

PRESUDA SUDA (drugo vijeće)

26. svibnja 2016.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – Obrnuta porezna obveza – Članak 198. stavak 2. – Zlatni materijal ili poluproizvodi – Pojam – Članak 199. stavak 1. točka (d) i Prilog VI. – Rabljeni materijal, otpad i ostaci – Poluge nastale taljenjem različitih predmeta i ostataka namijenjenih izdvajanju zlata i čija je čistoća zlata veća od 325 tisućinki“

U predmetu C-550/14,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Østre Landsret (žalbeni sud istočne regije, Danska), odlukom od 26. studenoga 2014., koju je Sud zaprimio 28. studenoga 2014., u postupku

Envirotec Denmark ApS

protiv

Skatteministeriet,

SUD (drugo vijeće),

u sastavu: M. Ilešić, predsjednik vijeća, C. Toader, A. Rosas, A. Prechal i E. Jarašićnas (izvjestitelj), suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za dansku vladu, C. Thorning, u svojstvu agenta, uz asistenciju B. Søren Petersen, *advokat*,
- za estonsku vladu, K. Kraavi-Käerdi, u svojstvu agenta,
- za Europsku komisiju, M. Owsiany-Hornung i M. Clausen, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 17. prosinca 2015.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 198. stavka 2. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je podnesen u okviru spora između Enviroteca Denmark ApS (u daljnjem tekstu: Envirotec) i Skatteministeriet (Ministarstvo poreza), u vezi s odlukom porezne uprave kojom Envirotecu nije prihvaćen odbitak pretporeza (PDV) koji je platio u četvrtom tromjesežju 2011. godine.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Sukladno odredbama osme uvodne izjave Direktive Vijeća 98/80/EZ od 12. listopada 1998. kojom se dopunjuje Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost te izmjenjuje Direktiva 77/388/EEZ – Posebna odredba za investicijsko zlato (SL 1998., L 281, str. 31.) [neslužbeni prijevod]:

„budući da je iskustvo pokazalo da primjena mehanizma [obrnute porezne obveze] u vezi s većinom isporuka zlata ija i istoća premašuje određeni stupanj može pridonijeti sprežavanju utaje poreza uz istodobno olakšavanje financijskog tereta povezanog s tom transakcijom; opravdano je dopustiti državama članicama primjenu takvog mehanizma; [...] “. [neslužbeni prijevod]

4 Pod nazivom „Posebna odredba za investicijsko zlato“, članak 26.b Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklaživanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena porezna osnovica (SL 1977., L 145, str. 1.) [neslužbeni prijevod], kako je izmijenjena Direktivom 98/80, propisuje:

„[...]“

F. Postupak [obrnute porezne obveze]

Odstupanjem od članka 21. stavka 1. točke (a), kako je izmijenjen člankom 28.g, u slučaju isporuka zlatnog materijala ili poluproizvoda i istoće 325 tisućinki ili više, ili isporuka investicijskog zlata kad se koristi mogućnost predviđena u točki C ovog članka, države članice mogu odrediti kupca kao osobu koja je odgovorna za plaćanje PDV-a, sukladno postupcima i uvjetima koje određuju. Kad se koriste tom mogućnošću, države članice moraju poduzeti mjere potrebne kako bi osigurale da osoba koja je odgovorna za plaćanje PDV-a ispunjava obveze vezane uz podnošenje prijave i plaćanja PDV-a sukladno članku 22. [neslužbeni prijevod]

[...]“

5 Uvodne izjave 42. i 55. Direktive o PDV-u glase:

„(42) Države članice moraju u određenim slučajevima biti u mogućnosti odrediti primatelja isporuka roba ili usluga kao osobu koja je odgovorna za plaćanje PDV-a. To bi trebalo pomoći državama članicama u pojednostavljivanju pravila i borbi protiv utaje ili izbjegavanja plaćanja poreza u određenim sektorima i vezano uz određene tipove transakcija

[...]

