решаващите за настоящия случай разпоредби, поради което следва да се вземе предвид и историята на тяхното възникване.

4. По силата на член 2, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС „възмездната доставка на стоки на територията на дадена държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“, подлежи на облагане с данък върху добавената стойност.

5. Член 193 от Директивата за ДДС в приложимата му към случая в главното производство редакция определя относно данъчнозадълженото лице[5]:

„ДДС е платим от всяко данъчнозадължено лице, извършващо облагаеми доставки на стоки […], освен когато е платим от друго лице в случаите, посочени в членове 194—199 и член 202“.

6. Член 198 от Директивата за ДДС в този смисъл предвижда като изключения:

„1. […]

2. Когато злато като материал, или полуготови произведения от злато с чистота 325 хилядни или по-висока, или инвестиционно злато, както е дефинирано в член 344, параграф 1, се доставя от данъчнозадължено лице, упражняващо една от възможностите за избор по членове 348, 349 и 350, държавите членки могат да определят клиента като лицето — платец на ДДС.

3. Държавите членки установяват процедурите и условията за прилагане на параграфи 1 и 2“.

7. В съображение 55 от Директивата за ДДС по този въпрос се посочва:

„За да се предотврати неплащането на данък, като същевременно се облекчи финансовото бреме за доставката на злато със степен на чистота на определено ниво, оправдано е да се позволи на държавите членки да определят клиента като лицето — платец на ДДС“.

3 — ОВ L 347,стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7).

4 — ОВ L 145, стр. 1.

5 — Това е редакцията на Директивата за ДДС, последно изменена с Директива 2010/88/ЕС на Съвета от 7 декември 2010 година за изменение на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност по отношение на срока на действие на задължението да се прилага минимална стандартна данъчна ставка (ОВ. L 326, стр. 1).

8. Освен това държавите членки могат да предвидят съгласно член 199, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС, че лицето — платец на ДДС, е данъчнозадълженото лице, за което е направена някоя от следните доставки:

„г) доставката на използван материал; използван материал, който не може да се използва повторно в същото състояние, скрап, промишлени и непромишлени отпадъци, рециклируеми отпадъци, отчасти обработени отпадъци и някои стоки и услуги, изброени в приложение VI“.

9. Посоченото приложение VI съдържа между другото следните доставки:

„1. Доставка на отпадъци от черни и цветни метали, скрап и употребявани материали, включително тези от полуфабрикати, получени от преработката, производството и стопяването на черни и цветни метали и техните сплави;

2. доставка на полуобработени продукти от черни и цветни метали и някои свързани с тях услуги по обработката;

3. доставка на утайки и други рециклируеми материали, състоящи се от черни и цветни метали […];

4. Доставка [на] […] отпадъци от черни и цветни метали […];

5. […];

6. доставка на скрап и отпадъци от преработката на основни материали“.

10. Накрая член 168 от Директивата за ДДС определя относно правото на приспадане на данък върху добавената стойност за придобити стоки:

„Доколкото стоките […] се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава членка, в която извършва тези сделки да приспадне следното от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати:

а) дължимия или платен ДДС в тази държава членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице;

[…]“.

Б– *Националното право*

11. В Дания се събира данък върху добавената стойност съгласно датския закон за данъка върху добавената стойност. Член 46, параграф 1 от този закон урежда определянето на данъчнозадълженото лице:

„Данъкът се дължи от всяко данъчнозадълженото лице, извършващо облагаема доставка на стоки […] в Дания. Той обаче се внася от получателя на стоките […], когато

[…]

4) получателят е предприятие, регистрирано в Дания, което получава инвестиционно злато, за което се дължи данък съгласно член 51а, материали от злато или полуготови произведения с чистота от 325 хилядни или по-висока“.

III – **Спорът по главното производство**

12. Главното производство се отнася до дължимия в Дания от дружеството Envirotec Denmark ApS (наричано по-нататък „Envirotec“) данък върху добавената стойност за последното тримесечие на 2011 г.

13. В това тримесечие Envirotec закупува от друго датско дружество 24 слитъка със средно златно съдържание от 500 до 600 хилядни. Освен злато слитъците съдържат различни други материали, като например зъби, гума, PVC, мед, амалгама, живак и олово. Всъщност дружеството продавач е изляло слитъците от промишлени отпадъци като стари бижута, прибори за хранене, часовници и пр. За да може да се използва съдържащото се в слитъците злато за производство на други съдържащи злато изделия, първо е трябвало да се отделят останалите съставки на слитъците.

