Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JULIANE KOKOTT
przedstawiona w dniu 17 grudnia 2015 r.[1]

Sprawa C-550/14

Envirotec Denmark ApS
przeciwko
Skatteministeriet

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Østre Landsret (wschodni sąd regionalny, Dania)]

Przepisy podatkowe — Podatek od wartości dodanej — Artykuł 198 ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE — Zobowiązanie nabywcy do zapłaty podatku VAT w przypadku dostawy złota w postaci surowca lub półproduktu — Sztabki ze stopu różnych przedmiotów metalowych zawierających złoto

I – **Wprowadzenie**

1. „[P]rzed złotem się korzy i złotem się puszy cały świat!", rozmyśla Małgorzata w *Fauście* Johanna Wolfganga von Goethego o stosunku biżuterii do naturalnej piękności[2]. Jak by się czuła i co by myślała, gdyby złoto, z którego wykonano łańcuszek i kolczyki, w których tak się sobie podoba, pochodziło między innymi z zębów innych ludzi? Mogłoby się okazać, że tak właśnie jest w niniejszej sprawie, która dotyczy opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (podatkiem VAT) dostaw sztabek złota składających się z różnych ponownie wykorzystanych złotych przedmiotów, z których mają zostać ponownie wyprodukowane biżuteria i inne wyroby.

2. Także w prawie Unii dotyczącym podatku VAT szczególną uwagę przykłada się do złota. Jedno z uregulowań szczególnych mających zastosowanie do złota jest przedmiotem niniejszego duńskiego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym. Trybunał będzie musiał wyjaśnić, kto jest uważany za zobowiązanego do zapłaty podatku VAT w przypadku, gdy sztabki złota, które zmieniają właściciela, nie są „nowe", lecz pochodzą z recyklingu. To pytanie jednakże poruszyłoby Małgorzatę znacznie mniej.

1 — Język oryginału: niemiecki.

2 — Johann Wolfgang von Goethe, *Faust. Dramat*, scena *Wieczór*, trzy ostatnie wersy (2802–2804) [tłum. Emil Zegadłowicz].

II – **Ramy prawne**

A – *Prawo Unii*

3. Pobór podatku VAT w państwach członkowskich Unii reguluje dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej [3] (zwana dalej „dyrektywą VAT"). Obowiązująca do dnia 31 grudnia 2006 r. szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku [4] (zwana dalej „szóstą dyrektywą") nie ma wprawdzie zastosowania w postępowaniu głównym, zawierała ona jednak znaczące w niniejszej sprawie przepisy, dlatego należy także wziąć pod uwagę ich genezę.

4. Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT opodatkowaniu podlega „odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze".

5. W odniesieniu do osób zobowiązanych do zapłaty VAT art. 193 dyrektywy VAT w brzmieniu, które ma zastosowanie w postępowaniu głównym, stanowi [5]:

„Każdy podatnik dokonujący podlegającej opodatkowaniu dostawy towarów […] obowiązany jest do zapłaty VAT, z wyjątkiem sytuacji, gdy do zapłaty VAT zobowiązana jest inna osoba w przypadkach, o których mowa w art. 194–199 i art. 202".

6. Artykuł 198 dyrektywy VAT przewiduje w tym zakresie jako wyjątek:

„[…]

2. W przypadku dostaw złota w postaci surowca lub półproduktu o próbie 325 tysięcznych lub większej, lub dostaw złota inwestycyjnego, określonego w art. 344 ust. 1, dokonywanych przez podatnika korzystającego z jednej z możliwości przewidzianych w art. 348, 349 i 350, państwa członkowskie mogą wyznaczyć nabywcę jako osobę zobowiązaną do zapłaty VAT.

3. Państwa członkowskie określają procedury i warunki stosowania ust. 1 i 2".

7. Motyw 55 dyrektywy VAT stwierdza w tym względzie:

„Aby zapobiec uchylaniu się od opodatkowania, a jednocześnie zmniejszyć obciążenia finansowe związane z dostawą złota o próbie przekraczającej określony poziom, uzasadnione jest upoważnienie państw członkowskich do wyznaczenia nabywcy jako osoby zobowiązanej do zapłaty VAT".

8. Ponadto państwa członkowskie zgodnie z art. 199 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT mogą postanowić, że osobą zobowiązaną do zapłaty VAT jest podatnik – odbiorca następujących transakcji:

„d) dostawy zużytych materiałów, zużytych materiałów nienadających się do ponownego użycia w tym samym stanie, złomu, odpadów przemysłowych i nieprzemysłowych, odpadów przetwarzalnych, częściowo przetworzonych odpadów oraz dostawy pewnych towarów i świadczenia usług, wymienionych w załączniku VI".

3 — Dz.U. L 347, s. 1.

4 — Dz.U. L 145, s. 1.

5 — Jest to wersja dyrektywy VAT, która została ostatnio zmieniona dyrektywą Rady 2010/88/UE z dnia 7 grudnia 2010 r. zmieniającą dyrektywę 2006/112/WE dotyczącą wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w zakresie okresu obowiązywania minimalnej stawki podstawowej (Dz.U. L 326 s. 1).

