

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (dziesiąta izba)

z dnia 11 lipca 2018 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 311 ust. 1 pkt 1 – Szczególne przepisy dotyczące towarów używanych – Pojęcie „towarów używanych” – Towary zawierające metale szlachetne lub kamienie szlachetne odsprzedawane przez kupca – Przetwarzanie tych towarów po sprzedaży – Pozyskiwanie metali szlachetnych lub kamieni szlachetnych – Pojęcie „metali szlachetnych lub kamieni szlachetnych”

W sprawie C-154/17

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Augustę Tiesa (sędzią najwyższą, otwarcie) postanowieniem z dnia 21 marca 2017 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 27 marca 2017 r., w postępowaniu:

SIA „E LATS”

przeciwko

Valsts ieņēmumu dienests,

TRYBUNAŁ (dziesiąta izba),

w składzie: E. Levits, prezes izby, A. Borg Barthet i F. Biltgen (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: M. Bobek,

sekretarz: M. Aleksejev, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 25 stycznia 2018 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu SIA „E LATS” przez J. Podvinskā, advokate i J. Lagzdiša, advokats,
- w imieniu rządu łotewskiego przez I. Kucin i J. Davidoviču, działające w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios i E. Kalniša, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 10 kwietnia 2018 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 311 ust. 1 pkt

1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy SIA „E LATS” (zwaną dalej „E LATS”) a Valsts ieņēmumu dienests (organem administracji podatkowej, zwanym dalej „organem podatkowym”) w przedmiocie zapłaty podatku od wartości dodanej (VAT), a dokładniej zastosowania procedury opodatkowania marży do sprzedaży towarów zawierających w swym składzie w szczególności złoto, srebro i kamienie szlachetne.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Motyw 51 dyrektywy VAT stanowi:

„Należy przyjąć wspólnotowy system opodatkowania mający zastosowanie do towarów używanych, dzieł sztuki, antyków i przedmiotów kolekcjonerskich, aby uniknąć podwójnego opodatkowania i zakłóceń konkurencji pomiędzy podatnikami”.

4 Zgodnie z art. 1 ust. 2 tej dyrektywy:

„Zasada wspólnego systemu VAT polega na zastosowaniu do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od liczby transakcji, które mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji poprzedzającym etap obciążenia tym podatkiem.

VAT, obliczony od ceny towaru lub usługi według stawki, która ma zastosowanie do takiego towaru lub usługi, jest wymagalny od każdej transakcji, po odjęciu kwoty podatku poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach kosztów.

[...]”.

5 Tytuł XII dyrektywy VAT, zatytułowany „Procedury szczególne”, zawiera rozdział 4, zatytułowany „Procedury szczególne dotyczące towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków”, składający się z art. 311–343.

6 Artykuł 311 ust. 1 pkt 1 i 5 owej dyrektywy stanowi:

„Do celów niniejszego rozdziału i bez uszczerbku dla innych przepisów wspólnotowych zastosowanie mają następujące definicje:

1) »towary używane« oznaczają rzeczowy majątek ruchomy nadający się do dalszego użytku w aktualnym stanie lub po naprawie, inny niż dzieła sztuki, przedmioty kolekcjonerskie lub antyki, jak również inny niż metale szlachetne lub kamienie szlachetne określone przez państwa członkowskie;

[...]

5) »podatnik-pośrednik« oznacza każdego podatnika, który w ramach swojej działalności gospodarczej w celu odsprzedaży kupuje lub wykorzystuje do celów działalności swojego przedsiębiorstwa, lub też importuje towary używane, dzieła sztuki, przedmioty kolekcjonerskie lub antyki, niezależnie od tego, czy podatnik ten działa na własny rachunek, czy też na rzecz osób trzecich na podstawie umowy, zgodnie z którą przewidziana jest płacona od zakupu lub sprzedaży”.

