



## Teismo praktikos rinkinys

### TEISINGUMO TEISMO (dešimtoji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. liepos 11 d.\*<sup>i</sup>

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinės vertės mokestis – Direktyva 2006/112/EB – 311 straipsnio 1 dalies 1 punktą – Speciali naudotų prekių schema – Sąvoka „naudotos prekės“ – Prekybininkui perparduotos prekės, kuriose yra tauriųjų metalų ir brangakmenių – Minėtų prekių pakeitimas po pardavimo – Tauriųjų metalų ir brangakmenių išgavimas – Sąvoka „taurieji metalai ar brangakmeniai“

Byloje C-154/17

dėl *Augstākā tiesa* (Aukščiausiasis Teismas, Latvija) 2017 m. kovo 21 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2017 m. kovo 27 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

**SIA „E LATS“**

prieš

**Valsts ieņēmumu dienests**

TEISINGUMO TEISMAS (dešimtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas E. Levits, teisėjai A. Borg Barthet ir F. Biltgen (pranešėjas),

generalinis advokatas M. Bobek,

posėdžio sekretorius M. Aleksejev, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2018 m. sausio 25 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- SIA „E LATS“, atstovaujamos advokatės N. Podvinska ir advokato J. Lagzdinš,
- Latvijos vyriausybės, atstovaujamos I. Kucina ir J. Davidoviča,
- Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir E. Kalniņš,

susipažinęs su 2018 m. balandžio 10 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

\* Proceso kalba: latvių.

## Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva) 311 straipsnio 1 dalies 1 punkto išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant SIA „E LATS“ (toliau – E LATS) ir Valsts ieņēmumu dienests (mokesčių administratorius, Latvija, toliau – mokesčių administratorius) ginčą dėl pridėtinės vertės mokesčio (PVM) mokėjimo, konkrečiai, dėl turtui, kurį sudaro, be kita ko, auksas, sidabras ir brangakmeniai, skirtos maržos apmokestinimo schemos taikymo.

### Teisinis pagrindas

#### *Sąjungos teisė*

- 3 PVM direktyvos 51 konstatuojamojoje dalyje nustatyta:

„Tikslinga patvirtinti Bendrijos apmokestinimo tvarką, taikytiną naudotoms prekėms, meno kūriniams, antikvariniams daiktams ir kolekcionavimo objektams, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo ir konkurencijos tarp apmokestinamųjų asmenų iškraipymo.“

- 4 Šios direktyvos 1 straipsnio 2 dalyje nurodyta:

„Pagal bendros PVM sistemos principą prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra proporcingas prekių bei paslaugų kainai, nors daugelis sandorių vykdomi gamybos ir paskirstymo metu iki to etapo, kai skaičiuojamas mokestis.

Už kiekvieną sandorį PVM apskaičiuojamas taip – iš PVM, apskaičiuoto prekių ar paslaugų kainai taikant toms prekėms arba paslaugoms nustatytą PVM tarifą, atimama įvairioms sąnaudų sudedamosioms dalims tiesiogiai priskirtino PVM suma.

<...>“

- 5 PVM direktyvos XII antraštinėje dalyje „Specialios schemas“ yra 4 skyrius „Naudotoms prekėms, meno kūriniams, kolekcionavimo objektams ir antikvariniams daiktams skirtos specialios procedūros“, kuriame yra 311–343 straipsniai.
- 6 PVM direktyvos 311 straipsnio 1 dalies 1 ir 5 punktuose nurodoma:

„Taikant šį skyrių ir nepažeidžiant kitų Bendrijos nuostatų, vartojamos šios sąvokos:

- 1) „naudotos prekės“ – kilnojamasis materialusis turtas, kuris yra tinkamas toliau naudoti tokios būklės, kokios jis yra, arba tampa tinkamu naudoti po remonto darbų, išskyrus meno kūrinius, kolekcionavimo objektus ar antikvarinius daiktus, taip pat tauriuosius metalus ar brangakmenius, kaip apibrėžia valstybės narės;

<...>

5) „apmokestinamasis prekybininkas“ – bet kuris apmokestinamasis asmuo, kuris vykdydamas savo ekonominę veiklą ir perpardavimo tikslu perka ar savo verslo tikslais naudoja, ar importuoja naudotas prekes, meno kūrinius, kolekcionavimo objektus ar antikvarinius daiktus, nepaisant to, ar tas apmokestinamasis asmuo veikia savo, ar kito asmens vardu pagal sutartį, kuria numatoma už pirkimą ar pardavimą mokėti komisinį atlyginimą.“

