Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
M. BOBEK
fremsat den 10. april 2018 [1]

Sag C-154/17

SIA »E LATS«
procesdeltager:
Valsts ieņēmumu dienests

(anmodning om præjudiciel afgørelse fra Augstākā tiesa (øverste domstol, Letland))

Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift (moms) – begrebet »brugte genstande« – begrebet »ædle metaller og ædle sten«

I. Indledning

1. SIA »E LATS« er erhvervsdrivende og en momspligtig person. SIA »E LATS« tilbyder lån til privatpersoner mod sikkerhed i form af genstande, som indeholder ædle metaller eller ædle sten. Uindfriet pant videresælges af SIA »E LATS« til andre erhvervsdrivende, hovedsagelig med henblik på udtrækning af ædle metaller eller ædle sten. Disse erhvervsdrivende er momspligtige.

2. En særlig momsordning for brugte genstande blev anvendt af SIA »E LATS« på disse videresalgstransaktioner. Den kompetente skattemyndighed var imidlertid ikke enig i, at denne særlige ordning fandt anvendelse. Den konstaterede, at de genstande, SIA »E LATS« havde videresolgt, ikke var brugte genstande i henhold til den gældende skattelovgivning. Som følge heraf pålagde den SIA »E LATS« at betale et yderligere momsbeløb.

3. Det er i denne sammenhæng, at Augstākā tiesa (øverste domstol, Letland) har anmodet Domstolen om at fortolke den særlige bestemmelse i direktiv 2006/112/EF (herefter »momsdirektivet«) [2], som regulerer momsen på brugte genstande. Navnlig ønsker den forelæggende ret oplysning om anvendelsesområdet for undtagelsen af »ædle metaller og ædle sten«, der fremgår af definitionen af »brugte genstande«. Den ønsker også oplyst, hvorvidt visse elementer i videresalgstransaktionen påvirker anvendelsesområdet for denne undtagelse.

II. Retsforskrifter

A. Momsdirektivet

4. Det fremgår af momsdirektivets 51. betragtning, at der »bør vedtages en fællesskabsafgiftsordning for brugte genstande, kunstgenstande, antikviteter og samlerobjekter, der tager sigte på at undgå dobbelt påligning af afgift og konkurrenceforvridning mellem afgiftspligtige personer«.

1 – Originalsprog: engelsk.

2 – Rådets direktiv af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1).

5. Momsdirektivets afsnit XII, kapitel 4, indeholder regler om særordninger for brugte genstande, kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter. Nærmere bestemt fastsætter direktivets artikel 311:

»1. I dette kapitel og med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser forstås ved:

1) »brugte genstande«: løsøregenstande, der kan genanvendes i den foreliggende stand eller efter reparation, undtagen kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter og undtagen ædle metaller og ædle sten defineret som sådanne af medlemsstaterne

[…]«

B. Lettisk ret

6. Artikel 138 i Pievienotās vērtības nodokļa likums (herefter »momsloven«) bestemmer, at der gælder særordninger for moms for transaktioner med brugte genstande, kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter. Ifølge forelæggelsesafgørelsen gennemfører denne bestemmelse bl.a. momsdirektivets artikel 311.

7. Ifølge forelæggelsesafgørelsen er der andre relevante nationale regler, som er fastsat i artikel 183 og 184 i 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' (ministerrådets forordning nr. 17 af 3.1.2013 om proceduren for gennemførelse af bestemmelserne i momsloven og diverse krav til betalingen og administrationen af moms, herefter »forordning nr. 17«). Artikel 183 i forordning nr. 17 definerer brugte genstande som løsøregenstande, som er blevet brugt og er egnet til videre brug på samme måde uden omdannelse eller efter reparation, undtagen kunstværker, samlerobjekter eller antikviteter. Samme forordnings artikel 184 undtager ædle metaller eller ædle sten fra begrebet brugte genstande, mens den også fastslår, at genstande, som indeholder ædle metaller eller ædle sten, er dækket af begrebet brugte genstande, hvis de er blevet leveret eller overført til salg af sælgeren som nævnt i momslovens artikel 138. Endvidere fremgår det af artikel 184, andet punktum, at de genstande, som svarer til kapitel 71, 82, 83, 90 eller 96 i den kombinerede nomenklatur, anses for genstande, der indeholder ædle metaller eller ædle sten.

III. Faktiske omstændigheder, nationale retssager og de præjudicielle spørgsmål

8. SIA »E LATS« (appellanten) er erhvervsdrivende og en momspligtig person. SIA »E LATS« tilbyder lån til privatpersoner, som ifølge forelæggelsesafgørelsen ikke er momspligtige. I forbindelse med ydelsen af lån tager SIA »E LATS« pant, som er genstande, der indeholder ædle metaller eller ædle sten såsom kæder, vedhæng, ringe, vielsesringe, skeer og dentalmateriale.

9. Appellanten videresolgte uindfriet pant til andre erhvervsdrivende, som også er momspligtige. Genstandene blev klassificeret efter, hvilket materiale de indeholdt, såvel som materialets renhed. De blev videresolgt efter vægt, så de ædle metaller eller ædle sten kunne udtrækkes (»de omhandlede transaktioner«).

10. Appellanten anvendte de særlige momsordninger for brugte genstande, der er fastsat i momslovens artikel 138, på de omhandlede transaktioner.

11. Valsts ieņēmumu dienests (skattemyndigheden, Letland) fandt, at de genstande, som appellanten videresolgte, udgjorde skrot: De var ikke brugte genstande, og de særlige momsordninger for brugte genstande kunne derfor ikke finde anvendelse. Den vedtog derfor en afgørelse, der pålagde appellanten at betale et yderligere momsbeløb.

12. Appellanten anlagde sag med påstand om annullation af den pågældende afgørelse. Administratīvā apgabaltiesa (appeldomstol i forvaltningsretlige sager, Letland) gav ikke appellanten medhold med den begrundelse, at appellanten fejlagtigt havde anvendt momslovens artikel 138 på de omhandlede transaktioner. Den fastslog, at genstandene af guld, sølv og andre ædle materialer var blevet solgt af appellanten som skrot, ikke brugte genstande.

13. Sagen verserer nu for Augstākā tiesa (øverste domstol), den forelæggende ret. Sidstnævnte bemærker, at det kan forstås således, at særordningerne i henhold til momsdirektivets artikel 311, stk. 1, nr. 1), ikke finder anvendelse på genstande, som indeholder ædle metaller eller ædle sten, der sælges, ikke som brugte genstande, men udelukkende med henblik på udtrækning af de ædle metaller eller ædle sten deri. Den pågældende ret er af den opfattelse, at sådanne genstande ikke er »brugte genstande«, men »ædle metaller eller ædle sten«. Den mener også, at momsdirektivets artikel 311, stk. 1, nr. 1), i denne henseende ikke overlader noget skøn til medlemsstaterne.

