

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kymmenes jaosto)

11 päivänä heinäkuuta 2018 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohta – Käytettyjä tavaroita koskeva erityisjärjestelmä – Käytettyjen tavaroiden käsite – Jalometallia tai -kiviä sisältävät elinkeinonharjoittajan jälleenmyymät tavarat – Kyseisten tavaroiden muokkaaminen myynnin jälkeen – Jalometallin tai kiviä irrottaminen – Jalometallin tai kiviä käsite

Asiassa C-154/17,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Augustin K. tiesa (ylin tuomioistuin, Latvia) on esittänyt 21.3.2017 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 27.3.2017, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

SIA "E LATS"

vastaa

Valsts ieņēmumu dienests,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kymmenes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja E. Levits sekä tuomarit A. Borg Barthet ja F. Biltgen (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: M. Bobek,

kirjaaja: hallintovirkamies M. Aleksejev,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 25.1.2018 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- SIA "E LATS", edustajinaan ?. Podvinska, advokate, ja J. Lagzdišs, advokats,
- Latvian hallitus, asiamiehinään I. Kucina ja J. Davidoviča,
- Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios ja E. Kalnišs,

kuultuaan julkisasiamiehen 10.4.2018 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain SIA "E LATS" (jäljempänä E LATS) ja Valsts ieņēmumu dienests (verohallinto, Latvia) ja joka koskee arvonlisäveron maksamista ja tarkemmin ottaen muun muassa kullasta, hopeasta ja jalokivistä koostuvien tavaroiden myynnin voittomarginaalin verottamista koskevan järjestelmän soveltamista.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 51 perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

"Olisi säädettävä käytettyihin tavaroihin sekä taide-, antiikki- ja keräilyesineisiin sovellettavasta yhteisön verotusjärjestelmästä kaksinkertaisen verotuksen ja verovelvollisten välisen kilpailun vääristymisen ehkäisemiseksi."

4 Kyseisen direktiivin 1 artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteena on soveltaa tavaroihin ja palveluihin yleistä kulutukseen kohdistuvaa veroa, joka on täsmälleen suhteutettu tavaroiden ja palvelujen hintoihin, riippumatta tätä verotusvaihetta edeltävässä tuotannossa ja jakelussa suoritettujen liiketoimien lukumäärästä.

Jokaisesta liiketoimesta on suoritettava tavaran tai palvelun hinnan perusteella tähän tavaraan tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero (ALV), josta on vähennetty hinnan muodostavia eri kustannuksia välittömästi rasittavan arvonlisäveron määrä.

— —"

5 Arvonlisäverodirektiivin XII osasto, jonka otsikko on "Erityisjärjestelmät", sisältää 4 luvun, jonka otsikko on "Käytettyihin tavaroihin sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineisiin sovellettavat erityisjärjestelmät" ja joka käsittää kyseisen direktiivin 311–343 artiklan.

6 Arvonlisäverodirektiivin 311 artiklan 1 kohdan 1 ja 5 alakohdassa säädetään seuraavaa:

"Rajoittamatta muiden yhteisön säännösten soveltamista tässä luvussa tarkoitetaan:

1) 'käytetyillä tavaroilla' irtainta aineellista omaisuutta, joka on muuta kuin taide-, keräily- tai antiikkiesineitä taikka jäsenvaltioiden määritelmien mukaista jalometallia tai jalokiviä ja joka soveltuu käytettäväksi uudelleen sellaisenaan tai kunnostettuna;

— —

5) 'verovelvollisella jälleenmyyjällä' verovelvollista, joka liiketoimintansa puitteissa jälleenmyyntitarkoituksessa ostaa tai ottaa yrityksensä tarpeisiin taikka maahantuo käytettyjä tavaroita, taide-, keräily- tai antiikkiesineitä, riippumatta siitä, toimiiko tämä omissa nimissään taikka toisen lukuun osto- tai myyntiprovisiota koskevan sopimuksen perusteella".

