

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 26 maja 2016 r. (*)

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE – Odwrotne obciążenie – Artykuł 198 ust. 2 – Złoto w postaci surowca lub półproduktu – Pojęcie – Artykuł 199 ust. 1 lit. d) oraz załącznik VI – Zużyte materiały, odpady i złom – Sztabki uformowane poprzez stopienie różnych przedmiotów i złomu, przeznaczone do umożliwienia ekstrakcji złota i o próbie 325 tysięcznych lub większej

W sprawie C-550/14:

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Østre Landsret (sąd apelacyjny regionu wschodniego, Dania) postanowieniem z dnia 26 listopada 2014 r. r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 28 listopada 2014 r., w postępowaniu

Envirotec Denmark ApS

przeciwko

Skatteministeriet

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: M. Ilešić, prezes izby, C. Toader, A. Rosas, A. Prechal i E. Jarašiūnas (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu rządu duńskiego przez C. Thorninga, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez B. Søren Petersen, адвокат,

– w imieniu rządu estońskiego, przez K. Kraavi-Käerdi, działającego w charakterze pełnomocnika,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez M. Owsiany-Hornung oraz M. Clausen, działające w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 17 grudnia 2015 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 198 ust. 2

dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006 L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wniosek ten złożono w ramach sporu pomiędzy Envirotec Denmark ApS (zwaną dalej „Envirotec”) i Skatteministeriet (ministerstwem podatków) w przedmiocie decyzji organów podatkowych odmawiającej odliczenia podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) naliczonego przez Envirotec w czwartym kwartale 2011 r.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Zgodnie z brzmieniem motywu ósmego dyrektywy Rady 98/80/WE z dnia 12 października 1998 r. uzupełniającej wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającej dyrektywę 77/388/EWG – specjalny program dotyczący zóta inwestycyjnego (Dz.U. 1998, L 281, s. 31):

„doświadczenie pokazało, iż w odniesieniu do wikszości dostaw zóta powyżej pewnej próby, stosowanie mechanizmu »odwrotnego obciążenia« może pomóc w zapobieganiu oszustwom podatkowym przy jednoczesnym zmniejszeniu obciążenia finansowego dla tej operacji [...]”.

4 Artykuł 26b szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku. (Dz.U. 1977, L 145, s. 1) w brzmieniu zmienionym dyrektywą 98/80 zatytułowany „Specjalny program dla zóta inwestycyjnego” przewiduje:

„[...]”

F. Procedura odwrotnego obciążenia

Na zasadzie odstępstwa od art. 21 ust. 1 lit. a), zmienionego art. 28g, w przypadku dostaw zótego surowca lub półproduktów opatrzonych próbą 325 tysięcznych lub większą, lub dostaw zóta inwestycyjnego w przypadku skorzystania z możliwości wyboru określonej w pkt C niniejszego artykułu, państwa członkowskie mogą wskazać nabywcę jako osobę podlegającą obowiązkowi zapłaćenia podatku, zgodnie z ustanowionymi przez nie procedurami i warunkami. Przy korzystaniu z tej możliwości wyboru państwa członkowskie podejmują środki konieczne do zapewnienia, aby osoba wskazana jako podlegająca obowiązkowi zapłaćenia należnego podatku wywiązała się z obowiązku złożenia deklaracji i zapłaćenia podatku zgodnie z art. 22.

[...]”

5 Motywy 42 i 55 dyrektywy VAT stanowią:

„(42) W określonych przypadkach państwa członkowskie powinny mieć możliwość wyznaczenia odbiorcy dostaw towarów lub świadczenia usług jako osoby zobowiązanej do zapłaty VAT. Powinno to pomóc państwom członkowskim w uproszczeniu zasad oraz zwalczaniu uchylania się od opodatkowania i unikaniu opodatkowania w określonych sektorach i w zakresie pewnych rodzajów transakcji.

[...]