14. På denne baggrund har Augstākā tiesa (øverste domstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal artikel 311, stk. 1, nr. 1), i Rådets direktiv nr. 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem fortolkes således, at en af en erhvervsdrivende erhvervet brugt genstand, der (som i den foreliggende sag) indeholder ædle metaller eller ædle sten, og som hovedsagligt videresælges med henblik på at udtrække de ædle metaller eller ædle sten, som genstanden indeholder, kan anses for at være en brugt genstand?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, er det da, med henblik på at begrænse anvendelsen af særordningen, af betydning, om den erhvervsdrivende har kendskab til den senere købers hensigt om at udtrække de ædle metaller eller ædle sten, som den brugte genstand indeholder, eller er det af betydning, hvilke objektive karakteristika transaktionen har (varemængden, modparten i transaktionens retlige status, osv.)?«

15. Den lettiske regering og Europa-Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg. Den lettiske regering, Kommissionen og appellanten har også afgivet mundtlige indlæg i retsmødet den 25. januar 2018.

IV. Bedømmelse

16. Dette forslag til afgørelse er struktureret på følgende måde. Jeg vil først redegøre for anvendelsesområdet for og logikken bag begrebet »brugte genstande«, som fremgår af momsdirektivets artikel 311, stk. 1, nr. 1) (A). Dernæst vil jeg behandle undtagelsen, som sidstnævnte bestemmelse fastsætter for ædle metaller eller ædle sten, med henblik på at opsamle formålet med og logikken bag denne undtagelse (B). På grundlag af disse to generelle punkter skal jeg herefter give nogle retningslinjer vedrørende de relevante omstændigheder, der skal tages hensyn til med henblik på at bedømme, hvorvidt de omhandlede genstande kan kvalificeres som brugte genstande (C).

A. Begrebet »brugte genstande«

17. Momsdirektivets artikel 311, stk. 1, nr. 1), definerer brugte genstande som »løsøregenstande, der kan genanvendes i den foreliggende stand eller efter reparation, undtagen kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter og undtagen ædle metaller og ædle sten defineret som sådanne af medlemsstaterne«.

18. For at være omfattet af definitionen fastsat i momsdirektivets artikel 311, stk. 1, nr. 1), skal de pågældende varer således opfylde to positive betingelser: i) »løsøregenstande«, der ii) kan »genanvendes i den foreliggende stand eller efter reparation« og undgå at opfylde en negativ betingelse iii): »undtagen kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter og undtagen ædle metaller og ædle sten defineret som sådanne af medlemsstaterne«.

19. Der er ingen tvivl om, at de omhandlede varer er »løsøregenstande«. Den første betingelse er således klart opfyldt. Omtvistet i den foreliggende sag er den anden (positive) betingelse, sammenholdt med dens præcise forbindelse med den tredje (negative) betingelse.

20. For at bedømme dette samspil vil jeg først behandle målene med momssærordningerne for brugte genstande (1), før jeg gennemgår den første af de omtvistede dele af definitionen, at kunne »genanvendes« (2).

1. Formålene med de særlige momsordninger, der finder anvendelse på brugte genstande

21. Brugte genstande er underlagt fortjenstmargenordningen, som fraviger den almindelige momsordning: I stedet for at blive beregnet på grundlag af salgsprisen baseres beregningen af momsbeløbet på forskellen mellem en genstands købspris og salgspris [3].

22. Fortjenstmargenordningen er en undtagelse til den almindelige momsordning. Omfanget af de genstande, der er omfattet af denne ordning, skal derfor fortolkes snævert [4] og bør ikke gå videre, end hvad der er nødvendigt for at opfylde det tilsigtede formål [5].

23. Ædle metaller eller ædle sten er imidlertid ikke omfattet af begrebet brugte genstande (og er ligeledes ikke omfattet af den fravigende fortjenstmargenordning). Begrebet er således reelt *en undtagelse til en undtagelse*, hvilket betyder, at genstande, som er omfattet af undtagelsen for ædle metaller eller ædle sten, falder tilbage til den almindelige momsordning [6].

24. Det følger af 51. betragtning til momsdirektivet, at de særlige momsordninger for brugte genstande blev indført med henblik på at undgå dobbelt påligning af afgift og konkurrenceforvridning [7]. Mens »det fælles momssystem i princippet har til formål at afgiftspålægge den økonomiske værdi, der i de forskellige faser af produktions- og distributionsprocessen […] tilføres« [8], rejser den opkrævede moms for brugte genstande det særlige problem, at momsbyrden bæres to gange.

25. Dette sker, når en afgiftspligtig videreforhandler erhverver genstande fra en ikke-afgiftspligtig person og betaler den moms, der er indeholdt i købsprisen, mens den pågældende erhvervsdrivende ikke efterfølgende kan trække den fra. Med andre ord skal en ikke-afgiftspligtig person, der køber genstande, betale den gældende momssats som en del af købsprisen. Når den pågældende person sælger disse genstande til en afgiftspligtig videreforhandler, har denne afgiftspligtige videreforhandler i princippet ikke mulighed for at fratrække den moms, der er betalt til at begynde med, og som er

3 – Jf. momsdirektivets kapitel 4, afdeling 2, underafdeling 1 (herefter »fortjenstmargenordning«). Artikel 313, stk. 1, fastsætter, at »medlemsstaterne anvender på leveringer af brugte genstande, kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter, der foretages af afgiftspligtige videreforhandlere, en særordning med moms af den afgiftspligtige videreforhandlers fortjenstmargen i overensstemmelse med bestemmelserne i denne underafdeling«. Det fremgår af artikel 315, at »afgiftsgrundlaget for de leveringer af [bl.a. brugte genstande] er den afgiftspligtige videreforhandlers fortjenstmargen med fradrag af den moms, der vedrører selve fortjenstmargenen. Den afgiftspligtige videreforhandlers fortjenstmargen er lig med forskellen mellem den salgspris, som den afgiftspligtige videreforhandler forlanger for varen, og købsprisen«.

4 – Om fortolkningen af momsdirektivets artikel 314, jf. dom af 18.5.2017, Litdana (C-624/15, EU:C:2017:389, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).

5 – Dom af 8.12.2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).

6 – Jf. i en anden sammenhæng dom af 15.1.2002, Libéros mod Kommissionen (C-171/00 P, EU:C:2002:17, præmis 27). Jf. også generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse Zoological Society (C-267/00, EU:C:2001:698, punkt 19).

7 – Domstolen har mindet om dette dobbelte formål i dom af 3.3.2011, Auto Nikolovi (C-203/10, EU:C:2011:118, præmis 47 og 48).

