



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ

М. ВОВЕК

представено на 10 април 2018 година¹

Дело C-154/17

SIA „E LATS“

встъпили страни:

Valsts ieņēmumu dienests

(Преюдициално запитване, отправено от Augstākā tiesa (Върховен съд, Латвия)

„Преюдициално запитване — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Понятието „стоки втора употреба“ — Понятието „благородни метали и скъпоценни камъни“

I. Въведение

1. SIA „E LATS“ е търговец и данъчнозадължено лице за целите на ДДС. То предоставя заеми на физически лица, като приема за обезпечение вещи, съдържащи благородни метали или скъпоценни камъни. SIA „E LATS“ препродава на други търговци заложените вещи, които не са освободени, основно за извличане на благородни метали и скъпоценни камъни. Тези търговци дължат ДДС.

2. SIA „E LATS“ прилага към тези сделки на препродажба специален режим на ДДС за стоки втора употреба. Компетентният данъчен орган обаче не е съгласен, че този специален режим е приложим. Той констатира, че препродаваните от SIA „E LATS“ стоки не са стоки втора употреба по смисъла на приложимото данъчно законодателство. Поради това той изисква SIA „E LATS“ да заплати допълнително ДДС.

3. В този контекст Augstākā tiesa (Върховен съд, Латвия) иска от Съда да даде тълкуване на конкретната разпоредба от Директива 2006/112/ЕО (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“)², която регламентира режима на ДДС, приложим за стоки втора употреба. По-специално, запитващата юрисдикция иска да се изясни обхватът на изключението за „благородни метали или скъпоценни камъни“, което се съдържа в определението на „стоки втора употреба“. Освен това тя пита дали някои характеристики на препродажбата засягат обхвата на това изключение.

¹ Език на оригиналния текст: английски.

² Директива на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, глава 9, том 3, стр. 7 и поправки в ОВ L 74, 2011 г., стр. 3, ОВ L 249, 2012 г., стр. 15 и ОВ L 323, 2015 г., стр. 31).

II. Правна уредба

A. Директивата за ДДС

4. Съображение 51 от Директивата за ДДС предвижда, че е „[п]одходящо [...] да се приеме режим за данъчно облагане в Общността, който да бъде приложен за стоки втора употреба, произведения на изкуството, антикварни предмети и колекционерски предмети, с оглед предотвратяването на двойното данъчно облагане и нарушаването на конкуренцията между данъчнозадължени лица“.

5. Дял XII, глава 4 от Директивата за ДДС съдържа правила относно специални режими за стоки втора употреба, произведения на изкуството, колекционерски предмети и антикварни предмети. По-специално член 311 от Директивата предвижда:

„1. За целите на настоящата глава и без да се засягат други разпоредби на Общността, се прилагат следните дефиниции:

1) „стоки втора употреба“ са движими материални вещи, годни за по-нататъшна употреба в същия вид или след ремонт, различни от произведения на изкуството, колекционерски предмети и антикварни предмети и благородни метали или скъпоценни камъни, както са дефинирани от държавите членки.

[...]“.

B. Латвийското право

6. Член 138 от *Pievienotās vērtības nodokļa likums* (наричан по-нататък „Законът за ДДС“) предвижда, че специални режими на ДДС се прилагат по отношение на сделки със стоки втора употреба, произведения на изкуството, колекционерски предмети и антикварни предмети. Според акта за преюдициално запитване тази разпоредба въвежда в изпълнение по-специално член 311 от Директивата за ДДС.

7. Според акта за преюдициално запитване съществуват други релевантни национални правила, предвидени в членове 183 и 184 от *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“* (Правилник на Министерския съвет № 17 от 3 януари 2013 г. за процедурата за прилагане на разпоредбите на Закона за ДДС и за различни изисквания във връзка с плащането и определянето на ДДС, наричан по-нататък „Правилник № 17“). Член 183 от Правилник № 17 определя стоките втора употреба като употребявани материални вещи, годни за по-нататъшна употреба по същия начин без преработка или след ремонт, различни от произведения на изкуството, колекционерски и антикварни предмети. Член 184 от същия правилник изключва благородните метали и скъпоценните камъни от понятието за стоки втора употреба, като посочва още, че изделията, които съдържат благородни метали и скъпоценни камъни, се обхващат от понятието за стоки втора употреба, когато посоченият в член 138 от Закона за ДДС продавач ги доставя или прехвърля на търговец, за да бъдат продадени. В допълнение член 184, второ изречение посочва, че изделията, които съответстват на глави 71, 82, 83, 90 или 96 от Комбинираната номенклатура, се считат за изделия, които съдържат благородни метали или скъпоценни камъни.

III. Факти, национално производство и преюдициални въпроси

8. SIA „E LATS“ (наричан по-нататък „жалбоподателят“) е търговец и данъчнозадължено лице за целите на ДДС. То предлага заеми на физически лица, които според акта за преюдициално запитване не са данъчнозадължени за целите на ДДС. При предоставяне на заеми то приема в залог вещи, които съдържат благородни метали или скъпоценни камъни, като например верижки, обеци, пръстени, халки, лъжици и стоматологични материали.

9. Жалбоподателят препродава неосвободените заложили вещи на други търговци, които също са данъчнозадължени лица за целите на ДДС. Изделията се класифицират според метала, който съдържат, и неговата чистота. Препродават се на тегло, за да могат да се извлекат тези благородни метали и скъпоценни камъни (наричани по-нататък „разглежданите сделки“).

10. Жалбоподателят прилага към разглежданите сделки специалния режим на ДДС за стоки втора употреба, предвиден в член 138 от Закона за ДДС.

11. Според Valsts ieņēmumu dienests (данъчна администрация, Латвия, наричана по-нататък „данъчната администрация“) препродаваните от жалбоподателя изделия представляват скрап, а не стоки втора употреба, така че специалният режим на ДДС за стоки втора употреба не е приложим. В съответствие с това тя издава разпореждане, с което задължава жалбоподателя да заплати допълнителен ДДС.

12. Жалбоподателят подава жалба за отмяна на посоченото разпореждане. Administratīvā apgabaltiesa (Окръжен административен съд, Латвия) отхвърля жалбата, като приема, че жалбоподателят неправилно е прилагал за разглежданите сделки член 138 от Закона за ДДС. Той счита, че жалбоподателят е препродавал изделията от злато, сребро и други благородни метали като скрап, а не като стоки втора употреба.

