Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
MICHAL BOBEK
föredraget den 10 april 2018 [1]

Mål C-154/17

SIA ”E LATS”
ytterligare deltagare i rättegången:
Valsts ieņēmumu dienests

(begäran om förhandsavgörande från Augstākā tiesa (Högsta domstolen, Lettland))

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Begreppet begagnade varor – Begreppet ädla metaller eller ädelstenar”

I. Inledning

1. SIA ”E LATS” är näringsidkare och beskattningsbar person avseende mervärdesskatt. Bolaget tillhandahåller lån till privatpersoner mot säkerhet i form av varor som innehåller ädla metaller eller ädelstenar. SIA ”E LATS” säljer vidare pantsatta varor som inte har lösts in till andra näringsidkare, främst för utvinning av ädla metaller eller ädelstenar. Dessa näringsidkare är betalningsskyldiga för mervärdesskatt.

2. Vid vidareförsäljningen av dessa pantsatta varor tillämpade SIA ”E LATS” en särskild mervärdesskatteordning för begagnade varor. Den behöriga skattemyndigheten ansåg dock inte att denna ordning var tillämplig. Enligt skattemyndigheten var de varor som SIA ”E LATS” vidaresålde inte begagnade varor i den mening som avsågs i den tillämpliga skattelagstiftningen. Skattemyndigheten krävde därför att SIA ”E LATS” skulle betala ett ytterligare belopp i mervärdesskatt.

3. Mot denna bakgrund har Augstākā tiesa (Högsta domstolen, Lettland) bett att domstolen ska klargöra innebörden av den särskilda bestämmelse i direktiv 2006/112/EG (nedan kallat mervärdesskattedirektivet) [2] som reglerar mervärdesskatten på begagnade varor. Den hänskjutande domstolen söker särskilt klarhet vad gäller tillämpningsområdet för undantaget beträffande ”ädla metaller eller ädelstenar” i definitionen av ”begagnade varor”. Den hänskjutande domstolen har också bett domstolen klargöra huruvida vissa aspekter av en vidareförsäljning kan påverka tillämpningsområdet för detta undantag.

1 Originalspråk: engelska.

2 Direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1).

II. Tillämpliga bestämmelser

A. Mervärdesskattedirektivet

4. I skäl 51 i mervärdesskattedirektivet anges att en ”gemenskapsordning för beskattning av begagnade varor, konstverk, antikviteter och samlarföremål bör antas i syfte att undvika dubbelbeskattning och en snedvridning av konkurrensen mellan beskattningsbara personer”.

5. Avdelning XII kapitel 4 i mervärdesskattedirektivet innehåller bestämmelser om särskilda ordningar för begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter. I artikel 311 i detta direktiv föreskrivs följande:

”1. Utan att det påverkar tillämpningen av andra gemenskapsbestämmelser avses i detta kapitel med

1. *begagnade varor*: materiell lös egendom som är lämplig för vidare användning i befintligt skick eller efter reparation, med undantag av konstverk, samlarföremål eller antikviteter och med undantag för ädla metaller eller ädelstenar enligt medlemsstaternas definition,

…”

B. Lettisk rätt

6. Enligt artikel 138 i Pievienotās vērtības nodokļa likums (lagen om mervärdesskatt) föreskrivs en särskild ordning för mervärdesskatt i Lettland beträffande transaktioner med begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter. Enligt beslutet om hänskjutande genomför denna bestämmelse bland annat artikel 311 i mervärdesskattedirektivet.

7. Enligt beslutet om hänskjutande finns även andra relevanta nationella bestämmelser i artiklarna 183 och 184 i Ministru kabineta 2013. Gada 3. Janvāra noteikumi Nr. 17 ”Pievienotās vērtības nodokļa likuma normu piemērošanas kārtība un atsevišķas prasības pievienotās vērtības nodokļa maksāšanai un administrēšanai” (regeringsdekret nr 17 av den 3 januari 2013 om tillämpning av bestämmelserna i lagen om mervärdesskatt och olika krav för utbetalningen och administrationen av mervärdesskatt) (nedan kallad förordning nr 17). I artikel 183 i förordning nr 17 definieras begagnade varor som lösöre som har använts och är lämpliga för vidare användning i befintligt skick eller efter omarbetning eller reparation, med undantag av konstverk, samlarföremål eller antikviteter. Enligt artikel 184 i samma förordning undantas ädla metaller eller ädelstenar från definitionen av begagnade varor. I denna artikel anges också att varor som innehåller ädla metaller eller ädelstenar omfattas av begreppet begagnade varor om de levererades eller överfördes för säljning av säljaren, såsom anges i artikel 138 i mervärdesskattelagen. I artikel 184 andra meningen anges också att föremål som omfattas av kapitel 71, 82, 83, 90 och 96 i den kombinerade nomenklaturen ska anses utgöra föremål som innehåller ädla metaller eller ädelstenar.

III. Bakgrunden, förfarandet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

8. SIA ”E LATS” (nedan kallad klaganden) är näringsidkare och beskattningsbar person avseende mervärdesskatt. Klaganden tillhandahåller lån till privatpersoner som, enligt beslutet om hänskjutande, inte är betalningsskyldiga för mervärdesskatt. Nämnda lån tillhandahålls mot säkerhet i form av pant i varor som innehåller ädla metaller eller ädelstenar, såsom halsband, berlocker, ringar, vigselringar, skedar, tandmaterial med mera.

9. Klaganden sålde vidare pantsatta varor som inte lösts in till andra näringsidkare som också är betalningsskyldiga för mervärdesskatt. Varorna klassificerades efter typ av metall och metallernas renhetsgrad. Priset bestämdes utifrån föremålens vikt, så att de ädla metallerna eller ädelstenarna kunde utvinnas (nedan kallat de aktuella transaktionerna).

10. Klaganden tillämpade den särskilda mervärdesskatteordningen för begagnade varor på de aktuella transaktionerna, i enlighet med artikel 138 i lagen om mervärdesskatt.

11. Valsts ieņēmumu dienests (skattemyndigheten, Lettland) ansåg att de varor som klaganden sålde vidare utgjorde skrot och inte begagnade varor, vilket innebar att den särskilda mervärdesskatteordningen för begagnade varor inte kunde tillämpas. Skattemyndigheten beslutade därför att klaganden skulle betala ett ytterligare belopp i mervärdesskatt.

12. Klaganden överklagade beslutet och yrkade att det beslutet skulle ogiltigförklaras. Administratīvā apgabaltiesa (regional förvaltningsdomstol, Lettland) ogillade talan och fann att klaganden oriktigt hade tillämpat artikel 138 i mervärdesskattelagen på de aktuella transaktionerna. Enligt Administratīvā apgabaltiesa (regional förvaltningsdomstol, Lettland) hade klaganden sålt varorna av guld, silver och andra ädla material som skrot och inte som begagnade varor.

