

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

JULIANE KOKOTT

z dnia 17 grudnia 2015 r.(1)

Sprawa C-550/14

Envirotec Denmark ApS

przeciwko

Skatteministeriet

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Østre Landsret (Dania)]

Przepisy podatkowe – Podatek od wartości dodanej – Artykuł 198 ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE – Zobowiązanie nabywcy do zapłaty podatku VAT w przypadku dostawy zota w postaci surowca lub półproduktu – Sztabki ze stopu różnych przedmiotów metalowych zawierających zoto

I – Wprowadzenie

1. „[P]rzed zotem się korzy i zotem się puszy cały świat!”, rozmyśla Małgorzata w „Faustie” Johanna Wolfganga von Goethego o stosunku biuterii do naturalnej piękności(2). Jak by się czuła i co by myślała, gdyby zoto żaczuszka i kolczyków, w których tak się sobie podoba, pochodziło między innymi z zębów innych ludzi? Tak mogłoby się okazać w niniejszej sprawie, która dotyczy opodatkowania podatkiem VAT dostaw sztabek zota, składających się z różnych ponownie wykorzystanych złotych przedmiotów i z których ma być wyprodukowana ponownie biuteria i inne wyroby.

2. Także w prawie Unii dotyczącym podatku VAT szczególne uwagi przykłada się do zota. Jedno z uregulowań szczególnych mających zastosowanie do zota jest przedmiotem niniejszego duńskiego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym. Trybunał będzie musiał wyjaśnić, kto jest uważany za zobowiązanego do zapłaty podatku VAT w przypadku, gdy sztabki zota, które zmieniają w kształt, nie są „nowe”, lecz pochodzą z recyklingu. To pytanie jednakże poruszyłoby Małgorzatę znacznie mniej.

II – Ramy prawne

A – Prawo Unii

3. Pobór podatku VAT w państwach członkowskich Unii reguluje dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej(3) (zwana dalej „dyrektywą VAT”). Obowiązuje do dnia 31 grudnia 2006 r. szósta dyrektywa 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(4) (zwana dalej „szóstą dyrektywą”) nie ma wprowadzić zastosowania w postępowaniu głównym, zawiera ona jednak znaczące w niniejszej sprawie przepisy, dlatego należy tak je wziąć pod uwagę ich genezę.

4. Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT opodatkowaniu podlega „odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze”.

5. W odniesieniu do osób zobowiązanych do zapłaty VAT art. 193 dyrektywy VAT w brzmieniu, które ma zastosowanie w postępowaniu głównym, stanowi(5):

„Kiedy podatnik dokonujący podlegającej opodatkowaniu dostawy towarów [...] obowiązany jest do zapłaty VAT, z wyjątkiem sytuacji, gdy do zapłaty VAT zobowiązana jest inna osoba w przypadkach, o których mowa w art. 194-199 i art. 202”.

6. Artykuł 198 dyrektywy VAT przewiduje w tym zakresie jako wyjątek:

„(1) [...]”

(2) W przypadku dostaw złoża w postaci surowca lub półproduktu o próbie 325 tysięcznych lub większej, lub dostaw złoża inwestycyjnego, określonego w art. 344 ust. 1, dokonywanych przez podatnika korzystającego z jednej z możliwości przewidzianych w art. 348, 349 i 350, państwa członkowskie mogą wyznaczyć nabywcę jako osobę zobowiązaną do zapłaty VAT.

(3) Państwa członkowskie określają procedury i warunki stosowania ust. 1 i 2”.

7. Motyw 55 dyrektywy VAT stwierdza w tym względzie:

„Aby zapobiec uchylaniu się od opodatkowania, a jednocześnie zmniejszyć obciążenia finansowe związane z dostawą złoża o próbie przekraczającej określony poziom, uzasadnione jest upoważnienie państw członkowskich do wyznaczenia nabywcy jako osoby zobowiązanej do zapłaty VAT”.

8. Ponadto państwa członkowskie zgodnie z art. 199 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT 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. Wymieniony załącznik VI zawiera między innymi następujące pozycje:

„1. Dostawy odpadów żelaznych i nieżelaznych, zómu oraz zużytych materiałów, w tym półproduktów białych wynikiem przetwarzania, wytwarzania lub stapiania metali żelaznych i nieżelaznych oraz ich stopów;

2. dostawy półproduktów żelaznych i nieżelaznych oraz niektórych powiązanych usług przetwarzania;

3. dostawy pozostałości i innych materiałów przetwarzalnych składających się z metali żelaznych i nieżelaznych, [...];

4. dostawy [...] związane z odpadami elastycznymi i nieelastycznymi [...];
 5. [...];
 6. dostawa ze złomu i odpadów po obróbce materiałów podstawowych”.
10. Artykuł 168 dyrektywy VAT stanowi ponadto w odniesieniu do prawa do odliczenia podatku naliczonego, o które można wniesić w stosunku do zakupionych towarów:

„Jeżeli towary [...] wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:

- a) VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika;
- [...]”.

