Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
MICHAL BOBEK
prednesené 10. apríla 2018 [1]

Vec C-154/17

SIA „E LATS“
za účasti
Valsts ieņēmumu dienests

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Augstākā tiesa (Najvyšší súd, Lotyšsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Pojem ‚použitý tovar‘ – Pojem ‚vzácne kovy alebo vzácne kamene‘“

I. Úvod

1. SIA „E LATS“ je obchodník a zdaniteľná osoba na účely DPH. Poskytuje jednotlivcom pôžičky, pričom ako záloh prijíma tovary zo vzácnych kovov alebo vzácnych kameňov. Nesplatené zálohy SIA „E LATS“ ďalej predáva iným obchodníkom, najmä na získavanie vzácnych kovov alebo vzácnych kameňov. Títo obchodníci sú zdaniteľnými osobami na účely DPH.

2. Navrhovateľka uplatnila na tieto transakcie opätovného predaja osobitnú úpravu DPH týkajúcu sa použitého tovaru. Príslušná daňová správa však nesúhlasila s uplatnením tohto osobitného režimu. Konštatovala, že tovar ďalej predávaný spoločnosťou SIA „E LATS“ nebol použitým tovarom v zmysle platnej daňovej legislatívy. V dôsledku toho vyzvala SIA „E LATS“, aby zaplatila dodatočne vyrubenú sumu DPH.

3. V tejto súvislosti Augstākā tiesa (Najvyšší súd, Lotyšsko) požiadal Súdny dvor, aby poskytol výklad osobitných ustanovení smernice 2006/112/ES (ďalej len „smernica o DPH“) [2], ktorá upravuje DPH uplatniteľnú na použitý tovar. Vnútroštátny súd sa predovšetkým pýta na rozsah výnimky týkajúcej sa „vzácnych kovov alebo vzácnych kameňov“, ktorá sa nachádza v definícii pojmu „použitý tovar“. Tiež sa pýta, či určité znaky transakcie spočívajúcej v opätovnom predaji ovplyvňujú rozsah tejto výnimky.

II. Právny rámec

A. Smernica o DPH

4. Odôvodnenie 51 smernice o DPH stanovuje, že „je vhodné prijať daňový systém Spoločenstva, ktorý sa použije na použitý tovar, umelecké diela, starožitnosti a zberateľské predmety s cieľom zamedziť dvojitému zdaneniu a narušeniu hospodárskej súťaže medzi zdaniteľnými osobami“.

1 Jazyk prednesu: angličtina.

2 Smernica Rady z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1).

5. Kapitola 4 hlavy XII smernice o DPH obsahuje pravidlá týkajúce sa osobitnej úpravy pre použitý tovar, umelecké diela, zberateľské predmety a starožitnosti. Konkrétne, článok 311 tejto smernice stanovuje:

„1. Na účely tejto kapitoly a bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia Spoločenstva, platia tieto definície:

(1) ‚použitý tovar' je hmotný hnuteľný majetok, ktorý je vhodný na ďalšie používanie v danom stave alebo po oprave, okrem umeleckých diel, zberateľských predmetov alebo starožitností a okrem vzácnych kovov alebo vzácnych kameňov tak, ako ich vymedzili členské štáty;

…"

B. Lotyšská právna úprava

6. Článok 138 Pievienotās vērtības nodokļa likums (zákon o DPH) stanovuje, že na transakcie s použitým tovarom, umeleckými dielami, zberateľskými predmetmi alebo starožitnosťami sa uplatní osobitná úprava DPH. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že týmto ustanovením sa okrem iného vykonáva článok 311 smernice o DPH.

7. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že existujú iné relevantné vnútroštátne pravidlá stanovené v článkoch 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' (nariadenie Rady ministrov č. 17 z 3. januára 2013 o postupe uplatňovania ustanovení zákona o DPH a o rôznych požiadavkách týkajúcich sa platenia a správy DPH, ďalej len „nariadenie č. 17"). Článok 183 nariadenia č. 17 definuje použitý tovar ako použitý hnuteľný majetok, ktorý je vhodný na ďalšie používanie v danom stave bez zmien alebo po oprave a ktorý netvoria umelecké diela, zberateľské predmety alebo starožitnosti. Článok 184 tohto nariadenia vylučuje vzácne kovy alebo vzácne kamene z pojmu použitý tovar a zároveň uvádza, že výrobky zo vzácnych kovov alebo vzácnych kameňov spadajú pod pojem použitý tovar, ak boli predané alebo zmenené na predaj predávajúcim uvedeným v článku 138 zákona o DPH. Okrem toho druhá veta článku 184 uvádza, že pod výrobkami zo vzácnych kovov a vzácnych kameňov treba rozumieť výrobky, ktoré zodpovedajú kapitolám 71, 82, 83, 90 alebo 96 kombinovanej nomenklatúry.

III. Skutkový stav, konanie pred vnútroštátnymi orgánmi a prejudiciálne otázky

8. SIA „E LATS" (ďalej len „navrhovateľka") je obchodník a zdaniteľná osoba na účely DPH. Poskytuje pôžičky jednotlivcom, ktorí, podľa návrhu na začatie prejudiciálneho konania, nie sú zdaniteľnými osobami na účely DPH. Pri poskytovaní pôžičiek prijíma zálohy, ktoré sú tovary zo vzácnych kovov alebo vzácnych kameňov, ako sú retiazky, prívesky, prstene, svadobné obrúčky, lyžice a zubný materiál.

9. Navrhovateľka ďalej predala nesplatené zálohy iným obchodníkom, ktorí sú tiež zdaniteľnými osobami na účely DPH. Tovar bol roztriedený podľa obsahujúceho kovu a rovnako jeho rýdzosti. Bol ďalej predaný na hmotnosť, aby sa z neho mohli získať vzácne kovy alebo kamene (ďalej len „sporné transakcie").

10. Navrhovateľka uplatnila na použitý tovar, ktorý bol predmetom sporných transakcií, osobitný režim DPH v zmysle článku 138 zákona o DPH.

11. Valsts ieņēmumu dienests (ďalej len „daňová správa“, Lotyšsko) konštatovala, že výrobky, ktoré navrhovateľka ďalej predala, predstavujú odpad: nešlo o použitý tovar a nebolo tak možné uplatniť osobitnú úpravu DPH vzťahujúcu sa na použitý tovar. Preto prijala rozhodnutie, ktorým vyzvala navrhovateľku, aby zaplatila dodatočne vyrubenú sumu DPH.

12. Navrhovateľka napadla uvedené rozhodnutie žalobou o neplatnosť. Administratīvā apgabaltiesa (Krajský správny súd, Lotyšsko) žalobu zamietol, pričom konštatoval, že navrhovateľka uplatnila na sporné transakcie § 138 zákona o DPH nesprávne. Súd rozhodol, že navrhovateľka ďalej predala výrobky zo zlata, striebra a iných vzácnych kovov ako odpad, a nie ako použitý tovar.

13. V súčasnosti vec prejednáva vnútroštátny súd, Augstākā tiesa (Najvyšší súd, Lotyšsko). Ten poznamenáva, že výklad osobitnej úpravy podľa článku 311 ods. 1 bodu 1 smernice o DPH sa nevzťahuje na tovary vrátane vzácnych kovov alebo vzácnych kameňov, ktoré sa nepredávajú ako použitý tovar, ale iba na získavanie vzácnych kovov alebo vzácnych kameňov v nich obsiahnutých. Tento súd sa domnieva, že takéto tovary nie sú „použitým tovarom“, ale ide o „vzácne kovy alebo vzácne kamene“. Okrem toho sa domnieva, že článok 311 ods. 1 bod 1 smernice v tomto smere ani neumožňuje členským štátom uplatniť voľnú úvahu.

