



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δέκατο τμήμα)

της 11ης Ιουλίου 2018*

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Φόρος προστιθέμενης αξίας – Οδηγία 2006/112/EK – Άρθρο 311, παράγραφος 1, σημείο 1 – Ειδικό καθεστώς για τα μεταχειρισμένα αγαθά – Έννοια των “μεταχειρισμένων αγαθών” – Αγαθά που περιέχουν πολύτιμα μέταλλα ή πολύτιμους λίθους, τα οποία μεταπωλούνται από έμπορο – Μεταποίηση των εν λόγω αγαθών μετά την πώληση – Ανάκτηση των πολύτιμων μετάλλων ή των πολύτιμων λίθων – Έννοια των “πολύτιμων μετάλλων ή πολύτιμων λίθων”»

Στην υπόθεση C-154/17,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Augstākā tiesa (Ανώτατο Δικαστήριο, Λεττονία) με απόφαση της 21ης Μαρτίου 2017, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 27 Μαρτίου 2017, στο πλαίσιο της δίκης

SIA «E LATS»

κατά

Valsts ieņēmumu dienests,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δέκατο τμήμα),

συγκείμενο από τους E. Levits, πρόεδρο τμήματος, A. Borg Barthet και F. Biltgen (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Bobek

γραμματέας: M. Aleksejeva, διοικητικός υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ’ ακροατηρίου συζήτησεως της 25ης Ιανουαρίου 2018,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η SIA «E LATS», εκπροσωπούμενη από την N. Podvinska, advokāte, και τον J. Lagzdīns, advokāts,
- η Λεττονική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις I. Kucina και J. Davidoviča,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την L. Lozano Palacios και τον E. Kalniņš,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 10ης Απριλίου 2018,

εκδίδει την ακόλουθη

* Γλώσσα διαδικασίας: η λεττονική.

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 311, παράγραφος 1, σημείο 1, της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της SIA «E LATs» (στο εξής: E LATs) και της Valsts ieņēmumu dienests (φορολογικής αρχής, Λεττονία), σχετικά με την καταβολή του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) και, ειδικότερα, σχετικά με τη δυνατότητα εφαρμογής του καθεστώτος φορολόγησης του περιθωρίου κέρδους στην πώληση αγαθών που αποτελούνται, μεταξύ άλλων, από χρυσό, ασήμι και πολύτιμους λίθους.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Στην αιτιολογική σκέψη 51 της οδηγίας περί ΦΠΑ διαλαμβάνονται τα εξής:

«Είναι 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.»

- 4 Κατά το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας αυτής:

«Η βασική αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου κατανάλωσης, ακριβώς ανάλογου με την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όποιος και αν είναι ο αριθμός των πράξεων που παρεμβάλλονται στη διαδικασία παραγωγής και διανομής πριν από το στάδιο επιβολής του φόρου.

Σε κάθε πράξη, ο ΦΠΑ, που υπολογίζεται στην τιμή του αγαθού ή της υπηρεσίας με τον συντελεστή που εφαρμόζεται στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή, είναι απαιτητός μετά την αφαίρεση του ποσού του φόρου, ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή.

[...]»

- 5 Ο τίτλος XII της οδηγίας περί ΦΠΑ, με τίτλο «Ειδικά καθεστώτα», περιλαμβάνει το κεφάλαιο 4, τιτλοφορούμενο «Ειδικό καθεστώς που εφαρμόζεται στα μεταχειρισμένα αγαθά και στα αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας», το οποίο αποτελείται από τα άρθρα 311 έως 343 της οδηγίας αυτής.
- 6 Κατά το άρθρο 311, παράγραφος 1, σημεία 1 και 5, της οδηγίας περί ΦΠΑ:

«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·

[...]

5) “υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής”, κάθε υποκείμενος στον φόρο ο οποίος, στο πλαίσιο της οικονομικής του δραστηριότητας, αγοράζει ή διαθέτει για τις ανάγκες της επιχείρησής του ή εισάγει με σκοπό την μεταπώλησή τους, μεταχειρισμένα αγαθά ή έργα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, είτε ενεργεί για ίδιο λογαριασμό είτε για λογαριασμό τρίτου με βάση σύμβαση παραγγελιοδοχικής αγοράς ή πώλησης».

