CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
M. BOBEK
van 10 april 2018 [1]

Zaak C-154/17

SIA „E LATS”
in tegenwoordigheid van:
Valsts ieņēmumu dienests

[verzoek van de Augstākā tiesa (hoogste rechterlijke instantie, Letland) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Begrip ‚gebruikte goederen’ – Begrip ‚edelmetalen of edelstenen”

I. Inleiding

1. SIA „E LATS” is handelaar en belastingplichtige voor de toepassing van de btw (btw-plichtige). In ruil voor zekerheid in de vorm van goederen die edelmetalen of edelstenen bevatten, biedt ze particulieren leningen aan. Niet-ingeloste onderpanden worden door SIA „E LATS” aan andere handelaars doorverkocht, voornamelijk met het oog op terugwinning van de edelmetalen of edelstenen. Het zijn die handelaars die de btw moeten voldoen.

2. SIA „E LATS” paste op die doorverkopen het bijzondere btw-stelsel voor gebruikte goederen toe. De bevoegde belastingdienst ging er echter niet mee akkoord dat dat bijzonder stelsel van toepassing was. Hij stelde dat de door SIA „E LATS” doorverkochte goederen geen gebruikte goederen in de zin van de toepasselijke belastingwetgeving waren. Hij legde SIA „E LATS” dientengevolge een naheffingsaanslag voor de btw op.

3. Dienaangaande verzocht de Augstākā tiesa (hoogste rechterlijke instantie, Letland) het Hof om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van de specifieke bepaling van richtlijn 2006/112/EG [2] die de toepassing van btw op gebruikte goederen regelt. De verwijzende rechter is meer bepaald op zoek naar de werkingssfeer van de uitzondering van „edele metalen of edelstenen” die in de omschrijving van „gebruikte goederen” is opgenomen. De verwijzende rechter stelt ook de vraag of bepaalde kenmerken van de wederverkoop invloed op de werkingssfeer van die uitzondering hebben.

1 Oorspronkelijke taal: Engels.

2 Richtlijn van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”).

II. Toepasselijke bepalingen

A. Btw-richtlijn

4. In overweging 51 van de btw-richtlijn staat te lezen dat „een communautaire belastingregeling [dient] te worden vastgesteld die van toepassing is op het gebied van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, antiquiteiten en voorwerpen voor verzamelingen, en die erop gericht is dubbele heffing van de belasting en verstoring van de mededinging tussen belastingplichtigen te vermijden".

5. Hoofdstuk 4 van titel XII van de btw-richtlijn bevat bepalingen over een bijzondere regeling voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten. Meer bepaald luidt artikel 311 van de btw-richtlijn als volgt:

„1. Voor de toepassing van dit hoofdstuk, en onverminderd andere communautaire bepalingen, wordt verstaan onder:

1) ‚gebruikte goederen': roerende lichamelijke zaken die in de staat waarin zij verkeren of na herstelling opnieuw kunnen worden gebruikt, andere dan kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten, en andere dan edele metalen of edelstenen als omschreven door de lidstaten;

[...]"

B. Letse wetgeving

6. Op grond van artikel 138 van de Pievienotās vērtības nodokļa likums (hierna: „btw-wet") is in Letland een bijzondere btw-regeling van toepassing op transacties met gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten. Volgens het verzoek om een prejudiciële beslissing is bij die bepaling onder meer artikel 311 van de btw-richtlijn omgezet.

7. Volgens het verzoek om een prejudiciële beslissing staan er andere relevante nationale regels in artikelen 183 en 184 van de 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" (regeling nr. 17 van de ministerraad van 3 januari 2013 betreffende de procedure voor de uitvoering van de bepalingen van de btw-wet en verschillende voorwaarden voor de btw-betalingen en btw-formaliteiten; hierna: „regeling nr. 17"). Artikel 183 van regeling nr. 17 omschrijft gebruikte goederen als lichamelijke zaken die werden gebruikt en die in de staat waarin zij verkeren of na transformatie en herstelling opnieuw kunnen worden gebruikt, andere dan kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten. Artikel 184 van regeling nr. 17 sluit edelmetalen of edelstenen uit van het begrip gebruikte goederen, maar bepaalt tegelijkertijd dat artikelen die edelmetalen of edelstenen bevatten onder het begrip gebruikte goederen vallen, wanneer ze werden geleverd of getransformeerd met het oog op hun verkoop door de in artikel 138 van de btw-wet vermelde verkoper. Daarenboven bepaalt artikel 184, tweede zin, ervan dat de voorwerpen die met hoofdstukken 71, 82, 83, 90 of 96 van de gecombineerde nomenclatuur overeenkomen, als voorwerpen met edelmetalen of edelstenen worden beschouwd.

III. Feiten, procedure bij de nationale rechter en prejudiciële vragen

8. SIA „E LATS" (hierna: „verzoekster") is handelaar en btw-plichtige. Ze biedt particulieren die volgens het verzoek om een prejudiciële beslissing geen btw-plichtigen zijn, leningen aan. Tot zekerheid van de leningen neemt ze goederen in onderpand die edelmetalen of edelstenen bevatten, zoals kettingen, hangertjes, ringen, trouwringen, lepels en tandheelkundig materiaal.

9. Verzoekster verkocht de niet-ingeloste onderpanden door aan andere handelaars die eveneens btw-plichtig zijn. De goederen werden ingedeeld naar soort metaal en naar zuiverheid. Ze werden per gewicht doorverkocht met het oog op terugwinning van de edelmetalen of edelstenen (hierna: „transacties in kwestie").

10. Verzoekster paste de bijzondere btw-regeling voor gebruikte goederen toe op de transacties in kwestie, zoals bepaald in artikel 138 van de btw-wet.

11. De Valsts ieņēmumu dienests (hierna: „belastingdienst") beschouwde de door verzoekster doorverkochte goederen als afval: het waren volgens hem geen tweedehands of gebruikte goederen en derhalve konden de bijzondere regeling voor gebruikte goederen niet toegepast worden. De belastingdienst besliste dan ook verzoekster een naheffingsaanslag voor de btw op te leggen.

12. Verzoekster vorderde nietigverklaring van dat besluit. De Administratīvā apgabaltiesa (regionale bestuursrechter, Letland) verwierp het verzoek omdat verzoekster artikel 138 van de btw-wet volgens de rechter onterecht op de transacties in kwestie had toegepast. De Administratīvā apgabaltiesa oordeelde dat de voorwerpen van goud, zilver en andere edelmetalen door verzoekster als afval en niet als gebruikte goederen waren verkocht.

13. De zaak is momenteel aanhangig bij de Augstākā tiesa, de verwijzende rechter. Deze stelt vast dat de bijzondere regeling van artikel 311, lid 1, punt 1, van de btw-richtlijn volgens een mogelijke uitlegging niet van toepassing is op goederen, waaronder edelmetalen of edelstenen, die niet als gebruikte goederen maar enkel met het oog op terugwinning van de erin aanwezige edelmetalen of edelstenen worden verkocht. Die rechter is van oordeel dat dergelijke goederen geen „gebruikte goederen" maar „edelmetalen of edelstenen" zijn. Dienaangaande is de Augstākā tiesa voorts van oordeel dat artikel 311, lid 1, punt 1, van de btw-richtlijn de lidstaten geen enkele beoordelingsruimte laat.