Latvian oikeus

7 Latvia on ottanut arvonlisäverolain (Pievienotības nodokļa likums) 138 §:llä käyttöön

erityisen arvonlisäverojärjestelmän, jota sovelletaan käytettyjä tavaroita sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineitä koskeviin liiketoimiin. Kyseisellä säännöksellä pyritään saattamaan arvonlisäveron erityisjärjestelmä, josta säädetään muun muassa arvonlisäverodirektiivin 311 artiklassa, osaksi kansallista lainsäädäntöä.

8 Latvian lainsäätäjät on määritellyt käytetyillä tavaroilla tarkoitettavan irtainta aineellista omaisuutta, joka soveltuu käytettäväksi uudelleen sellaisenaan tai kunnostettuna ja joka on muuta kuin taide-, keräily- tai antiikkiesineitä, sekä jalometalleja tai jalokiviä sisältäviä esineitä, kun arvonlisäverolain 138 §:n 4 momentissa tarkoitettu myyjä toimittaa tai luovuttaa ne jälleenmyyjälle.

9 Arvonlisäverolain säännösten soveltamista koskevista menettelyistä sekä vaatimuksista, jotka koskevat arvonlisäveron maksua ja hallintoa, 3.1.2013 annetun hallituksen asetuksen nro 17 (Ministru kabineta 2013. gada 3. janvāra noteikumi Nr. 17 "Pievienotās vārta nodokļa likuma normu piemērošanas kārtība un atsevišķas prasības pievienotās vārta nodokļa maksāšanai un administrāšanai") 183 ja 184 §:n mukaan jalometallia ja jalokiviä sisältävillä esineillä tarkoitetaan esineitä, jotka kuuluvat yhdistetyn nimikkeistön, sellaisena kuin se oli voimassa pääasian tosiseikkojen tapahtumahetkellä, 71, 82, 83, 90 tai 96 ryhmään. Nämä ryhmät sisältävät muun muassa sormukset, rannekorut, kaulanauhat, rintaneulat, korvarenkaat, kellonperät ja riipukset.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

10 E LATS on arvonlisäverovelvollinen yhtiö. Se tarjoaa lainoja yksityishenkilöille, jotka eivät ole arvonlisäverovelvollisia, ottamalla pantiksi jalometalleja ja esineitä, jotka sisältävät kultaa ja/tai hopeaa, kuten kaulanauhoja, riipuksia, sormuksia, vihkisormuksia, ruokailuvälineitä tai hammasmateriaalia.

11 E LATS jälleenmyi pantit, joita ei ollut lunastettu takaisin, muille elinkeinonharjoittajille – jotka olivat arvonlisäverovelvollisia – luokiteltuina niiden metallipitoisuuden ja asianomaisen metallin mukaan. Se sovelsi näihin liiketoimiin erityistä arvonlisäverojärjestelmää ja maksoi arvonlisäveron ainoastaan jalometallia sisältävien esineiden hankintahinnan ja myyntihinnan välisestä erotuksesta.

12 Verohallinto teki E LATSissa arvonlisäverotarkastuksen ja katsoi, että tämän jälleenmyymät jalometallituotteet olivat romua eivätkä käytettyjä tavaroita. Koska arvonlisäverolain 138 §:ssä säädettyä erityisjärjestelmää ei näissä olosuhteissa voitu soveltaa, verohallinto vaati, että E LATS maksaa arvonlisäveron lisäsuorituksen.

13 Administratīvā apgabaltiesa (maakunnallinen hallintotuomioistuin, Latvia) hylkäsi E LATSin kyseisestä päätöksestä nostaman kanteen, koska E LATS myi kulta- ja hopeaesineitä romuna eikä käytettyinä tavaroina ja sovelsi näin perusteettomasti arvonlisäverolain 138 §:ssä säädettyä voittomarginaalijärjestelmää.

14 E LATS vetosi Augstākā tiesa (ylin tuomioistuin, Latvia) tekemänsä valituksen tueksi muun muassa siihen, ettei voittomarginaalijärjestelmän soveltaminen voi riippua siitä, tiesikö se, miten ostaja aikoi käyttää myytyjä tavaroita, toisin sanoen aikoiko ostaja jälleenmyydä tai muokata niitä, ja että on epäloogista katsoa, että korutuotteiden ryhmittely merkitsee sitä, että niiden luokka muuttuu käytetyistä tavaroista romuksi.

