Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
MICHALA BOBKA
přednesené dne 10. dubna 2018 [1]

Věc C-154/17

SIA „E LATS“
Přizvaná osoba:
Valsts ieņēmumu dienests (správce daně)

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Augstākā tiesa (Nejvyšší soud, Lotyšsko)]

„Řízení o předběžné otázce – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Pojem ‚použité zboží‘ – Pojem ‚drahé kovy a drahokamy‘ “

I. Úvod

1. SIA „E LATS“ je obchodníkem a osobou povinnou k dani pro účely DPH. Nabízí půjčky fyzickým osobám oproti zajištění v podobě zboží obsahujícího drahé kovy nebo drahokamy. Propadlé zástavy dále prodává SIA „E LATS“ jiným obchodníkům, zejména pro extrakci drahých kovů nebo drahokamů. Tito obchodníci jsou povinni odvádět DPH.

2. Společnost SIA „E LATS“ na tyto transakce dalšího prodeje uplatňovala zvláštní režim DPH pro použité zboží. Příslušný správce daně však s použitelností tohoto zvláštního režimu nesouhlasil. Shledal, že zboží dále prodávané společností SIA „E LATS“ není použitým zbožím ve smyslu příslušných daňových právních předpisů. V důsledku toho vyžadoval, aby společnost SIA „E LATS“ odvedla dodatečnou částku DPH.

3. V této souvislosti požádal Augstākā tiesa (Nejvyšší soud, Lotyšsko) Soudní dvůr, aby poskytl výklad konkrétního ustanovení směrnice 2006/112 („směrnice o DPH“) [2] upravujícího DPH uplatňovanou na použité zboží. Zejména se předkládající soud dotazuje na rozsah výjimky „drahé kovy nebo drahokamy“ nalezené v definici „použitého zboží“. Dotazuje se také, zda rozsah této výjimky ovlivňují určité vlastnosti transakce dalšího prodeje.

II. Právní rámec

A. Směrnice o DPH

4. Bod 51 odůvodnění stanoví, že „je vhodné přijmout daňový režim Společenství vztahující se na použité zboží, umělecká díla, starožitnosti a sběratelské předměty s cílem zabránit dvojímu zdanění a narušení hospodářské soutěže mezi osobami povinnými k dani“.

1 – Původní jazyk: angličtina.

2 – Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1).

5. Kapitola 4 hlavy XII směrnice o DPH obsahuje pravidla ohledně zvláštního režimu pro použité zboží, umělecká díla, sběratelské předměty a starožitnost. Konkrétněji článek 311 této směrnice stanoví:

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

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

[…]"

B. Lotyšské právo

6. Článek 138 Pievienotās vērtības nodokļa likums (dále jen „zákon o DPH") stanoví, že v Lotyšsku se použije zvláštní režim DPH na plnění z dodání použitého zboží, uměleckých děl, sběratelských předmětů nebo starožitností. Dle předkládacího rozhodnutí toto ustanovení provádí mimo jiné článek 311 směrnice o DPH.

7. Podle předkládacího rozhodnutí existují další relevantní vnitrostátní pravidla, stanovená v článcích 183 a 184 dokumentu Ministru kabineta 2013. Gada 3. Janvāra noteikumi Nr. 17 'Pievienotās vērtības nodokļa likuma normu piemērošanas kārtība un atsevišķas prasības pievienotās vērtības nodokļa maksāšanai un administrēšanai' (nařízení č. 17 Rady ministrů ze dne 3. ledna 2013 o postupu při provádění ustanovení zákona o DPH a různých požadavcích na odvod a správu DPH, dále jen „nařízení č. 17"). Článek 183 nařízení č. 17 definuje použité zboží jako hmotné předměty, které byly používány a jsou vhodné pro další použití stejným způsobem bez zpracování či po opravě, přičemž nejde o umělecká díla, sběratelské předměty ani starožitnosti. Článek 184 téhož nařízení vylučuje z pojmu použitého zboží drahé kovy a drahokamy a zároveň stanoví, že předměty obsahující drahé kovy nebo drahokamy jsou použitým zbožím, pokud byly dodány nebo dány k prodeji prodávajícím uvedeným v článku 138 zákona o DPH. Kromě toho druhá věta článku 184 stanoví, že se za předměty obsahující drahé kovy nebo drahokamy považují předměty, které odpovídají kapitolám 71, 82, 83, 90 nebo 96 kombinované nomenklatury.

III. Skutkový stav, vnitrostátní řízení a položené otázky

8. SIA „E LATS" (dále jen „navrhovatelka") je obchodníkem a osobou povinnou k dani pro účely DPH. Nabízí půjčky fyzickým osobám, které dle předkládacího rozhodnutí nejsou povinny odvádět DPH. Při poskytování těchto půjček si bere zástavy, což je zboží obsahující drahé kovy nebo drahokamy, například řetízky, přívěšky, prsteny, snubní prsteny, lžičky a zubní materiály.

9. Propadlé zástavy navrhovatelka dále prodávala jiným obchodníkům, kteří jsou rovněž osobami povinnými k DPH. Zboží bylo hodnoceno podle kovu, který obsahuje, a jeho čistoty. Bylo dále prodáváno na váhu, aby bylo možno tyto drahé kovy nebo drahokamy extrahovat (dále jen „posuzovaná transakce").

10. Navrhovatelka na posuzovanou transakci uplatňovala zvláštní režim DPH pro použité zboží, jak je stanoveno v článku 138 zákona o DPH.

11. Valsts ieņēmumu dienests (dále jen „správce daně", Lotyšsko) byl toho názoru, že zboží, které navrhovatelka dále prodávala, představuje odpad: nejde o použité zboží, a proto se neuplatní zvláštní režim DPH pro použité zboží. Přijal proto rozhodnutí, které požaduje, aby navrhovatelka odvedla dodatečnou částku DPH.

12. Navrhovatelka podala proti tomuto rozhodnutí žalobu na neplatnost. Administratīvā apgabaltiesa (krajský správní soud, Lotyšsko) tuto žalobu zamítl s tím, že navrhovatelka použila článek 138 zákona o DPH na posuzovanou transakci nesprávně. Shledal, že navrhovatelka prodávala zboží ze zlata, stříbra a dalších cenných kovů jako odpad, ne jako použité zboží.

13. Věc nyní projednává Augstākā tiesa (Nejvyššího soudu Lotyšska), předkládající soudu. Předkládající soud uvádí, že zvláštní režim dle čl. 311 odst. 1 bodu 1 směrnice o DPH se nevztahuje na zboží obsahující drahé kovy nebo drahokamy, které se neprodává jako použité zboží, ale pouze na extrakci drahých kovů nebo drahokamů, které obsahuje. Uvedený soud je toho názoru, že takovéto zboží není „použité zboží“, ale „drahé kovy nebo drahokamy“. Domnívá se rovněž, že v tomto ohledu čl. 311 odst. 1 bod 1 směrnice o DPH nedává členským státům žádnou diskreční pravomoc.