14. Daarop heeft de Augstākā tiesa de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Moet artikel 311, lid 1, punt 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde aldus worden uitgelegd dat onder het begrip ‚gebruikte goederen' ook door een handelaar verkregen gebruikte voorwerpen vallen die edelmetalen of edelstenen bevatten (zoals in het onderhavige geval) en hoofdzakelijk worden doorverkocht met het oog op terugwinning van die edelmetalen of edelstenen?

2) Zo ja, is het ter bepaling van de werkingssfeer van de bijzondere regeling van belang dat de handelaar weet dat de latere koper voornemens is de edelmetalen of de edelstenen uit de gebruikte voorwerpen terug te winnen, of zijn de objectieve kenmerken van de transactie (hoeveelheid voorwerpen, juridisch statuut van de andere contractspartij enzovoort) doorslaggevend?"

15. De Letse regering en de Europese Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend. De Letse regering, de Commissie en verzoekster hebben tevens ter terechtzitting van 25 januari 2018 mondelinge opmerkingen gemaakt.

IV. Beoordeling

16. Deze conclusie is als volgt gestructureerd. Eerst zal ik de reikwijdte en logica van het begrip „gebruikte goederen" uit artikel 311, lid 1, punt 1, van de btw-richtlijn uiteenzetten (A). Daarna zal ik mij buigen over de uitzondering waarin die bepaling met betrekking tot edelmetalen of edelstenen voorziet, teneinde de doelstelling en logica ervan te vatten (B). Rekening houdend met die twee algemene punten zal ik ten slotte richtsnoeren geven over de relevante omstandigheden die in aanmerking moeten worden genomen om te bepalen of de goederen in kwestie als gebruikte goederen kunnen worden beschouwd (C).

A. Begrip „gebruikte goederen"

17. Artikel 311, lid 1, punt 1, van de btw-richtlijn omschrijft gebruikte goederen als „roerende lichamelijke zaken die in de staat waarin zij verkeren of na herstelling opnieuw kunnen worden gebruikt, andere dan kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten, en andere dan edele metalen of edelstenen als omschreven door de lidstaten".

18. Om onder de omschrijving van artikel 311, lid 1, punt 1, van de btw-richtlijn te vallen, moeten de goederen in kwestie derhalve twee positieve kenmerken in zich verenigen: i) „roerende lichamelijke zaken" die ii) „in de staat waarin zij verkeren of na herstelling opnieuw kunnen worden gebruikt" en een kenmerk niet hebben: iii) „andere dan kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten, en andere dan edelmetalen of edelstenen als omschreven door de lidstaten".

19. Het leidt geen twijfel dat de goederen in kwestie „roerende lichamelijke zaken" zijn. Het staat derhalve vast dat aan de eerste voorwaarde is voldaan. In het onderhavige geval vormt de samenlezing van het tweede (positieve) kenmerk en het derde (negatieve) kenmerk (en hoe die kenmerken zich precies tot elkaar verhouden) voorwerp van discussie.

20. Ter beoordeling van dat samenspel zal ik eerst de doelstellingen van de bijzondere btw-regeling voor gebruikte goederen (1) behandelen en mij vervolgens buigen over het eerste van de omstreden elementen uit de omschrijving, zijnde „opnieuw kunnen worden gebruikt" (2).

1. Doelstellingen van de bijzondere btw-regeling voor gebruikte goederen

21. Gebruikte goederen komen in aanmerking voor de winstmargeregeling, die een uitzondering op het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde vormt: de verschuldigde btw wordt berekend over het verschil tussen de aankoopprijs en de verkoopprijs van de goederen in plaats van over de verkoopprijs.[3]

22. De winstmargeregeling vormt een uitzondering op het algemene btw-stelsel. De reikwijdte van de goederen die onder die regeling vallen, moet derhalve strikt worden uitgelegd[4] en mag niet verder gaan dan wat ter verwezenlijking van de doelstelling ervan noodzakelijk is[5].

3 Zie onderafdeling 1 van afdeling 2 van hoofdstuk 4 van de btw-richtlijn („Winstmargeregeling"). Artikel 313, lid 1, bepaalt: „De lidstaten passen op door belastingplichtige wederverkopers verrichte leveringen van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten een bijzondere regeling toe voor de belastingheffing over de winstmarge van de belastingplichtige wederverkoper, overeenkomstig het bepaalde in deze onderafdeling". Op grond van artikel 315 is de „maatstaf van heffing voor de [leveringen van inter alia gebruikte goederen] de winstmarge van de belastingplichtige wederverkoper, verminderd met het bedrag van de btw die voor de winstmarge zelf geldt. De winstmarge van de belastingplichtige wederverkoper is gelijk aan het verschil tussen de door de belastingplichtige wederverkoper voor het goed gevraagde verkoopprijs en de aankoopprijs".

4 Zie inzake de uitlegging van artikel 314 van de btw-richtlijn arrest van 18 mei 2017, Litdana, C-624/15, EU:C:2017:389, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

5 Arrest van 8 december 2005, Jyske Finans, C-280/04, EU:C:2005:753, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

23. Edelmetalen of edelstenen zijn echter van het begrip gebruikte goederen uitgesloten (en dus ook van de winstmargeregeling). Dat begrip vormt derhalve daadwerkelijk *een uitzondering op een uitzondering*, wat betekent dat goederen die onder de uitzondering voor edelmetalen of edelstenen vallen voor hun btw-behandeling naar het algemene btw-stelsel terugkeren. [6]

24. Uit overweging 51 van de btw-richtlijn volgt dat de invoering van de bijzondere btw-regeling voor gebruikte goederen erop gericht was dubbele heffing van de belasting en verstoring van de mededinging te vermijden. [7] Aangezien „het gemeenschappelijke btw-stelsel in beginsel een heffing beoogt over de in de verschillende stadia van het productie- en distributieproces [...] toegevoegde economische waarde" [8], brengt de inning van de btw betreffende gebruikte goederen het specifieke probleem van dubbele btw met zich mee.

25. Dat is het geval wanneer een belastingplichtige wederverkoper goederen verwerft van een niet-belastingplichtige en de in de aankoopprijs begrepen btw betaalt, aangezien die handelaar de btw vervolgens niet kan aftrekken. Anders gesteld, wanneer een niet-belastingplichtige goederen aankoopt, moet hij of zij de toepasselijke btw als onderdeel van de aankoopprijs betalen. Wanneer die persoon die goederen aan een belastingplichtige wederverkoper verkoopt, zal die belastingplichtige wederverkoper de initieel betaalde en in de aankoopprijs begrepen btw in beginsel niet kunnen aftrekken. Op die manier moet de belastingplichtige wederverkoper opnieuw btw betalen en ontstaat er dubbele belasting. Het is precies deze situatie die de bijzondere btw-regeling voor gebruikte goederen wil vermijden door te bepalen dat de door de belastingplichtige wederverkoper verschuldigde btw moet worden berekend over het verschil tussen de aankoopprijs en de verkoopprijs. [9]

26. Dienaangaande verklaart het Hof dat het „belasten van de totale prijs van de levering door een belastingplichtige wederverkoper van gebruikte goederen [...] terwijl de prijs waartegen laatstgenoemde deze goederen heeft aangekocht, een btw-bedrag omvat dat als voorbelasting is betaald door een persoon die onder een van de categorieën van artikel 314, onder a) tot en met d), van [de btw-richtlijn] valt, en dat noch deze persoon, noch de belastingplichtige wederverkoper kon aftrekken, [...] een dergelijke dubbele belasting meebrengt". [10]