### **Latvijos teisė**

- 7 *Pievienotās vērtības nodokļa likums* (Pridētinės vertės mokesčio įstatymas, toliau – PVM įstatymas) 138 straipsnyje įtvirtinta Latvijoje taikoma naudotoms prekėms, meno kūriniams, kolekcionavimo objektams ir antikvariniams daiktams skirta speciali schema, kuria turi būti užtikrintas, be kita ko, PVM direktyvos 311 straipsnyje numatytos specialiosios schemos perkėlimas į nacionalinę teisę.
- 8 Latvijos teisės aktų leidėjas naudotas prekes apibrėžė kaip naudotą materialųjį turtą, kuris yra tinkamas toliau naudoti tokios būklės, kokios yra, ir be pakeitimų arba tampa tinkamas naudoti po remonto darbų, išskyrus meno kūrinius, kolekcionavimo objektus ar antikvarinius daiktus, taip pat gaminius iš tauriųjų metalų ar brangakmenių. Vis dėlto naudotų prekių sąvoka apima gaminius iš tauriųjų metalų ir brangakmenių, kai PVM įstatymo 138 straipsnio 4 dalyje nurodytas pardavėjas juos perduoda prekybininkui, kad šis juos parduotų.
- 9 Pagal *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“* (2013 m. sausio 3 d. Ministru tarybos įsakymas Nr. 17 „PVM įstatymo nuostatų taikymo procedūros ir su pridėtinės vertės mokesčio mokėjimu ir administravimu susijusios kai kurios sąlygos“) 183 ir 184 straipsnius gaminiai iš tauriųjų metalų ir brangakmenių turi būti laikomi objektai, kurie atitinka faktinių aplinkybių klostymosi dieną galiojusios Kombinuotosios nomenklatūros 71, 82, 83, 90 arba 96 skyrius. Šie skyriai apima, be kita ko, žiedus, apyrankes, grandinėles, sages, auskarus, laikrodžių apyrankes ir pakabukus.

### **Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai**

- 10 E LATS yra PVM apmokestinamasis asmuo. Ji teikia paskolas fiziniams asmenims, kurie nėra PVM apmokestinamieji asmenys, už užstatus, kurie susideda iš tauriųjų metalų arba yra dirbiniai iš aukso ir (arba) sidabro, kaip antai grandinėlės, pakabukai, žiedai, vestuviniai žiedai, stalo įrankiai arba odontologinės medžiagos.
- 11 Pagal metalo rūšį ir grynumą suskirstytus neatpirktus užstatus E LATS perpardavė pagal svorį kitiems prekybininkams, kurie yra PVM apmokestinamieji asmenys. Šiems sandoriams ji pritaikė specialų PVM tarifą ir sumokėjo šį mokestį tik už skirtumą tarp tauriųjų metalų dirbinių įsigijimo ir pardavimo kainos.
- 12 Mokesčių administratorius atliko E LATS PVM patikrinimą ir priėjo prie išvados, kad ji perpardavė dirbinius iš tauriųjų metalų kaip atliekas, bet ne kaip naudotas prekes. Šiomis aplinkybėmis manydamas, kad PVM įstatymo 138 straipsnyje įtvirtinta specialioji schema yra netaikoma, mokesčių administratorius nusprendė pareikalauti iš E LATS papildomai sumokėti PVM.
- 13 *Administratīvā apgabaltiesa* (Regioninis administracinis teismas, Latvija) atmetė E LATS pateiktą skundą dėl šio sprendimo, nes ji perpardavė gaminius iš aukso ir sidabro kaip atliekas, o ne kaip naudotas prekes, todėl ji negalėjo pagrįstai taikyti PVM įstatymo 138 straipsnyje numatytos maržos apmokestinimo schemos.