Prawo ?otewskie

7 Artyku? 138 Pievienot?s v?rt?bas nodok?a likums (ustawy o podatku od warto?ci dodanej, zwanej dalej „ustaw? o VAT”) ustanawia na ?otwie procedur? szczeg?ln? VAT maj?c? zastosowanie do transakcji dotycz?cych towar?w u?ywanych, dzie? sztuki, przedmiot?w kolekcjonerskich lub antyków, który ma zapewni? transpozycj? do prawa krajowego procedury szczeg?lnej VAT, przewidzianej zw?aszcza w art. 311 dyrektywy VAT.

8 ?otewski ustawodawca zdefiniowa? towary u?ywane jako rzeczy u?ywane nadaj?ce si? do dalszego u?ytku takiego samego rodzaju, w aktualnym stanie lub po naprawie, inne ni? dzie?a sztuki, przedmioty kolekcjonerskie lub antyki oraz inne ni? metale szlachetne lub kamienie szlachetne. W zakres poj?cia towar?w u?ywanych wchodzi jednak?e wyroby zawieraj?ce metale szlachetne lub kamienie szlachetne, je?eli sprzedawca, o którym mowa w art. 138 ust. 4 ustawy o VAT, dostarcza je lub przekazuje te wyroby po?rednikowi.

9 Zgodnie z art. 183 i 184 Ministru kabineta 2013. gada 3. janv?ra noteikumi Nr. 17 „Pievienot?s v?rt?bas nodok?a likuma normu piem?rošanas k?rt?ba un atseviš?as pras?bas pievienot?s v?rt?bas nodok?a maks?šanai un administr?šanai” (rozporz?dzenia rady ministr?w nr 17 z dnia 3 stycznia 2013 r. w sprawie procedury stosowania przepis?w ustawy o VAT i niekt?rych warunk?w p?atno?ci podatku VAT i administrowania nim) za wyroby zawieraj?ce metale szlachetne i kamienie szlachetne uznaje si? przedmioty nale??ce do rozdzia??w 71, 82, 83, 90 lub 96 Nomenklatury scalonej, w brzmieniu obowi?zuj?cym w chwili zaistnienia okoliczno?ci faktycznych. Rozdzia?y te obejmuj? w szczeg?lno?ci pier?cionki, bransoletki, naszyjniki, brosze, kolczyki, ?a?cuszki do zegark?w i wisiorki.

Post?powanie g??wne i pytania prejudycjalne

10 E LATS jest sp?k? b?d?c? podatnikiem VAT. Udziela ona po?yczek osobom nieb?d?cym podatnikami VAT pod zastaw metali szlachetnych i wyrob?w zawieraj?cych z?oto lub srebro, takich jak naszyjniki, wisiorki, pier?cionki, obr?czki, sztu?ce lub materia?y stomatologiczne.

11 E LATS odsprzedawa?a innym kupcom, b?d?cym podatnikami VAT, niewykupione zastawione przedmioty, pogrupowane wed?ug rodzaju i stopnia czysto?ci. Stosowa?a ona do tych czynno?ci procedur? szczeg?ln? VAT i p?aci?a VAT jedynie od ró?nicy mi?dzy cen? zakupu a cen? sprzeda?y wyrob?w z metali szlachetnych.

12 Organ podatkowy przeprowadzi? kontrol? VAT w E LATS i stwierdzi?, ?e ta ostatnia odsprzedawa?a wyroby z metali szlachetnych jako odpady, a nie jako towary u?ywane. Maj?c na uwadze, ?e w tych okoliczno?ciach procedura szczeg?lna VAT przewidziana w art. 138 ustawy o VAT nie znajdowa?a zastosowania, organ podatkowy wyda? decyzj? o na?o?eniu na E LATS dop?aty tytu?em VAT.

13 Skarga wniesiona przez E LATS na t? decyzj? zosta?a oddalona przez Administrat?v? apgabaltiesa (regionalny s?d administracyjny, ?otwa) z tego wzgl?du, ?e E LATS odsprzedawa?a wyroby ze z?ota i srebra jako odpady, a nie jako towary u?ywane i dlatego nie mia?a podstaw do zastosowania procedury mar?y ustanowionej w art. 138 ustawy o VAT.

