ĢENERĀLADVOKĀTA MIHALA BOBEKA [*MICHAL BOBEK*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2018. gada 10. aprīlī [1]

Lieta C-154/17

SIA "E LATS",
piedaloties
Valsts ieņēmumu dienestam

(Augstākās tiesas (Latvija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Jēdziens "lietotas preces" – Jēdziens "dārgmetāli vai dārgakmeņi"

I. Ievads

1. SIA "E LATS" ir tirgotāja un pievienotās vērtības nodokļa (PVN) maksātāja. Tā izsniedz aizdevumus privātpersonām pret ķīlu, ko veido dārgmetālu vai dārgakmeņu izstrādājumi. Neizpirktās ķīlas SIA "E LATS" tālāk pārdod citiem komersantiem galvenokārt tajos esošo dārgmetālu vai dārgakmeņu ieguvei. Šiem komersantiem ir jāmaksā PVN.

2. SIA "E LATS" šiem tālākpārdošanas darījumiem piemēroja īpašo PVN piemērošanas režīmu attiecībā uz lietotām mantām. Tomēr kompetentā nodokļu iestāde nepiekrita, ka ir piemērojams šis īpašais režīms. Tā konstatēja, ka SIA "E LATS" pārdotie izstrādājumi nav lietotas mantas nodokļu jomā piemērojamo tiesību normu izpratnē. Tāpēc tā pieprasīja SIA "E LATS" samaksāt papildu PVN summu.

3. Šajā kontekstā Augstākā tiesa ir lūgusi Tiesai sniegt norādes par to, kā interpretējama atsevišķa Direktīvas 2006/112/EK (turpmāk tekstā – "PVN direktīva") [2] norma, kas regulē lietotajām precēm piemērojamo PVN. Konkrēti iesniedzējtiesa uzdod jautājumu par to, kāds ir "lietoto preču" definīcijā ietvertā izņēmuma "dārgmetāli vai dārgakmeņi" tvērums. Tā arī jautā, vai šī izņēmuma tvērumu ietekmē noteiktas tālākpārdošanas darījuma iezīmes.

II. Atbilstošās tiesību normas

A. PVN direktīva

4. PVN direktīvas preambulas 51. apsvērumā ir paredzēts, ka "ir lietderīgi pieņemt Kopienas nodokļa sistēmu, kas piemērojama lietotām precēm, mākslas darbiem, senlietām un kolekciju priekšmetiem, lai izvairītos no nodokļu dubultās uzlikšanas un konkurences izkropļojumiem attiecībā uz nodokļa maksātājiem".

1 Oriģinālvaloda – angļu.

2 Padomes Direktīva (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.).

5. PVN direktīvas XII sadaļas 4. nodaļā ir ietvertas normas attiecībā uz īpašu režīmu lietotām precēm, mākslas darbiem, kolekciju priekšmetiem un senlietām. Konkrētāk šīs direktīvas 311. pantā ir paredzēts:

"1. Šajā nodaļā, neskarot citus Kopienas noteikumus, piemēro šādas definīcijas:

1) "lietotas preces" ir materiāls kustams īpašums, kas ir derīgs turpmākai lietošanai vai nu bez pārveidojumiem, vai pēc remonta un kas nav mākslas darbi, kolekciju priekšmeti vai senlietas un nav arī dārgmetāli vai dārgakmeņi, kā tos definējušas dalībvalstis;

[..]."

B. Latvijas tiesību akti

6. Pievienotās vērtības nodokļa likuma (turpmāk tekstā – "PVN likums") 138. pantā ir noteikts īpašs PVN piemērošanas režīms darījumos ar lietotām mantām, mākslas darbiem, kolekciju priekšmetiem un senlietām. Atbilstoši lūgumam sniegt prejudiciālu nolēmumu ar šo normu *inter alia* ir ieviests PVN direktīvas 311. pants.

7. Atbilstoši lūgumam sniegt prejudiciālu nolēmumu ir arī citas nozīmīgas valsts tiesību normas, kas ietvertas Ministru kabineta 2013. gada 3. janvāra noteikumu Nr. 17 "Pievienotās vērtības nodokļa likuma normu piemērošanas kārtība un atsevišķas prasības pievienotās vērtības nodokļa maksāšanai un administrēšanai" (turpmāk tekstā – "Noteikumi Nr. 17") 183. un 184. punktā. Noteikumu Nr. 17 183. punktā lietotas mantas ir definētas kā ķermeniskas lietas, kas ir lietotas un derīgas turpmākai lietošanai tādā pašā veidā bez pārveidojumiem vai pēc labošanas un kas nav mākslas darbi, kolekciju priekšmeti vai senlietas. Šo pašu noteikumu 184. punktā no lietotu mantu jēdziena ir izslēgti dārgmetāli vai dārgakmeņi, vienlaikus nosakot, ka lietotu mantu jēdziens aptver dārgmetālu vai dārgakmeņu izstrādājumus, ja tos ir piegādājis vai nodevis pārdošanai PVN likuma 138. pantā minētais pārdevējs. Turklāt 184. punkta otrajā teikumā ir noteikts, ka par dārgmetālu vai dārgakmeņu izstrādājumiem uzskatāmi izstrādājumi, kuri atbilst Kombinētās nomenklatūras 71., 82., 83., 90. vai 96. grupai.

III. Fakti, tiesvedība valsts tiesā un uzdotie jautājumi

8. SIA "E LATS" (turpmāk tekstā – "pieteicēja") ir tirgotāja un PVN maksātāja. Tā izsniedz aizdevumus privātpersonām, kuras atbilstoši lūgumam sniegt prejudiciālu nolēmumu nav PVN maksātājas. Izsniedzot aizdevumus, tā pieņem ķīlas, kas ir tādi dārgmetālu vai dārgakmeņu izstrādājumi kā ķēdītes, kuloni, gredzeni, laulības gredzeni, karotes un zobu materiāli.

9. Neizpirktās ķīlas pieteicēja tālāk ir pārdevusi citiem komersantiem, kuri arī ir ar PVN apliekamās personas. Preces tika sašķirotas atbilstoši to sastāvā esošajam metālam, kā arī tā provei. Tālāk tās tika pārdotas pēc svara tādējādi, ka no tām var tikt iegūti šie dārgmetāli vai dārgakmeņi (turpmāk tekstā – "attiecīgie darījumi").

10. Pieteicēja, veicot attiecīgos darījumus, piemēroja īpašo PVN režīmu lietotām mantām, kā tas paredzēts PVN likuma 138. pantā.

11. Valsts ieņēmumu dienests (turpmāk tekstā – "nodokļu iestāde") uzskatīja, ka pieteicējas tālāk pārdotās preces ir lūžņi – tās nav lietotas mantas un tātad nevar tikt piemērots īpašais PVN nodokļa režīms lietotām mantām. Attiecīgi tā pieņēma lēmumu, ar kuru lūdza pieteicējai samaksāt papildu PVN summu.

12. Pieteicēja iesniedza pieteikumu par šī lēmuma atcelšanu. Administratīvā apgabaltiesa (Latvija) noraidīja pieteikumu, nospriežot, ka pieteicēja ir nepareizi piemērojusi attiecīgajiem darījumiem PVN likuma 138. pantu. Tā uzskatīja, ka pieteicēja bija pārdevusi zelta, sudraba un citus dārgmateriālu izstrādājumus kā metāllūžņus, nevis kā lietotas preces.

13. Šobrīd lietu izskata Augstākā tiesa, kas ir iesniedzējtiesa. Šī tiesa norāda, ka var tikt saprasts, ka īpašais režīms saskaņā ar PVN direktīvas 311. panta 1. punktā 1) apakšpunktu neattiecas uz dārgmetālu vai dārgakmeņu izstrādājumiem, kas tiek pārdoti nevis kā lietotas preces, bet tikai tādēļ, lai iegūtu tajos esošos dārgmetālus vai dārgakmeņus. Šī tiesa uzskata, ka šādas mantas nav "lietotas preces", bet ir "dārgmetāli vai dārgakmeņi". Tā arī uzskata, ka šajā ziņā PVN direktīvas 311. panta 1. punkta 1) apakšpunkts nepiešķir dalībvalstij nekādu rīcības brīvību.

