Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 17. decembra 2015 [1]

Vec C-550/14

Envirotec Denmark ApS
proti
Skatteministeriet

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Østre Landsret (Dánsko)]

„Daňová právna úprava — Daň z pridanej hodnoty — Článok 198 ods. 2 smernice 2006/112/ES — Splatná daň nadobúdateľa pri dodaní zlata vo forme suroviny alebo polotovaru — Zlaté ingoty zo zliatiny rôznych kovových predmetov obsahujúcich zlato“

I – Úvod

1. „No k zlatu každý sa vrhá, o zlato každý sa trhá“, zamýšľa sa Grétka v diele *Faust* Johanna Wolfganga von Goethe v súvislosti so šperkami a prirodzenou krásou. [2] Ako by sa asi cítila a aké ďalšie myšlienky by jej vírili hlavou, ak by zlato v retiazkach a náušniciach, v ktorých sa cíti tak dobre, pochádzalo okrem iného zo zubov iných ľudí? Tak by to totiž mohlo byť v prejednávanej veci, v ktorej ide o daň z pridanej hodnoty pri dodávke zlatých ingotov, vyrobených z rôznych použitých zlatých predmetov, z ktorých sa majú opäť vyrobiť šperky a iné veci.

2. Osobitú pozornosť venuje zlatu aj právo Únie týkajúce sa dane z pridanej hodnoty. Predmetom prejednávaného dánskeho návrhu na začatie prejudiciálneho konania je osobitná právna úprava týkajúca sa zlata. Súdny dvor má v prejednávanej veci objasniť, kto je povinný platiť daň z pridanej hodnoty v prípade, v ktorom sa neprevádza vlastnícke právo k „čerstvým“, ale k recyklovaným zlatým ingotom. Táto otázka by Grétku ale pravdepodobne zaujímala menej.

1 — Jazyk prednesu: nemčina.

2 — von GOETHE, J. W.: *Faust*. Tragédia, scéna „Večer“, posledné tri verše (2802 až 2804). Preklad: M. M. Dedinský. Bratislava : Tatran, 1966, 1968.

II – Právny rámec

A – *Právo Únie*

3. Výber dane z pridanej hodnoty v členských štátoch Únie upravuje smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty [3] (ďalej len „smernica o DPH“). Do 31. decembra 2006 platná šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia [4] (ďalej len „šiesta smernica“) sa v konaní vo veci samej síce neuplatňuje. Obsahovala už ale ustanovenia rozhodujúce v prejednávanej veci, ktorých legislatívnu históriu je preto tiež potrebné zohľadniť.

4. Podľa článku 2 ods. 1 písm. a) smernice o DPH podlieha dani „dodanie tovaru za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká“.

5. V súvislosti s osobami povinnými platiť daň stanovuje článok 193 smernice o DPH v znení uplatniteľnom v konaní vo veci samej [5]:

„DPH platí každá zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje zdaniteľné dodanie tovaru… okrem prípadov, keď daň platí iná osoba v prípadoch uvedených v článkoch 194 až 199 a článku 202.“

6. Článok 198 smernice o DPH stanovuje v tejto súvislosti túto výnimku:

„1. …

2. Keď dodanie zlata vo forme suroviny alebo polotovaru o rýdzosti 325 tisícin alebo vyššej alebo dodanie investičného zlata tak, ako je vymedzené v článku 344 ods. 1, uskutoční zdaniteľná osoba, ktorá využila jednu z možností stanovených v článkoch 348, 349 a 350, za osobu povinnú platiť daň môžu členské štáty určiť nadobúdateľa.

3. Členské štáty ustanovia postupy a podmienky uplatňovania odsekov 1 a 2.“

7. Odôvodnenie 55 smernice o DPH v tejto súvislosti uvádza:

„S cieľom zamedziť daňovým únikom a súčasne zmierniť finančné zaťaženie, ktoré súvisí s dodaním zlata s istou mierou rýdzosti, je opodstatnené umožniť členským štátom určiť kupujúceho ako osobu, ktorá je povinná platiť DPH.“

8. Okrem toho môžu členské štáty podľa článku 199 ods. 1 písm. d) smernice o DPH stanoviť, že osobou povinnou platiť DPH je zdaniteľná osoba, ktorej bola vykonaná ktorákoľvek z týchto dodávok:

„d) dodanie použitého materiálu, použitého materiálu nevhodného na opätovné použitie v rovnakom stave, šrotu, priemyselného a nepriemyselného odpadu, recyklovateľného odpadu, čiastočne spracovaného odpadu a určitých tovarov a služieb, ako je uvedené v prílohe VI;“

3 — Ú. v. EÚ L 347, s. 1.

4 — Ú. v. ES L 145 s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23.

5 — To je znenie smernice o DPH naposledy zmenenej a doplnenej smernicou 2010/88/EÚ zo 7. decembra 2010, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, pokiaľ ide o trvanie povinnosti uplatňovať minimálnu štandardnú sadzbu (Ú. v. EÚ L 326, s. 1).

