

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

26. května 2016 (*)

„řízení o předběžné otázce – Společný systém daní z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – Přenesení daňové povinnosti – Článek 198 odst. 2 – Zlato surové nebo ve formě polotovaru – Pojem – Článek 199 odst. 1 písm. d) a příloha VI – Použitý materiál, odpad a šrot – Ingoty vzniklé roztavením předmětů a různých šrotů určené k získání zlata, o ryzosti 325 tisícín nebo vyšší“

Ve věci C-550/14,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Østre Landsret (odvolací soud pro východní oblast, Dánsko) ze dne 26. listopadu 2014, došlým Soudnímu dvoru dne 28. listopadu 2014, v řízení

Envirotec Denmark ApS

proti

Skatteministeriet,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení M. Ilešič, předseda senátu, C. Toader, A. Rosas, A. Prechal a E. Jarašičnas (zpravodaj), soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za dánskou vládu C. Thorningem, jako zmocněncem ve spolupráci s B. Søren Petersen, advokát,
- za estonskou vládu K. Kraavi-Käerdi, jako zmocněnkyní,
- za Evropskou komisi M. Owsiany-Hornung a M. Clausen, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 17. prosince 2015,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 198 odst. 2 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi Envirotec Denmark ApS (dále

jen „Envirotec“) a Skatteministeriet (ministerstvo financí), jehož předmětem je rozhodnutí správce daně, kterým byl zamítnut odpot daně z přidané hodnoty (DPH) zaplacené na vstupu společnosti Envirotec ve čtvrtém čtvrtletí roku 2011.

Právní rámec

Unijní právo

3 Osmý bod odvodňovací směrnice Rady 98/80/ES ze dne 12. října 1998, kterou se doplňuje systém daně z přidané hodnoty a měří směrnice 77/388/EHS – Zvláštní režim pro investiční zlato (Úř. věst. 1998, L 281, s. 31; Zvl. vyd. 09/01, s. 315) zní:

„vzhledem k tomu, že zkušenost ukázala, že mechanismus [přenesení daňové povinnosti] může při většině dodání zlata, jehož ryze je vyšší než určitého stupně, přispět k zamezení daňových úniků a ke snížení finančních nákladů souvisejících s plněním; [...]“

4 Článek 26b nazvaný „Zvláštní režim pro investiční zlato“ šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23) ve znění směrnice 98/80 stanoví:

„[...]“

F. Postup [přenesení daňové povinnosti]

Odchylně od čl. 21 odst. 1 písm. a) ve znění článku 28g mohou členské státy v případě dodání zlata v podobě suroviny nebo polotovaru o ryze vyšší než 325 tisíců nebo dodání investičního zlata, pokud byla využita některá možnost daná v části C tohoto článku, označit kupujícího jako daňového dlužníka postupem a za podmínek, které samy stanoví. Využijí-li členské státy této možnosti, přijmou opatření k zajištění toho, že osoba označená jako daňový dlužník splní ohlašovací povinnost a povinnost odvést daň v souladu s článkem 22.

[...]“

5 Body 42 a 55 odvodňovací směrnice o DPH stanoví:

„(42) členské státy by měly mít v určitých případech možnost určit za osobu povinnou odvést daň poskytovatele zboží nebo příjemce služby. To by mělo členským státům napomoci zjednodušit pravidla a zabránit daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem v určených odvětvích a pro určité druhy plnění.“

[...]

(55) Aby se zamezilo daňovým únikům a souasně ulehčily finanční náklady související s dodáním zlata, jehož ryze je vyšší než určitý stupeň, je odvodňové umožnit členským státům, aby určily jako osobu povinnou odvést daň kupujícího.“

6 Podle článku 193 této směrnice:

„Daň je povinna odvést osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby, s výjimkou případů, kdy daň odvádí jiná osoba podle článku 194 až 199 [...]“

7 Článek 198 odst. 2 uvedené směrnice stanoví:

„Pokud dodání zlata surového nebo ve formě polotovaru o ryze 325 tisíců nebo vyšší nebo

dodání investičního zlata [...] uskuteční osoba povinná k dani [...], mohou členské státy určit za osobu povinnou odvést daň poplatkovatele.“

8 Článek 199 odst. 1 též směrnice stanoví:

„Členské státy mohou stanovit, že osobou povinnou odvést daň je osoba povinná k dani, již je dodáno některé z dále uvedeného zboží nebo poskytnuta některá z dále uvedených služeb:

[...]

d) dodání použitého materiálu, včetně takového, který bez úprav nelze opětovně použít, šrotu, průmyslového a neprůmyslového odpadu, recyklovatelného odpadu a části zpracovaného odpadu a dodání některých druhů zboží a poskytnutí některých druhů služeb uvedených v příloze VI;

[...]“

9 Příloha VI směrnice o DPH, nazvaná „Seznam dodání zboží a poskytnutí služeb podle čl. 199 odst. 1 písm. d)“, stanoví:

„1) Dodání železného a neželezného odpadu, šrotu a použitého materiálu, včetně předvýrobků vznikajících při zpracování, výrobě nebo roztavení železných nebo neželezných kovů nebo jejich slitin;

2) dodání železných a neželezných částí zpracovaných výrobků a poskytnutí některých souvisejících zpracovatelských služeb;

3) dodání reziduí a jiného recyklovatelného materiálu obsahujícího železné a neželezné kovy, jejich slitiny, strusky a popely a průmyslových reziduí obsahujících kovy nebo jejich slitiny [...];

4) dodání železného a neželezného odpadu, jakož i odězků, zlomků, odpadu [...];

5) dodání materiálů uvedených v této příloze po zpracování v podobě čištění, leštění, tředění, řezání, štupeň, lisování nebo odlévání do ingotů;

[...]“

Dánské právo

10 Dánský zákonodárce využil možnosti nabízené v čl. 198 odst. 2 směrnice o DPH zavést mechanismus přenesení daňové povinnosti pro některé dodávky zlata. Za tímto účelem § 46 odst. 1 bod 4 momsloven (zákon o DPH) stanoví:

„Daň zaplatí každá osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služeb v Dánsku. Povinnost odvést daň má však příjemce zboží nebo služeb v případě, že:

[...]

4) příjemcem je společnost registrovaná v tuzemsku, která přijímá investiční zlato, z něhož je daň splatná [...] nebo zlato surové nebo ve formě polotovaru o ryzosti 325 tisícín nebo vyšší.“

11 Naproti tomu v době rozhodné z hlediska skutečností p?vodního ?ízení nevyužil dánský zákonodárce možnosti nabízené v ?l. 199 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH zavést mechanismus p?enesení da?ové povinnosti pro n?které dodávky použitého materiálu, odpadu a šrotu, jakož i pro poskytnutí n?kterých souvisejících služeb.

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žná otázka

12 Envirotec je společnost p?sobící v oblasti obchodu s drahými kovy. Ve ?tvrtém ?tvrtletí roku 2011 koupila v 24 samostatných transakcích 24 ingot? p?etavených z r?zných materiál? s prům?rným obsahem 500 až 600 tisícín zlata.

13 Envirotec koupila tyto ingoty u jiné dánské společnosti Dansk Metalopkøb ApS, které je p?etavila. Skládaly se mj. ze starých šperk?, p?íbor?, hodin, jakož i průmyslových reziduí.

14 Než společnost Envirotec tyto ingoty koupila, byly zaslány její partnerské společnosti Remondis Argentia BV se sídlem v Nizozemku, která je m?la pozd?ji od společnosti Envirotec odkoupit za ú?elem získání v nich obsaženého zlata a která vypo?etla obsah zlata v jednotlivých ingotech.

15 Envirotec za tyto transakce celkem zaplatila DPH ve výši 1 099 695 dánských korun (DKK) (okolo 147 000 eur) společnosti Dansk Metalopkøb, tuto ?ástku vykázala ve svém p?iznání k DPH za ?tvrté ?tvrtletí roku 2011 a požádala o její odpo?et jakožto DPH zaplacené na vstupu. Dansk Metalopkøb tuto DPH správci dan? neuhradila a z d?vodu nedostatku finan?ních prost?edk? následn? vstoupila do likvidace.

16 Dne 7. b?ezna 2012 rozhodl správce dan? o tom, že DPH zaplacená společností Envirotec společnosti Dansk Metalopkøb nelze odpo?íst, nebo? se na dot?ené ingoty jakožto „zlato surové nebo ve form? polotovar? o ryzosti 325 tisícín nebo vyšší“ vztahuje režim p?enesené da?ové povinnosti stanovený v ? 46 odst. 1 bodu 4 zákona o DPH.

