Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
JULIANE KOKOTT,
predstavljeni 17. decembra 2015 [1]

Zadeva C-550/14

Envirotec Denmark ApS
proti
Skatteministeriet(Predlog za sprejetje predhodne odločbe,

ki ga je vložilo Østre Landsret (pritožbeno sodišče za vzhodno regijo, Danska))

„Davčna zakonodaja — DDV — Člen 198(2) Direktive 2006/112/ES — DDV, ki ga je pri dobavi zlatega materiala ali polizdelkov dolžan plačati pridobitelj — Zlate palice iz zlitine različnih kovinskih predmetov, ki vsebujejo zlato“

I – **Uvod**

1. „Zlato želi, po njem hlepi ves svet“ pravi *Marjetka* v literarnem delu „Faust“ Johanna Wolfganga von Goetheja, ko premišljuje o odnosu med nakitom in naravno lepoto [2]. Kako bi se le počutila in katere druge misli bi ji rojile po glavi, če bi bilo zlato, iz katerega so izdelani njena ogrlica in uhani, s katerimi si je tako zelo všeč, med drugim iz zob drugih ljudi? To bi se namreč lahko zgodilo v tej zadevi, katere predmet je obravnava za namene DDV dobave zlatih palic, ki so sestavljene iz različnih recikliranih predmetov, ki vsebujejo zlato, in ki so namenjene izdelavi nakita in drugih predmetov.

2. Tudi pravo Unije o DDV zlatu namenja posebno pozornost. Ena od posebnih ureditev za zlato je predmet obravnavanega predloga za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložila Danska. Sodišče bo moralo v obravnavanem primeru pojasniti, kdo je dolžan plačati DDV v primeru, v katerem lastnika zamenjajo reciklirane in ne „sveže“ zlate palice. To vprašanje pa se *Marjetki* najbrž ne bi več zdelo tako zanimivo.

1 — Jezik izvirnika: nemščina.

2 — Johann Wolfgang von Goethe, Faust. Tragedija, prizor „Večer“, zadnji trije verzi (od 2802 do 2804) (prevedel Janko Moder).

II – **Pravni okvir**

A – *Pravo Unije*

3. Obračun DDV v državah članicah Unije ureja Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost[3] (v nadaljevanju: Direktiva o DDV). Šesta direktiva Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaj držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero[4] (v nadaljevanju: Šesta direktiva), ki je veljala do 31. decembra 2006, v sporu o glavni stvari sicer ni upoštevna. Vendar je že vsebovala določbe, ki so odločilne v obravnavanem primeru, katerih zgodovino nastanka je treba zato prav tako upoštevati.

4. V skladu s členom 2(1)(a) Direktive o DDV so predmet DDV „dobave blaga, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo“.

5. Člen 193 Direktive o DDV v različici, ki jo je treba uporabiti v sporu o glavni stvari[5], določa osebo, ki je dolžna plačati DDV:

„DDV je dolžan plačati davčni zavezanec, ki dobavlja obdavčljivo blago […], razen v primerih, v katerih je davek v skladu s členi 194 do 199 in členom 202 dolžna plačati druga oseba.“

6. Člen 198 Direktive o DDV kot tako izjemo določa:

„1. […]

2. Če dobavo zlatega materiala ali polizdelkov s čistino 325 tisočink ali več ali dobavo investicijskega zlata iz člena 344(1) opravi davčni zavezanec, ki je uporabil eno od možnosti iz členov 348, 349 in 350, lahko države članice določijo, da je pridobitelj dolžan plačati DDV.

3. Države članice določijo postopke in pogoje uporabe odstavkov 1 in 2.“

7. V uvodni izjavi 55 Direktive o DDV je v zvezi s tem navedeno:

„Da se preprečijo davčne utaje in hkrati zmanjšajo finančni stroški zaradi dobave zlata z več kot določeno čistino, je opravičljivo pooblastiti države članice, da za plačilo davka določijo kupca.“

8. Poleg tega lahko države članice v skladu s členom 199(1)(d) Direktive o DDV določijo, da je oseba, ki je dolžna plačati DDV, davčni zavezanec, za katerega se opravi katera koli izmed naslednjih storitev:

„(d) dobava rabljenega materiala, tudi rabljenega materiala, ki ga kot takega ni mogoče ponovno uporabiti, ostankov, industrijskih in neindustrijskih odpadkov, odpadkov, ki jih je mogoče reciklirati, delno predelanih odpadkov in določenega blaga in storitev, kot je navedeno v Prilogi VI;“

3 — UL L 347, str. 1.

4 — UL L 145, str. 1.

5 — To je različica Direktive o DDV, ki je bila nazadnje spremenjena z Direktivo Sveta 2010/88/EU z dne 7. decembra 2010 o spremembi Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, v zvezi s trajanjem obveznosti spoštovanja najnižje splošne stopnje (UL 2010 L 326, str. 1).