9. Wymieniony załącznik VI do dyrektywy VAT zawiera między innymi następujące pozycje:

„1) dostawy odpadów żelaznych i nieżelaznych, złomu oraz zużytych materiałów, w tym półproduktów będący[ch] wynikiem przetwarzania, wytwarzania lub stapiania metali żelaznych i nieżelaznych oraz ich stopów;

2) dostawy półproduktów żelaznych i nieżelaznych oraz niektórych powiązanych usług przetwarzania;

3) dostawy pozostałości i innych materiałów przetwarzalnych składających się z metali żelaznych i nieżelaznych […];

4) dostawy […] związane z odpadami żelaznymi i nieżelaznymi […];

[…]

6) dostawa złomu i odpadów po obróbce materiałów podstawowych”.

10. Artykuł 168 dyrektywy VAT stanowi ponadto w odniesieniu do prawa do odliczenia podatku naliczonego, o które można wnieść w stosunku do zakupionych towarów:

„Jeżeli towary […] wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:

a) VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika;

[…]”.

B – *Prawo krajowe*

11. W Danii podatek VAT jest pobierany zgodnie z duńską ustawą o podatku VAT. Artykuł 46 ust. 1 tej ustawy określa osobę zobowiązaną do zapłaty VAT:

„Podatek jest należny od każdego podatnika dokonującego podlegającej opodatkowaniu dostawy towarów […] w Danii. Jednakże jest on należny od odbiorców towarów […], gdy […]

4) odbiorca jest przedsiębiorstwem zarejestrowanym w Danii otrzymującym złoto inwestycyjne, od którego podatek jest należny na podstawie art. 51a, lub złoto w postaci surowca lub półproduktu o próbie 325 tysięcznych lub większej”.

III – **Postępowanie główne**

12. Postępowanie główne dotyczy duńskich należności podatku VAT spółki Envirotec Denmark ApS (zwanej dalej „Envirotekiem”) za ostatni kwartał 2011 r.

13. W tym kwartale Envirotec nabył od innej duńskiej spółki 24 sztabki o przeciętnej zawartości złota pomiędzy 500 a 600 tysięcznych. Oprócz złota sztabki zawierały różne inne materiały, takie jak zęby, kauczuk, PCW, miedź, amalgamat, rtęć i ołów. Sprzedawca stopił bowiem te sztabki z odpadów przemysłowych oraz ze starej biżuterii, sztućców, zegarków itd. Aby użyć złota zawartego w sztabkach do produkcji dalszych wyrobów zawierających złoto, należało zatem wcześniej oddzielić inne składniki zawarte w sztabkach.

14. Za zakup 24 sztabek Envirotecowi wystawiono fakturę wykazującą podatek VAT w wysokości 1 099 695 DKR (około 150 000 EUR), który to podatek Envirotec zapłacił sprzedawcy. Sprzedawca jednak nie odprowadził tej kwoty duńskiemu organowi podatkowemu. W późniejszym czasie sprzedawca został postawiony w stan likwidacji ze względu na niewypłacalność.

15. Envirotec żąda od duńskiego organu podatkowego zwrotu podatku VAT zapłaconego sprzedawcy, powołując się w tym zakresie na prawo do odliczenia podatku naliczonego. Duński organ podatkowy uważa jednak, że nie sprzedawca, ale Envirotec jest, zgodnie z art. 46 ust. 1 pkt 4 duńskiej ustawy o podatku VAT, osobą zobowiązaną do zapłaty VAT za tę transakcję. W konsekwencji Envirotec nie może się także domagać odliczenia kwoty podatku VAT niesłusznie zapłaconego sprzedawcy. Envirotec natomiast uważa, że duński przepis, wydany na podstawie art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT, na mocy którego następuje przeniesienie zobowiązania do zapłaty podatku na nabywcę, nie znajduje zastosowania w tym konkretnym przypadku.

IV – **Postępowanie przed Trybunałem**

16. Østre Landsret (wschodni sąd regionalny), przed którym toczy się obecnie spór, uważa, że dla rozstrzygnięcia sporu decydujące znaczenie ma wykładnia prawa Unii, i w dniu 28 listopada 2014 r. przedłożył Trybunałowi na podstawie art. 267 TFUE następujące pytanie:

„Czy sztabki złożone z przypadkowego, surowego stopu różnych zezłomowanych, zawierających złoto przedmiotów metalowych są objęte wyrażeniem »złoto w postaci surowca lub półproduktu« w rozumieniu art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT?”.

17. W postępowaniu przed Trybunałem w marcu 2015 r. Królestwo Danii, Republika Estońska oraz Komisja Europejska złożyły uwagi na piśmie.

V – **Ocena prawna**

18. Sąd odsyłający w pytaniu prejudycjalnym zasadniczo dąży do ustalenia, czy sztabki, które są przedmiotem postępowania głównego, są objęte zakresem stosowania art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT. Zgodnie z tym przepisem państwa członkowskie mogą postanowić, między innymi w przypadku dostaw „złota w postaci surowca lub półproduktu o próbie 325 tysięcznych lub większej”, że osobą zobowiązaną do zapłaty VAT jest nabywca towarów, a nie jak zwykle dostawca.

