



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (desátého senátu)

11. července 2018*

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – Článek 311 odst. 1 bod 1 – Zvláštní režim použitého zboží – Pojem ‚použité zboží‘ – Zboží obsahující drahé kovy nebo drahokamy, které je dále prodáno obchodníkem – Zpracování uvedeného zboží po jeho prodeji – Extrakce drahých kovů a drahokamů – Pojem ‚drahé kovy nebo drahokamy‘ “

Ve věci C-154/17,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Augstākā tiesa (Nejvyšší soud, Lotyšsko) ze dne 21. března 2017, došlým Soudnímu dvoru dne 27. března 2017, v řízení

SIA „E LATS“

proti

Valsts ieņēmumu dienests,

SOUDNÍ DVŮR (desátý senát),

ve složení E. Levits, předseda senátu, A. Borg Barthet a F. Biltgen (zpravodaj), soudci,

generální advokát: M. Bobek,

vedoucí soudní kanceláře: M. Aleksejev, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 25. ledna 2018,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za SIA „E LATS“ N. Podvinskou, advokáte, a J. Lagzdiņšem, advokāts,
- za lotyšskou vládu I. Kucina a J. Davidoviča, jako zmocněnkyněmi,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a E. Kalniņšem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 10. dubna 2018,

vydává tento

* Jednací jazyk: lotyština.

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 311 odst. 1 bodu 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).
- 2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společnostmi SIA „E LATS“ (dále jen „E LATS“) a Valsts ieņēmumu dienests (daňová správa, Lotyšsko) ve věci zaplacení daně z přidané hodnoty (DPH) a konkrétně použitelnosti režimu zdanění ziskové přírážky na prodej zboží obsahujícího mimo jiné zlato, stříbro a drahokamy.

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Bod 51 odůvodnění směrnice o DPH uvádí:

„Je vhodné přijmout daňový režim Společenství vztahující se na použité zboží, umělecká díla, starožitnosti a sběratelské předměty s cílem zabránit dvojímu zdanění a narušení hospodářské soutěže mezi osobami povinnými k dani.“

- 4 Článek 1 odst. 2 této směrnice stanoví:

„Společný systém DPH je založen na zásadě, že se na zboží a služby uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby v přesném poměru k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, ve kterém je daň uplatněna.

Každé plnění podléhá DPH vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odpočtu daně, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky tvořící cenu.

[...]

- 5 Hlava XII směrnice o DPH, nadepsaná „Zvláštní režimy“, obsahuje kapitolu 4, nadepsanou „Zvláštní režim pro použité zboží, umělecká díla, sběratelské předměty a starožitnosti“, kterou tvoří články 311 až 343 této směrnice.

- 6 Článek 311 odst. 1 body 1 a 5 směrnice o DPH stanoví:

„Pro účely této kapitoly, a aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, se rozumí:

- 1) ‚použitým zbožím‘ movitý hmotný majetek, který je vhodný k dalšímu použití v daném stavu nebo po opravě, kromě uměleckých děl, sběratelských předmětů nebo starožitností a kromě drahých kovů a drahokamů, jak jsou vymezeny členskými státy;

[...]

- 5) ‚obchodníkem povinným k dani‘ osoba povinná k dani, která v rámci své ekonomické činnosti se záměrem následného prodeje nakupuje nebo pořizuje pro účely svého podnikání nebo dováží použité zboží, umělecká díla, sběratelské předměty nebo starožitnosti, bez ohledu na to, jedná-li přitom na vlastní účet nebo na účet jiné osoby na základě smlouvy, podle níž jí z koupě nebo prodeje přísluší provize“.