(55) Radi sprežavanja utaje poreza uz istovremeno olakšavanje financijskog tereta za isporuku zlata određenog stupnja i istoće, opravdano je dopustiti državama članicama da odrede kupca kao osobu koja je odgovorna za plaćanje PDV-a.“

6 U skladu s člankom 193. te direktive:

„Svaki porezni obveznik koji obavlja oporezivu isporuku robe ili usluga dužan je plaćati PDV osim u slučajevima iz članka 194. do 199. [...] u kojima je PDV obvezna plaćati druga osoba.“

7 Članak 198. stavak 2. navedene direktive propisuje:

„Ako isporuku zlatnog materijala ili poluproizvoda čistoće 325 tisućinki ili više ili isporuku investicijskog zlata [...] obavlja porezni obveznik [...], države članice mogu odrediti kupca kao osobu koja je odgovorna za plaćanje PDV-a.“

8 Članak 199. stavak 1. iste direktive određuje:

„Države članice mogu odrediti da je osoba koja je odgovorna za plaćanje PDV-a porezni obveznik kojem se isporučuje bilo što od niže navedenog:

[...]

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

[...]“

9 Prilog VI. Direktivi o PDV-u, naslovljen „Popis isporuke robe i usluga, iz točke (d) članka 199. stavka 1.“, glasi kako slijedi:

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

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

3. Nabava ostataka i ostalog materijala koji se može reciklirati te koji se sastoji od željeznih ili neželjeznih kovina, njihovih legura, troske, pepela, šljake i industrijskih ostataka koji sadrže kovine ili njihove legure [...];

4. Nabava i određene usluge prerade, željeznog i neželjeznog otpada, kao i odrezaka, ostataka, otpada [...];

5. Nabava materijala iz ovog priloga, nakon prerade u obliku livenja, laštenja, odabira, rezanja, drobljenja, prešanja ili odlijevanja u ingotima;

[...]“

Dansko pravo

10 Danski zakonodavac iskoristio je mogućnost danu člankom 198. stavkom 2. Direktive o PDV-u da se predvidi mehanizam obrnute porezne obveze za određene isporuke zlata. U tu svrhu, članak 46. stavak 1. točka 4. momslovena (Zakon o PDV-u) propisuje:

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

[...]

4) primatelj društvo registrirano u Danskoj koje prima investicijsko zlato na koje se plaća porez [...] ili zlatni materijal ili poluproizvode čistoće 325 tisućinki ili više.“

11 S druge strane, na dan nastanka činjenica iz glavnog postupka danski zakonodavac nije iskoristio mogućnost danu člankom 199. stavkom 1. točkom (d) Direktive o PDV-u da predvidi mehanizam obrnute porezne obveze za određene isporuke rabljenog materijala, otpada i ostataka te za određene povezane usluge.

Glavni postupak i prethodno pitanje

12 Envirotec je društvo koje se bavi trgovinom dragocjenim kovinama. U četvrtom tromjesečju 2011. to društvo u 24 različite transakcije kupilo je 24 poluge sastavljene od različitih istaljenih materijala, čiji je prosječan udio zlata – ovisno o poluzi – 500 ili 600 tisućinki njihove težine.

13 Envirotec je te poluge kupio od drugog danskog društva, Dansk Metalopkøb ApS, koje ih je istalilo. Sastojale su se, među ostalim, od starog nakita, pribora za jelo i satova te od industrijskih ostataka.

14 Prije nego što ih je Envirotec kupio, te su poluge poslane društvu Remondis Argentia BV, Envirotecovu partneru sa sjedištem u Nizozemskoj, koje ih je kasnije trebalo otkupiti od Enviroteca s ciljem ponovnog dobivanja zlata koje su sadržavale i koje je izračunalo udio zlata u svakoj poluzi.

15 Envirotec je za sve te transakcije Dansk Metalopkøbu platio 1 099 695 danskih kruna (DKK) (oko 147 000 eura) PDV-a, naveo je taj iznos u svojoj prijavi PDV-a za četvrto tromjesečje 2011. te zahtijevao njegov odbitak kao pretporeza. Dansk Metalopkøb poreznoj upravi nije uplatio PDV, pa je nakon toga nad njime pokrenut postupak likvidacije zbog nedostatka financijskih sredstava.

16 Porezna uprava 7. ožujka 2012. odlučila je da se PDV koji je Envirotec platio Dansk Metalopkøbu ne može odbiti jer poluge o kojima je riječ ulaze u sustav obrnute porezne obveze, koji je predviđen člankom 46. stavkom 1. točkom 4. Zakona o PDV-u, kao „zlatni materijal ili poluproizvod čistoće 325 tisućinki ili više“.

17 Envirotec je tu odluku osporavao pred Landsskatterettenom (nacionalna porezna komisija, Danska), koji ju je potvrdio rješenjem od 24. svibnja 2012. Envirotec je protiv tog rješenja podnio tužbu Helsingør Retu (sud u Helsingøru, Danska), koji ga je potvrdio presudom od 25. veljače 2014.