19. Uważam, że na to pytanie należy odpowiedzieć twierdząco. Sztabki, które powstały ze stopienia różnych przedmiotów metalowych zawierających złoto, takie jak te w postępowaniu głównym, jako „złot[o] w postaci surowca”, spełniają bowiem przesłanki stosowania art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT. Jak zostanie to przeze mnie wykazane poniżej, wynika to z wykładni brzmienia, kontekstu i celów tego przepisu.

A – *Brzmienie*

20. Przede wszystkim z powodu różnych wersji językowych art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT z brzmienia tego przepisu nie wynika jednolity obraz znaczenia pojęcia „złota w postaci surowca”.

21. Duńska wersja językowa używa pojęcia „råmetal”, które można przetłumaczyć na język niemiecki jako „Rohmetall” [6]. Pojęcie to oznacza zwyczajowo czysty, nieprzetworzony metal. Na podobne znaczenie wskazuje pojęcie „d’or sous forme de matière première” znajdujące się we francuskiej wersji językowej.

22. Zgodnie z takim wąskim rozumieniem pojęciem „złota w postaci surowca” w rozumieniu art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT mogłyby być objęte tylko takie sztabki złota, które składają się z czystego złota, a więc prawie w 100% ze złota. Stopienie różnych przedmiotów metalowych zawierających złoto w sztabkę o zawartości złota tylko między 500 a 600 tysięcznych, jak wynika z niniejszego postępowania, zgodnie z tym rozumieniem nie byłoby objęte pojęciem „złota w postaci surowca”.

23. Ponadto przykładowo niemiecka wersja językowa art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT z „Goldmaterial” i angielska wersja językowa z „gold material” zawierają od razu pojęcia, które są sformułowane szerzej niż znaczenie metalu surowego, i zgodnie z ich znaczeniem nie można ich ograniczyć do czystego złota. Pod pojęciem „Goldmaterial” można mianowicie rozumieć każdy surowiec, który składa się w jakiejś części ze złota, a więc także niniejszy stop różnych przedmiotów metalowych zawierających złoto.

24. W przypadku rozbieżności między różnymi wersjami językowymi przepisu prawa Unii, jak w niniejszym przypadku, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem nie można określać jego znaczenia wyłącznie na podstawie wykładni literalnej, lecz tylko przy pomocy jego kontekstu i celów [7].

B – *Kontekst*

25. Kontekst pojęcia „złota w postaci surowca” w art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT mógłby zatem w pierwszej kolejności mieć znaczenie dla udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy pojęciem tym objęta jest sztabka, która składa się ze stopu różnych przedmiotów metalowych zawierających złoto.

1. Wymóg minimalnego poziomu próby w art. 198 ust. 2

26. Przepis ten ma zastosowanie do dostaw „złota w postaci surowca lub półproduktu o próbie 325 tysięcznych lub większej”. Jeżeli część zdania „o próbie 325 tysięcznych lub większej” odnosi się nie tylko do „półproduktu”, ale również do „złota w postaci surowca”, pojęcie to musi oznaczać nie tylko złoto czyste, ale także materiał o mniejszej zawartości złota, jak ma to miejsce w niniejszym przypadku.

27. Jeżeli przyjmie się jednak, że ta część zdania odnosi się jedynie do półproduktów, wymóg minimalnego poziomu próby nie miałby zastosowania do złota w postaci surowca. Na tej podstawie można by, po pierwsze, wyciągnąć wniosek, że każda próba jest wystarczająca, aby przyjąć, że jest to złoto w postaci surowca. Byłby to jednak bardzo daleko idący wniosek, a brak wyraźnego wymogu minimalnego poziomu próby w przypadku złota w postaci surowca mógłby przemawiać również za tym, że tylko złoto czyste wchodzi w zakres pojęcia „złota w postaci surowca”.

28. Z brzmienia przepisu nie można jednoznacznie wywnioskować, do których pojęć odnosi się część zdania dotycząca minimalnego poziomu próby. Przynajmniej niemiecka, angielska i francuska wersje językowe dopuszczają bowiem obie wykładnie.

6 — Zobacz w tym zakresie wersje językowe duńską i niemiecką obecnie obowiązującego art. 199a ust. 1 lit. j) dyrektywy VAT, który to przepis został wprowadzony na podstawie dyrektywy Rady 2013/43/UE z dnia 22 lipca 2013 r. zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, w zakresie fakultatywnego i tymczasowego stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia w związku z dostawami niektórych towarów i usług podatnych na oszustwa (Dz.U. L 201, s. 4).

7 — Zobacz między innymi wyroki: Bouchereau, 30/77, EU:C:1977:172, pkt 14; Rockfon, C-449/93, EU:C:1995:420, pkt 28; Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, pkt 47.

29. Także motyw 55 dyrektywy VAT nie jest przydatny w tym względzie. Wprawdzie w ramach opisu celu art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT w odniesieniu do wszystkich towarów, które są objęte tym uregulowaniem, użyte jest tam sformułowanie „złota o próbie przekraczającej określony poziom", nie musi to jednak oznaczać, że zarówno złoto w postaci surowca, jak i złoto w postaci półproduktu muszą mieć próbę 325 tysięcznych lub większą. Ten wymóg motywu 55 dyrektywy VAT byłby bowiem spełniony także wtedy, gdyby pod pojęciem „złota w postaci surowca" rozumieć tylko czyste złoto, a więc materiał o próbie równej lub większej niż 995 tysięcznych [8].