Το λεττονικό δίκαιο

- 7 Το άρθρο 138 του *Pievienotās vērtības nodokļa likums* (νόμου για τον φόρο προστιθέμενης αξίας, στο εξής: νόμος για τον ΦΠΑ) θεσπίζει στη Λεττονία ειδικό καθεστώς για τον ΦΠΑ που εφαρμόζεται στις συναλλαγές οι οποίες αφορούν μεταχειρισμένα αγαθά, έργα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας το οποίο πρέπει να διασφαλίζει τη μεταφορά στο εσωτερικό δίκαιο του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ που προβλέπεται, μεταξύ άλλων, στο άρθρο 311 της οδηγίας περί ΦΠΑ.
- 8 Ο Λεττονός νομοθέτης όρισε τα μεταχειρισμένα αγαθά ως ενσώματα αγαθά που έχουν χρησιμοποιηθεί και είναι κατάλληλα να επαναχρησιμοποιηθούν με τον ίδιο τρόπο, είτε ως έχουν είτε μετά από επισκευή, εξαιρουμένων των αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας καθώς και των πολύτιμων μετάλλων και πολύτιμων λίθων. Εντούτοις, εμπίπτουν στην έννοια των μεταχειρισμένων αγαθών τα αντικείμενα που περιέχουν πολύτιμα μέταλλα ή πολύτιμους λίθους, αν ο πωλητής, για τον οποίο κάνει λόγο το άρθρο 138, παράγραφος 4, του νόμου για τον ΦΠΑ, παρέδωσε ή μεταβίβασε τα αγαθά αυτά σε μεταπωλητή.
- 9 Σύμφωνα με τα 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»* (κανονιστικής πράξεως υπ’ αριθ. 17 του υπουργικού συμβουλίου, της 3ης Ιανουαρίου 2013, σχετικά με τη διαδικασία εφαρμογής των διατάξεων του νόμου για τον ΦΠΑ και με ορισμένες ρυθμίσεις για την πληρωμή και διαχείριση του φόρου προστιθέμενης αξίας), ως αντικείμενα που περιέχουν πολύτιμα μέταλλα και πολύτιμους λίθους πρέπει να θεωρούνται τα αντικείμενα που αντιστοιχούν στις κλάσεις 71, 82, 83, 90 ή 96 της Συνδυασμένης Ονοματολογίας, ως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών. Στις κλάσεις αυτές περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, τα δαχτυλίδια, τα βραχιόλια, τα περιδέραια, οι καρφίτσες, τα σκουλαρίκια, οι αλυσίδες ρολογιών και τα μενταγιόν.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 10 Η E LATs είναι εταιρία υποκείμενη στον ΦΠΑ. Χορηγεί δάνεια σε ιδιώτες, μη υποκείμενους σε ΦΠΑ, με αντάλλαγμα ενέχυρα σε πολύτιμα μέταλλα και αντικείμενα που περιέχουν χρυσό ή/και ασήμι, όπως περιδέραια, μενταγιόν, δαχτυλίδια, βέρες, μαχαιροπίρουνα ή οδοντιατρικά υλικά.
- 11 Η E LATs μεταπώλησε σε άλλους εμπόρους, υποκείμενους σε ΦΠΑ, τα ενεχυρασθέντα αντικείμενα που δεν αποδόθηκαν στους οφειλέτες ομαδοποιώντας τα ανάλογα με το είδος τους και τον βαθμό καθαρότητάς τους. Εφάρμοσε στις πράξεις αυτές ειδικό καθεστώς ΦΠΑ και κατέβαλε τον ΦΠΑ μόνον επί της διαφοράς μεταξύ της τιμής αγοράς και της τιμής πώλησεως των αντικειμένων από πολύτιμα μέταλλα.
- 12 Η φορολογική αρχή διεξήγαγε έλεγχο σχετικά με τον ΦΠΑ στην E LATs και διαπίστωσε ότι αυτή μεταπώλούσε τα αντικείμενα από πολύτιμα μέταλλα ως άχρηστα αντικείμενα και όχι ως μεταχειρισμένα αγαθά. Κρίνοντας ότι, υπό τις περιστάσεις αυτές, δεν έχει εφαρμογή το ειδικό καθεστώς ΦΠΑ του άρθρου 138 του νόμου για τον ΦΠΑ, η φορολογική αρχή αποφάσισε να επιβάλει επιπλέον ποσό ΦΠΑ στην E LATs.