14. За покупката на 24-те слитъка на Envirotec е начислен данък върху добавената стойност в размер на общо 1 099 695 датски крони (около 150 000 EUR) и Envirotec ги е платило на продавача. Продавачът обаче така и не е превел тази сума на датската данъчна администрация. Впоследствие е извършена ликвидация на продавача поради липса на имущество.

15. Сега Envirotec иска от датската данъчна администрация да му бъде възстановен платения на продавача данък върху добавената стойност, като смята, че има право на приспадане. Датската данъчна администрация обаче е на мнение, че съгласно член 46, параграф 1, точка 4 от датския закон за данъка върху добавената стойност не продавачът, а самото Envirotec дължи данъка върху добавената стойност за сделката. Следователно Envirotec нямало право на приспадане на данъка върху добавената стойност, който неправилно платило на продавача. Envirotec, напротив, смята, че датската разпоредба за прехвърляне на данъчното задължение върху клиента, която е приета на основата на член 198, параграф 2 от Директивата за ДДС, не била приложима в конкретния случай.

IV – **Производство пред Съда**

16. Сезираният междувременно с правния спор Østre Landsret (Източен регионален съд) смята, че тълкуването на правото на Съюза е от решаващо значение за произнасянето му по главното производство, и на 28 ноември 2014 г. отправя по реда на член 267 ДФЕС следния преюдициален въпрос към Съда:

„Попадат ли непълно сплавените слитъци от произволни различни съдържащи злато отпадни метални предмети в понятията „злато като материал, или полуготови произведения от злато“ по смисъла на член 198, параграф 2 от Директивата за ДДС?“.

17. В производството пред Съда през март 2015 г. писмени становища са представили Кралство Дания, Република Естония и Европейската комисия.

V – **Правен анализ**

18. Със своя преюдициален въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали слитъците, които са предмет на спора по главното производство, попадат в приложното поле на член 198, параграф 2 от Директивата за ДДС. Съгласно тази разпоредба държавите членки могат да предвидят изключения, включително за доставката на „злато като материал, или полуготови произведения от злато с чистота 325 хилядни или по-висока“, при които данъкът върху добавената стойност е дължим от клиента на стоката, а не както по принцип — от доставчика.

19. Смятам, че на въпроса трябва да се даде утвърдителен отговор. Всъщност слитъци, сплавени от различни съдържащи злато метални предмети, като тези в спора по главното производство, отговарят в качеството си на „злато като материал“ на условията, при които се прилага член 198, параграф 2 от Директивата за ДДС. Това следва от тълкуването на текста, контекста и целта на разпоредбата, както ще изложа по-долу.

А– *Текст*

20. На първо място, поради различните езикови редакции, текстът на член 198, параграф 2 от Директивата за ДДС не предлага единна рамка за значението на понятието „злато като материал“.

21. Датската езикова редакция например използва понятието „råmetal“, който на немски език може да се преведе с „Rohmetall“ [суров метал][6]. Под това обикновено се разбира чистият, необработен метал. В този смисъл е и изразът „d’or sous forme de matière première“ в текста на френски език.

22. При подобно тясно разбиране понятието за злато като материал по смисъла на член 198, параграф 2 от Директивата за ДДС би се отнасяло само до слитъци, състоящи се от чисто злато, тоест от почти 100 % злато. При такова разбиране сплавен слитък от различни метални предмети, съдържащи злато, със златно съдържание от само 500 до 600 хилядни, какъвто е разглежданият в делото по главното производство, не би бил обхванат от понятието за злато като материал.

23. От друга страна, текстът на немски език на член 198, параграф 2 от Директивата за ДДС, в който се използва „Goldmaterial“, и текстът на английски език, в който се използва „gold material“, поначало съдържат понятия, които са формулирани по-широко, отколкото е значението на „суров метал“, и чийто смисъл не се ограничава до чисто злато. Всъщност под „Goldmaterial“ може да се разбира всякакъв материал, който в някаква част се състои от злато, тоест и настоящата сплав от различни метални предмети, съдържащи злато.

24. Съгласно постоянната съдебна практика при наличие на различия в текстовете на отделните езици на разпоредба от правото на Съюза значението ѝ не би могло да бъде преценено единствено въз основа на текста, а само в светлината на контекста и на целите ѝ[7].