30. Tym samym z wymogu minimalnego poziomu próby w art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT ostatecznie nie wynika, czy pojęcie „złota w postaci surowca" obejmuje sporne w niniejszej sprawie sztabki.

2. Objęcie złomu złota zakresem art. 199 ust. 1 lit. d)

31. Także w przedmiocie wykładni kontekstu art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT Envirotec w postępowaniu głównym stał na stanowisku, że żadne z pojęć w tym przepisie nie może objąć złomu czy odpadu składającego się ze złota, z którym mamy jednak do czynienia w niniejszym przypadku. Przeniesienie zobowiązania do zapłaty podatku na nabywcę w przypadku *złomu* złota zostało bowiem uregulowane w przyjętym później przepisie szczególnym art. 199 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT.

32. W tym względzie sąd odsyłający wychodzi najwyraźniej z założenia, że decydujący w postępowaniu głównym przepis art. 46 ust. 1 pkt 4 duńskiej ustawy o podatku VAT opiera się nie na powyższym przepisie dyrektywy VAT, ale wyłącznie na art. 198 ust. 2 tej dyrektywy, który to przepis jest przedmiotem odesłania. W konsekwencji dla sporu w postępowaniu głównym ma znaczenie, czy przeniesienie na nabywcę zobowiązania do zapłaty podatku za niniejsze sztabki jest objęte przez jedno czy przez drugie upoważnienie dyrektywy VAT.

33. Pod tym względem prawdą jest, że przytoczony przez Envirotec przepis zawiera szereg stanów faktycznych, które zgodnie z jego brzmieniem dotyczą także przetworzonych przedmiotów zawierających złoto, ponieważ złoto zalicza się do wymienianych tam wielokrotnie „metali nieżelaznych". Zakres stosowania art. 199 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT nie ogranicza się jednak do złota, ale obejmuje też między innymi wszystkie pozostałe metale nieżelazne. W ten sposób rozpatrywana w niniejszej sprawie norma art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT w odniesieniu do złota mogłaby zostać uznana za *lex specialis*, mająca też z tego względu zastosowanie do złomu złota.

34. Jednak geneza art. 199 ust. 1 lit. d), dotyczącego między innymi odpadów nieżelaznych, wskazuje na to, że przepis art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT, podlegający wykładni w niniejszej sprawie, właśnie nie powinien obejmować złomu złota.

35. Przepisy obowiązujące przed wejściem w życie [9] art. 199 ust. 1 lit. d) w szóstej dyrektywie zostały wprowadzone przez dyrektywę 2006/69/WE dopiero na mocy odpowiedniego przepisu poprzedzającego [10] art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT. Ta dyrektywa zmieniająca 2006/69 została jednak sformułowana w taki sposób, jak gdyby prawodawca Unii wychodził w tym czasie z założenia, że w odniesieniu do złomu złota nie istniało jeszcze uregulowanie dotyczące przeniesienia zobowiązania do zapłaty podatku na nabywcę, chociaż w tym czasie obowiązywał już przepis poprzedzający art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT, będący przedmiotem wykładni w niniejszej sprawie.

8 — Zobacz definicja złota inwestycyjnego w art. 344 ust. 1 pkt 1 dyrektywy VAT.

9 — Przepisem poprzedzającym art. 199 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT jest art. 21 ust. 2 lit. c) ppkt (iv) w brzmieniu art. 28g szóstej dyrektywy; został on wprowadzony dyrektywą Rady 2006/69/WE z dnia 24 czerwca 2006 r. zmieniającą dyrektywę 77/388/EWG w odniesieniu do niektórych środków w celu uproszczenia procedury obciążania podatkiem od wartości dodanej i pomocy w zwalczaniu uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania oraz uchylającą niektóre decyzje przyznające odstępstwa (Dz.U. L 221, s. 9).

10 — Przepisem poprzedzającym art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT jest art. 26b część F zdanie pierwsze szóstej dyrektywy; opiera się on na dyrektywie Rady 98/80/WE z dnia 12 października 1998 r. uzupełniającej wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającej dyrektywę 77/388/EWG – specjalny program dotyczący złota inwestycyjnego (Dz.U. L 281, s. 31).

36. W dyrektywie zmieniającej 2006/69 uchylono szereg upoważnień dla państw członkowskich [11] do wprowadzenia odstępstwa od stosowania niektórych przepisów prawa Unii dotyczących podatku VAT [12]. Jak wynika z motywu 8 i genezy [13] dyrektywy 2006/69, uchylenie powinno dotyczyć wszystkich upoważnień, które są objęte przepisami nowej dyrektywy i dlatego byłyby w przyszłości zbędne. Jako pierwszą załącznik II do dyrektywy 2006/69 wymienia w tym zakresie decyzję Rady zezwalającą Zjednoczonemu Królestwu Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej na wprowadzenie specjalnego systemu poboru podatków w celu uniknięcia oszustw podatkowych lub unikania opodatkowania w odniesieniu do „dostaw […] złota, złotych monet i złomu złota” [14].