9. Navedena Priloga VI med drugim vsebuje te točke:

„(1) Dobava kovinskih in nekovinskih odpadkov, ostankov in rabljenega materiala, vključno s polizdelki od predelave, izdelave ali taljenja železnih in neželeznih kovin ter njihovih zlitin;

(2) dobava železnih in neželeznih pol predelanih izdelkov v nekaterih s tem povezanih storitvah predelave;

(3) dobava ostankov in drugega materiala, ki ga je mogoče reciklirati in vsebuje železne in neželezne kovine […];

(4) dobava odpadkov iz železa in neželeznih kovin […];

(5) […];

(6) dobava ostankov in odpadkov po obdelavi osnovnih materialov.“

10. Nazadnje člen 168 Direktive o DDV v zvezi s pravico do odbitka, ki jo je mogoče uveljavljati za kupljeno blago, določa:

„Dokler se blago […] uporablja[…] za namene njegovih obdavčenih transakcij, ima davčni zavezanec v državi članici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, naslednje zneske:

(a) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v tej državi članici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec;

[…]“

B – *Nacionalno pravo*

11. Na Danskem se DDV obračunava na podlagi danskega zakona o DDV. Člen 46(1) tega zakona določa osebo, ki je dolžna plačati DDV:

„Davek je dolžan plačati davčni zavezanec, ki na Danskem dobavlja obdavčljivo blago […] Vendar ga je dolžan plačati prejemnik blaga […], če:

[…]

(4) . je prejemnik podjetje, registrirano na Danskem, ki odkupi investicijsko zlato ali zlato v obliki surove kovine ali polizdelkov s čistino 325 tisočink ali več, za katerega se davek plača na podlagi člena 51a.“

III – **Spor o glavni stvari**

12. Predmet spora o glavni stvari je DDV, ki ga je družba Envirotec Denmark ApS (v nadaljevanju: Envirotec) za zadnje četrtletje leta 2011 dolžna plačati na Danskem.

13. Družba Envirotec je v tem četrtletju od neke druge danske družbe kupila 24 palic s povprečno vsebnostjo zlata od 500 do 600 tisočink. Palice so poleg zlata vsebovale različne druge materiale, kot npr. zobe, gumo, PVC, baker, amalgam, živo srebro in svinec. Prodajalka je namreč palice stalila iz industrijskih odpadkov ter starega nakita, jedilnega pribora, ur itd. Da bi se lahko zlato, ki so ga vsebovale palice, uporabilo za izdelavo drugih izdelkov iz zlata, je bilo treba zato najprej izločiti druge sestavne dele palic.

14. Prodajalka je družbi Envirotec za nakup 24 palic zaračunala skupno 1.099.695 danskih kron (približno 150.000 EUR) DDV, ki ji ga je družba Envirotec tudi plačala. Vendar prodajalka tega zneska nikoli ni plačala danski davčni upravi. Pozneje je bila prodajalka zaradi pomanjkanja sredstev likvidirana.

15. Družba Envirotec zdaj s tem, da uveljavlja pravico do odbitka v tem znesku, od danske davčne uprave zahteva vračilo DDV, ki ga je plačala prodajalki. Vendar danska davčna uprava meni, da je DDV za posel na podlagi člena 46(1)(4) danskega zakona o DDV dolžna plačati družba Envirotec in ne prodajalka. Zato naj družba Envirotec tudi ne bi mogla uveljavljati zneska DDV, ki ga je neupravičeno plačala prodajalki, kot odbitnega vstopnega davka. Družba Envirotec nasprotno meni, da danska določba o postopku obrnjene davčne obveznosti, ki je bila sprejeta na podlagi člena 198(2) Direktive o DDV, v njenem posebnem primeru ni upoštevna.

IV – **Postopek pred Sodiščem**

16. Østre Landsret (pritožbeno sodišče za vzhodno regijo, Danska), ki medtem obravnava zadevo, meni, da je za spor o glavni stvari odločilna razlaga prava Unije, zato je Sodišču 28. novembra 2014 na podlagi člena 267 PDEU predložilo to vprašanje:

Ali so palice iz naključne, grobe zlitine različnih odpadnih kovinskih predmetov, ki vsebujejo zlato, zajete z izrazom „zlat material ali polizdelki“ v smislu člena 198(2) Direktive o DDV?

17. Kraljevina Danska, Republika Estonija in Evropska komisija so v postopku pred Sodiščem marca 2015 predložili pisna stališča.

V – **Pravna presoja**

18. Predložitveno sodišče z vprašanjem za predhodno odločanje v bistvu sprašuje, ali palice, ki so predmet spora o glavni stvari, spadajo na področje uporabe člena 198(2) Direktive o DDV. V skladu s to določbo lahko države članice, med drugim za dobavo „zlatega materiala ali polizdelkov s čistino 325 tisočink ali več“, določijo, da je DDV dolžan plačati pridobitelj blaga in ne – kot je sicer običajno – dobavitelj.

