

ENERĢLADVOKĀTA MIHALA BOBEKA [*MICHAL BOBEK*]

SECINĀJUMI,

sniegti 2018. gada 10. aprīlī (1)

Lieta C-154/17

SIA "E LATS",

piedaloties

Valsts ieņēmumu dienestam

(Augstākās tiesas (Latvija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Jēdziens "lietotas preces" – Jēdziens "dārgmetli vai dārgakmeņi"

I. Ievads

1. SIA "E LATS" ir tirgotāja un pievienotās vērtības nodokļa (PVN) maksātāja. Tā izsniedz aizdevumus privātpersonām pret to, ko veido dārgmetli vai dārgakmeņi izstrādājumi. Neizpirktās preces SIA "E LATS" tālāk pārdo citiem komersantiem galvenokārt tajos esošo dārgmetli vai dārgakmeņu ieguvei. Šiem komersantiem ir jāmaksā PVN.

2. SIA "E LATS" šiem tālāk pārdošanas darījumiem piemēroja pašo PVN piemērošanas režīmu attiecībā uz lietotām mantām. Tomēr kompetentā nodokļu iestāde nepiekrīt, ka ir piemērojams šis pašais režīms. Tā konstatēja, ka SIA "E LATS" pārdo tie izstrādājumi nav lietotas mantas nodokļu jomā piemērojamo tiesību normu izpratnē. Tāpēc tā pieprasīja SIA "E LATS" samaksāt papildu PVN summu.

3. Šajā kontekstā Augstākā tiesa ir lūgusi Tiesai sniegt norādes par to, kā interpretējama atsevišķā Direktīvas 2006/112/EK (turpmāk tekstā – "PVN direktīva") (2) norma, kas regulē lietotajām precēm piemērojamo PVN. Konkrēti iesniedzātāja uzdod jautājumu par to, kāds ir "lietoto preču" definīcijā ietvertā izņēmuma "dārgmetli vai dārgakmeņi" tvērums. Tā arī jautā, vai šī izņēmuma tvērums ietekmē noteiktas tālāk pārdošanas darījuma iezīmes.

II. Atbilstošās tiesību normas

A. PVN direktīva

4. PVN direktīvas preambulas 51. apsvērumā ir paredzēts, ka "ir lietderīgi pieņemt Kopienas nodokļa sistēmu, kas piemērojama lietotām precēm, mākslas darbiem, senlietām un kolekciju

priekšmetiem, lai izvairītos no nodokļu dubults uzlikšanas un konkurences izkropojumiem attiecībā uz nodokļa maksājumiem”.

5. PVN direktīvas XII sadaļas 4. nodaļā ir ietvertas normas attiecībā uz pašu režīmu lietotām precēm, mākslas darbiem, kolekciju priekšmetiem un senlietām. Konkrēti šīs direktīvas 311. pantā ir paredzēts:

“1. Šajā nodaļā, neskarot citus Kopienas noteikumus, piemēro šādas definīcijas:

1) “lietotas preces” ir materiāls kustams pašums, kas ir derīgs turpmākai lietošanai vai nu bez pārvēidojumiem, vai pēc remonta un kas nav mākslas darbi, kolekciju priekšmeti vai senlietas un nav ar dārgmetāli vai dārgakmeņi, kē tos definējušas dalībvalstis;

[..].”

B. Latvijas tiesību akti

6. Pievienotās vērtības nodokļa likuma (turpmāk tekstā – “PVN likums”) 138. pantā ir noteikts pašs PVN piemērošanas režīms darījumos ar lietotām mantām, mākslas darbiem, kolekciju priekšmetiem un senlietām. Atbilstoši līgumam sniegt prejudiciālu nolikumu ar šo normu *inter alia* ir ieviests PVN direktīvas 311. pants.

7. Atbilstoši līgumam sniegt prejudiciālu nolikumu ir arī citas nozīmīgas valsts tiesību normas, kas ietvertas Ministru kabineta 2013. gada 3. janvāra noteikumu Nr. 17 “Pievienotās vērtības nodokļa likuma normu piemērošanas kārtība un atsevišķas prasības pievienotās vērtības nodokļa maksāšanai un administrāšanai” (turpmāk tekstā – “Noteikumi Nr. 17”) 183. un 184. punktā. Noteikumu Nr. 17 183. punktā lietotas mantas ir definētas kā ģermeniskas lietas, kas ir lietotas un derīgas turpmākai lietošanai tādā pašā veidā bez pārvēidojumiem vai pēc labošanas un kas nav mākslas darbi, kolekciju priekšmeti vai senlietas. Šo pašu noteikumu 184. punktā no lietotu mantu jēdziena ir izslēgti dārgmetāli vai dārgakmeņi, vienlaikus nosakot, ka lietotu mantu jēdziens aptver dārgmetālu vai dārgakmeņu izstrādājumus, ja tos ir piegādājis vai nodevis pārdošanai PVN likuma 138. pantā minētais pārdevējs. Turklāt 184. punkta otrajā teikumā ir noteikts, ka par dārgmetālu vai dārgakmeņu izstrādājumiem uzskatīmi izstrādājumi, kuri atbilst Kombinētās nomenklātras 71., 82., 83., 90. vai 96. grupai.

III. Fakti, tiesvedība valsts ties un uzdotie jautājumi

8. SIA “E LATS” (turpmāk tekstā – “pieteicēja”) ir tirgotāja un PVN maksātāja. Tā izsniedz aizdevumus privātpersonām, kuras atbilstoši līgumam sniegt prejudiciālu nolikumu nav PVN maksātājas. Izsniedzot aizdevumus, tā pieņem lēmumus, kas ir tādā dārgmetālu vai dārgakmeņu izstrādājumi kā dārgtēses, kuloni, gredzeni, laulības gredzeni, karotes un zobu materiāli.

