

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (tionde avdelningen)

den 11 juli 2018 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 311.1 led 1 – Särskild ordning för begagnade varor – Begreppet ’begagnade varor’ – Varor som innehåller ädla metaller eller ädelstenar och som en näringsidkare säljer vidare – Bearbetning av nämnda varor efter försäljning – Återvinning av ädla metaller och ädelstenar – Begreppet ’ädla metaller eller ädelstenar’”

I mål C-154/17,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Augstka tiesa (Högsta domstolen, Lettland) genom beslut av den 21 mars 2017, som inkom till domstolen den 27 mars 2017, i målet

SIA ”E LATS”

mot

Valsts ieņēmumu dienests,

meddelar

DOMSTOLEN (tionde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden E. Levits samt domarna A. Borg Barthet och F. Biltgen (referent),

generaladvokat: M. Bobek,

justitiesekreterare: handläggaren M. Aleksejev,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 25 januari 2018,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- SIA ”E LATS”, genom ?. Podvinska, advokat, och J. Lagzdīšs, advokat,
- Lettlands regering, genom I. Kucina och J. Davidoviča, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och E. Kalniņa, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 10 april 2018 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 311.1 led 1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan SIA "E LATS" (nedan kallat E LATS) och Valsts ie??mumu dienests (skattemyndigheten, Lettland), angående betalning av mervärdesskatt och, närmare bestämt, tillämpligheten av ordningen för beskattning av vinstmarginal vid försäljning av varor bestående av, bland annat, guld, silver och ädelstenar.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Skäl 51 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

"En gemenskapsordning för beskattning av begagnade varor, konstverk, antikviteter och samlarföremål bör antas i syfte att undvika dubbelbeskattning och en snedvridning av konkurrensen mellan beskattningsbara personer."

4 I artikel 1.2 i direktivet föreskrivs följande:

"Principen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt innebär tillämpning på varor och tjänster av en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut.

På varje transaktion skall mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, vara utkrävbar efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenter som utgör priset.

..."

5 Avdelning XII i mervärdesskattedirektivet, som har rubriken "Särskilda ordningar", innehåller ett kapitel 4 med rubriken "Särskilda ordningar för begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter". Kapitlet omfattar artiklarna 311–343 i direktivet.

6 Artikel 311.1 led 1 och 311.1 led 5 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

"Utan att det påverkar tillämpningen av andra gemenskapsbestämmelser avses i detta kapitel med

1. *begagnade varor*: materiell lös egendom som är lämplig för vidare användning i befintligt skick eller efter reparation, med undantag av konstverk, samlarföremål eller antikviteter och med undantag för ädla metaller eller ädelstenar enligt medlemsstaternas definition,

..."

5. *beskattningsbar återförsäljare*: en beskattningsbar person som inom ramen för sin ekonomiska verksamhet i syfte att sälja vidare köper, för sin rörelse använder eller importerar begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter, oberoende av om denna beskattningsbara person handlar för egen räkning eller för en annan persons räkning inom ramen för ett avtal enligt vilket provision skall betalas vid köp eller försäljning."

Lettisk rätt

7 Genom artikel 138 i Pievienotās vērtnās nodokļa likums (lagen om mervärdesskatt) infördes i Lettland en särskild mervärdesskatteordning som är tillämplig på transaktioner med begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter. Denna ordning ska säkerställa att den särskilda mervärdesskatteordning som föreskrivs i bland annat artikel 311 i mervärdesskattedirektivet införlivas med den interna rättsordningen.

8 Den lettiska lagstiftaren har definierat begagnade varor som använd materiell lös egendom som är lämplig för vidare och samma typ av användning i befintligt skick eller efter reparation, med undantag för konstverk, samlarföremål och antikviteter och med undantag för ädla metaller eller ädelstenar. Däremot omfattar begreppet begagnade varor föremål som innehåller ädla metaller eller ädelstenar, när den i artikel 138.4 i lagen om mervärdesskatt avsedda säljaren levererar eller överlåter dessa varor till en återförsäljare.