19. Menim, da je treba na vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti pritrdilno. Palice iz zlitine različnih kovinskih predmetov, ki vsebujejo zlato, kot so te iz spora o glavni stvari, namreč kot „zlat material“ izpolnjujejo pogoje za uporabo člena 198(2) Direktive o DDV. Kot bom pokazala v nadaljevanju, je to razvidno iz razlage besedila, sobesedila in ciljev te določbe.

A – *Besedilo*

20. Najprej je treba povedati, da pomen izraza „zlat material“ iz besedila člena 198(2) Direktive o DDV v različnih jezikovnih različicah ni enoten.

21. Tako je npr. v danski jezikovni različici uporabljen izraz „råmetal“, ki se lahko v nemščino prevede z „Rohmetall“[6]. „Rohmetall“ običajno pomeni čisto, neobdelano kovino. V enako smer gre izraz „d'or sous forme de matière première“ v francoski jezikovni različici.

22. Če bi pojem zlatega materiala v smislu člena 198(2) Direktive o DDV razumeli tako ozko, bi lahko pod ta pojem uvrstili samo zlate palice, ki so iz finega zlata oziroma skoraj v celoti iz zlata. V tem primeru zlitina različnih kovinskih predmetov, ki vsebujejo zlato, v palico z vsebnostjo zlata samo 500 do 600 tisočink, ki je predmet obravnavanega postopka, ne bi bila zajeta z izrazom zlat material.

23. Po drugi strani npr. nemška jezikovna različica člena 198(2) Direktive o DDV z besedo „Goldmaterial“, in angleška z besedno zvezo „gold material“, že v izhodišču vsebujeta izraza, ki sta širša od pomena „Rohmetall“ in po smislu nista omejena na fino zlato. „Goldmaterial“ namreč lahko pomeni vsak material, ki je delno iz zlata, torej tudi obravnavano zlitino različnih kovinskih predmetov, ki vsebujejo zlato.

24. Če so med različnimi jezikovnimi različicami določbe prava Unije, kot v obravnavanem primeru, odstopanja, njenega pomena v skladu z ustaljeno sodno prakso ni mogoče ugotoviti izključno na podlagi besedila, temveč samo s pomočjo njenega sobesedila in njenih ciljev[7].

B – *Sobesedilo*

25. Najprej bi bilo torej lahko pri odgovoru na vprašanje, ali je palica iz zlitine različnih kovinskih predmetov, ki vsebujejo zlato, zajeta z izrazom „zlat material“ iz člena 198(2) Direktive o DDV, v pomoč sobesedilo tega izraza.

1. Zahteva glede najmanjše čistine iz člena 198(2)

26. Določba velja za dobavo „zlatega materiala ali polizdelkov s čistino 325 tisočink ali več“. Če se del povedi „s čistino 325 tisočink ali več“ ne nanaša samo na „polizdelke“, ampak tudi na „zlat material“, bi moral ta izraz nujno zajemati ne samo fino zlato, ampak tudi material z manjšo vsebnostjo zlata, kakršen je obravnavani.

27. Če pa domnevamo, da se ta del povedi nanaša samo na polizdelke, zahteva glede najmanjše čistine ne velja za zlat material. Iz tega bi lahko po eni strani sklepali, da za domnevo, da gre za zlat material, zadostuje vsaka čistina. Toda ker bi bilo to zelo široko sklepanje, bi lahko to, da pri zlatem materialu manjka izrecna zahteva glede čistine, pomenilo tudi, da se lahko pod pojem zlatega materiala uvrsti samo fino zlato.

28. Iz besedila določbe ni mogoče jasno razbrati, na kateri izraz se ta del povedi o najmanjši čistini dejansko nanaša. Vsaj nemška, angleška in francoska jezikovna različica namreč dopuščajo obe razlagi.

6 — V zvezi s tem glej dansko in nemško jezikovno različico zdaj veljavnega člena 199a(1)(j) Direktive o DDV, ki je bil uveden s členom 1(2)(b) Direktive Sveta 2013/43/EU z dne 22. julija 2013 o spremembi Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost v zvezi z neobvezno in začasno uporabo mehanizma obrnjene davčne obveznosti za dobavo določenega blaga in storitev, dovzetnih za goljufije (UL 2013, L 201, str. 4).

7 — Glej sodbe Bouchereau (30/77, EU:C:1977:172, točka 14), Rockfon (C-449/93, EU:C:1995:420, točka 28) in Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, točka 47).

29. Tudi uvodna izjava 55 Direktive o DDV ni v pomoč pri tej ugotovitvi. Sicer so pri opisu ciljev člena 198(2) Direktive o DDV predmeti, ki jih zajema ta določba, v uvodni izjavi skupno imenovani „zlato z več kot določeno čistino“. Vendar iz tega ni mogoče brezpogojno sklepati, da naj najmanjša čistina 325 tisočink velja tako za zlat material kot tudi za polizdelke. Ta zahteva uvodne izjave 55 Direktive o DDV bi bila namreč izpolnjena tudi, če bi bilo treba pod pojmom zlat material razumeti samo fino zlato, to je na primer material s čistino več kot 995 tisočink [8].

