Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE
JULIANE KOKOTT
od 17. prosinca 2015.[1]

Predmet C-550/14

Envirotec Denmark ApS
protiv
Skatteministeriet

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Østre Landsret (Danska))

„Porezno zakonodavstvo – Porez na dodanu vrijednost – Članak 198. stavak 2. Direktive 2006/112/EZ – Porezna obveza kupca prilikom isporuke zlatnog materijala ili poluproizvoda – Zlatne poluge iz spojene legure dobivene taljenjem različitih metalnih predmeta koji sadržavaju zlato“

I – **Uvod**

1. „Svi žele zlato, sve mami zlato”, razmišlja Gretchen u „Faustu” Johanna Wolfganga von Goethea o odnosu nakita i prirodne ljepote[2]. Kako bi se ona osjećala i koje bi je još misli zaokupljale kada bi zlato ogrlice i naušnica, u kojima toliko uživa, potjecalo, među ostalim, od zuba drugih ljudi? To bi, naime, moglo proisteći iz ovog predmeta u kojem se radi o režimu PDV-a koji se primjenjuje na isporuku zlatnih poluga sastavljenih od različitih recikliranih zlatnih predmeta i iz kojih se ponovno izrađuje nakit i ostalo.

2. I u propisima Unije o PDV-u zlato privlači posebnu pozornost. Jedno od posebnih pravila za zlato predmet je ovog danskog zahtjeva za prethodnu odluku. Sud će ovdje morati razjasniti tko je osoba koja je odgovorna za plaćanje PDV-a u slučaju u kojem zlatne poluge koje nisu „svježe”, već reciklirane, promijene vlasnika. Doduše, to bi pitanje mnogo manje nadahnulo Gretchen.

1 — Izvorni jezik: njemački

2 — Johann Wolfgang von Goethe, *Faust. Tragedija*, scena „Večer”, zadnja tri stiha (2802. do 2804.), prijevod T. Strozzija u izdanju Matice hrvatske; Zora, Zagreb, 1970.

II – **Pravni okvir**

A – *Pravo Unije*

3. Naplata PDV-a u državama članicama Unije uređena je Direktivom Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost[3] (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u). Šesta direktiva Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje[4] (u daljnjem tekstu: Šesta direktiva), koja je vrijedila do 31. prosinca 2006., ne primjenjuje se u glavnom postupku. No, ona je već sadržavala odredbe koje su odlučujuće u ovom slučaju i čiji nastanak stoga također valja uzeti u obzir.

4. U skladu s člankom 2. stavkom 1. točkom (a) Direktive o PDV-u, PDV-u podliježe „[i]sporuka robe koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav na teritoriju države članice u zamjenu za plaćanje".

5. U pogledu osobe koja je odgovorna za plaćanje PDV-a, članak 193. Direktive o PDV-u, u verziji koja se treba primijeniti u glavnom postupku, određuje[5]:

„Svaki porezni obveznik koji obavlja oporezivu isporuku robe […] dužan je plaćati PDV osim u slučajevima iz članaka 194. do 199. i članka 202. u kojima je PDV obvezna plaćati druga osoba."

6. U tom pogledu člankom 198. Direktive o PDV-u predviđena je sljedeća iznimka:

„1. […]

2. Ako isporuku zlatnog materijala ili poluproizvoda čistoće 325 tisućinki ili više ili isporuku investicijskog zlata iz članka 344. stavka 1. obavlja porezni obveznik koji je iskoristio jednu od mogućnosti iz članaka 348., 349. i 350., države članice mogu odrediti kupca kao osobu koja je odgovorna za plaćanje PDV-a.

3. Države članice određuju uvjete za provedbu stavaka 1. i 2."

7. S tim u vezi u uvodnoj izjavi 55. Direktive o PDV-u navedeno je:

„Radi sprečavanja utaje poreza uz istovremeno olakšavanje financijskog tereta za isporuku zlata određene čistoće, opravdano je dopustiti državama članicama da odrede kupca kao osobu koja je odgovorna za plaćanje PDV-a."

8. Osim toga, države članice mogu u skladu s člankom 199. stavkom 1. točkom (d) Direktive o PDV-u predvidjeti da je osoba koja je odgovorna za plaćanje PDV-a porezni obveznik kojem se isporučuje bilo što od niže navedenog:

„(d) isporuka rabljenog materijala, kao i rabljenog materijala koji kao takav nije moguće ponovno upotrijebiti, smeća, industrijskog i neindustrijskog otpada, otpada koji je moguće reciklirati, djelomično prerađenog otpada i određenih roba i usluga kako je navedeno u Prilogu VI.;"

3 — SL L 347, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)

4 — SL L 145, str. 1.

5 — To je verzija Direktive o PDV-u koja je zadnji put izmijenjena Direktivom Vijeća 2010/88/EU od 7. prosinca 2010. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, u vezi s trajanjem obveze poštivanja minimalne standardne stope (SL L 326, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 361.).