Lotyšské právo

- 7 Článek 138 Pievienotās vērtības nodokļa likums (zákon o dani z přidané hodnoty, dále jen „zákon o DPH“) zavádí v Lotyšsku zvláštní režim DPH použitelný na plnění týkající se použitého zboží, uměleckých děl, sběratelských předmětů nebo starožitností, který má zajistit provedení zvláštního režimu DPH upraveného zejména v článku 311 směrnice o DPH do vnitrostátního práva.
- 8 Lotyšský zákonodárce definoval použité zboží jako použitý movitý hmotný majetek vhodný k dalšímu použití téhož druhu v daném stavu nebo po opravě, s výjimkou uměleckých děl, sběratelských předmětů nebo starožitností, a rovněž drahých kovů nebo drahokamů. Pojem použité zboží se však vztahuje na předměty obsahující drahé kovy nebo drahokamy, které prodávající podle čl. 138 odst. 4 zákona o DPH dodává nebo převádí na obchodníka za účelem jejich prodeje.
- 9 Články 183 a 184 Ministru kabineta 2013. gada 3. janvāra noteikumi Nr. 17 „Pievienotās vērtības nodokļa likuma normu piemērošanas kārtība un atsevišķas prasības pievienotās vērtības nodokļa maksāšanai un administrēšanai“ (nařízení č. 17 Rady ministrů ze dne 3. ledna 2013 o postupu při provádění ustanovení zákona o DPH a různých požadavcích na odvod a správu daně z přidané hodnoty) stanovují, že za předměty obsahující drahé kovy nebo drahokamy musí být považovány předměty, které odpovídají kapitolám 71, 82, 83, 90 nebo 96 kombinované nomenklatury ve znění rozhodném z hlediska skutkového stavu. Tyto kapitoly zahrnují zejména prsteny, náramky, náhrdelníky, brože, náušnice, řetízky k náramkovým hodinkám a přívěsky.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 10 E LATS je společností povinnou k DPH. Nabízí jednotlivcům, kteří nejsou osobami povinnými k DPH, půjčky oproti zástavě, kterou představují drahé kovy nebo předměty obsahující zlato nebo stříbro, jako například náhrdelníky, přívěsky, prsteny, snubní prsteny, přívěsky a zubní materiály.
- 11 Společnost E LATS dále prodávala dalším obchodníkům – osobám povinným k DPH – propadlé zástavy, které byly klasifikovány podle druhu kovu a stupně čistoty. Uplatnila na tato plnění zvláštní režim DPH a zaplatila DPH jen z rozdílu mezi kupní a prodejní cenou předmětů z drahých kovů.
- 12 Daňová správa provedla u společnosti E LATS kontrolu a dospěla k závěru, že tato společnost dále prodávala předměty z drahých kovů jako odpad, nikoli jako použité zboží. Vzhledem k tomu, že daňová správa měla za to, že za těchto okolností nebyl zvláštní režim DPH upravený v článku 138 zákona o DPH použitelný, doměřila společnosti uvedené společnosti DPH.
- 13 Administratīvā apgabaltiesa (krajský správní soud, Lotyšsko) zamítl žalobu, kterou podala společnost E LATS proti tomuto rozhodnutí, s odůvodněním, že společnost E LATS dále prodávala zboží ze zlata a stříbra jako odpad, a nikoli jako použité zboží, a nebyla tedy oprávněna použít režim ziskové přírážky upravený v článku 138 zákona o DPH.
- 14 Na podporu kasačního opravného prostředku podaného k Augstākā tiesa (Nejvyšší soud, Lotyšsko) společnost E LATS tvrdila mimo jiné, že použití režimu ziskové přírážky nemůže záviset na tom, zda věděla o užití, a sice o dalším prodeji nebo zpracování, prodaného zboží kupujícím, či nikoli, a je zcela nelogické mít za to, že seskupení klenotnického zboží musí vést ke změně jeho kvalifikace z „použitého zboží“ na „odpad“.
- 15 Předkládající soud má za to, že zboží, o které se jedná ve věci v původním řízení, které bylo prodáno s jediným cílem extrahovat z něj drahé kovy a drahokamy, které obsahuje, nespadá pod pojem „použité zboží“ uvedený v čl. 311 odst. 1 bodě 1 směrnice o DPH, nýbrž spadá pod pojem „drahé kovy a drahokamy“ obsažený v tomto ustanovení. Je rovněž toho názoru, že toto ustanovení neposkytuje

členským státům v tomto ohledu prostor pro uvážení. Podle předkládajícího soudu však Soudní dvůr ještě nerozhodoval o takovém výkladu uvedeného ustanovení a výklad tohoto ustanovení má rozhodující význam pro vyřešení sporu v projednávané věci.

- 16 Za těchto podmínek se Augstākā tiesa (Nejvyšší soud, Lotyšsko) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je třeba vykládat čl. 311 odst. 1 bod. 1 směrnice o DPH v tom smyslu, že použité předměty, jež obsahují drahé kovy nebo drahokamy (jak je tomu v posuzovaném případě), jež se dále prodávají hlavně proto, aby z nich byly tyto kovy a tyto kameny extrahovány a jež byly pořízeny obchodníkem, který je dále prodá, mohou být považovány za použité zboží?