14. Za těchto podmínek se Augstākā tiesa (Nejvyšší soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Má být čl. 311 odst. 1 bod. 1 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty vykládán v tom smyslu, že za použité zboží mají být považovány použité výrobky získané obchodníkem, které obsahují drahé kovy nebo drahokamy (jako je tomu v posuzovaném případě) a které se opětovně prodávají hlavně proto, aby z nich byly drahé kovy a drahokamy, jež jsou v nich obsaženy, extrahovány?

2) Je v případě kladné odpovědi na první otázku pro účely omezení použitelnosti zvláštního režimu relevantní, zná-li obchodník úmysl pozdějšího kupce, jímž je extrakce drahých kovů nebo drahokamů obsažených v použitém zboží, nebo jsou relevantní objektivní charakteristiky obchodní operace (množství zboží, právní postavení protistrany v obchodním vztahu atd.)?“

15. Písemná vyjádření předložila lotyšská vláda a Evropská komise. Lotyšská vláda, Komise a navrhovatelka rovněž přednesly ústní vyjádření na jednání konaném 25. ledna 2018.

IV. Posouzení

16. Toto stanovisko je strukturováno následovně. Nejdříve vymezím rozsah a logiku pojmu „použité zboží“, který je uveden v čl. 311 odst. 1 bod 1 směrnice o DPH (A). Dále se budu zabývat výjimkou, kterou výše uvedené ustanovení zavádí pro drahé kovy nebo drahokamy, a pokusím se vystihnout účel a logiku této výjimky (B). Na základě těchto dvou obecných bodů pak uvedu několik pokynů týkajících se relevantních okolností, které je nutno brát v úvahu při hodnocení, zda lze dotčené zboží kvalifikovat jako použité zboží (C).

A. Pojem „použité zboží“

17. Článek 311 odst. 1 bod 1 směrnice o DPH definuje použité zboží jako „movitý hmotný majetek, který je vhodný k dalšímu použití v daném stavu nebo po opravě, kromě uměleckých děl, sběratelských předmětů nebo starožitností a kromě drahých kovů a drahokamů, jak jsou vymezeny členskými státy“.

18. Předmětné zboží, aby spadalo do definice uvedené v čl. 311 odst. 1 bodu 1 směrnice o DPH, musí splňovat zároveň dvě pozitivní podmínky: i) „movitý hmotný majetek“, který je ii) „vhodný k dalšímu použití v daném stavu nebo po opravě“, a nesplňovat negativní podmínku iii): „kromě uměleckých děl, sběratelských předmětů nebo starožitností a kromě drahých kovů nebo drahokamů, jak jsou vymezeny členskými státy“.

19. Není pochyb o tom, že dotčené zboží je „movitý hmotný majetek“. První podmínka je tedy jasně splněna. Sporný bod v tomto posuzovaném případě se týká společného výkladu druhé (pozitivní) podmínky a jejího přesného vztahu ke třetí (negativní) podmínce.

20. K posouzení této interakce nejdříve zvážím cíle sledované zvláštním režimem DPH pro použité zboží (1) a poté se zaměřím na první ze sporných prvků definice, tj. „vhodnost k dalšímu použití“ (2).

1. Cíle zvláštního režimu DPH vztahujícího se na použité zboží

21. Použité zboží podléhá režimu ziskové přirážky, který se odlišuje od obecného režimu DPH: DPH se nevypočítává na základě prodejní ceny, ale na základě rozdílu mezi nákupní a prodejní ceny zboží [3].

22. Režim ziskové přirážky je výjimkou z obecného režimu DPH. Rozsah zboží spadajícího do tohoto režimu musí být proto vykládán úzce [4] a neměl by přesahovat rámec toho, co je nezbytné k dosažení sledovaného cíle [5].

23. Z pojmu použitého zboží (a tudíž i z režimu ziskové přirážky, který představuje výjimku) jsou ale vyloučeny drahé kovy nebo drahokamy. Tento pojem *de facto* je tedy *výjimkou z výjimky*, což znamená, že zboží spadající pod výjimku drahé kovy nebo drahokamy se vrací zpět do obecného režimu DPH [6].

24. Z bodu 51 odůvodnění směrnice o DPH vyplývá, že zvláštní režim DPH vztahující se na použité zboží byl zaveden s cílem zabránit dvojímu zdanění a narušení hospodářské soutěže [7]. Zatímco „společný systém DPH se v zásadě zaměřuje na zdanění ekonomické přidané hodnoty v různých fázích procesu výroby a distribuce“ [8], DPH vybíraná u použitého zboží vyvolává zvláštní problém, jelikož zatížení v podobě DPH je uvalována dvakrát.

25. K tomu dochází, když obchodník povinný k dani pořídí zboží od osoby nepovinné k dani a zaplatí DPH obsaženou v kupní ceně, kterou si ale následně nemůže odečíst. Jinými slovy, když si osoba, která není povinná k DPH, koupí zboží, musí jako součást kupní ceny uhradit příslušnou DPH. Když poté tato osoba zboží prodá obchodníkovi povinnému k dani, tento obchodník nebude v zásadě mít možnost si DPH původně uhrazenou a obsaženou v kupní ceně odečíst. Obchodník povinný k dani tak musí DPH uhradit znovu a dojde ke dvojímu zdanění. To je přesně situace, které se zvláštní režim DPH pro použité zboží snaží zabránit tím, že stanoví, že DPH, kterou má uhradit obchodník, jenž je osobou povinnou k dani, se stanoví jako rozdíl mezi kupní a prodejní cenou [9].

3 – Viz pododdíl 1 oddílu 2 kapitoly 4 směrnice o DPH („režim ziskové přirážky“) Článek 313 odst. 1 stanoví, že „na dodání použitého zboží, uměleckých děl, sběratelských předmětů a starožitností, která uskutečňují obchodníci povinní k dani, uplatňují členské státy zvláštní režim zdanění ziskové přirážky dosažené obchodníkem povinným k dani v souladu s tímto pododdílem“. Podle článku 315 je „základem daně při dodáních zboží [mimo jiné použitého zboží] zisková přirážka dosažená obchodníkem povinným k dani snížená o daň vztahující se k této ziskové přirážce. Zisková přirážka obchodníka povinného k dani je rovna rozdílu mezi prodejní cenou účtovanou obchodníkem povinným k dani za zboží a kupní cenou“.