14. Šādos apstākļos Augstākā tiesa nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai Padomes 2006. gada 28. novembra direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 311. panta 1. punkta 1) apakšpunkts interpretējams tā, ka par lietotām mantām var tikt atzīti tirgotāja iegādāti lietoti dārgmetālu vai dārgakmeņus saturoši izstrādājumi (kā aplūkojamā lietā), kuri tiek pārdoti tālāk galvenokārt tajos esošā dārgmetāla vai dārgakmeņu ieguvei?

2) Ja atbilde uz 1. jautājumu ir apstiprinoša, vai īpašā režīma piemērošanas ierobežošanā ir nozīme tirgotāja informētībai par tālākā pircēja nolūkiem attiecībā uz lietotajos dārgmetālu vai dārgakmeņus saturošos izstrādājumos esošā dārgmetāla vai dārgakmeņu ieguvi vai nozīme ir darījuma objektīvajām pazīmēm (preču apjomiem, darījuma partnera tiesiskajam statusam u.tml.)?"

15. Latvijas valdība un Eiropas Komisija iesniedza rakstveida apsvērumus. Latvijas valdība, Eiropas Komisija un pieteicēja arī sniedza mutvārdu apsvērumus tiesas sēdē, kas notika 2018. gada 25. janvārī.

IV. Vērtējums

16. Šie secinājumi ir strukturēti šādi. Pirmkārt, es izklāstīšu jēdziena "lietotas preces", kas ir ietverts PVN direktīvas 311. panta 1. punkta 1) apakšpunktā, tvērumu un loģiku (A). Otrkārt, es aplūkošu izņēmumu, kas iepriekš minētajā normā ir noteikts attiecībā uz dārgmetāliem vai dārgakmeņiem, mēģinot izprast šī izņēmuma mērķi un loģiku (B). Pamatojoties uz šiem diviem vispārīgajiem punktiem, pēc tam es sniegšu dažas norādes par attiecīgajiem apstākļiem, kas ir jāņem vērā, lai novērtētu, vai attiecīgās preces var tikt klasificētas kā lietotas preces (C).

A. Jēdziens "lietotas preces"

17. PVN direktīvas 311. panta 1. punkta 1) apakšpunktā lietotas preces ir definētas kā "materiāls kustams īpašums, kas ir derīgs turpmākai lietošanai vai nu bez pārveidojumiem, vai pēc remonta un kas nav mākslas darbi, kolekciju priekšmeti vai senlietas un nav arī dārgmetāli vai dārgakmeņi, kā tos definējušas dalībvalstis".

18. Tādējādi, lai attiecīgās preces ietilptu PVN direktīvas 311. panta 1. punkta 1) apakšpunktā ietvertajā definīcijā, tām ir jāatbilst diviem pozitīviem nosacījumiem, proti, tās ir: (i) "materiāls kustams īpašums", kas ir (ii) "derīgs turpmākai lietošanai vai nu bez pārveidojumiem, vai pēc remonta", un tās nedrīkst atbilst negatīvam nosacījumam, proti, (iii): tās "nav mākslas darbi, kolekciju priekšmeti vai senlietas un nav arī dārgmetāli vai dārgakmeņi, kā tos definējušas dalībvalstis".

19. Nav šaubu, ka attiecīgās preces ir "materiāls kustams īpašums". Tādējādi pirmais nosacījums ir skaidri īstenojies. Strīdus jautājums šajā lietā attiecas uz otrā (pozitīvā) nosacījuma visaptverošu interpretāciju un tā precīzu saikni ar trešo (negatīvo) nosacījumu.

20. Lai novērtētu šo mijiedarbību, vispirms es apsvēršu īpašā PVN režīma lietotām precēm mērķus (1), lai pēc tam pievērstos pirmajam strīdus elementam šajā definīcijā, proti, "derīgumam turpmākai lietošanai" (2).

1. Lietotām precēm piemērojamā īpašā PVN režīma mērķi

21. Attiecībā uz lietotām precēm ir piemērojams peļņas daļas režīms, kas veido atkāpi no kopējā PVN režīma – maksājamais PVN tiek aprēķināts, balstoties nevis uz pārdošanas cenu, bet gan uz starpību starp preču iepirkuma un pārdošanas cenu [3].

22. Peļņas daļas režīms ir izņēmums no vispārējā PVN režīma. Tādējādi preču, uz kurām attiecas šis režīms, tvērums ir jāinterpretē šauri [4] un tam nav jāpārsniedz tas, kas nepieciešams īstenojamā mērķa sasniegšanai [5].

23. Tomēr dārgmetāli vai dārgakmeņi ir izslēgti no lietotu mantu jēdziena (un tātad no atkāpi veidojošā peļņas daļas režīma). Tādējādi šis jēdziens faktiski ir *izņēmums no izņēmuma*, kas nozīmē, ka preces, uz kurām attiecas dārgmetāliem vai dārgakmeņiem paredzētais izņēmums, nonāk atpakaļ vispārējā PVN režīma piemērošanas jomā [6].

24. No PVN direktīvas preambulas 51. apsvēruma izriet, ka īpašais PVN režīms lietotām precēm tika ieviests, lai izvairītos no nodokļu dubultās uzlikšanas un konkurences izkropļojumiem [7]. Kopējās PVN sistēmas mērķis principā ir aplikt ar nodokli dažādās ražošanas un izplatīšanas procesa stadijās pievienoto ekonomisko vērtību [8], savukārt PVN, kas iekasēts saistībā ar lietotām precēm, rada specifisku dubulta PVN sloga rašanās problēmu.

25. Tas tā notiek, kad tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, iegādājas preces no personas, kas nav nodokļa maksātāja, un samaksā pirkuma cenā iekļauto PVN, lai gan šis tirgotājs pēc tam nevar to atskaitīt. Citiem vārdiem sakot, kad persona (kas nav nodokļa maksātāja) pērk preces, tai ir jāmaksā piemērojamais PVN kā daļa no pirkuma cenas. Tad, kad šī persona pārdod minētās preces tirgotājam, kas ir nodokļa maksātājs, šim tirgotājam, kas ir nodokļa maksātājs, principā nebūs iespējas atskaitīt sākotnēji samaksāto un pirkuma cenā iekļauto PVN. Šādā veidā tirgotājam, kas ir nodokļa maksātājs, atkal ir jāmaksā PVN, un notiek dubultā aplikšana ar nodokli. Šī ir tieši tāda situācija, kuru cenšas nepieļaut īpašais PVN režīms lietotām precēm, paredzot, ka PVN, kas jāmaksā tirgotājam, kurš ir nodokļa maksātājs, tiek aprēķināts, balstoties uz starpību starp pirkuma un pārdošanas cenu [9].

3 Skat. PVN direktīvas 4. nodaļas 2. iedaļas 1. apakšiedaļu ("Peļņas daļas režīms"). 313. panta 1. punktā ir paredzēts, ka "attiecībā uz lietotu preču, mākslas darbu, kolekciju priekšmetu un senlietu piegādēm, ko [veikuši] tirgotāji, kas ir nodokļa maksātāji, dalībvalstis saskaņā ar šīs apakšiedaļas nosacījumiem piemēro īpašu režīmu, lai uzliktu nodokli peļņai, ko guvis tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs". Atbilstoši 315. pantam "summa, par ko, piegādājot [tostarp lietotas preces], maksājams nodoklis [..], ir peļņas daļa, ko ieguvis tirgotājs, kurš ir nodokļa maksātājs, atskaitot PVN, kas attiecas uz peļņas daļu. Šā tirgotāja, kas ir nodokļa maksātājs, peļņas daļa ir līdzvērtīga starpībai starp pārdošanas cenu, ko tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, iekasējis par precēm, un iepirkuma cenu".

4 Attiecībā uz PVN direktīvas 314. panta interpretāciju skat. spriedumu, 2017. gada 18. maijs, *Litdana* (C-624/15, EU:C:2017:389, 23. punkts un tajā minētā judikatūra).

5 Spriedums, 2005. gada 8. decembris, *Jyske Finans* (C-280/04, EU:C:2005:753, 35. punkts un tajā minētā judikatūra).

6 Atšķirīgā kontekstā skat. spriedumu, 2002. gada 15. janvāris, *Liberos*/Komisija (C-171/00 P, EU:C:2002:17, 27. punkts). Skat. arī ģenerāladvokāta F. Dž. Džeikobsa [*F. G. Jacobs*] secinājumus lietā *Zoological Society* (C-267/00, EU:C:2001:698, 19. punkts).