14 Na poparcie skargi kasacyjnej wniesionej do Augustk? tesa (s?du najwy?szego, ?otwa) E LATs podnios?a w szczeg?lno?ci, ?e stosowanie procedury mar?y nie mo?e zale?e? od tego, czy mia?a wiedz? o u?ytku, czyli odsprzeda?y lub przetwarzaniu, jaki kupuj?cy zamierza? zrobi? ze sprzedawanych towar?w, i ?e nielogiczne by?oby uznanie, i? pogrupowanie wyrob?w jubilerskich powinno oznacza? przekwalifikowanie ich z „towar?w u?ywanych” na „z?om”.

15 S?d odsy?aj?cy uwa?a, ?e rozpatrywane w post?powaniu g??wnym towary, sprzedawane jedynie w celu pozyskania z nich zawartych w nich metali szlachetnych i kamieni szlachetnych, nie wchodzi? w zakres poj?cia „towar?w u?ywanych” zawartego w art. 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy VAT, lecz zawartego w tym przepisie poj?cia „metali szlachetnych i kamieni szlachetnych”. Jest on r?wnie? zdania, ?e przepis ten nie przyznaje pa?stwu cz?onkowskim swobody uznania w tym zakresie. Jednak?e zdaniem s?du odsy?aj?cego Trybuna? nie wypowiedzia? si? jeszcze co do takiej wyk?adni tego przepisu, a jego wyk?adnia ma decyduj?ce znaczenie dla rozstrzygni?cia sprawy.

16 W tych okoliczno?ciach Augustk? tesa (s?d najwy?szy) postanowi? zawiesi? post?powanie i zwr?ci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten spos?b, ?e za towary u?ywane mo?na uwa?a? u?ywane wyroby nabyte przez przedsi?biorc? handlowego, kt?re zawieraj? metale szlachetne lub kamienie szlachetne (jak w niniejszej sprawie) i kt?re s? odsprzedawane g??wnie w celu pozyskania z nich obecnych w nich metali szlachetnych lub kamieni szlachetnych?

2) W razie odpowiedzi twierd?cej na pytanie pierwsze, czy do cel?w ograniczenia stosowania procedury szczeg?lnej ma istotne znaczenie fakt, ?e przedsi?biorcy handlowemu znany jest zamiar p??niejszego nabywcy, by pozyska? metale szlachetne lub kamienie szlachetne obecne w u?ywanych wyrobach, lub czy istotne s? obiektywne cechy transakcji (ilo?? wyrob?w, status prawny drugiej strony transakcji itp.)?”.

W przedmiocie pyta? prejudycjalnych

17 Poprzez oba pytania, kt?re nale?y rozpatrzy? ??cznie, s?d odsy?aj?cy zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten spos?b, ?e poj?cie „towar?w u?ywanych” obejmuje u?ywane przedmioty zawieraj?ce metale szlachetne lub kamienie szlachetne, kt?re s? odsprzedawane w celu pozyskania z nich tych metali lub kamieni.

18 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybuna?u przy dokonywaniu wyk?adni przepisu prawa Unii nale?y uwzgl?dnia? nie tylko jego brzmienie, lecz tak?e jego kontekst oraz cele uregulowania, kt?rego jest on cz??ci?, w szczeg?lno?ci genez? tego uregulowania (wyrok z dnia 17 kwietnia 2018 r., Egenberger, C?414/16, EU:C:2018:257, pkt 44).

19 W pierwszej kolejno?ci, w odniesieniu do brzmienia art. 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy VAT, nale?y przypomnie?, ?e zgodnie z tym przepisem „towary u?ywane” oznaczaj? „rzeczowy maj?tek ruchomy nadaj?cy si? do dalszego u?ytku w aktualnym stanie lub po naprawie, inny ni? dzie?a sztuki, przedmioty kolekcjonerskie lub antyki, jak r?wnie? inny ni? metale szlachetne lub kamienie szlachetne okre?lone przez pa?stwa cz?onkowskie”.