- 13 Η ασκηθείσα από την E LATs προσφυγή κατά της αποφάσεως αυτής απορρίφθηκε από το Administratīvā apgabaltiesa (περιφερειακό διοικητικό δικαστήριο, Λεττονία) με το σκεπτικό ότι η E LATs είχε μεταπωλήσει τα αντικείμενα από χρυσό και ασήμι ως άχρηστα αντικείμενα και όχι ως μεταχειρισμένα αγαθά και, επομένως, δεν δικαιούτο να εφαρμόσει το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους κατά το άρθρο 138 του νόμου για τον ΦΠΑ.
- 14 Προς στήριξη της αιτήσεώς της αναιρέσεως ενώπιον του Augstākā tiesa (Ανώτατου Δικαστηρίου, Λεττονία), η E LATs προέβαλε, μεταξύ άλλων, ότι η εφαρμογή του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους δεν μπορεί να εξαρτάται από το αν γνώριζε ή δεν γνώριζε τη χρήση, ήτοι τη μεταπώληση ή τη μεταποίηση, την οποία θα έκανε ο αγοραστής των πωλούμενων αγαθών και είναι παράλογο να θεωρηθεί ότι η ομαδοποίηση των κοσμημάτων συνεπάγεται τον επαναχαρακτηρισμό τους από «μεταχειρισμένα αγαθά» σε «άχρηστα αντικείμενα».
- 15 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι τα επίμαχα στην υπόθεση της κύριας δίκης αγαθά, τα οποία μεταβιβάστηκαν με μοναδικό σκοπό την ανάκτηση των πολύτιμων μετάλλων και των πολύτιμων λίθων που περιέχουν, δεν εμπίπτουν στην έννοια των «μεταχειρισμένων αγαθών» του άρθρου 311, παράγραφος 1, σημείο 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, αλλά στην έννοια των «πολύτιμων μετάλλων και πολύτιμων λίθων» που περιλαμβάνεται στη διάταξη αυτή. Εκτιμά επίσης ότι η διάταξη αυτή δεν παρέχει συναφώς διακριτική ευχέρεια στα κράτη μέλη. Ωστόσο, κατά το αιτούν δικαστήριο, το Δικαστήριο δεν έχει ακόμη αποφανθεί επί της σχετικής ερμηνείας της εν λόγω διατάξεως και η ερμηνεία της έχει καθοριστική σημασία για την επίλυση της διαφοράς.
- 16 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Augstākā tiesa (Ανώτατο Δικαστήριο) 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 περί ΦΠΑ υπό την έννοια ότι είναι δυνατόν να θεωρηθούν μεταχειρισμένα αγαθά τα χρησιμοποιημένα αντικείμενα 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 εξαγουν τα πολύτιμα μέταλλα ή τους πολύτιμους λίθους που υπάρχουν στα εν λόγω χρησιμοποιημένα αντικείμενα, ή έχουν σημασία τα αντικειμενικά χαρακτηριστικά της συναλλαγής (ποσότητα των προϊόντων, νομικό καθεστώς του αντισυμβαλλόμενου στη συναλλαγή κ.λπ.);»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

- 17 Με τα δύο ερωτήματά του, τα οποία πρέπει να συνεξετασθούν, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 311, παράγραφος 1, σημείο 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει την έννοια ότι στα «μεταχειρισμένα αγαθά» περιλαμβάνονται τα χρησιμοποιημένα αγαθά που περιέχουν πολύτιμα μέταλλα ή πολύτιμους λίθους, τα οποία μεταπωλούνται με σκοπό την ανάκτηση των εν λόγω πολύτιμων μετάλλων ή πολύτιμων λίθων.
- 18 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, προκειμένου να ερμηνευθεί διάταξη του δικαίου της Ένωσης, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη όχι μόνο το γράμμα της, αλλά και το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται και οι σκοποί που επιδιώκονται με τη ρύθμιση της οποίας αποτελεί μέρος, μεταξύ άλλων δε το ιστορικό θεσπίσεως της ρυθμίσεως αυτής (απόφαση της 17ης Απριλίου 2018, Egenberger, C-414/16, EU:C:2018:257, σκέψη 44).

