JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
MICHAL BOBEK
10 päivänä huhtikuuta 2018 [1]

Asia C-154/17

SIA ”E LATS”,
muuna osapuolena
Valsts ieņēmumu dienests

(Ennakkoratkaisupyyntö – Augstākā tiesa (ylin tuomioistuin, Latvia))

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Käytettyjen tavaroiden käsite – Jalometallin tai -kivien käsite

I. Johdanto

1. SIA ”E LATS” on elinkeinonharjoittaja ja arvonlisäverovelvollinen. Se tarjoaa lainoja yksityishenkilöille jalometallia tai -kiviä sisältävien tavaroiden muodossa annettavaa panttia vastaan. SIA ”E LATS” jälleenmyy lunastamattomat pantit muille elinkeinonharjoittajille lähinnä jalometallin tai -kivien talteen ottamista varten. Nämä elinkeinonharjoittajat ovat arvonlisäverovelvollisia.

2. SIA ”E LATS” sovelsi näihin jälleenmyyntiliiketoimiin käytettyjä tavaroita koskevaa erityisjärjestelmää. Toimivaltainen veroviranomainen ei kuitenkaan ollut samaa mieltä siitä, että tätä erityisjärjestelmää voidaan soveltaa niihin. Se totesi, että SIA ”E LATSin” jälleenmyymät tavarat eivät olleet sovellettavassa verolainsäädännössä tarkoitettuja käytettyjä tavaroita. Tämän seurauksena se vaati, että SIA ”E LATS” maksaa arvonlisäveron lisäsuorituksen.

3. Tässä yhteydessä Augstākā tiesa (ylin tuomioistuin, Latvia) on pyytänyt unionin tuomioistuinta tulkitsemaan direktiivin 2006/112/EY (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) [2] säännöstä, joka koskee käytettyihin tavaroihin sovellettavaa arvonlisäveroa. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee erityisesti käytettyjen tavaroiden määritelmään sisältyvän, ”jalometallia tai jalokiviä” koskevan poikkeuksen soveltamisalaa. Se myös tiedustelee, vaikuttavatko tietyt jälleenmyyntiliiketoimen ominaisuudet tämän poikkeuksen soveltamisalaan.

II. Asiaa koskevat oikeussäännöt

A. Arvonlisäverodirektiivi

4. Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 51 perustelukappaleessa todetaan, että ”olisi säädettävä käytettyihin tavaroihin sekä taide-, antiikki- ja keräilyesineisiin sovellettavasta yhteisön verotusjärjestelmästä kaksinkertaisen verotuksen ja verovelvollisten välisen kilpailun vääristymisen ehkäisemiseksi”.

1 Alkuperäinen kieli: englanti.

2 Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi (EUVL 2006, L 347, s. 1).

5. Arvonlisäverodirektiivin XII osaston 4 lukuun sisältyy säännöksiä käytettyihin tavaroihin sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineisiin sovellettavista erityisjärjestelmistä. Arvonlisäverodirektiivin 311 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Rajoittamatta muiden yhteisön säännösten soveltamista tässä luvussa tarkoitetaan:

1) ’käytetyillä tavaroilla’ irtainta aineellista omaisuutta, joka on muuta kuin taide-, keräily- tai antiikkiesineitä taikka jäsenvaltioiden määritelmien mukaista jalometallia tai jalokiviä ja joka soveltuu käytettäväksi uudelleen sellaisenaan tai kunnostettuna;

_ _”

B. Latvian lainsäädäntö

6. Arvonlisäverolain (Pievienotās vērtības nodokļa likums) 138 §:ssä säädetään, että Latvia soveltaa erityistä arvonlisäverojärjestelmää käytettyjä tavaroita sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineitä koskeviin liiketoimiin. Ennakkoratkaisupyynnön mukaan tällä säännöksellä pannaan täytäntöön muun muassa arvonlisäverodirektiivin 311 artikla.

7. Ennakkoratkaisupyynnön mukaan muita asian kannalta merkityksellisiä säännöksiä arvonlisäverolain säännösten soveltamista koskevista menettelyistä sekä vaatimuksista, jotka koskevat arvonlisäveron maksua ja hallintoa, sisältyy 3.1.2013 annetun hallituksen asetuksen nro 17 (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”, jäljempänä asetus nro 17) 183 ja 184 §:ään. Asetuksen nro 17 183 §:ssä määritellään käytetyt tavarat käytetyksi irtaimeksi aineelliseksi omaisuudeksi, joka on muuta kuin taide-, keräily- tai antiikkiesineitä ja joka soveltuu käytettäväksi uudelleen sellaisenaan tai kunnostettuna. Saman asetuksen 184 §:ssä jätetään käytettyjen tavaroiden käsitteen ulkopuolelle jalometalli ja jalokivet, ja siinä myös säädetään, että jalometallia tai -kiviä sisältävät esineet kuuluvat käytettyjen tavaroiden käsitteeseen, jos arvonlisäverolain 138 §:ssä tarkoitettu myyjä luovuttaa ne tai antaa ne elinkeinonharjoittajalle myytäväksi. Kyseisen 184 §:n toisessa virkkeessä säädetään lisäksi, että jalometalli- ja jalokiviesineillä tarkoitetaan esineitä, jotka kuuluvat yhdistetyn nimikkeistön 71, 82, 83, 90 tai 96 ryhmään.

III. Tosiseikat, pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

8. SIA ”E LATS” (jäljempänä valittaja) on elinkeinonharjoittaja ja arvonlisäverovelvollinen. Se tarjoaa lainoja yksityishenkilöille, jotka ennakkoratkaisupyynnön mukaan eivät ole arvonlisäverovelvollisia. Lainojen pantteina se ottaa vastaan jalometallia tai -kiviä sisältäviä esineitä, kuten ketjuja, riipuksia, sormuksia, vihkisormuksia, lusikoita ja hammasmateriaalia.

9. Valittaja jälleenmyi pantit, joita ei ollut lunastettu takaisin, muille elinkeinonharjoittajille, jotka ovat myös arvonlisäverovelvollisia. Tavarat luokiteltiin niiden metallipitoisuuden ja kyseisen metallin puhtauden mukaan. Tavarat jälleenmyytiin painon mukaan, minkä tarkoituksena oli niiden sisältämien jalometallien tai -kivien ottaminen talteen (jäljempänä kyseessä olevat liiketoimet).

10. Valittaja sovelsi kyseessä oleviin liiketoimiin arvonlisäverolain 138 §:ssä säädettyä käytettyihin tavaroihin sovellettavaa erityistä arvonlisäverojärjestelmää.

11. Valsts ieņēmumu dienests (verohallinto) katsoi, että valittajan jälleenmyymät tavarat olivat romua eivätkä käytettyjä tavaroita, joten niihin ei voitu soveltaa käytettyihin tavaroihin sovellettavaa erityisjärjestelmää. Se teki näin ollen päätöksen, jossa valittajaa vaadittiin maksamaan lisää arvonlisäveroa.

12. Valittaja nosti tästä päätöksestä kumoamiskanteen. Administratīvā apgabaltiesa (alueellinen hallintotuomioistuin, Latvia) hylkäsi kanteen ja katsoi, että valittaja oli soveltanut arvonlisäverolainsäädännön 138 §:ää virheellisesti kyseessä oleviin liiketoimiin. Sen mukaan valittajan myymät kulta- ja hopeaesineet ja muista jalometalleista valmistetut esineet ovat romua eivätkä käytettyjä tavaroita.

13. Asia on nyt vireillä Augstākā tiesassa, joka on ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin. Se huomauttaa, että voidaan katsoa, että arvonlisäverodirektiivin 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohdassa tarkoitettua erityisjärjestelmää ei sovelleta jalometallia tai -kiviä sisältäviin esineisiin, joita ei myydä käytettyinä tavaroina vaan yksinomaan siinä tarkoituksessa, että niissä oleva jalometalli tai -kivet otetaan talteen. Augstākā tiesa katsoo, että tällaiset tavarat eivät ole käytettyjä tavaroita vaan jalometallia tai -kiviä. Se myös toteaa, ettei arvonlisäverodirektiivin
311 artiklan 1 kohdan 1 alakohdassa anneta tältä osin lainkaan harkintavaltaa jäsenvaltioille.