9. Navedeni Prilog VI. sadržava, među ostalim, sljedeće stavke:

„1. Nabava željeznog i neželjeznog otpada, ostataka i rabljenih materijala, uključujući poluproizvode koji proizlaze iz prerade, proizvodnje ili taljenja željeznih i neželjeznih kovina i njihovih legura;

2. Nabava željeznih ili neželjeznih poluprerađenih proizvoda i određenih povezanih usluga prerade;

3. Nabava ostataka i ostalog materijala koji se može reciklirati te koji se sastoji od željeznih ili neželjeznih kovina […];

4. Nabava […] željeznog i neželjeznog otpada […];

5. […];

6. Nabava ostataka i otpada nakon obrade osnovnih materijala."

10. Naposljetku, u pogledu prava na odbitak PDV-a koje se može ostvariti za kupljenu robu, člankom 168. Direktive o PDV-u je određeno:

„Ako se roba […] korist[i] u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo, u državi članici u kojoj provodi predmetne transakcije, odbiti sljedeće od PDV-a koji je dužan platiti:

(a) PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen u toj državi članici za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik;

[…]"

B – *Nacionalno pravo*

11. U Danskoj se PDV naplaćuje u skladu s danskim Zakonom o PDV-u. Člankom 46. stavkom 1. tog zakona određena je osoba koja je odgovorna za plaćanje poreza:

„Za plaćanje poreza zadužen je porezni obveznik koji u Danskoj obavlja oporezivu isporuku robe […]. Porez je, međutim, dužan platiti primatelj robe […] ako je:

[…]

4) primatelj društvo registrirano u Danskoj koje prima investicijsko zlato na koje se plaća porez u skladu s člankom 51.a ili zlatni materijal ili poluproizvode čistoće 325 tisućinki ili više."

III – **Glavni postupak**

12. Glavni postupak odnosi se na danski dug s osnove PDV-a koji društvo Envirotec Denmark ApS (u daljnjem tekstu: Envirotec) ima za posljednje tromjesečje 2011.

13. U tom je tromjesečju Envirotec od drugog danskog društva stekao 24 poluge čiji je prosječan udio zlata bio od 500 do 600 tisućinki. Uz zlato, poluge su sadržavale različite druge materijale kao što su, primjerice, zubi, guma, PVC, bakar, amalgam, živa i olovo. Naime, prodavatelj je poluge napravio taljenjem industrijskog otpada i starog nakita, pribora za jelo, satova itd. Da bi se zlato sadržano u polugama moglo upotrijebiti za proizvodnju drugih proizvoda koji sadržavaju zlato, moralo se stoga prvo odvojiti druge sastavne dijelove poluga.

14. Za kupnju 24 poluge Envirotecu je zaračunato ukupno 1 099 695 danskih kruna (oko 150 000 eura) po osnovi PDV-a, koji je Envirotec također platio prodavatelju. No, prodavatelj taj iznos nikad nije uplatio danskoj poreznoj upravi. Kasnije je nad prodavateljem pokrenut postupak likvidacije zbog nedostatka financijskih sredstava.

15. Envirotec sada od danske porezne uprave traži povrat PDV-a koji je platio prodavatelju istaknuvši u tom pogledu pravo na odbitak PDV-a. No, danska porezna uprava smatra da je za plaćanje PDV-a za posao odgovoran sam Envirotec, a ne prodavatelj, u skladu s člankom 46. stavkom 1. točkom 4. danskog Zakona o PDV-u. Shodno tome, Envirotec ne može iznos PDV-a koji je pogrešno platio prodavatelju zahtijevati kao PDV koji se može odbiti. Nasuprot tomu, Envirotec smatra da je u njegovu posebnom slučaju neprimjenjiva danska odredba o prebacivanju porezne obveze na kupca koja je donesena na temelju članka 198. stavka 2. Direktive o PDV-u.

IV – **Postupak pred Sudom**

16. Østre Landsret, pred kojim se u međuvremenu vodi spor, smatra da je tumačenje prava Unije odlučujuće u glavnom postupku te je Sudu 28. studenoga 2014., u skladu s člankom 267. UFEU-a, uputio sljedeće pitanje:

„Jesu li poluge koje se sastoje od nasumično grubo spojenih različitih otpadnih metalnih predmeta koji sadrže zlato obuhvaćene pojmovima ‚zlatnog materijala ili poluproizvoda' u smislu članka 198. stavka 2. Direktive o PDV-u?"

17. U postupku pred Sudom pisana očitovanja u ožujku 2015. podnijele su Kraljevina Danska, Republika Estonija i Europska komisija.

V – **Pravna ocjena**

18. Svojim prethodnim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u bitnome želi znati jesu li poluge koje su predmet glavnog postupka obuhvaćene područjem primjene članka 198. stavka 2. Direktive o PDV-u. Prema toj odredbi, države članice mogu, među ostalim, prilikom isporuke „zlatnog materijala ili poluproizvoda čistoće 325 tisućinki ili više" predvidjeti da je kupac osoba koja je odgovorna za plaćanje PDV-a, a ne, kao inače, dobavljač.

19. Smatram da na prethodno pitanje valja odgovoriti potvrdno. Naime, poluge koje se, poput onih u glavnom postupku, sastoje od spoja različitih metalnih predmeta koji sadržavaju zlato ispunjavaju kao „zlatni materijal" pretpostavke za primjenu članka 198. stavka 2. Direktive o PDV-u. To proizlazi iz tumačenja teksta, konteksta i cilja te odredbe, kao što ću prikazati u nastavku.