9. Neizpirktās lēmumus pieteicēja tālāk ir pārdevusi citiem komersantiem, kuri arī ir ar PVN apliekamās personas. Preces tika saņemtas atbilstoši to sastāvā esošajam metālam, kā arī tās provei. Tālāk tās tika pārdotas pēc svara tādējādi, ka no tām var tikt iegāti šie dārgmetāli vai dārgakmeņi (turpmāk tekstā – “attiecīgā darījumi”).

10. Pieteicēja, veicot attiecīgos darījumus, piemēroja pašo PVN režīmu lietotām mantām, kā tas paredzēts PVN likuma 138. pantā.

11. Valsts ieņēmumu dienests (turpmāk tekstā – “nodokļu iestāde”) uzskatīja, ka pieteicējas tīklā pārdotās preces ir līdztīgas – tās nav lietotas mantas un tādēļ nevar tikt piemērots pašaishes PVN nodokļa režīms lietotām mantām. Attiecīgi tā pieņēma lēmumu, ar kuru līdztīgas pieteicējai samaksāt papildu PVN summu.

12. Pieteicēja iesniedza pieteikumu par šo lēmuma atcelšanu. Administratīvā apgabaltiesa (Latvija) noraidīja pieteikumu, nospriežot, ka pieteicēja ir nepareizi piemērojusi attiecīgajiem darījumiem PVN likuma 138. pantu. Tā uzskatīja, ka pieteicēja bija pārvērsusi zelta, sudraba un citus dārgmetālu izstrādājumus kā metāllīdztīgas, nevis kā lietotas preces.

13. Šobrīd lietu izskata Augstākā tiesa, kas ir iesniedzējtiesa. Šī tiesa norāda, ka var tikt saprasts, ka pašais režīms saskaņā ar PVN direktīvas 311. panta 1. punkta 1) apakšpunktu neattiecas uz dārgmetālu vai dārgakmeņu izstrādājumiem, kas tiek pārdoti nevis kā lietotas preces, bet tikai tādēļ, lai iegūtu tajos esošos dārgmetālus vai dārgakmeņus. Šī tiesa uzskata, ka šādas mantas nav “lietotas preces”, bet ir “dārgmetāli vai dārgakmeņi”. Tā arī uzskata, ka šajā ziņā PVN direktīvas 311. panta 1. punkta 1) apakšpunkts nepiešķir dalībvalstij nekādu rīcības brīvību.

14. Šādos apstākļos Augstākā tiesa nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādas prejudiciālas jautājumus:

“1) Vai Padomes 2006. gada 28. novembra direktīvas 2006/112/EK par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 311. panta 1. punkta 1) apakšpunkts interpretējams tā, ka par lietotām mantām var tikt atzīti tirgotāja iegādāti lietoti dārgmetālu vai dārgakmeņus saturoši izstrādājumi (kā aplūkojamā lietā), kuri tiek pārdoti tīklā galvenokārt tajos esošā dārgmetāla vai dārgakmeņu ieguvei?

2) Ja atbilde uz 1. jautājumu ir apstiprinoša, vai pašā režīma piemērošanas ierobežošanā ir nozīme tirgotāja informēšanai par tīklā pircēja nolikumi attiecībā uz lietotajiem dārgmetālu vai dārgakmeņus saturošiem izstrādājumiem esošā dārgmetāla vai dārgakmeņu ieguvei vai nozīme ir darījuma objektīvajam pazīmeim (preču apjomam, darījuma partnera tiesiskajam statusam u.tml.)?”

15. Latvijas valdība un Eiropas Komisija iesniedza rakstveida atbildes. Latvijas valdība, Eiropas Komisija un pieteicēja arī sniedza mutvārdu atbildes tiesas sēdē, kas notika 2018. gada 25. janvārī.

IV. Vērtējums

16. Šie secinājumi ir strukturēti šādi. Pirmkārt, es izklāstīšu jēdziena “lietotas preces”, kas ir ietverts PVN direktīvas 311. panta 1. punkta 1) apakšpunktā, tvērumu un loģiku (A). Otrkārt, es aplūkošu izņēmumu, kas iepriekš minētajā normā ir noteikts attiecībā uz dārgmetāliem vai dārgakmeņiem, mēģinot izprast šo izņēmuma mērķi un loģiku (B). Pamatojoties uz šiem diviem vispārīgajiem punktiem, pēc tam es sniegšu dažas norādes par attiecīgajiem apstākļiem, kas ir jāņem vērā, lai novērtētu, vai attiecīgās preces var tikt klasificētas kā lietotas preces (C).

A. Jēdziens “lietotas preces”

17. PVN direktīvas 311. panta 1. punkta 1) apakšpunktā lietotas preces ir definētas kā “materiāls kustams šķīdums, kas ir derīgs turpmākai lietošanai vai nu bez pārveidojumiem, vai pēc remonta un kas nav mēkšļas darbi, kolekciju priekšmeti vai senlietas un nav arī dārgmetāli vai dārgakmeņi, kā tos definējušas dalībvalstis”.

18. Tādējādi, lai attiecīgās preces ietilptu PVN direktīvas 311. panta 1. punkta 1) apakšpunktā ietvertajā definīcijā, tām ir jāatbilst diviem pozitīviem nosacījumiem, proti, tās ir: (i) “materiāls kustams šķīdums”, kas ir (ii) “derīgs turpmākai lietošanai vai nu bez pārveidojumiem, vai pēc remonta”, un tās nedrīkst atbilst negatīvam nosacījumam, proti, (iii): tās “nav mēkšļas darbi, kolekciju priekšmeti vai senlietas un nav arī dārgmetāli vai dārgakmeņi, kā tos definējušas dalībvalstis”.

