



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
MICHAL BOBEK
της 10ης Απριλίου 2018¹

Υπόθεση C-154/17

**SIA «E LATS»
παρισταμένης της:
Valsts ieņēmumu dienests**

[αίτηση του Augstākā tiesa
(Ανώτατο Δικαστήριο, Λεττονία)
για την έκδοση προδικαστικής απόφασης]

«Προδικαστική παραπομπή – Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Έννοια των “μεταχειρισμένων αγαθών” – Έννοια των “πολύτιμων μετάλλων ή πολύτιμων λίθων”»

I. Εισαγωγή

1. Η SIA «E LATS» είναι έμπορος και υποκείμενη στον φόρο για τους σκοπούς του ΦΠΑ. Χορηγεί δάνεια σε ιδιώτες, με τη σύσταση ενέχυρου επί αγαθών που περιέχουν πολύτιμα μέταλλα ή πολύτιμους λίθους. Όσα ενεχυρασμένα αντικείμενα δεν αποδίδονται στους οφειλότες μεταπωλούνται από τη SIA «E LATS» σε άλλους εμπόρους, κυρίως για την εξαγωγή πολύτιμων μετάλλων ή πολύτιμων λίθων. Οι εν λόγω έμποροι είναι υπόχρεοι για την καταβολή του ΦΠΑ.

2. Σε αυτές τις πράξεις μεταπώλησης η SIA «E LATS» εφάρμοζε ειδικό καθεστώς ΦΠΑ για τα μεταχειρισμένα αγαθά. Η αρμόδια φορολογική αρχή, ωστόσο, δεν δέχθηκε ότι τύγχανε εφαρμογής το σχετικό ειδικό καθεστώς. Έκρινε ότι τα προϊόντα που μεταπωλούσε η SIA «E LATS» δεν ήταν μεταχειρισμένα αγαθά κατά την έννοια της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας. Ως εκ τούτου απαίτησε από τη SIA «E LATS» να πληρώσει ένα επιπλέον ποσό ΦΠΑ.

3. Σε αυτό το πλαίσιο, το Augstākā tiesa (Ανώτατο Δικαστήριο, Λεττονία) ζήτησε από το Δικαστήριο να ερμηνεύσει την ειδική διάταξη της οδηγίας 2006/112 (στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ)², η οποία ρυθμίζει τον ΦΠΑ που εφαρμόζεται στα μεταχειρισμένα αγαθά. Συγκεκριμένα, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται ως προς την έκταση της εξαιρέσεως των «πολύτιμων μετάλλων ή πολύτιμων λίθων», η οποία προβλέπεται στον ορισμό των «μεταχειρισμένων αγαθών». Ερωτά επίσης εάν ορισμένα χαρακτηριστικά της πράξεως με την οποία γίνεται η μεταπώληση επηρεάζουν την έκταση της εξαιρέσεως αυτής.

¹ Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

² Οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1).

II. Το νομικό πλαίσιο

A. Η οδηγία περί ΦΠΑ

4. Στην αιτιολογική σκέψη 51 της οδηγίας περί ΦΠΑ επισημαίνεται ότι «[ε]ίναι σκόπιμο να θεσπισθεί κοινοτικό καθεστώς φορολογίας των μεταχειρισμένων αγαθών καθώς και των αντικειμένων καλλιτεχνικής, αρχαιολογικής ή συλλεκτικής αξίας, με σκοπό την αποφυγή της διπλής φορολόγησης και των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού μεταξύ υποκείμενων στον φόρο».

5. Το κεφάλαιο 4 του τίτλου XII της οδηγίας περί ΦΠΑ περιλαμβάνει κανόνες για το ειδικό καθεστώς που εφαρμόζεται στα μεταχειρισμένα αγαθά και στα αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας. Ειδικότερα, το άρθρο 311 της οδηγίας αυτής ορίζει τα εξής:

«1. Για τους σκοπούς του παρόντος κεφαλαίου και με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, νοούνται ως:

(1) “μεταχειρισμένα αγαθά”, τα κινητά ενσώματα αγαθά τα οποία είναι δυνατόν να επαναχρησιμοποιηθούν, ως έχουν ή μετά από επισκευή, εκτός των αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας και εκτός των πολύτιμων μετάλλων ή πολύτιμων λίθων, όπως ορίζονται από τα κράτη μέλη·

[...]».

B. Το λεττονικό δίκαιο

6. Το άρθρο 138 του *Pievienotās vērtības nodokļa likums* (νόμου για τον ΦΠΑ) ορίζει ότι εφαρμόζεται ειδικό καθεστώς ΦΠΑ σε πράξεις που αφορούν μεταχειρισμένα αγαθά και αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας. Όπως προκύπτει από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, η εν λόγω διάταξη μεταφέρει στην εθνική έννομη τάξη, μεταξύ άλλων, το άρθρο 311 της οδηγίας περί ΦΠΑ.

7. Όπως αναφέρεται στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, υπάρχουν και άλλοι εθνικοί κανόνες οι οποίοι ασκούν επιρροή και περιλαμβάνονται στα άρθρα 183 και 184 της *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»* (υπ' αριθ. 17 κανονιστικής αποφάσεως του υπουργικού συμβουλίου, της 3ης Ιανουαρίου 2013, σχετικά με τη διαδικασία για την εφαρμογή των διατάξεων του νόμου για τον ΦΠΑ και με ορισμένες ρυθμίσεις για την πληρωμή και διαχείριση του ΦΠΑ, στο εξής: κανονιστική απόφαση αριθ. 17). Το άρθρο 183 της κανονιστικής αποφάσεως αριθ. 17 ορίζει τα μεταχειρισμένα αγαθά ως ενσώματα αντικείμενα που έχουν χρησιμοποιηθεί και είναι κατάλληλα να επαναχρησιμοποιηθούν με τον ίδιο τρόπο, είτε ως έχουν είτε ύστερα από επισκευή, εξαιρουμένων των αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας. Το άρθρο 184 της ίδιας κανονιστικής αποφάσεως εξαιρεί τα πολύτιμα μέταλλα και τους πολύτιμους λίθους από την έννοια των μεταχειρισμένων αγαθών, ενώ προσθέτει ότι αντικείμενα που περιέχουν πολύτιμα μέταλλα ή πολύτιμους λίθους καλύπτονται από την έννοια των μεταχειρισμένων αγαθών εφόσον έχουν παραδοθεί ή μεταβιβαστεί προς πώληση από τον πωλητή για τον οποίο γίνεται λόγος στο άρθρο 138 του νόμου για τον ΦΠΑ. Επιπλέον, το δεύτερο εδάφιο του άρθρου 184 ορίζει ότι τα αντικείμενα τα οποία υπάγονται στις κλάσεις 71, 82, 83, 90 και 96 της Συνδυασμένης Ονοματολογίας θεωρούνται αντικείμενα που περιέχουν πολύτιμα μέταλλα ή πολύτιμους λίθους.

III. Τα πραγματικά περιστατικά, η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

8. Η SIA «E LATS» (στο εξής: εκκαλούσα της κύριας δίκης) είναι έμπορος και υποκείμενη στον φόρο για τους σκοπούς του ΦΠΑ. Χορηγεί δάνεια σε ιδιώτες οι οποίοι, όπως συνάγεται από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, δεν είναι υπόχρεοι για την καταβολή ΦΠΑ. Για τη χορήγηση του δανείου συστήνεται ενέχυρο επί αντικειμένων που περιέχουν πολύτιμα μέταλλα ή πολύτιμους λίθους, όπως αλυσίδες, μενταγιόν, δακτυλίδια, δακτυλίδια γάμου, κουτάλια και οδοντιατρικά υλικά.

9. Όσα ενεχυρασμένα αντικείμενα δεν αποδίδονταν στους οφειλέτες μεταπωλούνταν από την εκκαλούσα της κύριας δίκης σε άλλους εμπόρους, οι οποίοι είναι επίσης πρόσωπα υποκείμενα στον ΦΠΑ. Τα αντικείμενα αξιολογούνταν ανάλογα με το μέταλλο που περιείχαν και την καθαρότητα αυτού. Μεταπωλούνταν κατά βάρος, ώστε τα πολύτιμα μέταλλα ή οι πολύτιμοι λίθοι να μπορούν να εξαχθούν (στο εξής: επίδικες πράξεις).

10. Η εκκαλούσα της κύριας δίκης εφαρμόζε στις επίδικες πράξεις το ειδικό καθεστώς ΦΠΑ για τα μεταχειρισμένα αγαθά, το οποίο προβλέπεται από το άρθρο 138 του νόμου για τον ΦΠΑ.

11. Η Valsts ieņēmumu dienests (φορολογική αρχή, Λεττονία) έκρινε ότι τα αντικείμενα που μεταπωλούσε η εκκαλούσα της κύριας δίκης αποτελούσαν παλαιά μέταλλα: δεν ήταν μεταχειρισμένα αγαθά και άρα δεν τύγχανε εφαρμογής το ειδικό καθεστώς ΦΠΑ. Ως εκ τούτου, εξέδωσε απόφαση με την οποία απαιτούσε από την εκκαλούσα της κύριας δίκης να πληρώσει επιπλέον ΦΠΑ.

12. Η εκκαλούσα της κύριας δίκης άσκησε αρχικώς προσφυγή με αίτημα της ακύρωση της διοικητικής αποφάσεως. Το Administratīvā apgabaltiesa (περιφερειακό διοικητικό δικαστήριο, Λεττονία) απέρριψε την προσφυγή κρίνοντας ότι η εκκαλούσα της κύριας δίκης εσφαλμένως είχε εφαρμόσει το άρθρο 138 του νόμου για τον ΦΠΑ στις επίδικες πράξεις. Αποφάνθηκε ότι τα αντικείμενα από χρυσό, ασήμι και άλλα πολύτιμα υλικά είχαν πωληθεί από την εκκαλούσα της κύριας δίκης ως παλαιά μέταλλα, όχι ως μεταχειρισμένα αγαθά.

13. Η υπόθεση τώρα εκκρεμεί ενώπιον του Augstākā tiesa (Ανωτάτου Δικαστηρίου), δηλαδή του αιτούντος δικαστηρίου. Το τελευταίο επισημαίνει ότι το ειδικό καθεστώς του άρθρου 311, παράγραφος 1, σημείο 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ είναι δυνατό να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν εφαρμόζεται σε αντικείμενα τα οποία περιέχουν πολύτιμα μέταλλα ή πολύτιμους λίθους και πωλούνται, όχι ως μεταχειρισμένα αγαθά, αλλά μόνο για την εξαγωγή των πολύτιμων μετάλλων ή πολύτιμων λίθων που περιέχονται σε αυτά. Κατά το αιτούν δικαστήριο, τέτοια αντικείμενα δεν είναι «μεταχειρισμένα αγαθά», αλλά «πολύτιμα μέταλλα ή πολύτιμοι λίθοι». Ως προς το ζήτημα αυτό, εκτιμά επίσης ότι το άρθρο 311 παράγραφος 1, σημείο 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν αφήνει διακριτική ευχέρεια στα κράτη μέλη.