17 Envirotec napadla toto rozhodnutí u Landsskatteretten (státní da?ová komise, Dánsko), která jej usnesením ze dne 24. kv?tna 2012 potvrdila. Proti tomuto usnesení podala Envirotec žalobu k Helsingør Ret (okresní soud Helsingør, Dánsko), který jej potvrdil rozsudkem ze dne 25. února 2014.

18 Dne 10. b?ezna 2014 se Envirotec proti tomuto rozsudku odvolala k Østre Landsret (odvolací soud pro východní oblast, Dánsko). U tohoto soudu se domáhá, aby bylo ministerstvu pro dan? uloženo jí zaplatit ?ástku 1 099 695 DKK (okolo 147 000 euro) s p?íslušenstvím. Na podporu svého návrhu uvádí, že se na ingoty dot?ené v p?vodním ?ízení nevztahuje ?l. 198 odst. 2 směrnice o DPH, nebo? se nejedná o finální výrobek spadající do kategorie investičního zlata ani o zlato surové nebo ve form? polotovar?. Uvedené ingoty naproti tomu spadají pod ?l. 199 odst. 1 písm. d) této směrnice, jež se použije na šrot v?etn? šrotu ze zlata.

19 Ministerstvo financí navrhuje zamítnutí tohoto odvolání s tím, že tyto ingoty spadají do p?sobnosti ?l. 198 odst. 2 směrnice o DPH. V tomto ohledu je podle jeho názoru rozhodující, že se nejedná o finální výrobky a že je uvedené ustanovení *lex specialis*, který se použije pro obchod se zlatem, zatímco ustanovení ?lánku 199 téže směrnice se týká kovového šrotu. Tento výklad podle ministerstva odpovídá cíli tohoto prvního ustanovení, jímž je boj proti da?ovým únik?m. P?edm?tné ingoty tedy musí být považovány za zlato nebo výrobky ze zlata, nebo? právn? obsah zlata jim dává jejich tržní hodnotu, a za ú?elem dalšího prodeje zlata jsou i vyráb?ny.

20 P?edkládající soud uvádí, že ze zn?ní ?l. 198 odst. 2 směrnice o DPH, z ustanovení, jež mu

předcházejí, ani z preambule směrnice č. 98/80 ani z různých jazykových znění tohoto ustanovení jednoznačně nevyplývá, že se použije na výrobky se zvýšeným obsahem zlata, jako jsou ingoty dotčené v povodním řízení, jež nejsou přímo v procesu zpracovávání na finální výrobky.

21 Skutečnost, že cílem tohoto článku je zabránit daňovým podvodům svádí ve prospěch extenzivního výkladu, podle něhož se kromě investičního zlata a surového zlata tento článek použije rovněž na jakkoli zpracované zlato v kterékoli výrobní fázi, pokud obsah zlata v dotčeném zboží dosahuje alespoň 325 tisícín a jeho hodnota je stanovena výlučně na základě hodnoty zlata, které obsahuje. Je však možné vykládat uvedené ustanovení i restriktivně v tom smyslu, že se vztahuje toliko na zlato, jež se nachází ve fázi mezi surovým zlatem a finálním výrobkem. Pro tento výklad svádí zejména skutečnost, že kovová rezidua spadají pod čl. 199 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH.

22 Za těchto okolností se předkládající soud Østre Landsret (odvolací soud pro východní oblast) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Spadají ingoty z náhodné hrubé slitiny různých sešrotovaných kovových předmětů obsahujících zlato pod pojem ‚zlato surové nebo ve formě polotovaru‘ ve smyslu čl. 198 odst. 2 směrnice o DPH?

V daném případě lze vzít za prokázané, že se ingoty skládají z náhodných hrubých slitin různých sešrotovaných kovových předmětů obsahujících zlato a tyto ingoty mohou mimo jiné rovněž obsahovat organické materiály, jako jsou zuby, kaučuk, PVC a kovy, popř. materiály, jako je např. měď, cín, nikl, amalgám, pozstatky baterií obsahujících rtuť a olovo, jakož i různé toxické látky. V žádném případě se tedy nejedná o produkt obsahující zlato, který je přímo v procesu zpracovávání na finální výrobek. Na druhé straně představuje ingot zpracovaný výrobek (slitek), který byl zhotoven – jakožto mezistupeň – za účelem získání v něm obsaženého zlata. Ingoty mají vysoký obsah zlata v průměru mezi 500 a 600 tisícínami, a tudíž podstatně převyšující 325 tisícín zlata. Zlato obsažené v ingotu se po jeho získání použije ke zhotovení (zlatých nebo zlato obsahujících) výrobků.

