Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
MICHALA BOBEKA
od 10. travnja 2018.[1]

Predmet C-154/17

SIA „E LATS”
uz sudjelovanje:
Valsts ieņēmumu dienests

(Zahtjev za prethodnu odluku koji je podnio Augstākā tiesa (Vrhovni sud, Latvija))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Pojam ‚rabljena roba’ – Pojam ‚dragocjene kovine ili drago kamenje’”

I. Uvod

1. SIA „E LATS” je trgovac i obveznik PDV-a. Nudi zajmove privatnim subjektima koje osigurava robom koja sadržava dragocjene kovine ili drago kamenje. Nevraćene zaloge SIA „E LATS” preprodaje drugim trgovcima, prvenstveno radi uzimanja dragocjenih kovina ili dragog kamenja. Ti trgovci su obveznici PDV-a.

2. Na te transakcije preprodaje SIA „E LATS” je primjenjivao posebni režim PDV-a za rabljenu robu. Nadležno porezno tijelo međutim nije prihvatilo primjenu posebnog poreznog režima. To tijelo utvrdilo je da roba koju je preprodavao SIA „E LATS” nije bila rabljena roba u smislu mjerodavnih poreznih odredbi. Stoga je zatražilo da SIA „E LATS” plati dodatni iznos PDV-a.

3. U tom kontekstu Augstākā tiesa (Vrhovni sud, Latvija) je od Suda zatražio tumačenje posebne odredbe Direktive 2006/112/EZ (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u)[2] koja uređuje PDV za rabljenu robu. Sud koji je uputio zahtjev naročito zanima opseg iznimke koja se odnosi na „dragocjene kovine ili drago kamenje” u definiciji „rabljene robe”. Taj sud također pita utječu li određene karakteristike preprodajne transakcije na opseg te iznimke.

II. Pravni okvir

A. Direktiva o PDV-u

4. Uvodna izjava 51. Direktive propisuje da je „[p]rimjereno […] prihvatiti sustav oporezivanja Zajednice koji bi se primjenjivao na rabljenu robu, umjetnine, antikvitete i kolekcionarske predmete, radi sprječavanja dvostrukog oporezivanja i narušavanja tržišnog natjecanja između poreznih obveznika”.

1 Izvorni jezik: engleski

2 Direktiva Vijeća od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)

5. Poglavlje 4. Glave XII. Direktive o PDV-u sadržava posebne odredbe za rabljenu robu, umjetnine, kolekcionarske predmete i antikvitete. Konkretno, članak 311. Direktive propisuje:

„1. Za potrebe ovog poglavlja i ne dovodeći u pitanje druge odredbe Zajednice, primjenjuju se sljedeće definicije:

1. ‚rabljena roba' znači materijalna pokretna stvar koja je prikladna za daljnje korištenje u stanju u kojem jest ili nakon popravka, osim umjetnina, kolekcionarskih predmeta ili antikviteta, te [osim] dragocjenih kovina ili dragog kamenja […] kako su [ih] definirale države članice;

[…]".

B. Latvijsko pravo

6. Članak 138. Pievienotās vērtības nodokļa likums (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u) određuje primjenu posebnog uređenja PDV-a na transakcije koje se odnose na rabljenu robu, umjetnine, kolekcionarske predmete i antikvitete. Prema odluci kojom se upućuje prethodno pitanje, ovom odredbom provodi se, među ostalim, članak 311. Direktive o PDV-u.

7. Prema odluci kojom se upućuje prethodno pitanje, postoje druge odredbe nacionalnog prava, sadržane u člancima 183. i 184. 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" (Uredba Vijeća ministara br. 17 od 3. siječnja 2013. o postupku za primjenu odredaba Zakona o PDV-u i različitim uvjetima za plaćanje i primjenu PDV-a; u daljnjem tekstu: Uredba br. 17). Članak 183. Uredbe br. 17 definira rabljenu robu kao materijalne predmete koji su bili korišteni i podobni su za daljnje korištenje u stanju u kojemu jesu bez preinake ili nakon popravka, osim umjetnina, kolekcionarskih predmeta ili antikviteta. Članak 184. iste uredbe isključuje dragocjene kovine ili drago kamenje iz pojma rabljene robe te utvrđuje da se pojam rabljene robe odnosi i na predmete koji sadržavaju dragocjene kovine ili drago kamenje ako ih je prodavatelj isporučio ili ustupio za prodaju, kako je navedeno u članku 138. Zakona o PDV-u. Nadalje, druga rečenica članka 184. navodi da se predmeti navedeni u poglavljima 71., 82., 83., 90. ili 96. Kombinirane nomenklature smatraju predmetima koji sadržavaju dragocjene kovine ili drago kamenje.

III. Činjenično stanje, nacionalni postupak i postavljena pitanja

8. SIA „E LATS" (u daljnjem tekstu: žalitelj) je trgovac i obveznik PDV-a. On nudi zajmove osobama koje, prema odluci kojom se upućuje prethodno pitanje, nisu dužni platiti PDV. Prilikom davanja zajmova, uzima zaloge u vidu robe koja sadržava dragocjene kovine ili drago kamenje kao što su lanci, privjesci, prstenovi, vjenčani prstenovi, žlice i stomatološki materijal.

9. Žalitelj je nevraćene zajmove preprodavao drugim trgovcima koji su također obveznici PDV-a. Roba je bila kategorizirana prema kovini koju sadržava i njezinoj čistoći. Bila je preprodavana po težini radi uzimanja tih dragocjenih kovina ili dragog kamenja (u daljnjem tekstu: predmetne transakcije).

10. Žalitelj je primijenio posebno uređenje PDV-a za rabljenu robu na predmetne transakcije, u skladu s člankom 138. Zakona o PDV-u.

11. Valsts ieņēmumu dienests (Porezna uprava, Latvija) smatrao je da roba koju je žalitelj preprodavao predstavlja otpad: ona nije bila rabljena roba pa nije moglo biti primijenjeno posebno uređenje PDV-a za rabljenu robu. Stoga je donijela odluku da žalitelj treba platiti dodatni iznos PDV-a.

12. Žalitelj je podnio tužbu za poništenje te odluke. Administratīvā apgabaltiesa (Regionalni upravni sud, Latvija) odbio je tužbu ocijenivši da je žalitelj nepravilno primijenio članak 138. Zakona o PDV-u na predmetne transakcije. Utvrdio je da je predmete od zlata, srebra i drugih dragocjenih materijala žalitelj prodavao kao otpad, a ne kao rabljenu robu.

13. Predmet je trenutno u postupku pred Augstākā tiesa (Vrhovni sud, Latvija), sudom koji je uputio zahtjev. Taj sud smatra da bi se posebni režim sukladno članku 311. stavku 1. točki 1. Direktive o PDV-u moglo tumačiti na način da se on ne primjenjuje na robu koja sadržava dragocjene kovine ili drago kamenje koja se ne prodaje kao rabljena roba nego isključivo za uzimanje dragocjenih kovina ili dragog kamenja sadržanih u njoj. Taj sud smatra da takva roba nije „rabljena roba" nego da se radi o „dragocjenim kovinama ili dragom kamenju". Također smatra da u tom pogledu članak 311. stavak 1. točka 1. Direktive o PDV-u ne dozvoljava nikakvo diskrecijsko pravo državama članicama.