14. Υπό τις συνθήκες αυτές, το Augstākā tiesa (Ανώτατο Δικαστήριο, Λεττονία) αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- «1. Πρέπει να ερμηνευθεί το άρθρο 311, παράγραφος 1, σημείο 1, της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, υπό την έννοια ότι είναι δυνατόν να θεωρηθούν μεταχειρισμένα αγαθά τα αντικείμενα εκείνα που αγοράστηκαν από μεταπωλητή, τα οποία περιέχουν πολύτιμα μέταλλα ή πολύτιμους λίθους (όπως στην υπό κρίση περίπτωση) και τα οποία μεταπωλούνται κυρίως προκειμένου να εξαχθούν τα πολύτιμα μέταλλα ή οι πολύτιμοι λίθοι που υπάρχουν σε αυτά;
2. Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, προκειμένου να περιοριστεί η εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος, έχει σημασία να γνωρίζει ο μεταπωλητής τον σκοπό των αγοραστών να εξαγάγουν τα πολύτιμα μέταλλα ή τους πολύτιμους λίθους που υπάρχουν στα μεταχειρισμένα αγαθά, ή έχουν σημασία τα αντικειμενικά χαρακτηριστικά της συναλλαγής (ποσότητα των προϊόντων, νομικό καθεστώς του αντισυμβαλλόμενου στη συναλλαγή κ.λπ.);»

15. Η Λεττονική Κυβέρνηση και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις. Η Λεττονική Κυβέρνηση, η Επιτροπή και η εκκαλούσα της κύριας δίκης ανέπτυξαν επίσης προφορικές παρατηρήσεις κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση που πραγματοποιήθηκε στις 25 Ιανουαρίου 2018.

IV. Ανάλυση

16. Οι παρούσες προτάσεις είναι διαρθρωμένες ως εξής. Πρώτον, θα εξετάσω το περιεχόμενο της έννοιας των «μεταχειρισμένων αγαθών», όπως χρησιμοποιείται στο άρθρο 311 παράγραφος 1, σημείο 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ (Α). Δεύτερον, θα ασχοληθώ με την εξαίρεση που θεσπίζει η τελευταία διάταξη για τα πολύτιμα μέταλλα ή τους πολύτιμους λίθους, επιδιώκοντας να συλλάβω το σκοπό και τη λογική αυτής της εξαιρέσεως (Β). Στη βάση των δύο αυτών γενικών σημείων, θα δώσω στη συνέχεια ορισμένες κατευθύνσεις αναφορικά με τα κρίσιμα στοιχεία που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη για την εκτίμηση του αν τα επίμαχα αντικείμενα μπορούν να θεωρηθούν μεταχειρισμένα αγαθά.

A. Η έννοια των «μεταχειρισμένων αγαθών»

17. Το άρθρο 311, παράγραφος 1, σημείο 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τα μεταχειρισμένα αγαθά ως «κινητά ενσώματα αγαθά τα οποία είναι δυνατόν να επαναχρησιμοποιηθούν, ως έχουν ή μετά από επισκευή, εκτός των αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας και εκτός των πολύτιμων μετάλλων ή πολύτιμων λίθων, όπως ορίζονται από τα κράτη μέλη».

18. Κατά συνέπεια, για να εμπίπτουν στον ορισμό του άρθρου 311 παράγραφος 1, σημείο 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, τα επίμαχα αντικείμενα πρέπει να πληρούν δύο θετικές προϋποθέσεις: ήτοι, να είναι (i) «κινητά ενσώματα αγαθά», που να μπορούν (ii) «να επαναχρησιμοποιηθούν, ως έχουν ή μετά από επισκευή»· καθώς και μία αρνητική προϋπόθεση: δηλαδή, να μην είναι αντικείμενα (iii) «καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας και [πολύτιμα μέταλλα ή πολύτιμοι λίθοι], όπως ορίζονται από τα κράτη μέλη».

19. Δεν αμφισβητείται ότι τα επίμαχα αντικείμενα είναι «κινητά ενσώματα αγαθά». Συνεπώς, πληρούται η πρώτη προϋπόθεση. Το σημείο αμφισβήτησης στην παρούσα υπόθεση αφορά τη συνδυασμένη ερμηνεία της δεύτερης (θετικής) προϋποθέσεως και της τρίτης (αρνητικής) προϋποθέσεως, καθώς και την ακριβή μεταξύ τους σχέση.

20. Για να καταλήξω σε συμπέρασμα ως προς τη μεταξύ τους σχέση, θα εξετάσω κατ' αρχάς τους σκοπούς που επιδιώκονται με το ειδικό καθεστώς ΦΠΑ για τα μεταχειρισμένα αγαθά (1) και στη συνέχεια θα ασχοληθώ με το πρώτο από τα αμφιλεγόμενα στοιχεία του ορισμού, δηλαδή τη «δυνατότητα επαναχρησιμοποίησεως» (2).

1. Σκοποί του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ που ισχύει για τα μεταχειρισμένα αγαθά

21. Τα μεταχειρισμένα αγαθά υπόκεινται στο καθεστώς του περιθωρίου κέρδους, το οποίο αποκλίνει από το κοινό καθεστώς ΦΠΑ: αντί να υπολογίζεται βάσει της τιμής πώλησεως, ο οφειλόμενος ΦΠΑ υπολογίζεται βάσει της διαφοράς μεταξύ των τιμών αγοράς και πώλησεως των αγαθών³.

³ Βλ. υποτίμημα 1 του τμήματος 2 του κεφαλαίου 4 της οδηγίας περί ΦΠΑ («καθεστώς του περιθωρίου κέρδους»). Το άρθρο 313, παράγραφος 1, προβλέπει ότι «τα κράτη μέλη εφαρμόζουν στις παραδόσεις μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, τις οποίες πραγματοποιούν υποκείμενοι στον φόρο μεταπωλητές, ειδικό καθεστώς φορολόγησης του περιθωρίου κέρδους που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος υποτιμήματος». Κατά το άρθρο 315, «η βάση επιβολής του φόρου για τις παραδόσεις (μεταξύ άλλων, των μεταχειρισμένων αγαθών) συνίσταται στο περιθώριο κέρδους που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής, μειωμένο κατά το ποσό του ΦΠΑ που αφορά το ίδιο το περιθώριο κέρδους. Το περιθώριο κέρδους του υποκείμενου στον φόρο μεταπωλητή συνίσταται στη διαφορά μεταξύ της τιμής πώλησης του αντικειμένου από τον υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή και της τιμής αγοράς».

22. Το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους συνιστά εξαίρεση από το γενικό καθεστώς ΦΠΑ. Επομένως, η εξαίρεση, και άρα το ποια αντικείμενα καλύπτονται από αυτήν, πρέπει να ερμηνεύεται στενά⁴ και να μην υπερβαίνει το αναγκαίο μέτρο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού⁵.

23. Ωστόσο, τα πολύτιμα μέταλλα και οι πολύτιμοι λίθοι εξαιρούνται από την έννοια των μεταχειρισμένων αγαθών (και, κατ' επέκταση, από το εξαιρετικό καθεστώς του περιθωρίου κέρδους). Πρόκειται ουσιαστικά για μια εξαίρεση της εξαίρεσεως, όπερ σημαίνει ότι τα αντικείμενα που εμπίπτουν στην εξαίρεση των πολύτιμων μετάλλων ή πολύτιμων λίθων επανέρχονται στο γενικό καθεστώς ΦΠΑ⁶.

24. Από την αιτιολογική σκέψη 51 της οδηγίας περί ΦΠΑ προκύπτει ότι το ειδικό καθεστώς ΦΠΑ για τα μεταχειρισμένα αγαθά θεσπίστηκε με σκοπό την αποφυγή της διπλής φορολόγησης και των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού⁷. Ενώ «το κοινό σύστημα ΦΠΑ έχει, καταρχήν, ως σκοπό να φορολογεί την οικονομική αξία που προστίθεται, κατά τα διάφορα στάδια της διαδικασίας παραγωγής και διανομής»⁸, ο ΦΠΑ που εισπράττεται επί μεταχειρισμένων αγαθών εγείρει το ειδικό πρόβλημα της διπλής επιβάρυνσης με ΦΠΑ.

25. Αυτό συμβαίνει όταν ένας υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής αποκτά αγαθά από πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο και πληρώνει τον ΦΠΑ που ενσωματώνεται στην τιμή αγοράς, χωρίς να υπάρχει στη συνέχεια δικαίωμα έκπτωσης. Με άλλα λόγια, όταν μη υποκείμενος στον ΦΠΑ αγοράζει αγαθά, οφείλει να πληρώσει τον ισχύοντα ΦΠΑ, ως μέρος της τιμής αγοράς. Όταν το ίδιο πρόσωπο πωλήσει τα αγαθά αυτά σε έναν υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή, ο τελευταίος δεν θα έχει, κατά κανόνα, δυνατότητα έκπτωσης του ΦΠΑ που πληρώθηκε αρχικά και ενσωματώθηκε στην τιμή αγοράς. Κατ' αυτόν τον τρόπο, ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής πρέπει να πληρώσει ξανά ΦΠΑ και φορολογείται διπλά. Αυτή είναι ακριβώς η περίπτωση την οποία επιδιώκει να αποτρέψει ο νομοθέτης με το ειδικό καθεστώς ΦΠΑ για τα μεταχειρισμένα αγαθά, προβλέποντας ότι ο οφειλόμενος ΦΠΑ από τον υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή υπολογίζεται βάσει της διαφοράς μεταξύ των τιμών αγοράς και πώλησεως⁹.

26. Στο πνεύμα αυτό, το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι «η φορολόγηση, επί της συνολικής τιμής πώλησεως, της παραδόσεως μεταχειρισμένων αγαθών [...] από υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή, οσάκις η τιμή αγοράς από τον μεταπωλητή αυτό των εν λόγω αγαθών ενσωματώνει το ποσό του ΦΠΑ εισροών που κατέβαλε πρόσωπο το οποίο εμπίπτει σε μία από τις κατηγορίες του άρθρου 314, στοιχεία α' έως δ', της εν λόγω οδηγίας, το οποίο ούτε το πρόσωπο αυτό ούτε ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής είχε τη δυνατότητα να εκπέσει, συνεπάγεται πράγματι κίνδυνο διπλής φορολόγησεως»¹⁰.

