

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE

JULIANE KOKOTT,

predstavljeni 17. decembra 2015(1)

Zadeva C-550/14

Envirotec Denmark ApS

proti

Skatteministeriet

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Østre Landsret (Danska))

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

I – Uvod

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

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

II – Pravni okvir

A – Pravo Unije

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

primeru, katerih zgodovino nastanka je treba zato prav tako upoštevati.

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

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

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

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

„1. [...]

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

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

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

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

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

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

9. Navedena Priloga VI med drugim vsebuje te točke:

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

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

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

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

(5) [...];

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

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

„Dokler se blago [...] uporablja za namene njegovih obdavčenih transakcij, ima davčni

zavezanec v državi članici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, naslednje zneske:

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

[...]"

B – Nacionalno pravo

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

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

[...]

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

III – Spor o glavni stvari

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

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

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

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

IV – Postopek pred Sodiščem

16. Østre Landsret, ki medtem obravnava zadevo, meni, da je za spor o glavni stvari odločilna razlaga prava Unije, zato je Sodišče 28. novembra 2014 na podlagi člena 267 PDEU predložilo to vprašanje:

Ali so palice iz naključne, grobe zlitine različnih odpadnih kovinskih predmetov, ki vsebujejo zlato,

zajete z izrazom „zlat material ali polizdelki“ v smislu ?lena 198(2) Direktive o DDV?

17. Kraljevina Danska, Republika Estonija in Evropska komisija so v postopku pred Sodiš?em marca 2015 predložili pisna stališ?a .

V – Pravna presoja

18. Predložitveno sodiš?e z vprašanjem za predhodno odlo?anje v bistvu sprašuje, ali palice, ki so predmet spora o glavni stvari, spadajo na podro?je uporabe ?lena 198(2) Direktive o DDV. V skladu s to dolo?bo lahko države ?lanice, med drugim za dobavo „zlatega materiala ali polizdelkov s ?istino 325 tiso?ink ali ve?“, dolo?ijo, da je DDV dolžan pla?ati pridobitelj blaga in ne – kot je sicer obi?ajno – dobavitelj.

19. Menim, da je treba na vprašanje za predhodno odlo?anje odgovoriti pritrdilno. Palice iz zlitine razli?nih kovinskih predmetov, ki vsebujejo zlato, kot so te iz spora o glavni stvari, namre? kot „zlat material“ izpolnjujejo pogoje za uporabo ?lena 198(2) Direktive o DDV. Kot bom pokazala v nadaljevanju, je to razvidno iz razlage besedila, sobesedila in ciljev te dolo?be.

A – Besedilo

20. Najprej je treba povedati, da pomen izraza „zlat material“ iz besedila ?lena 198(2) Direktive o DDV v razli?nih jezikovnih razli?icah ni enoten.

21. Tako je npr. v danski jezikovni razli?ici uporabljen izraz „råmetal“, ki se lahko v nemš?ino prevede z „Rohmetall“(6). „Rohmetall“ obi?ajno pomeni ?isto, neobdelano kovino. V enako smer gre izraz „d'or sous forme de mati?re premi?re“ v francoski jezikovni razli?ici.

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

23. Po drugi strani pa npr. nemška jezikovna razli?ica ?lena 198(2) Direktive o DDV, ki se glasi „Goldmaterial“, in angleška, ki se glasi „gold material“, že v izhodiš?u vsebujeta izraza, ki sta širša od pomena „Rohmetall“ in po smislu nista omejena na fino zlato. „Goldmaterial“ namre? lahko pomeni vsak material, ki je delno iz zlata, torej tudi obravnavano zlitino razli?nih kovinskih predmetov, ki vsebujejo zlato.

24. ?e so med razli?nimi jezikovnimi razli?icami dolo?be prava Unije, kot v obravnavanem primeru, odstopanja, njenega pomena v skladu z ustaljeno sodno prakso ni mogo?e ugotoviti izklju?no na podlagi besedila, temve? samo s pomo?jo njenega sobesedila in njenih ciljev(7).