7 Šo dubulto mērķi Tiesa ir atgādinājusi 2011. gada 3. marta spriedumā *Auto Nikolovi* (C-203/10, EU:C:2011:118, 47. un 48. punkts).

8 Spriedums, 2004. gada 1. aprīlis, *Stenholmen* (C-320/02, EU:C:2004:213, 27. punkts).

9 Šajā ziņā skat., piemēram, spriedumu, 2005. gada 8. decembris, *Jyske Finans* (C-280/04, EU:C:2005:753, 38.–41. punkts).

26. Šajā nozīmē Tiesa ir paskaidrojusi, ka, "ar nodokli apliekot pilnu pārdošanas cenu, kuru lietotām precēm [..] ir noteicis tirgotājs, nodokļa maksātājs, kaut arī cenā, par kuru tas šo preci ieguva, bija ieskaitīts PVN, kuru iepriekš bija samaksājusi kāda no [PVN direktīvas] 314. panta a)–d) punktā minētajām personām, un kaut arī ne šī persona, ne tirgotājs, nodokļa maksātājs, nevarēja atskaitīt PVN, faktiski tiktu radīta nodokļu dubultas uzlikšanas situācija" [10].

27. Visai drīz tika atzīts, ka lietoto preču kontekstā notiek šāda kumulatīvā aplikšana ar nodokli [11]. Komisija šajā ziņā atzīmēja, ka īpašu normu attiecībā uz mākslas darbiem, senlietām, kolekciju priekšmetiem un lietotām precēm neesamība ir izraisījusi situāciju, kurā "pabeigts izstrādājums, kas atkārtoti nokļuvis ekonomiskajā apritē, vēlreiz pilnībā tiek aplikts ar pievienotās vērtības nodokli un persona, kura ir nodokļa maksātājs un vēlas tālāk pārdot šo izstrādājumu, nevar atskaitīt priekšmeta pirkuma cenā iekļauto nodokli [..]. Izveidojusies atšķirība nodokļa slogā varētu mudināt apiet parastos tirdzniecības kanālus" [12].

2. Derīgums turpmākai lietošanai

28. Tiesa ir interpretējusi PVN direktīvas 311. panta 1. punkta 1) apakšpunkta otro nosacījumu attiecībā uz "derīgumu turpmākai lietošanai" spriedumā *Sjelle Autogenbrug*. Šī lieta attiecās uz nolietotiem mehāniskajiem transportlīdzekļiem, kas tika nopirkti, lai tos pārdotu kā rezerves daļas. Tiesa izskaidroja, ka "derīgums turpmākai lietošanai" ir jāizvērtē, balstoties uz to, vai attiecīgais priekšmets *ir saglabājis funkcijas*, kādas tam bija, kad tas bija jauns [13]. Tiesa uzskatīja, ka jēdziens "lietotas preces" neizslēdz "materiālu kustamu īpašumu, kas ir derīgs turpmākai lietošanai vai nu bez pārveidojumiem, vai pēc remonta un kas ir iegūts no citas preces, kurā tas bija iekļauts kā sastāvdaļa. Tas, ka lietota prece, kas veido citu preci, tiek atdalīta no pēdējās minētās, neliek apšaubīt demontētās preces kvalifikāciju par "lietotu preci", ja to var izmantot "vai nu bez pārveidojumiem, vai pēc remonta" [14].

29. Tādējādi "derīguma turpmākai lietošanai" definīcijas galvenais elements ir *saglabāta tāda paša veida funkcionalitāte*. Tomēr izskatāmās lietas kontekstā šī nosacījuma faktiskā izpilde šķiet esam strīdus ābols starp pusēm.

30. Tiesas sēdē pieteicēja būtībā apgalvoja, ka nosacījums par "derīgumu turpmākai lietošanai" ir ticis izpildīts, ciktāl attiecīgās preces, tādas kā gredzeni, joprojām var tikt izmantotas kā gredzeni neatkarīgi no tā, vai tie tiek pārdoti pēc svara (kas, pieteicējas ieskatā, dārglietu nozarē nav neparasta parādība). Pat laulības gredzens, kurā ir iegravēts uzraksts (piemēram, vārds "mūžam"), var tikt uzskatīts par derīgu turpmākai lietošanai tāpēc, ka acīmredzami tas joprojām ir gredzens un joprojām var tikt nēsāts.

10 Spriedums, 2017. gada 18. maijs, *Litdana* (C-624/15, EU:C:2017:389, 26. punkts un tajā minētā judikatūra). Šajā nozīmē skat. arī spriedumu, 2004. gada 1. aprīlis, *Stenholmen* (C-320/02, EU:C:2004:213, 25. punkts).

11 Skat. spriedumu, 1989. gada 5. decembris, *ORO Amsterdam Beheer* un *Concerto* (C-165/88, EU:C:1989:608, 16. punkts). Pēc analoģijas skat. spriedumu, 1989. gada 27. jūnijs, *Kühne/Finanzamt München III* (C-50/88, EU:C:1989:262, 9. un 10. punkts). Skat. arī 1.2. punktu Ekonomikas un sociālo lietu komitejas 1989. gada 21. jūnija atzinumā par priekšlikumu Padomes direktīvai, kas papildina kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu un groza Direktīvas 77/388/EEK 32. un 28. pantu – Īpašs režīms, ko piemēro lietotām mantām, mākslasdarbiem, kolekciju priekšmetiem un senlietām (OV 1989, C 201, 6. lpp.).

12 Skat. priekšlikumu Septītajai Padomes direktīvai par dalībvalstu tiesību aktu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem – kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma, kas piemērojama mākslas darbiem, kolekciju priekšmetiem, senlietām un lietotām precēm (OV 1978, C 26, 2. lpp.).

13 Spriedums, 2017. gada 18. janvāris (C-471/15, EU:C:2017:20, 32. un 33. punkts). Mans izcēlums.

14 Spriedums, 2017. gada 18. janvāris, *Sjelle Autogenbrug* (C-471/15, EU:C:2017:20, 31. punkts).

31. Pieteicējas nostāju attiecībā uz derīgumu turpmākai lietošanai neatbalsta Latvijas valdība. Šī valdība atzīst, ka saskaņā ar valsts normatīvajiem aktiem, proti, Noteikumu Nr. 17[15] 184. punktu, dārgmetālu vai dārgakmeņu izstrādājumi tiek uzskatīti par lietotām precēm. Tajā pašā laikā šī valdība uzskata, ka šādi izstrādājumi var tikt klasificēti kā lietotas preces vienīgi tad, ja tie joprojām ir derīgi lietošanai *tādā pašā veidā* un ja tie tiek novērtēti, balstoties uz to *individuālo* vērtību. Šīs valdības ieskatā, tas tā nav saistībā ar attiecīgajām precēm, kas tiek pārdotas pēc svara un kā lūžņi vērtīgu sastāvdaļu ieguvei.

32. Tiesas sēdē pieteicēja detalizēti paskaidroja, ka tikai 5 % no tālāk pārdotajām neizpirktajām ķīlām, ko pamatlietā aplūkojusi nodokļu iestāde, bija nederīgas turpmākai lietošanai un ka šo preču remonts būtu bijis pārāk dārgs. Pieteicēja arī apgalvoja, ka pārējās preces tika individuāli novērtētas un pārdotas mazumtirdzniecības mērķiem vai kopumā, un pēdējā minētajā gadījumā to cena tika noteikta pēc svara. Pieteicējas ieskatā, šīs preces bija derīgas turpmākai lietošanai bez remonta. Tiesas sēdē pieteicēja apgalvoja, ka iepriekš aprakstītās iezīmes, kas piemīt 5 % no neizpirktajām ķīlām, ietekmēja secinājumus, kurus nodokļu iestāde izdarīja attiecībā uz visām aplūkotajām precēm. Tā rezultātā PVN režīms, kas attiecās uz šiem specifiskajiem 5 % no precēm, tika piemērots pilnībā visām aplūkotajām precēm.

33. Komisija konstatē, ka attiecīgās preces nebija derīgas turpmākai lietošanai vai nu to rakstura (zobu materiāls), vai arī to stāvokļa (pārlieku bojātas vai personiski izmantotas preces) dēļ. Komisijas ieskatā, to, ka nav konstatējams derīgums turpmākai lietošanai, pierāda arī apstākļi, kādos notika attiecīgais darījums.