A – *Tekst*

20. Prije svega, zbog različitih jezičnih verzija članka 198. stavka 2. Direktive o PDV-u, tekst te odredbe ne daje jedinstvenu sliku pojma „zlatni materijal".

21. Tako danska jezična verzija upotrebljava pojam „råmetal", koji se na njemačkom može prevesti kao „Rohmetall"[6]. Pod time treba u svakodnevnom jeziku razumjeti čisti, neobrađeni metal. U istom smjeru ide i pojam „d'or sous forme de matière première" u francuskoj jezičnoj verziji.

6 — Vidjeti u tom pogledu dansku i njemačku jezičnu verziju sada primjenjivog članka 199.a stavka 1. točke (j) Direktive o PDV-u, koji je umetnut člankom 1. stavkom 2. točkom (b) Direktive Vijeća 2013/43/EU od 22. srpnja 2013. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u vezi s neobveznom i privremenom primjenom mehanizma obrnutog oporezivanja na isporuke određene robe i usluga podložnih prijevari (SL L 210, str. 4.).

22. Prema takvom uskom shvaćanju, pod pojam zlatnog materijala u smislu članka 198. stavka 2. Direktive o PDV-u moglo bi se podvesti samo zlatne poluge koje se sastoje od čistog zlata, dakle one koje se gotovo 100 % sastoje od zlata. Spoj različitih metalnih predmeta koji sadržavaju zlato u polugu s udjelom zlata od samo 500 do 600 tisućinki, kao što je ona u ovom postupku, ne bi prema tome bio obuhvaćen pojmom zlatnog materijala.

23. S druge strane, primjerice njemačka jezična verzija članka 198. stavka 2. Direktive o PDV-u s „Goldmaterial" i engleska s „gold material" od početka sadržavaju pojmove koji su šire formulirani od značenja sirovog metala i koji prema svojem smislu nisu ograničeni na čisto zlato. Pod „zlatnim materijalom" može se, naime, shvatiti svaki materijal koji se djelomično sastoji od zlata, dakle i predmetni spoj različitih metalnih predmeta koji sadržavaju zlato.

24. Ako se različite jezične verzije odredbe prava Unije, kao što je to ovdje slučaj, međusobno razlikuju, njezin doseg ne smije se prema sudskoj praksi ocjenjivati samo na temelju teksta, nego jedino s pomoću konteksta kojem ona pripada i njezinih ciljeva [7].

B – *Kontekst*

25. Prije svega bi kontekst pojma „zlatni materijal" u članku 198. stavku 2. Direktive o PDV-u mogao biti od pomoći pri odgovoru na pitanje potpada li pod taj pojam poluga koja se sastoji od spoja različitih metalnih predmeta koji sadržavaju zlato.

1. Zahtjev minimalne čistoće iz članka 198. stavka 2.

26. Odredba se primjenjuje na isporuku „zlatnog materijala ili poluproizvoda čistoće 325 tisućinki ili više". Ako se dio rečenice „čistoće 325 tisućinki ili više" ne odnosi samo na „poluproizvode", nego i na „zlatni materijal", taj bi pojam nužno morao obuhvaćati ne samo čisto zlato nego i materijal s manjim udjelom zlata, kao što je to ovdje slučaj.

27. Ako se, međutim, uzme da se taj dio rečenice odnosi samo na „poluproizvode", tada zahtjev minimalne čistoće ne bi važio za zlatni materijal. Iz toga bi se, s jedne strane, moglo zaključiti da je bilo kakva čistoća dovoljna za pretpostavku da se radi o zlatnom materijalu. No, budući da bi to bilo vrlo široko tumačenje, okolnost da izričit zahtjev čistoće kod zlatnog materijala ne postoji mogla bi ići u prilog tomu da se samo čisto zlato može podvesti pod pojam zlatni materijal.

28. No, na koji se pojam taj dio rečenice o minimalnoj čistoći sada odnosi ne može se nedvosmisleno zaključiti iz teksta te odredbe. Barem njemačka, engleska i francuska jezična verzija dopuštaju, naime, oba tumačenja.

29. Ni uvodna izjava 55. Direktive o PDV-u nije ovdje od veće pomoći. Doduše, u okviru opisa cilja članka 198. stavka 2. Direktive o PDV-u u njoj se roba obuhvaćena tom odredbom skupno naziva „zlatom određenog stupnja čistoće". No, iz toga se ne može nužno zaključiti da bi se minimalna čistoća od 325 tisućinki trebala primjenjivati i na zlatni materijal i na poluproizvode. Naime, taj zahtjev iz uvodne izjave 55. Direktive o PDV-u bio bi ispunjen i onda kada bi pod zlatnim materijalom trebalo podrazumijevati samo čisto zlato, dakle materijal, primjerice, čistoće od 995 tisućinki i više [8].

7 — Vidjeti, među ostalim, presude Bouchereau (30/77, EU:C:1977:172, t. 14.), Rockfon (C-449/93, EU:C:1995:420, t. 28.) i Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, t. 47.).

8 — Vidjeti definiciju investicijskog zlata u članku 344. stavku 1. točki 1. Direktive o PDV-u.

