

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

JULIANE KOKOTT

ze dne 17. prosince 2015(1)

V?c C?550/14

Envirotec Denmark ApS

proti

Skatteministeriet

(Žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Østre Landsret [Dánsko])

„Da?ové právní p?edpisy – Da? z p?ídané hodnoty – ?lánek 198 odst. 2 sm?rnice 2006/112/ES – Závazek po?izovatele odvést da? p?i dodání zlata surového nebo ve form? polotovaru – Zlaté ingoty ze slitin r?zných kovových p?edm?t? obsahujících zlato“

I – Úvod

1. „Každému zlata jen chce se, každý se, každi?ký, t?ese po zlat?“, p?emýšlí *Markétka* ve „Faustovi“ Johanna Wolfganga von Goethe o vztahu šperk? a p?irozené krásy(2). Jak by se asi cítila a co by si myslela, kdyby zlato ?etízku a náušnic, ve kterých se sob? tak líbí, pocházelo mj. ze zub? jiných lidí? Tak by tomu totiž mohlo být v p?edm?tné v?ci, která se týká nakládání s dodávkou zlatých ingot? z pohledu DPH, sestávajících z r?zných znovu použitých zlatých p?edm?t?, ze kterých mají být znovu vyrobeny šperky a jiné p?edm?ty.

2. Zlatu se dostává zvláštní pozornosti i v unijních právních p?edpisech v oblasti dan? z p?ídané hodnoty. Jedna ze zvláštních úprav týkajících se zlata je p?edm?tem projednávané dánské žádosti o rozhodnutí o p?edb?žné otázce. Soudní dv?r zde bude muset objasnit, kdo je osobou povinnou odvést da? z p?ídané hodnoty (dále rovn?ž „DPH“) v p?ípad?, kdy dojde ke zm?n? vlastníka nikoli u „nových“, ale recyklovaných zlatých ingot?. Tato otázka by ovšem *Markétku* trápila spíše mén?.

II – Právní rámec

A – Unijní právo

3. Výb?r dan? z p?ídané hodnoty v ?lenských státech Unie upravuje sm?rnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému dan? z p?ídané hodnoty(3) (dále jen „sm?rnice o DPH“). Šestou sm?rnicí Rady 77/388/EHS ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Společný systém dan? z p?ídané hodnoty: jednotný základ dan?(4) (dále jen „šestá sm?rnice“), která platila do 31. prosince 2006, nelze sice na spor v p?vodním ?ízení použít, obsahovala však již ustanovení, která jsou v

projednáváním případů rozhodná, takže je rovněž třeba zohlednit historii jejich vzniku.

4. Podle čl. 2 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH je předmetem DPH „dodání zboží za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

5. Článek 193 směrnice o DPH ve znění, které se použije na spor v původním řízení(5), definuje osobu povinnou odvést daň takto:

„Daň je povinna odvést osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelné dodání zboží [...], s výjimkou případů, kdy daň odvádí jiná osoba podle článků 194 až 199 a článku 202.“

6. Článek 198 směrnice o DPH stanoví v tomto ohledu výjimku:

„(1) [...]

(2) Pokud dodání zlata surového nebo ve formě polotovaru o ryzosti 325 tisícín nebo vyšší nebo dodání investičního zlata vymezeného v čl. 344 odst. 1 uskuteční osoba povinná k dani, která využila některé z možností stanovených v článcích 348, 349 a 350, mohou členské státy určit za osobu povinnou odvést daň poskytovatele.

(3) Členské státy stanoví postupy a podmínky pro uplatnění odstavců 1 a 2.“

7. Bod 55 odůvodnění směrnice o DPH k tomu uvádí:

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

8. Navíc mohou členské státy podle čl. 199 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH 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 částek zpracovaného odpadu a dodání některých druhů zboží a poskytnutí některých druhů služeb uvedených v příloze VI.“

9. Uvedená příloha VI obsahuje mj. následující položky:

„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 částek zpracovaných výrobků a poskytnutí některých souvisejících zpracovatelských služeb;

3. dodání reziduí a jiného recyklovatelného materiálu obsahujícího železné a neželezné kovy [...];

4. dodání železného a neželezného odpadu [...];

5. [...];

6. dodání šrotu a odpadu ze zpracování základního materiálu.“

10. Konečně stanoví § 168 směrnice o DPH o nároku na daňový odpis, který lze uplatnit za nabyté zboží:

„[Je-li] zboží [...] použit[o] pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpovízt od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky:

a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani;

[...]“

B – Vnitrostátní právo

11. V Dánsku se vybírá DPH podle dánského zákona o dani z přidané hodnoty. Ustanovení § 46 odst. 1 tohoto zákona upravuje pro účely určení osoby povinné odvést daň:

„Povinnost odvést daň má osoba, která v tuzemsku uskuteční zdanitelné dodání zboží [...] Povinnost odvést daň má však příjemce zboží [...] v případě, že

[...]