34. Precīzai faktisko apstākļu, kuriem ir nozīme lietā, izpratnei, protams, ir būtiska nozīme lietas vērtējumā, tostarp tiesvedībā šajā tiesā. Tomēr faktisko apstākļu vērtējums ir jāveic tikai valsts tiesām. Tiesai ir saistoši fakti, kā tos ir noskaidrojusi un izklāstījusi iesniedzējtiesa. Es vēlos viest skaidrību šajā jautājumā, ņemot vērā daudzus faktisko apstākļu paziņojumus, kurus it īpaši veikusi pieteicēja un kuru mērķis galvenokārt bija pārliecināt šo tiesu, ka valsts iestādes – un ar netiešu norādi valsts tiesas – nav ņēmušas vērā atbilstošos faktus un/vai nepareizi tos ir novērtējušas.

35. Tādējādi sākumpunkts juridiska vērtējuma veikšanai saskaņā ar ES tiesībām ir balstīts uz preču aprakstu, kā tās ir raksturojusi iesniedzējtiesa savā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu un kā tas ir atspoguļots tās pirmā prejudiciālā jautājuma formulējumā. Tādējādi es paļaujos uz to, kā tas ir formulēts pirmajā jautājumā, ka pieteicēja dārgmetālu vai dārgakmeņu izstrādājumus tālāk pārdeva *ieguves mērķiem*, proti, lai tos atkārtoti izmantotu kā *izejvielas*.

36. Ja tas patiešām tā ir, kas ir jānoskaidro un jāizvērtē vienīgi valsts tiesai, mans ierosinājums ir, ka šādā situācijā, ņemot vērā iemeslus, kurus es detalizēti izklāstīšu nākamajās šo secinājumu sadaļās, patiešām ir piemērojams izņēmums attiecībā uz dārgmetāliem vai dārgakmeņiem. Šādas preces, kā tās ir aprakstījusi iesniedzējtiesa, nav lietotas preces un nonāk atpakaļ vispārējā PVN režīma piemērošanas jomā.

37. Tomēr papildus konkrētā darījuma galvenokārt faktisko apstākļu vērtējumam šeit ir dziļākas izpētes jautājums, kuru es jau esmu iezīmējis un kurš, kā es saprotu, ir veicinājis pirmā iesniedzējtiesas uzdotā jautājuma rašanos – saikne starp nosacījumu par *derīgumu turpmākai lietošanai* un izņēmumu attiecībā uz *dārgmetāliem vai dārgakmeņiem*. Es pilnībā piekrītu, ka šo saikni ir grūti aprakstīt tāpēc, ka PVN direktīvas 311. panta 1. punkta 1) apakšpunktā ietvertais otrais nosacījums ir definēts no attiecīgā priekšmeta lietošanas (*funkcionalitātes*) skatpunkta, turpretim trešais nosacījums – izņēmums attiecībā uz dārgmetāliem vai dārgakmeņiem – ir definēts no attiecīgā *materiāla* skatpunkta. Ja šai sarežģītībai pievieno faktu, ka otrais nosacījums ir balstīts uz ES tiesību aktiem, turpretim trešā nosacījuma definēšana ir skaidri saglabāta dalībvalstu kompetencē, ir pilnīgi skaidrs, ka abas definīcijas var nonākt pretrunā viena otrai vai pārklāties viena ar otru.

15 Minēti šo secinājumu 7. punktā.

38. Tiesas sēdē veiktie mutvārdu apgalvojumi atklāja neskaidrības saistībā ar šīm attiecībām: vai fakts, ka lietots gredzens ir izgatavots no zelta, automātiski izslēdz šo gredzenu no lietotu preču jēdziena (un no peļņas daļas režīma) tāpēc, ka tas, lai gan ir bijis lietots un ir derīgs turpmākai lietošanai, ir arī izgatavots no dārgmetāla? Vai nosacījums par to, ka prece ir bijusi lietota un ir derīga turpmākai lietošanai, prevalē pār dārgmetāla vai dārgakmens iezīmi, kas varētu nozīmēt to, ka ikviens lietots priekšmets, kas ir derīgs turpmākai lietošanai un izgatavots no dārgmetāliem vai dārgakmeņiem, vienmēr ir uzskatāms par lietotu preci un tāpēc iekļaujams peļņas daļas režīmā?

39. Lai noteiktu precīzu saikni starp šiem diviem jēdzieniem, vispirms ir jāizklāsta izņēmuma attiecībā uz dārgmetāliem vai dārgakmeņiem īpašais mērķis, loģika un vēsture.

B. Izņēmums attiecībā uz dārgmetāliem vai dārgakmeņiem

40. Pirmoreiz lasot PVN direktīvas 311. panta 1. punkta 1) apakšpunkta tekstu, šķiet skaidrs, ka "dārgmetāli vai dārgakmeņi" vienkārši ir izslēgti no lietotu preču jēdziena līdzīgā veidā, kā ir izslēgti "mākslas darbi, kolekciju priekšmeti [un] senlietas".

41. Šī šķietamā līdzība tomēr ir jāaplūko tās kontekstā. "Mākslas darbi, kolekciju priekšmeti [un] senlietas" ir izslēgtas no lietotu mantu jēdziena, bet joprojām ir ietvertas peļņas daļas režīmā. Šim mērķim tās vienkārši ir definētas atsevišķās PVN direktīvas normās [16]. Turpretim dārgmetāli vai dārgakmeņi ir izslēgti no lietotu preču jēdziena un tāpat tie ir arī izslēgti no peļņas daļas režīma. Turklāt "dārgmetālu vai dārgakmeņu" definēšana ir skaidri nodota dalībvalstu kompetencē.

42. Tā kā PVN direktīvas 311. panta 1. punkta 1) apakšpunkta formulējuma (tostarp tā dažādo valodu versiju) izpēte skaidrāk neatklāj precīzu saikni starp derīguma turpmākai lietošanai jēdzienu un izņēmumu attiecībā uz dārgmetāliem vai dārgakmeņiem, es pievērsīšos šī izņēmuma leģislatīvajai vēsturei (1) un pēc tam aplūkošu tā priekšmetu un mērķi (2).

1. Leģislatīvā vēsture

43. Pirmajā priekšlikumā [17], kurā dārgmetāli vai dārgakmeņi aplūkoti peļņas daļas režīma kontekstā, "lietotas preces" bija definētas kā "kustams īpašums, kas nav [mākslas darbi, kolekciju priekšmeti un senlietas], ir bijis lietots un ir derīgs atkārtotai lietošanai tāds, kāds tas ir, vai pēc remonta" [18]. Interesanti, ka šī priekšlikuma 3. panta 4. punktā bija noteikts, ka lietotām precēm piemērojamais režīms "neattiecas uz *lietotu preču, kuras izgatavotas no zelta vai jebkura cita dārgmetāla vai satur dārgakmeņus*, piegādēm" [19]. Tajā pašā laikā ierosinātā "mākslas darbu", "kolekciju priekšmetu" un "senlietu" definīcija ietvēra preces, kuras izgatavotas no zelta vai jebkura cita dārgmetāla vai satur dārgakmeņus, ja šādu dārglietu vērtība nepārsniedz 50 % no pārdošanas cenas [20]. Tomēr šis priekšlikums 1987. gada novembrī tika atsaukts, jo netika panākta vienošanās.

16 Skat. PVN direktīvas IX pielikuma A, B un C daļu.

17 1978. gada 11. janvāra priekšlikums Septītajai Padomes direktīvai par dalībvalstu tiesību aktu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem – kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma, kas piemērojama mākslas darbiem, kolekciju priekšmetiem, senlietām un lietotām precēm (OV 1978, C 26, 2. lpp.). Pēc tam šis priekšlikums tika grozīts, bet šiem grozījumiem nav nozīmes izskatāmās lietas kontekstā (OV 1979, C 136, 8. lpp.).

18 Skat. iepriekš 17. zemsvītras piezīmē minētā priekšlikuma 3. pantu (OV 1978, C 26, 2. lpp.).

19 Mans izcēlums.

20 Skat. iepriekš 17. zemsvītras piezīmē minētā priekšlikuma ierosinātā 2. panta 4. punktu.

44. Citā priekšlikumā [21], pēc kura visbeidzot tika pieņemta Direktīva 94/5/EK [22], Komisija ierosināja, ka uz priekšmetiem, kas izgatavoti no zelta vai jebkura cita dārgmetāla vai satur dārgakmeņus, ja šo materiālu vērtība nepārsniedz 50 % no to pārdošanas cenas, joprojām būtu attiecināms īpašais režīms, kas tostarp piemērojams lietotām precēm [23].