19. Nav šaubu, ka attiecīgās preces ir “materiāls kustams šķīdums”. Tādējādi pirmais nosacījums ir skaidri īstenojies. Strīdus jautājums šajā lietā attiecas uz otro (pozitīvo) nosacījuma visaptverošu interpretāciju un tātad precīzu saikni ar trešo (negatīvo) nosacījumu.

20. Lai novērtētu šo mijiedarbību, vispirms es apsvēršu pašā PVN režimā lietotā precēm mērķus (1), lai pēc tam pievērstos pirmajam strīdus elementam šajā definīcijā, proti, “derīgumam turpmākai lietošanai” (2).

1. Lietotā precēm piemērojamā pašā PVN režimā mērķi

21. Attiecībā uz lietotā precēm ir piemērojams peļņas daļas režīms, kas veido atkāpi no kopējā PVN režimā – maksājama PVN tiek aprēķināts, balstoties nevis uz pārdošanas cenu, bet gan uz starpību starp preču iepirkuma un pārdošanas cenu (3).

22. Peļņas daļas režīms ir izņēmums no vispārējā PVN režimā. Tādējādi preču, uz kurām attiecas šis režīms, tvērumā ir jāinterpretē šauri (4) un tam nav jāpārsniedz tas, kas nepieciešams īstenojamā mērķa sasniegšanai (5).

23. Tomēr dārgmetāli vai dārgakmeņi ir izslēgti no lietotu mantu jēdziena (un tādēļ no atkāpi veidojošā peļņas daļas režimā). Tādējādi šis jēdziens faktiski ir *izņēmums no izņēmuma*, kas nozīmē, ka preces, uz kurām attiecas dārgmetāliem vai dārgakmeņiem paredzētais izņēmums, nonāk atpakaļ vispārējā PVN režimā piemērošanas jomā (6).

24. No PVN direktīvas preambulas 51. apsvēruma izriet, ka pašais PVN režīms lietotā precēm tika ieviests, lai izvairītos no nodokļu dubults uzlikšanas un konkurences izkropojumiem (7). Kopējais PVN sistēmas mērķis principā ir aplikt ar nodokli dažādu ražošanas un izplatīšanas procesa stadijās pievienoto ekonomisko vērtību (8), savukārt PVN, kas iekasēts saistībā ar lietotā precēm, rada specifisku dubulta PVN sloga rašanās problēmu.

25. Tas tātad notiek, kad tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, iegādājas preces no personas, kas nav nodokļa maksātāja, un samaksā pirkuma cenā iekāto PVN, lai gan šis tirgotājs pēc tam nevar to atskaitīt. Citiem vārdiem sakot, kad persona (kas nav nodokļa maksātāja) pārka preces, tai ir jāmaksā piemērojamais PVN kā daļa no pirkuma cenas. Tad, kad šī persona pārdo minētās preces tirgotājam, kas ir nodokļa maksātājs, šim tirgotājam, kas ir nodokļa maksātājs, principā nebūs iespējas atskaitīt šākotnēji samaksāto un pirkuma cenā iekāto PVN. Šādā veidā tirgotājam, kas ir nodokļa maksātājs, atkal ir jāmaksā PVN, un notiek dubultā aplikšana ar nodokli. Šī ir tieši tāda situācija, kuru cenšas nepieļaut pašais PVN režīms lietotā precēm, paredzot, ka PVN, kas jāmaksā tirgotājam, kurš ir nodokļa maksātājs, tiek aprēķināts, balstoties uz starpību starp pirkuma un pārdošanas cenu (9).

26. Šaj? noz?m? Tiesa ir paskaidrojusi, ka, "ar nodokli apliekot pilnu p?rdošanas cenu, kuru lietot?m prec?m [...] ir noteicis tirgot?js, nodok?a maks?t?js, kaut ar? cen?, par kuru tas šo preci ieguva, bija ieskait?ts PVN, kuru iepriekš bija samaks?jusi k?da no [PVN direkt?vas] 314. panta a)–d) punkt? min?taj?m person?m, un kaut ar? ne š? persona, ne tirgot?js, nodok?a maks?t?js, nevar?ja atskait?t PVN, faktiski tiktu rad?ta nodok?u dubultas uzlikšanas situ?cija" (10).

27. Visai dr?z tika atz?ts, ka lietoto pre?u kontekst? notiek š?da kumulat?v? aplikšana ar nodokli (11). Komisija šaj? zi?? atz?m?ja, ka ?pašu normu attiec?b? uz m?kslas darbiem, senliet?m, kolekciju priekšmetiem un lietot?m prec?m neesam?ba ir izrais?jusi situ?ciju, kur? "pabeigts izstr?d?jums, kas atk?rtoti nok?uvis ekonomiskaj? aprit?, v?lreiz piln?b? tiek aplikts ar pievienot?s v?rt?bas nodokli un persona, kura ir nodok?a maks?t?js un v?las t?l?k p?rdot šo izstr?d?jumu, nevar atskait?t priekšmeta pirkuma cen? iek?auto nodokli [...]. Izveidojusies atš?ir?ba nodok?a slog? var?tu mudin?t apiet parastos tirdzniec?bas kan?lus" (12).