15 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että pääasiassa kyseessä olevat tavarat, joiden myynnin ainoana tarkoituksena on irrottaa niistä niiden sisältämä jalometalli tai kivet, eivät kuulu arvonlisäverodirektiivin 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohdassa olevan käytettyjen tavaroiden käsitteen soveltamisalaan vaan kyseisen säännöksen jalometallin ja kivien käsitteen

soveltamisalaan. Lisäksi se katsoo, ettei säännöksessä anneta tältä osin jäsenvaltioille harkintavaltaa. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan unionin tuomioistuin ei kuitenkaan ole lausunut säännöksen tällaisesta tulkinnasta ja säännöksen tulkinnalla on keskeinen merkitys asiaa ratkaistaessa.

16 Tässä tilanteessa Augst?k? tiesa päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko arvonnäverodirektiivin 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohtaa tulkittava siten, että käytettyinä tavaroina voidaan pitää elinkeinonharjoittajan ostamia käytettyjä esineitä, jotka sisältävät jalometalleja tai jalokiviä (kuten nyt käsiteltävässä asiassa) ja jotka jälleenmyydään pääasiallisesti niiden sisältämien jalometallien ja jalokivien ottamiseksi talteen?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko erityisjärjestelmän soveltamisen rajaamisen kannalta merkityksellistä, että elinkeinonharjoittaja tietää myöhemmän ostajan aikovan ottaa käytetyissä esineissä olevat jalometallit tai jalokivet talteen, tai onko liiketoimeen liittyvillä objektiivisilla ominaisuuksilla (esineiden määrä, liiketoimen toisen osapuolen oikeudellinen asema) merkitystä?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

17 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy kahdella kysymyksellään, joita on syytä tarkastella yhdessä, lähinnä sitä, onko arvonnäverodirektiivin 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohtaa tulkittava siten, että käytettyjen tavaroiden käsite kattaa sellaiset käytetyt tavarat, jotka sisältävät jalometallia tai ?kiviä ja jotka jälleenmyydään näiden metallien tai kivien irrottamiseksi.

18 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin oikeuden säännöksen tulkitsemiseksi on otettava huomioon sen sanamuodon lisäksi sen asiayhteys sekä sillä lainsäädännöllä tavoitellut päämäärät, jonka osa se on, ja erityisesti tämän lainsäädännön syntyhistoria (tuomio 17.4.2018, Egenberger, C-414/16, EU:C:2018:257, 44 kohta).

19 Tarkasteltaessa arvonnäverodirektiivin 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohdan sanamuotoa on syytä muistaa, että kyseisen säännöksen mukaan käytetyillä tavaroilla tarkoitetaan ”irtainta aineellista omaisuutta, joka on muuta kuin taide-, keräily- tai antiikkiesineitä taikka jäsenvaltioiden määritelmien mukaista jalometallia tai jalokiviä ja joka soveltuu käytettäväksi uudelleen sellaisenaan tai kunnostettuna”.

20 Tästä seuraa, että jotta tavaraa voidaan pitää käytettynä tavarana kyseisessä säännöksessä tarkoitetulla tavalla, tavaralla on täytettävä useita edellytyksiä. Ensinnäkin sen on oltava irtainta aineellista omaisuutta, toiseksi sen on sovellettava käytettäväksi uudelleen joko sellaisenaan tai kunnostettuna, ja kolmanneksi se ei voi kuulua taide-, keräily- tai antiikkiesineiden eikä jalometallin tai ?kivien luokkaan.

21 Ensimmäisen ja toisen ehdon osalta on muistutettava unionin tuomioistuimen jo todenneen, ettei arvonnäverodirektiivin 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohdassa tarkoitetun käytettyjen tavaroiden käsitteen ulkopuolelle jää sellainen irtain aineellinen omaisuus, joka soveltuu käytettäväksi uudelleen sellaisenaan tai kunnostettuna ja joka on peräisin muusta irtaimesta omaisuudesta, johon se oli liitetty tämän rakenneosana, ja että ”käytetyksi tavaraksi” luokitteleminen edellyttää ainoastaan, että käytetty osa säilyttää ne käyttöominaisuudet, jotka sillä oli uutena, ja että sitä voidaan tästä syystä käyttää uudelleen sellaisenaan tai kunnostettuna (ks. vastaavasti tuomio 18.1.2017, Sjelle Autogenbrug, C-471/15, EU:C:2017:20, 31 ja 32 kohta).