20 Wynika z tego, ?e aby towar mo?na by?o uzna? za towar u?ywany w rozumieniu tego przepisu, musi on spe?nia? kilka przes?anek, a mianowicie, po pierwsze, by? rzecz? ruchom?, ponadto nadawa? si? do dalszego u?ytku w aktualnym stanie lub po naprawie, i wreszcie nie mo?e on nale?e? do kategorii dzie? sztuki, przedmiot?w kolekcjonerskich lub antyk?w ani metali

szlachetnych lub kamieni szlachetnych.

21 W odniesieniu do dwóch pierwszych przesłanek, należy przypomnieć, że Trybunał orzekł już, iż z pojęcia „towarów używanych” w rozumieniu art. 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy VAT nie są wyłączone rzeczy ruchome nadające się do dalszego użytku w aktualnym stanie lub po naprawie, pochodzące z innego towaru, w którym były one wmontowane jako część jego struktury, oraz że kwalifikacja towaru jako „towaru używanego” wymaga jedynie tego, by używany przedmiot zachował funkcjonalności, które posiada w stanie nieużywanym, oraz aby mógł być w związku z tym w ponownie używany w jego obecnym stanie lub po naprawie (zob. podobnie wyrok z dnia 18 stycznia 2017 r., *Sjelle Autogenbrug*, C-471/15, EU:C:2017:20, pkt 31, 32).

22 W odniesieniu do trzeciej przesłanki należy wskazać, że choć rzeczywiście zgodnie z art. 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy VAT dzieła sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków nie można zaliczać do „towarów używanych”, niemniej jednak przedmioty te, w odróżnieniu od metali szlachetnych i kamieni szlachetnych, mogą być objęte procedurą opodatkowania marży uzyskanej przez podatnika-pośrednika, która stanowi odstępstwo od zasad ogólnych dyrektywy o podatku VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 18 maja 2017 r., *Litdana*, C-624/15, EU:C:2017:389, pkt 24).

23 Należy ponadto stwierdzić, że w art. 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy VAT wyrażenie wymienia się metale szlachetne i kamienie szlachetne jako takie, lecz nie zawiera ono żadnego wyrażenia odniesienia do przedmiotów zawierających metale szlachetne lub kamienie szlachetne, które nadają się do „ponownego wykorzystania” w rozumieniu tego samego przepisu w interpretacji Trybunału.

24 W drugiej kolejności, w odniesieniu do kontekstu, w jaki wpisuje się art. 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy VAT, należy przypomnieć, że art. 311 jest jedynym przepisem w sekcji 1, zatytułowanej „Definicje”, zawartej w rozdz. 4 dyrektywy VAT, poświęconym procedurom szczególnym dotyczącym towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków, które to procedury stanowią odstępstwo od ogólnych zasad dyrektywy VAT, w związku z czym powinny być stosowane wyjątkowo w zakresie niezbędnym do osiągnięcia swego celu (zob. podobnie wyrok z dnia 8 grudnia 2005 r., *Jyske Finans*, C-280/04, EU:C:2005:753, pkt 35).

25 Tymczasem, ponieważ żaden przepis tego rozdziału 4 nie dotyczy metali szlachetnych lub kamieni szlachetnych ani przedmiotów zawierających takie metale lub kamienie, nie można wyciągać żadnego wniosku z kontekstu, w który wpisuje się art. 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy VAT, aby ustalić, w jakim zakresie przedmioty zawierające w swym składzie metale szlachetne lub kamienie szlachetne mogłyby być objęte pojęciem „towarów używanych” w rozumieniu tego przepisu.

26 Należy zatem, w trzeciej kolejności, odnieść się do celu realizowanego przez art. 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy VAT.

27 W tym względzie należy przede wszystkim przypomnieć, że przepis ten zawiera definicję mającą zastosowanie do procedury marży i że z motywu 51 dyrektywy VAT wynika, iż celem procedury marży jest uniknięcie podwójnego opodatkowania i zakłócenie konkurencji między podatnikami w dziedzinie towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków (wyrok z dnia 18 maja 2017 r., *Litdana*, C-624/15, EU:C:2017:389, pkt 25).