Б– *Контекст*

25. Следователно най-напред контекстът на понятието „злато като материал“ в член 198, параграф 2 от Директивата за ДДС би могъл да помогне при отговора на въпроса дали слитък, сплавен от различни метални предмети, съдържащи злато, попада в обхвата на това понятие.

6 — Вж. по този въпрос текстовете на датски и немски език на междувременно действащия член 199a, параграф 1, буква й) от Директивата за ДДС, който беше въведен с член 1, точка 2, буква б) от Директива 2013/43/ЕС на Съвета от 22 юли 2013 годината за изменение на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност по отношение на незадължително и временно прилагане на механизма за обратно начисляване (Reverse-Charge-Verfahren) във връзка с доставки на някои стоки и услуги, при които съществува риск от измами (ОВ L 201, стр. 4).

7 — Вж. например решения Bouchereau (30/77, EU:C:1977:172, т. 14), Rockfon (C-449/93, EU:C:1995:420, т. 28) и Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, т. 47).

1. Условие за минимална чистота в член 198, параграф 2

26. Разпоредбата се отнася до доставки на „злато като материал, или полуготови произведения от злато с чистота 325 хилядни или по-висока“. Когато частта от изречението „с чистота 325 хилядни или по-висока“ не се отнася само до „полуготови произведения“, но и до „златото като материал“, това понятие по необходимост обхваща не само чисто злато, но и материал с по-ниско златно съдържание, какъвто е разглежданият в главното производство.

27. Ако обаче се приеме, че тази част от изречението се отнася само до полуготовите произведения, условието за минимална чистота не би се отнасяло за злато като материал. От това, от една страна, може да се заключи, че независимо от чистотата може да се приеме, че е налице злато като материал. Тъй като обаче това би имало дългосрочни последици, липсата на изрично условие за чистотата на златото като материал би могла да означава също, че само чистото злато попада в обхвата на понятието за злато като материал.

28. От текста на разпоредбата обаче не може еднозначно да се приеме за кои понятия се отнася частта от изречението за минималната чистота. Най-малкото текстовете на немски, английски и френски език допускат и двете тълкувания.

29. Съображение 55 от Директивата за ДДС също не помага в този случай. Действително в него, в рамките на описанието на целта на член 198, параграф 2 от Директивата за ДДС, обобщаващо се говори за „злато със степен на чистота на определено ниво“. От това обаче не може задължително да се направи изводът, че както за златото като материал, така и за полуготовите произведения важи минималната чистота от 325 хилядни. Всъщност това условие на съображение 55 от Директивата за ДДС би било изпълнено и ако под злато като материал се разбираше само чисто злато, тоест например материал с чистота равна или по-висока от 995 хилядни [8].

30. Следователно от формулираното в член 198, параграф 2 от Директивата за ДДС условие за минимална чистота не може да се прецени дали понятието за злато като материал обхваща спорните в случая слитъци.

2. Включване в обхвата на златен скрап по силата на член 199, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС

31. Отново във връзка с тълкуването на контекста на член 198, параграф 2 от Директивата за ДДС, в спора по главното производство Envirotec застъпва становището, че никое от понятията на тази разпоредба не може да обхване скрап, съответно отпадъци, които съдържат злато, за каквито обаче ставало въпрос в настоящия случай. Всъщност в случая с *отпадъци* от злато прехвърлянето на данъчното задължение върху лицето, за което е направена доставката, било уредено едва с въведената по-късно специална разпоредба на член 199, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС.

32. В това отношение запитващата юрисдикция явно приема, че решаващата в случая по главното производство разпоредба на член 46, параграф 1, точка 4 от датския закон за данъка върху добавената стойност не се основава на последно посочената разпоредба от Директивата за ДДС, а само на член 198, параграф 2 от Директивата за ДДС, който е предмет на преюдициалния въпрос. Следователно в случая по главното производство има значение дали прехвърлянето на данъчното задължение върху лицето, за което е направена доставката на въпросните слитъци, е обосновано по силата на едната или на другата разпоредба от Директивата за ДДС.

8 — Вж. определението за инвестиционно злато в член 344, параграф 1, точка 1 от Директивата за ДДС.