B – Prawo krajowe

11. W Danii podatek VAT jest pobierany zgodnie z duńską ustawą o VAT. Paragraf 46 ust. 1 tej ustawy określa osobę zobowiązaną do zapłaty VAT:

„Podatek jest należny od każdego podatnika dokonującego podlegającego opodatkowaniu dostawy towarów [...] w Danii. Jednakże jest on należny od odbiorców towarów [...], gdy [...]

- 4) odbiorca jest przedsiębiorstwem zarejestrowanym w Danii otrzymującym z tytułu inwestycyjne, od którego podatek jest należny na podstawie § 51a, lub z tytułu w postaci surowca lub półproduktu o próbie 325 tysięcy cznych lub większej”.

III – Postępowanie główne

12. Postępowanie główne dotyczy duńskich należności podatku VAT spółki Envirotec Denmark ApS (zwanej dalej „Envirotec”) za ostatni kwartał 2011 roku.

13. W tym kwartale Envirotec nabyła od innej duńskiej spółki 24 sztabki o przeciwnej zawartości z tytułu pomiędzy 500 a 600 tysięcy cznych. Oprócz tytułu sztabki zawierały różne inne materiały takie jak żelazo, kauczuk, PCW, miedź, amalgamat, rtęć i ołów. Sprzedawca stopił bowiem te sztabki z odpadów przemysłowych oraz ze starej biuterii, sztućców, zegarków itd. Aby użyć tytułu zawartego w sztabkach do produkcji dalszych wyrobów zawierających z tytułu, należało zatem wcześniej oddzielić inne składniki zawarte w sztabkach.

14. Za zakup 24 sztabek Envirotec wystawiono fakturę wykazującą podatek VAT w wysokości 1 099 695 DKR (około 150 000 EUR), który to Envirotec zapłacił sprzedawcy. Sprzedawca jednak nie odprowadził tej kwoty duńskiemu organowi podatkowemu. W późniejszym czasie sprzedawca został postawiony w stan likwidacji ze względu na niewypłacalność.

15. Envirotec zgłosiła od duńskiego organu podatkowego zwrotu podatku VAT zapłaconego sprzedawcy powołując się w tym zakresie na prawo do odliczenia podatku naliczonego. Duński organ podatkowy uważa jednak, że nie sprzedawca, ale Envirotec jest, zgodnie z § 46 ust. 1 pkt 4 duńskiej ustawy o VAT, osobą zobowiązaną do zapłaty VAT za tę transakcję. W konsekwencji Envirotec nie może się tak domagać odliczenia kwoty podatku VAT niesłusznie zapłaconego sprzedawcy. Envirotec natomiast uważa, że duński przepis, który został wydany na podstawie

art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT, na mocy którego następuje przeniesienie zobowiązania do zapłaty podatku na nabywcę, nie znajduje zastosowania w tym konkretnym przypadku.

IV – Postępowanie przed Trybunałem

16. Østre Landsret, przed którym toczy się obecnie spór uważa, że dla rozstrzygnięcia sporu decydujące znaczenie ma wykładnia prawa Unii i w dniu 28 listopada 2014 r. przedłożył Trybunałowi na podstawie art. 267 TFUE następujące pytanie:

Czy sztabki złożone z przypadkowego, surowego stopu różnych zezumowanych, zawierających złoto przedmiotów metalowych są objęte wyrażeniem „złoto w postaci surowca lub półproduktu” w rozumieniu art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT?

17. W postępowaniu przed Trybunałem w marcu 2015 r. Królestwo Danii, Republika Estońska oraz Komisja Europejska złożyły uwagi na piśmie.

V – Ocena prawna

18. Sąd odsyłający w pytaniu prejudycjalnym zasadniczo dąży do ustalenia, czy sztabki, które są przedmiotem postępowania głównego, są objęte zakresem stosowania art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT. Zgodnie z tym przepisem państwa członkowskie mogą postanowić między innymi w przypadku dostaw „złota w postaci surowca lub półproduktu o próbie 325 tysięcznych lub większej”, że osoba zobowiązana do zapłaty VAT jest nabywca towarów, a nie jak zwykle dostawca.

19. Uważam, że na to pytanie należy odpowiedzieć twierdząco. Sztabki bowiem, które powstały ze stopienia różnych przedmiotów metalowych zawierających złoto, takie jak te w postępowaniu głównym, jako „złoto w postaci surowca” spełniają przesłanki stosowania art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT. Jak zostanie to przeze mnie wykazane poniżej, wynika to z wykładni brzmienia, kontekstu i celów przepisu.

A – Brzmienie

20. Przede wszystkim z powodu różnych wersji językowych art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT z brzmienia nie wynika jednolity obraz znaczenia pojęcia „złoto w postaci surowca”.

21. Duńska wersja językowa używa pojęcia „råmetal”, które można przetłumaczyć na język niemiecki jako „Rohmetall”(6). Pojęcie to oznacza zwyczajowo czysty, nieprzetworzony metal. Na podobne znaczenie wskazuje pojęcie „d’or sous forme de matière première” we francuskiej wersji językowej.

22. Zgodnie z takim wąskim rozumieniem pojęciem „złoto w postaci surowca” w rozumieniu art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT mogłyby być objęte tylko takie sztabki złota, które składają się z czystego złota, a więc prawie w 100% ze złota. Stopienie różnych przedmiotów metalowych zawierających złoto w sztabkach o zawartości złota tylko między 500 a 600 tysięcznych, jak wynika z niniejszego postępowania, zgodnie z tym rozumieniem nie byłoby objęte pojęciem „złoto w postaci surowca”.