9 Enligt artiklarna 183 och 184 i Ministru kabineta 2013. gada 3. janvāra noteikumi Nr. 17 "Pievienotās vērtnās nodokļa likuma normu piemērošanas kārtība un atsevišķas prasības pievienotās vērtnās nodokļa maksāšanai un administrēšanai" (ministerrådsdekret nr 17 av den 3 januari 2013 om förfarandet för genomförande av bestämmelserna i lagen om mervärdesskatt och om vissa krav på betalning och redovisning av mervärdesskatt), ska föremål som omfattas av kapitel 71, 82, 83, 90 och 96 i Kombinerade nomenklaturen, i dess lydelse vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna, anses utgöra föremål som innehåller ädla metaller eller ädelstenar. Nämnda kapitel omfattar bland annat ringar, armband, halsband, broscher, örhängen, klockkedjor och berlocker.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

10 E LATS är ett företag som är skattskyldigt för mervärdesskatt. Företaget tillhandahåller lån till icke beskattningsbara privatpersoner. Lånen tillhandahålls mot säkerhet i form av pant i ädla metaller eller föremål som innehåller guld eller silver, såsom halsband, berlocker, ringar, vigselringar, bestick eller tandmaterial.

11 E LATS har vidareförsålt pantsatta föremål, klassificerade efter renhetshalt och typ av metall, som inte lösts ut, till andra beskattningsbara näringsidkare. I samband med dessa transaktioner har företaget tillämpat en särskild mervärdesskatteordning och endast betalat mervärdesskatt på skillnaden mellan ädelmetallföremålets anskaffningskostnad och försäljningspriset.

12 Skattemyndigheten gjorde en mervärdesskattekontroll hos E LATS och kom fram till att företaget hade vidaresålt ädelmetallföremålen som skrot och inte som begagnade varor. Skattemyndigheten fann att den särskilda ordningen i artikel 138 i lagen om mervärdesskatt därför inte var tillämplig och beslutade att ålägga E LATS att betala ytterligare mervärdesskatt.

13 Administratīvā apgabaltiesa (regional förvaltningsdomstol, Lettland) ogillade E LATS talan om omprövning av detta beslut med motiveringen att E LATS hade vidaresålt guld- och silverföremål som skrot och inte som begagnade varor och därför saknade grund för att tillämpa ordningen för beskattning av marginalvinst i artikel 138 i lagen om mervärdesskatt.

14 E LATS har till stöd för sitt överklagande till Augstākā tiesa (Högsta domstolen, Lettland) gjort gällande bland annat att en tillämpning av ordningen för beskattning av marginalvinst inte kan vara avhängig av huruvida företaget kände till köparens användning av de sålda varorna, det vill säga om de skulle återförsäljas eller bearbetas, och att det är ologiskt att anse att indelningen av smycken i kategorier medför att de ska klassificeras som "skrot" i stället för "begagnade varor".

15 Den hänskjutande domstolen anser att de i det nationella målet aktuella varorna, som säljs enbart för återvinning av de ädla metaller och ädelstenar som de innehåller, inte omfattas av begreppet "begagnade varor" i artikel 311.1 led 1 i mervärdesskattedirektivet, utan av begreppet "ädla metaller och ädelstenar" i nämnda bestämmelse. Den hänskjutande domstolen anser även att denna bestämmelse inte ger medlemsstaterna något utrymme för skönsmässig bedömning i det avseendet. Enligt denna domstol har EU-domstolen emellertid ännu inte uttalat sig angående en sådan tolkning av nämnda bestämmelse och dess tolkning är av avgörande betydelse för lösningen på tvisten.

16 Augst?k? tiesa (Högsta domstolen) har därför beslutat att förklara målet vilande och att ställa följande frågor till EU-domstolen för förhandsavgörande:

"1) Ska artikel 311.1 led 1 i mervärdesskattedirektivet tolkas så, att använda föremål som (såsom i det nationella målet) innehåller ädla metaller eller ädelstenar, och som efter att ha förvärvats av en återförsäljare säljs [till en köpare, som förvärvar dem] huvudsakligen i syfte att återvinna de ädla metaller eller ädelstenar som föremålen innehåller, kan anses utgöra begagnade varor?

2) Är det, för det fall att den första frågan ska besvaras jakande, i syfte att avgränsa tillämpningsområdet för denna särskilda ordning, relevant huruvida återförsäljaren känner till att köparen har för avsikt att återvinna de ädla metaller eller ädelstenar som de använda föremålen består av, eller är det transaktionens objektiva aspekter (varornas kvantitet, vilken rättslig ställning den andra parten i transaktionen har etcetera) som är relevanta i det avseendet?"