45. Ekonomikas un sociālo lietu komiteja atbalstīja īpašā režīma ieviešanu un apstiprināja dārgmetālu vai dārgakmeņu izslēgšanu [no šī režīma]. Tomēr tā nepiekrita, ka šī īpašā režīma tvērums būtu atkarīgs no iekļauto materiālu vērtības. Tā norādīja, ka "[..] priekšlikums ietvert izstrādājumus, kuri satur dārgakmeņus un dārgmetālus, vien tad, ja iekļauto materiālu vērtība ir mazāka nekā 50 % no pārdošanas cenas, savā ziņā šķiet patvaļīgs. Grūtības veikt objektīvu novērtējumu varētu izraisīt daudzus strīdus vai krāpšanas gadījumus. Iespējams, būtu daudz lietderīgāk izslēgt izstrādājumus, kuri ir derīgi pārstrādāšanai" [24].

46. Ar pieņemto Direktīvu 94/5 tika iekļauts jauns 26.a pants [25], saskaņā ar kuru vienkārši bija izslēgti dārgmetāli un dārgakmeņi bez norādes uz vērtību, kas šiem elementiem ir visā izstrādājumā kopumā.

47. Iepriekš minēto apsvērumu gaismā ideja par to, ka no režīma izslēdzamas preces, kas *izgatavotas no* dārgmetāliem vai *satur* dārgakmeņus, tāpat arī ideja par 50 % slieksni leģislatīvajā procesā radās kā elementi, kas ņemami vērā, lai ierobežotu īpašo režīmu attiecībā tostarp uz lietotām precēm.

48. Tomēr, lai gan leģislatīvā procesa vēsturei ir izzinošs raksturs attiecībā uz visām šajā procesā sastaptajām praktiskajām grūtībām, šī vēsture neatklāj precīzus iemeslus, kas bija pamatā dārgmetālu un dārgakmeņu izslēgšanai no peļņas daļas režīma. Lai saprastu šos iemeslus, ir jāpievēršas (ekonomiskajai) loģikai, kas saistīta ar izstrādājumiem no dārgmetāliem vai dārgakmeņiem.

2. Ekonomiskā loģika un mērķis

49. Izstrādājumiem, kas izgatavoti no dārgmetāliem vai dārgakmeņiem vai satur tos, ir īpašs raksturs [26]. Tiem ir dubulta funkcija (un vērtība). Atkarībā no katra konkrētā izstrādājuma kvalitātes un stāvokļa tie veido ne vien īpaši izstrādātus vai izgatavotus priekšmetus, kuriem piemīt zināma funkcionalitāte (funkcionālā vērtība), bet tiem piemīt arī dabiska vērtība, ko sabiedrība piešķir to sastāvā esošajiem dārgmetāliem vai dārgakmeņiem (dabiskā "materiālā" vērtība).

50. Praktiskā problēma, ko atklāja PVN direktīvas 311. panta 1. punkta 1) apakšpunkta sarežģītā leģislatīvā vēsture, ir tas, ka – ņemot vērā bezgala daudzos izstrādājumus, kuri izgatavoti no dārgmetāliem vai dārgakmeņiem vai satur tos, – ir grūti izgudrot abstraktu kritēriju, lai vispārīgi novērtētu katram no šo vērtību veidiem piemītošo relatīvo nozīmīgumu.

21 Priekšlikums Padomes direktīvai, kas papildina kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu un groza Direktīvas 77/388/EEK 32. un 28. pantu – Īpašs režīms, ko piemēro lietotām mantām, mākslasdarbiem, kolekciju priekšmetiem un senlietām, COM(88) 846, galīgā redakcija (OV 1989, C 76, 10. lpp.).

22 Padomes Direktīva 94/5/EK (1994. gada 14. februāris), kas papildina kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu un groza Direktīvu 77/388/EEK – Īpašs režīms, ko piemēro lietotām mantām, mākslasdarbiem, kolekciju priekšmetiem un senlietām (OV 1994, L 60, 16. lpp.).

23 Skat. 1. pantu priekšlikumā Padomes direktīvai, kas papildina kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu un groza Direktīvas 77/388/EEK 32. un 28. pantu – Īpašs režīms, ko piemēro lietotām mantām, mākslasdarbiem, kolekciju priekšmetiem un senlietām, COM(88) 846, galīgā redakcija (OV 1989, C 76, 10. lpp.).

24 3.1. punkts 1989. gada 21. jūnija Atzinumā par priekšlikumu Padomes direktīvai, kas papildina kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu un groza Direktīvas 77/388/EEK 32. un 28. pantu – Īpašs režīms, ko piemēro lietotām mantām, mākslasdarbiem, kolekciju priekšmetiem un senlietām (OV 1989, C 201, 6. lpp.).

25 "A. [..] d) lietotas mantas ir materiāls kustams īpašums, kas ir derīgs turpmākai lietošanai bez pārveidojumiem vai pēc labošanas un kas nav mākslasdarbi, kolekciju priekšmeti vai senlietas, un nav arī dārgmetāli vai dārgakmeņi, kā tos definējušas dalībvalstis."

26 Pēc analoģijas attiecībā uz ieguldījumu zeltu skat. spriedumu, 2016. gada 26. maijs, *Envirotec Denmark* (C-550/14, EU:C:2016:354, 41. punkts).

51. Vienā šī spektra pusē es noteikti varu minēt zelta tīrradni kā papīra presi. Tas arī var tikt pārdots un izmantots kā papīra prese. Tomēr ir visai neiespējams, ka šādas papīra preses cena tiks noteikta, ņemot vērā tās nenoliedzamo efektivitāti, lai noturētu uz vietas papīra kaudzi, pat ja ir stipra vēja brāzma. Gluži pretēji, tās cena visdrīzāk tiks noteikta, balstoties uz aktuālo zelta tirgus cenu. Šādā situācijā izstrādājuma cena būs izejvielas, no kuras tas veidots, cena.

52. No otras puses, var iedomāties sarežģītu un dārgu medicīnas ierīci, kas tostarp ir izgatavota no vairākiem dārgmetāliem vai pat dārgakmens(-ņiem). Ierīces sastāvā esošo dārgmetālu vai dārgakmeņu cena pati par sevi varētu būt ievērojama, bet ir visai iespējams, ka ierīces funkcionālā vērtība, ja šī ierīce tālāk tiek pārdota pilnībā funkcionējošā stāvoklī, būs daudz augstāka par to vērtīgo materiālu vērtību, kas izmantoti tās izgatavošanai.

53. Tomēr, abstrahējoties no interesantajiem piemēriem, ir pilnībā skaidrs, ka PVN direktīvas 311. panta 1. punkta 1) apakšpunkta piemērošanas mērķiem nozīme visdrīzāk būs pirmajai situācijai. Ir daudz dažādu izstrādājumu, kuri ir izgatavoti no dārgmetāliem vai satur tos un kuru vērtība kā izstrādājumiem, kam piemīt zināma funkcionalitāte, ir apšaubāma. Bet šie izstrādājumi joprojām tiek tirgoti to vērtīgā materiālā satura dēļ. Izskatāmajā lietā tas, šķiet, it īpaši attiecas uz zobu materiāliem, salauztiem galda piederumiem vai salauztiem juvelierizstrādājumiem.

54. Tādējādi ir skaidrs, ka dārgmetālu vai dārgakmeņu izstrādājumiem ir "uzkrātā vērtība", kas ir neatkarīga no tā, vai joprojām ir vai nav saglabājusies konkrētā izstrādājuma sākotnējā funkcionalitāte. Galu galā tāpēc attiecīgie metāli un akmeņi tiek saukti par *dārgiem*, tāpēc ir notikuši kari, lai iegūtu tos īpašumā, un tāpēc laimīgā persona, kas atradusi apslēptu mantu, kuras sastāvā ir nezināmai karalienei piederējušās monētas, gredzeni un juvelierizstrādājumi, kļūst par bagātu sievieti [27], lai gan ikdienas lietošanai viņa joprojām varētu dot priekšroku vieglākiem mūsdienu juvelierizstrādājumiem.