14. Tässä tilanteessa Augstākā tiesa päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohtaa tulkittava siten, että käytettyinä tavaroina voidaan pitää elinkeinonharjoittajan ostamia käytettyjä esineitä, jotka sisältävät jalometalleja tai jalokiviä (kuten nyt käsiteltävässä asiassa) ja jotka jälleenmyydään pääasiallisesti niiden sisältämien jalometallien ja jalokivien ottamiseksi talteen?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko erityisjärjestelmän soveltamisen rajaamisen kannalta merkityksellistä, että elinkeinonharjoittaja tietää myöhemmän ostajan aikovan ottaa käytetyissä esineissä olevat jalometallit tai jalokivet talteen, tai onko liiketoimeen liittyvillä objektiivisilla ominaisuuksilla (esineiden määrä, liiketoimen vastapuolen oikeudellinen asema) merkitystä?”

15. Latvian hallitus ja Euroopan komissio esittivät asiassa kirjallisia huomautuksia. Latvian hallitus, komissio ja valittaja esittivät myös suullisia lausumia 25.1.2018 pidetyssä istunnossa.

IV. Arviointi

16. Tämä ratkaisuehdotus jäsentyy seuraavasti. Esitän ensin pääpiirteittäin arvonlisäverodirektiivin 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohtaan sisältyvän käytettyjen tavaroiden käsitteen soveltamisalan ja logiikan (A). Sen jälkeen tarkastelen poikkeusta, josta kyseisessä säännöksessä säädetään jalometallin tai -kivien osalta, ja pyrin määrittämään tämän poikkeuksen tavoitteen ja logiikan (B). Näiden kahden yleisen seikan perusteella esitän seuraavaksi joitain ohjeita, jotka liittyvät niihin merkityksellisiin olosuhteisiin, jotka on otettava huomioon sen arvioimiseksi, voidaanko kyseessä olevia tavaroita pitää käytettyinä tavaroina (C).

A. Käytettyjen tavaroiden käsite

17. Arvonlisäverodirektiivin 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohdan määritelmän mukaan käytetyillä tavaroilla tarkoitetaan ”irtainta aineellista omaisuutta, joka on muuta kuin taide-, keräily- tai antiikkiesineitä taikka jäsenvaltioiden määritelmien mukaista jalometallia tai jalokiviä ja joka soveltuu käytettäväksi uudelleen sellaisenaan tai kunnostettuna”.

18. Jotta kyseessä olevat tavarat kuuluvat arvonlisäverodirektiivin 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohdassa esitetyn määritelmän piiriin, niiden on täytettävä kaksi positiivista edellytystä eli niiden i) on oltava ”irtainta aineellista omaisuutta”, joka ii) ”soveltuu käytettäväksi uudelleen sellaisenaan tai kunnostettuna”, ja vältettävä yksi negatiivinen edellytys iii), jonka mukaan ne ovat ”muuta kuin taide-, keräily- tai antiikkiesineitä taikka jäsenvaltioiden määritelmien mukaista jalometallia tai jalokiviä”.

19. Kyseessä olevat tavarat ovat kiistatta ”irtainta aineellista omaisuutta”. Ensimmäinen edellytys täyttyy siten selvästi. Käsiteltävässä asiassa riidanalaista on toisen (myönteisen) edellytyksen tulkinta yhdessä kolmannen (kielteisen) edellytyksen kanssa ja sen täsmällinen suhde kolmanteen edellytykseen.

20. Tämän keskinäisen vuorovaikutusten arvioimiseksi tarkastelen ensin käytettyihin tavaroihin sovellettavan erityisjärjestelmän tavoitteita (1) ja sen jälkeen ensimmäistä määritelmän riidanalaisista osatekijöistä eli ilmausta ”soveltuu käytettäväksi uudelleen” (2).

1. Käytettyihin tavaroihin sovellettavan erityisjärjestelmän tavoitteet

21. Käytettyihin tavaroihin sovelletaan voittomarginaalijärjestelmää, joka poikkeaa yleisestä arvonlisäverojärjestelmästä: maksettavaa arvonlisäveroa ei lasketa myyntihinnan vaan tavaroiden osto- ja myyntihinnan välisen erotuksen perusteella. [3]

22. Voittomarginaalijärjestelmä muodostaa poikkeuksen yleisestä arvonlisäverojärjestelmästä. Kyseisen järjestelmän soveltamisalaa on siten tulkittava suppeasti, [4] ja järjestelmää on sovellettava vain siltä osin kuin se on tarpeen sen tavoitteen saavuttamisen kannalta. [5]

23. Jalometalli tai -kivet jätetään kuitenkin käytettyjen tavaroiden käsitteen (ja samalla poikkeuksen muodostavan voittomarginaalijärjestelmän) ulkopuolelle. Jalometallin tai -kivien käsite muodostaa siten tosiasiallisesti *poikkeuksen poikkeuksen*, mikä tarkoittaa, että tähän käsitteeseen kuuluviin tavaroihin sovelletaan jälleen yleistä arvonlisäverojärjestelmää. [6]

24. Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 51 perustelukappaleesta käy ilmi, että käytettyihin tavaroihin sovellettavan erityisjärjestelmän tarkoituksena on kaksinkertaisen verotuksen ja verovelvollisten välisen kilpailun vääristymisen välttäminen. [7] Vaikka ”yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tavoitteena on periaatteessa verottaa sitä taloudellista arvoa, jonka verovelvolliset –– lisäävät tuotanto- ja jakeluprosessin eri vaiheissa”, [8] käytetyistä tavaroista kannettavaan arvonlisäveroon liittyy erityinen ongelma, nimittäin kaksinkertainen arvonlisäverorasite.

25. Näin tapahtuu, kun verovelvollinen jälleenmyyjä ostaa tavaroita henkilöltä, joka ei ole verovelvollinen, ja maksaa ostohintaan sisältyvän arvonlisäveron, mutta kyseinen jälleenmyyjä ei voi myöhemmin vähentää tätä arvonlisäveroa. Toisin sanoen, kun henkilö, joka ei ole verovelvollinen, ostaa tavaroita, hänen on maksettava sovellettava arvonlisävero osana ostohintaa. Kun tämä henkilö myy kyseiset tavarat verovelvolliselle jälleenmyyjälle, tällä jälleenmyyjällä ei lähtökohtaisesti ole

3 Ks. arvonlisäverodirektiivin 4 luvun 2 jakson 1 alajakso (”Voittomarginaalijärjestelmä”). Arvonlisäverodirektiivin 313 artiklan 1 kohdassa säädetään, että ”jäsenvaltiot soveltavat verovelvollisten jälleenmyyjien suorittamien käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily- tai antiikkiesineiden luovutusten osalta verovelvollisen jälleenmyyjän saaman voittomarginaalin verottamisessa tämän alajakson säännösten mukaista erityisjärjestelmää”. Saman direktiivin 315 artiklan mukaan ”[muun muassa käytettyjen] tavaroiden luovutuksen veron perusteena on verovelvollisen jälleenmyyjän saama voittomarginaali vähennettynä voittomarginaaliin kuuluvalla arvonlisäveron määrällä. Verovelvollisen jälleenmyyjän voittomarginaali vastaa verovelvollisen jälleenmyyjän perimän tavaran myyntihinnan ja ostohinnan välistä eroa.”

4 Arvonlisäverodirektiivin 314 artiklan tulkinnasta ks. tuomio 18.5.2017, Litdana (C-624/15, EU:C:2017:389, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

5 Tuomio 8.12.2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

6 Ks. eri asiayhteydessä tuomio 15.1.2002, Libéros v. komissio (C-171/00 P, EU:C:2002:17, 27 kohta). Ks. myös julkisasiamies Jacobsin ratkaisuehdotus Zoological Society (C-267/00, EU:C:2001:698, 19 kohta).

7 Unionin tuomioistuin on muistuttanut tästä kahtalaisesta tavoitteesta tuomiossa 3.3.2011, Auto Nikolovi (C-203/10, EU:C:2011:118, 47 ja 48 kohta).

