Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO M. BOBEK IŠVADA,
pateikta 2018 m. balandžio 10 d.[1]

Byla C-154/17

SIA „E LATS“
dalyvaujant
Valsts ieņēmumu dienests

(Augstākā tiesa (Aukščiausiasis Teismas, Latvija) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Sąvoka „naudotos prekės“ – Sąvoka „taurieji metalai ar brangakmeniai““

I. Įžanga

1. SIA „E LATS“ yra prekybininkė ir PVM mokėtoja. Ji teikia paskolas asmenims kaip užstatą imdama tauriųjų metalų arba brangakmenių turinčias prekes. Neišpirktus užstatus SIA „E LATS“ perparduoda kitiems prekybininkams, iš principo tam, kad būtų išgauti taurieji metalai arba brangakmeniai. Šie prekybininkai turi mokėti PVM.

2. Šiems perpardavimo sandoriams SIA „E LATS“ taikė specialią naudotų prekių apmokestinimo PVM sistemą. Vis dėlto kompetentinga mokesčių institucija nesutiko, kad turi būti taikoma šis speciali sistema. Ji nusprendė, kad SIA „E LATS“ parduodamos prekės nėra naudotos prekės, kaip tai suprantama pagal taikytinus mokesčių teisės aktus. Todėl ji pareikalavo, kad SIA „E LATS“ sumokėtų papildomą PVM sumą.

3. Šiomis aplinkybėmis *Augstākā tiesa* (Aukščiausiasis Teismas, Latvija) paprašė Teisingumo Teismo išaiškinti konkrečią Direktyvos 2006/112/EB (toliau – PVM direktyva)[2] nuostatą, kurioje nustatomas naudotoms prekėms taikomo PVM teisinis reglamentavimas. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas konkrečiai klausia apie „tauriųjų metalų ar brangakmenių“ išimtį, įtvirtintą „naudotų prekių“ apibrėžtyje. Jis taip pat klausia, ar kai kurios perpardavimo sandorio savybės daro poveikį šios išimties apimčiai.

II. Teisės aktai

A. PVM direktyva

4. PVM direktyvos 51 konstatuojamoje dalyje nustatyta, kad „[t]ikslinga patvirtinti Bendrijos apmokestinimo tvarką, taikytiną naudotoms prekėms, meno kūriniams, antikvariniams daiktams ir kolekcionavimo objektams, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo ir konkurencijos tarp apmokestinamųjų asmenų iškraipymo“.

1 Originalo kalba: anglų.

2 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1).

5. PVM direktyvos XII antraštinės dalies 4 skyriuje nustatytos taisyklės dėl naudotoms prekėms, meno kūriniams, kolekcionavimo objektams ir antikvariniams daiktams skirtų specialių procedūrų. Kalbant konkrečiau, PVM direktyvos 311 straipsnyje nustatyta:

„1. Taikant šį skyrių ir nepažeidžiant kitų Bendrijos nuostatų, naudojamos šios sąvokos:

1) „naudotos prekės“ – kilnojamasis materialusis turtas, kuris yra tinkamas toliau naudoti tokios būklės, kokios jis yra, arba tampa tinkam[as] naudoti po remonto darbų, išskyrus meno kūrinius, kolekcionavimo objektus ar antikvarinius daiktus, taip pat tauriuosius metalus ar brangakmenius, kaip apibrėžia valstybės narės;

<…>“

B. Latvijos teisė

6. *Pievienotās vērtības nodokļa likums* (PVM įstatymas) 138 straipsnyje nustatyta, kad sandoriams dėl naudotų prekių, meno kūrinių, kolekcionavimo objektų ir antikvarinių daiktų taikoma speciali PVM procedūra. Prašyme priimti prejudicinį sprendimą nurodyta, kad šia nuostata, *inter alia*, įgyvendinamas PVM direktyvos 311 straipsnis.

7. Prašyme priimti prejudicinį sprendimą nurodyta, kad yra kitų reikšmingų nacionalinių normų, kurios nurodytos *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’* (2013 m. sausio 3 d. Vyriausybės nutarimas Nr. 17 „Dėl PVM įstatymo nuostatų taikymo tvarkos ir dėl įvairių reikalavimų dėl PVM mokėjimo ir administravimo“, toliau – Nutarimas Nr. 17) 183 ir 184 straipsniuose. Nutarimo Nr. 17 183 straipsnyje naudotos prekės apibrėžiamos kaip materialūs objektai, kurie buvo naudojami ir yra tinkami toliau taip pat naudoti tokie, kokie yra, arba sutaisyti, išskyrus meno kūrinius, kolekcionavimo objektus ar antikvarinius daiktus. To paties nutarimo 184 straipsnyje nustatyta, kad taurieji metalai ar brangakmeniai nepatenka į naudotų prekių sąvoką ir kad gaminiai, kuriuose yra tauriųjų metalų ar brangakmenių, patenka į naudotų prekių sąvoką, jeigu juos perduoda parduoti pardavėjas, nurodytas PVM įstatymo 138 straipsnyje. Be to, 184 straipsnio antrame sakinyje nurodyta, kad gaminiai, kurie atitinka Kombinuotosios nomenklatūros 71, 82, 83, 90 ar 96 skyriuose nurodytus gaminius, yra gaminiai, kuriuose yra tauriųjų metalų ar brangakmenių.

III. Faktinės aplinkybės, procesas nacionaliniame teisme ir prejudiciniai klausimai

8. SIA „E LATS“ (toliau – kasatorė) yra prekybininkė ir PVM mokėtoja. Ji teikia paskolas asmenims, kurie, kaip nurodyta prašyme priimti prejudicinį sprendimą, nėra PVM mokėtojai. Teikdama paskolas ji kaip užstatą ima tauriųjų metalų ar brangakmenių turinčias prekes, pavyzdžiui, grandinėles, pakabukus, žiedus, vestuvinius žiedus, šaukštus ir odontologines medžiagas.

9. Kasatorė neišpirktus užstatus pardavė kitiems prekybininkams, kurie taip pat yra PVM mokėtojai. Prekės buvo suskirstytos pagal juose esančio metalo rūšį ir jo grynumą. Jos buvo parduotos pagal svorį, kad būtų galima iš jų išgauti šiuos tauriuosius metalus ir brangakmenius (toliau – nagrinėjami sandoriai).

10. Nagrinėjamiems sandoriams kasatorė taikė specialią naudotų prekių apmokestinimo PVM procedūrą, kaip nustatyta PVM įstatymo 138 straipsnyje.

11. *Valsts ieņēmumu dienests* (toliau – Valstybinė mokesčių inspekcija) nusprendė, kad kasatorės perparduotos prekės yra laužas: tai nėra naudotos prekės, todėl speciali apmokestinimo PVM procedūra naudotoms prekėms negali būti taikoma. Todėl ji priėmė sprendimą, pagal kurį reikalaujama, kad kasatorė sumokėtų papildomą PVM sumą.

12. Kasatorė pateikė skundą ir paprašė panaikinti šį sprendimą. *Administratīvā apgabaltiesa* (Administracinis apygardos teismas, Latvija) atmetė skundą ir nusprendė, kad kasatorė neteisingai nagrinėjamiems sandoriams taikė PVM įstatymo 138 straipsnį. Jis nusprendė, kad aukso, sidabro ir kitų tauriųjų metalų turinčias prekes kasatorė pardavė kaip laužą, o ne kaip naudotas prekes.

13. Byla šiuo metu nagrinėjama *Augstākā tiesa* (Aukščiausiasis Teismas, Latvija), prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme. Šis teismas pažymi, kad galima suprasti, kad PVM direktyvos 311 straipsnio 1 dalies 1 punkte numatytos specialios procedūros netaikomos prekėms, kuriose yra tauriųjų metalų ar brangakmenių ir kurios parduodamos ne kaip naudotos prekės, o tik siekiant išgauti jose esančius tauriuosius metalus ar brangakmenius. Šis teismas mano, kad tokios prekės yra ne „naudotos prekės“, o „taurieji metalai ar brangakmeniai“. Šiuo klausimu jis taip pat mano, kad pagal PVM direktyvos 311 straipsnio 1 dalies 1 punktą valstybėms narėms nesuteikiama jokios diskrecijos.

