Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
MICHALA BOBEKA
przedstawiona w dniu 10 kwietnia 2018 r.[1]

Sprawa C-154/17

SIA „E LATS”
przy udziale:
Valsts ieņēmumu dienests

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym przedstawiony przez Augstākā tiesa (sąd najwyższy, Łotwa)]

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Pojęcie „towarów używanych” – Pojęcie „metali szlachetnych lub kamieni szlachetnych”

I. Wprowadzenie

1. Spółka SIA „E LATS” jest przedsiębiorcą handlowym i podatnikiem VAT. Udziela ona pożyczek osobom prywatnym, przyjmując jako ich zabezpieczenie towary zawierające metale szlachetne lub kamienie szlachetne. SIA „E LATS” odsprzedaje niewykupione zastawione przedmioty innym przedsiębiorcom handlowym, głównie do celów pozyskania z nich metali szlachetnych lub kamieni szlachetnych. Owi przedsiębiorcy handlowi są podatnikami VAT.

2. SIA „E LATS” stosowała do tych transakcji odsprzedaży procedurę szczególną VAT dotyczącą towarów używanych. Właściwy organ podatkowy uznał jednak, że procedura szczególna nie miała zastosowania. Stwierdził on, że towary odsprzedawane przez SIA „E LATS” nie były towarami używanymi w rozumieniu odpowiednich przepisów podatkowych. W związku z tym organ podatkowy zażądał od SIA „E LATS” dopłaty tytułem VAT.

3. W tym kontekście Augstākā tiesa (sąd najwyższy, Łotwa) zwrócił się do Trybunału o przedstawienie wykładni konkretnego przepisu dyrektywy 2006/112/WE (zwanej dalej „dyrektywą VAT”)[2], który dotyczy VAT mającego zastosowanie do towarów używanych. W szczególności sąd odsyłający dąży do ustalenia zakresu zawartego w definicji „towarów używanych” wyjątku dotyczącego „kamieni szlachetnych i metali szlachetnych”. Sąd odsyłający zapytuje również, czy określone cechy transakcji odsprzedaży mają wpływ na zakres tego wyjątku.

1 Język oryginału: angielski.

2 Dyrektywa Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1).

II. Ramy prawne

A. Dyrektywa VAT

4. Motyw 51 dyrektywy VAT stanowi, że należy „przyjąć wspólnotowy system opodatkowania mający zastosowanie do towarów używanych, dzieł sztuki, antyków i przedmiotów kolekcjonerskich, aby uniknąć podwójnego opodatkowania i zakłóceń konkurencji pomiędzy podatnikami".

5. W tytule XII rozdział 4 dyrektywy VAT zawarte są przepisy regulujące procedury szczególne dotyczące towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków. W szczególności art. 311 tej dyrektywy stanowi, co następuje:

„1. Do celów niniejszego rozdziału i bez uszczerbku dla innych przepisów wspólnotowych zastosowanie mają następujące definicje:

(1) »towary używane« oznaczają rzeczowy majątek ruchomy nadający się do dalszego użytku w aktualnym stanie lub po naprawie, inny niż dzieła sztuki, przedmioty kolekcjonerskie lub antyki, jak również inny niż metale szlachetne lub kamienie szlachetne określone przez państwa członkowskie;

[…]".

B. Prawo łotewskie

6. Artykuł 138 Pievienotās vērtības nodokļa likums (ustawy o VAT) stanowi, że procedurę szczególną VAT stosuje się do transakcji dotyczących towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków. Z postanowienia odsyłającego wynika, że przepis ten wdraża między innymi art. 311 dyrektywy VAT.

7. W postanowieniu odsyłającym wskazano, że istnieją inne stosowne przepisy krajowe, mianowicie art. 183 i 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" (rozporządzenie nr 17 rady ministrów z dnia 3 stycznia 2013 r. w sprawie procedur wdrożenia przepisów ustawy o VAT i różnych wymogów w zakresie płatności i administrowania VAT; zwane dalej „rozporządzeniem nr 17"). W art. 183 rozporządzenia nr 17 towary używane zdefiniowano jako rzeczy używane nadające się do dalszego użytku w ten sam sposób bez przekształcenia lub po naprawie, inne niż dzieła sztuki, przedmioty kolekcjonerskie lub antyki. W art. 184 tego samego rozporządzenia z pojęcia towarów używanych wyłączono metale szlachetne i kamienie szlachetne, a także stwierdzono, że wyroby zawierające metale szlachetne lub kamienie szlachetne wchodzą w zakres pojęcia towarów używanych, jeżeli zostały dostarczone lub przekazane w celu sprzedaży przez sprzedawcę, o którym mowa w art. 138 ustawy o VAT. Ponadto art. 184 zdanie drugie stanowi, że wyroby odpowiadające wyrobom objętym rozdziałami 71, 82, 83, 90 lub 96 Nomenklatury scalonej są uznawane za wyroby zawierające metale szlachetne lub kamienie szlachetne.

III. Okoliczności faktyczne, postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

8. Spółka SIA „E LATS" (zwana dalej „skarżącą") jest przedsiębiorcą handlowym i podatnikiem VAT. Udziela ona pożyczek osobom prywatnym, które – jak wynika z postanowienia odsyłającego – nie są podatnikami VAT. W ramach działalności polegającej na udzielaniu pożyczek przyjmuje ona w zastaw towary zawierające metale szlachetne lub kamienie szlachetne, takie jak łańcuszki, wisiorki, pierścionki, obrączki, łyżki i materiały dentystyczne.

9. Skarżąca odsprzedawała niewykupione zastawione przedmioty innym przedsiębiorcom handlowym będącym podatnikami VAT. Towary były klasyfikowane według rodzaju metalu, który zawierały, a także jego próby. Odsprzedawano je na wagę, tak aby umożliwić pozyskanie z nich tych metali lub kamieni szlachetnych („rozpatrywane transakcje").

10. Skarżąca stosowała do rozpatrywanych transakcji procedurę szczególną VAT dotyczącą towarów używanych, zgodnie z art. 138 ustawy o VAT.

11. Valsts ieņēmumu dienests (urząd skarbowy, Łotwa) uznał, że odsprzedawane przez skarżącą towary stanowiły złom, a nie towary używane, w związku z czym procedura szczególna VAT dotycząca towarów używanych nie mogła mieć zastosowania. W drodze decyzji zażądał on więc od skarżącej dopłaty tytułem VAT.

12. Skarżąca wniosła na tę decyzję skargę o stwierdzenie nieważności. Administratīvā apgabaltiesa (regionalny sąd administracyjny, Łotwa) oddalił tę skargę i stwierdził, że skarżąca błędnie zastosowała do rozpatrywanych transakcji art. 138 ustawy o VAT. Uznał on, że towary ze złota, srebra i innych szlachetnych materiałów były sprzedawane przez skarżącą jako złom, a nie jako towary używane.

13. Sprawa jest obecnie rozpatrywana przez Augstākā tiesa (sąd najwyższy, Łotwa), który jest sądem odsyłającym. Według niego można przyjąć, że procedura szczególna przewidziana w art. 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy VAT nie ma zastosowania do towarów zawierających metale szlachetne lub kamienie szlachetne, które nie są sprzedawane jako towary używane, lecz wyłącznie w celu pozyskania zawartych w nich metali szlachetnych lub kamieni szlachetnych. Sąd ten jest zdania, że takie towary nie są „towarami używanymi", lecz „metalami szlachetnymi lub kamieniami szlachetnymi". W tym względzie uważa on też, że art. 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy VAT nie pozostawia państwom członkowskim żadnego zakresu uznania.