37. Okoliczność, że upoważnienie to zostało uchylone dopiero w dyrektywie 2006/69, przemawia za tym, że prawodawca Unii w wyniku tej dyrektywy zmieniającej wydawał się uznać także zmiany prawa w odniesieniu do dostaw złota. Ponieważ nowo wprowadzone wtedy przepisy dzisiejszego art. 199 ust. 1 lit. d) dotyczyły przede wszystkim złomu i odpadów, można by zatem na tej podstawie stwierdzić, że złom złota – zgodnie z twierdzeniami Envirotecu – jest objęty tym uregulowaniem, a nie art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT.

38. Argument ten, opierający się na genezie normy innej niż ta, która jest przedmiotem analizy, sam w sobie nie ma jednak dużej siły przekonywania. Ponadto, ponieważ wspomniane upoważnienie Zjednoczonego Królestwa nie było także przewidziane w pierwotnym projekcie dyrektywy uchylającej 2006/69 [15], możliwe jest, że zostało ono wprowadzone w ramach procedury prawodawczej tylko dlatego, iż odkryto, że już zgodnie z obowiązującym wówczas prawem było ono nieaktualne.

39. Zatem istnienie uregulowania szczególnego dotyczącego odpadów z metali nieżelaznych w art. 199 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT nie pozwala w konsekwencji wyciągnąć wniosków co do zakresu stosowania rozpatrywanego w niniejszej sprawie art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT.

3. Klasyfikacja taryfowa

40. I wreszcie, w zakresie, w jakim w postępowaniu głównym przedstawiono uzupełniająco klasyfikację taryfową, porównanie to nie jest przekonujące. Nomenklatura scalona [16], która zawiera klasyfikacje towarów służące w pierwszej kolejności do ustalania danej stawki celnej [17], realizuje inne cele niż rozpatrywane w niniejszej sprawie postanowienie art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT.

41. O ile Trybunał w przedmiocie wykładni dyrektywy VAT odniósł się uzupełniająco do użycia terminów w Nomenklaturze scalonej, o tyle nastąpiło to tylko w odniesieniu do mającej zastosowanie stawki podatkowej [18]. Ale w przypadku określania stawki podatkowej z art. 98 ust. 3 wynika, że sama dyrektywa VAT ustanawia pewien związek między tym określaniem a Nomenklaturą scaloną [19].

11 — Upoważnienia te były wydane na podstawie art. 27 szóstej dyrektywy.

12 — Zobacz art. 2 w związku z załącznikiem II do dyrektywy 2006/69.

13 — Zobacz wniosek Komisji z dnia 16 marca 2005 r. dotyczący dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 77/388/EWG w odniesieniu do niektórych środków w celu uproszczenia procedury obciążania podatkiem od wartości dodanej i pomocy w zapobieganiu uchylaniu się od płacenia podatków i unikaniu zobowiązań podatkowych i uchylającej niektóre decyzje przyznające odstępstwa [COM(2005) 89 wersja ostateczna, s. 4].

14 — Decyzja Rady uważana za przyjętą w dniu 15 kwietnia 1984 r., zezwalająca Zjednoczonemu Królestwu na stosowanie środka stanowiącego odstępstwo od szóstej dyrektywy w celu uniknięcia, poprzez wprowadzenie specjalnego systemu poboru podatków, niektórych przypadków oszustw podatkowych lub unikania opodatkowania dotyczących dostaw, między podatnikami, złota, złotych monet i złomu złota (Dz.U. L 264, s. 27).

15 — Wniosek Komisji (cytowany w przypisie 13), s. 11, 12.

16 — Załącznik I do rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej taryfy celnej (Dz.U. L 256, s. 1).

17 — Artykuł 1 ust. 3 rozporządzenia nr 2658/87.

18 — Zobacz wyrok Komisja/Hiszpania, C-360/11, EU:C:2013:17, pkt 44.

19 — Zgodnie z tym przepisem przy stosowaniu stawek obniżonych do określonych kategorii towarów państwa członkowskie mogą stosować Nomenklaturę scaloną, aby określić zakres danej kategorii.

42. Taki związek z definicjami w Nomenklaturze scalonej nie istnieje jednak w odniesieniu do rozpatrywanego w niniejszej sprawie przepisu art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT. Przepis ten ani nie określa stawki podatkowej, ani nie zawiera – w odróżnieniu od, przykładowo, art. 148 lit. b) dyrektywy VAT – wyraźnego odniesienia do Nomenklatury scalonej.

4. Wniosek w przedmiocie wykładni kontekstu

43. Wobec powyższego na podstawie kontekstu art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT nie można ustalić jednoznacznie, czy sztabka, która składa się ze stopu różnych przedmiotów metalowych zawierających złoto, jest objęta pojęciem „złota w postaci surowca". Odpowiedzi na to pytanie należy zatem szukać w celu tego przepisu.

C – *Cel*

44. W świetle motywu 8 dyrektywy 98/80, na mocy którego ustanowiono przepis poprzedzający art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT[20], regulacja służy zarówno „zapobieganiu oszustwom podatkowym", jak i „zmniejszeniu obciążenia finansowego". Podobnie brzmi motyw 55 dyrektywy VAT. Z genezy dyrektywy 98/80 nie wynikają ponadto żadne dalsze cele tej regulacji[21].