8 – Dom af 1.4.2004, Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213, præmis 27).

indeholdt i købsprisen. Således skal den afgiftspligtige videreforhandler betale moms igen, og der sker dobbeltbeskatning. Det er præcis denne situation, de særlige momsordninger for brugte genstande tilstræber at undgå ved at fastsætte, at den moms, der skal betales af den afgiftspligtige videreforhandler, beregnes på grundlag af forskellen mellem købsprisen og salgsprisen [9].

26. I denne henseende præciserede Domstolen, at »[o]pkrævning af afgift af hele prisen ved en afgiftspligtig videreforhandlers levering af brugte genstande […], når den pris, som sidstnævnte har erhvervet genstandene for, indeholder et momsbeløb, der er betalt i et tidligere led af en person, der er omfattet af en af de kategorier, der er fastlagt i [moms]direktivets artikel 314, litra a)-d), og som hverken denne person eller den afgiftspligtige videreforhandler har kunnet fradrage, vil medføre en sådan […] dobbelt påligning af afgift« [10].

27. En sådan akkumulation af afgifter for så vidt angår brugte genstande blev anerkendt ganske tidligt [11]. Kommissionen bemærkede i denne henseende, at fraværet af særlige regler vedrørende kunstgenstande, antikviteter, samlerobjekter og brugte genstande førte til den situation, at »varer, der stammer fra det sidste forbrugerled, og som føres tilbage til den erhvervsmæssige omsætning, på ny kunne pålægges fuld omsætningsafgift, uden at den afgiftspligtige videreforhandler kan fradrage den afgift, der er indbefattet i vederlaget for nævnte vare […] [D]en heraf følgende forskel i afgiftsbelastningen vil kunne bevirke, at almindelig erhvervsmæssig omsætning undgås« [12].

2. Egnethed til genanvendelse

28. Den anden betingelse i momsdirektivets artikel 311, stk. 1, nr. 1), om at kunne »genanvendes« blev fortolket af Domstolen i Sjelle Autogenbrug-sagen. Den pågældende sag handlede om udrangerede motorkøretøjer, som var blevet købt med henblik på salg som reservedele. Domstolen præciserede, at det at kunne »genanvendes« skulle undersøges med udgangspunkt i, hvorvidt det pågældende objekt har »*bevaret den funktion*«, som den havde i ny tilstand [13]. Domstolen fastslog, at begrebet »brugte genstande« ikke udelukker »løsøregenstande, der kan genanvendes i den foreliggende stand eller efter reparation, og som hidrører fra en anden genstand, hvori de indgik som bestanddele. Den omstændighed, at en brugt genstand, som indgår som en del af en anden genstand, adskilles fra denne sidstnævnte, berører nemlig ikke kvalificeringen af den udtagne genstand som en »brugt genstand«, for så vidt som den kan genanvendes »i den foreliggende stand eller efter reparation«« [14].

29. Hovedelementet i definitionen af at kunne »genanvendes« er således den *samme types bevarede funktion*. I den foreliggende sag fremstår den faktiske opfyldelse af denne betingelse imidlertid som stridspunktet mellem parterne.

30. I retsmødet gjorde appellanten i det væsentlige gældende, at betingelsen om at kunne »genanvendes« er opfyldt i den udstrækning, de omhandlede genstande, såsom ringe, stadig kan anvendes som ringe, uafhængigt af om de sælges efter vægt (hvilket, ifølge appellanten, ikke er usædvanligt i smykkebranchen). Selv en forlovelsesring, som har en indgravering (såsom »for evigt«), kan anses for at kunne genanvendes, da den tydeligvis stadig er en ring og stadig kan bæres.

9 – Jf. i denne retning f.eks. dom af 8.12.2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, præmis 38-41).

10 – Dom af 18.5.2017, Litdana (C-624/15, EU:C:2017:389, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis). Jf. i denne henseende også dom af 1.4.2004, Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213, præmis 25).

11 – Jf. dom af 5.12.1989, ORO Amsterdam Beheer og Concerto (C-165/88, EU:C:1989:608, præmis 16). Jf. analogt dom af 27.6.1989, Kühne v Finanzam München III (C-50/88, EU:C:1989:262, præmis 9 og 10). Jf. også punkt 1.2 i Det Europæiske Økonomiske og Sociale udvalgs udtalelse af 21.6.1989 om forslaget til Rådets direktiv om supplering af det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring af artikel 32 og 28 i direktiv 77/388/EØF – særordning vedrørende brugte genstande, kunstgenstande, antikviteter og samlerobjekter (EFT 1989, C 201, s. 6).

12 – Jf. forslag til Rådets syvende direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – en fælles merværdiafgiftsordning for kunstgenstande, samlerobjekter, antikviteter og brugte genstande (EFT 1978, C 26, s. 2).

13 – Dom af 18.1.2017, Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20, præmis 32 og 33), min fremhævelse.

14 – Dom af 18. januar 2017, Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20, præmis 31).

31. Den lettiske regering har ikke tilsluttet sig appellantens standpunkt om genanvendelse. Regeringen anerkender, at genstande, som indeholder ædle metaller eller ædle sten, i henhold til national lovgivning, navnlig artikel 184 i forordning nr. 17[15], anses for brugte genstande. Samtidig kan sådanne genstande ifølge regeringen kun betragtes som brugte genstande, hvis de stadig er egnet til genanvendelse af *den samme type*, og forudsat at de bedømmes på grundlag af deres *individuelle* værdi. Ifølge regeringen var dette ikke tilfældet for de omhandlede genstande, der blev solgt efter vægt og som skrot med henblik på de ædle elementer, der ville blive udtrukket.

32. I retsmødet forklarede appellanten i detaljer, at kun 5% af den videresolgte uindfriede pant, som skattemyndighederne tog stilling til i hovedsagen, ikke kunne genanvendes, eller at det ville være for bekosteligt at reparere disse genstande. Appellanten fastholdt også, at andre genstande blev vurderet og solgt individuelt til detailsalg eller i store partier, hvorfor deres pris blev fastlagt ved vægt. Disse varer kunne ifølge appellanten genanvendes uden reparation. Appellanten gjorde i retsmødet gældende, at de ovenfor beskrevne karakteristika for de 5% uindfriet pant påvirkede skattemyndighedens konklusion for så vidt angår samtlige genstande, der blev taget stilling til. Resultatet blev, at den momsbehandling, der er forbeholdt disse, bestemte 5% af genstandene, blev anvendt på de omhandlede genstande i deres helhed.

33. Kommissionen finder, at de omhandlede genstande ikke kunne genanvendes enten på grund af deres beskaffenhed (dentalmateriale) eller på grund af deres stand (skadede eller individuelt tilpassede genstande). Den manglende egnethed til genanvendelse er ifølge Kommissionen også godtgjort ved de omstændigheder, hvorunder den omhandlede transaktion fandt sted.