14. W tych okolicznościach Augstākā tiesa (sąd najwyższy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami:

„1) Czy art. 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że za towary używane można uważać używane wyroby nabyte przez przedsiębiorcę handlowego, które zawierają metale szlachetne lub kamienie szlachetne (jak w niniejszej sprawie) i które są odsprzedawane głównie w celu pozyskania z nich obecnych w nich metali szlachetnych lub kamieni szlachetnych?

2) W razie odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze: czy do celów ograniczenia stosowania procedury szczególnej ma istotne znaczenie fakt, że przedsiębiorcy handlowemu znany jest zamiar późniejszego nabywcy, by pozyskać metale szlachetne lub kamienie szlachetne obecne w używanych wyrobach, lub czy istotne są obiektywne cechy transakcji (ilość wyrobów, status prawny drugiej strony transakcji itp.)?".

15. Rząd łotewski i Komisja Europejska przedstawiły uwagi na piśmie. Rząd łotewski, Komisja Europejska oraz skarżąca przedstawiły również uwagi ustne na rozprawie, która odbyła się w dniu 25 stycznia 2018 r.

IV. Ocena

16. Struktura niniejszej opinii jest następująca. Po pierwsze, przedstawię zakres i sens pojęcia „towarów używanych", które znajduje się w art. 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy VAT (część A). Po drugie, odniosę się do ustanowionego w tym przepisie wyjątku dotyczącego metali szlachetnych lub kamieni szlachetnych, tak aby uchwycić cel i sens tego wyjątku (część B). Wnioski sformułowane w toku rozważań dotyczących tych dwóch ogólnych zagadnień posłużą mi następnie do przedstawienia pewnych wskazówek dotyczących istotnych okoliczności, które należy wziąć pod uwagę w celu dokonania oceny, czy rozpatrywane towary mogą być zakwalifikowane jako towary używane (część C).

A. Pojęcie „towarów używanych"

17. W art. 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy VAT towary używane zdefiniowano jako „rzeczowy majątek ruchomy nadający się do dalszego użytku w aktualnym stanie lub po naprawie, inny niż dzieła sztuki, przedmioty kolekcjonerskie lub antyki, jak również inny niż metale szlachetne lub kamienie szlachetne określone przez państwa członkowskie".

18. W związku z tym dla objęcia rozpatrywanych towarów zakresem definicji zawartej w art. 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy VAT konieczne jest, aby towary te łącznie spełniały dwie przesłanki pozytywne, to jest (i) stanowiły „rzeczowy majątek ruchomy", który (ii) „[nadaje się] do dalszego użytku w aktualnym stanie lub po naprawie", a także aby nie spełniały przesłanki negatywnej, która została wyrażona w następujący sposób: (iii) „inny niż dzieła sztuki, przedmioty kolekcjonerskie lub antyki, jak również inny niż metale szlachetne lub kamienie szlachetne określone przez państwa członkowskie".

19. Nie ma wątpliwości, że rozpatrywane towary są „rzeczowym majątkiem ruchomym". W związku z tym pierwsza przesłanka jest w sposób oczywisty spełniona. Kwestią sporną w niniejszej sprawie jest łączna wykładnia drugiej (pozytywnej) przesłanki oraz jej dokładny związek z trzecią (negatywną) przesłanką.

20. W celu oceny tej korelacji rozważę najpierw cele procedury szczególnej VAT dotyczącej towarów używanych (1), a następnie pierwszy ze spornych elementów definicji, czyli „nadawanie się do dalszego użytku" (2).

1. Cele procedury szczególnej VAT dotyczącej towarów używanych

21. Towary używane są objęte procedurą marży, która stanowi odstępstwo od zasad wspólnego systemu VAT; VAT należny nie jest bowiem naliczany od ceny sprzedaży, lecz od różnicy między ceną sprzedaży a ceną nabycia towaru [3].

22. Procedura marży stanowi wyjątek od zasad ogólnych systemu VAT. W związku z tym zakres towarów objętych tą procedurą należy interpretować ściśle [4] i nie może on wykraczać poza to, co jest niezbędne do realizacji zamierzonego celu [5].

3 Zobacz podsekcję 1 sekcji 2 rozdziału 4 dyrektywy VAT („procedura marży"). Artykuł 313 ust. 1 stanowi, że „[w] odniesieniu do dostaw towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków dokonywanych przez podatników-pośredników, państwa członkowskie stosują procedurę szczególną dotyczącą opodatkowania marży uzyskanej przez takiego podatnika-pośrednika zgodnie z przepisami niniejszej podsekcji". Zgodnie z art. 315 „[p]odstawę opodatkowania dostaw [m.in. towarów używanych] stanowi marża uzyskana przez podatnika-pośrednika pomniejszona o kwotę VAT odnoszącą się do samej marży. Marża uzyskana przez podatnika-pośrednika jest równa różnicy między określoną przez podatnika-pośrednika ceną sprzedaży towaru a ceną nabycia".

4 Co się tyczy wykładni art. 314 dyrektywy VAT, zob. wyrok z dnia 18 maja 2017 r., Litdana (C-624/15, EU:C:2017:389, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).

5 Wyrok z dnia 8 grudnia 2005 r., Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

23. Metale szlachetne lub kamienie szlachetne wyłączono jednak z pojęcia towarów używanych (i tym samym nie ma do nich zastosowania stanowiąca odstępstwo procedura marży). W związku z tym pojęcie to stanowi tak naprawdę *wyjątek od wyjątku*, co oznacza, że towary objęte wyjątkiem dotyczącym metali szlachetnych lub kamieni szlachetnych ponownie podpadają pod ogólny system VAT [6].

24. Z motywu 51 dyrektywy VAT wynika, że szczególna procedura VAT dotycząca towarów używanych została wprowadzona w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania i zakłóceń konkurencji [7]. Podczas gdy „w ramach wspólnego systemu podatku VAT co do zasady dąży się do opodatkowania wartości gospodarczej dodanej na różnych etapach procesu produkcyjnego i dystrybucyjnego" [8], to w przypadku VAT pobieranego w odniesieniu do towarów używanych pojawia się szczególny problem podwójnego obciążenia z tytułu VAT.

25. Sytuacja taka zachodzi, gdy przedsiębiorca handlowy będący podatnikiem nabywa towary od osoby niebędącej podatnikiem i płaci VAT zawarty w cenie nabycia, którego nie może następnie odliczyć. Innymi słowy, gdy osoba, która nie jest podatnikiem VAT, dokonuje zakupu towarów, musi zapłacić obowiązujący VAT jako część ceny nabycia. Gdy osoba ta sprzedaje te towary podatnikowi-pośrednikowi, taki podatnik-pośrednik co do zasady nie ma możliwości odliczenia zapłaconego uprzednio i zawartego w cenie nabycia VAT. Podatnik-pośrednik musi więc ponownie zapłacić VAT, co prowadzi do podwójnego opodatkowania. Procedura szczególna VAT dotycząca towarów używanych ma na celu uniknięcie właśnie takich sytuacji poprzez to, że stanowi, iż VAT należny od podatnika-pośrednika jest obliczany na podstawie różnicy między ceną sprzedaży a ceną nabycia [9].

26. W tym względzie Trybunał wyjaśnił, że „[o]podatkowanie dokonywanej przez podatnika-pośrednika dostawy towarów używanych […] na podstawie całej ceny sprzedaży, gdy cena, za jaką ten [pośrednik] nabył ów towar, zawiera kwotę podatku naliczonego zapłaconego przez osobę wchodzącą w zakres jednej z kategorii określonych w art. 314 lit. a)–d) dyrektywy [VAT], której ani ta osoba, ani podatnik-pośrednik nie mogli odliczyć, prowadziłoby do takiego podwójnego opodatkowania" [10].