(55) Aby zapobiec uchylaniu się od opodatkowania, a jednocześnie zmniejszyć obciążenia finansowe związane z dostawą zóta o próbie przekraczającej określony poziom, uzasadnione jest upoważnienie państw członkowskich do wyznaczenia nabywcy jako osoby zobowiązanej do

zapłaty VAT. ”

6 Zgodnie z art. 193 tej dyrektywy:

„Kiedy podatnik dokonujący podlegającej opodatkowaniu dostawy towarów lub świadczenia usług obowiązyany jest do zapłaty VAT, z wyjątkiem sytuacji, gdy do zapłaty VAT zobowiązana jest inna osoba w przypadkach, o których mowa w art. 194-199 [...]. ”

7 Artykuł 198 ust. 2 tej dyrektywy stanowi:

W przypadku dostaw złoża w postaci surowca lub półproduktu o próbie 325 tysięcznych lub większej, lub dostaw złoża inwestycyjnego, [...] dokonywanych przez podatnika [...], państwa członkowskie mogą wyznaczyć nabywcę jako osobę zobowiązaną do zapłaty VAT. ”

8 Artykuł 199 ust. 1 tej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„Państwa członkowskie mogą postanowić, że osobą zobowiązaną do zapłaty VAT jest podatnik – odbiorca następujących transakcji:

[...]

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

[...] ”

9 Załącznik VI do dyrektywy VAT zatytułowany „Wykaz dostaw towarów i świadczenia usług, o których mowa w art. 199 ust. 1 lit. d)” ma następujące brzmienie:

„1) Dostawy odpadów elastycznych i nieelastycznych, zómu oraz zużytych materiałów, w tym półproduktów będącymi wynikiem przetwarzania, wytwarzania lub stapiania metali elastycznych i nieelastycznych oraz ich stopów;

2) dostawy półproduktów elastycznych i nieelastycznych oraz niektórych powiązanych usług przetwarzania;

3) dostawy pozostałości i innych materiałów przetwarzalnych składających się z metali elastycznych i nieelastycznych, ich stopów, żużlu, popiołu, zgorzeliny i pozostałości przemysłowych zawierających metale lub ich stopy, [...] ;

4) dostawy [...] związane z odpadami elastycznymi i nieelastycznymi, jak również ze cynkami, żółcem, odpadami [...];

5) dostawy materiałów, o których mowa w niniejszym załączniku po przetworzeniu w formie czyszczenia, polerowania, selekcji, cięcia, rozdrabniania, prasowania lub wlewania do wlewek;

[...] ”

Prawo duńskie

10 Duński ustawodawca skorzystał z przewidzianej w art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT możliwości przewidzenia mechanizmu odwrotnego obciążenia w wypadku niektórych dostaw z 0ta. W tym zakresie art. 46 ust. 1 pkt 4 molsloven (ustawy o podatku VAT) stanowi:

„Ka?dy podatnik dokonuj?cy podlegaj?cej opodatkowaniu dostawy towarów lub ?wiadczenia us?ug w Danii obowi?zany jest do zap?aty VAT. Podatek podlega jednak?e zap?acie przez odbiorców towarów i us?ug, gdy:

[...]

4) odbiorca jest przedsi?biorstwem zarejestrowanym w Danii otrzymuj?cym z?oto inwestycyjne od którego podlega zap?acie podatek [...] lub z?oto w postaci surowca lub pó?produktu o próbie 325 tysi?cznych lub wi?kszej. ”

11 W okresie wyst?pienia okoliczno?ci faktycznych w post?powaniu g?ównym, duński ustawodawca nie skorzystał natomiast z zapewnianej przez art. 199 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT możliwości przewidzenia mechanizmu odwrotnego obciążenia w wypadku dostaw zu?ytych materia?ów, odpadów i z?omu oraz ?wiadczenia pewnych zwi?zanych z nimi us?ug.

Post?powanie g?ówne i pytanie prejudycjalne

12 Envirotec jest spółk?, której przedmiot dzia?alno?ci stanowi handel metalami szlachetnymi. W czwartym kwartale 2011 r. spółka ta zakupi?a, w drodze 24 odr?bnych transakcji, 24 sztabki z?o?one z ró?nych stopionych razem materia?ów i których ?rednia próba z?ota wynosi?a, w zale?no?ci od sztabki, od 500 do 600 tysi?cznych.