14. Za týchto okolností Augstākā tiesa (Najvyšší súd, Lotyšsko) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa článok 311 ods. 1 bod 1 smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty vykladať v tom zmysle, že použité výrobky kúpené obchodníkom, ktoré obsahujú vzácne kovy alebo vzácne kamene (ako v prejednávanom prípade) a ktoré sa ďalej predávajú najmä s cieľom získať vzácne kovy alebo vzácne kamene, ktoré sa v nich nachádzajú, možno považovať za použitý tovar?

2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku, je na účely obmedzenia pôsobnosti osobitnej úpravy relevantné, že obchodník pozná zámer neskoršieho kupujúceho získať vzácne kovy alebo vzácne kamene nachádzajúce sa v použitých výrobkoch, alebo sú relevantné objektívne znaky transakcie (množstvo výrobkov, právne postavenie druhého účastníka transakcie atď.)?“

15. Lotyšská vláda a Európska komisia predložili písomné pripomienky. Lotyšská vláda, komisia a navrhovateľka rovnako predniesli ústne pripomienky na pojednávaní, ktoré sa konalo 25. januára 2018.

IV. Posúdenie

16. Tieto návrhy majú nasledujúcu štruktúru: V prvom rade uvediem rozsah a logiku pojmu „použitý tovar“, ktorý sa nachádza v článku 311 ods. 1 bode 1 smernice o DPH (A). V druhom rade sa budem zaoberať výnimkou, ktorú toto ustanovenie zavádza na vzácne kovy alebo vzácne kamene, s cieľom porozumieť jej účelu a logike (B). Na základe týchto dvoch všeobecných bodov potom poskytnem niekoľko usmernení týkajúcich sa relevantných okolností, ktoré by sa mali zohľadniť na účely posúdenia, či dotknuté tovary možno považovať za použitý tovar (C).

A. Pojem „použitý tovar“

17. Článok 311 ods. 1 bod 1 smernice o DPH definuje použitý tovar ako „hmotný hnuteľný majetok, ktorý je vhodný na ďalšie používanie v danom stave alebo po oprave, okrem umeleckých diel, zberateľských predmetov alebo starožitností a okrem vzácnych kovov alebo vzácnych kameňov tak, ako ich vymedzili členské štáty“.

18. Na to, aby dotknutý tovar spadal pod definíciu stanovenú v článku 311 ods. 1 bode 1 smernice o DPH, musí kumulatívne spĺňať dve pozitívne podmienky: i) „hmotný hnuteľný majetok“, ktorý je ii) „vhodný na ďalšie používanie v danom stave alebo po oprave“, a nesmie spadnúť pod negatívnu definíciu iii) „okrem umeleckých diel, zberateľských predmetov alebo starožitností a vzácnych kovov alebo vzácnych kameňov tak, ako ich vymedzili členské štáty“.

19. Niet pochýb o tom, že sporné výrobky sú „hmotný hnuteľný majetok“. A teda prvá podmienka je zjavne splnená. Bod sporu sa v tomto prípade týka kombinovaného výkladu druhej (pozitívnej) podmienky a jej presného vzťahu k tretej (negatívnej) podmienke.

20. S cieľom posúdiť túto interakciu najprv preskúmam ciele osobitnej úpravy DPH na použitý tovar (1) a následne sa zameriam na prvý sporný prvok definície, ktorým je „vhodnosť na ďalšie použitie“ (2).

1. Ciele osobitného režimu DPH uplatňovaného na použitý tovar

21. Použitý tovar podlieha úprave zdaňovania prirážky, ktorá sa odchyľuje od spoločného režimu DPH: namiesto výpočtu na základe predajnej ceny sa splatná DPH vypočíta na základe rozdielu medzi nákupnou a predajnou cenou tovaru.[3]

22. Úprava zdaňovania prirážky je výnimkou zo všeobecného režimu DPH. Rozsah pôsobnosti tovarov spadajúcich pod tento režim sa preto musí vykladať reštriktívne[4] a nemal by presahovať to, čo je nevyhnutné pre dosiahnutie sledovaného cieľa.[5]

23. Vzácne kovy alebo vzácne kamene sú však vyňaté z pojmu použitý tovar (a rovnako z osobitnej úpravy zdaňovania prirážky). Tento pojem teda predstavuje skutočne *výnimku z výnimky*, čo znamená, že tovar spadajúci pod výnimku z vzácnych kovov alebo vzácnych kameňov sa vracia späť pod všeobecný režim DPH.[6]

24. Z odôvodnenia 51 smernice o DPH vyplýva, že pre použitý tovar bol zavedený osobitný režim DPH, aby sa zabránilo dvojitému zdaneniu a narušeniu hospodárskej súťaže.[7] Zatiaľ čo „spoločný systém DPH sa v zásade zameriava na zdaňovanie pridanej hospodárskej hodnoty v rôznych fázach výrobného a distribučného procesu“,[8] DPH vyberaná z použitého tovaru vyvoláva špecifický problém týkajúci sa dvojitého zaťaženia DPH.

25. K tomu dochádza, keď zdaniteľný obchodník nadobudne tovar od nezdaniteľnej osoby a zaplatí DPH zahrnutú v kúpnej cene, zatiaľ čo tento obchodník ju nemôže následne odpočítať. Inými slovami, ak osoba, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, kúpi tovar, musí zaplatiť príslušnú DPH ako súčasť kúpnej ceny. Keď táto osoba predáva tento tovar zdaniteľnému obchodníkovi, tento zdaniteľný obchodník

3 Pozri pododdiel 1 oddielu 2 kapitoly 4 smernice o DPH (ďalej len „úprava zdaňovania prirážky“). Článok 313 ods. 1 stanovuje, že „členské štáty uplatnia na použitý tovar, umelecké diela, zberateľské predmety a starožitnosti dodané zdaniteľnými obchodníkmi osobitnú úpravu zdaňovania prirážky zdaniteľného obchodníka v súlade s ustanoveniami tohto pododdielu“. Podľa článku 315 „základom dane pri dodaniach [okrem iného použitého tovaru] je zisková prirážka, ktorú uplatní zdaniteľný obchodník, znížená o výšku DPH, ktorá sa na túto prirážku vzťahuje. Zisková prirážka zdaniteľného obchodníka sa rovná rozdielu medzi predajnou cenou, ktorú zdaniteľný obchodník požaduje za tovar, a kúpnou cenou“.

4 Pokiaľ ide o výklad článku 314 smernice o DPH, pozri rozsudok z 18. mája 2017, *Litdana* (C-624/15, EU:C:2017:389, bod 23 a citovaná judikatúra).

5 Rozsudok z 8. decembra 2005, *Jyske Finans* (C-280/04, EU:C:2005:753, bod 35 a citovaná judikatúra).

6 Pozri v inom kontexte rozsudok z 15. januára 2002, *Libéros/Komisia* (C-171/00 P, EU:C:2002:17, bod 27). Pozri tiež návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs v *Zoological Society* (C-267/00, EU:C:2001:698, bod 19).

7 Tento dvojaký cieľ pripomenul Súdny dvor v rozsudku z 3. marca 2011, *Auto Nikolovi* (C-203/10, EU:C:2011:118, body 47 a 48).