14. Šiomis aplinkybėmis *Augstākā tiesa* (Aukščiausiasis Teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 311 straipsnio 1 dalies 1 punktas turi būti aiškinamas taip, kad naudotomis prekėmis galima laikyti prekybininko įsigytus naudotus dirbinius, kuriuose yra tauriųjų metalų ar brangakmenių (kaip yra šios bylos atveju) ir kurie perparduodami daugiausia tam, kad iš tų dirbinių būtų galima išgauti tauriuosius metalus ar brangakmenius?

2. Jei atsakymas į pirmąjį klausimą būtų teigiamas, ar siekiant apriboti specialios procedūros taikymą yra svarbu, kad prekybininkas žinotų, jog paskesnio pirkėjo tikslas yra išgauti naudotuose gaminiuose esančius tauriuosius metalus ar brangakmenius, ir ar turi reikšmės objektyvios sandorio savybės (prekių kiekis, kitos sandorio šalies teisinis statusas ir pan.)?“

15. Rašytines pastabas pateikė Latvijos vyriausybė ir Europos Komisija. Latvijos vyriausybė, Komisija ir kasatorė taip pat išklausytos 2018 m. sausio 25 d. vykusiame posėdyje.

IV. Vertinimas

16. Pateiksiu šios išvados struktūrą. Pirmiausia išdėstysiu PVM direktyvos 311 straipsnio 1 dalies 1 punkte įtvirtintos sąvokos „naudotos prekės“ taikymo sritį ir logiką (A dalis). Antra, išnagrinėsiu išimtį, kuri pagal šią nuostatą nustatoma dėl tauriųjų metalų ir brangakmenių, siekdamas nustatyti šios išimties tikslą ir logiką (B dalis). Tada, remdamasis šiais dviem bendrais punktais, pateiksiu tam tikras rekomendacijas, susijusias su reikšmingomis aplinkybėmis, į kurias reikia atsižvelgti siekiant įvertinti, ar nagrinėjamos prekės gali būti laikomos naudotomis prekėmis (C dalis).

A. Sąvoka „naudotos prekės“

17. PVM direktyvos 311 straipsnio 1 dalies 1 punkte naudotos prekės apibrėžiamos kaip „kilnojamasis materialusis turtas, kuris yra tinkamas toliau naudoti tokios būklės, kokios jis yra, arba tampa tinkam[as] naudoti po remonto darbų, išskyrus meno kūrinius, kolekcionavimo objektus ar antikvarinius daiktus, taip pat tauriuosius metalus ar brangakmenius, kaip apibrėžia valstybės narės“.

18. Todėl tam, kad patektų į PVM direktyvos 311 straipsnio 1 dalies 1 punkte nustatytą apibrėžtį, aptariamos prekės turi atitikti du pozityviuosius reikalavimus: (i) „kilnojamasis materialusis turtas“, kuris yra (ii) „tinkamas toliau naudoti tokios būklės, kokios jis yra, arba tampa tinkam[as] naudoti po remonto darbų“, ir turi neatitikti vieno neigiamo reikalavimo (iii): „išskyrus meno kūrinius, kolekcionavimo objektus ar antikvarinius daiktus, taip pat tauriuosius metalus ar brangakmenius, kaip apibrėžia valstybės narės“.

19. Nėra abejonių, kad nagrinėjamos prekės yra „kilnojamasis materialusis turtas“. Todėl pirmasis reikalavimas yra aiškiai įvykdytas. Šioje byloje nesutariama dėl bendro antrojo (pozityviojo) reikalavimo aiškinimo ir jo tikslios sąsajos su trečiuoju (neigiamu) reikalavimu.

20. Siekdamas įvertinti šią sąsają, pirmiausia išnagrinėsiu tikslus, kurių siekiama naudotoms prekėms skirtomis specialiomis procedūromis (1 skyrius), tada analizuosiu pirmą apibrėžties aspektą, dėl kurio nesutariama, t. y. „tinkamumą toliau naudoti“ (2 skyrius).

1. Specialių naudotoms prekėms skirtų PVM procedūrų tikslai

21. Naudotoms prekėms taikoma pelno maržos apmokestinimo schema, kuria nukrypstama nuo bendros PVM sistemos: mokėtinas PVM skaičiuojamas ne nuo pardavimo kainos, bet nuo prekių pirkimo ir pardavimo kainos skirtumo [3].

22. Pelno maržos apmokestinimo schema yra bendros PVM sistemos išimtis. Todėl prekių, kurioms taikoma ši schema, apimtis turi būti aiškinama siaurai [4] ir taikoma tik tiek, kiek tai reikalinga tikslui pasiekti [5].

23. Vis dėlto taurieji metalai ir brangakmeniai neįtraukti į naudotų prekių sąvoką (taip pat ir į išimtinę pelno maržos apmokestinimo schemą). Todėl ši sąvoka faktiškai yra *išimties išimtis*, o tai reiškia, kad prekėms, kurioms taikoma tauriųjų metalų ar brangakmenių išimtis, taikoma bendra PVM sistema [6].

24. Remiantis PVM direktyvos 51 konstatuojamąja dalimi darytina išvada, kad naudotoms prekėms skirtos specialios PVM procedūros buvo nustatytos siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo ir konkurencijos iškraipymo [7]. Nors „bendra PVM sistema iš principo siekiama apmokestinti skirtingais gamybos ir platinimo etapais pridedamą ekonominę vertę“ [8], dėl už naudotas prekes surinkto PVM kyla konkreti problema dėl dvigubos PVM naštos.

25. Taip nutinka, kai apmokestinamasis prekybininkas prekes įsigyja iš neapmokestinamojo asmens ir sumoka į pirkimo kainą įskaičiuotą PVM, nors šis prekybininkas vėliau negali jo atskaityti. Kitaip tariant, kai neapmokestinamasis asmuo perka prekes, jis turi sumokėti taikomą PVM kartu su pirkimo kaina. Kai tas asmuo parduoda šias prekes apmokestinamajam prekybininkui, tas apmokestinamasis prekybininkas iš principo neturės galimybės atskaityti iš pradžių sumokėto ir į pirkimo kainą įtraukto

3 Žr. PVM direktyvos 4 skyriaus 2 skirsnio 1 poskirsnį („Maržos apmokestinimo schema“). 313 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad „[n]audotas prekes, meno kūrinius, kolekcionavimo objektus ar antikvarinius daiktus tiekiantiems apmokestinamiesiems prekybininkams valstybės narės pagal šio poskirsnio nuostatas taiko specialią schemą, skirtą apmokestinamojo prekybininko pelno maržai apmokestinti“. Pagal 315 straipsnį „[*inter alia*, naudotų prekių] tiekimo apmokestinamoji vertė yra apmokestinamojo prekybininko pelno marža, atėmus pelno maržai tenkantį PVM. Apmokestinamojo prekybininko pelno marža yra lygi apmokestinamojo prekybininko nustatytos prekių pardavimo kainos ir pirkimo kainos skirtumui“.

4 Dėl PVM direktyvos 314 straipsnio išaiškinimo žr. 2017 m. gegužės 18 d. Sprendimą *Litdana* (C-624/15, EU:C:2017:389, 23 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

5 2005 m. gruodžio 8 d. Sprendimas *Jyske Finans* (C-280/04, EU:C:2005:753, 35 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

6 Kitame kontekste žr. 2002 m. sausio 15 d. Sprendimą *Libéros / Komisija* (C-171/00 P, EU:C:2002:17, 27 punktas). Taip pat žr. generalinio advokato F. Jacobs išvadą byloje *Zoological Society* (C-267/00, EU:C:2001:698, 19 punktas).