8 Tuomio 1.4.2004, Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213, 27 kohta).

mahdollisuutta vähentää tavaroista maksamaansa ja ostohintaan sisältyvää arvonlisäveroa. Verovelvollisen jälleenmyyjän on näin maksettava uudelleen arvonlisäveroa, ja tapahtuu kaksinkertainen verotus. Juuri tämä tilanne käytettyihin tavaroihin sovellettavalla erityisjärjestelmällä pyritään välttämään säätämällä, että verovelvollisen jälleenmyyjän maksettavaksi tuleva arvonlisävero määritetään osto- ja myyntihinnan eron perusteella. [9]

26. Unionin tuomioistuin on vastaavasti selittänyt, että ”tilanne, jossa vero perittäisiin koko luovutushinnasta verovelvollisen jälleenmyyjän luovuttaessa käytettyjä tavaroita – –, vaikka hintaan, jolla verovelvollinen jälleenmyyjä on ostanut kyseiset tavarat, sisältyy arvonlisävero, jonka joku [arvonlisäverodirektiivin] 314 artiklan a–d alakohdassa luetelluista henkilöistä on suorittanut, ja jossa tämä henkilö tai verovelvollinen jälleenmyyjä eivät kumpikaan voi vähentää arvonlisäveroa, johtaisi tosiasiallisesti kaksinkertaiseen verotukseen”. [10]

27. Tällainen verotuksen kasautuminen käytettyjen tavaroiden yhteydessä myönnettiin jo melko varhain. [11] Komissio huomautti tältä osin, että taide-, keräily- tai antiikkiesineitä ja käytettyjä tavaroita koskevien erityissääntöjen puuttuminen johti tilanteeseen, jossa ”talouden kiertokulkuun palaavasta valmiista esineestä kannettaisiin uudelleen arvonlisäveroa täysimääräisesti ja verovelvollinen, joka haluaa myydä esineen eteenpäin, ei voisi vähentää esineen ostohintaan sisältyvää veroa. – – Tästä seuraava erilainen verorasite houkuttaisi ohittamaan tavanomaiset kaupalliset kanavat”. [12]

2. Soveltuminen uudelleen käytettäväksi

28. Unionin tuomioistuin tulkitsi arvonlisäverodirektiivin 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohtaan sisältyvää toista edellytystä ”soveltuu käytettäväksi uudelleen” tuomiossa Sjelle Autogenbrug. Kyseinen asia koski romuajoneuvoja, jotka oli ostettu varaosien myyntiä varten. Unionin tuomioistuin selitti, että sitä, soveltuuko tavara käytettäväksi uudelleen, oli tutkittava sen perusteella, ”*säilyttääkö* [se] ne *käyttöominaisuudet*”, jotka sillä oli uutena. [13] Unionin tuomioistuin totesi, ettei käytettyjen tavaroiden käsitteen ulkopuolelle jää ”sellainen irtain aineellinen omaisuus, joka soveltuu käytettäväksi uudelleen sellaisenaan tai kunnostettuna ja joka on peräisin muusta irtaimesta omaisuudesta, johon se oli liitetty tämän rakenneosana. Se, että muuhun omaisuuteen kuuluva käytetty rakenneosa irrotetaan siitä, ei saata kyseenalaiseksi irrotetun osan luokittelua ’käytetyksi tavaraksi’, kunhan se soveltuu käytettäväksi uudelleen ’sellaisenaan tai kunnostettuna’.” [14]

29. Määritelmän ”soveltuu käytettäväksi uudelleen” keskeinen osatekijä on siten *samantyyppisenä säilynyt käyttöominaisuus*. Nyt käsiteltävässä asiassa asianosaiset vaikuttavat kuitenkin olevan eri mieltä tämän edellytyksen tosiasiallisesta täyttymisestä.

30. Valittaja väitti istunnossa lähinnä, että edellytys ”soveltuu käytettäväksi uudelleen” on täyttynyt sikäli, että kyseessä olevia tavaroita, kuten sormuksia, voidaan edelleen käyttää sormuksina riippumatta siitä, myydäänkö ne painon perusteella (mikä ei valittajan mukaan ole mitenkään epätavallista koruliiketoiminnassa). Jopa kihlasormuksen, jossa on kaiverrus (kuten sana ”ikuisesti”), voidaan katsoa soveltuvan käytettäväksi uudelleen, koska se on selkeästikin edelleen sormus ja sitä voidaan yhä käyttää.

9 Ks. vastaavasti esim. tuomio 8.12.2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, 38–41 kohta).

10 Tuomio 18.5.2017, Litdana (C-624/15, EU:C:2017:389, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Ks. vastaavasti myös tuomio 1.4.2004, Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213, 25 kohta).

11 Ks. tuomio 5.12.1989, ORO Amsterdam Beheer ja Concerto (C-165/88, EU:C:1989:608, 16 kohta). Ks. analogisesti tuomio 27.6.1989, Kühne v. Finanzamt München III (50/88, EU:C:1989:262, 9 ja 10 kohta). Ks. myös talous- ja sosiaalikomitean 21.6.1989 antama lausunto ehdotuksesta neuvoston direktiiviksi yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY 32 ja 28 artiklan muuttamisesta – käytettyihin tavaroihin sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineisiin sovellettavat erityisjärjestelyt (EYVL 1989, C 201, s. 6), 1.2 kohta.

12 Ks. ehdotus seitsemänneksi neuvoston direktiiviksi jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – taide-, keräily- tai antiikkiesineisiin ja käytettyihin tavaroihin sovellettava yhteinen arvonlisäverojärjestelmä (EYVL 1978, C 26, s. 2).

13 Tuomio 18.1.2017 (C-471/15, EU:C:2017:20, 32 ja 33 kohta). Kursivointi tässä.

14 Tuomio 18.1.2017, Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20, 31 kohta).

31. Latvian hallitus kiistää valittajan näkemyksen tavaroiden soveltumisesta käytettäväksi uudelleen. Se myöntää, että kansallisessa lainsäädännössä, nimittäin asetuksen nro 17[15] 184 §:ssä, jalometallia tai -kiviä sisältäviä tavaroita pidetään käytettyinä tavaroina. Latvian hallituksen mukaan tällaiset esineet voidaan kuitenkin luokitella käytetyiksi tavaroiksi vain, jos ne soveltuvat edelleen *samantyyppiseen* käyttöön ja jos niitä arvioidaan niiden *yksilöllisen* arvon perusteella. Sen mukaan näin ei ollut kyseessä olevien tavaroiden tapauksessa, sillä ne myytiin painon perusteella ja romuna, josta oli tarkoitus irrottaa arvokkaat osat.

32. Istunnossa valittaja selitti seikkaperäisesti, että ainoastaan 5 prosenttia jälleenmyydyistä lunastamattomista panteista, jotka veroviranomaiset olivat ottaneet huomioon, ei soveltunut käytettäväksi uudelleen ja että näiden tavaroiden korjaaminen olisi liian kallista. Valittaja myös väitti, että muita tavaroita arvioitiin ja myytiin erikseen jälleenmyyntiin tai suuremmissa erissä, jolloin niiden hinta määräytyi painon mukaan. Nämä tavarat soveltuivat valittajan mukaan käytettäväksi uudelleen ilman korjausta. Valittaja myös totesi istunnossa, että niiden tavaroiden, joiden osuus oli 5 prosenttia jälleenmyydyistä lunastamattomista panteista, edellä kuvatut ominaisuudet vaikuttivat veroviranomaisen kaikkien tavaroiden osalta tekemään päätelmään. Tästä seurasi, että tälle 5 prosentin osuudelle varattua arvonlisäverokohtelua sovellettiin kaikkiin tarkasteltuihin tavaroihin.

33. Komission mukaan kyseessä olevat tavarat eivät soveltuneet käytettäväksi uudelleen joko niiden luonteen (hammasmateriaali) tai niiden kunnon (vahingoittuneet tai asiakkaan toiveiden mukaan muutetut tavarat) vuoksi. Osoituksena siitä, etteivät ne soveltuneet käytettäväksi uudelleen, ovat komission mukaan myös olosuhteet, joissa kyseessä oleva liiketoimi suoritettiin.