28 Ponadto, jak wskazał rzecznik generalny w pkt 49–55 opinii, wyłączenie metali szlachetnych i kamieni szlachetnych z procedury marży wynika z faktu, że wartość, jaką należy przypisać metalom szlachetnym i kamieniom szlachetnym, wynika nie tylko z ich użyteczności jako surowca do produkcji innych towarów, ale w głównej mierze zależy od samoistnej wartości, którą można im przypisać. Tym samym, nawet bez konieczności ich wmontowania lub

przekształcać ich w produkt mający jak?? szczególnie funkcjonalno??, omawiane metale i kamienie mają wartość funkcjonalno??, a mianowicie przedstawiają wartość finansową na rynku metali szlachetnych lub kamieni szlachetnych. Ponadto tej samoistnej wartości nie tracą, ponieważ omawiane metale i kamienie mogą być przedmiotem wielokrotnego ponownego wykorzystania, ze względu na fakt, że materiały te są łatwe do odzyskania i przetworzenia, przy jednoczesnym zachowaniu ich wartości.

29 Wreszcie, jak wynika z genezy dyrektywy Rady 94/5/WE z dnia 14 lutego 1994 r. uzupełniającej wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającej dyrektywę 77/388/EWG – przepisy szczególne dotyczące towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków (Dz.U. 1994, L 60, s. 16 – wyd. spec. w j.ż. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 255), która wprowadziła do szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1 – wyd. spec. w j.ż. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 23) art. 26a, którego brzmienie jest identyczne z brzmieniem art. 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy VAT, prawodawca chciał, w pewnym stopniu, by przedmioty zawierające metale szlachetne lub kamienie szlachetne mogły podlegać tej procedurze marży.

30 W istocie, w projekcie dyrektywy [COM(88) 846 final] Komisja Europejska zaproponowała objęcie tej procedurą „przedmiotów [...] ze złota lub innych metali szlachetnych lub wysadzanych kamieniami szlachetnymi, jeżeli wartość tych materiałów w ich skądzie nie przekracza 50% ceny sprzedaży tych przedmiotów”, wprowadzając w ten sposób rozróżnienie na metale szlachetne i kamienie szlachetne z jednej strony, a przedmioty z nich się składające, z drugiej strony, takie jak biuteria.

31 Jednakże, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 45–48 opinii, w ostatecznej wersji art. 26a szóstej dyrektywy 77/388 brak jest jakichkolwiek odniesień do przedmiotów zawierających metale szlachetne lub kamienie szlachetne, a z procedury marży wyłączone są jedynie „metale szlachetne i kamienie szlachetne” jako takie, za określenie tego, co należy rozumieć przez „metale szlachetne lub kamienie szlachetne” należy do państw członkowskich.

32 Skoro więc za prawodawcę Unii pozostawił państwowym członkowskim uprawnienie do zdefiniowania pojęcia „metali szlachetnych lub kamieni szlachetnych”, to uprawnienie podlega, zgodnie z orzecznictwem Trybunału, ograniczeniu w postaci zakazu naruszania nie tylko samych warunków wprowadzonego przez prawodawcę Unii odstępstwa, poprzez przyjęcie tak szerokiej definicji, że pozbawiałaby pojęcie „towarów używanych” treści (zob. podobnie w szczególności wyroki: z dnia 28 czerwca 2007 r., JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust i The Association of Investment Trust Companies, C-363/05, EU:C:2007:391, pkt 21; a także z dnia 13 marca 2014 r., ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, pkt 41), ale również celów zamierzonych w dyrektywie VAT oraz zasady neutralności podatkowej, która jest ważąca dla wspólnego systemu VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 13 marca 2014 r., ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, pkt 42).

33 Wynika z tego, że aby kwalifikować się do kategorii „towary używane” w rozumieniu art. 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy VAT, które mogą podlegać szczególnej procedurze marży, a nie do kategorii „metale szlachetne lub kamienie szlachetne”, które nie mogą być objęte tej procedurą, przedmiot składający się z takich metali lub kamieni musi mieć funkcjonalno?? inną niż ta, która jest ważąca dla materiałów, które wchodzi w jego skład, zachowuje ją oraz nadaje się do ponownego użytku, w aktualnym stanie lub po naprawie.