7 Dvejopą tikslą Teisingumo Teismas priminė 2011 m. kovo 3 d. Sprendime *Auto Nikolovi* (C-203/10, EU:C:2011:118, 47 ir 48 punktai).

8 2004 m. balandžio 1 d. Sprendimas *Stenholmen* (C-320/02, EU:C:2004:213, 27 punktas).

PVM. Taip apmokestinamasis prekybininkas vėl turi sumokėti PVM ir įvyksta dvigubas apmokestinimas. Tai yra būtent tokia situacija, kurios naudotoms prekėms skirtomis specialiomis PVM procedūromis siekiama išvengti nustatant, kad apmokestinamojo prekybininko mokėtinas PVM apskaičiuojamas nuo pirkimo ir pardavimo kainų skirtumo [9].

26. Šiuo požiūriu Teisingumo Teismas paaiškino, kad „[a]pmokestinamojo prekybininko visos naudotų prekių <…> tiekimo kainos apmokestinimas, nors kaina, už kurią jis įsigijo šias prekes, apima PVM, kurį pirkdamas sumokėjo vienas iš [PVM] direktyvos 314 straipsnio a–d punktuose numatytoms kategorijoms priklausančių asmenų, kai nei šis asmuo, nei apmokestinamasis prekybininkas negalėjo jo atskaityti, iš tiesų yra toks dvigubas apmokestinimas“ [10].

27. Tokia apmokestinimo akumuliacija buvo pripažinta pakankamai anksti [11]. Šiuo klausimu Komisija pažymėjo, kad dėl specialių taisyklių meno kūriniams, antikvariniams daiktams, kolekcionavimo objektams ir naudotiems daiktams nebuvimo susiklostė situacija, kai „baigtas gaminys, vėl įtrauktas į verslo grandinę, būtų dar kartą visiškai apmokestintas pridėtinės vertės mokesčiu ir apmokestinamasis asmuo, norintis perparduoti turtą[,] negalėtų atskaityti į turto pirkimo kainą įskaičiuoto mokesčio. Gaunamas mokestinės naštos skirtumas skatintų apeiti įprastinius komercinius kanalus“ [12].

2. Tinkamumas toliau naudoti

28. PVM direktyvos 311 straipsnio 1 dalies 1 punkte nustatytą antrą reikalavimą dėl „tinkamumo toliau naudoti“ Teisingumo Teismas išaiškino Sprendime *Sjelle Autogenbrug*. Byla buvo susijusi su eksploatuoti netinkamomis transporto priemonėmis, kurios buvo perkamos siekiant jas parduoti kaip atsargines dalis. Teisingumo Teismas paaiškino, kad „tinkamumas toliau naudoti“ turėjo būti nagrinėjamas atsižvelgiant į tai, ar nagrinėjamas objektas *išsaugojo savo funkcijas*, kurias jis turėjo būdamas naujas [13]. Teisingumo Teismas nusprendė, kad negalima teigti, jog į sąvoką „naudotos prekės“ nepatenka „kilnojamasis materialusis turtas, kuris yra tinkamas toliau naudoti tokios būklės, kokios yra, arba tampa tinkamas naudoti po remonto darbų ir kuris yra gautas iš kito turto, į kurį jis buvo įdėtas kaip sudedamoji dalis. Iš tiesų dėl to, kad kitą turtą sudaranti naudota prekė yra atskirta nuo jo, negalima abejoti tuo, kad išimta prekė kvalifikuojama kaip „naudot[a] prek[ė]“, jeigu ją galima toliau naudoti „tokios būklės, kokios yra, arba [kai ji] tampa tinkam[a] naudoti po remonto darbų“ [14].

29. Todėl svarbiausias apibrėžties „tinkamumas toliau naudoti“ elementas yra *išsaugotos tokio pat pobūdžio funkcijos*. Vis dėlto, atrodo, šios bylos aplinkybėmis šalys nesutaria dėl šios sąlygos įvykdymo.

30. Teismo posėdyje kasatorė iš esmės tvirtino, kad „tinkamumo toliau naudoti“ sąlyga buvo įvykdyta, nes nagrinėjamos prekės, pavyzdžiui, žiedai, vis dar gali būti naudojami kaip žiedai, nepriklausomai nuo to, kad jie buvo parduoti pagal svorį (tai, kaip teigia kasatorė, nėra neįprastas reiškinys juvelyrikos versle). Net sužadėtuvių žiedas su užrašu (pavyzdžiui, „amžinai“) gali būti laikomas tinkamu toliau naudoti, nes akivaizdu, kad tai yra vis dar žiedas ir jis tebegali būti nešiojamas.

9 Šiuo klausimu žr., pavyzdžiui, 2005 m. gruodžio 8 d. Sprendimą *Jyske Finans* (C-280/04, EU:C:2005:753, 38–41 punktai).

10 2017 m. gegužės 18 d. Sprendimas *Litdana* (C-624/15, EU:C:2017:389, 26 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Šiuo klausimu taip pat žr. 2004 m. balandžio 1 d. Sprendimą *Stenholmen* (C-320/02, EU:C:2004:213, 25 punktas).

11 Žr. 1989 m. gruodžio 5 d. Sprendimą *ORO Amsterdam Beheer ir Concerto* (C-165/88, EU:C:1989:608, 16 punktas). Pagal analogiją žr. 1989 m. birželio 27 d. Sprendimą *Kühne / Finanzamt München III* (C-50/88, EU:C:1989:262, 9–10 punktai). Taip pat žr. 1989 m. birželio 21 d. Ekonomikos ir socialinių reikalų komiteto nuomonės dėl Pasiūlymo dėl Tarybos direktyvos, papildančios bendrąją pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičiančios Direktyvos 77/388/EEB 32 ir 28 straipsnius – Naudotoms prekėms, meno kūriniams, antikvariniams daiktams ir kolekcionavimo objektams skirtos specialios procedūros, 1.2 punktą (OL C 201, 1989, p. 6).

12 Žr. Pasiūlymą dėl septintosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės sistema, taikytina meno kūriniams, kolekcionavimo objektams, antikvariniams daiktams ir naudotoms prekėms (OL C 26, 1978, p. 2).

13 2017 m. sausio 18 d. sprendimas (C-471/15, EU:C:2017:20, 32–33 punktai). Išskirta mano.

14 2017 m. sausio 18 d. Sprendimas *Sjelle Autogenbrug* (C-471/15, EU:C:2017:20, 31 punktas).

31. Kasatorės nuomonei dėl tinkamumo toliau naudoti Latvijos vyriausybė nepritarė. Vyriausybė pripažįsta, kad pagal nacionalinę teisę, būtent pagal Nutarimo Nr. 17 184 straipsnį[15], gaminiai, kuriuose yra tauriųjų metalų arba brangakmenių, laikomi naudotomis prekėmis. Ši vyriausybė taip pat teigia, kad tokie gaminiai naudotomis prekėmis gali būti laikomi tik tuo atveju, jeigu jie vis dar yra tinkami naudoti to *paties pobūdžio* funkcijai atlikti ir jeigu jie vertinami remiantis jų verte *atskirai*. Šios vyriausybės manymu, nagrinėjamų prekių, parduodamų pagal svorį ir kaip laužas, atsižvelgiant į vertingus elementus, kurie bus išgauti, atveju taip nebuvo.

32. Per teismo posėdį kasatorė išsamiai paaiškino, kad tik 5 % perparduotų neišpirktų užstatų, kuriuos pagrindinėje byloje nagrinėjo mokesčių administratorius, buvo netinkami toliau naudoti ir kad šių prekių taisymas būtų per brangus. Kasatorė taip pat tvirtino, kad kitos prekės vertinamos ir parduodamos atskirai mažmeninės arba didmeninės prekybos sistemoje ir tokiu atveju jų kaina buvo nustatoma pagal svorį. Kasatorės teigimu, šios prekės yra tinkamos toliau naudoti – jų nereikia taisyti. Teismo posėdyje kasatorė tvirtino, kad šiame punkte aprašytos 5 % neišpirktų užstatų savybės turėjo poveikį mokesčių administratoriaus priimtam sprendimui dėl visų vertintų prekių. Todėl PVM sistema, taikytina specialiai tiems 5 % prekių, buvo pritaikyta visoms nagrinėjamoms prekėms.