13. Målet är nu föremål för prövning i Augstākā tiesa (Högsta domstolen), den hänskjutande domstolen. Enligt sistnämnda domstol framgår att den särskilda ordning som föreskrivs i artikel 311.1.1 i mervärdesskattedirektivet inte är tillämplig på varor som innehåller ädla metaller eller ädelstenar som inte säljs som begagnade varor, utan endast säljs för utvinning av dessa ädla metaller eller ädelstenar. Augstākā tiesa (Högsta domstolen) menar att sådana varor inte utgör ”begagnade varor” utan ”ädla metaller eller ädelstenar”. Nämnda domstol har också angett att artikel 311.1.1 i mervärdesskattedirektivet i detta avseende inte medger medlemsstaterna något utrymme för skönsmässig bedömning.

14. Mot denna bakgrund beslutade Augstākā tiesa (Högsta domstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Ska artikel 311.1.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt tolkas så, att begagnade föremål som innehåller ädla metaller eller ädelstenar (såsom i det nationella målet), och som efter att de förvärvats av en näringsidkare säljs vidare huvudsakligen i syfte att utvinna de ädla metaller eller ädelstenar som föremålen innehåller, kan anses utgöra begagnade varor?

2) Om svaret på fråga 1 är jakande, har det någon betydelse, för att begränsa den särskilda ordningen, att näringsidkaren känner till att den efterföljande köparen avser att utvinna ädla metaller eller ädelstenar i begagnade artiklar eller är transaktionens objektiva egenskaper (varornas mängd, motpartens rättsliga ställning, och så vidare) relevanta?”

15. Den lettiska regeringen och Europeiska kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden. Den lettiska regeringen, kommissionen och klaganden yttrade sig vidare muntligen vid förhandlingen den 25 januari 2018.

IV. Bedömning

16. Detta förslag till avgörande har följande upplägg: Jag ska först behandla räckvidden för och logiken bakom begreppet ”begagnade varor” i artikel 311.1.1 i mervärdesskattedirektivet (A). Jag ska därefter behandla undantaget i sistnämnda bestämmelse för ädla metaller eller ädelstenar och försöka fastställa syftet med och logiken bakom detta undantag (B). Mot bakgrund av dessa två allmänna ämnen ska jag sedan tillhandhålla viss vägledning avseende vilka relevanta omständigheter som ska beaktas vid bedömningen av om de aktuella varorna kan klassificeras som begagnade varor (C).

A. Begreppet ”begagnade varor”

17. Artikel 311.1.1 i mervärdesskattedirektivet definierar begagnade varor som ”materiell lös egendom som är lämplig för vidare användning i befintligt skick eller efter reparation, med undantag av konstverk, samlarföremål eller antikviteter och med undantag för ädla metaller eller ädelstenar enligt medlemsstaternas definition”.

18. För att de aktuella varorna ska omfattas av artikel 311.1.1 i mervärdesskattedirektivet måste de alltså uppfylla två positiva villkor: (i) De ska utgöra ”materiell lös egendom” som är (ii) ”lämplig för vidare användning i befintligt skick eller efter reparation” och undvika att omfattas av ett negativt villkor: (iii) ”med undantag för ädla metaller eller ädelstenar enligt medlemsstaternas definition”.

19. Det råder ingen tvekan om att de aktuella varorna utgör ”materiell lös egendom”. Således är det uppenbart att det första villkoret är uppfyllt. Den punkt som är omtvistad i förevarande mål rör den samlade innebörden av det andra (positiva) villkoret och exakt vilket förhållande detta har till det tredje (negativa) villkoret.

20. För att kunna bedöma denna växelverkan ska jag först undersöka vilka mål som eftersträvas med den särskilda mervärdesskatteordningen för begagnade varor (1) och sedan bedöma den omdiskuterade delen av definitionen, det vill säga ”lämplighet för vidare användning” (2).

1. Mål som eftersträvas med den särskilda mervärdesskatteordningen för begagnade varor

21. Begagnade varor omfattas av ordningen för beskattning av vinstmarginal, som är ett undantag från det gemensamma mervärdesskattesystemet. Istället för att beräkna mervärdesskatt på försäljningspriset, fastställs den utgående mervärdesskatten på grundval av skillnaden mellan inköpspriset och försäljningspriset på en vara. [3]

22. Ordningen för beskattning av vinstmarginalen utgör ett undantag från det gemensamma mervärdesskattesystemet. Omfattningen av de varor som omfattas av undantagsordningen måste tolkas restriktivt [4] och bör inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det eftersträvade målet. [5]

3 Se underavsnitt 1 i avsnitt 2 i kapitel 4 i mervärdesskattedirektivet (”Ordning för beskattning av vinstmarginal”). I artikel 313.1 anges att ”[m]edlemsstaterna skall för leveranser av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter som görs av beskattningsbara återförsäljare tillämpa en särskild ordning för beskattning av den beskattningsbara återförsäljarens vinstmarginal i enlighet med bestämmelserna i detta underavsnitt”. I enlighet med artikel 315 ska ”[b]eskattningsunderlaget för de leveranser av [bland annat de begagnade varorna] utgöras av den beskattningsbara återförsäljarens vinstmarginal efter avdrag av den mervärdesskatt som belöper på själva vinstmarginalen. Den beskattningsbara återförsäljarens vinstmarginal skall motsvara skillnaden mellan det försäljningspris som återförsäljaren tar ut för varorna och inköpspriset”.

4 Se, angående tolkningen av artikel 314 i mervärdesskattedirektivet, dom av den 18 maj 2017, Litdana (C-624/15, EU:C:2017:389, punkt 23 och där angiven rättspraxis).

5 Dom av den 8 december 2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, punkt 35 och där angiven rättspraxis).

23. Ädla metaller eller ädelstenar har dock undantagits från begreppet begagnade varor (och, därmed, från undantagsordningen för beskattning av vinstmarginal). I praktiken är detta begrepp därför *ett undantag från ett undantag*, vilket innebär att det gemensamma mervärdesskattesystemet ska tillämpas på varor som omfattas av undantaget för ädla metaller eller ädelstenar. [6]

24. Av skäl 51 i mervärdesskattedirektivet framgår att den särskilda mervärdesskatteordningen för begagnade varor infördes i syfte att hindra dubbelbeskattning och snedvridning av konkurrensen. [7] Medan ”syftet med det gemensamma mervärdesskattesystemet i princip är det ekonomiska mervärde som … tillförs … i de olika leden i tillverknings- och distributionsprocesserna”, [8] uppkommer i samband med att mervärdesskatt tas ut på begagnade varor det särskilda problemet med dubbelbeskattning av mervärdesskatt.