13 Envirotec naby?a owe sztabki od innej duńskiej spółki, Dansk Metalopkøb ApS, która je stopi?a. Sk?ada?y si? one mi?dzy innymi ze starej bi?uterii, sztu?ców, zegarków i pozosta?o?ci przemys?owych.

14 Przed ich zakupem przez Envirotec, sztabki te zosta?y wys?ane do Remondis Argentia BV, b?d?cej partnerem Envirotec z siedzib? w Niderlandach, która mia?a nast?pnie zakupi? je od Envirotec w celu odzyskania zawartego w nich z?ota i która obliczy?a prób? z?ota ka?dej ze sztabek.

15 Envirotec zap?aci?a, za te wszystkie transakcje 1 099 695 duńskich koron (DKK) (oko?o 147 000 EUR) podatku VAT na rzecz Dansk Metalopkøb, wykaza?a t? sum? w swej deklaracji podatku VAT za czwarty kwarta? 2011 r. i wyst?pi?a o jego odliczenie, jako naliczonego podatku VAT. Dansk Metalopkøb nie ui?ci?a podatku VAT organowi podatkowemu a nast?pnie zosta?a postawiona w stan likwidacji ze wzgl?du na niewyp?acalno??.

16 Le 7 mars 2012, l'administration fiscale a décidé que la TVA versée par Envirotec à Dansk Metalopkøb ne pouvait pas être déduite au motif que les lingots en cause relevaient du régime d'autoliquidation prévu à l'article 46, paragraphe 1, point 4, de la loi relative à la TVA en tant qu'« or sous forme de matière première ou de produits semi-ouvrés d'une pureté égale ou supérieure à 325 millièmes ». W dniu 7 marca 2012 r. organ podatkowy uzna?, ?e podatku VAT zap?aconego przez Envirotec na rzecz Dansk Metalopkøb nie mo?na by?o odliczy? albowiem omawiane sztabki by?y obj?te systemem odwrotnego obciążenia przewidzianym w art. 46 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku VAT jako „z?oto w postaci surowca lub pó?produktu o próbie 325 tysi?cznych lub wi?kszej”

17 Envirotec odwo?a?a si? od tej decyzji do Landsskatteretten (krajowej komisji podatkowej, Dania), która to utrzyma?a j? w mocy postanowieniem z dnia 24 maja 2012 r. Envirotec wnios?a

skarg? na to postanowienie do Helsingør Ret (s?du w Helsingør), który utrzyma? je w mocy wyrokiem z dnia 25 lutego 2014 r.

18 W dniu 10 marca 2014 r. Envirotec odwo?a?a si? od tego wyroku do Østre Landsret (s?du apelacyjnego regionu wschodniego, Dania). Przed s?dem tym, Envirotec ??da?a zas?dzenia na jej rzecz zap?aty przez ministerstwo podatków sumy 1 099 695 DKK (oko?o 147 000 EUR) podwy?szonej o odsetki. Na poparcie swego ??dania Envirotec podnios?a, ?e sporne w post?powaniu g?ównym sztabki nie s? obj?te art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT, albowiem nie chodzi o gotowe produkty mieszcz?ce si? w kategorii z?ota inwestycyjnego, ani o z?oto w postaci surowca lub pó?produktu. Rzeczone sztabki obj?te s? natomiast art. 199 ust. 1 lit. d) tej dyrektywy, który ma zastosowanie do odpadów, w tym odpadów ze z?ota.

19 Ministerstwo podatków ??da?o oddalenia tego odwo?ania, uzasadniaj?c, i? sztabki te obj?te s? zakresem stosowania art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT. W tym wzgl?dzie decyduj?ce znaczenie ma okoliczno??, ?e nie chodzi o gotowe produkty i ?e przepis ten zdaniem ministerstwa stanowi lex specialis maj?cy zastosowanie do handlu z?otem, podczas gdy art. 199 tej dyrektywy odnosi si? do odpadów metalowych. Interpretacj? t? potwierdza cel tego pierwszego przepisu, którym jest zwalczanie uchylania si? od opodatkowania. Sporne sztabki powinny by? wi?c uznane za „z?oto” lub „produkty ze z?ota”, gdy? to zawarto?? z?ota nadaje im warto?? rynkow? i s? one wykonane w celu odsprzeda?y z?ota, które zawieraj?,

20 S?d odsy?aj?cy zauwa?a, ?e brzmienie art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT, ani przepis poprzedzaj?cy ten artyku? ani preambu?a do dyrektywy 98/80 lub ro?ne wersje j?zykowe tego pierwszego przepisu nie wskazuj? jasno czy ma on zastosowanie do produktów o wysokiej próbie z?ota takich jak sporne w post?powaniu g?ównym sztabki, które nie s? bezpo?rednio w trakcie obróbki w celu uzyskania gotowych produktów.