4) příjemcem je společnost registrovaná v tuzemsku, která přijímá investiční zlato, z něhož je daň splatná na základě § 51a, nebo zlato surové nebo ve formě polotovaru o ryzosti 325 tisícín nebo vyšší.“

III – Spor v povodním řízení

12. Spor v povodním řízení se týká dánského dluhu na DPH společnosti Envirotec Denmark ApS (dále jen: „Envirotec“) za poslední čtvrtletí roku 2011.

13. V uvedeném čtvrtletí koupila společnost Envirotec od další dánské společnosti 24 ingotů o průměrné ryzosti zlata od 500 do 600 tisícín. Kromě zlata obsahovaly ingoty různé další materiály jako např. zuby, pryž, PVC, měď, amalgám, rtuť a olovo. Prodejce totiž ztavil ingoty z průmyslových odpadů, jakož i ze starých šperků, přívorů, hodin atd. K tomu, aby mohlo být zlato obsažené v ingotech použito k výrobě dalších výrobků obsahujících zlato, musely být tedy nejprve odloučeny jiné složky obsažené v ingotech.

14. Za koupi 24 ingotů bylo společnosti Envirotec vyúčtováno celkem 1 099 695 dánských korun (cca. 150 000 eur) pro účely DPH, kterou také společnost Envirotec zaplatila prodejci. Tuto částku však prodejce nikdy neodvedl dánskému správci daně. Z důvodu platební neschopnosti prodávající společnosti byla později provedena její likvidace.

15. Společnost Envirotec požaduje nyní od dánského správce daně zaplacení DPH uhrazené prodejci uplatněním nároku na odpis v tomto rozsahu. Dánský správce daně je však toho názoru, že osobou povinnou odvést DPH za transakci není prodejce, ale společnost Envirotec, a to podle § 46 odst. 1 bodu 4 dánského zákona o DPH. Společnost Envirotec tudíž nemůže uplatnit částku DPH, kterou neoprávněně zaplatila prodejci, jako odpovídatelnou daň na vstupu. Společnost Envirotec považuje naproti tomu dánské ustanovení o přenesení povinnosti odvést daň na pořizovatele, které bylo přijato na základě čl. 198 odst. 2 směrnice o DPH, za nepoužitelný na její konkrétní případ.

IV – Řízení před Soudním dvorem

16. Østre Landsret, který se nyní sporem zabývá, má za to, že pro vyřešení sporu v povodním řízení je nezbytný výklad unijního práva a předložil Soudnímu dvoru dne 28. listopadu 2014 podle článku 267 SFEU následující otázku:

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

17. V řízení před Soudním dvorem předložily Dánské království, Estonská republika a Evropská komise v březnu 2015 písemná vyjádření.

V – Právní hodnocení

18. Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda ingoty, tvořící předmět sporu v povodním řízení, spadají do oblasti působnosti čl. 198 odst. 2 směrnice o DPH. Podle tohoto ustanovení mohou členské státy mj. u dodání „zlata surového nebo ve formě polotovaru o ryzosti 325 tisícín nebo vyšší“ stanovit, že povinnost odvést DPH má pořizovatel – a nikoli jako obvykle dodavatel.

19. Domnívám se, že na předběžnou otázku je třeba odpovědět kladně. Takové ingoty ze slitin různých kovových předmětů obsahujících zlato, jako jsou ingoty ve sporu v povodním řízení, totiž jakožto „surové zlato“ splňují podmínky použití čl. 198 odst. 2 směrnice o DPH. To vyplývá z výkladu znění, kontextu a účelu tohoto ustanovení, jak vyložím dále.

A – Znění

20. Zaprvé z různých jazykových verzí čl. 198 odst. 2 směrnice o DPH nevyplývá jednotný pohled na význam pojmu „surové zlato“.

21. Dánské znění užívá pojmu „råmetal“, který lze do němčiny přeložit jako „Rohmetall“(6) [česky: surový kov], kterým se v běžném jazykovém úzu rozumí ryzí, nezpracovaný kov. Stejný směr naznačuje pojem „d'or sous forme de matière première“ ve francouzském znění.

22. Podle takto úzkého pojetí by bylo možné pod pojem surového zlata ve smyslu čl. 198 odst. 2 směrnice o DPH zahrnout pouze zlaté ingoty, které sestávají z ryzího zlata, tedy téměř ze 100% zlata. Slitina různých kovových předmětů obsahujících zlato v ingotu s obsahem zlata jen 500 až 600 tisícín, který je předmětem tohoto řízení, by nebyla zahrnuta pod pojem surové zlato.

23. Na druhé straně například německé znění čl. 198 odst. 2 směrnice o DPH uvádí „Goldmaterial“ a anglické znění uvádí „gold material“ obsahují pojmy formulované širěji, než je význam surového kovu, které nejsou omezeny na ryzí zlato. Pod pojmem „Goldmaterial“ lze totiž chápat jakýkoli materiál, sestávající z části ze zlata, tedy i předmětnou slitinu různých kovových předmětů obsahujících zlato.