9. Uvedená príloha VI obsahuje okrem iného tieto položky:

„(1) dodanie železného a neželezného odpadu, šrotu a použitých materiálov vrátane polotovarov pochádzajúcich zo spracovania, výroby alebo tavenia železných a neželezných kovov a ich zliatin;

(2) dodanie železných a neželezných čiastočne spracovaných výrobkov a určitých súvisiacich spracovateľských služieb;

(3) dodanie zvyškov a iných recyklovateľných materiálov pozostávajúcich zo železných a neželezných kovov…;

(4) dodanie železného a neželezného odpadu…;

(5) …;

(6) dodanie šrotu a odpadu zo spracovania základných materiálov.“

10. Nakoniec článok 168 smernice o DPH stanovuje v súvislosti s nárokom na odpočítanie dane, ktorý sa môže uplatniť za nadobudnutý tovar, toto:

„Pokiaľ ide o tovar…, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, táto má právo v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie, odpočítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, tieto sumy:

a) DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou,

…“

B – *Vnútroštátne právo*

11. V Dánsku sa daň vyberá podľa dánskeho zákona o dani z pridanej hodnoty. § 46 ods. 1 tohto zákona obsahuje v súvislosti s osobou povinnou platiť daň takúto úpravu:

„Daň platí každá zdaniteľná osoba vykonávajúca v tuzemsku dodanie tovaru podliehajúce zdaneniu… Daň však bude platiť príjemca tovaru…, ak

…

(4) príjemca je podnikom zaregistrovaným v Dánsku, ktorý prijal investičné zlato, z ktorého je daň splatná podľa § 51a, alebo zlato ako surový kov alebo ako polotovar o rýdzosti 325 tisícin alebo viac.“

III – Konanie vo veci samej

12. Konanie vo veci samej sa týka dánskeho dlhu na dani z pridanej hodnoty spoločnosti Envirotec Denmark ApS (ďalej len „Envirotec“) za posledný štvrťrok 2011.

13. V tomto štvrťroku kúpila Envirotec od ďalšej dánskej spoločnosti 24 ingotov s priemerným obsahom zlata od 500 do 600 tisícin. Okrem zlata obsahovali ingoty rôzne iné materiály, napríklad zuby, kaučuk, PVC, meď, amalgám, ortuť a olovo. Predávajúca totiž vyrobila ingoty ako zliatinu z priemyselných odpadov, ako aj zo starých šperkov, príborov, hodiniek atď. Na to, aby sa zlato nachádzajúce sa v ingotoch mohlo ďalej využiť na výrobu ďalších výrobkov s obsahom zlata, sa teda najprv museli oddeliť iné súčasti ingotov.

14. Za kúpu 24 ingotov sa spoločnosti Envirotec vyúčtovala DPH v celkovej výške 1 099 695 dánskych korún (okolo 150 000 eur), ktoré Envirotec predávajúcej aj zaplatila. Túto sumu ale predávajúca nikdy neodviedla dánskym daňovým orgánom. Neskôr predávajúca z dôvodu platobnej neschopnosti vstúpila do likvidácie.

15. Envirotec teraz požaduje od dánskych daňových orgánov vrátenie DPH zaplatenej predávajúcej, a to tak, že si v tomto rozsahu uplatňuje nárok na odpočítanie dane. Dánske daňové orgány sa však domnievajú, že na základe § 46 ods. 1 bodu 4 dánskeho zákona o dani z pridanej hodnoty nedlží DPH predávajúca, ale samotná Envirotec. Z toho vyplýva, že Envirotec si ani nemôže uplatňovať sumu DPH, ktorú neoprávnene zaplatila predávajúcej, ako odpočítateľnú DPH. Envirotec naopak považuje dánske ustanovenie týkajúce sa prenosu daňovej povinnosti na nadobúdateľa, ktoré bolo prijaté na základe článku 198 ods. 2 smernice o DPH, v jej špeciálnom prípade za neuplatniteľné.

IV – Konanie pred Súdnym dvorom

16. Østre Landsret, ktorý sa medzičasom zaoberá právnym sporom, považuje výklad práva Únie v konaní vo veci samej za rozhodujúci a 28. novembra 2014 predložil Súdnemu dvoru na základe článku 267 ZFEÚ túto otázku:

Vzťahuje sa na ingoty pozostávajúce z náhodnej surovej zliatiny rôznych zošrotovaných zlato obsahujúcich kovových predmetov výraz „zlato vo forme suroviny alebo polotovaru“ v zmysle článku 198 ods. 2 smernice o DPH?

17. V konaní pred Súdnym dvorom podali v marci 2015 písomné pripomienky Dánske kráľovstvo, Estónska republika a Európska komisia.

V – Právne posúdenie

18. Vnútroštátny súd chce svojou prejudiciálnou otázkou hlavne objasniť, či ingoty, ktoré sú predmetom konania vo veci samej, spadajú do pôsobnosti článku 198 ods. 2 smernice o DPH. Podľa tohto ustanovenia môžu členské štáty okrem iného pri dodaní „zlata vo forme suroviny alebo polotovaru o rýdzosti 325 tisícin alebo vyššej“ stanoviť, že osobou povinnou platiť DPH bude nadobúdateľ, a nie ako obyčajne dodávateľ.

19. Myslím si, že na uvedenú prejudiciálnu otázku treba odpovedať kladne. Ingoty pozostávajúce zo zliatiny rôznych zlato obsahujúcich kovových predmetov ako tie, ktoré sú predmetom konania vo veci samej, totiž spĺňajú ako „zlato vo forme suroviny“ predpoklady uplatnenia článku 198 ods. 2 smernice o DPH. Ako vysvetľujem nižšie, vyplýva to z výkladu znenia, kontextu a cieľov tohto ustanovenia.

A – *Znenie*

20. V prvom rade je potrebné zdôrazniť, že znenie na základe rôznych jazykových verzií článku 198 ods. 2 smernice o DPH neponúka jednotný obraz významu pojmu „zlato vo forme suroviny“.