4 – Pokud jde o výklad článku 314 směrnice o DPH, viz rozsudek ze dne 18. května 2017, Litdana (C-624/15, EU:C:2017:389, bod 23 a citovaná judikatura).

5 – Rozsudek ze dne 8. prosince 2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, bod 35 a citovaná judikatura).

6 – V jiném kontextu viz rozsudek ze dne 15. ledna 2002, Libéros proti Komisi (C-171/00 P, EU:C:2002:17, bod 27). Viz také stanovisko generálního advokáta F. Jacobse ve věci Zoological Society (C-267/00, EU:C:2001:698, bod 19).

7 – Tento dvojí cíl Soudní dvůr připomenul v rozsudku ze dne 3. března 2011, Auto Nikolovi (C-203/10, EU:C:2011:118, body 47 a 48).

8 – Rozsudek ze dne 1. dubna 2004, Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213, bod 27).

9 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. prosince 2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, body 38 až 41).

26. V tomto smyslu Soudní dvůr vysvětlil, že „zdanění celkové ceny dodání použitého zboží obchodníkem povinným k dani […], i když cena, za kterou posledně uvedený toto zboží nabyl, zahrnuje částku DPH, která byla odvedena na vstupu osobou patřící do některé z kategorií uvedených v čl. 314 písm. a) až d) směrnice [o DPH] a kterou ani tato osoba, ani obchodník povinný k dani nemohli odečíst, by totiž vedlo k takovémuto dvojímu zdanění“ [10].

27. Takovéto hromadění zdanění v souvislosti s použitým zbožím bylo vzato na vědomí poměrně záhy [11]. Komise v tomto ohledu shledala, že neexistence zvláštních pravidel týkajících se uměleckých děl, starožitností, sběratelských předmětů a použitého zboží vedla k situaci, kdy by se na „hotový výrobek znovu uvedený do hospodářského oběhu opět zcela vztahovala daň z přidané hodnoty a osoba povinná k dani, která by jej chtěla dále prodat, by si nemohla odečíst daň obsaženou v kupní ceně tohoto výrobku. Výsledný rozdíl v daňovém zatížení by byl podnětem k obcházení běžných komerčních kanálů“ [12].

2. Vhodnost pro další použití

28. Druhou podmínku čl. 311 odst. 1 bodu 1 směrnice týkající se „vhodnosti k dalšímu použití“ vyložil Soudní dvůr ve věci Sjelle Autogenbrug. Tato věc se týkala motorových vozidel na konci životnosti, která byla kupována k prodeji na náhradní díly. Soudní dvůr vysvětlil, že „vhodnost k dalšímu použití“ je nutno zkoumat prostřednictvím otázky, zda si dotčený předmět *zachoval vlastnosti*, které měl jako nový [13]. Soudní dvůr shledal, že pojem „použité zboží“ nevylučuje „movitý hmotný majetek, který je vhodný k dalšímu použití v daném stavu nebo po opravě, pocházející z jiného zboží, do něhož náležel jako jeho základní součást. Okolnost, že použité zboží, které tvoří součást jiného zboží, je odděleno od tohoto jiného zboží, totiž nezpochybňuje kvalifikaci odděleného zboží jako ‚použitého zboží‘, pokud může být znovu použito ‚v daném stavu nebo po opravě‘“ [14].

29. Klíčovým prvkem definice „vhodnosti pro další použití“ je proto *zachovaná funkčnost stejného typu*. V kontextu posuzované věc se ale faktické splnění této podmínky zdá být jádrem rozporu mezi stranami.

30. Při jednání navrhovatelka v zásadě tvrdila, že podmínka „vhodnosti pro další použití“ splněna byla, jelikož dotčené zboží, například prsteny, může stále být použito jako prsteny, nezávisle na tom, zda jsou prodávány na váhu (což dle navrhovatelky není v klenotnictví neobvyklý jev). Dokonce i zásnubní prsten s nápisem (například slovem „navždy“) lze považovat za vhodný pro další použití, protože jde evidentně stále o prsten, který lze stále nosit.

31. Názor navrhovatelky na vhodnost pro další použití lotyšská vláda nepřijala. Tato vláda uznává, že podle vnitrostátních právních předpisů, a sice článku 184 nařízení č. 17 [15], jsou předměty obsahující drahé kovy nebo drahokamy považovány za použité zboží. Zároveň lze podle této vlády takovéto výrobky kvalifikovat jako použité zboží pouze tehdy, pokud jsou stále vhodné pro použití *stejného typu* a za předpokladu, že jsou hodnoceny na základě jejich *individuální* hodnoty. Podle této vlády to nebyl případ dotčeného zboží, které je prodáváno na váhu a jako odpad s cílem extrahovat drahé kovy.

10 – Rozsudek ze dne 18. května 2017, Litdana (C-624/15, EU:C:2017:389, bod 26 a citovaná judikatura). V tomto smyslu viz také rozsudek ze dne 1. dubna 2004, Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213, bod 25).

11 – Viz rozsudek Soudního dvora ze dne 5. prosince 1989, ORO Amsterdam Beheer and Concerto (C-165/88, EU:C:1989:608, bod 16). Analogicky viz rozsudek ze dne 27. června 1989 Kühne proti Finanzam München III (C-50/88, EU:C:1989:262, body 9 až 10). Viz také bod 1 odst. 2 stanoviska Hospodářského a sociálního výboru ze dne 21. června 1989 k návrhu směrnice Rady, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění článek 32 a článek 28 směrnice 77/388/EHS – zvláštní režimy pro použité zboží, umělecká díla, starožitnosti a sběratelské předměty (Úř. věst 1989, C 201, s. 6).

12 – Viz návrh sedmé směrnice Rady o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se dní z obratu – společný systém daně z přidané hodnoty, který se uplatní na umělecká díla, sběratelské předměty, starožitnosti a použité zboží (Úř. věst. 1978, C 26, s. 2).

13 – Rozsudek ze dne 18. ledna 2017, Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20, body 32 až 33). Kurzivou zvýraznil autor stanoviska.

14 – Rozsudek ze dne 18. ledna 2017, Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20, bod 31).

15 – Viz výše bod 7 tohoto stanoviska.

32. Na jednání navrhovatelka podrobně vysvětlila, že pro další použití bylo nevhodných pouze 5 % propadlých zástav, které správce daně posuzoval v původním řízení, a že by oprava tohoto zboží byla příliš nákladná. Navrhovatelka rovněž tvrdila, že jiné zboží bylo hodnoceno a jednotlivě prodáváno pro maloobchodní použití nebo hromadně, v kterémžto případě byla jeho cena stanovena podle hmotnosti. Dle navrhovatelky bylo zboží vhodné pro další použití bez opravy. Navrhovatelka na jednání tvrdila, že výše uvedené funkce 5 % propadlých zástav ovlivnily závěry učiněné správcem daně ohledně veškerého posuzovaného zboží. V důsledku toho bylo použití DPH vyhrazené pro těchto 5 % zboží použito na veškeré posuzované zboží.