27. W odniesieniu do towarów używanych kwestia takiej kumulacji zobowiązań podatkowych została dostrzeżona stosunkowo wcześnie [11]. W tym względzie Komisja zauważyła, że brak szczególnych zasad dotyczących dzieł sztuki, antyków, przedmiotów kolekcjonerskich i towarów używanych prowadzi do sytuacji, w której „gotowy przedmiot wprowadzony po raz kolejny do obrotu handlowego będzie ponownie w pełni podlegał opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej, a podatnik zamierzający odsprzedać taki przedmiot nie będzie mógł odliczyć podatku zawartego w cenie jego nabycia […]. Wynikająca stąd różnica obciążeń podatkowych stanowić będzie zachętę do omijania zwykłych kanałów handlowych" [12].

6 Zobacz, w innym kontekście, wyrok z dnia 15 stycznia 2002 r., Libéros/Komisja (C-171/00 P, EU:C:2002:17, pkt 27). Zobacz także opinia rzecznika generalnego F.G. Jacobsa w sprawie Zoological Society, C-267/00 (EU:C:2001:698, pkt 19).

7 Ten podwójny cel został przywołany przez Trybunał w wyroku z dnia 3 marca 2011 r., Auto Nikolovi (C-203/10, EU:C:2011:118, pkt 47, 48).

8 Wyrok z dnia 1 kwietnia 2004 r., Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213, pkt 27).

9 Zobacz na przykład wyrok z dnia 8 grudnia 2005 r., Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, pkt 38–41).

10 Wyrok z dnia 18 maja 2017 r., Litdana (C-624/15, EU:C:2017:389, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo). Zobacz podobnie wyrok z dnia 1 kwietnia 2004 r., Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213, pkt 25).

11 Zobacz wyrok z dnia 5 grudnia 1989 r., ORO Amsterdam Beheer and Concerto (C-165/88, EU:C:1989:608, pkt 16). Zobacz analogicznie wyrok z dnia 27 czerwca 1989 r., Kühne/Finanzam München III (C-50/88, EU:C:1989:262, pkt 9, 10). Zobacz także pkt 1.2 opinii Komitetu Ekonomiczno-Społecznego z dnia 21 czerwca 1989 r. w sprawie wniosku w sprawie dyrektywy Rady uzupełniającej wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającej art. 32 i art. 28 dyrektywy 77/388/EWG – przepisy szczególne dotyczące towarów używanych, dzieł sztuki, antyków i przedmiotów kolekcjonerskich (Dz.U. 1989, C 201, s. 6).

12 Zobacz wniosek w sprawie siódmej dyrektywy Rady w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej obowiązujący w odniesieniu do dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich, antyków i towarów używanych (Dz.U. 1978, C 26, s. 2).

2. Nadawanie się do dalszego użytku

28. Wykładni drugiej przesłanki zawartej w art. 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy VAT, która dotyczy „nadawania się do dalszego użytku", Trybunał dokonał w sprawie Sjelle Autogenbrug. Dotyczyła ona pojazdów mechanicznych wycofanych z eksploatacji, które zostały nabyte z myślą o odsprzedaży pochodzących z nich części zamiennych. Trybunał wyjaśnił, że kwestię „nadawania się do dalszego użytku" należy zbadać przez przeanalizowanie, czy dana rzecz *zachowała funkcje*, którymi dysponowała w stanie nowości [13]. Trybunał wskazał, że z pojęcia „towarów używanych" nie jest wyłączony „rzeczowy majątek ruchomy nadający się do dalszego użytku w aktualnym stanie lub po naprawie pochodzący z innego towaru, w którym był on wmontowany jako część jego struktury. Okoliczność, że dany towar będący składnikiem innego towaru zostanie od niego odłączony, nie podważa kwalifikacji tego odłączonego towaru jako »towaru używanego«, o ile może on zostać ponownie użyty »w aktualnym stanie lub po naprawie«" [14].

29. Kluczowym elementem definicji „nadawania się do dalszego użytku" jest więc *zachowanie funkcji tego samego rodzaju*. W kontekście niniejszej sprawy kością niezgody między stronami wydaje się jednak kwestia faktycznego spełnienia tej przesłanki.

30. Na rozprawie skarżąca podniosła zasadniczo, że przesłanka „nadawania się do dalszego użytku" została spełniona w zakresie, w jakim rozpatrywane towary, takie jak pierścionki, w dalszym ciągu można wykorzystać jako pierścionki, niezależnie od tego, czy są one sprzedawane na wagę (co według skarżącej nie jest niczym niezwykłym w branży jubilerskiej). Nawet pierścionek zaręczynowy z wygrawerowanym napisem (na przykład ze słowami „Na zawsze") można uznać za nadający się do dalszego użytku, ponieważ w sposób oczywisty pozostaje on pierścionkiem i nadal może być noszony.

31. Stanowisko skarżącej w przedmiocie nadawania się do dalszego użytku nie spotkało się z aprobatą rządu łotewskiego. Rząd ten przyznaje, że zgodnie z prawem krajowym, mianowicie art. 184 rozporządzenia nr 17 [15], wyroby zawierające metale szlachetne lub kamienie szlachetne są uznawane za towary używane. Jednocześnie zdaniem tego rządu wyroby te można zakwalifikować jako towary używane jedynie wówczas, gdy nadają się do użytku *tego samego rodzaju*, oraz pod warunkiem że ich wycena jest dokonywana na podstawie ich *indywidualnej* wartości. Według rządu łotewskiego taka sytuacja nie miała miejsca w odniesieniu do rozpatrywanych towarów sprzedawanych na wagę i jako złom z myślą o pozyskaniu szlachetnych elementów.

32. Na rozprawie skarżąca szczegółowo wyjaśniła, że jedynie 5% niewykupionych zastawionych przedmiotów, które zostały poddane analizie przez organ podatkowy w postępowaniu głównym, nie nadawało się do dalszego użytku, a ich naprawa byłaby zbyt kosztowna. Skarżąca utrzymywała również, że w odniesieniu do innych towarów dokonano ich wyceny i sprzedano je indywidualnie w detalu lub luzem, w którym to przypadku ich cena była ustalana na podstawie wagi. Zdaniem skarżącej towary te nadawały się do dalszego użytku bez konieczności dokonywania naprawy. Skarżąca podniosła na rozprawie, że wyżej opisane cechy charakteryzujące 5% niewykupionych zastawionych przedmiotów wpłynęły na wnioski sformułowane przez organ podatkowy względem wszystkich poddanych analizie towarów. Wskutek tego sposób traktowania do celów VAT zastrzeżony dla tych 5% towarów zastosowano do całości poddanych analizie towarów.

33. Komisja stwierdza, że rozpatrywane towary nie nadawały się do dalszego użytku bądź to ze względu na ich charakter (materiały dentystyczne), bądź też ze względu na ich stan (towary uszkodzone w zbyt dużym stopniu lub spersonalizowane). Zdaniem Komisji brak przydatności do dalszego użytku wynika również z okoliczności, w jakich dokonywano rozpatrywanych transakcji.

13 Wyrok z dnia 18 stycznia 2017 r., Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20, pkt 32, 33). Wyróżnienie moje.

14 Wyrok z dnia 18 stycznia 2017 r., Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20, pkt 31).

15 Punkt 7 niniejszej opinii.

34. Dokładne zrozumienie istotnych okoliczności faktycznych ma z pewnością kluczowe znaczenie dla oceny sprawy, w tym na etapie postępowania przed Trybunałem. Oceny stanu faktycznego dokonują jednak wyłącznie sądy krajowe. Trybunał jest związany ustaleniami faktycznymi dokonanymi i przedstawionymi przez sąd odsyłający. Pragnę to wyraźnie podkreślić w świetle szeregu uwag dotyczących okoliczności faktycznych przedstawionych zwłaszcza przez skarżącą, które to uwagi miały zasadniczo przekonać Trybunał, że organy krajowe, a w sposób dorozumiany sądy krajowe, pominęły istotne fakty lub oceniły je w sposób nieprawidłowy.