25. Detta sker när en beskattningsbar näringsidkare förvärvar varor från en icke beskattningsbar person och betalar mervärdesskatten som ingår i försäljningspriset, men därefter inte kan dra av den. Med andra ord måste en icke skattskyldig person betala tillämplig mervärdesskatt som en del av inköpspriset när denne köper varor. När personen sedan säljer varorna till en beskattningsbar näringsidkare har denna näringsidkare i princip inte möjlighet att dra av den ingående mervärdesskatt som ingick inköpspriset. Därmed måste den skattskyldiga näringsidkaren betala mervärdesskatt igen, vilket leder till dubbelbeskattning. Detta är exakt den situation som den särskilda mervärdesskatteordningen för begagnade varor avser att undvika genom att se till att mervärdesskatten som den beskattningsbara näringsidkaren ska betala fastställs utifrån skillnaden mellan inköpspriset och försäljningspriset. [9]

26. I detta avseende angav domstolen att ”[e]n sådan risk för dubbelbeskattning föreligger nämligen om hela försäljningspriset beskattas när en beskattningsbar återförsäljare levererar begagnade varor … trots att det inköpspris till vilket återförsäljaren har förvärvat varorna innefattar mervärdesskatt som tidigare betalats av en person som tillhör en av de kategorier som anges i artikel 314 a–d i [mervärdesskattedirektivet], och att varken denna person eller den beskattningsbara återförsäljaren har kunnat dra av denna mervärdesskatt”. [10]

27. Denna ackumulering av beskattning inom ramen för begagnade varor erkändes relativt tidigt. [11] Kommissionen har i detta avseende anmärkt att bristen på särskilda bestämmelser för konstverk, antikviteter, samlarföremål och begagnade varor ledde till en situation där ”en färdigställd vara som återinförs i marknadscirkulation skulle bli föremål för obegränsad mervärdesskatt och en beskattningsbar person som önskade sälja varorna skulle inte kunna dra av den skatt som ingick i inköpspriset … Den skillnad i beskattning som detta medför skulle vara ett incitament att kringgå vanliga kommersiella kanaler”. [12]

6 Se, i ett annat sammanhang, dom av den 15 januari 2002, Libéros/kommissionen (C-171/00 P, EU:C:2002:17, punkt 27). Se, även, förslag till avgörande av generaladvokat Sharpston i målet Zoological Society (C-267/00, EU:C:2001:698, punkt 19).

7 Domstolen erinrade om detta dubbla mål i dom av den 3 mars 2011, Auto Nikolovi (C-203/10, EU:C:2011:118, punkterna 47 och 48).

8 Dom av den 1 april 2004, Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213, punkt 27).

9 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 december 2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, punkt 38–41).

10 Dom av den 18 maj 2017, Litdana (C-624/15, EU:C:2017:389, punkt 26 och där angiven rättspraxis). Se även, för ett liknande resonemang, dom av den 1 april 2004, Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213, punkt 25).

11 Se, dom av den 5 december 1989, ORO Amsterdam Beheer och Concerto (C-165/88, EU:C:1989:608, punkt 16). Se, analogt, dom av den 27 juni 1989, Kühne/Finanzam München III (C-50/88, EU:C:1989:262, punkterna 9–10). Se även punkt 1.2 i Europeiska ekonomiska och sociala kommitténs yttrande av den 21 juni 1989 om förslag till rådets direktiv om komplettering av det gemensamma systemet för mervärdesskatt och ändring av artiklarna 32 och 28 i direktiv 77/388/EEG – särskild ordning för begagnade varor, konstverk, antikviteter och samlarföremål (EGT C 201, 1989, s. 6).

12 Se förslag till rådets sjunde direktiv om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt på konstverk, samlarföremål, antikviteter och begagnade varor (EGT C 26, 1978, s. 2).

2. Lämplighet för vidare användning

28. Det andra villkoret i artikel 311.1.1 i mervärdesskattedirektivet som rör ”lämplighet för vidare användning” tolkades av domstolen i domen i målet Sjelle Autogenbrug. Målet handlade om fordon som köpts för att säljas som reservdelar. Domstolen förklarade att ”lämplighet för vidare användning” skulle bedömas mot bakgrund av huruvida objektet i fråga *hade kvar samma funktioner* det hade när det var nytt.[13] Domstolen fann att begreppet ”begagnade varor” inte uteslöt ”materiell lös egendom som kan återanvändas, i befintligt skick eller efter reparation, och som kommer från ett annat föremål i vilket de ingick som beståndsdelar. Det förhållandet att ett begagnat föremål som ingår som en beståndsdel i ett annat föremål skiljs från detta andra föremål påverkar inte klassificeringen av det urtagna föremålet som en ’begagnad vara’, under förutsättning att den kan återanvändas ’i befintligt skick eller efter reparation’.”[14]

29. Den avgörande faktorn i definitionen av ”lämplighet för vidare användning” är således att objektet fortfarande har *samma slags funktion*. Inom ramen för förevarande mål förefaller frågan huruvida detta villkor faktiskt har uppfyllts emellertid vara kärnan i tvisten mellan parterna.

30. Vid förhandlingen angav klaganden i huvudsak att villkoret ”lämplighet för vidare användning” hade uppfyllts såtillvida att de aktuella varorna, såsom ringar, fortfarande kan användas som ringar, oberoende av om de sålts enligt vikt (vilket enligt klaganden inte är ovanligt i smyckesbranschen). Till och med en förlovningsring som är graverad (exempelvis med orden ”för alltid”) kan anses lämplig för vidare användning eftersom den, naturligtvis, fortfarande är en ring och fortfarande kan användas.

31. Den lettiska regeringen delar inte klagandens uppfattning om lämplighet för vidare användning. Den lettiska regeringen bekräftar att varor som innehåller ädla metaller eller ädelstenar ska anses utgöra begagnade varor enligt nationell rätt (närmare bestämt artikel 184 i förordning nr 17).[15] Samtidigt menar dock denna regering att sådana varor endast kan anses vara begagnade varor om de fortfarande är lämpliga för användning *av samma slag* och förutsatt att de bedöms utifrån sitt *enskilda* värde. Enligt nämnda regering var detta inte fallet i fråga om de aktuella varorna, vilka sålts enligt vikt och som skrot i syfte att utvinna de ädla delarna.

32. Vid förhandlingen förklarade klaganden utförligt att bara cirka 5 procent av de vidaresålda, ej inlösta pantsatta varorna som bedömts av skattemyndigheten i det nationella målet inte var lämpliga för vidare användning eller skulle vara för kostsamma att reparera. Klaganden gjorde också gällande att andra varor värderades och såldes enskilt i detaljhandel eller i bulk, varvid priset bestämdes efter vikt. Klaganden menade att dessa varor var lämpliga för vidare användning utan reparation. Vid förhandlingen gjorde klaganden gällande att de ovan beskrivna egenskaperna för de 5 procent av de pantsatta varor som inte inlösts påverkade skattemyndighetens bedömning i fråga om alla de varor som den beaktat. Detta innebär att skattemyndigheten ur mervärdesskattesynpunkt behandlade varorna, bedömda som en helhet, på det sätt som just dessa 5 procent av varorna skulle behandlas på.