2. Der?gums turpm?kai lietošanai

28. Tiesa ir interpret?jusi PVN direkt?vas 311. panta 1. punkta 1) apakšpunkta otro nosac?jumu attiec?b? uz "der?gumu turpm?kai lietošanai" spriedum? *Sjelle Autogenbrug*. Š? lieta attiec?s uz nolietotiem meh?niskajiem transportl?dzek?iem, kas tika nopirkti, lai tos p?rdotu k? rezerves da?as. Tiesa izskaidroja, ka "der?gums turpm?kai lietošanai" ir j?izv?rt?, balstoties uz to, vai attiec?gais priekšmets *ir saglab?jis funkcijas*, k?das tam bija, kad tas bija jauns (13). Tiesa uzskat?ja, ka j?dziens "lietotas preces" neizsl?dz "materi?lu kustamu ?pašumu, kas ir der?gs turpm?kai lietošanai vai nu bez p?rveidojumiem, vai p?c remonta un kas ir ieg?ts no citas preces, kur? tas bija iek?auts k? sast?vda?a. Tas, ka lietota prece, kas veido citu preci, tiek atdal?ta no p?d?j?s min?t?s, neliel apšaub?t demont?t?s preces kvalifik?ciju par "lietotu preci", ja to var izmantot "vai nu bez p?rveidojumiem, vai p?c remonta" (14).

29. T?d?j?di "der?guma turpm?kai lietošanai" defin?cijas galvenais elements ir *saglab?ta t?da paša veida funkcionalit?te*. Tom?r izskat?m?s lietas kontekst? š? nosac?juma faktisk? izpilde š?iet esam str?dus ?bols starp pus?m.

30. Tiesas s?d? pieteic?ja b?t?b? apgalvoja, ka nosac?jums par "der?gumu turpm?kai lietošanai" ir ticis izpild?ts, cikt?l attiec?g?s preces, t?das k? gredzeni, joproj?m var tikt izmantotas k? gredzeni neatkar?gi no t?, vai tie tiek p?rdoti p?c svāra (kas, pieteic?jas ieskat?, d?rglietu nozar? nav neparasta par?d?ba). Pat laul?bas gredzens, kur? ir iegrav?ts uzraksts (piem?ram, v?rds "m?žam"), var tikt uzskat?ts par der?gu turpm?kai lietošanai t?p?c, ka ac?mredzami tas joproj?m ir gredzens un joproj?m var tikt n?s?ts.

31. Pieteic?jas nost?ju attiec?b? uz der?gumu turpm?kai lietošanai neatbalsta Latvijas vald?ba. Š? vald?ba atz?st, ka saska?? ar valsts normat?vajiem aktiem, proti, Noteikumu Nr. 17 (15) 184. punktu, d?rgmet?lu vai d?rgakme?u izstr?d?jumi tiek uzskat?ti par lietot?m prec?m. Taj? paš? laik? š? vald?ba uzskata, ka š?di izstr?d?jumi var tikt klasific?ti k? lietotas preces vien?gi tad, ja tie joproj?m ir der?gi lietošanai *t?d? paš? veid?* un ja tie tiek nov?rt?ti, balstoties uz to *individu?lo v?rt?bu*. Š?s vald?bas ieskat?, tas t? nav saist?b? ar attiec?gaj?m prec?m, kas tiek p?rdotas p?c svāra un k? l?ž?i v?rt?gu sast?vda?u ieguvei.

32. Tiesas s?d? pieteic?ja detaliz?ti paskaidroja, ka tikai 5 % no t?l?k p?rdotaj?m neizpirktaj?m ??l?m, ko pamatliet? apl?kojusi nodok?u iest?de, bija neder?gas turpm?kai lietošanai un ka šo pre?u remonts b?tu bijis p?r?k d?rgs. Pieteic?ja ar? apgalvoja, ka p?r?j?s preces tika individu?li nov?rt?tas un p?rdotas mazumtirdzniec?bas m?r?iem vai kopum?, un p?d?j? min?taj? gad?jum? to cena tika noteikta p?c svāra. Pieteic?jas ieskat?, š?s preces bija der?gas turpm?kai lietošanai bez remonta. Tiesas s?d? pieteic?ja apgalvoja, ka iepriekš aprakst?t?s iez?mes, kas piem?t 5 %

no neizpirktaj?m ??l?m, ietekm?ja secin?jumus, kurus nodok?u iest?de izdar?ja attiec?b? uz vis?m apl?kotaj?m prec?m. T? rezult?t? PVN rež?ms, kas attiec?s uz šiem specifiskajiem 5 % no prec?m, tika piem?rots piln?b? vis?m apl?kotaj?m prec?m.

33. Komisija konstat?, ka attiec?g?s preces nebija der?gas turpm?kai lietošanai vai nu to rakstura (zobu materi?ls), vai ar? to st?vok?a (p?rlietu boj?tas vai personiski izmantotas preces) d??. Komisijas ieskat?, to, ka nav konstat?jams der?gums turpm?kai lietošanai, pier?da ar? apst?k?i, k?dos notika attiec?gais dar?jums.

34. Prec?zai faktisko apst?k?u, kuriem ir noz?me liet?, izpratnei, protams, ir b?tiska noz?me lietas v?rt?jum?, tostarp tiesved?b? šaj? ties?. Tom?r faktisko apst?k?u v?rt?jums ir j?veic tikai valsts ties?m. Tiesai ir saistoši fakti, k? tos ir noskaidrojusi un izkl?st?jusi iesniedz?jtiesa. Es v?los viest skaidr?bu šaj? jaut?jum?, ?emot v?r? daudzus faktisko apst?k?u pazi?ojumus, kurus it ?paši veikusi pieteic?ja un kuru m?r?is galvenok?rt bija p?rlietin?t šo tiesu, ka valsts iest?des – un ar netiešu nor?di valsts tiesas – nav ??mušas v?r? atbilstošos faktus un/vai nepareizi tos ir nov?rt?jušas.