- 19 Πρώτον, όσον αφορά το γράμμα του άρθρου 311, παράγραφος 1, σημείο 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, υπενθυμίζεται ότι, κατά τη διάταξη αυτή, συνιστούν «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».
- 20 Επομένως, για να μπορεί να θεωρηθεί μεταχειρισμένο αγαθό, κατά την έννοια της διατάξεως αυτής, ένα αγαθό πρέπει να πληροί πολλές προϋποθέσεις, ήτοι, κατ' αρχάς, να είναι κινητό ενσώματο αγαθό, στη συνέχεια, να μπορεί να επαναχρησιμοποιηθεί, ως έχει ή μετά από επισκευή, και, τέλος, να μην εμπίπτει στην κατηγορία των αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας ούτε στην κατηγορία των πολύτιμων μετάλλων ή των πολύτιμων λίθων.
- 21 Όσον αφορά την πρώτη και τη δεύτερη προϋπόθεση, υπενθυμίζεται ότι το Δικαστήριο έχει ήδη κρίνει ότι ο όρος «μεταχειρισμένα αγαθά», κατά την έννοια του άρθρου 311, παράγραφος 1, σημείο 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, δεν αποκλείει τα κινητά ενσώματα αγαθά τα οποία είναι δυνατόν να επαναχρησιμοποιηθούν, ως έχουν ή μετά από επισκευή, τα οποία προέρχονται από άλλο αγαθό στο οποίο ήταν ενσωματωμένα ως συστατικά στοιχεία αυτού και ότι ο χαρακτηρισμός «μεταχειρισμένο αγαθό» απαιτεί μόνον το μεταχειρισμένο αγαθό να διατηρεί τις λειτουργίες τις οποίες διέθετε εκ της κατασκευής του και να μπορεί, ως εκ τούτου, να επαναχρησιμοποιηθεί ως έχει ή μετά από επισκευή (βλ., επ' αυτού, απόφαση της 18ης Ιανουαρίου 2017, Sjelle Autogenbrug, C-471/15, EU:C:2017:20, σκέψεις 31 και 32).
- 22 Όσον αφορά την τρίτη προϋπόθεση, επισημαίνεται ότι, καίτοι είναι αληθές ότι, κατά το γράμμα του άρθρου 311, παράγραφος 1, σημείο 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, τα αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας δεν μπορούν να χαρακτηρισθούν «μεταχειρισμένα αγαθά», εντούτοις τα αντικείμενα αυτά, εν αντιθέσει προς τα πολύτιμα μέταλλα και τους πολύτιμους λίθους, μπορούν ωστόσο να υπαχθούν στο καθεστώς φορολογήσεως του περιθωρίου κέρδους του υποκείμενου στον φόρο μεταπωλητή το οποίο συνιστά καθεστώς παρεκκλίσεως από το γενικό καθεστώς της οδηγίας περί ΦΠΑ (βλ., επ' αυτού, απόφαση της 18ης Μαΐου 2017, Litdana, C-624/15, EU:C:2017:389, σκέψη 24).
- 23 Εξάλλου, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το άρθρο 311, παράγραφος 1, σημείο 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, αναφέρει ρητώς αυτά καθεαυτά τα πολύτιμα μέταλλα και τους πολύτιμους λίθους, αλλά δεν περιλαμβάνει καμία ρητή αναφορά στα αντικείμενα που περιέχουν πολύτιμα μέταλλα ή πολύτιμους λίθους τα οποία είναι δυνατόν να «επαναχρησιμοποιηθούν», κατά την έννοια της ίδιας αυτής διατάξεως όπως έχει ερμηνευθεί από το Δικαστήριο.
- 24 Δεύτερον, όσον αφορά το πλαίσιο εντός του οποίου εντάσσεται το άρθρο 311, παράγραφος 1, σημείο 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, υπενθυμίζεται ότι το εν λόγω άρθρο 311 αποτελεί το μοναδικό άρθρο του τμήματος 1, με τίτλο «Ορισμοί», του κεφαλαίου 4 της οδηγίας περί ΦΠΑ, σχετικά με τα ειδικά καθεστώτα που εφαρμόζονται στα μεταχειρισμένα αγαθά και στα αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας, τα δε ειδικά αυτά καθεστώτα παρεκκλίνουν από το γενικό καθεστώς της οδηγίας περί ΦΠΑ και, ως εκ τούτου, πρέπει να εφαρμόζονται μόνον στο αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού τους μέτρο (βλ., επ' αυτού, απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2005, Jyske Finans, C-280/04, EU:C:2005:753, σκέψη 35).
- 25 Εφόσον όμως καμία διάταξη του εν λόγω κεφαλαίου 4 δεν αφορά τα πολύτιμα μέταλλα ή τους πολύτιμους λίθους ούτε τα αντικείμενα που περιέχουν τέτοια μέταλλα ή λίθους, από το πλαίσιο εντός του οποίου εντάσσεται το άρθρο 311, παράγραφος 1, σημείο 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν μπορεί να αντληθεί κανένα συμπέρασμα για να διαπιστωθεί σε ποιο βαθμό τα αντικείμενα που αποτελούνται από πολύτιμα μέταλλα ή/και πολύτιμους λίθους δύνανται να εμπίπτουν στην έννοια των «μεταχειρισμένων αγαθών» κατά τη διάταξη αυτή.