24. V případě rozporu mezi jednotlivými jazykovými verzemi ustanovení unijního práva, jak je tomu v tomto případě, nelze podle ustálené judikatury definovat jejich význam pouze na základě doslovného výkladu, ale i ve světle jejich kontextu a účelu(7).

B – Kontext

25. Kontext pojmu „surové zlato“ v ?l. 198 odst. 2 sm?rnice o DPH by tedy mohl být nejprve relevantní pro odpov?? na otázku, zda ingot sestávající ze slitin r?zných kovových p?edm?t? obsahujících zlato spadá pod tento pojem.

1. Požadavek minimální ryzosti v ?l. 198 odst. 2

26. Ustanovení platí pro dodání „zlata surového nebo ve form? polotovary? o ryzosti 325 tisícín nebo vyšší“. Vztahuje-li se ?ást v?ty „o ryzosti 325 tisícín nebo vyšší“ nejen na „polotovary“, ale i na „surové zlato“, musel by tento pojem nutn? zahrnovat nejen ryzí zlato, ale i materiál s nižším obsahem zlata, jako je tomu v projednávaném p?ípad?.

27. Vycházíme-li však z toho, že se tato ?ást v?ty vztahuje pouze na polotovary, neplatil by pro surové zlato požadavek minimální ryzosti. Z toho by bylo možné na jedné stran? dovodit, že k p?íjetí p?edpokladu, že se jedná o surové zlato, posta?í jakákoli ryzost. Vzhledem k tomu, že by to však byl dalekosáhlý záv?r, mohl by nedostatek výslovného požadavku na ryzost u surového zlata hovořit i pro záv?r, že pod pojem „surové zlato“ m?že spadat pouze ryzí zlato.

28. Ze zn?ní ustanovení však nelze jednozna?n? dovodit, na které pojmy se tato ?ást v?ty o minimální ryzosti vztahuje. P?inejmenším n?mecké, anglické a francouzské zn?ní totiž p?ipouští oba výklady.

29. Ani bod 55 od?vodn?ní sm?rnice o DPH neobjas?uje tento problém. V rámci popisu ú?elu uvádí ?l. 198 odst. 2 sm?rnice o DPH, pokud jde o zboží, kterého se úprava týká, souhrnn? „zlato, jehož ryzost je vyšší než ur?itý stupe?“. Z toho však nelze nutn? dovozovat, že pro surové zlato i pro polotovary má platit minimální ryzost 325 tisícín. Tento požadavek bodu 55 od?vodn?ní sm?rnice o DPH by totiž byl spln?n i tehdy, kdyby se surovým zlatem m?lo rozum?t pouze ryzí zlato, tedy materiál nap?. o ryzosti od 995 tisícín(8).

30. Z požadavku na minimální ryzost v ?l. 198 odst. 2 sm?rnice o DPH tudíž nelze výsledn? dovodit, zda pojem surové zlato zahrnuje ingoty, které jsou p?edm?tem sporu.

2. Zahrnutí zlomkového zlata do ?l. 199 odst. 1 písm. d)

31. Pokud jde o výklad kontextu ?l. 198 odst. 2 sm?rnice o DPH, zastávala spole?nost Envirotec ve sporu v p?vodním ?ízení rovnž stanovisko, že ani jeden z pojm? tohoto ustanovení nem?že zahrnovat šrot resp. odpad jakožto zlomkové zlato, o který se však jedná v projednávaném p?ípad?. P?esunutí povinnosti odvést da? na po?izovatele je u *zlomkového* zlata upraveno až pozd?jším *lex specialis* ?l. 199 odst. 1 písm. d) sm?rnice o DPH.

32. V tomto ohledu vychází p?edkládající soud zjevn? z toho, že se ustanovení § 46 odst. 1 bod 4 dánského zákona o DPH, které je relevantní v p?vodním sporu, nezakládá na posledn? uvedeném ustanovení sm?rnice o DPH, nýbrž pouze na ?l. 198 odst. 2 sm?rnice o DPH, který je p?edm?tem p?edbžné otázky. Z toho d?vodu má pro spor v p?vodním ?ízení význam, zda p?enesení da?ové povinnosti za dot?ené ingoty na po?izovatele spadá pod první ?i druhé zmocn?ní sm?rnice o DPH.

33. V tomto ohledu je sice pravdou, že ustanovení uvád?né spole?ností Envirotec obsahuje ?adu skute?ností, které v souladu s jeho zn?ním platí i pro recyklované p?edm?ty obsahující zlato, jelikož zlato pat?í „neželezným kov?m“, které jsou zde n?kolikrát uvedeny. Oblast p?sobnosti ?l. 199 odst. 1 písm. d) sm?rnice o DPH však není omezena na zlato, ale zahrnuje mj. všechny ostatní neželezné kovy. Ustanovení ?l. 198 odst. 2 sm?rnice o DPH, které je p?edm?tem výkladu v projednávané v?ci, by tudíž mohla být považována za *lex specialis* ve vztahu ke zlatu, a použije

se tudí i na zlomkové zlato.