33. В това отношение безспорно посочената от Envirotec разпоредба съдържа редица положения, които съгласно формулировката си обхващат и рециклирани предмети, съдържащи злато, тъй като златото принадлежи към посочените там няколкократно „цветни метали“. Приложното поле на член 199, параграф 1, буква г) обаче не се ограничава до златото, а обхваща и всички останали цветни метали. Поради това нормата на член 198, параграф 2 от Директивата за ДДС, за чието тълкуване става въпрос в случая, би могла да се схваща като lex specialis по отношение на златото, която поради това важи и за отпадъците, съдържащи злато.

34. Във всеки случай от историята на възникването на член 199, параграф 1, буква г), който се отнася между другото за отпадъци от цветни метали, следва, че разпоредбата на член 198, параграф 2 от Директивата за ДДС, чието тълкуване е необходимо в настоящия случай, не следва да включва отпадъци, съдържащи злато.

35. Разпоредбата в Шеста директива, която предхожда [9] член 199, параграф 1, буква г) [от Директивата за ДДС], е въведена с Директива 2006/69/ЕО едва след като е била въведена предходната разпоредба [10] на член 198, параграф 2 от Директивата за ДДС. Директивата за изменение 2006/69/ЕО обаче е структурирана по начин, който дава основания да се заключи, че към този момент законодателят е смятал, че за отпадъците, съдържащи злато, все още не съществува разпоредба за прехвърляне на данъчното задължение върху клиента, макар че към този момент предходната разпоредба на подлежащия в случая на тълкуване член 198, параграф 2 от Директивата за ДДС вече е била в сила.

36. С Директивата за изменение 2006/69/ЕО всъщност са отменени редица предоставени на държавите членки разрешения [11] за отклоняване от действащото право на Съюза в областта на данъка върху добавената стойност [12]. Както става ясно от съображение 8 от Директива 2006/69/ЕО и от историята на нейното възникване [13], отмяната е трябвало да засегне всички разрешения, които след това са били уредени с разпоредбите на новата директива и поради това в бъдеще е нямало да са необходими. На първо място, в приложение II към Директива 2006/69/ЕО в този смисъл е посочено решение на Съвета, което е предоставяло на Обединеното кралство и на Северна Ирландия разрешение да приложат специална система за отчитане на данъци, с цел да се избегнат някои видове измами или укриване на данъци върху „доставките на злато, златни монети и златен скрап“ [14].

37. Обстоятелството, че предоставеното разрешение е отменено едва с Директива 2006/69/ЕО, говори за това, че законодателят на Съюза изглежда е приел, че вследствие на тази директива за изменение се променя и правното положение по отношение на доставките на злато. Тъй като новосъздадената тогава разпоредба на сегашния член 199, параграф 1, буква г) се е отнасяла най-вече до скрап и отпадъци, от това би могло да се направи изводът, че *отпадъци*, съдържащи злато, са обхванати само от тази разпоредба, но не и от разпоредбата на член 198, параграф 2 от Директивата за ДДС, какъвто е и доводът на Envirotec.

9 — Предходната разпоредба на член 199, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС е член 21, параграф 2, буква в), подточка iv в редакцията на член 28g от Шеста директива и е въведена с Директива 2006/69/ЕО на Съвета от 24 юли 2006 година за изменение на Директива 77/388/ЕИО по отношение на някои мерки за опростяване на процедурата за начисляване на данък добавена стойност и за подпомагане на борбата срещу избягване на данъчно облагане, и за отмяна на някои решения за предоставяне на дерогации (ОВ L 221, стр. 9; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 247).

10 — Предшестващата разпоредба на член 198, член 2 от Директивата за ДДС е член 26б, част Е, първо изречение от Шеста директива; тя се основава на Директива 98/80/ЕО на Съвета от 12 октомври 1998 година за допълнение на общата система на ДДС и за изменение на Директива 77/388/ЕИО — специална разпоредба за инвестиционно злато (ОВ L 281, стр. 31).

11 — Тези разрешения са били предоставени на основата на член 27 от Шеста директива.

12 — Вж. член 2 във връзка с приложение II към Директива 2006/69/ЕО.

13 — Вж. Предложение на Комисията от 16 март 2005 година за директива на Съвета за изменение на Директива 77/388/ЕИО относно някои мерки за отчитане на данъка върху добавената стойност, за подкрепа на мерките срещу избягване или укриване на данъци и за отмяна на някои решения за предоставяне на право за прилагане на мерки за дерогации (COM(2005) 89 окончателен), стр. 4.