23. Z drugiej strony przykładowo niemiecka wersja językowa art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT z „Goldmaterial” i angielska wersja z „gold material” zawierają od razu pojęcia, które są sformułowane szerzej niż znaczenie metalu surowego i zgodnie z ich znaczeniem nie można ich ograniczyć do czystego złota. Pod pojęciem „Goldmaterial” można mianowicie rozumieć także surowiec, który składa się w jakiej części ze złota, a więc także niniejszy stop różnych przedmiotów metalowych zawierających złoto.

24. W przypadku rozbieżności między różnymi wersjami językowymi przepisu prawa Unii, jak w niniejszym przypadku, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem nie można określać jego znaczenia wyłącznie na podstawie wykładni literalnej, lecz tylko przy pomocy jego kontekstu i celów(7).

B – Kontekst

25. Kontekst pojęcia „złota w postaci surowca” w art. 198 ust. 2 mógłby zatem w pierwszej kolejności mieć znaczenie dla udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy tym pojęciem objęta jest sztabka, która składa się ze stopu różnych przedmiotów metalowych zawierających złoto.

1. Wymóg minimalnego poziomu próby w art. 198 ust. 2

26. Przepis ten ma zastosowanie do dostaw „złota w postaci surowca lub półproduktu o próbie 325 tysięcznych lub większej”. Jeżeli chodzi o zdania „o próbie 325 tysięcznych lub większej” odnosi się nie tylko do „półproduktu”, ale również do „złota w postaci surowca”, pojęcie to musi oznaczać nie tylko złoto czyste, ale również materia o mniejszej zawartości złota, jak ma to miejsce w niniejszym przypadku.

27. Jeżeli przyjmie się jednak, że ta część zdania odnosi się jedynie do półproduktów, wymóg minimalnego poziomu próby nie miałby zastosowania do złota w postaci surowca. Na tej podstawie można by po pierwsze wyciągnąć wniosek, że każda próba jest wystarczająca, aby przyjąć, że jest to złoto w postaci surowca. Ponieważ byłoby to jednak bardzo daleko idący wniosek, brak wyraźnego wymogu minimalnego poziomu próby w przypadku złota w postaci surowca mógłby przemawiać również za tym, że tylko złoto czyste wchodzi w zakres pojęcia „złota w postaci surowca”.

28. Z brzmienia przepisu nie można jednoznacznie wywnioskować, do których pojęć odnosi się część zdania dotycząca minimalnego poziomu próby. Przynajmniej niemiecka, angielska i francuska wersja językowa dopuszczają mianowicie obie wykładnie.

29. Także motyw 55 dyrektywy VAT nie jest przydatny w tym względzie. Wprawdzie w ramach opisu celu art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT w odniesieniu do wszystkich towarów, które są objęte tym uregulowaniem, użyte jest tam sformułowanie „złota o próbie przekraczającej określony poziom”. Nie musi to jednak oznaczać, że zarówno złoto w postaci surowca jak i półproduktu muszą mieć próbę 325 tysięcznych lub większą. Ten wymóg motywu 55 dyrektywy VAT byłby mianowicie spełniony także wtedy, gdyby pod pojęciem „złota w postaci surowca” rozumieć tylko czyste złoto, a więc materia o próbie równej lub większej niż 995 tysięcznych(8).

30. Tym samym z wymogu minimalnego poziomu próby w art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT ostatecznie nie wynika, czy pojęcie „złota w postaci surowca” obejmuje sporne w niniejszej sprawie sztabki.

2. Objęcie złotem złota zakresem art. 199 ust. 1 lit. d)

31. Także w przedmiocie wykładni kontekstu art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT Envirotec w postępowaniu głównym stała na stanowisku, że żadne z pojęć w tym przepisie nie może być

z?omu czy odpadu sk?adaj?cego si? ze z?ota, a z którym mamy jednak do czynienia w niniejszym przypadku. Albowiem przeniesienie zobowi?zania do zap?aty podatku na nabywc? w przypadku z?omu z?ota zosta?o uregulowane w pó?niej przyj?tym przepisie szczególnym art. 199 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT.

32. W tym wzgl?dzie s?d odsy?aj?cy wychodzi najwyra?niej z za?o?enia, ?e decyduj?cy w post?powaniu g?ównym przepis § 46 ust. 1 pkt 4 du?skiej ustawy o VAT nie opiera si? na powy?szym przepisie dyrektywy VAT, ale wy??cznie na art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT, który jest przedmiotem odes?ania. W konsekwencji dla sporu w post?powaniu g?ównym ma znaczenie, czy przeniesienie na nabywc? zobowi?zania do zap?aty podatku za niniejsze sztabki jest obj?te przez jedno czy drugie upowa?nienie dyrektywy VAT.