33. Kommissionen har gjort gällande att de aktuella varorna inte var lämpliga för vidare användning, antingen på grund av deras egenskaper (tandmaterial) eller skick (skadade eller personanpassade varor). Det faktum att varorna inte var lämpliga för vidare användning stöds också av förhållandena kring transaktionen.

13 Dom av den 18 januari 2017 (C-471/15, EU:C:2017:20, punkterna 32–33). Min kursivering.

14 Dom av den 18 januari 2017, Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20, punkt 31).

15 Ovan, punkt 7, i detta förslag till avgörande.

34. För att det ska vara möjligt att pröva målet, även inför förevarande domstol, är det avgörande att ha en riktig uppfattning om de berörda faktiska aspekterna. Emellertid ankommer det uteslutande på den nationella domstolen att bedöma de faktiska omständigheterna. Förevarande domstol är bunden av de faktiska omständigheter som har fastställts och framställts av den hänskjutande domstolen. Jag vill erinra om detta, särskilt mot bakgrund av ett antal faktiska uttalanden som gjorts av framför allt klaganden primärt i syfte att övertyga domstolen om att de nationella myndigheterna, och därmed de nationella domstolarna, utelämnade och/eller missbedömde vissa relevanta fakta.

35. Utgångspunkten för bedömningen enligt unionsrätten är således den beskrivning av varorna som har lämnats av den hänskjutande domstolen i beslutet om hänskjutande och som återspeglas i den första tolkningsfrågans ordalydelse. Jag utgår därför ifrån att de varor som tillverkats av ädla metaller eller ädelstenar, såsom anges i den första tolkningsfrågan, således vidare av klaganden *för utvinning*, det vill säga för att återanvändas *som råvaror*.

36. Om detta verkligen är fallet, vilket det uteslutande ankommer på den nationella domstolen att fastställa och bedöma, så är det min uppfattning att undantaget för ädla metaller eller ädelstenar är tillämpligt i en situation som denna. Jag ska förklara skälen för detta längre fram i detta förslag. Varorna, såsom de har beskrivits av den hänskjutande domstolen, är inte begagnade varor och omfattas därför av det gemensamma systemet för mervärdesskatt.

37. Förutom den i huvudsak faktiska bedömningen av en viss transaktions egenskaper finns det dock en djupare fråga som jag redan har berört och som jag har förstått ligger bakom den första tolkningsfrågan: förhållandet mellan villkoret om *lämplighet för vidare användning* och undantaget för *ädla metaller eller ädelstenar*. Jag håller med om att det är svårt att beskriva detta förhållande med tanke på att det andra villkoret i artikel 311.1.1 i direktivet definieras av användningen (*funktionen*) av det berörda objektet, medan det tredje villkoret – undantaget för ädla metaller eller ädelstenar – definieras av *materialet* i fråga. Om man till denna komplexitet lägger det faktum att det andra villkoret bygger på unionsrätten, medan det tredje villkoret uteslutande ska bedömas av medlemsstaten, är det uppenbart att de två definitionerna kan komma att strida mot eller överlappa varandra.

38. De yttranden som framställdes vid förhandlingen visade att det råder osäkerhet kring detta förhållande: Innebär det faktum att en begagnad ring har utförts i guld att ringen automatiskt undantas från begreppet begagnade varor (och därmed från vinstmarginalsystemet), eftersom ringen, förutom att den används och är lämplig för ytterligare användning, även har tillverkats av en ädel metall? Eller vinner dess begagnade skick och lämplighet för vidare användning företräde framför egenskapen att varan är utförd i ädel metall eller ädelstenar, vilket skulle innebära att alla begagnade objekt som är lämpliga för vidare användning och utförda av ädla metaller eller ädelstenar alltid ska anses utgöra begagnade varor och därför omfattas av vinstmarginalsystemet?

39. För att det ska vara möjligt att definiera det närmare förhållandet mellan dessa två begrepp är det nödvändigt att först fastställa det särskilda syftet för, logiken bakom och bakgrunden till undantaget för ädla metaller eller ädelstenar.

B. Undantaget för ädla metaller eller ädelstenar

40. Vid första påseende verkar det tydligt att ”ädla metaller eller ädelstenar” enligt artikel 311.1.1 i mervärdesskattedirektivet helt enkelt undantas från begreppet begagnade varor, ungefär på samma sätt som ”konstverk, samlarföremål och antikviteter” undantas.

41. Denna synbara likhet måste dock bedömas i sitt sammanhang. ”Konstverk, samlarföremål och antikviteter” undantas från begreppet begagnade varor men omfattas fortfarande av vinstmarginalsystemet. Av detta skäl definieras de helt enkelt i särskilda bestämmelser i mervärdesskattedirektivet.[16] Till skillnad från detta har ädla metaller eller ädelstenar undantagits från begreppet begagnade varor och, därmed, från undantagsordningen för beskattning av vinstmarginal. Vidare ankommer det uttryckligen på medlemsstaterna att definiera uttrycket ”ädla metaller eller ädelstenar”.

42. Då en bedömning av ordalydelsen i artikel 311.1.1 i mervärdesskattedirektivet (inbegripet de olika språkversionerna) inte ytterligare belyser det närmare förhållandet mellan begreppet lämplighet för vidare användning och undantaget för ädla metaller eller ädelstenar, ska jag nu undersöka förarbetena till detta undantag (1) och sedan överväga dess mål och syfte (2).

1. Förarbeten

43. Det första utkast[17] som tog hänsyn till ädla metaller eller ädelstenar inom ramen för vinstmarginalsystemet definierade ”begagnade varor” som ”annan lös egendom än [konstverk, samlarföremål och antikviteter] som har använts och är lämpliga för återanvändning i befintligt skick eller efter reparation”.[18] Det är intressant att artikel 3.4 i detta förslag angav att ordningen för begagnade varor inte ”gäller för leveranser av *använda varor som är gjorda i guld eller andra ädla metaller eller som innehåller ädelstenar*”.[19] Samtidigt inkluderade den föreslagna definitionen av ”konstverk”, ”samlarföremål” och ”antikviteter” varor gjorda av guld eller andra ädla metaller eller som innehöll ädelstenar så länge som värdet på detta material inte överskred 50 procent av försäljningspriset.[20] Detta förslag drogs dock tillbaka i november 1987 på grund av bristande överenskommelse.