B – Sobesedilo

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

1. Zahteva glede najmanjše ?istine iz ?lena 198(2)

26. Dolo?ba velja za dobavo „zlatega materiala ali polizdelkov s ?istino 325 tiso?ink ali ve?“. ?e se del povedi „s ?istino 325 tiso?ink ali ve?“ ne nanaša samo na „polizdelke“, ampak tudi na „zlat material“, bi moral ta izraz nujno zajemati ne samo fino zlato, ampak tudi material z manjšo

vsebnostjo zlata, kakršen je obravnavani.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

vendar že veljala.

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

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

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

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

3. Carinska uvrstitev

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

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

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

4. Rezultat razlage sobesedila

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

C – Cilji

44. Na podlagi osme uvodne izjave Direktive 98/80/ES, s katero je bila uvedena predhodna določba člena 198(2) Direktive o DDV(20), je cilj določbe tako „preprečiti davčne goljufije“ kot tudi

zmanjšati „finan?no obremenitev“. Podobno je zdaj navedeno v uvodni izjavi 55 Direktive o DDV. Poleg teh dveh iz zgodovine nastanka Direktive 98/80/ES ni mogo?e razbrati drugih ciljev te dolo?be(21).

1. Prepre?evanje dav?nih utaj

45. Cilj dolo?be je prepre?evanje dav?nih utaj, saj postopek obrnjene dav?ne obveznosti prepre?uje, da bi bili dav?ni organi ogoljufani zato, ker bi šlo pri osebi, ki je dolžna pla?ati DDV, in osebi s pravico do odbitka za dve razli?ni osebi.

46. Kako je to mogo?e(22), lahko ponazorimo z obravnavanim primerom. Družba Envirotec uveljavlja pravico do odbitka DDV, ki ga je pla?ala svoji dobaviteljici, ki pa ga nikoli ni pla?ala dav?ni upravi. ?e bi družba Envirotec in njegova dobaviteljica sodelovala z namenom goljufije, bi lahko dav?ne organe namenoma ogoljufala za znesek uveljavljenega vstopnega davka. Družba Envirotec bi namre? od dav?nih organov prejela pla?ilo v višini DDV, dav?ni organi pa od dobaviteljice ne bi mogli izterjati davka v tej višini. ?e je, nasprotno, pri transakciji namesto dobavitelja dolžan pla?ati DDV pridobitelj blaga, taka goljufija ni mogo?a. V tem primeru je namre? dolžna pla?ati DDV in je upravi?ena do odbitka ena in ista oseba, tako da dav?nim organom ni treba izpla?ati denarja.

47. Tako je tudi Svet nazadnje v uvodni izjavi 4 Direktive 2013/42/EU(23) navedel, da „je dolo?itev, da je prejemnik dolžan pla?ati DDV (obrnjena dav?na obveznost), v nekaterih primerih u?inkovit ukrep za ustavitev goljufij na podro?ju DDV v posameznih sektorjih“.

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

49. Pri trgovini z blagom ima ve?ina blaga, za katero je mogo?e dolo?iti postopek obrnjene dav?ne obveznosti, eno abstraktno skupno lastnost: to blago ima glede na svojo velikost visoko tržno vrednost. Kot je poudarila zlasti Republika Estonija, namre? tveganje za goljufijo na podro?ju DDV s pomo?jo trgovine z blagom v skladu s kazalci naraš?a z ve?jo vrednostjo in preprostostjo prevoza blaga, s katerim se trguje.

50. Glede na ta cilj je treba dolo?bo ?lena 198(2) Direktive o DDV, ki se preu?uje v obravnavanem primeru, razlagati tako, da se upoštevajo posebna tveganja za goljufije na podro?ju DDV, ki so po mnenju zakonodajalca Unije povezana s trgovino z zlatom. Ta tveganja so – kot je poudarjeno tudi v uvodni izjavi 55 – odlo?ilno povezana s ?istino predmeta, ki vsebuje zlato. ?e je ?istina visoka, so izpolnjeni tudi pogoji za razmerje med velikostjo predmeta in njegovo tržno vrednostjo, ki je dovzetna za goljufije.