34. Z historie vzniku ?l. 199 odst. 1 písm. d), který se týká mj. odpadu z neželezných kov?, ovšem vyplývá indicie v tom sm?ru, že ustanovení ?l. 198 odst. 2 sm?rnice o DPH, které je p?edm?tem výkladu v projednávané v?ci, nezahrnuje zlomkové zlato.

35. Ustanovení p?edcházející(9) ?l. 199 odst. 1 písm. d) v šesté sm?rnici bylo zavedeno až po p?edcházejícím ustanovení(10) ?l. 198 odst. 2 sm?rnice o DPH, a to sm?rnici 2006/69/ES. Tato sm?rnice 2006/69/ES je ale koncipována tak, jakoby unijní normotv?rce vycházel v daném okamžiku z toho, že pro zlomkové zlato ještě neexistovala úprava týkající se p?enesení povinnosti odvést da? na po?izovatele, a?koli k tomuto okamžiku již bylo v platnosti p?edcházející ustanovení ke zde vykládanému ?l. 198 odst. 2 sm?rnice o DPH.

36. Sm?rnici 2006/69/ES byla totiž zrušena ?ada zmocn?ní ?lenských stát?(11) k odchylkám od stávajících unijních právních p?edpis? v oblasti DPH(12). Jak vyplývá z osmého bodu od?vodn?ní a historie vzniku(13) sm?rnice 2006/69/ES, m?lo se zrušení týkat všech zmocn?ní, na která se vztahovala ustanovení nové sm?rnice, a která by tudí byla v budoucnu nadbyte?ná. Na prvním míst? uvádí p?íloha II sm?rnice 2006/69/ES v tomto sm?ru rozhodnutí Rady, které umožnilo Spojenému království Velké Británie a Severního Irska zavést zvláštní režim výb?ru daní s cílem zabránit n? kterým druh?m podvod? nebo da?ových únik? p?i „dodáních zlata, zlatých mincí nebo zlomkového zlata“(14).

37. Okolnost, že toto zmocn?ní bylo zrušeno až sm?rnici 2006/69/ES, tedy hovo?í pro záv?r, že unijní normotv?rce v d?sledku této sm?rnice z?ejm? také vycházel ze zm?ny právního stavu ohledn? dodání zlata. Vzhledem k tomu, že se tehdy nov? vytvo?ená úprava nyn?jšího ?l. 199 odst. 1 písm. d) vztahovala p?edevším na šrot a odpad, mohl by z toho být u?in?n záv?r, že na zlomkové zlato se v souladu s tvrzením spole?nosti Envirotec vztahuje pouze tato úprava, nikoli však ?l. 198 odst. 2 sm?rnice o DPH.

38. Tento argument, který se zakládá na existenci vzniku jiné normy, než je norma, která je zkoumána v projednávaném p?ípad?, však není sám o sob? p?íliš p?esv?d?ivý. Vzhledem k tomu, že zrušení citovaného zmocn?ní Spojeného království nebylo rovn?ž p?edpokládáno v p?vodním návrhu sm?rnice 2006/69/ES(15), existuje navíc možnost, že v rámci legislativního procesu bylo dopln?no jen pro to, že bylo objeveno, že bylo již podle tehdy platného práva nadbyte?né.

39. Existence zvláštní úpravy pro odpady z neželezných kov? v ?l. 199 odst. 1 písm. d) sm?rnice o DPH tudí neumož?uje dosp?t k nepochybnému záv?ru o oblasti p?sobnosti ?l. 198 odst. 2 sm?rnice o DPH, který je p?edm?tem projednávané v?ci.

3. Celní klasifikace

40. V rozsahu, v n?mž bylo kone?n? ve sporu v p?vodním ?ízení podp?rn? odkazováno na sazební za?azení zboží, nem?že být toto srovnání p?esv?d?ivé. Kombinovaná nomenklatura(16) obsahující klasifikaci zboží, která v prvé ?ad? slouží ke stanovení p?íslušné celní sazby(17), sleduje jiné cíle než ustanovení ?l. 198 odst. 2 sm?rnice o DPH, které je p?edm?tem výkladu v projednávané v?ci.

41. Odkazoval-li se Soudní dv?r p?i výkladu sm?rnice o DPH podp?rn? na použití pojmu v kombinované nomenklatu?e, docházelo k tomu pouze u použitelné sazby dan?(18). P?i stanovení sazby dan? ale vyplývá z ?l. 98 odst. 3 ur?itá souvislost s kombinovanou nomenklaturou p?ímo ze sm?rnice o DPH(19).

42. Taková souvislost s definicemi kombinované nomenklatury však není pro zde vykládané ustanovení ?l. 198 odst. 2 sm?rnice o DPH dána. Nejedná se o ur?ení sazby dan? a ustanovení neobsahuje – na rozdíl nap?. od ?l. 148 písm. b) sm?rnice o DPH – výslovný odkaz na kombinovanou nomenklaturu.