13. Понастоящем делото е висящо пред Augstākā tiesa (Върховен съд), който е запитващата юрисдикция. Последният отбелязва, че трябва да се счита, че специалният режим по член 311, параграф 1, точка 1 от Директивата за ДДС е неприложим за изделия, съдържащи благородни метали и скъпоценни камъни, които не се продават като употребявани вещи, а единствено с цел да се извлекат съдържащите с в тях благородни метали или скъпоценни камъни. Според тази юрисдикция такива изделия не са „стоки втора употреба“, а „благородни метали или скъпоценни камъни“. Освен това тя счита, че в това отношение член 311, параграф 1, точка 1 от Директивата за ДДС не предоставя дискреционни правомощия на държавите членки.

14. При тези обстоятелства Augstākā tiesa (Върховен съд) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1. Трябва ли член 311, параграф 1, точка 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета относно общата система на данъка върху добавената стойност да се тълкува в смисъл, че могат да се считат за стоки втора употреба придобитите от търговец употребявани вещи, които (както в разглеждания случай) съдържат благородни метали или скъпоценни камъни и се препродават главно за да се извлекат съдържащите се в тях благородни метали или скъпоценни камъни?“

2. При утвърдителен отговор на първия въпрос, какво е от значение с оглед на ограничаването на приложимостта на специалния режим — знанието на търговеца за намерението на следващия купувач да извлече благородните метали или скъпоценните камъни, съдържащи се в употребяваните вещи, или обективните характеристики на сделката (количеството изделия, правното положение на насрещната страна по сделката и т.н.)?“

15. Писмени становищата са представили латвийското правителство и Европейската комисия. Латвийското правителство, Комисията и жалбоподателят са изслушани в съдебното заседание, проведено на 25 януари 2018 г.

IV. Преценка

16. Настоящото заключение е структурирано по следния начин. Първо, ще разгледам обхвата и логиката на понятието „стоки втора употреба“, което се среща в член 311, параграф 1, точка 1 от Директивата за ДДС (А). Второ, ще се спра на изключението, което последната разпоредба въвежда за благородни метали и скъпоценни камъни, като ще се опитам да разкрия целта и логиката на това изключение (Б). Въз основа на тези две общи положения след това ще дам някои насоки относно релевантните обстоятелства, които следва да се вземат предвид, за да се прецени дали разглежданите изделия могат да се квалифицират като стоки втора употреба (В).

А. Понятието „стоки втора употреба“

17. Член 331, параграф 1, точка 1 от Директивата за ДДС определя стоките втора употреба като „движими материални вещи, годни за по-нататъшна употреба в същия вид или след ремонт, различни от произведения на изкуството, колекционерски предмети и антикварни предмети и различни от благородни метали или скъпоценни камъни, както са дефинирани от държавите членки“.

18. Следователно, за да попадат в обхвата на определението по член 311, параграф 1, точка 1 от Директивата за ДДС, въпросните изделия трябва да отговарят кумулативно на две положителни условия: i) „движими материални вещи“, които са ii) „годни за по-нататъшна употреба в същия вид или след ремонт“; и на едно отрицателно условие: iii): „различни от произведения на изкуството, колекционерски предмети и антикварни предмети и различни от благородни метали или скъпоценни камъни, както са дефинирани от държавите членки“.

19. Безспорно е, че разглежданите изделия са „движими материални вещи“. Следователно първото условие очевидно е изпълнено. Спорният въпрос в настоящия случай се отнася до съвместния прочит на второто (положително) условие и точната му връзка с третото (отрицателно) условие.

20. За да преценя това взаимодействие, на първо място ще разгледам целите, които се преследват със специалния режим на ДДС за стоки втора употреба (1), след което ще се спра на първия от спорните елементи на определението, а именно „годността за по-нататъшна употреба“ (2).

1. Цели на специалния режим на ДДС, приложим за стоки втора употреба

21. Стоките втора употреба са обект на режима за облагане на маржа на печалбата, който дерогира общия режим на ДДС: дължимият ДДС се изчислява не въз основа на продажната цена, а въз основа на разликата между покупната и продажната цена на стоките³.

³ Вж. глава 4, раздел 2, подраздел 1 от Директивата за ДДС („Режим за облагане на маржа на печалбата“). Член 313, параграф 1 предвижда, че по „отношение на доставката на стоки втора употреба, произведения на изкуството, колекционерски предмети и антикварни предмети, извършвана от данъчнозадължени дилъри, държавите членки прилагат специален режим за данъчно облагане на маржа на печалбата, получена от данъчнозадължения дилър в съответствие с разпоредбите на настоящия подраздел“. Съгласно член 315 „[Д]анъчната основа по отношение на доставката [по-специално на стоки втора употреба], е маржът на печалбата, получена от данъчнозадължения дилър, минус размера на ДДС върху маржа на печалбата. Маржът на печалбата на данъчнозадължения дилър е равен на разликата между продажната цена, начислена от данъчнозадължения дилър за стоките и покупната цена“.

22. Режимът за облагане на маржа на печалбата е изключение от общия режим на ДДС. Следователно обхватът на стоките, които попадат в приложното му поле, трябва да се тълкува стеснително⁴ и не трябва да надхвърля необходимото за постигането на неговата цел⁵.

23. Благородните метали и скъпоценните камъни обаче са изключени от понятието за стоки втора употреба (а също така и от дерогиращия режим за облагане на маржа на печалбата). Следователно това понятие всъщност е *изключение от изключение*, което означава, че за стоките, които попадат в обхвата на изключението за благородни метали и скъпоценни камъни, се прилага общият режим на ДДС⁶.

24. От съображение 51 от Директивата за ДДС следва, че специалният режим на ДДС за стоки втора употреба е въведен с цел предотвратяване на двойното данъчно облагане и нарушаването на конкуренцията⁷. Докато „общата система на ДДС по принцип цели облагане с данък на икономическата стойност, добавена на различни етапи в производствения процес и в процеса на разпространение“⁸, събраният по отношение на стоки втора употреба ДДС поставя специфичния проблем за двукратното понасяне на тежестта на ДДС.

25. Това се случва, когато данъчнозадължен дилър придобие стоки от лице, което не е данъчнозадължено, и заплати включения в покупната цена ДДС, но впоследствие този търговец не може да го приспадне. С други думи, когато лице, което не е данъчнозадължено, купува стоки, то трябва да плати приложимия ДДС като част от покупната цена. Когато това лице продава същите стоки на данъчнозадължен дилър, този данъчнозадължен дилър по принцип няма възможност да приспадне първоначално платения ДДС, включен в покупната цена. По този начин данъчнозадълженият дилър трябва отново да заплати ДДС и възниква двойно данъчно облагане. Специалният режим на ДДС за стоки втора употреба цели избягването точно на такива положения, като предвижда, че дължимият от данъчнозадължения дилър ДДС се определя въз основа на разликата между покупната и продажната цена⁹.