1. Zapobieganie oszustwom podatkowym

45. Uregulowanie ma na celu zapobieganie oszustwom podatkowym w zakresie, w jakim przeniesienie zobowiązania do zapłaty podatku z dostawcy na nabywcę towarów zapobiega temu, aby skarb państwa został oszukany z powodu rozdzielenia osoby zobowiązanej do zapłaty podatku i osoby uprawnionej do odliczenia podatku naliczonego.

46. Jak jest to możliwe[22], można zrozumieć na przykładzie niniejszej sprawy. Envirotec domaga się odliczenia podatku w odniesieniu do VAT, który zapłacił swojemu dostawcy, a ów dostawca jednak nigdy nie odprowadził go do urzędu skarbowego. Jeżeli Envirotec i jego dostawca działaliby wspólnie z zamiarem popełnienia oszustwa, to mogliby świadomie uszczuplić skarb państwa o kwotę podatku naliczonego. Albowiem Envirotec uzyskałby od skarbu państwa zapłatę w wysokości podatku VAT, a skarb państwa nie mógłby ściągnąć od dostawcy odpowiadającego podatku VAT. Jeżeli natomiast w przypadku transakcji zobowiązanym do zapłaty podatku jest nabywca towaru, a nie dostawca, takie oszustwo nie jest możliwe. Zobowiązanie do zapłaty podatku i prawo do odliczenia podatku naliczonego przypadają na jedną osobę, tak że skarb państwa nie musi wypłacać pieniędzy.

47. Zgodnie z tym także Rada wyraziła ostatnio, w motywie 4 dyrektywy 2013/42/UE[23], pogląd, że „wyznaczenie odbiorcy jako osoby zobowiązanej do zapłaty VAT (odwrotne obciążenie) stanowi w niektórych przypadkach skuteczny środek powstrzymania oszustw związanych z VAT w określonych sektorach".

20 — Zobacz powyżej przypis 10.

21 — Zobacz wniosek Komisji z dnia 27 października 1992 dotyczący dyrektywy Rady uzupełniającej wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającej dyrektywę 77/388/EWG – przepisy szczególne dotyczące złota [COM(92) 441 wersja ostateczna]; opinia Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego z dnia 28 kwietnia 1993 r. w sprawie tego wniosku (Dz.U. C 161, s. 25); protokół z posiedzenia Parlamentu Europejskiego z dnia 7 marca 1994 r. (Dz.U. C 91, s. 1), s. 15, 16, a także z dnia 10 marca 1994 r. (Dz.U. C 91, s. 198), s. 209, 239–243.

22 — Zobacz także w tym zakresie wyjaśnienie we wniosku Komisji z dnia 29 września 2009 r. dotyczącym dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w zakresie fakultatywnego i tymczasowego stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia w związku z dostawami niektórych towarów i usług podatnych na oszustwa [COM(2009) 511 wersja ostateczna, s. 3].

23 — Dyrektywa Rady z dnia 22 lipca 2013 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, w zakresie stosowania mechanizmu szybkiej reakcji w przypadku oszustw dotyczących VAT (Dz.U. L 201, s. 1).

48. Prawodawca Unii określił te sektory w art. 198–199a dyrektywy VAT. Chodzi tam o takie sektory jak handel złotem, budownictwo, gospodarka odpadami i handel pozwoleniami na emisję gazów cieplarnianych. Na podstawie dyrektywy 2013/43 [24] katalog art. 199a został w międzyczasie uzupełniony o dalsze sektory, takie jak przykładowo wymiana handlowa telefonami komórkowymi, mikroprocesorami, tabletami i laptopami, metalami szlachetnymi czy też zbożem. Prawodawca Unii wydaje się tutaj, jak wynika to z motywu 4 tej dyrektywy, reagować zawsze, gdy w praktyce odnotowuje się oszustwa w pewnych sektorach.

49. W przypadku handlu towarami większość artykułów, w odniesieniu do których może być przewidziane przeniesienie na nabywcę zobowiązania do zapłaty podatku, ma pewną abstrakcyjną wspólną cechę. Mianowicie mają one wysoką wartość rynkową w stosunku do swojej wielkości. Ryzyko oszustwa związanego z podatkiem VAT jest bowiem tym większe w przypadku handlu towarami, im towary będące przedmiotem obrotu mają większą wartość i są łatwiejsze w transporcie, jak w szczególności podkreśliła Republika Estońska.

50. W kontekście tego celu rozpatrywane w niniejszej sprawie uregulowanie art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT należy interpretować w sposób, który uwzględnia zagrożenia, jakie z punktu widzenia prawodawcy Unii są związane z handlem złotem ze względu na potencjalne oszustwo dotyczące podatku VAT. Ryzyko to zależy – jak wynika także z motywu 55 – w głównej mierze od wysokości próby złota danego towaru. Jeżeli jest ona wysoka, występuje także podatny na nadużycia stosunek pomiędzy wielkością towaru i jego wartością rynkową.

