

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

z 26. mája 2016 (*)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Smernica 2006/112/ES – Prenesenie daňovej povinnosti – článok 198 ods. 2 – Zlato vo forme suroviny alebo polotovaru – Pojem – článok 199 ods. 1 písm. d) a príloha VI – Použité materiály, odpad a šrot – Ingoty vzniknuté roztavením rôznych predmetov a šrotu, ktoré sú určené na získanie zlata s rýdzosťou 325 tisícín alebo vyššou“

Vo veci C-550/14,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Østre Landsret (Odvolací súd pre východnú oblasť, Dánsko) z 26. novembra 2014 a doručený Súdnemu dvoru 28. novembra 2014, ktorý súvisí s konaním:

Envirotec Denmark ApS

proti

Skatteministeriet,

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predseda druhej komory M. Ilešič, sudcovia C. Toader, A. Rosas, A. Prechal a E. Jarašiūnas (spravodajca),

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteňom na písomnú časť konania,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- dánska vláda, v zastúpení: C. Thorning, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci B. Søren Petersen, advokát,
- estónska vláda, v zastúpení: K. Kraavi-Käerdi, splnomocnená zástupkyňa,
- Európska komisia, v zastúpení: M. Owsiany-Hornung a M. Clausen, splnomocnené zástupkyne,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 17. decembra 2015,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 198 ods. 2 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Envirotec Denmark ApS (ďalej len „Envirotec“) a Skatteministeriet (ministerstvo pre dane) vo veci rozhodnutia daňovej správy, ktorým sa zamietlo odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH) zaplatenej na vstupe spoločnosťou Envirotec vo štvrtom štvrtroku roku 2011.

Právny rámec

Právo Únie

3 Podľa ôsmeho odôvodnenia smernice 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, 1998, s. 31; Mim. vyd. 09/001, s. 315):

„keďže skúsenosti ukázali, že vzhľadom na väčšinu dodávok zlata rýdzosti vyššej než určité stupeň rýdzosti môže uplatnenie mechanizmu [prenesenia daňovej povinnosti] pomôcť zabrániť daňovým podvodom, nakoľko súčasne zmierni finančné zaťaženie operácie; keďže je opodstatnené umožniť členským štátom používať tento mechanizmus;...“

4 Článok 26b s názvom „Osobitný systém pre investičné zlato“ šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zmenený a doplnený smernicou 98/80, stanovuje:

„...“

F. Postup [prenesenia daňovej povinnosti]

Derogáciou z ustanovení článku 21 ods. 1 písm. a) podľa článku 28g, v prípade dodávok zlatých materiálov alebo polotovarov o rýdzosti 325 tisícín alebo vyššej, alebo dodávok investičného zlata, kde bola uplatnená možnosť voľby, uvedená v časti C tohto článku, členské štáty môžu určiť kupujúceho ako osobu, ktorá podlieha dani, v súlade s postupmi a podmienkami, ktoré stanoví. Keď uplatní túto možnosť voľby, členské štáty prijímú potrebné opatrenia, ktoré zabezpečia, aby osoba určená ako osoba, ktorá má zaplatiť splatnú daň, splnila povinnosť predložiť daňové priznanie a zaplatiť daň v súlade s článkom 22.

...“

5 Odôvodnenia 42 a 55 smernice o DPH znejú:

„(42) členské štáty by mali mať v osobitných prípadoch možnosť označiť za osobu zodpovednú za platenie dane príjemcu dodávaného tovaru alebo služieb. Týmto by sa malo pomôcť členským štátom pri zjednodušení predpisov a v boji proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa dani v určených sektoroch a pri určitých typoch transakcií.

...

(55) 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.“

6 Podľa článku 193 tejto smernice:

„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...“

7 Článok 198 ods. 2 uvedenej smernice stanovuje:

„Keď dodanie zlata vo forme suroviny alebo polotovaru o rýdzosti 325 tisícín alebo vyššej alebo dodanie investičného zlata... uskutoční zdaniteľná osoba..., za osobu povinnú platiť daň môžu členské štáty určiť nadobúdateľa.“

8 Článok 199 ods. 1 tejto smernice stanovuje:

„Členské štáty môžu 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;

...“

9 Príloha VI smernice o DPH s názvom „Zoznam dodaní tovaru a poskytnutí služieb uvedený v článku 199 ods. 1 písm. d)“ znie takto:

„(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, ich zliatin, trosiek, popola, okovín a priemyselných zvyškov obsahujúcich kovy alebo ich zliatiny...;

(4) dodanie železného a neželezného odpadu..., ako aj zlomkového železa, šrotu, odpadu...;

(5) dodanie materiálov uvedených v tejto prílohe po spracovaní formou lisovania, leštenia, triedenia, rezania, fragmentácie, lisovania alebo odlievania do ingotov;

...“

Dánske právo

10 Dánsky zákonodarca využil možnosť stanovenú v článku 198 ods. 2 smernice o DPH upraviť mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti pre niektoré dodania zlata. Na tento účel § 46 ods. 1 bod 4 momsloven (zákon o DPH) stanovuje:

„Daň platí každá zdaniteľná osoba vykonávajúca v Dánsku dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb podliehajúce zdaneniu. Daň však bude platiť príjemca dodaného tovaru alebo poskytnutých služieb, ak:

...

(4) príjemca je podnikom zaregistrovaným v Dánsku, ktorý prijal investičné zlato, z ktorého je daň splatná..., alebo zlato vo forme suroviny alebo polotovaru o rýdzosti 325 tisícín alebo vyššej.“

11 Naproti tomu ku dŕu, kedy nastali skutkové okolnosti vo veci samej, dánsky zákonodarca nevyužil možnosť zakotvenú v článku 199 ods. 1 písm. d) smernice o DPH vzťahujúcu sa na úpravu mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti pre niektoré dodania použitých materiálov, odpadu a šrotu, ako aj určitých súvisiacich služieb.

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

12 Envirotec je spoločnosť obchodujúca s drahými kovmi. Vo štvrtom štvrtroku roku 2011 na základe 24 rôznych transakcií kúpila 24 ingotov zložených z rôznych materiálov spojených do jedného celku s priemerným obsahom zlata v závislosti od ingotu 500 až 600 tisícín ich hmotnosti.

13 Envirotec tieto ingoty kúpila od inej dánskej spoločnosti, Dansk Metalopkøb ApS, ktorá ich stavila. Ingoty boli zliate okrem iného zo starých šperkov, príborov a hodínok, ako aj z priemyselných zvyškov.

14 Pred ich kúpou spoločnosťou Envirotec boli tieto ingoty zaslané spoločnosti Remondis Argentia BV, partnerovi spoločnosti Envirotec, usadenému v Holandsku, ktorá ich mala následne odkúpiť od spoločnosti Envirotec na účely opätovného získania zlata, ktoré ingoty obsahovali, a ktorá pre každý z ingotov vypočítala obsah zlata.

15 Envirotec za všetky tieto transakcie zaplatila spoločnosti Dansk Metalopkøb 1 099 695 dánskych korún (DKK) (okolo 147 000 eur) z titulu DPH, túto sumu uviedla vo svojom daňovom priznaní k DPH za štvrtý štvrtrok roku 2011 a požiadala o odpísanie DPH zaplatenej na vstupe. Dansk Metalopkøb nezaplatila DPH daňovej správe a následne vstúpila do likvidácie z dôvodu platobnej neschopnosti.

16 Daňová správa 7. marca 2012 rozhodla, že DPH, ktorú Envirotec zaplatila spoločnosti Dansk Metalopkøb, nemožno odpísať, pretože predmetné ingoty spadajú pod režim prenesenia daňovej povinnosti upravený v § 46 ods. 1 bode 4 zákona o DPH ako „zlato vo forme suroviny alebo polotovaru o rýdzosti 325 tisícín alebo vyššej“.

17 Envirotec toto rozhodnutie napadla na Landsskatteretten (Vnútroštátna daňová komisia, Dánsko), ktorá ho potvrdila uznesením z 24. mája 2012. Envirotec podala proti tomuto uzneseniu žalobu na Helsingør Ret (súd v Helsingør, Dánsko), ktorý ho potvrdil rozsudkom z 25. februára 2014.

18 Envirotec 10. marca 2014 podala proti tomuto rozsudku odvolanie na Østre Landsret (Odvolací súd pre východnú oblasť, Dánsko). Pred uvedeným súdom navrhovala, aby súd zaviazal ministerstvo pre dane zaplatiť jej sumu 1 099 695 DKK (okolo 147 000 eur) spolu s úrokmi. Na podporu svojho návrhu uvádza, že na ingoty dotknuté vo veci samej sa nevzťahuje

§ 198 ods. 2 smernice o DPH, pretože nejde o hotové výrobky patriace do kategórie investičného zlata, ani do kategórie zlata vo forme suroviny alebo polotovaru. Naopak uvedené ingoty spadajú pod § 199 ods. 1 písm. d) tejto smernice, ktorý sa uplatňuje na šrot vrátane šrotu obsahujúceho zvyšky zlata.