26. В този смисъл Съдът обяснява, че до „такова двойно данъчно облагане всъщност би се стигнало, ако върху цялата цена с данък се обложи доставката от данъчнозадължен дилър на стока втора употреба, след като цената, при която той я е придобил, включва ДДС, който е бил платен преди това от лице, попадащо в една от посочените категории в член 314, букви а)–г) от [Директивата за ДДС], и който нито това лице, нито данъчнозадълженият дилър са могли да приспаднат“¹⁰.

27. Такова натрупване на данъчно облагане в контекста на стоки втора употреба е признато доста отдавна¹¹. В това отношение Комисията отбелязва, че липсата на специални правила относно произведенията на изкуството, антикварните предмети, колекционерските предмети и употребяваните вещи води до ситуация, в която „обработено изделие, върнато отново в

4 Относно тълкуването на член 314 от Директивата за ДДС вж. решение от 18 май 2017 г., Litdana (C-624/15, EU:C:2017:389, т. 23 и цитираната съдебна практика).

5 Решение от 8 декември 2005 г., Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, т. 35 и цитираната съдебна практика).

6 Вж. в различен контекст решение от 15 януари 2002 г., Libéros/Комисия (C-171/00 P, EU:C:2002:17, т. 27). Вж. и заключението на генералния адвокат Jacobs по дело Zoological Society (C-267/00, EU:C:2001:698, т. 19).

7 Тази двойка цел се припомня в решение на Съда от 3 март 2011 г., Ауто Николови (C-203/10, EU:C:2011:118, т. 47 и 48).

8 Решение от 1 април 2004 г., Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213, т. 27).

9 Вж. в този смисъл например решение от 8 декември 2005 г., Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, т. 38–41).

10 Решение от 18 май 2017 г., Litdana (C-624/15, EU:C:2017:389, т. 26 и цитираната съдебна практика). В този смисъл вж. още решение от 1 април 2004 г., Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213, т. 25).

11 Вж. решение от 5 декември 1989 г., ORO Amsterdam Beheer и Concerto (C-165/88, EU:C:1989:608, т. 16). Вж. по аналогия решение от 27 юни 1989 г., Kühne/Finanzam München III (C-50/88, EU:C:1989:262, т. 9 и 10). Вж. още точка 1.2 от становището на Европейския социален и икономически комитет от 21 юни 1989 г. по Предложението за директива на Съвета за допълнение на общата система на данъка върху добавената стойност и за изменение на членове 32 и 28 от Директива 77/388/ЕИО — специален режим за стоки втора употреба, произведения на изкуството, антикварни предмети и колекционерски предмети (ОВ С 201, 1989 г., стр. 6).

икономическото обращение, ще подлежи изцяло на повторно облагане с данък върху добавената стойност, а данъчнозадълженото лице, което желае да го продаде, няма да има възможност да приспадне данъка, включен в покупната цена на изделието [...] Възникващата в резултат на това разлика в данъчната тежест ще насърчи заобикалянето на обикновените търговски канали¹².

2. Годност за по-нататъшна употреба

28. В решение *Sjelle Autogenbrug* Съдът тълкува второто условие по член 311, параграф 1, точка 1 от Директивата за ДДС относно „годността за по-нататъшна употреба“. Това дело се отнася до излезли от употреба превозни средства, които са закупени с цел да бъдат продадени като резервни части. Съдът пояснява, че понятието „годност за по-нататъшна употреба“ трябва да се разглежда въз основа на това дали съответният предмет е „запазил характеристиките“, които е имал, когато е бил нов¹³. Съдът приема, че понятието „стоки втора употреба“ не изключва „движимите материални вещи, годни за по-нататъшна употреба в същия вид или след ремонт, с произход от друга вещь, в която са били инкорпорирани като съставни части. Действително, обстоятелството, че използвана вещь, която е съставна част от друга вещь, е отделена от последната, не поставя под въпрос квалифицирането на демонтираната вещь като „стока втора употреба“, доколкото може да бъде използвана отново „в същия вид или след ремонт“¹⁴.

29. Следователно основният елемент на определението за годност за по-нататъшна употреба е *запазената функционалност от същия вид*. В контекста на настоящото дело обаче фактическото изпълнение на това условие се оказва „ябълката на раздора“ между страните.

30. В съдебното заседание жалбоподателят твърди по същество, че условието за годност за по-нататъшна употреба е изпълнено, доколкото разглежданите изделия, като например пръстени, още могат да се използват като пръстени, независимо дали се продават на тегло (което според жалбоподателя не е необичайно явление в бижутерския бизнес). Дори годежен пръстен с гравирани надпис (например думата „завинаги“) може да се счита за подходящ за по-нататъшна употреба, тъй като очевидно си остава пръстен и може да бъде носен.

31. Мнението на жалбоподателя относно годността за по-нататъшна употреба не се споделя от латвийското правителство. То признава, че съгласно националното законодателство, а именно член 184 от Правилник № 17¹⁵, изделията, които съдържат благородни метали или скъпоценни камъни, се считат за стоки втора употреба. Същевременно според това правителство такива изделия могат да се квалифицират като стоки втора употреба само ако продължават да бъдат годни за *същия вид* употреба и при условие че се оценяват въз основа на своята *индивидуална* стойност. Според правителството това не е така в случая с разглежданите изделия, продавани на тегло и като скрап, за да се извлекат от тях скъпоценните елементи.

32. В съдебното заседание жалбоподателят подробно обяснява, че само 5 % от препродадените неосвободени заложили вещи, които данъчната администрация взема предвид в главното производство, са негодни за по-нататъшна употреба и че поправката на тези вещи би била прекалено скъпа. Освен това жалбоподателят твърди, че други вещи са били оценени и продадени самостоятелно на дребно или на едро, като в този случай цената им е определена на тегло. Според жалбоподателя тези вещи са били годни за по-нататъшна употреба без ремонт. В

12 Вж. Предложение за Седма директива на Съвета за хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност, която се прилага за произведения на изкуството, антикварни предмети, колекционерски предмети и употребявани вещи (ОВ С 26, 1978 г., стр. 2).

13 Решение от 18 януари 2017 г. (C-471/15, EU:C:2017:20, т. 32 и 33). Курсивът е мой.