21. V tejto súvislosti používa dánska jazyková verzia pojem „råmetal“, ktorý sa v nemčine dá preložiť pojmom „Rohmetall“ [6] (po slovensky „surový kov“). Týmto pojmom sa v bežnom zmysle slova chápe čistý, nespracovaný kov. Tým istým smerom vedie pojem „d’or sous forme de matière première“ vo francúzskej jazykovej verzii.

22. Podľa takéhoto úzkeho výkladu by sa mohli pod pojem zlato vo forme suroviny v zmysle článku 198 ods. 2 smernice o DPH zahrnúť len zlaté ingoty pozostávajúce z rýdzeho zlata, teda skoro 100 % zlaté. Zliatie rôznych zlato obsahujúcich kovových predmetov do ingotu s obsahom zlata len od 500 do 600 tisícin, o ktorý ide v prejednávanom konaní, by na základe toho nebolo zahrnuté pod výraz zlato vo forme suroviny.

23. Na druhej strane napríklad nemecká jazyková verzia článku 198 ods. 2 smernice o DPH s pojmom „Goldmaterial“ a anglická s pojmom „gold material“ obsahujú pojmy, ktoré sú sformulované širšie ako význam pojmu surový kov a ktorých význam sa neobmedzuje na rýdze zlato. Pod pojmom „zlato vo forme suroviny“ možno totiž chápať akúkoľvek surovinu, ktorý sa čiastočne skladá zo zlata, teda aj prejednávanú zliatinu rôznych zlato obsahujúcich kovových predmetov.

24. Ak sa tak ako v tomto prípade rôzne jazykové verzie ustanovenia práva Únie od seba odlišujú, tak jeho význam nemožno podľa ustálenej judikatúry určiť len na základe znenia, ale aj s pomocou kontextu, do ktorého patrí, a jeho cieľov. [7]

B – *Kontext*

25. V prvom rade by teda mohol byť pri zodpovedaní otázky, či ingot pozostávajúci zo zliatiny rôznych zlato obsahujúcich kovových predmetov spadá pod pojem „zlato vo forme suroviny“, nápomocný kontext tohto pojmu v článku 198 ods. 2 smernice o DPH.

1. Požiadavky týkajúce sa minimálnej rýdzosti v článku 198 ods. 2

26. Toto ustanovenie sa vzťahuje na dodanie „zlata vo forme suroviny alebo polotovaru o rýdzosti 325 tisícin alebo vyššej“. Ak sa časť vety „o rýdzosti 325 tisícin alebo vyššej“ nevzťahuje len na „polotovar“, ale aj na „zlato vo forme suroviny“, musel by tento pojem jednoznačne zahŕňať nielen rýdze zlato, ale aj surovinu s nižším obsahom zlata, tak ako je to v prejednávanej veci.

27. Za predpokladu, že táto časť vety sa vzťahuje len na polotovar, tak by požiadavka minimálnej rýdzosti neplatila na zlato vo forme suroviny. Z toho by mohlo na jednej strane vyplývať, že pre predpoklad existencie zlata vo forme suroviny postačuje akákoľvek rýdzosť. Keďže takýto výklad by bol príliš široký, mohla by neexistencia explicitnej požiadavky na rýdzosť pri zlate vo forme suroviny svedčiť aj v prospech toho, že pod pojem zlato vo forme suroviny je možné zaradiť len rýdze zlato.

28. Ale to, na ktoré pojmy sa táto časť vety týkajúca sa minimálnej rýdzosti vzťahuje, zo znenia tohto ustanovenia jednoznačne nevyplýva. Prinajmenšom nemecká, anglická a francúzska jazyková verzia totiž pripúšťajú obe interpretácie.

6 — Pozri v tejto súvislosti dánsku a nemeckú jazykovú verziu medzičasom platného článku 199a ods. 1 písm. j) smernice o DPH, ktorý bol zavedený článkom 1 bodom 2 písm. b) smernice Rady 2013/43/EÚ z 22. júla 2013 ktorou sa mení smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, pokiaľ ide o voliteľné a dočasné uplatňovanie mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti v súvislosti s dodaním určitého tovaru a poskytovaním určitých služieb, ktoré sú náchylné na podvod (*Ú. v. EÚ L 201, s. 4*).

7 — Pozri len rozsudky Bouchereau (30/77, EU:C:1977:172, bod 14), Rockfon (C-449/93, EU:C:1995:420, bod 28) a Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, bod 47).

29. Ani odôvodnenie 55 smernice o DPH nie je v tejto súvislosti nápomocnejšie. V rámci opisu cieľov článku 198 ods. 2 smernice o DPH síce súhrnne hovorí o predmetoch, ktoré úprava zahŕňa, ako o „zlate s istou mierou rýdzosti“. Z toho však jednoznačne nevyplýva, že minimálna rýdzosť 325 tisícin má platiť pre zlato tak vo forme suroviny, ako aj vo forme polotovaru. Táto požiadavka odôvodnenia 55 smernice o DPH by bola splnená aj vtedy, ak by sa pod zlatom vo forme suroviny malo chápať len rýdze zlato, teda napríklad materiál od rýdzosti 995 tisícin [8].

30. Na základe toho z požiadavky minimálnej rýdzosti uvedenej v článku 198 ods. 2 smernice o DPH v konečnom dôsledku nevyplýva, či sa pojem zlato vo forme suroviny vzťahuje na ingoty dotknuté v prejednávanej veci.