14. U tim okolnostima Augstākā tiesa (Vrhovni sud, Latvija) odlučio je prekinuti postupak i Sudu postaviti sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li članak 311. stavak 1. točku 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost tumačiti na način da se rabljeni proizvodi koje je kupio preprodavatelj, koji sadržavaju dragocjene kovine ili drago kamenje (kao u predmetnom slučaju) i koji se preprodaju prije svega radi uzimanja dragocjenih kovina ili dragog kamenja sadržanih u njima, mogu smatrati rabljenom robom?

2. Ako je odgovor na prvo pitanje potvrdan, je li radi ograničenja primjene posebnih odredbi relevantno to što je preprodavatelju poznata namjera daljnjeg kupca da uzme dragocjene kovine ili drago kamenje koji su sadržani u rabljenim proizvodima ili su relevantne objektivne značajke transakcije (količina robe, pravni status druge strane u transakciji itd.)?"

15. Latvijska vlada i Europska komisija podnijele su pisana očitovanja. One su, kao i žalitelj, također iznijele usmena očitovanja na raspravi održanoj 25. siječnja 2018.

IV. Ocjena

16. Ovo je mišljenje strukturirano na sljedeći način. Kao prvo, utvrdit ću doseg i logiku pojma „rabljena roba" iz članka 311. stavka 1. točke 1. Direktive o PDV-u (A). Kao drugo, razmotrit ću iznimku koju navedena odredba predviđa za dragocjene kovine ili drago kamenje, nastojeći utvrditi svrhu i logiku te iznimke (B). Na temelju tih dvaju općih razmatranja, pružit ću potom smjernice o važnim okolnostima koje se trebaju uzeti u obzir da bi se ocijenilo može li se predmetna roba smatrati rabljenom robom (C).

A. Pojam „rabljena roba"

17. Članak 311. stavak 1. točka 1. Direktive o PDV-u definira rabljenu robu kao „materijalnu pokretnu stvar koja je prikladna za daljnje korištenje u stanju u kojem jest ili nakon popravka, osim umjetnina, kolekcionarskih predmeta ili antikviteta, te [osim] dragocjenih kovina ili dragog kamenja […] kako su [ih] definirale države članice".

18. Stoga, da bi bila obuhvaćena definicijom utvrđenom u članku 311. stavku 1. točki 1. Direktive o PDV-u, predmetna roba mora zadovoljiti dva pozitivna uvjeta: (i) mora biti „materijalna pokretna stvar" koja je (ii) „prikladna za daljnje korištenje u stanju u kojem jest ili nakon popravka"; uz negativni uvjet (iii): „osim umjetnina, kolekcionarskih predmeta ili antikviteta, te [osim] dragocjenih kovina ili dragog kamenja […] kako su [ih] definirale države članice".

19. Nema dvojbe da je predmetna roba „materijalna pokretna stvar”. Stoga je prvi uvjet očito zadovoljen. Sporno pitanje u ovom predmetu odnosi se na zajedničko tumačenje drugog (pozitivnog) uvjeta i njegov točan odnos s trećim (negativnim) uvjetom.

20. Da bih ocijenio taj međuodnos, prvo ću razmotriti svrhu posebnog uređenja PDV-a koje se odnosi na rabljenu robu (1), prije razmatranja prvog spornog dijela definicije, odnosno „prikladnosti za daljnje korištenje” (2).

1. Ciljevi posebnog uređenja PDV-a koje se odnosi na rabljenu robu

21. Rabljena roba je podložna maržnom sustavu koji odstupa od uobičajenog uređenja PDV-a: umjesto da se izračunava temeljem prodajne cijene, PDV koji treba platiti izračunava se temeljem razlike između kupovne i prodajne cijene robe [3].

22. Maržni sustav je iznimka od općeg uređenja PDV-a. Stoga pojam robe koja potpada pod taj sustav treba tumačiti restriktivno [4] i ne širiti ga više nego što je nužno radi postizanja željenog cilja [5].

23. Međutim, dragocjene kovine ili drago kamenje su isključeni iz pojma rabljene robe (i time, iz posebnog maržnog sustava). Taj pojam je stoga *iznimka od iznimke* što znači da roba na koju se odnosi iznimka za dragocjene kovine ili drago kamenje potpada natrag pod opće uređenje PDV-a [6].

24. Iz uvodne izjave 51. Direktive o PDV-u proizlazi da je posebno uređenje PDV-a za rabljenu robu uvedeno da bi spriječilo dvostruko oporezivanje i narušavanje tržišnog natjecanja [7]. Dok „zajednički sustav PDV-a općenito ima za cilj oporezivati ekonomsku vrijednost dodanu u različitim stupnjevima proizvodnje i distribucije” [8], PDV naplaćen za rabljenu robu dovodi do posebnog problema dvostrukog opterećenja PDV-om.

25. Do toga dolazi kada trgovac porezni obveznik kupuje robu od osobe koja nije porezni obveznik i plaća PDV koji je uključen u kupovnu cijenu, ali ga taj trgovac ne može naknadno odbiti. Drugim riječima, kada osoba koja nije obveznik PDV-a kupuje robu, ona mora platiti propisani PDV kao dio kupovne cijene. Kada ta osoba prodaje tu robu oporezivom preprodavatelju, taj oporezivi preprodavatelj u pravilu nema mogućnost odbiti PDV koji je prvotno platio i koji je sadržan u kupovnoj cijeni. Zbog toga oporezivi preprodavatelj mora ponovno platiti PDV i dolazi do dvostrukog oporezivanja. Upravo se ta situacija pokušava izbjeći kroz posebno uređenje PDV-a za rabljenu robu koje određuje da se PDV koji treba platiti oporezivi preprodavatelj, određuje temeljem razlike između kupovne i prodajne cijene [9].

3 Vidjeti pododjeljak 1. odjeljka 2. poglavlja 4. Direktive o PDV-u („maržni sustav”). Članak 313. stavak 1. [te direktive] propisuje da „[š]to se tiče nabave rabljene robe, umjetnina, kolekcionarskih predmeta ili antikviteta koju obavljaju oporezivi preprodavatelji, države članice dužne su primjenjivati posebne odredbe za oporezivanje razlike u cijeni, koju ostvaruje oporezivi preprodavatelj, u skladu s odredbama iz ovog pododjeljka”. Sukladno članku 315. [te direktive], „[p]orezna osnovica za nabavu [među ostalim i rabljene robe], jednaka je razlici u cijeni koju je ostvario oporezivi preprodavatelj, umanjeno za iznos poreza na dodanu vrijednost koji se odnosi na razliku u cijeni. Ta razlika u cijeni oporezivog preprodavatelja jednaka je razlici između prodajne cijene koju zaračunava oporezivi preprodavatelj za robu i nabavne cijene”.

4 U pogledu tumačenja članka 314. Direktive o PDV-u, vidjeti presudu od 18. svibnja 2017., Litdana (C-624/15, EU:C:2017:389, t. 23. i navedenu sudsku praksu).