Prövning av tolkningsfrågorna

17 Den hänskjutande domstolen har ställt dessa två frågor, som ska prövas i ett sammanhang, för att få klarhet i huruvida artikel 311.1 led 1 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att begreppet "begagnade varor" omfattar använda varor som innehåller ädla metaller eller ädelstenar och som säljs vidare i syfte att återvinna dessa ädla metaller och ädelstenar.

18 Enligt domstolens fasta praxis ska tolkningen av en unionsbestämmelse inte ske endast utifrån dess lydelse, utan även utifrån dess sammanhang och det mål som eftersträvas med den lagstiftning i vilken den ingår, däribland förarbetena till denna lagstiftning (dom av den 17 april 2018, Egenberger, C-414/16, EU:C:2018:257, punkt 44).

19 Inledningsvis, vad beträffar lydelsen i artikel 311.1 led 1 i mervärdesskattedirektivet, påpekas att begagnade varor enligt denna bestämmelse ska förstås som "materiell lös egendom som är lämplig för vidare användning i befintligt skick eller efter reparation, med undantag av konstverk, samlarföremål eller antikviteter och med undantag för ädla metaller eller ädelstenar enligt medlemsstaternas definition".

20 En vara måste alltså, för att kunna betraktas som en begagnad vara enligt denna bestämmelse, uppfylla flera villkor. För det första måste den utgöra materiell lös egendom, för det andra måste den vara lämplig för vidare användning i befintligt skick eller efter reparation och för det tredje får den varken ingå i kategorin konstverk, samlarföremål, antikviteter eller i kategorin ädla metaller eller ädelstenar.

21 Beträffande det första och det andra villkoret påpekas att domstolen har slagit fast att begreppet "begagnade varor", i den mening som avses i artikel 311.1 led 1 i mervärdesskattedirektivet, inte utesluter materiell lös egendom som kan återanvändas i befintligt skick eller efter reparation och som härrör från ett annat föremål i vilket de ingått som

beståndsdelar, och att det, för en klassificering av varan som "begagnad", endast krävs att det använda föremålet har kvar de funktioner det hade när det var nytt och att det därför kan återanvändas i befintligt skick eller efter reparation (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 januari 2017, Sjelle Autogenbrug, C-7471/15, EU:C:2017:20, punkterna 31 och 32).

22 Vad gäller det tredje kravet påpekas att, även om det framgår av artikel 311.1 led 1 i mervärdesskattedirektivet att konstverk, samlarföremål och antikviteter inte ska klassificeras som "begagnade varor", kan dessa föremål icke desto mindre, till skillnad från ädla metaller och ädelstenar, omfattas av ordningen för beskattning av den vinstmarginal som den beskattningsbara återförsäljaren har gjort, vilken ordning utgör ett undantag från de allmänna bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 maj 2017, Litdana, C-624/15, EU:C:2017:389, punkt 24).

23 I artikel 311.1 led 1 i mervärdesskattedirektivet hänvisas dessutom uttryckligen till ädla metaller och ädelstenar som sådana, men inte till föremål som innehåller ädla metaller eller ädelstenar och som är lämpliga för vidare användning, i den mening som avses i denna bestämmelse enligt domstolens tolkning.

24 Vad vidare beträffar det sammanhang i vilket artikel 311.1 led 1 i mervärdesskattedirektivet ingår, påpekas att denna artikel 311 är den enda artikeln i avdelning 1, med rubriken "Definitioner", i mervärdesskattedirektivets kapitel 4 om särskilda ordningar för begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter, och att dessa särskilda ordningar utgör ett undantag från de allmänna bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet och därför endast ska tillämpas i den mån det är nödvändigt för att uppnå målen med dessa ordningar (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 december 2005, Jyske Finans, C-280/04, EU:C:2005:753, punkt 35).

25 I och med att nämnda kapitel 4 inte innehåller någon bestämmelse om vare sig ädla metaller och ädelstenar eller föremål som innehåller sådana metaller och stenar går det inte att dra någon slutsats med avseende på det sammanhang i vilket artikel 311.1 led 1 i mervärdesskattedirektivet ingår, i syfte att fastställa huruvida föremål som består av ädla metaller och/eller ädelstenar omfattas av begreppet "begagnade varor", i den mening som avses i denna bestämmelse.