4 Αναφορικά με την ερμηνεία του άρθρου 314 της οδηγίας περί ΦΠΑ, βλ. απόφαση της 18ης Μαΐου 2017, Litdana (C-624/15, EU:C:2017:389, σκέψη 23 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

5 Απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, σκέψη 35 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

6 Βλ., σε διαφορετικό πλαίσιο, απόφαση της 15ης Ιανουαρίου 2002, Libéros κατά Επιτροπής (C-171/00 P, EU:C: 2002:17, σκέψη 27). Βλ., επίσης, προτάσεις του γενικού εισαγγελέα F. G. Jacobs στην υπόθεση Zoological Society (C-267/00, EU:C:2001:698, σημείο 19).

7 Το Δικαστήριο υπενθύμισε τον εν λόγω διττό σκοπό στην απόφαση της 3ης Μαρτίου 2011, Auto Nikolovi (C-203/10, EU:C:2011:118, σκέψεις 47 και 48).

8 Απόφαση της 1ης Απριλίου 2004, Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213, σκέψη 27).

9 Βλ. σχετικά, για παράδειγμα, την απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, σκέψεις 38 έως 41).

10 Απόφαση της 18ης Μαΐου 2017, Litdana (C-624/15, EU:C:2017:389, σκέψη 26 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση της 1ης Απριλίου 2004, Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213, σκέψη 25).

27. Ο κίνδυνος τέτοιας σωρευτικής φορολογήσεως στην περίπτωση των μεταχειρισμένων αγαθών είχε αναγνωριστεί από πολύ νωρίς¹¹. Η Επιτροπή επισήμανε σχετικά ότι η απουσία ειδικών κανόνων για τα αντικείμενα τέχνης, τα αρχαιολογικά αντικείμενα, τα συλλεκτικά αντικείμενα και τα μεταχειρισμένα αντικείμενα δημιουργούσε μια κατάσταση όπου «ένα ολοκληρωμένο αντικείμενο που επανεισάγεται στον οικονομικό κύκλο επιβαρύνεται και πάλι πλήρως με ΦΠΑ και ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος θα ήθελε να το μεταπωλήσει αδυνατεί να εκπέσει τον φόρο που έχει ενσωματωθεί στην τιμή αγοράς του αντικειμένου [...] Η διαφορά η οποία προκύπτει ως προς τη φορολογική επιβάρυνση αποτελεί κίνητρο για την παράκαμψη των συνήθων εμπορικών διαύλων»¹².

2. Δυνατότητα επαναχρησιμοποίησης

28. Η δεύτερη προϋπόθεση του άρθρου 311, παράγραφος 1, σημείο 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ που αφορά τη «δυνατότητα επαναχρησιμοποίησης» ερμηνεύθηκε από το Δικαστήριο στην υπόθεση *Sjelle Autogenbrug*. Η υπόθεση εκείνη αφορούσε αυτοκίνητα οχήματα τα οποία ήταν στο τέλος του κύκλου ζωής τους και είχαν αγοραστεί για να μεταπωληθούν ως ανταλλακτικά. Το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι η «δυνατότητα επαναχρησιμοποίησης» έπρεπε να εξεταστεί με βάση το αν το επίμαχο αντικείμενο έχει *διατηρήσει τις λειτουργίες* τις οποίες διέθετε εκ της κατασκευής του¹³. Το Δικαστήριο έκρινε ότι από την έννοια «μεταχειρισμένα αγαθά» δεν αποκλείονται «τα κινητά ενσώματα αγαθά τα οποία είναι δυνατόν να επαναχρησιμοποιηθούν, ως έχουν ή μετά από επισκευή, και τα οποία προέρχονται από άλλο αγαθό στο οποίο ήταν ενσωματωμένα ως συστατικά στοιχεία αυτού. Συγκεκριμένα, το γεγονός ότι ένα μεταχειρισμένο αγαθό που αποτελεί συστατικό άλλου αγαθού αποχωρίζεται από το τελευταίο δεν αναιρεί τον χαρακτηρισμό του αφαιρούμενου αγαθού ως “μεταχειρισμένου αγαθού”, υπό τον όρο ότι αυτό είναι δυνατό να επαναχρησιμοποιηθεί “ως έχει ή μετά από επισκευή”»¹⁴.

29. Το βασικό στοιχείο του ορισμού της «δυνατότητας επαναχρησιμοποίησης» είναι, συνεπώς, η *διατήρηση του ίδιου είδους λειτουργίας*. Ωστόσο, στο πλαίσιο της παρούσας υποθέσεως, το μήλο της έριδος μεταξύ των αντιδίκων είναι το κατά πόσον πληρούται, στην πράξη, η συγκεκριμένη προϋπόθεση.

30. Κατά την επ’ ακροατηρίου συζήτηση, η εκκαλούσα της κύριας δίκης υποστήριξε κατ’ ουσίαν ότι η προϋπόθεση της «δυνατότητας επαναχρησιμοποίησης» πληρούται στον βαθμό που τα επίμαχα αντικείμενα, όπως τα δακτυλίδια, μπορούν ακόμη να χρησιμοποιηθούν ως δακτυλίδια, ανεξάρτητα από το αν πωλούνται κατά βάρος (κάτι που, κατά την εκκαλούσα της κύριας δίκης, δεν είναι ασυνήθιστο φαινόμενο στην αγορά κοσμημάτων). Ακόμη και ένα δακτυλίδι αρραβώνων που φέρει επιγραφή (όπως η φράση «για πάντα») μπορεί να θεωρηθεί ότι είναι δυνατόν να επαναχρησιμοποιηθεί, επειδή, ξεκάθαρα, εξακολουθεί να είναι δακτυλίδι και μπορεί ακόμη να φορεθεί.

11 Βλ. απόφαση της 5ης Δεκεμβρίου 1989, *ORO Amsterdam Beheer και Concerto* (C-165/88, EU:C:1989:608, σκέψη 16). Βλ., κατ’ αναλογία, απόφαση της 27ης Ιουνίου 1989, *Kühne κατά Finanzam München III* (C-50/88, EU:C:1989:262, σκέψεις 9 και 10). Βλ., επίσης, σημείο 1.2 της γνωμοδότησεως της Οικονομικής και Κοινωνικής Επιτροπής, της 21ης Ιουλίου 1989, για την Πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου που συμπληρώνει το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας και τροποποιεί τα άρθρα 32 και 28 της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ – Ειδικό καθεστώς που ισχύει για τα μεταχειρισμένα αντικείμενα, τα αντικείμενα τέχνης, τα αρχαιολογικά αντικείμενα, και τα αντικείμενα συλλογών (ΕΕ 1989, C 201, σ. 6).

12 Βλ. *Proposal for a seventh Council Directive on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes – common system of value added tax to be applied to works of art, collectors’ items, antiques and used goods* [πρόταση έβδομης οδηγίας του Συμβουλίου, για την εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών σχετικά με τους φόρους κύκλου εργασιών – κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας για τα έργα τέχνης, τα συλλεκτικά αντικείμενα, τα αρχαιολογικά αντικείμενα και τα μεταχειρισμένα αγαθά] (Ο) 1978, C 26, σ. 2).

13 Απόφαση της 18ης Ιανουαρίου 2017, *Sjelle Autogenbrug* (C-471/15, EU:C:2017:20, σκέψεις 32 και 33). Η υπογράμμιση δική μου.

14 Απόφαση της 18ης Ιανουαρίου 2017, *Sjelle Autogenbrug* (C-471/15, EU:C:2017:20, σκέψη 31)

31. Η Λεττονική Κυβέρνηση δεν συμμαρξίζεται τη θέση της εκκαλούσας της κύριας δίκης σχετικά με τη δυνατότητα επαναχρησιμοποίησης. Αναγνωρίζει ότι, βάσει του εθνικού δικαίου, δηλαδή του άρθρου 184 της κανονιστικής απόφασης αριθ. 17,¹⁵ αντικείμενα που περιέχουν πολύτιμα μέταλλα ή πολύτιμους λίθους θεωρούνται μεταχειρισμένα αγαθά. Την ίδια στιγμή, κατά την άποψη της Λεττονικής Κυβερνήσεως, τέτοια αντικείμενα μπορούν να χαρακτηριστούν ως μεταχειρισμένα αγαθά μόνον εφόσον είναι ακόμη δυνατό να επαναχρησιμοποιηθούν *με τον ίδιο τρόπο*, και υπό την προϋπόθεση ότι αυτά εκτιμώνται βάσει της αξίας που έχει *μεμονωμένα* το καθένα από αυτά. Κατά την ίδια πάντοτε Κυβέρνηση, αυτό δεν συνέβαινε στην περίπτωση των επίδικων αντικειμένων, τα οποία πωλούνταν κατά βάρος και ως παλαιά μέταλλα, λαμβανομένων υπόψη των πολύτιμων στοιχείων που θα εξάγονταν.

32. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση η εκκαλούσα της κύριας δίκης εξήγησε λεπτομερώς ότι μόνο το 5 % των μη αποδοθέντων μεταπωληθέντων ενεχυρασμένων αντικειμένων που εξετάστηκαν από τις φορολογικές αρχές στην κύρια δίκη δεν ήταν δυνατό να επαναχρησιμοποιηθούν και η επισκευή τους θα ήταν υπερβολικά δαπανηρή. Η εκκαλούσα της κύριας δίκης επίσης υποστήριξε ότι τα υπόλοιπα αντικείμενα αξιολογούνταν και πωλούνταν μεμονωμένα είτε στη λιανική είτε χύμα, οπότε η τιμή τους καθοριζόταν κατά βάρος. Τα αντικείμενα αυτά, σύμφωνα με την εκκαλούσα της κύριας δίκης, ήταν δυνατό να επαναχρησιμοποιηθούν χωρίς επισκευή. Η εκκαλούσα της κύριας δίκης ισχυρίστηκε στην επ' ακροατηρίου συζήτηση ότι τα ανωτέρω περιγραφέντα χαρακτηριστικά του 5 % των μη αποδοθέντων ενεχυρασμένων αντικειμένων επηρέασαν τα συμπεράσματα της φορολογικής αρχής όσον αφορά το σύνολο των υπό εξέταση αντικειμένων. Το αποτέλεσμα είναι ότι όλα τα υπό εξέταση αντικείμενα έτυχαν, από άποψη ΦΠΑ, της μεταχειρίσεως που έπρεπε να επιφυλαχθεί στο 5 % αυτών.

33. Η Επιτροπή διαπιστώνει ότι τα επίμαχα αντικείμενα δεν ήταν δυνατό να επαναχρησιμοποιηθούν είτε λόγω της φύσης τους (οδοντιατρικά υλικά) είτε λόγω της κατάστασής τους (πράγματα υπερβολικά φθαρμένα ή ειδικώς προσαρμοσμένα για προσωπική χρήση). Η απουσία της δυνατότητας επαναχρησιμοποίησης αποδεικνύεται επίσης, κατά την Επιτροπή, από τις περιστάσεις υπό τις οποίες λάμβανε χώρα η επίδικη πράξη.