35. T?d?j?di s?kumpunkts juridiska v?rt?juma veikšanai saska?? ar ES ties?b?m ir balst?ts uz pre?u aprakstu, k? t?s ir raksturojusi iesniedz?jtiesa sav? l?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu un k? tas ir atspogu?ots t?s pirm? prejudici?l? jaut?juma formul?jum?. T?d?j?di es pa?aujos uz to, k? tas ir formul?ts pirmaj? jaut?jum?, ka pieteic?ja d?rgmet?lu vai d?rgakme?u izstr?d?jumus t?l?k p?rdeva *ieguves m?r?iem*, proti, lai tos atk?rtoti izmantotu k? *izejvielas*.

36. Ja tas patieš?m t? ir, kas ir j?noskaidro un j?izv?rt? vien?gi valsts tiesai, mans ierosin?jums ir, ka š?d? situ?cij?, ?emot v?r? iemeslus, kurus es detaliz?ti izkl?st?šu n?kamaj?s šo secin?jumu sada??s, patieš?m ir piem?rojams iz??mums attiec?b? uz d?rgmet?liem vai d?rgakme?iem. Š?das preces, k? t?s ir aprakst?jusi iesniedz?jtiesa, nav lietotas preces un non?k atpaka? visp?r?j? PVN rež?ma piem?rošanas jom?.

37. Tom?r papildus konkr?t? dar?juma galvenok?rt faktisko apst?k?u v?rt?jumam šeit ir dzi??kas izp?tes jaut?jums, kuru es jau esmu iez?m?jis un kurš, k? es saprotu, ir veicin?jis pirm? iesniedz?jtiesas uzdot? jaut?juma rašanos – saikne starp nosac?jumu par *der?gumu turpm?kai lietošanai* un iz??mumu attiec?b? uz *d?rgmet?liem vai d?rgakme?iem*. Es piln?b? piekr?tu, ka šo saikni ir gr?ti aprakst?t t?p?c, ka PVN direkt?vas 311. panta 1. punkta 1) apakšpunkt? ietvertais otrais nosac?jums ir defin?ts no attiec?g? priekšmeta lietošanas (*funkcionalit?tes*) skatpunkta, turpretim trešais nosac?jums – iz??mums attiec?b? uz d?rgmet?liem vai d?rgakme?iem – ir defin?ts no attiec?g? *materi?la* skatpunkta. Ja šai sarežž?t?bai pievieno faktu, ka otrais nosac?jums ir balst?ts uz ES ties?bu aktiem, turpretim treš? nosac?juma defin?šana ir skaidri saglab?ta dal?bvalstu kompetenc?, ir piln?gi skaidrs, ka abas defin?cijas var non?kt pretrun? viena otrai vai p?rkl?ties viena ar otru.

38. Tiesas s?d? veiktie mutv?rdu apgalvojumi atkl?ja neskaidr?bas saist?b? ar š?m attiec?b?m: vai fakts, ka lietots gredzens ir izgatavots no zelta, autom?tiski izsl?dz šo gredzenu no lietotu pre?u j?dziena (un no pe??as da?as rež?ma) t?p?c, ka tas, lai gan ir bijis lietots un ir der?gs turpm?kai lietošanai, ir ar? izgatavots no d?rgmet?la? Vai nosac?jums par to, ka prece ir bijusi lietota un ir der?ga turpm?kai lietošanai, preval? p?r d?rgmet?la vai d?rgakmens iez?mi, kas var?tu noz?m?t to, ka ikviens lietots priekšmets, kas ir der?gs turpm?kai lietošanai un izgatavots no d?rgmet?liem vai d?rgakme?iem, vienm?r ir uzskat?ms par lietotu preci un t?p?c iek?aujams pe??as da?as rež?m??

39. Lai noteiktu prec?zu saikni starp šiem diviem j?dzieniem, vispirms ir j?izkl?sta iz??muma attiec?b? uz d?rgmet?liem vai d?rgakme?iem ?pašais m?r?is, lo?ika un v?sture.

B. Iz??mums attiec??b? uz d?rgmet?liem vai d?rgakme?iem

40. Pirmoreiz lasot PVN direkt?vas 311. panta 1. punkta 1) apakšpunkta tekstu, š?iet skaidrs, ka "d?rgmet?li vai d?rgakme?i" vienk??rši ir izsl?gti no lietotu pre?u j?dziena l?dz?g? veid?, k? ir izsl?gti "m?kslas darbi, kolekciju priekšmeti [un] senlietas".

41. Š? š?ietam? l?dz?ba tom?r ir j?apl?ko t?s kontekst?. "M?kslas darbi, kolekciju priekšmeti [un] senlietas" ir izsl?gtas no lietotu mantu j?dziena, bet joproj?m ir ietvertas pe??as da?as rež?m?. Šim m?r?im t?s vienk??rši ir defin?tas atseviš??s PVN direkt?vas norm?s (16). Turpretim d?rgmet?li vai d?rgakme?i ir izsl?gti no lietotu pre?u j?dziena un t?pat tie ir ar? izsl?gti no pe??as da?as rež?ma. Turkl?t "d?rgmet?lu vai d?rgakme?u" defin?šana ir skaidri nodota dal?bvalstu kompetenc?.

42. T? k? PVN direkt?vas 311. panta 1. punkta 1) apakšpunkta formul?juma (tostarp t? daž?do valodu versiju) izp?te skaidr?k neatkl?j prec?zu saikni starp der?guma turpm?kai lietošanai j?dzienu un iz??mumu attiec??b? uz d?rgmet?liem vai d?rgakme?iem, es piev?rs?šos š? iz??muma le?islat?vajai v?sturei (1) un p?c tam apl?košu t? priekšmetu un m?r?i (2).