33. Komise shledává, že dotčené zboží nebylo vhodné pro další použití kvůli své povaze (zubní materiál) nebo svému stavu (zboží příliš poškozené nebo upravené na zakázku). Nevhodnost pro další použití je dle Komise rovněž doložena okolnostmi, za nichž dotčené plnění probíhalo.

34. Přesné pochopení relevantních skutkových okolností má rozhodující význam pro posouzení případu, a to i před Soudním dvorem. Faktické posouzení je ale výhradně určeno vnitrostátním soudům. Soudní dvůr je vázán skutečnostmi zjištěnými a předloženými předkládajícím soudem. Toto chci zdůraznit s ohledem na řadu skutkových tvrzení učiněných zejména navrhovatelkou, jejichž účelem v podstatě bylo přesvědčit Soudní dvůr, že vnitrostátní úřady potažmo vnitrostátní soudy opomenuly relevantní skutečnosti nebo je nesprávně posoudily.

35. Výchozí bod pro právní posouzení dle práva EU je tak založen na popisu zboží, jak je charakterizoval předkládající soud ve svém předkládacím rozhodnutí a jak je uvedeno ve znění jeho první předběžné otázky. Považuji proto za samozřejmé, že – jak uvádí první otázka – zboží vyrobené z drahých kovů nebo drahokamů bylo dále prodáváno navrhovatelkou *pro extrakci*, tj. aby bylo opětovně použito jako *surovina*.

36. Pokud tomu tak je, což musí určit a posoudit výhradně vnitrostátní soud, pak je můj návrh takový, že v takovéto situaci se – z důvodů, které podrobně vysvětlím v následujícím oddílu tohoto stanoviska – výjimka pro drahé kovy nebo drahokamy skutečně použije. Takovéto zboží, které popsal předkládající soud, není použitým zbožím a vrací se zpět do obecného režimu DPH.

37. Nejde však jen o základní věcné posouzení povahy konkrétního plnění, problém, který jsem již naznačil a jejž chápu jako zdroj první otázky předkládajícího soudu, je hlubší: vztah mezi *vhodností pro další použití* a výjimkou pro *drahé kovy nebo drahokamy*. Souhlasím, že tento vztah je obtížně formulovatelný, protože druhá podmínka čl. 311 odst. 1 bodu 1 směrnice o DPH je definována použitím (*funkčností*) dotčeného předmětu, kdežto třetí podmínku – výjimka pro drahé kovy nebo drahokamy – definuje předmětný *materiál*. Pokud k této složitosti přidáme skutečnost, že druhá podmínka je podmínka založená na právu EU, kdežto třetí podmínka je výslovně ponechána k vymezení členským státům, je docela jasné, že tyto dvě definice budou pravděpodobně kolidovat nebo se překrývat.

38. Ústní vyjádření přednesená na jednání odhalila nejistoty ohledně tohoto vztahu: Vylučuje skutečnost, že je použitý prsten vyroben ze zlata, tento prsten automaticky z pojmu „použité zboží“ (a z režimu ziskové přirážky), protože je kromě toho, že je použitý a vhodný pro další použití, vyroben z drahého kovu? Nebo má použitelnost a vhodnost po další použití převážit nad kvalitou drahého kovu nebo drahokamu, což by znamenalo, že jakýkoli použitý předmět, který je vhodný pro další použití a vyrobený z drahých kovů nebo drahokamů, musí být vždy považován za použité zboží, a tím zahrnut do režimu ziskové přirážky?

39. Pro definici přesného vztahu mezi těmito dvěma pojmy, je nejdříve nutné uvést účel, logiku a historii výjimky pro drahé kovy nebo drahokamy.

B. Výjimka pro drahé kovy nebo drahokamy

40. Při prvním čtení textu čl. 311 odst. 1 bodu 1 směrnice o DPH se zdá jasné, že „drahé kovy nebo drahokamy“ jsou prostě vyloučeny z pojmu „použité zboží“, podobně jako jsou vyloučeny „umělecká díla, sběratelské předměty“ a „starožitnosti“.

41. Tuto zjevnou podobnost je ale nutno uvažovat v jejím kontextu. „Umělecká díla, sběratelské předměty“ a „starožitnosti“ jsou z pojmu „použité zboží“ vyloučeny, ale jsou stále součástí režimu ziskové přirážky. Za tímto účelem jsou jednoduše definovány v samostatných ustanoveních směrnice o DPH [16]. Naopak drahé kovy nebo drahokamy jsou vyloučeny z pojmu „použité zboží“, a tudíž i z režimu ziskové přirážky. Kromě toho je definice „drahých kovů nebo drahokamů“ výslovně ponechána na členských státech.

42. Vzhledem k tomu, že posouzení znění čl. 311 odst. 1 bodu 1 směrnice o DPH (včetně jeho různých jazykových verzí) nijak blíže neosvětluje přesný vztah mezi pojmy vhodnosti pro další použití a výjimkou pro drahé kovy nebo drahokamy, přejdu k legislativní historii této výjimky (1) a následně posouzení jejího cíle a účelu (2).

1. Legislativní historie

43. První návrh [17], který uvažoval s drahými kovy nebo drahokamy v kontextu režimu ziskové přirážky, definoval „použité zboží“ jako „movitý majetek kromě [uměleckých děl, sběratelských předmětů a starožitností], který byl používán a je vhodný pro opětovné použití v daném stavu nebo po opravě“ [18]. Je zajímavé, že čl. 3 odst. 4 onoho návrhu stanovil, že se režim pro použité zboží „nevztahuje na dodávky *použitého zboží vyrobeného ze zlata nebo jiného drahého kovu nebo obsahující drahé kameny*“ [19]. Zároveň obsahovala navrhovaná definice „uměleckých děl“, „sběratelských předmětů“ a „starožitností“ zboží vyrobené ze zlata nebo jiných drahých kovů nebo obsahující drahokamy, pokud hodnota těchto drahých materiálů nepřesahuje 50 % prodejní ceny [20]. Tento návrh byl nicméně stažen v listopadu 1987, jelikož nebylo dosaženo dohody.

44. V jiném návrhu [21], který nakonec vedl k přijetí směrnice 94/5/ES [22], Komise navrhla, aby předměty vyrobené ze zlata nebo jiného drahého kovu či obsahující drahokamy v případech, kdy hodnota těchto materiálů nepřesahuje 50 % jejich prodejní ceny, mohly stále požívat zvláštních režimů vztahujících se mimo jiné na použité zboží [23].