27. Een dergelijke opeenstapeling van belastingen in het kader van gebruikte goederen werd reeds vroeg erkend. [11] De Commissie heeft in dat verband opgemerkt dat het ontbreken van bijzondere regels inzake kunstvoorwerpen, antiquiteiten, voorwerpen voor verzamelingen en gebruikte goederen leidt tot de situatie waarin „een voorwerp dat reeds het stadium van de eindconsumptie had bereikt, doch vervolgens weer in het handelscircuit terechtkomt, opnieuw en in volle omvang door de belasting over de toegevoegde waarde zou worden getroffen, zonder dat de belastingplichtige die het voorwerp wenst door te verkopen de in zijn aankoopprijs begrepen belasting mag aftrekken; [...] dat het daaruit voortvloeiende verschil in fiscale druk een aanmoediging vormt om de normale handelskanalen te vermijden". [12]

6 Zie in een andere context arrest van 15 januari 2002, Libéros/Commissie, C-171/00 P, EU:C:2002:17, punt 27. Zie ook conclusie van advocaat-generaal Jacobs in de zaak Zoological Society, C-267/00, EU:C:2001:698, punt 19.

7 Deze dubbele doelstelling werd door het Hof in herinnering gebracht in het arrest van 3 maart 2011, Auto Nikolovi, C-203/10, EU:C:2011:118, punten 47 en 48.

8 Arrest van 1 april 2004, Stenholmen, C-320/02, EU:C:2004:213, punt 27.

9 Zie in dat verband bijvoorbeeld arrest van 8 december 2005, Jyske Finans, C-280/04, EU:C:2005:753, punten 38-41.

10 Arrest van 18 mei 2017, Litdana, C-624/15, EU:C:2017:389, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak. Zie in dat verband ook arrest van 1 april 2004, Stenholmen, C-320/02, EU:C:2004:213, punt 25.

11 Zie arrest van 5 december 1989, ORO Amsterdam Beheer en Concerto, C-165/88, EU:C:1989:608, punt 16. Zie ook naar analogie arrest van 27 juni 1989, Kühne, C-50/88, EU:C:1989:262, punten 9 en 10. Zie ook punt 1.2 van het advies van het Economisch en Sociaal Comité van 21 juni 1989 over het voorstel van de Raad tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging van de artikelen 32 en 28 van richtlijn 77/388/EEG – bijzondere regeling voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, antiquiteiten en voorwerpen voor verzamelingen (PB 1989, C 201, blz. 6).

12 Zie het voorstel voor een zevende richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – gemeenschappelijke regeling welke geldt voor kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen, antiquiteiten en gebruikte goederen (PB 1978, C 26, blz. 2).

2. Opnieuw kunnen worden gebruikt

28. De tweede voorwaarde van artikel 311, lid 1, punt 1, van de btw-richtlijn, zijnde „opnieuw kunnen worden gebruikt" (hierna ook: „herbruikbaarheid"), is door het Hof uitgelegd in het arrest Sjelle Autogenbrug. Die zaak betrof autowrakken die waren aangekocht om als reserveonderdelen te worden doorverkocht. Het Hof verklaarde dat „geschiktheid om opnieuw te worden gebruikt" moest worden onderzocht op basis van de vraag of het voorwerp in kwestie *de functionaliteiten had behouden* die het had toen het nieuw was.[13] Het Hof oordeelde dat het begrip „gebruikte goederen" mede ziet op „roerende lichamelijke goederen die in de staat waarin zij verkeren of na herstelling opnieuw kunnen worden gebruikt, wanneer zij worden gedemonteerd uit een ander goed waarin zij als onderdeel waren verwerkt. De omstandigheid dat het gebruikte goed wordt gedemonteerd uit een ander goed waarvan het deel uitmaakt, doet immers niets af aan de kwalificatie van het gedemonteerde goed als ‚gebruikt goed', voor zover het ‚in de staat waarin het verkeert of na herstelling' opnieuw kan worden gebruikt".[14]

29. Het doorslaggevend element van de omschrijving „opnieuw kunnen worden gebruikt" is derhalve *het behoud van een soortgelijke functionaliteit*. In het kader van het onderhavige geval blijkt echter de vraag of deze voorwaarde daadwerkelijk vervuld is, de twistappel tussen partijen te zijn.

30. Ter terechtzitting betoogde verzoekster hoofdzakelijk dat de voorwaarde van „herbruikbaarheid" vervuld was, aangezien de voorwerpen in kwestie, zoals ringen, nog steeds als ringen konden worden gebruikt, ongeacht of ze per gewicht worden verkocht (wat volgens verzoekster in de juwelensector geen ongewoon gebruik is). Zelfs een verlovingsring met een inscriptie (zoals „voor altijd") kan opnieuw worden gebruikt, omdat vaststaat dat de ring nog steeds een ring is en nog steeds kan worden gedragen.

31. Het standpunt van verzoekster over de herbruikbaarheid werd door de Letse regering niet onderschreven. Die regering erkent dat voorwerpen die edelmetalen of edelstenen bevatten op grond van nationale wetgeving, met name artikel 184 van regeling nr. 17[15], als gebruikte goederen worden beschouwd. Tegelijkertijd stelt die regering dat dergelijke voorwerpen slechts bij de gebruikte goederen kunnen worden ingedeeld wanneer ze nog steeds voor een *soortgelijk* gebruik kunnen worden aangewend en wanneer ze *individueel* worden getaxeerd. Volgens die regering kon dat niet worden gezegd van de goederen in kwestie, die per gewicht en als afval werden verkocht met het oog op terugwinning van de kostbare onderdelen ervan.

32. Ter terechtzitting legde verzoekster in detail uit dat slechts 5 % van de doorverkochte niet-ingeloste onderpanden waarover de belastingdienst zich in het kader van het hoofdgeding had gebogen, niet meer in aanmerking kwam om opnieuw te worden gebruikt, en dat herstelling ervan te hoge kosten met zich zou brengen. Voorts bleef verzoekster bij haar standpunt dat andere goederen per stuk voor de kleinhandel of in bulk op basis van hun prijs per gewicht werden gewaardeerd en verkocht. Die goederen konden volgens verzoekster zonder herstelling opnieuw worden gebruikt. Verzoekster betoogde ter terechtzitting dat bovengenoemde kenmerken van de 5 % niet-ingeloste onderpanden invloed op de beoordeling door de belastingdienst van de goederen in hun geheel hadden. Het resultaat hiervan was dat de btw-behandeling die voor die 5 % van de goederen was voorbehouden, op het geheel van de goederen in kwestie werd toegepast.

33. De Commissie is van oordeel dat de goederen in kwestie wegens hun aard (tandheelkundig materiaal) of de staat waarin ze verkeerden (te zeer beschadigd of gepersonaliseerd) niet opnieuw konden worden gebruikt. De onbruikbaarheid bleek volgens de Commissie tevens uit de omstandigheden waarin de transactie in kwestie plaatsvond.