4. Záv?r k výkladu kontextu

43. Na základ? výše uvedeného nelze z kontextu ?l. 198 odst. 2 sm?rnice o DPH nepochybn? dovodit, zda ingot sestávající ze slitin r?zných kovových p?edm?t? obsahujících zlato spadá pod pojem surového zlata. Odpov?? na tuto otázku je tudíž nutno hledat v ú?elu tohoto ustanovení.

C – Ú?el

44. Ve sv?tle osmého bodu od?vodn?ní sm?rnice 98/80/ES, kterou bylo zavedeno ustanovení p?edcházející ?l. 198 odst. 2 sm?rnice o DPH(20), slouží úprava jak „zamezení da?ových únik?“, tak i snížení „finan?ních náklad?“. Obdobn? se nyní vyjad?uje bod 55 od?vodn?ní sm?rnice o DPH. Z historie vzniku sm?rnice 98/80/ES nelze navíc dovodit žádné další cíle této úpravy(21).

1. Zamezení da?ovým únik?m

45. Uvedená úprava slouží zamezení da?ovým únik?m potud, že p?enesení povinnosti odvést da? z dodavatele na po?izovatele zboží zabra?uje tomu, aby byla státní pokladna ochuzena z d?vodu odd?lení osoby povinné odvést da? od osoby oprávn?né k odpotu dan?.

46. Tuto možnost(22) lze pochopit na projednávaném p?ípad?. Spole?nost Envirotec uplat?uje odpotet DPH, kterou zaplatila svému dodavateli, kterou však tento dodavatel nikdy neodvedl správci dan?. Pokud by spole?nost Envirotec a její dodavatel jednali spole?n? v podvodném úmyslu, mohli by státní pokladnu v?dom? p?ipravit o ?ástku uplatn?né dan? na vstupu, nebo? spole?nost Envirotec by od státní pokladny obdržela platbu ve výši DPH, avšak státní pokladna by nemohla vybrat od dodavatele odpovídající da?. Je-li naproti tomu osobou povinnou odvést DPH z pln?ní po?izovatel zboží namísto dodavatele, není takový typ podvodu možný. Povinnost odvést da? a právo na odpotet dan? na vstupu pak totiž splynou do jedné osoby, takže státní rozpo?et nemusí vynakládat žádné prost?edky.

47. V souladu s tím vyjád?ila i Rada ve ?tvrtém bod? od?vodn?ní sm?rnice 2013/42/EU(23), že „ur?ení po?izovatele zboží nebo p?íjemce služby jako osobu povinnou odvést da? (p?enesení da?ové povinnosti) je v n?kterých p?ípadech ú?inným opat?ením pro zabrán?ní podvod?m v oblasti DPH v ur?itých odv?tvích.“

48. Tato odv?tví stanovil unijní zákonodárce v ?láncích 198 až 199a sm?rnice o DPH. Jedná se o obchod se zlatem, stavebnictví, odpadové hospodá?ství a obchod s povolenkami na emise skleníkových plyn?. Katalog ?látku 199a byl v mezidobí dopln?n na základ? sm?rnice 2013/43/EU(24) o další odv?tví, jako je nap?. obchodování s mobilními telefony, mikroprocesory, malými po?íta?i, ušlechtilými kovy nebo s obilím. Unijní normotv?rce zde pravd?podobn? reaguje, jak vyplývá ze ?tvrtého bodu od?vodn?ní této sm?rnice, vždy na p?ípady podvod? zjišt?né v praxi v ur?itých odv?tvích.

49. Pokud jde o obchod se zbožím, má většina předmetů, pro které lze stanovit přenesení povinnosti odvést daň na pořizovatele, určitý abstraktní společný rys. Má totiž v poměru ke své velikosti vysokou tržní cenu. Riziko podvodu v oblasti DPH v rámci obchodování se zbožím je totiž ve skutečnosti tím vyšší, čím cennější a snáze přepravitelné zboží je, jak vyzdvihla zejména Estonská republika.

50. V kontextu tohoto úředu je třeba úpravu čl. 198 odst. 2 směrnice o DPH, která je v projednáváním případů zkoumána, vykládat takovým způsobem, který bere v úvahu zvláštní rizika vztahující se z pohledu unijního normotvůrce k obchodování se zlatem, pokud jde o možný podvod v oblasti DPH. Toto riziko souvisí – jak vyzdvihuje i bod 55 odvodnění – rozhodující měrou s ryzostí zlata v dotýkáném zboží. Je-li ryzost vysoká, existuje také vztah mezi velikostí zboží a jeho tržní hodnotou, který je náchylný k podvodu.