14 — Решение на Съвета, считано за прието на 15 април 1984 г., относно предоставянето на право на Обединеното кралство да приложи мярка за дерогация от Шеста директива с цел да се избегнат някои видове измами или укриване на данъци върху доставките на злато, златни монети и златен скрап между данъчнозадължени лица по специална схема за отчитане на данъци (ОВ L 264, стр. 27).

38. Сам по себе си обаче този довод, който се крепи на историята на възникването на друга норма, различна от подлежащата на разглеждане в случая, не е много убедителен. Като се има предвид също, че в първоначалния проект на Директива 2006/69/ЕО посоченото разрешение, предоставено на Обединеното кралство, не е било предвидено за отмяна [15], е възможно то да е било добавено в хода на законодателната процедура, тъй като е било установено, че още по тогава действащото право то е било отживяло.

39. Следователно от наличието на специална разпоредба за отпадъци от цветни метали в член 199, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС не може да се направи еднозначно извод за приложното поле на член 198, параграф 2 от Директивата за ДДС, чието тълкуване се разглежда в случая.

3. Тарифно класиране

40. Накрая, що се отнася до приведеното в главното производство като допълнение към доводите тарифно класиране, това сравнение също не е убедително. Комбинираната номенклатура [16], която класифицира стоките най-вече за целите на определянето на съответната митническа ставка [17], преследва други цели, различни от целите, които преследва разпоредбата на член 198, параграф 2 от Директивата за ДДС, чието тълкуване се разглежда в случая.

41. Доколкото Съдът при тълкуването на Директивата за ДДС вече се е позовавал в допълнение на употребата на понятния в Комбинираната номенклатура, това е ставало само във връзка с приложимата ставка [18]. От член 98, параграф 3 от Директивата за ДДС обаче произлиза своеобразна създадена от самата нея връзка с Комбинираната номенклатура [19].

42. Такава връзка с определенията в Комбинираната номенклатура обаче не е налице, що се отнася до разглежданата в случая разпоредба на член 198, параграф 2 от Директивата за ДДС. В нея нито става въпрос за установяване на данъчната ставка, нито тази разпоредба съдържа, за разлика например от член 148, буква б) от Директивата за ДДС, изрично позоваване на Комбинираната номенклатура.

4. Заключение относно тълкуването на контекста

43. От всичко изложено по-горе следва, че от контекста на член 198, член 2 от Директивата за ДДС не може еднозначно да се направи извод дали сплавен слитък от различни метални предмети, съдържащи злато, е обхванат от понятието за злато като материал. Следователно отговорът на този въпрос трябва да бъде намерен в целта на тази разпоредба.

15 — Вж. предложението на Комисията (посочено в бележка под линия 13), стр. 11 и 12.

16 — Приложение I към Регламент (ЕИО) № 2658/87 от 23 юли 1987 година относно тарифната и статистическата номенклатура и Общата митническа тарифа (ОВ L 256, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 2, том 4, стр. 3).

17 — Член 1, параграф 3 от Регламент (ЕИО) № 2658/87 (посочен в бележка под линия 16).

18 — Решение Комисия/Испания (C-360/11, EU:C:2013:17, т. 44).

19 — Съгласно тази разпоредба, когато се прилагат намалени ставки за определени категории от стоки, държавите членки могат да използват Комбинираната номенклатура, за да установят точния обхват на съответните категории.

B– *Цел*

44. Съгласно съображение 8 от Директива 98/80/ЕО, с която се въвежда предходната разпоредба на член 198, параграф 2 от Директивата за ДДС[20], разпоредбата цели както „предотвратяване на неплащането на данък“, така и облекчаване на „финансовото бреме“. Подобна формулировка е използвана в сегашното съображение 55 от Директивата за ДДС. От историята на възникването на Директива 98/80/ЕО не става ясно тази разпоредба да е преследвала и други цели[21].

1. Предотвратяване на неплащането на данък

45. Разпоредбата служи за предотвратяване на неплащането на данък, доколкото прехвърлянето на данъчното задължение от доставчика върху клиента на стоката предотвратява възможността фискът да бъде измамен, когато данъчнозадълженото лице и лицето, имащо право на приспадане, не съвпадат.