30. To pomeni, da iz zahteve glede najmanjše čistine iz člena 198(2) Direktive o DDV ni mogoče razbrati, ali so palice, ki so predmet obravnavanega spora, zajete z izrazom zlat material.

2. Uporaba člena 199(1)(d) za odpadke iz zlata

31. Družba Envirotec je v sporu o glavni stvari, prav tako v zvezi z razlago sobesedila člena 198(2) Direktive o DDV, menila, da z nobenim od izrazov te določbe ne morejo biti zajeti ostanki oziroma odpadki iz zlata, za katere gre v obravnavanem primeru. Postopek obrnjene davčne obveznosti naj bi bil namreč za *odpadke* iz zlata določen šele pozneje, s posebno določbo člena 199(1)(d) Direktive o DDV.

32. Predložitveno sodišče v zvezi s tem očitno meni, da podlaga za določbo člena 46(1)(4) danskega zakona o DDV, ki je odločilna za spor o glavni stvari, ni zadnjenavedena določba Direktive o DDV, temveč izključno člen 198(2) te direktive, ki je predmet vprašanja za predhodno odločanje. Zato je za spor o glavni stvari pomembno, ali je postopek obrnjene davčne obveznosti za obravnavane palice urejen s prvim ali z drugim pooblastilom iz Direktive o DDV.

33. Pri tem je sicer res, da določba, ki jo je navedla družba Envirotec, vsebuje številne dejanske stane, ki se na podlagi svojega besedila nanašajo tudi na reciklirane predmete, ki vsebujejo zlato, saj zlato spada k „neželeznim kovinam“, ki so večkrat navedene v tej določbi. Vendar področje uporabe člena 199(1)(d) Direktive o DDV ni omejeno na zlato, ampak med drugim zajema vse ostale neželezne kovine. To pomeni, da je mogoče določbo člena 198(2) Direktive o DDV, ki jo je treba razložiti v obravnavanem primeru, obravnavati kot *lex specialis* za zlato, ki zato velja tudi za odpadke iz zlata.

34. Vendar iz zgodovine nastanka člena 199(1)(d), ki se med drugim nanaša na neželezne odpadke, izhaja, da z določbo člena 198(2) Direktive o DDV, ki jo je treba razložiti v obravnavanem primeru, ravno ne smejo biti zajeti odpadki iz zlata.

35. Predhodna določba [9] člena 199(1)(d) Šeste direktive je bila z Direktivo 2006/69/ES uvedena šele po predhodni določbi [10] člena 198(2) Direktive o DDV. Vendar je ta Direktiva 2006/69/ES o spremembah oblikovana tako, kot da bi zakonodajalec Unije takrat menil, da še ni določbe o postopku obrnjene davčne obveznosti za odpadke iz zlata, čeprav je predhodna določba člena 198(2) Direktive o DDV, ki ga je treba razložiti v obravnavanem primeru, takrat vendar že veljala.

8 — Glej opredelitev investicijskega zlata iz člena 344(1)(1) Direktive o DDV.

9 — Predhodna določba člena 199(1)(d) Direktive o DDV je člen 21(2)(c)(iv), kakor je bil spremenjen s členom 28g Šeste direktive, in je bila uvedena z Direktivo Sveta 2006/69/ES z dne 24. julija 2006 o spremembah Direktive 77/388/EGS v zvezi z nekaterimi ukrepi za poenostavitev postopka za obračunavanje davka na dodano vrednost in za pomoč pri preprečevanju davčne utaje ali izogibanja davku ter o razveljavitvi nekaterih odločb o odobritvi odstopanj (UL 2006, L 221, str. 9).

10 — Predhodna določba člena 198(2) Direktive o DDV je člen 26b(F)(1) Šeste direktive, podlaga zanjo pa je Direktiva Sveta 98/80/ES z dne 12. oktobra 1998 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in spremembi Direktive 77/388/EGS – Posebna ureditev za investicijsko zlato (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 315).

36. Z Direktivo 2006/69/ES o spremembah so bila namreč razveljavljena številna pooblastila držav članic [11] za odstopanje od veljavnega prava Unije o DDV [12]. Kot izhaja iz uvodne izjave 8 in zgodovine nastanka [13] Direktive 2006/69/ES, naj bi se razveljavila vsa pooblastila, ki jih bodo odslej urejale določbe nove direktive in bodo zato v prihodnosti nepotrebna. Kot prvo tako pooblastilo je v Prilogi II Direktive 2006/69/ES navedena odločba Sveta, s katero se je Združenemu kraljestvu Velike Britanije in Severne Irske dovolilo uvesti poseben sistem obračunavanja davkov, da bi preprečilo prevare ali utaje davkov pri „dobavah zlata, zlatih kovancev ali ostankov zlata“ [14].