34. Merkityksellisten tosiseikkojen ymmärtäminen oikein on eittämättä erittäin tärkeää asian arvioinnille, myös unionin tuomioistuimessa. Tosiseikkojen arvioiminen on kuitenkin yksinomaan kansallisten tuomioistuinten asia. Tosiseikat, sellaisina kuin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on ne selvittänyt ja esittänyt, sitovat unionin tuomioistuinta. Haluan tehdä tämän asian selväksi niiden etenkin valittajan tosiseikoista esittämien useiden toteamusten vuoksi, joilla pyrittiin lähinnä vakuuttamaan unionin tuomioistuin siitä, että kansalliset viranomaiset ja välillisesti kansalliset tuomioistuimet jättivät huomiotta merkityksellisiä tosiseikkoja ja/tai arvioivat niitä virheellisesti.

35. Unionin oikeuden mukaisen oikeudellisen arvioinnin lähtökohtana on siten se tavaroiden kuvaus, jonka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on esittänyt ennakkoratkaisupyynnössään ja joka ilmenee ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen sanamuodosta. Pidän näin ollen varmana sitä, että kuten ensimmäisestä kysymyksestä selviää, valittaja jälleenmyi jalometallia tai -kiviä sisältävät tavarat näiden jalometallien tai -kivien *talteen ottamiseksi*, toisin sanoen käytettäväksi uudelleen *raaka-aineena*.

36. Jos näin todellakin on, minkä todentaminen ja arvioiminen on yksin kansallisen tuomioistuimen asia, ehdotan, että tällaisessa tilanteessa ja yksityiskohtaisesti tämän ratkaisuehdotuksen seuraavissa jaksoissa esittämistäni syistä kyseessä oleviin tavaroihin sovelletaan todellakin jalometallia tai -kiviä koskevaa poikkeusta. Tällaiset tavarat, sellaisina kuin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on niitä kuvannut, eivät ole käytettyjä tavaroita ja kuuluvat yleiseen arvonlisäverojärjestelmään.

37. Konkreettisen liiketoimen luonteen arvioinnin, joka perustuu pohjimmiltaan tosiseikkoihin, taustalla on kuitenkin syvällisempi kysymys, jonka olen jo esittänyt pääpiirteittäin ja joka on ymmärtääkseni toiminut ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen innoittajana: *soveltumista uudelleen käytettäväksi* koskevan edellytyksen ja *jalometallia tai -kiviä koskevan poikkeuksen* välinen suhde. Olen samaa mieltä siitä, että tätä suhdetta on vaikea kuvata, koska arvonlisäverodirektiivin 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohtaan sisältyvä toinen edellytys määritellään kyseisen tavaran käyttötarkoituksen (*käyttöominaisuuden*) perusteella, kun taas kolmas edellytys – jalometallia tai -kiviä

15 Edellä tämän ratkaisuehdotuksen 7 kohta.

koskeva poikkeus – määritellään kyseisen *materiaalin* perusteella. Jos tähän jo ennestään monimutkaiseen tilanteeseen lisätään vielä se, että toinen edellytys perustuu unionin oikeuteen, kun taas kolmannen edellytyksen määritteleminen jätetään nimenomaisesti jäsenvaltioille, on aivan selvää, että nämä kaksi määritelmää ovat todennäköisesti ristiriitaisia tai päällekkäisiä.

38. Istunnossa esitetyistä suullisista lausumista kävi ilmi tähän suhteeseen liittyvä epävarmuus: Sulkeeko se seikka, että käytetty sormus on valmistettu kullasta, tämän sormuksen automaattisesti käytettyjen tavaroiden käsitteen (ja voittomarginaalijärjestelmän) ulkopuolelle, koska sen lisäksi, että sitä käytetään ja se soveltuu käytettäväksi uudelleen, se on myös valmistettu jalometallista? Vai onko tavaran aiempi käyttäminen ja soveltuvuus käytettäväksi uudelleen etusijalla siihen nähden, että sormus on valmistettu jalometallista tai -kivistä, mikä tarkoittaisi, että mitä tahansa käytettyä tavaraa, joka soveltuu käytettäväksi uudelleen ja joka on valmistettu jalometallista tai -kivistä, on aina pidettävä käytettynä tavarana ja siten voittomarginaalijärjestelmään sisältyvänä?

39. Sen määrittämiseksi, mikä tarkasti ottaen on näiden kahden käsitteen välinen suhde, on ensin esitettävä pääpiirteittäin jalometallia tai -kiviä koskevan poikkeuksen täsmällinen tarkoitus, logiikka ja historia.

B. Jalometallia tai -kiviä koskeva poikkeus

40. Arvonlisäverodirektiivin 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohdan sanamuodon ensimmäisen tarkastelun perusteella vaikuttaa selvältä, että ”jalometalli tai -kivet” jätetään yksinkertaisesti käytettyjen tavaroiden käsitteen ulkopuolelle samaan tapaan kuin ”taide-, keräily- tai antiikkiesineet”.

41. Tätä näennäistä samankaltaisuutta on kuitenkin tarkasteltava asiayhteydessään. ”Taide-, keräily- [ja] antiikkiesineet” jätetään käytettyjen tavaroiden käsitteen ulkopuolelle, mutta ne kuuluvat silti voittomarginaalijärjestelmään. Tätä tarkoitusta varten ne yksinkertaisesti määritellään arvonlisäverodirektiivin eri säännöksissä.[16] Jalometalli tai -kivet jätetään sitä vastoin käytettyjen tavaroiden käsitteen ja samalla myös voittomarginaalijärjestelmän ulkopuolelle. Jalometallin tai -kivien määritteleminen jätetään lisäksi nimenomaisesti jäsenvaltioiden tehtäväksi.

42. Koska arvonlisäverodirektiivin 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohdan sanamuodon (ja sen eri kieliversioiden) tarkastelu ei tuo lisävalaistusta käsitteen ”soveltuu käytettäväksi uudelleen” ja jalometallia tai -kiviä koskevan poikkeuksen väliseen täsmälliseen suhteeseen, tarkastelen seuraavaksi tämän poikkeuksen lainsäädäntöhistoriaa (1) ja sen jälkeen sen tavoitetta ja tarkoitusta (2).

1. Lainsäädäntöhistoria

43. Ensimmäiseen ehdotukseen,[17] jossa jalometallia tai -kiviä tarkasteltiin voittomarginaalijärjestelmän yhteydessä, sisältyneen määritelmän mukaan ”käytetyillä tavaroilla” tarkoitettiin ”irtainta omaisuutta, joka on muuta kuin [taide-, keräily- tai antiikkiesineitä], jota on käytetty ja joka soveltuu käytettäväksi uudelleen sellaisenaan tai kunnostettuna”.[18] Kiinnostavaa kyllä, ehdotuksen 3 artiklan 4 kohdassa todettiin, että käytettyihin tavaroihin sovellettavaa järjestelmää ”ei sovelleta *kullasta tai muusta jalometallista valmistettujen tai jalokiviä sisältävien tavaroiden* luovutuksiin”.[19] Samanaikaisesti

16 Ks. arvonlisäverodirektiivin liitteessä IX olevat A, B ja C osa.

17 11.1.1978 päivätty ehdotus seitsemänneksi neuvoston direktiiviksi jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – taide-, keräily- tai antiikkiesineisiin ja käytettyihin tavaroihin sovellettava yhteinen arvonlisäverojärjestelmä (EYVL 1978, C 26, s. 2). Tätä ehdotusta muutettiin myöhemmin, mutta kyseiset muutokset eivät ole merkityksellisiä käsiteltävän asian kannalta (EYVL 1979, C 136, s. 8).

18 Ks. edellä alaviitteessä 17 mainitun ehdotuksen (EYVL 1978, C 26, s. 2) 3 artikla.

19 Kursivointi tässä.

”taide-, keräily- tai antiikkiesineiden” ehdotettuun määritelmään sisältyivät kullasta tai muusta jalometallista valmistetut tai jalokiviä sisältävät tavarat, jos tällaisten jalometallien tai -kivien arvo ei ylitä 50:tä prosenttia myyntihinnasta.[20] Tämä ehdotus kuitenkin peruutettiin marraskuussa 1987, koska siitä ei päästy yhteisymmärrykseen.