- 26 Τρίτον, πρέπει συνεπώς να γίνει αναφορά στον σκοπό τον οποίο επιδιώκει το άρθρο 311, παράγραφος 1, σημείο 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ.
- 27 Συναφώς, κατ' αρχάς, υπενθυμίζεται ότι η εν λόγω διάταξη περιλαμβάνει τους ορισμούς που εφαρμόζονται στο καθεστώς του περιθωρίου κέρδους και ότι από την αιτιολογική σκέψη 51 της οδηγίας περί ΦΠΑ προκύπτει ότι ο σκοπός του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους είναι η αποφυγή της διπλής φορολογήσεως και των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού μεταξύ υποκειμένων στον φόρο στον τομέα των μεταχειρισμένων αγαθών και των αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας (απόφαση της 18ης Μαΐου 2017, Litdana, C-624/15, EU:C:2017:389, σκέψη 25).
- 28 Περαιτέρω, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 49 έως 55 των προτάσεών του, η εξαίρεση των πολύτιμων μετάλλων και των πολύτιμων λίθων από το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους έγκειται στο ότι η αξία που πρέπει να αποδοθεί στα πολύτιμα μέταλλα και στους πολύτιμους λίθους δεν απορρέει μόνον από τη χρησιμότητά τους ως πρώτης ύλης για την κατασκευή άλλων αγαθών, αλλά εξαρτάται κατ' ουσίαν από την εγγενή αξία που τους αποδίδεται. Επομένως, χωρίς καν να απαιτείται να ενσωματωθούν ή να μεταποιηθούν σε προϊόν με συγκεκριμένη λειτουργία, τα εν λόγω μέταλλα και οι εν λόγω λίθοι έχουν ίδια λειτουργία η οποία έγκειται στο ότι αντιπροσωπεύουν οικονομική αξία που μπορεί να ρευστοποιηθεί στην αγορά των πολύτιμων μετάλλων ή των πολύτιμων λίθων. Εξάλλου, η εγγενής αυτή αξία δεν χάνεται δεδομένου ότι τα εν λόγω μέταλλα και οι εν λόγω λίθοι μπορούν να αποτελέσουν το αντικείμενο επανειλημμένης επαναχρησιμοποίησης λόγω του ότι τα υλικά αυτά μπορούν ευκόλως να ανακτηθούν και να μεταποιηθούν διατηρώντας την αξία τους.
- 29 Τέλος, από το ιστορικό θεσπίσεως της οδηγίας 94/5/EK 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), η οποία προσέθεσε, στην έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ, του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), το άρθρο 26α του οποίου το γράμμα είναι πανομοιότυπο με αυτό του άρθρου 311, παράγραφος 1, σημείο 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, προκύπτει ότι ο νομοθέτης αποσκοπούσε, σε ορισμένο βαθμό, να υπαγάγει τα αντικείμενα που περιέχουν πολύτιμα μέταλλα ή πολύτιμους λίθους στο εν λόγω καθεστώς του περιθωρίου κέρδους.
- 30 Πράγματι, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, στην πρόταση οδηγίας [COM(88) 846 τελικό], είχε προτείνει την υπαγωγή στο εν λόγω καθεστώς των «αντικειμένων [...] από χρυσό ή άλλο πολύτιμο μέταλλο ή διακοσμημένων με πολύτιμες πέτρες, εφόσον η αξία των υλικών αυτών από [τα οποία] αποτελούνται δεν υπερβαίνει το 50 % της τιμής πώλησης των εν λόγω αντικειμένων», εισάγοντας έτσι διάκριση μεταξύ, αφενός, των πολύτιμων μετάλλων και των πολύτιμων λίθων και, αφετέρου, των αντικειμένων που αποτελούνται από τα υλικά αυτά, όπως είναι τα κοσμήματα.
- 31 Πάντως, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 45 έως 48 των προτάσεών του, στο τελικό κείμενο του άρθρου 26α της έκτης οδηγίας 77/388, δεν γίνεται καμία αναφορά στα αντικείμενα που περιέχουν πολύτιμα μέταλλα ή πολύτιμους λίθους και από το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους εξαιρούνται μόνον «τα ευγενή μέταλλα και οι πολύτιμοι λίθοι» καθεαυτά, ο δε ορισμός αυτών που πρέπει να νοούνται ως «ευγενή μέταλλα ή πολύτιμοι λίθοι» εναπόκειται στα κράτη μέλη.
- 32 Ωστόσο, καίτοι ο νομοθέτης της Ένωσης άφησε, κατά τα προεκτεθέντα, στα κράτη μέλη την εξουσία καθορισμού της έννοιας των «πολύτιμων μετάλλων ή πολύτιμων λίθων», η εν λόγω εξουσία περιορίζεται, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, όχι μόνον από την απαγόρευση μεταβολής των ίδιων των στοιχείων του ορισμού της θεσπισθείσας από τον νομοθέτη της Ένωσης παρεκκλίσεως, με την υιοθέτηση τόσο ευρέος ορισμού ώστε να καθίσταται κενή περιεχομένου η έννοια των «μεταχειρισμένων αντικειμένων» (βλ. επ' αυτού, μεταξύ άλλων, αποφάσεις 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 21, καθώς και της 13ης Μαρτίου 2014, ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, σκέψη 41), αλλά και από την απαγόρευση αντιθέσεως προς τους σκοπούς που επιδιώκει η οδηγία περί ΦΠΑ και παραβιάσεως της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας η οποία είναι συμφυής με το κοινό σύστημα ΦΠΑ (βλ., επ' αυτού, απόφαση της 13ης Μαρτίου 2014, ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, σκέψη 42).