55. Šīs ekonomiskās loģikas kontekstā varētu tātad šķist, ka izņēmums attiecībā uz dārgmetāliem vai dārgakmeņiem ir paredzēts situācijām, kurās, vienkārši runājot, ir zudusi lietoto preču sākotnējā funkcionalitāte, vai situācijām, kurās attiecīgā darījuma kontekstā tai nav nozīmes. Šādas preces tālāk tiek pārdotas nevis to funkcionalitātes dēļ, bet gan izejvielu, no kurām tās ir izgatavotas, dabiskās vērtības dēļ. Līdz ar to šādas preces nokļūst ārpus īpašā lietotu preču ekonomiskā cikla. Tā vietā tās nonāk jaunā "izejvielu" ekonomiskajā ciklā, efektīvi tiekot izmantotas kā ieguldījums jaunu izstrādājumu, kas izgatavoti no dārgmetāliem vai dārgakmeņiem, ražošanai.

56. Visbeidzot plašākas, sistēmiskas analoģijas kontekstā būtu jāuzsver, ka līdzīgi apsvērumi ir bijuši pamatā tam, ka ES likumdevējs pilnībā noteica ieguldījumu zeltam atbrīvojumu no PVN [28]. Attiecīgajā priekšlikumā par īpašā režīma ieviešanu zeltam Komisija ir atzīmējusi, ka atlikušās nodokļa vērtības un dubultās aplikšanas ar nodokli problēma "tieši pamato ierosināto īpašo režīmu [..] lietotām precēm, mākslas darbiem, senlietām un kolekciju priekšmetiem. [..] Savukārt zelts kā ieguldījumu priekšmets var tikt izmantots neskaitāmos darījumos. [..] Ikviena sistēma, saskaņā ar kuru nodoklis tiek uzlikts [peļņas] daļai, samazina, bet nenovērš atlikušās nodokļa vērtības sekas: tā turpinās pieaugt tik ilgi, cik ilgi turpināsies ekonomiskais cikls, vienkārši tāpēc, ka [peļņas] daļai piemērojamais nodoklis tiek iekļauts cenā un nākamais pircējs to nevar atskaitīt. Tas, ka zeltam ir īpaši augsta vērtība un ar to var tikt veikti ļoti daudzi secīgi darījumi, var pastiprināt šo parādību" [29].

27 Protams, tas ir atkarīgs no attiecīgā valsts tiesiskā regulējuma.

28 Skat. PVN direktīvas 346. pantu. PVN direktīvas 344. pantā ir definēts "ieguldījumu zelts".

29 Priekšlikums Padomes direktīvai, kas papildina kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu un groza Direktīvu 77/388/EEK – Īpašs režīms ieguldījumu zeltam (COM(92) 441, galīgā redakcija, 6. un 7. lpp.). Šī priekšlikuma rezultātā tika pieņemta Padomes Direktīva 98/80/EK (1998. gada 12. oktobris), kas papildina kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu un groza Direktīvu 77/388/EEK, – Īpašs režīms ieguldījumu zeltam (OV 1998, L 281, 31. lpp.)

57. Izņēmumu attiecībā uz ieguldījumu zeltu nosaka fakts, ka tas tiek uzskatīts par tādu, ka "pēc būtības ir līdzīg[s] citiem finanšu ieguldījumiem, kas atbrīvoti no PVN" [30]. Turpretim iemesli zelta atbrīvošanai [no aplikšanas ar PVN] zūd, ja ieguldījumu zelts tiek pārveidots, piemēram, par juvelierizstrādājumu. Tas joprojām ir tas pats materiāls, bet tā funkcija ekonomiskajā ciklā tiek aplūkota atšķirīgi [31].

3. Dalībvalstu rīcības brīvība un tās robežas

58. Visbeidzot PVN direktīvas 311. panta 1. punkta 1) apakšpunktā ir noteikts, ka dārgmetāli un dārgakmeņi *ir jādefinē dalībvalstīm*.

59. Ievērojamā rīcības brīvība, kāda ir dalībvalstīm, lai formulētu nosacījumus, saskaņā ar kuriem tiek piemērots izņēmums attiecībā uz dārgmetāliem vai dārgakmeņiem, tomēr nav neierobežota. Izdarot secinājumus attiecībā uz šo sadaļu, var norādīt uz divu veidu ierobežojumiem: vispārīgo un īpašo.

60. Attiecībā uz *vispārīgajiem* ierobežojumiem, kas piemērojami attiecībā uz PVN direktīvā paredzētajiem izņēmumiem, Tiesa ir atzinusi, ka dalībvalstīm, īstenojot izņēmumu, it īpaši ir jāievēro vienlīdzīgas attieksmes princips un nodokļu neitralitātes princips [32], ņemot vērā PVN direktīvas mērķi [33].

61. *Īpašais* ierobežojums izriet no konkrētā interpretējamās normas, kas izskatāmajā lietā ir PVN direktīvas 311. panta 1. punkta 1) apakšpunkts, mērķa. Tāpat šeit ir acīmredzams, ka šī tiesību norma piešķir dalībvalstīm ievērojamu rīcības brīvību attiecībā uz jēdziena "dārgmetāli vai dārgakmeņi" definīciju, it īpaši, lai definētu dārgmetālu un dārgakmeņu veidus, kā arī attiecīgo preču raksturu. Tomēr šīs rīcības brīvības īstenošana nevar atņemt jēdzienam "lietotas preces" tā pienācīgo saturu, pārāk šauri definējot to, kas var būt dārgmetāli vai dārgakmeņi. Tas izraisītu to, ka uz visām precēm, kas satur dārgmetālus vai dārgakmeņus, pastāvīgi attiektos lietoto preču režīms neatkarīgi no to turpmākās lietošanas un funkcionalitātes.

62. Citiem vārdiem sakot, ir jāievēro galvenā ekonomiskā loģika, uz kuru balstīts izņēmums attiecībā uz dārgmetāliem vai dārgakmeņiem. Lai uz izstrādājumu turpinātu attiekties lietotām precēm piemērojamais peļņas daļas režīms, izstrādājuma saturā ir ne vien jābūt dārgam materiālam, bet tam arī ir jābūt saglabājušam zināmu funkcionalitāti [34].

30 PVN direktīvas preambulas 53. apsvērums.

31 Kā tas ir atzīts PVN direktīvas preambulas 27. apsvērumā. Skat. arī PVN direktīvas 82. pantu. Tālāk skat. preambulas 4. apsvērumu priekšlikumā Padomes direktīvai, ar ko groza Direktīvu 77/388/EEK attiecībā uz dažiem pasākumiem, lai vienkāršotu PVN iekasēšanas procedūru un palīdzētu cīnīties pret nodokļu nemaksāšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, un ar ko atceļ dažus lēmumus par atkāpēm (COM(2005) 89, galīgā redakcija).

32 Saistībā ar dažādajiem PVN direktīvā (vai tās priekštecēs) ietvertajiem jēdzieniem, kuru definēšana ir uzticēta dalībvalstīm, skat., piemēram, spriedumus, 2005. gada 26. maijs, *Kingscrest Associates* un *Montecello* (C-498/03, EU:C:2005:322, 51.–54. punkts); 2006. gada 27. aprīlis, *Solleveld* (C-443/04, EU:C:2006:257, 27.–36. punkts); 2007. gada 28. jūnijs, *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust* un *The Association of Investment Trust Companies* (C-363/05, EU:C:2007:391, 41.–49. punkts); 2012. gada 15. novembris, *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, 31.–33. punkts); 2013. gada 28. novembris, *MDDP* (C-319/12, EU:C:2013:778, 37. un 38. punkts), un 2014. gada 13. marts, *ATP PensionService* (C-464/12, EU:C:2014:139, 42. punkts).

33 Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2006. gada 27. aprīlis, *Solleveld* (C-443/04, EU:C:2006:257, 35. punkts); 2007. gada 28. jūnijs, *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust* un *The Association of Investment Trust Companies* (C-363/05, EU:C:2007:391, 43. punkts), un 2014. gada 13. marts, *ATP PensionService* (C-464/12, EU:C:2014:139, 42. punkts).

34 Skat. arī Capaccioli, S., "VAT Taxation of Gold in the European Union", *EC Tax Review 2014*, 85.–101. lpp., 100. lpp.: "peļņas daļas režīms attiecībā uz lietotiem juvelierizstrādājumiem ir piemērojams vienīgi, ja darījumam papildu dārgmetālu [vērtībai] ir arī "peļņas daļa", kas nozīmē, ka papildus metāla [vērtībai] pastāv pievienotā vērtība. Ja darījuma būtība ir zelta pārstrāde vai reģenerācija, lietotais juvelierizstrādājums ir uzskatāms par zelta materiālu".