8 Rozsudok z 1. apríla 2004, *Stenholmen* (C-320/02, EU:C:2004:213, bod 27).

v zásade nemá možnosť odpočítať pôvodne zaplatenú DPH, ktorá je obsiahnutá v kúpnej cene. Týmto spôsobom musí zdaniteľný obchodník opäť zaplatiť DPH a nastáva dvojité zdanenie. Toto je práve situácia, ktorej sa osobitný režim DPH pre použitý tovar snaží vyhnúť ustanovením, že DPH, ktorú má zaplatiť zdaniteľný obchodník, sa určuje na základe rozdielu medzi nákupnými a predajnými cenami. [9]

26. V tomto zmysle Súdny dvor vysvetlil, že „zdaniť v celkovej cene dodanie použitého tovaru… zdaniteľným obchodníkom, hoci cena, za ktorú tento obchodník nadobudol tento tovar, zahŕňa sumu DPH zaplatenú na vstupe osobou patriacou do niektorej z kategórií uvedených v článku 314 písm. a) až d) uvedenej smernice [o DPH] a neumožniť tejto osobe, ani zdaniteľnému obchodníkovi odpočet dane, totiž prináša riziko dvojitého zdanenia“. [10]

27. Takáto akumulácia zdanenia v súvislosti s použitým tovarom bola potvrdená pomerne skoro. [11] Komisia v tejto súvislosti poznamenala, že absencia osobitných pravidiel týkajúcich sa umeleckých diel, starožitností, zberateľských predmetov a použitého tovaru viedla k situácii, v ktorej by „dokončený predmet opätovne zaradený do hospodárskeho obehu bol opäť plne predmetom dane z pridanej hodnoty a zdaniteľná osoba, ktorá si želá znova predať predmet nemohla odpočítať daň zahrnutú v kúpnej cene… Výsledný rozdiel v daňovom zaťažení by bol podnetom na obchádzanie bežných obchodných kanálov“. [12]

2. Vhodnosť na ďalšie použitie

28. Druhú podmienku článku 311 ods. 1 bode 1 smernice o DPH týkajúcu sa „vhodnosti na ďalšie použitie“ vyložil Súdny dvor vo veci Sjelle Autogenbrug. Tento prípad sa týkal motorových vozidiel po dobe životnosti, ktoré boli zakúpené na predaj na náhradné diely. Súdny dvor vysvetlil, že „vhodnosť na ďalšie použitie“ sa musí skúmať na základe toho, či si tovar vo veci samej *zachoval vlastnosti*, ktoré mal ako nový. [13] Súdny dvor konštatoval, že pojem „použitý tovar“ nevylučuje „hmotný hnuteľný majetok, ktorý je vhodný na ďalšie použitie ako taký alebo po oprave, pochádzajúci z iného majetku, ktorého bol súčasťou. Skutočnosť, že použitý majetok, ktorý je súčasťou iného majetku, je od neho oddelený, nespochybňuje charakterizáciu odstráneného majetku ako „použitý tovar“ v rozsahu, v akom môže byť opätovne použitý „ako taký alebo po oprave“.

29. Kľúčovým prvkom definície „vhodný na ďalšie použitie“ je teda *zachovanie rovnakých vlastností*. V kontexte prejednávanej veci sa však skutočné splnenie tejto podmienky zdá byť sporným bodom medzi stranami. [14]

30. Na pojednávaní navrhovateľka v podstate tvrdila, že podmienka „vhodný na ďalšie použitie“ bola splnená v rozsahu, v akom môžu byť predmetné tovary, ako sú prstene, stále používané ako prstene, nezávisle od toho, či sú predávané na hmotnosť (čo podľa navrhovateľky nie je ničím neobvyklým v bižutérii). Dokonca aj zásnubný prsteň s nápisom (napríklad slovo „navždy“) sa môže považovať za vhodný na ďalšie použitie, pretože je zrejmé, že ide stále o prsteň, ktorý sa ešte môže nosiť.

9 Pozri v tomto zmysle napríklad rozsudok z 8. decembra 2005, *Jyske Finans* (C-280/04, EU:C:2005:753, body 38 až 41).

10 Rozsudok z 18. mája 2017, *Litdana* (C-624/15, EU:C:2017:389, bod 26 a citovaná judikatúra). Pozri v tomto zmysle aj rozsudok z 1. apríla 2004, *Stenholmen* (C-320/02, EU:C:2004:213, bod 25).

11 Pozri rozsudok z 5. decembra 1989, *ORO Amsterdam Beheer and Concerto* (C-165/88, EU:C:1989:608, bod 16). Pozri analogicky rozsudok z 27. júna 1989, *Kühne/Finanzamt München III* (C-50/88, EU:C:1989:262, body 9 až 10). Pozri aj bod 1.2 stanoviska Hospodárskeho a sociálneho výboru z 21. júna 1989 o návrhu smernice Rady, ktorou sa dopĺňa spoločný systém dane z pridanej hodnoty a mení sa články 32 a 28 smernice 77/388/EHS – Osobitné úpravy pre použitý tovar, umelecké diela, starožitnosti a zberateľské predmety [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES C 201, 1989, s. 6).

12 Pozri návrh siedmej smernice Rady o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty, ktorý sa má uplatňovať na umelecké diela, zberateľské predmety, starožitnosti a použitý tovar [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES C 26, 1978, s. 2).

13 Rozsudok z 18. januára 2017 (C-471/15, EU:C:2017:20, body 32 až 33). Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

14 Rozsudok z 18. januára 2017, Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20, bod 31).

31. Stanovisko navrhovateľky o vhodnosti na ďalšie použitie lotyšská vláda neprijala. Táto vláda uznáva, že podľa vnútroštátneho práva, konkrétne článku 184 nariadenia č. 17,[15] sa výrobky zo vzácnych kovov alebo vzácnych kameňov považujú za použitý tovar. Zároveň sa podľa tejto vlády môžu takéto tovary považovať za použitý tovar len vtedy, ak sú stále vhodné na *rovnaké* použitie a za predpokladu, že sa posudzujú na základe ich *individuálnej* hodnoty. Podľa tejto vlády to však nebol prípad sporného tovaru predávaného podľa hmotnosti a ako odpad z pohľadu vzácnych prvkov, ktoré by boli získané.

32. Na pojednávaní navrhovateľka podrobne vysvetlila, že iba 5 % znova predaných nesplatených záloh, ktoré skúmali daňové orgány vo veci samej, bolo nevhodných na ďalšie použitie, alebo že oprava týchto tovarov by bola príliš nákladná. Navrhovateľka tiež tvrdila, že iné tovary boli hodnotené a predávané jednotlivo pre maloobchod alebo vo veľkom, keď sa ich cena určila podľa hmotnosti. Tento tovar bol podľa navrhovateľky vhodný na ďalšie použitie bez opravy. Navrhovateľka na pojednávaní tvrdila, že vyššie uvedené znaky 5 % nesplatených záloh ovplyvnili závery daňového orgánu týkajúce sa všetkých dotknutých tovarov. Výsledkom je, že úprava DPH vyhradená pre týchto 5 % tovaru sa uplatnila na celý dotknutý tovar.

33. Komisia dospela k záveru, že sporné tovary nie sú vhodné na ďalšie použitie, buď z dôvodu ich povahy (zubný materiál), alebo z dôvodu ich stavu (poškodený tovar alebo tovar prispôsobený na mieru). Absencia vhodnosti na ďalšie použitie je podľa Komisie takisto preukázaná okolnosťami, za ktorých sa sporná transakcia uskutočnila.

