

C-154/17 SIA „E LATS“ proti Valsts ieņēmumu dienests z 11. 7. 2018

Osobitná úprava – použitý tovar – tovar obsahujúci drahé kovy alebo drahé kamene – rekuperácia drahých kovov alebo drahých kameňov – pojmy „použitý tovar“ a „drahé kovy a drahé kamene“

- *Ide o spor medzi spoločnosťou SIA „E LATS“ a Valsts ieņēmumu dienests (Daňová správa, Lotyšsko) vo veci uplatniteľnosti osobitnej úpravy zdaňovania prírážky pri predaji tovaru obsahujúceho najmä zlato, striebro a drahé kamene.*
- *Článok 311 ods. 1 bod 1 DPH smernice.*

Článok 311

1. Na účely tejto kapitoly a bez toho, aby boli dotknuté iné ustanovenia Spoločenstva:

- 1. „použitý tovar“ je hmotný hnuiteľný 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,*

- Uvedenou problematikou sa v slovenskej legislatíve zaoberá zákon o DPH v § 66 ods. 1 písm. c).

Predmet sporu

Lotyšská spoločnosť SIA „E LATS“ (ďalej len „E LATS“) je zdaniteľnou osobou, ktorá poskytuje pôžičky jednotlivcom, ktorí nie sú zdaniteľnými osobami, pričom prijíma ako záloh drahé kovy a predmety, ktoré obsahujú zlato a/alebo striebro, ako napríklad retiazky, prívesky, prstene, svadobné obrúčky, príbory alebo dentálny materiál.

Spoločnosť E LATS ďalej predávala iným obchodníkom, zdaniteľným osobám, prepadnuté zálohy, klasifikované podľa ich druhu a stupňa rýdzosti. Pri týchto transakciách uplatnila osobitnú úpravu DPH a odvedla DPH iba z rozdielu medzi obstarávacou cenou a predajnou cenou predmetov z drahých kovov.

Na základe vykonanej daňovej kontroly dospel správca dane k záveru, že spoločnosť E LATS ďalej predávala predmety z drahých kovov ako druhotnú surovinu a nie ako použitý tovar, a preto nemohla uplatniť osobitnú úpravu DPH, a doručila jej DPH.

Predmetom sporu bola teda otázka, či pojem „použitý tovar“ zahŕňa použitý tovar, ktorý obsahuje drahé kovy alebo drahé kamene a ktorý je ďalej predávaný s cieľom získať z neho tieto kovy alebo tieto kamene.

Argumenty uvedené v rozsudku Súdneho dvora EÚ

- Súdny dvor EÚ na úvod zdôraznil, že **pri výklade ustanovenia práva EÚ je potrebné zohľadniť nielen jeho samotné znenie, ale aj jeho kontext a ciele sledovanej právnu úpravou, ktorej je súčasťou:**

1. znenie

- zo znenia článku 311 ods. 1 bodu 1 DPH smernice vyplýva, že **aby sa tovar mohol považovať za „použitý tovar“:**
 - musí byť hmotným hnutelným majetkom,
 - musí byť vhodný na ďalšie použitie v danom stave alebo po oprave,
 - nesmie patriť do kategórie umeleckých diel, zberateľských predmetov alebo starožitností ani drahých kovov alebo drahých kameňov,
- **tento pojem nevylučuje hmotný hnutelný majetok, ktorý je vhodný na ďalšie používanie v danom stave alebo po oprave, ktorý pochádza z iného majetku, ktorého bol súčasťou,**
- aby použitý tovar mohol byť charakterizovaný ako „použitý tovar“, **je podstatné len to, aby si zachoval funkcie, ktoré mal ako nový, a aby teda mohol byť opätovne použitý v danom stave alebo po oprave,**
- hoci podľa tohto článku umelecké diela, zberateľské predmety a starožitnosti nemožno považovať za „použitý tovar“, pri dodaní týchto predmetov, na rozdiel od drahých kovov a drahých kameňov, možno uplatniť úpravu zdaňovania prirážky, ktorá predstavuje úpravu odchylnú od všeobecného režimu DPH smernice,
- článok 311 ods. 1 bod 1 DPH smernice síce výslovne zmieňuje drahé kovy a drahé kamene, neobsahuje však nijaký výslovný odkaz na predmety obsahujúce drahé kovy alebo drahé kamene a vhodné na ďalšie použitie v zmysle toho článku,