30. Stoga se u konačnici iz zahtjeva minimalne čistoće u članku 198. stavku 2. Direktive o PDV-u ne može zaključiti obuhvaća li pojam zlatnog materijala poluge koje su ovdje sporne.

2. Obuhvaćanje zlatnog otpada člankom 199. stavkom 1. točkom (d)

31. Također u vezi s tumačenjem konteksta članka 198. stavka 2. Direktive o PDV-u, Envirotec je u sporu u glavnom postupku zastupao stajalište da nijedan od pojmova iz te odredbe ne može obuhvatiti smeće odnosno otpad koji se sastoji od zlata, a o kojem se radi u ovom slučaju. Naime, prebacivanje porezne obveze na kupca uređeno je kod zlatnog *otpada* tek kasnije uvedenom posebnom odredbom članka 199. stavka 1. točke (d) Direktive o PDV-u.

32. U tom pogledu sud koji je uputio zahtjev očito polazi od toga da se odredba članka 46. stavka 1. točke 4. danskog Zakona o PDV-u, koja je odlučujuća u glavnom postupku, ne zasniva na potonje navedenoj odredbi Direktive o PDV-u, nego samo na njezinu članku 198. stavku 2., koji je predmet prethodnog pitanja. Zato je za glavni postupak bitno je li prebacivanje porezne obveze na kupca u pogledu predmetnih poluga pokriveno jednim ili drugim odobrenjem Direktive o PDV-u.

33. U tom je pogledu, doduše, točno da odredba koju je Envirotec naveo sadržava niz oporezivih događaja koji se prema njezinu tekstu odnose i na reciklirane predmete koji sadržavaju zlato, jer se ono ubraja u „neželjezne kovine" koje su ondje više puta spomenute. No, područje primjene članka 199. stavka 1. točke (d) Direktive o PDV-u nije posebno ograničeno na zlato, nego obuhvaća, među ostalim, sve ostale neželjezne kovine. Stoga bi se za normu članka 198. stavka 2. Direktive o PDV-u, koja se ovdje mora protumačiti, moglo smatrati da predstavlja *lex specialis* u pogledu zlata, koja se stoga primjenjuje i na zlatni otpad.

34. No, iz nastanka članka 199. stavka 1. točke (d), koji se, među ostalim, odnosi na otpad iz neželjeznih kovina, proizlazi naznaka o tome da odredba članka 198. stavka 2. Direktive o PDV-u, koja se ovdje mora protumačiti, upravo ne treba obuhvatiti zlatni otpad.

35. Odredbe Šeste direktive koje su prethodile [9] članku 199. stavku 1. točki (d) uvedene su Direktivom 2006/69/EZ tek nakon odredbe koja je prethodila [10] članku 198. stavku 2. Direktive o PDV-u. No, Direktiva 2006/69/EZ o izmjeni tako je oblikovana kao da je u to vrijeme zakonodavac Unije pošao od toga da za zlatni otpad još nije postojalo pravilo o prebacivanju porezne obveze na kupca, iako je već bila na snazi odredba koja je prethodila članku 198. stavku 2. Direktive o PDV-u, koji se ovdje mora protumačiti.

36. Naime, Direktivom 2006/69/EZ o izmjeni stavljen je izvan snage niz odobrenja državama članicama [11] za odstupanje od postojećih propisa o PDV-u [12]. Kao što to proizlazi iz uvodne izjave 8. i nastanka [13] Direktive 2006/69/EZ, stavljanje izvan snage trebalo bi se odnositi na sva ona odobrenja koja su od sada pokrivena odredbama nove direktive i koja bi stoga u budućnosti bila suvišna. Kao

9 — Odredba koja je prethodila članku 199. stavku 1. točki (d) Direktive o PDV-u je članak 21. stavak 2. točka (c) podtočka iv., kako je izmijenjen člankom 28.g Šeste direktive te je uveden Direktivom 2006/69/EZ od 24. srpnja 2006. o izmjeni Direktive 77/388/EEZ u pogledu određenih mjera za suzbijanje utaje ili izbjegavanja poreza, za pojednostavljivanje naplate poreza na dodanu vrijednost i za stavljanje izvan snage određenih odluka kojima se odobravaju odstupanja (SL L 21, str. 9.) [neslužbeni prijevod].

10 — Odredba koja je prethodila članku 198. stavku 2. Direktive o PDV-u je prva rečenica članka 26.b Dijela F Šeste direktive i zasniva se na Direktivi Vijeća 98/80/EZ od 12. listopada 1998. kojom se dopunjuje Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost te izmjenjuje Direktiva 77/388/EEZ – Posebna odredba za investicijsko zlato (SL L 281, str. 31.) [neslužbeni prijevod].

11 — Ta su odobrenja dana na temelju članka 27. Šeste direktive.

12 — Vidjeti članak 2. u vezi s Prilogom II. Direktivi 2006/69/EZ.