34. Η ακριβής κατανόηση των κρίσιμων πραγματικών στοιχείων είναι ασφαλώς πρωταρχικής σημασίας για την κρίση της υπόθεσης, και ενώπιον του Δικαστηρίου. Ωστόσο, για την εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών είναι αποκλειστικώς αρμόδια τα εθνικά δικαστήρια. Το Δικαστήριο δεσμεύεται από τα πραγματικά περιστατικά όπως διαπιστώθηκαν και υποβλήθηκαν από το αιτούν δικαστήριο. Θα ήθελα να τονίσω το σημείο αυτό, επειδή ορισμένοι πραγματικοί ισχυρισμοί που προβλήθηκαν, ιδίως από την εκκαλούσα της κύριας δίκης, είχαν ως σκοπό να πείσουν το Δικαστήριο ότι οι εθνικές αρχές και, κατ' επέκταση, τα εθνικά δικαστήρια παρέλειψαν κρίσιμα πραγματικά περιστατικά και/ή τα εκτίμησαν εσφαλμένως.

35. Επομένως, το σημείο αφετηρίας για τη νομική εκτίμηση βάσει του δικαίου της Ένωσης είναι ο τρόπος με τον οποίο περιγράφονται, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, τα αγαθά, όπως αυτά έχουν χαρακτηριστεί από το αιτούν δικαστήριο με τη διάταξη περί παραπομπής. Ως εκ τούτου, θεωρώ δεδομένο ότι, όπως ρητώς αναφέρεται στο πρώτο ερώτημα, τα προϊόντα από πολύτιμα μέταλλα ή πολύτιμους λίθους μεταπωλήθηκαν από την εκκαλούσα της κύριας δίκης για *εξαγωγή*, δηλαδή για να επαναχρησιμοποιηθούν *ως πρώτες ύλες*.

36. Εάν όντως έτσι συμβαίνει, πράγμα που το εθνικό δικαστήριο είναι αποκλειστικώς αρμόδιο να διαπιστώσει και να εκτιμήσει, τότε η πρότασή μου είναι ότι, σε μια τέτοια περίπτωση, για λόγους που θα εξηγήσω λεπτομερώς παρακάτω στις προτάσεις μου, τυγχάνει πράγματι εφαρμογής η εξαίρεση για τα πολύτιμα μέταλλα και τους πολύτιμους λίθους. Τέτοια αντικείμενα, όπως περιγράφονται από το αιτούν δικαστήριο, δεν είναι μεταχειρισμένα αγαθά και επανέρχονται στο γενικό καθεστώς ΦΠΑ.

¹⁵ Βλ. σημείο 7 των προτάσεών μου.

37. Εντούτοις, πέραν της κατ' ουσίαν πραγματικής εκτιμήσεως της φύσης μιας συγκεκριμένης πράξεως, υπάρχει ένα βαθύτερο ζήτημα, το οποίο έχω ήδη περιγράψει σε αδρές γραμμές και, όπως αντιλαμβάνομαι, τροφοδοτεί το πρώτο ερώτημα που υπέβαλε το εθνικό δικαστήριο: η σχέση μεταξύ της προϋποθέσεως *δυνατότητας επαναχρησιμοποίησης* και της εξαιρέσεως των πολύτιμων μετάλλων και των πολύτιμων λίθων. Συμμερίζομαι ότι η σχέση αυτή είναι δύσκολο να εκφραστεί, διότι η δεύτερη προϋπόθεση του άρθρου 311, παράγραφος 1, σημείο 1, της οδηγίας καθορίζεται από τη χρήση (*λειτουργία*) του οικείου αντικειμένου, ενώ η τρίτη προϋπόθεση –η εξαίρεση των πολύτιμων μετάλλων ή πολύτιμων λίθων– καθορίζεται από το αντίστοιχο *υλικό*. Εάν σε αυτή την πολύπλοκη σχέση το γεγονός ότι η δεύτερη προϋπόθεση είναι βασισμένη στο δίκαιο της ΕΕ, ενώ η τρίτη προϋπόθεση αφήνεται ρητώς στη διακριτική ευχέρεια των κρατών μελών, είναι απολύτως σαφές ότι οι δύο ορισμοί είναι πιθανό να συγκρούονται ή να επικαλύπτονται.

38. Οι προφορικές παρατηρήσεις που έγιναν κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση αποκάλυψαν αβεβαιότητες ως προς τη σχέση αυτή: το γεγονός ότι ένα ήδη χρησιμοποιημένο δακτυλίδι είναι κατασκευασμένο από χρυσό, σημαίνει ότι αποκλείεται αυτομάτως από την έννοια των μεταχειρισμένων αγαθών (και από το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους) διότι, εκτός από το ότι είναι χρησιμοποιημένο και είναι δυνατό να επαναχρησιμοποιηθεί, είναι και κατασκευασμένο από πολύτιμο μέταλλο; Ή μήπως η προϋπόθεση να είναι χρησιμοποιημένο και να μπορεί να επαναχρησιμοποιηθεί υπερσχύουν της ιδιότητάς του ως πολύτιμου μετάλλου ή πολύτιμου λίθου, πράγμα που σημαίνει ότι κάθε χρησιμοποιημένο αντικείμενο που είναι δυνατόν να επαναχρησιμοποιηθεί και είναι κατασκευασμένο από πολύτιμα μέταλλα ή πολύτιμους λίθους πρέπει πάντοτε να θεωρείται μεταχειρισμένο αγαθό και, συνεπώς, να περιλαμβάνεται στο καθεστώς του περιθωρίου κέρδους;

39. Προκειμένου να προσδιοριστεί η ακριβής σχέση μεταξύ αυτών των δύο εννοιών, πρέπει πρώτα να εξεταστεί ο ειδικός σκοπός, η λογική και το ιστορικό της εξαιρέσεως των πολύτιμων μετάλλων και των πολύτιμων λίθων.

B. Η εξαίρεση των πολύτιμων μετάλλων και των πολύτιμων λίθων

40. Από μια πρώτη ανάγνωση του κειμένου του άρθρου 311, παράγραφος 1, σημείο 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ φαίνεται να προκύπτει σαφώς ότι τα πολύτιμα μέταλλα και οι πολύτιμοι λίθοι αποκλείονται απλώς από την έννοια των μεταχειρισμένων αγαθών, όπως και τα «αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας».

41. Αυτή η εκ πρώτης όψεως όμοια μεταχείριση πρέπει, ωστόσο, να εξεταστεί στο πλαίσιο της. Τα «αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας» εξαιρούνται μεν από την έννοια των μεταχειρισμένων αγαθών, αλλά εξακολουθούν να περιλαμβάνονται στο καθεστώς του περιθωρίου κέρδους. Για τον σκοπό αυτό, ορίζονται απλώς σε χωριστές διατάξεις της οδηγίας περί ΦΠΑ¹⁶. Αντιθέτως, τα πολύτιμα μέταλλα και οι πολύτιμοι λίθοι εξαιρούνται όχι μόνον από την έννοια των μεταχειρισμένων αγαθών, αλλά και από το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους. Επιπλέον, ο ορισμός των «πολύτιμων μετάλλων ή πολύτιμων λίθων» αφήνεται ρητώς στη διακριτική ευχέρεια των κρατών μελών.

42. Δεδομένου ότι το γράμμα του άρθρου 311, παράγραφος 1, σημείο 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ (στις διάφορες γλωσσικές αποδόσεις του) δεν φωτίζει περαιτέρω την ακριβή σχέση μεταξύ της δυνατότητας επαναχρησιμοποίησης και της εξαιρέσεως των πολύτιμων μετάλλων και των πολύτιμων λίθων, θα στραφώ στην εξέταση του ιστορικού θεσπίσεως της εν λόγω εξαιρέσεως (1) πριν εξετάσω τον σκοπό και τη λογική της (2).

¹⁶ Βλ. μέρη Α, Β και Γ του παραρτήματος ΙΧ της οδηγίας περί ΦΠΑ.

1. Ιστορικό θεσπίσεως

43. Η πρώτη πρόταση¹⁷, στο πλαίσιο της οποίας εξετάστηκαν τα πολύτιμα μέταλλα και οι πολύτιμοι λίθοι σε συνάρτηση με το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους, όριζε τα «μεταχειρισμένα αγαθά» ως «κινητά πράγματα εκτός από [αντικείμενα τέχνης, συλλεκτικά αντικείμενα για συλλογές και αρχαιολογικά αντικείμενα], τα οποία έχουν χρησιμοποιηθεί και είναι δυνατό να επαναχρησιμοποιηθούν ως έχουν ή μετά από επισκευή»¹⁸. Είναι ενδιαφέρον ότι το άρθρο 3, παράγραφος 4, της προτάσεως εκείνης ανέφερε ότι το καθεστώς για τα μεταχειρισμένα αγαθά «δεν εφαρμόζεται στις παραδόσεις μεταχειρισμένων αγαθών που είτε είναι κατασκευασμένα από χρυσό ή οποιοδήποτε άλλο πολύτιμο μέταλλο είτε περιέχουν πολύτιμους λίθους»¹⁹. Ταυτόχρονα, ο προταθείς ορισμός των «αντικειμένων τέχνης», των «συλλεκτικών αντικειμένων» και των «αρχαιολογικών αντικειμένων» περιελάμβανε αντικείμενα που είτε είναι κατασκευασμένα από χρυσό ή οποιοδήποτε άλλο πολύτιμο μέταλλο είτε περιέχουν πολύτιμους λίθους, εφόσον η αξία αυτών των πολύτιμων υλικών δεν υπερβαίνει τα 50 % της τιμής πωλήσεως²⁰. Η πρόταση αυτή, ωστόσο, αποσύρθηκε το Νοέμβριο του 1987, λόγω ελλείψεως συμφωνίας.

44. Σε μία άλλη πρόταση²¹, η οποία τελικά οδήγησε στη θέσπιση της οδηγίας 94/5²², η Επιτροπή πρότεινε τα αντικείμενα που είτε είναι κατασκευασμένα από χρυσό ή άλλο πολύτιμο είτε περιέχουν πολύτιμους λίθους, εφόσον η αξία των υλικών αυτών δεν υπερβαίνει το 50 % της τιμής πωλήσεώς τους, να εξακολουθούν να τυγχάνουν του ειδικού καθεστώτος που εφαρμόζεται, μεταξύ άλλων, στα μεταχειρισμένα αγαθά²³.