18 Dana 10. ožujka 2014. Envirotec je protiv te presude podnio žalbu Østre Landsretu (žalbeni sud istočne regije, Danska). Pred tim sudom zahtijevao je da se Ministarstvu poreza naloži da mu plati iznos od 1 099 695 DKK (oko 147 000 eura), uvećan za kamate. U prilog svojem zahtjevu tvrdi da poluge o kojima je riječ u glavnom postupku ne ulaze u područje primjene članka 198. stavka 2. Direktive o PDV-u jer nije riječ o gotovim proizvodima koji spadaju u kategoriju investicijskog zlata niti se zlato pojavljuje kao zlatni materijal ili poluproizvod. S druge strane tvrdi da navedene poluge ulaze u područje primjene članka 199. stavka 1. točke (d) te direktive, koji se primjenjuje na ostatke, uključujući i ostatke zlata.

19 Ministarstvo poreza zahtijeva da se ta tužba odbije jer te poluge ulaze u područje primjene članka 198. stavka 2. Direktive o PDV-u. U tom pogledu odlučujuće su činjenice da nije riječ o gotovim proizvodima i da je ta odredba, prema mišljenju tog ministarstva, *lex specialis* koji se primjenjuje na trgovinu zlatom, iako je članak 199. iste direktive odredba koja se odnosi na

metalne ostatke. To tumačenje potkrijepljeno je svrhom te prve odredbe, a to je borba protiv utaje poreza. Poluge o kojima je riječ stoga treba smatrati zlatom ili zlatnim proizvodima jer njihova tržišna vrijednost proizlazi upravo iz njihova udjela zlata i proizvode se za preprodaju zlata koje sadržavaju.

20 Sud koji je uputio zahtjev primjećuje da ni u tekstu članka 198. stavka 2. Direktive o PDV-u, ni u odredbi koja mu je prethodila, ni u preambuli Direktive 98/80 ili u različitim jezičnim verzijama te prve odredbe nije jasno navedeno primjenjuje li se ona na proizvode s visokim udjelom zlata, poput poluga o kojima je riječ u glavnom postupku, koje se ne prerađuju izravno u gotove proizvode.

21 Činjenica da je svrha tog članka spriječiti utaju poreza ide u korist širokom tumačenju, prema kojem se taj članak, osim na investicijsko zlato i neobrađeno zlato, primjenjuje i na ono koje se prerađuje i na bilo koji stadij postupka proizvodnje, ako je udio zlata robe o kojoj je riječ jednak ili veći od 325 tisućinki i ako je njegova vrijednost određena isključivo na temelju vrijednosti zlata koje sadržava. Međutim, moglo bi se primijeniti i usko tumačenje, prema kojem se navedena odredba primjenjuje samo na zlato u stadiju izmeću neobrađenog zlata i gotovog proizvoda. Takvo tumačenje moglo bi biti osobito potkrijepljeno činjenicom da metalni ostaci ulaze u područje primjene članka 199. stavka 1. točke (d) Direktive o PDV-u.

22 U tim je okolnostima Østre Landsret (žalbeni sud istočne regije) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

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

Može se uzeti kao utvrđeno da se poluge o kojima je riječ sastoje od nasumično grubo spojenih različitih otpadnih metalnih predmeta i mogu, osim zlata, također sadržavati organske materijale kao što su zubi, guma, PVC i metale/materijale kao što su bakar, kositar, nikal, amalgam, ostatke baterija koje sadrže olovo i živu, različite otrovne tvari itd. Stoga nije upitno da se radi o proizvodu koji sadrži zlato koji se izravno prerađuje u gotovi proizvod. S druge strane, poluga je prerađeni proizvod (spoj) koja je – kao oblik meuprodukt – napravljena s ciljem izdvajanja sadržaja od zlata. Poluge imaju visok udio zlata, u prosjeku između 500 i 600 tisućinki, stoga očit iznad 325 tisućinki zlata. Nakon izdvajanja, sadržaj od zlata namijenjen je izradi zlatnih proizvoda i proizvoda koji sadrže zlato.