44. Toisessa ehdotuksessa,[21] joka johti lopulta direktiivin 94/5/EY[22] antamiseen, komissio ehdotti, että kullasta tai muusta jalometallista valmistetut tai jalokiviä sisältävät tavarat, jos tällaisten jalometallien tai -kivien arvo ei ylitä 50:tä prosenttia niiden myyntihinnasta, hyötyisivät silti muun muassa käytettyihin tavaroihin sovellettavasta erityisjärjestelmästä.[23]

45. Talous- ja sosiaalikomitea kannatti erityisjärjestelmän käyttöönottoa ja hyväksyi jalometallin tai -kivien jättämisen sen ulkopuolelle. Se oli kuitenkin eri mieltä siitä, että tämän erityisjärjestelmän soveltamisalan pitäisi olla riippuvainen esineisiin sisältyvän jalometallin tai -kivien arvosta. Se huomautti, että ”– – ehdotus sisällyttää [erityisjärjestelmään] jalokiviä tai -metallia sisältävät esineet vain, jos niiden sisältämän jalometallin tai -kivien arvo on alle 50 prosenttia myyntihinnasta, vaikuttaa jokseenkin mielivaltaiselta. Objektiivisen arvioinnin vaikeus johtaisi todennäköisesti lukuisiin riitoihin tai petostapauksiin. Olisi ehkä ollut hyödyllisempää jättää [erityisjärjestelmän] ulkopuolelle esineet, jotka soveltuvat uudelleen käytettäväksi.”[24]

46. Direktiivin 94/5 hyväksytyn version 26 a artiklassa[25] säädettiin yksinkertaisesti jalometallien tai -kivien jättämisestä erityisjärjestelmän ulkopuolelle, eikä siinä viitattu näiden osatekijöiden arvoon suhteessa koko esineen arvoon.

47. Edellä esitetyn perusteella ajatus jalometallista *valmistettujen* tai jalokiviä *sisältävien* tavaroiden jättämisestä erityisjärjestelmän ulkopuolelle samoin kuin ajatus 50 prosentin raja-arvosta tulivat lainsäädäntömenettelyssä esille tekijöinä, jotka olivat merkityksellisiä muun muassa käytettyihin tavaroihin sovellettavan erityisjärjestelmän rajaamisen kannalta.

48. Vaikka lainsäädäntöhistoriasta saadaankin lisävalaistusta kaikkiin matkan varrella kohdattuihin käytännön ongelmiin, siitä eivät käy ilmi ne täsmälliset syyt, joiden perusteella jalometalli tai -kivet jätettiin voittomarginaalijärjestelmän ulkopuolelle. Näiden syiden ymmärtämiseksi on tarkasteltava jalometallista tai -kivistä valmistettujen tavaroiden sisäistä (taloudellista) logiikkaa.

2. Taloudellinen logiikka ja tarkoitus

49. Jalometallista tai -kivistä valmistettujen tai niitä sisältävien tavaroiden luonne on hyvin erityinen.[26] Niillä on kahtalainen tehtävä (ja arvo). Kunkin yksittäisen tavaran laadusta ja kunnosta riippuen tällaiset tavarat ovat käsityönä tai teollisesti valmistettuja esineitä, joilla on tietty käyttötarkoitus (toiminnallinen arvo), minkä lisäksi niillä on luonnostaan arvoa, joka yhteiskunnassa annetaan niiden sisältämälle jalometallille tai -kiville (materiaaliin perustuva luontainen arvo).

20 Ks. edellä alaviitteessä 17 mainitun ehdotuksen 2 artiklan 4 kohta.

21 Ehdotus neuvoston direktiiviksi yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY 32 ja 28 artiklan muuttamisesta – käytettyihin tavaroihin sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineisiin sovellettavat erityisjärjestelyt, KOM(88) 846 lopullinen (EYVL 1989, C 76, s. 10).

22 Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta – käytettyihin tavaroihin sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineisiin sovellettavat erityisjärjestelyt – 14.2.1994 annettu neuvoston direktiivi (EYVL 1994, L 60, s. 16).

23 Ks. ehdotus neuvoston direktiiviksi yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY 32 ja 28 artiklan muuttamisesta – käytettyihin tavaroihin sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineisiin sovellettavat erityisjärjestelyt, COM(88) 846 final (EYVL 1989, C 76, s. 10), 1 artikla.

24 Talous- ja sosiaalikomitean 21.6.1989 antama lausunto ehdotuksesta neuvoston direktiiviksi yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY 32 ja 28 artiklan muuttamisesta – käytettyihin tavaroihin sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineisiin sovellettavat erityisjärjestelyt (EYVL 1989, C 201, s. 6), 3.1 kohta.

25 ”A. – –: d) ’käytetyillä tavaroilla’ [tarkoitetaan] irtaimia esineitä, jotka ovat muita kuin taide-, keräily- tai antiikkiesineitä tai jäsenvaltioiden määritelmien mukaista jalometallia tai jalokiviä ja jotka ovat omiaan käytettäväksi uudelleen sellaisenaan tai kunnostettuina”.

26 Ks. analogisesti sijoituskullasta tuomio 26.5.2016, Envirotec Denmark (C-550/14, EU:C:2016:354, 41 kohta).

50. Käytännön ongelma, joka arvonlisäverodirektiivin 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohdan monimutkaisesta lainsäädäntöhistoriasta käy ilmi, on se, että kun otetaan huomioon jalometallista tai -kivistä valmistettujen tai niitä sisältävien esineiden suuri kirjo, on vaikea keksiä abstraktia perustetta, jonka avulla voitaisiin arvioida yleisesti kummankin arvon suhteellista merkitystä.

51. Asteikon yhdessä ääripäässä olevaa kultakimpaletta voidaan varmastikin käyttää paperipainona. Se voidaan myös myydä ja sitä voidaan käyttää uudelleen paperipainona. On kuitenkin hyvin epätodennäköistä, että tällaisen paperipainon hinta määräytyisi sen perusteella, että se estää kiistatta tehokkaasti papereita lähtemästä lentoon kovassakin tuulenpuuskassa. Sen hinta määräytyy sen sijaan todennäköisesti kullan senhetkisen markkinahinnan perusteella. Tällaisessa skenaariossa esineen hinta on sen raaka-aineen hinta, josta se koostuu.

52. Toisessa ääripäässä voidaan kuvitella olevan monimutkainen ja kallis lääkinnällinen laite, joka on valmistettu muun muassa useista jalometalleista tai jopa jalokivestä (tai -kivistä). Laitteen sisältämien jalometallien tai -kivien arvo voi olla itsessään huomattava, mutta on todennäköistä, että laitteen toiminnallinen arvo, jos se jälleenmyydään täysin toimintakuntoisena, olisi paljon korkeampi kuin sen valmistuksessa käytettyjen jalometallien tai -kivien arvo.

53. Näiden kiehtovien esimerkkien tarkastelun jälkeen on aivan selvää, että arvonlisäverodirektiivin 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohdan soveltamisen kannalta merkityksellinen on todennäköisesti ensimmäinen skenaario. On lukuisia erilaisia jalometalleista valmistettuja tai niitä sisältäviä esineitä, joiden arvo esineinä, joilla on tietty käyttötarkoitus, ei suinkaan ole ilmiselvä. Näillä esineillä käydään kuitenkin kauppaa niiden arvokkaan materiaalisisällön vuoksi. Käsiteltävässä asiassa tämä näyttäisi koskevan erityisesti hammasmateriaalia, rikkinäisiä aterimien osia tai rikkinäisiä koruja.

54. On siten selvää, että jalometalleista tai -kivistä valmistetuilla esineillä on ”sisäsyntyinen arvo”, joka ei ole riippuvainen siitä, säilyvätkö myös konkreettisen esineen alkuperäiset käyttöominaisuudet vai eivät. Juuri tämähän on syynä siihen, miksi näitä metalleja ja kiviä kutsutaan *jalo*metalleiksi ja -kiviksi, miksi niiden omistuksesta on käyty sotia ja miksi tuntemattoman kuningattaren kolikoita, sormuksia ja jalokiviä sisältävän piilotetun aarteen onnekkaasta löytäjästä tulee rikas nainen,[27] vaikka hän suosisikin edelleen arkikäytössä kevyempiä ja nykyaikaisempia koruja.