51. Zatem, po pierwsze, nie istnieje żaden powód, aby pojęciem „złota w postaci surowca" w rozumieniu art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT obejmować tylko czyste złoto, jeżeli postanowienie to niewątpliwie dotyczy jednocześnie półproduktów o próbie 325 tysięcznych lub większej. Po drugie, ten wymóg minimalnego poziomu próby musi się odnosić nie tylko do półproduktów, ale także do złota w postaci surowca, aby objąć tylko surowiec wysokiej wartości. Po trzecie wreszcie, w przypadku złota w postaci surowca nie da się pogodzić z funkcją tego przepisu rozróżnienia pomiędzy „nowym" stopem a „złomem" złota, ponieważ z powodu decydującej o wartości wysokości próby złota nie może od tego zależeć podatność na oszustwa transakcji towarami zawierającymi złoto.

2. Zmniejszenie obciążenia finansowego

52. Wykładnia ta znajduje potwierdzenie w drugim celu tego przepisu, który polega na zmniejszeniu obciążenia finansowego.

53. Jak stwierdziła Komisja w swoim wniosku dotyczącym przepisu poprzedzającego art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT [25], przeniesienie zobowiązania do zapłaty podatku z dostawcy na nabywcę ma także na celu rekompensować niekorzystne warunki konkurencji handlu krajowego w stosunku do handlu wewnątrzwspólnotowego. W przypadku transakcji transgranicznych pomiędzy podatnikami, zgodnie z systemem opodatkowania handlu wewnątrzwspólnotowego, nabywca jest bowiem zawsze osobą zobowiązaną do zapłaty podatku [26]. Dzięki temu nie musi on wpłacać zaliczki na poczet podatku VAT, która obciążałaby go w przypadku transakcji czysto krajowych, ponieważ musiałby on swojemu dostawcy złota najpierw zapłacić cenę i dodatkowo podatek VAT, ale dopiero później, po złożeniu deklaracji podatkowej, mógłby uzyskać zwrot tego podatku od skarbu państwa. Poprzez wprowadzenie zobowiązania nabywcy do zapłaty podatku VAT także w stosunku do transakcji krajowych mogły zostać zapewnione w tym zakresie równe warunki konkurencji.

24 — Cytowana w przypisie 6.

25 — Zobacz s. 13 wniosku Komisji (przytoczonego w przypisie 21).

26 — Zobacz art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (i), a także art. 138 i 200 dyrektywy VAT.

54. Komisja podkreśliła w swoim wniosku, że problematyka ta nie ogranicza się wprawdzie do złota, ale z powodu „bardzo wysokiej wartości złota" w tych wypadkach jest nie do zaakceptowania [27]. Decydująca dla tego celu art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT jest zatem ponownie wartość towarów będących przedmiotem obrotu i tym samym ich próba złota.

3. Ograniczenie do nabywców będących podatnikami

55. Ponadto z opisanych celów art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT wynika pośrednio, że przepis ten ma obejmować wyłącznie dostawy do nabywców *będących podatnikami*. Albowiem tylko oni posiadają, zgodnie z art. 168 lit. a) dyrektywy VAT, prawo do odliczenia podatku naliczonego. Jednak tylko dostawy do nabywcy, który ma prawo do odliczenia podatku naliczonego, wiążą się z ryzykiem oszustwa dotyczącego VAT i mogą powodować opisane obciążenie nabywcy zaliczką na poczet podatku VAT.

56. To ograniczenie zakresu stosowania art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT nie zostało jednak wyraźnie wskazane [28]. Musi ono zatem być zagwarantowane w ramach definicji towarów, które są objęte tym uregulowaniem, i tym samym wpływa także na wykładnię pojęć „złota w postaci surowca" i „półproduktu".

57. Przy czym „półproduktami" są już, zgodnie z brzmieniem tego pojęcia, tylko takie towary, które zostało nabyte zasadniczo tylko przez podatników w ramach ich działalności gospodarczej. Półprodukty należy bowiem odróżnić od produktów końcowych. Podczas gdy produkty końcowe mogą zostać sprzedane bezpośrednio konsumentom końcowym, półprodukty muszą jeszcze zostać przetworzone [29].

58. Ta sama reguła, biorąc pod uwagę opisane cele uregulowania, powinna mieć jednak zastosowanie do pojęcia „złota w postaci surowca". Pojęcie to nie może obejmować każdego materiału o próbie 325 tysięcznych, lecz tylko taki, który nie stanowi produktu końcowego i tym samym nie nadaje się na dostawy konsumentom końcowym niebędącym podatnikami.

4. Wniosek w przedmiocie wykładni teleologicznej

59. Pojęcie „złota w postaci surowca" obejmuje, zgodnie ze znaczeniem i celem art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT, każdy materiał, który jest przeznaczony do dalszego przetwarzania, a nie do celów konsumpcji, nie stanowi jednak półproduktu, i o ile jego próba wynosi przynajmniej 325 tysięcznych.

60. Ponieważ niniejsze sztabki zgodnie z ustaleniami sądu krajowego mają zostać użyte do produkcji wyrobów i mają zawartość złota powyżej 500 tysięcznych, dlatego też są objęte pojęciem „złota w postaci surowca" w rozumieniu tego postanowienia, o ile nie stanowią półproduktu.