- 14 Grįsdama savo kasacinį skundą *Augstākā tiesa* (Aukščiausiasis Teismas, Latvija) E LATS nurodo, be kita ko, kad maržos apmokestinimo schemos taikymas negali priklausyti nuo to, ar ji žinojo, kaip pirkėjas panaudos šiuos gaminius, t. y. perparduos arba perdirbs, ir ką pirkėjas darys su parduotomis prekėmis, ir kad būtų nelogiška manyti, jog aukso ir sidabro dirbinių sugrupavimas turi reikšti jų perkvalifikavimą iš „naudotų prekių“ į „metalo laužą“.
- 15 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos prekės, kurios perleidžiamos tik turint tikslą išgauti jų sudėtyje esančius tauriuosius metalus ir brangakmenius, patenka ne į PVM direktyvos 311 straipsnio 1 dalies 1 punkte įtvirtintą sąvoką „naudotos prekės“, o į šioje nuostatoje nurodytą sąvoką „taurieji metalai ir brangakmeniai“. Jis taip pat mano, kad šia nuostata nesuteikiama diskrecija valstybėms narėms šiuo klausimu. Vis dėlto, anot prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo, Teisingumo Teismas dar nėra priėmęs sprendimo dėl minėtos nuostatos aiškinimo ir jos aiškinimas yra labai svarbus bylai išspręsti.
- 16 Šiomis aplinkybėmis *Augstākā tiesa* (Aukščiausiasis Teismas, Latvija) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:
- „1. Ar PVM direktyvos 311 straipsnio 1 dalies 1 punktas turi būti aiškinamas taip, kad naudotomis prekėmis galima laikyti prekybininko įsigytus naudotus dirbinius, kuriuose yra tauriųjų metalų ar brangakmenių (taip yra šios bylos atveju) ir kurie perparduodami daugiausia tam, kad iš tų dirbinių būtų galima išgauti tauriuosius metalus ar brangakmenius?
2. Jei atsakymas į pirmąjį klausimą būtų teigiamas, ar siekiant apriboti specialios procedūros taikymą yra svarbu, kad prekybininkas žinotų, jog paskesnio pirkėjo tikslas yra išgauti naudotuose gaminiuose esančius tauriuosius metalus ar brangakmenius, ir ar turi reikšmės objektyvios sandorio savybės (prekių kiekis, kitos sandorio šalies teisinis statusas ir pan.)?“

### **Dėl prejudicinių klausimų**

- 17 Savo klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar PVM direktyvos 311 straipsnio 1 dalies 1 punktas turi būti aiškinamas taip, kad sąvoka „naudota prekė“ apima naudotas prekes, kuriuose yra tauriųjų metalų ir brangakmenių ir kurios perparduodamos siekiant išgauti šį metalą ir brangakmenius.
- 18 Pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją aiškinant Sąjungos teisės nuostatą reikia atsižvelgti ne tik į jos tekstą, bet ir į kontekstą ir teisės akto, kuriame ji įtvirtinta, tikslus, ir, be kita ko, į šio akto priėmimo aplinkybes (šiuo klausimu žr. 2018 m. balandžio 17 d. Sprendimo *Egenberger*, C-414/16, EU:C:2018:257, 44 punktą).
- 19 Pirma, kalbant apie PVM direktyvos 311 straipsnio 1 dalies 1 punkto tekstą, primintina, kad pagal šią nuostatą „naudotos prekės“ yra „kilnojamasis materialusis turtas, kuris yra tinkamas toliau naudoti tokios būklės, kokios yra, arba tampa tinkam[as] naudoti po remonto darbų, išskyrus meno kūrinius, kolekcionavimo objektus ar antikvarinius daiktus, taip pat tauriuosius metalus ar brangakmenius, kaip apibrėžia valstybės narės“.
- 20 Iš šio teksto matyti, jog siekiant, kad prekė būtų laikoma naudota preke, kaip ji suprantama pagal šią nuostatą, prekė turi atitikti keletą sąlygų: pirmiausia, turi būti kilnojamasis turtas, taip pat – tinkama toliau naudoti tokios būklės, kokios yra, arba turi tapti tinkama naudoti po remonto darbų ir, galiausiai, nepriklausyti prie meno kūrinių, kolekcionavimo objektų ar antikvarinių daiktų, taip pat tauriųjų metalų ar brangakmenių.