34. En nøjagtig forståelse af de relevante faktuelle elementer er unægtelig af altafgørende vigtighed for bedømmelsen af sagen, herunder for Domstolen. Faktuelle vurderinger foretages imidlertid udelukkende af de nationale retter. Domstolen er bundet af de faktiske omstændigheder, som disse er konstateret og fremstillet af den forelæggende ret. Jeg ønsker at understrege dette punkt i betragtning af en række faktuelle udsagn fremsat særligt af appellanten, hvis formål i det væsentlige var at overbevise Domstolen om, at de nationale myndigheder, og indirekte de nationale retter, udelod relevante faktiske omstændigheder og/eller bedømte dem forkert.

35. Udgangspunktet for den retlige bedømmelse i henhold til EU-retten er således baseret på beskrivelsen af genstandene som beskrevet af den forelæggende ret i sin forelæggelsesafgørelse og afspejlet i formuleringen af dens første præjudicielle spørgsmål. Jeg forudsætter derfor, som betinget i det første spørgsmål, at genstandene af ædle metaller eller ædle sten blev videresolgt af appellanten *til udtrækning*, dvs. for at blive genanvendt *som råmateriale*.

36. Hvis dette rent faktisk er tilfældet, hvilket udelukkende er op til den nationale ret at fastslå og bedømme, er mit forslag, af grunde, jeg skal redegøre nærmere for i de følgende afsnit i dette forslag til afgørelse, at undtagelsen for ædle metaller og ædle sten ganske rigtigt finder anvendelse i en sådan situation. Sådanne genstande er, som de er beskrevet af den forelæggende ret, ikke brugte genstande, og henhører under den almindelige momsordning.

37. Bag den grundlæggende faktuelle bedømmelse af arten af en konkret transaktion ligger der imidlertid en dybere problemstilling, som jeg allerede har skitseret, og som jeg forstår giver næring til det første præjudicielle spørgsmål, som den nationale ret har forelagt: forholdet mellem betingelsen om at *kunne genanvendes* og undtagelsen for *ædle metaller og ædle sten*. Jeg er enig i, at forholdet er vanskeligt at beskrive, fordi den anden betingelse i momsdirektivets artikel 311, stk. 1, nr. 1), defineres af brugen (*funktionen*) af den omhandlede genstand, mens den tredje betingelse – undtagelsen for ædle

15 – Jf. ovenfor, punkt 7 i nærværende forslag til afgørelse.

metaller og ædle sten – defineres af det omhandlede *materiale*. Hvis det tilføjes denne kompleksitet, at den anden betingelse er baseret på EU-lovgivning, mens den tredje betingelse udtrykkeligt overlades til medlemsstaterne at definere, er det ganske klart, at der sandsynligvis vil opstå et sammenstød eller et sammenfald mellem de to definitioner.

38. De mundtlige indlæg i retsmødet afslørede nogle usikkerheder om forholdet: Udelukker den omstændighed, at en brugt ring er lavet af guld, automatisk denne ring fra begrebet brugte genstande (og fra fortjenstmargenordningen), fordi den, ud over at den bliver anvendt og kan genanvendes, også er lavet af et ædelt metal? Eller har den brugte betingelse og egnetheden til genanvendelse forrang for karakteren som ædelt metal eller ædel sten, hvilket ville medføre, at enhver brugt genstand, der kan genanvendes og er lavet af ædle metaller eller ædle sten, altid skal anses for en brugt genstand, og dermed er omfattet af fortjenstmargenordningen?

39. For nærmere at præcisere forholdet mellem disse to begreber må der først redegøres for det særlige formål, logikken bag og tilblivelsen af undtagelsen for ædle metaller eller ædle sten.

B. Undtagelsen for ædle metaller eller ædle sten

40. Ved en første gennemlæsning af momsdirektivets artikel 311, stk. 1, nr. 1), forekommer det klart, at »ædle metaller eller ædle sten« ganske enkelt ikke er omfattet af begrebet brugte genstande på samme måde som udelukkelsen af »kunstgenstande, samlerobjekter« og »antikviteter«.

41. Den tilsyneladende lighed skal imidlertid betragtes i dens sammenhæng. »Kunstgenstande, samlerobjekter« og »antikviteter« er ikke omfattet af begrebet brugte genstande, men er stadig omfattet af fortjenstmargenordningen. Med henblik herpå defineres de ganske enkelt i særskilte bestemmelser i momsdirektivet[16]. I modsætning hertil er ædle metaller eller ædle sten ikke omfattet af begrebet brugte genstande, og de er ligeledes ikke omfattet af fortjenstmargenordningen. Desuden overlades definitionen af »ædle metaller eller ædle sten« udtrykkeligt til medlemsstaterne.

42. Da en gennemgang af ordlyden af momsdirektivets artikel 311, stk. 1, nr. 1) (herunder dens forskellige sprogversioner), ikke yderligere belyser det nøjagtige forhold mellem begreberne at kunne genanvendes og undtagelsen for ædle metaller eller ædle sten, skal jeg herefter behandle undtagelsens tilblivelse (1), før jeg tager stilling til dens formål (2).

1. Lovgivningens tilblivelse

43. Det første lovforslag[17], der tog ædle metaller eller ædle sten i betragtning i sammenhæng med fortjenstmargenordningen, definerede »brugte genstande« som »løsøre, der ikke er [kunstgenstande, samlerobjekter og antikvitetsgenstande], og som er brugt og kan genanvendes i den foreliggende stand eller efter reparation«[18]. Interessant nok fremgik det af forslagets artikel 3, stk. 4, at ordningen for brugte genstande »[ikke finder] anvendelse ved salg af *brugte genstande, der er udført i guld eller andre ædle metaller eller besat med ædle stene*«[19]. Samtidig omfattede den foreslåede definition af

16 – Jf. momsdirektivets bilag IX, del A, B og C.

17 – Forslag til Rådets syvende direktiv af 11.1.1978 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — en fælles merværdiafgiftsordning for kunstgenstande, samlerobjekter, antikviteter og brugte genstande (EFT 1978, C 26, s. 2). Forslaget blev efterfølgende ændret, men ændringerne er ikke relevante i den foreliggende sag (EFT 1979, C 136, s. 8).

18 – Jf. artikel 3 i det forslag, der er henvist til ovenfor i fodnote 17 (EFT 1978, C 26, s. 2).

19 – Min fremhævelse.

»kunstgenstande«, »samlerobjekter« og »antikvitetsgenstande« genstande udført i guld eller andre ædle metaller eller besat med ædle stene, såfremt værdien af sådanne ædle materialer ikke oversteg 50% af salgsprisen [20]. Forslaget blev ikke desto mindre trukket tilbage i november 1987 på grund af manglende enighed.

44. I et andet forslag [21], som til sidst førte til vedtagelsen af direktiv 94/5/EF [22], foreslog Kommissionen, at genstande udført i guld eller andre ædle metaller eller besat med ædle stene, hvor værdien af disse materialer ikke overstiger 50% af deres salgspris, stadig ville drage fordel af de særordninger, der finder anvendelse på bl.a. brugte genstande [23].