34. Presné pochopenie relevantných prvkov skutkových okolností je určite najdôležitejšie pre posúdenie prípadu, a to aj pred týmto súdom. Posúdenie skutkových okolností však majú výlučne vykonávať vnútroštátne súdy. Tento súd je viazaný skutočnosťami, ktoré zistil a predložil vnútroštátny súd. Tento bod by som chcel vyjasniť vzhľadom na veľké množstvo skutkových vyhlásení zo strany navrhovateľky, ktorých účelom bolo presvedčiť tento súd, že vnútroštátne orgány, a implicitne vnútroštátne súdy, opomenuli relevantné skutočnosti a/alebo ich nesprávne posúdili.

35. Východiskom pre právne posúdenie podľa práva EÚ je teda opis tovaru, ktorý charakterizuje vnútroštátny súd vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania a ktorý sa odráža v znení jeho prvej prejudiciálnej otázky. Preto považujem za samozrejmé, vychádzajúc z prvej otázky, že výrobky, ktoré boli vyrobené zo vzácnych kovov alebo vzácnych kameňov, navrhovateľka ďalej predávala *na extrakciu*, teda na opätovné použitie ako *surový materiál*.

36. Ak je tomu skutočne tak, čo má výlučne zistiť a posúdiť vnútroštátny súd, potom sa z dôvodov, ktoré podrobne vysvetlím v nasledujúcich častiach týchto návrhov, domnievam, že v takomto prípade sa skutočne uplatní výnimka týkajúca sa vzácnych kovov alebo vzácnych kameňov. Takéto tovary, ako ich opísal vnútroštátny súd, nie sú použitým tovarom a spadajú pod všeobecný režim DPH.

37. Okrem podstatnej otázky posúdenia skutkového stavu konkrétnej transakcie však existuje hlbšia otázka, ktorú som už načrtol a ktorá, ako tomu rozumiem, dopĺňa prvú otázku položenú vnútroštátnym súdom: vzťah medzi podmienkou *vhodnosti na ďalšie použitie* a výnimkou týkajúcou sa *vzácnych kovov alebo vzácnych kameňov*. Súhlasím s tým, že tento vzťah je ťažko opísateľný, pretože druhá podmienka článku 311 ods. 1 bodu 1 smernice o DPH je vymedzená použitím (*funkčnosťou*) dotknutého predmetu, zatiaľ čo tretia podmienka – výnimka týkajúca sa vzácnych kovov alebo vzácnych kameňov – je definovaná dotknutým *materiálom*. Ak sa k tejto zložitej otázke pridá skutočnosť, že druhá podmienka je založená na práve EÚ, zatiaľ čo tretia podmienka je výslovne ponechaná na vymedzenie členským štátom, je celkom zrejmé, že tieto dve definície sú pravdepodobne v konflikte alebo sa prekrývajú.

15 Bod 7 vyššie.

38. Ústne vyjadrenia prednesené na pojednávaní odhalili nejasnosti týkajúce sa tohto vzťahu: Vylučuje skutočnosť, že použitý prsteň je vyrobený zo zlata, tento prsteň automaticky z pojmu použitého tovaru (a z úpravy ziskovej prirážky), pretože okrem toho, že sa používa a je vhodný na ďalšie použitie, je vyrobený zo vzácneho kovu? Alebo prevažuje použitý stav a vhodnosť na ďalšie použitie nad kvalitou vzácnych kovov alebo vzácnych kameňov, čo by znamenalo, že akýkoľvek použitý predmet, ktorý je vhodný na ďalšie použitie a vyrobený zo vzácnych kovov alebo vzácnych kameňov, musí byť vždy považovaný za použitý tovar, a teda zahrnutý do úpravy zdaňovania ziskovej prirážky?

39. Aby bolo možné definovať presný vzťah medzi týmito dvoma pojmami, treba najskôr uviesť konkrétny účel, logiku a vývoj výnimky týkajúcej sa vzácnych kovov alebo vzácnych kameňov.

B. Výnimka týkajúca sa vzácnych kovov alebo vzácnych kameňov

40. Po prvom čítaní článku 311 ods. 1 bodu 1 smernice o DPH sa zdá byť jasné, že „vzácne kovy alebo vzácne kamene“ sú jednoducho vylúčené z pojmu použitý tovar podobne ako „umelecké diela, zberateľské predmety a starožitnosti“.

41. Táto zjavná podobnosť sa však musí posudzovať v jej kontexte. „Umelecké diela, zberateľské predmety a starožitnosti“ sú vylúčené z pojmu použitý tovar, ale sú stále zahrnuté do úpravy zdaňovania ziskovej prirážky. Na tento účel sú jednoducho definované v samostatných ustanoveniach smernice o DPH.[16] Na rozdiel od toho sú vzácne kovy alebo vzácne kamene vylúčené z pojmu použitý tovar a rovnako sú tiež vylúčené z úpravy zdaňovania ziskovej prirážky. Okrem toho je definícia „vzácnych kovov alebo vzácnych kameňov“ výslovne ponechaná na členské štáty.

42. Keďže preskúmanie znenia článku 311 ods. 1 bodu 1 smernice o DPH (vrátane jej rôznych jazykových verzií) bližšie neobjasňuje presný vzťah medzi pojmom vhodnosť na ďalšie použitie a výnimkou týkajúcou sa vzácnych kovov alebo vzácnych kameňov, pristúpim k legislatívnemu vývoju tejto výnimky (1), predtým ako preskúmam jej cieľ a účel (2).

1. Legislatívny vývoj

43. Prvý návrh,[17] ktorý sa zaoberal vzácnymi kovmi alebo vzácnymi kameňmi v kontexte úpravy ziskovej prirážky, definoval „použitý tovar“ ako „hnuteľný majetok iný ako [umelecké diela, zberateľské predmety a starožitnosti], ktorý bol použitý a je vhodný na opätovné použitie ako taký, alebo po oprave“.[18] Zaujímavé je, že v článku 3 ods. 4 tohto návrhu sa uvádza, že úprava použitého tovaru „sa nevzťahuje na dodávky *použitého tovaru vyrobeného zo zlata alebo iného vzácneho kovu alebo obsahujúceho vzácne kamene*“.[19] Zároveň navrhovaná definícia „umeleckých diel“, „zberateľských predmetov“ a „starožitností“ zahŕňala tovar vyrobený zo zlata alebo z iných vzácnych kovov alebo obsahujúci vzácne kamene, pričom hodnota takýchto vzácnych materiálov nepresahuje 50 % predajnej ceny.[20] Napriek tomu bol však tento návrh pre nedosiahnutie zhody v novembri 1987 stiahnutý.

16 Pozri časti A, B a C prílohy IX smernice o DPH.

17 Návrh siedmej smernice Rady z 11. januára 1978 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty, ktorý sa má uplatňovať na umelecké diela, zberateľské predmety, starožitnosti a použitý tovar [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES C 26, 1978, s. 2). Tento návrh bol následne zmenený a doplnený, avšak tieto zmeny nie sú v tomto kontexte relevantné (Ú. v. ES C 136, 1979, s. 8).