1. Le?islat?v? v?sture

43. Pirmaj? priekšlikum? (17), kur? d?rgmet?li vai d?rgakme?i apl?koti pe??as da?as rež?ma kontekst?, "lietotas preces" bija defin?tas k? "kustams ?pašums, kas nav [m?kslas darbi, kolekciju priekšmeti un senlietas], ir bijis lietots un ir der?gs atk?rtotai lietošanai t?ds, k?ds tas ir, vai p?c remonta" (18). Interesanti, ka š? priekšlikuma 3. panta 4. punkt? bija noteikts, ka lietot?m prec?m piem?rojamais rež?ms "neattiecas uz *lietotu pre?u, kuras izgatavotas no zelta vai jebkura cita d?rgmet?la vai satur d?rgakme?us*, pieg?d?m" (19). Taj? paš? laik? ierosin?t? "m?kslas darbu", "kolekciju priekšmetu" un "senlietu" defin?cija ietv?ra preces, kuras izgatavotas no zelta vai jebkura cita d?rgmet?la vai satur d?rgakme?us, ja š?du d?rglietu v?rt?ba nep?rsniedz 50 % no p?rdošanas cenas (20). Tom?r šis priekšlikums 1987. gada novembr? tika atsaukts, jo netika pan?kta vienošan?s.

44. Cit? priekšlikum? (21), p?c kura visbeidzot tika pie?emta Direkt?va 94/5/EK (22), Komisija ierosin?ja, ka uz priekšmetiem, kas izgatavoti no zelta vai jebkura cita d?rgmet?la vai satur d?rgakme?us, ja šo materi?lu v?rt?ba nep?rsniedz 50 % no to p?rdošanas cenas, joproj?m b?tu attiecin?ms ?pašais rež?ms, kas tostarp piem?rojams lietot?m prec?m (23).

45. Ekonomikas un soci?lo lietu komiteja atbalst?ja ?paš? rež?ma ieviešanu un apstiprin?ja d?rgmet?lu vai d?rgakme?u izsl?gšanu [no š? rež?ma]. Tom?r t? nepiekrita, ka š? ?paš? rež?ma tv?rums b?tu atkar?gs no iek?auto materi?lu v?rt?bas. T? nor?d?ja, ka "[...] priekšlikums ietvert izstr?d?jumus, kuri satur d?rgakme?us un d?rgmet?lus, vien tad, ja iek?auto materi?lu v?rt?ba ir maz?ka nek? 50 % no p?rdošanas cenas, sav? zi?? š?iet patva??gs. Gr?t?bas veikt objekt?vu nov?rt?jumu var?tu izrais?t daudzus str?dus vai kr?pšanas gad?jumus. Iesp?jams, b?tu daudz lietder?g?k izsl?gt izstr?d?jumus, kuri ir der?gi p?rstr?d?šanai" (24).

46. Ar pie?emto Direkt?vu 94/5 tika iek?auts jauns 26.a pants (25), saska?? ar kuru vienk??rši bija izsl?gti d?rgmet?li un d?rgakme?i bez nor?des uz v?rt?bu, kas šiem elementiem ir vis? izstr?d?jum? kopum?.

47. Iepriekš minēto apsvērumu gaismā ideja par to, ka no režģa izslīdzamas preces, kas *izgatavotas no dārgmetāliem* vai *satur dārgakmeņus*, tātad arī ideja par 50 % sliekšni leģislatīvajā procesā radīs kādus elementus, kas jāņem vērā, lai ierobežotu šāpo režģu attiecībā tostarp uz lietotāju precēm.

48. Tom?r, lai gan le?islat?v? procesa v?sturei ir izzinošs raksturs attiec?b? uz vis?m šaj? proces? sastaptaj?m praktiskaj?m gr?t?b?m, š? v?sture neatkl?j prec?zus iemeslus, kas bija pamat? d?rgmet?lu un d?rgakme?u izsl?gšanai no pe??as da?as rež?ma. Lai saprastu šos iemeslus, ir j?piev?ršas (ekonomiskajai) lo?ikai, kas saist?ta ar izstr?d?jumiem no d?rgmet?liem vai d?rgakme?iem.

2. Ekonomisk? lo?ika un m?r?is

49. Izstrādājumiem, kas izgatavoti no dārgmetāliem vai dārgakmeņiem vai satur tos, ir īpašs raksturs (26). Tiem ir dubulta funkcija (un vērtība). Atkarībā no katra konkrētā izstrādājuma kvalitātes un stāvokļa tie veido ne vien īpaši izstrādātus vai izgatavotus priekšmetus, kuriem piemīt zināma funkcionalitāte (funkcionālā vērtība), bet tiem piemīt arī dabiska vērtība, ko sabiedrība piešķir to sastāvā esošajiem dārgmetāliem vai dārgakmeņiem (dabiskā "materiālā" vērtība).

50. Praktisk? probl?ma, ko atkl?ja PVN direkt?vas 311. panta 1. punkta 1) apakšpunkta sarežž?t? le?islat?v? v?sture, ir tas, ka – ?emot v?r? bezgala daudzus izstr?d?jumus, kuri izgatavoti no d?rgmet?liem vai d?rgakme?iem vai satur tos, – ir gr?ti izgudrot abstraktu krit?riju, lai visp?r?gi nov?rt?tu katram no šo v?rt?bu veidiem piem?tošo relat?vo noz?m?gumu.

51. Vien? š? spektra pus? es noteikti varu min?t zelta t?rradni k? pap?ra presi. Tas ar? var tikt p?rdots un izmantots k? pap?ra prese. Tom?r ir visai neiesp?jams, ka š?das pap?ra preses cena tiks noteikta, ?emot v?r? t?s nenoliedzamo efektivit?ti, lai notur?tu uz vietas pap?ra kaudzi, pat ja ir stipra v?ja br?zma. Gluži pret?ji, t?s cena visdr?z?k tiks noteikta, balstoties uz aktu?lo zelta tirgus cenu. Š?d? situ?cij? izstr?d?juma cena b?s izejvielas, no kuras tas veidots, cena.