- 21 Dėl pirmos ir antros sąlygų primintina, jog Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad sąvoka „naudota prekė“, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 311 straipsnio 1 dalies 1 punktą, apima kilnojamąjį materialųjį turtą, kuris yra tinkamas toliau naudoti tokios būklės, kokios yra, arba tampa tinkamas naudoti po remonto darbų ir kuris yra gautas iš kito turto, į kurį jis buvo įdėtas kaip sudedamoji dalis, ir kad siekiant kvalifikuoti kaip „naudotą prekę“ reikia, kad naudota prekė būtų išsaugojusi savo funkcijas, kurias ji turėjo būdama nauja, ir kad dėl to ji galėtų būti toliau naudojama tokios būklės, kokios yra, arba taptų tinkama naudoti po remonto darbų (šiuo klausimu žr. 2017 m. sausio 18 d. Sprendimo *Sjelle Autogenbrug*, C-471/15, EU:C:2017:20, 31 ir 32 punktus).
- 22 Kalbant apie trečią sąlygą, pažymėtina, kad nors iš tiesų pagal PVM direktyvos 311 straipsnio 1 dalies 1 punktą meno kūriniai, kolekcionavimo objektai ar antikvariniai daiktai negali būti kvalifikuojami kaip „naudotos prekės“, šiems daiktams, skirtingai nei tauriesiems metalams ir brangakmeniams, vis dėlto gali būti taikoma apmokestinamojo prekybininko gautos maržos apmokestinimo schema, kuri yra speciali nuo PVM direktyvos įprastos apmokestinimo schemas nukrypstanti schema (šiuo klausimu žr. 2017 m. gegužės 18 d. Sprendimo *Litdana*, C-624/15, EU:C:2017:389, 24 punktą).
- 23 Be to, reikia konstatuoti, kad PVM direktyvos 311 straipsnio 1 dalies 1 punkte konkrečiai minimi taurieji metalai ir brangakmeniai, kaip tokie, bet nepateikiama jokios aiškios nuorodos į daiktus, kuriuose yra tauriųjų metalų ir brangakmenių ir kuriuos galima „toliau naudoti“, kaip tai suprantama pagal tą pačią nuostatą, kaip ją išaiškino Teisingumo Teismas.
- 24 Antra, dėl PVM direktyvos 311 straipsnio 1 dalies 1 punkto konteksto primintina, kad šis 311 straipsnis yra PVM direktyvos 4 skyriaus, kuriame įtvirtintos naudotoms prekėms, meno kūriniais, kolekcionavimo objektams ir antikvariniams daiktams skirtos specialiosios schemas, kuriomis nukrypstama nuo PVM direktyvos įprastos schemas ir kurios dėl šios priežasties turi būti taikomos tik tiek, kiek būtina jomis siekiamam tikslui pasiekti, 1 skirsnio „Sąvokų apibrėžimai“ vienintelis straipsnis (šiuo klausimu žr. 2005 m. gruodžio 8 d. Sprendimo *Jyske Finans*, C-280/04, EU:C:2005:753, 35 punktą).
- 25 Taigi, kadangi jokia 4 skyriaus nuostata nėra susijusi nei su tauriaisiais metalais ir brangakmeniais, nei su daiktais, kuriuose yra tauriųjų metalų ir brangakmenių, negalima daryti jokios išvados iš PVM direktyvos 311 straipsnio 1 dalies 1 punkto konteksto siekiant nustatyti, kiek daiktai, kuriuose yra tauriųjų metalų ir (arba) brangakmenių, galėtų patekti į sąvoką „naudotos prekės“, kaip ji suprantama pagal šią nuostatą.
- 26 Trečia, todėl reikia remtis PVM direktyvos 311 straipsnio 1 dalies 1 punkto siekiamu tikslu.
- 27 Šiuo klausimu pirmiausia reikia priminti, kad minėtoje nuostatoje įtvirtintos maržos apmokestinimo schemai taikomos apibrėžtys ir kad iš PVM direktyvos 51 konstatuojamosios dalies matyti, jog maržos apmokestinimo schemas tikslas yra išvengti dvigubo apmokestinimo ir konkurencijos tarp apmokestinamųjų asmenų iškraipymo srityje, susijusioje su naudotomis prekėmis, meno kūriniais, kolekcionavimo objektais ar antikvariniais daiktais (2017 m. gegužės 18 d. Sprendimo *Litdana*, C-624/15, EU:C:2017:389, 25 punktas).
- 28 Kaip pažymėjo generalinis advokatas savo išvados 49–55 punktuose, maržos apmokestinimo schemas netaikymas tauriesiems metalams ir brangakmeniams grindžiamas tuo, kad vertė, kurią reikia suteikti tauriesiems metalams ir brangakmeniams, nekyla vien iš jų, kaip pirminės žaliavos kitoms prekėms gaminti, naudos, bet iš esmės yra savaiminė vertė, kuri jiems gali būti suteikiama. Taigi nesant reikalo juos naudoti gaminant produktą arba pakeisti į produktą, turintį tam tikrą funkcinę paskirtį, šie taurieji metalai ir brangakmeniai atlieka savo funkcijas – turi finansinę vertę, kuri gali būti gaunama juos realizavus tauriųjų metalų ir brangakmenių rinkoje. Be to, ši savaiminė vertė nedingsta, nors minėti taurieji metalai ir brangakmeniai gali būti kelis kartus perdirdami, nes ši žaliava yra lengvai išgaunama ir pakeičiama išsaugant vertę.