2) Je v případě kladné odpovědi na první otázku za účelem omezení použitelnosti zvláštního režimu relevantní, že obchodník zná pozdější úmysl kupujícího extrahovat drahé kovy nebo drahokamy obsažené v těchto použitých předmětech, nebo jsou relevantní objektivní vlastnosti plnění (množství výrobků, právní postavení druhé strany v obchodním vztahu atd.)?“

K předběžným otázkám

- 17 Podstatou obou otázek předkládajícího soudu, kterými je třeba se zabývat společně, je, zda čl. 311 odst. 1 bod 1 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že pojem „použité zboží“ se vztahuje na použité zboží obsahující drahé kovy nebo drahokamy, které je dále prodáno s cílem extrahovat tyto kovy nebo drahokamy.
- 18 Podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že pro výklad ustanovení unijního práva je třeba zohlednit nejen jeho znění, ale i jeho kontext a cíle sledované právní úpravou, jehož je součástí, zejména pak genezi této právní úpravy (rozsudek ze dne 17. dubna 2018, Egenberger, C-414/16, EU:C:2018:257, bod 44).
- 19 Pokud jde zaprvé o čl. 311 odst. 1 bodu 1 směrnice o DPH, je třeba připomenout, že podle tohoto ustanovení je „použitým zbožím“ „movitý hmotný majetek, který je vhodný k dalšímu použití v daném stavu nebo po opravě, kromě uměleckých děl, sběratelských předmětů nebo starožitností a kromě drahých kovů a drahokamů, jak jsou vymezeny členskými státy“.
- 20 Z toho vyplývá, že k tomu, aby mohlo být zboží považováno za použité zboží ve smyslu tohoto ustanovení, musí splňovat několik podmínek, a sice především být movitým hmotným majetkem, dále být vhodné k dalšímu použití v daném stavu nebo po opravě, a konečně nespadat do kategorie uměleckých děl, sběratelských předmětů nebo starožitností, ani drahých kovů nebo drahokamů.
- 21 Pokud jde o první a druhou podmínku, je třeba připomenout, že Soudní dvůr již rozhodl, že pojem „použité zboží“ ve smyslu čl. 311 odst. 1 bodu 1 směrnice o DPH nevylučuje movitý hmotný majetek, který je vhodný k dalšímu použití v daném stavu nebo po opravě, pocházející z jiného zboží, do něhož byl vtělen jako jeho základní součást, a kvalifikace „použitého zboží“ vyžaduje pouze to, aby si použité zboží uchovalo funkci, kterou mělo v novém stavu, a aby jej tudíž bylo možno znovu použít v daném stavu nebo po opravě (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. ledna 2017, Sjelle Autogenbrug, C-471/15, EU:C:2017:20, body 31 a 32).
- 22 Pokud jde o třetí podmínku, je třeba uvést, že i když je pravda, že podle čl. 311 odst. 1 bodu 1 směrnice o DPH nemohou být umělecká díla, sběratelské předměty nebo starožitnosti kvalifikovány jako „použité zboží“, nic to nemění na tom, že na rozdíl od drahých kovů nebo drahokamů se na tyto předměty může vztahovat daňový režim ziskové přírážky dosažené obchodníkem povinným k dani, který je režimem odchylným od obecného režimu směrnice o DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. května 2017, Litdana, C-624/15, EU:C:2017:389, bod 24).