2. kontext

- článok 311 predstavuje jediný článok oddielu 1, nazvaného „Vymedzenie pojmov“, kapitoly 4 DPH smernice venovanej osobitným úpravám pre použitý tovar, umelecké diela, zberateľské predmety a starožitnosti, pričom tieto osobitné úpravy sa odchyľujú od všeobecného režimu DPH smernice a **musia sa preto uplatňovať iba v rozsahu nevyhnutnom na dosiahnutie ich cieľa,**
- keďže sa žiadne ustanovenie kapitoly 4 netýka drahých kovov alebo drahých kameňov ani predmetov obsahujúcich takéto kovy alebo kamene, **z kontextu tohto článku nemožno vyvodiť nijaký záver** na stanovenie, v akom rozsahu môžu byť predmety obsahujúce drahé kovy a/alebo drahé kamene považované za „použitý tovar“ v zmysle tohto ustanovenia,

3. ciele

- **cieľom úpravy zdaňovania prírážky je zamedziť dvojitému zdaneniu a narušeniu hospodárskej súťaže medzi zdaniteľnými osobami** v oblasti použitého tovaru, umeleckých diel, zberateľských predmetov alebo starožitností,
- **drahé kovy a drahé kamene sú vylúčené z úpravy zdaňovania prírážky, keďže:**
 - hodnota, ktorá sa im má priznať, nevyplýva iba z ich užitočnosti ako surového materiálu na výrobu iného tovaru, ale závisí najmä od vnútornej hodnoty, ktorá im môže byť priznaná,
 - aj bez toho, aby ich bolo potrebné zapracovať do výrobku alebo prepracovať na výrobok s osobitnou funkciou, majú tieto kovy a kamene vlastnú funkčnosť – predstavujú finančnú hodnotu, ktorú možno získať na trhu drahých kovov alebo drahých kameňov,
 - navyše, táto vnútorná hodnota sa nestráca, keďže tieto kovy a kamene môžu byť viackrát opätovne použité vzhľadom na to, že tieto materiály možno ľahko rekuperovať a prepracovať pri zachovaní ich hodnoty,
- **DPH smernica neobsahuje žiaden odkaz na predmety obsahujúce drahé kovy alebo drahé kamene a je teda úlohou členských štátov tento pojem definovať** – táto právomoc je však obmedzená zákazom narušenia:
 - nielen samotných pojmov odchýlky zavedenej normotvorcom EÚ prijatím takej širokej definície, že by pojem „použitý tovar“ zbavila svojho obsahu, ale tiež
 - cieľov sledovaných DPH smernicou a
 - zásady neutrality DPH, ktorá je vlastná spoločnému systému DPH.
- Súdny dvor EÚ ďalej konštatoval, že:
 - **aby mohol predmet obsahujúci drahé kovy alebo drahé kamene patriť do kategórie „použitý tovar“, na ktorý sa môže uplatniť osobitná úprava zdaňovania prírážky, a nie do kategórie „drahé kovy alebo drahé kamene“, ktoré sú z tejto úpravy vylúčené, musí:**
 - **mať inú funkčnosť než je tá, ktorá je vlastná materiálom, ktoré ho tvoria, a**
 - **si túto funkčnosť zachovať a byť vhodný na ďalšie použitie v danom stave alebo po oprave,**
 - **pokiaľ takúto funkčnosť nemá alebo nie je spôsobilý ju mať, nemôže sa naň uplatniť osobitná úprava zdaňovania prírážky, pretože už sa nenachádza v tom istom hospodárskom cykle a bude užitočný iba na prepracovanie na nový predmet, ktorý bude mať nový hospodársky cyklus, takže riziko dvojitého zdanenia, ktoré viedlo k zavedeniu úpravy zdaňovania prírážky, zanikne,**
 - **medzi faktory, ktoré treba zohľadniť pri určení, či predmet patrí do kategórie „použitý tovar“ alebo do kategórie „drahé kovy a drahé kamene“, patria všetky objektívne okolnosti, za ktorých sa ďalší predaj uskutočnil:**