45. Det Økonomiske og Sociale Udvalg støttede indførelsen af særordningerne og godkendte, at de ikke omfattede ædle metaller eller ædle sten. Det var imidlertid ikke enigt i, at anvendelsesområdet for disse særordninger skulle afhænge af værdien af de indarbejdede materialer. Det bemærkede, at »Kommissionen anlægger en noget arbitrær sondring, når den i særordningen inkluderer leveringer af ædelmetaller eller ædelstene, forudsat at værdien af de anvendte materialer ikke overstiger 50% af de nævnte genstandes salgspris. Vanskeligheden ved at foretage en fuldt objektiv vurdering heraf vil formentlig i mange tilfælde afføde indsigelser og skattesvig. Måske havde det været mere hensigtsmæssigt, hvis man i særordningen ikke havde medtaget genstande, som indeholder bestanddele, der lader sig videreforarbejde« [24].

46. Den vedtagne udgave af direktiv 94/5 indførte en ny artikel 26a [25], der fastsatte, at ædle metaller og ædle sten ikke er omfattet, uden nogen henvisning til den værdi, som disse elementer udgør af hele genstanden.

47. I lyset af det ovenstående forekom såvel idéen om ikke at omfatte genstande, der er *lavet af* ædle metaller eller *indeholder* ædle sten, i ordningen, som idéen om en grænse på 50%, i lovgivningsprocessen som relevante elementer for afgrænsningen af særordningerne for bl.a. brugte genstande.

48. Selv om lovgivningens tilblivelse er oplysende for så vidt angår alle de praktiske problemstillinger, der opstod undervejs, afslører den dog ikke de præcise grunde til, at ædle metaller og ædle sten ikke blev omfattet af fortjenstmargenordningen. For at forstå disse grunde må man vende blikket mod den (økonomiske) logik, som er uløseligt forbundet med genstande lavet af ædle metaller eller ædle sten.

20 – Jf. den foreslåede artikel 2, stk. 4, i det forslag, der er henvist til ovenfor i fodnote 17.

21 – Forslag til Rådets direktiv om supplering af det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring af artikel 32 og 28 i direktiv 77/388/EØF – særordning vedrørende brugte genstande, kunstgenstande, antikviteter og samlerobjekter (KOM(88) 846 endelig) (EFT 1989, C 76, s. 10).

22 – Rådets direktiv af 14.2.1994 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring af direktiv 77/388/EØF – særordning for brugte genstande, kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter (EFT 1994, L 60, s. 16).

23 – Jf. artikel 1 i forslag til Rådets direktiv om supplering af det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring af artikel 32 og 28 i direktiv 77/388/EØF – særordning vedrørende brugte genstande, kunstgenstande, antikviteter og samlerobjekter (KOM(88) 846 endelig) (EFT 1989, C 76, s. 10).

24 – Jf. punkt 3.1 i udtalelsen af 21.6.1989 om forslaget til Rådets direktiv om supplering af det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring af artikel 32 og 28 i direktiv 77/388/EØF – særordning vedrørende brugte genstande, kunstgenstande, antikviteter og samlerobjekter, 89/C-201/03 (EFT 1989, C 201, s. 6).

25 –
– »A. […]: d) »brugte genstande«: løsøregenstande, der kan genanvendes i den foreliggende stand eller efter reparation, undtagen kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter og undtagen ædle metaller og ædle stene defineret som sådanne af medlemsstaterne«.

2. Økonomisk logik og formål

49. Typen af genstande lavet af ædle metaller eller ædle sten er specifik [26]. Deres funktion (og værdi) er dobbelt. Afhængigt af hver specifikke genstands kvalitet og stand udgør de ikke kun en særligt udfærdiget eller fremstillet genstand, som har en bestemt funktion (funktionel værdi), men de rummer også den iboende værdi, som samfundet tillægger de ædle metaller eller ædle sten, der er indeholdt deri (»materiel« iboende værdi).

50. Det praktiske problem, der fremgår af den komplekse tilblivelse af momsdirektivets artikel 311, stk. 1, nr. 1), er, at det i lyset af det enorme omfang af genstande, som er lavet af eller som indeholder bestanddele af ædle metaller eller ædle sten, er vanskeligt at udforme et abstrakt kriterium til at bedømme den relative betydning af hver af disse typers værdi generelt.

51. På den ene side af spektret kan jeg bestemt bruge en guldklump som papirvægt. Den kan også blive solgt og genbruges som en papirvægt. Det er ikke desto mindre usandsynligt, at prisen for en sådan papirvægt vil blive fastsat med hensyn til dens ubestridelige effektivitet med hensyn til at sørge for, at en masse papirer ikke flyver væk, selv hvis der kommer et stærkt vindstød. Dens pris vil i stedet sandsynligvis blive fastlagt på grundlag af den gældende markedspris for guld. I et sådant scenarium vil genstandens pris være prisen for det råmateriale, som den består af.

52. På den anden side kan man forestille sig komplekst og bekosteligt medicinsk udstyr, som bl.a. er lavet af flere forskellige ædle metaller eller endog en eller flere ædle sten(e). Værdien af de ædle metaller eller ædle sten i udstyret kan i sig selv være betydelig, men det er sandsynligt, at udstyrets funktionelle værdi ville være meget større end værdien af de ædle materialer, det består af, hvis det blev videresolgt, mens det var funktionsdygtigt.

53. Bortset fra disse interessante eksempler er det imidlertid ganske klart, at det med henblik på anvendelsen af momsdirektivets artikel 311, stk. 1, nr. 1), er det første scenarium, der sandsynligvis er relevant. Der er mange forskellige genstande, der er lavet af eller som indeholder ædle metaller, hvis værdi som genstande, der har en bestemt funktion, er langt fra indlysende. Disse genstande handles dog stadig på grund af deres ædle materialeindhold. I den foreliggende sag fremstår dette særligt at være tilfældet for så vidt angår dentalmateriale, dele af bestik eller smykker, der er gået i stykker.

54. Det står således klart, at genstande, der er lavet af ædle metaller eller ædle sten, har en »lagret værdi«, som er uafhængig af, hvorvidt den konkrete genstands oprindelige funktion også er opretholdt eller ej. Dette er trods alt grunden til, at de omhandlede metaller og sten benævnes »ædle«, hvorfor der er blevet udkæmpet krige om deres ejerforhold, og hvorfor det at finde en skjult skat, der indeholder mønter, ringe og smykker fra en ukendt dronning, gør den heldige finder til en rig kvinde [27], selv om hun måske stadig foretrækker lettere moderne smykker til daglig brug.