Odgovarajući na pitanje, može se uzeti kao utvrđeno da poluge ne mogu izravno tvoriti dijelove drugih proizvoda jer prvenstveno moraju biti podvrgnute procesu obrade u kojem se odvajaju metali, dok se nemetali, opasne tvari i sl. otapaju/izdvajaju.“

O prethodnom pitanju

23 Sud koji je uputio zahtjev svojim pitanjem u biti pita treba li članak 198. stavak 2. Direktive o PDV-u tumačiti na način da se primjenjuje na isporuku poluga poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, koje se sastoje od nasumično grubo spojene legure dobivene taljenjem ostataka i različitih metalnih predmeta koji sadržavaju zlato kao i iz ostalih metala, materijala i tvari, a koje, ovisno o poluzi, imaju udio zlata od oko 500 ili 600 tisućinki.

24 Članak 198. stavak 2. Direktive o PDV-u propisuje da, ako isporuku zlatnog materijala ili poluproizvoda istovremeno 325 tisućinki ili više ili isporuku investicijskog zlata obavlja porezni obveznik, države članice mogu odrediti kupca kao osobu koja je odgovorna za plaćanje PDV-a, a riječ je o mogućnosti kojom se koristi danski zakonodavac, kao što to proizlazi iz odluke kojom se upućuje

prethodno pitanje.

25 U ovom slučaju valja odmah istaknuti da iz teksta te odredbe proizlazi da se ona ne primjenjuje na gotove proizvode, osim na „investicijsko zlato“. Međutim, nesporno je da taj pojam ne može obuhvatiti robu poput poluga o kojima je riječ u glavnom postupku.

26 Osim toga, ni članak 198. Direktive o PDV-u, ni ostale njezine odredbe, ni Direktiva 98/80, iz koje proizlazi sadržaj tog članka 198. stavka 2., ne određuju točno što podrazumijeva pojam „zlatni materijal ili poluproizvod čistoće 325 tisućinki ili više“.

27 U skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, prilikom tumačenja određene odredbe prava Unije treba uzeti u obzir ne samo njezin tekst nego i kontekst u kojem se ona nalazi te cilj propisa kojeg je dio (presude od 26. siječnja 2012., *ADV Allround*, C-218/10, EU:C:2012:35, t. 26. i od 19. srpnja 2012., *A*, C-33/11, EU:C:2012:482, t. 27. i navedena sudska praksa). Isto tako, utvrđivanje značenja i dosega pojmova za koje pravo Unije ne daje nikakvu definiciju treba provesti u skladu s njihovim uobičajenim smislom u jeziku koji se u danom trenutku koristi, uzimajući u obzir kontekst u kojem se oni koriste i ciljeve postavljene propisom o kojem je riječ (vidjeti u tom smislu presudu od 13. prosinca 2012., *BLV Wohn- und Gewerbebau*, C-395/11, EU:C:2012:799, t. 25. i navedenu sudsku praksu).

28 Nadalje, u slučaju razlika između jezičnih verzija, doseg predmetne odredbe ne smije se ocjenjivati na temelju tumačenja koje je isključivo tekstualno, nego u odnosu na opću strukturu i krajnji cilj propisa kojeg je ona dio (vidjeti u tom smislu presude od 3. ožujka 2005., *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*, C-428/02, EU:C:2005:126, t. 42. i navedenu sudsku praksu kao i od 13. lipnja 2013., *Promociones y Construcciones BJ 200*, C-125/12, EU:C:2013:392, t. 22. i navedenu sudsku praksu).

29 Kada je, na prvome mjestu, riječ o tekstu pojma „zlatni materijal ili poluproizvod čistoće 325 tisućinki ili više“, najprije valja utvrditi, kao što je to u bitnome istaknula nezavisna odvjetnica u točkama 20. do 23. kao i u 26. do 30., 57. i 63. svojeg mišljenja, da prema jezičnim verzijama članka 198. stavka 2. Direktive o PDV-u pojam „zlatni materijal“ može obuhvatiti neobrađeno zlato, zlato kao čisti metal ili bilo koji materijal koji se djelomično sastoji od zlata.

30 Nadalje, iako se izraz „poluproizvod“ u jeziku koji se u danom trenutku koristi odnosi na robu koja je već obrađena ili prerađena, ali koju još treba ponovno preraditi, na temelju uobičajenog smisla tog izraza nije moguće na ujednačen način u različitim jezičnim verzijama odrediti na koji se točno stadij prerade proizvoda odnosi, osim da se ne radi ni o proizvodima koji nikad prije nisu obrađivani ili prerađeni ni o gotovim proizvodima.