51. To pomeni, da, prvi?, ni razloga, da bi lahko pod pojem zatega materiala v smislu ?lena 198(2) Direktive o DDV uvrstili samo fino zlato, ?e dolo?ba hkrati brez dvoma zajema vsaj ?e polizdelke s ?istino 325 tiso?ink ali ve?. Ta zahteva glede najmanjše ?istine se, drugi?, da bi zajela samo material z visoko vrednostjo, zagotovo ne nanaša samo na polizdelke, ampak tudi na zlat material. Tretji?, nazadnje bi bilo v nasprotju s funkcijo te dolo?be, ?e bi pri zlatem materialu razli?no obravnavali „sve?e“ zlitine in „odpadke“ iz zlata, saj to zaradi ?istine, ki je odlo?ilna za vrednost, ne bi smelo vplivati na to, kako dovetni za goljufije bodo posli z blagom, ki vsebuje zlato.

2. Zmanjšanje finan?ne obremenitve

52. To razlago potrjuje drugi cilj dolo?be, to je zmanjšanje finan?ne obremenitve.

53. Kot je navedla Komisija v predlogu za predhodno dolo?bo ?lena 198(2) Direktive o DDV(25), je cilj postopka obrnjene dav?ne obveznosti tudi odpraviti izkrivljanje konkurence v doma?i trgovini v primerjavi s trgovino v Skupnosti. Pri ?ezmejnih transakcijah med dav?nimi zavezanci je namre? po sistemu obdav?itve, ki velja za trgovino v Skupnosti, DDV vedno dol?an pla?ati pridobitelj(26). Zaradi tega mu ni treba vnaprej pla?ati DDV, kar bi moral storiti pri doma?ih transakcijah, pri katerih bi moral svojemu dobavitelju zlata najprej pla?ati ceno z DDV, pri ?emer bi lahko vra?ilo tega DDV od dav?nih organov na podlagi obra?una DDV zahteval ?ele pozneje. S tem ko se je tudi za doma?e transakcije dolo?ilo, da je DDV dol?an pla?ati pridobitelj, so bili lahko glede tega ustvarjeni enaki konkuren?ni pogoji.

54. Komisija je v predlogu poudarila, da ta problematika sicer ni zna?ilna samo za trgovino z zlatom, vendar pa zaradi „zelo visoke vrednosti zlata“ v teh primerih ni sprejemljiva(27). To pomeni, da je za ta cilj ?lena 198(2) Direktive o DDV ?e spet odlo?ilna vrednost blaga, s katerim se trguje, in s tem njegova ?istina.

3. Omejitev na pridobitelje, ki so dav?ni zavezanci

55. Poleg tega je iz opisanih ciljev ?lena 198(2) Direktive o DDV implicitno razvidno, da naj bi dolo?ba zajemala samo dobave pridobiteljem, *ki so dav?ni zavezanci*. Samo ti imajo namre? v skladu s ?lenom 168(a) Direktive o DDV pravico do odbitka. Dovzetne za goljufije na podro?ju DDV in mo?en razlog za opisano obremenitev pridobitelja zaradi vnaprejšnjega pla?ila DDV so samo dobave pridobiteljem, ki imajo pravico do odbitka.

56. Vendar ta omejitev podro?ja uporabe ?lena 198(2) Direktive o DDV v besedilu te dolo?be ni izrecno izra?ena(28). Zato jo je treba zagotoviti z opredelitvijo predmetov, zajetih s to dolo?bo, kar pomeni, da vpliva tudi na razlago izrazov „zlat material“ in „polizdelki“.

57. ?e sam izraz „polizdelki“ pomeni, da gre samo za predmete, ki jih praviloma kupujejo samo dav?ni zavezanci v okviru svoje gospodarske dejavnosti. Polizdelke je treba namre? razlikovati od kon?nih izdelkov. Medtem ko se kon?ni izdelki lahko prodajo neposredno kon?nemu potro?niku, je treba polizdelke prej ?e predelati(29).

58. Enako pa mora glede na opisana cilja dolo?be veljati tudi za izraz „zlat material“. Z njim ne more biti zajet ves material s ?istino 325 tiso?ink, ampak samo material, ki ni kon?ni izdelek in tako ni primeren za dobavo kon?nim potro?nikom, ki niso dav?ni zavezanci.

4. Rezultat teleološke razlage

59. To pomeni, da je z izrazom zlat material glede na smisel in namen člena 198(2) Direktive o DDV zajet vsak material, ki je namenjen predelavi in ne končni potrošnji, ki pa ni polizdelek in ima vrednost 325 tisočink ali več.