18 Pozri článok 3 návrhu uvedeného v poznámke pod čiarou 17 (Ú. v. ES C 26, 1978, s. 2).

19 Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

20 Pozri navrhovaný článok 2 ods. 4 návrhu uvedeného v poznámke pod čiarou 17.

44. V inom návrhu,[21] ktorý nakoniec viedol k prijatiu smernice 94/5/ES,[22] Komisia navrhla, aby sa na predmety vyrobené zo zlata alebo iných vzácnych kovov alebo obsahujúce vzácne kamene, ak hodnota týchto materiálov nepresiahla 50 % ich predajnej ceny, aj naďalej mohla uplatňovať osobitná úprava vzťahujúca sa, okrem iného, na použitý tovar.[23]

45. Hospodársky a sociálny výbor podporil zavedenie osobitnej úpravy a schválil vylúčenie vzácnych kovov alebo vzácnych kameňov. Nesúhlasil však s tým, že rozsah tejto osobitnej úpravy by mal závisieť od hodnoty použitých materiálov. Poznamenal, že „… návrh, by zahŕňal predmety obsahujúce vzácne kamene a kovy len vtedy, ak hodnota použitých materiálov predstavuje menej ako 50 % predajnej ceny, sa zdá byť trochu svojvoľný. Náročnosť objektívneho ohodnotenia by pravdepodobne spôsobila početné spory alebo podvody. Asi by bolo užitočnejšie vylúčiť položky, ktoré sú vhodné na opätovné použitie“.[24]

46. Na základe prijatého znenia smernice 94/5 bol začlenený nový článok 26a[25], ktorý jednoducho vylúčil vzácne kovy a vzácne kamene bez odkazu na hodnotu, ktorú tieto prvky predstavujú v rámci celého predmetu.

47. Vzhľadom na uvedené sa myšlienka vylúčenia tovaru *vyrobeného zo* vzácnych kovov alebo *obsahujúceho* vzácne kamene z úpravy, ako aj myšlienka 50 % prahovej hodnoty javili v rámci legislatívneho procesu ako relevantné prvky pre účely vymedzenia osobitnej úpravy, okrem iného, použitého tovaru.

48. Napriek tomu, že legislatívny vývoj predstavuje prínos pre všetky praktické problémy, s ktorými sa stretávame, neodhaľuje presné dôvody, ktoré viedli k vylúčeniu vzácnych kovov a vzácnych kameňov z úpravy zdaňovania prirážky. Aby sme pochopili tieto dôvody, je potrebné nazrieť na (hospodársku) logiku, ktorá je vlastná tovaru zo vzácnych kovov alebo vzácnych kameňov.

2. Hospodárska logika a účel

49. Povaha predmetov vyrobených alebo obsahujúcich vzácne kovy alebo vzácne kamene je špecifická.[26] Ich funkcia (a hodnota) je dvojitá. V závislosti od kvality a stavu každého konkrétneho tovaru predstavujú nielen špecificky zhotovený alebo vyrobený predmet, ktorý má určitú funkčnosť (funkčnú hodnotu), ale tiež uchováva vnútornú hodnotu, ktorú spoločnosť pripisuje vzácnym kovom alebo vzácnym kameňom v ňom obsiahnutým („materiálna“ vnútorná hodnota).

21 Návrh smernice Rady, ktorou sa dopĺňa spoločný systém dane z pridanej hodnoty a ktorou sa menia a dopĺňajú články 32 a 28 smernice 77/388/EHS – Osobitná úprava pre použitý tovar, umelecké diela, starožitnosti a zberateľské predmety, KOM (88) 846 v konečnom znení [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES C 76, 1989, s. 10).

22 Smernica Rady zo 14. februára 1994, ktorou sa dopĺňa spoločný systém dane z pridanej hodnoty a mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS – Osobitné režimy uplatniteľné na použitý tovar, umelecké diela, zberateľské predmety a starožitnosti (Ú. v. ES L 60, 1994, s. 16; Mim. vyd. 09/001, s. 255).

23 Pozri článok 1 návrhu smernice Rady, ktorou sa dopĺňa spoločný systém dane z pridanej hodnoty a ktorou sa menia a dopĺňajú články 32 a 28 smernice 77/388/EHS – Osobitná úprava pre použitý tovar, umelecké diela, starožitnosti a zberateľské predmety, KOM (88) 846 v konečnom znení [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES C 76, 1989, s. 10).

24 Bod 3.1 stanoviska z 21. júna 1989 k návrhu smernice Rady, ktorou sa dopĺňa spoločný systém dane z pridanej hodnoty a ktorou sa menia a dopĺňajú články 32 a 28 smernice 77/388/EHS – Osobitná úprava pre použitý tovar, umelecké diela, starožitnosti a zberateľské predmety [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES C 201, 1989, s. 6).

25 „A. …: d) použitým tovarom sa rozumie hmotný hnuteľný majetok, ktorý je vhodný na ďalšie použitie ako taký alebo po oprave, okrem umeleckých diel, zberateľských predmetov alebo starožitností a okrem vzácnych kovov alebo vzácnych kameňov ako sú definované členskými štátmi.“

26 Pozri analogicky, pokiaľ ide o investičné zlato, rozsudok z 26. mája 2016, *Envirotec Denmark* (C-550/14, EU:C:2016:354, bod 41).

50. Praktický problém článku 311 ods. 1 bodu 1 smernice o DPH preukázaný komplexným legislatívnym vývojom spočíva v tom, že vzhľadom na širokú škálu predmetov vyrobených alebo obsahujúcich prvky vzácnych kovov alebo vzácnych kameňov je ťažké navrhnúť abstraktné kritérium na všeobecné posúdenie relatívneho významu každého z týchto druhov hodnôt.

51. Na jednej strane pomyselného spektra môžem dozaista použiť hrudku zlata ako ťažidlo na papier. Môže sa tiež predať a opätovne použiť ako ťažidlo na papier. Napriek tomu je veľmi nepravdepodobné, že cena takéhoto ťažidla bude určená vzhľadom na jeho nepopierateľnú schopnosť zabrániť vzlietnutiu zväzku papierov, a to aj za silného vetra. Namiesto toho sa jeho cena pravdepodobne určí na základe aktuálnej trhovej ceny zlata. V takomto prípade bude cenou predmetu jeho cena za surový materiál, z ktorého sa skladá.

52. Na druhej strane si možno predstaviť zložité a nákladné lekárske zariadenie, ktoré je okrem iného vyrobené z niekoľkých vzácnych kovov alebo dokonca zo vzácneho kameňa alebo vzácnych kameňov. Hodnota vzácnych kovov alebo vzácnych kameňov v zariadení môže byť sama osebe značná, ale je pravdepodobné, že funkčná hodnota zariadenia, ak bude ďalej pri plnej funkčnosti predávané, by bola oveľa vyššia ako hodnota vzácnych materiálov použitých na jeho výrobu.

53. S pútavými príkladmi bokom, na účely uplatnenia článku 311 ods. 1 bodu 1 smernice o DPH je celkom jasné, že je to prvá alternatíva, ktorá je pravdepodobne relevantná. Existuje množstvo predmetov vyrobených zo vzácnych kovov alebo obsahujúcich vzácne kovy, ktorých hodnota vzhľadom na ich funkčnosť nie je zďaleka zrejmá. S týmito predmetmi sa však stále obchoduje z dôvodu ich hodnotného obsahu. V prejednávanej veci ide najmä o prípady zubného materiálu, kusov opotrebovaných príborov alebo poškodených šperkov.

54. Je teda zrejmé, že predmety vyrobené zo vzácnych kovov alebo vzácnych kameňov majú „skrytú hodnotu“, ktorá je nezávislá na tom, či je zachovaná aj pôvodná funkčnosť konkrétneho predmetu alebo nie. Z tohto dôvodu sa príslušné kovy a kamene nazývajú *vzácnymi*, a aj preto sa pre ich nadobudnutie viedli vojny a aj preto nálezy skrytých pokladov obsahujúcich mince, prstene a šperky neznámych kráľovien vedia zo šťastnej nálezkyne spraviť bohatú ženu,[27] hoci je dosť možné, že dáva prednosť ľahším moderným šperkom na každodenné nosenie.