2. Zahrnutie odpadu zo zlata do článku 199 ods. 1 písm. d)

31. Takisto v súvislosti s výkladom kontextu článku 198 ods. 2 smernice o DPH zastávala Envirotec v konaní vo veci samej názor, že žiadny z pojmov tohto ustanovenia nemôže zahŕňať šrot, resp. odpad pozostávajúci zo zlata, o ktorý ale ide v prejednávanej veci. Pretože prenesenie daňovej povinnosti na nadobúdateľa bolo pri *odpade* zo zlata upravené až neskôr zavedeným špeciálnym ustanovením článku 199 ods. 1 písm. d) smernice o DPH.

32. V tejto súvislosti vychádza vnútroštátny súd zjavne z toho, že ustanovenie § 46 ods. 1 bodu 4 dánskeho zákona o dani z pridanej hodnoty, ktoré je rozhodujúce v konaní vo veci samej, sa nezakladá na článku 199 ods. 1 písm. d) smernice o DPH, ale len na článku 198 ods. 2 smernice o DPH, ktorý je predmetom prejudiciálnej otázky. Z toho vyplýva, že pre konanie vo veci samej je rozdiel, či prenesenie daňovej povinnosti na nadobúdateľa v súvislosti s prejednávanými ingotmi vyplýva z prvého alebo z druhého ustanovenia smernice o DPH.

33. V tejto súvislosti je síce pravda, že ustanovenie uvedené spoločnosťou Envirotec obsahuje niekoľko skutkových podstát, ktoré na základe znenia zahŕňajú aj recyklované predmety obsahujúce zlato, keďže zlato patrí k „neželezným kovom“, ktoré sú v tomto ustanovení viackrát uvedené. Pôsobnosť článku 199 ods. 1 písm. d) smernice o DPH sa ale práve neobmedzuje na zlato, ale zahŕňa okrem iného všetky ostatné neželezné kovy. Na základe toho možno v prejednávanej veci vykladaný článok 198 ods. 2 smernice o DPH považovať v súvislosti so zlatom za *lex specialis*, ktorý sa preto vzťahuje aj na odpad zo zlata.

34. V každom prípade by z histórie vzniku článku 199 ods. 1 písm. d), ktorý sa okrem iného týka neželezných kovov, mohlo vyplynúť, že ustanovenie článku 198 ods. 2 smernice o DPH, ktoré sa v prejednávanej veci má vykladať, nemá zahŕňať vôbec žiadny zlatý odpad.

35. Predchádzajúce ustanovenia [9], ktoré boli záväzné pred nadobudnutím účinnosti článku 199 ods. 1 písm. d) v šiestej smernici, boli zavedené smernicou 2006/69/ES až po relevantnom predchádzajúcom ustanovení [10] článku 198 ods. 2 smernice o DPH. Táto smernica 2006/69/ES je však sformulovaná tak, ako keby normotvorca Únie v tom čase vychádzal z toho, že pre odpad zo zlata ešte neexistuje úprava týkajúca sa prenesenia daňovej povinnosti na nadobúdateľa, hoci v tom čase už bolo účinné predchádzajúce ustanovenie, ktoré bolo záväzné pred nadobudnutím účinnosti článku 198 ods. 2 smernice o DPH, ktorý sa v prejednávanej veci má vykladať.

8 — Pozri definíciu investičného zlata v článku 344 ods. 1 bodu 1 smernice o DPH.

9 — Predchádzajúcim ustanovením k článku 199 ods. 1 písm. d) smernice o DPH je článok 21 ods. 2 písm. c) bod iv) v znení článku 28g šiestej smernice a bolo zavedené smernicou Rady 2006/69/ES z 24. júla 2006, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS, pokiaľ ide o určité opatrenia na zjednodušenie postupu pri účtovaní dane z pridanej hodnoty a na pomoc v boji proti daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani, a ktorou sa zrušujú určité rozhodnutia udeľujúce výnimky (*Ú. v. EÚ L 221, s. 9*).

10 — Predchádzajúcim ustanovením článku 198 ods. 2 smernice o DPH je článok 26b časť F prvá veta šiestej smernice a zakladá sa na smernici Rady 98/80/ES z 12. októbra 1998, ktorá dopĺňa spoločný systém dane z pridanej hodnoty a mení a dopĺňa smernicu 77/388/EHS – osobitný systém pre investičné zlato (*Ú. v. ES L 281, s. 31; Mim. vyd. 09/001, s. 315*).

36. Smernicou 2006/69/ES sa totiž zrušilo množstvo právomocí priznaných členským štátom [11] odchýliť sa od existujúceho práva Únie týkajúceho sa DPH. [12] Ako vyplýva z odôvodnenia 8 a z histórie vzniku [13] smernice 2006/69/ES, toto zrušenie sa malo týkať všetkých právomocí, ktoré sú teraz pokryté ustanoveniami novej smernice, a preto by v budúcnosti boli obsolétnymi. Ako prvé uvádza príloha II smernice 2006/69/ES v tejto súvislosti rozhodnutie Rady, ktorým sa Spojenému kráľovstvu Veľkej Británie a Severného Írska povolilo zaviesť osobitný systém účtovania dane s cieľom vyhnúť sa daňovým podvodom alebo daňovým únikom v súvislosti s „dodaniami zlata, zlatých mincí a odpadu zo zlata“ [14].