C. Darījuma novērtējums

63. Galvenais kritērijs, lemjot par to, vai uz izstrādājumu attiecas lietotām precēm piemērojamais pelņas daļas režīms vai arī tas (piemērojot izņēmumu attiecībā uz dārgmetāliem vai dārgakmeņiem) atkal nokļūst vispārējā PVN režīma piemērošanas jomā, ir attiecīgo preču *saglabātā funkcionalitāte* (izmantošana). Vispārējā loģika ir novērst dubulto aplikšanu ar nodokļiem un konkurences izkropļojumus tādu preču kontekstā, kuras no jauna nonāk ekonomiskajā apritē, nesniedzot nekādu jaunu pievienoto ekonomisko vērtību.

64. Kā tas redzams šajā lietā, tomēr velns slēpjas detaļās. Kā šis vispārīgais noteikums ir piemērojams sarežģītās faktiskās situācijās, kurās acīmredzami sajaukti dažādi izstrādājumi, kas tiek pārdoti kopumā? Šajā iedaļā sniegtās norādes attiecībā uz šādām situācijām ir jāierobežo divu iemeslu dēļ: pirmkārt, ikviens līdzīgā kontekstā veiktais vērtējums būs lielā mērā balstīts uz faktiem, un šis vērtējums ir jāveic valsts tiesai. Otrkārt, faktu vērtējums pēc tam tiks veikts vienīgi to valsts tiesību normu ietvarā, ar kurām tiek ieviests PVN direktīvas 311. panta 1. punkta 1) apakšpunkts un saskaņā ar kurām, ja vien tajās ievēroti ES tiesībās paredzētie ierobežojumi, var būt atļauta zināma diferencēšana, it īpaši robežgadījumos.

65. Paturot prātā šīs atrunas, šo secinājumu pēdējā sadaļā vispirms tiks norādīti kritēriji šāda novērtējuma veikšanai (1) un pēc tam tiks aplūkoti konkrēti faktori, kas varētu tikt ņemti vērā, veicot šādu novērtējumu (2).

1. Kritērijs – attiecīgo preču saglabātā funkcionalitāte (izmantošana)

66. Kā jau ir minēts, galvenais jautājums, kas ir jāuzdod, ir par to, vai ir saglabāta attiecīgo preču funkcionalitāte un vai šī funkcionalitāte šajā gadījumā papildina dārgmetāla, no kura veidota šī prece, "paša par sevi" aspektu.

67. Diskusija, kas izraisījās tiesas sēdē, atklāja sarežģītas faktiskas situācijas, kuras var rasties praksē. Vispirms ir jānorāda, ka pastāv dažas situācijas, kuras ir skaidras.

68. Pirmkārt, bija skaidrs, ka izņēmums attiecībā uz dārgmetāliem vai dārgakmeņiem ir piemērojams precēm, kuras tiek pārdotas kā *materiāls*. Es tam piekrītu. Principā tas nozīmē, ka (ja vien nav piemērojama kāda cita speciālā PVN direktīvas norma, kā, piemēram, norma attiecībā uz ieguldījumu zeltu, kolekciju priekšmetiem vai senlietām) papīra prese no zelta, kas savulaik glabāta kā suvenīrs un pēc tam nodota kā ķīla pret aizdevumu, būtu klasificējama kā dārgmetāls PVN direktīvas 311. panta 1. punkta 1) apakšpunkta izpratnē. Izslēgšana no pelņas daļas režīma šķiet loģiska, jo šādas preces visdrīzāk tiks pārdotas, lai kaut kādā veidā tiktu pārveidotas.

69. Otrkārt, būs izstrādājumi no dārgmetāliem vai dārgakmeņiem, kas tiks pārdoti, ņemot vērā materiāla vērtību un *arī* to individuālu funkciju. Šādi izstrādājumi visdrīzāk tiks pārdoti *individualizētā* veidā. Tas tā varētu būt attiecībā uz, piemēram, lietotu zelta kaklarotu, kuras vērtība bez šaubām tiek noteikta, ņemot vērā izmantotā materiāla provi, bet arī tās stāvokli, tostarp to, vai kaklarota joprojām ir derīga lietošanai. Šāda izstrādājuma iekļaušana pelņas daļas režīmā šķiet atbilstoša tāpēc, ka šādas preces diez vai tiks pārdotas pārstrādei.

70. Abstrahējoties no šādiem skaidri iezīmētiem gadījumiem, kurus var uzskatīt par spektra galējiem robežgadījumiem, starp tiem ir daudzas mazāk skaidras situācijas.

71. No vienas puses, ir priekšmeti, kuri ekonomisku iemeslu dēļ tiek pārdoti uz svara vai kopumā, jo to funkcionalitāte ir ne vien saglabāta, bet pat ņemta vērā. Tā var būt attiecībā uz dažādu zemākas kvalitātes sudraba gredzenu sajaukumu, kuru cena tiek noteikta vienam šī kopuma kilogramam, un šis kopums tiek pārdots pa kilogramiem. Līdzīgi tam, ko pieteicēja apgalvoja tiesas sēdē, es uzskatu, ka

fakts, ka konkrēto preču cena tiek noteikta vienam to kilogramam un tās pārdod pa kilogramiem, noteikti neizslēdz iespēju šos priekšmetus uzskatīt par lietotām precēm PVN direktīvas 311. panta 1. punkta 1) apakšpunkta izpratnē, ja saglabātā funkcionalitāte patiešām ir vērā ņemamais darījuma elements. Patiešām, ja šo preču saglabātajai funkcionalitātei ir nozīme to vērtības noteikšanā, šādi priekšmeti diez vai tiks pārdoti to pārstrādes mērķiem.

72. No otras puses, atšķirīgs secinājums tomēr ir izdarāms gadījumā, ja preču cena tiek noteikta kopumā un tās tiek pārdotas kopumā neatkarīgi no to funkcionalitātes. Šādā situācijā to sākotnējās funkcionalitātes neņemšana vērā nozīmētu arī katras atsevišķas vienības individualizācijas neesamību. Tas būtu gadījums, kas tika apspriests tiesas sēdē un ko ir minējusi iesniedzējtiesa, kad runa ir par zobu materiāliem vai bojātiem priekšmetiem, kas izgatavoti no dārgmetāliem vai dārgakmeņiem vai satur tos. Ja konkrēto lietoto preču funkcionalitāte vairs netiek uzskatīta par visa darījuma vērā ņemamo elementu, priekšmetiem zūd "lietotu preču" statuss. Patiešām, ja funkcionalitāte zaudē nozīmi, šķiet sarežģīti uzskatīt, ka šīs preces ir darījumu priekšmets, lai tās nonāktu ekonomiskajā apritē un tiktu tajā saglabātas tādā pašā veidā. Šādā gadījumā zūd peļņas daļas režīma loģiskais pamats.

73. Visbeidzot, pēdējā minētajā kategorijā varētu būt īpaša faktiska situācija, ko raksturo *sajaukums sajaukuma ietvaros*, proti, vienā somā varētu būt ne vien dažādu izstrādājumu kopums (gredzeni, karotes, rokassprādzes, pulksteņķēdes), bet arī sajaukums tādā veidā, ka daži izstrādājumi objektīvi varētu būt derīgi atkārtotai izmantošanai, ja vien kāds vēlētos tos izņemt no somas un izmantot, savukārt pārējie nevarētu būt derīgi atkārtotai izmantošanai.