- pojmy použité v DPH smernici majú totiž objektívny charakter a použijú sa bez ohľadu na účel alebo výsledky dotknutých transakcií,
- sú nimi napr. **prezentácia daného predmetu, metóda jeho oceňovania a spôsob fakturácie** – podľa váhy (hrubá hmotnosť) alebo za kus,
- **okrem výnimočných prípadov je zohľadnenie skutočnosti, akou je zámer zdaniteľnej osoby zúčastnenej na transakcii, v rozpore s cieľmi spoločného systému DPH** zabezpečiť právnu istotu a zjednodušiť úkony, ktoré sú nevyhnutné na uplatnenie DPH tým, že sa zohľadní objektívna povaha danej transakcie,
- keďže základ dane určený na základe úpravy zdaňovania prirážky musí vyplývať z účtovníctva, ktoré umožní overiť, že sú splnené všetky podmienky na uplatnenie tejto úpravy, **účtovníctvo zdaniteľného obchodníka a súvisiace faktúry môžu**, s výnimkou mimoriadnych prípadov, **poskytnúť objektívne informácie o danej transakcii a predaných predmetoch.**
- **Pojem „použitý tovar“ sa nevzťahuje na použitý tovar obsahujúci drahé kovy alebo drahé kamene, ak tento tovar už nie je spôsobilý plniť svoju pôvodnú funkciu a zachoval si iba funkcie vlastné týmto kovom a týmto kameňom**, čo musí overiť vnútroštátny súd s prihliadnutím na všetky relevantné objektívne okolnosti každého jednotlivého prípadu.

Súvisiace rozsudky Súdneho dvora EÚ

- C-414/16 Egenberger
- C-471/15 Sjelle Autogenbrug
- C-624/15 Litdana
- C-280/04 Jyske Finans
- C-363/05 JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust a The Association of Investment Trust Companies
- C-464/12 ATP PensionService
- C-439/04 a C-440/04 Kittel a Recolta Recycling

Slovenská legislatíva

Podľa § 66 ods. 1 písm. c) sa použitým tovarom rozumie hnuiteľný hmotný majetok, ktorý je vhodný na ďalšie použitie v nezmenenom stave alebo po oprave, iný ako umelecké diela, zberateľské predmety, starožitnosti, drahé kovy a drahé kamene.

Pojem „drahé kovy a drahé kamene“ zákon o DPH nedefinuje, ani k tomuto pojmu nebol vydaný žiaden metodický pokyn či informácia Finančného riaditeľstva SR.

Pri absencii podrobnejšej úpravy tejto problematiky v slovenskej DPH legislatíve môže mať teda tento rozsudok praktický vplyv na DPH posúdenie takýchto daní na Slovensku.

ZOZNAM VÝROKOV ROZSUDKOV

C-463/16

Stadion Amsterdam CV proti Staatssecretaris van Financiën

18. 1. 2018

Šiesta smernica sa má vykladať v tom zmysle, že také jediné plnenie, o aké ide v prejednávacom prípade, pozostávajúce z dvoch odlišných zložiek, t. j. jednej hlavnej a druhej vedľajšej, ktoré by podliehali rôznym sadzbám DPH, keby boli poskytované samostatne, sa má zdaňovať len jednou sadzbou DPH uplatniteľnou na toto jediné plnenie, ktorá sa určí na základe hlavnej zložky, a to aj napriek tomu, že možno identifikovať cenu každej zložky tvoriacej celkovú cenu zaplatenú spotrebiteľom, aby mohol prijať túto službu.