37. No okolnosť, že táto právomoc bola zrušená až smernicou 2006/69/ES, hovorí v prospech toho, že normotvorca Únie podľa všetkého zastával názor, že v dôsledku tejto smernice 2006/69/ES dôjde k právnej zmene aj v súvislosti s dodaním zlata. Keďže sa v tom čase novozavedená právna úprava súčasného článku 199 ods. 1 písm. d) vzťahovala predovšetkým na šrot a odpad, mohol by sa na základe toho vyvodiť záver, že *odpad* zo zlata spadá v súlade s návrhom spoločnosti Envirotec len pod túto právnu úpravu, ale nie pod článok 198 ods. 2 smernice o DPH.

38. Tento argument, ktorý sa opiera o históriu vzniku inej normy ako tej, ktorá je predmetom prieskumu v prejednávanej veci, ale sám osebe nie je veľmi presvedčivý. Keďže v pôvodnom návrhu smernice 2006/69/ES sa ani nestanovovalo zrušenie uvedenej právomoci Spojeného kráľovstva [15], existuje okrem iného možnosť, že táto právomoc bola pridaná v rámci legislatívneho procesu len preto, že sa zistilo, že už bola podľa vtedy platného práva obsolétna.

39. Z toho vyplýva, že na základe existencie osobitnej právnej úpravy týkajúcej sa odpadu z neželezných kovov v článku 199 ods. 1 písm. d) smernice o DPH nakoniec nie je možné jednoznačne vyvodiť záver o pôsobnosti článku 198 ods. 2 smernice o DPH, o ktorý ide v prejednávanej veci.

3. Colné zaradenie

40. Nakoniec v rozsahu, v akom sa v konaní vo veci samej doplnkovo uvádza colné sadzobné zaradenie, je potrebné v tej súvislosti konštatovať, že toto porovnanie nie je presvedčivé. Kombinovaná nomenklatúra [16], ktorá obsahuje zatriedenie tovaru, ktoré slúži v prvom rade na určenie relevantnej colnej sadzby [17], sleduje iné ciele ako ustanovenie článku 198 ods. 2 smernice o DPH, ktoré sa vykladá v prejednávanej veci.

41. Pokiaľ Súdny dvor už v súvislosti s výkladom smernice o DPH doplnkovo poukázal na používanie pojmov v kombinovanej nomenklatúre, stalo sa to len vzhľadom na uplatniteľnú daňovú sadzbu. [18] Pri určovaní daňovej sadzby ale z článku 98 ods. 3 vyplýva určitá súvislosť s kombinovanou nomenklatúrou zo samotnej smernice o DPH. [19]

11 — Tieto právomoci boli priznané na základe článku 27 šiestej smernice.

12 — Pozri článok 2 v spojení s prílohou II smernice 2006/69/ES.

13 — Pozri návrh Komisie zo 16. marca 2005 na prijatie smernice Rady, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS, pokiaľ ide o určité opatrenia na zjednodušenie postupu pri účtovaní dane z pridanej hodnoty a na pomoc v boji proti daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani, a ktorou sa zrušujú určité rozhodnutia udeľujúce výnimky [*neoficiálny preklad*] [KOM(2005) 89 v konečnom znení], s. 4.

14 — Rozhodnutie Rady, ktoré sa považuje za prijaté 15. apríla 1984 a ktorým sa Spojenému kráľovstvu povoľuje zaviesť opatrenie odchyľujúce sa od šiestej smernice s cieľom vyhnúť sa prostredníctvom vytvorenia osobitného systému účtovania dane určitým daňovým podvodom alebo daňovým únikom v súvislosti s dodaniami zlata, zlatých mincí a odpadu zo zlata medzi zdaniteľnými osobami (Ú. v. ES L 264, s. 27).

15 — Návrh Komisie (už citovaný v poznámke pod čiarou 13), s. 11 a 12.

16 — Príloha I nariadenia Rady (EHS) č. 2658/87 z 23. júla 1987 o colnej a štatistickej nomenklatúre a o Spoločnom colnom sadzobníku (Ú. v. ES L 256, s. 1; Mim. vyd. 02/002, s. 382).

17 — Článok 1 ods. 3 nariadenia (EHS) č. 2658/87 (už citovaného v poznámke pod čiarou 16).

18 — Pozri rozsudok Komisia/Španielsko (C-360/11, EU:C:2013:17, bod 44).

19 — Podľa tohto ustanovenia môžu členské štáty pri uplatňovaní znížených sadzieb na určité kategórie tovarov použiť kombinovanú nomenklatúru s cieľom vymedziť dotknutú kategóriu.

42. Takáto súvislosť s definíciami kombinovanej nomenklatúry ale v súvislosti s ustanovením článku 198 ods. 2 smernice o DPH, ktoré sa vykladá v prejednávanej veci, ale neexistuje. V tejto súvislosti nejde ani o určenie daňovej sadzby a toto ustanovenie, na rozdiel napríklad od článku 148 písm. b) smernice o DPH, ani neobsahuje explicitný odkaz na kombinovanú nomenklatúru.

4. Výsledok výkladu kontextu

43. Na základe vyššie uvedeného z kontextu článku 198 ods. 2 smernice o DPH jednoznačne nevyplýva, či ingot pozostávajúci zo zliatiny rôznych zlato obsahujúcich kovových predmetov spadá pod výraz zlato vo forme suroviny. Z toho vyplýva, že odpoveď na túto otázku sa musí nájsť v cieľoch tohto ustanovenia.

