

Prozatímní vydání

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 Augstak tesa (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“ – Podvinskou, advokáta, a J. Lagzdīš, advokáta,
- za lotyšskou vládu I. Kucina a J. Davidoviča, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a E. Kalnišiem, jako zmocněnci,

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

vydává tento

## **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 (Úč. vst. 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 daní z přidané hodnoty (DPH) a konkrétní použitelnosti režimu zdanění ziskové přírůžky na prodej zboží obsahujícího mimo jiné zlato, stříbro a drahokamy.

## Právní rámec

### Unijní právo

3 Bod 51 odvodňovací směrnice o DPH uvádí:

„Je vhodné přijmout daňový režim Společenství vztahující se na použité zboží, umělecká díla, starožitnosti a sbíratelské 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 odpotování daní, 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, sbíratelské 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, sbíratelských 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, sbíratelské 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 vērības 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, sbíratelských 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, který je

vhodný k dalšímu použití téhož druhu v daném stavu nebo po opravě, které prodávající podle § 138 odst. 4 zákona o DPH dodává nebo převádí na obchodníka za účelem jeho prodeje, ale nejsou to umělecká díla, sběratelské předměty nebo starožitnosti, ani drahé kovy nebo drahokamy.

9 Účlánky 183 a 184 Ministru kabinetu 2013. gada 3. janvára noteikumi Nr. 17 „Pievienotības vārtības nodokļa likuma normu piemērošanas kārtība un atsevišķas prasības pievienotības vārtības nodokļa maksāšanai un administrāšanai“ (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, šetízky k náramkovým hodinkám a přívěsky.

### **Spor v povodním řízení a předběžné otázky**

10 E LATS je společností povinnou k DPH. Nabízí jednotlivcům, kteří nejsou osobami povinnými k DPH, přejíky oproti zástavě, kterou představují drahé kovy nebo předměty obsahující zlato nebo stříbro, jako například náhrdelníky, přívěsky, prsteny, snubní prsteny, přívěry 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, domnívala společnost uvedené společnosti DPH.

13 Administrativní apgabaltiesa (krajský správní soud, Lotyšsko) zamítl žalobu, kterou podala společnost E LATS proti tomuto rozhodnutí, s odvodněním, 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 přirážky 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 přirážky 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 povodním řízení, které bylo prodáno s jediným cílem extrahovat z něj drahé kovy a drahokamy, které obsahuje, nespadá pod pojem „použité zboží“ uvedený v § 311 odst. 1 bod 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 p?edb?žné otázky:

„1) Je třeba vykládat ?l. 311 odst. 1 bod. 1 sm?rnice o DPH v tom smyslu, že použité p?edm?ty, jež obsahují drahé kovy nebo drahokamy (jak je tomu v posuzovaném p?ípad?), jež se dále prodávají hlavn? proto, aby z nich byly tyto kovy a tyto kameny extrahovány a jež byly po?ízeny obchodníkem, který je dále prodá, mohou být považovány za použité zboží?

2) Je v p?ípad? kladné odpov?di na první otázku za ú?elem omezení použitelnosti zvláštního režimu relevantní, že obchodník zná pozd?jší úmysl kupujícího extrahovat drahé kovy nebo drahokamy obsažené v t?chto použitých p?edm?tech, nebo jsou relevantní objektivní vlastnosti pln?ní (množství výrobk?, právní postavení druhé strany v obchodním vztahu atd.)?“

### **K p?edb?žným otázkám**

17 Podstatou obou otázek p?edkládajícího soudu, kterými je třeba se zabývat společn?, je, zda ?l. 311 odst. 1 bod 1 sm?rnice 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 zn?ní, ale i jeho kontext a cíle sledované právní úpravou, jehož je sou?ástí, 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 ?l. 311 odst. 1 bodu 1 sm?rnice o DPH, je třeba p?ipomenout, že podle tohoto ustanovení je „použitým zbožím“ „movitý hmotný majetek, který je vhodný k dalšímu použití v daném stavu nebo po oprav?, krom? um?leckých d?l, sb?ratelských p?edm?t? nebo starožitností a krom? drahých kov? a drahokam?, jak jsou vymezeny ?lenskými státy“.

20 Z toho vyplývá, že k tomu, aby mohlo být zboží považováno za použité zboží ve smyslu tohoto ustanovení, musí spl?ovat n?kolik podmínek, a sice p?edevším být movitým hmotným majetkem, dále být vhodné k dalšímu použití v daném stavu nebo po oprav?, a kone?n? nespadat do kategorie um?leckých d?l, sb?ratelských p?edm?t? nebo starožitností, ani drahých kov? nebo drahokam?.