5 Presuda od 8. prosinca 2005., Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, t. 35. i navedena sudska praksa)

6 Vidjeti, u drugom kontekstu, presudu od 15. siječnja 2002., Libéros/Komisija (C-171/00 P, EU:C:2002:17, t. 27.). Vidjeti također mišljenje nezavisnog odvjetnika F. G. Jacobsa u predmetu Zoological Society (C-267/00, EU:C:2001:698, točka 19.).

7 Ovaj dvostruki cilj Sud je istaknuo u presudi od 3. ožujka 2011., Auto Nikolovi (C-203/10, EU:C:2011:118, t. 47. i 48.).

8 Presuda od 1. travnja 2004., Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213, t. 27.)

9 Vidjeti u tom smislu, na primjer, presudu od 8. prosinca 2005., Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, t. 38. do 41.).

26. U tom smislu, Sud je objasnio da bi „[o]porezivanje nabave rabljene robe […] od strane oporezivog preprodavatelja na temelju njihove ukupne cijene, iako cijena po kojoj je potonji kupio tu robu uključuje iznos ulaznog PDV-a koji je platila osoba koja spada u jednu od kategorija iz članka 314. točaka (a) do (d) [Direktive o PDV-u] i koji ni ta osoba ni oporezivi preprodavatelj nije bila u mogućnosti odbiti, u stvarnosti rezultiralo takvim dvostrukim oporezivanjem” [10].

27. Takvo akumuliranje oporezivanja kod rabljene robe prepoznato je prilično rano [11]. U tom pogledu, Komisija je istaknula da je izostanak posebnih odredbi za umjetnine, antikvitete, kolekcionarske predmete i rabljenu robu doveo do situacije u kojoj „bi gotovi proizvod koji je ponovno uveden u gospodarski ciklus ponovno u potpunosti podlijegao porezu na dodanu vrijednost i porezni obveznik koji želi preprodati proizvod ne bi mogao odbiti porez uključen u kupovnu cijenu proizvoda. […] Posljedična razlika u poreznom opterećenju bila bi povod da se zaobiđu redovni trgovački kanali” [12].

2. Prikladnost za daljnje korištenje

28. Sud je u presudi Sjelle Autogenbrug dao tumačenje drugog uvjeta iz članka 311. stavka 1. točke 1. Direktive o PDV-u koji se odnosi na „prikladnost za daljnje korištenje”. Ta presuda odnosila se na otpadna motorna vozila koja su bila kupljena radi prodaje kao zamjenski dijelovi. Sud je objasnio da „prikladnost za daljnje korištenje” treba biti razmotrena kroz pitanje je li sporni predmet *„zadržao funkcije”* koje je imao kao nov [13]. Sud je utvrdio da pojam „rabljena roba” ne isključuje „materijalnu pokretnu stvar koja je prikladna za daljnje korištenje u stanju u kojem jest ili nakon popravka, a koja potječe iz druge stvari u koju je bila uključena kao njezin sastavni dio. Naime, okolnost da je rabljena stvar koja je sastavni dio druge stvari razdvojena od potonje ne dovodi u pitanje kvalifikaciju odvojene stvari kao „rabljene robe” ako je prikladna za daljnje korištenje „u stanju u kojem jest ili nakon popravka” [14].

29. Stoga je ključni element definicije „prikladnosti za daljnje korištenje” to da je *zadržana istovrsna funkcija*. Međutim, u kontekstu ovog predmeta, stvarno ispunjenje tog uvjeta je jabuka razdora među strankama.

30. Na raspravi je žalitelj u bitnome naveo da je uvjet „prikladnosti za daljnje korištenje” bio zadovoljen u toj mjeri da je predmetna roba, konkretno prstenovi, mogla biti i dalje korištena kao što se koriste prstenovi, neovisno o tome prodaje li se po težini (što po žalitelju nije neuobičajena pojava u draguljarskom poslu). Čak se i zaručnički prsten s ugraviranim natpisom (kao što je riječ „zauvijek”) može smatrati prikladnim za daljnje korištenje budući da je to očito i dalje prsten i da se može nositi.

31. Latvijska vlada nije prihvatila stajalište žalitelja o prikladnosti za daljnje korištenje. Vlada ukazuje da se prema nacionalnom pravu i to članku 184. Uredbe br. 17 [15], proizvodi koji sadržavaju dragocjene kovine ili drago kamenje smatraju rabljenom robom. Istodobno, prema toj vladi, takvi proizvodi mogu biti klasificirani kao rabljena roba ako su i dalje prikladni za korištenje *na isti način* i ako su procijenjeni temeljem njihove *pojedinačne* vrijednosti. Vlada smatra da to nije bio slučaj kod predmetne robe koja je prodavana po težini i kao otpad radi uzimanja dragocjenih elemenata.

10 Presuda od 18. svibnja 2017., Litdana (C-624/15, EU:C:2017:389, t. 26. i navedena sudska praksa). Vidjeti u tom smislu i presudu od 1. travnja 2004., Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213, t. 25.).

11 Vidjeti presudu od 5. prosinca 1989., ORO Amsterdam Beheer i Concerto (C-165/88, EU:C:1989:608, t. 16.). Vidjeti, po analogiji, presudu od 27. lipnja 1989., Kühne/Finanzamt München III (C-50/88, EU:C:1989:262, t. 9. i 10.). Vidjeti također točku 1.2. Mišljenja Gospodarskog i socijalnog odbora od 21. lipnja 1989. o Prijedlogu Direktive Vijeća o dopuni zajedničkog sustava poreza na dodanu vrijednost i o izmjeni članka 32. i članka 28. Direktive 77/388/EEZ — Posebne odredbe za rabljenu robu, umjetnine, antikvitete i kolekcionarske predmete (SL 1989., C 201, str. 6.).

12 Vidjeti Prijedlog Sedme direktive Vijeća o usklađivanju zakonodavstava država članica o porezu na promet – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost koji se primjenjuje na umjetnine, kolekcionarske predmete, antikvitete i rabljenu robu (SL 1978., C 26, str. 2.).

13 Presuda od 18. siječnja 2017. (C-471/15, EU:C:2017:20, t. 32. i 33.) Moje isticanje.

14 Presuda od 18. siječnja 2017., Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20, t. 31.)

15 Gore, točka 7. ovog mišljenja.

32. Žalitelj je na raspravi detaljno objasnio da je samo 5 % preprodanih nevraćenih zaloga koje su porezna tijela razmatrala u glavnom postupku bilo neprikladno za daljnje korištenje odnosno da bi popravak te robe bio preskup. Žalitelj je također tvrdio da je druga roba bila procijenjena i pojedinačno prodana za maloprodaju ili u rasutom stanju, pri čemu je njezina cijena bila određena po težini. Prema žalitelju, ta roba je bez popravaka bila prikladna za daljnje korištenje. Na raspravi je žalitelj tvrdio da su navedene karakteristike spomenutih 5 % nevraćenih zaloga utjecale na zaključke poreznog tijela u pogledu sve razmatrane robe. To je rezultiralo time da je PDV tretman predviđen za tih konkretnih 5 % robe bio primijenjen na svu razmatranu robu.