46. Как това е възможно[22], става ясно от настоящия случай. Envirotec иска да му бъде възстановен данъкът върху добавената стойност, който дружеството е платило на доставчика си, който от своя страна така и не го е превел на данъчната администрация. Ако Envirotec и неговият доставчик бяха действали заедно с цел измама, можеха съзнателно да измамят фиска със сумата на авансово платения данък. В този случай Envirotec би получило от фиска плащане в размер на данъка върху добавената стойност, без обаче фискът да може да събере съответстващия данък от доставчика. Ако обаче при дадена сделка данъкът върху добавената стойност вместо от доставчика се дължи от клиента на стоката, подобна измама не е възможна. В такъв случай едно и също лице има както данъчното задължение, така и правото на възстановяване, без фискът да губи пари.

47. В съответствие с това и Съветът е формулирал последно в съображение 4 от Директива 2013/42/ЕС[23], че „определянето на получателя за лице — платец на ДДС (обратно начисляване), в някои случаи е ефективна мярка за прекратяване на измамите с ДДС в определени сектори“.

48. Тези сектори законодателят на Съюза е определил в членове 198—199а от Директивата за ДДС. В тях са засегнати браншовете търговия със злато, строителство, управление на отпадъците и търговията с квоти за емисии на парникови газове. Междувременно с Директива 2013/43/ЕС[24] каталогът на член 199а беше разширен с още браншове, като например търговията с мобилни телефони, микропроцесори, миникомпютри, благородни метали или също зърнени храни. Както става ясно от съображение 4 от тази директива, законодателят на Съюза, изглежда, реагира всеки път когато в практиката в конкретни сектори се установят измами.

20 — Вж. по-горе, бележка под линия 10.

21 — Вж. Предложение на Комисията от 27 октомври 1992 година за директива на Съвета за допълнение на Общата система за данък върху добавената стойност и за изменение на Директива 77/388/ЕИО — Специална разпоредба за злато (COM(92) 441 окончателен), становището на Икономическия и социален комитет от 28 април 1993 година по предложението (ОВ C 161, стр. 25) и протокола от заседанието на Европейския парламент от 7 март 1994 г. (ОВ C 91, стр. 1), стр. 15 и 16, както и от 10 март 1994 г. (ОВ C 91, стр. 198), стр. 209 и 239—243.

22 — Вж. в този смисъл и Предложение на Комисията от 29 септември 2009 година за директива на Съвета за изменение на Директива 2006/112/ЕО по отношение на незадължителното и временно прилагане на механизма за самоначисляване във връзка с доставки на някои стоки и услуги, при които съществува риск от измами (COM(2009) 511 окончателен), стр. 3.

23 — Директива 2013/42/ЕС на Съвета от 22 юли 2013 година за изменение на Директива 2006/112/ЕО относно общата система за данъка върху добавената стойност по отношение на механизъм за бързото реагиране срещу измамите с ДДС (ОВ L 201, стр. 1).

24 — Посочена в бележка под линия 6.

49. Що се отнася до търговията със стоки, повечето предмети, за които може да се предвиди прехвърляне на данъчното задължение върху клиента, имат известна абстрактна обща характеристика. Тя се състои в това, че спрямо големината си те имат висока пазарна стойност. Може да се каже, че като тенденция рискът от измама с данък върху добавената стойност при търговия с предмети е толкова по-голям, колкото по-ценни и по-лесни за транспортиране са търгуваните предмети, което по-специално изтъква Република Естония.

50. Предвид тази цел разглежданата тук разпоредба на член 198, параграф 2 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува по начин, отчитащ специфичните рискове от възможна измама с данък върху добавената стойност, които от гледна точка на законодателя на Съюза са налице при търговията със злато. Този риск е тясно свързан, както се посочва в съображение 55, със степента на чистотата на златото, от което е съставен предметът. Ако тя е висока, съответният риск от измами се свързва с големината на предмета и неговата пазарна стойност.

51. Това означава, че първо, няма причина под понятието злато като материал по смисъла на член 198, параграф 2 от Директивата за ДДС да се разбира само чисто злато, след като разпоредбата в същото време категорично обхваща най-малкото полуготови произведения със степен на чистота от 325 хилядни нагоре. Второ, това условие за минималната чистота трябва да се отнася не само за полуготови произведения, но и за златото като материал, за да обхваща само материал с висока стойност. Накрая, трето, не е съвместимо с функцията на тази разпоредба при златото като материал да се прави разлика между „свежи“ сплави и „отпадък“, съдържащ злато, тъй като решаваща за стойността на златото е неговата чистота и рискът от измами при сделки с предмети, съдържащи злато, не би трябвало да зависи от подобно разграничение.