- 29 Galiausiai, iš 1994 m. vasario 14 d. Tarybos direktyvos 94/5/EB, papildančios bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies pakeičiančios Direktyvą 77/388/EEB – Specialios nuostatos, taikytinos naudotoms prekėms, meno kūriniams, kolekcionavimo objektams ir antikvariniams daiktams (OL L 60, 1994, p. 16; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k. 9 sk., 1 t., p. 255), kuria į 1977 m. gegužės 17 d. Šeštąją Tarybos direktyvą dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k. 9 sk., 1 t., p. 23) buvo įtrauktas 26a straipsnis, kurio tekstas yra toks pat kaip PVM direktyvos 311 straipsnio 1 dalies 1 punkto tekstas, parengiamųjų dokumentų matyti, kad teisės aktų leidėjas norėjo, jog tam tikru lygiu objektams, kuriuose yra tauriųjų metalų ir brangakmenių, būtų taikoma minėta maržos apmokestinimo schema.
- 30 Iš tiesų Pasiūlyme dėl direktyvos [COM(88) 846 *final*] Europos Komisija siūlė minėtą schemą taikyti „objektams <...> iš aukso ir kitų tauriųjų metalų arba papuoštiesiems brangakmeniais, kai šiuos objektus sudarančių minėtų žaliavų vertė neviršija 50 % šių objektų pardavimo kainos“, taip atskirdama, pirma, tauriuosius metalus ir brangakmenius ir, antra, iš šių žaliavų padarytus objektus, kaip antai papuošalus.
- 31 Vis dėlto, kaip pažymėjo generalinis advokatas savo išvados 45–48 punktuose, galutinėje Šeštosios direktyvos 77/388 26a straipsnio versijoje nebėra jokios nuorodos į objektus, kuriuose yra tauriųjų metalų arba brangakmenių, ir „tauriesiems metalams ir brangakmeniams“, kaip tokiems, netaikoma maržos apmokestinimo schema, o kaip reikia suprasti sąvoką „taurieji metalai ir brangakmeniai“, turi nustatyti valstybės narės.
- 32 Taigi, nors Sąjungos teisės aktų leidėjas taip suteikė įgaliojimus valstybėms narėms apibrėžti sąvoką „taurieji metalai ir brangakmeniai“, pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją tokie įgaliojimai ribojami draudimo pažeisti ne tik patį Sąjungos teisės aktų leidėjo įtvirtintą nukrypti leidžiančios nuostatos tekstą nustatant tokią plačią sąvoką, jog sąvoka „naudotos prekės“ prarastų savo turinį (2007 m. birželio 28 d. Sprendimo *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust ir The Association of Investment Trust Companies*, C-363/05, EU:C:2007:391, 21 punktą ir 2014 m. kovo 13 d. Sprendimo *ATP PensionService*, C-464/12, EU:C:2014:139, 41 punktą), bet ir PVM direktyva siekiamus tikslus ir nuo bendros PVM sistemos neatsiejamą mokesčių neutralumo principą (šiuo klausimu žr. 2014 m. kovo 13 d. Sprendimo *ATP PensionService*, C-464/12, EU:C:2014:139, 42 punktą).
- 33 Darytina išvada, kad tam, jog objektas, sudarytas iš tauriųjų metalų ir brangakmenių, priklausytų prie „naudotų prekių“, kurioms gali būti taikoma speciali maržos apmokestinimo schema, kategorijos, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 311 straipsnio 1 dalies 1 punktą, o ne „tauriųjų metalų arba brangakmenių“ kategorijos, kuriai netaikoma ši schema, jis turi būti turėjęs kitas funkcijas, nei būdinga juos sudarančiai žaliavai, būti jas išsaugojęs ir galėtų būti toliau naudojamas tokios būklės, kokios yra, arba taptų tinkamas naudoti po remonto darbų.
- 34 Vis dėlto, kaip pažymėjo generalinis advokatas savo išvados 72 punkte, kadangi objektas neturi kitos funkcijos nei ta, kuri būdinga jį sudarančioms žaliavoms, ir šis objektas negali atlikti kitų funkcijų, nagrinėjamam objektui negalima taikyti specialios maržos apmokestinimo schemas, nes jis nelieka savo buvusiam ekonomikos cikle ir yra skirtas tik tam, kad būtų pakeistas į naują objektą, kuris dalyvaus naujame ekonomikos cikle, ir taip išnyksta dvigubo apmokestinimo rizika, dėl kurios buvo įtvirtinta maržos apmokestinimo schema.
- 35 Tarp elementų, kuriuos reikia turėti omenyje siekiant nustatyti, ar konkrečiu atveju perparduodamas objektas priklauso prie „naudotų prekių“ ar „tauriųjų metalų ir brangakmenių“ kategorijos, yra visos perpardavimo sandorio objektyvios aplinkybės. Iš tiesų, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad PVM direktyvoje įtvirtintos sąvokos yra objektyvios ir taikomos neatsižvelgiant į atitinkamų sandorių tikslus ir rezultatus (šiuo klausimu žr. 2006 m. liepos 6 d. Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling*, C-439/04 ir C-440/04, EU:C:2006:446, 41 punktą).