21 Okoliczno??, ?e przepis ten ma na celu zapobieganie uchylania si? od opodatkowania przemawia za szerok? interpretacj?, wedle której obejmuje on, oprócz z?ota inwestycyjnego i z?ota w postaci surowca, z?oto przetwarzane w jakikolwiek sposób i na jakimkolwiek etapie produkcji, je?li próba wynosi 325 tysi?cznych lub wi?cej, a warto?? jest ustalana wy??cznie na podstawie warto?ci z?ota, które zawiera. Niemniej jednak mo?liwe jest równie? przyj?cie w?skiej interpretacji, wedle której rzeczony przepis ma zastosowanie jedynie do z?ota b?d?cego w stanie po?rednim pomi?dzy z?otem w postaci surowca a gotowym produktem. Interpretacj? te mo?e potwierdza? mi?dzy innymi fakt, i? pozosta?o?ci metalowe s? obj?te art. 199 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT.

22 W tych okoliczno?ciach Østre Landsret (s?d apelacyjny dla regionu wschodniego) postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy sztabki z?o?one z przypadkowego, surowego stopu ró?nych zez?omowanych, zawieraj?cych z?oto przedmiotów metalowych s? obj?te wyra?eniem »z?oto w postaci surowca lub pó?produktu« w rozumieniu art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT?

Mo?na przyj?? za ustalone, ?e sporne sztabki s? z?o?one z przypadkowego, surowego stopu ró?nych zez?omowanych, zawieraj?cych z?oto przedmiotów metalowych i mog? zawiera? oprócz z?ota tak?e materia?y organiczne takie jak z?by, kauczuk, PCW oraz metale/materia?y takie jak mied?, cyna, nikiel, amalgamat, pozosta?o?ci baterii zawieraj?ce rt?? i o?ów oraz ró?ne substancje toksyczne itd. Nie pojawia si? zatem kwestia, ?e jest to wyrób zawieraj?cy z?oto, który jest przetwarzany bezpo?rednio w wyrób gotowy. Z drugiej strony sztabka jest wyrobem przetworzonym (stopem), który – jako etap po?redni – zosta? wykonany w celu ekstrakcji zawarto?ci z?ota. Sztabki maj? wysok? zawarto?? z?ota, przeci?nie mi?dzy 500 a 600

tysięcznych, a tym samym znaczenie powyżej 325 tysięcy złotych. Po ekstrakcji zawartość złota ma być użyta do produkcji wyrobów (złotych / zawierających złoto).

Przy odpowiedzi na pytanie można tak też przyjąć za ustalone, że sztabki nie mogą bezpośrednio stanowić części innych wyrobów, gdy sztabki muszą uprzednio zostać poddane przetworzeniu, w czasie którego metale zostają rozdzielone, a niemetale, substancje niebezpieczne itd. zostają roztopione/wydzielone. ”

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

23 Poprzez swe pytanie sąd odsyłający stara się w istocie ustalić czy art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że przepis ten ma zastosowanie do dostawy sztabek, takich jak będące przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, złotonych z surowego, przypadkowego stopu uzyskanego z przetworzenia złomu i różnych przedmiotów metalowych zawierających złoto a także inne metale, materiały i substancje i mających próbę 500 lub 600 tysięcy złotych złota w zależności od sztabki.

24 Artykuł 198 ust. 2 dyrektywy VAT przewiduje, że w wypadku dostawy w postaci surowca lub półproduktu o próbie 325 tysięcy złotych lub większej, lub dostawy złota inwestycyjnego dokonywanych przez podatnika, państwa członkowskie mogą wyznaczyć nabywcę jako osobę zobowiązaną do zapłaty podatku, z której to możliwościu duński ustawodawca skorzysta, jak wynika z postanowienia odsyłającego.