22 Kolmannen edellytyksen osalta on todettava, että vaikka arvonnäverodirektiivin 311 artiklan

1 kohdan 1 alakohdan mukaan taide-, keräily- tai antiikkiesineitä ei voidakaan pitää käytettyinä tavaroina, näihin esineisiin voidaan silti, toisin kuin jalometalliin tai ?kiviin, soveltaa järjestelmää, jossa verotetaan verovelvollisen jälleenmyyjän voittomarginaalia ja joka muodostaa poikkeuksen arvonlisäverodirektiivin yleisestä järjestelmästä (ks. vastaavasti tuomio 18.5.2017, Litdana, C-624/15, EU:C:2017:389, 24 kohta).

23 Lisäksi on todettava, että arvonlisäverodirektiivin 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohdassa mainitaan erikseen jalometalli ja ?kivet sellaisinaan mutta siinä ei viitata nimenomaisesti esineisiin, jotka sisältävät jalometallia tai ?kiviä ja jotka soveltuvat käytettäväksi uudelleen tässä säännöksessä tarkoitetulla tavalla, siten kuin unionin tuomioistuin sitä tulkitsee.

24 Toiseksi arvonlisäverodirektiivin 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohdan asiayhteyden osalta on tärkeää muistaa, että kyseinen 311 artikla on arvonlisäverodirektiivin 4 luvun, joka koskee käytettyihin tavaroihin sekä taide-, antiikki- ja keräilyesineisiin sovellettavia erityisjärjestelmiä, 1 jakson, jonka otsikko on ”Määritelmät”, ainoa artikla; kyseiset erityisjärjestelmät poikkeavat arvonlisäverodirektiivin yleisestä järjestelmästä, ja niitä on näin ollen sovellettava vain siltä osin kuin se on tarpeen järjestelyn tavoitteen saavuttamisen kannalta (ks. vastaavasti tuomio 8.12.2005, Jyske Finans, C-280/04, EU:C:2005:753, 35 kohta).

25 Koska mainitun 4 luvun yksikään säännös ei koske jalometallia tai ?kiviä tai niitä sisältäviä esineitä, ei arvonlisäverodirektiivin 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohdan asiayhteydestä voida tehdä päätelmiä sen määrittämiseksi, voivatko jalometallia ja/tai ?kiviä sisältävät esineet kuulua käytettyjen tavaroiden käsitteen alaan kyseisessä säännöksessä tarkoitetulla tavalla.

26 Kolmanneksi on siten nojaututtava arvonlisäverodirektiivin 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohdan tavoitteeseen.

27 Tältä osin on aluksi muistutettava, että kyseinen säännös sisältää voittomarginaalijärjestelmään sovellettavat määritelmät ja että arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 51 perustelukappaleesta ilmenee, että voittomarginaalijärjestelmän tarkoituksena on kaksinkertaisen verotuksen ja verovelvollisten välisen kilpailun vääristymisen välttäminen käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineiden osalta (tuomio 18.5.2017, Litdana, C-624/15, EU:C:2017:389, 25 kohta).

28 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 49–55 kohdassa, jalometallin ja ?kivien jättäminen voittomarginaalijärjestelmän ulkopuolelle johtuu siitä, että jalometallin ja ?kivien arvo ei perustu ainoastaan niiden hyötyyn raaka-aineena muiden tavaroiden valmistamiseksi, vaan niiden arvo perustuu ensisijaisesti niiden luontaiseen arvoon. Ilman että on edes tarpeen sisällyttää niitä tuotteeseen tai muokata niitä tuotteeksi, jolla on erityinen käyttöominaisuus, näillä jalometalleilla ja ?kivillä on oma käyttöominaisuus, joka muodostuu niiden taloudellisesta arvosta, joka voidaan realisoida jalometalli- ja jalokivimarkkinoilla. Lisäksi tämä luontainen arvo ei katoa, koska kyseisiä jalometalleja ja ?kiviä voidaan käyttää uudelleen useita kertoja, sillä niiden irrottaminen ja muokkaaminen on helppoa ja ne säilyttävät samalla arvonsa.