13 — Vidjeti Komisijin Prijedlog od 16. ožujka 2005. Direktive Vijeća o izmjeni Direktive 77/388/EEZ u pogledu određenih mjera za pojednostavljivanje ubiranja poreza na dodanu vrijednost, za potporu suzbijanju utaje i izbjegavanja poreza i za stavljanje izvan snage određenih odluka kojima se odobravaju odstupanja (COM(2005) 89 *final*), str. 4.

prvo, u tom se pogledu u Prilogu II. Direktivi 2006/69/EZ navodi odluka Vijeća kojom je Ujedinjenoj Kraljevini Velike Britanije i Sjeverne Irske bilo dopušteno uvođenje posebnog sustava naplate PDV-a kako bi se spriječile prijevare i izbjegavanje poreza prilikom „isporuke zlata, zlatnih kovanica i zlatnog otpada” [14].

37. Okolnost da je to odobrenje stavljeno izvan snage tek Direktivom 2006/69/EZ ide u prilog tomu da je zakonodavac Unije tom direktivom o izmjeni, čini se, namjeravao također izmijeniti pravno uređenje isporuke zlata. Budući da se tada novostvorena odredba iz sadašnjeg članka 199. stavka 1. točke (d) odnosila prije svega na smeće i otpad, iz toga bi se mogao izvesti zaključak da je zlatni *otpad*, kao prema tvrdnji Enviroteca, obuhvaćen samo tom odredbom, a ne člankom 198. stavkom 2. Direktive o PDV-u.

38. Uzet sam za sebe, taj argument, koji se oslanja na nastanak norme različite od one koja se ovdje mora ispitati, nije, međutim, vrlo uvjerljiv. Budući da ni u izvornom nacrtu Direktive 2006/69/EZ nije bilo predviđeno da se navedeno odobrenje Ujedinjenoj Kraljevini stavi izvan snage [15], moguće je i da je odredba o stavljanju izvan snage dodana u okviru zakonodavnog postupka samo stoga što je otkriveno da je to ovlaštenje bilo zastarjelo već prema tada važećem pravu.

39. Slijedom toga, iz postojanja posebne odredbe za otpad iz neželjeznih kovina u članku 199. stavku 1. točki (d) Direktive o PDV-u ne može se u konačnici izvesti nedvojben zaključak o području primjene članka 198. stavka 2. Direktive o PDV-u, koji se ovdje mora razmotriti.

3. Carinsko razvrstavanje

40. U pogledu carinskog razvrstavanja koje je naposljetku dopunski navedeno u glavnom postupku, valja istaknuti da ta usporedba nije uvjerljiva. Kombiniranom nomenklaturom [16], koja sadržava podjelu robe koja na prvome mjestu služi utvrđivanju odnosne carinske stope [17], nastoje se ostvariti ciljevi različiti od onih koji se nastoje ostvariti odredbom članka 198. stavka 2. Direktive o PDV-u, koju ovdje treba protumačiti.

41. Prilikom tumačenja Direktive o PDV-u Sud je već dopunski uputio na upotrebu pojmova iz kombinirane nomenklature samo u pogledu primjenjive porezne stope [18]. No, prilikom određivanja porezne stope iz članka 98. stavka 3. proizlazi određena veza s kombiniranom nomenklaturom iz same Direktive o PDV-u [19].

42. Međutim, ne postoji takva veza s definicijama iz kombinirane nomenklature u pogledu odredbe članka 198. stavka 2. Direktive o PDV-u, koju ovdje treba protumačiti. Pri tome se ne radi o određivanju porezne stope niti ta odredba sadržava – za razliku od, primjerice, članka 148. točke (b) Direktive o PDV-u – izričito upućivanje na kombiniranu nomenklaturu.

14 — Odluka Vijeća koja se smatrala donesenom 15. travnja 1984. i kojom se Ujedinjenoj Kraljevini odobrava da donese jednu od mjera odstupanja od Šeste direktive sa svrhom da se uvođenjem posebnog sustava naplate poreza spriječe među poreznim obveznicima određeni slučajevi prijevare ili izbjegavanje poreza kod isporuke zlata, zlatnika ili zlatnog otpada (SL L 264, str. 27.).

15 — Komisijin prijedlog (naveden u bilješci 11.), str. 11. i 12.

16 — Prilog I. Uredbi Vijeća (EEZ) br. 2658/87 od 23. srpnja 1987. o tarifnoj i statističkoj nomenklaturi i o Zajedničkoj carinskoj tarifi (SL L 256, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 2., svezak 12., str. 3.), zadnji put izmijenjena Uredbom Vijeća (EZ) br. 254/2000 od 31. siječnja 2000. (SL L 28, str. 16.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 2., svezak 2., str. 216.).

17 — Vidjeti članak 1. stavak 3. Uredbe (EEZ) br. 2658/87 (navedene u bilješci 15.).

18 — Vidjeti presudu Komisija/Španjolska, C-360/11, EU:C:2013:17, t. 44.

19 — Prema toj odredbi, države članice mogu se koristiti kombiniranom nomenklaturom za utvrđivanje obuhvata dotične kategorije kada primjenjuju snižene stope na određene kategorije roba.

4. Zaključak o tumačenju konteksta

43. S obzirom na sve to, iz konteksta članka 198. stavka 2. Direktive o PDV-u ne može se nedvojbeno razabrati može li se poluga koja se sastoji od spoja različitih metalnih predmeta koji sadržavaju zlato podvesti pod pojam zlatnog materijala. Slijedom toga, odgovor na to pitanje mora se naći u cilju te odredbe.