55. Tämä taloudellinen logiikka huomioon ottaen vaikuttaa näin ollen siltä, että jalometallia tai -kiviä koskeva poikkeus on tarkoitettu tilanteisiin, joissa yksinkertaisesti ilmaistuna käytetyt tavarat ovat menettäneet alkuperäiset käyttöominaisuutensa tai ominaisuuksilla ei ole merkitystä kyseessä olevan liiketoimen yhteydessä. Tällaisia tavaroita ei enää jälleenmyydä niiden käyttöominaisuuksien vaan sen raaka-aineen, josta ne on valmistettu, luontaisen arvon vuoksi. Tällaiset tavarat eivät siten ole enää osa käytettyjen tavaroiden taloudellista kiertokulkua. Sen sijaan niistä tulee osa uutta ”raaka”-aineen taloudellista kiertokulkua, jossa ne toimivat tosiasiallisesti uusien jalometallista tai -kivistä valmistettavien esineiden tuotantopanoksena.

56. Laajemman, systeemisen analogian perusteella on lisäksi syytä huomata, että samankaltaiset näkökohdat saivat unionin lainsäätäjän vapauttamaan sijoituskullan kokonaan arvonlisäverosta.[28] Ehdotuksessa, jossa otettiin käyttöön sijoituskultaa koskeva erityisjärjestelmä, komissio pani merkille veron jäännöksen ja kaksinkertaisen verotuksen ongelman, joka muodostaa ”nimenomaisen perusteen ehdotetulle käytettyihin tavaroihin sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineisiin sovellettavalle – – erityisjärjestelmälle. – – Sitä vastoin kultaa, sijoituskohteena, koskevien liiketoimien määrä voi olla rajaton. – – Missä tahansa voittomarginaalin verotukseen perustuvassa järjestelmässä vähennetään

27 Tietysti sillä edellytyksellä, ettei kansallisesta lainsäädännöstä muuta johdu.

28 Ks. arvonlisäverodirektiivin 346 artikla. Arvonlisäverodirektiivin 344 artiklassa määritellään sijoituskulta.

muttei täysin poisteta jäännösveron vaikutuksia: se jatkaa kasvamistaan, mitä pitempi taloudellinen kiertokulku on, siitä yksinkertaisesta syystä, että marginaalista kannettava vero sisältyy hintaan eikä myöhempi ostaja voi vähentää sitä. Kullan erityisen korkea arvo ja niiden peräkkäisten liiketoimien, joiden kohteena se voi olla, suuri määrä voimistaisivat tätä ilmiötä.” [29]

57. Sijoituskultaan sovellettava poikkeus perustuu siihen, että kullan luovutusta sijoitustarkoituksiin pidetään luonteeltaan samanlaisena kuin muut sijoitukset, jotka on vapautettu arvonlisäverosta. [30] Poikkeukselle ei sitä vastoin ole enää perusteita, jos sijoituskulta muutetaan esimerkiksi koruiksi. Se on edelleen sama materiaali, mutta sen käyttötarkoitus taloudellisessa kiertokulussa nähdään eri tavalla. [31]

3. Jäsenvaltioiden harkintavalta ja sen rajoitukset

58. Arvonlisäverodirektiivin 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohdan mukaan *jäsenvaltiot määrittelevät* jalometallin tai -kivet.

59. Huomattava liikkumavara, joka jäsenvaltioilla on vahvistaessaan edellytyksiä jalometallia tai -kiviä koskevan poikkeuksen soveltamiselle, ei kuitenkaan ole rajaton. Tätä jaksoa koskevana päätelmänä kyseiselle harkintavallalle voidaan esittää kahdentyyppiä rajoituksia: yleisiä ja erityisiä.

60. Kun tarkastellaan arvonlisäverodirektiiviin sisältyviin poikkeuksiin sovellettavia *yleisiä* rajoituksia, unionin tuomioistuin on todennut, että pannessaan poikkeusta täytäntöön jäsenvaltioiden on noudatettava etenkin yhdenvertaisen kohtelun ja verotuksen neutraalisuuden periaatteita [32] ja otettava huomioon arvonlisäverodirektiivin tavoite. [33]

61. *Erityinen* rajoitus johtuu tulkittavan säännöksen, käsiteltävässä asiassa siis arvonlisäverodirektiivin 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohdan, konkreettisesta tavoitteesta. Tässäkin tapauksessa on selvää, että kyseisessä säännöksessä annetaan jäsenvaltioille huomattavasti liikkumavaraa jalometallin tai -kivien käsitteen ja etenkin niiden eri tyyppien määrittelyn samoin kuin kyseisten tavaroiden luonteen osalta. Tämän harkintavallan käyttäminen ei kuitenkaan voi vesittää käytettyjen tavaroiden käsitteen sisältöä siten, että jalometalli tai -kivet määriteltäisiin kohtuuttoman suppeasti. Tästä seuraisi, että mihin tahansa jalometallia tai -kiviä sisältäviin tavaroihin sovellettaisiin käytettyihin tavaroihin sovellettavaa erityisjärjestelmää ikuisesti niiden jatkuvasta käytöstä ja käyttöominaisuuksista riippumatta.

29 Ehdotus neuvoston direktiiviksi yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta – kultaan sovellettava erityisjärjestelmä (KOM(92) 441 lopullinen, s. 6 ja 7). Tähän ehdotukseen perustui yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta – sijoituskultaa koskeva erityisjärjestelmä – 12.10.1998 annettu neuvoston direktiivi 98/80/EY (EYVL 1998, L 281, s. 31).

30 Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 53 perustelukappale.

31 Kuten todetaan arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 27 perustelukappaleessa. Ks. myös arvonlisäverodirektiivin 82 artikla. Ks. lisäksi ehdotus neuvoston direktiiviksi direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta tiettyjen arvonlisäveron kantamisen yksinkertaistamiseen ja veropetosten ja veron kiertämisen estämiseen tähtäävien toimenpiteiden osalta sekä tiettyjen poikkeuslupapäätösten kumoamisesta (COM(2005) 89 final), johdanto-osan neljäs perustelukappale.

32 Arvonlisäverodirektiivin (tai sen edeltäjien) eri käsitteistä, joiden määritteleminen jätetään jäsenvaltioille, ks. esim. tuomio 26.5.2005, Kingscrest Associates ja Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, 51–54 kohta); tuomio 27.4.2006, Solleveld ja van den Hout-van Eijnsbergen (C-443/04 ja C-444/04, EU:C:2006:257, 27–36 kohta); tuomio 28.6.2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust ja The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391, 41–49 kohta); tuomio 15.11.2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, 31–33 kohta); tuomio 28.11.2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, 37 ja 38 kohta) tai tuomio 13.3.2014, ATP PensionService (C-464/12, EU:C:2014:139, 42 kohta).

33 Ks. vastaavasti tuomio 27.4.2006, Solleveld (C-443/04, EU:C:2006:257, 35 kohta); tuomio 28.6.2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust ja The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391, 43 kohta) ja tuomio 13.3.2014, ATP PensionService (C-464/12, EU:C:2014:139, 42 kohta).

62. On toisin sanoen noudatettava jalometallia tai -kiviä koskevan poikkeuksen perustana olevaa taloudellista logiikkaa. Jotta esine voi kuulua käytettyihin tavaroihin sovellettavan erityisjärjestelmän piiriin, kyseessä olevan esineen on arvokkaan materiaalisisältönsä lisäksi täytynyt säilyttää ainakin jotenkin käyttöominaisuutensa. [34]

C. Liiketoimen arvioiminen

63. Keskeinen peruste sen ratkaisemiseen, kuuluuko esine käytettyihin tavaroihin sovellettavan voittomarginaalijärjestelmän vai (jalometallia tai -kiviä koskevan poikkeuksen perusteella) yleisen arvonlisäverojärjestelmän piiriin, on tarkasteltavan esineen *käyttöominaisuuksien säilyminen*. Yleissääntönä on estää kaksinkertainen verotus ja kilpailun vääristyminen sellaisten tavaroiden yhteydessä, jotka palautuvat talouden kiertokulkuun tuomatta siihen uutta taloudellista lisäarvoa.