14 Решение от 18 януари 2017 г., *Sjelle Autogenbrug* (C-471/15, EU:C:2017:20, т. 31).

15 По-горе, точка 7 от настоящото заключение.

съдебното заседание жалбоподателят твърди, че гореописаните характеристики на 5-те процента неосвободени заложили вещи са повлияли на заключенията на данъчната администрация по отношение на всички разглеждани вещи. В резултат на това режимът на ДДС, предвиден за тези конкретни 5 % от вещите, е приложен за разглежданите изделия в тяхната цялост.

33. Комисията констатира, че разглежданите изделия не са годни за по-нататъшна употреба поради естеството им (стоматологични материали) или поради състоянието им (увредени или изработени според индивидуални нужди изделия). Липсата на годност за по-нататъшна употреба според Комисията е видна още от обстоятелствата, при които е осъществена разглежданата сделка.

34. Правилното разбиране на релевантните фактически елементи безспорно е от съществено значение за преценката по делото, включително пред Съда. Преценката на фактическите обстоятелства обаче е от изключителната компетентност на националните юрисдикции. Съдът е обвързан от фактите, които са установени и представени от запитващата юрисдикция. Бих искал ясно да изтъкна това с оглед на някои фактически твърдения, направени по-специално от жалбоподателя, чиято основна цел е да убедят Съда, че националните органи, а по подразбиране и националните юрисдикции, са пропуснали релевантни факти и/или са ги преценили неправилно.

35. Следователно отправната точка за правната преценка съгласно правото на Съюза се основава на описанието и характеристиките на изделията, изложени от запитващата юрисдикция в акта за преюдициално запитване и отразени в текста на първия преюдициален въпрос. Поради това приемам за дадено, както се посочва в първия въпрос, че изделията от благородни метали и скъпоценни камъни са препродадени от жалбоподателя *за извличане*, тоест за да бъдат използвани отново *като суровина*.

36. Ако случаят наистина е такъв, което следва да се установи и прецени от националната юрисдикция, по мое мнение изключението за благородни метали и скъпоценни камъни при това положение действително е приложимо, като съображенията си за това ще изложа подробно в следващите раздели на настоящото заключение. Изделия като тези, описани от запитващата юрисдикция, не са стоки втора употреба и попадат в обхвата на общия режим на ДДС.

37. Същевременно отвъд главно фактическата преценка за естеството на конкретна сделка стои по-дълбок проблем, който вече изтъкнах и който според мен подхранва първия преюдициален въпрос на националната юрисдикция: връзката между условието за *годност за по-нататъшна употреба* и изключението за *благородни метали и скъпоценни камъни*. Съгласен съм, че е трудно да се опише тази връзка, защото второто условие по член 311, параграф 1, точка 1 от Директивата за ДДС се определя от употребата (*характеристиките*) на съответния предмет, докато третото условие — изключението за благородни метали и скъпоценни камъни — се определя от въпросния *материал*. Ако добавим към това сложно положение и факта, че второто условие се основава на правото на Съюза, а дефинирането на третото условие изрично е предоставено на държавите членки, става съвсем ясно, че има вероятност двете определения да си противоречат или да се припокриват.

38. Изслушаните в съдебно заседание становища разкриват неясноти по отношение на тази връзка: фактът, че употребяван пръстен е изработен от злато изключва ли го автоматично от понятието за стоки втора употреба (и от режима за облагане на маржа на печалбата), защото освен че е употребяван и е годен за по-нататъшна употреба, той също така е изработен от благороден метал? Има ли условието вещите да бъдат употребявани и да са годни за по-нататъшна употреба предимство пред това да бъдат изработени от благороден метал или

скъпоценен камък, което би означавало, че всеки употребяван предмет, който е годен за по-нататъшна употреба и е изработен от благородни метали или скъпоценни камъни, трябва винаги да се счита за стока втора употреба и следователно да се обхваща от режима за облагане на маржа на печалбата?

39. За да се определи точната връзка между тези две понятия, най-напред трябва да се очертае специфичната цел, логиката и историята на изключението за благородни метали и скъпоценни камъни.

Б. Изключението за благородни метали и скъпоценни камъни

40. При първи прочит на текста на член 311, параграф 1, точка 1 от Директивата за ДДС става ясно, че „благородни метали или скъпоценни камъни“ просто се изключват от понятието за стоки втора употреба по начин, подобен на изключването на „произведения на изкуството, колекционерски предмети и антикварни предмети“.

41. Това привидно сходство обаче трябва да се разгледа в неговия контекст. „Произведения на изкуството, колекционерски предмети и антикварни предмети“ се изключват от понятието за стоки втора употреба, но въпреки това се включват в обхвата на режима за облагане на маржа на печалбата. За тази цел те просто са дефинирани в отделни разпоредби на Директивата за ДДС¹⁶. Обратно, благородните метали и скъпоценните камъни се изключват от понятието за стоки втора употреба, а също така и от приложното поле на режима за облагане на маржа на печалбата. Освен това дефинирането на понятието „благородни метали или скъпоценни камъни“ изрично е оставено на държавите членки.

42. Доколкото разглеждането на текста на член 311, параграф 1, точка 1 от Директивата за ДДС (включително текстовете на различните езици) не изяснява допълнително точната връзка между понятията за годност за по-нататъшна употреба и изключението за благородни метали и скъпоценни камъни, ще се спра на законодателната история на това изключение (1), след което ще разгледам неговата цел (2).

1. Законодателна история

43. Първото предложение¹⁷, което разглежда благородните метали и скъпоценните камъни в контекста на режима за облагане на маржа на печалбата, определя стоките втора употреба като „употребявани движими вещи, различни от [произведения на изкуството, колекционерски предмети и антикварни предмети], които са годни за повторна употреба в същия вид или след ремонт“¹⁸. Интересно е, че член 3, параграф 4 от това предложение гласи, че режимът за употребявани вещи „не се прилага за доставки на *употребявани изделия, изработени от злато или друг благороден метал или съдържащи скъпоценни камъни*“¹⁹. Същевременно предлаганото определение на „произведения на изкуството“, „колекционерски предмети“ и „антикварни предмети“ включва изделия, изработени от злато или други благородни метали или съдържащи скъпоценни камъни, ако стойността на тези материали не надвишава 50 % от продажната цена²⁰. Това предложение обаче е оттеглено през ноември 1987 г. поради липса на съгласие.

¹⁶ Вж. части А, Б и В от приложение IX към Директивата за ДДС.