13 Arrest van 18 januari 2017, Sjelle Autogenbrug, C-471/15, EU:C:2017:20, punten 32 en 33. Cursivering van mij.

14 Arrest van 18 januari 2017, Sjelle Autogenbrug, C-471/15, EU:C:2017:20, punt 31.

15 Zie punt 7 supra.

34. Ook in het kader van de procedure voor dit Hof is een juist begrip van de relevante feitelijke elementen ter beoordeling van een geval zeker van het grootste belang. De beoordeling van de feiten behoort echter uitsluitend tot de bevoegdheid van de nationale rechtbanken. Dit Hof is aan de door de verwijzende rechter vastgestelde en naar voren gebrachte feiten gebonden. Ik wil dat punt duidelijk maken, gelet op een aantal feitelijke uitspraken die met name verzoekster heeft gedaan en die in feite als doelstelling hebben om dit Hof ervan te overtuigen dat de nationale autoriteiten en impliciet ook de nationale rechters met belangrijke feiten geen rekening hebben gehouden en/of zodanige feiten hebben miskend.

35. Het vertrekpunt voor de juridische beoordeling op basis van Unierecht steunt derhalve op de omschrijving van de goederen als bepaald door de verwijzende rechter in zijn verzoek om een prejudiciële beslissing en als weergegeven in de bewoordingen van zijn eerste preliminaire vraag. Dientengevolge ga ik ervan uit dat de uit edelmetalen of edelstenen vervaardigde voorwerpen door verzoekster *met het oog op terugwinning* werden doorverkocht, dat wil zeggen om opnieuw *als grondstof* te worden gebruikt, zoals de eerste vraag bepaalt.

36. Wanneer dat inderdaad het geval is, wat uitsluitend door de nationale rechters moet worden vastgesteld en beoordeeld, is mijn suggestie om in een dergelijke situatie de uitzondering voor edelmetalen of edelstenen inderdaad toe te passen en wel om redenen die ik in de volgende delen van deze conclusie in detail zal toelichten. Dergelijke goederen, als omschreven door de verwijzende rechter, zijn geen gebruikte goederen en vallen onder het algemene btw-stelsel.

37. Naast de hoofdzakelijk feitelijke beoordeling van de aard van een transactie in concreto is er echter een meer fundamenteel probleem dat ik reeds heb toegelicht en dat naar ik begrijp aan de oorsprong van de eerste prejudiciële vraag van de nationale rechtbank ligt: het verband tussen de voorwaarde van *herbruikbaarheid* en de uitzondering voor *edelmetalen of edelstenen*. Ik ben het ermee eens dat dat verband moeilijk te beschrijven is, aangezien de tweede voorwaarde van artikel 311, lid 1, punt 1, van de btw-richtlijn op basis van het gebruik (*functionaliteit*) van het betrokken voorwerp wordt geformuleerd, terwijl de derde voorwaarde – de uitzondering voor edelmetalen of edelstenen – op basis van het *materiaal* in kwestie wordt geformuleerd. Boven op deze complexiteit is er het feit dat de tweede voorwaarde op Unierecht is gestoeld, terwijl de invulling van de derde voorwaarde uitdrukkelijk aan de lidstaten wordt overgelaten, waardoor het niet hoeft te verwonderen dat de twee omschrijvingen met elkaar botsen of elkaar overlappen.

38. De mondelinge opmerkingen die ter terechtzitting werden gemaakt, brachten onzekerheden over dat verband aan het licht: betekent het feit dat een gebruikte ring van goud is gemaakt, dat deze ring automatisch buiten het begrip van gebruikte goederen (en buiten de werkingssfeer van de winstmargeregeling) valt omdat die ring naast het feit dat het een gebruiksvoorwerp is en opnieuw kan worden gebruikt ook uit edelmetaal is vervaardigd? Of is het zo dat de gebruikte staat en de herbruikbaarheid van het voorwerp moet prevaleren boven het feit dat het uit edelmetaal of edelsteen is vervaardigd, wat zou betekenen dat om het even welk voorwerp dat opnieuw kan worden gebruikt en uit edelmetaal of edelstenen is vervaardigd, altijd als een gebruikt goed moet worden beschouwd en derhalve onder de winstmargeregeling moet vallen?

39. Voor het bepalen van het juiste verband tussen die twee begrippen moet eerst de specifieke doelstelling, logica en totstandkomingsgeschiedenis van de uitzondering voor edelmetalen of edelstenen worden uiteengezet.

B. Uitzondering voor edelmetalen of edelstenen

40. Op basis van een eerste lezing van de tekst van artikel 311, lid 1, punt 1, van de btw-richtlijn lijkt het vast te staan dat „edele metalen of edelstenen" op een vergelijkbare manier als „kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten" eenvoudigweg van het begrip gebruikte goederen worden uitgesloten.

41. Die schijnbare gelijkenis moet echter in de juiste context worden bekeken. „Kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten" worden van het begrip gebruikte goederen uitgesloten maar vallen nog steeds onder de winstmargeregeling. Om deze reden worden ze eenvoudigweg in afzonderlijke bepalingen van de btw-richtlijn omschreven.[16] Edelmetalen of edelstenen daarentegen worden van het begrip gebruikte goederen en tegelijkertijd ook van de winstmargeregeling uitgesloten. Daarenboven wordt de omschrijving van „edelmetalen of edelstenen" uitdrukkelijk aan de lidstaten overgelaten.

42. Aangezien de analyse van de tekst van artikel 311, lid 1, punt 1, van de btw-richtlijn (waaronder de verschillende taalversies) het juiste verband tussen de omschrijving „opnieuw kunnen worden gebruikt" en de uitzondering voor edelmetalen of edelstenen niet verder verheldert, zal ik mijn aandacht richten op het verloop van het wetgevingsproces bij de totstandkoming van deze uitzondering (1) en vervolgens op de doelstelling en strekking ervan (2).

1. Verloop van het wetgevingsproces

43. Het eerste voorstel[17] waarin sprake was van edelmetalen of edelstenen in het kader van de winstmargeregeling omschreef „gebruikte goederen" als „roerende goederen, andere dan [kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten] welke reeds gebruikt zijn, doch die in de staat waarin zij verkeren of na reparatie opnieuw gebruikt kunnen worden".[18] Interessant is dat artikel 3, lid 4, van dat voorstel bepaalde dat de regeling voor gebruikte goederen „niet van toepassing [is] op leveringen van *gebruikte goederen welke uit goud of ander edelmetaal vervaardigd zijn of met edelstenen zijn bezet*".[19] Tegelijkertijd zag de voorgestelde omschrijving van „kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten" ook op goederen „welke uit goud of ander edelmetaal vervaardigd [...] of met edelstenen bezet [waren], wanneer de waarde van deze materialen of edelstenen niet meer dan 50 % van de verkoopprijs van het voorwerp" bedroeg.[20] Dat voorstel werd niettemin in november 1987 bij gebreke aan akkoord ingetrokken.

16 Zie delen A, B en C van bijlage IX bij de btw-richtlijn.

17 Voorstel voor een zevende richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – gemeenschappelijke regeling welke geldt voor kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen, antiquiteiten en gebruikte goederen (PB 1978, C 26, blz. 2). Dat voorstel werd vervolgens gewijzigd, maar deze wijzigingen zijn in de onderhavige context niet van belang (PB 1979, C 136, blz. 8).