64. Kuten käsiteltävä asia kuitenkin osoittaa, asia mutkistuu, kun mennään yksityiskohtiin. Miten tätä yleissääntöä on sovellettava monimutkaisissa tilanteissa, joissa ilmeisen sekalaisia esineitä myydään massatavarana? Tässä jaksossa voidaan väistämättä antaa vain joitain ohjeita tällaisten tilanteiden osalta kahdesta syystä: Ensinnäkin vastaavassa asiayhteydessä tehtävässä arvioinnissa on otettava huomioon suuri määrä tosiseikkoja, ja tämä arviointi kuuluu kansalliselle tuomioistuimelle. Tätä tosiseikkojen arviointia määrittävät lisäksi kansalliset säännökset, joilla pannaan täytäntöön arvonlisäverodirektiivin 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohta ja jotka – edellyttäen että ne ovat unionin oikeudessa asetettujen rajoitusten mukaisia – voivat mahdollistaa hyvin erilaisen lopputuloksen, etenkin rajatapauksissa.

65. Nämä varaumat huomioon ottaen tämän ratkaisuehdotuksen viimeisessä jaksossa esitetään ensin peruste tällaiselle arvioinnille (1) ja sen jälkeen tarkastellaan konkreettisia tekijöitä, jotka voidaan ottaa huomioon tällaisessa arvioinnissa (2).

1. Arviointiperuste: tarkasteltavien tavaroiden käyttöominaisuuksien säilyminen

66. Kuten edellä todettiin, keskeinen kysymys, joka on esitettävä, koskee sitä, säilyttävätkö kyseessä olevat tavarat käyttöominaisuutensa ja onko tavaroilla tällainen käyttöominaisuus sen ”pelkän” jalometallin lisäksi, josta ne on valmistettu.

67. Istunnossa käyty keskustelu paljasti niiden erilaisten tilanteiden monitahoisuuden, joita käytännössä voi tulla vastaan. Aluksi on todettava, että on tiettyjä tilanteita, jotka ovat selviä.

68. Menettelyn osapuolet olivat ensinnäkin yhtä mieltä siitä, että jalometallia tai -kiviä koskevaa poikkeusta sovelletaan tavaroihin, kun ne myydään *materiaalina*. Myös minä yhdyn tähän. Tämä tarkoittaa lähtökohtaisesti (ellei sovelleta jotain toista arvonlisäverodirektiivin säännöstä, esimerkiksi sijoituskultaa tai keräily- tai antiikkiesineitä koskevaa säännöstä) sitä, että kultakimpale, joka on joskus otettu matkamuistoksi ja annetaan myöhemmin pantiksi vastineena lainasta, luokiteltaisiin arvonlisäverodirektiivin 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohdassa tarkoitetuksi jalometalliksi. Sen jättäminen voittomarginaalijärjestelmän ulkopuolelle vaikuttaa loogiselta, koska tällaiset tavarat myydään todennäköisesti niiden muokkaamista varten.

34 Ks. myös Capaccioli, S., ”VAT Taxation of Gold in the European Union”, *EC Tax Review 2014*, s. 85–101, sivulla 100: ”voittomarginaalijärjestelmää voidaan soveltaa käytettyihin koruihin vain, jos liiketoimeen sisältyy ’marginaali’, toisin sanoen lisäarvoa, korujen sisältämiin jalometalleihin nähden. Jos liiketoimen kohteena on kullan työstäminen tai talteen ottaminen, käytettyjä koruja pidetään kulta-aineksena.”

69. Toiseksi on jalometallista tai -kivistä valmistettuja esineitä, joiden myynnissä otetaan huomioon materiaalin arvo ja *myös* niiden yksilölliset käyttöominaisuudet. Tällaiset esineet myydään todennäköisesti *erikseen*. Näin voisi olla esimerkiksi sellaisen käytetyn kultaisen kaulakorun tapauksessa, jonka arvoa arvioitaessa otetaan varmasti huomioon kullan puhtaus mutta myös korun kunto, kuten se, voidaanko sitä käyttää edelleen kaulakoruna. Tällaisen esineen kuuluminen voittomarginaalijärjestelmään vaikuttaa asianmukaiselta, koska tällaisia tavaroita ei todennäköisesti myydä työstämistä varten.

70. Tällaisten selkeiden tapausten, joiden voitaisiin katsoa muodostavan tapausten ääripäät, lisäksi on useita niiden välille sijoittuvia epäselvempiä tapauksia.

71. Yhtäältä on esineitä, jotka myydään taloudellisista syistä painon mukaan tai massatavarana ja joiden käyttöominaisuudet paitsi säilyvät myös otetaan huomioon myynnissä. Tällaisia voisivat olla esimerkiksi erilaiset heikompilaatuisesta hopeasta valmistetut sormukset, jotka hinnoitellaan ja myydään kiloperusteisesti. Katson samaan tapaan kuin valittaja väitti istunnossa, että se, että tiettyjä tavaroita hinnoitellaan ja myydään kiloperusteisesti, ei välttämättä estä pitämästä niitä arvonlisäverodirektiivin 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohdassa tarkoitettuina käytettyinä tavaroina, jos niiden säilyneet käyttöominaisuudet ovat liiketoimen merkityksellinen osatekijä. Jos tavaroiden säilyneillä käyttöominaisuuksilla nimittäin on merkitystä niiden arvon selvittämisessä, tällaisia esineitä ei todennäköisesti myydä työstämistä varten.

72. Toisaalta toisenlaiseen lopputulokseen on päädyttävä sellaisten tavaroiden tapauksessa, jotka hinnoitellaan ja myydään massatavaroina niiden käyttöominaisuuksista riippumatta. Tällaisessa tilanteessa tavaroiden alkuperäisten käyttöominaisuuksien huomiotta jättäminen tarkoittaisi myös sitä, ettei jokaista yksittäistä esinettä tarkastella erillisenä. Kuten istunnossa keskusteltiin ja ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on maininnut, tällaisia olisivat esimerkiksi hammasmateriaali tai vahingoittuneet esineet, jotka on valmistettu jalometallista tai -kivistä tai jotka sisältävät niitä. Jos kyseessä olevien käytettyjen tavaroiden käyttöominaisuuksia ei enää pidetä koko liiketoimen merkityksellisenä osatekijänä, tavarat menettävät ”käytettyjen tavaroiden asemansa”. Jos käyttöominaisuuksista tulee merkityksettömiä, on nimittäin nähdäkseni vaikea katsoa, että nämä tavarat ovat liiketoimien kohteena ja säilyvät sellaisina taloudellisessa kiertokulussa. Voittomarginaalijärjestelmän taustalla olevat perusteet eivät silloin enää päde niihin.

73. Viimeiseen ryhmään voisi kuulua sellainen tilanne, jossa on kyse *sekoitelmasta sekoitelman sisällä*: yhdessä pussissa voi olla paitsi sekalaisia esineitä (sormuksia, lusikoita, rannekoruja, riipuksia) myös sekoitelma siinä mielessä, että jotkin esineet voivat objektiivisesti tarkasteltuina soveltua käytettäväksi uudelleen, jos joku ottaa ne pussista ja käyttää niitä, ja toiset taas eivät.