Při odpovědi na uvedenou otázku lze rovněž vzít za prokázané, že se ingoty nemohou stát součástí výrobků bezprostředně, jelikož musí být nejprve podrobeny zpracování, při němž jsou odděleny kovy a nekovy, zdraví nebezpečné a jiné látky jsou odtaveny, popř. vyloučeny.“

K předběžné otázce

23 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 198 odst. 2 směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že se použije i na dodávky takových ingotů, jako jsou ingoty dotčené v povodním řízení, skládající se z náhodných hrubých slitin získaných smícháním šrotu a různých kovových předmětů obsahujících zlato, jakož i další kovy, materiály a látky s obsahem zlata okolo 500 nebo 600 tisícín.

24 Článek 198 odst. 2 směrnice o DPH stanoví, že pokud dodání zlata surového nebo ve formě polotovaru o ryzosti 325 tisícín nebo vyšší nebo dodání investičního zlata uskuteční osoba povinná k dani, mohou členské státy určit za osobu povinnou odvést daň pořizovatele, jehož využil dánský zákonodárce, jak vyplývá z předkládacího rozhodnutí.

25 V projednávaném případě je třeba předeslat, že ze znění tohoto ustanovení vyplývá, že není použitelné na finální výrobky vyjma „investičního zlata“. Je však nesporné, že se tento pojem netýká zboží, jako jsou ingoty dotčené v povodním řízení.

26 Kromě toho článek 198 směrnice o DPH ani další ustanovení směrnice o DPH ani směrnice

98/80, v níž má základ obsah ?l. 198 odst. 2, neup?es?uje, co je t?eba rozum?t pod pojmem „zlato surové nebo ve form? polotovaru? o ryzosti 325 tisícin nebo vyšší“.

27 Podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že je t?eba pro výklad ustanovení unijního práva vzít v úvahu nejen jeho zn?ní, ale i jeho kontext a cíle sledované právní úpravou, jejíž je sou?ástí (rozsudky ze dne 26. ledna 2012, ADV Allround, C?218/10, EU:C:2012:35, bod 26, a ze dne 19. ?ervence 2012, A, C?33/11, EU:C:2012:482, bod 27, jakož i citovaná judikatura). Stejn? tak význam a dosah výraz?, které unijní právo nijak nedefinuje, musí být ur?eny v souladu s jejich obvyklým smyslem v b?žném jazyce, s p?íhlédnutím ke kontextu, ve kterém jsou použity, a cíl?m, které sleduje dot?ená právní úprava (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. prosince 2012, BLV Wohn- und Gewerbebau, C?395/11, EU:C:2012:799, bod 25 a citovaná judikatura).

28 V p?ípad? rozdílných jazykových zn?ní krom? toho nelze posuzovat význam dot?eného ustanovení pouze na základ? doslovného výkladu, ale i podle celkové systematiky a ú?elu právní úpravy, jejíž je sou?ástí (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 3. b?ezna 2005, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, C?428/02, EU:C:2005:126, bod 42 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 13. ?ervna 2013, Promociones y Construcciones BJ 200, C?125/12, EU:C:2013:392, bod 22 a citovaná judikatura).

29 Pokud jde zaprvé o pojem „zlato surové nebo ve form? polotovaru o ryzosti 325 tisícin nebo vyšší“, je t?eba p?edn? konstatovat, jak uvedla generální advokátka v bodech 20 až 23, jakož i bodech 26 až 30, 57 a 63 svého stanoviska, že podle jazykových zn?ní ?l. 198 odst. 2 sm?rnice o DPH m?že výraz „surové zlato“ ozna?ovat nezpracované zlato, zlato jakožto ryzí kov nebo jakýkoli materiál sestávající z?ásti ze zlata.

30 Dále a?koli se pojem „polotovary“ v b?žném jazyce vztahuje ke zboží, které již bylo opracováno ?i zpracováno, avšak které ješt? musí být podrobeno dalšímu zpracování, neumož?uje obvyklý smysl tohoto pojmu v r?zných jazykových zn?ních jednotn? ur?it, která konkrétní fáze zpracování dot?ených výrobk? je myšlena, krom? toho, že se nejedná ani o výrobky, které p?edtím nebyly opracovány ?i zpracovány, ani o výrobky finální.