21 Pokud jde o první a druhou podmínku, je třeba p?ipomenout, že Soudní dv?r již rozhodl, že pojem „použité zboží“ ve smyslu ?l. 311 odst. 1 bodu 1 sm?rnice o DPH nevykládá movitý hmotný majetek, který je vhodný k dalšímu použití v daném stavu nebo po oprav?, pocházející z jiného zboží, do n?hož byl vt?len jako jeho základní sou?ást, a kvalifikace „použitého zboží“ vyžaduje pouze to, aby si použité zboží uchovalo funkci, kterou m?lo v novém stavu, a aby jej tudíž bylo možno znovu použít v daném stavu nebo po oprav? (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 t?etí podmínku, je třeba uvést, že i když je pravda, že podle ?l. 311 odst. 1 bodu 1 sm?rnice o DPH nemohou být um?lecká díla, sb?ratelské p?edm?ty nebo starožitnosti kvalifikovány jako „použité zboží“, nic to nem?ní na tom, že na rozdíl od drahých kov? nebo drahokam? se na tyto p?edm?ty m?že vztahovat da?ový režim ziskové p?irážky dosažené obchodníkem povinným k dani, který je režimem odchylným od obecného režimu sm?rnice o DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. kv?tna 2017, Litdana, C?624/15, EU:C:2017:389, bod 24).

23 Krom? toho je třeba konstatovat, že ?l. 311 odst. 1 bod 1 sm?rnice o DPH výslovn? zmi?uje drahé kovy a drahokamy jako takové, ale neobsahuje žádný výslovný odkaz na p?edm?ty

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, sbíratelské 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 Zatím 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 přírůžky a že z bodu 51 odvodňní směrnice o DPH vyplývá, že cílem režimu ziskové přírůžky je zabránit dvojímu zdanění a narušení hospodářské soutěže mezi osobami povinnými k dani v oblasti použitého zboží, uměleckých děl, sbíratelských 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 přírůžky je odvodňno 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 zpracovat, 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, sbíratelské 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, 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 přírůžky.

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 p?irážky jsou vylouženy jen „drahé kovy a drahokamy“ jako takové, p?ižemž je na členských státech, aby definovaly, co je třeba rozumět „drahými kovy nebo drahokamy“.

32 Unijní normotv?rce sice ponechal členským stát?m pravomoc definovat pojem „drahé kovy nebo drahokamy“, tato definici?ní pravomoc je však v souladu s judikaturou Soudního dvora omezena zákazem narušení nejen samotných pojm? odchylky zavedené unijním normotv?rcem tím, že by byla p?ijata natolik široká definice, že pojem „použité zboží“ by byl zbaven svého obsahu (v tomto smyslu viz zejména rozsudky ze dne 28. ?ervna 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. b?ezna 2014, ATP PensionService, C?464/12, EU:C:2014:139, bod 41), ale i cíle sledovaných sm?rnici o DPH a zásady da?ové neutrality vlastní společnému systému DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. b?ezna 2014, ATP PensionService, C?464/12, EU:C:2014:139, bod 42).

33 Z toho vyplývá, že k tomu, aby mohl p?edm?t obsahující drahé kovy nebo drahokamy spadat do kategorie „použité zboží“ ve smyslu čl. 311 odst. 1 bodu 1 sm?rnice o DPH, na které se m?že vztahovat zvláštní režim ziskové p?irážky, a nikoli do kategorie „drahé kovy nebo drahokamy“, které jsou vylouženy z tohoto režimu, musí mít jinou funkci, než je funkce inherentní materiál?m, které jej tvoří, uchovat si ji a být vhodný k dalšímu použití v daném stavu nebo po oprav?.

34 Jak naproti tomu uvedl generální advokát v bod? 72 svého stanoviska, pokud nemá p?edm?t jinou funkci než funkce, která je inherentní materiál?m, které jej tvoří, nebo není zp?osobilý mít takovou jinou funkci, nem?že se na dot?ený p?edm?t vztahovat zvláštní režim ziskové p?irážky, nebo? nez?stává ve svém hospodá?ském cyklu a bude užitečný jen pro účely p?epřevládání na nový p?edm?t, který bude mít nový hospodá?ský cyklus, takže riziko dvojího zdan?ní, v němž tkví p?vod zavedení režimu ziskové p?irážky, zaniká.

35 Ke skute?nostem, které je třeba zohlednit pro ur?ení, zda v konkrétním p?ípade? spadá zboží, které je dále prodáno, do kategorie „použitého zboží“ nebo do kategorie „drahých kov? a drahokam?“, patří veškeré objektivní okolnosti, za nichž došlo k dalšímu prodeji. Jak totiž vyplývá z ustálené judikatury Soudního dvora, pojmy použité ve sm?rnici o DPH jsou objektivní a použijí se bez ohledu na účel nebo výsledky dot?ených pln?ní (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. ?ervence 2006, Kittel a Recolta Recycling, C?439/04 a C?440/04, EU:C:2006:446, bod 41).

36 Až na výjimečné p?ípady je zohledn?ní takových skute?ností, jako je úmysl osoby povinné k dani ú?astnit se pln?ní, v rozporu s cíli společného systému DPH zajistit právní jistotu a zjednodušit úkony, které jsou nezbytné pro uplatn?ní DPH tím, že se zohlední objektivní povaha dot?eného pln?ní (rozsudek ze dne 6. ?ervence 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 skute?nosti, jako je prezentace dot?ených p?edm?t?, zp?sobování uvedených p?edm?t? a zp?sobování fakturace, a sice za vážené zboží (hrubou hmotnost) či za kus, jsou objektivními vlastnostmi, které mohou být legitimně zohledn?ny.

38 V tomto ohledu je třeba dodat, že v rozsahu, v němž musí základ daně stanovený na základě režimu ziskové přirážky vyplývat z účtnictví, 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 účtnictví 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 prodané 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.

\*Jednací jazyk: lotyština.