51. Zprvée tedy není důvod zahrnovat pod pojem „surové zlato“ ve smyslu čl. 198 odst. 2 směrnice o DPH pouze ryzí zlato, pokud se ustanovení nepochybně vztahuje již na polotovary od ryzosti 325 tisícín a vyšší. Tento požadavek na minimální ryzost se zadruhé nemusí vztahovat pouze na polotovary, ale i na surové zlato, aby byl zahrnut pouze materiál vysoké hodnoty. Konečně zatím není služitelné s funkcí tohoto ustanovení, aby se u surového zlata rozlišovalo mezi „novými“ slitinami a „zlomkovým“ zlatem, protože se od toho na základě ryzosti rozhodné pro hodnotu neměe odvíjet náchylnost k podvodu u obchodů se zbožím obsahujícím zlato.

2. Snížení finančních nákladů

52. Tento výklad je potvrzen druhým úřelem ustanovení spočívajícím ve snížení finančních nákladů.

53. Jak Komise uvedla ve svém návrhu předcházejícího ustanovení k čl. 198 odst. 2 směrnice o DPH(25), slouží přenesení povinnosti odvést daň z dodavatele na pořizovatele i vyrovnání soutěžních nevýhod tuzemského obchodu oproti obchodu v rámci Unie, neboť u přeshraničních plnění mezi osobami povinnými k dani je na základě systému zdanění obchodu v rámci Unie osobou povinnou odvést daň vždy pořizovatel(26). To mu uspořídá zálohové financování DPH, které by ho zatížilo u ryze vnitrostátních plnění, protože by svému příslušnému dodavateli zlata musel nejprve zaplatit cenu s připočtením DPH, avšak tuto daň by si mohl nechat nahradit ze státní pokladny až později v rámci daňového přiznání. Tím, že se i pro vnitrostátní plnění stanovila povinnost pořizovatele odvést daň, se v tomto ohledu podařilo vytvořit rovné podmínky hospodářské soutěže.

54. Komise ve svém návrhu zdůraznila, že se tato problematika sice neomezuje na zlato, ale na základě „velmi vysoké hodnoty zlata“ není v těchto případech akceptovatelná(27). Rozhodující pro tento úřel čl. 198 odst. 2 směrnice o DPH je tedy opěť cenová stabilita obchodovaného zboží, tudíž jeho ryzost.

3. Omezení na pořizovatele povinné k dani

55. Dále z popsaných cílů čl. 198 odst. 2 směrnice o DPH implicitně vyplývá, že ustanovení se má týkat výlučně dodání pořizovatelem *povinným k dani*. Jen tyto osoby totiž disponují podle čl. 168 písm. a) směrnice o DPH právem na odpočet daně na vstupu. Nebezpečí podvodu v oblasti DPH se však týká pouze dodání pořizovatelem s právem na odpočet daně na vstupu, přičemž tato dodání mohou znamenat popsané zatížení pořizovatele zálohovým financováním.

56. Toto omezení oblasti působnosti čl. 198 odst. 2 směrnice o DPH se ale v jeho znění výslovně nepromítlo(28). Musí být tedy zajištěno v rámci definování zboží, které je touto úpravou

dot?eno, a ovliv?uje t?m i v?klad pojmu „surové zlato“ a „polotovary“.

57. P?itom jsou „polotovary“ j?ž podle jejich zn?ní pouze takové p?edm?ty, které jsou po?izovány zpravidla pouze osobami povinnými k dani v rámci jejich hospodá?ské ?innosti. Je toti? nutné rozlišovat mezi polotovary a kone?nými výrobky. Zat?mco kone?né výrobky lze p?ímo prodat kone?nému spot?ebiteli, musí být polotovary p?edt?m, než mohou být prodávány spot?ebiteli, ješt? zpracovány(29).

58. S ohledem na popsán? ú?el úpravy musí v?ak toté? platit i pro pojem „surové zlato“. Pod n?j nem?že spadat ve?kerý materiál s ryzostí zlata 325 tisíc?n a vyšší, ale pouze takov?, který není kone?ným výrobkem, a nehodí se tudí? pro dodání kone?ným spot?ebitel?m, kte?í nejsou osobami povinnými k dani.

4. Záv?r k teleologickému v?kladu

59. Pojem „surové zlato“ zahrnuje tudí? podle smyslu a ú?elu ?l. 198 odst. 2 sm?rnice o DPH ka?dý materiál, který je ur?en k dalšímu zpracování a nikoli pro kone?nou spot?ebu, není v?ak polotovarem, pokud vykazuje ryzost zlata minimáln? 325 tisíc?n.

60. Vzhledem k tomu, že dot?ené ingoty jsou podle údaj? p?edkládajícího soudu dále zpracovávány k výrob? produktu a mají ryzost minimáln? 500 tisíc?n, spadají tak pod pojem „surové zlato“ ve smyslu tohoto ustanovení, pokud nejsou polotovary.

D – *Odlišení surového zlata a polotovaru*

61. Nakonec tedy zbývá v projednávaném p?ípade? objasnit otázku, jak se pojem „surové zlato“ odlišuje od pojmu „polotovary“, které jsou v tomto ustanovení rovn?ž jmenovány.