45. Η Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή στήριξε τη θέσπιση του ειδικού καθεστώτος και ενέκρινε την εξαίρεση των πολύτιμων μετάλλων και των πολύτιμων λίθων. Ωστόσο δεν συμφώνησε ότι το πεδίο εφαρμογής του ειδικού καθεστώτος θα πρέπει να εξαρτάται από την αξία των ενσωματωμένων υλικών. Σημείωσε ότι «[...] φαίνεται κάπως αυθαίρετο το κριτήριο που προτείνει η Επιτροπή, βάσει του οποίου στο ειδικό καθεστώς συμπεριλαμβάνονται και τα αντικείμενα από πολύτιμους λίθους και μέταλλα μόνον εφόσον η αξία των υλικών από τα οποία αποτελούνται δεν υπερβαίνει το 50 % της τιμής πωλήσεως. Η δυσκολία αντικειμενικής αξιολόγησης ενδέχεται να προκαλέσει πολλές αμφισβητήσεις ή απάτες. Σκοπιμότερη θα ήταν ίσως η εξαίρεση από το πεδίο εφαρμογής του ειδικού καθεστώτος των αντικειμένων που είναι δυνατό να επαναχρησιμοποιηθούν ως μεταποιησίμα υλικά»²⁴.

46. Στο κείμενο της οδηγίας 94/5, όπως θεσπίστηκε εν τέλει, προστέθηκε το άρθρο 26α²⁵ το οποίο προβλέπει απλώς τον αποκλεισμό των πολύτιμων μετάλλων και των πολύτιμων λίθων, χωρίς αναφορά στην αξία που τα στοιχεία αυτά αντιπροσωπεύουν σε σχέση με ολόκληρο το αντικείμενο.

17 Proposal for a seventh Council Directive of 11 January 1978 on the harmonisation of the laws of the Member States relating to turnover taxes — common system of value added tax to be applied to works of art, collectors' items, antiques and used goods [πρόταση έβδομης οδηγίας του Συμβουλίου, της 11ης Ιανουαρίου 1978, για την εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών σχετικά με τους φόρους κύκλου εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας για τα έργα τέχνης, τα συλλεκτικά αντικείμενα, τα αρχαιολογικά αντικείμενα και τα μεταχειρισμένα αγαθά] (O) 1978 C 26, σ. 2). Η πρόταση στη συνέχεια τροποποιήθηκε, αλλά οι τροποποιήσεις είναι αδιάφορες για την παρούσα υπόθεση (O) 1979, C 136, σ. 8).

18 Βλ. άρθρο 3 της προτάσεως που προαναφέρθηκε στην υποσημείωση 17.

19 Η υπογράμμιση δική μου.

20 Βλ. άρθρο 2, παράγραφος 4, της προτάσεως που προαναφέρθηκε στην υποσημείωση 17.

21 Πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου που συμπληρώνει το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας και τροποποιεί τα άρθρα 32 και 28 της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ — Ειδικό καθεστώς που ισχύει για τα μεταχειρισμένα αντικείμενα, τα αντικείμενα τέχνης, τα αρχαιολογικά αντικείμενα, και τα αντικείμενα συλλογών, COM88 (846) τελικό (ΕΕ 1989, C 76, σ. 10).

22 Οδηγία 94/5/ΕΚ του Συμβουλίου, της 14ης Φεβρουαρίου 1994, για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας και την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ — Ειδικό καθεστώς που εφαρμόζεται στα μεταχειρισμένα αγαθά και στα αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας (ΕΕ 1994, L 60, σ. 16).

23 Βλ. άρθρο 1 της προτάσεως οδηγίας του Συμβουλίου που συμπληρώνει το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας και τροποποιεί τα άρθρα 32 και 28 της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ — Ειδικό καθεστώς που ισχύει για τα μεταχειρισμένα αντικείμενα, τα αντικείμενα τέχνης, τα αρχαιολογικά αντικείμενα, και τα αντικείμενα συλλογών.

24 Σημείο 3.1 της γνωμοδότησεως της 21ης Ιουλίου 1989 για την πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου που συμπληρώνει το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας και τροποποιεί τα άρθρα 32 και 28 της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ — Ειδικό καθεστώς που ισχύει για τα μεταχειρισμένα αντικείμενα, τα αντικείμενα τέχνης, τα αρχαιολογικά αντικείμενα, και τα αντικείμενα συλλογών.

25

47. Υπό το πρίσμα των ανωτέρω, η ιδέα του αποκλεισμού αντικειμένων που είτε είναι κατασκευασμένα από πολύτιμα μέταλλα είτε περιέχουν πολύτιμους λίθους, καθώς και η ιδέα ενός ορίου 50 % εμφανίστηκαν στη νομοθετική διαδικασία ως στοιχεία κρίσιμα για την οριοθέτηση του ειδικού καθεστώτος, μεταξύ άλλων, για τα μεταχειρισμένα αγαθά.

48. Ωστόσο, παρόλο που είναι κατατοπιστικό για όλα τα πρακτικά προβλήματα που ανέκυψαν στην πορεία, το ιστορικό θεσπίσεως δεν αποκαλύπτει για ποιους ακριβώς λόγους αποκλείστηκαν τα πολύτιμα μέταλλα και οι πολύτιμοι λίθοι από το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους. Για να γίνουν κατανοητοί οι λόγοι αυτοί, πρέπει να στραφούμε προς την (οικονομική) λογική που είναι εγγενής στα αντικείμενα τα οποία είναι κατασκευασμένα από πολύτιμα μέταλλα ή πολύτιμους λίθους.

2. Οικονομική λογική και σκοπός

49. Η φύση των αντικειμένων που είναι κατασκευασμένα από ή περιέχουν πολύτιμα μέταλλα ή πολύτιμους λίθους είναι ιδιαίτερη²⁶. Η λειτουργία (και η αξία) τους είναι διπλή. Ανάλογα με την ποιότητα και την κατάσταση κάθε συγκεκριμένου πράγματος, δεν αποτελούν απλώς αντικείμενα με μια συγκεκριμένη λειτουργία (λειτουργική αξία) που τους δόθηκε με την κατασκευή ή παραγωγή τους, αλλά επίσης έχουν αποθηκευμένη την εγγενή αξία την οποία αποδίδει η κοινωνία στα πολύτιμα μέταλλα ή τους πολύτιμους λίθους που περιέχονται σε αυτά (εγγενής «υλική» αξία).

50. Το πρακτικό πρόβλημα που καταδεικνύεται από το περίπλοκο ιστορικό θεσπίσεως του άρθρου 311, παράγραφος 1, σημείο 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ είναι ότι, λόγω του μεγάλου φάσματος των αντικειμένων που κατασκευάζονται από ή είναι διακοσμημένα με στοιχεία από πολύτιμα μέταλλα ή πολύτιμους λίθους, είναι δύσκολο να επινοηθεί ένα αφηρημένο κριτήριο για τη γενική εκτίμηση της σχετικής σημασίας καθενός από αυτά τα είδη αξίας.

51. Στη μια άκρη του φάσματος, μπορώ ασφαλώς να χρησιμοποιήσω ένα ψήγμα χρυσού ως βαρίδι για χαρτιά. Μπορεί επίσης να πωληθεί και να επαναχρησιμοποιηθεί ως βαρίδι για χαρτιά. Ωστόσο, είναι πολύ απίθανο να καθοριστεί η τιμή ενός τέτοιου βαριδιού για χαρτιά βάσει της αναμφισβήτητης αποτελεσματικότητάς του στο να εμποδίζει μια δέσμη χαρτιών να σκορπίσουν μακριά, ακόμη και αν πνέει ισχυρός άνεμος. Αντ' αυτού, η τιμή του είναι πιθανό να καθοριστεί με βάση την τρέχουσα τιμή αγοράς του χρυσού. Σε μια τέτοια περίπτωση, η τιμή του αντικειμένου θα είναι η τιμή της πρώτης ύλης από την οποία αποτελείται.

52. Στην άλλη άκρη του φάσματος, μπορεί κανείς να φανταστεί μια πολύπλοκη και ακριβή ιατρική συσκευή που είναι κατασκευασμένη, μεταξύ άλλων, από διάφορα πολύτιμα μέταλλα ή ακόμη και από πολύτιμο(-ους) λίθο(-ους). Η αξία των πολύτιμων μετάλλων ή των πολύτιμων λίθων που περιέχονται στη συσκευή μπορεί να είναι καθ' εαυτήν σημαντική, αλλά είναι πιθανόν η λειτουργική αξία της συσκευής, εάν αυτή μεταπωληθεί ενόσω είναι πλήρως λειτουργική, να είναι πολύ υψηλότερη από την αξία των πολύτιμων υλικών που χρησιμοποιήθηκαν για την κατασκευή της.

53. Εντούτοις, βάζοντας στην άκρη τα ενδιαφέροντα παραδείγματα, είναι αρκετά σαφές ότι, για τους σκοπούς της εφαρμογής του άρθρου 311, παράγραφος 1, σημείο 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, η πρώτη από τις ανωτέρω περιπτώσεις θα είναι μάλλον πιο σχετική. Υπάρχουν πολλά αντικείμενα των οποίων η αξία ως λειτουργικά αντικείμενα, παρότι είναι κατασκευασμένα από ή περιέχουν πολύτιμα μέταλλα,

²⁶ «Α [...] δ) «μεταχειρισμένα αντικείμενα» είναι τα κινητά πράγματα τα οποία είναι δυνατόν να επαναχρησιμοποιηθούν, ως έχουν ή μετά από επισκευή, εκτός των αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας και εκτός των ευγενών μετάλλων ή πολύτιμων λίθων, όπως ορίζονται από τα κράτη μέλη».

26 Βλ. κατ' αναλογία, σχετικά με τον επενδυτικό χρυσό, απόφαση της 26ης Μαΐου 2016, *Envirotec Denmark* (C-550/14, EU:C:2016:354, σκέψη 41).

δεν είναι καθόλου προφανής. Παρά ταύτα τα αντικείμενα αυτά εξακολουθούν να αγοράζονται και να πωλούνται λόγω του πολύτιμου περιεχομένου τους. Στην παρούσα υπόθεση, τούτο ισχύει ιδίως στην περίπτωση του οδοντιατρικού υλικού, των κομματιών από σπασμένα μαχαιροπήρουνα και των σπασμένων κοσμημάτων.

54. Είναι, επομένως, σαφές ότι αντικείμενα κατασκευασμένα από πολύτιμα μέταλλα ή πολύτιμους λίθους έχουν «αποθηκευμένη αξία», η οποία είναι ανεξάρτητη από το αν διατηρείται ή όχι η αρχική λειτουργία του συγκεκριμένου αντικειμένου. Αυτός είναι εξάλλου ο λόγος που τέτοια μέταλλα και λίθοι ονομάζονται *πολύτιμα*, ο λόγος που έχουν διεξαχθεί πόλεμοι για την απόκτηση της κυριότητάς τους και ο λόγος που η ανακάλυψη ενός κρυμμένου θησαυρού από νομίσματα, δαχτυλίδια και κοσμήματα μιας άγνωστης βασιλίσσας κάνει την τυχερή σκαπανέα πλούσια²⁷, παρόλο που μπορεί ακόμη να προτιμά ελαφρύτερα μοντέρνα κοσμήματα για καθημερινή χρήση.