35. Dlatego też punktem wyjścia dla oceny prawnej w świetle prawa Unii jest opis towarów przedstawiony przez sąd odsyłający w postanowieniu odsyłającym i odzwierciedlony w treści pierwszego pytania prejudycjalnego. W związku z tym przyjmuję za pewnik, że – jak zostało to określone w pierwszym pytaniu – przedmioty zawierające metale szlachetne lub kamienie szlachetne były odsprzedawane przez skarżącą *w celu pozyskania* [kamieni szlachetnych lub metali szlachetnych], to jest w celu powtórnego ich wykorzystania w charakterze *surowca*.

36. Jeżeli tak jest w istocie, przy czym ustalenie i ocena tego faktu należą wyłącznie do sądu krajowego, proponuję, aby w takiej sytuacji – z przyczyn, które wyjaśnię szczegółowo w dalszej części niniejszej opinii – wyjątek dotyczący metali szlachetnych lub kamieni szlachetnych rzeczywiście miał zastosowanie. Towary takie jak opisane przez sąd odsyłający nie są towarami używanymi i pozostają objęte ogólnymi zasadami systemu VAT.

37. Oprócz faktycznej w istocie oceny charakteru konkretnej transakcji mamy tu jednak do czynienia z bardziej zasadniczą kwestią, na którą zwróciłem już uwagę i która moim zdaniem leży u podstaw pierwszego pytania, z którym zwrócił się sąd krajowy; kwestia ta dotyczy mianowicie związku między przesłanką *nadawania się do dalszego użytku* a wyjątkiem dotyczącym *metali szlachetnych lub kamieni szlachetnych*. Zgadzam się, że trudno opisać ten związek, ponieważ druga przesłanka zawarta w art. 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy VAT odnosi się do zastosowania (*funkcji*) danej rzeczy, natomiast trzecia przesłanka, czyli wyjątek dotyczący metali szlachetnych lub kamieni szlachetnych, odnosi się do konkretnego *materiału*. Jeśli dodatkowo uwzględnić fakt, że druga przesłanka jest zakotwiczona w prawie Unii, natomiast zadanie doprecyzowania trzeciej przesłanki w sposób wyraźny powierzono państwom członkowskim, staje się oczywiste, że te dwie definicje mogą być ze sobą sprzeczne lub mogą się pokrywać.

38. Przedstawione na rozprawie uwagi ustne wydobyły na światło dzienne wątpliwości dotyczące tego związku. Czy okoliczność, że używany pierścionek jest wytworzony ze złota, automatycznie wyłącza ów pierścionek z pojęcia towarów używanych (oraz wyklucza stosowanie w odniesieniu do niego procedury marży), ponieważ – poza tym, że był on używany i że nadaje się do dalszego użytku – wykonano go z metalu szlachetnego? A może jest tak, że fakt, iż rzecz była używana i nadaje się do dalszego użytku, jest istotniejszy niż to, że jest ona z metalu szlachetnego lub kamieni szlachetnych, co oznaczałoby, że każda używana rzecz, która nadaje się do dalszego użytku i która zawiera metale szlachetne lub kamienie szlachetne, musi być traktowana zawsze jak towar używany, a przez to pozostawać objęta procedurą marży?

39. W celu określenia dokładnego związku między tymi dwoma pojęciami należy w pierwszej kolejności przedstawić szczególny cel, sens oraz genezę wyjątku dotyczącego metali szlachetnych lub kamieni szlachetnych.

B. Wyjątek dotyczący metali szlachetnych lub kamieni szlachetnych

40. Po pierwszym zapoznaniu się z tekstem art. 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy VAT wydaje się oczywiste, że „metale szlachetne lub kamienie szlachetne” są po prostu wyłączone z pojęcia towarów używanych, podobnie jak „dzieła sztuki, przedmioty kolekcjonerskie” oraz „antyki”.

41. To pozorne podobieństwo należy jednak rozpatrywać w odpowiednim kontekście. „Dzieła sztuki, przedmioty kolekcjonerskie" oraz „antyki" są wyłączone z pojęcia towarów używanych, ale mimo to są objęte procedurą marży. W tym celu zdefiniowano je po prostu w odrębnych przepisach dyrektywy VAT [16]. Natomiast metale szlachetne lub kamienie szlachetne wyłączono z pojęcia towarów używanych i tym samym wyłączono je także z zakresu procedury marży. Ponadto zadanie zdefiniowania „metali szlachetnych lub kamieni szlachetnych" wyraźnie powierzono państwom członkowskim.

42. Z uwagi na fakt, że analiza brzmienia art. 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy VAT (w tym jego różnych wersji językowych) w żaden sposób nie rozjaśnia kwestii dokładnego związku między pojęciem nadawania się do dalszego użytku oraz wyjątkiem dotyczącym metali szlachetnych lub kamieni szlachetnych, przedstawię genezę tego wyjątku (ust. 1), a następnie omówię jego cele (ust. 2).

1. Geneza

43. W pierwszym projekcie [17], w którym metale szlachetne lub kamienie szlachetne zostały uwzględnione w kontekście procedury marży, „towary używane" zdefiniowano jako „używany majątek ruchomy inny niż [dzieła sztuki, przedmioty kolekcjonerskie i antyki], który nadaje się do ponownego użycia w aktualnym stanie lub po naprawie" [18]. Co interesujące, w art. 3 ust. 4 tego projektu wskazano, że procedura dotycząca towarów używanych „nie ma zastosowania do dostaw *towarów używanych wytworzonych ze złota i innych metali szlachetnych lub zawierających kamienie szlachetne*" [19]. Jednocześnie proponowaną definicją dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków objęte były towary wytworzone ze złota i innych metali szlachetnych lub zawierające kamienie szlachetne, o ile wartość takich szlachetnych materiałów nie przekracza 50% ceny sprzedaży" [20]. Ze względu na brak porozumienia projekt ten został jednak wycofany w listopadzie 1987 r.

44. W kolejnym projekcie [21], który ostatecznie doprowadził do przyjęcia dyrektywy 94/5/WE [22], Komisja zaproponowała, aby rzeczy wytworzone ze złota i innych metali szlachetnych lub zawierające kamienie szlachetne, o ile wartość takich materiałów nie przekracza 50% ich ceny sprzedaży, mogły nadal być objęte procedurą szczególną mającą zastosowanie między innymi do towarów używanych [23].

45. Komitet Ekonomiczno-Społeczny poparł wprowadzenie procedury szczególnej i zatwierdził wyłączenie dotyczące metali szlachetnych lub kamieni szlachetnych. Nie zgodził się on jednak z tym, że zakres stosowania tej procedury szczególnej powinien być zależny od wartości użytych materiałów. Zwrócił on uwagę, że „[…] propozycja, by objąć [tą procedurą] rzeczy zawierające kamienie i metale

16 Zobacz części A, B i C załącznika IX do dyrektywy VAT.

17 Wniosek w sprawie siódmej dyrektywy Rady z dnia 11 stycznia 1978 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej obowiązujący w odniesieniu do dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich, antyków i towarów używanych (Dz.U. 1978, C 26, s. 2). Wniosek ten został następnie zmieniony, jednak zmiany te nie mają znaczenia dla niniejszej sprawy (Dz.U. 1979, C 136, s. 8).