33. Pod tym wzgl?dem prawd? jest, ?e przytoczony przez Envirotec przepis zawiera szereg stanów faktycznych, które zgodnie z jego brzmieniem dotycz? tak?e przetworzonych przedmiotów zawieraj?cych z?oto, poniewa? z?oto zalicza si? do wymienianych tam wielokrotnie „metali nie?elaznych”. Zakres stosowania art. 199 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT nie ogranicza si? jednak do z?ota, ale obejmuje mi?dzy innymi wszystkie pozosta?e metale nie?elazne. W ten sposób rozpatrywana w niniejszej sprawie norma art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT w odniesieniu do z?ota mog?aby zosta? uznana jako *lex specialis* maj?ca te? z tego wzgl?du zastosowanie do z?omu z?ota.

34. Jednak geneza art. 199 ust. 1 lit. d) dotycz?cego mi?dzy innymi odpadów nie?elaznych wskazuje na to, ?e przepis art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT podlegaj?cy wyk?adni w niniejszej sprawie w?a?nie nie powinien obejmowa? z?omu z?ota.

35. Przepisy obowi?zuj?ce przed wej?ciem w ?ycie(9) art. 199 ust. 1 lit. d) w sz?stej dyrektywie zosta?y wprowadzone przez dyrektyw? 2006/69/WE dopiero na mocy odpowiedniego przepisu poprzedzaj?cego(10) art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT. Ta dyrektywa zmieniaj?ca 2006/69/WE jest jednak tak sformu?owana, jak gdyby prawodawca Unii w tym czasie wychodzi? z za?o?enia, ?e w odniesieniu do z?omu z?ota nie istnia?o jeszcze uregulowanie dotycz?ce przeniesienia zobowi?zania do zap?aty podatku na nabywc?, chocia? w tym czasie obowi?zywa? ju? przepis poprzedzaj?cy art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT, który to jest przedmiotem wyk?adni w niniejszej sprawie.

36. W dyrektywie zmieniaj?cej 2006/69/WE uchylono szereg upowa?nie? dla pa?stw cz?onkowskich(11) do wprowadzenia odst?pstwa od stosowania niektórych przepisów prawa Unii dotycz?cych podatku VAT(12). Jak wynika z motywu 8 i genezy(13) dyrektywy 2006/69/WE, uchylenie powinno dotyczy? wszystkich upowa?nie?, które s? obj?te przepisami nowej dyrektywy i dlatego by?yby w przysz?oci zb?dne. Jako pierwsz? za??cznik II do dyrektywy 2006/69/WE wymienia w tym zakresie decyzj? Rady zezwalaj?c? Zjednoczonemu Królestwu Wielkiej Brytanii i Irlandii Pó?nocnej na wprowadzenie specjalnego systemu poboru podatków w celu unikni?cia oszustw podatkowych lub unikania opodatkowania w odniesieniu do „dostaw [...] z?ota, z?otych monet i z?omu z?ota”(14).

37. Okoliczno??, ?e to upowa?nienie zosta?o uchylone dopiero w dyrektywie 2006/69/WE przemawia za tym, ?e prawodawca Unii w wyniku tej dyrektywy zmieniaj?cej wydawa? si? uzna? tak?e zmiany prawa w odniesieniu do dostaw z?ota. Poniewa? wtedy nowo wprowadzone przepisy dzisiejszego art. 199 ust. 1 lit. d) dotycz?y przede wszystkim z?omu i odpadów, mo?na by zatem na tej podstawie stwierdzi?, ?e z?om z?ota – zgodnie z twierdzeniami Envirotec – jest obj?ty tym uregulowaniem, a nie art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT.

38. Ten argument, który opiera si? na genezie innej normy ni? ta, która jest przedmiotem analizy, sam w sobie nie ma jednak du?ej si?y przekonywania. Poniewa? wspomniane

upoważnienie Zjednoczonego Królestwa nie było tak przewidziane w pierwotnym projekcie dyrektywy uchylającej 2006/69/WE(15), możliwe jest, że zostało ono wprowadzone w ramach procedury prawodawczej tylko dlatego, iż odkryto, że już zgodnie z obowiązującym wówczas prawem było ono nieaktualne.

39. Zatem istnienie uregulowania szczególnego dotyczącego odpadów z metali nieelastycznych w art. 199 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT nie pozwala w konsekwencji wycofnąć wniosków co do zakresu stosowania art. 198 ust. 2 rozpatrywanego w niniejszej sprawie.

3. Klasyfikacja taryfowa

40. I wreszcie w zakresie, w jakim w postępowaniu głównym przedstawiono uzupełniającą klasyfikację taryfową, porównanie to nie jest przekonujące. Nomenklatura scalona(16), która zawiera klasyfikacje towarów służące w pierwszej kolejności do ustalania danej stawki celnej(17), realizuje inne cele niż postanowienie art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT rozpatrywane w niniejszej sprawie.

41. O ile Trybunał w przedmiocie wykładni dyrektywy VAT odniósł się uzupełniając do użycia terminów w nomenklaturze scalonej, nastąpiło to tylko w odniesieniu do mającej zastosowanie stawki podatkowej(18). Ale w przypadku określenia stawki podatkowej z art. 98 ust. 3 wynika z samej dyrektywy VAT pewien związek z nomenklaturą scaloną(19).