C – *Ciele*

44. Na základe odôvodnenia 8 smernice 98/80/ES, ktorou sa zaviedlo ustanovenie, ktoré časovo predchádzalo článku 198 ods. 2 smernice o DPH,[20] je cieľom právnej úpravy „zabrániť daňovým podvodom“, ako aj zmierniť „finančné zaťaženie“. Porovnateľná úprava sa teraz nachádza v odôvodnení 55 smernice o DPH. Z histórie vzniku smernice 98/80/ES nevyplývajú okrem toho žiadne iné ciele tejto právnej úpravy.[21]

1. Zabránenie daňovým podvodom

45. Právna úprava slúži zabráneniu daňovým podvodom v tom zmysle, že presun daňovej povinnosti z dodávateľa na nadobúdateľa tovaru zabraňuje tomu, aby mohol byť na základe rozpadnutia sa daňového dlžníka a osoby oprávnenej na daňový odpočet do dvoch odlišných subjektov, ukrátený štát.

46. Ako je to možné,[22] možno pochopiť na prejednávanej veci. Envirotec si uplatňuje právo na odpočítanie dane v súvislosti s DPH, ktorú zaplatila dodávateľke, ktorá ju ale nikdy neodviedla daňovým orgánom. Ak by Envirotec a jej dodávateľka pritom spolupracovali s úmyslom spáchať podvod, mohli by úmyselne ukrátiť štát o sumu uplatnenej DPH na vstupe. Envirotec by dostala od štátu platbu vo výške DPH, štát by však nemohol vymôcť od dodávateľky takú istú daň. Ak by DPH naopak bol povinný uhradiť pri zdaniteľnom plnení nadobúdateľ tovaru namiesto dodávateľa, nebol by takýto podvod možný. Daňový dlh a právo na odpočítanie DPH sa v takom prípade stretávajú v jednej osobe, takže štát by nemusel nič zaplatiť.

47. V súlade s tým sa aj Rada naposledy v odôvodnení 4 smernice 2013/42/EÚ[23] vyjadrila, že „určenie príjemcu ako osoby povinnej zaplatiť DPH (prenesenie daňovej povinnosti) je v istých prípadoch účinným opatrením na to, aby sa zabránilo podvodom v oblasti DPH v určitých sektoroch“.

20 — Pozri poznámku pod čiarou 10 vyššie.

21 — Pozri návrh Komisie z 27. októbra 1992 na prijatie smernice Rady, ktorá dopĺňa spoločný systém dane z pridanej hodnoty a mení a dopĺňa smernicu 77/388/EHS – osobitný systém pre investičné zlato [neoficiálny preklad] [KOM(92) 441 v konečnom znení], stanovisko Hospodárskeho a sociálneho výboru z 28. apríla 1993 k návrhu (Ú. v. ES C 161, s. 25) a zápisnicu z rokovania Európskeho parlamentu zo 7. marca 1994 (Ú. v. ES C 91, s. 1), s. 15 a 16, ako aj a z 10. marca 1994 (Ú. v. ES C 91, s. 198), s. 209 a 239 až 243.

22 — Pozri v tejto súvislosti aj vysvetlenie v návrhu Komisie z 29. septembra 2009 smernice Rady, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o nezáväzné a dočasné uplatňovanie mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti v súvislosti s dodávkami určitého tovaru a služieb s vysokým rizikom podvodu [KOM(2009) 511 v konečnom znení], s. 3.

23 — Smernica Rady 2013/42/EÚ z 22. júla 2013, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, pokiaľ ide o mechanizmus rýchlej reakcie proti podvodom v oblasti DPH (Ú. v. EÚ L 201, s. 1).

48. Tieto sektory stanovil normotvorca Únie v článkoch 198 až 199a smernice o DPH. Z hľadiska sektorov ide o obchod so zlatom, stavebníctvo, hospodárenie s odpadmi a obchod s certifikátmi emisií skleníkových plynov. Zoznam článku 199a bol medzičasom na základe smernice 2013/43/EÚ [24] doplnený o ďalšie sektory, ako napríklad obchod s mobilnými telefónmi, mikroprocesormi, minipočítačmi, drahými kovmi alebo obilím. Ako vyplýva z odôvodnenia 4 smernice, normotvorca Únie na tomto mieste podľa všetkého stále reaguje na to, keď sa v praxi dajú zistiť v určitých sektoroch prípady podvodov.

49. Pokiaľ ide o obchod s tovarom, má väčšina tovaru, pre ktorý môže byť stanovené prenesenie daňovej povinnosti na nadobúdateľa, určitú abstraktnú spoločnú črtu. Majú totiž v pomere k ich veľkosti vysokú trhovú hodnotu. Ako zdôraznila najmä Estónska republika, je riziko podvodu v súvislosti s DPH prostredníctvom obchodu s tovarom tendenčne o to väčšie, čím vzácnejší a ľahšie prepraviteľný je obchodovaný tovar.

50. V tomto kontexte je potrebné vyložiť právnu úpravu článku 198 ods. 2 smernice o DPH, ktorá sa má preskúmať v prejednávanej veci, takým spôsobom, ktorý zohľadňuje špeciálne riziká, ktoré sú z pohľadu normotvorcu Únie spojené s obchodom so zlatom vzhľadom na možný podvod týkajúci sa DPH. Ako zdôrazňuje aj odôvodnenie 55, toto riziko v rozhodujúcej miere súvisí s obsahom rýdzeho zlata predmetu. Ak je tento obsah vysoký, existuje aj vzťah medzi veľkosťou predmetu a jeho trhovou hodnotou, ktorý zvyšuje riziko podvodu.