18 Zobacz art. 3 wniosku, o którym mowa powyżej, w przypisie 17 (Dz.U. 1978, C 26, s. 2).

19 Wyróżnienie moje.

20 Zobacz proponowany art. 2 ust. 4 wniosku, o którym mowa powyżej, w przypisie 17.

21 Wniosek w sprawie dyrektywy Rady uzupełniającej wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającej art. 32 i art. 28 dyrektywy 77/388/EWG – przepisy szczególne dotyczące towarów używanych, dzieł sztuki, antyków i przedmiotów kolekcjonerskich, COM(88) 846 wersja ostateczna (Dz.U. 1989, C 76, s. 10).

22 Dyrektywa Rady z dnia 14 lutego 1994 r. uzupełniająca wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniająca dyrektywę 77/388/EWG – przepisy szczególne dotyczące towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków (Dz.U. 1994, L 60, s. 16).

23 Zobacz art. 1 wniosku w sprawie dyrektywy Rady uzupełniającej wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającej art. 32 i art. 28 dyrektywy 77/388/EWG – przepisy szczególne dotyczące towarów używanych, dzieł sztuki, antyków i przedmiotów kolekcjonerskich, COM(88) 846 wersja ostateczna (Dz.U. 1989, C 76, s. 10).

szlachetne jedynie wówczas, gdy wartość użytych materiałów nie przekracza 50% ceny sprzedaży, wydaje się mieć poniekąd charakter arbitralny. Trudność obiektywnej wyceny mogłaby dawać pole do wielu sporów lub oszustw. Być może bardziej pomocne byłoby wyłączenie przedmiotów nadających się do przeróbki”[24].

46. W przyjętej wersji dyrektywy 94/5 dodano nowy art. 26a[25], zawierający proste wyłączenie metali szlachetnych i kamieni szlachetnych, które nie zawierało żadnego odniesienia do wartości tych elementów w stosunku do wartości całej rzeczy.

47. W związku z powyższym koncepcja wyłączenia z procedury towarów *wytworzonych z* metali szlachetnych lub *zawierających* kamienie szlachetne oraz koncepcja 50-procentowego progu jawiły się w procesie ustawodawczym jako elementy istotne dla zakreślenia granic procedur szczególnych dotyczących między innymi towarów używanych.

48. Mimo jednak pouczających walorów genezy w odniesieniu do wszystkich napotykanych problemów praktycznych nie wskazuje ona na żadne konkretne powody, dla których z procedury marży wyłączono metale szlachetne i kamienie szlachetne. Aby zrozumieć te powody, należy rozważyć logikę (ekonomiczną) dotyczącą towarów zawierających metale szlachetne lub kamienie szlachetne.

2. Logika ekonomiczna i cel ekonomiczny

49. Rzeczy wytworzone z metali szlachetnych lub kamieni szlachetnych lub też je zawierające mają szczególny charakter[26]. Ich funkcja (i wartość) jest dwoista. Zależnie od jakości i stanu każdego konkretnego towaru nie tylko stanowią one specjalnie wykonane lub wytworzone rzeczy, którym nadano określoną funkcję (wartość funkcjonalna), lecz także charakteryzują się wartością samoistną, którą społeczeństwo przypisuje zawartym w nich metalom szlachetnym lub kamieniom szlachetnym („materialna” wartość samoistna).

50. Problem praktyczny, którego świadectwem jest złożona geneza art. 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy VAT, polega na tym, że ze względu na ogromną różnorodność rzeczy wytworzonych z metali szlachetnych lub kamieni szlachetnych albo zawierających elementy wykonane z metali szlachetnych lub kamieni szlachetnych trudno jest określić abstrakcyjne kryterium pozwalające w sposób ogólny dokonać oceny względnego znaczenia każdego z tych rodzajów wartości.

51. Z jednej strony z pewnością mogę wykorzystywać bryłkę złota jako przycisk do papieru. Da się ją również sprzedać i ponownie wykorzystać jako przycisk do papieru. Jest jednak bardzo mało prawdopodobne, że cena takiego przycisku do papieru zostanie określona z uwzględnieniem faktu, że w sposób niezaprzeczalnie skuteczny uniemożliwia on rozwianie się stosu kartek na wszystkie strony nawet w razie wystąpienia silnego podmuchu wiatru. Jego cena zostanie raczej najpewniej ustalona na podstawie aktualnej rynkowej ceny złota. W takim przypadku cena przedmiotu będzie ceną surowca, z którego jest on wykonany.

24 Punkt 3.1 opinii z dnia 21 czerwca 1989 r. w sprawie wniosku w sprawie dyrektywy Rady uzupełniającej wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającej art. 32 i art. 28 dyrektywy 77/388/EWG – przepisy szczególne dotyczące towarów używanych, dzieł sztuki, antyków i przedmiotów kolekcjonerskich (Dz.U. 1989, C 201, s. 6).

25 „A. […]: d) »towary używane«; oznaczają mienie ruchome inne niż dzieła sztuki, przedmioty kolekcjonerskie lub antyki, jak również inne niż metale lub kamienie szlachetne, określone zgodnie z definicją podaną przez państwa członkowskie i nadające się do dalszego użytku w ich aktualnym stanie lub po naprawie”.

26 Zobacz analogicznie, w odniesieniu do złota inwestycyjnego, wyrok z dnia 26 maja 2016 r., Envirotec Denmark (C-550/14, EU:C:2016:354, pkt 41).

52. Z drugiej strony można sobie wyobrazić skomplikowany i drogi wyrób medyczny, który składa się między innymi z różnych metali szlachetnych, a nawet zawiera kamień szlachetny lub kamienie szlachetne. Wartość metali szlachetnych lub kamieni szlachetnych znajdujących się w takim urządzeniu może sama w sobie być znaczna, jednak prawdopodobne jest, że funkcjonalna wartość urządzenia – w razie jego odsprzedaży w stanie umożliwiającym pełną zdolność do działania – będzie znacznie wyższa niż wartość szlachetnych materiałów, z których jest ono zrobione.

53. Odłóżmy jednak frapujące przykłady na bok, a całkiem jasne wyda się nam, że dla stosowania art. 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy VAT znaczenie będzie miała raczej pierwsza sytuacja. Istnieje wiele różnych rzeczy wytworzonych z metali szlachetnych lub zawierających metale szlachetne, których wartość, jako przedmiotów mających pewną nadaną im funkcję, nie jest bynajmniej oczywista. Rzeczy te nadal jednak pozostają przedmiotem obrotu ze względu na fakt, że zawierają szlachetne materiały. W niniejszej sprawie wydaje się, że dotyczy to w szczególności materiałów dentystycznych, połamanych sztućców lub popsutej biżuterii.

54. W związku z tym jasne jest, że rzeczy wytworzone z metali szlachetnych lub kamieni szlachetnych mają pewną „zapisaną wartość", która nie zależy od tego, czy dany przedmiot nadal ma przy tym pierwotnie nadaną mu funkcję, czy też jej nie ma. W końcu to z tego powodu omawiane metale i kamienie określa się mianem *szlachetnych* i toczy wojny o kontrolę nad nimi. I to właśnie dlatego znalezienie ukrytego skarbu w postaci monet oraz pierścieni i biżuterii należących niegdyś do tajemniczej królowej czyni szczęśliwą odkrywczynię bogatą kobietą [27], choć na co dzień może ona nadal woleć nosić nieco bardziej dyskretne, współczesne klejnoty.