31 Nakonec požadavek na minimální ryzost 325 tisícin zlata uvedený v ?l. 198 odst. 2 sm?rnice o DPH, pokud by byl brán doslovn?, se p?ínejmenším v n? kterých jazykových zn?ních m?že vztahovat jak ke „zlat[u] surové[mu] nebo ve form? polotovaru“, tak toliko k „polotovaru“ ve smyslu tohoto ustanovení.

32 Z výše uvedeného vyplývá, že pouhé zn?ní ?l. 198 odst. 2 sm?rnice o DPH neumož?uje ur?it, zda a p?ípadn? za jakých podmínek spadá takové zboží, jako jsou ingoty dot?ené v p?vodním ?ízení, do jeho p?sobnosti.

33 Pokud jde zadruhé o kontext ?l. 198 odst. 2 sm?rnice o DPH, je t?eba p?ipomenout, že toto ustanovení umož?uje ?lenským stát?m ve stanovených situacích zavést mechanismus p?enesení da?ové povinnosti, na základ? n?hož je osobou povinnou odvést da? osoba povinná k dani, jíž je dodáno pln?ní podléhající této dani. Toto ustanovení tak p?edstavuje výjimku ze zásady uvedené v ?lánku 193 této sm?rnice, podle níž je DPH povinna odvést osoba povinná k dani uskute??ující zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby. Musí být tudíž vykládáno restriktivn?, což však nem?že vést k tomu, aby bylo zbaveno svých ú?ink? (viz obdobn? rozsudek ze dne 13. ?ervna 2013, Promociones y Construcciones BJ 200, C?125/12, EU:C:2013:392, body 23 a 31 a citovaná judikatura).

34 Podobn? jako ?l. 198 odst. 2 sm?rnice o DPH, nabízí ?l. 199 odst. 1 písm. d) této sm?rnice ?lenským stát?m možnost zavést mechanismus p?enesení da?ové povinnosti rovn?ž pro dodání použitého materiálu, odpadu a šrotu vyjmenovaného v p?íloze VI uvedené sm?rnice. Mezi t?mito

dodáními se konkrétně v bodě 5 této přílohy uvádí „dodání materiálů uvedených v této příloze po zpracování v podobě [...] odlévání do ingotů“. Tato příloha se vztahuje konkrétně podle bodu 1 na „[d]odání železného a neželezného odpadu, šrotu a použitého materiálu“, podle bodu 2 na „dodání železných a neželezných částí zpracovaných výrobků“, podle bodu 3 na „dodání reziduí a jiného recyklovatelného materiálu obsahujícího železné a neželezné kovy nebo jejich slitiny“ a podle bodu 4 na „dodání železného a neželezného odpadu, jakož i odězků, zlomků, odpadu“. Jak přitom vyplývá z předkládacího rozhodnutí, dánský zákonodárce v době rozhodné z hlediska skutečností povodního řízení nevyužil možnosti nabízené v tomto ustanovení zavést mechanismus přenesení daňové povinnosti pro některé dodávky použitého materiálu, odpadu a šrotu vyjmenovaného v příloze VI uvedené směrnice.

35 Z předkládacího rozhodnutí rovněž vyplývá, že aťkoli ingoty dotčené v povodním řízení obsahují okolo 500 nebo 600 tisíců zlat, jsou přetaveny z různých starých předmětů, jakož i šrotu a průmyslových reziduí obsahujících kovy a jiné materiály a nelze je v tomto stavu použít, neboť před jakýmkoli použitím některé z jejich součástí musí být podrobeny zpracování, jež umožní oddělit kovové části od nekovových a získat z nich určité látky.

36 Třeba-li skutečností se dovolává Envirotec, když dochází k závěru o nepoužitelnosti čl. 198 odst. 2 směrnice o DPH na uvedené ingoty, a tudíž nepoužitelnosti mechanismu přenesení daňové povinnosti na dodání takového zboží, neboť se podle Envirotec jedná o odpady spadající pod čl. 199 odst. 1 písm. d) této směrnice.

37 Je třeba konstatovat, že z pouhého znění uvedených ustanovení nelze vyloučit, že zboží, jako jsou ingoty dotčené v povodním řízení, může spadat pod čl. 199 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH jakožto ingoty vznikající roztavením různých odpadů, šrotu a použitého neželezného kovu, jakož i recyklovatelného materiálu obsahujícího takové kovy.