62. Tato otázka nemá v rámci ?l. 198 odst. 2 sm?rnice o DPH rozhodující v?znam, protože jak jsme vid?li, ú?el tohoto ustanovení v obou p?ípadech vyžaduje, aby zboží vykazovalo minimální ryzost 325 tisíc?n a p?itom se nejednalo o kone?ný výrobek. P?esto je nutné oba pojmy od sebe odlišit, zejména pro p?ípad, že by Soudní dv?r v na rozdíl ode mne vycházel z toho, že pojem „surové zlato“ zahrnuje pouze ryzí zlato.

63. Podle obvyklého smyslu slova, který je vlastní pojmu „surové zlato“ a „polotovary“, je nutné odlišovat je podle stupn? zpracování ve vztahu ke kone?nému výrobku. Na základ? toho ozna?uje „surové zlato“ p?edm?ty, ve kterých je pro další výrobní proces relevantní pouze obsa?ené zlato – nezávisle na form? v konkrétním p?ípade?. Pod pojmem „polotovary“ je naproti tomu t?eba rozum?t p?edm?ty, které j?ž byly zpracovány ve fázi výrobního procesu kone?ného výrobku, jako je nap?. formování materiálu pro ú?ely kone?ného výrobku; v p?ípade? zlata to mohou nap?íklad být zpracované ?ásti prsten?.

64. Vzhledem k tomu, že u p?edm?tných ingot? má být k dalšímu zpracování získáno pouze zlato, které je v nich obsa?eno, av?ak ingoty nemají p?edb?žnou podobu ve vztahu ke koncovému výrobku, jedná se tudí? o surové zlato, a nikoli o polotovary ve smyslu ?l. 198 odst. 2 sm?rnice o DPH.

65. Naproti tomu je nep?esv?d?ivé, když dánský správce dan? ve sporu v p?vodním z ?l. 2 písm. c) rozhodnutí 2004/228/ES(30) dovozuje, že takové ingoty, jako jsou ingoty v projednávaném p?ípade?, spadají pod pojem „polotovaru“. Podle tohoto rozhodnutí je Špan?lské království zmocn?no, p?i „dodání polotovaru? (nap?. ingot? [...]), které jsou získány p?i zpracování, výrob? nebo ztavení ne?elezných kov? [...],“ stanovit p?íjemce dodávky jako osobu povinnou odvést da?. Z toho v?ak nelze dovozovat, že ingoty, které vzniknou ztavením zlata, je nutné

považovat za „polotovary“ i v rámci zde zkoumaného čl. 198 odst. 2 směrnice o DPH. Nehledě na to, že minimálně některá znění obou ustanovení – mj. německé – zde používají dva různé pojmy, nevyžaduje čl. 2 písm. c) rozhodnutí 2004/228/ES na rozdíl od ustanovení čl. 198 odst. 2 směrnice o DPH, které má být v projednávaném případě vyloženo, rozlišování mezi pojmy „materiál“ a „polotovar“. Pojmu „polotovar“ ve smyslu citovaného rozhodnutí lze tudíž přisuzovat širší význam než pojmu „polotovar“ v ustanovení zkoumaném v projednávané věci.

E – *Dílčí závěry*

66. Na základě výkladu znění, kontextu i účelu čl. 198 odst. 2 směrnice o DPH je tudíž nutno konstatovat, že takové ingoty, jako jsou ingoty ve sporu v převodním řízení, splňují jakožto surové zlato podmínky pro použití tohoto ustanovení.

VI – Závěry

67. V důsledku toho navrhuji Soudnímu dvoru, aby odpověděl na předběžnou otázku Østre Landsret takto:

Článek 198 odst. 2 směrnice o DPH se použije na takové ingoty, jako jsou ingoty v převodním sporu, sestávající z náhodných surových slitin různých sešrotovaných předmětů obsahujících zlato, vykazující ryzost zlata vyšší než 500 tisícín.

1 – Převodní jazyk: němčina.

2 – Johann Wolfgang von Goethe, Faust. Tragédie, scéna „Večer“, poslední tři verše (2802 až 2804) [překlad Otokar Fischer, 1957].

3 – L 347, s. 1.

4 – L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23.

5 – Směrnice o DPH ve znění směrnice Rady 2010/88/ES ze dne 7. prosince 2010, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o trvání povinnosti dodržovat minimální základní sazbu (Úř. věst. L 326, s. 1).

6 – Srov. v tomto smru dánskou a německou jazykovou verzi aktuálního znění čl. 199a odst. 1 písm. j) směrnice o DPH, zavedeného čl. 1 bod 2 písm. b) směrnice Rady 2013/43/EU ze dne 22. července 2013, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o volitelné a dočasné používání mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k dodání některého zboží a poskytnutí některých služeb s vysokým rizikem podvodu (Úř. věst. L 201, s. 4).