52. No otras puses, var iedom?ties sarež??tu un d?rgu medic?nas ier?ci, kas tostarp ir izgatavota no vair?kiem d?rgmet?liem vai pat d?rgakmens(??iem). Ier?ces sast?v? esošo d?rgmet?lu vai d?rgakme?u cena pati par sevi var?tu b?t iev?rojama, bet ir visai iesp?jams, ka ier?ces funkcion?l? v?rt?ba, ja š? ier?ce t?l?k tiek p?rdota piln?b? funkcion?još? st?vokl?, b?s daudz augst?ka par to v?rt?go materi?lu v?rt?bu, kas izmantoti t?s izgatavošanai.

53. Tomēr, abstrahējoties no interesantajiem piemēriem, ir pilnībā skaidrs, ka PVN direktīvas 311. panta 1. punkta 1) apakšpunkta piemērošanas mērķiem nozīmē visdrīzāk būs pirmajai situācijai. Ir daudz dažādu izstrādājumu, kuri ir izgatavoti no dārgmetāliem vai satur tos un kuru vērtība kā izstrādājumiem, kam piemīt zināma funkcionalitāte, ir apšaubāma. Bet šie izstrādājumi joprojām tiek tirgoti to vērtīgā materiālā saturā dārgmetāliem. Izskatāmā lietā tas, šķiet, it īpaši attiecas uz zobu materiāliem, salauztiem galdā piederumiem vai salauztiem juvelierizstrādājumiem.

54. Tādējādi ir skaidrs, ka dārgmetālu vai dārgakmeņu izstrādājumiem ir “uzkrātā vērtība”, kas ir neatkarīga no tās, vai joprojām ir vai nav saglabājusies konkrētā izstrādājuma saskatnībā funkcionālitate. Galu galā tāpēc attiecīgā metāla un akmeņa tiek saukti par *dārgiem*, tāpēc ir notikuši kari, lai iegūtu tos pašus, un tāpēc laimīgā persona, kas atradusi apslēptu mantu, kuras sastāvā ir nezināmai karalienei piederējušs monētas, gredzeni un juvelierizstrādājumi, kļūst par bagātu sievieti (27), lai gan ikdienas lietošanai viņa joprojām varētu dot priekšroku vieglākiem mēdienu juvelierizstrādājumiem.

55. Šīs ekonomiskās loģikas kontekstā varētu tātad šīst, ka izņēmums attiecībā uz dārgmetāliem vai dārgakmeņiem ir paredzēts situācijām, kurās, vienkārši runājot, ir zudusi lietoto preču sēkotnājam funkcionalitāte, vai situācijām, kurās attiecīgā darījuma kontekstā tai nav nozīmes. Šādas preces tādēļ tiek pārdotas nevis to funkcionalitātes dēļ, bet gan izejvielu, no kurām tās ir izgatavotas, dabiskās vērtības dēļ. Līdz ar to šādas preces nokļūst ārpus pašā lietotu preču ekonomiskā cikla. Tā vietā tās nonāk jaunā “izejvielu” ekonomiskajā ciklā, efektīvi tiek izmantotas kā ieguldījums jaunu izstrādājumu, kas izgatavoti no dārgmetāliem vai dārgakmeņiem, ražošanai.

56. Visbeidzot plašākas, sistēmiskā analoģijas kontekstā būtu jāuzsver, ka līdzīgi apsvērumi ir bijuši pamatā tam, ka ES likumdevējs pilnībā noteica ieguldījumu zeltam atbrīvojumu no PVN (28). Attiecīgajā priekšlikumā par pašā režīma ieviešanu zeltam Komisija ir atzīmējusi, ka atlikušās nodokļa vērtības un dubultās aplikšanas ar nodokli problēma “tieši pamato ierosināto pašā režīmu [...] lietotām precēm, mākslas darbiem, senlietām un kolekciju priekšmetiem. [...] Savukārt zelts kā ieguldījumu priekšmets var tikt izmantots neskaitāmos darījumos. [...] Ikviens sistēma, saskaņā ar kuru nodoklis tiek uzlikts [peļņas] daļai, samazina, bet nenovērš atlikušās nodokļa vērtības sekas: tā turpinās pieaugt tik ilgi, cik ilgi turpinās ekonomiskais cikls, vienkārši tāpēc, ka [peļņas] daļai piemērojamais nodoklis tiek iekāts cenā un nākamais pircējs to nevar atskaitīt. Tas, ka zeltam ir paši augsta vērtība un ar to var tikt veikti ļoti daudzi secīgi darījumi, var pastiprināt šo parādību” (29).

57. Izņēmumu attiecībā uz ieguldījumu zeltu nosaka fakts, ka tas tiek uzskatīts par to, ka “pēc būtības ir līdzīg[s] citiem finanšu ieguldījumiem, kas atbrīvoti no PVN” (30). Turpretim iemesli zelta atbrīvošanai [no aplikšanas ar PVN] zēd, ja ieguldījumu zelts tiek pārveidots, piemēram, par juvelierizstrādājumu. Tas joprojām ir tas pats materiāls, bet tā funkcija ekonomiskajā ciklā tiek aplūkota atšķirīgi (31).

3. **Dalībvalstu rīcības brīvība un tās robežas**

58. Visbeidzot PVN direktīvas 311. panta 1. punkta 1) apakšpunktā ir noteikts, ka dārgmetāli un dārgakmeņi ir jādefinē *dalībvalstīm*.