42. Taki związek z definicjami w nomenklaturze scalonej jednak nie istnieje w odniesieniu do przepisu art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT rozpatrywanego w niniejszej sprawie. Przepis ten ani nie określa stawki podatkowej, ani nie zawiera – w odróżnieniu od przykądowo art. 148 lit. b) dyrektywy VAT – wyraźnego odniesienia do nomenklatury scalonej.

4. Wniosek w przedmiocie wykładni kontekstu

43. Wobec powyższego z kontekstu art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT nie można ustalić jednoznacznie, czy sztabka, która składa się ze stopu różnych przedmiotów metalowych zawierających żelazo, jest objęta pojęciem żelaza w postaci surowca. Odpowiedzi na to pytanie należy zatem szukać w celu tego przepisu.

C – Cel

44. W świetle motywu 8 dyrektywy 98/80/WE, na mocy którego ustanowiono przepis poprzedzający art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT(20), regulacja służy zarówno „zapobieganiu oszustwom podatkowym” jak i „zmniejszeniu obciążenia finansowego”. Podobnie brzmi motyw 55 dyrektywy VAT. Z genezy dyrektywy 98/80/WE nie wynikają ponadto żadne dalsze cele tej regulacji(21).

1. Zapobieganie oszustwom podatkowym

45. Uregulowanie ma na celu zapobieganiu oszustwom podatkowym w zakresie, w jakim przeniesienie zobowiązania do zapłaty podatku z dostawcy na nabywcę towarów zapobiega, aby skarb państwa został oszukany z powodu rozdzielenia osoby zobowiązanej do zapłaty podatku i osoby uprawnionej do odliczenia podatku naliczonego.

46. Jak jest to możliwe(22), można zrozumieć na przykładzie niniejszej sprawy. Envirotec domaga się odliczenia podatku w odniesieniu do VAT, który zapłacił swojemu dostawcy, a ów dostawca jednak nigdy nie odprowadził go do urzędu skarbowego. Jeżeli Envirotec i jej dostawca działają wspólnie z zamiarem popełnienia oszustwa, to mogliby świadomie uszczuplić skarb państwa o kwotę podatku naliczonego. Albowiem Envirotec uzyskałaby od skarbu państwa

zapłać w wysokości podatku VAT, a skarb państwa nie mógłby być od dostawcy odpowiadającego podatku. Jeżeli natomiast w przypadku transakcji zobowiązanym do zapłaty podatku jest nabywca towaru zamiast dostawcy, takie oszustwo nie jest możliwe. Zobowiązanie do zapłaty podatku i prawo do odliczenia podatku naliczonego przypadają na jedną osobę, tak że skarb państwa nie musi wypłacić pieniędzy.

47. Zgodnie z tym także Rada wyraziła ostatnio pogląd w motywie 4 dyrektywy 2013/42/UE(23), że „wyznaczenie odbiorcy jako osoby zobowiązanej do zapłaty VAT (odwrotne obciążenie) stanowi w niektórych przypadkach skuteczny środek powstrzymania oszustw związanych z VAT w określonych sektorach”.

48. Te sektory prawodawca Unii określił w art. 198-199a dyrektywy VAT. Chodzi tam o takie sektory jak handel z otem, budownictwo, gospodarka odpadami i handel pozwoleniami na emisję gazów cieplarnianych. Na podstawie dyrektywy 2013/43/UE(24) katalog art. 199a został w międzyczasie uzupełniony o dalsze sektory, takie jak przykładowo wymiana handlowa telefonami komórkowymi, mikroprocesorami, tabletami i laptopami, metalami szlachetnymi, czy też zbożem. Prawodawca Unii wydaje się tutaj, jak wynika to z motywu 4 tej dyrektywy, reagować zawsze, gdy w praktyce odnotowuje się oszustwa w pewnych sektorach.

49. W przypadku handlu towarami wikszość artykułów, w odniesieniu do których może być przewidziane przeniesienie na nabywcę zobowiązania do zapłaty podatku, mają pewne abstrakcyjne wspólne cechy. Mianowicie mają wysoką wartość rynkową w stosunku do swojej wielkości. Ryzyko oszustwa związanego z podatkiem VAT jest bowiem tym większe w przypadku handlu towarami, im towary będące przedmiotem obrotu mają większą wartość i są łatwiejsze w transporcie, jak w szczególności podkreśla Republika Estońska.

50. W kontekście tego celu należy interpretować rozpatrywane w niniejszej sprawie uregulowanie art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT w sposób, który uwzględnia zagrożenia, jakie z punktu widzenia prawodawcy Unii są związane z handlem z otem ze względu na potencjalne oszustwo dotyczące podatku VAT. Ryzyko to zależy – jak wynika także z motywu 55 – w głównej mierze od wysokości próby z ota danego towaru. Jeżeli jest ona wysoka, występuje także podatek na nadużycia stosunek pomiędzy wielkością towaru i jego wartością rynkową.