44. I ett annat förslag[21] som slutligen ledde till antagandet av direktiv 94/5/EG,[22] föreslog kommissionen att föremål gjorda av guld eller andra ädla metaller eller som innehöll ädelstenar vars värde inte överskred 50 procent av försäljningspriset fortfarande skulle omfattas av den särskilda ordningen för, bland annat, begagnade varor.[23]

45. Europeiska ekonomiska och sociala kommittén stödde antagandet av den särskilda ordningen och ställde sig bakom ett undantag för ädla metaller och ädelstenar. Nämna kommitté delade dock inte uppfattningen att denna ordning skulle bara beroende av värdet på det material som ingick i varorna. Kommittén anmärkte att ”… förslaget att endast inkludera föremål som innehåller ädelstenar och ädla

16 Se avsnitten A, B och C i bilaga IX till mervärdesskattedirektivet.

17 Se förslag till rådets sjunde direktiv av den 11 januari 1978 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt på konstverk, samlarföremål, antikviteter och begagnade varor (EGT C 26, 1978, s. 2). Detta förslag ändrades sedermera, men ändringarna saknar relevans i förevarande avseende (EGT C 136, 1979, s. 8).

18 Se artikel 3 i ovan angivna förslag, vid fotnot 17 (EGT C 26, 1978, s. 2).

19 Min kursivering.

20 Se utkastet till artikel 2.4 i det i fotnot 17 ovan nämnda förslaget.

21 Förslag till rådets direktiv om komplettering av det gemensamma mervärdesskattesystemet och om ändring av artiklarna 32 och 28 i direktiv 77/388/EEG – Särskilda föreskrifter för begagnade varor, konstverk, antikviteter och samlarföremål KOM 88(846) slutlig (EGT C 76, 1989, s. 10).

22 Rådets direktiv 94/5/EEG av den 14 februari 1994 om komplettering av det gemensamma mervärdesskattesystemet och om ändring av direktiv 77/388/EEG – Särskilda föreskrifter för begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter (EGT L 60, 1994, s. 16; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 153).

23 Se artikel 1 i förslag till rådets direktiv om komplettering av det gemensamma mervärdesskattesystemet och om ändring av artikel 32 och artikel 28 i direktiv 77/388/EEG – Särskilda föreskrifter för begagnade varor, konstverk, antikviteter och samlarföremål KOM 88(846) slutlig (EGT C 76, 1989, s. 10).

metaller när värdet av det ingående materialet motsvarar mindre än 50 procent av försäljningspriset förefaller något skönsmässigt. Svårigheten att göra en objektiv värdering skulle troligen ge upphov till många tvister eller fall av bedrägeri. Det skulle kanske ha varit mer hjälpsamt att utesluta föremål som lämpar sig för omarbetning.” [24]

46. I den antagna versionen av direktiv 94/5 infördes en ny artikel 26a [25], som föreskrev ett enkelt undantag för ädla metaller eller ädelstenar, som inte hänvisar till den andel av objektets totala värde dessa material utgör.

47. Mot bakgrund av det ovanstående, framfördes principen att varor som var *tillverkade av* ädla metaller eller *innehöll* ädelstenar skulle undantas från systemet, samt principen om en 50-procentsgräns i lagstiftningsförfarandet som relevanta faktorer för att fastställa de särskilda föreskrifterna för, bland annat, begagnade varor.

48. Även om förarbetena tillhandahåller värdefull information om alla de praktiska problem som man stötte på under lagstiftningsförfarandet, framgår det inte av dessa exakt varför ädla metaller och ädelstenar undantogs från vinstmarginalsystemet. För att förstå dessa skäl var är det nödvändigt att undersöka den (ekonomiska) logiken bakom varor tillverkade av ädla metaller eller ädelstenar.

2. Ekonomisk logik och syfte

49. Föremål som har tillverkats av eller innehåller ädla metaller har särskilda egenskaper. [26] De har dubbel funktion (och dubbelt värde). Beroende på kvaliteten och skicket på varje enskild vara utgör de inte bara en särskilt framställd eller producerad vara med en viss funktion (funktionellt värde) utan besitter också det inneboende värde som samhället har gett de ädla metaller eller ädelstenar som ingår i dessa föremål (”materiellt” inneboende värde).

50. Det praktiska problem som belyses genom de komplicerade förarbetena till artikel 311.1.1 i mervärdesskattedirektivet är att det, med hänsyn till den stora mängd olika föremål som har tillverkats av eller innehåller delar som utgörs av ädla metaller eller ädelstenar, är svårt att ställa upp ett teoretiskt kriterium för att göra en allmän uppskattning av den relativa betydelse som var och en av dessa olika värden har.

51. På den ena sidan av spektret kan man absolut använda en guldtacka som pappersvikt. Den kan också säljas och återanvändas som pappersvikt. Det är dock inte särskilt sannolikt att priset på denna pappersvikt skulle fastställas på grundval av dess obestridliga förmåga att hålla en pappersbunt på plats även om det blåser mycket. Det är i stället sannolikt att priset skulle fastställas utifrån det aktuella marknadspriset på guld. I en sådan situation skulle priset på varan vara samma pris som det råmaterial den består av.

52. I den andra änden av spektret kan man tänka sig komplicerad och dyr medicinsk utrustning som har tillverkats, bland annat, av flera olika ädla metaller eller till och med ädelstenar. De ädla metaller eller ädelstenar som ingår i utrustningen kan ha ett betydande värde i sig självt, men det är troligt att utrustningens funktionella värde, om utrustningen såldes vidare i fullgott skick, skulle vara mycket högre än värdet på de ädla material som användes för att tillverka den.

24 Punkt 3.1 i yttrande av 21 juni 1989 om förslag till rådets direktiv om komplettering av det gemensamma mervärdesskattesystemet och om ändring av artikel 32 och artikel 28 i direktiv 77/388/EEG – Särskilda föreskrifter för begagnade varor, konstverk, antikviteter och samlarföremål (EGT C 201, 1989, s. 6).

25 ”A. … d) begagnade varor: lös egendom som är lämplig för vidare användning i befintligt skick eller efter reparation, med undantag av konstverk, samlarföremål eller antikviteter och med undantag för ädla metaller eller ädelstenar enligt medlemsstaternas definition”.

26 Se, analogt, angående investeringsguld, dom av den 26 maj 2016, Envirotec Denmark (C-550/14, EU:C:2016:354, punkt 41).

53. Om vi emellertid bortser från sådana intressanta exempel, är det dock relativt klart att det vid tillämpning av artikel 311.1.1 i mervärdesskattedirektivet är den första situationen som skulle vara relevant. Det finns en mängd föremål som har tillverkats av eller innehåller ädla metaller vars värde, som föremål med en viss funktion, är långt ifrån uppenbart. Dessa föremål säljs och köps dock fortfarande på grund av sitt innehåll av ädla metaller och ädelstenar. I förevarande mål verkar detta särskilt gälla tandmaterial, trasiga bestick eller trasiga smycken.

54. Det är alltså klart att föremål som har tillverkats av ädla metaller eller ädelstenar har ett ”preserverat värde” som är oberoende av om det specifika föremålets ursprungliga funktion bibehålls eller inte. Det är trots allt just därför vi säger att metallerna och stenarna i fråga är ”ädla” och varför krig har inletts för att äga dem och varför upptäckt av en dold skatt med mynt, ringar och juveler från en okänd drottning gör upptäckaren till en rik kvinna,[27] även om hon kanske skulle föredra lättare, modernare smycken att använda till vardags.