33. Komisija je tvrdila da predmetna roba nije bila prikladna za daljnje korištenje bilo zbog svoje prirode (stomatološki materijal) ili zbog stanja u kojemu se nalazila (bila je oštećena ili prilagođena osobnim potrebama). Prema Komisiji, neprikladnost za daljnje korištenje je očigledna i iz okolnosti pod kojima je predmetna transakcija obavljena.

34. Točno razumijevanje relevantnog činjeničnog stanja svakako je od iznimne važnosti za razmatranje predmeta uključujući postupak pred Sudom. Međutim, ocjena činjeničnog stanja je u isključivoj nadležnosti nacionalnih sudova. Ovaj Sud je vezan za činjenice koje je utvrdio i iznio sud koji je uputio zahtjev. Želim to naglasiti s obzirom na veći broj činjeničnih navoda koje je iznio naročito žalitelj sa svrhom da uvjeri ovaj Sud kako su nacionalna tijela, a time i nacionalni sudovi pogrešno i/ili nepotpuno utvrdili činjenično stanje.

35. Stoga je temelj za pravnu ocjenu prema pravu Unije opis robe kako ju je odredio sud koji je uputio zahtjev u zahtjevu za prethodnu odluku i koji se ogleda u tekstu njegovog prvog prethodnog pitanja. Zbog toga prihvaćam, kako utvrđuje prvo pitanje, da su predmeti načinjeni od dragocjenih kovina ili dragog kamenja bili preprodavani od strane žalitelja radi *uzimanja tih kovina ili kamenja*, odnosno da bi bili ponovno korišteni kao *sirovina*.

36. Ako je to stvarno slučaj, o čemu isključivo odlučuje nacionalni sud, tada je moj prijedlog da se u tom slučaju, zbog razloga koje ću detaljno objasniti u idućim odjeljcima ovog mišljenja, svakako primjenjuje iznimka za dragocjene kovine i drago kamenje. Takva roba kakvu je opisao sud koji je uputio zahtjev nije rabljena roba i na nju se primjenjuje opći režim PDV-a.

37. Međutim, izvan prvenstveno činjeničnog utvrđenja prirode konkretne transakcije, leži dublji problem koji sam već opisao i koji, čini mi se, stoji iza prvog pitanja koje je uputio nacionalni sud: odnos između uvjeta *prikladnosti za daljnje korištenje* i iznimke koja se odnosi na *dragocjene kovine ili drago kamenje*. Slažem se da je taj odnos teško artikulirati budući da je drugi uvjet iz članka 311. stavka 1. točke 1. Direktive o PDV-u definiran upotrebom (*funkcija*) predmetnog objekta, dok je treći uvjet – iznimka za dragocjene kovine ili drago kamenje – definiran *materijalom* o kojemu se radi. Ako se u toj složenoj situaciji još uzme u obzir da je drugi uvjet utemeljen na pravu Unije, dok je treći uvjet izričito ostavljen državama članicama da ga definiraju, očito je da će vjerojatno doći do međusobnog sukoba ili preklapanja tih dviju definicija.

38. Usmena izlaganja iznesena na raspravi otkrila su dvojbe o tom odnosu: isključuje li činjenica da je rabljeni prsten izrađen od zlata taj prsten automatski iz pojma rabljene robe (i iz maržnog sustava) budući da je, uz to što je bio korišten i da je prikladan za daljnje korištenje, izrađen od dragocjene kovine? Ili pak korištenost i prikladnost za daljnje korištenje prevladavaju nad okolnosti da se radi o dragocjenoj kovini ili dragom kamenju, što bi značilo da se bilo koji korišteni predmet koji je prikladan za daljnje korištenje, izrađen od dragocjenih kovina ili dragog kamenja, mora uvijek smatrati rabljenom robom i stoga biti uključen u maržni sustav?

39. Da bi se mogao precizno definirati odnos između ta dva pojma, prvo se mora opisati posebna svrha, logika i povijest iznimke koja se odnosi na dragocjene kovine i drago kamenje.

B. Iznimka za dragocjene kovine ili drago kamenje

40. Pri prvom čitanju članka 311. stavka 1. točke 1. Direktive o PDV-u, čini se jasnim da su „dragocjene kovine ili drago kamenje" jednostavno isključeni iz pojma rabljene robe slično kao i „umjetnine, kolekcionarske predmeti" i „antikviteti".

41. Međutim, ta prividna sličnost mora se razmotriti u kontekstu. „Umjetnine", „kolekcionarski predmeti" i „antikviteti" isključeni su iz pojma rabljene robe, ali su ipak uključeni u maržni sustav. U tu svrhu jednostavno su definirani u posebnim odredbama Direktive o PDV-u [16]. Nasuprot tomu, dragocjene kovine i drago kamenje isključeni su iz pojma rabljena roba i time su isključeni i iz maržnog sustava. Štoviše, definiranje „dragocjenih kovina ili dragog kamenja" izričito je ostavljeno državama članicama.

42. S obzirom da razmatranje teksta članka 311. stavka 1. točke 1. Direktive o PDV-u (uključujući njezine različite jezične verzije) ne bi više razjasnilo točan odnos između pojmova prikladnosti za daljnje korištenje i iznimke koja se odnosi na dragocjene kovine ili drago kamenje, okrenut ću se zakonodavnoj povijesti te iznimke (1) prije razmatranja njezinog cilja i svrhe (2).

1. Zakonodavna povijest

43. U prvom prijedlogu [17] u kojemu su dragocjene kovine ili drago kamenje razmotreni u kontekstu maržnog sustava, „rabljena roba" definirana je kao „pokretna stvar isključujući [umjetnine, kolekcionarske predmete i antikvitete] koja je bila korištena i prikladna je za ponovno korištenje u stanju u kojem jest ili nakon popravka" [18]. Zanimljivo je da je u članku 3. stavku 4. tog prijedloga bilo navedeno da se sustav za rabljenu robu „neće primjenjivati za nabavu *rabljene robe izrađene od zlata ili druge dragocjene kovine ili ako sadržava drago kamenje*" [19]. Istovremeno, predložena definicija „umjetnina", „kolekcionarskih predmeta" i „antikviteta" uključivala je stvari izrađene od zlata ili druge dragocjene kovine ili koje sadržavaju drago kamenje ako vrijednost tih materijala ne prelazi 50 % prodajne cijene" [20]. Međutim, taj prijedlog je povučen u studenome 1987. jer o njemu nije postignut dogovor.

44. U drugom prijedlogu [21] koji je u konačnici doveo do donošenja Direktive 94/5 [22], Komisija je predložila da predmeti izrađeni od zlata ili druge dragocjene kovine ili koji sadržavaju drago kamenje, kada vrijednost tih materijala ne prelazi 50 % njihove prodajne cijene, i dalje uživaju pogodnost posebnih odredbi koje se primjenjuju, među ostalim, na rabljenu robu [23].