25 W niniejszej sprawie należy zaznaczyć na wstępie, że z brzmienia tego przepisu wynika, iż nie ma on zastosowania do gotowych produktów z wyjątkiem „złota inwestycyjnego”. Bezsporne jest jednak że pojęcie złota inwestycyjnego nie może odnosić się do towarów takich jak sporne w postępowaniu głównym sztabki.

26 Ponadto ani art. 198 dyrektywy VAT ani inne przepisy dyrektywy VAT i dyrektywy 98/80 będącej u genezy rzeczzonego art. 198 ust. 2 nie wyjaśniają co należy rozumieć pod pojęciem „złota w postaci surowca lub półproduktu o próbie 325 tysięcy złotych lub większej”.

27 Zgodnie z utrwalonym orzecnictwem Trybunału, przy dokonywaniu wykładni przepisu prawa Unii należy uwzględnić nie tylko jego brzmienie, lecz także jego kontekst oraz cele regulacji, której dotyczy ten przepis stanowi (wyroki: z dnia 26 stycznia 2012 r., ADV Allround, C-218/10, EU:C:2012:35, pkt 26, i z dnia 19 lipca 2012 r., A, C-33/11, EU:C:2012:482, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo). Podobnie ustalenie znaczenia i zakresu pojęcia, których definicji prawo Unii nie zawiera, powinno być dokonywane zgodnie z ich zwyczajowym znaczeniem w języku potocznym, przy jednoczesnym uwzględnieniu kontekstu, w którym są one użyte, oraz celów danego uregulowania (zob. podobnie wyrok z dnia 13 grudnia 2012 r., BLV Wohn- und Gewerbebau, C-395/11, EU:C:2012:799, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).

28 Ponadto w przypadku rozbieżności między różnymi wersjami językowymi przepisu prawa Unii, jego znaczenia nie można oceniać wyłącznie na podstawie wykładni literalnej, lecz należy czynić to przy pomocy ogólnej systematyki i celów uregulowania którego dotyczy (zob. podobnie wyroki z dnia 3 marca 2005 r., Fonden Marselisborg Lystbådehavn, C-428/02, EU:C:2005:126, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo oraz z dnia 13 czerwca 2013 r., Promociones y Construcciones BJ 200, C-125/12, EU:C:2013:392, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).

29 Jeżeli chodzi po pierwsze o brzmienie pojęcia „złoto w postaci surowca lub półproduktu o próbie 325 tysięcy złotych lub większej” należy stwierdzić przede wszystkim, jak zasadniczo zaznaczyła to Rzecznik Generalna w pkt 20-23 i 26-30 oraz 57 i 63 swej opinii, że w zależności od

wersji językowej art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT sformułowanie „złoto w postaci surowca” może dotyczyć złota w stanie surowym, złota w stanie czystego metalu lub wreszcie każdego materiału czysto złozonego ze złota.

30 Następnie jakkolwiek wyrażenie „półprodukty” dotyczy w języku potocznym towarów, które zostały już poddane obróbce lub przetworzeniu, lecz wciąż wymagających dalszego przetworzenia, to zwyczajowe znaczenie tego wyrażenia nie pozwala ustalić w jednolity sposób dla różnych wersji językowych, o który dokładnie etap przetworzenia produktów chodzi, poza tym, że nie o produkty, które nigdy nie były przedmiotem wcześniejszej obróbki lub przetworzenia ani o produkty gotowe.

31 Wreszcie wymóg minimalnej próby 325 tysięcznych złota wspomniany w art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT, rozumiany dosłownie może, przynajmniej w niektórych wersjach językowych, odnosić się do „złota w postaci surowca lub półproduktu” lub do samych „półproduktów” wskazanych w tym przepisie.

32 Z powyższego wynika, że samo brzmienie art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT nie pozwala ustalić czy, a jeżeli tak to pod jakimi warunkami, towary takie jak sporne w postępowaniu głównym sztabki, objęte są zakresem stosowania tego przepisu.