74. Tas, kā klasificējamas šādas robežgadījumu situācijas, atkal ir ļoti atkarīgs no lietas faktiem kopsakarā ar veidu, kādā dalībvalsts ir ieviesusi PVN direktīvas 311. panta 1. punkta 1) apakšpunktā paredzēto izņēmumu attiecībā uz dārgmetāliem vai dārgakmeņiem. Personiski man šķistu ļoti jēgpilni, ja pamatnoteikums būtu, ka *dominējošais* katra darījuma mērķis būtu nosakāms pēc robežšķirtnes aptuveni 50 % apmērā – ja vairums no izstrādājumiem, kas pārdoti kopumā, ir paredzēti pārstrādei, pārdoti kā materiāli, tad faktam, ka kāds joprojām var izvēlēties individuālus izstrādājumus no somas un lietot tos, vienkārši nav nozīmes, jo visaptverošais darījuma mērķis ir bijis cits. Taču, kā paskaidrots iepriekš [35], tā kā Savienības likumdevēja centieni ieviest šādas robežvērtības tika skaidri noraidīti un dalībvalstīm tika piešķirta rīcības brīvība, ir jārespektē šis lēmums un jāsecina, ka, ievērojot iepriekš minētās dalībvalstīm piešķirtās rīcības brīvības robežas [36], dalībvalstīm ir jānosaka noteikumi attiecībā uz šādām situācijām, tostarp piemērojamās robežvērtības.

2. Darījuma novērtējums: faktori

75. Tas, kuras no iepriekš minētajām kategorijām ir piemērojamas, ir jānoskaidro iesniedzējtiesai, ņemot vērā īpašās valsts tiesību normas, kas pieņemtas, lai transponētu PVN direktīvas 311. panta 1. punkta 1) apakšpunktu. No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu, konkrētāk, no pirmā uzdotā jautājuma formulējuma, man šķiet, ka iesniedzējtiesa jau ir veikusi šādu faktisko apstākļu vērtējumu un secinājusi, ka darījuma mērķis bija iegūt dārgmetālus vai dārgakmeņus un atkārtoti tos izmantot kā izejvielu. Ja tā patiešām ir faktiskā situācija, es piekrītu, ka ir jāpiemēro izņēmums attiecībā uz dārgmetāliem vai dārgakmeņiem.

35 Skat. šo secinājumu 46.–46. punktu. Es noteikti atzīstu, ka pastāv krāpšanas iespējamība, ko identificējusi Ekonomikas un sociālo lietu komiteja, iebilstot pret jebkādas skaidras robežvērtības noteikšanu šajā ziņā (minēts iepriekš 45. punktā). Tomēr man rodas jautājums, kādā mērā šī atzītā problēma faktiski ir tikusi risināta, ES līmenī vispār nepastāvot nekādai robežvērtībai un atstājot šo problēmu dalībvalstu ziņā.

36 Skat. šo secinājumu 58.–62. punktu.

76. Nekādi neapšaubot šo faktisko apstākļu vērtējumu, bet tikai lai sniegtu vispārējas norādes, es īsumā iztirzāšu dažus faktorus, kuriem varētu būt nozīme, veicot šādu faktisko apstākļu vērtējumu. Būtu jāuzsver, ka piedāvātās norādes ir daļa no atbildes uz pirmo prejudiciālo jautājumu. Tās neattiecas uz otro jautājumu, par kuru, ņemot vērā manu atbildi uz pirmo jautājumu, Tiesai nebūtu jālemj.

77. Vispirms būtu jānorāda, ka ikvienam šādam darījuma vērtējumam ir jābūt *objektīvam*. Tas ir paredzēts, lai noskaidrotu darījuma mērķi, kā to uztvertu neatkarīgs novērotājs, ņemot vērā šī darījuma objektīvos apstākļus. Veicot vispārinājumu attiecībā uz dažādajiem faktoriem, kuri tikuši apspriesti šajā tiesvedībā, es pieņemu, ka tie var tikt nošķirti trijās dažādās kategorijās.

78. Pirmkārt, tie ir faktori, kuriem ir nozīme un kuri būtu jāņem vērā, tādi kā preču noformējums tālākpārdošanas mērķiem; šādu preču vērtības noteikšanas metodes un citi pārdošanas nosacījumi, piemēram, preču, kas tiek pārdotas kopā, daudzums un fakts, ka pircējs nodarbojas ar konkrētu saimniecisko darbību, proti, dārgmetālu vai dārgakmeņu pārstrādi.

79. Otrkārt, neatkarīgi no šādiem objektīviem faktoriem pastāv arī plaši apspriestais subjektīvā nolūka elements. Šajā ziņā es pilnībā piekrītu Latvijas valdībai un Komisijai, ka vienas vai otras puses nolūks nevar būt izšķirošs. Viens pats šāds nolūks nevar noteikt darījuma mērķi un piemērojamo PVN režīmu [37]. Tas pats attiecas uz pieteicējas informētību darījuma brīdī par konkrēto pircēju nolūkiem attiecībā uz to, kā tiks izmantotas preces, ko minējusi iesniedzējtiesa.

80. Tas nenozīmē, ka pušu nolūkam vispār nav nozīmes. Protams, tam ir nozīme, taču tas nav izšķirošais faktors. Tas ir tikai viena no (objektīvajām) norādēm, kas var palīdzēt izskaidrot darījuma patieso būtību un mērķi ārējam novērotājam, kurš vērtē darījumu kopumā. Tas attiecas uz Tiesas veiktu plašāku fakta atzīšanu, ka "faktiskās ekonomiskās un komerciālās situācijas ņemšana vērā ir uzskatāma par pamatkritēriju kopējās PVN sistēmas piemērošanai" [38].

81. Treškārt, ir faktori, kuriem saistībā ar aplūkojamo noteikta veida novērtējumu vienkārši nav nozīmes. Tas attiecas uz pircēja juridisko statusu, kā to arī norādījusi Latvijas valdība un Komisija.

82. Visbeidzot, ir skaidrs, ka visi vērā ņemamie objektīvie faktori ir jāaplūko un jāizvērtē kā viens vesels. Tie nebūtu izvērtējami izolēti viens no otra. Piemēram, tas, ka dārgmetālu vai dārgakmeņu izstrādājumi, kas tiek pārdoti uz svara, bet saglabā savu funkcionalitāti [39], noteiktos apstākļos joprojām var tikt uzskatīti par lietotām precēm, izskaidro to, ka fakts, ka preces tiek pārdotas uz svara, noteikti un pats par sevi neizslēdz šo preču funkcionalitātes nozīmi. Tas pats attiecas uz vērtības noteikšanas metodi: lai gan preču cenas noteikšana, balstoties uz materiāla vērtību, var būt norāde uz to, ka attiecīgās preces tiek pārdotas, neņemot vērā to individuālo funkciju, materiāla vērtības ņemšana vērā tikpat labi var būt daļa no cenas noteikšanas individuālam zelta gredzenam. Šī iemesla dēļ un līdzīgi tam, ko konstatēja Komisija, es uzskatu, ka darījuma vērā ņemamie objektīvie apstākļi ir jāaplūko kopumā un to savstarpējās mijiedarbības kontekstā.

37 Pēc analoģijas skat. spriedumu, 2006. gada 6. jūlijs, *Kittel* un *Recolta Recycling* (C-439/04 un C-440/04, EU:C:2006:446, 41. un 42. punkts un tajos minētā judikatūra). Skat. arī attiecībā uz "pakalpojumu sniegšanas" jēdzienu spriedumu, 2013. gada 20. jūnijs, *Newey* (C-653/11, EU:C:2013:409, 41. punkts).

38 Spriedums, 2013. gada 20. jūnijs, *Newey* (C-653/11, EU:C:2013:409, 42. punkts un tajā minētā judikatūra).

39 Šo secinājumu 71. punktā minētais piemērs.

V. Secinājumi

83. Ievērojot iepriekš minēto, es ierosinu Tiesai uz Augstākās tiesas (Latvija) uzdotajiem jautājumiem atbildēt šādi:

– Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 311. panta 1. punkta 1) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka jēdziens "lietotas preces" neaptver tādas tirgotāja iegūtas lietotas preces, kuras satur dārgmetālus vai dārgakmeņus, kā pamatlietā aplūkojamās preces, kuras tālāk tiek pārdotas galvenokārt tālab, lai iegūtu šos dārgmetālus vai dārgakmeņus, ja no darījuma objektīvajiem apstākļiem izriet, ka šādas preces tālāk tiek pārdotas, neņemot vērā attiecīgo preču funkcionalitāti.

– Tas, vai šajā gadījumā tā ir, jānoskaidro, balstoties uz objektīviem darījuma apstākļiem, tos aplūkojot kopumā. Elementi, kas ir jāņem vērā, ietver preču noformējumu to tālākpārdošanas mērķim; šādu preču vērtības noteikšanas metodes; kopā pārdoto preču daudzumu un faktu, ka pircējs nodarbojas ar tādu konkrētu saimniecisko darbību kā dārgmetālu vai dārgakmeņu pārstrāde.