33. Komisija mano, kad nagrinėjamos prekės nebuvo tinkamos naudoti dėl savo pobūdžio (odontologinės medžiagos) arba būklės (pažeistos arba pritaikytos konkrečiam asmeniui prekės). Komisijos manymu, netinkamumą toliau naudoti įrodo aplinkybės, kuriomis buvo sudarytas nagrinėjamas sandoris.

34. Vertinant bylą tikrai labai svarbu tiksliai suprasti reikšmingas faktines aplinkybes, įskaitant ir nurodytas Teisingumo Teismui. Vis dėlto faktinių aplinkybių vertinimą išimtinai atlieka nacionaliniai teismai. Teisingumo Teismas remiasi tik faktinėmis aplinkybėmis, kurias įvertino ir pateikė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Norėčiau tą aiškiai pasakyti, atsižvelgdamas į tai, kad visų pirma kasatorė nurodė tam tikras faktines aplinkybes, kuriomis iš esmės siekiama įtikinti Teisingumo Teismą, kad nacionalinės institucijos, taigi ir nacionaliniai teismai, neatsižvelgė į reikšmingas faktines aplinkybes ir (arba) neteisingai jas įvertino.

35. Todėl teisinio vertinimo pagal ES teisę išeities taškas yra prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą kvalifikuotas prekių aprašymas, nurodytas pirmame jo prejudiciniame klausime. Todėl, kaip nurodyta pirmame klausime, kaip faktą vertinu tai, kad iš tauriųjų metalų ar brangakmenių pagamintus gaminius kasatorė perpardavė tam, kad *būtų išgauti* metalai ar brangakmeniai, t. y. siekiant juos pakartotinai panaudoti *kaip žaliavas*.

36. Jei taip yra iš tikrųjų, o tuo įsitikinti ir tą įvertinti turi tik nacionalinis teismas, siūlau manyti, kad dėl priežasčių, kurias išdėstysiu paskesnėse šios išvados dalyse, tokiu atveju tauriųjų metalų ar brangakmenių išimtis tikrai yra taikoma. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo apibūdintos prekės nėra naudotos prekės ir joms taikoma bendra PVM sistema.

37. Vis dėlto reikia ne tik atlikti iš esmės faktinį konkretaus sandorio pobūdžio vertinimą, bet ir išnagrinėti sudėtingesnę mano jau trumpai aprašytą problemą, dėl kurios kyla pirmas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimas: santykis tarp *tinkamumo toliau naudoti* sąlygos ir *tauriųjų metalų ar brangakmenių* išimties. Pritariu, kad sunku nustatyti šį santykį, nes PVM direktyvos 311 straipsnio 1 dalies 1 punkto antros sąlygos įvykdymas priklauso nuo atitinkamo objekto naudojimo (*funkcijos*), o trečios sąlygos, t. y. tauriųjų metalų ar brangakmenių išimties, taikymas priklauso nuo aptariamos *medžiagos*. Pridėjus tai, kad antra sąlyga nustatoma pagal ES teisę, o trečios nustatymas yra aiškiai paliktas valstybių narių kompetencijai, pakankamai aišku, kad, tikėtina, dvi apibrėžtys prieštaraus viena kitai ar sutaps.

15 Žr. šios išvados 7 punktą.

38. Per teismo posėdį išklausius pastabas iškilo neaiškumų dėl šio santykio: ar dėl to, kad naudotas žiedas yra pagamintas iš aukso, jis automatiškai nepatenka į naudotų prekių sąvoką (ir į pelno maržos apmokestinimo schemą), nes, nors jis naudojamas ir tinkamas toliau naudoti, jis taip pat pagamintas iš tauriojo metalo? Ar tai, kad prekė yra naudota ir tinkama toliau naudoti, yra svarbiau nei tai, kad prekė yra pagaminta iš tauriojo metalo ar brangakmenio, vadinasi, bet koks naudotas objektas, kuris tinkamas naudoti toliau ir yra pagamintas iš tauriojo metalo ar brangakmenių, visada turės būti laikomas naudota preke ir dėl to įtraukiamas į pelno maržos apmokestinimo schemą?

39. Siekiant nustatyti tikslų santykį tarp šių dviejų sąvokų, pirmiausia reikia trumpai aprašyti tauriųjų metalų ar brangakmenių išimties konkretų tikslą, logiką ir istoriją.

B. Tauriųjų metalų ar brangakmenių išimtis

40. Iš PVM direktyvos 311 straipsnio 1 dalies 1 punkto pirminio vertinimo atrodo aišku, kad „taurieji metalai ar brangakmeniai“ paprasčiausiai nepatenka į naudotų prekių sąvoką panašiai kaip ir „meno kūriniai, kolekcionavimo objektai ir antikvariniai daiktai“.

41. Vis dėlto šį akivaizdų panašumą reikia vertinti atsižvelgiant į jo kontekstą. „Meno kūriniai, kolekcionavimo objektai ir antikvariniai daiktai“ nepatenka į naudotų prekių sąvoką, tačiau jiems vis tiek taikoma pelno maržos apmokestinimo schema. Todėl jie paprasčiausiai apibrėžti atskirose PVM direktyvos nuostatose [16]. Tik taurieji metalai ar brangakmeniai nepatenka į naudotų prekių sąvoką, o kartu ir į pelno maržos apmokestinimo schemą. Be to, aiškiai nustatyta, kad „tauriuosius metalus ar brangakmenius“ apibrėžia valstybės narės.

42. Kadangi PVM direktyvos 311 straipsnio 1 dalies 1 punkto teksto (įskaitant įvairias kalbines versijas) analizė nesuteikia daugiau aiškumo dėl tikslaus sąvokų „tinkamumas toliau naudoti“ ir „tauriųjų metalų ar brangakmenių išimtis“ tarpusavio santykio, toliau reikia išanalizuoti šios išimties teisėkūros istoriją (1 skyrius), tada išnagrinėti jos objektą ir tikslą (2 skyrius).

1. Teisėkūros istorija

43. Pirmame pasiūlyme [17], kuriame buvo svarstoma dėl tauriųjų metalų ar brangakmenių įtraukimo į pelno maržos apmokestinimo schemą, „naudotos prekės“ apibrėžtos kaip „kilnojam[asis] turt[as], išskyrus [meno kūrinius, antikvarinius daiktus ir kolekcionavimo objektus]“, kuris yra naudotas ir tinkamas naudoti toliau tokios būklės, kokios jis yra, arba tampa tinkam[as] naudoti po remonto darbų“ [18]. Įdomu tai, kad šio pasiūlymo 3 straipsnio 4 dalyje buvo nurodyta, kad naudotų prekių schema „netaikoma *iš aukso ar kitų tauriųjų metalų pagamintų ar savo sudėtyje turinčių brangakmenių prekių* tiekimui“ [19]. Kartu nurodyta „meno kūrinių“, „kolekcionavimo objektų“ ir „antikvarinių daiktų“ apibrėžtis apėmė iš aukso ar kitų tauriųjų metalų arba brangakmenių pagamintas prekes, kai tokių tauriųjų metalų vertė neviršija 50 % pardavimo kainos“ [20]. Vis dėlto nepasiekus susitarimo šis pasiūlymas buvo atsiimtas 1987 m. lapkričio mėn.

16 Žr. PVM direktyvos IX priedo A, B ir C dalis.

17 Pasiūlymas dėl 1978 m. sausio 11 d. septintosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės sistema, taikytina meno kūriniams, kolekcionavimo objektams, antikvariniams daiktams ir naudotoms prekėms (OL C 26, 1978, p. 2). Šis pasiūlymas vėliau buvo iš dalies pakeistas, tačiau šioje byloje pakeitimai yra nereikšmingi (OL C 136, 1979, p. 8).