55. I lyset af denne økonomiske logik fremstår det således som om, at undtagelsen for ædle metaller eller ædle sten kort sagt sigter efter situationer, hvor den brugte genstands oprindelige funktion er tabt eller i den omhandlede transaktions sammenhæng er uden betydning. Sådanne genstande videresælges ikke længere på grund af deres funktion, men på grund af den værdi, der er uløseligt forbundet med det råmateriale, de består af. Som følge heraf forlader sådanne genstande den særlige økonomiske cyklus for brugte genstande. De kommer i stedet ind i en ny økonomisk cyklus af »råt« materiale og tjener reelt som tilførsel til produktionen af nye artikler, der er lavet af ædle metaller eller ædle sten.

26 – Jf. analogt om investeringsguld dom af 26.5.2016, Envirotec Denmark (C-550/14, EU:C:2016:354, præmis 41).

27 – Selvfølgelig underlagt den relevante nationale lovgivning.

56. Endelig bør det fra et perspektiv om bredere, systemisk analogi bemærkes, at lignende hensyn førte til, at EU-lovgiver helt undtog investeringsguld fra moms [28]. I det pågældende forslag, som indførte særordningen for guld, bemærkede Kommissionen problemstillingen med residualafgift og dobbeltbeskatning, som udgør »begrundelsen for den særlige ordning […] foreslået for brugte genstande, kunstgenstande, antikviteter og samlerobjekter. […] Guld kan derimod som investeringsobjekt gøres til genstand for et ubegrænset antal transaktioner. […] [E]thvert system med marginalbeskatning minimerer, men fjerner ikke fuldstændigt virkningerne af afgiftsresten: Denne sidstnævnte forøges konstant i forhold til længden af den økonomiske cyklus, netop af den grund, at marginalafgiften inkorporeres i prisen og ikke kan fradrages af den efterfølgende køber. Den særligt høje værdi på guld samt det store antal på hinanden følgende transaktioner, som guldet kan gøres til genstand for, vil forstærke dette fænomen« [29].

57. Den undtagelse, der finder anvendelse på investeringsguld, kommer af, at det »[ikke] adskiller sig […] grundlæggende fra andre finansielle investeringsformer, der er fritaget for afgift« [30]. Derimod forsvinder begrundelserne for undtagelsen, hvis investeringsguldet omdannes, f.eks. til smykker. Det er stadig det samme materiale, men der ses anderledes på dets funktion i den økonomiske cyklus [31].

3. Medlemsstaternes skøn og dets grænser

58. Endelig fastsættes det i momsdirektivets artikel 311, stk. 1, nr. 1), at ædle metaller og ædle sten *defineres af medlemsstaterne*.

59. Det betragtelige spillerum, der er overladt medlemsstaterne i forbindelse med fastlæggelsen af betingelserne for anvendelsen af undtagelsen af ædle metaller og ædle sten, er imidlertid ikke ubegrænset. To slags grænser kan nævnes som en konklusion på dette afsnit: en generel og en specifik.

60. For så vidt angår de *generelle* grænser, der finder anvendelse på momsdirektivets undtagelser, har Domstolen anerkendt, at medlemsstaterne i forbindelse med gennemførelsen af en undtagelse særligt skal overholde ligebehandlingsprincippet og princippet om afgiftsneutralitet [32] under hensyntagen til det formål [33], som momsdirektivet forfølger.

61. Den *specifikke* grænse udstrømmer fra det konkrete mål med den bestemmelse, der fortolkes, dvs. momsdirektivets artikel 311, stk. 1, nr. 1), i den foreliggende sag. Igen står det klart, at denne bestemmelse overlader medlemsstaterne et betydeligt spillerum for så vidt angår definitionen af begrebet »ædle metaller eller ædle sten«, særligt vedrørende definitionen af såvel typen af ædle metaller og ædle sten som karakteren af de omhandlede varer. Udøvelsen af dette skøn kan imidlertid

28 – Jf. momsdirektivets artikel 346. Momsdirektivets artikel 344 definerer »investeringsguld«.

29 – Forslag til Rådets direktiv om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring af direktiv 77/388/EØF – særlig ordning for guld (KOM(92) 441 endelig, s. 6 og 7). Dette forslag førte til Rådets direktiv 98/80/EF af 12.10.1998 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring af direktiv 77/388/EØF – særlig ordning for investeringsguld (EFT 1998 L 281, s. 31).

30 – 53. betragtning til momsdirektivet.

31 – Som anerkendt i 27. betragtning til momsdirektivet. Jf. også momsdirektivets artikel 82. Jf. desuden 4. betragtning til forslag til Rådets direktiv om ændring af direktiv 77/388/EØF med hensyn til visse foranstaltninger, der skal forenkle momsopkrævningen og hjælpe med til at bekæmpe svig og unddragelse, og om ophævelse af visse beslutninger om at tillade fravigelser (KOM(2005) 89 endelig).

32 – Om forskellige begreber i momsdirektivet (eller tidligere momsdirektiver), hvis definition er overladt til medlemsstaterne, jf. f.eks. dom af 26.5.2005, Kingscrest Associates og Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, præmis 51-54), af 27.4.2006, Solleveld (C-443/04, EU:C:2006:257, præmis 27-36), af 28.6.2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust og The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391, præmis 41-49), af 15.11.2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, præmis 31-33), af 28.11.2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, præmis 37 og 38), og af 13.3.2014, ATP PensionService (C-464/12, EU:C:2014:139, præmis 42).

33 – Jf. i denne henseende dom af 27.4.2006, Solleveld (C-443/04, EU:C:2006:257, præmis 35), af 28.6.2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust og The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391, præmis 43), og af 13.3.2014, ATP PensionService (C-464/12, EU:C:2014:139, præmis 42).

ikke fratage begrebet »brugte genstande« sit egentlige indhold gennem en overdrevent snæver definition af, hvad der kan udgøre ædle metaller eller ædle sten. Konsekvensen heraf ville være, at enhver genstand, der indeholdt ædle metaller eller ædle sten, bestandigt ville forblive en del af ordningen for brugte genstande uanset dens fortsatte brug og funktion.

62. Med andre ord skal den grundlæggende økonomiske logik, der ligger bag undtagelsen af ædle metaller eller ædle sten, respekteres. For at en genstand kan forblive en del af den fortjenstmargenordning, der finder anvendelse på brugte genstande, skal den omhandlede genstand have en vis bevaret funktion ud over det ædle materiale alene [34].

C. Bedømmelse af en transaktion

63. Hovedkriteriet for at fastslå, hvorvidt en genstand henhører under fortjenstmargenordningen for brugte genstande, eller hvorvidt den (gennem undtagelsen for ædle metaller eller ædle sten) falder tilbage til den almindelige momsordning, er de pågældende genstandes *bevarede funktion* (brug). Den generelle logik er undgåelse af dobbeltbeskatning og konkurrenceforvridning for så vidt angår genstande, der genindføres i den økonomiske cyklus uden at udgøre nogen ny økonomisk værditilførsel.