55. Vzhľadom na túto hospodársku logiku sa zdá, že výnimka týkajúca sa vzácnych kovov alebo vzácnych kameňov sa vzťahuje na situácie, pri ktorých jednoducho zaniká pôvodná funkčnosť použitého tovaru alebo na tom v rámci predmetnej transakcie nezáleží. Takéto tovary sa už ďalej nepredávajú z dôvodu ich funkčnosti, ale z dôvodu neodmysliteľnej hodnoty surového materiálu, z ktorého pozostávajú. V dôsledku toho takéto tovary opúšťajú špecifický hospodársky cyklus použitého tovaru. Namiesto toho vstupujú do nového hospodárskeho cyklu „surového“ materiálu, ktorý účinne slúži ako vstup pre výrobu nových výrobkov vyrobených zo vzácnych kovov alebo vzácnych kameňov.

56. Napokon, pokiaľ ide o širšiu systematickú analógiu, je potrebné poznamenať, že podobné úvahy viedli európskeho zákonodarcu k úplnému oslobodeniu investičného zlata od DPH.[28] V príslušnom návrhu, ktorým sa zavádza osobitný režim pre zlato, Komisia poukázala na problém zostatkovej dane a dvojitého zdanenia, ktorý predstavuje „samotné odôvodnenie navrhnutého osobitného režimu… na použitý tovar, umelecké diela, starožitnosti a zberateľské predmety. … Naopak, zlato ako predmet investovania môže byť predmetom neobmedzeného počtu transakcií. … Akýkoľvek systém zdaňovania

27 Samozrejme v súlade s príslušným vnútroštátnym právnym predpisom.

28 Pozri článok 346 smernice o DPH. Článok 344 smernice o DPH definuje „investičné zlato“.

prirážky minimalizuje, avšak neodstraňuje úplne účinky zostatkovej dane: bude naďalej rásť v závislosti od hospodárskeho cyklu, jednoducho preto, že daň z prirážky je zahrnutá v cene a nedá sa odpočítať následným kupujúcim. Obzvlášť vysoká hodnota zlata a veľký počet súvisiacich po sebe nasledujúcich transakcií, by tento jav len rozšíril“. [29]

57. Výnimka uplatniteľná na investičné zlato vyplýva zo skutočnosti, že „je v podstate podobné iným finančným investíciám, ktoré sú oslobodené od DPH“. [30] Naopak, dôvody pre uplatnenie výnimky pominú, ak sa investičné zlato zmení napríklad na šperky. Je to stále ten istý materiál, ale na jeho funkciu v rámci hospodárskeho cyklu sa nazerá inak. [31]

3. Voľná úvaha členských štátov a jej hranice

58. Napokon článok 311 ods. 1 bod 1 smernice o DPH stanovuje, že vzácne kovy a vzácne kamene majú byť *vymedzené členskými štátmi*.

59. Značná voľnosť, ktorú majú členské štáty pri stanovovaní podmienok uplatniteľnosti výnimky týkajúcej sa vzácnych kovov alebo vzácnych kameňov, však nie je neobmedzená. Namiesto záveru tejto časti možno uviesť dva druhy obmedzení: všeobecné a špecifické.

60. Pokiaľ ide o *všeobecné* obmedzenia uplatniteľné na výnimky v smernici o DPH, Súdny dvor uznal, že pri vykonávaní výnimky musia členské štáty dodržiavať najmä zásady rovnosti zaobchádzania a daňovej neutrality, [32] so zreteľom na cieľ [33] sledovaný smernicou o DPH.

61. *Osobitné* obmedzenie vyplýva z konkrétneho cieľa vykladaného ustanovenia, ktorým je v prejednávanom prípade článok 311 ods. 1 bod 1 smernice o DPH. Opäť je zrejmé, že toto ustanovenie ponecháva členským štátom značnú voľnosť, pokiaľ ide o definíciu pojmu „vzácne kovy alebo vzácne kamene“, najmä pokiaľ ide o definíciu druhov vzácnych kovov a kameňov, ako aj charakteru daného tovaru. Uplatnenie tejto voľnej úvahy však nemôže zbaviť pojem „použitý tovar“ jeho vlastného obsahu prostredníctvom príliš úzkej definície toho, čo môže predstavovať vzácne kovy alebo vzácne kamene. Dôsledkom toho by bolo, že akýkoľvek tovar obsahujúci vzácne kovy alebo vzácne kamene by stále ostal v režime použitého tovaru, a to bez ohľadu na jeho pokračujúce používanie a funkčnosť.

29 Návrh smernice Rady, ktorou sa dopĺňa spoločný systém dane z pridanej hodnoty a mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS – osobitný systém pre zlato [KOM (92) 441 v konečnom znení, s. 6 a 7]. Tento návrh viedol k prijatiu smernice Rady 98/80/ES z 12. októbra 1998, ktorou sa dopĺňa spoločný systém dane z pridanej hodnoty a mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS – Osobitný systém pre investičné zlato (Ú. v. ES L 281, 1998, s. 31; Mim. vyd. 09/001, s. 315).

30 Odôvodnenie 53 smernice o DPH.

31 Ako sa uvádza v odôvodnení 27 smernice o DPH. Pozri tiež článok 82 smernice o DPH. Ďalej pozri odôvodnenie 4 návrhu smernice Rady, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS, pokiaľ ide o určité opatrenia na zjednodušenie postupu pri účtovaní dane z pridanej hodnoty a na pomoc v boji proti daňovému úniku a obchádzaniu daňových povinností, a ktorou sa zrušujú určité rozhodnutia udeľujúce výnimky. [KOM (2005) 89 v konečnom znení].

32 Pokiaľ ide o rôzne pojmy smernice o DPH (alebo jej predchodcov), ktorých vymedzenie je ponechané na členské štáty, pozri napríklad rozsudok z 26. mája 2005, *Kingscrest* Associates and Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, body 51 až 54); z 27. apríla 2006, *Solleveld* (C-443/04, EU:C:2006:257, body 27 až 36); z 28. júna 2007, *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust and the Association of Investment Trust Companies* (C-363/05, EU:C:2007:391, body 41 až 49); z 15. novembra 2012, *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, body 31 až 33); z 28. novembra 2013, *MDDP* (C-319/12, EU:C:2013:778, body 37 a 38), alebo z 13. marca 2014, *ATP PensionService* (C-464/12, EU:C:2014:139, bod 42).

33 Pozri v tomto zmysle rozsudky z 27. apríla 2006, *Solleveld* (C-443/04, EU:C:2006:257, bod 35); z 28. júna 2007, *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust and The Association of Investment Trust Companies* (C-363/05, EU:C:2007:391, bod 43), a z 13. marca 2014, *ATP PensionService* (C-464/12, EU:C:2014:139, bod 42).

62. Inými slovami, musí sa rešpektovať základná hospodárska logika vzácnych kovov alebo vzácnych kameňov. Aby predmet zostal v rámci režimu zdaňovania prirážky uplatniteľného na použitý tovar, musí sa zachovať určitá funkčnosť daného predmetu, okrem samotného cenného materiálu. [34]

C. Posúdenie transakcie

63. Kľúčovým kritériom pre rozhodnutie o tom, či položka spadá pod režim zdaňovania prirážky použitého tovaru alebo či sa vráti (prostredníctvom výnimky týkajúcej sa vzácnych kovov alebo vzácnych kameňov) späť do všeobecného režimu DPH, je *zachovaná funkčnosť* (použitie) dotknutého tovaru. Všeobecnou logikou je zamedzenie dvojitého zdanenia a narušenia hospodárskej súťaže v súvislosti s tovarom, ktorý sa opätovne zavádza do hospodárskeho cyklu bez toho, aby priniesol akúkoľvek novú, pridanú hospodársku hodnotu.