C – *Cilj*

44. Na temelju uvodne izjave 8. Direktive 98/80/EZ, kojom je uvedena odredba koja je prethodila članku 198. stavku 2. Direktive o PDV-u [20], ta odredba služi i „sprečavanju utaje poreza" i olakšavanju „financijskog tereta". Na sličan način sada je sastavljena uvodna izjava 55. Direktive o PDV-u. Iz nastanka Direktive 98/80/EZ ne mogu se, osim toga, razabrati drugi ciljevi te odredbe [21].

1. Sprečavanje utaje poreza

45. Odredba služi sprečavanju utaje poreza jer se prebacivanjem porezne obveze s dobavljača na kupca predmeta sprečava prijevara porezne vlasti zbog razdvajanja osobe odgovorne za plaćanje PDV-a od one koja ima pravo na odbitak PDV-a.

46. Kako je to moguće [22] vidljivo je iz ovog slučaja. Envirotec ističe pravo na odbitak PDV-a koji je platio dobavljaču, ali koji potonji nikad nije uplatio poreznoj upravi. Da su Envirotec i njegov dobavljač pri tome zajedno djelovali s prijevarnom namjerom, mogli su poreznu vlast svjesno olakšati za iznos PDV-a za koji je zatražen odbitak. Naime, Envirotec bi od porezne vlasti primio uplatu u visini PDV-a, a porezna vlast ne bi mogla od dobavljača naplatiti odgovarajući porez. Ako je, s druge strane, kupac robe kod određene transakcije osoba koja je umjesto dobavljača odgovorna za plaćanje PDV-a, takva prijevara nije moguća. Tada se, naime, porezna obveza i pravo na odbitak PDV-a sjedinjuju u jednoj osobi, tako da porezna vlast ne mora isplatiti novac.

47. Shodno tome, Vijeće je naposljetku u uvodnoj izjavi 4. Direktive 2013/42/EU [23] istaknulo da „određivanje primatelja kao osobe odgovorne za plaćanje PDV-a (obrnuto oporezivanje) predstavlja u nekim slučajevima učinkovitu mjeru za zaustavljanje prijevara u vezi s PDV-om u određenim sektorima".

48. Te je sektore zakonodavac Unije utvrdio u člancima 198. do 199.a Direktive o PDV-u. Predmetni su sektori trgovanje zlatom, građevinarstvo, gospodarenje otpadom i trgovanje emisijskim jedinicama stakleničkih plinova. U međuvremenu je popis iz članka 199.a na temelju Direktive 2013/43/EU [24] dopunjen dodatnim sektorima kao što su, primjerice, trgovanje mobilnim telefonima, mikroprocesorima, manjim računalima, plemenitim metalima ili također žitaricama. Kao što to proizlazi iz uvodne izjave 4. te direktive, čini se da zakonodavac Unije stalno reagira kada se u praksi u određenim sektorima mogu utvrditi prijevare.

20 — Vidjeti bilješku 10. gore.

21 — Vidjeti Komisijin Prijedlog od 27. listopada 1992. Direktive Vijeća kojom se dopunjuje Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost te izmjenjuje Direktiva 77/388/EEZ – Posebna odredba za zlato (COM(92) 441 *final*), Mišljenje Gospodarskog i socijalnog odbora od 28. travnja 1993. o tom prijedlogu (SL C 161, str. 25.) i zapisnik sa sjednice Europskog parlamenta od 7. ožujka 1994. (SL C 91, str. 1.), str. 15. i sljedeće i od 10. ožujka 1994. (SL C 91, str. 198.), str. 209. i 239. do 243.

22 — Vidjeti u tom pogledu i objašnjenje u Komisijinu Prijedlogu od 29. rujna 2009. Direktive Vijeća o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u vezi s neobveznom i privremenom primjenom mehanizma obrnutog oporezivanja na isporuke određene robe i usluga podložnih prijevari (COM(2009) 511 *final*), str. 3.

23 — Direktiva Vijeća 2013/42/EU od 22. srpnja 2013. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u odnosu na mehanizam brze reakcije na prijevaru u vezi s PDV-om (SL L 201, str. 1.)

24 — Navedeno u bilješci 6.

49. Što se tiče trgovanja robom, većina robe za koju se može predvidjeti prebacivanje porezne obveze na kupca ima određenu apstraktnu zajedničku značajku. Naime, ona ima visoku tržišnu vrijednost u odnosu na svoju veličinu. Naime, opasnost od prijevare u vezi s PDV-om pomoću trgovanja robom može biti to veća što je roba vrednija i lakša za prijevoz, što je Republika Estonija osobito istaknula.

50. S obzirom na taj cilj, odredbu članka 198. stavka 2. Direktive o PDV-u, koju ovdje valja ispitati, treba tumačiti vodeći računa o posebnim opasnostima koje su s aspekta zakonodavca Unije povezane s trgovanjem zlatom u pogledu moguće prijevare u vezi s PDV-om. Kao što je istaknuto u uvodnoj izjavi 55., ta opasnost u bitnome ovisi o čistoći zlata u određenom predmetu. Ako je ona visoka, između veličine predmeta i njegove tržišne vrijednosti također postoji odnos koji je podložan prijevari.