64. Som denne sag imidlertid viser, er det detaljerne, der er afgørende. Hvordan skal den generelle regel anvendes i komplicerede faktuelle situationer, hvor tilsyneladende blandede genstande sælges i store partier? Dette afsnits vejledning med hensyn til sådanne situationer må være begrænset af to grunde: For det første vil enhver bedømmelse, der foretages i en lignende sammenhæng, være fuld af faktuelle oplysninger og op til den nationale ret at foretage. For det andet vil den faktiske vurdering være yderligere formet af de nationale regler, der gennemfører momsdirektivets artikel 311, stk. 1, nr. 1), og som, forudsat de overholder grænserne fastsat i EU-retten, kan tillade ganske megen differentiering, særligt i grænsetilfælde.

65. Med disse forbehold in mente vil kriteriet for at foretage en sådan bedømmelse først blive gennemgået i det sidste afsnit af dette forslag (1), før de konkrete faktorer, der kan tages hensyn til ved foretagelsen af en sådan bedømmelse, behandles (2).

1. Kriteriet: de pågældende genstandes bevarede funktion (brug)

66. Som det allerede er bemærket, er det afgørende spørgsmål, der må stilles, hvorvidt de pågældende genstandes funktion bevares, og hvorvidt denne funktion eksisterer ud over det »blotte« ædle metal, som genstanden består af.

67. Drøftelsen i retsmødet viste kompleksiteten i de faktuelle scenarier, der kan opstå i praksis. Til at begynde med er der visse scenarier, som er klare.

68. For det første var der enighed om, at undtagelsen for ædle metaller eller ædle sten finder anvendelse på genstande, når de sælges som *materiale*. Det er jeg enig i. I princippet betyder det (medmindre en anden særlig bestemmelse i momsdirektivet finder anvendelse, såsom den for investeringsguld, samlerobjekter eller antikviteter), at en guldklump, som engang blev beholdt som en souvenir og derefter givet som pant for et lån, ville blive klassificeret som et ædelt metal i henhold til momsdirektivets artikel 311, stk. 1, nr. 1). At den ikke er omfattet af fortjenstmargenordningen, forekommer logisk, da sådanne genstande sandsynligvis vil blive handlet med henblik på en eller anden form for omarbejdning.

34 – Jf. også S. Capaccioli, »VAT Taxation of Gold in the European Union«, *EC Tax Review 2014*, s. 85-101, på s. 100: »Margenordningen finder kun anvendelse på brugte smykker, hvis transaktionen har en »margen« over de indeholdte ædle metaller, hvilket betyder, at merværdien over metallet eksisterer. Hvis essensen af transaktionen er at omarbejde eller udvinde guldet, betragtes brugte smykker som guldmateriale.«

69. For det andet vil der være genstande, som er lavet af ædle metaller eller ædle sten, som vil blive solgt under hensyntagen til *både* materialets værdi *og* deres individuelle funktion. Sådanne genstande vil sandsynligvis blive solgt på en *individualiseret* måde. Dette kunne være tilfældet for f.eks. en brugt guldhalskæde, hvis værdi unægteligt vurderes i lyset af det anvendte materiales renhed, men også i lyset af dets stand, hvilket omfatter halskædens egnethed til stadig at blive båret. At en sådan genstand omfattes af fortjenstmargenordningen, forekommer passende, da sådanne genstande sandsynligvis ikke vil blive handlet med henblik på omarbejdning.

70. Bortset fra sådanne entydige tilfælde, som kan anses for at ligge i hver ende af spektret, er der en række mindre klare scenarier herimellem.

71. På den ene side er der genstande, som af økonomiske årsager sælges efter vægt eller i store partier, mens deres funktion ikke alene bevares, men endda tages i betragtning. Dette kan være tilfældet for en blanding af sølvringe af lavere kvalitet, som prisfastsættes og sælges efter kilo. I lighed med, hvad appellanten gjorde gældende i retsmødet, er det min opfattelse, at det forhold, at bestemte genstande prisfastsættes og sælges efter kilo. ikke nødvendigvis afskærer muligheden for at anse de pågældende genstande for brugte genstande i henhold til momsdirektivets artikel 311, stk. 1, nr. 1), hvis den bevarede funktion rent faktisk er et relevant element i transaktionen. Hvis deres bevarede funktion har betydning for at fastsætte deres værdi, vil sådanne genstande faktisk sandsynligvis ikke blive solgt med henblik på omarbejdning.

72. På den anden side er det påkrævet at drage en anden konklusion i de tilfælde, hvor genstande prisfastsættes og sælges i store partier uanset deres funktion. I en sådan situation ville den manglende hensyntagen til deres oprindelige funktion også betyde et fravær af enhver individualisering af hver eneste genstand. Dette ville være tilfældet, som drøftet i retsmødet og bemærket af den forelæggende ret, for dentalmateriale eller beskadigede genstande, der er lavet af eller indeholder ædle metaller eller ædle sten. Hvis den omhandlede brugte genstands funktion ikke længere anses for at være det relevante element for hele transaktionen, fortabes genstandens »brugte status«. Hvis funktionen bliver irrelevant, er det således vanskeligt at anse disse varer for at være genstand for transaktioner, hvorved de indføres og som sådan bevares i den økonomiske cyklus. Derved forsvinder rationalet bag fortjenstmargenordningen.

73. Endelig kan der inden for den sidste kategori være tale om den særlige faktiske situation, hvor der er en *blanding i blandingen*: i en pose kan der være ikke kun blandede genstande (ringe, skeer, armbånd, vedhæng), men også en blanding, hvor nogle af genstandene måske objektivt kan genanvendes, hvis nogen ønskede at tage dem ud af posen og bruge dem, mens andre måske ikke kan.

74. Hvordan sådanne grænsesituationer skal kvalificeres, afhænger igen i høj grad af sagens faktiske omstændigheder, sammenholdt med den måde, hvorpå medlemsstaten har gennemført undtagelsen for ædle metaller eller ædle sten i momsdirektivets artikel 311, stk. 1, nr. 1). Jeg ville personligt kunne se en masse mening i, hvis en tommelfingerregel om hver transaktions *overvejende* formål ville medføre, at grænsen blev trukket ved ca. 50%: Hvis størstedelen af de genstande, der sælges, er til omarbejdning, solgt som et materiale, er den omstændighed, at nogen stadig kunne tage en individuel genstand ud af en pose og bruge den, ganske enkelt ikke relevant, fordi transaktionens overordnede formål var et andet. Men da EU-lovgivers forsøg, som forklaret ovenfor [35], på at indføre sådanne

35 – Jf. ovenfor i dette forslags punkt 44-46. Jeg anerkender bestemt den risiko for svindel, som Det Økonomiske og Sociale Udvalg har identificeret i forbindelse med deres modstand mod indførelsen af nogen klar grænse i denne henseende (ovenfor, punkt 45). Jeg undres imidlertid over, i hvor høj grad denne anerkendte problemstilling effektivt håndteres ved ikke at have nogen grænse på EU-niveau overhovedet og at overlade dette problem til medlemsstaterne.

grænser udtrykkeligt er blevet afvist, og skønnet overladt til medlemsstaterne, er det nødvendigt at respektere den beslutning og konkludere, at det inden for grænserne for medlemsstaternes skøn som nævnt ovenfor [36] er op til medlemsstaterne at fastsætte regler for sådanne situationer, herunder de gældende grænser.