55. W świetle tej logiki ekonomicznej wydaje się więc, że wyjątek dotyczący kamieni szlachetnych lub metali szlachetnych odnosi się do sytuacji, w których – krótko mówiąc – pierwotna funkcja towarów używanych została utracona lub nie ma żadnego znaczenia w kontekście danej transakcji. Towary takie są odsprzedawane nie ze względu na ich funkcję, ale ze względu na samoistną wartość surowca, z którego zostały wykonane. W związku z tym wypadają one ze szczególnego obiegu gospodarczego towarów używanych. Wchodzą natomiast do nowego obiegu gospodarczego obejmującego „surowe" materiały, stanowiąc w rzeczywistości składniki służące do wytwarzania nowych przedmiotów wykonanych z metali szlachetnych lub kamieni szlachetnych.

56. Wreszcie, w ramach szerszej analogii o charakterze systemowym, należy zauważyć, że podobne rozważania skłoniły prawodawcę Unii do całkowitego zwolnienia złota inwestycyjnego z VAT [28]. W stosownym projekcie, w którym wprowadzono specjalny mechanizm dotyczący złota, Komisja zwróciła uwagę na problem podatku rezydualnego i podwójnego opodatkowania, który stanowi „istotę uzasadnienia dla procedury szczególnej zaproponowanej […] w odniesieniu do towarów używanych, dzieł sztuki, antyków i przedmiotów kolekcjonerskich […]. Z kolei złoto, jako przedmiot inwestycji, może stać się przedmiotem nieograniczonej liczby transakcji […]. [K]ażdy system opodatkowania marży minimalizuje skutki podatku rezydualnego, choć nie eliminuje ich całkowicie: podatek ten będzie rósł wraz z wydłużaniem się cyklu gospodarczego po prostu z tego względu, że podatek od marży jest uwzględniony w cenie i nie może zostać odliczony przez późniejszego nabywcę. Szczególnie wysoka wartość złota i duża liczba kolejnych transakcji, których może być ono przedmiotem, pogłębią to zjawisko" [29].

27 Z zastrzeżeniem oczywiście właściwych przepisów krajowych.

28 Zobacz art. 346 dyrektywy VAT. W art. 344 dyrektywy VAT zdefiniowano „złoto inwestycyjne".

29 Wniosek w sprawie dyrektywy Rady uzupełniającej wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającej dyrektywę 77/388/EWG – specjalny program dotyczący złota, COM(92) 441 wersja ostateczna, s. 6, 7. Wniosek ten doprowadził do przyjęcia dyrektywy Rady 98/80/WE z dnia 12 października 1998 r. uzupełniającej wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającej dyrektywę 77/388/EWG – specjalny program dotyczący złota inwestycyjnego (Dz.U. 1998, L 281, s. 31).

57. Zwolnienie z VAT złota inwestycyjnego wynika z faktu, że uznawane jest ono za mające „z natury podobny charakter do innych inwestycji finansowych zwolnionych z VAT”[30]. Z kolei przyczyny przemawiające za zwolnieniem znikają wówczas, gdy złoto inwestycyjne zostaje przekształcone na przykład w biżuterię. Jest to wciąż ten sam materiał, ale jego funkcja w ramach obiegu gospodarczego jest postrzegana odmiennie[31].

3. Swoboda uznania państw członkowskich i jej granice

58. Wreszcie, dyrektywa VAT stanowi w art. 311 ust. 1 pkt 1, że metale szlachetne i kamienie szlachetne są *określone przez państwa członkowskie*.

59. Znaczna swoboda, jaką dysponują państwa członkowskie w odniesieniu do określania warunków stosowania wyjątku dotyczącego metali szlachetnych lub kamieni szlachetnych, nie jest jednak nieograniczona. Jako podsumowanie niniejszej części można wskazać dwa rodzaje ograniczeń: ogólne i konkretne.

60. Jeśli chodzi o ograniczenia *ogólne* mające zastosowanie do wyjątków przewidzianych w dyrektywie VAT, Trybunał uznał, że przy stosowaniu wyjątku państwa członkowskie muszą przestrzegać w szczególności zasady równego traktowania i neutralności podatkowej[32], biorąc pod uwagę cel[33] realizowany przez dyrektywę VAT.

61. *Konkretne* ograniczenie wypływa z konkretnego celu poddawanego wykładni przepisu, którym w niniejszej sprawie jest art. 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy VAT. Należy ponownie zauważyć, że przepis ten pozostawia państwom członkowskim znaczną swobodę w odniesieniu do definicji pojęcia „metale szlachetne lub kamienie szlachetne”, w szczególności w zakresie określenia rodzajów metali szlachetnych i kamieni szlachetnych, a także charakteru rozpatrywanych towarów. Jednakże wykonywanie tego uprawnienia nie może pozbawić pojęcia „towarów używanych” jego właściwej treści poprzez zbyt wąskie zdefiniowanie rzeczy, które mogą stanowić metale szlachetne lub kamienie szlachetne. Konsekwencją tego byłaby sytuacja, w której wszystkie towary zawierające metale szlachetne lub kamienie szlachetne zawsze pozostawałyby objęte systemem dotyczącym towarów używanych, niezależnie od możliwości ich dalszego używania oraz spełniania swojej funkcji.

62. Innymi słowy, należy uszanować podstawową logikę ekonomiczną stojącą za wyjątkiem dotyczącym metali szlachetnych lub kamieni szlachetnych. Jeśli rzecz ma pozostać objęta procedurą marży mającą zastosowanie do towarów używanych, rzecz taka musi – oprócz tego, że zawiera szlachetny materiał – zachowywać w pewnym stopniu swoją funkcję[34].

30 Motyw 53 dyrektywy VAT.

31 Jak zostało to potwierdzone w motywie 27 dyrektywy VAT. Zobacz także art. 82 dyrektywy VAT. Zobacz także motyw 4 wniosku dotyczącego dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 77/388/EWG w odniesieniu do niektórych środków w celu uproszczenia procedury obciążania podatkiem od wartości dodanej i pomocy w zapobieganiu uchylaniu się od płacenia podatków i unikaniu zobowiązań podatkowych i uchylającej niektóre decyzje przyznające odstępstwa [COM(2005) 89 wersja ostateczna].

32 Co się tyczy różnych pojęć określonych w dyrektywie VAT (lub w instrumentach ją poprzedzających), których zdefiniowanie pozostawiono państwom członkowskim, zob. na przykład wyroki: z dnia 26 maja 2005 r., Kingscrest Associates and Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, pkt 51–54); z dnia 27 kwietnia 2006 r., Solleveld (C-443/04, EU:C:2006:257, pkt 27–36); z dnia 28 czerwca 2007 r., JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust plc i The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391, pkt 41–49); z dnia 15 listopada 2012 r., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 31–33); z dnia 28 listopada 2013 r., MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, pkt 37, 38); lub wyrok z dnia 13 marca 2014 r., ATP PensionService (C-464/12, EU:C:2014:139, pkt 42).

33 Zobacz podobnie wyroki: z dnia 27 kwietnia 2006 r., Solleveld (C-443/04, EU:C:2006:257, pkt 35); z dnia 28 czerwca 2007 r., JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust plc i The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391, pkt 43); z dnia 13 marca 2014 r., ATP PensionService (C-464/12, EU:C:2014:139, pkt 42).

34 Zobacz także S. Capaccioli, VAT Taxation of Gold in the European Union, w: *EC Tax Review 2014*, s. 85–101. Na s. 100 czytamy, że „procedura marży ma zastosowanie do używanej biżuterii wyłącznie wówczas, gdy w ramach transakcji występuje »nadwyżka« ponad zawartość metali szlachetnych, co oznacza istnienie wartości dodanej oprócz wartości samego metalu. Jeśli istotą transakcji jest przerobienie lub odzyskanie złota, używana biżuteria jest uznawana za złoto w postaci surowca”.