7 – Viz jen rozsudky Bouchereau (30/77, EU:C:1977:172, bod 14), Rockfon (C-449/93, EU:C:1995:420, bod 28) a Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, bod 47).

8 – Srov. definici investičního zlata v čl. 344 odst. 1 bodu 1 směrnice o DPH.

9 – Předcházející ustanovení čl. 199 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH je čl. 21 odst. 2 písm. c) bod iv) ve znění čl. 28g šesté směrnice a bylo zavedeno směrnicí Rady 2006/69/ES ze dne 24. července 2006, kterou se mění směrnice 77/388/EHS, pokud jde o některá opatření, která mají zjednodušit postup vymáhání daně z přidané hodnoty a napomoci zabránit daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem, a kterou se zrušují některá rozhodnutí o udělení odchylek (Úř. věst. L 221, s. 9).

10 – Předcházející ustanovení čl. 198 odst. 2 směrnice o DPH je čl. 26b část F první vta šesté směrnice a zakládá se na směrnici Rady 98/80/ES ze dne 12. října 1998, kterou se doplňuje systém daní z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS – Zvláštní režim pro investiční zlato (Úř. věst. L 281, s. 31).

11 – Tato zmocnění byla udělena na základě článku 27 šesté směrnice.

12 – Viz článek 2 ve spojení s přílohou II směrnice 2006/69/ES.

13 – Viz návrh směrnice Rady, kterou se mění směrnice 77/388/EHS pokud jde o některá opatření, která mají zjednodušit postup vymáhání daní z přidané hodnoty a napomoci zabránit daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem, a kterou se zrušují některá rozhodnutí o přiznání odchylek (KOM[2005] final), s. 4, předložený Komisí dne 16. března 2005.

14 – Rozhodnutí Rady pokládané za přijaté dne 15. dubna 1984, kterým se Spojenému království povoluje zavést opatření odchylovící se od šesté směrnice za účelem zavedení zvláštního režimu výběru daní s cílem zabránit některým druhům podvodů nebo daňových úniků při dodáních zlata, zlatých mincí nebo zlomkového zlata mezi osobami povinnými k dani (Úř. věst. L 264, s. 27).

15 – Návrh Komise (citovaný v poznámce pod čarou 13), s. 11 a 12.

16 – Příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku (Úř. věst. L 256, s. 1).

17 – Článek 1 odst. 3 nařízení (EHS) č. 2658/87 (citovaného v poznámce pod čarou 16).

18 – Rozsudek Komise v. Španělsko (C-360/11, EU:C:2013:17, bod 44).

19 – Podle tohoto ustanovení mohou členské státy pro použití snížených sazeb daní na určité kategorie zboží vymezit dotčené kategorie na základě kombinované nomenklatury.

20 – Viz výše, poznámka pod čarou 10.

21 – Viz návrh Komise ze dne 27. října 1992 směrnice Rady o doplnění společného systému DPH a změně směrnice 77/388/EHS – zvláštní úprava pro zlato (COM[92] 441 final)), stanovisko Hospodářského a sociálního výboru ze dne 28. dubna 1993 k návrhu (Úř. věst. C 161, s. 25) a protokol o zasedání Evropského parlamentu ze dne 7. března 1994 (Úř. věst. C 91, s. 1), s. 15 a 16, jakož i ze dne 10. března 1994 (Úř. věst. C 91, s. 198), s. 209 a 239 až 243.

22 – V tomto ohledu viz vysvětlení v návrhu Komise ze dne 29. září 2009 směrnice Rady, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o volitelné a dočasné používání mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k dodání některého zboží a poskytnutí některých služeb s vysokým rizikem podvodů (COM[2009] 511 final), s. 3.

23 – Směrnice Rady 2013/42/EU ze dne 22. července 2013, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daní z přidané hodnoty, pokud jde o mechanismus rychlé reakce proti podvodům v oblasti DPH (Úř. věst. L 201, s. 1).

24 – Citovaná v poznámce pod čarou 6.

25 – Viz s. 13 návrhu Komise.

26 – Článek 2 odst. 1 písm. b) bod i), články 138 a 200 směrnice o DPH.

27 – Tamtéž (poznámka pod čarou 25).

28 – Pouze u investičního zlata to vyplývá jasně na základě odkazu na možnosti volby, stanovené v člancích 348 až 350 směrnice o DPH, které předpokládají, že příjemce plnění je sám osobou povinnou k dani.

29 – V tomto smyslu viz rozsudek Artrada a další (C-124/03, EU:C:2004:674, bod 34) ohledně čl. 2 bodu 4 směrnice Rady 92/46/EHS ze dne 16. června 1992 o hygienických předpisech pro produkci syrového mléka, tepelně ošetřeného mléka a mléčných výrobků a jejich uvedení na trh (Úř. věst. L 268, s. 1).

30 – Rozhodnutí Rady 2004/228/ES ze dne 26. února o zmocnění Španělska k použití odchylné úpravy od článku 21 šesté směrnice 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (Úř. věst. L 70, s. 37).