74. Se, miten tällaiset rajatapaukset on luokiteltava, riippuu jälleen pitkälti asian tosiseikoista ja siitä tavasta, jolla jäsenvaltio on pannut täytäntöön arvonlisäverodirektiivin 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohtaan sisältyvän jalometallia tai -kiviä koskevan poikkeuksen. Henkilökohtaisesti pitäisin erittäin järkevänä sellaista peukalosääntöä, jossa rajaksi määritettäisiin noin 50 prosenttia sen perusteella, mikä on kunkin liiketoimen *vallitseva* tarkoitus: jos enemmistö massatavaroina myytävistä esineistä on tarkoitettu työstämistä varten ja myydään materiaalina, sillä seikalla, että joku saattaa silti poimia pussista yksittäisiä esineitä ja käyttää niitä, ei yksinkertaisesti ole merkitystä, koska liiketoimella oli toisenlainen päätarkoitus. Kuten edellä selitettiin,[35] unionin

35 Edellä tämän ratkaisuehdotuksen 44 ja 46 kohta. Tunnustan tietysti sen petosalttiuden, jonka talous- ja sosiaalikomitea toi esille vastustaessaan tätä koskevan selkeän raja-arvon käyttöönottoa (edellä 45 kohta). Pohdin kuitenkin, miten tätä tunnustettua ongelmaa tosiasiallisesti torjutaan sillä, ettei unionin tasolla ole käytössä lainkaan raja-arvoa ja että tämä ongelma jätetään jäsenvaltioiden ratkaistavaksi.

lainsäätäjän pyrkimykset ottaa käyttöön tällaisia raja-arvoja on kuitenkin nimenomaisesti torjuttu ja jäsenvaltioille on annettu harkintavaltaa tältä osin, joten on kunnioitettava tätä päätöstä ja katsottava, että on jäsenvaltioiden tehtävä vahvistaa edellä [36] esitetyissä tälle harkintavallalle asetetuissa rajoissa säännöt tällaisia tilanteita varten, sovellettavat raja-arvot mukaan luettuina.

2. Liiketoimen arviointi: tekijät

75. Kysymyksen siitä, mitä edellä esitetyistä ryhmistä sovelletaan, ratkaisee ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin arvonlisäverodirektiivin 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohdan täytäntöön panemiseksi annettujen kansallisten sääntöjen mukaisesti. Ennakkoratkaisupyynnön ja etenkin ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen sanamuodon perusteella vaikuttaa siltä, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on jo arvioinut tosiseikkoja tällä tavalla ja katsonut, että liiketoimen tarkoituksena oli jalometallin tai -kivien talteen ottaminen ja käyttäminen uudelleen raaka-aineena. Jos näin todellakin on, olen samaa mieltä siitä, että kyseessä oleviin tavaroihin olisi sovellettava jalometallia tai -kiviä koskevaa poikkeusta.

76. Kyseenalaistamatta mitenkään tätä tosiseikkojen arviointia mutta yleisten ohjeiden antamiseksi käsittelen lyhyesti muutamia tekijöitä, jotka voivat olla merkityksellisiä tällaisessa tosiseikkojen arvioinnissa. On syytä huomata, että esitettävät ohjeet ovat osa ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen annettavaa vastausta. Ne eivät koske toista ennakkoratkaisukysymystä, jota unionin tuomioistuimen ei ensimmäiseen kysymykseen ehdottamani vastauksen vuoksi ole tarpeen tutkia.

77. Aluksi on syytä todeta, että tällaisen liiketoimen arvioinnin on aina oltava *objektiivinen*. Siinä pyritään selvittämään liiketoimen tarkoitus, sellaisena kuin riippumaton tarkkailija sen mieltäisi liiketoimen objektiivisten olosuhteiden perusteella. Tässä menettelyssä käsitellyt useat eri tekijät voidaan yleistäen jakaa kolmeen eri koriin.

78. Ensimmäisessä korissa ovat tekijät, jotka ovat merkityksellisiä ja jotka olisi otettava huomioon, kuten tavaroiden esillepano jälleenmyyntiä varten, tällaisten tavaroiden arvostamismenetelmät ja muut myyntiolosuhteet, kuten yhdessä myytävien tavaroiden määrät, ja se, että ostaja harjoittaa tiettyä liiketoimintaa, nimittäin jalometallin tai -kivien jalostusta.

79. Tällaisten objektiivisten tekijöiden lisäksi toiseen koriin voitaisiin sijoittaa tavaroiden subjektiivinen käyttötarkoitus, josta käytiin vilkasta keskustelua. Tältä osin olen täysin samaa mieltä Latvian hallituksen ja komission kanssa siitä, etteivät jonkin tietyn osapuolen aikomukset voi olla ratkaisevia. Tällainen aikomus ei voi määrittää itsenäisesti liiketoimen tarkoitusta eikä sovellettavaa arvonlisäverojärjestelmää. [37] Tämä pätee myös ”tietoon, joka valittajalla oli liiketoimen suorittamisajankohtana ostajien sitä koskevasta aikomuksesta, miten tavaroita käytettäisiin”, mihin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on viitannut.

80. Tämä ei tarkoita, ettei osapuolten aikomuksella ole lainkaan merkitystä. Sillä on merkitystä, mutta se ei ole ratkaiseva tekijä. Se on vain yksi niistä (objektiivisista) viitteistä, jotka voivat auttaa selittämään liiketoimen todellista luonnetta ja tarkoitusta liiketoimea kokonaisuutena arvioivalle ulkoiselle tarkkailijalle. Tämä liittyy siihen unionin tuomioistuimen laajempaan toteamukseen, että ”taloudellisen ja kaupallisen todellisuuden huomioon ottaminen on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisen perusedellytys”. [38]

36 Edellä tämän ratkaisuehdotuksen 58–62 kohta.

37 Ks. analogisesti tuomio 6.7.2006, Kittel ja Recolta Recycling (C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, 41 ja 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Ks. myös palvelujen suorituksen käsitteestä tuomio 20.6.2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, 41 kohta).

38 Tuomio 20.6.2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

81. Kolmannessa korissa ovat tekijät, jotka ovat yksinkertaisesti merkityksettömiä kyseessä olevan arvioinnin kannalta. Tämä pätee ostajan oikeudelliseen asemaan, kuten myös Latvian hallitus ja komissio totesivat.

82. On lisäksi selvää, että kaikkia merkityksellisiä objektiivisia tekijöitä on tarkasteltava ja arvioitava kokonaisuutena. Niitä ei pitäisi tarkastella toisistaan irrallaan. Siten esimerkiksi se, että jalometallista tai -kivistä valmistettuja esineitä, joita myydään painon mukaan mutta jotka säilyttävät käyttötarkoituksensa,[39] voidaan tietyissä tilanteissa siitä huolimatta pitää käytettyinä tavaroina, osoittaa selvästi, ettei tavaroiden myyminen painon mukaan välttämättä ja itsessään tee näiden tavaroiden käyttöominaisuuksista merkityksettömiä. Sama pätee arvostusmenetelmään: vaikka tavaroiden hinnoitteleminen materiaalin arvon perusteella voi olla osoitus siitä, että kyseessä olevia tavaroita myydään ja ostetaan ottamatta huomioon niiden yksilöllistä käyttötarkoitusta, myös yksittäisen kultasormuksen hinnoittelussa otetaan todennäköisesti huomioon sormuksen materiaalin arvo. Tästä syystä, ja samaan tapaan kuin komissio huomautti, katson, että liiketoimen merkityksellisiä objektiivisia olosuhteita on tarkasteltava kokonaisuutena ja sen kannalta, miten ne vaikuttavat toisiinsa.

V. Ratkaisuehdotus

83. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Augstākā tiesan esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

– Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohtaa on tulkittava siten, ettei käytettyinä tavaroina voida pitää pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevan kaltaisia elinkeinonharjoittajan ostamia käytettyjä esineitä, jotka sisältävät jalometallia tai -kiviä ja jotka jälleenmyydään pääasiallisesti niiden sisältämien jalometallin tai -kivien ottamiseksi talteen, jos liiketoimen objektiivisista olosuhteista seuraa, että tällaiset tavarat jälleenmyydään ottamatta huomioon niiden käyttöominaisuuksia.

– Se, onko asia näin, on selvitettävä kokonaisuutena tarkasteltavien liiketoimen objektiivisten olosuhteiden perusteella. Huomioon otettaviin tekijöihin kuuluvat tavaroiden esillepano jälleenmyyntiä varten, tällaisten tavaroiden arvostamismenetelmät, yhdessä myytävien tavaroiden määrät ja se, että ostaja harjoittaa tiettyä liiketoimintaa, kuten jalometallin tai -kivien jalostusta.

39 Edellä tämän ratkaisuehdotuksen 71 kohdassa mainittu esimerkki.