¹⁷ Предложение от 11 януари 1978 г. за Седма директива на Съвета за хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност, която се прилага за произведения на изкуството, антикварни предмети, колекционерски предмети и употребявани вещи (ОВ С 26, 1978 г., стр. 2). Впоследствие това предложение е изменено, но измененията не са от значение в настоящия контекст (ОВ С 136, 1979 г., стр. 8).

¹⁸ Вж. член 3 от Предложението, посочено по-горе в бележка под линия 17 (ОВ С 26, 1978 г., стр. 2).

¹⁹ Курсивът е мой.

²⁰ Вж. предложения член 2, параграф 4 от Предложението, посочено по-горе в бележка под линия 17.

44. В друго предложение²¹, което в крайна сметка води до приемането Директива 94/5/ЕО²², Комисията предлага предметите, изработени от злато или други благородни метали или съдържащи скъпоценни камъни, да се ползват от специалния режим, приложим по-специално за стоки втора употреба, ако стойността на тези материали не надвишава 50 % от тяхната продажна цена²³.

45. Икономическият и социален комитет подкрепя въвеждането на специален режим и одобрява изключението за благородни метали и скъпоценни камъни. Той обаче не е съгласен обхватът на този специален режим да зависи от стойността на включените материали. Той отбелязва, че „[...] предложението за включване на предметите, съдържащи благородни метали или скъпоценни камъни, само ако стойността на вложените материали възлиза на по-малко от 50 % от продажната цена, изглежда донякъде произволно. Затруднението да се даде обективна оценка вероятно би предизвикало многобройни спорове или дела за измама. Може би щеше да бъде по-полезно да се изключат изделията, които са годни за преработка“²⁴.

46. Приетият текст на Директива 94/5 добавя нов член 26а²⁵, който предвижда просто изключване на благородните метали и скъпоценните камъни, без да се позовава на стойността, която тези елементи представляват от стойността на целия предмет.

47. В светлината на гореизложеното идеята за изключването от режима на изделия, *изработени от* благородни метали или *съдържащи* скъпоценни камъни, както и идеята за праг от 50 %, възникват в хода на законодателния процес като релевантни елементи за обособяването на специалния режим, по-специално за стоки втора употреба.

48. Въпреки това, макар да е показателна за всички срещнати по пътя практически проблеми, законодателната история не успява да разкрие точните мотиви, довели до изключването на благородните метали и скъпоценните камъни от режима за облагане на маржа на печалбата. За да разберем тези причини, трябва да се обърнем към (икономическата) логика, присъща на изделията, изработени от благородни метали или скъпоценни камъни.

2. Икономическа логика и цел

49. Естеството на предметите, изработени от или съдържащи благородни метали или скъпоценни камъни, е специфично²⁶. Тяхната функция (и стойност) е двойка. В зависимост от качеството и състоянието на всяко конкретно изделие те представляват не само специфично изработен или произведен предмет с определени характеристики (функционална стойност), но освен това съхраняват вътрешната стойност, която обществото придава на благородните метали и скъпоценните камъни, съдържащи се в тях („материална“ вътрешна стойност).

21 Предложение за директива на Съвета за допълнение на общата система на данъка върху добавената стойност и за изменение на членове 32 и 28 от Директива 77/388/ЕИО — специален режим за стоки втора употреба, произведения на изкуството, антикварни предмети и колекционерски предмети, СОМ(88) 846 окончателен (ОВ С 76, 1989 г., стр. 10).

22 Директива на Съвета от 14 февруари 1994 г. за допълнение на общата система на данъка върху добавената стойност и за изменение на Директива 77/388/ЕИО — специален режим за стоки втора употреба, произведения на изкуството, антикварни предмети и колекционерски предмети (ОВ L 60, 1994 г., стр. 16).

23 Вж. член 1 от Предложение за директива на Съвета за допълнение на общата система на данъка върху добавената стойност и за изменение на членове 32 и 28 от Директива 77/388/ЕИО — специален режим за стоки втора употреба, произведения на изкуството, антикварни предмети и колекционерски предмети, СОМ(88) 846 окончателен (ОВ С 76, 1989 г., стр. 10).

24 Точка 3.1 от становището от 21 юни 1989 г. по Предложението за директива на Съвета за допълнение на общата система на данъка върху добавената стойност и за изменение на членове 32 и 28 от Директива 77/388/ЕИО — специален режим за стоки втора употреба, произведения на изкуството, антикварни предмети и колекционерски предмети (ОВ С 201, 1989 г., стр. 6).

25 „А. [...] г) „стоки втора употреба“ са движими материални вещи, годни за по-нататъшна употреба в същия вид или след ремонт, различни от произведения на изкуството, колекционерски предмети и антикварни предмети и различни от благородни метали или скъпоценни камъни, както са дефинирани от държавите членки“.

26 Вж. по аналогия, относно инвестиционното злато, решение от 26 май 2016 г., *Envirotec Denmark* (С-550/14, ЕУ:С:2016:354, т. 41).

50. Практическият проблем, който разкрива сложната законодателна история на член 311, параграф 1, точка 1 от Директивата за ДДС, е че поради голямото разнообразие от предмети, изработени или съдържащи елементи от благородни метали или скъпоценни камъни, е трудно да се състави абстрактен критерий за обща оценка на относителното значение на всеки един от тези видове стойност.

51. От една страна, несъмнено мога да използвам буца самородно злато като преспание. Освен това тя може да бъде продадена и използвана отново като преспание. Въпреки това едва ли цената на такова преспание ще се определя с оглед на неоспоримата му способност да предпазва купчина листове от разпиляване дори при силен порив на вятъра. Цената му по-скоро ще се определя въз основа на актуалната пазарна цена на златото. При тази хипотеза цената на изделието ще бъде цената на необработения материал, от който то е съставено.

52. От друга страна, можем да си представим сложно и скъпо медицинско изделие, в изработката на което, наред с останалото, са вложени и няколко вида благородни метали или дори скъпоценен камък или камъни. Стойността на благородните метали и скъпоценните камъни в изделието сама по себе си може да е значителна, но е по-вероятно функционалната стойност на изделието, ако бъде препродадено в изправно състояние, да е много по-висока от стойността на благородните метали, от които е съставено.

53. Оставяйки обаче настрана любопитните примери, съвсем ясно е, че за целите на прилагането на член 311, параграф 1, точка 1 от Директивата за ДДС вероятно релевантна ще бъде първата хипотеза. Има множество предмети, изработени от или съдържащи благородни метали, чиято стойност като предмети с определено предназначение далеч не е очевидна. Но тези предмети продължават да се търгуват поради своето скъпоценно материално съдържание. В настоящия случай това изглежда се отнася в частност до стоматологични материали, парчета от счупени прибори за хранене или счупени бижута.