29 Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta – käytettyihin tavaroihin sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineisiin sovellettavat erityisjärjestelyt – 14.2.1994 annetun neuvoston direktiivin 94/5/EY (EYVL 1994, L 60, s. 16), jolla jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettuun kuudenteen neuvoston direktiiviin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1) lisättiin 26 a artikla, jonka sanamuoto vastaa arvonlisäverodirektiivin 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohdan sanamuotoa, syntyhistoriasta voidaan päätellä, että lainsäätäjän tarkoituksena oli, että jalometallia tai ?kiviä sisältävät esineet tietyssä määrin kuuluisivat mainitun voittomarginaalijärjestelmän soveltamisalaan.

30 Euroopan komissio ehdotti nimittäin direktiiviehdotuksessaan (KOM(88) 846 lopullinen), että kyseistä järjestelmää sovellettaisiin ”– – kullasta tai muusta jalometallista valmistettuihin tai jalokiviä sisältäviin esineisiin, jos tällaisten jalometallien tai ?kivien arvo ei ylitä 50:tä prosenttia esineiden myyntihinnasta”, ja se erotti näin ollen toisistaan yhtäältä jalometallin ja ?kivet, ja toisaalta jalometallia ja ?kiviä sisältävät esineet, kuten korut.

31 Kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 45–48 kohdassa kuitenkin esittänyt, kuudennen direktiivin 77/388 26 a artiklan lopullisesta versiosta on jätetty pois kaikki viittaukset jalometallia tai ?kiviä sisältäviin esineisiin, ja voittomarginaalijärjestelmän ulkopuolelle on jätetty yksinomaan jalometalli ja ?kivet sellaisinaan, ja on jäsenvaltioiden tehtävänä määrittää, mitä jalometallilla ja ?kivillä tarkoitetaan.

32 Vaikka unionin lainsäätäjä on näin jättänyt jalometallin ja ?kivien käsitteen määrittelyn jäsenvaltioiden tehtäväksi, tätä käsitteen määrittelyä koskevaa toimivaltaa rajoittaa unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan kielto jättää noudattamatta unionin lainsäätäjän poikkeuksen itsensä osalta käyttämiä ilmauksia siten, että jäsenvaltio antaa käytettyjen tavaroiden käsitteelle niin laajan merkityksen, että käsite menettää sisältönsä (ks. vastaavasti mm. tuomio 28.6.2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust ja The Association of Investment Trust Companies, C-363/05, EU:C:2007:391, 21 kohta ja tuomio 13.3.2014, ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, 41 kohta), mutta myös kielto haitata arvonlisäverodirektiivin tavoitteiden toteutumista ja loukata yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään kuuluvaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta (ks. vastaavasti tuomio 13.3.2014, ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, 42 kohta).

33 Jotta jalometallia tai ?kiviä sisältävä esine voisi kuulua arvonlisäverodirektiivin 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohdassa tarkoitettuun käytettyjen tavaroiden luokkaan, johon voittomarginaalijärjestelmää voidaan soveltaa, eikä jalometallin ja ?kivien luokkaan, joka jää järjestelmän soveltamisalan ulkopuolelle, esineellä on täytynyt olla muu käyttöominaisuus kuin materiaalien, joista se koostuu, luontainen käyttöominaisuus, käyttöominaisuuden on täytynyt säilyä, ja esineen on sovelluttava käytettäväksi uudelleen sellaisenaan tai kunnostettuna.