18 Žr. 17 išnašoje nurodyto pasiūlymo 3 straipsnį (OL C 26, 1978, p. 2).

19 Išskirta mano.

20 Žr. šios išvados 17 išnašoje nurodyto pasiūlymo siūlomą 2 straipsnio 4 dalį.

44. Kitame pasiūlyme [21], kuriuo remiantis galiausiai buvo priimta Direktyva 94/5/EB [22], Komisija siūlė, kad iš aukso ar kitų tauriųjų metalų pagamintiems ar savo sudėtyje brangakmenių turintiems objektams, kai šių tauriųjų metalų vertė neviršija 50 % jų pardavimo kainos, ir toliau būtų taikomos specialios, *inter alia*, naudotoms prekėms taikomos procedūros [23].

45. Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetas rėmė pasiūlymą nustatyti specialias procedūras ir pritarė, kad tauriesiems metalams ar brangakmeniams būtų taikoma išimtis. Vis dėlto jis nesutiko, kad šių specialių procedūrų taikymo sritis priklausytų nuo minėtų medžiagų vertės. Jis pažymėjo, kad „<…> pasiūlymas savo sudėtyje brangakmenių ir tauriųjų metalų turinčius objektus įtraukti tik tuo atveju, jei šių medžiagų vertė nesiekia 50 % pardavimo kainos, atrodo šiek tiek savavališkas. Dėl objektyvaus įvertinimo sunkumų ko gero kiltų daug ginčų ir sukčiavimo atvejų. Galbūt būtų buvę geriau neįtraukti gaminių, kurie tinkami perdirbti“ [24].

46. Priimtoje Direktyvoje 94/5 buvo įterptas naujas 26a [25] straipsnis, kuriame buvo tiesiog nustatyta, kad taurieji metalai ir brangakmeniai yra neįtraukti, neminint šių elementų vertės visam objektui.

47. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, mintis į schemą neįtraukti iš tauriųjų metalų *pagamintų* arba savo sudėtyje brangakmenių *turinčių* prekių ir mintis dėl 50 % ribos teisėkūros procese pasirodė kaip reikšmingi elementai apibrėžiant, *inter alia*, naudotoms prekėms skirtų specialių procedūrų taikymo sritį.

48. Nors teisėkūros istorija suteikia informacijos apie visus kilusius praktinius sunkumus, joje neatskleidžiama tikslių priežasčių, dėl kurių taurieji metalai ir brangakmeniai nebuvo įtraukti į pelno maržos apmokestinimo schemą. Siekiant suprasti šias priežastis, reikia išanalizuoti (ekonominę) iš tauriųjų metalų ar brangakmenių pagamintų prekių logiką.

2. Ekonominė logika ir tikslas

49. Iš tauriųjų metalų ar brangakmenių pagamintų arba savo sudėtyje jų turinčių objektų pobūdis yra specifinis [26]. Jų funkcija (ir vertė) yra dvejopa. Priklausomai nuo konkrečios prekės kokybės ir būklės, ji yra ne tik specialiai sukurtas ar pagamintas objektas, turintis tam tikrą funkcionalumą (funkcinė vertė), jos taip pat turi joje esantiems tauriesiems metalams ar brangakmeniams visuomenės suteiktą tikrąją vertę („materialinė“ tikroji vertė).

50. Sudėtinga PVM direktyvos 311 straipsnio 1 dalies 1 punkto teisėkūros istorija atskleidė tą praktinį sunkumą, kad, atsižvelgiant į platų iš tauriųjų metalų ar brangakmenių pagamintų ar jų savo sudėtyje turinčių objektų spektrą, sunku nustatyti abstraktų kriterijų, kuriuo būtų galima bendrai įvertinti atitinkamą kiekvienos vertės rūšies svarbą.

21 Pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos, papildančios bendrąją pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičiančios Direktyvos 77/388/EEB 32 ir 28 straipsnius – Naudotoms prekėms, meno kūriniams, antikvariniams daiktams ir kolekcionavimo objektams skirtos specialios procedūros, COM(88) 846 *final* (OL C 76, 1989, p. 10).

22 1994 m. vasario 14 d. Tarybos direktyva, papildanti bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičianti Direktyvą 77/388/EEB – Specialios nuostatos, taikytinos naudotoms prekėms, meno kūriniams, kolekcionavimo objektams ir antikvariniams daiktams (OL L 60, 1994, p. 16; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 255).

23 Žr. Pasiūlymo dėl Tarybos direktyvos, papildančios bendrąją pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičiančios Direktyvos 77/388/EEB 32 ir 28 straipsnius – Naudotoms prekėms, meno kūriniams, antikvariniams daiktams ir kolekcionavimo objektams skirtos specialios procedūros, COM(88) 846 *final* (OL C 76, 1989, p. 10), 1 straipsnį.

24 1989 m. birželio 21 d. pasiūlymo dėl Tarybos direktyvos, papildančios bendrąją pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičiančios Direktyvos 77/388/EEB 32 ir 28 straipsnius – Naudotoms prekėms, meno kūriniams, antikvariniams daiktams ir kolekcionavimo objektams skirtos specialios procedūros (OL C 201, 1989, p. 6), 3.1 punktas.

25 „A. <…>: d) naudotos prekės – tai materialus kilnojamasis turtas, tinkamas naudoti esamos būklės arba po remonto, kitas nei meno kūriniai, kolekcionavimo objektai ar antikvariniai daiktai ir taurieji metalai ar brangakmeniai, kaip juos apibrėžia valstybės narės.“

26 Pagal analogiją dėl investicinio aukso žr. 2016 m. gegužės 26 d. Sprendimą *Envirotec Denmark* (C-550/14, EU:C:2016:354, 41 punktas).

51. Pateiksiu kraštutinį pavyzdį: aukso grynuolį tikrai galima naudoti kaip prespapjė. Jis taip pat gali būti parduotas ir pakartotinai panaudotas kaip prespapjė. Tačiau tikrai mažai tikėtina, kad tokio prespapjė kaina bus nustatyta atsižvelgiant į jo neabejotiną gebėjimą išlaikyti prispaustą krūvelę lapų net jeigu yra stiprus vėjo gūsis. Tikėtina, kad jo kaina bus nustatyta remiantis esama aukso rinkos kaina. Tokiu atveju gaminio kaina bus žaliavos, iš kurios jis sudarytas, kaina.

52. Kita vartus, galima galvoti apie sudėtingą ir brangų medicinos prietaisą, kuris, be kita ko, pagamintas iš tam tikrų tauriųjų metalų ar net vieno ar kelių brangakmenių. Pati prietaise esančių tauriųjų metalų ar brangakmenių vertė gali būti labai didelė, tačiau gali būti, kad prietaiso funkcinė vertė, kai jis perparduodamas visiškai veikiantis, būtų kur kas didesnė nei jo gamybai panaudotų tauriųjų metalų.

53. Vis dėlto, nekalbant apie intriguojančius pavyzdžius, pakankamai aišku, kad taikant PVM direktyvos 311 straipsnio 1 dalies 1 punktą reikšmingas bus pirmas atvejis. Yra daug įvairių iš tauriųjų metalų pagamintų arba savo sudėtyje jų turinčių objektų, kurių vertė kaip objektų, turinčių tam tikrą funkciją, tikrai nėra aiški. Tačiau šiais objektais vis tiek prekiaujama dėl jų brangaus materialaus turinio. Šioje byloje tą galima pasakyti ypač apie odontologines medžiagas, sulaužytus stalo įrankius ar juvelyrinius dirbinius.