19 Ministerstvo pre dane navrhuje toto odvolanie zamietnuť z dôvodu, že tieto ingoty patria do pôsobnosti § 198 ods. 2 smernice o DPH. Z tohto hľadiska je rozhodujúca skutočnosť, že nejde o hotové výrobky, a skutočnosť, že podľa daného ministerstva toto ustanovenie je *lex specialis*, ktorý sa uplatňuje na obchod so zlatom, zatiaľ čo § 199 tejto smernice je ustanovením, ktoré sa vzťahuje na kovový šrot. Tento výklad sa opiera o cieľ tohto prvého ustanovenia, ktorým je boj proti daňovým podvodom. Predmetné ingoty treba teda považovať za zlato alebo výrobky obsahujúce zlato, keďže práve ich obsah zlata im dáva trhovú hodnotu a boli vyrobené na účely opätovného predaja zlata, ktoré obsahujú.

20 Vnútroštátny súd tvrdí, že zo znenia § 198 ods. 2 smernice o DPH, ani z ustanovenia, ktorému predchádzalo, ani z preambuly smernice 98/80 alebo z rôznych jazykových verzií § 198 ods. 2 tejto smernice jasne nevyplýva, či sa toto ustanovenie vzťahuje na výrobky s vysokým obsahom zlata, akými sú ingoty dotknuté vo veci samej, ktoré sa priamo nespracúvajú na hotové výrobky.

21 Skutočnosť, že cieľom tohto § 198 ods. 2 je predchádzať daňovým podvodom, by hovorila v prospech širšieho výkladu, podľa ktorého sa tento § 198 ods. 2 vzťahuje okrem investičného zlata a surového zlata aj na zlato spracované akýmkoľvek spôsobom a v akejkoľvek výrobní fáze, ak rýdzosť dotknutého tovaru je 325 tisícín alebo vyššia a ak je jeho hodnota stanovená len na základe hodnoty zlata, ktoré obsahuje. Je však možné prikloniť sa aj k striktnému výkladu, podľa ktorého sa uvedené ustanovenie uplatní len na zlato v štádiu medzi surovým zlatom a hotovým výrobkom. V prospech takéhoto výkladu môže svedčiť najmä skutočnosť, že zvyšky kovov spadajú pod § 199 ods. 1 písm. d) smernice o DPH.

22 Za týchto okolností Østre Landsret (Odvolací súd pre východnú oblasť) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu 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 § 198 ods. 2 smernice o DPH?

Možno vychádzať zo zásady, že predmetné ingoty pozostávajú z náhodnej surovej zliatiny rôznych zošrotovaných zlato obsahujúcich kovových predmetov a že tieto ingoty môžu obsahovať okrem iného aj organické materiály, napr. zuby, kaučuk, PVC a kovy/materiály, ako napr. meď, cín, nikel, amalgám, zvyšky batérií obsahujúcich ortuť a olovo, ako aj rôzne toxické látky, atď. V nijakom prípade teda nejde o výrobok obsahujúci zlato, ktorý je priamo spracovávaný na hotový výrobok. Na druhej strane ingot je spracovaným výrobkom (zliatinou), ktorý bol – ako medzistupeň – vytvorený na účely extrahovania zlatého obsahu. Ingoty majú vysoký podiel zlata, priemerne 500 až 600 tisícín, čo je podstatne viac ako 325 tisícín zlata. Po extrahovaní bude obsah zlata použitý pri výrobe (zlatých/zlato obsahujúcich) výrobkov.

Pri odpovedaní na uvedenú otázku Súdny dvor môže takisto považovať za preukázané, že ingoty nemôžu priamo tvoriť súčasť iných výrobkov, keďže najprv musia ingoty prejsť spracovaním, ktorým sa kovy oddelia a vytavia sa/extrahujú nekovové, nebezpečné a iné látky.“

O prejudiciálnej otázke

23 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má § 198 ods. 2 smernice o

DPH vykladať v tom zmysle, že sa uplatňuje na dodanie ingotov dotknutých vo veci samej, ktoré pozostávajú z náhodnej surovej zliatiny vzniknutej zliatím šrotu a rôznych kovových predmetov obsahujúcich zlato, ako aj iných kovov, materiálov a látok, kde každý z ingotov obsahuje okolo 500 alebo 600 tisícín zlata.