34 Natomiast, jak wskazał rzecznik generalny w pkt 72 opinii, jeżeli przedmiot nie posiada innej funkcjonalności niż ta, która jest ważąca dla materiałów, które wchodzi w jego skład, lub

nie może służyć innej funkcji, nie może podlegać szczególnej procedurze marketingowej, ponieważ nie pozostaje w obiegu gospodarczym, w którym się znajduje, i jest przydatny wyłącznie do przekształcenia w nowy przedmiot, który będzie miał własny obieg gospodarczy, w związku z czym znika ryzyko podwójnego opodatkowania, które leży u podstaw wprowadzenia procedury marketingowej.

35 Do elementów, które należy wziąć pod uwagę w celu ustalenia w konkretnym przypadku, czy dany odsprzedawany towar należy do kategorii „towarów używanych” czy „metali szlachetnych i kamieni szlachetnych”, należy wszystkie obiektywne okoliczności, w jakich dokonano odsprzedaży. Jak bowiem wynika z orzecznictwa Trybunału, przyjęte w dyrektywie VAT pojęcie mają charakter obiektywny i znajduje zastosowanie niezależnie od celów i wyników danych transakcji (zob. podobnie wyrok z dnia 6 lipca 2006 r., Kittel i Recolta Recycling, C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, pkt 41).

36 Tym samym uwzględnienie takich elementów, jak zamiar uczestniczącego w transakcji podatnika, jest, poza wyjątkowymi sytuacjami, niezgodne z celami wspólnego systemu VAT zmierzającymi do zapewnienia pewności prawa i ułatwienia czynności wdrażanych dla stosowania VAT, poprzez uwzględnienie obiektywnego charakteru danej transakcji (wyrok z dnia 6 lipca 2006 r., Kittel i Recolta Recycling, C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo).

37 Natomiast, jak rzecznik wskazał w pkt 78 i 82 opinii, takie elementy jak prezentacja danych przedmiotów, metoda szacowania wartości wspomnianych przedmiotów i metoda fakturowania, a mianowicie za towar luzem (brutto/waga) lub od sztuki, stanowią obiektywne cechy, które mogą być skutecznie uwzględnione.

38 W tym względzie należy dodać, że w zakresie, w jakim podstawa opodatkowania określona w ramach procedury marketingowej powinna wynikać z ksiąg rachunkowych w sposób umożliwiający sprawdzenie, że wszystkie warunki stosowania tej procedury zostały spełnione (wyrok z dnia 18 stycznia 2017 r., Sjelle Autogenbrug, C-471/15, EU:C:2017:20, pkt 43), księgi podatnika-pośrednika i faktury, które się z nimi wiążą, mogą, poza wyjątkowymi przypadkami, dostarczyć obiektywnych informacji na temat danej transakcji i sprzedawanych przedmiotów.

39 Mając na względzie całość powyższych rozważań, na przedstawione pytania należy udzielić odpowiedzi, że art. 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że pojęcie „towarów używanych” nie obejmuje towarów używanych zawierających metale szlachetne lub kamienie szlachetne, jeżeli towary te nie nadają się już do spełniania swojej pierwotnej funkcji i zachowują jedynie funkcjonalności wdrażane dla tych metali lub kamieni, czego ustalenie należy do sądu krajowego, przy uwzględnieniu wszystkich istotnych obiektywnych okoliczności danego przypadku.

W przedmiocie kosztów

40 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (dziesiąta izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że pojęcie „towarów używanych” nie obejmuje towarów używanych zawierających metale szlachetne lub kamienie szlachetne, jeżeli towary te nie nadają się już do spełniania swojej pierwotnej funkcji i zachowują jedynie funkcjonalności wdrażane dla tych metali

lub kamieni, czego ustalenie należy do sądu krajowego, przy uwzględnieniu wszystkich istotnych obiektywnych okoliczności danego przypadku.

Podpisy

* Język postępowania: polski.