2. Облекчаване на финансовото бреме

52. Това тълкуване се подкрепя от втората цел на разпоредбата, която се състои в облекчаването на финансовото бреме.

53. Както Комисията обяснява в предложението си за предходната на член 198, параграф 2 от Директивата за ДДС[25] разпоредба, с прехвърлянето на данъчното задължение от доставчика върху клиента се цели също да се компенсира неизгодно конкурентно положение, в което се намира вътрешната търговия спрямо общностната търговия. То е налице, защото при трансгранични сделки между данъчнозадължени лица, съгласно системата за облагане на сделки в общността, данъчнозадълженото лице винаги е клиентът[26]. Това му спестява предварителното заплащане на данъка върху добавената стойност, което при чисто национални сделки би го обременявало, тъй като той би трябвало първо да заплати на съответния си доставчик на злато цената с включен данък върху добавената стойност, а ще може да си възстанови този данък върху добавената стойност от фиска едва по-късно, след като подаде данъчна декларация. След като беше предвидено и при национални сделки данъчнозадълженото лице да е клиентът, стана възможно в това отношение да се създадат еднакви условия за конкуренция.

54. В предложението си Комисията подчертава, че макар тази проблематика да не засяга само златото, предвид „много високата стойност на златото“, не е приемлива при сделки с него[27]. Решаващ фактор във връзка с целта, преследвана с член 198, параграф 2 от Директивата за ДДС, следователно отново е стойността на търгуваните предмети и съответно степента на чистота на златото, съдържащо се в тях.

25 — Вж. стр. 13 от предложението на Комисията (посочено в бележка под линия 21).

26 — Вж. член 2, параграф 1, буква б), подточка i), член 138 и член 200 от Директивата за ДДС.

27 — Пак там (бележка под линия 25).

3. Ограничаване до данъчнозадължени клиенти

55. От така описаните цели на член 198, параграф 2 от Директивата за ДДС по-нататък имплицитно става ясно, че разпоредбата обхваща изключително доставки на *данъчнозадължени* клиенти. Всъщност съгласно член 168, буква а) от Директивата за ДДС само те имат право на приспадане на данък. Само доставки на клиенти, които имат право на приспадане на данък, обаче са свързани с риск от измама с данък върху добавената стойност и могат да доведат до описаното финансово обременяване на клиента.

56. Това ограничаване на приложното поле на член 198, параграф 2 обаче не е намерило изрично отражение в неговия текст [28]. Затова то трябва да се гарантира чрез дефиницията на стоките, които са обхванати от разпоредбата, поради което се отразява и на тълкуването на понятията „злато като материал“ и „полуготови произведения“.

57. При това още съгласно самата си формулировка „полуготови произведения“ са такива стоки, които обичайно се закупуват само от данъчнозадължени лица за целите на тяхната икономическа дейност. Всъщност полуфабрикатите се различават от крайните продукти. Докато крайните продукти могат да се продадат пряко на краен потребител, полуфабрикатите трябва преди това да претърпят последваща обработка [29].

58. Предвид описаните цели същото трябва да важи обаче и за понятието „злато като материал“. То не може да обхваща всякакъв материал със златно съдържание от 325 хилядни, а само такъв, който не е краен продукт и съответно не е пригоден за доставка на крайни потребители, които не са данъчнозадължени лица.

4. Заключение от телеологичното тълкуване

59. Следователно понятието „злато като материал“ по смисъла и целта на член 198, параграф 2 от Директивата за ДДС обхваща всякакъв материал, който е предвиден за по-нататъшна обработка и не е предназначен за крайно потребление, без обаче да е полуготово произведение, доколкото съдържанието му на злато е от 325 хилядни или по-високо.

60. Тъй като по информация от запитващата юрисдикция слитъците, които са предмет на разглеждане по делото, са предвидени за по-нататъшна обработка и имат златно съдържание от 500 хилядни и по-високо, те попадат в обхвата на понятието „злато като материал“ по смисъла на тази разпоредба, доколкото не представляват полуготови произведения.