55. Mot bakgrund av denna ekonomiska logik förefaller således undantaget för ädla metaller eller ädelstenar, enkelt uttryckt, vara inriktat på situationer där den ursprungliga funktionen av den begagnade varan har försvunnit eller saknar betydelse inom ramen för den aktuella transaktionen. Sådana varor säljs inte längre vidare på grund av sin funktion, utan på grund av värdet på de råvaror som de består av. Dessa varor lämnar alltså den särskilda ekonomiska cykeln för begagnade varor och träder i stället in i en ny ekonomisk cykel för ”råmaterial”, som i praktiken används som ingående varor vid produktion av nya varor som tillverkas av ädla metaller eller ädelstenar.

56. Slutligen, som en del av en vidare, systematisk analogi bör det anmärkas att det var liknande hänsyn som ledde till att unionslagstiftaren undantog guld från mervärdesskatt helt och hållet.[28] I det förslag som introducerade den särskilda ordningen för guld uppmärksammade kommissionen problemet med kvarstående skatt och dubbelbeskattning som utgör ”själva motiveringen för de särskilda regler som föreslagits … för begagnade varor, konstverk, antikviteter och samlarföremål … Till skillnad från detta kan guld, som ett investeringsobjekt, vara föremål för ett obegränsat antal transaktioner. … [A]lla marginalbeskattningssystem minimerar effekterna av kvarstående skatt, men utesluter dem inte helt. De kommer att öka ju längre den ekonomiska cykeln varar, helt enkelt eftersom marginalskatt ingår i priset och inte kan dras av den efterföljande köparen. Det särskilt höga värdet på guld och stora antal på varandra följande transaktioner som guld kan vara föremål för skulle förstärka detta fenomen”.[29]

57. Undantaget för investeringsguld bygger på att det ”till sin natur liknar andra finansiella investeringar som är undantagna från mervärdesskatt”.[30] Till skillnad från detta försvinner grunderna för ett undantag om investeringsguldet görs om till, exempelvis, smycken. Det är fortfarande samma material men dess funktion i den ekonomiska cykeln betraktas på ett annat sätt.[31]

3. Medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning och dess gränser

58. Slutligen anges i artikel 311.1.1 i mervärdesskattedirektivet att ädla metaller och ädelstenar *ska definieras av medlemsstaterna*.

27 Självfallet med undantag för tillämplig nationell lagstiftning.

28 Se artikel 346 i mervärdesskattedirektivet. ”Investeringsguld” definieras i artikel 344 i mervärdesskattedirektivet.

29 Förslag till rådets direktiv om komplettering av det gemensamma systemet för mervärdesskatt och ändring av direktiv 77/388/EEG – särskilda regler för guld, KOM(92) 441 slutlig, s. 6 och 7. Förslaget ledde fram till rådets direktiv 98/80/EG av den 12 oktober 1998 om komplettering av det gemensamma systemet för mervärdeskatt och om ändring av direktiv 77/388/EEG – särskilda regler för investeringsguld (EGT L 281, 1998, s. 31).

30 Skäl 53 i mervärdesskattedirektivet.

31 Såsom erkänts i skäl 27 i mervärdesskattedirektivet. Se även artikel 82 i mervärdesskattedirektivet. Se, vidare, skäl 4 i förslag till rådets direktiv 77/388/EEG om ändring av det sjätte mervärdesskattedirektivet när det gäller vissa åtgärder för att förenkla uppbörden av mervärdesskatt och för att förhindra skattefusk eller skatteundandragande samt om upphävande av vissa beslut om tillstånd till avvikelser. KOM(2005) 89 slutlig.

59. Det betydliga utrymme för skönsmässig bedömning som medlemsstaterna har när det gäller att fastställa kriterierna för att tillämpa undantaget för ädla metaller och ädelstenar är dock begränsat. Som en slutsats i detta avseende, kan nämnas två typer av gränser, nämligen allmänna gränser och särskilda gränser.

60. Såvitt avser de *allmänna* gränserna för undantagen i mervärdesskattedirektivet har domstolen erkänt att medlemsstaterna, när de genomför ett undantag, måste iaktta, i synnerhet, principerna om likabehandling och skatteneutralitet,[32] och samtidigt ta hänsyn till det mål[33] som eftersträvas med mervärdesskattedirektivet.

61. Såvitt avser de *särskilda* gränserna bygger dessa på det mål som bestämmelsen i fråga eftersträvar, i detta fall artikel 311.1.1 i mervärdesskattedirektivet. Det är även i detta avseende klart att medlemsstaterna enligt bestämmelsen har ett betydligt utrymme för skönsmässig bedömning i fråga om definitionen av begreppet ”ädla metaller eller ädelstenar”, särskilt när det gäller definitionen av de olika typerna av ädla metaller och ädelstenar, samt de aktuella varornas egenskaper. Detta utrymme för skönsmässig bedömning kan dock inte utövas på ett sätt som fråntar begreppet ”begagnade varor” sin riktiga innebörd genom att införa en överdrivet snäv definition av vad som kan utgöra ädla metaller eller ädelstenar. Det skulle leda till att alla varor som innehåller ädla metaller eller ädelstenar för all framtid skulle omfattas av mervärdesskattesystemet för begagnade varor, oavsett deras fortsatta användning och funktion.

62. Med andra ord måste den grundläggande ekonomiska logik som ligger bakom undantaget för ädla metaller eller ädelstenar respekteras. För att vinstmarginalsystemet fortfarande ska vara tillämpligt på en begagnad varan krävs att föremålet har kvar en viss funktion, utöver det faktum att det innehåller ädla metaller eller ädelstenar.[34]

C. Bedömning av en transaktion

63. Det avgörande kriteriet för att fastställa huruvida ett föremål omfattas av vinstmarginalordningen för begagnade varor eller om den gemensamma mervärdesskatteordningen ska tillämpas på föremålet (till följd av undantaget för ädla metaller eller ädelstenar) är om de berörda varorna *har kvar samma funktion* (användning). Den övergripande logiken bakom detta är att undvika dubbelbeskattning och snedvridning av konkurrensen när det gäller varor som återförs till den ekonomiska cykeln utan att tillföra något nytt ekonomiskt mervärde.

64. Såsom framgår av detta mål är det dock detaljerna som är avgörande. Hur ska denna allmänna princip tillämpas på komplicerade faktiska situationer när blandade varor säljs i bulk? Den vägledning som ges i detta avsnitt i fråga om sådana situationer kommer med nödvändighet att vara begränsad av två skäl. Det första är att en bedömning i ett liknande sammanhang i stor utsträckning är beroende av

32 Se, med avseende på olika begrepp i mervärdesskattedirektivet (eller dess föregångare) som det har lämnats till medlemsstaterna att definiera, exempelvis dom av den 26 maj 2005, Kingscrest Associates and Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, punkterna 51–54), dom av den 27 april 2006, Solleveld (C-443/04, EU:C:2006:257, punkterna 27–36), dom av den 28 juni 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust and The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391, punkterna 41–49), dom av den 15 november 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punkterna 31–33), dom av den 28 november 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, punkterna 37 och 38), eller dom av den 13 mars 2014, ATP PensionService (C-464/12, EU:C:2014:139, punkt 42).