54. Следователно е ясно, че предмети, изработени от благородни метали или скъпоценни камъни, имат „съхранена стойност“, която не зависи от това дали първоначалната функционалност на конкретния предмет е запазена. В крайна сметка затова въпросните метали се наричат „благородни“, а камъните — „скъпоценни“, затова са се водили войни за тяхното притежание и затова намирането на скрито съкровище с монети, пръстени и бижута на неизвестна кралица прави щастливия откривател богата жена²⁷, въпреки че тя може да предпочита по-леки модерни бижута в ежедневието.

55. С оглед на тази икономическа логика изглежда изключението за благородни метали и скъпоценни камъни е предвидено за ситуации, в които, казано просто, първоначалната функция на стоките втора употреба е отпаднала или в контекста на въпросната сделка е без значение. Такива стоки вече не се препродават заради тяхната функционалност, а заради присъщата стойност на суровината, от която са съставени. Следователно такива стоки излизат извън специфичния икономически цикъл на стоките втора употреба. Те влизат от своя страна в нов икономически цикъл на „суровина“, която ефективно се влага в производството на нови изделия от благородни метали или скъпоценни камъни.

56. Накрая, като по-широка, системна аналогия трябва да се отбележи, че подобни съображения са мотивирали законодателя на Съюза изяло да освободи инвестиционното злато от ДДС²⁸. В съответното предложение, което въвежда специален режим за златото, Комисията посочва проблема с остатъчния данък и двойното данъчно облагане, който представлява „същинското основание за предлагания специален режим [...] за стоките втора употреба, произведенията на

²⁷ Разбира се, при спазване на съответното национално законодателство.

²⁸ Вж. член 346 от Директивата за ДДС. Член 344 от Директивата за ДДС съдържа определение за „инвестиционно злато“.

изкуството, антикварните предмети и колекционерските предмети. [...] Обратно, златото като обект на инвестиция може да бъде предмет на неограничен брой сделки. [...] Всяка система на облагане на маржа минимизира, но не отстранява напълно последиците на остатъчния данък: той ще продължава да расте, колкото по-дълъг е икономическият цикъл, просто защото данъкът върху маржа се включва в цената и не може да се приспадне от последващия купувач. Особено високата цена на златото и големият брой успешни сделки с предмет злато биха довели до разрастването на това явление²⁹.

57. Режимът на освобождаване, приложим за инвестиционното злато, произтича от факта, че то се счита за „присъщо сходн[о] с други финансови инвестиции, които са освободени от ДДС“³⁰. Обратно, основанията за освобождаване отпадат, ако инвестиционното злато се трансформира например в бижута. Материалът е същият, но неговата функция в рамките на икономическия цикъл се възприема по различен начин³¹.

3. Дискреционното правомощие на държавите членки и неговите граници

58. Накрая, член 311, параграф 1, точка 1 от Директивата за ДДС гласи, че понятията за благородни метали и скъпоценни камъни следва да бъдат *дефинирани от държавите членки*.

59. Относителната свобода на действие обаче, с която разполагат държавите членки при определяне на условията за приложимост на изключението за благородни метали и скъпоценни камъни, не е неограничена. В заключение на настоящия раздел могат да се посочат два вида ограничения: общи и специфични.

60. Що се отнася до *общите* ограничения, приложими за изключения по Директивата за ДДС, Съдът е признал, че при прилагането на изключение държавите членки следва да зачитат по-специално принципите на равно третиране и на данъчен неутралитет³², вземайки предвид³³ преследваните от Директивата за ДДС цели.

61. Специфичните ограничения произтичат от конкретната цел на тълкуваната разпоредба, а именно член 331, параграф 1, точка 1 от Директивата за ДДС в настоящия случай. Ще повторя, че тази разпоредба предоставя на държавите членки значителна свобода при дефинирането на понятието „благородни метали или скъпоценни камъни“, по-специално при дефинирането на видовете благородни метали и скъпоценни камъни, както и на естеството на въпросните изделия. Упражняването на това дискреционно правомощие обаче не може да лиши понятието „стоки втора употреба“ от неговото присъщо съдържание чрез определянето на прекомерно

29 Предложение за директива на Съвета за допълнение на общата система на данъка върху добавената стойност и за изменение на Директива 77/388/ЕИО — специален режим за златото (СОМ(92) 441 окончателен, стр. 6 и 7). Това предложение води до приемането на Директива 98/80/ЕО от 12 октомври 1998 г. на Съвета за допълнение на общата система на данъка върху добавената стойност и за изменение на Директива 77/388/ЕИО — специален режим за инвестиционното злато (ОВ L 281, 1998 г., стр. 31).

30 Съображение 53 от Директивата за ДДС.

31 Както се признава в съображение 27 от Директивата за ДДС. Вж. още член 82 от Директивата за ДДС. Вж. по-нататък съображение 4 от Предложението за директива на Съвета за изменение на Директива 77/388/ЕИО по отношение на някои мерки за опростяване на процедурата за начисляване на данък добавена стойност и за подпомагане на борбата срещу избягване на данъчно облагане и за отмяна на някои решения за предоставяне на дерогации (СОМ(2005) 89 окончателен).

32 Относно различни понятия от Директивата за ДДС (или от предшестващите я), чието дефиниране е предоставено на държавите членки, вж. например решения от 26 май 2005 г., Kingscrest Associates и Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, т. 51—54), от 27 април 2006 г., Solleveld (C-443/04, EU:C:2006:257, т. 27—36), от 28 юни 2007 г., JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust и The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391, т. 41—49), от 15 ноември 2012 г., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, т. 31—33), от 28 ноември 2013 г., MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, т. 37 и 38) или от 13 март 2014 г., ATP PensionService (C-464/12, EU:C:2014:139, т. 42).

33 Вж. в този смисъл решения от 27 април 2006 г., Solleveld (C-443/04, EU:C:2006:257, т. 35), от 28 юни 2007 г., JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust и The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391, т. 43) и от 13 март 2014 г., ATP PensionService (C-464/12, EU:C:2014:139, т. 42).

тесен обхват на понятието за благородни метали или скъпоценни камъни. Като последицата от това всички предмети, съдържащи благородни метали или скъпоценни камъни, биха останали трайно в приложното поле на режима за стоки втора употреба, независимо дали продължават да се използват и да функционират.