Г– *Разграничение между злато като материал и полуготово произведение*

61. Накрая, в конкретния случай остава да бъде изяснен и въпросът как понятието за злато като материал се различава от това за полуготовите произведения, които също са посочени в тази разпоредба.

28 — Това става ясно само по отношение на инвестиционното злато с формулировката за възможностите за избор, предвидени в членове 348—350 от Директивата за ДДС, които от своя страна предполагат, че получателят на доставката е данъчнозадълженото лице.

29 — Вж. в този смисъл решение Artrada и др. (C-124/03, EU:C:2004:674, т. 34) по отношение на член 2, точка 4 от Директива 92/46/ЕИО на Съвета от 16 юни 1992 година с разпоредби за хигиената при производството и продажбата на сурово мляко, термично обработено мляко и продукти на млечна основа (ОВ L 268, стр. 1).

62. Действително в рамките на член 198, параграф 2 от Директивата за ДДС на този въпрос не се придава решаващо значение, защото, както стана ясно, целта на тази разпоредба и в двата случая изисква предметът да е с чистота 325 хилядни или по-висока, без да става въпрос за краен продукт. Въпреки това двете понятия трябва да се разграничат, по-специално в случай че Съдът, противно на моето становище, приеме, че понятието „злато като материал“ обхваща само чисто злато.

63. В рамките на обичайното езиково тълкуване понятията за злато като материал и полуготови произведения се различават по етапа на обработка по отношение на крайния продукт. В този смисъл „злато като материал“ обозначава предмети, в които единствено съдържащото се злато — независимо от конкретната форма, в която е то — е от значение за по-нататъшния производствен процес. За разлика от това, под „полуготови произведения“ се разбират предмети, които вече са претърпели някаква обработка в посока към крайния продукт, като например вече оформен за целите на крайния продукт материал; в случая със златото това могат да бъдат например недовършени пръстени.

64. Тъй като при слитъците, които са предмет на разглеждане по делото в главното производство, трябва само да се извлече съдържащото се в тях злато, за да бъде то обработено по-нататък, без обаче слитъците да са оформени за целите на краен продукт, при тях следователно става въпрос за злато като материал, а не за полуготови произведения по смисъла на член 198, параграф 2 от Директивата за ДДС.

65. Предвид изложеното подходът на датската данъчна администрация, която в спора по главното производство иска да изведе от член 2, буква в) от Решение 2004/228/ЕО[30], че разглежданите в случая слитъци попадат в обхвата на понятието „полуготови произведения“, не е убедителен. Съгласно това решение на Кралство Испания се дава право при „доставката на полуфабрикати (например слитъци […]), които се добиват при преработката, производството или разтопяването на цветни метали […]“, да посочи получателя на доставката като лице — платец на ДДС. От това обаче не може да се направи извод, че слитъци, получени при разтопяването на злато, следва да се считат за „полуготови произведения“ и в рамката на разглеждания в случая член 198, параграф 2 от Директивата за ДДС. Като оставим настрана факта, че поне текстовете на няколко езика на двете разпоредби, сред които немският, използват в случая две различни понятия, член 2, буква в) от Решение 2004/228/ЕО, за разлика от разглежданата разпоредба на член 198, параграф 2 от Директивата за ДДС, не изисква разграничаване между понятията „материал“ и „полуготово произведение“. Ето защо може да се приеме, че е напълно възможно понятието „полуфабрикат“ по смисъла на посоченото решение да има значение, различно от това на понятието „полуготово произведение“ в разглежданата разпоредба.

Д– *Заключение*

66. Ето защо след тълкуването на текста, контекста и целта на член 198, параграф 2 от Директивата за ДДС следва да се установи, че слитъци като тези, които са предмет на разглеждане в главното производство, отговарят на условията за прилагането на тази разпоредба в качеството им на злато като материал.

30 — Решение 2004/228/ЕО на Съвета от 26 февруари 2994 г., което разрешава на Испания да приложи изключение от член 21 от Шеста директива 77/388/ЕИО относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота (ОВ L 70, стр. 37).

VI – **Заключение**

67. Затова предлагам на Съда да отговори на преюдициалния въпрос на Østre Landsret по следния начин:

„Член 198, параграф 2 от Директивата за ДДС се прилага за слитъци като тези, предмет на разглеждане в главното производство, които са непълно сплавени от произволни различни съдържащи злато отпадни метални предмети с чистота на златото над 500 хилядни“.