33 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 april 2006, Solleveld (C-443/04, EU:C:2006:257, punkt 35), dom av den 28 juni 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust and The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391, punkt 43), och dom av den 13 mars 2014, ATP PensionService (C-464/12, EU:C:2014:139, punkt 42).

34 Se även Capaccioli, S., ”VAT Taxation of Gold in the European Union”, *EC Tax Review 2014*, s. 85–101, på s. 100: ”vinstmarginalordningen är endast tillämplig på begagnade smycken om transaktionen har en ’vinstmarginal’ utöver de ädla metaller det innehåller, så att det finns ett mervärde utöver metallen. Om transaktionen i huvudsak innebär att guldet omarbetas eller återvinns ska begagnade smycken betraktas som guldmaterial.”

faktiska omständigheter, vilka det ankommer på den nationella domstolen att fastställa. Det andra är att denna faktiska bedömning är bunden av de nationella bestämmelser som genomför artikel 311.1.1 i mervärdesskattedirektivet och som kan variera mellan olika länder, framför allt i gränsfall, förutsatt att de iakttar de begränsningar som uppställs enligt unionsrätten.

65. Med dessa begränsningar i minnet kommer jag i den avslutande delen av detta förslag till avgörande först redogöra för kriteriet för att genomföra en sådan bedömning (1) och sedan diskutera vilka konkreta faktorer som eventuellt ska beaktas vid en sådan bedömning (2).

1. Kriteriet: har den berörda varan kvar samma funktion (användning)?

66. Såsom har angetts ovan är den huvudsakliga frågan huruvida den aktuella varan har kvar samma funktion och huruvida denna existerar utöver ”bara” den ädla metall som varan består av.

67. Den debatt som ägde rum vid förhandlingen visar hur komplicerade de faktiska omständigheterna är i de situationer som kan förekomma i praktiken. Till att börja med finns det vissa uppenbara situationer.

68. Således var parterna eniga om att undantaget för ädla metaller eller ädelstenar ska tillämpas på varor som säljs som *material*. Jag delar denna uppfattning. Detta innebär i princip (om inte någon annan särskild bestämmelse i mervärdesskattedirektivet är tillämplig, såsom bestämmelsen rörande investeringsguld, samlarföremål eller antikviteter) att en guldtacka som har varit en souvenir men sedan pantsätts till säkerhet för ett lån skulle klassificeras som en ädel metall i den mening som avses i artikel 311.1.1 i mervärdesskattedirektivet. Det verkar logiskt att de undantas vinstmarginalordningen, eftersom sådana varor ofta överlåts i syfte att ändras på något sätt.

69. Vidare kommer det att finnas föremål tillverkade av ädel metall eller ädelstenar som säljs med beaktande av värdet på materialet *och* deras särskilda funktion. Sådana föremål skulle troligtvis säljas *för sig*. Det kan exempelvis vara fallet med ett begagnat guldhalsband, vars värde förvisso skulle fastställas mot bakgrund av hur många karat det innehåller men även mot bakgrund av sitt skick, inbegripet huruvida det fortfarande är lämpligt att bäras som halsband. Det förefaller riktigt att tillämpa vinstmarginalordningen på en sådan vara, eftersom det inte är troligt att den skulle säljas i syfte att omarbetas.

70. Bortsett från sådana klara situationer, som kan betraktas som olika ändar på ett spektrum, finns det dessemellan en mängd mindre klara situationer.

71. Å ena sidan finns det föremål som av ekonomiska skäl säljs efter vikt eller i bulk, trots att deras funktion inte bara finns kvar utan även beaktas. Det kan exempelvis röra sig om ett antal olika silverringar av sämre kvalitet som prissätts och säljs per kg. I likhet med vad klaganden gjorde gällande vid förhandlingen anser jag att den omständigheten att särskilda varor prissätts och säljs efter vikt inte nödvändigtvis gör att de inte kan klassificeras som begagnade varor i den mening som avses i artikel 311.1.1 i mervärdesskattedirektivet, om den bibehållna funktionen är en viktig faktor i transaktionen. Tvärtom, om den bibehållna funktionen är av betydelse för att fastställa föremålets värde är det inte troligt att det skulle säljas för att omarbetas.

72. Å andra sidan är saken annorlunda när varor prissätts och säljs i bulk, oberoende av funktion. I en sådan situation skulle det faktum att funktionen är oviktig också innebära att föremålen förlorade sin särskilda prägel. Såsom diskuterades vid förhandlingen och som har nämnts av den hänskjutande domstolen, skulle detta vara fallet i fråga om tandmaterial eller skadade föremål som tillverkats av, eller innehåller, ädla metaller eller ädelstenar. De begagnade varornas funktion anses inte längre vara en

relevant vid transaktioner och föremålet kan inte längre anses vara ”begagnat”. Tvärtom, om föremålets funktion förlorar betydelse, verkar det svårt att föreställa sig att dessa varor skulle vara föremål för transaktioner som var ägnade att föra in dem i och ha kvar dem som sådana varor i den ekonomiska cykeln. Det innebär att själva grunderna för vinstmarginalordningen inte längre föreligger.

73. Inom den sista kategorin kan det slutligen finnas en situation som utgör en *blandning i en blandning*. I samma leverans kan det finnas dels blandade varor (som ringar, skedar, armband, berlocker), dels en blandning såtillvida att vissa av varorna objektivt sätt kan vara lämpliga för vidare användning om någon ville skilja ut dem från de andra varorna och använda dem på det sättet, medan andra varor kanske inte är det.