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

D – Razmejitev med zlatim materialom in polizdelkom

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

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

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

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

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

E – Rezultat

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

VI – Predlog

67. Zato Sodiš?u predlagam, naj na vprašanje za predhodno odlo?anje, ki ga je predložilo Østre Landsret, odgovori:

?len 198(2) Direktive o DDV velja za palice, ki so, kot palice iz spora o glavni stvari, iz naklju?ne, grobe zlitine razli?nih odpadnih kovinskih predmetov, ki vsebujejo zlato, in imajo ?istino ve? kot 500 tiso?ink.

1 – Jezik izvirnika: nemš?ina.

2 – Johann Wolfgang von Goethe, Faust. Tragedija, prizor „Ve?er“, zadnji trije verzi (od n2802 do 2804).

3 – UL L 347, str. 1.

4 – UL L 145, str. 1.

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

6 – V zvezi s tem glej dansko in nemško jezikovno razli?ico zdaj veljavnega ?lena 199a(1)(j) Direktive o DDV, ki je bil uveden s ?lenom 1(2)(b) Direktive Sveta 2013/43/EU z dne 22. julija 2013 o spremembi Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost v zvezi z neobvezno in za?asno uporabo mehanizma obrnjene dav?ne obveznosti za dobavo dolo?enega blaga in storitev, dovzetnih za goljufije (UL L 201, str. 4).

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

8 – Glej opredelitev investicijskega zlata iz ?lena 344(1)(1) Direktive o DDV.

9 – Predhodna dolo?ba ?lena 199(1)(d) Direktive o DDV je ?len 21(2)(c)(iv), kakor je bil spremenjen s ?lenom 28g Šeste direktive, in je bila uvedena z Direktivo Sveta 2006/69/ES z dne 24. julija 2006 o spremembah Direktive 77/388/EGS v zvezi z nekaterimi ukrepi za poenostavitev postopka za obra?unavanje davka na dodano vrednost in za pomo? pri prepre?evanju dav?ne utaje ali izogibanja davku ter o razveljavitvi nekaterih odlo?b o odobritvi odstopanj (UL L 221, str. 9).

10 – Predhodna dolo?ba ?lena 198(2) Direktive o DDV je ?len 26b(F)(1) Šeste direktive, podlaga zanjo pa je Direktiva Sveta 98/80/ES z dne 12. oktobra 1998 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in spremembi Direktive 77/388/EGS – Posebna ureditev za investicijsko zlato (UL L 281, str. 31).

11 – Podlaga za ta pooblastila je bil ?len 27 Šeste direktive.

12 – Glej ?len 2 v povezavi s Prilogo II Direktive 2006/69/ES.

13 – Glej Predlog Komisije z dne 16. marca 2005 za Direktivo Sveta o spremembi Direktive 77/388/EGS v zvezi z nekaterimi ukrepi za poenostavitev postopka za ra?unavanje davka na dodano vrednost in za pomo? pri prepre?evanju utaje in izogibanja davkom, ter o preklicu nekaterih odlo?b o dovoljenju odstopanj (KOM(2005) 89 kon?no), str. 4.

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

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

16 – Priloga I k Uredbi Sveta (EGS) št. 2658/87 z dne 23. julija 1987 o tarifni in statistični nomenklaturi ter skupni carinski tarifi (UL L 256, str. 1).

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

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

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

20 – Glej zgoraj opombo 10.

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

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

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

24 – Navedena v opombi 6.

25 – Glej str. 13 Predloga Komisije .

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

27 – Prav tam (opomba 25).

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

29 – Glej v tem smislu sodbo Artrada in drugi (C-124/03, EU:C:2004:674, točka 34) v zvezi s členom 2, četrta točka, Direktive Sveta 92/46/EGS z dne 16. junija 1992 o zdravstvenih predpisih za proizvodnjo in dajanje na trg surovega mleka, toplotno obdelanega mleka in izdelkov na osnovi mleka (UL L 268, str. 1).

30 – Odločba Sveta 2004/228/ES z dne 26. februarja 2004, ki dovoljuje Španiji uporabo ukrepa, ki odstopa od člena 21 Šeste direktive 77/388/EGS o usklajevanju zakonodaje držav članic o

prometnih davkih (UL L 70, str. 37).