55. Δεδομένης αυτής της οικονομικής λογικής, φαίνεται ότι η εξαίρεση των πολύτιμων μετάλλων ή των πολύτιμων λίθων στοχεύει σε καταστάσεις στις οποίες, με απλά λόγια, η αρχική λειτουργία των μεταχειρισμένων αγαθών χάνεται ή, στο πλαίσιο της οικείας συναλλαγής, δεν έχει σημασία. Τα αντικείμενα αυτά δεν μεταπωλούνται πλέον λόγω της λειτουργικότητάς τους, αλλά λόγω της εγγενούς αξίας των πρώτων υλών από τις οποίες αποτελούνται. Κατά συνέπεια, τα αντικείμενα αυτά εξέρχονται από τον ειδικό οικονομικό κύκλο των μεταχειρισμένων αγαθών. Αντ' αυτού εισέρχονται σε έναν νέο οικονομικό κύκλο «πρώτων» υλών, χρησιμεύοντας ουσιαστικά ως εισροές για την παραγωγή νέων ειδών κατασκευασμένων από πολύτιμα μέταλλα ή πολύτιμους λίθους.

56. Τέλος, αντλώντας επιχείρημα από μια ευρύτερη συστηματική αναλογία, θα πρέπει να σημειωθεί ότι παρόμοιοι λόγοι οδήγησαν τον νομοθέτη της Ένωσης να εξαιρέσει πλήρως από τον ΦΠΑ τον επενδυτικό χρυσό²⁸. Στη σχετική πρόταση με την οποία εισηγήθηκε τη θέσπιση ειδικού καθεστώτος για τον χρυσό, η Επιτροπή επισήμανε το πρόβλημα των καταλοίπων του φόρου και της διπλής φορολόγησής που αποτελεί «τον λόγο ύπαρξης του ειδικού καθεστώτος που προτείνεται [...] για τα μεταχειρισμένα αγαθά, τα έργα τέχνης, τις αντίκες και τα αντικείμενα συλλογής. Αντίθετα ο χρυσός επειδή αποτελεί αντικείμενο επένδυσης μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο απεριόριστου αριθμού συναλλαγών. [...] [Τ]α συστήματα φορολόγησης του περιθωρίου ελαχιστοποιούν χωρίς όμως να εξαλείφουν εντελώς τα αποτελέσματα των καταλοίπων του φόρου: ο φόρος επαυξάνεται συνεχώς σε συνάρτηση με τη διάρκεια του οικονομικού κύκλου, επειδή ο φόρος επί του περιθωρίου ενσωματώνεται στην τιμή και δεν μπορεί να αφαιρεθεί από τον επόμενο αγοραστή. Η ιδιαίτερα υψηλή αξία του χρυσού καθώς και το γεγονός ότι μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο πολλών διαδοχικών συναλλαγών εντείνουν το φαινόμενο αυτό»²⁹.

57. Η απαλλαγή που εφαρμόζεται στον επενδυτικό χρυσό οφείλεται στο γεγονός ότι αυτός θεωρείται «εγγενώς όμοιος με άλλες χρηματοοικονομικές επενδύσεις που απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ»³⁰. Αντιθέτως, οι λόγοι της εξαίρεσής εξαφανίζονται αν ο επενδυτικός χρυσός μετατραπεί, για παράδειγμα, σε κοσμήματα. Είναι ακόμη το ίδιο υλικό, αλλά αντιμετωπίζεται διαφορετικά η λειτουργία του στο πλαίσιο του οικονομικού κύκλου³¹.

27 Υπό την επιφύλαξη, βεβαίως, της εφαρμοστέας εθνικής νομοθεσίας.

28 Βλ. άρθρο 346 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Το άρθρο 344 της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τον «επενδυτικό χρυσό».

29 Πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου που συμπληρώνει το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας και τροποποιεί την οδηγία 77/388/ΕΟΚ – Ειδικό καθεστώς για το χρυσό ΚΟΜ(92) 441 τελικό, σ. 6 και 7. Η πρόταση αυτή οδήγησε στη θέσπιση της οδηγίας 98/80/ΕΚ του Συμβουλίου της 12ης Οκτωβρίου 1998 για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας και για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ – ειδικό καθεστώς για τον χρυσό (ΕΕ 1998, L 281, σ. 31).

30 Αιτιολογική σκέψη 53 της οδηγίας περί ΦΠΑ.

31 Όπως αναγνωρίζεται στην αιτιολογική σκέψη 27 της οδηγίας. Βλ., επίσης, άρθρο 82 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Βλ., περαιτέρω, αιτιολογική σκέψη 4 της πρότασης οδηγίας του Συμβουλίου για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ όσον αφορά ορισμένα μέτρα που αποσκοπούν στην απλούστευση της διαδικασίας επιβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας και στη συμβολή στην πάταξη των περιπτώσεων φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής, καθώς και για την κατάργηση ορισμένων αποφάσεων χορήγησης παρεκκλίσεων COM(2005) 89 τελικό.

3. Διακριτική ευχέρεια των κρατών μελών και όριά της

58. Τέλος, το άρθρο 311, παράγραφος 1, σημείο 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει ότι τα πολύτιμα μέταλλα και οι πολύτιμοι λίθοι *ορίζονται από τα κράτη μέλη*.

59. Εντούτοις, το ευρύ περιθώριο το οποίο έχουν στη διάθεσή τους τα κράτη μέλη για τη θέσπιση των προϋποθέσεων εφαρμογής της εξαιρέσεως των πολύτιμων μετάλλων και των πολύτιμων λίθων δεν είναι απεριόριστη. Μπορούν να αναφερθούν, ως συμπεράσματα του παρόντος τμήματος, δύο είδη ορίων: τα γενικά και τα ειδικά.

60. Όσον αφορά τα *γενικά* όρια που ισχύουν στις εξαιρέσεις της οδηγίας περί ΦΠΑ, το Δικαστήριο έχει δεχθεί ότι, κατά την εφαρμογή μιας εξαιρέσεως, τα κράτη μέλη πρέπει να τηρούν ιδίως τις αρχές της ίσης μεταχειρίσεως και της φορολογικής ουδετερότητας³², λαμβάνοντας υπόψη τους σκοπούς³³ που επιδιώκει η οδηγία περί ΦΠΑ.

61. Τα *ειδικά* όρια απορρέουν από τον συγκεκριμένο σκοπό της εκάστοτε ερμηνευόμενης διάταξης, ήτοι, εν προκειμένω, του άρθρου 311, παράγραφος 1, σημείο 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ. Και πάλι, είναι σαφές ότι η διάταξη αυτή αφήνει στα κράτη μέλη σημαντικό περιθώριο όσον αφορά τον ορισμό της έννοιας των «πολύτιμων μετάλλων ή πολύτιμων λίθων», και ειδικά ως προς τον ορισμό των διαφόρων ειδών πολύτιμων μετάλλων και πολύτιμων λίθων, καθώς και της φύσης των επίμαχων αγαθών. Ωστόσο, η άσκηση της διακριτικής αυτής ευχέρειας δεν μπορεί να φθάσει μέχρι του σημείου να χάσει η έννοια των «μεταχειρισμένων αγαθών» το ουσιαστικό της περιεχόμενο, μέσω ενός υπερβολικά στενού ορισμού του τι μπορεί να συνιστά πολύτιμα μέταλλα ή πολύτιμους λίθους. Αυτό θα είχε ως συνέπεια κάθε αντικείμενο που περιέχει πολύτιμα μέταλλα ή πολύτιμους λίθους να παραμένει ες αεί στο καθεστώς των μεταχειρισμένων αγαθών, ανεξάρτητα από την εξέλιξη της χρήσεώς του και της λειτουργίας του.

62. Με άλλα λόγια, η βασική οικονομική λογική της εξαιρέσεως των πολύτιμων μετάλλων και των πολύτιμων λίθων πρέπει να γίνεται σεβαστή. Για να παραμείνει ένα αντικείμενο στο καθεστώς του περιθωρίου κέρδους που ισχύει για τα μεταχειρισμένα αγαθά, θα πρέπει να διατηρείται σε κάποιον βαθμό η λειτουργία του αντικειμένου, πέραν πολύτιμου υλικού το οποίο περιέχει³⁴.

Γ. Αξιολόγηση της συναλλαγής

63. Το βασικό κριτήριο για να διαπιστωθεί εάν ένα αντικείμενο εμπίπτει στο καθεστώς του περιθωρίου κέρδους το οποίο ισχύει για τα μεταχειρισμένα αγαθά ή αν επανέρχεται (μέσω της εξαιρέσεως των πολύτιμων μετάλλων και των πολύτιμων λίθων) στο γενικό καθεστώς ΦΠΑ είναι η *διατήρηση της λειτουργίας* (χρήσεως) του. Η όλη λογική του συστήματος έγκειται στην αποτροπή της διπλής φορολογήσεως και της στρεβλώσεως του ανταγωνισμού όσον αφορά τα αντικείμενα που επανεισάγονται στον οικονομικό κύκλο χωρίς να φέρουν νέα προστιθέμενη οικονομική αξία.

32 Σχετικά με διάφορες έννοιες της οδηγίας περί ΦΠΑ (ή των προγενέστερων αυτής οδηγιών), των οποίων ο ορισμός έχει ανατεθεί στα κράτη μέλη βλ., για παράδειγμα, αποφάσεις της 26ης Μαΐου 2005, Kingscrest (C-498/03, EU:C:2005:322, σκέψεις 51 έως 54), της 27ης Απριλίου 2006, Solleveld (C-443/04, EU:C:2006:257, σκέψεις 27 έως 36), της 28ης Ιουνίου 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust και the Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391, σκέψεις 41 έως 49), της 15ης Νοεμβρίου 2012, Zimmermann, (C-174/11, EU:C:2012:716, σκέψεις 31 έως 33), της 28ης Νοεμβρίου 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, σκέψεις 37 και 38), και της 13ης Μαρτίου 2014, ATP PensionService (C-464/12, EU:C:2014:139, σκέψη 42).

33 Βλ., συναφώς, αποφάσεις της 27ης Απριλίου 2006, Solleveld (C-443/04, EU:C:2006:257, σκέψη 35), της 28ης Ιουνίου 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust και the Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391, σκέψη 43), και της 13ης Μαρτίου 2014, ATP PensionService (C-464/12, EU:C:2014:139, σκέψη 42).