74. Hur sådana gränsfall ska klassificeras beror, återigen, i stor utsträckning på de faktiska omständigheterna i det enskilda fallet, samt på hur medlemsstaten har genomfört undantaget för ädla metaller eller ädelstenar i artikel 311.1.1 i mervärdesskattedirektivet. Personligen anser jag att det skulle vara vettigt om, såsom en tumregel, det *dominerande* syftet med varje transaktion ledde till att en gräns drogs vid omkring 50 procent. Om den övervägande delen av de varor som såldes i bulk för att omarbetas såldes som material skulle det helt enkelt sakna relevans att någon kanske ändå skulle välja ut ett av dessa föremål och använda det, eftersom transaktionen hade ett annat övergripande syfte. Men då unionslagstiftarens försök att införa sådana gränser, som angetts ovan,[35] uttryckligen har förkastats och det i stället har lämnats upp till de enskilda medlemsstaterna att göra denna bedömning, är det nödvändigt att respektera detta beslut och fastställa att det ankommer på medlemsstaterna att fastställa regler för sådana situationer, inbegripet tillämpliga gränsvärden, inom ramarna för sitt utrymme för skönsmässig bedömning.[36]

2. Bedömning av en transaktion: omständigheterna

75. Vilka av ovan beskrivna kategorier som ska tillämpas är en fråga som det ankommer på den hänskjutande domstolen att fastställa utifrån de nationella bestämmelser som genomför artikel 311.1.1 i mervärdesskattedirektivet. Mot bakgrund av vad den hänskjutande domstolen har angett i beslutet om hänskjutande, framför allt i formuleringen av den första tolkningsfrågan, synes det mig som om denna redan har gjort en sådan faktisk bedömning och fastställt att syftet med transaktionen var att de ädla metallerna eller ädelstenarna skulle utvinnas och användas som råmaterial. Om detta är riktigt delar jag uppfattningen att undantaget för ädla metaller eller ädelstenar ska tillämpas.

76. Utan att på något sätt ifrågasätta den hänskjutande domstolens faktiska bedömning, men i syfte att tillhandahålla allmän vägledning, ska jag kortfattat beröra vissa omständigheter som kan ha betydelse vid denna faktiska bedömning. Det bör noteras att dessa vägledande uppgifter utgör en del av svaret på den första tolkningsfrågan. De saknar relevans för den andra tolkningsfrågan som, mot bakgrund av mitt svar på den första tolkningsfrågan, inte behöver bedömas av domstolen.

77. Till att börja med ska i korthet påpekas att en sådan bedömning av en transaktion måste vara *objektiv*. Bedömningen är avsedd att fastställa transaktionens syfte såsom detta skulle uppfattas av en oberoende observatör som övervägde dess objektiva omständigheter. Om man gör en generalisering utifrån de olika omständigheter som har diskuterats inom ramen för detta förfarande tycker jag att de kan delas in i tre olika grupper.

35 Se, ovan, punkterna 44–46 i detta förslag till avgörande. Jag delar de farhågor om den risk för bedrägeri som Europeiska ekonomiska och sociala kommittén hänvisat till i sina invändningar mot att införa något slags gränsvärde i detta avseende (ovan punkt 45). Jag frågar mig dock i vilken utsträckning detta erkända problem i praktiken tacklas genom att inte ha någon tröskel alls på unionsnivå och i stället låta medlemsstaterna hantera detta problem.

36 Ovan, punkterna 58–62 i detta förslag till avgörande.

78. I den första gruppen finns omständigheter som är relevanta och bör beaktas, exempelvis att varorna tillhandahålls för vidareförsäljning, metoder för värdering av sådana varor och andra försäljningsvillkor såsom den kvantitet varor som säljs ihop och det faktum att köparen driver en särskild verksamhet, nämligen bearbetning av ädla metaller eller ädelstenar.

79. I den andra finns, bortsett från sådana objektiva omständigheter, även den omdebatterade omständigheten med subjektiv vilja. I detta avseende delar jag helt och hållet den lettiska regeringens och kommissionens uppfattning att den ena eller andra partens avsikt inte kan vara avgörande. En sådan avsikt kan inte självt avgöra syftet för transaktionen och vilka mervärdesskatteregler som ska tillämpas.[37] Detta gäller även ”klagandens vetskap vid transaktionstillfället om respektive köpares avsikt i fråga om hur varorna skulle användas” som den hänskjutande domstolen har nämnt.

80. Detta innebär inte att parternas avsikt helt saknar betydelse. Tvärtom har parternas avsikt absolut betydelse, bara inte en avgörande sådan. Den är bara en av de (objektiva) omständigheter som kan hjälpa till att förklara transaktionens egenskaper och syfte för en utomstående observatör som bedömer transaktionen som helhet. Detta rör domstolens mer allmänna erkännande av det faktum att ”ett beaktande av den ekonomiska och affärsmässiga verkligheten är ett grundläggande kriterium vid tillämpningen av det gemensamma mervärdesskattesystemet”.[38]

81. I den tredje gruppen finns omständigheter som helt enkelt saknar relevans för den särskilda typ av bedömning det är fråga om. Detta gäller exempelvis köparens rättsliga ställning, vilket även är något som den lettiska regeringen och kommissionen har påpekat.

82. Slutligen är det uppenbart att alla relevanta, objektiva omständigheter ska beaktas och bedömas som en helhet. De ska inte bedömas var och en för sig. Således visar exempelvis förhållandet att föremål som innehåller ädel metall eller ädelstenar och som säljs efter vikt men bibehåller sin funktion[39] under vissa omständigheter fortfarande kan betraktas som begagnade varor, att det faktum att varorna säljs efter vikt inte nödvändigtvis, i sig självt, gör att dessa varors funktion går förlorad. Detsamma gäller värderingsmetoden. Även om förhållandet att varornas pris fastställs utifrån värdet på de material de är tillverkade av kan vara ett tecken på att varorna i fråga köps och säljs utan hänsyn till deras specifika funktion, är det sannolikt att hänsyn till materialets värde också utgör en faktor vid prissättningen av en enskild guldring. Av denna anledning, och på liknande sätt som kommissionen gjort gällande, anser jag att transaktionens relevanta objektiva omständigheter måste betraktas som helhet och mot bakgrund av deras inbördes förhållande.

V. Förslag till avgörande

83. Mot bakgrund av vad som har angetts ovan förslår jag att domstolen ska besvara de tolkningsfrågor som har ställts av Augstākā tiesa (Högsta domstolen, Lettland) på följande sätt:

– Artikel 311.1.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att begreppet ”begagnade varor” inte omfattar använda varor som dem i det nationella målet vilka har förvärvats av en näringsidkare, innehåller ädla metaller eller ädelstenar och säljs vidare i huvudsak för utvinning av dessa ädla metaller eller ädelstenar, om det följer av transaktionens objektiva omständigheter att dessa varor säljs vidare utan hänsyn till sin funktion.

37 Se, analogt, dom av den 6 juli 2006, Kittel och Recolta Recycling (C-439/04 och C-440/04, EU:C:2006:446, punkterna 41 och 42 och där angiven rättspraxis). Se, även, avseende begreppet ”tillhandahållande av tjänster”, dom av den 20 juni 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, punkt 41).

38 Dom av den 20 juni 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, punkt 42 och där angiven rättspraxis).

39 Se exempel ovan i punkt 71 i detta förslag till avgörande.

– Huruvida detta är fallet måste fastställas utifrån transaktionens objektiva omständigheter betraktade som helhet. Bland annat ska det beaktas om varorna tillhandahålls för vidareförsäljning, vilka värderingsmetoder som används för varorna, hur stor mängd av varan som sålts ihop, eller det faktum att köparen driver en särskild verksamhet, exempelvis bearbetning av ädla metaller eller ädelstenar.