26 Slutligen ska följaktligen det mål som eftersträvas med artikel 311.1 led 1 i mervärdesskattedirektivet beaktas.

27 I det avseendet påpekas inledningsvis att nämnda bestämmelse innehåller de definitioner som är tillämpliga på ordningen för beskattning av vinstmarginal och att det framgår av skäl 51 i mervärdesskattedirektivet att syftet med ordningen för beskattning av vinstmarginal är att undvika dubbelbeskattning och en snedvridning av konkurrensen mellan beskattningsbara personer vad gäller begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter (dom av den 18 maj 2017, Litdana, C-624/15, EU:C:2017:389, punkt 25).

28 Såsom generaladvokaten har angett i punkterna 49–55 i förslaget till avgörande, har dessutom ädla metaller och ädelstenar uteslutits från tillämpningsområdet för ordningen för beskattning av vinstmarginal, eftersom det värde som ädla metaller och ädelstenar har inte beror endast på deras användbarhet som råmaterial för tillverkning av andra föremål, utan huvudsakligen på deras inneboende värde. Utan att det ens föreligger något behov av att infoga dessa material i eller omarbета dem till en produkt med en viss funktion, fyller dessa metaller och stenar en inneboende funktion i form av ett ekonomiskt värde som kan realiseras på marknaden för ädla metaller och ädelstenar. Detta värde går inte förlorat, eftersom metaller och ädelstenar kan återanvändas många gånger, då materialen i fråga är lätta att återvinna och bearbeta samtidigt som de behåller sitt värde.

29 Slutligen framgår det av förarbetena till rådets direktiv 94/5/EEG av den 14 februari 1994 om tillägg till det gemensamma mervärdesskattesystemet och om ändring av direktiv 77/388/EEG – Särskilda föreskrifter för begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter (EGT L 60, 1994, s. 16), genom vilket det i rådets sjätte direktiv 77/388 EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) infördes en artikel 26a, vars lydelse är identisk med den i artikel 311.1 led 1 i mervärdesskattedirektivet, att lagstiftaren har velat att föremål som innehåller ädla metaller och ädelstenar, i viss mån, ska omfattas av ordningen för beskattning av vinstmarginal.

30 Kommissionen förordade nämligen i sitt förslag till direktiv (KOM(88) 846 slutlig) att nämnda ordning skulle vara tillämplig även på "föremål ... av guld eller andra ädla metaller eller som har besatts med ädelstenar när värdet på de material som föremålet är sammansatt av inte överstiger 50 % av föremålets försäljningspris", varvid det gjordes åtskillnad mellan å ena sidan ädla metaller och ädelstenar och å andra sidan föremål som består av dessa material, såsom smycken.

31 Såsom generaladvokaten har angett i punkterna 45–48 i förslaget till avgörande hade, i den slutliga versionen av artikel 26a i sjätte direktivet 77/388, samtliga hänvisningar till föremål innehållande ädla metaller och ädelstenar emellertid tagits bort och istället är endast "ädla metaller och ädelstenar" som sådana uteslutna från ordningen för beskattning av vinstmarginal, varvid det ankommer på medlemsstaterna att fastställa vad som avses med "ädla metaller och ädelstenar".

32 Även om unionslagstiftaren därigenom har överlåtit åt medlemsstaterna att definiera vad som avses med "ädla metaller och ädelstenar", begränsas denna befogenhet att definiera, enligt domstolens praxis, av förbudet mot att dels inskränka själva lydelsen i det undantag som unionslagstiftaren infört genom att ge begreppet en så vid definition att begreppet "begagnade varor" förlorar sitt ändamål (se, för ett liknande resonemang, bland annat, dom av den 28 juni 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust et The Association of Investment Trust Companies, C-363/05, EU:C:2007:391, punkt 21, och dom av den 13 mars 2014, ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, punkt 41), dels äventyra de syften som eftersträvas med mervärdesskattedirektivet och principen om skatteneutralitet, vilken ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 mars 2014, ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, punkt 42).