54. Todėl aišku, kad iš tauriųjų metalų ar brangakmenių pagaminti objektai turi „įdėtą vertę“, kuri nepriklauso nuo to, ar konkretaus objekto pradinė funkcija taip pat yra išlaikyta, ar ne. Galiausiai būtent todėl atitinkami metalai ir akmenys vadinami *tauriaisiais* metalais ir *brangakmeniais*, todėl vyko karai dėl jų nuosavybės teisės ir todėl moteris, suradusi paslėptą lobį, kuriame yra nežinomos karalienės monetų, žiedų ir juvelyrių dirbinių, tampa turtinga [27], nors jai gali vis tiek labiau patikti lengvesni šiuolaikiški papuošalai, skirti nešioti kasdien.

55. Atsižvelgiant į šią ekonominę logiką, atrodo, kad tauriųjų metalų ar brangakmenių išimtis skirta tiems atvejams, kai, paprasčiau tariant, naudotos prekės pirminė funkcija yra prarasta arba atitinkamam sandoriui ji nėra svarbi. Tokios prekės jau perparduodamos ne dėl funkcionalumo, bet dėl žaliavų, iš kurių jos yra sudarytos, tikrosios vertės. Todėl tokios prekės palieka specifinę naudotų prekių verslo grandinę. Tačiau jos patenka į naują „žaliavų“, kurios veiksmingai naudojamos kaip iš tauriųjų metalų ar brangakmenių pagamintų naujų gaminių gamybos komponentas, verslo grandinę.

56. Galiausiai, darant platesnę sisteminę analogiją, reikia pažymėti, kad panašios priežastys lėmė, kad ES teisės aktų leidėjas PVM neapmokestino viso investicinio aukso [28]. Atitinkamame pasiūlyme dėl specialios schemos auksui įvedimo Komisija atkreipė dėmesį į problemą dėl mokesčio likučio ir dvigubo apmokestinimo, kuriais „būtent ir pateisinama <…> naudotoms prekėms, meno kūriniams, antikvariniams daiktams ir kolekcionavimo objektams skirta speciali schema. <…> Tačiau dėl aukso, kaip investavimo objekto, gali būti sudaromas neribotas kiekis sandorių. <…> Visos maržos apmokestinimo schemos sumažina, tačiau visiškai nepanaikina mokesčio likučio poveikio: kuo ilgesnis verslo ciklas, tuo jis bus didesnis paprasčiausiai dėl to, kad mokestis nuo maržos yra įskaičiuotas į kainą ir paskesnis pirkėjas negali jo atskaityti. Itin didelė aukso vertė ir didelis vienas po kito sudaromų sandorių, kurie dėl jo gali būti sudaryti, kiekis šio reiškinio mastą išplėstų“ [29].

27 Žinoma, laikantis atitinkamų nacionalinių teisės aktų.

28 Žr. PVM direktyvos 346 straipsnį. PVM direktyvos 344 straipsnyje apibrėžiamas „investicinis auksas“.

29 Pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos, papildančios bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičiančios Direktyvą 77/388/EEB – speciali schema investiciniam auksui (COM(92) 441 *final*), p. 6 ir 7. Remiantis šiuo pasiūlymu priimta 1998 m. spalio 12 d. Tarybos direktyva 98/80/EB, papildanti bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičianti Direktyvą 77/388/EEB – speciali schema investiciniam auksui (OL L 281, 1998, p. 31; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 315).

57. Investiciniam auksui taikoma išimtis grindžiama tuo, kad jis laikomas „iš esmės panaš[iu] į kitas finansines PVM neapmokestinamas investicijas“ [30]. Tačiau išimties taikymo priežastys išnyksta, jeigu investicinis auksas perdirbamas, pavyzdžiui, į juvelyrinius dirbinius. Tai vis dar ta pati medžiaga, tik jos funkcija verslo cikle vertinama skirtingai [31].

3. Valstybių narių diskrecija ir jos ribos

58. Galiausiai PVM direktyvos 311 straipsnio 1 dalies 1 punkte nustatyta, kad tauriuosius metalus ar brangakmenius *apibrėžia valstybės narės*.

59. Didelė diskrecija, kurią valstybės narės turi nustatant tauriųjų metalų ar brangakmenių išimties taikymo sąlygas, vis dėlto nėra neribota. Kaip šios dalies išvadą galima paminėti dviejų tipų ribojimus: bendrą ir specifinį.

60. Dėl PVM direktyvoje numatytoms išimtims taikomų *bendrų* ribojimų Teisingumo Teismas pripažino, kad taikydamos išimtį valstybės narės visų pirma privalo laikytis vienodo požiūrio ir mokesčių neutralumo principų [32], atsižvelgiant į PVM direktyva siekiamą tikslą [33].

61. *Specifinis* ribojimas kildinamas iš konkretaus aiškinamos nuostatos – šiuo atveju PVM direktyvos 311 straipsnio 1 dalies 1 punkto – tikslo. Kita vertus, aišku, kad šia nuostata valstybėms narėms suteikiama plati diskrecija apibrėžiant sąvoką „taurieji metalai ar brangakmeniai“, visų pirma nustatant tauriųjų metalų ar brangakmenių rūšis ir aptariamų prekių pobūdį. Vis dėlto dėl naudojimosi šia diskrecija sąvoka „naudotos prekės“ negali prarasti turinio pernelyg siauriai nustatant, kas gali būti laikoma tauriaisiais metalais ar brangakmeniais. Tai lemtų, kad bet kokioms prekėms, kurių sudėtyje yra tauriųjų metalų ar brangakmenių, būtų neribotai taikoma naudotoms prekėms skirta sistema, neatsižvelgiant į jų tolimesnį naudojimą ir funkciją.

62. Kitaip tariant, turi būti laikomasi pagrindinės tauriųjų metalų ar brangakmenių išimties ekonominės logikos. Kad objektas išliktų naudotiems daiktams taikomoje pelno maržos apmokestinimo schemoje, turi būti išsaugota tam tikra aptariamo objekto funkcija greta tauriojo metalo turinio [34].

30 PVM direktyvos 53 konstatuojamoji dalis.

31 Kaip pripažinta PVM direktyvos 27 konstatuojamoje dalyje. Taip pat žr. PVM direktyvos 82 straipsnį. Taip pat žr. Pasiūlymo dėl Tarybos direktyvos, iš dalies keičiančios Direktyvos 77/388/EEB nuostatas, susijusias su tam tikromis priemonėmis, kuriomis siekiama supaprastinti PVM taikymą ir padėti užkirsti kelią mokesčio slėpimui ir vengimui, bei panaikinančios tam tikrus sprendimus, suteikiančius leidžiančias nukrypti nuostatas, KOM(2005) 89 *final*, 4 konstatuojamąją dalį.

32 Dėl skirtingų PVM direktyvoje vartojamų sąvokų (ar anksčiau vartotų sąvokų), kurias turi apibrėžti valstybės narės žr., pavyzdžiui, 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimą *Kingscrest Associates ir Montecello* (C-498/03, EU:C:2005:322, 51–54 punktai), 2006 m. balandžio 27 d. Sprendimą *Solleveld* (C-443/04, EU:C:2006:257, 27–36 punktai), 2007 m. birželio 28 d. Sprendimą *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust ir The Association of Investment Trust Companies* (C-363/05, EU:C:2007:391, 41–49 punktai), 2012 m. lapkričio 15 d. Sprendimą *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, 31–33 punktai), 2013 m. lapkričio 28 d. Sprendimą *MDDP* (C-319/12, EU:C:2013:778, 37 ir 38 punktai), 2014 m. kovo 13 d. Sprendimą *ATP PensionService* (C-464/12, EU:C:2014:139, 42 punktas).

33 Šiuo klausimu žr. 2006 m. balandžio 27 d. Sprendimą *Solleveld* (C-443/04, EU:C:2006:257, 35 punktas), 2007 m. birželio 28 d. Sprendimą *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust ir The Association of Investment Trust Companies* (C-363/05, EU:C:2007:391, 43 punktas), 2014 m. kovo 13 d. Sprendimą *ATP PensionService* (C-464/12, EU:C:2014:139, 42 punktas).