64. Ako to však ukazuje tento prípad, diabol sa ukrýva v detailoch. Ako sa má všeobecné pravidlo uplatniť na komplikované prípady zjavne zmiešaných tovarov predávaných vo veľkom množstve? Usmernenie uvedené v tejto časti týkajúce sa týchto situácií musí byť obmedzené z dvoch dôvodov: po prvé každé posúdenie v podobnom kontexte bude závisieť hlavne od skutkových okolností a bude na vnútroštátnom súde, aby ho vykonal. Po druhé vyhodnotenie skutkového stavu bude tiež závisieť od vnútroštátnych pravidiel vykonávajúcich článok 311 ods. 1 bod 1 smernice o DPH, ktoré za predpokladu rešpektovania obmedzení stanovených právo EÚ umožňujú značnú diferenciáciu najmä v hraničných prípadoch.

65. S ohľadom na tieto pripomienky sa v záverečnej časti tohto návrhu najskôr stanovia kritériá na vykonanie takéhoto vyhodnotenia (1) a následne sa preskúmajú konkrétne faktory, ktoré by sa mohli zohľadniť pri takomto posúdení (2).

1. Kritérium: zachovaná funkčnosť (použitie) posudzovaného tovaru

66. Ako už bolo uvedené, kľúčovou otázkou, ktorú je potrebné položiť, je, či funkčnosť dotknutých tovarov zostane zachovaná a či táto funkčnosť ide nad rámec „iba“ vzácneho kovu, z ktorého je dotknutý tovar vyrobený.

67. Diskusia, ktorá sa rozvinula na pojednávaní, odhalila zložitosť skutkových scenárov, ktoré môžu v praxi nastať. Na začiatok existujú určité scenáre, ktoré sú jasné.

68. Po prvé konsenzus bol v tom, že sa výnimka týkajúca sa vzácnych kovov alebo vzácnych kameňov vzťahuje na tovar, ktorý sa predáva ako *materiál*. Súhlasím s tým. Znamená to, že v zásade (pokiaľ sa neuplatňuje iné osobitné ustanovenie smernice o DPH, akou je napríklad investičné zlato, zberateľské predmety alebo starožitnosti) hrudka zlata, ktorá bola najprv suvenírom a následne bola poskytnutá na zabezpečenie pôžičky, by bola klasifikovaná ako vzácny kov v zmysle článku 311 ods. 1 bodu 1 smernice o DPH. Vyňatie z režimu zdaňovania prirážky sa javí logické, keďže s takýmito tovarmi sa pravdepodobne obchoduje s cieľom prepracovať ich do istej miery.

34 Pozri tiež CAPACCIOLI, S.: VAT Taxation of Gold in the European Union. In: *EC Tax Review 2014*. s. 85 až 101, na s. 100: „režim zdaňovania prirážky sa vzťahuje na použité šperky iba ak transakcia má ‚prirážku‘ nad rámec obsiahnutých vzácnych kovov v tom zmysle, že existuje pridaná hodnota nad rámec kovu. Ak je podstatou transakcie spracovanie alebo zhodnocovanie zlata, použité šperky sú považované za materiál zo zlata“.

69. Po druhé niektoré predmety vyrobené zo vzácnych kovov alebo vzácnych kameňov sa budú predávať s ohľadom na hodnotu materiálu a *taktiež* ich individuálnu funkciu. Takéto predmety sa budú pravdepodobne predávať *individuálnym* spôsobom. Môže ísť napríklad o použitý zlatý náhrdelník, ktorého hodnota sa určite posudzuje z hľadiska čistoty použitého materiálu, ale aj vzhľadom na jeho stav, ktorý zahŕňa vhodnosť náhrdelníka na nosenie. Zahrnutie takejto položky do režimu zdaňovania prirážky sa zdá byť primerané, pretože s takýmito tovarmi sa pravdepodobne nebude obchodovať s cieľom prepracovať ich.

70. Okrem takýchto zrejmých prípadov, ktoré by mohli tvoriť póly pomyselného spektra, existuje medzi nimi viacero menej jasných scenárov.

71. Na jednej strane existujú predmety, ktoré sa z ekonomických dôvodov predávajú podľa hmotnosti alebo vo veľkom, zatiaľ čo ich funkčnosť je nielen zachovaná, ale aj zohľadnená. Môže ísť napríklad o zmes strieborných prsteňov nižšej kvality, ocenených a predávaných v kilogramoch. Podobne ako to tvrdila navrhovateľka na pojednávaní, domnievam sa, že skutočnosť, že špecifické tovary sa oceňujú a predávajú v kilogramoch nevyhnutne nezabraňuje tomu, aby sa tieto predmety považovali za použitý tovar v zmysle článku 311 ods. 1 bodu 1 smernice o DPH, ak je zachovaná funkčnosť skutočne relevantným prvkom transakcie. Ak je totiž zachovaná funkčnosť dôležitá na zistenie ich hodnoty, tak tieto predmety pravdepodobne nebudú predávané na prepracovanie.

72. Na druhej strane je však potrebné dospieť k inému záveru v prípade tovaru, ktorý sa oceňuje a predáva vo veľkom bez ohľadu na jeho funkčnosť. V takejto situácii by ignorovanie ich pôvodnej funkčnosti znamenalo aj absenciu individualizácie každého jednotlivého predmetu. Ako bolo diskutované na pojednávaní a ako spomenul vnútroštátny súd, išlo by o prípad zubného materiálu alebo poškodených predmetov vyrobených alebo obsahujúcich vzácne kovy alebo vzácne kamene. Ak sa funkčnosť sporného použitého tovaru už nepovažuje za relevantný prvok celej transakcie, predmety stratia „status použitých“. Ak sa totiž funkčnosť stane irelevantnou, zdá sa byť ťažké domnievať sa, že tieto tovary sú predmetom transakcií, ktoré sa majú ako také začleniť do hospodárskeho cyklu a zostať v ňom. Zmysel režimu zdaňovania prirážky by sa tak vytratil.

73. Napokon v rámci poslednej kategórie by mohla nastať špecifická skutková situácia *zmes v rámci zmesi*: v jednom vrecku by sa mohla nachádzať nielen zmes jednotlivých predmetov (prstene, lyžice, náramky, prívesky), ale aj zmes z toho pohľadu, že niektoré predmety by boli objektívne vhodné na ďalšie použitie, ak by ich niekto chcel z vrecka vybrať a použiť, pričom iné nie.

74. Ako klasifikovať takéto hraničné situácie opäť najviac závisí od skutkových okolností prípadu spolu s tým, ako členský štát implementoval výnimku týkajúcu sa vzácnych kovov alebo vzácnych kameňov uvedenú v článku 311 ods. 1 bode 1 smernice o DPH. Osobne vidím veľký zmysel v tom, aby *prevažujúci* účel každej transakcie viedol ako pravidlo odhadu k vytvoreniu hranice okolo 50 %: ak je väčšina vo veľkom predávaných kusov určených na prepracovanie predávaná ako materiál, potom skutočnosť, že by niekto mohol ešte vybrať jednotlivé predmety z tašky a ďalej ich použiť, nie je jednoducho relevantná, pretože celkový účel transakcie bol iný. Keďže, ako už bolo vysvetlené vyššie,[35] pokusy európskeho zákonodarcu zaviesť takéto prahové hodnoty sa výslovne zamietli a členským štátom bola ponechaná voľná úvaha, je potrebné toto rozhodnutie akceptovať a dospieť k záveru, že v medziach voľnej úvahy členských štátov uvedenej vyššie[36] je na nich, aby stanovili pravidlá pre takéto situácie, vrátane uplatniteľných prahových hodnôt.