51. Zatem po pierwsze nie istnieje żaden powód, aby pojęciem „z ota w postaci surowca” w rozumieniu art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT obejmować tylko czyste z ota, jeżeli to postanowienie niewątpliwie dotyczy jednocześnie półproduktów o próbie 325 tysięcznych lub większej. Po drugie, ten wymóg minimalnego poziomu próby musi się odnosić nie tylko do półproduktów, ale także do z ota w postaci surowca, aby objąć tylko surowiec wysokiej wartości. Po trzecie wreszcie, w przypadku z ota w postaci surowca nie da się pogodzić z funkcją tego przepisu rozróżnienia pomiędzy „nowym” stopem a „z omem” z ota, ponieważ z powodu decydującej o wartości wysokości próby z ota nie może od tego zależeć podatność na oszustwa transakcji towarami zawierającymi z ota.

2. Zmniejszenie obciążenia finansowego

52. Ta wykładnia znajduje potwierdzenie w drugim celu tego przepisu, który polega na zmniejszeniu obciążenia finansowego.

53. Jak stwierdziła Komisja w swoim wniosku dotyczącym przepisu poprzedzającego art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT(25), przeniesienie zobowiązania do zapłaty podatku z dostawcy na nabywcę ma także na celu rekompensować niekorzystne warunki konkurencji handlu krajowego w stosunku do wewnątrzwspólnotowego. W przypadku transakcji transgranicznych pomiędzy podatnikami zgodnie z systemem opodatkowania handlu wewnątrzwspólnotowego nabywca jest

bowiem zawsze osobę zobowiązaną do zapłaty podatku(26). Dzięki temu nie musi on wpłacać zaliczki na poczet podatku VAT, która obciążałaby go w przypadku transakcji czysto krajowych, ponieważ musiałby on swojemu dostawcy zwrócić najpierw zapłacone cenę i dodatkowo podatek VAT, ale dopiero później po złożeniu deklaracji podatkowej mógłby uzyskać zwrot tego podatku od skarbu państwa. Poprzez wprowadzenie zobowiązania nabywcy do zapłaty podatku także w stosunku do transakcji krajowych mogły zostać zapewnione w tym zakresie równe warunki konkurencji.

54. Komisja podkreśliła w swoim wniosku, że ta problematyka nie ogranicza się wprowadzić do zwrócić, ale z powodu „bardzo wysokiej wartości zwrócić” w tych wypadkach jest nie do zaakceptowania(27). Decydująca dla tego celu art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT jest zatem ponownie wartość towarów będących przedmiotem obrotu i tym samym ich próba zwrócić.

3. Ograniczenie do nabywców będących podatnikami

55. Ponadto z opisanych celów art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT wynika pośrednio, że przepis ten ma obejmować wyłącznie dostawę do nabywców *będących podatnikami*. Albowiem tylko oni posiadają zgodnie z art. 168 lit. a) dyrektywy VAT prawo do odliczenia podatku naliczonego. Jednak tylko dostawcy, który ma prawo do odliczenia podatku naliczonego, wiążąc się z ryzykiem oszustwa dotyczącego VAT i mogą powodować opisane obciążenie nabywcy zaliczką na poczet podatku VAT.

56. To ograniczenie zakresu stosowania art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT nie zostało jednak wyraźnie wskazane(28). Musi ono zatem być zagwarantowane w ramach definicji towarów, które są objęte tym uregulowaniem i tym samym wpływa także na wykładnię pojęcia „zwrócić w postaci surowca” i „półproduktu”.

57. Przy czym „półproduktami” są już zgodnie z ich brzmieniem tylko takie towary, które są nabyte zasadniczo tylko przez podatników w ramach ich działalności gospodarczej. Półprodukty należą bowiem odrębnie od produktów końcowych. Podczas gdy produkty końcowe mogą być sprzedane bezpośrednio konsumentom końcowym, półprodukty muszą jeszcze zostać przetworzone(29).

58. Ta sama reguła, biorąc pod uwagę opisane cele uregulowania, powinna mieć jednak zastosowanie do pojęcia „zwrócić w postaci surowca”. Pojęcie to nie może obejmować każdego materiału o próbie 325 tysięcznych, tylko taki, który nie stanowi produktu końcowego i tym samym nie nadaje się na dostawę konsumentom końcowym niebędącym podatnikami.

4. Wniosek w przedmiocie wykładni teleologicznej

59. Pojęcie „zwrócić w postaci surowca” obejmuje zgodnie ze znaczeniem i celem art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT każdy materiał, który jest przeznaczony do dalszego przetwarzania, a nie do celów konsumpcji, nie stanowi jednak półproduktu, i o ile jego próba wynosi przynajmniej 325 tysięcznych.

60. Ponieważ niniejsze sztabki zgodnie z ustaleniami sądu krajowego mają być użyte do produkcji wyrobów i mają zawartość zwrócić powyżej 500 tysięcznych, dlatego też są objęte pojęciem „zwrócić w postaci surowca” w rozumieniu tego postanowienia, o ile nie stanowi półproduktu.

D – Rozróżnienie pomiędzy zwrócić w postaci surowca i półproduktem

61. Wreszcie w rozpatrywanej sprawie należy wyjaśnić jeszcze kwestię, czym różni się pojęcie

„złota w postaci surowca” od pojęcia „półproduktu”, który również występuje w tym postanowieniu.