16 Vidjeti dijelove A., B. i C. Priloga IX. Direktivi o PDV-u.

17 Prijedlog Sedme direktive Vijeća od 11. siječnja 1978. o usklađivanju zakonodavstava država članica o porezu na promet — Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost koji se primjenjuje na umjetnine, kolekcionarske predmete, antikvitete i rabljenu robu (SL 1978., C 26, str. 2.) Taj prijedlog je naknadno izmijenjen, ali te izmjene nisu relevantne u ovom kontekstu (SL 1979., C 136, str. 8.).

18 Vidjeti članak 3. Prijedloga na koji je upućeno gore u bilješki 17. (SL 1978., C 26, str. 2.).

19 Moje isticanje.

20 Vidjeti predloženi članak 2. stavak 4. Prijedloga na koji je upućeno u bilješki 17.

21 Prijedlog Direktive Vijeća o dopuni zajedničkog sustava poreza na dodanu vrijednost i izmjeni članka 32. i članka 28. Direktive 77/388/EEZ — Posebne odredbe za rabljenu robu, umjetnine, antikvitete i kolekcionarske predmete, COM 88(846) *final* (SL 1989., C 76, str. 10.)

22 Direktiva Vijeća 94/5/EZ od 14. veljače 1994. o dopuni zajedničkog sustava porez na dodanu vrijednost i izmjeni Direktive 77/388/EEZ – Posebne odredbe za rabljenu robu, umjetnine, kolekcionarske predmete i antikvitete (SL 1994., L 60, str. 16.)

23 Vidjeti članak 1. Prijedloga Direktive Vijeća o dopuni zajedničkog sustava poreza na dodanu vrijednost i izmjeni članka 32. i članka 28. Direktive 77/388/EEZ — Posebne odredbe za rabljenu robu, umjetnine, antikvitete i kolekcionarske predmete, COM 88(846) *final* (SL 1989., C 76, str. 10.).

45. Gospodarski i socijalni odbor podupro je uvođenje posebnih odredbi i odobrio isključenje dragocjenih kovina i dragog kamenja. Međutim, nije se složio da doseg tih posebnih odredbi treba ovisiti o vrijednosti ugrađenih materijala. Istaknuo je da se „[…] prijedlog da se uključe predmeti koji sadržavaju dragocjene kovine ili drago kamenje samo kada vrijednost ugrađenih materijala iznosi manje od 50 % prodajne cijene, čini donekle arbitraran. Poteškoće da se objektivno procjene vjerojatno bi uzrokovala brojne sporove ili slučajeve prijevare. Možda bi bilo korisnije da se isključe predmeti prikladni za obradu”[24].

46. Usvojenom verzijom Direktive 94/5 uveden je novi članak 26.a[25] koji je predviđao obično isključenje za dragocjene kovine i drago kamenje, bez obzira na vrijednost koju ti elementi imaju u cijelom predmetu.

47. S obzirom na navedeno, ideja isključenja iz sustava robe *izrađene od* dragocjenih kovina ili koja *sadržava* drago kamenje kao i ideja o pragu od 50 % pojavili su se tijekom zakonodavnog postupka kao elementi relevantni za ograničavanje posebnih odredbi za, među ostalim, rabljenu robu.

48. Međutim, zakonodavna povijest, iako poučna u pogledu svih praktičnih problema koji su se putem pojavili, ne uspijeva otkriti točne razloge koji su doveli do isključenja dragocjenih kovina i dragog kamenja iz maržnog sustava. Da bi se razumjelo te razloge, potrebno se okrenuti (gospodarskoj) logici svojstvenoj robi izrađenoj od dragocjenih kovina ili dragog kamenja.

2. Gospodarska logika i svrha

49. Priroda predmeta koji su izrađeni od ili koji sadržavaju dragocjene kovine ili drago kamenje je specifična[26]. Njihova funkcija (i vrijednost) je dvostruka. Ovisno o kvaliteti i stanju određene stvari, ona ne predstavlja samo posebno izrađen ili proizveden predmet koji ima određenu funkciju (funkcionalna vrijednost), nego i sadržava unutarnju vrijednost koju društvo pridaje dragocjenim kovinama ili dragom kamenju sadržanim u njima („materijalna” unutarnja vrijednost).

50. Iz složene zakonodavne povijesti članka 311. stavka 1. točke 1. Direktive o PDV-u vidljiv je praktični problem koji se sastoji u tome što je, imajući u vidu široko krug predmeta koji su izrađeni od ili koji sadržavaju dragocjene kovine ili drago kamenje, teško osmisliti apstraktni kriterij za opću ocjenu relativne važnosti navedenih vrsta vrijednosti.

51. S jedne strane, moguće je upotrijebiti grumen zlata kao uteg za papir. On može biti prodan i ponovno korišten kao uteg za papir. Međutim, teško da će cijena takvog utega za papir biti određena prema njegovoj nedvojbenoj učinkovitosti u sprječavanju hrpe papira da se razleti čak i u slučaju jakog propuha. Umjesto toga, njegova cijena će vjerojatno biti određena temeljem trenutne tržišne vrijednosti zlata. U takvoj će situaciji cijenu predmeta predstavljati cijena sirovine od koje se sastoji.

52. S druge strane, moguće je zamisliti složen i skup medicinski uređaj koji je izrađen, među ostalim, od dragocjenih kovina ili čak dragog kamena (kamenja). Vrijednost dragocjenih kovina ili dragog kamenja u uređaju može biti značajna sama po sebi, ali je vjerojatno da bi funkcionalna vrijednost uređaja ako je preprodan u potpuno funkcionalnom stanju, bila puno viša od vrijednosti dragocjenih materijala koji su korišteni u njegovoj izradi.

24 Točka 3.1. Mišljenja od 21. lipnja 1989. o prijedlogu Direktive Vijeća o dopuni zajedničkog sustava poreza na dodanu vrijednost i izmjeni članka 32. i članka 28. Direktive 77/388/EEZ — Posebne odredbe za rabljenu robu, umjetnine, antikvitete i kolekcionarske predmete (SL 1989., C 201, str. 6.)

25 „A. […]: (d) rabljena roba znači pokretna materijalna stvar koja je prikladna za daljnje korištenje u stanju u kojem jest ili nakon popravka, osim umjetnina, kolekcionarskih predmeta ili antikviteta te osim dragocjenih kovina ili dragog kamenja kako su ih definirale države članice”.

26 Vidjeti po analogiji, u pogledu investicijskog zlata, presudu od 26. svibnja 2016., Envirotec Denmark (C-550/14, EU:C:2016:354, t. 41.).

53. Međutim, ako ostavimo po strani ove zanimljive primjere, očito je da će u svrhu primjene članka 311. stavka 1. točke 1. Direktive o PDV-u prvi scenarij biti značajan. Postoji mnoštvo predmeta koji su izrađeni od ili sadržavaju dragocjene kovine čija vrijednost, kao predmeta koji imaju određenu funkciju, nije toliko očita. Međutim, tim predmetima se i dalje trguje zbog njihovog dragocjenog sadržaja. U konkretnom slučaju to se naročito odnosi na stomatološki materijal, komade slomljenog pribora za jelo ili slomljenog nakita.