16 – Viz části A, B a C přílohy IX směrnice o DPH.

17 – Návrh sedmé směrnice Rady ze dne 11. ledna 1978 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se dní z obratu – společný systém daně z přidané hodnoty, který se uplatní na umělecká díla, sběratelské předměty, starožitnosti a použité zboží (Úř. věst. 1978, C 26, s. 2). Uvedený návrh byl následně upraven, ale tyto změny nejsou v aktuálním kontextu relevantní (Úř. věst. 1979, C 136, s. 8).

18 – Viz článek 3 výše uvedeného návrhu v poznámce pod čarou 17 (Úř. věst. 1978, C 26, s. 2).

19 – Kurzivou zvýraznil autor stanoviska.

20 – Viz navrhovaný čl. 2 odst. 4 výše uvedeného návrhu v poznámce pod čarou 17.

21 – Návrh směrnice Rady, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění články 32 a 28 směrnice 77/388/EHS – zvláštní režimy pro použité zboží, umělecká díla, starožitnosti a sběratelské předměty, COM 88(846) final, (Úř. věst. 1989, C 76, s. 10).

22 – Směrnice Rady 94/5/ES ze dne 14. února 1994, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS – Zvláštní úprava vztahující se na použité zboží, umělecká díla, sběratelské předměty a starožitnosti (Úř. věst. 1994, L 60, s. 16; Zvl. vyd. 09/01, s. 255).

23 – Viz článek 1 návrhu směrnice Rady, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění články 32 a 28 směrnice 77/388/EHS – zvláštní režimy pro použité zboží, umělecká díla, starožitnosti a sběratelské předměty, COM 88(846) final, Úř. věst. 1989, C 76, s. 10.

45. Hospodářský a sociální výbor podpořil zavedení zvláštního režimu a schválil vyloučení drahých kovů nebo drahokamů. Nesouhlasil ale s tím, že by působnost těchto zvláštních režimů měla záviset na hodnotě obsažených materiálů. Uvedl, že „[…] návrh na zařazení předmětů obsahujících drahokamy a kovy, pouze pokud hodnota těchto obsažených materiálů tvoří méně než 50 % prodejní ceny, se zdá poněkud svévolný. Obtížnost objektivního ocenění by pravděpodobně vyvolala řadu sporů nebo případů podvodu. Bylo by možná užitečnější vyloučit předměty, které jsou vhodné pro přepracování“ [24].

46. Přijatá verze směrnice 94/5 obsahovala nový článek 26a [25] upravující jednoduché vyloučení drahých kovů a drahokamů bez odkazu na hodnotu, kterou tyto prvky představují v celém předmětu.

47. Vzhledem k výše uvedenému se jakožto prvky významné pro vymezení zvláštních režimů mimo jiné pro použité zboží objevily v rámci legislativního procesu myšlenka vyloučení zboží *vyrobeného* z drahých kovů nebo *obsahujícího* drahokamy z daného režimu a myšlenka 50% prahové hodnoty.

48. I když legislativní historie popisuje všechny praktické problémy, které postupně vyvstávaly, ‚nedokáže odhalit přesné důvody, které vedly k vyloučení drahých kovů a drahokamů z režimu ziskové přirážky. K pochopení tohoto účelu se musíme zabývat (ekonomickou) logikou vlastní zboží vyrobenému z drahých kovů nebo drahokamů.

2. Ekonomická logika a účel

49. Povaha předmětů vyrobených z drahých kovů nebo drahokamů nebo je obsahující je specifická [26]. Jejich funkce (a hodnota) je duální. V závislosti na kvalitě a stavu každého konkrétního zboží představují nejen specificky vytvořený nebo vyrobený předmět nadaný určitou funkčností (funkční hodnotou), ale mají rovněž vnitřní hodnotu, kterou společnost připisuje drahým kovům nebo drahokamům, které jsou v nich obsaženy („materiální“ vnitřní hodnota).

50. Praktickým problémem, který ukázala složitá legislativní historie čl. 311 odst. 1 bodu 1 směrnice, je to, že s ohledem na širokou škálu předmětů vyráběných z drahých kovů nebo drahokamů nebo obsahujících jejich prvky je obtížné navrhnout abstraktní kritérium pro obecné posouzení relativní důležitosti každého z těchto typů hodnoty.

51. Na jedné straně mohu určitě použít zlatý nugát jako těžítko. Mohu jej také prodat a znovu použít jako těžítko. Je ale velmi nepravděpodobné, že by cena tohoto těžítka byla určena s ohledem na jeho nepopiratelnou účinnost při zabraňování tomu, aby se rozletěla hromada papírů, i při silném poryvu větru. Jeho cena bude pravděpodobně určena na základě aktuální tržní ceny zlata. V takovém scénáři by cena předmětu byla cenou suroviny, z níž předmět sestává.

52. Na druhé straně si můžeme představit složitý a drahý lékařský přístroj, který je mimo jiné vyroben z několika drahých kovů, nebo dokonce drahokamů. Hodnota těchto drahých kovů nebo drahokamů v tomto přístroji může být sama o sobě značná, ale je pravděpodobné, že by funkční hodnota tohoto přístroje, pokud je dále prodáván jako plně funkční, byla mnohem vyšší než hodnota drahých materiálů použitých, z nichž je složen.

24 – Viz bod 3 odst. 1 stanoviska ze dne 21. června 1989 k návrhu směrnice Rady, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění článek 32 a článek 28 směrnice 77/388/EHS – zvláštní režimy pro použité zboží, umělecká díla, starožitnosti a sběratelské předměty (Úř. věst. 1989, C 201, s. 6).

25 – „A. […]: d) použitým zbožím [se] rozumí hmotný movitý majetek, který je vhodný k dalšímu použití v daném stavu nebo po opravě, kromě uměleckých děl, sběratelských předmětů nebo starožitností a kromě drahých kovů a drahokamů, jak jsou vymezeny členskými státy“.

26 – Viz analogicky rozsudek týkající se investičního zlata ze dne 26. května 2016, Envirotec Denmark (C-550/14, EU:C:2016:354, bod 41).

53. Pokud ale necháme zajímavé příklady stranou, z účelu použití čl. 311 odst. 1 bodu 1 směrnice je zcela jasné, že relevantní bude pravděpodobně první scénář. Existuje řada předmětů vyrobených z drahých kovů nebo je obsahujících, jejichž hodnota jakožto předmětů nadaných určitou funkčností není zdaleka zřejmá. S těmito předměty se ale přesto obchoduje kvůli materiálu, z něhož sestávají. V posuzované věci se to zdá být případem zejména zubního materiálu, kusů zlomených příborů nebo zlomených či roztržených šperků.