31 Naposljetku, zahtjev koji se odnosi na minimalnu čistoću zlata od 325 tisućinki, naveden u članku 198. stavku 2. Direktive o PDV-u, uzet doslovno, može se, barem u određenim jezičnim verzijama, odnositi na „zlatni materijal ili poluproizvode“ ili na same „poluproizvode“ na koje se ta odredba odnosi.

32 Iz gore navedenoga proizlazi da se na temelju samog teksta članka 198. stavka 2. Direktive o PDV-u ne može odrediti ulazi li i, ako ulazi, pod kojim uvjetima, roba poput poluga o kojima je riječ u glavnom postupku u njegovo područje primjene.

33 Kada je, na drugome mjestu, riječ o kontekstu članka 198. stavka 2. Direktive o PDV-u, valja podsjetiti da ta odredba državama članicama omogućuje da predvide, u situacijama na koje se odnosi, mehanizam obrnute porezne obveze na temelju kojeg je PDV dužan platiti porezni obveznik koji je adresat transakcije koja se oporezuje. Ta odredba stoga predstavlja iznimku od načela iz članka 193. te direktive, prema kojem je svaki porezni obveznik koji obavlja oporezivu

isporuku robe ili usluga dužan plaćati PDV. Stoga je treba usko tumačiti, no to je tumačenje ne smije lišiti njezinih učinaka (vidjeti analogijom presudu od 13. lipnja 2013., Promociones y Construcciones BJ 200, C-125/12, EU:C:2013:392, t. 23. i 31. i navedenu sudsku praksu).

34 Poput članka 198. stavka 2. Direktive o PDV-u, članak 199. stavak 1. točka (d) te direktive državama članicama daje mogućnost uspostavljanja mehanizma obrnute porezne obveze i za nabavu rabljenih materijala, otpada i ostataka navedenih u Prilogu VI. navedenoj direktivi. Međutim nabavama, u točki 5. tog priloga nalaze se „nabava materijala iz ovog priloga, nakon prerade u obliku [...] odljevanja u ingotima“. Taj prilog odnosi se osobito u točki 1. na „[n]abavu željeznog i neželjeznog otpada, ostataka i rabljenih materijala“, u točki 2. na „nabavu željeznih ili neželjeznih polupreradenih proizvoda“, u točki 3. na „nabavu ostataka i ostalog materijala koji se može reciklirati te koji se sastoji od željeznih ili neželjeznih kovina, njihovih legura“ i u točki 4. na „nabavu i određene usluge prerade, željeznog i neželjeznog otpada, kao i odrezaka, ostataka, otpada“. Međutim, kao što to proizlazi iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje, danski zakonodavac u trenutku nastanka činjenica koje se odnose na glavni postupak nije iskoristio mogućnost, predviđenu u potonjoj odredbi, da uspostavi mehanizam obrnute porezne obveze za nabave rabljenih materijala, otpada i ostataka navedenih u Prilogu VI. navedenoj direktivi.

35 Iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje također proizlazi da poluge o kojima je riječ u glavnom postupku – iako je njihov udio zlata, ovisno o slučaju, oko 500 ili 600 tisućinki – stopljene od različitih starih predmeta kao i ostataka i industrijskih ostataka, sadržavaju metale i različite materijale te da se ne mogu koristiti kao takve, nego se prije korištenja svojih sastavnih dijelova moraju podvrgnuti postupku koji omogućuje odvajanje metala od nemetalnih elemenata i izdvajanje iz njih određenih tvari.

36 Envirotec se poziva na te elemente kako bi potkrijepio zaključak o neprimjenjivosti članka 198. stavka 2. Direktive o PDV-u na navedene poluge i posljedično o neprimjenjivosti mehanizma obrnute porezne obveze na isporuku tih roba, s obzirom na to da je riječ o otpadu koji ulazi u područje primjene članka 199. stavka 1. točke (d) te direktive.

37 Valja utvrditi da, s obzirom na sam tekst navedenih odredbi, nije moguće isključiti da roba poput poluga o kojima je riječ u glavnom postupku može ući u područje primjene članka 199. stavka 1. točke (d) Direktive o PDV-u kao poluge koje nastaju iz taljenja raznog otpada, ostataka i neželjeznog rabljenog metala kao i iz materijala koji se može reciklirati, a koji je sastavljen od tih metala.

38 Međutim, ništa u Direktivi o PDV-u ne upućuje na to da mehanizam obrnute porezne obveze predviđen njezinim člankom 199. stavkom 1. točkom (d) nužno isključuje onaj predviđen u njezinu članku 198. stavku 2., s obzirom na to da se potonja odredba u tom smislu može zamisliti kao *lex specialis* koji se odnosi na posebne proizvode obuhvaćene njezinim odredbama.