24 ?lánok 198 ods. 2 smernice o DPH stanovuje, že keď dodanie zlata vo forme suroviny alebo polotovaru o rýdzosti 325 tisícín alebo vyššej alebo dodanie investičného zlata uskutoční zdaniteľná osoba, členské štáty môžu nadobúdať a určiť za osobu povinnú platiť daň, pričom podľa rozhodnutia vnútroštátneho súdu danú právomoc dánsky zákonodarcu využil.

25 V predmetnom prípade na úvod treba uviesť, že zo znenia tohto ustanovenia vyplýva, že sa neuplatňuje na hotové výrobky s výnimkou „investičného zlata“. Nie je však sporné, že posledný uvedený pojem sa nemôže vzťahovať na také tovary, ako sú ingoty dotknuté vo veci samej.

26 Navyše ani ?lánok 198 smernice o DPH, ani iné ustanovenia smernice o DPH, ani smernica 98/80, ktorá je základom obsahu tohto ?lánku 198 ods. 2, nespresujú, čo treba chápať pod pojmom „zlat[o] vo forme suroviny alebo polotovaru o rýdzosti 325 tisícín alebo vyššej“.

27 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora pri výklade ustanovenia práva Únie je potrebné zohľadniť nielen jeho znenie, ale aj jeho kontext a cieľ sledovaný právnou úpravou, ktorej je súčasťou (rozsudky z 26. januára 2012, ADV Allround, C-218/10, EU:C:2012:35, bod 26, a z 19. júla 2012, A, C-33/11, EU:C:2012:482, bod 27, ako aj citovaná judikatúra). Zároveň sa určenie významu a rozsahu pojmov, pre ktoré právo Únie neobsahuje definíciu, musí vykonať podľa ich obvyklého významu v bežnom jazyku pri súasnom zohľadnení kontextu, v ktorom sa používajú, ako aj cieľov sledovaných predmetnou právnou úpravou, (pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. decembra 2012, BLV Wohn- und Gewerbebau, C-395/11, EU:C:2012:799, bod 25 a citovanú judikatúru).

28 Okrem toho v prípade rozporu medzi rôznymi jazykovými verziami nemožno posudzovať dosah príslušného ustanovenia výlučne na základe doslovného výkladu, ale sa má vykladať v kontexte celkovej systematiky a účelu právnej úpravy, ktorej je súčasťou (pozri v tomto zmysle rozsudky z 3. marca 2005, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, C-428/02, EU:C:2005:126, bod 42 a citovanú judikatúru, ako aj z 13. júna 2013, Promociones y Construcciones BJ 200, C-125/12, EU:C:2013:392, bod 22 a citovanú judikatúru).

29 Pokiaľ ide v prvom rade o znenie pojmu „zlat[o] vo forme suroviny alebo polotovaru o rýdzosti 325 tisícín alebo vyššej“, ako v podstate uviedla generálna advokátka v bodoch 20 až 23, ako aj v bodoch 26 až 30, 57 a 63 svojich návrhov, treba predovšetkým konštatovať, že podľa jazykových verzií ?lánku 198 ods. 2 smernice o DPH sa pojem „zlat[o] vo forme suroviny“ môže vzťahovať na nespracované zlato, zlato ako čistý kov alebo aj na akýkoľvek materiál, ktorý sa čiastočne skladá zo zlata.

30 Následne, ak sa pojem „polotovar“ v bežnom jazyku vzťahuje na tovar, ktorý síce už bol prepracovaný alebo spracovaný, ale má byť predmetom následného spracovania, bežný zmysel tohto pojmu neumožňuje v rôznych jazykových verziách jednotne určiť, o ktoré konkrétne štádium spracovania predmetného výrobku ide s výnimkou toho, že nejde ani o výrobky, ktoré neboli predtým prepracované alebo spracované a nejde ani o hotové výrobky.