54. Je tedy jasné, že předměty vyrobené z drahých kovů nebo drahokamů mají „uloženou hodnotu“, která je nezávislá na tom, zda je původní funkčnost konkrétního předmětu zachována nebo nikoliv. Koneckonců z tohoto důvodu se dané kovy a kameny nazývají *drahými*, o jejich vlastnictví se vedly války a objevení skrytého pokladu obsahujícího mince, prsteny a šperky neznámé královny učiní ze šťastné nálezkyně bohatou ženu [27], i když může pro každodenní nošení dávat přednost moderním šperkům.

55. S ohledem na tuto ekonomickou logiku by se tedy zdálo, že výjimka pro drahé kovy nebo drahokamy cílí na situace, v nichž je, zjednodušeně řečeno, původní funkčnost použitého zboží ztracena nebo na ní v kontextu předmětné transakce nezáleží. Takovéto zboží již není dále prodáváno kvůli své funkčnosti, ale kvůli inherentní hodnotě suroviny, z níž sestává. Toto zboží tak opouští specifický ekonomický cyklus použitého zboží. Místo něj vstupuje do nového ekonomického cyklu suroviny, čímž *de facto* slouží jako vstup pro výrobu nových předmětů z drahých kovů nebo drahokamů.

56. V rámci širší analogie je třeba poznamenat, že podobné úvahy vedly unijního normotvůrce k úplnému vynětí investičního zlata z DPH [28]. V příslušném návrhu zavádějícím zvláštní režim pro zlato se Komise věnovala problému zbytkové daně a dvojitého zdanění, který představuje „samotné odůvodnění navrhovaného zvláštního režimu […] pro použité zboží, umělecká díla, starožitnosti a sběratelské předměty. Naopak zlato jako investiční předmět může být předmětem neomezeného počtu transakcí. […] Jakýkoli systém zdanění marže minimalizuje, ale ne zcela eliminuje účinky zbytkové daně: bude nadále růst tím více, čím je delší ekonomický cyklus, jednoduše proto, že daň z marže je součástí ceny a následný kupující si ji nemůže odečíst. Obzvláště vysoká hodnota zlata a velký počet následných transakcí, jejichž může být předmětem, by tento jev ještě zesílily“ [29].

57. Osvobození od daně vztahující se na investiční zlato vychází ze skutečnosti, že je považováno za „inherentně podobné jiným finančním investicím, jež jsou osvobozeny od DPH“ [30]. Naopak důvody pro osvobození zmizí, když je investiční zlato přeměněno například na šperky. Je to stále stejný materiál, ale na jeho funkci v ekonomickém cyklu je pohlíženo jinak [31].

3. Diskreční pravomoc členských států a její meze

58. Konečně čl. 311 odst. 1 bod 1 směrnice o DPH stanoví, že drahé kovy a drahokamy mají být *definovány členskými státy*.

27 – Samozřejmě s přihlédnutím k příslušným vnitrostátním předpisům.

28 – Viz článek 346 směrnice o DPH. Článek 344 směrnice o DPH definuje „investiční zlato“.

29 – Návrh směrnice Rady, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnici 77/388/EHS – zvláštní režim pro zlato, COM (92) 441 final, s. 6 a 7. Tento návrh vedl ke směrnici Rady 98/80/ES ze dne 12. října 1998, kterou se doplňuje systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS – zvláštní režim pro investiční zlato (Úř. věst. 1998, L 281, s. 31; Zvl. vyd. 09/01, s. 315).

30 – Bod 53 odůvodnění směrnice o DPH.

31 – Jak je uvedeno v bodě 27 odůvodnění směrnice o DPH. Viz také článek 82 směrnice o DPH. Viz dále bod 4 odůvodnění návrhu směrnice Rady, kterou se mění směrnice 77/388/EHS, pokud jde o některá opatření k usnadnění postupu vyměřování DPH a k podpoře v boji proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem, a zrušují některá rozhodnutí o přiznání odchylek. COM(2005) 89 final.

59. Tato značná volnost, kterou členské státy mají při nastavování podmínek pro uplatnitelnost výjimky pro drahé kovy nebo drahokamy, ale není neomezená. Závěrem tohoto oddílu lze uvést dva typy omezení: obecná a specifická.

60. Pokud jde o *obecná* omezení vztahující se na výjimky ve směrnici o DPH, Soudní dvůr uvedl, že při provádění výjimky musí členské státy dodržovat zejména zásady rovného zacházení a daňové neutrality [32] s přihlédnutím k cíli [33] sledovanému směrnicí o DPH.

61. *Zvláštní* omezení vyplývá z konkrétního cíle vykládaného ustanovení, tj. v tomto případě čl. 311 odst. 1 bodu 1 směrnice o DPH. Opět je zřejmé, že toto ustanovení ponechává členským státům značnou volnost, pokud jde o definici pojmu „drahé kovy nebo drahokamy“, zejména definici typů drahých kovů a drahokamů a povahu předmětného zboží. Uplatnění této diskreční pravomoci ale nemůže pojem „použité zboží“ zbavit jeho vlastního obsahu příliš zúženou definicí toho, co může představovat drahé kovy nebo drahokamy. Důsledkem toho by bylo, že by jakékoli zboží obsahující drahé kovy nebo drahokamy zůstalo navždy v režimu použitého zboží bez ohledu na další používání a funkčnost.

62. Jinými slovy, musí být respektována ekonomická logika drahých kovů nebo drahokamů. Předmět si vedle samotného obsahu drahých materiálů musí, aby zůstal v režimu ziskové přirážky uplatnitelné u použitého zboží, ponechat alespoň nějakou funkčnost [34].

C. Posouzení transakce

63. Klíčovým kritérium pro rozhodování o tom, zda předmět spadá pod režim ziskové přirážky u použitého zboží, nebo zda se vrací (prostřednictvím výjimky pro drahé kovy nebo drahokamy) do obecného režimu DPH, je *zachovaná funkčnost* (použití) posuzovaného zboží. Obecnou logikou je zamezení dvojímu zdanění a narušení hospodářské soutěže v souvislosti se zbožím, které je znovu uváděno do ekonomického cyklu, aniž přináší jakoukoli novou, přidanou ekonomickou hodnotu.

64. Jak ale tento případ ukazuje, ďábel se skrývá v maličkostech. Jak se má toto obecné pravidlo použít ve složitých skutkových situacích zjevně smíšených předmětů prodávaných dohromady? Pokyny uvedené v tomto oddílu s ohledem na takové situace jsou nutně omezené, a to ze dvou důvodů: zaprvé bude každé posuzování prováděné v obdobném kontextu náročné na zjištění skutkového stavu, jež má učinit vnitrostátní soud. Zadruhé bude skutkové posouzení dále upraveno ve vnitrostátních předpisech provádějících čl. 311 odst. 1 bod 1 směrnice, které pokud dodržují omezení stanovená právem EU, mohou dovolit značnou diferenciaci, zejména v hraničních případech.