37. To, da je bilo to pooblastilo razveljavljeno šele z Direktivo 2006/69/ES, kaže, da je zakonodajalec Unije s to direktivo o spremembah nameraval spremeniti tudi ureditev za dobave zlata. Ker se je določba sedanjega člena 199(1)(d), ki je bila takrat oblikovana na novo, nanašala predvsem na ostanke in odpadke, bi lahko sklepali, da so *odpadki* iz zlata – kot navaja družba Envirotec – zajeti samo s to določbo, ne pa s členom 198(2) Direktive o DDV.

38. Vendar ta utemeljitev, ki se opira na zgodovino nastanka druge določbe in ne določbe, ki jo je treba preučiti v obravnavanem primeru, sama po sebi še ni zelo prepričljiva. Ker razveljavitev navedenega pooblastila Združenega kraljestva tudi ni bila predvidena v prvotnem osnutku Direktive 2006/69/ES [15], je poleg tega možno, da je bila v zakonodajni postopek dodana samo zato, ker je bilo ugotovljeno, da je bilo pooblastilo že na podlagi takrat veljavnega prava odveč.

39. Zato na podlagi obstoja posebne ureditve za neželezne odpadke iz člena 199(1)(d) Direktive o DDV, končno, ni mogoče brez dvoma sklepati o področju uporabe člena 198(2) Direktive o DDV, ki ga je treba preučiti v obravnavanem primeru.

3. Carinska uvrstitev

40. V zvezi s tarifno uvrstitvijo, ki je bila nazadnje dodatno navedena v sporu o glavni stvari, moram povedati, da ta primerjava ni prepričljiva. Kombinirana nomenklatura [16], ki vsebuje razvrstitve blaga, katerih namen je predvsem določitev stopnje dajatve [17], uresničuje druge cilje kot določba člena 198(2) Direktive o DDV, ki jo je treba razložiti v obravnavanem primeru.

41. Sodišče se je pri razlagi Direktive o DDV v dosedanji praksi na to, kako so pojmi uporabljeni v kombinirani nomenklaturi, dodatno sklicevalo samo v zvezi z upoštevno stopnjo davka [18]. Glede določitve stopnje davka pa je že sam člen 98(3) Direktive o DDV do določene mere povezan s kombinirano nomenklaturo [19].

11 — Podlaga za ta pooblastila je bil člen 27 Šeste direktive.

12 — Glej člen 2 v povezavi s Prilogo II Direktive 2006/69/ES.

13 — Glej Predlog Komisije z dne 16. marca 2005 za Direktivo Sveta o spremembi Direktive 77/388/EGS v zvezi z nekaterimi ukrepi za poenostavitev postopka za računanje davka na dodano vrednost in za pomoč pri preprečevanju utaje in izogibanja davkom, ter o preklicu nekaterih odločb o dovoljenju odstopanj (COM(2005) 89 final), str. 4.

14 — Odločba Sveta, ki je štela za sprejeto dne 15. aprila 1984 in ki Združenemu kraljestvu dovoljuje uvedbo ukrepa o odstopanju od Šeste direktive, da bi s pomočjo posebnega sistema obračunavanja davkov med davčnimi zavezanci preprečili določene primere prevar ali utaje davkov pri dobavah zlata, zlatih kovancev ali ostankov zlata (UL 1984, L 264, str. 27).

15 — Glej Predlog Komisije (naveden v opombi 13), str. 11 in 12.

16 — Priloga I k Uredbi Sveta (EGS) št. 2658/87 z dne 23. julija 1987 o tarifni in statistični nomenklaturi ter skupni carinski tarifi (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 2, str. 382).

17 — Glej člen 1(3) Uredbe (EGS) št. 2658/87 (navedena v opombi 16).

18 — Glej sodbo Komisija proti Španiji (C-360/11, EU:C:2013:17, točka 44).

19 — Na podlagi te določbe lahko države članice pri uporabi nižjih stopenj za kategorije, ki se nanašajo na blago, uporabljajo kombinirano nomenklaturo, da določijo natančen obseg vsake kategorije.

42. Določba člena 198(2) Direktive o DDV, ki jo je treba razložiti v obravnavanem primeru, pa ni na tak način povezana z opredelitvami pojmov v kombinirani nomenklaturi. Ne zadeva določitve stopnje davka, poleg tega pa se – v nasprotju z, na primer, členom 148(b) Direktive o DDV – tudi ne sklicuje izrecno na kombinirano nomenklaturo.

4. Rezultat razlage sobesedila

43. Glede na navedeno iz sobesedila člena 198(2) Direktive o DDV ni mogoče nedvoumno razbrati, ali se lahko palico iz zlitine različnih kovinskih predmetov, ki vsebujejo zlato, uvrsti pod pojem zlatega materiala. Zato je treba odgovor na to vprašanje poiskati v ciljih te določbe.