C. Ocena transakcji

63. Kluczowym kryterium pozwalającym na ustalenie, czy dany przedmiot jest objęty procedurą marży dotyczącą towarów używanych, czy też na powrót zostaje on objęty (w drodze zastosowania wyjątku dotyczącego metali szlachetnych lub kamieni szlachetnych) ogólnymi zasadami systemu VAT, jest *zachowanie funkcji* (użytek) analizowanego towaru. Ogólny sens polega na unikaniu podwójnego opodatkowania i zakłóceń konkurencji w odniesieniu do towarów wprowadzanych ponownie do obiegu gospodarczego bez żadnej nowej dodanej wartości gospodarczej.

64. Przypadek tej sprawy pokazuje jednak, że diabeł tkwi w szczegółach. W jaki sposób ta ogólna zasada ma mieć zastosowanie w skomplikowanych sytuacjach obejmujących sprzedaż luzem najwyraźniej zmieszanych ze sobą przedmiotów? Wskazówki podane w niniejszej części w odniesieniu do takich sytuacji mają ograniczone zastosowanie z dwóch powodów: po pierwsze, każda dokonywana w takich warunkach ocena zależy w ogromnym stopniu od okoliczności faktycznych i jest dokonywana przez sąd krajowy. Po drugie, taka ocena stanu faktycznego będzie oparta na przepisach krajowych wdrażających art. 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy VAT, które to przepisy, pod warunkiem zgodności z ograniczeniami wprowadzonymi w prawie unijnym, mogą zezwalać na znaczne zróżnicowanie, zwłaszcza w przypadkach granicznych.

65. Mając na uwadze te zastrzeżenia, w końcowej części niniejszej opinii najpierw przedstawię kryteria dokonywania takiej oceny (1), a następnie zaprezentuję konkretne czynniki, które można uwzględnić przy jej przeprowadzaniu (2).

1. Kryterium: zachowanie funkcji (użytek) rozpatrywanych towarów

66. Jak już wspomniano, podstawowe pytanie, jakie należy zadać, odnosi się do zachowania funkcji omawianych towarów oraz do tego, czy funkcja ta jest związana z czymś więcej aniżeli jedynie z metalem szlachetnym, z którego dany towar jest wykonany.

67. Dyskusja, która wynikła na rozprawie, ujawniła złożony charakter sytuacji faktycznych, które mogą wystąpić w praktyce. Przede wszystkim istnieją pewne sytuacje, które są jasne.

68. Po pierwsze, istnieje zgoda co do tego, że wyjątek dotyczący metali szlachetnych lub kamieni szlachetnych ma zastosowanie do towarów sprzedawanych jako *materiał*. Zgadzam się z tym. Oznacza to co do zasady, że (o ile nie mają zastosowania inne przepisy szczególne dyrektywy VAT, na przykład dotyczące złota inwestycyjnego, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków) bryłka złota traktowana jako pamiątka, a następnie oddana w zastaw w celu wzięcia pożyczki zostanie zakwalifikowana jako metal szlachetny w rozumieniu art. 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy VAT. To wyłączenie z systemu marży wydaje się logiczne, ponieważ prawdopodobne jest, że tego rodzaju towary staną się przedmiotem obrotu w celu poddania ich jakiejś przeróbce.

69. Po drugie, istnieją rzeczy wykonane z metali szlachetnych lub kamieni szlachetnych, które są sprzedawane z uwzględnieniem wartości materiału, *a także* ich indywidualnej funkcji. Tego rodzaju rzeczy są zazwyczaj sprzedawane w sposób *zindywidualizowany*. Może to być chociażby przypadek używanego złotego naszyjnika, którego wartość jest z pewnością oceniana w świetle próby wykorzystanego w nim materiału, ale także w świetle jego stanu, który obejmuje kwestię, czy naszyjnik nadaje się do dalszego noszenia. Objęcie takiego przedmiotu procedurą marży wydaje się właściwe, ponieważ tego rodzaju towary najpewniej nie staną się przedmiotem obrotu w celu wykorzystania w charakterze materiału do przeróbki.

70. Oprócz tego rodzaju jednoznacznych sytuacji, które można traktować jako przypadki krańcowe, istnieje także szereg mniej klarownych sytuacji.

71. Z jednej strony istnieją rzeczy, które ze względów ekonomicznych są sprzedawane na wagę lub luzem, ale ich funkcje nie tylko są zachowane, lecz nawet brane pod uwagę. W grę wchodzić tu mogą chociażby przemieszane srebrne pierścionki gorszej jakości, które są wyceniane i sprzedawane według wagi. Uważam, podobnie jak wskazywała to na rozprawie skarżąca, że okoliczność, iż określone towary są wyceniane i sprzedawane według wagi, niekoniecznie wyklucza możliwość traktowania ich jako towarów używanych w rozumieniu art. 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy VAT, o ile ich zachowane funkcje rzeczywiście stanowiły istotny element transakcji. Skoro bowiem zachowana przez nie funkcja ma znaczenie przy ustalaniu ich wartości, to rzeczy takie prawdopodobnie nie staną się przedmiotem obrotu w celu wykorzystania w charakterze materiału do przeróbki.

72. Odmienny wniosek nasuwa się natomiast z drugiej strony w odniesieniu do towarów wycenianych i sprzedawanych luzem niezależnie od ich funkcji. W takiej sytuacji nieuwzględnienie ich pierwotnej funkcji oznaczałoby również brak jakiejkolwiek indywidualizacji poszczególnych przedmiotów. Byłoby tak w omawianym na rozprawie i wskazanym przez sąd odsyłający przypadku materiałów dentystycznych lub uszkodzonych rzeczy wykonanych z metali szlachetnych lub kamieni szlachetnych lub je zawierających. Jeżeli funkcja rozpatrywanych towarów używanych nie stanowi już istotnego elementu całej transakcji, towarom tym przestaje przysługiwać „status towaru używanego". Skoro bowiem funkcja przestaje mieć znaczenie, trudno jest uznać, że towary te są przedmiotem transakcji mających na celu ich wprowadzenie w aktualnym stanie do obiegu gospodarczego i pozostawienie ich w tym stanie w obiegu gospodarczym. Znika więc uzasadnienie dla stosowania procedury marży.

73. Wreszcie, w zakres ostatniej kategorii może wchodzić pewna szczególna sytuacja faktyczna *podwójnego zmieszania*, kiedy to w jednym woreczku mogą się nie tylko znajdować mieszane przedmioty (pierścionki, łyżeczki, bransoletki, wisiorki), lecz w dodatku mieszane w taki sposób, że niektóre z nich mogłyby się obiektywnie nadawać się do ponownego wykorzystania, o ile ktoś chciałby je wyciągnąć z woreczka i następnie użyć, a inne nie mogłyby się do tego nadawać.

74. Ponownie należy wskazać, że kwalifikowanie takich przypadków granicznych w dużym stopniu jest uzależnione od okoliczności faktycznych sprawy, a także od sposobu wdrożenia przez państwo członkowskie wyjątku dotyczącego metali szlachetnych lub kamieni szlachetnych, który znajduje się w art. 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy VAT. Osobiście sensowne wydawałoby mi się, gdyby zgodnie z ogólną zasadą *przeważający* cel każdej transakcji prowadził do zakreślenia granicy na poziomie około 50%: jeśli większość przedmiotów sprzedawanych luzem ma zostać przerobiona i jest traktowana jako materiał, to fakt, że ktoś mógłby mimo to wyciągnąć z woreczka pojedyncze przedmioty i nadal ich używać, po prostu nie ma znaczenia, ponieważ ogólny cel transakcji jest inny. Skoro jednak, jak już wyjaśniono powyżej [35], jednoznacznie zarzucono przedstawiane przez prawodawcę Unii propozycje wprowadzenia takich progów, a swoboda w tym zakresie została pozostawiona państwom członkowskim, decyzję tę należy uszanować, a ponadto stwierdzić, że – w granicach omówionej wcześniej swobody pozostawionej państwom członkowskim [36] – to do państw członkowskich należy ustalenie zasad regulujących takie sytuacje, w tym odpowiednich progów.