62. С други думи, трябва да се зачита основната икономическа логика на изключението за благородни метали и скъпоценни камъни. За да остане даден предмет в обхвата на режима за облагане на маржа на печалбата, приложим за стоки втора употреба, въпросният предмет, освен самото съдържание на благороден метал, трябва да е запазил някои от функционалностите си³⁴.

В. Оценяване на сделка

63. Основният критерий за преценката дали дадено изделие попада в приложното поле на режима за облагане на маржа на печалбата, приложим за стоки втора употреба (чрез изключението за благородни метали и скъпоценни камъни), или се подчинява на общия режим на ДДС, е *запазената функционалност* (употреба) на разглежданите предмети. Общата логика е предотвратяването на двойното данъчно облагане и нарушаването на конкуренцията в контекста на стоки, които се връщат отново в икономическия цикъл, без да привнесат нова, добавена икономическа стойност.

64. Както обаче показва настоящият случай, „дяволът е в детайлите“. Как следва да се прилага това общо правило в сложни фактически ситуации при явно смесени изделия, продавани на едро? Предоставените в настоящия раздел насоки по отношение на такива ситуации трябва да бъдат ограничени поради две причини: първо, всяка оценка, направена в подобен контекст, трябва да почива на фактите и е от компетентността на националната юрисдикция. Второ, тази оценка на фактите ще бъде по-нататък очертана от националните правила, които прилагат член 311, параграф 1, точка 1 от Директивата за ДДС и които, при условие че зачитат установените в правото на Съюза ограничения, могат да позволят известна диференциация, особено в гранични случаи.

65. Имайки предвид тези уговорки, в последния раздел на настоящото заключение най-напред ще изложа критериите за извършване на такава оценка (1), след което ще разгледам конкретните фактори, които могат да се вземат предвид при тази оценка (2).

1. Критерият: запазената функционалност (употреба) на разглежданите предмети

66. Както вече отбелязах, ключовият въпрос, който следва да се зададе, е дали функционалността на разглежданите предмети е запазена и дали тази функционалност добавя стойност в допълнение към самия благороден метал, от който е съставен предметът.

67. Разискванията в съдебното заседание разкриха сложността на фактическите ситуации, които могат да възникнат на практика. Като начало, съществуват някои ясни случаи.

68. Първо, налице е консенсус, че изключението за благородни метали и скъпоценни камъни се прилага за стоки, които се продават като *материал*. Споделям това мнение. Това означава, че по принцип (освен ако не се прилага друга специална разпоредба на Директивата за ДДС като например разпоредбата за инвестиционното злато, колекционерските предмети и антикварните предмети) буца самородно злато, която някога се е пазела като сувенир и впоследствие е била

³⁴ Вж. още *Saracchioli*, S. VAT Taxation of Gold in the European Union. — EC Tax Review 2014, p. 85—101, p. 100: „режимът за облагане на маржа на печалбата е приложим по отношение на използвани бижута само ако сделката има „марж“ над стойността на съдържащите се в тях благородни метали, което означава, че съществува добавена стойност върху стойността на метала. Ако сделката по своята същност представлява преработване или възстановяване на златото, използваните бижута се считат за злато като материал“.

заложена срещу заем, ще се квалифицира като благороден метал по смисъла на член 311, параграф 1, точка 1 от Директивата за ДДС. Изключването от режима за облагане на маржа на печалбата изглежда логично, защото такива предмети вероятно се продават, за да бъдат преработени по някакъв начин.

69. Второ, има предмети, изработени от благородни метали или скъпоценни камъни, които се продават, като се взема предвид стойността на материала, а *също така* и конкретната им функция. Такива предмети вероятно се продават *индивидуално*. Такъв може например да е случаят с използвано златно колие, чиято стойност безспорно се оценява според чистотата на вложения материал, но и с оглед на неговото състояние, включително дали колието е все още годно да бъде носено. Включването на такова изделие в режима за облагане на маржа на печалбата изглежда уместно, тъй като такива предмети вероятно не се продават за преработка.

70. Освен тези ясни случаи, за които може да се приеме, че образуват двата края на спектъра, има множество междинни хипотези, които не са толкова ясни.

71. От една страна, съществуват предмети, които по икономически причини се продават на тегло или на едро, като тяхната функционалност е не само запазена, но дори е взета предвид. Такъв може да е случаят със смесица от различни сребърни пръстени с по-ниско качество, които се оценяват и продават на килограм. Подобно на това, което жалбоподателят твърди в съдебно заседание, според мен фактът, че конкретни предмети се оценяват и продават на килограм, не изключва непременно възможността тези предмети да се считат за стоки втора употреба по смисъла на член 311, параграф 1, точка 1 от Директивата за ДДС, ако запазената функционалност действително е релевантен елемент на сделката. Действително, ако запазената им функционалност е от значение за определянето на стойността им, няма вероятност тези предмети да бъдат препродавани с цел преработка.

72. От друга страна обаче, различен извод се налага в случай на предмети, които се оценяват и продават на едро, независимо от тяхната функционалност. В такава ситуация невземането предвид на първоначалната им функция би означавало също така липса на каквато и да било индивидуализация на всеки отделен предмет. Такъв би бил случаят, както бе обсъден в съдебното заседание и посочен от запитващата юрисдикция, със стоматологични материали или повредени предмети, изработени от или съдържащи благородни метали или скъпоценни камъни. Ако функционалността на разглежданите употребявани вещи престане да се счита за релевантен елемент на цялата сделка, предметите губят положението си на стоки втора употреба. Действително, ако функционалността стане ирелевантна, изглежда трудно да се приеме, че тези изделия са предмет на сделки, които да бъдат включени и поддържани като такива в икономическия оборот. В такъв случай се губи основанието на режима за облагане на маржа на печалбата.

73. Накрая, в рамките на последната категория е възможна специфичната фактическа ситуация на „*смес вътре в сместа*“: в една чанта може да има не само смесени изделия (пръстени, лъжици, гривни, медальони), а и такава смес, че да е възможно някои от изделията да са обективно годни за повторна употреба, ако някой пожелае да ги извади от чантата и да ги използва, докато за други изделия това да не е възможно.