34 Taip pat žr. S. Capaccioli, „VAT Taxation of Gold in the European Union“, *EC Tax Review 2014*, p. 85–101, p. 100: „maržos apmokestinimo schema taikoma naudotiems juvelyriniams dirbiniams tik tuo atveju, jeigu pagal sandorį dėl sudėtyje esančių tauriųjų metalų susidaro „marža“, o tai reiškia, kad susidaro pridėtinė metalų vertė. Jeigu sandorio dalykas iš esmės yra aukso perdirbimas arba išgavimas, naudoti juvelyriniai dirbiniai laikomi aukso žaliava.“

C. Sandorio vertinimas

63. Pagrindinis sprendimo, ar gaminys patenka į naudotoms prekėms skirtą pelno maržos apmokestinimo schemą, ar jam vėl taikoma (taikant tauriųjų metalų ar brangakmenių išimtį) bendra PVM sistema, kriterijus yra *išsaugota* vertinamų prekių *funkcija* (naudojimas). Bendra logika yra dvigubo apmokestinimo ir konkurencijos iškraipymo prevencija atsižvelgiant į pakartotinai į verslo ciklą įtraukiamas prekes nesukuriant jokios naujos, pridėtinės ekonominės vertės.

64. Vis dėlto, kaip matyti iš šios bylos, svarbiausia yra detalės. Kaip reikėtų tą bendrą taisyklę taikyti sudėtingomis faktinėmis aplinkybėmis, kai akivaizdžiai sumaišyti gaminiai parduodami didmeninėje prekyboje? Šioje dalyje pateiktos rekomendacijos dėl tokių atvejų yra ribotos dėl dviejų priežasčių: pirma, kiekvienas tokiomis aplinkybėmis atliekamas vertinimas bus iš esmės grindžiamas faktais ir tą turi padaryti nacionalinis teismas. Antra, faktinių aplinkybių vertinimo ribos bus nustatytos PVM direktyvos 311 straipsnio 1 dalies 1 punktą įgyvendinančiose nacionalinėse taisyklėse, pagal kurias, jeigu jomis laikomasi pagal ES teisę nustatytų apribojimų, galimi pakankamai dideli skirtumai ypač ribinėse bylose.

65. Atsižvelgiant į šiuos įspėjimus paskutinėje šios išvados dalyje pirmiausia bus nustatytas tokio vertinimo atlikimo kriterijus (1 skyrius), tada bus išnagrinėti konkretūs veiksniai, į kuriuos galima atsižvelgti atliekant tokį vertinimą (2 skyrius).

1. Kriterijus: išsaugota nagrinėjamų prekių funkcija (naudojimas)

66. Kaip pažymėta, pagrindinis keltinas klausimas toks: ar išsaugotas nagrinėjamų prekių funkcionalumas ir ar tas funkcionalumas egzistuoja greta paties tauriojo metalo, iš kurio prekė yra sudaryta.

67. Per teismo posėdį vykusioje diskusijoje buvo atskleistas faktinių scenarijų, kurie praktiškai gali susiklostyti, sudėtingumas. Pradėsiu nuo kai kurių aiškių atvejų.

68. Pirma, neginčyta, kad tauriųjų metalų ar brangakmenių išimtis taikoma prekėms, kurios parduodamos kaip *medžiaga*. Pritariu tam. Tai reiškia, kad iš principo (nebent taikoma kita konkreti PVM direktyvos nuostata, pavyzdžiui, investiciniam auksui, kolekcionavimo objektams ar antikvariniams daiktams taikomos nuostatos) aukso grynuolis, anksčiau turėtas kaip suvenyras, kuris vėliau buvo pateiktas kaip užstatas už paskolą, būtų laikomas tauriuoju metalu, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 311 straipsnio 1 dalies 1 punktą. Neįtraukimas į pelno maržos apmokestinimo schemą atrodo logiškas, nes tikėtina, kad tokios prekės bus parduotos siekiant jas kaip nors pakeisti.

69. Antra, bus iš tauriųjų metalų ar brangakmenių pagamintų objektų, kurie bus parduoti atsižvelgiant į medžiagos vertę ir *taip pat* į jų individualią funkciją. Tikėtina, kad tokie objektai bus parduoti *individualizuotai*. Toks gali būti, pavyzdžiui, naudotos auksinės koljė, kurios vertė tikrai bus įvertinta atsižvelgiant ne tik į naudotos medžiagos grynumą, bet ir į jos būklę, o tai apima koljė tinkamumą toliau būti nešiojamai, atvejis. Tokio gaminio įtraukimas į pelno maržos apmokestinimo schemą atrodo prasmingas, nes mažai tikėtina, kad tokios prekės bus parduotos perdirbti.

70. Be tokių aiškių atvejų, kuriuos galima laikyti kraštutiniais, yra tam tikrų ne tokių aiškių atvejų.

71. Viena vertus, yra objektų, kurie dėl ekonominių priežasčių yra parduodami pagal svorį arba dideliais kiekiais, o jų funkcija ne tik išsaugoma, bet ir į ją net atsižvelgiama. Pavyzdys gali būti žemesnės kokybės sidabro žiedai, kurių kaina nustatoma ir jie parduodami kilogramais. Panašiai kaip per teismo posėdį teigė kasatorė, manau, kad tai, jog specifinių prekių kaina nustatoma ir jos

parduodamos kilogramais, nebūtinai užkerta kelią šiuos objektus laikyti naudotomis prekėmis, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 311 straipsnio 1 dalies 1 punktą, jeigu išsaugota funkcija tikrai yra reikšmingas sandorio aspektas. Iš tiesų, jeigu siekiant juos įvertinti svarbi yra jų išlaikyta funkcija, tada mažai tikėtina, kad tokie objektai bus parduoti perdirbti.

72. Vis dėlto, kita vertus, darytina kitokia išvada tuo atveju, kai prekių kaina yra nustatoma ir jos parduodamos dideliais kiekiais neatsižvelgiant į jų funkciją. Tokiu atveju neatsižvelgimas į jų pirminę funkciją taip pat reikštų, kad kiekvienas gaminys nevertinamas atskirai. Toks būtų per teismo posėdį aptartas ir prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo paminėtas odontologinių medžiagų arba pažeistų objektų, kurie yra pagaminti iš tauriųjų metalų ar brangakmenių arba jų turi savo sudėtyje, atvejis. Jeigu nagrinėjamų naudotų prekių funkcija nebelaikoma reikšmingu viso sandorio aspektu, prarandamas „naudotos prekės statusas“. Iš tiesų, jeigu funkcija tampa nereikšminga, negalima teigti, jog šios prekės yra sandorių, kuriais siekiama jas įtraukti į verslo ciklą ir jame išlaikyti, objektas. Tada dingsta prasmė taikyti pelno maržos apmokestinimo sistemą.

73. Galiausiai, paskutinėje kategorijoje gali susiklostyti specifinė faktinė situacija, kai yra *keleriopas mišrumas*: viename krepšyje gali būti ne tik mišrūs gaminiai (žiedai, šaukštai, apyrankės, pakabukai), bet ir mišinys ta prasme, kad kai kurie gaminiai bus objektyviai tinkami naudoti toliau, jeigu kas nors norėtų juos išimti iš krepšio ir naudoti, o kiti bus netinkami.

74. Kaip tokius ribinius atvejus reikėtų klasifikuoti, taip pat labai priklauso nuo konkrečių faktinių aplinkybių ir nuo to, kaip valstybė narė įgyvendino PVM direktyvos 311 straipsnio 1 dalies 1 punkte įtvirtintą tauriųjų metalų ir brangakmenių išimtį. Manau, labai prasminga būtų, jei, taikant bendrą *svarbiausio* kiekvieno sandorio tikslo taisyklę, riba būtų nustatyta apytiksliai 50 %: jeigu didžioji dalis dideliais kiekiais parduodamų gaminių yra skirti perdirbti, parduodami kaip medžiagos, tada faktas, kad kažkas vis dar gali paimti atskirus gaminius iš krepšio ir naudoti juos, tiesiog yra nereikšmingas, nes bendras sandorio tikslas buvo kitoks. Tačiau atsižvelgiant į tai, kad, kaip paaiškinta šioje išvadoje [35], ES teisės aktų leidėjo bandymai nustatyti tokias ribas buvo atmesti ir diskrecija buvo palikta valstybėms narėms, reikia gerbti šį sprendimą ir daryti išvadą, kad laikydamosi šioje išvadoje nurodytų valstybių narių diskrecijos apribojimų [36] valstybės narės gali nustatyti tokiems atvejams taikytinas taisykles, įskaitant taikytinas ribas.