- 23 Kromě toho je třeba konstatovat, že čl. 311 odst. 1 bod 1 směrnice o DPH výslovně zmiňuje drahé kovy a drahokamy jako takové, ale neobsahuje žádný výslovný odkaz na předměty obsahující drahé kovy nebo drahokamy a vhodné k „dalšímu použití“ ve smyslu tohoto ustanovení, jak je vyložil Soudní dvůr.
- 24 Pokud jde zadruhé o kontext, jehož je čl. 311 odst. 1 bod 1 směrnice o DPH součástí, je třeba připomenout, že tento článek 311 je jediným článkem oddílu 1, nadepsaného „Definice“, kapitoly 4 směrnice o DPH, který se zabývá zvláštními režimy pro použité zboží, umělecká díla, sběratelské předměty a starožitnosti, přičemž tyto zvláštní režimy se odchyľují od obecného režimu směrnice o DPH, a musí být tudíž používány jen v rozsahu nezbytném k dosažení jejich cíle (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. prosince 2005, Jyske Finans, C-280/04, EU:C:2005:753, bod 35).
- 25 Vzhledem k tomu, že žádné ustanovení uvedené kapitoly 4 se netýká drahých kovů nebo drahokamů ani předmětů obsahujících takové kovy nebo kameny, nelze z kontextu, jehož je čl. 311 odst. 1 bod 1 směrnice o DPH součástí, vyvodit žádný závěr pro účely určení, v jakém rozsahu mohou spadat předměty obsahující drahé kovy nebo drahokamy pod pojem „použité zboží“ ve smyslu tohoto ustanovení.
- 26 Zatřetí je třeba odkázat na cíl sledovaný čl. 311 odst. 1 bodem 1 směrnice o DPH.
- 27 V tomto ohledu je třeba nejdříve připomenout, že uvedené ustanovení obsahuje definice použitelné na režim ziskové přírážky a že z bodu 51 odůvodnění směrnice o DPH vyplývá, že cílem režimu ziskové přírážky je zabránit dvojímu zdanění a narušení hospodářské soutěže mezi osobami povinnými k dani v oblasti použitého zboží, uměleckých děl, sběratelských předmětů a starožitností (rozsudek ze dne 18. května 2017, Litdana, C-624/15, EU:C:2017:389, bod 25).
- 28 Dále, jak uvedl generální advokát v bodech 49 až 55 svého stanoviska, vyloučení drahých kovů a drahokamů z režimu ziskové přírážky je odůvodněno skutečností, že hodnota, kterou je třeba připsat drahým kovům a drahokamům nevyplývá jen z jejich užitečnosti jakožto suroviny při výrobě jiného zboží, nýbrž závisí především na inherentní hodnotě, která jim může být připsána. Aniž je tedy třeba je vložit do výrobku, který má zvláštní funkci, nebo je na něj přepřacovat, mají tyto drahé kovy a drahokamy vlastní funkci, kterou je představovat finanční hodnotu získatelnou na trhu drahých kovů a drahokamů. Kromě toho tato vnitřní hodnota se neztrácí, jelikož uvedené kovy a uvedené kameny mohou být dále mnohokrát použity vzhledem k tomu, že tyto materiály mohou být snadno extrahovány a zpracovány a jejich hodnota zůstává zachována.
- 29 Konečně z historie vzniku směrnice Rady 94/5/ES ze dne 14. února 1994, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS – Zvláštní úprava vztahující se na použité zboží, umělecká díla, sběratelské předměty a starožitnosti (Úř. věst. 1994, L 60, s. 16), kterou byl vložen do šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1), článek 26a, jehož znění je totožné se zněním čl. 311 odst. 1 bodem 1 směrnice o DPH, vyplývá, že normotvůrce měl v úmyslu v určitém rozsahu umožnit, aby se na předměty obsahující drahé kovy nebo drahokamy vztahoval uvedený režim ziskové přírážky.
- 30 V návrhu směrnice [COM (88) 846 final] totiž Evropská komise navrhla, aby se uvedený režim vztahoval na „předměty [...] ze zlata nebo jiných drahých kovů, anebo předměty zdobené drahokamy, pokud hodnota těchto materiálů, které jsou v nich obsaženy, nepřekračuje 50 % prodejní ceny těchto předmětů“, čímž zavedla rozlišení mezi drahými kovy a drahokamy na jedné straně a předměty obsahujícími tyto materiály, jako například šperky, na straně druhé.