54. Jasno je dakle da predmeti izrađeni od dragocjenih kovina ili dragog kamenja imaju „pohranjenu vrijednost" koja je neovisna o tome je li sačuvana početna funkcija određenog predmeta. Uostalom, zbog toga se te kovine i kamenje i nazivaju *dragocjenima*, zbog toga su se vodili ratovi oko njihovog vlasništva i zbog toga otkriće skrivenog blaga koje sadržava kovanice, prstenove i nakit nepoznate kraljice može pretvoriti sretnu nalaznicu u bogatašicu [27], iako joj je za svakodnevnu upotrebu možda ipak draži lakši moderni nakit.

55. U svjetlu te gospodarske logike, proizlazi dakle da se iznimka koja pokriva dragocjene kovine ili drago kamenje, odnosi na situacije u kojima je, jednostavno rečeno, izvorna funkcija rabljene robe nestala ili nije značajna u kontekstu određene transakcije. Takva roba se više ne preprodaje zbog svoje funkcije nego zbog vrijednosti svojstvene sirovini od koje je sastavljena. Posljedično, takva roba napušta posebni gospodarski ciklus rabljene robe. Umjesto toga, ulazi u novi gospodarski ciklus „sirovina" i služi kao sredstvo za proizvodnju novih predmeta izrađenih od dragocjenih kovina ili dragog kamenja.

56. Konačno, kao poanta šire sustavne analogije, treba napomenuti da su slična razmatranja potaknula zakonodavca Unije da potpuno izuzme investicijsko zlato iz sustava PDV-a [28]. U prijedlogu kojim je uvedena posebna odredba za zlato, Komisija je istaknula da problem preostalog poreza i dvostrukog oporezivanja „sam po sebi opravdava posebnu odredbu predloženu […] za rabljenu robu, umjetnine, antikvitete i kolekcionarske predmete. Za razliku od toga, zlato, kao predmet investiranja, može biti predmet neograničenog broja transakcija. […] Bilo koji sustav oporezivanja marže smanjuje, ali ne uklanja u potpunosti učinak preostalog poreza: on će nastaviti rasti što je duži gospodarski ciklus jer je porez na maržu uključen u cijenu i sljedeći kupac ga ne može odbiti. Naročito visoka cijena zlata i velik broj uzastopnih transakcija naglašavaju ovu pojavu" [29].

57. Iznimka koja se odnosi na investicijsko zlato proizlazi iz činjenice da se smatra da je ono „u osnovi […] sličn[o] ostalim vrstama financijskog ulaganja koje su izuzete od obveze PDV-a" [30]. S druge strane, razlozi za iznimku ne postoje ako je investicijsko zlato prerađeno, primjerice, u nakit. I dalje je to isti materijal, ali se drukčije gleda na njegovu funkciju u gospodarskom ciklusu [31].

3. Diskrecijsko pravo država članica i njegove granice

58. Konačno, članak 311. stavak 1. točka 1. Direktive o PDV-u navodi da dragocjene kovine ili drago kamenje *definiraju države članice*.

59. No velika sloboda prosudbe koju uživaju države članice pri utvrđivanju uvjeta pod kojima će se primijeniti iznimka za dragocjene kovine ili drago kamenje nije neograničena. U svrhu zaključka u ovom odjeljku, mogu se spomenuti dvije vrste ograničenja: opća i posebna.

27 Naravno, ovisno o mjerodavnom nacionalnom zakonodavstvu.

28 Vidjeti članak 346. Direktive o PDV-u. Članak 344. Direktive o PDV-u definira „investicijsko zlato".

29 Prijedlog Direktive Vijeća o dopuni zajedničkog sustava poreza na dodanu vrijednost i izmjeni Direktive 77/388/EEZ – Posebna odredba za zlato, COM(92) 441 *final*, str. 6. i 7. Taj prijedlog doveo je do donošenja Direktive Vijeća 98/80/EZ od 12. listopada 1998. o dopuni zajedničkog sustava poreza na dodanu vrijednost i izmjeni Direktive 77/388/EEZ – Posebna odredba za investicijsko zlato (SL 1998., L 281, str. 31.).

30 Uvodna izjava 53. Direktive o PDV-u

31 Kako je potvrđeno u uvodnoj izjavi 27. Direktive o PDV-u. Vidjeti također članak 82. Direktive o PDV-u. Dalje, vidjeti uvodnu izjavu 4. Prijedloga Direktive Vijeća o izmjeni Direktive 77/388/EEZ u pogledu određenih mjera za pojednostavljenje postupka obračuna PDV-a i za pomoć pri sprječavanju utaje i izbjegavanja plaćanja poreza i kojom se ukidaju određene odluke kojima se odobravaju izuzeća, COM(2005) 89 *final*.

60. U pogledu *općih* ograničenja koja se odnose na iznimke u Direktivi o PDV-u, Sud je ukazao da, kada se primjenjuje iznimka, države članice moraju posebno poštovati načela jednakog postupanja i porezne neutralnosti [32], uzimajući u obzir cilj [33] Direktive o PDV-u.

61. *Posebno* ograničenje proizlazi iz konkretnog cilja tumačene odredbe, u konkretnom slučaju članka 311. stavka 1. točke 1. Direktive o PDV-u. Ponavljam, jasno je da ta odredba ostavlja državama članicama veliku slobodu prosudbe pri definiranju pojma „dragocjene kovine ili drago kamenje", naročito pri definiranju vrsta dragocjenih kovina ili dragog kamenja, kao i po pitanju naravi robe o kojoj se radi. Međutim, korištenjem tog diskrecijskog prava ne smije se pojam „rabljena roba" lišiti odgovarajućeg sadržaja na način da se preusko definira što može predstavljati dragocjene kovine ili drago kamenje. U tom slučaju bi bilo koja roba koja sadržava dragocjene kovine ili drago kamenje trajno ostala u sustavu rabljene robe, neovisno o njezinom kontinuiranom korištenju i funkciji.

62. Drugim riječima, mora se poštovati temeljna gospodarska logika izuzeća koje se odnosi na dragocjene kovine ili drago kamenje. Da bi predmet ostao u maržnom sustavu koji se primjenjuje na rabljenu robu, uz to što sadržava dragocjeni materijal, mora biti sačuvana određena funkcija tog predmeta [34].

C. Ocjena transakcije

63. Ključni kriterij pri odlučivanju ulazi li predmet u maržni sustav za rabljenu robu ili (kroz iznimku za dragocjene kovine ili drago kamenje) potpada pod opće uređenje PDV-a, jest *zadržana funkcija* (korištenje) predmetne robe. Opća logika je sprječavanje dvostrukog oporezivanja i narušavanja tržišnog natjecanja u pogledu robe koja je ponovno uvedena u gospodarski ciklus, a nije unijela novu, dodanu gospodarsku vrijednost.