74. Квалифицирането на подобни гранични положения отново е дълбоко зависимо от конкретните факти, както и от начина, по който държавата членка прилага изключението за благородни метали и скъпоценни камъни по член 311, параграф 1, точка 1 от Директивата за ДДС. Лично аз намирам за много разумно практическото правило за *преобладаващата* цел на всяка сделка, което би довело до очертаване на границата от около 50 %: ако по-голямата част от продадените на едро изделия са за преработка, продадени като материал, тогава фактът, че някой все пак може да вземе отделни предмети от чантата и да ги използва, е просто без

значение, защото общата цел на сделката е различна. Но тъй като, както обясних по-горе³⁵, опитите на законодателя на Съюза да въведе подобни прагове са изрично отхвърлени и е оставено дискреционно правомощие на държавите членки, това решение трябва да се уважава и да се направи изводът, че в рамките на посочените по-горе ограничения на дискреционното правомощие на държавите членки³⁶ последните са компетентни да определят правила за такива ситуации, включително приложимите прагове.

2. Оценяване на сделка: факторите

75. Коя от посочените по-горе категории се прилага, следва да определи запитващата юрисдикция при спазване на специфичните национални правила, приети за транспонирането на член 331, параграф 1, точка 1 от Директивата за ДДС. От изложеното в акта за преюдициално запитване, и по-специално от текста на първия преюдициален въпрос, ми се струва, че запитващата юрисдикция вече е извършила такава преценка на фактите и е направила извода, че целта на сделката е била благородните метали или скъпоценните камъни да се извлекат и да бъдат използвани отново като суровина. Ако действителната фактическа обстановка е такава, съгласен съм, че следва да се приложи изключението за благородни метали и скъпоценни камъни.

76. С оглед на предоставянето на общи насоки, без ни най-малко да поставям под съмнение тази преценка на фактите, накратко ще разгледам някои фактори, които могат да бъдат от значение при тази фактическа преценка. Следва да се отбележи, че предлаганите насоки са част от отговора на първия преюдициален въпрос. Те не се отнасят до втория въпрос, който, предвид отговора ми на първия въпрос, не се нуждае от разглеждане от Съда.

77. В началото следва да се посочи, че всяка такава оценка на сделка трябва да бъде *обективна*. Тя има за цел да се установи целта на сделката, както тя би била възприета от независим наблюдател, който разглежда обективните обстоятелства. Обобщавайки различните фактори, разгледани в хода на настоящото производство, считам, че те могат да се обособят в три отделни групи.

78. На първо място са факторите, които са релевантни и следва да бъдат взети предвид, като например представянето на изделия за препродажба; методи за оценяване на тези изделия и други условия на продажбата, например количеството на продаваните заедно изделия; и фактът, че купувачът се занимава с конкретна дейност, а именно обработка на благородни метали или скъпоценни камъни.

79. На второ място, отделно от тези обективни фактори, съществува и широко обсъжданият елемент на субективното намерение. В това отношение съм напълно съгласен с латвийското правителство и Комисията, че намеренията на едната или другата страна не могат да бъдат определящи. Това намерение не може самостоятелно да определи целта на сделката и приложимия режим на ДДС³⁷. Това важи и за знанието на жалбоподателя към момента на сделката относно намерението на съответните купувачи по отношение на бъдещата употреба на вещите, споменато от запитващата юрисдикция.

35 По-горе, точки 44—46 от настоящото заключение. Безспорно признавам възможността за измама, идентифицирана от Икономическия и социален комитет в неговото възражение срещу въвеждането на ясни прагове в това отношение (по-горе, точка 45). Питам се обаче доколко ефективно се разрешава този признат проблем, след като е оставен на преценката на държавите членки, без да съществува никакъв праг на равнището на Европейски съюз.

36 По-горе, точки 58—62 от настоящото заключение.

37 Вж. по аналогия решение от 6 юли 2006 г., Kittel и Recolta Recycling (C-439/04 и C-440/04, EU:C:2006:446, т. 41 и 42 и цитираната съдебна практика). Относно понятието „доставка на услуги“ вж. още решение от 20 юни 2013 г., Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, т. 41).

80. Това не означава, че намерението на страните няма никакво значение. Със сигурност има, но не и като решаващ фактор. То е само една от (обективните) индикации, които могат да помогнат да се обясни действителното естество и цел на сделката на външния наблюдател, който оценява сделката в нейната цялост. Това е свързано с признаването от Съда в по-общ смисъл, че „отчитането на действителното икономическо и търговско положение представлява основен критерий при прилагане на общата система на ДДС“³⁸.

81. Трето, съществуват фактори, които просто не са от значение за разглеждания конкретен вид оценка. Такъв фактор е правното положение на купувача, както посочват още латвийското правителство и Комисията.

82. Накрая, ясно е, че всички релевантни обективни фактори следва да се разглеждат и оценяват като цяло. Те не трябва да се разглеждат откъснати едни от други. Така например от факта, че изделия, които съдържат благородни метали или скъпоценни камъни и се продават на тегло, но запазват своята функционалност³⁹, могат при определени обстоятелства да се считат за стоки втора употреба, става ясно, че продажбата на стоки на тегло само по себе си не води непременно до отпадане на значението на функционалността на тези стоки. Същото важи и за метода на оценяване: въпреки че оценяването на изделията въз основа на стойността на материала може да бъде индикация за факта, че разглежданите изделия се продават, без да се отчита тяхната индивидуална функционалност, при определяне цената на отделен златен пръстен вероятно стойността на материала също ще се вземе предвид. Поради тази причина и подобно на отбелязаното от Комисията, считам, че релевантните обективни обстоятелства на сделката трябва да се разглеждат като цяло и с оглед на тяхното взаимодействие.

V. Заключение

83. Предвид изложените по-горе съображения предлагам на Съда да отговори на преюдициалните въпроси, поставени от Augstākā tiesa (Върховен съд, Латвия), по следния начин:

- „Член 311, параграф 1, точка 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност следва да се тълкува в смисъл, че понятието „стоки втора употреба“ не обхваща употребявани вещи, придобити от търговец, които съдържат благородни метали или скъпоценни камъни като разглежданите по главното производство, които се препродават главно за да се извлекат тези благородни метали или скъпоценни камъни, ако от обективните обстоятелства на сделката следва, че тези стоки се препродават, без да се взема предвид функционалността на съответните стоки.
- Дали случаят е такъв, следва да се установи въз основа на обективните обстоятелства на сделката, разглеждани като цяло. Елементите, които трябва да се вземат предвид, включват представянето на стоките за целите на тяхната препродажба, методите на оценяване на такива стоки, количествата на продадените заедно стоки и факта, че купувачът се занимава с определена дейност като например обработка на благородни метали или скъпоценни камъни“.

³⁸ Решение от 20 юни 2013 г., Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, т. 42 и цитираната съдебна практика).

³⁹ Пример е посочен по-горе в точка 71 от настоящото заключение.