62. To pytanie nie ma wprowadzić decydującego znaczenia w kontekście art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT, ponieważ jak pokazano w obu przypadkach z celu tego przepisu wynika, że towar ma mieć przynajmniej próbę 325 tysięcznych i nie być przy tym produktem końcowym. Pomimo tego należy oba te pojęcia rozgraniczyć w szczególności na wypadek, gdyby Trybunał miał przyjąć, przeciwnie do mojego poglądu, że pojęciem „złota w postaci surowca” objęte jest tylko czyste złoto.

63. Zgodnie z potocznym znaczeniem, które mają terminy „złoto w postaci surowca” i „półprodukt”, rozróżnia się je według stopnia przetworzenia w odniesieniu do produktu końcowego. Zatem „złoto w postaci surowca” oznacza towary, w których tylko zawarte złoto – niezależnie od jego danej w konkretnym przypadku formy – ma znaczenie dla dalszego procesu produkcji. Natomiast pod „półproduktami” należy rozumieć towary, które były już poddane obróbce na jednym z etapów procesu produkcyjnego wyrobu końcowego, jak na przykład uformowany materiał dla celów produktu końcowego; w przypadku złota mogło to być przypadkowo obrócone surowce do wyrobu pierścionków.

64. Ponieważ w przypadku niniejszych sztabek tylko zawarte w nich złoto ma być uzyskane do dalszego przetworzenia, sztabki jednak, biorąc pod uwagę produkt końcowy, nie uzyskają jeszcze żadnego kształtu wstępnego, mamy zatem do czynienia ze złotem w postaci surowca, a nie półproduktem w rozumieniu art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT.

65. Natomiast nie przekonuje, gdy duński organ podatkowy w postępowaniu głównym z art. 2 lit. c) decyzji 2004/228/WE(30) wywodzi, że sztabki jak te w niniejszej sprawie są objęte pojęciem „półproduktu”. Na podstawie tej decyzji upoważniono Królestwo Hiszpanii, aby w przypadku „dostaw półproduktu (np. sztabki [...], które powstały przy przetwarzaniu, produkcji lub stapianiu metali nieelastycznych [...])” uczyniło ono odbiorcą odpowiedzialnym za zapłatę podatku VAT. Z tego nie można jednak wnioskować, że sztabki powstałe ze stopu złota należy uznać za „półprodukty” także w ramach rozpatrywanego w niniejszej sprawie art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT. Poza tym, że przynajmniej niektóre wersje językowe tych dwóch przepisów – między nimi niemiecka – używają tutaj dwóch różnych pojęć, art. 2 lit. c) decyzji 2004/228/WE nie wymaga, w przeciwieństwie do rozpatrywanego w niniejszej sprawie przepisu art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT, rozróżnienia pomiędzy pojęciami „surowca” i „półproduktu”. Tym samym pojęciu „półproduktu” w rozumieniu przytoczonej decyzji można przypisać szersze znaczenie niż pojęciu „półproduktu” w rozpatrywanym w niniejszej sprawie przepisie.

E – *Wniosek*

66. Zgodnie z wykładnią brzmienia, kontekstu i celów art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT należy zatem stwierdzić, że sztabki takie jak te w sporze w postępowaniu głównym jako złoto w postaci surowca spełniają przesłanki stosowania tego postanowienia.

VI – Wnioski

67. Mając na względzie powyższe rozważania, proponuję, by na pytania prejudycjalne przedłożone przez Østre Landsret Trybunał odpowiedział, jak następuje:

Artykuł 198 ust. 2 dyrektywy VAT ma zastosowanie do sztabek, które tak jak w postępowaniu głównym są złoto z przypadkowego, surowego stopu różnych zezwolowanych, zawierających złoto przedmiotów metalowych i mają zawartość złota powyżej 500 tysięcznych.

1 – Język oryginału: niemiecki.

2 – Johann Wolfgang von Goethe, Faust. Dramat, scena „Wieczór”, trzy ostatnie wersy (2802-2804) [tłum. Emil Zegadłowicz].

3 – Dz.U. L 347, s. 1.

4 – Dz.U. L 145, s. 1.

5 – Jest to wersja dyrektywy VAT, która została ostatnio zmieniona dyrektywą Rady 2010/88/UE z dnia 7 grudnia 2010 r. zmieniającą dyrektywę 2006/112/WE dotyczącą wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w zakresie okresu obowiązywania minimalnej stawki podstawowej (Dz.U. L 326 s. 1).

6 – Zobacz w tym zakresie duński i niemiecki wersję językową obecnie obowiązującego art. 199a ust. 1 lit. j) dyrektywy VAT, który został wprowadzony na podstawie dyrektywy Rady 2013/43/UE z dnia 22 lipca 2013 r. zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, w zakresie fakultatywnego i tymczasowego stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia w związku z dostawami niektórych towarów i usług podatnych na oszustwa (Dz.U. L 201, s. 4).

7 – Zobacz np. wyroki: Bouchereau (30/77, EU:C:1977:172, pkt 14), Rockfon (C-449/93, EU:C:1995:420, pkt 28) i Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, pkt 47).

8 – Zobacz definicję zęota inwestycyjnego w art. 344 ust. 1 pkt 1 dyrektywy VAT.