65. S ohledem na tyto námitky poslední oddíl tohoto stanoviska nejdříve stanoví kritéria pro provedení takového posouzení (1) a následně uvede konkrétní faktory, které je možno při provádění takovéhoto posouzení brát v úvahu (2).

32 – Pokud jde o různé pojmy směrnice o DPH (nebo jí předcházejících předpisů), jejichž definice je ponechána členským státům, viz např. rozsudek ze dne 26. května 2005, Kingscrest Associates a Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, body 51 až 54); ze dne 27. dubna 2006, Solleveld (C-443/04, EU:C:2006:257, body 27 až 36); ze dne 28. června 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); ze dne 15. listopadu 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, body 31 až 33); ze dne 28. listopadu 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, body 37 a 38); nebo ze dne 13. března 2014, ATP PensionService (C-464/12, EU:C:2014:139, bod 42).

33 – Viz v tomto smysl rozsudky ze dne 27. dubna 2006, Solleveld (C-443/04, EU:C:2006:257, bod 35); ze dne 28. června 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust and the Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391, bod 43); a ze dne 13. března 2014, ATP PensionService (C-464/12, EU:C:2014:139, bod 42).

34 – Viz také Capaccioli, S., VAT Taxation of Gold in the European Union, *EC Tax Review 2014*, s. 85–101, na s. 100: „režim ziskové přirážky se vztahuje na použité šperky, pouze pokud je u transakce ‚přirážka‘ nad rámec obsažených drahých kovů, tj. že existuje přidaná hodnota nad rámec kovu. Pokud má daná transakce podstatu přepracování nebo znovuzískání zlata, použité šperky se považují za zlatý materiál“.

1. Kritérium: zachovaná funkčnost (použití) posuzovaného zboží

66. Jak již bylo uvedeno, klíčovou otázkou, kterou je třeba si položit, je, zda je zachována funkčnost dotčeného zboží a tato funkčnost je nad rámec „pouhého“ drahého kovu, z něhož toto zboží sestává.

67. Diskuse, která proběhla na jednání, odhalila složitost skutkových scénářů, které mohou v praxi nastat. Začneme scénáři, které jsou jasné.

68. Zaprvé panuje shoda, že se výjimka pro drahé kovy nebo drahokamy vztahuje na zboží prodávané jako *materiál*. S tím souhlasím. To v zásadě znamená, že (pokud ne nepoužije jiné zvláštní ustanovení směrnice o DPH, například o investičním zlatu, sběratelských předmětech nebo starožitnostech) by byl zlatý nuget uchovávaný jako suvenýr a následně poskytnutý jako zástava k půjčce kvalifikován jako drahý kov ve smyslu čl. 311 odst. 1 bodu 1 směrnice o DPH. Vyloučení z režimu ziskové přirážky se zdá logické, protože takovéto zboží bude pravděpodobně prodáno k určitému přepracování.

69. Zadruhé budou existovat předměty vyrobené z drahých kovů nebo drahokamů, které budou prodávány s ohledem na hodnotu materiálů a *rovněž* jejich individuální funkci. Tyto předměty budou pravděpodobně prodávány *jednotlivě*. Může se jednat například o použitý zlatý náhrdelník, jehož hodnota je určitě posuzována ve světle čistoty použitého materiálu, ale také ve světle jeho stavu, což zahrnuje otázku, zda je náhrdelník stále vhodný k nošení. Zahrnutí takovéhoto předmětu do režimu ziskové přirážky se zdá vhodné, protože takovéto zboží nebude pravděpodobně prodáno k přepracování.

70. Mezi těmito jasnými případy, které lze považovat za konce spektra, se nachází řada méně jasných scénářů.

71. Na jednu stranu existují předměty, které se z ekonomických důvodů prodávají na váhu nebo dohromady, přičemž jejich funkčnost je nejen zachována, ale i brána v úvahu. To může být případ směsi stříbrných prstenů nižší kvality, oceněné a prodávané po kilogramu. Podobně tomu, co navrhovatelka uvedla na jednání, se domnívám, že skutečnost, že je určité zboží oceňováno a prodáváno po kilogramu, nezbytně nevylučuje možnost považovat tyto předměty za použité zboží ve smyslu čl. 311 odst. 1 bodu 1 směrnice o DPH, pokud je zachovaná funkčnost skutečně relevantním prvkem transakce. Pokud je zachovaná funkčnost důležitá pro určení jejich hodnoty, pak tyto předměty nebudou pravděpodobně prodávány k přepracování.

72. Na druhou stranu je třeba učinit jiný závěr v případě zboží oceňovaného a prodáváno dohromady bez ohledu na jeho funkčnost. V takové situaci by ignorování jeho původní funkčnosti rovněž znamenalo nepřítomnost jakékoliv individualizace každé jednotlivé položky. To by byl případ, diskutovaný na jednání a zmíněný předkládajícím soudem, zubního materiálu nebo poškozených předmětů vyrobených z drahých kovů nebo drahokamů nebo je obsahujících. Pokud se funkčnost dotčeného použitého zboží již nepovažuje za relevantní prvek celé transakce, pozbude zboží „statusu použitého zboží“. Pokud se funkčnost stane irelevantní, zdá se být obtížné považovat toto zboží za předmět transakcí, které mají být započaty a udržovány jako takové v ekonomickém cyklu. Tím zmizí důvod existence režimu ziskové přirážky.

73. A konečně může nastat v rámci poslední kategorie specifický skutkový stav, tedy *směs ve směsi*: v jediný sáček může obsahovat nejen směs předmětů (prsteny, lžičky, náramky, přívěsky), ale i směs ve smyslu, že některé předměty mohou být objektivně vhodné k opětovnému použití, pokud by je někdo chtěl ze sáčku vzít a použít je, kdežto jiné nikoli.

74. Jak tyto hraniční situace klasifikovat, je opět hluboce závislé na skutkovém stavu případu a na způsobu, jakým členský stát provedl výjimku pro drahé kovy nebo drahokamy stanovenou v čl. 311 odst. 1 bodu 1 směrnice o DPH. Osobně nacházím smysl v praktickém pravidle *převažujícího* účelu každé transakce, které by hranici vedlo kolem 50 %: pokud je většina předmětů prodávaných

dohromady určena na přepracování a prodává se jako materiál, pak skutečnost, že by někdo mohl ze sáčku jednotlivé předměty vyjmout a použít je, není zkrátka relevantní, protože celkový účel transakce byl jiný. Ale jak bylo vysvětleno výše [35], jelikož byly pokusy unijního normotvůrce zavést takovéto limitní hodnoty výslovně odmítnuty a diskreční pravomoc ponechána členským státům, je nutné toto rozhodnutí ctít a dospět k závěru, že v rámci výše uvedených mezí diskreční pravomoci členských států [36] je na členských státech, jaká pravidla si pro takovéto situace stanoví, včetně příslušných limitů.