51. Po prvé preto neexistuje dôvod zaradiť pod pojem zlato vo forme suroviny v zmysle článku 198 ods. 2 smernice o DPH len rýdze zlato, ak ustanovenie súčasne jednoznačne zahŕňa prinajmenšom polotovary už od rýdzosti 325 tisícin. Po druhé na to, aby sa zahrnul len produkt vysokej hodnoty, sa táto požiadavka na minimálnu rýdzosť musí týkať nielen polotovarov, ale aj zlata vo forme suroviny. Nakoniec po tretie nie je s funkciou tohto ustanovenia zlučiteľné, aby sa pri zlate vo forme suroviny rozlišovalo medzi „čerstvými“ zliatinami a „odpadom“ zo zlata, keďže od toho nemôže závisieť predispozícia obchodov s predmetmi obsahujúcimi zlato na podvody, a to na základe toho, že faktorom rozhodujúcim o vzácnosti suroviny je jeho rýdzosť.

2. Zmiernenie finančného zaťaženia

52. Tento výklad potvrdzuje druhý cieľ ustanovenia, ktorým je zmiernenie finančného zaťaženia.

53. Ako uviedla Komisia vo svojom návrhu ustanovenia, ktoré predchádzalo článku 198 ods. 2 smernice o DPH [25], slúži prenesenie daňovej povinnosti z dodávateľa na nadobúdateľa aj na vyrovnanie nevýhod tuzemského obchodu v hospodárskej súťaži v porovnaní s obchodom v rámci Únie. Pri cezhraničných transakciách medzi zdaniteľnými osobami je totiž podľa systému zdanenia obchodu v rámci Spoločenstva vždy povinný platiť daň nadobúdateľ. [26] To ho ušetrí od platenia preddavkov na DPH, ktoré by ho pri čisto vnútroštátnych transakciách zaťažovalo, pretože by musel svojmu relevantnému dodávateľovi zlata najprv zaplatiť cenu vrátane DPH, pričom by si túto DPH mohol nechať štátom nahradiť prostredníctvom daňového priznania až neskôr. Tým, že sa aj pre vnútroštátne transakcie stanovila daňová povinnosť nadobúdateľa, mohli sa v tejto súvislosti vytvoriť rovnaké súťažné podmienky.

24 — Už citovaná v poznámke pod čiarou 6.

25 — Pozri s. 13 návrhu Komisie (už citovaného v poznámke pod čiarou 21).

26 — Pozri článok 2 ods. 1 písm. b) bod i), články 138 a 200 smernice o DPH.

54. Komisia vo svojom návrhu zdôraznila, že táto problematika síce nie je obmedzená na zlato, ale na základe „veľmi vysokej ceny zlata“ nie je v týchto prípadoch akceptovateľná.[27] Rozhodujúcim pre tento cieľ článku 198 ods. 2 smernice o DPH je teda opäť vzácnosť predmetov, s ktorými sa obchoduje, a tým aj ich rýdzosť.

3. Obmedzenie na zdaniteľných nadobúdateľov

55. Z opísaných cieľov článku 198 ods. 2 smernice o DPH ďalej implicitne vyplýva, že toto ustanovenie má zahŕňať len dodania *zdaniteľným* nadobúdateľom. Len títo majú totiž podľa článku 168 písm. a) smernice o DPH právo na odpočítanie dane. No len s dodaniami nadobúdateľom s právom na odpočítanie dane je v súvislosti s DPH spojené riziko podvodu a môžu mať za následok opísané zaťaženie nadobúdateľa povinnosťou preddavkovej platby DPH.

56. Toto obmedzenie pôsobnosti článku 198 ods. 2 smernice o DPH sa ale explicitne neprejavilo v jej znení.[28] Toto obmedzenie musí preto vyplývať z definície predmetov, ktoré toto ustanovenie zahŕňa, a tým ovplyvňuje aj výklad pojmov „zlato vo forme suroviny“ a „polotovar“.

57. Pritom sú „polotovarmi“ už na základe znenia len také predmety, ktoré spravidla nadobúda len zdaniteľná osoba v rámci svojej hospodárskej činnosti. Polotovary totiž treba odlišovať od hotových výrobkov. Zatiaľ čo hotové výrobky sa môžu priamo predávať konečným spotrebiteľom, polotovary sa musia predtým ešte spracovať.[29]

58. To isté musí ale platiť na základe opísaných cieľov tejto právnej úpravy aj pre pojem „zlato vo forme suroviny“. Pod tento pojem nemôže spadať každá surovina, ktorá má obsah zlata 325 tisícin a viac, ale len taká, ktorá nie je hotovým výrobkom, a preto nie je vhodná na dodanie nezdaniteľnému konečnému spotrebiteľovi.

4. Výsledok teleologického výkladu

59. Pojem „zlato vo forme suroviny“ teda na základe zmyslu a účelu článku 198 ods. 2 smernice o DPH zahŕňa akúkoľvek surovinu, ktorá je určená na ďalšie spracovanie a nie pre konečných spotrebiteľov, ale ktorá nie je polotovarom, ak dosahuje rýdzosť najmenej 325 tisícin.