Str. 11

C-380/16

Európska komisia proti Spolkovej republike Nemecko

8. 2. 2018

Spolková republika Nemecko si nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článku 73, ako aj z článkov 306 až 310 DPH smernice tým, že z osobitnej úpravy vylúčila služby cestovného ruchu poskytované zdaniteľným osobám na účely ich podnikania a tým, že umožnila cestovným kanceláriám, na ktoré sa vzťahuje osobitná úprava, určiť základ dane paušálnym spôsobom pre skupiny plnení, resp. pre všetky služby poskytnuté počas zdaňovacieho obdobia.

Str. 18

C-628/16

Kreuzmayr GmbH proti Finanzamt Linz

21. 2. 2018

1. Za daných okolností sa má článok 32 prvý pododsek DPH smernice vykladať v tom zmysle, že sa vzťahuje na druhé z dvoch po sebe nasledujúcich dodaní toho istého tovaru, z ktorých iba pri jednom išlo o prepravu v rámci Spoločenstva.
2. Keďže druhé dodanie reťazca dvoch za sebou nasledujúcich dodaní, z ktorých iba pri jednom išlo o prepravu v rámci Spoločenstva, je dodaním v rámci Spoločenstva, zásada ochrany legitímnej dôvery sa má vykladať v tom zmysle, že konečný nadobúdateľ, ktorý nesprávne uplatnil právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, nemôže z titulu DPH zaplatenej na vstupe odpočítať DPH zaplatenú dodávateľovi len na základe faktúr poskytnutých sprostredkujúcim subjektom, ktorý nesprávne kvalifikoval svoju dodávku.

Str. 33

Register rozsudkov Súdneho dvora EÚ a súvisiacich predpisov

Číslo rozsudku	Zúčastnená strana	Kľúčové pojmy	Legislatíva EÚ	Slovenská legislatíva	Strana
C-463/16	Stadion Amsterdam	Sadzba DPH – znížená sadzba DPH – selektívne uplatnenie – komplexná služba – turistická prehliadka a návšteva múzea	články 2 ods. 1 písm. o), 96, 97, 98 ods. 1 a 2 a bod 7 prílohy III a článok 99 ods. 1 DPH smernice	§ 27 ZDPH	11
C-380/16	Európska komisia proti Spolkovej republike Nemecko	Osobitná úprava – cestovné kancelárie – služby cestovného ruchu poskytované zdaniteľným osobám na účely podnikania – paušálny základ dane	články 73, 306 – 310 DPH smernice	§ 65 ZDPH	18
C-628/16	Kreuzmayr	Oslobodenie od DPH – intrakomunitárne dodanie tovaru – reťazový obchod – miesto dodania – odpočítanie DPH	články 32 prvý pododsek, 138 ods. 1, 167 a 168 písm. a) DPH smernice	§ 13 ods. 1 a 2, § 43 ods. 1 a § 49 ZDPH	33
C-396/16	T-2	Odpočítanie DPH – úprava odpočítanej dane – úplné alebo čiastočné nezaplatenie kúpnej ceny	články 90, 184, 185 a 186 DPH smernice	§ 25 a § 53 ZDPH	40
C-182/17	Nagszénás Településszolgálatási Nonprofit	Ekonomická činnosť – pojem „iné subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom“	články 2 ods. 1 písm. e), 9 ods. 1 a 13 DPH smernice	§ 2 ods. 1 a § 3 ZDPH	49
C-307/16	Pieńkowski	Oslobodenie od DPH – tovar prevázaný v osobnej batohine cestujúcich – podmienka dosiahnutia obratu alebo uzatvorenia zmluvy s osobou oprávnenou vrátiť DPH cestujúcim	články 14 ods. 1, 131, 146 ods. 1 písm. b), 147 a 273 DPH smernice	§ 47, § 59 a § 60 ZDPH	57