C – *Cilji*

44. Na podlagi osme uvodne izjave Direktive 98/80/ES, s katero je bila uvedena predhodna določba člena 198(2) Direktive o DDV[20], je cilj določbe tako „preprečiti davčne goljufije“ kot tudi zmanjšati „finančno obremenitev“. Podobno je zdaj navedeno v uvodni izjavi 55 Direktive o DDV. Poleg teh dveh iz zgodovine nastanka Direktive 98/80/ES ni mogoče razbrati drugih ciljev te določbe[21].

1. Preprečevanje davčnih utaj

45. Cilj določbe je preprečevanje davčnih utaj, saj postopek obrnjene davčne obveznosti preprečuje, da bi bili davčni organi ogoljufani zato, ker bi šlo pri osebi, ki je dolžna plačati DDV, in osebi s pravico do odbitka za dve različni osebi.

46. Kako je to mogoče[22], lahko ponazorimo z obravnavanim primerom. Družba Envirotec uveljavlja pravico do odbitka DDV, ki ga je plačala svoji dobaviteljici, ki pa ga nikoli ni plačala davčni upravi. Če bi družba Envirotec in njegova dobaviteljica sodelovala z namenom goljufije, bi lahko davčne organe namenoma ogoljufala za znesek uveljavljenega vstopnega davka. Družba Envirotec bi namreč od davčnih organov prejela plačilo v višini DDV, davčni organi pa od dobaviteljice ne bi mogli izterjati davka v tej višini. Če je, nasprotno, pri transakciji namesto dobavitelja dolžan plačati DDV pridobitelj blaga, taka goljufija ni mogoča. V tem primeru je namreč dolžna plačati DDV in je upravičena do odbitka ena in ista oseba, tako da davčnim organom ni treba izplačati denarja.

47. Tako je tudi Svet nazadnje v uvodni izjavi 4 Direktive 2013/42/EU[23] navedel, da „je določitev, da je prejemnik dolžan plačati DDV (obrnjena davčna obveznost), v nekaterih primerih učinkovit ukrep za ustavitev goljufij na področju DDV v posameznih sektorjih“.

20 — Glej zgoraj opombo 10.

21 — Glej Predlog Komisije z dne 27. oktobra 1992 za Direktivo Sveta o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in o spremembi Direktive 77/388/EGS – Posebna ureditev za zlato (COM(92) 441 final), Mnenje Ekonomsko-socialnega odbora z dne 28. aprila 1993 o predlogu (UL 1993, C 161, str. 25) in zapisnik zasedanja Evropskega parlamenta z dne 7. marca 1994 (UL 1994, C 91, str. 1), str. 15 in 16 ter z dne 10. marca 1994 (UL 1994, C 91, str. 198), str. 209 in od 239 do 243.

22 — V zvezi s tem glej tudi pojasnilo v Predlogu Komisije z dne 29. septembra 2009 za Direktivo Sveta o spremembi Direktive 2006/112/ES v zvezi z neobvezno in začasno uporabo mehanizma obrnjene davčne obveznosti za dobavo nekaterega blaga in storitev, dovzetnih za goljufije (COM(2009) 511 final), str. 3.

23 — Direktiva Sveta 2013/42/EU z dne 22. julija 2013 o spremembi Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost glede mehanizma za hiter odziv v primerih goljufij na področju DDV (UL 2013, L 201, str. 1).

48. Zakonodajalec Unije je te sektorje določil v členih od 198 do 199a Direktive o DDV. V njih so navedeni sektorji trgovine z zlatom, gradbene industrije, ravnanja z odpadki in trgovine s pravicami do emisije toplogrednih plinov. Seznam člena 199a je bil z Direktivo 2013/43/EU [24] vmes dopolnjen z drugimi sektorji, kot npr. trgovino z mobilnimi postajami, mikroprocesorji, manjšimi računalniki, plemenitimi kovinami ali tudi žiti. Kot izhaja iz uvodne izjave 4 te direktive, se zakonodajalec Unije pri tem redno odziva na primere goljufij, ki se v praksi ugotovijo v določenih sektorjih.

49. Pri trgovini z blagom ima večina blaga, za katero je mogoče določiti postopek obrnjene davčne obveznosti, skupno abstraktno lastnost: to blago ima glede na svojo velikost visoko tržno vrednost. Kot je poudarila zlasti Republika Estonija, namreč tveganje za goljufijo na področju DDV s pomočjo trgovine z blagom v skladu s kazalci narašča z večjo vrednostjo in preprostostjo prevoza blaga, s katerim se trguje.