18 Zie artikel 3 van het in voetnoot 17 aangehaalde voorstel.

19 Cursivering van mij.

20 Zie het voorgestelde artikel 2, lid 4, van het in voetnoot 17 aangehaalde voorstel.

44. In een ander voorstel [21], dat uiteindelijk aanleiding gaf tot de vaststelling van richtlijn 94/5/EG [22], heeft de Commissie voorgesteld dat „voorwerpen die uit goud of ander edelmetaal zijn vervaardigd dan wel met edelstenen zijn bezet wanneer de waarde van deze metalen of stenen niet meer dan 50 % van de verkoopprijs van die voorwerpen bedraagt" nog steeds onder de bijzondere regeling die onder meer van toepassing is op gebruikte goederen zouden vallen. [23]

45. Het Economisch en Sociaal Comité steunde de invoering van de bijzondere regeling en stemde in met de uitsluiting van edelmetalen of edelstenen. Het ging er echter niet mee akkoord dat de werkingssfeer van die bijzondere regeling van de waarde van de geïncorporeerde materialen zou afhangen. Het merkte op: „Het voorstel om onder de bijzondere regeling ook voorwerpen te laten vallen die zijn samengesteld uit edelstenen of edelmetalen, wanneer althans de waarde van de materialen waaruit de voorwerpen bestaan niet meer dan 50 % van de verkoopprijs bedraagt, lijkt echter wat willekeurig. Het feit dat het zo moeilijk is om tot een objectieve taxatie te komen, zal waarschijnlijk tot tal van geschillen en/of gevallen van fraude leiden. Wellicht was het beter geweest om voorwerpen die zich lenen voor hergebruik als uitgangsmateriaal, niet onder de bijzondere regeling te laten vallen". [24]

46. Bij de goedgekeurde versie van richtlijn 94/5 werd een nieuw artikel 26 bis [25] ingevoegd, waarbij edelmetalen of edelstenen eenvoudigweg werden uitgesloten van het begrip gebruikte goederen, zonder te verwijzen naar de waarde die die bestanddelen binnen het geheel van het voorwerp vertegenwoordigen.

47. In het licht van het bovenstaande bleek de idee om goederen die *uit* edelmetalen zijn *vervaardigd* dan wel *met* edelstenen *zijn bezet* van de regeling uit te sluiten evenals de idee van een 50 %-drempel tijdens het wetgevingsproces elementen te zijn die voor het afbakenen van de bijzondere regeling van onder meer gebruikte goederen van belang waren.

48. Ondanks het feit dat de ontstaansgeschiedenis ons veel leert over alle praktische problemen bij de totstandkoming van de winstmargeregeling, brengt zij toch geen opheldering over de precieze redenen voor de uitsluiting van edelmetalen of edelstenen van de winstmargeregeling. Om die redenen te begrijpen, moeten we ons buigen over de inherente (economische) logica van goederen die uit edelmetalen of edelstenen vervaardigd zijn.

21 Voorstel voor een richtlijn van de Raad tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging van de artikelen 32 en 28 van richtlijn 77/388/EEG – bijzondere regeling voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, antiquiteiten en voorwerpen voor verzamelingen, COM(88) 846 def. (PB 1989, C 76, blz. 10).

22 Richtlijn van de Raad van 14 februari 1994 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG – bijzondere regeling voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten (PB 1994, L 60, blz. 16).

23 Zie artikel 1 van het voorstel voor een richtlijn van de Raad tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging van de artikelen 32 en 28 van richtlijn 77/388/EEG – bijzondere regeling voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, antiquiteiten en voorwerpen voor verzamelingen, COM(88) 846 def. (PB 1989, C 76, blz. 10).

24 Zie punt 3.1 van het advies van 21 juni 1989 over het voorstel voor een richtlijn van de Raad tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging van de artikelen 32 en 28 van richtlijn 77/388/EEG – bijzondere regeling voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, antiquiteiten en voorwerpen voor verzamelingen (PB 1989, C 201, blz. 6).

25 „A. [...] d): gebruikte goederen: roerende lichamelijke zaken die in de staat waarin zij verkeren of na herstelling opnieuw kunnen worden gebruikt, andere dan kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten, en andere dan edelmetalen of edelstenen als omschreven door de lidstaten".

2. Economische logica en nut

49. Uit edelmetaal vervaardigde of met edelstenen bezette voorwerpen zijn specifiek van aard.[26] Ze hebben een dubbele functie (en waarde). Naargelang hun kwaliteit en de staat waarin ze verkeren, hebben ze niet alleen de waarde van de functionaliteit of van het gebruik waarvoor ze zijn vervaardigd of geproduceerd (functionele waarde of gebruikswaarde) maar hebben ze ook een intrinsieke waarde die het gevolg is van de waarde die de maatschappij aan de erin vervatte edelmetalen of edelstenen hecht („materiële" of „stoffelijke" intrinsieke waarde).

50. Uit de complexe ontstaansgeschiedenis van artikel 311, lid 1, punt 1, van de btw-richtlijn blijkt, gelet op het brede scala aan voorwerpen die edelmetaal of edelsteen bevatten, hoe moeilijk het in de praktijk is om te komen met een abstract criterium op basis waarvan in het algemeen het relatieve belang van elk van beide soorten waardecomponenten zou kunnen worden bepaald.

51. Aan het ene uiterste van het spectrum is het zo dat ik een goudklompje zeker als presse-papier kan gebruiken. Het kan ook als presse-papier worden verkocht en opnieuw worden gebruikt. Niettemin blijft het zelfs bij een zware windstoot erg onwaarschijnlijk dat de prijs ervan zal worden bepaald op basis van zijn onmiskenbaar nut om te voorkomen dat de wind met een hoop papieren aan de haal gaat. De prijs ervan zal waarschijnlijk veeleer op basis van de huidige marktprijs van goud worden bepaald. In dat geval zal de prijs van het voorwerp gelijk zijn aan de prijs van de grondstof waaruit het is vervaardigd.

52. Aan het andere uiterste van het spectrum kan men zich inbeelden dat een complex en duur medisch apparaat onder meer uit verschillende edelmetalen of zelfs uit een of meerdere edelstenen is vervaardigd. De waarde van de edelmetalen of edelstenen die in het apparaat zijn verwerkt, kan op zich best groot zijn maar toch zal in geval van een doorverkoop de functionele waarde van het apparaat, op voorwaarde dat het nog volledig werkt, waarschijnlijk veel groter zijn dan de waarde van de edele materialen waaruit het is opgebruikt.

53. Fascinerende voorbeelden niet te na gesproken, is het niettemin heel duidelijk dat voor de toepassing van artikel 311, lid 1, punt 1, van de btw-richtlijn waarschijnlijk het eerste scenario van belang is. Voor allerlei voorwerpen die uit edelmetalen zijn vervaardigd of er bevatten, ligt de gebruikswaarde helemaal niet voor de hand. Toch worden deze voorwerpen nog verhandeld vanwege hun waardevolle inhoud. In het onderhavige geval blijkt dat met name het geval te zijn voor tandheelkundig materiaal, kapot bestek of kapotte juwelen.

54. Het staat derhalve vast dat voorwerpen uit edelmetaal of met edelstenen een „opslagwaarde" hebben en dat deze waarde losstaat van de vraag of ook de oorspronkelijke gebruikswaarde werd behouden. Dat is tenslotte de reden waarom de betrokken metalen en stenen respectievelijk *edel*metalen en *edel*stenen worden genoemd, waarom over hun toe-eigening oorlogen zijn gevoerd en waarom de ontdekking van een aan een onbekende koningin toebehorende verborgen schat van munten, ringen en juwelen van de gelukkige vinder een rijke vrouw maakt[27], ook al zal ze voor dagelijks gebruik mogelijk lichtere moderne juwelen verkiezen.