34 Βλ., επίσης, Capaccioli, S., «VAT Taxation of Gold in the European Union» («ΦΠΑ στον χρυσό στην Ευρωπαϊκή Ένωση»), *EC Tax Review* 2014, σ. 85 έως 101, στη σ. 100: το «καθεστώς του περιθωρίου εφαρμόζεται σε μεταχειρισμένα κοσμήματα μόνο εφόσον η συναλλαγή έχει ένα "περιθώριο" πάνω από τα περιεχόμενα πολύτιμα μέταλλα, υπό την έννοια ότι υφίσταται προστιθέμενη αξία πέραν του μετάλλου. Εάν η συναλλαγή ουσιαστικά συνίσταται στην επανεπεξεργασία ή στην ανάκτηση του χρυσού, τότε τα μεταχειρισμένα κοσμήματα χαρακτηρίζονται ως χρυσός».

64. Όπως δείχνει, όμως, αυτή η υπόθεση, ο διάβολος κρύβεται στις λεπτομέρειες. Πώς μπορεί αυτός ο γενικός κανόνας να εφαρμοστεί σε πολύπλοκες πραγματικές καταστάσεις όπου μεικτά, εκ πρώτης όψεως, είδη πωλούνται χύμα; Οι κατευθύνσεις που παρέχονται σε αυτό το τμήμα σε σχέση με τέτοιες καταστάσεις θα είναι κατ' ανάγκην περιορισμένες για δύο λόγους: πρώτον, κάθε εκτίμηση αυτού του είδους θα αφορά εν πολλοίς τα πραγματικά περιστατικά και θα εμπίπτει στην αρμοδιότητα του εθνικού δικαστηρίου. Δεύτερον, η πραγματική αυτή εκτίμηση θα πλαισιώνεται περαιτέρω από τους εθνικούς κανόνες για τη μεταφορά του άρθρου 311, παράγραφος 1, σημείο 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ στο εσωτερικό δίκαιο, οι οποίοι, υπό την προϋπόθεση ότι τηρούν τα όρια που θέτει το δίκαιο της Ένωσης, μπορεί να αφήνουν περιθώριο για αρκετά διαφορετική μεταχείριση, ιδίως των οριακών περιπτώσεων.

65. Έχοντας υπόψη αυτές τις επιφυλάξεις, στο τελικό τμήμα των προτάσεών μου θα προσδιορίσω πρώτα το κριτήριο μιας τέτοιας αξιολόγησης (1), προτού στραφώ στους συγκεκριμένους παράγοντες που θα μπορούσαν να ληφθούν υπόψη κατά την αξιολόγηση αυτή (2).

1. Κριτήριο: Η διατήρηση της λειτουργίας (χρήσεως) των υπό εξέταση αντικειμένων

66. Όπως προαναφέρθηκε, το βασικό ζήτημα που τίθεται είναι αν διατηρείται η λειτουργία του επίμαχου αντικειμένου και αν η λειτουργία υφίσταται ως πρόσθετο στοιχείο, πέραν της «απλής υπάρξεως» του πολύτιμου μετάλλου από το οποίο είναι κατασκευασμένο το αντικείμενο.

67. Η συζήτηση που διεξήχθη κατά την επ' ακροατηρίου συνεδρίαση κατέδειξε πόσο περίπλοκες είναι οι πραγματικές καταστάσεις που μπορούν να ανακύψουν. Κατ' αρχάς, υπάρχουν ορισμένες σαφείς περιπτώσεις.

68. Πρώτον, άπαντες συμφώνησαν ότι η εξαίρεση των πολύτιμων μετάλλων και των πολύτιμων λίθων ισχύει για αντικείμενα που πωλούνται ως *υλικά*. Συντάσσομαι με αυτή τη θέση. Αυτό σημαίνει ότι κατ' αρχήν (εκτός αν τυγχάνει εφαρμογής άλλη ειδική διάταξη της οδηγίας για τον ΦΠΑ, όπως αυτή για τον επενδυτικό χρυσό, ή για τα αντικείμενα συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας) ένα ψήγμα χρυσού που κάποτε κρατήθηκε ως αναμνηστικό και στη συνέχεια δόθηκε ως ενέχυρο για τη χορήγηση δανείου θα χαρακτηριζόταν ως πολύτιμο μέταλλο κατά την έννοια του άρθρου 311, παράγραφος 1, σημείο 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ. Ο αποκλεισμός από το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους φαίνεται λογικός, διότι τέτοια αντικείμενα είναι πιθανό να πωληθούν και να αγοραστούν για να υποστούν εκ νέου επεξεργασία.

69. Δεύτερον, υπάρχουν αντικείμενα που είναι κατασκευασμένα από πολύτιμα μέταλλα ή πολύτιμους λίθους και όταν πωλούνται συνυπολογίζεται στην τιμή πώλησής τους *τόσο* το υλικό τους *όσο* και η εξατομικευμένη λειτουργία τους. Τέτοια αντικείμενα πιθανόν πωλούνται *μεμονωμένα*. Αυτή μπορεί να είναι η περίπτωση, για παράδειγμα, ενός μεταχειρισμένου χρυσού περιδέραιου, η αξία του οποίου ασφαλώς εκτιμάται με βάση την καθαρότητα του χρησιμοποιούμενου υλικού, αλλά και με βάση την κατάστασή του, όπως το αν είναι κατάλληλο να φορεθεί ξανά. Η ένταξη ενός τέτοιου αντικειμένου στο καθεστώς του περιθωρίου κέρδους φαίνεται σκόπιμη, καθώς τέτοια αντικείμενα δεν είναι πιθανό να πωληθούν και να αγοραστούν για να υποστούν εκ νέου επεξεργασία.

70. Εκτός από τέτοιες σαφείς περιπτώσεις, οι οποίες μπορεί να θεωρηθεί ότι καταλαμβάνουν τα άκρα του φάσματος, υπάρχουν πολλές ενδιάμεσες, λιγότερο ξεκάθαρες περιπτώσεις.

71. Από τη μία πλευρά, υπάρχουν αντικείμενα που, για οικονομικούς λόγους, πωλούνται κατά βάρος ή χύμα, ενώ η λειτουργία τους όχι μόνο διατηρείται, αλλά και λαμβάνεται υπόψη. Αυτή μπορεί να είναι η περίπτωση ενός μείγματος από ασημένια δαχτυλίδια χαμηλότερης ποιότητας, που τιμολογούνται και πωλούνται με το κιλό. Όπως υποστήριξε και η εκκαλούσα της κύριας δίκης κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, θεωρώ ότι το γεγονός ότι συγκεκριμένα αντικείμενα τιμολογούνται και πωλούνται με το κιλό δεν σημαίνει κατ' ανάγκην ότι αυτά αποκλείεται να χαρακτηριστούν ως μεταχειρισμένα αγαθά

κατά την έννοια του άρθρου 311, παράγραφος 1, σημείο 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, εφόσον η διατηρούμενη λειτουργία είναι πράγματι σημαντικό στοιχείο της συναλλαγής. Πράγματι, αν η διατηρούμενη λειτουργία τους έχει σημασία για να εκτιμηθεί η αξία τους, τότε τέτοια αντικείμενα δεν είναι πιθανό να πωληθούν και να αγοραστούν για να υποστούν εκ νέου επεξεργασία.

72. Από την άλλη πλευρά, όμως, διαφορετικό θα είναι το συμπέρασμα στην περίπτωση των αντικειμένων που τιμολογούνται και πωλούνται χύμα ανεξάρτητα από τη λειτουργία τους. Σε μια τέτοια περίπτωση, το γεγονός ότι δεν λαμβάνεται υπόψη η αρχική τους λειτουργία σημαίνει επίσης ότι δεν υπάρχει οποιαδήποτε εξατομίκευση του κάθε μεμονωμένου αντικειμένου. Τούτο ισχύει, όπως επισημάνθηκε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση και αναφέρθηκε από το αιτούν δικαστήριο, όταν πρόκειται για οδοντιατρικό υλικό ή για κατεστραμμένα αντικείμενα που είναι κατασκευασμένα από ή περιέχουν πολύτιμα μέταλλα ή πολύτιμους λίθους. Αν η λειτουργία των επίμαχων χρησιμοποιημένων αντικειμένων παύσει να θεωρείται το κρίσιμο στοιχείο της όλης συναλλαγής, χάνεται η ιδιότητά τους ως «μεταχειρισμένων αγαθών». Πράγματι, εάν η λειτουργία καταστεί αδιάφορη, είναι δύσκολο να γίνει δεκτό ότι τα αντικείμενα αυτά πωλούνται για να εισαχθούν και να διατηρηθούν ως έχουν στον οικονομικό κύκλο. Έτσι, δεν συντρέχει πλέον λόγος να εφαρμοστεί το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους.

73. Τέλος, η τελευταία κατηγορία θα μπορούσε να περιλαμβάνει την ιδιαίτερη πραγματική κατάσταση ενός *μείγματος εντός μείγματος*: σε μια τσάντα, μπορεί να υπάρχουν όχι μόνο ένα μείγμα αντικειμένων (δαχτυλίδια, κουτάλια, βραχιόλια, μενταγιόν), αλλά και ένα μείγμα πραγμάτων από την άποψη ότι κάποια είναι αντικειμενικά κατάλληλα για επαναχρησιμοποίηση, εάν κάποιος θελήσει να τα βγάλει από την τσάντα και να τα χρησιμοποιήσει, ενώ άλλα δεν είναι.

74. Ο χαρακτηρισμός τέτοιων οριακών καταστάσεων εξαρτάται και πάλι σε μεγάλο βαθμό από τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης, σε συνδυασμό με τον τρόπο με τον οποίο το κράτος μέλος έχει εφαρμόσει την εξαίρεση του άρθρου 311, παράγραφος 1, σημείο 1, της οδηγίας για τα πολύτιμα μέταλλα και τους πολύτιμους λίθους. Προσωπικά, δεν θα το θεωρούσα καθόλου παράλογο αν, κατά κανόνα, ο *πρωταρχικός* σκοπός κάθε συναλλαγής μεταφραζόταν σε ένα όριο της τάξεως του 50 %: αν η πλειονότητα των αντικειμένων πωλούνται χύμα για να υποστούν εκ νέου επεξεργασία ως υλικό, τότε το γεγονός ότι κάποιος θα μπορούσε θεωρητικώς να διαλέξει και μεμονωμένα αντικείμενα από μια τσάντα και να τα χρησιμοποιήσει είναι απλά αδιάφορο, διότι ο όλος σκοπός της συναλλαγής θα ήταν διαφορετικός. Αλλά δεδομένου ότι, όπως εξηγήθηκε ανωτέρω³⁵, οι προσπάθειες του νομοθέτη της Ένωσης να προβλέψει τέτοια όρια έχουν απορριφθεί ρητώς και έχει αφεθεί η διακριτική ευχέρεια στα κράτη μέλη, πρέπει να γίνει σεβαστή η απόφαση αυτή και να συναχθεί το συμπέρασμα ότι, εντός των προεκτεθέντων περιορισμών στους οποίους υπόκειται η διακριτική ευχέρεια των κρατών μελών³⁶, τα τελευταία είναι αρμόδια να θέσουν τους κανόνες που θα διέπουν τέτοιες καταστάσεις, περιλαμβανομένων και τυχόν ποσοτικών ορίων.