2. Posuzování transakce: faktory

75. Která z výše uvedených kategorií se použije, musí zjistit předkládající soud dle konkrétních vnitrostátních pravidel přijatých k provedení čl. 311 odst. 1 bodu 1 směrnice o DPH. Z toho, co je uvedeno v předkládacím rozhodnutí, a konkrétně ze znění první položené otázky se mi zdá, že předkládající soud již toto skutkové hodnocení provedl a dospěl k závěru, že účelem transakce byla extrakce vzácných kovů nebo drahokamů a jejich opětovné použití jako suroviny. Pokud tomu tak skutečně je, souhlasím s použitím výjimky pro drahé kovy nebo drahokamy.

76. Aniž bych jakkoli zpochybňoval toto skutkové posouzení, za účelem poskytnutí obecných pokynů krátce pojednám o některých faktorech, které mohou být při provádění takovéhoto skutkového hodnocení relevantní. Je třeba poznamenat, že nabízené pokyny jsou součástí odpovědi na první předběžnou otázku. Nepatří to k druhé otázce, kterou se vzhledem k mé odpovědi na první otázku Soudní dvůr nemusí zabývat.

77. Úvodem je třeba uvést, že jakékoli takové posuzování transakce musí být *objektivní*. Cílem je zjistit účel transakce, jak by jej vnímal nezávislý pozorovatel vzhledem k jejím objektivním okolnostem. Pokud zobecním různé faktory, o nichž bylo v průběhu tohoto řízení pojednáváno, předpokládám, že je lze rozdělit do tří kategorií.

78. Zaprvé existují faktory, které jsou relevantní a je třeba je brát v úvahu, například prezentace zboží pro další prodej; způsoby ocenění tohoto zboží a další podmínky prodeje, například množství zboží prodávaného dohromady, a skutečnost, že se kupující podílí na určité podnikatelské činnosti, a sice zpracování drahých kovů nebo drahokamů.

79. Zadruhé kromě takovýchto objektivních faktorů existuje rovněž rozsáhle diskutovaný prvek subjektivního záměru. V tomto ohledu zcela souhlasím s lotyšskou vládou a Komisí, že záměry jedné či druhé strany nemohou být rozhodující. Takovýto záměr nemůže sám o sobě určit účel transakce a příslušný režim DPH [37]. To také platí o „znalostech, které měl účastník řízení podávající kasační opravný prostředek v okamžiku transakce, pokud jde o záměr příslušných kupujících, jak bude zboží používáno“ uvedených předkládajícím soudem.

80. To neznamená, že záměr stran nemá vůbec žádný význam. Určitě má, ale nikoli jako rozhodující faktor. Je pouze jednou z (objektivních) indikací, které mohou pomoci vysvětlit skutečnou povahu a účel transakce vnějšímu pozorovateli, který transakce hodnotí jako celek. Tento bod se také týká širšího uznání ze strany Soudního dvora skutečnosti, že „zohlednění hospodářské a obchodní reality je základním kritériem pro použití společného systému VAT“ [38].

35 – Viz výše body 44 až 46 tohoto stanoviska. Určitě uznávám potenciál podvodů, který uvedl Hospodářský a sociální výbor ve svém nesouhlasném stanovisku k zavedení jasné limitní hodnoty v tomto ohledu (viz výše bod 45). Přemýšlím ovšem o tom, do jaké míry se tento uznaný problém řeší tím, že na EU není žádná limitní hodnota stanovena vůbec a tento problém je ponechán na členských státech.

36 – Viz výše body 58 až 62 tohoto stanoviska.

37 – Viz analogicky rozsudek ze dne 6. července 2006, Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, body 41 a 42 a citovaná judikatura). Viz také, pokud jde o pojem „poskytování služeb“, rozsudek ze dne 20. června 2013, Paul Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, bod 41).

38 – Rozsudek ze dne 20. června 2013, Paul Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, bod 42 a citovaná judikatura).

81. Zatřetí existují faktory, které jsou pro konkrétní typ posuzování jednoduše irelevantní. Jedná se o právní postavení kupujícího, jak uvedly i lotyšská vláda a Komise.

82. A konečně je zřejmé, že všechny relevantní objektivní faktory musí být brány v úvahu a posuzovány jako celek. Neměly by být brány v úvahu izolovaně. Například ze skutečnosti, že se předměty, které obsahují drahé kovy nebo drahokamy a které se prodávají podle hmotnosti, ale zachovávají si funkčnost [39], mohou za určitých okolností stále považovat za použité zboží, jasně vyplývá, že skutečnost prodeje zboží na váhu nutně sama o sobě nezpůsobí to, že by u tohoto zboží pozbyla funkčnost relevanci. Totéž platí pro způsob oceňování: zatímco oceňování zboží založené na hodnotě materiálu může být známkou skutečnosti, že dotčené výrobky jsou obchodovány bez ohledu na jejich individuální funkci, součástí tvorby cen jednotlivých zlatých prstenů bude pravděpodobně také přihlédnutí k hodnotě materiálu. Z tohoto důvodu a podobně tomu, co Komise poznamenala, se domnívám, že relevantní objektivní okolnosti transakce musí být posuzovány jako celek a ve vzájemné souhře.

V. Závěry

83. S ohledem na výše uvedené navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na otázky, které mu položil Augstākā tiesa (Nejvyšší soud, Lotyšsko), takto:

– Článek 311 odst. 1 bod 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty je třeba vykládat v tom smyslu, že pojem „použité zboží“ se nevztahuje na použité zboží pořízené obchodníkem, které obsahuje drahé kovy nebo drahokamy, jako je zboží v původním řízení, které je dále prodáváno hlavně za účelem extrakce těchto drahých kovů nebo drahokamů, pokud z objektivních okolností transakce vyplývá, že se toto zboží dále prodává bez ohledu na funkčnost dotčeného zboží.

– Zda se o takovýto případ jedná, musí být stanoveno na základě objektivních okolností transakce, posuzovaných jako celek. Mezi prvky, které je třeba vzít v úvahu, patří prezentace zboží za účelem jeho dalšího prodeje; způsoby ocenění tohoto zboží; množství zboží prodávaného dohromady, a skutečnost, že se kupující podílí na určité podnikatelské činnosti, například na zpracování drahých kovů nebo drahých kamenů.

39 – Příklad uvedený výše v bodu 71 tohoto stanoviska.