35 Body 44 až 46 vyššie. S určitosťou si uvedomujem potenciálne riziká podvodov, na ktoré poukázal Hospodársky a sociálny výbor, keď sa postavil proti zavedeniu akéhokoľvek jasného prahu v tomto ohľade (pozri bod 45). Zaujímalo by ma však, ako ďaleko sa tento uznávaný problém účinne rieši tým, že vôbec na úrovni EÚ nie je stanovený žiadny prah a ponecháva tento problém na členské štáty.

36 Body 58 až 62 vyššie.

2. Vyhodnotenie transakcie: faktory

75. Je vecou vnútroštátneho súdu, aby za dodržania špecifických vnútroštátnych pravidiel prijatých na vykonanie článku 311 ods. 1 bodu 1 smernice o DPH zistil, ktorá z vyššie uvedených kategórií sa má uplatniť. Z toho, čo je uvedené v návrhu na začatie prejudiciálneho konania, najmä formulácie prvej položenej otázky, sa mi zdá, že vnútroštátny súd už vykonal takéto skutkové posúdenie a dospel k záveru, že účelom tejto transakcie bolo získanie vzácnych kovov alebo vzácnych kameňov na účely ich ďalšieho použitia ako suroviny. Ak to je naozaj skutkový stav, súhlasím s tým, že by sa mala uplatniť výnimka týkajúca sa vzácnych kovov alebo vzácnych kameňov.

76. Bez toho, aby som spochybňoval toto skutkové posúdenie, no s cieľom poskytnúť všeobecné usmernenie, budem stručne hovoriť o niektorých faktoroch, ktoré by mohli byť relevantné pre takéto faktické posúdenie. Treba poznamenať, že poskytnuté usmernenie je súčasťou odpovede na prvú predbežnú otázku. Nevzťahuje sa na druhú otázku, ktorú, vzhľadom na moju odpoveď na prvú otázku, nemusí Súdny dvor zodpovedať.

77. Na začiatku by malo byť uvedené, že každé takéto posúdenie transakcie musí byť *objektívne*. Jeho cieľom je zistiť účel transakcie, ako by ju vnímal nezávislý pozorovateľ, ktorý posudzuje jej objektívne okolnosti. Pre účely zovšeobecnenia v súvislosti s rôznymi faktormi, o ktorých sa hovorilo v priebehu tohto konania, predpokladám, že ich možno rozdeliť do troch rôznych skupín.

78. Po prvé existujú faktory, ktoré sú relevantné, a mali by sa zohľadniť, ako napríklad prezentácia tovaru na ďalší predaj, metódy oceňovania takéhoto tovaru a iné podmienky predaja, ako sú množstvá predaného tovaru ako celok, a skutočnosť, že sa kupujúci zaoberá konkrétnou činnosťou, a to spracovaním vzácnych kovov alebo vzácnych kameňov.

79. Po druhé, okrem takýchto objektívnych faktorov existuje aj rozsiahlo diskutovaný prvok subjektívneho zámeru. V tejto súvislosti úplne súhlasím s lotyšskou vládou a Komisiou, že zámery jednej alebo druhej strany nemôžu byť rozhodujúce. Takýto zámer nemôže samostatne určiť účel transakcie a uplatniteľný režim DPH.[37] Platí to aj pre informovanosť navrhovateľky v momente transakcie, čo sa týka úmyslu príslušných kupujúcich o tom, ako sa tovar bude používať, ktorú spomenul vnútroštátny súd.

80. To neznamená, že zámer strán nemá vôbec žiadny význam. Určite má, avšak nie je rozhodujúcim faktorom. Je to len jedna z (objektívnych) indikácií, ktorá môže pomôcť vysvetliť skutočnú povahu a účel transakcie externému pozorovateľovi, ktorý hodnotí transakciu ako celok. To sa týka širšej zhody súdu v súvislosti s tým, že „zohľadnenie hospodárskej a obchodnej reality predstavuje základné kritérium aplikácie spoločného režimu DPH“.[38]

81. Po tretie existujú faktory, ktoré sú pre konkrétny druh posúdenia jednoducho irelevantné. Ide o právny štatút kupujúceho, ako zhodne tvrdila lotyšská vláda a Komisia.

82. Napokon je zrejmé, že všetky relevantné objektívne faktory je potrebné zohľadniť a posúdiť ako celok. Nemali by sa zohľadňovať oddelene jeden od druhého. Preto napríklad skutočnosť, že predmety zo vzácnych kovov alebo vzácnych kameňov, ktoré sa predávajú podľa hmotnosti, ale zachovávajú si svoju funkčnosť,[39] sa môžu v určitých prípadoch stále považovať za použité tovary, jasne naznačuje, že skutočnosť predaja tovarov podľa hmotnosti nevyhnutne a sama osebe neodstráni relevantnosť funkčnosti týchto tovarov. To isté platí pre metódu oceňovania: zatiaľ čo oceňovanie tovaru založené na hodnote materiálu môže byť znakom toho, že s predmetnými tovarmi sa obchoduje bez ohľadu na

37 Pozri analogicky rozsudok zo 6. júla 2006, *Kittel a Recolta Recycling* (C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, body 41 a 42 a citovanú judikatúru). V súvislosti s pojmom „dodanie služieb“ pozri tiež rozsudok z 20. júna 2013, *Paul Newey* (C-653/11, EU:C:2013:409, bod 41).

38 Rozsudok z 20. júna 2013, *Paul Newey* (C-653/11, EU:C:2013:409, bod 42 a citovaná judikatúra).

39 Prípady uvedené v bode 71 vyššie.

ich individuálnu funkciu, s ohľadom na to, že hodnota materiálu pravdepodobne bude súčasťou aj stanovovania ceny jednotlivého zlatého prsteňa. Z tohto dôvodu, a podobne ako konštatovala Komisia, sa domnievam, že relevantné objektívne okolnosti transakcie musia byť zohľadnené ako celok a vo vzájomnom pôsobení.

V. Návrh

83. Vzhľadom na vyššie uvedené navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na otázky položené Augstākā tiesa (Najvyšší súd, Lotyšsko) takto:

– Článok 311 ods. 1 bod 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že „použité výrobky“ nezahŕňajú použité tovary kúpené obchodníkom, ktoré obsahujú vzácne kovy alebo vzácne kamene, ako v prejednávanom prípade, ktoré sa ďalej predávajú najmä s cieľom získať vzácne kovy alebo vzácne kamene, ktoré sa v nich nachádzajú, ak z objektívnych skutočností transakcie vyplýva, že tieto tovary sú ďalej predávané bez zohľadnenia funkčnosti predmetných tovarov.

– To, či ide o tento prípad, musí byť stanovené na základe objektívnych okolností transakcie posúdených ako celok. Prvky, ktoré je potrebné vziať do úvahy, zahŕňajú prezentáciu tovaru na účely jeho ďalšieho predaja, metódy oceňovania takéhoto tovaru, množstvá predávaného tovaru ako celok, a skutočnosť, že kupujúci sa podieľa na konkrétnej činnosti, napríklad na spracovaní vzácnych kovov alebo vzácnych kameňov.