64. Međutim, kako ovaj slučaj pokazuje, vrag je u detalju. Kako će se to opće pravilo primijeniti u složenoj činjeničnoj situaciji kada se očito pomiješani predmeti prodaju u rasutom stanju? Smjernice iznesene u ovom odjeljku koje se odnose na te situacije nužno su ograničene iz dva razloga: prvo, svaka ocjena te vrste je ovisna o mnoštvu činjenica i treba je donijeti nacionalni sud. Drugo, činjenična ocjena dodatno će ovisiti o nacionalnim pravilima u koja je ugrađen članak 311. stavak 1. točka 1. Direktive o PDV-u i koja, pod uvjetom da poštuju ograničenja koja je postavilo pravo Unije, mogu dozvoliti veća odstupanja, osobito u graničnim slučajevima.

65. Uz navedene napomene na umu, u zadnjem odjeljku ovog mišljenja prvo će biti utvrđeni kriteriji za ocjenu (1) prije okretanja konkretnim čimbenicima koji se mogu uzeti u obzir kod davanja takve ocjene (2).

1. Kriterij: zadržana funkcija (korištenje) promatrane robe

66. Kao što je već napomenuto, ključno je pitanje je li zadržana funkcija promatrane robe, pored činjenice da ta roba sadržava dragocjenu kovinu od koje je izrađena.

32 U pogledu različitih pojmova iz Direktive o PDV-u (ili njezinih prethodnika) čije definiranje je ostavljeno državama članicama, vidjeti, na primjer, presudu od 26. svibnja 2005., Kingscrest Associates i Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, t. 51. do 54.); od 27. travnja 2006., Solleveld (C-443/04, EU:C:2006:257, t. 27. do 36.); od 28. lipnja 2007., JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust i The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391, t. 41. do 49.); od 15. studenoga 2012., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, t. 31. do 33.); od 28. studenoga 2013., MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, t. 37. i 38.); ili od 13. ožujka 2014., ATP PensionService (C-464/12, EU:C:2014:139, t. 42.).

33 Vidjeti, u tom pogledu, presudu od 27. travnja 2006., Solleveld (C-443/04, EU:C:2006:257, t. 35.); od 28. lipnja 2007., JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust i The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391, t. 43.); i od 13. ožujka 2014., ATP PensionService (C-464/12, EU:C:2014:139, t. 42.).

34 Vidjeti i Capaccioli, S., „VAT Taxation of Gold in the European Union", *EC Tax Review*, 2014., str. 85. do 101., na str. 100.: „maržni sustav se primjenjuje na rabljeni nakit samo ako transakcija ima „maržu" u odnosu na vrijednost sadržanih dragocjenih kovina, što znači da postoji dodana vrijednost u kovini. Ako se transakcija u osnovi odnosi na preradu ili uzimanje zlata, rabljeni nakit smatra se zlatom kao materijalom".

67. Diskusija koja se razvila na raspravi razotkrila je složenost hipotetskih situacija koje mogu nastati u praksi. Za početak, postoje određene situacije koje su očite.

68. Prvo, postignut je konsenzus oko toga da se iznimka za dragocjene kovine ili drago kamenje odnosi na robu kada se prodaje kao *materijal*. S time se slažem. To u načelu znači da bi (osim ako se primjenjuje druga posebna odredba Direktive o PDV-u, poput one o investicijskom zlatu, kolekcionarskim predmetima ili antikvitetima) zlatni grumen koji je čuvan kao suvenir i onda je dan kao zalog u zamjenu za zajam, bio klasificiran kao dragocjena kovina u smislu članka 311. stavka 1. točke 1. Direktive o PDV-u. Isključenje iz maržnog sustava čini se logičnim budući da će takva roba vjerojatno biti preprodana radi prerade na ovaj ili onaj način.

69. Drugo, postoje predmeti izrađeni od dragocjenih kovina ili dragog kamenja pri čijoj će se prodaji uzimati u obzir, pored vrijednosti materijala, *također i* njihova posebna funkcija. Takvi predmeti će vjerojatno biti prodavani *pojedinačno*. To može biti slučaj, na primjer, s rabljenom zlatnom ogrlicom čija vrijednost će se zasigurno procjenjivati prema čistoći upotrijebljenog materijala, ali i prema njezinom stanju, što uključuje prikladnost da ogrlica i dalje bude nošena. Uključenje takvog predmeta u maržni sustav čini se opravdanim budući da takva roba vjerojatno neće biti prodavana radi prerade.

70. Za razliku od navedenih jasnih primjera, koji se mogu smatrati krajnjim dijelovima spektra, između postoji čitav niz manje jasnih hipotetskih situacija.

71. S jedne strane, postoje predmeti koji se, zbog gospodarskih razloga, prodaju po težini ili u rasutom stanju iako su zadržali funkciju i ona se pritom čak uzima u obzir. To može biti slučaj s mješavinom srebrnih prstenova niže kvalitete, prodavanih po cijeni kilograma. Slično onome što je iznio žalitelj na raspravi, smatram da činjenica da se određena roba prodaje po cijeni kilograma, ne znači nužno da se ti predmeti ne mogu smatrati rabljenom robom u smislu članka 311. stavka 1 točke 1. Direktive o PDV-u, ako je sačuvana funkcija doista bitan element transakcije. Naravno, ako se njihova sačuvana funkcija uzima u obzir prilikom određivanja njihove vrijednosti, tada se takvi predmeti vjerojatno neće prodavati da bi se prerađivali.

72. Međutim, s druge strane dolazi se do drukčijeg zaključka u slučaju robe koja se procjenjuje i prodaje u rasutom stanju bez obzira na njezinu funkciju. U toj situaciji, zanemarivanje izvorne funkcije predmeta znači također da ih se ne može svakog pojedinog individualizirati. To bi bio slučaj, o čemu je bilo riječi na raspravi i što je spomenuo sud koji je uputio zahtjev, sa stomatološkim materijalom ili oštećenim stvarima koji su izrađeni od dragocjene kovine ili dragog kamenja ili ih sadržavaju. Ako funkcija te rabljene robe prestane biti relevantni čimbenik cjelokupne transakcije, predmet gubi „status rabljenog" predmeta. Doista, ako funkcija postane irelevantna, teško je zaključiti da će ta roba biti predmet transakcija u kojima će biti uvedena i kao takva zadržana u gospodarskom ciklusu. U takvoj situaciji gubi se razlog postojanja maržnog sustava.

73. Naposljetku, unutar zadnje kategorije može postojati posebna situacija u kojoj postoji *kombinacija unutar kombinacije*: u istoj vreći mogu biti ne samo izmiješani predmeti (prstenovi, žlice, narukvice, privjesci), nego i predmeti koji mogu biti kombinacija predmeta koji su objektivno prikladni za daljnje korištenje, ukoliko ih netko želi izvaditi iz vreće i koristiti, i drugih koji nisu prikladni.