51. Stoga, prvo, ne postoji razlog da se pod pojam zlatnog materijala u smislu članka 198. stavka 2. Direktive o PDV-u podvede samo čisto zlato ako su tom odredbom istodobno i nedvojbeno obuhvaćeni barem poluproizvodi s čistoćom već od 325 tisućinki. Drugo, ovaj zahtjev minimalne čistoće mora se odnositi ne samo na poluproizvode nego i na zlatni materijal kako bi se obuhvatio materijal visoke vrijednosti. Treće, naposljetku, s funkcijom te odredbe nije spojivo ako se kod zlatnog materijala pravi razlika između „svježih” legura i zlatnog „otpada” jer o tome, zbog čistoće, koja je odlučujuća za vrijednost, ne bi smjelo ovisiti jesu li poslovi s predmetima koji sadržavaju zlato podložni prijevarama.

2. Olakšavanje financijskog tereta

52. Ovo tumačenje potvrđuje drugi cilj te odredbe, koji se sastoji u olakšavanju financijskog tereta.

53. Kao što je to Komisija navela u svojem prijedlogu odredbe koja je prethodila članku 198. stavku 2. Direktive o PDV-u [25], prebacivanje porezne obveze s dobavljača na kupca služi i poravnanju konkurentskih nedostataka tuzemne trgovine u odnosu na trgovinu unutar Zajednice. Naime, prilikom prekograničnih transakcija između poreznih obveznika kupac je prema sustavu oporezivanja trgovine unutar Zajednice uvijek osoba koja je odgovorna za plaćanje PDV-a [26]. To mu štedi predujam PDV-a, koji bi ga kod isključivo nacionalnih transakcija opterećivao jer bi kod svojeg dobavljača zlata prvo morao platiti cijene zajedno s PDV-om, a taj bi se PDV mogao vratiti tek kasnije od porezne vlasti podnošenjem porezne prijave. Time što je i za nacionalne transakcije predviđena porezna obveza kupca mogli su se u tom pogledu stvoriti isti uvjeti tržišnog natjecanja.

54. U svojem je prijedlogu Komisija naglasila da ta problematika nije, međutim, ograničena na zlato, ali da zbog „vrlo visoke vrijednosti zlata” nije u tim slučajevima prihvatljiva [27]. Za taj cilj članka 198. stavka 2. Direktive o PDV-u opet je stoga odlučujuća vrijednost robe kojom se trguje, a time i njezina čistoća zlata.

3. Ograničenje na kupce koji su porezni obveznici

55. Nadalje, iz opisanog cilja članka 198. stavka 2. Direktive o PDV-u implicitno proizlazi da ta odredba treba obuhvaćati isključivo isporuke kupcima koji su *porezni obveznici*. Naime, samo oni u skladu s člankom 168. točkom (a) Direktive o PDV-u raspolažu pravom na odbitak PDV-a. Samo isporuke kupcima koji imaju pravo na odbitak PDV-a skrivaju, međutim, opasnost od prijevara u vezi s PDV-om te bi njihova posljedica moglo biti opisano opterećenje kupca u obliku predujma PDV-a.

25 — Vidjeti stranicu 13. Komisijina prijedloga (navedenog u bilješci 21.).

26 — Vidjeti članak 2. stavak 1. točku (b) podtočku i. kao i članke 138. i 200. Direktive o PDV-u.

27 — *Ibidem* (bilješka 23.)

56. Ovo ograničenje područja primjene članka 198. stavka 2. Direktive o PDV-u nije, međutim, u njegovu tekstu došlo izričito do izražaja [28]. Ono stoga mora biti osigurano u okviru definicije robe koja je obuhvaćena tom odredbom i time utječe i na tumačenje pojmova „zlatni materijal" i „poluproizvodi".

57. Pri tome su „poluproizvodi" već prema svojem tekstu samo oni predmeti koje u pravilu kupuju samo porezni obveznici u okviru svoje gospodarske aktivnosti. Naime, poluproizvode valja razlikovati od gotovih proizvoda. Dok se gotovi proizvodi mogu izravno prodati krajnjem potrošaču, poluproizvodi se prethodno moraju dodatno obraditi [29].

58. No, i s obzirom na opisane ciljeve te odredbe isto mora vrijediti za pojam „zlatnog materijala". Pod to ne može potpasti sav materijal s čistoćom zlata od 325 tisućinki, nego samo takav koji ne predstavlja gotov proizvod i koji stoga nije prikladan za isporuku krajnjim potrošačima koji nisu porezni obveznici.

4. Rezultat teleološkog tumačenja

59. Time pojam zlatnog materijala obuhvaća prema smislu i svrsi članka 198. stavka 2. Direktive o PDV-u svaki materijal koji je namijenjen daljnjoj obradi, a ne krajnjem potrošaču, ali koji ne predstavlja poluproizvod, ako ima čistoću zlata od najmanje 325 tisućinki.

60. Budući da se prema navodima suda koji je uputio zahtjev predmetne poluge dalje obrađuju radi proizvodnje proizvoda te imaju čistoću od najmanje 500 tisućinki, one time potpadaju pod pojam „zlatni materijal" u smislu te odredbe, ako ne predstavljaju poluproizvode.