55. In het licht van die economische logica blijkt derhalve dat de uitzondering voor edelmetalen of edelstenen doelt op situaties waarin de oorspronkelijke functionaliteit van de gebruikte goederen eenvoudig gezegd verloren is gegaan of in de context van de transactie in kwestie geen belang heeft. Dergelijke goederen worden niet meer verkocht vanwege hun functionaliteit, maar vanwege de

26 Zie naar analogie, inzake beleggingsgoud, arrest van 26 mei 2016, Envirotec Denmark, C-550/14, EU:C:2016:354, punt 41.

27 Vanzelfsprekend onder voorbehoud van toepasselijke nationale wetgeving.

inherente waarde van de grondstof waaruit ze bestaan. Dientengevolge verlaten dergelijke goederen de specifieke economische cyclus van gebruikte goederen. In de plaats daarvan komen ze in een nieuwe economische cyclus van grondstoffen terecht, met als gevolg waarvan ze in feite dienen als input voor de productie van nieuwe voorwerpen uit edelmetalen of met edelstenen.

56. Ten slotte is het noodzakelijk om als punt van ruimere systemische analogie op te merken dat soortgelijke overwegingen de Uniewetgever ertoe hebben gebracht beleggingsgoud geheel van btw vrij te stellen. [28] In de toelichting bij het betreffende voorstel tot invoering van de bijzondere regeling voor goud heeft de Commissie opgemerkt dat het probleem van het belastingresidu en de dubbele belasting „trouwens de reden [is] waarom de Commissie de bijzondere regeling voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, antiquiteiten en voorwerpen voor verzamelingen heeft voorgesteld", dat „met goud [daarentegen], als voorwerp van belegging, een onbeperkt aantal transacties [kan] worden uitgevoerd" en dat „elk stelsel van margebelasting de gevolgen van de resterende belasting zeer gering maakt maar niet volledig wegneemt: de resterende belasting neemt voortdurend toe met de lengte van de economische cyclus omdat de margebelasting in de prijs wordt opgenomen en door de volgende koper niet kan worden afgetrokken. Door de bijzonder hoge waarde van goud en het grote aantal achtereenvolgende transacties dat met goud kan plaatsvinden zou het verschijnsel nog worden versterkt". [29]

57. De vrijstelling van toepassing op de leveringen van beleggingsgoud vindt haar oorsprong in het feit dat deze leveringen „naar hun aard overeenstemmen met andere financiële beleggingen die btw-vrijstelling genieten". [30] Daarentegen verdwijnen de gronden voor de vrijstelling wanneer van het beleggingsgoud bijvoorbeeld juwelen worden gemaakt. Het is nog steeds hetzelfde materiaal maar de functie ervan in de economische cyclus wordt anders bekeken. [31]

3. Beoordelingsbevoegdheid van de lidstaten en de beperkingen ervan

58. Ten slotte bepaalt artikel 311, lid 1, punt 1, van de btw-richtlijn dat edelmetalen of edelstenen moeten worden *omschreven door de lidstaten*.

59. De grote beoordelingsvrijheid waarover de lidstaten bij het bepalen van de voorwaarden voor de toepassing van de uitzondering voor edelmetalen of edelstenen beschikken, is evenwel niet onbeperkt. Ter afsluiting van dit deel kan ik twee soorten beperkingen vermelden: algemene en specifieke beperkingen.

28 Zie artikel 346 van de btw-richtlijn. Artikel 344 van de btw-richtlijn omschrijft „beleggingsgoud".

29 Zie toelichting bij het voorstel voor een richtlijn van de raad tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging van richtlijn 77/388/EEC – bijzondere regeling voor goud [COM(92) 441 def., blz. 6 en 7]. Dat voorstel heeft geleid tot richtlijn 98/80/EG van de Raad van 12 oktober 1998 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG – bijzondere regeling voor beleggingsgoud (PB 1998, L 281, blz. 31).

30 Overweging 53 van de btw-richtlijn.

31 Zoals erkend in overweging 27 van de btw-richtlijn. Zie ook artikel 82 van de btw-richtlijn. Zie verder overweging 4 van het voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG wat betreft bepaalde maatregelen ter vereenvoudiging van de btw-heffing en ter bestrijding van belastingfraude en -ontwijking, en tot intrekking van bepaalde derogatiebeschikkingen [COM(2005) 89 definitief].

60. Wat de *algemene* beperkingen van de uitzonderingen uit de btw-richtlijn betreft, heeft het Hof erkend dat lidstaten bij het omzetten van een uitzondering met name de beginselen van gelijke behandeling en fiscale neutraliteit moeten eerbiedigen [32], rekening houdend met de beoogde doelstelling [33] van de btw-richtlijn.

61. De *specifieke* beperking komt voort uit de concrete doelstelling van de uitgelegde bepaling, met name in casu artikel 311, lid 1, punt 1, van de btw-richtlijn. Zoals reeds gesteld, staat het vast dat die bepaling de lidstaten een grote beoordelingsvrijheid inzake de omschrijving van het begrip „edele metalen of edelstenen" laat, in het bijzonder wat het bepalen van de soorten edelmetalen en edelstenen alsook van de aard van de goederen in kwestie betreft. De uitoefening van die beoordelingsbevoegdheid mag er evenwel niet toe leiden dat het begrip „gebruikte goederen" van zijn eigenlijke inhoud wordt ontdaan door een overdreven strikte omschrijving van wat edelmetalen of edelstenen zijn. Het gevolg hiervan zou immers zijn dat om het even welke goederen die edelmetalen of edelstenen bevatten voor altijd onder de regeling voor gebruikte goederen zouden blijven vallen, ongeacht of en waarvoor ze verder zouden worden gebruikt.

62. Anders gesteld, de economische basislogica achter de uitzondering voor edelmetalen of edelstenen moet worden geëerbiedigd. Een voorwerp kan enkel onder de winstmargeregeling voor gebruikte goederen blijven vallen, wanneer boven op de waardevolle inhoud op zich de functionaliteit ervan in zekere mate blijft behouden. [34]

C. Beoordeling van de transactie

63. Het doorslaggevend criterium om te bepalen of een voorwerp onder de winstmargeregeling voor gebruikte goederen valt of voor zijn btw-behandeling (op basis van de uitzondering voor edelmetalen of edelstenen) toch onder het algemene btw-stelsel valt, is het *behoud van de functionaliteit* (gebruik) van de goederen in kwestie. De logica hierachter is over het algemeen het voorkomen van dubbele belasting en van verstoring van de mededinging, wat het gevolg kan zijn als goederen zonder enige nieuwe, toegevoegde economische waarde opnieuw in de economische cyclus worden gebracht.

64. Zoals deze zaak echter aantoont, gaat het vooral om de details. Hoe moet de algemene regel worden toegepast in ingewikkelde feitelijke omstandigheden waarin op het eerste zicht een mix van voorwerpen in bulk wordt verkocht? De richtsnoeren die ik voor dergelijke omstandigheden in dit deel aanreik, kennen onvermijdelijk hun beperkingen en wel om de volgende twee redenen: ten eerste hangt elke beoordeling in een vergelijkbare context sterk van de feiten af en is deze beoordeling een zaak van de nationale rechter. Ten tweede zal die feitelijke beoordeling in de nationale regels ter uitvoering van artikel 311, lid 1, punt 1, van de btw-richtlijn verder moeten worden ingebed, wat in het bijzonder in grensgevallen nogal wat differentiatie mogelijk maakt, zolang de grenzen van het Unierecht worden geëerbiedigd.