50. Glede na ta cilj je treba določbo člena 198(2) Direktive o DDV, ki se preučuje v obravnavanem primeru, razlagati tako, da se upoštevajo posebna tveganja za goljufije na področju DDV, ki so po mnenju zakonodajalca Unije povezana s trgovino z zlatom. Ta tveganja so – kot je poudarjeno tudi v uvodni izjavi 55 – odločilno povezana s čistino predmeta, ki vsebuje zlato. Če je čistina visoka, so izpolnjeni tudi pogoji za razmerje med velikostjo predmeta in njegovo tržno vrednostjo, ki je dovzetno za goljufije.

51. To pomeni, da, prvič, ni razloga, da bi lahko pod pojem zlatega materiala v smislu člena 198(2) Direktive o DDV uvrstili samo fino zlato, če določba hkrati brez dvoma zajema vsaj že polizdelke s čistino 325 tisočink ali več. Ta zahteva glede najmanjše čistine se, drugič, zagotovo ne nanaša samo na polizdelke, ampak tudi na zlat material, da bi zajela samo material z visoko vrednostjo. Tretjič in nazadnje bi bilo v nasprotju s funkcijo te določbe, če bi pri zlatem materialu različno obravnavali „sveže“ zlitine in „odpadke“ iz zlata, saj to zaradi čistine, ki je odločilna za vrednost, ne bi smelo vplivati na to, kako dovzetni za goljufije bodo posli z blagom, ki vsebuje zlato.

2. Zmanjšanje finančne obremenitve

52. To razlago potrjuje drugi cilj določbe, to je zmanjšanje finančne obremenitve.

53. Kot je navedla Komisija v predlogu za predhodno določbo člena 198(2) Direktive o DDV [25], je cilj postopka obrnjene davčne obveznosti tudi odpraviti izkrivljanje konkurence v domači trgovini v primerjavi s trgovino v Skupnosti. Pri čezmejnih transakcijah med davčnimi zavezanci je namreč po sistemu obdavčitve, ki velja za trgovino v Skupnosti, DDV vedno dolžan plačati pridobitelj [26]. Zaradi tega mu ni treba vnaprej plačati DDV, kar bi moral storiti pri domačih transakcijah, pri katerih bi moral svojemu dobavitelju zlata najprej plačati ceno z DDV, pri čemer bi lahko vračilo tega DDV od davčnih organov na podlagi obračuna DDV zahteval šele pozneje. S tem, ko se je tudi za domače transakcije določilo, da je DDV dolžan plačati pridobitelj, so bili lahko glede tega ustvarjeni enaki konkurenčni pogoji.

54. Komisija je v predlogu poudarila, da ta problematika sicer ni značilna samo za trgovino z zlatom, vendar zaradi „zelo visoke vrednosti zlata“ v teh primerih ni sprejemljiva [27]. To pomeni, da je za ta cilj člena 198(2) Direktive o DDV spet odločilna vrednost blaga, s katerim se trguje, in s tem njegova čistina.

24 — Navedena v opombi 6.

25 — Glej str. 13 Predloga Komisije.

26 — Glej člene 2(1)(b)(i), 138 in 200 Direktive o DDV.

27 — Prav tam (opomba 25).

3. Omejitev na pridobitelje, ki so davčni zavezanci

55. Poleg tega je iz opisanih ciljev člena 198(2) Direktive o DDV implicitno razvidno, da naj bi določba zajemala samo dobave pridobiteljem, *ki so davčni zavezanci*. Samo ti imajo namreč v skladu s členom 168(a) Direktive o DDV pravico do odbitka. Dovzetne za goljufije na področju DDV in možen razlog za opisano obremenitev pridobitelja zaradi vnaprejšnjega plačila DDV so samo dobave pridobiteljem, ki imajo pravico do odbitka.

56. Vendar ta omejitev področja uporabe člena 198(2) Direktive o DDV v besedilu te določbe ni izrecno izražena [28]. Zato jo je treba zagotoviti z opredelitvijo predmetov, zajetih s to določbo, kar pomeni, da vpliva tudi na razlago izrazov „zlat material“ in „polizdelki“.

57. Že sam izraz „polizdelki“ pomeni, da gre samo za predmete, ki jih praviloma kupujejo samo davčni zavezanci v okviru svoje gospodarske dejavnosti. Polizdelke je treba namreč razlikovati od končnih izdelkov. Medtem ko se končni izdelki lahko prodajo neposredno končnemu potrošniku, je treba polizdelke prej še predelati [29].

58. Enako pa mora glede na opisana cilja določbe veljati tudi za izraz „zlat material“. Z njim ne more biti zajet ves material s čistino 325 tisočink, ampak samo material, ki ni končni izdelek in tako ni primeren za dobavo končnim potrošnikom, ki niso davčni zavezanci.

4. Rezultat teleološke razlage

59. To pomeni, da je z izrazom zlat material glede na smisel in namen člena 198(2) Direktive o DDV zajet vsak material, ki je namenjen za predelavo in ne za končno potrošnjo, vendar ni polizdelek in ima čistino 325 tisočink ali več.