34 Sitä vastoin – kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 72 kohdassa esittänyt – tilanteessa, jossa esineellä ei ole tai sillä ei voi olla muuta käyttöominaisuutta kuin materiaalien, joista se koostuu, luontainen käyttöominaisuus, kyseessä olevaan esineeseen ei voida soveltaa voittomarginaalijärjestelmää, koska esine ei enää kuulu sille ominaiseen taloudelliseen kiertokulkuun eikä sitä voida käyttää muuhun tarkoitukseen, kuin että siitä muokataan uusi esine, josta tulee osa uutta taloudellista kiertokulkua, minkä seurauksena kaksinkertaisen verotuksen riski, jonka vuoksi voittomarginaalijärjestelmä on perustettu, häviää.

35 Kun yksittäistapauksessa määritetään, kuuluuko jälleenmyytävä tavara käytettyjen tavaroiden luokkaan vai jalometallin ja ?kivien luokkaan, on huomioon otettava kaikki jälleenmyyntiin liittyvät objektiiviset olosuhteet. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä

nimittäin ilmenee, että arvonlisäverodirektiivin käsitteet ovat luonteeltaan objektiivisia ja niitä sovelletaan asianomaisten liiketoimien tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta (ks. vastaavasti tuomio 6.7.2006, Kittel ja Recolta Recycling, C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, 41 kohta).

36 Lisäksi sellaisten seikkojen huomioon ottaminen, kuten verovelvollisen liiketoimeen osallistumisen tarkoitus, olisi – poikkeustilanteita lukuun ottamatta – vastoin yhteisen arvonlisäverojärjestelmän niitä tavoitteita, joiden mukaan on taattava oikeusvarmuus ja helpotettava arvonlisäveron soveltamiseen liittyviä toimia ottamalla huomioon kyseisen liiketoimen objektiivinen luonne (tuomio 6.7.2006, Kittel ja Recolta Recycling, C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

37 Sitä vastoin, kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 78 ja 82 kohdassa esittänyt, sellaiset tekijät kuin kyseessä olevien esineiden esillepano, näiden esineiden arvostamismenetelmä ja laskutustapa eli se, myydäänkö niitä massatavarana (brutto/paino) vai yksittäin, ovat objektiivisia ominaisuuksia, jotka voidaan pätevästi ottaa huomioon.

38 Tässä yhteydessä on lisättävä, että koska voittomarginaalijärjestelmän mukaisesti määritettävän veron perusteen on ilmentävä kirjanpidosta, jonka avulla voidaan tarkistaa, täytyvätkö kaikki kyseisen järjestelmän soveltamisedellytykset (tuomio 18.1.2017, Sjelle Autogenbrug, C-471/15, EU:C:2017:20, 43 kohta), verovelvollisen jälleenmyyjän kirjanpito ja siihen liittyvät laskut voivat poikkeustilanteita lukuun ottamatta antaa objektiivista tietoa kyseessä olevasta liiketoimesta ja myydyistä esineistä.

39 Edellä esitetyillä perusteilla esitettyihin kysymyksiin on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohtaa on tulkittava siten, ettei käytettyjen tavaroiden käsite kata sellaisia käytettyjä tavaroita, jotka sisältävät jalometallia tai kiviä, mikäli näillä tavaroilla ei enää ole niiden alkuperäistä käyttöominaisuutta ja ne ovat ainoastaan säilyttäneet niiden sisältämien jalometallien ja kiviä luontaiset käyttöominaisuudet, mikä kansallisen tuomioistuimen on tutkittava ottamalla huomioon kaikki merkitykselliset objektiiviset olosuhteet kussakin yksittäistapauksessa.

Oikeudenkäyntikulut

40 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kymmenes jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohtaa on tulkittava siten, ettei käytettyjen tavaroiden käsite kata sellaisia käytettyjä tavaroita, jotka sisältävät jalometallia tai kiviä, mikäli näillä tavaroilla ei enää ole niiden alkuperäistä käyttöominaisuutta ja ne ovat ainoastaan säilyttäneet niiden sisältämien jalometallien ja kiviä luontaiset käyttöominaisuudet, mikä kansallisen tuomioistuimen on tutkittava ottamalla huomioon kaikki merkitykselliset objektiiviset olosuhteet kussakin yksittäistapauksessa.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: latvia.