32 Zie betreffende verschillende in de btw-richtlijn (of in de voorgangers ervan) opgenomen begrippen waarvan de omschrijving aan de lidstaten wordt overgelaten bijvoorbeeld arresten van 26 mei 2005, Kingscrest Associates en Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, punten 51-54; 27 april 2006, Solleveld, C-443/04, EU:C:2006:257, punten 27-36; 28 juni 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust en The Association of Investment Trust Companies, C-363/05, EU:C:2007:391, punten 41-49; 15 november 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punten 31-33; 28 november 2013, MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, punten 37 en 38, en 13 maart 2014, ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, punt 42.

33 Zie in die zin arresten van 27 april 2006, Solleveld, C-443/04, EU:C:2006:257, punt 35; 28 juni 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust en The Association of Investment Trust Companies, C-363/05, EU:C:2007:391, punt 43, en 13 maart 2014, ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, punt 42.

34 Zie ook Capaccioli, S., „VAT Taxation of Gold in the European Union", *EC Tax Review*, 2014, blz. 85-101, en meer bepaald op bladzijde 100: de „winstmargeregeling is enkel van toepassing op gedragen sieraden wanneer de transactie een ‚marge' realiseert op de waarde van de edelmetalen die erin zijn verwerkt, wat wil zeggen dat sprake moet zijn van toegevoegde waarde ten opzichte van de waarde van de edelmetalen. Wanneer de transactie ten gronde betrekking heeft op het gebruik als uitgangsmateriaal of op de terugwinning van goud, moeten gedragen sieraden als goudmateriaal worden beschouwd".

65. Met dat voorbehoud in het achterhoofd zal ik in het laatste deel van deze conclusie eerst de bij een dergelijke beoordeling toe te passen criterium uiteenzetten (1) en vervolgens zal ik mijn aandacht richten op de concrete factoren waarmee een dergelijke beoordeling rekening zou kunnen houden (2).

1. Criterium van het behoud van de functionaliteit (het gebruik) van de goederen in kwestie

66. Zoals reeds opgemerkt, is de sleutelvraag of de functionaliteit van de goederen in kwestie werd behouden en of die functionaliteit meer is dan het „loutere" edelmetaal waaruit deze goederen bestaan.

67. Tijdens de discussies ter terechtzitting kwam naar voren dat de feitelijke scenario's in de praktijk heel ingewikkeld kunnen zijn. Om te beginnen zijn er scenario's waarover geen discussie mogelijk is.

68. Ten eerste was er eensgezindheid over het feit dat de uitzondering voor edelmetalen of edelstenen van toepassing was op goederen die als *materiaal* worden verkocht. Ik ben het daarmee eens. Dat betekent dat een goudklompje dat ooit als souvenir werd bewaard en daarna als onderpand voor een lening werd gegeven, in beginsel als edelmetaal in de zin van artikel 311, lid 1, punt 1, van de btw-richtlijn zou moeten worden beschouwd (tenzij een andere specifieke bepaling van de btw-richtlijn, bijvoorbeeld de bepaling voor beleggingsgoud, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten, van toepassing is). De uitsluiting van de winstmargeregeling lijkt logisch omdat dergelijke goederen waarschijnlijk worden verhandeld om op de een of andere manier te worden verwerkt.

69. Ten tweede zullen bepaalde uit edelmetalen of edelstenen vervaardigde voorwerpen op basis van de waarde van het materiaal *alsook* op basis van hun individuele functionaliteit worden verkocht. Dergelijke voorwerpen zullen waarschijnlijk op een *geïndividualiseerde* manier worden verkocht. Dat zou bijvoorbeeld het geval kunnen zijn met een gedragen gouden halsketting waarvan de waarde zeker van de zuiverheid van het gebruikte materiaal zal afhangen, maar ook van de staat waarin die verkeert en onder meer van de geschiktheid om nog als halsketting te kunnen worden gedragen. Het lijkt aangewezen om een dergelijk voorwerp onder de winstmargeregeling te laten vallen, omdat dergelijke goederen waarschijnlijk niet worden verhandeld om als uitgangsmateriaal gebruikt te worden.

70. Buiten dergelijke eenduidige gevallen, die zich aan weerszijden van het spectrum bevinden, zijn er een aantal minder duidelijke gevallen die zich tussen beide uitersten situeren.

71. Bepaalde voorwerpen worden om economische redenen per gewicht of in bulk verkocht, ook al wordt hun functionaliteit niet alleen behouden maar wordt er zelfs rekening mee gehouden. Dat kan het geval zijn met een mix van ringen vervaardigd van zilver van mindere kwaliteit die per kilo wordt geprijsd en verkocht. Ik ben het eens met de door verzoekster ter terechtzitting ingenomen stelling dat voorwerpen die specifiek per kilo worden geprijsd en verkocht niet automatisch van de omschrijving van gebruikte goederen in de zin van artikel 311, lid 1, punt 1, van de btw-richtlijn moeten worden uitgesloten, tenminste wanneer het behoud van de functionaliteit daadwerkelijk van belang is voor de transactie. Het is inderdaad onwaarschijnlijk dat dergelijke voorwerpen als uitgangsmateriaal zouden worden verkocht, wanneer voor hun waardebepaling met het behoud van de functionaliteit rekening wordt gehouden.

72. Voor goederen die in bulk voor een globale prijs worden verkocht, ongeacht of hun functionaliteit al dan niet wordt behouden, dringt een andere conclusie zich evenwel op. Het feit dat in dergelijke situatie met de oorspronkelijke functionaliteit geen rekening wordt gehouden, betekent ook dat er van individualisering van elk afzonderlijk voorwerp geen sprake is. Dat zou het geval zijn met tandheelkundig materiaal of met beschadigde voorwerpen die uit edelmetalen zijn vervaardigd of edelstenen bevatten, zoals besproken ter terechtzitting en vermeld door de verwijzende rechter. Wanneer voor het geheel van de transactie de functionaliteit van de gebruikte goederen in kwestie

niet langer van belang is, verliezen ze hun „statuut van gebruikte goederen". Het lijkt inderdaad moeilijk aan te nemen dat goederen waarvan de functionaliteit niet langer van belang is, toch als zodanig als voorwerp van transacties in de economische cyclus zouden terechtkomen en blijven. In dat geval vervallen de redenen voor de winstmargeregeling.

73. Ten slotte is binnen deze laatste categorie de specifieke feitelijke situatie denkbaar van een *mix binnen de mix*: in een en dezelfde zak bevindt zich mogelijk niet alleen een mix van voorwerpen (ringen, lepels, armbanden, hangertjes) maar tevens een mix in die zin dat bepaalde voorwerpen in alle objectiviteit opnieuw zouden kunnen worden gebruikt door iemand die ze uit de zak wil halen en opnieuw wil gebruiken, en andere niet.

74. De indeling van dergelijke grenssituaties hangt opnieuw in ruime mate af van de feiten evenals van de manier waarop de lidstaat in kwestie de in artikel 311, lid 1, punt 1, van de btw-richtlijn opgenomen uitzondering voor edelmetalen en edelstenen heeft omgezet. Heel zinvol vind ik persoonlijk de vuistregel van het *overwegende* doel, op basis waarvan de grens voor elke transactie op ongeveer 50 % zou worden gelegd: wanneer de meeste van de in bulk verkochte voorwerpen als uitgangsmateriaal zijn bedoeld, als materiaal worden verkocht, is wegens het globale oogmerk van de transactie het feit dat iemand nog steeds individuele voorwerpen uit de zak zou kunnen halen en gebruiken eenvoudigweg niet van belang. Aangezien de pogingen van de Uniewetgever om dergelijke drempels in te voeren uitdrukkelijk werden verworpen en de beoordeling ervan aan de lidstaten werd overgelaten, zoals hierboven uitgelegd [35], moet die beslissing worden geëerbiedigd en moet de conclusie worden getrokken dat het, binnen de hierboven [36] uiteengezette beperkingen van de aan de lidstaten gelaten beoordelingsbevoegdheid, aan de lidstaten staat om regels voor dergelijke situaties, waaronder toe te passen drempels, vast te leggen.