2. At vurdere en transaktion: faktorerne

75. Hvilke af de ovenfor nævnte kategorier, der finder anvendelse, tilkommer det den forelæggende ret at efterprøve med forbehold af de bestemte nationale regler, som er blevet vedtaget med henblik på gennemførelsen af momsdirektivets artikel 311, stk. 1, nr. 1). Ud fra oplysningerne i forelæggelsesafgørelsen og særligt formuleringen af det første præjudicielle spørgsmål, fremstår det for mig som om, at den forelæggende ret allerede har foretaget en sådan faktuel vurdering og konkluderet, at transaktionens formål var, at de ædle metaller eller ædle sten skulle udtrækkes og genanvendes som råmateriale. Hvis dette virkelig er den faktiske situation, er jeg enig i, at undtagelsen for ædle metaller eller ædle sten bør finde anvendelse.

76. Uden på nogen måde at sætte spørgsmålstegn ved denne faktuelle vurdering, men med henblik på at give generel vejledning, skal jeg i korte træk omtale nogle faktorer, som kan være relevante, når en sådan faktuel vurdering foretages. Det bør bemærkes, at den fremsatte vejledning udgør en del af svaret på det første præjudicielle spørgsmål. Den angår ikke det andet spørgsmål, hvilket Domstolen, henset til min besvarelse af det første spørgsmål, ikke behøver at behandle.

77. Det bør indledningsvis bemærkes, at enhver sådan vurdering af en transaktion skal være *objektiv*. Den tilsigter at klarlægge transaktionens formål, som denne ville blive opfattet af en uafhængig iagttager under hensyn til dens objektive omstændigheder. Foretages en generalisering med hensyn til de adskillige faktorer, der er blevet drøftet i løbet af sagens behandling, kan de vel inddeles i tre forskellige kategorier.

78. For det første er der de faktorer, som er relevante, og som bør tages i betragtning, såsom præsentationen af genstande til videresalg, metoder til værdiansættelse af sådanne genstande og andre salgsbetingelser, såsom mængden af genstande solgt sammen, og det forhold, at køberen er en del af en bestemt branche, nemlig forarbejdning af ædle metaller eller ædle sten.

79. For det andet er der, bortset fra sådanne objektive faktorer, også elementet subjektiv hensigt, der er blevet diskuteret i vid udstrækning. I denne henseende er jeg helt enig med den lettiske regering og Kommissionen i, at den ene eller den anden parts hensigter ikke kan være altafgørende. En sådan hensigt kan ikke selvstændigt fastsætte transaktionens formål og den momsordning, der finder anvendelse [37]. Dette er også tilfældet vedrørende den viden, appellanten besad i transaktionsøjeblikket for så vidt angår de respektive køberes hensigt med hensyn til, hvordan genstandene ville blive brugt, som den forelæggende ret har nævnt.

80. Dette betyder ikke, at parternes hensigter slet ikke er relevante. Det er de bestemt, men ikke som en afgørende faktor. Det er blot et af de (objektive) tegn, som kan bidrage til at forklare transaktionens egentlige karakter og formål for den eksterne iagttager, der vurderer transaktionen i sin helhed. Det er forbundet med Domstolens bredere anerkendelse af, at »det er et grundlæggende kriterium ved anvendelsen af det fælles momssystem, at der tages hensyn til den økonomiske og forretningsmæssige virkelighed« [38].

36 – Jf. ovenfor i dette forslags punkt 58-62.

37 – Jf. analogt dom af 6.7.2006, Kittel og Recolta Recycling (C-439/04 og C-440/04, EU:C:2006:446, præmis 41 og 42 og den deri nævnte retspraksis). Jf. også om begrebet »levering af tjenesteydelser« dom af 20.6.2013, Paul Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, præmis 41).

38 – Dom af 20.6.2013, Paul Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis).

81. For det tredje er der faktorer, som ganske enkelt er irrelevante for den bestemte slags vurdering, der er tale om. Dette er tilfældet for køberens retlige status, som det også er fremført af den lettiske regering og Kommissionen.

82. Endelig står det klart, at samtlige relevante objektive faktorer skal tages i betragtning og vurderes som helhed. De bør ikke vurderes isoleret fra hinanden. Den omstændighed, at genstande, der indeholder ædle metaller eller ædle sten, og som sælges efter vægt, men beholder deres funktion [39], således under visse omstændigheder stadig kan anses for brugte genstande, understreger, at det at sælge genstande efter vægt ikke nødvendigvis og i sig selv medfører, at genstandenes funktion mister dens relevans. Det samme gør sig gældende for værdiansættelsesmetoden: Mens det at fastsætte genstandens pris på grundlag af materialets værdi kan være en indikation af, at den pågældende genstand handles uden hensyn til dens individuelle funktion, er en hensyntagen til materialets værdi sandsynligvis også en del af prisfastsættelsen for en individuel guldring. Af denne grund, og som det ligeledes blev bemærket af Kommissionen, finder jeg, at transaktionens relevante objektive omstændigheder skal tages i betragtning som helhed og under hensyn til deres indbyrdes samspil.

V. Forslag til afgørelse

83. Henset til det ovenstående foreslår jeg, at Domstolen besvarer de spørgsmål, som Augstākā tiesa (øverste domstol, Letland) har forelagt, således:

»– Artikel 311, stk. 1, nr. 1), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at begrebet »brugte genstande« ikke omfatter en af en erhvervsdrivende brugt genstand, der (som i den foreliggende sag) indeholder ædle metaller eller ædle sten, som hovedsagelig videresælges med henblik på at udtrække disse ædle materialer eller ædle sten, hvis det følger af transaktionens objektive omstændigheder, at sådanne genstande videresælges uden hensyn til de omhandlede genstandes funktion.

– Hvorvidt dette er tilfældet, skal fastsættes på grundlag af transaktionens objektive omstændigheder, der skal tages i betragtning som helhed. De elementer, der skal tages hensyn til, omfatter præsentationen af genstandene med henblik på videresalg, metoder til værdiansættelse af sådanne genstande, mængden af genstande solgt sammen, og det forhold, at køberen er en del af en bestemt branche, såsom forarbejdning af ædle metaller eller ædle sten.«

39 – Eksempel nævnt ovenfor i dette forslags punkt 71.