2. Sandorio vertinimas: veiksniai

75. Sprendimą dėl konkrečios šioje išvadoje nurodytos kategorijos taikymo turi priimti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, laikydamasis konkrečių nacionalinių taisyklių, skirtų PVM direktyvos 311 straipsnio 1 dalies 1 punktui perkelti. Remdamasis tuo, kas nurodyta nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą ir, konkrečiau kalbant, pateikto pirmo klausimo formuluotėje, manau, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas jau atliko tokį faktinių aplinkybių vertinimą ir nusprendė, kad sandorio tikslas buvo tauriųjų metalų ar brangakmenių išgavimas ir pakartotinis naudojimas žaliavoms. Jeigu iš tiesų faktinė situacija yra tokia, sutinku, kad turėtų būti taikoma tauriųjų metalų ar brangakmenių išimtis.

76. Nekeldamas jokių abejonių dėl šio faktinių aplinkybių vertinimo, tačiau siekdamas pateikti bendras rekomendacijas, trumpai aptarsiu kai kuriuos veiksnius, kurie galėtų būti reikšmingi atliekant tokį faktinių aplinkybių vertinimą. Reikia pažymėti, kad pateiktos rekomendacijos yra dalis atsakymo į pirmą prejudicinį klausimą. Jos nesusijusios su antru klausimu, kurio, atsižvelgiant į mano atsakymą į pirmą klausimą, Teisingumo Teismui nagrinėti nereikia.

35 Šios išvados 44–46 punktai. Aišku, pripažįstu sukčiavimo riziką, kurią Ekonomikos ir socialinių reikalų komiteto nurodė prieštaraudamas tam, kad šiuo klausimu būtų nustatyta kokia nors aiški riba (šios išvados 45 punktas). Vis dėlto įdomu, kokiu mastu ši pripažinta problema veiksmingai sprendžiama nenustatant jokios ribos ES lygmeniu ir paliekant šią problemą spręsti valstybėms narėms.

36 Žr. šios išvados 58–62 punktus.

77. Reikia iš karto pažymėti, kad bet koks toks sandorio vertinimas turi būti *objektyvus*. Juo siekiama nustatyti sandorio tikslą, kaip jį suvoktų nepriklausomas stebėtojas, vertindamas jo objektyvias aplinkybes. Apibendrinant įvairius nagrinėjant šią bylą aptartus veiksnius, veikiausiai juos galima suskirstyti į tris skirtingas grupes.

78. Pirma, yra veiksnių, kurie yra reikšmingi ir į kuriuos reikėtų atsižvelgti, pavyzdžiui, prekių pateikimas perparduoti, tokių prekių vertinimo būdai ir kitos pardavimo sąlygos, pavyzdžiui, kartu parduodamų prekių kiekis ir aplinkybė, kad pirkėjas užsiima tam tikru verslu ir visų pirma tauriųjų metalų ar brangakmenių apdorojimu.

79. Antra, greta tokių objektyvių veiksnių egzistuoja ir plačiai aptartas subjektyvumo elementas. Šiuo požiūriu visiškai pritariu Latvijos vyriausybei ir Komisijai, kad kurios nors iš šalių tikslai negali turėti lemiamos reikšmės. Vien tik toks tikslas negali apibrėžti sandorio tikslo ir taikomos PVM sistemos [37]. Tas taip pat galioja ir dėl prašymą priimti prejudicinį teismą pateikusio teismo minėtos informacijos, kurią, sudarydama sandorį, kasatorė turėjo apie atitinkamų pirkėjų tikslus dėl prekių panaudojimo.

80. Tai nereiškia, kad šalių tikslai yra visiškai nereikšmingi. Jie tikrai reikšmingi, tačiau nėra lemiamas veiksnys. Tai tik vienas iš (objektyvių) požymių, kuris gali padėti išoriniam stebėtojui, vertinančiam visą sandorį, išaiškinti tikrąjį sandorio pobūdį ir tikslą. Tai susiję su tuo, kad Teisingumo Teismas plačiau pripažino, kad „atsižvelgimas į ekonominę ir komercinę realybę yra pagrindinis kriterijus bendrai PVM sistemai taikyti“ [38].

81. Trečia, yra veiksnių, kurie, atliekant specifinį aptariamą vertinimą, yra tiesiog nereikšmingi. Toks yra pirkėjo teisinis statusas, kaip nurodo ir Latvijos vyriausybė, ir Komisija.

82. Galiausiai aišku, kad į visus reikšmingus objektyvius veiksnius turi būti atsižvelgta ir jie įvertinti kaip visuma. Jie neturėtų būti vertinami atskirai. Todėl, pavyzdžiui, tai, kad gaminiai, kuriuose yra tauriųjų metalų ar brangakmenių, parduodami pagal svorį, tačiau išlaiko savo funkciją [39], tam tikromis aplinkybėmis vis tiek gali būti laikomi naudotomis prekėmis, aiškiai rodo, kad vien dėl to, jog prekės parduodamos pagal svorį, nebūtinai dingsta šių prekių funkcionalumo reikšmė. Tas pats taikytina vertinimo būdui: nors prekių kainos nustatymas pagal medžiagų vertę gali būti požymis, kad nagrinėjamos prekės parduodamos neatsižvelgiant į jų konkrečią funkciją, tikėtina, kad atsižvelgimas į medžiagos vertę taip pat yra dalis konkretaus auksinio žiedo kainos nustatymo proceso. Todėl, kaip ir Komisija, manau, kad reikšmingas objektyvias sandorio aplinkybes reikia vertinti kaip visumą ir atsižvelgiant į jų tarpusavio sąveiką.

V. Išvada

83. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui į *Augstākā tiesa* (Aukščiausiasis Teismas, Latvija) pateiktus prejudicinius klausimus atsakyti taip:

– 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 311 straipsnio 1 dalies 1 punktas turi būti aiškinamas taip, kad sąvoka „naudotos prekės“ neapima tokių prekybininko įsigytų naudotų prekių, kuriose yra tauriųjų metalų ar brangakmenių, kaip pagrindinėje byloje, kurios perparduodamos daugiausia siekiant išgauti šiuos tauriuosius metalus ar brangakmenius, jeigu remiantis objektyviomis sandorio aplinkybėmis matyti, kad tokios prekės perparduodamos neatsižvelgiant į atitinkamų prekių funkcijas.

37 Pagal analogiją žr. 2006 m. liepos 6 d. sprendimą *Kittel ir Recolta Recycling* (C-439/04 ir C-440/04, EU:C:2006:446, 41 ir 42 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija). Taip pat dėl sąvokos „paslaugų teikimas“ žr. 2013 m. birželio 20 d. Sprendimą *Newey* (C-653/11, EU:C:2013:409, 41 punktas).

38 2013 m. birželio 20 d. Sprendimas *Paul Newey* (C-653/11, EU:C:2013:409, 42 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

39 Pavyzdys paminėtas šios išvados 71 punkte.

– Ar taip yra, turi būti įvertinta remiantis objektyviomis sandorio aplinkybėmis, vertinamomis kaip visuma. Elementai, į kuriuos turi būti atsižvelgta, yra prekių pateikimas siekiant jas perparduoti, tokių prekių vertinimo būdai, kartu parduodamų prekių kiekis ir tai, kad pirkėjas užsiima tam tikru verslu, pavyzdžiui, tauriųjų metalų ar brangakmenių apdorojimu.