9 – Przepisem poprzedzającym art. 199 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT jest art. 21 ust. 2 lit. c) pkt iv w brzmieniu art. 28g szóstej dyrektywy i został wprowadzony dyrektywą 2006/69/WE z dnia 24 czerwca 2006 zmieniającą dyrektywę 77/388/EWG w odniesieniu do niektórych środków w celu uproszczenia procedury obciążenia podatkiem od wartości dodanej i pomocy w zwalczaniu uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania oraz uchylając niektóre decyzje przyznające odstępstwa (Dz.U. L 221, s. 9).

10 – Przepisem poprzedzającym art. 198 ust. 2 dyrektywy VAT jest art. 26b cz. II F zdanie pierwsze szóstej dyrektywy i opiera się na dyrektywie 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 zęota inwestycyjnego (Dz.U. L 281, s. 31).

11 – Te upoważnienia były wydane na podstawie art. 27 szóstej dyrektywy.

12 – Zobacz art. 2 w związku z załącznikiem II do dyrektywy 2006/69/WE.

13 – Zobacz wniosek Komisji z dnia 16 marca 2005 r. dotyczący dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 77/388/EWG w odniesieniu do niektórych środków w celu uproszczenia procedury obciążenia podatkiem od wartości dodanej i pomocy w zapobieganiu uchylaniu się od płaćenia podatków i unikaniu zobowiązań podatkowych i uchylając niektóre decyzje przyznające odstępstwa (COM[2005] 89 wersja ostateczna), s. 4.

14 – Decyzja Rady uważana za przyjętą w dniu 15 kwietnia 1984 r., zezwalająca Zjednoczonemu Królestwu na stosowanie środka stanowiącego odstępstwo od szóstej dyrektywy w celu uniknięcia, poprzez wprowadzenie specjalnego systemu poboru podatków, niektórych przypadków oszustw podatkowych lub unikania opodatkowania dotyczących dostaw, między podatnikami, zgotą, zgotych monet i zgotu zgotą (Dz.U. L 264, s. 27).

15 – Wniosek Komisji (cytowany w przypisie 13), s. 11, 12.

16 – Załącznik I do rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej taryfy celnej (Dz.U. L 256, s. 1).

17 – Artykuł 1 ust. 3 rozporządzenia (EWG) nr 2658/87 (cytowanego w przypisie 16).

18 – Wyrok Komisja/Hiszpania (C-360/11, EU:C:2013:17, pkt 44).

19 – Zgodnie z tym przepisem przy stosowaniu stawek obniżonych do określonych kategorii towarów państwa członkowskie mogą stosować nomenklaturę scaloną, aby określić zakres danej kategorii.

20 – Zobacz powyżej przypis 10.

21 – Zobacz wniosek Komisji z dnia 27 października 1992 dotyczący dyrektywy Rady uzupełniającej wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającej dyrektywę 77/388/EWG - przepisy szczególne dotyczące zgotą (COM[92] 441 wersja ostateczna), opinia Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego z dnia 28 kwietnia 1993 w sprawie tego wniosku (Dz.U. C 161, s. 25) i protokół posiedzenia Parlamentu Europejskiego z 7 marca 1994 r. (Dz.U. C 91, s. 1), s. 15, 16, a także z dnia 10 marca 1994 r. (Dz.U. C 91, s. 198), s. 209 i 239-243.

22 – Zobacz w tym zakresie wyjaśnienie we wniosku Komisji z dnia 29 września 2009 r. dotyczącym dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w zakresie fakultatywnego i tymczasowego stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia w związku z dostawami niektórych towarów i usług podatnych na oszustwa (COM[2009] 511 wersja ostateczna), s. 3.

23 – Dyrektywa Rady 2013/42/UE z dnia 22 lipca 2013 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, w zakresie stosowania mechanizmu szybkiej reakcji w przypadku oszustw dotyczących VAT (Dz.U. L 201, s. 1).

24 – Cytowana w przypisie 6.

25 – Zobacz s. 13 wniosku Komisji (przysłany w przypisie 21).

26 – Zobacz art. 2 ust. 1 lit. b) pkt i), art. 138 i 200 dyrektywy VAT.

27 – Ibidem (przypis 25).

28 – Tylko w odniesieniu do zgotą inwestycyjnego wyniku to jasno z odesłania do możliwości wyboru, które są przewidziane w art. 348-350 dyrektywy VAT i zakładają, że odbiorca świadczenia sam jest też podatnikiem.

29 – Zobacz podobnie wyrok Artrada i in. (C-124/03, EU:C:2004:674, pkt 34) w odniesieniu do art. 2 pkt 4 dyrektywy 92/46 EWG z dnia 16 czerwca 1992 r. ustanawiającej przepisy zdrowotne dla produkcji i wprowadzania do obrotu surowego mleka, mleka poddanego obróbce termicznej i

produktów na bazie mleka (Dz.U. L 268, s. 1).

30 – Decyzja Rady 2004/228/WE z dnia 26 lutego 2004 r. w sprawie upoważnienia Hiszpanii do zastosowania środka stanowiącego odstępstwo od artykułu 21 szóstej dyrektywy 77/388/EWG w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych (Dz.U. L 70, s. 37).