33 Ett föremål som består av ädla metaller eller ädelstenar måste, för att kunna ingå i kategorin "begagnade varor", i den mening som avses i artikel 311.1 led 1 i mervärdesskattedirektivet, på vilken den särskilda ordningen för beskattning av marginalvinst kan bli tillämplig, och inte i kategorin "ädla metaller och ädelstenar" som inte omfattas av denna ordning, fylla en annan funktion än den inneboende funktion som det material föremålet består av fyller, ha bibehållit denna funktion och vara lämplig för vidare användning i befintligt skick eller efter reparation.

34 Såsom generaladvokaten har angett i punkt 72 i förslaget till avgörande kan föremålet, när det varken fyller eller är ägnat att fylla någon annan funktion än den inneboende funktion som materialet består av, däremot inte komma i åtnjutande av den särskilda ordningen för beskattning av vinstmarginal, eftersom det inte är kvar i det ekonomiska kretslopp som det ingick i och inte kommer att användas till något annat än att bearbetas till ett nytt föremål som kommer att ingå i ett nytt ekonomiskt kretslopp. Detta innebär att den risk för dubbelbeskattning som ligger bakom införandet av ordningen för beskattning av marginalvinst försvinner.

35 Bland de omständigheter som ska beaktas för att i det enskilda fallet fastställa huruvida ett föremål som säljs vidare ingår i kategorin "begagnade varor" eller i kategorin "ädla metaller eller ädelstenar" återfinns samtliga faktiska omständigheter under vilka vidareförsäljningen skedde. Det framgår nämligen av domstolens praxis att de begrepp som förekommer i mervärdesskattedirektivet är av objektiv karaktär och är tillämpliga oberoende av de berörda transaktionernas syften och resultat (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 juli 2006, Kittel och Recolta Recycling, C-439/04 och C-440/04, EU:C:2006:446, punkt 41).

36 Beaktande av omständigheter såsom vilken avsikt den beskattningsbara person som deltagit i transaktionen har haft strider, utom i vissa undantagsfall, mot syftet med det gemensamma systemet för mervärdesskatt, som är att garantera rättssäkerheten och underlätta de åtgärder som är förenade med tillämpningen av mervärdesskatten genom att ta hänsyn till den aktuella transaktionens objektiva karaktär (dom av den 6 juli 2006, Kittel och Recolta Recycling, C-439/04 och C-440/04, EU:C:2006:446, punkt 42 där angiven rättspraxis).

37 Såsom generaladvokaten har angett i punkterna 78 och 82 i förslaget till avgörande är däremot omständigheter, såsom hur de aktuella föremålen presenteras, vilken metod som används för att värdera dem och faktureringsmetod, det vill säga om de säljs i bulk (bruttovikt) eller styckevis, objektiva kriterier som vederbörligen kan beaktas.

38 Det ska i det avseendet tilläggas att, eftersom det beskattningsunderlag som fastställts enligt ordningen för beskattning av vinstmarginal ska framgå av räkenskaper som möjliggör kontroll av att alla villkor för att tillämpa denna ordning är uppfyllda (dom av den 18 januari 2017, Sjelle Autogenbrug, C-471/15, EU:C:2017:20, punkt 43), kan räkenskaperna hos den beskattningsbara återförsäljaren och de fakturor som är hänförliga till dessa, utom i undantagsfall, ge objektiv information om den aktuella transaktionen och de sålda föremålen.

39 Av det anförda följer att de ställda frågorna ska besvaras enligt följande. Artikel 311.1 led 1 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att begreppet "begagnade varor" inte omfattar använda varor som innehåller ädla metaller eller ädelstenar om varorna inte längre är ägnade att fylla sin ursprungliga funktion och enbart har kvar den inneboende funktion som dessa metaller och stenar har, vilket det ankommer på den nationella domstolen att kontrollera med beaktande av samtliga objektiva och relevanta omständigheter i varje enskilt fall.

Rättegångskostnader

40 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tionde avdelningen) följande:

Artikel 311.1 led 1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att begreppet "begagnade varor" inte omfattar använda varor som innehåller ädla metaller eller ädelstenar om varorna inte längre

är ägnade att fylla sin ursprungliga funktion och enbart har kvar den inneboende funktion som dessa metaller och stenar har, vilket det ankommer på den nationella domstolen att kontrollera med beaktande av samtliga objektiva och relevanta omständigheter i varje enskilt fall.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: lettiska.