- 36 Taigi atsižvelgimas į tokias aplinkybes, kaip apmokestinamojo asmens ketinimai, susiję su sandoriais, prieštarauja bendrosios PVM sistemos tikslams užtikrinti teisinį saugumą ir supaprastinti PVM taikymui būdingus veiksmus, atsižvelgiant (išskyrus ypatingus atvejus) į objektyvų atitinkamo sandorio pobūdį (žr. 2006 m. liepos 6 d. Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling*, C-439/04 ir C-440/04, EU:C:2006:446, 42 punktą ir jame nurodyta jurisprudenciją).
- 37 Tačiau, kaip pažymėjo generalinis advokatas savo išvados 78 ir 82 punktuose, tokie elementai, kaip nagrinėjamų objektų pateikimas, minėtų objektų vertės nustatymo metodas ir sąskaitų faktūrų išrašymo metodas, t. y. pateikimas pakuotėmis (bruto masė / svoris) arba vienetais, yra objektyvios savybės, į kurias galima pagrįstai atsižvelgti.
- 38 Šiuo klausimu svarbu pridurti, kad tiek, kiek pagal pelno maržos apmokestinimo schemą nustatyta apmokestinamoji vertė turi būti pagrįsta apskaita, kuri leistų patikrinti, ar tenkinamos visos šios schemos taikymo sąlygos (2017 m. sausio 18 d. Sprendimo *Sjelle Autogenbrug*, C-471/15, EU:C:2017:20, 43 punktas), apmokestinamojo asmens perpardavėjo apskaita ir su ja susijusios sąskaitos faktūros gali, išskyrus išimtinius atvejus, suteikti objektyvios informacijos apie nagrinėjamą sandorį ir parduotus objektus.
- 39 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktus klausimus reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 311 straipsnio 1 dalies 1 punktas turi būti aiškinamas taip, kad sąvoka „naudota prekė“ neapima naudotų prekių, kuriose yra tauriųjų metalų ir brangakmenių, jeigu šios prekės yra nebetinkamos tam, kad galėtų atlikti savo pirmines funkcijas, ir išsaugojo tik šiems metalams ir brangakmeniams būdingas funkcijas, o tai atsižvelgdamas į visas objektyvias aplinkybes, svarbias kiekvienu konkrečiu atveju, turi patikrinti nacionalinis teismas.

#### Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 40 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (dešimtoji kolegija) nusprendžia:

**2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 311 straipsnio 1 dalies 1 punktas turi būti aiškinamas taip, kad sąvoka „naudota prekė“ neapima naudotų prekių, kuriose yra tauriųjų metalų ir brangakmenių, jeigu šios prekės yra nebetinkamos tam, kad galėtų atlikti savo pirmines funkcijas, ir išsaugojo tik šiems metalams ir brangakmeniams būdingas funkcijas, o tai atsižvelgdamas į visas objektyvias aplinkybes, svarbias kiekvienu konkrečiu atveju, turi patikrinti nacionalinis teismas.**

Parašai.

i — 35; 38 ir 39 punktuose bei rezoliucinėje dalyje kalbinio pobūdžio pataisymai padaryti paskelbus šį tekstą pirmą kartą.