60. Ker predložitveno sodišče navaja, da se obravnavane palice predelujejo v nove izdelke in imajo čistino 500 tisočink ali več, so, če niso polizdelki, zajete z izrazom zlat material v smislu te določbe.

D – *Razmejitev med zlatim materialom in polizdelkom*

61. Nazadnje je treba v obravnavanem primeru pojasniti še, kako se pojem zlatega materiala razlikuje od pojma polizdelkov, ki so prav tako navedeni v tej določbi.

62. To vprašanje v okviru člena 198(2) Direktive o DDV sicer ni odločilno, ker mora imeti predmet v skladu s ciljem te določbe, kot sem pokazala, v obeh primerih čistino 325 tisočink ali več in ne sme biti končni izdelek. Kljub temu je treba pojma razmejiti, zlasti če bo Sodišče v nasprotju z mojim predlogom zavzelo stališče, da je z izrazom „zlat material“ zajeto samo fino zlato.

63. V skladu s splošnim pomenom izrazov zlat material in polizdelki, je treba izraza razlikovati po stopnji obdelave glede na končni izdelek. V tem primeru „zlat material“ pomeni predmete, pri katerih je za nadaljnji proces proizvodnje pomembno samo zlato, ki ga vsebujejo, ne glede na njegovo konkretno obliko. „Polizdelki“ pa so predmeti, ki so že prestali neko fazo obdelave na poti do končnega izdelka, kot na primer material, ki je bil že oblikovan za namene končnega izdelka; v primeru zlata so to lahko na primer obdelovanci za prstane.

28 — Jasno je izražena samo pri investicijskem zlatu, z napotilom na možnosti iz členov od 348 do 350 Direktive o DDV, ki določajo pogoj, da je prejemnik storitve davčni zavezanec.

29 — Glej v tem smislu sodbo Artrada in drugi (C-124/03, EU:C:2004:674, točka 34) v zvezi s členom 2, četrta točka, Direktive Sveta 92/46/EGS z dne 16. junija 1992 o zdravstvenih predpisih za proizvodnjo in dajanje na trg surovega mleka, toplotno obdelanega mleka in izdelkov na osnovi mleka (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 3, zvezek 13, str. 103).

64. Ker naj bi bil namen obravnavanih palic samo pridobiti zlato, ki ga vsebujejo, za predelavo in še niso prestale nobene od faz oblikovanja, ki vodijo do končnega izdelka, so zlat material in ne polizdelki v smislu člena 198(2) Direktive o DDV.

65. Danska davčna uprava v sporu o glavni stvari na podlagi člena 2(c) Odločbe 2004/228/ES [30] trdi, da so palice, kot so obravnavane, zajete z izrazom „polizdelek“, kar pa me ne prepriča. Na podlagi te odločbe lahko Kraljevina Španija pri „dobavah polizdelkov (npr. palic […]), ki se pridobivajo pri predelavi, izdelavi ali taljenju neželeznih kovin […]“, določi, da je DDV dolžan plačati prejemnik dobave. Vendar iz tega ni mogoče sklepati, da je treba palice, ki nastanejo s taljenjem zlata, tudi v okviru člena 198(2) Direktive o DDV, ki se preučuje v obravnavanem primeru, obravnavati kot „polizdelke“. Poleg tega, da sta vsaj v nekaterih jezikovnih različicah obeh določb – med drugim v nemški – za isti pojem uporabljena dva različna izraza, v členu 2(c) Odločbe 2004/228/ES v nasprotju z določbo člena 198(2) Direktive o DDV, ki jo razlagamo v obravnavanem primeru, ni treba potegniti meje med izrazoma „material“ in „polizdelek“. Zato je mogoče izrazu „polizdelki“ v smislu navedene odločbe vsekakor pripisati drug pomen kot izrazu „polizdelek“ v določbi, ki jo preučujemo v obravnavanem primeru.

E – *Rezultat*

66. Na podlagi razlage besedila, sobesedila in ciljev člena 198(2) Direktive o DDV je treba zato ugotoviti, da palice, kot so te iz spora o glavni stvari, kot zlat material izpolnjujejo pogoje za uporabo te določbe.

VI – **Predlog**

67. Zato Sodišču predlagam, naj na vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je predložilo Østre Landsret (pritožbeno sodišče za vzhodno regijo, Danska), odgovori:

Člen 198(2) Direktive o DDV velja za palice, ki so, kot palice iz spora o glavni stvari, iz naključne, grobe zlitine različnih odpadnih kovinskih predmetov, ki vsebujejo zlato, in imajo čistino več kot 500 tisočink.

30 — Odločba Sveta 2004/228/ES z dne 26. februarja 2004, ki dovoljuje Španiji uporabo ukrepa, ki odstopa od člena 21 Šeste Direktive 77/388/EGS o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih (UL 2004, L 70, str. 37).