74. Klasifikacija takvih graničnih situacija u velikoj mjeri ovisi o činjenicama konkretnog slučaja kao i o načinu na koji su države članice primijenile iznimku za dragocjene kovine ili drago kamenje iz članka 311. stavka 1. točke 1. Direktive o PDV-u. Osobno bih vidio smisao u postavljanju pravila *pretežne* svrhe za svaku transakciju koje bi postavilo granicu otprilike na 50 %: ako većina predmeta koji se prodaju u rasutom stanju služi za preradu i prodaje se kao materijal, tada činjenica da netko može iz vreće uzeti pojedine predmete i koristiti ih, jednostavno nije relevantna budući da to nije

opća svrha transakcije. Međutim, budući da su, kako je objašnjeno ranije [35], pokušaji zakonodavca Unije da uvede takav prag izričito odbačeni i budući da je državama članicama ostavljeno diskrecijsko pravo, nužno je poštovati tu odluku i zaključiti da je, u granicama diskrecijskog prava prepuštenog državama članicama [36], na državama članicama da odrede pravila za takve situacije, uključujući odgovarajući prag.

2. Ocjena transakcije: čimbenici

75. Sud koji je uputio zahtjev treba provjeriti o kojoj od opisanih kategorija se radi, u skladu s posebnim nacionalnim propisima donesenim radi prenošenja članka 311. stavka 1. točke 1. Direktive o PDV-u. Iz navedenog u odluci kojom se upućuje prethodno pitanje, konkretno iz teksta prvog pitanja, čini mi se da je sud koji je uputio zahtjev već proveo takvu činjeničnu ocjenu i zaključio da je svrha transakcije bila uzimanje dragocjenih kovina ili dragog kamenja i njihovo ponovno korištenje kao sirovine. Ako je tome stvarno tako, slažem se da treba primijeniti iznimku za dragocjene kovine ili drago kamenje.

76. Ne ulazeći na bilo koji način u propitivanje te činjenične ocjene, već samo radi postavljanja općih smjernica, ukratko ću raspraviti neke čimbenike koji mogu biti od značaja za donošenje takve činjenične ocjene. Treba istaknuti da te smjernice dijelom predstavljaju odgovor na prvo prethodno pitanje. One se ne odnose na drugo pitanje koje Sud ni neće trebati razmatrati imajuću u vidu moj odgovor na prvo pitanje.

77. Na početku treba istaknuti da svaka takva ocjena transakcije treba biti *objektivna*. Njome se treba ustanoviti svrha transakcije kako bi ona bila percipirana od strane neutralnog promatrača s obzirom na objektivne okolnosti. Poopćujući različite čimbenike razmotrene u tijeku ovog postupka, smatram da oni mogu biti razvrstani u tri vrste.

78. Prvo, postoje relevantni čimbenici koji trebaju biti uzeti u obzir, kao što su predstavljanje robe u svrhu preprodaje; metode procjene takve robe i drugih uvjeta prodaje, kao što je količina zajednički preprodane robe; kao i činjenica da se kupac bavi određenim poslom, poput obrade dragocjenih kovina ili dragog kamenja.

79. Drugo, nevezano od navedenih objektivnih čimbenika, postoji opsežno raspravljen element subjektivne namjere. U tom pogledu, u potpunosti se slažem s latvijskom vladom i Komisijom da namjera jedne ili druge stranke ne može biti presudna. Prema namjeri se ne može samostalno odrediti svrha transakcije i sustav PDV-a koji treba primijeniti [37]. To se odnosi i na saznanje koje je žalitelj imao u trenutku transakcije u pogledu namjere određenih kupaca vezano za način korištenja robe", koje je spomenuo sud koji je uputio zahtjev.

80. To ne znači da namjera stranaka nema nikakvu težinu, međutim, ona nije presudni čimbenik. Ona je samo jedan od (objektivnih) pokazatelja koji može pomoći da se utvrdi prava priroda i svrha transakcije vanjskom promatraču koji ocjenjuje transakciju promatranu u cjelini. Potonje se odnosi na općeprihvaćenu činjenicu od strane Suda, da „uzimanje u obzir gospodarske i trgovinske stvarnosti predstavlja temeljni kriterij za primjenu zajedničkog sustava PDV-a" [38].

81. Treće, postoje čimbenici koji su jednostavno irelevantni za ocjenu u ovakvom slučaju. To je pitanje pravnog statusa kupca, što su također naveli latvijska vlada i Komisija.

35 Vidjeti točke 44. do 46. ovog mišljenja. U svakom slučaju, priznajem da postoji mogućnost prijevare koju je prepoznao Gospodarski i socijalni odbor kada se usprotivio uvođenju jasnog praga u tom smislu (točka 45. ovog mišljenja). Međutim, pitam se koliko je rješavanju tog problema doprinio potpuni izostanak propisivanja takvog praga na razini EU-a i ostavljanje državama članicama da riješe problem.

36 Vidjeti točke 58. do 62. ovog mišljenja.

37 Vidjeti, po analogiji, presudu od 6. srpnja 2006., Kittel i Recolta Recycling (C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, t. 41. i 42. i navedenu sudsku praksu). Vidjeti također, u pogledu pojma „pružanje usluga", presudu od 20. lipnja 2013., Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, t. 41.).

38 Presuda od 20. lipnja 2013., Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, t. 42. i navedena sudska praksa)

82. Naposljetku, jasno je da se svi relevantni objektivni čimbenici moraju razmotriti i ocijeniti u cjelini. Ne smiju biti razmatrani odvojeni jedni od drugih. Stoga, na primjer, činjenica da se proizvodi od dragocjenih kovina ili dragog kamenja prodaju po težini, ali zadržavaju svoju funkciju[39] te se u određenim okolnostima i dalje mogu smatrati rabljenom robom, očito pokazuje da prodaja robe po težini ne znači nužno i samo po sebi da njezina funkcija time gubi značaj. Isto se odnosi i na metodu procjene: iako određivanje cijene robe temeljem vrijednosti materijala od kojeg se sastoji može biti pokazatelj da se promatrana roba prodaje bez obzira na njezinu pojedinačnu funkciju, vrijednost materijala uzima se u obzir i pri određivanju cijene jednog zlatnog prstena. Stoga, kako je istaknula i Komisija, smatram da se relevantne objektivne okolnosti pod kojima je obavljena transakcija moraju promatrati u cjelini, ali i u svom međuodnosu.

V. Zaključak

83. S obzirom na navedeno, predlažem Sudu da na pitanja koja je uputio Augstākā tiesa (Vrhovni sud, Latvija) odgovori kako slijedi:

– Članak 311. stavak 1. točku 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da se pojam „rabljena roba” ne odnosi na rabljenu robu koju je kupio preprodavatelj, koja sadržava dragocjene kovine ili drago kamenje, kao što je roba u glavnom postupku, i koja se preprodaje prvenstveno radi uzimanja dragocjenih kovina ili dragog kamenja sadržanih u njima, ako iz objektivnih okolnosti transakcije proizlazi da se takva roba preprodaje ne uzimajući u obzir njezinu funkciju.

– Je li to slučaj treba utvrditi temeljem objektivnih okolnosti pod kojima se odvija transakcija, promatranih u cjelini. Elementi koji se trebaju uzeti u obzir uključuju predstavljanje robe u svrhu preprodaje, metode procjene robe, količinu zajedno preprodane robe, kao i činjenicu da se kupac bavi određenim poslom, poput obrade dragocjenih kovina ili dragog kamenja.

39 Primjer naveden u točki 71. ovog mišljenja