31 Napokon požiadavka minimálnej rýdzosti zlata 325 tisícín uvedená v ?lánku 198 ods. 2 smernice o DPH sa doslovne môže aspoň v niektorých jazykových verziách vzťahovať buď na „zlat[o] vo forme suroviny alebo polotovaru“, alebo len na „polotovar“, ktoré sú uvedené v tomto ustanovení.

32 Z vyššie uvedeného vyplýva, že samotné znenie ?lánku 198 ods. 2 smernice o DPH neumožňuje určiť, či a prípadne za akých podmienok taký tovar ako ingoty dotknuté vo veci samej spadá do jeho pôsobnosti.

33 Pokiaľ ide v druhom rade o kontext, do ktorého zapadá ?lánok 198 ods. 2 smernice o DPH, treba pripomenúť, že toto ustanovenie umožňuje ?lenským štátom v niektorých situáciách zaviesť mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti, na základe ktorého osobou povinnou platiť DPH je zdaniteľná osoba, ktorá je príjemcom transakcie podliehajúcej tejto dani. Toto ustanovenie je teda výnimkou zo zásady zakotvenej v ?lánku 193 tejto smernice, podľa ktorej DPH platí zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje zdaniteľné dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb. Z tohto dôvodu sa ustanovenie má vykladať striktné, čo však nemôže viesť k tomu, aby bolo zbavené svojich účinkov (pozri analogicky rozsudok z 13. júna 2013, Promociones y Construcciones BJ 200, C-125/12, EU:C:2013:392, body 23 a 31, ako aj citovanú judikatúru).

34 ?lánok 199 ods. 1 písm. d) smernice o DPH, podobne ako ?lánok 198 ods. 2 tejto smernice, dáva ?lenským štátom možnosť zaviesť mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti aj pre dodanie použitého materiálu, odpadu a šrotu vymenovaného v prílohe VI uvedenej smernice. Medzi takýmito dodaniami sa okrem iného v bode 5 tejto prílohy uvádzajú „dodanie materiálov uvedených v tejto prílohe po spracovaní formou... odlievania do ingotov“. Táto príloha sa predovšetkým týka v bode 1 „dodania železného a neželezného odpadu, šrotu a použitých materiálov“, v bode 2 „dodania železných a neželezných čiastočne spracovaných výrobkov“, v bode 3 „dodania zvyškov a iných recyklovateľných materiálov pozostávajúcich zo železných a neželezných kovov, ich zliatin“ a v bode 4 „dodania železného a neželezného odpadu..., ako aj zlomkového železa, šrotu, odpadu“. Ako vyplýva z rozhodnutia vnútroštátneho súdu, dánsky zákonodarcu v ?ase skutkových okolností týkajúcich sa veci samej nevyužil možnosť stanovenú v poslednom uvedenom ustanovení, ktorá sa týka zavedenia mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti pre dodanie použitého materiálu, odpadu a šrotu vymenovaného v prílohe VI uvedenej smernice.

35 Zároveň z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že napriek tomu, že ingoty dotknuté vo veci samej obsahujú okolo 500 alebo 600 tisícín zlata, sú zliate z rôznych starých predmetov, ako aj zo šrotu a priemyselných zvyškov obsahujúcich kovy a iné materiály, a nemôžu byť použité v tomto stave, ale musia byť pred akýmkoľvek použitím ich zložiek spracované takým spôsobom, aby bolo možné oddeliť kovové ?asti od nekovových ?astí a extrahovať z nich určité látky.

36 Envirotec sa odvoláva na tieto skutočnosti v súvislosti so záverom o neuplatniteľnosti ?lánku 198 ods. 2 smernice o DPH na uvedené ingoty, a teda o neuplatniteľnosti mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti na dodanie týchto tovarov, pretože ide o odpad spadajúci pod ?lánok 199 ods. 1 písm. d) tejto smernice.

37 Treba konštatovať, že zo samotného znenia uvedených ustanovení nemožno vylúčiť, že taký tovar ako ingoty dotknuté vo veci samej môžu spadať pod ?lánok 199 ods. 1 písm. d) smernice o DPH ako ingoty vzniknuté roztavením rôznych odpadov, šrotu a použitých neželezných kovov, ako aj recyklovateľných materiálov pozostávajúcich z takýchto kovov.

38 Nič v smernici o DPH nenasvedčuje tomu, že by mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti uvedený v ?lánku 199 ods. 1 písm. d) tejto smernice nevyhnutne mal vylúčiť mechanizmus uvedený v ?lánku 198 ods. 2, keďže posledné uvedené ustanovenie možno z tohto hľadiska chápať ako *lex specialis* vzťahujúci sa na špecifické výrobky zahrnuté pod tieto pojmy.