2. Factoren bij de beoordeling van een transactie

75. Het is een zaak van de verwijzende rechter om op grond van de specifieke nationale regels ter omzetting van artikel 311, lid 1, punt 1, van de btw-richtlijn te bepalen welke van de hierboven uiteengezette categorieën van toepassing is. Uit het verzoek om een prejudiciële beslissing en meer bepaald uit de formulering van de eerste vraag leid ik af dat de verwijzende rechter al een dergelijke beoordeling van de feiten heeft gedaan en tot de conclusie is gekomen dat de transactie terugwinning van edelmetalen of edelstenen en hergebruik ervan als grondstof tot doel had. Wanneer dat inderdaad de feitelijke situatie is, ben ik het ermee eens dat de uitzondering voor edelmetalen of edelstenen van toepassing is.

76. Zonder op enige manier die feitelijke beoordeling ter discussie te willen stellen maar als algemeen richtsnoer zal ik kort ingaan op een aantal factoren die bij de feitelijke beoordeling hun belang kunnen hebben. Ik wil opmerken dat de geboden richtsnoeren een onderdeel van het antwoord op de eerste prejudiciële vraag vormen. Ze hebben geen betrekking op de tweede vraag, die het Hof als gevolg van mijn antwoord op de eerste vraag niet meer hoeft te beantwoorden.

77. Vanaf het begin moet duidelijk worden gemaakt dat een dergelijke beoordeling van de transactie een *objectieve* beoordeling moet zijn. Deze moet op zoek gaan naar het oogmerk van de transactie zoals die door een onafhankelijke waarnemer op grond van de objectieve omstandigheden ervan zou worden bekeken. Op basis van een algemene conclusie inzake de diverse factoren die in de loop van het geding werden besproken, lijkt het mij dat deze in drie verschillende categorieën kunnen worden onderverdeeld.

35 Zie punten 44-46 supra. Ik erken zeker het potentieel voor fraude waarop het Economisch en Sociaal Comité bij zijn tegenkanting tegen de invoering van een duidelijke drempel in dat verband wijst (punt 45 supra). Ik vraag mij evenwel af in welke mate dat erkende probleem daadwerkelijk wordt aangepakt door op het niveau van de Unie helemaal geen drempel te voorzien en dat probleem aan de lidstaten over te laten.

36 Zie punten 58-62 supra.

78. Ten eerste zijn er relevante factoren waarmee in elk geval rekening moet worden gehouden, zoals de manier waarop de voor doorverkoop bestemde goederen worden aangeboden, de waarderingsmethodes voor dergelijke goederen en andere verkoopsvoorwaarden zoals de hoeveelheden gezamenlijk verkochte goederen, en het feit dat de koper een bijzondere activiteit heeft, met name verwerking van edelmetalen of edelstenen.

79. Ten tweede moet er naast dergelijke objectieve factoren rekening worden gehouden met het element van de uitvoerig besproken subjectieve intentie. Ik sluit mij in dat verband volledig aan bij de stelling van de Letse regering en van de Commissie dat de bedoelingen van de een of andere partij niet doorslaggevend mogen zijn. Een dergelijke bedoeling kan niet op zichzelf het oogmerk van de transactie en het toepasselijke btw-stelsel bepalen.[37] Dat geldt ook wat betreft „de kennis van verzoekster op het moment van de transactie over wat de respectievelijke kopers met deze voorwerpen voornemens waren te doen", zoals de verwijzende rechter heeft vermeld.

80. Dat betekent niet dat de bedoeling van de partijen helemaal niet relevant is. Dat is het zeker wel, maar niet als doorslaggevende factor. Het is slechts een van de (objectieve) aanwijzingen die de externe waarnemer bij zijn beoordeling van de transactie in zijn geheel kan helpen om de ware aard en het ware oogmerk van de transactie te begrijpen. Dat punt houdt verband met de ruimere erkenning door het Hof dat „de economische en commerciële realiteit een fundamenteel criterium voor de toepassing van het gemeenschappelijke btw-stelsel vormt".[38]

81. Ten derde hebben bepaalde factoren voor de specifieke manier van beoordelen in kwestie eenvoudigweg geen belang. Zoals ook de Letse regering en de Commissie hebben gesteld, geldt dat onder meer wat betreft het juridisch statuut van de koper.

82. Ten slotte staat het vast dat alle relevante objectieve factoren in hun geheel in overweging moeten worden genomen en beoordeeld. Ze mogen niet los van elkaar in overweging worden genomen. Zo maakt bijvoorbeeld het gegeven dat uit edelmetalen of edelstenen vervaardigde voorwerpen die per gewicht worden verkocht maar hun functionaliteit behouden[39], in bepaalde omstandigheden toch als gebruikte goederen kunnen worden aangemerkt duidelijk dat de verkoop van goederen per gewicht niet noodzakelijk en op zichzelf het belang van de functionaliteit wegneemt. Hetzelfde kan gezegd worden van de waarderingsmethode: hoewel de prijsbepaling van goederen op basis van het materiaal een aanwijzing kan zijn voor het feit dat de goederen in kwestie zonder aandacht voor hun afzonderlijke functionaliteit worden verhandeld, zal de waarde van het materiaal waarschijnlijk ook voor de prijsbepaling van een afzonderlijke gouden ring van belang zijn. Samen met de Commissie ben ik daarom van mening dat de relevante objectieve omstandigheden van de transactie in hun geheel en in wisselwerking met elkaar in overweging moeten worden genomen.

V. Conclusie

83. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen van de Augstākā tiesa te beantwoorden als volgt:

„– Artikel 311, lid 1, punt 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat door een handelaar verworven, reeds gebruikte goederen die edelmetalen of edelstenen bevatten, zoals de goederen in het hoofdgeding, die overwegend met het oog op

37 Zie naar analogie arrest van 6 juli 2006, Kittel en Recolta Recycling, C-439/04 en C-440/04, EU:C:2006:446, punten 41 en 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak. Zie ook inzake het begrip „diensten" het arrest van 20 juni 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punt 41.

38 Arrest van 20 juni 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

39 Zie voorbeeld in punt 71 van deze conclusie.

terugwinning van deze edelmetalen of edelstenen worden doorverkocht, niet onder het begrip ‚gebruikte goederen' vallen, wanneer uit de objectieve omstandigheden van de transactie blijkt dat dergelijke goederen zonder rekening te houden met hun functionaliteit worden doorverkocht.

— Of dat het geval is, moet op grond van het geheel van de objectieve omstandigheden van de transactie worden vastgesteld. Elementen waarmee rekening moet worden gehouden zijn onder meer de manier waarop de goederen met het oog op hun doorverkoop worden aangeboden, waarderingsmethoden voor dergelijke goederen, de hoeveelheden gezamenlijk verkochte goederen en het feit dat de koper bij een bijzondere bedrijfsactiviteit betrokken is, zoals de verwerking van edelmetalen of edelstenen."