33 Po drugie, jeżeli chodzi o kontekst, w jaki wpisuje się art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT, należy przypomnieć, że przepis ten umożliwia państwu członkowskiemu przewidzenie we wskazanych w nim sytuacjach, mechanizmu odwrotnego obciążenia, na mocy którego osoba zobowiązana do zapłaty podatku VAT jest odbiorcą transakcji podlegającej temu podatkowi. Przepis ten stanowi tym samym wyjątek od zasady znajdującej się w art. 193 tej dyrektywy, zgodnie z którą obowiązany do zapłaty podatku VAT jest każdy podatnik dokonujący podlegającej opodatkowaniu dostawy towarów lub świadczenia usług. Powinien on więc być interpretowany w sposób ścisły, co nie może jednak prowadzić do pozbawienia owego przepisu skuteczności (zob. analogicznie wyrok z dnia 13 czerwca 2013 r. *Promociones y Construcciones* BJ 200, C-125/12, EU:C:2013:392, pkt 23 i 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

34 Wzorem art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT, jej art. 199 ust. 1 lit. d) zapewnia państwu członkowskiemu możliwość wprowadzenia mechanizmu odwrotnego obciążenia również w wypadku dostaw zużytych materiałów, odpadów i złomu wymienionych w załączniku VI do tej dyrektywy. Wśród owych dostaw znajdują się między innymi, w pkt 5 tego załącznika „dostawy materiałów, o których mowa w niniejszym załączniku po przetworzeniu w formie [...] wlewania do wlewek”. Punkt 1 owego załącznika odnosi się w szczególności do „dostaw odpadów elastycznych i nieelastycznych, złomu oraz zużytych materiałów”, jego pkt 2 do „dostaw półproduktów elastycznych i nieelastycznych oraz niektórych powiązanych usług przetwarzania”, pkt 3 do „dostaw pozostałości i innych materiałów przetwarzalnych składających się z metali elastycznych i nieelastycznych, ich stopów”, a pkt 4 do „dostaw [...] odpadów elastycznych i nieelastycznych, jak również cynków, złomu, odpadów”. Tymczasem, jak wynika z postanowienia odsyłającego, duński ustawodawca w okresie wystąpienia okoliczności faktycznych dotyczących postępowania głównego, nie skorzystał z przewidzianej w tym drugim przepisie możliwości wprowadzenia mechanizmu odwrotnego obciążenia dla dostaw zużytych materiałów, odpadów i złomu wymienionych w załączniku VI do tej dyrektywy.

35 Z postanowienia odsyłającego wynika również, że sporne w postępowaniu głównym sztabki, mimo że ich próba złota wynosi około 500 lub 600 tysięcznych w zależności od przypadku, są stapiane z różnych starych przedmiotów lub ze złomu i pozostałości przemysłowych, zawierają metale lub różne materiały i nie mogą być wykorzystane w tym stanie, lecz muszą przed jakimkolwiek wykorzystaniem ich składników, zostać poddane przetworzeniu umożliwiającemu oddzielenie metali od elementów niemetalowych i oddzielenie od nich pewnych

substancji.

36 Envirotec powołuje się na te okoliczności, aby twierdzić, że art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT nie ma zastosowania do rzeczonych sztabek i w konsekwencji, że do dostaw tych towarów nie ma zastosowania mechanizm odwrotnego obciążenia albowiem chodzi o odpady objęte art. 199 ust. 1 lit. d) tej dyrektywy.

37 Należy stwierdzić, że w świetle samego brzmienia rzeczonych przepisów nie można wykluczyć, aby towary takie jak sporne w postępowaniu główne sztabki, mogły być objęte art. 199 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT jako sztabki będące wynikiem stopienia różnych odpadów, z czego i zużytych metali nieelastycznych oraz materiałów przetwarzalnych składających się z takich metali.

38 Niemniej jednak w dyrektywie VAT brak jest wskazówek, aby mechanizm odwrotnego obciążenia przewidziany w jej art. 199 ust. 1 lit. d) musiał wykluczać mechanizm przewidziany w art. 198 ust. 2, albowiem ten drugi przepis mógł być pomyślany w tym zakresie jako *lex specialis* odnoszący się do szczególnych produktów objętych jego brzmieniem.