2. Ocena transakcji: czynniki

75. Stwierdzenie, do której ze wskazanych powyżej kategorii należy zakwalifikować daną sytuację, należy do sądu odsyłającego, z poszanowaniem konkretnych przepisów krajowych przyjętych w celu dokonania transpozycji art. 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy VAT. Lektura postanowienia odsyłającego, a zwłaszcza brzmienie pierwszego pytania, stwarza u mnie przekonanie, że sąd odsyłający dokonał już

35 Punkty 44–46 niniejszej opinii. Oczywiście jestem świadomy potencjalnych oszustw, na co wskazał Komitet Ekonomiczno-Społeczny, sprzeciwiając się ustanawianiu w tym zakresie jakichkolwiek progów (pkt 45 powyżej). Zastanawiam się jednak, na ile skutecznym rozwiązaniem tego dostrzeżonego problemu jest brak jakichkolwiek progów na szczeblu Unii i pozostawienie tej kwestii państwom członkowskim.

36 Punkty 58–62 niniejszej opinii.

takiej oceny stanu faktycznego i doszedł do wniosku, że celem transakcji było pozyskanie metali szlachetnych lub kamieni szlachetnych i ich ponowne wykorzystanie w charakterze surowca. Jeśli sytuacja faktyczna rzeczywiście się tak przedstawia, zgadzam się, że wyjątek dotyczący metali szlachetnych lub kamieni szlachetnych powinien mieć zastosowanie.

76. Nie kwestionując w żaden sposób tej oceny stanu faktycznego, lecz pragnąc przedstawić pewne ogólne wskazówki, omówię pokrótce niektóre czynniki, które mogą być istotne przy dokonywaniu takiej oceny stanu faktycznego. Należy zauważyć, że wskazówki te stanowią częściowo odpowiedź na pierwsze pytanie prejudycjalne. Nie odnoszą się one do pytania drugiego, do którego – w świetle mojej odpowiedzi na pytanie pierwsze – Trybunał nie musi się ustosunkowywać.

77. Na samym początku należy wskazać, że każda tego rodzaju ocena transakcji ma mieć charakter *obiektywny*. Jej celem ma być ustalenie celu transakcji w sposób, w jaki postrzegałby ją niezależny obserwator przy uwzględnieniu obiektywnych okoliczności. Uogólniając poszczególne czynniki, które były przedmiotem rozważań w toku niniejszego postępowania, sądzę, że można je zaliczyć do trzech różnych grup.

78. Po pierwsze, istnieją czynniki, które są istotne i które należy brać pod uwagę, na przykład forma prezentacji towarów przeznaczonych do odsprzedaży, metody wyceny takich towarów i inne warunki sprzedaży, takie jak ilość sprzedawanych łącznie towarów, a także fakt, że nabywca prowadzi konkretną działalność, mianowicie w zakresie przetwarzania metali szlachetnych lub kamieni szlachetnych.

79. Po drugie, oprócz tych czynników obiektywnych w grę wchodzi także szeroko omawiany element subiektywnego zamiaru. W tym względzie podzielam całkowicie zdanie rządu łotewskiego i Komisji, które wskazały, że zamiar jednej czy drugiej strony nie może być rozstrzygający. Zamiar ten nie może samodzielnie określać celu transakcji oraz mającego zastosowanie systemu VAT [37]. Dotyczy to również wiedzy, którą skarżąca miała w chwili dokonywania transakcji, w odniesieniu do zamiarów nabywców względem wykorzystania towarów, o czym wspomina sąd odsyłający.

80. Nie oznacza to, że zamiar stron nie ma w ogóle żadnego znaczenia. Oczywiście ma znaczenie, ale nie jako czynnik rozstrzygający. Jest on tylko jedną z (obiektywnych) przesłanek, które mogą się przyczynić do wyjaśnienia faktycznego charakteru i celu transakcji zewnętrznemu obserwatorowi dokonującemu oceny transakcji jako całości. Powyższy punkt odnosi się do ogólnego stwierdzenia przez Trybunał faktu, że „uwzględnienie rzeczywistych zdarzeń gospodarczych i handlowych stanowi podstawowe kryterium stosowania wspólnego systemu podatku VAT” [38].

81. Po trzecie, istnieją jeszcze czynniki, które są po prostu nieistotne dla danego rodzaju oceny. Jednym z takich czynników jest status prawny nabywcy, na co wskazały również rząd łotewski i Komisja.

82. Wreszcie, jest oczywiste, że wszystkie istotne czynniki obiektywne należy rozpatrywać i oceniać całościowo. Nie powinno się ich analizować w oderwaniu od siebie. W związku z tym na przykład fakt, że przedmioty zawierające metale szlachetne lub kamienie szlachetne i sprzedawane na wagę, ale zachowujące swoją funkcję [39], mogą w pewnych okolicznościach być uznawane za towary używane, wyraźnie obrazuje, że fakt sprzedaży towarów na wagę nie musi koniecznie i sam w sobie oznaczać, iż funkcja tych towarów przestaje mieć znaczenie. To samo odnosi się do metody wyceny: choć dokonywanie wyceny towarów na podstawie wartości materiału może wskazywać, że rozpatrywane towary są przedmiotem obrotu, w ramach którego ich indywidualna funkcja nie jest brana pod uwagę,

37 Zobacz analogicznie wyrok z dnia 6 lipca 2006 r., Kittel i Recolta Recycling (C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, pkt 41, 42 i przytoczone tam orzecznictwo). Zobacz także, co się tyczy pojęcia „świadczenia usług”, wyrok z dnia 20 czerwca 2013 r., Paul Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, pkt 41).

38 Wyrok z dnia 20 czerwca 2013 r., Paul Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo).

39 Przykład podano w pkt 71 niniejszej opinii.

to jednak określenie wartości materiału będzie najpewniej jednym z etapów ustalania ceny również w przypadku konkretnego złotego pierścionka. Z tego względu uważam, podobnie jak wskazywała Komisja, że istotne obiektywne okoliczności transakcji muszą być rozpatrywane jako całość oraz z uwzględnieniem ich wzajemnego oddziaływania.

V. Wnioski

83. W świetle powyższych rozważań proponuję Trybunałowi, by na pytania przedstawione przez Augstākā tiesa (sąd najwyższy, Łotwa) odpowiedział w następujący sposób:

– Artykuł 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że pojęcie „towarów używanych" nie obejmuje nabytych przez przedsiębiorcę handlowego towarów używanych, które zawierają metale szlachetne lub kamienie szlachetne, takich jak będące przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, które są odsprzedawane głównie w celu pozyskania z nich tych metali szlachetnych lub kamieni szlachetnych, jeśli z obiektywnych okoliczności transakcji wynika, że towary te są odsprzedawane bez uwzględnienia ich funkcji.

– To, czy tak jest, należy ustalić na podstawie obiektywnych okoliczności transakcji rozpatrywanej jako całość. Elementy, które należy uwzględnić, obejmują formę prezentacji towarów z myślą o ich odsprzedaży, metody wyceny takich towarów, ilość łącznie sprzedawanych towarów oraz fakt, że nabywca prowadzi konkretną działalność, taką jak przetwarzanie metali szlachetnych lub kamieni szlachetnych.