38 Nicméně nic ve směrnici o DPH nenasvědčuje tomu, že mechanismus přenesení daňové povinnosti stanovený v čl. 199 odst. 1 písm. d) nutně vylučuje mechanismus stanovený v čl. 198 odst. 2, na kteréžto ustanovení lze nahlížet jako na *lex specialis* týkající se v něm uvedených zvláštních výrobků.

39 Je tedy třeba konstatovat, že kontext čl. 198 odst. 2 směrnice o DPH neumožňuje s jistotou určit rozsah působnosti tohoto ustanovení. Je tedy třeba se zatím zabývat cílem, který sleduje.

40 V tomto ohledu z bodu 42 odvodní směrnice o DPH vyplývá, že režim přenesení daňové povinnosti, který si mohou členské státy v určitých odvětvích a pro určité druhy plnění zvolit, má za cíl zjednodušit pravidla, jakož i zabránit daňovým podvodům a vyhýbání se daňovým povinnostem. Tentýž cíl nachází své vyjádření v bodě 55 odvodní směrnice o DPH, který v tomto ohledu navazuje na osmý bod odvodní směrnice 98/80 a podle kterého „[a]by se zamezilo daňovým únikům a souasně ulehčily finanční náklady související s dodáním zlata, jehož ryzost je vyšší než určitý stupeň, je odvodněné umožnit členským státům, aby určily jako osobu povinnou odvést daň kupujícího“.

41 Jak přitom uvedla generální advokátka v bodech 49 a 50 svého stanoviska, u dodání některého zboží včetně zlata zvyšuje riziko daňového podvodu, a tím i odvodňuje použití mechanismu přenesení daňové povinnosti, právě jejich vysoká tržní cena v poměru k jejich velikosti, která je jině snáze přepravitelnými. Pokud jde o obchod se zlatem, a nejedná se tedy o finální výrobek jako šperk, určuje hodnotu dotčeného zboží jeho obsah zlata. V důsledku toho je riziko daňového podvodu tím významnější, čím je vyšší obsah zlata tohoto zboží.

42 Z toho vyplývá, že vzhledem k hlavnímu cíli sledovanému unijním normotvůrcem je rozhodující pro určení, zda spadá, či nespadá dodání zlata surového nebo ve formě polotovaru,

jež není finálním výrobkem, pod čl. 198 odst. 2 směrnice o DPH, stupeň ryzosti zlata dotčeného zboží.

43 Je třeba kromě toho konstatovat, že výklad čl. 198 odst. 2 směrnice o DPH, podle něhož by i po provedení tohoto ustanovení členským státem nebylo možno jej použít na ingoty s ryzostí zlata 325 tisícín nebo vyšší, by mohl narušit plné dosažení tohoto cíle zabránit daňovým podvodům, konkrétně sledovanému unijním normotvůrcem vzhledem ke zvláštnostem takového vzácného kovu. Naproti tomu výše uvedené nepředjímá, zda se na ingoty složené z „odpadu“ nebo „použitého materiálu“ s ryzostí nižší než 325 tisícín zlata může vztahovat mechanismus přenesení daňové povinnosti stanovený v čl. 199 odst. 1 písm. d) téže směrnice, pokud byl tento mechanismus členským státem zaveden.

44 Konečně pro účely poskytnutí odpovědi na položenou otázku není nezbytné určit, zda zboží, jako jsou ingoty dotčené v původním řízení, spadá pod pojem „surové zlato“, nebo „polotovary“ ve smyslu čl. 198 odst. 2 směrnice o DPH.

45 Vzhledem k výše uvedenému je třeba odpovědět na položenou otázku tak, že čl. 198 odst. 2 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že se použije na dodání takových ingotů, jako jsou ingoty dotčené v původním řízení, které se skládají z náhodných hrubých slitin získaných smícháním šrotu a různých kovových předmětů obsahujících zlato, jakož i další kovy, materiály a látky s obsahem zlata okolo 500 nebo 600 tisícín.

K nákladům řízení

46 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 (druhý senát) rozhodl takto:

Článek 198 odst. 2 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že se použije na dodávky takových ingotů, jako jsou ingoty dotčené v původním řízení, které se skládají z náhodných hrubých slitin získaných smícháním šrotu a různých kovových předmětů obsahujících zlato, jakož i další kovy, materiály a látky s obsahem zlata okolo 500 nebo 600 tisícín.

Podpisy.

* Jednací jazyk: dánština.