2. Αξιολόγηση μιας συναλλαγής: οι παράγοντες

75. Εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να διαπιστώσει σε ποια από τις κατηγορίες που περιγράφηκαν ανωτέρω εμπίπτει η προκειμένη περίπτωση, με την επιφύλαξη των ειδικών εθνικών κανόνων που θεσπίστηκαν για τη μεταφορά του άρθρου 311, παράγραφος 1, σημείο 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ στο εσωτερικό δίκαιο. Από τη διάταξη περί παραπομπής και, ειδικότερα, από τη διατύπωση του πρώτου ερωτήματος, προκύπτει μάλλον ότι το αιτούν δικαστήριο έχει ήδη προβεί σε τέτοια εκτίμηση των

³⁵ Βλ. σημεία 44 έως 46 των προτάσεών μου. Αναγνωρίζω, βεβαίως, ότι υφίσταται ο κίνδυνος απάτης, για τον οποίο έκανε λόγο η Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή στο πλαίσιο των αντιρρήσεων που εξέφρασε για τη θέσπιση οποιουδήποτε συγκεκριμένου κατώτατου ορίου (σημείο 45 των προτάσεών μου). Αναρωτιέμαι, ωστόσο, πόσο αποτελεσματικά αντιμετωπίζεται αυτό το εντοπισμένο πρόβλημα με το να μην προβλέπεται κανένα κατώτατο όριο σε επίπεδο Ένωσης και να αφήνεται το ζήτημα στα κράτη μέλη.

³⁶ Βλ. σημεία 58 έως 62 των προτάσεών μου.

πραγματικών περιστατικών και έχει καταλήξει στο συμπέρασμα ότι ο σκοπός της συναλλαγής ήταν η εξαγωγή των πολύτιμων μετάλλων ή των πολύτιμων λίθων και η επαναχρησιμοποίησή τους ως πρώτων υλών. Εάν πράγματι αυτό ισχύει, συμφωνώ ότι πρέπει να εφαρμοστεί η εξαίρεση για τα πολύτιμα μέταλλα και τους πολύτιμους λίθους.

76. Χωρίς να αμφισβητώ επ' ουδενί την ως άνω πραγματική εκτίμηση και θέλοντας απλώς να δώσω γενικές κατευθύνσεις, θα αναφερθώ εν συντομία σε ορισμένους παράγοντες που θα μπορούσαν να έχουν σημασία στο πλαίσιο μιας τέτοιας πραγματικής εκτιμήσεως. Πρέπει να σημειωθεί ότι οι κατευθύνσεις αυτές αποτελούν μέρος της απάντησης στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα. Δεν αφορούν το δεύτερο ερώτημα, το οποίο, λόγω της απάντησης που προτείνω να δοθεί στο πρώτο, δεν χρειάζεται να εξεταστεί από το Δικαστήριο.

77. Πρέπει εξαρχής να υπογραμμιστεί ότι κάθε τέτοια αξιολόγηση μιας συναλλαγής πρέπει να είναι *αντικειμενική*. Στοχεύει στη διαπίστωση του σκοπού της συναλλαγής, όπως θα τον αντιλαμβάνονταν ένας ανεξάρτητος παρατηρητής εξετάζοντας τις αντικειμενικές της περιστάσεις. Κάνοντας μια γενίκευση ως προς τους διάφορους παράγοντες που συζητήθηκαν κατά τη διάρκεια της παρούσας διαδικασίας, φρονώ ότι αυτοί μπορούν να ενταχθούν σε τρεις διαφορετικές κατηγορίες.

78. Πρώτον, υπάρχουν οι παράγοντες οι οποίοι είναι κρίσιμοι και πρέπει να ληφθούν υπόψη, όπως η παρουσίαση των αντικειμένων προς μεταπώληση, οι μέθοδοι εκτιμήσεως της αξίας τέτοιων αντικειμένων και άλλα στοιχεία της πώλησεως, όπως οι ποσότητες των αντικειμένων που πωλούνται μαζί, ή το γεγονός ότι ο αγοραστής ασχολείται με συγκεκριμένη δραστηριότητα, όπως με την επεξεργασία πολύτιμων μετάλλων ή πολύτιμων λίθων.

79. Δεύτερον, εκτός από τέτοιους αντικειμενικούς παράγοντες, υφίσταται και το στοιχείο της υποκειμενικής προθέσεως, που συζητήθηκε εκτενώς. Ως προς αυτό το ζήτημα συντάσσομαι απόλυτα με τη Λεττονική Κυβέρνηση και την Επιτροπή, οι οποίες υποστήριξαν ότι οι προθέσεις του ενός ή του άλλου μέρους δεν μπορούν να είναι αποφασιστικής σημασίας. Μια τέτοια πρόθεση δεν μπορεί να καθορίσει από μόνη της τον σκοπό της συναλλαγής και το εφαρμοστέο καθεστώς ΦΠΑ³⁷. Αυτό ισχύει επίσης και ως προς το στοιχείο στο οποίο αναφέρθηκε το αιτούν δικαστήριο, το κατά πόσον, δηλαδή, η εκκαλούσα της κύριας δίκης γνώριζε, τη στιγμή της συναλλαγής, ποια ήταν η πρόθεση των αντιστοίχων αγοραστών σχετικά με τον τρόπο που θα χρησιμοποιούσαν τα αντικείμενα.

80. Αυτό δεν σημαίνει ότι οι προθέσεις των συμβαλλόμενων μερών δεν έχουν καμιά σημασία. Ασφαλώς έχουν, όχι όμως ως καθοριστικοί παράγοντες. Αποτελούν μόνο μία από τις (αντικειμενικές) ενδείξεις που μπορούν να βοηθήσουν τον εξωτερικό παρατηρητή, ο οποίος αξιολογεί τη συναλλαγή στο σύνολό της, να αντιληφθεί την αληθή της φύση και τον σκοπό της. Το τελευταίο αυτό σημείο σχετίζεται με την ευρύτερη αναγνώριση από το Δικαστήριο του γεγονότος ότι «η συνεκτίμηση της οικονομικής και εμπορικής πραγματικότητας συνιστά θεμελιώδες κριτήριο για την εφαρμογή του κοινού συστήματος ΦΠΑ»³⁸.

81. Τρίτον, υπάρχουν παράγοντες οι οποίοι για τον συγκεκριμένο τύπο αξιολόγησης είναι απλώς αδιάφοροι. Αυτό συμβαίνει με το νομικό καθεστώς του αγοραστή, όπως ορθώς ισχυρίστηκαν η Λεττονική Κυβέρνηση και η Επιτροπή.

³⁷ Βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 6ης Ιουλίου 2006, Kittel και Recolta Recycling (C-439/04 και C-440/04, EU:C:2006:446, σκέψεις 41 και 42 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Βλ. επίσης, σχετικά με την έννοια της «παροχής υπηρεσιών», απόφαση της 20ής Ιουνίου 2013, Paul Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, σκέψη 41).

³⁸ Απόφαση της 20ής Ιουνίου 2013, Paul Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, σκέψη 42 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

82. Τέλος, είναι σαφές ότι όλοι οι κρίσιμοι αντικειμενικοί παράγοντες πρέπει εξετάζονται και να αξιολογούνται συνολικά. Δεν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη μεμονωμένα. Έτσι, για παράδειγμα, το γεγονός ότι αντικείμενα από πολύτιμα μέταλλα ή πολύτιμους λίθους, τα οποία πωλούνται κατά βάρος αλλά διατηρούν τη λειτουργία³⁹ τους, μπορούν, υπό ορισμένες περιστάσεις, να θεωρηθούν μεταχειρισμένα αγαθά, καθιστά σαφές ότι η κατά βάρος πώληση προϊόντων δεν αναιρεί από μόνη της τη σημασία της λειτουργίας των αντικειμένων αυτών. Τα ίδια ισχύουν και ως προς τη μέθοδο εκτίμησης: ενώ η τιμολόγηση των εμπορευμάτων βάσει της αξίας του υλικού μπορεί να αποτελεί ένδειξη του γεγονότος ότι τα επίμαχα εμπορεύματα πωλούνται και αγοράζονται χωρίς να εξετάζεται η μεμονωμένη τους λειτουργία, η συνεκτίμηση της αξίας του υλικού είναι πιθανόν να αποτελεί παράγοντα καθορισμού της τιμής ακόμη και ενός μεμονωμένου χρυσού δαχτυλιδιού. Για τον λόγο αυτό, όπως παρατήρησε και η Επιτροπή, θεωρώ ότι οι κρίσιμες αντικειμενικές συνθήκες της συναλλαγής πρέπει να εξεταστούν εν συνόλω και ως προς τη μεταξύ τους αλληλεπίδραση.

V. Πρόταση

83. Υπό το πρίσμα των ανωτέρω, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα ερωτήματα που έθεσε το Augstākā tiesa (Ανώτατο Δικαστήριο, Λεττονία), ως εξής:

- Το άρθρο 311, παράγραφος 1, σημείο 1, της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι ο όρος «μεταχειρισμένα αγαθά» δεν καλύπτει αντικείμενα όπως τα επίμαχα στην υπόθεση της κύριας δίκης, δηλαδή αντικείμενα τα οποία περιέχουν πολύτιμα μέταλλα ή πολύτιμους λίθους, έχουν ήδη χρησιμοποιηθεί και αποκτώνται από έμπορο που τα μεταπωλεί με σκοπό κυρίως να εξαχθούν τα πολύτιμα μέταλλα ή οι πολύτιμοι λίθοι, εφόσον από τις αντικειμενικές περιστάσεις της συναλλαγής προκύπτει ότι αυτά μεταπωλούνται χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η λειτουργία τους.
- Το αν συμβαίνει αυτό πρέπει να διαπιστωθεί βάσει των αντικειμενικών περιστάσεων της συναλλαγής, εξεταζομένων στο σύνολό τους. Τα στοιχεία που πρέπει να ληφθούν υπόψη περιλαμβάνουν την παρουσίαση των αντικειμένων με σκοπό τη μεταπώλησή τους· τις μεθόδους εκτίμησης της αξίας τέτοιων αντικειμένων· τις ποσότητες που πωλούνται μαζί· καθώς και το γεγονός ότι ο αγοραστής ασχολείται με συγκεκριμένη δραστηριότητα, όπως η επεξεργασία πολύτιμων μετάλλων ή πολύτιμων λίθων.

³⁹ Αναφέρεται παράδειγμα στο σημείο 71 των παρουσών προτάσεων.