- 31 Jak však uvedl generální advokát v bodech 45 až 48 svého stanoviska, ve výsledném znění článku 26a šesté směrnice 77/388 není uveden žádný odkaz na předměty obsahující drahé kovy nebo drahokamy a z režimu ziskové přírážky jsou vyloučeny jen „drahé kovy a drahokamy“ jako takové, přičemž je na členských státech, aby definovaly, co je třeba rozumět „drahými kovy nebo drahokamy“.
- 32 Unijní normotvůrce sice ponechal členským státům pravomoc definovat pojem „drahé kovy nebo drahokamy“, tato definiční pravomoc je však v souladu s judikaturou Soudního dvora omezena zákazem narušení nejen samotných pojmů odchytky zavedené unijním normotvůrcem tím, že by byla přijata natolik široká definice, že pojem „použité zboží“ by byl zbaven svého obsahu (v tomto smyslu viz zejména rozsudky ze dne 28. června 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust a The Association of Investment Trust Companies, C-363/05, EU:C:2007:391, bod 21, jakož i ze dne 13. března 2014, ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, bod 41), ale i cílů sledovaných směrnicí o DPH a zásady daňové neutrality vlastní společnému systému DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. března 2014, ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, bod 42).
- 33 Z toho vyplývá, že k tomu, aby mohl předmět obsahující drahé kovy nebo drahokamy spadat do kategorie „použité zboží“ ve smyslu čl. 311 odst. 1 bodu 1 směrnice o DPH, na které se může vztahovat zvláštní režim ziskové přírážky, a nikoli do kategorie „drahé kovy nebo drahokamy“, které jsou vyloučeny z tohoto režimu, musí mít jinou funkci, než je funkce inherentní materiálům, které jej tvoří, uchovat si ji a být vhodný k dalšímu použití v daném stavu nebo po opravě.
- 34 Jak naproti tomu uvedl generální advokát v bodě 72 svého stanoviska, pokud nemá předmět jinou funkci než funkce, která je inherentní materiálům, které jej tvoří, nebo není způsobilý mít takovou jinou funkci, nemůže se na dotčený předmět vztahovat zvláštní režim ziskové přírážky, neboť nezůstává ve svém hospodářském cyklu a bude užitečný jen pro účely přepracování na nový předmět, který bude mít nový hospodářský cyklus, takže riziko dvojího zdanění, v němž tkví původ zavedení režimu ziskové přírážky, zaniká.
- 35 Ke skutečnostem, které je třeba zohlednit pro určení, zda v konkrétním případě spadá zboží, které je dále prodáno, do kategorie „použitého zboží“ nebo do kategorie „drahých kovů a drahokamů“, patří veškeré objektivní okolnosti, za nichž došlo k dalšímu prodeji. Jak totiž vyplývá z ustálené judikatury Soudního dvora, pojmy použité ve směrnici o DPH jsou objektivní a použijí se bez ohledu na účel nebo výsledky dotčených plnění (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. července 2006, Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, bod 41).
- 36 Až na výjimečné případy je zohlednění takových skutečností, jako je úmysl osoby povinné k dani účastnit se plnění, v rozporu s cíli společného systému DPH zajistit právní jistotu a zjednodušit úkony, které jsou nezbytné pro uplatnění DPH tím, že se zohlední objektivní povaha dotčeného plnění (rozsudek ze dne 6. července 2006, Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, bod 42, jakož i citovaná judikatura).
- 37 Jak naproti tomu uvedl generální advokát v bodech 78 a 82 svého stanoviska, takové skutečnosti, jako je prezentace dotčených předmětů, způsoby oceňování uvedených předmětů a způsoby fakturace, a sice za vážené zboží (hrubou hmotnost) či za kus, jsou objektivními vlastnostmi, které mohou být legitimně zohledněny.
- 38 V tomto ohledu je třeba dodat, že v rozsahu, v němž musí základ daně stanovený na základě režimu ziskové přírážky vyplývat z účetnictví, které umožní ověřit, že jsou splněny všechny podmínky pro uplatnění tohoto režimu (rozsudek ze dne 18. ledna 2017, Sjelle Autogenbrug, C-471/15, EU:C:2017:20, bod 43), mohou účetnictví obchodníka povinného k dani a související faktury poskytnout objektivní informace o dotčeném plnění a prodaných předmětech, s výjimkou výjimečných případů.

- 39 Vzhledem k výše uvedenému je třeba na položené otázky odpovědět tak, že čl. 311 odst. 1 bod 1 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že pojem „použité zboží“ se nevztahuje na použité zboží obsahující drahé kovy nebo drahokamy, pokud toto zboží již není způsobilé mít svou původní funkci a uchovalo si jen funkci inherentní těmto kovům a kamenům, což přísluší ověřit vnitrostátnímu soudu tak, že zohlední veškeré relevantní objektivní okolnosti každého jednotlivého případu.

K nákladům řízení

- 40 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (desátý senát) rozhodl takto:

Článek 311 odst. 1 bod 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že pojem „použité zboží“ se nevztahuje na použité zboží obsahující drahé kovy nebo drahokamy, pokud toto zboží již není způsobilé mít svou původní funkci a uchovalo si jen funkci inherentní těmto kovům a kamenům, což přísluší ověřit vnitrostátnímu soudu tak, že zohlední veškeré relevantní objektivní okolnosti každého jednotlivého případu.

Podpisy.