D – *Rozróżnienie pomiędzy złotem w postaci surowca i półproduktem*

61. Wreszcie, w rozpatrywanej sprawie należy wyjaśnić jeszcze kwestię, czym różni się pojęcie „złota w postaci surowca" od pojęcia „półproduktu", które również występuje w tym postanowieniu.

27 — Ibidem (przypis 25).

28 — Tylko w odniesieniu do złota inwestycyjnego wynika to jasno z odesłania do możliwości wyboru, które są przewidziane w art. 348–350 dyrektywy VAT i zakładają, że odbiorca świadczenia sam jest też podatnikiem.

29 — Zobacz podobnie, w odniesieniu do art. 2 pkt 4 dyrektywy Rady 92/46/EWG z dnia 16 czerwca 1992 r. ustanawiającej przepisy zdrowotne dla produkcji i wprowadzania do obrotu surowego mleka, mleka poddanego obróbce termicznej i produktów na bazie mleka (Dz.U. L 268, s. 1), wyrok Artrada i in., C-124/03, EU:C:2004:674, pkt 34.

62. Pytanie to nie ma wprawdzie decydującego znaczenia w kontekście art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT, ponieważ, jak pokazano w obu przypadkach, z celu tego przepisu wynika, że towar ma mieć przynajmniej próbę 325 tysięcznych i nie może być przy tym produktem końcowym. Pomimo tego oba te pojęcia należy rozgraniczyć, w szczególności na wypadek, gdyby Trybunał miał przyjąć, przeciwnie do mojego poglądu, że pojęciem „złota w postaci surowca" objęte jest tylko czyste złoto.

63. Terminy „złoto w postaci surowca" i „półprodukt" rozróżnia się, zgodnie z ich potocznym znaczeniem, według stopnia przetworzenia w odniesieniu do produktu końcowego. Zatem „złoto w postaci surowca" oznacza towary, w których tylko zawarte złoto – niezależnie od jego danej w konkretnym przypadku formy – ma znaczenie dla dalszego procesu produkcji. Natomiast jako „półprodukty" należy rozumieć towary, które były już poddane obróbce na jednym z etapów procesu produkcyjnego wyrobu końcowego, jak na przykład uformowany materiał dla celów produktu końcowego; w przypadku złota mogą to być przykładowo obręcze służące do wyrobu pierścionków.

64. Ponieważ w przypadku niniejszych sztabek tylko zawarte w nich złoto ma być uzyskane do dalszego przetworzenia, sztabki jednak, biorąc pod uwagę produkt końcowy, nie uzyskały jeszcze żadnego kształtu wstępnego, mamy zatem do czynienia ze złotem w postaci surowca, a nie z półproduktem w rozumieniu art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT.

65. Natomiast nie jest przekonujące, gdy duński organ podatkowy w postępowaniu głównym z art. 2 lit. c) decyzji 2004/228/WE[30] wywodzi, że sztabki takie jak te w niniejszej sprawie są objęte pojęciem „półproduktu". Na podstawie tej decyzji upoważniono Królestwo Hiszpanii, aby w przypadku „dostaw półproduktów (np. sztabek […]), które powstały przy przetwarzaniu, produkcji lub stapianiu metali nieżelaznych […]" uczyniło ono odbiorcę odpowiedzialnym za zapłatę podatku VAT. Nie można jednak wnioskować z tego, że sztabki powstałe ze stopu złota należy uznać za „półprodukty" także w ramach rozpatrywanego w niniejszej sprawie art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT. Poza tym, że przynajmniej niektóre wersje językowe tych dwóch przepisów – wśród nich niemiecka – używają tutaj dwóch różnych pojęć, art. 2 lit. c) decyzji 2004/228 nie wymaga, w przeciwieństwie do rozpatrywanego w niniejszej sprawie przepisu art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT, rozróżnienia pomiędzy pojęciami „surowca" i „półproduktu". Tym samym pojęciu „półproduktu" w rozumieniu przytoczonej decyzji można przypisać szersze znaczenie niż pojęciu „półproduktu" w rozpatrywanym w niniejszej sprawie przepisie.

E – *Wnioski*

66. Zgodnie z wykładnią brzmienia, kontekstu i celów art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT należy zatem stwierdzić, że sztabki takie jak te w sporze w postępowaniu głównym, jako złoto w postaci surowca, spełniają przesłanki stosowania tego postanowienia.

VI – **Wnioski**

67. Mając na względzie powyższe rozważania, proponuję, by na pytania prejudycjalne przedłożone przez Østre Landsret (wschodni sąd regionalny) Trybunał odpowiedział w następujący sposób:

Artykuł 198 ust. 2 dyrektywy VAT ma zastosowanie do sztabek, które tak jak te w postępowaniu głównym są złożone z przypadkowego, surowego stopu różnych zezłomowanych, zawierających złoto przedmiotów metalowych i mają zawartość złota powyżej 500 tysięcznych.

30 — Decyzja Rady 2004/228/WE z dnia 26 lutego 2004 r. w sprawie upoważnienia Hiszpanii do zastosowania środka stanowiącego odstępstwo od artykułu 21 szóstej dyrektywy 77/388/EWG w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych (Dz.U. L 70, s. 37).