- 33 Συνεπώς, για να εμπίπτει στην κατηγορία των «μεταχειρισμένων αγαθών», κατά την έννοια του άρθρου 311, παράγραφος 1, σημείο 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, τα οποία δύνανται να υπαχθούν στο ειδικό καθεστώς του περιθωρίου κέρδους και όχι στην κατηγορία των «πολύτιμων μετάλλων ή πολύτιμων λίθων» τα οποία αποκλείονται από το ευνοϊκό αυτό καθεστώς, ένα αντικείμενο αποτελούμενο από τέτοια μέταλλα ή λίθους πρέπει να είχε άλλη λειτουργία από αυτή που είναι συμφυής με τα υλικά που το αποτελούν, να την έχει διατηρήσει και να δύναται να επαναχρησιμοποιηθεί, ως έχει ή μετά από επισκευή.
- 34 Αντιθέτως, όπως παρατήρησε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 72 των προτάσεών του, αφ' ης στιγμής ένα αντικείμενο δεν έχει άλλη λειτουργία εκτός από αυτήν που είναι συμφυής με τα υλικά που το αποτελούν ή δεν δύναται να πληροί άλλη τέτοια λειτουργία, το εν λόγω αντικείμενο δεν μπορεί να υπαχθεί στο ειδικό καθεστώς του περιθωρίου κέρδους, καθόσον δεν παραμένει στον αρχικό οικονομικό του κύκλο και η μόνη χρησιμότητά του θα είναι να μεταποιηθεί σε νέο αντικείμενο που θα ενταχθεί σε νέο οικονομικό κύκλο, με αποτέλεσμα να εξαλείφεται ο κίνδυνος της διπλής φορολόγησεως, για την αντιμετώπιση του οποίου θεσπίστηκε το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους.
- 35 Μεταξύ των στοιχείων που πρέπει να ληφθούν υπόψη για να καθορισθεί, σε μια συγκεκριμένη περίπτωση, αν ένα αγαθό το οποίο αποτελεί αντικείμενο μεταπώλησεως εμπίπτει στην κατηγορία των «μεταχειρισμένων αγαθών» ή στην κατηγορία των «πολύτιμων μετάλλων και των πολύτιμων λίθων», περιλαμβάνονται όλες οι αντικειμενικές περιστάσεις υπό τις οποίες διενεργήθηκε η μεταπώληση. Πράγματι, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι οι έννοιες της οδηγίας περί ΦΠΑ έχουν αντικειμενικό χαρακτήρα και εφαρμόζονται ανεξαρτήτως των σκοπών και των αποτελεσμάτων των οικείων συναλλαγών (βλ., επ' αυτού, απόφαση της 6ης Ιουλίου 2006, Kittel και Recolta Recycling, C-439/04 και C-440/04, EU:C:2006:446, σκέψη 41).
- 36 Στο πλαίσιο αυτό, η συνεκτίμηση στοιχείων όπως η πρόθεση του υποκείμενου στον φόρο που μετέχει της συναλλαγής είναι, πλην εξαιρετικών περιπτώσεων, αντίθετη προς τους σκοπούς του κοινού συστήματος ΦΠΑ για επίτευξη ασφάλειας δικαίου και διευκόλυνση των συμφυών προς την επιβολή του ΦΠΑ πράξεων διά της συνεκτιμήσεως της αντικειμενικής φύσεως της οικείας πράξεως (απόφαση της 6ης Ιουλίου 2006, Kittel και Recolta Recycling, C-439/04 και C-440/04, EU:C:2006:446, σκέψη 42 