D – *Razgraničenje između zlatnog materijala i poluproizvoda*

61. Time naposljetku ostaje da se u ovom slučaju odgovori još i na pitanje po čemu se pojam zlatnog materijala razlikuje od poluproizvoda, koji je također naveden u toj odredbi.

62. No, to pitanje nema odlučujuće značenje u okviru članka 198. stavka 2. Direktive o PDV-u jer, kao što smo vidjeli, cilj te odredbe u obama slučajevima zahtijeva da predmet ima čistoću od najmanje 325 tisućinki i da se pri tome ne radi o gotovom proizvodu. Svejedno valja ta dva pojma međusobno razgraničiti, osobito ako, suprotno mojem stajalištu, Sud zaključi da je pojmom „zlatni materijal" obuhvaćeno samo čisto zlato.

63. Prema uobičajenom smislu koji je svojstven pojmovima zlatnog materijala i poluproizvoda, valja ih razlikovati s obzirom na stupanj obrade u pogledu gotovog proizvoda. Prema tome, „zlatni materijal" označava predmete u kojima je sadržano jedino zlato, neovisno o obliku u kojem se nalazi u pojedinačnom slučaju, relevantno za daljnji proizvodni proces. Pod „poluproizvodima", nasuprot tome, valja podrazumijevati predmete koji su već prošli određenu obradu prema gotovom proizvodu, poput materijala već oblikovanog za potrebe gotovog proizvoda; u slučaju zlata to mogu biti, primjerice, osnove za prstenje.

64. Budući da se kod predmetnih poluga samo zlato koje je u njima sadržano treba dobiti za daljnju obradu, ali poluge još nisu prethodno oblikovane u pogledu gotovog proizvoda, kod njih se, shodno tome, radi o zlatnom materijalu, a ne o poluproizvodima u smislu članka 198. stavka 2. Direktive o PDV-u.

28 — Samo kod investicijskog zlata to jasno proizlazi zbog upućivanja na mogućnosti koje su predviđene u člancima 348. do 350. Direktive o PDV-u i koje sa svoje strane predviđaju da je porezni obveznik sâm primatelj usluge.

29 — Vidjeti u tom smislu presudu Artrada i dr., C-124/03, EU:C:2004:674, t. 34. u pogledu članka 2. točke 4. Direktive Vijeća 92/46/EEZ od 16. lipnja 1992. o utvrđivanju veterinarskih pravila za proizvodnju i stavljanje na tržište sirovog mlijeka, toplinski obrađenog mlijeka i proizvoda na bazi mlijeka (SL L 268, str. 1.).

65. Nasuprot tome, nije uvjerljivo kada danska porezna uprava u glavnom postupku želi iz članka 2. točke (c) Odluke 2004/228/EZ[30] izvesti zaključak da poluge kao one o kojima je ovdje riječ potpadaju pod pojam „poluproizvodi". Prema toj odluci Kraljevini Španjolskoj odobrava se da prilikom „isporuke poluproizvoda (na primjer, poluga […]) koji se dobivaju prilikom obrade, proizvodnje ili taljenja neželjeznih kovina" predvidi osobu kojoj se obavlja isporuka kao osobu koja je odgovorna za plaćanje PDV-a. No, iz toga se ne može zaključiti da poluge koje proisteknu iz taljenja zlata treba u okviru članka 198. stavka 2. Direktive o PDV-u, koji ovdje treba ispitati, također smatrati „poluproizvodima". Osim činjenice da barem neke jezične verzije obiju odredbi, među kojima je i njemačka, ovdje upotrebljavaju dva različita pojma, članak 2. točka (c) Odluke 2004/228/EZ, za razliku od odredbe članka 198. stavka 2. Direktive o PDV-u, koja se ovdje treba ispitati, ne zahtijeva nikakvo razgraničenje između pojmova „materijal" i „poluproizvod". Stoga se pojmu „poluproizvod" u smislu navedene odluke svakako može pripisati značenje drukčije od pojma „poluproizvod" u odredbi koja se ovdje treba ispitati.

E – *Zaključak*

66. Prema tumačenju teksta, konteksta i cilja članka 198. stavka 2. Direktive o PDV-u, stoga valja utvrditi da poluge poput onih u glavnom postupku kao zlatni materijal ispunjavaju pretpostavke za primjenu te odredbe.

VI – **Zaključak**

67. Stoga predlažem Sudu da na prethodno pitanje koje je uputio Østre Landsret odgovori kako slijedi:

Članak 198. stavak 2. Direktive o PDV-u primjenjuje se na poluge koje se, poput onih u glavnom postupku, sastoje od nasumično grubo spojene legure dobivene taljenjem različitih otpadnih metalnih predmeta koji sadržavaju zlato te imaju čistoću zlata veću od 500 tisućinki.

30 — Odluka Vijeća 2004/228/EZ od 26. veljače 2004. kojom se Španjolskoj odobrava primjena posebne mjere odstupanja od članka 21. Šeste direktive 77/388/EEZ o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet (SL L 70, str. 37.) [neslužbeni prijevod]