39 Stoga treba utvrditi da kontekst članka 198. stavka 2. Direktive o PDV-u ne omogućuje da se sa sigurnošću odredi područje primjene te odredbe. Valja se stoga, na trećemu mjestu, osvrnuti na cilj koji se njome želi postići.

40 U tom smislu, iz uvodne izjave 42. Direktive o PDV-u proizlazi da je cilj sustava obrnute porezne obveze koje države članice mogu izabrati uspostaviti pojednostavnjenje pravila u određenim sektorima ili prilikom određenih vrsta transakcija te borba protiv utaje i izbjegavanja plaćanja poreza. Taj isti cilj proizlazi iz uvodne izjave 55. Direktive o PDV-u, koja u tom smislu glasi kao osma uvodna izjava Direktive 98/80, prema kojoj je „[r]adi sprežavanja utaje poreza uz istovremeno olakšavanje financijskog tereta za isporuku zlata određenog stupnja čistoće, opravdano [...] dopustiti državama članicama da odrede kupca kao osobu koja je odgovorna za plaćanje PDV-a“ [neslužbeni prijevod].

41 Kao što je to nezavisna odvjetnica u bitnome istaknula u točkama 49. i 50. svojeg mišljenja, ono što povećava opasnost od utaje poreza i stoga opravdava primjenu mehanizma obrnute porezne obveze za isporuku određene robe, među njom je i zlato, jest njezina povišena tržišna vrijednost u odnosu na veličinu, koja je čini lako prenosivom. Kad je riječ o trgovini zlatom, a s obzirom na to da nije riječ o gotovom proizvodu kao što je nakit, upravo udio zlata predmetne robe određuje njezinu vrijednost. Stoga je opasnost od utaje poreza veća što je udio zlata u toj robi veći.

42 Iz toga proizlazi da je, s obzirom na glavni cilj koji želi postići zakonodavac Unije, stupanj čistoće zlata predmetne robe odlučujući za određivanje ulazi li isporuka zlatnog materijala ili zlatnih poluproizvoda, koji ne predstavljaju gotov proizvod, u područje primjene članka 198. stavka 2. Direktive o PDV-u.

43 Nadalje, valja utvrditi da bi tumačenje članka 198. stavka 2. Direktive o PDV-u prema kojem se ta odredba, jednom kad je država članica provede, ipak ne može primijeniti na poluge čistoće zlata jednake ili veće od 325 tisućinki moglo naštetiti potpunom ostvarenju tog cilja borbe protiv utaje poreza koji zakonodavac Unije osobito želi postići, s obzirom na posebnosti takve dragocjene kovine. S druge strane, prethodno navedeno ne prejudicira pitanja mogu li poluge sastavljene od „otpada“ ili „rabljenih materijala“, kad je njihova čistoća zlata manja od 325 tisućinki, ući u područje primjene mehanizma obrnute porezne obveze predviđenog člankom 199. stavkom 1. točkom (d) iste direktive, ako država članica uspostavi taj mehanizam.

44 Naposljetku, za davanje odgovora na postavljeno pitanje nije nužno odrediti potpada li roba poput poluga o kojima je riječ u glavnom postupku pod pojam „zlatnog materijala“ ili pojam „poluproizvoda“ u smislu članka 198. stavka 2. Direktive o PDV-u.

45 Imajući u vidu sva prethodna razmatranja, na upućeno pitanje valja odgovoriti da članak 198. stavak 2. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da se primjenjuje na isporuku poluga poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, koje se sastoje od nasumično grubo spojene legure dobivene taljenjem ostataka i različitih metalnih predmeta koji sadržavaju zlato kao i iz ostalih metala, materijala i tvari, a koje, ovisno o poluzi, imaju udio zlata od oko 500 ili 600 tisućinki.

Troškovi

46 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (drugo vijeće) odlučuje:

Članak 198. stavak 2. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da se primjenjuje na isporuku poluga poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, koje se sastoje od nasumično grubo spojene legure dobivene taljenjem ostataka i različitih metalnih predmeta koji

sadržavaju zlato kao i iz ostalih metala, materijala i tvari, a koje, ovisno o poluzi, imaju udio zlata od oko 500 ili 600 tisućinki.

Potpisi

* Jezik postupka: danski