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 37 Αντιθέτως, όπως παρατήρησε ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 78 και 82 των προτάσεών του, στοιχεία όπως η παρουσίαση των εν λόγω αντικειμένων, η μέθοδος εκτιμήσεως της αξίας των αντικειμένων αυτών και η μέθοδος τιμολογήσεως, ήτοι χύμα (μεικτό βάρος/καθαρό βάρος) ή ανά τεμάχιο, αποτελούν αντικειμενικά χαρακτηριστικά τα οποία μπορούν εγκύρως να λαμβάνονται υπόψη.
- 38 Συναφώς, πρέπει να προστεθεί ότι, στο μέτρο κατά το οποίο η φορολογητέα βάση που καθορίζεται σύμφωνα με το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους πρέπει να προκύπτει από μια λογιστική διαδικασία η οποία να καθιστά δυνατό να εξακριβωθεί ότι πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις εφαρμογής του εν λόγω καθεστώτος (απόφαση της 18ης Ιανουαρίου 2017, Sjelle Autogenbrug, C-471/15, EU:C:2017:20, σκέψη 43), η λογιστική του υποκείμενου στον φόρο μεταπωλητή και τα συνδεδεμένα με αυτήν τιμολόγια μπορούν, εκτός εξαιρετικών περιστάσεων, να παράσχουν αντικειμενικές πληροφορίες για την εν λόγω συναλλαγή και τα πωλούμενα αντικείμενα.
- 39 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των προεκτεθέντων, στα υποβληθέντα ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 311, παράγραφος 1, σημείο 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει την έννοια ότι ο ορισμός των «μεταχειρισμένων αγαθών» δεν καλύπτει χρησιμοποιημένα αγαθά που περιέχουν

πολύτιμα μέταλλα ή πολύτιμους λίθους αν τα αγαθά αυτά δεν μπορούν πλέον να πληρούν την αρχική τους λειτουργία και διατηρούν μόνον τις λειτουργίες που είναι συμφυείς με τα εν λόγω μέταλλα και λίθους, όπερ εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να εξακριβώσει λαμβάνοντας υπόψη όλες τις αντικειμενικές περιστάσεις που είναι κρίσιμες σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση.

Επί των δικαστικών εξόδων

- ⁴⁰ Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (δέκατο τμήμα) αποφαινεται:

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, έχει την έννοια ότι ο ορισμός των «μεταχειρισμένων αγαθών» δεν καλύπτει χρησιμοποιημένα αγαθά που περιέχουν πολύτιμα μέταλλα ή πολύτιμους λίθους αν τα αγαθά αυτά δεν μπορούν πλέον να πληρούν την αρχική τους λειτουργία και διατηρούν μόνον τις λειτουργίες που είναι συμφυείς με τα εν λόγω μέταλλα και λίθους, όπερ εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να εξακριβώσει λαμβάνοντας υπόψη όλες τις αντικειμενικές περιστάσεις που είναι κρίσιμες σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση.

(υπογραφές)