39 Należy więc stwierdzić, że kontekst w jaki wpisuje się art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT nie pozwala ustalić z pewnością zakresu stosowania tego przepisu. Należy więc w trzeciej kolejności pochylić się celem do jakiego zmierza ów przepis.

40 W tym względzie z motywu 42 dyrektywy VAT wynika, że systemy odwrotnego obciążenia, o jakich wprowadzeniu w niektórych sektorach lub w odniesieniu do pewnych rodzajów transakcji mogło postanowić państwo członkowskie, mają na celu uproszczenie zasad oraz zwalczanie uchylania się od opodatkowania i unikania opodatkowania. Ten sam cel wyraża motyw 55 dyrektywy VAT będący odbiciem ósmego motywu dyrektywy 98/80 i wedle którego „aby zapobiec uchylaniu się od opodatkowania, a jednocześnie zmniejszyć obciążenia finansowe związane z dostawą z ołta o próbie przekraczającej określony poziom, uzasadnione jest upoważnienie państw członkowskich do wyznaczenia nabywcy jako osoby zobowiązanej do zapłaty VAT”.

41 Tymczasem, jak zaznaczyła rzeczniczka generalna, zasadniczo w pkt 49 i 50 swej opinii, tym co zwiększa ryzyko uchylania się od opodatkowania i w konsekwencji uzasadnia stosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia w wypadku niektórych towarów, w tym z ołta, jest ich wysoka wartość rynkowa w porównaniu z ich wielkością, która umożliwia ich łatwy transport. Co się tyczy handlu z ołtem, i jako że nie chodzi o gotowy produkt taki jak biżuteria, o wartości danego towaru decyduje jego próba z ołta. W konsekwencji ryzyko uchylania się od opodatkowania jest tym większe im owa próba z ołta jest większa.

42 Z powyższego wynika, że w świetle głównego celu realizowanego przez prawodawcę Unii, wysokość próby z ołta zawartego w danym towarze ma decydujące znaczenie dla celów określenia czy dostawa z ołta w postaci surowca lub półproduktu, niebędącego gotowym produktem, jest objęta art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT.

43 Ponadto należy zauważyć, że przyjęcie interpretacji art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT zgodnie z którym przepis ten po jego wdrożeniu przez państwo członkowskie nie ma jednak zastosowania do sztabek o próbie 325 tysięcznych lub większej, mogłoby zagrażać pełnej realizacji celu zwalczania uchylania się od opodatkowania do jakiego w szczególności zmierza prawodawca Unii w świetle swoistych cech tego metalu szlachetnego. Wcześniejsze uwagi nie przeszkadzają natomiast o tym czy sztabki z ołone z „odpadów” i „zużytych materiałów” o próbie mniejszej niż 325 tysięcznych mogły być objęte mechanizmem odwrotnego obciążenia przewidzianym w art. 199 ust. 1 lit. d) tej dyrektywy, o ile mechanizm ów został wprowadzony przez państwo członkowskie.

44 Wreszcie, dla celów udzielenia odpowiedzi na zadane pytanie nie ma konieczności ustalania czy towary takie jak sporne w postępowaniu głównym sztabki są objęte pojęciem „złota w postaci surowca” lub pojęciem „półproduktu” w rozumieniu art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT.

45 W świetle ogółu powyższych uwag na zadane pytanie należy odpowiedzieć, że art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że przepis ten ma zastosowanie do dostawy sztabek, takich jak bądźce przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, złonych z surowego przypadkowego stopu uzyskanego z przetworzenia złomu i różnych przedmiotów metalowych zawierających złoto a także inne metale, materiały i substancje oraz mających próbę około 500 lub 600 tysięcznych złota, w zależności od sztabki.

W przedmiocie kosztów

46 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (druga izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 198 ust. 2 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że przepis ten ma zastosowanie do dostawy sztabek, takich jak bądźce przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, złonych z surowego przypadkowego stopu uzyskanego z przetworzenia złomu i różnych przedmiotów metalowych zawierających złoto a także inne metale, materiały i substancje oraz mających próbę około 500 lub 600 tysięcznych złota, w zależności od sztabki.

Podpisy

* Język postępowania: duński.