60. Keďže prejednávané ingoty sa podľa údajov vnútroštátneho súdu na účely výroby produktov ďalej spracúvajú a majú rýdzosť najmenej 500 tisícin, spadajú teda pod pojem „zlato vo forme suroviny“ v zmysle tohto ustanovenia, pokiaľ ich nemožno považovať za polotovary.

D – *Rozdiel medzi zlatom vo forme suroviny a polotovarom*

61. V prejednávanej veci je napokon preto potrebné objasniť otázku, ako sa odlišuje pojem zlato vo forme suroviny od pojmu polotovar, ktorý je v tomto ustanovení tiež uvedený.

27 — Tamže (poznámka pod čiarou 25).

28 — Len pri investičnom zlate to jasne vyplýva na základe odkazu na možnosti stanovené v článkoch 348 až 350 smernice o DPH, ktoré vyžadujú, aby samotný príjemca plnenia bol zdaniteľnou osobou.

29 — Pozri v tomto zmysle rozsudok Artrada a i. (C-124/03, EU:C:2004:674, bod 34) vzhľadom na článok 2 bod 4 smernice Rady 92/46/EHS zo 16. júna 1992, ktorou sa stanovujú hygienické predpisy pre výrobu surového mlieka, tepelne ošetreného mlieka a mliečnych výrobkov a ich uvádzanie na trh (Ú. v. ES L 268, s. 1; Mim. vyd. 03/013, s. 103).

62. Táto otázka síce nemá v rámci článku 198 ods. 2 smernice o DPH žiaden výrazný význam, pretože, ako sa uviedlo, cieľ tohto ustanovenia v oboch prípadoch vyžaduje, aby predmet mal rýdzosť najmenej 325 tisícin a aby pritom nešlo o hotový výrobok. Napriek tomu je potrebné oba pojmy rozlíšiť najmä pre prípad, ak by Súdny dvor napriek môjmu názoru zastával názor, že pojem „zlato vo forme suroviny“ zahŕňa len rýdze zlato.

63. Podľa obvyklého významu slov, ktorý sa spája s pojmami zlato vo forme suroviny a polotovar, je potrebné ich rozlišovať podľa stupňa spracovania vzhľadom na hotový produkt. Na základe toho označuje pojem „zlato vo forme suroviny“ predmety, v ktorých je pre ďalší výrobný proces relevantné len obsiahnuté zlato, pričom nie je dôležitá ich konkrétna forma. Pod pojmom „polotovar“ je naopak potrebné chápať predmety, ktoré už prešli čiastočným spracovaním smerujúcim k hotovému produktu, ako napríklad materiál, ktorý už bol sformovaný na účely hotového produktu; v prípade zlata to môžu byť napríklad obruče pre prstene.

64. Keďže pri prejednávaných ingotoch sa má na účely ich ďalšieho spracovania získať len v nich obsiahnuté zlato, ale ingoty ešte neboli spracované v procese výroby hotového produktu do predbežnej formy, ide pri nich na základe toho o zlato vo forme suroviny a nie o polotovar v zmysle článku 198 ods. 2 smernice o DPH.

65. Naopak nie je presvedčivé, keď chce dánska daňová správa v konaní vo veci samej z článku 2 písm. c) rozhodnutia 2004/228/ES [30] odvodiť, že prejednávané ingoty spadajú po pojem „polotovar“. Na základe tohto rozhodnutia sa Španielskemu kráľovstvu povoľuje stanoviť, že pri „dodávke polotovaru (napr. ingotov…), ktorý sa získa pri spracovaní, výrobe alebo roztavení neželezných kovov…“ [*neoficiálny preklad*], je povinný platiť daň nadobúdateľ plnenia. Z toho však nemôže vyplývať, že ingoty, ktoré vznikajú roztavením zlata, je potrebné považovať za „polotovar“ aj v rámci článku 198 ods. 2 smernice o DPH, ktorý sa v tejto veci má preskúmať. Odhliadnuc od toho, že minimálne niektoré jazykové verzie oboch ustanovení, ku ktorým patrí aj nemecká verzia, používajú v tejto súvislosti dva rôzne pojmy, nevyžaduje článok 2 písm. c) rozhodnutia 2004/228/ES na rozdiel od ustanovenia článku 198 ods. 2 smernice o DPH, ktoré sa má v tejto veci vykladať, práve žiadne rozlíšenie medzi pojmami „surovina“ a „polotovar“. Preto možno pojmu „polotovar“ v zmysle uvedeného rozhodnutia pripísať oveľa širší význam ako pojmu „polotovar“ v ustanovení preskúmanom v prejednávanej veci.

E – *Záver*

66. Po výklade znenia, kontextu a cieľov článku 198 ods. 2 smernice o DPH je preto potrebné konštatovať, že také ingoty, aké sú predmetom konania vo veci samej, spĺňajú ako zlato vo forme suroviny požiadavky na uplatnenie tohto ustanovenia.

VI – Návrh

67. Preto navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky, ktoré položil Østre Landsret, takto:

Článok 198 ods. 2 smernice o DPH sa uplatňuje na ingoty, ktoré tak ako ingoty dotknuté vo veci samej pozostávajú z náhodnej surovej zliatiny rôznych zvyškových zlato obsahujúcich kovových predmetov a ktoré majú rýdzosť viac ako 500 tisícin.

30 — Rozhodnutie Rady 2004/228/ES z 26. februára 2004 o povolení pre Španielsko uplatňovať opatrenie odchylne od článku 21 šiestej smernice 77/388/EHS o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. EÚ L 70, s. 37).