39 Treba teda konštatovať, že kontext, do ktorého patrí ?lánok 198 ods. 2 smernice o DPH, neumožňuje s istotou určiť pôsobnosť tohto ustanovenia. V treťom rade teda treba preskúmať

cie?, ktorý toto ustanovenie sleduje.

40 V tejto súvislosti z odôvodnenia 42 smernice o DPH vyplýva, že režimy prenesenia daňovej povinnosti, ktoré si členské štáty môžu vybrať v určitých sektoroch alebo pri určitých druhoch transakcií, majú cieľ zjednodušiť predpisy a bojovať proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa dani. Ten istý cieľ sa objavuje aj v odôvodnení 55 smernice o DPH, ktoré v tejto súvislosti nadväzuje na ôsme odôvodnenie smernice 98/80 a podľa ktorého „s cieľom zamedziť daňovým únikom a súasne 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“.

41 Ako v podstate uviedla generálna advokátka v bodoch 49 a 50 svojich návrhov, to, čo zvyšuje riziko daňového podvodu a tým odôvodňuje uplatnenie mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti pri dodaní niektorých tovarov, vrátane zlata, je práve vysoká trhovú hodnotu tovarov v porovnaní s ich veľkosťou, ktorá umožňuje ich ľahšiu prepravu. Pokiaľ ide o obchod so zlatom, hoci nejde o hotový výrobok, akým je šperk, hodnotu dotknutého tovaru určuje obsah zlata. V dôsledku toho je riziko daňového podvodu o to väčšie, o čo vyšší je obsah zlata v danom tovare.

42 Z toho vyplýva, že vzhľadom na hlavný cieľ sledovaný normotvorcom Únie je stupeň rýdzosti zlata dotknutého tovaru rozhodujúci na určenie, či dodanie zlata vo forme suroviny alebo polotovaru, ktorý nie je hotovým výrobkom, spadá alebo nespadá pod článok 198 ods. 2 smernice o DPH.

43 Okrem toho treba konštatovať, že priklonenie sa k výkladu článku 198 ods. 2 smernice o DPH, podľa ktorého toto ustanovenie už prebraté členským štátom nie je možné uplatniť na ingoty s rýdzosťou zlata 325 tisícín alebo vyššou, by mohlo narušiť úplné uplatnenie tohto cieľa týkajúceho sa boja proti daňovým podvodom, ktorý konkrétne sleduje normotvorca Únie v súvislosti s osobitosťami tohto vzácneho kovu. Naopak, vyššie uvedené nerieši otázku, či ingoty pozostávajúce z „odpadu“ alebo „použitých materiálov“ s rýdzosťou zlata nižšou než 325 tisícín môžu spadať pod mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti uvedený v článku 199 ods. 1 písm. d) tejto smernice, pokiaľ členský štát tento mechanizmus uplatnil.

44 Napokon nie je na účely poskytnutia odpovede na položenú otázku potrebné určiť, či taký tovar, ako sú ingoty dotknuté vo veci samej, spadá pod pojem „zlat[o] vo forme suroviny“ alebo pod pojem „polotovar“ v zmysle článku 198 ods. 2 smernice o DPH.

45 Na základe vyššie uvedených úvah treba na položenú otázku odpovedať, že článok 198 ods. 2 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že sa uplatňuje na dodanie takých ingotov, o aké ide vo veci samej, ktoré pozostávajú z náhodnej surovej zliatiny vzniknutej zliatím šrotu a rôznych kovových predmetov obsahujúcich zlato, ako aj iných kovov, materiálov a látok obsahujúcich v závislosti od ingotu okolo 500 alebo 600 tisícín zlata.

O trovách

46 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo zatiaľ v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdný dvor (druhá komora) rozhodol takto:

Článok 198 ods. 2 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že sa uplatňuje na dodanie takých ingotov, o aké ide vo veci samej, ktoré pozostávajú z náhodnej surovej zliatiny vzniknutej

zliatím šrotu a rôznych kovových predmetov obsahujúcich zlato, ako aj iných kovov, materiálov a látok obsahujúcich v závislosti od ingotu okolo 500 alebo 600 tisícim zlata.

Podpisy

* Jazyk konania: dán?ina.