59. Ievērojamo rīcības brīvība, kāda ir dalībvalstīm, lai formulētu nosacījumus, saskaņā ar kuriem tiek piemērots izņēmums attiecībā uz dārgmetāliem vai dārgakmeņiem, tomēr nav neierobežota. Izdarot secinājumus attiecībā uz šo sadaļu, var norādīt uz divu veidu ierobežojumiem: vispārīgo un pašā.

60. Attiecībā uz *vispārīgajiem* ierobežojumiem, kas piemērojami attiecībā uz PVN direktīvas paredzētajiem izņēmumiem, Tiesa ir atzinusi, ka dalībvalstīm, stenojot izņēmumu, it pašā ir jāievēro vienlīdzīgās attieksmes princips un nodokļu neitralitātes princips (32), ņemot vērā PVN direktīvas mērķi (33).

61. *Pašais* ierobežojums izriet no konkrētā interpretājamās normas, kas izskatāmā lietā ir PVN direktīvas 311. panta 1. punkta 1) apakšpunkts, mērķa. Tāpat šeit ir acīmredzams, ka šā tiesību norma piešķir dalībvalstīm ievērojamu rīcības brīvību attiecībā uz jēdziena “dārgmetāli vai dārgakmeņi” definīciju, it pašā, lai definētu dārgmetālu un dārgakmeņu veidus, kā arī attiecīgo preču raksturu. Tomēr šīs rīcības brīvības stenošana nevar atēmt jēdzienam “lietotas preces” tā pienācīgo saturu, pārāk šauri definējot to, kas var būt dārgmetāli vai dārgakmeņi. Tas izraisītu to, ka uz visām precēm, kas satur dārgmetālus vai dārgakmeņus, pastāvīgi attiektos lietoto preču režīms neatkarīgi no to turpmākās lietošanas un funkcionalitātes.

62. Citiem vārdiem sakot, ir jāievēro galvenā ekonomiskā loģika, uz kuru balstīts izņēmums

attiecīb? uz d?rgmet?liem vai d?rgakme?iem. Lai uz izstr?d?jumu turpin?tu attiekties lietot?m prec?m piem?rojamais pe??as da?as re??ms, izstr?d?juma satur? ir ne vien j?b?t d?rgam materi?lam, bet tam ar? ir j?b?t saglab?jušam zin?mu funkcionalit?ti (34).

C. Dar?juma nov?rt?jums

63. Galvenais krit?rijs, lemjot par to, vai uz izstr?d?jumu attiecas lietot?m prec?m piem?rojamais pel?as da?as re??ms vai ar? tas (piem?rojot iz??mumu attiecīb? uz d?rgmet?liem vai d?rgakme?iem) atkal nok??st visp?rj? PVN re??ma piem?rošanas jom?, ir attiec?go pre?u *saglab?t? funkcionalit?te* (izmantošana). Visp?rj? lo?ika ir nov?rst dubulto aplikšanu ar nodok?iem un konkurences izkrop?ojumus t?du pre?u kontekst?, kuras no jauna non?k ekonomiskaj? aprit?, nesniedzot nek?du jaunu pievienoto ekonomisko v?rt?bu.

64. K? tas redzams šaj? liet?, tom?r velns sl?pjas deta??s. K? šis visp?r?gais noteikums ir piem?rojams sarež??t?s faktisk?s situ?cij?s, kur?s ac?mredzami sajaukti daž?di izstr?d?jumi, kas tiek p?rdoti kopum?? Šaj? ieda?? sniegt?s nor?des attiecīb? uz š?d?m situ?cij?m ir j?ierobežo divu iemeslu d??: pirmk?rt, ikviens l?dz?g? kontekst? veiktais v?rt?jums b?s liel? m?r? balst?ts uz faktiem, un šis v?rt?jums ir j?veic valsts tiesai. Otrk?rt, fakti v?rt?jums p?c tam tiks veikts vien?gi to valsts ties?bu normu ietvar?, ar kur?m tiek ieviests PVN direkt?vas 311. panta 1. punkta 1) apakšpunkts un saska?? ar kur?m, ja vien taj?s iev?roti ES ties?b?s paredz?tie ierobežojumi, var b?t at?auta zin?ma diferenc?šana, it ?paši robežgad?jumos.

65. Paturot pr?t? š?s atrunas, šo secin?jumu p?d?j? sada?? vispirms tiks nor?d?ti krit?riji š?da nov?rt?juma veikšanai (1) un p?c tam tiks apl?koti konkr?ti faktori, kas var?tu tikt ?emti v?r?, veicot š?du nov?rt?jumu (2).

1. Krit?rijs – attiec?go pre?u saglab?t? funkcionalit?te (izmantošana)

66. K? jau ir min?ts, galvenais jaut?jums, kas ir j?uzdod, ir par to, vai ir saglab?ta attiec?go pre?u funkcionalit?te un vai š? funkcionalit?te šaj? gad?jum? papildina d?rgmet?la, no kura veidota š? prece, “paša par sevi” aspektu.

67. Diskusija, kas izrais?j?s tiesas s?d?, atkl?ja sarež??tas faktiskas situ?cijas, kuras var rasties praks?. Vispirms ir j?nor?da, ka past?v dažas situ?cijas, kuras ir skaidras.

68. Pirmk?rt, bija skaidrs, ka iz??mums attiecīb? uz d?rgmet?liem vai d?rgakme?iem ir piem?rojams prec?m, kuras tiek p?rdotas k? *materi?ls*. Es tam piekr?tu. Princip? tas noz?m?, ka (ja vien nav piem?rojama k?da cita speci?l? PVN direkt?vas norma, k?, piem?ram, norma attiecīb? uz ieguld?jumu zeltu, kolekciju priekšmetiem vai senliet?m) pap?ra prese no zelta, kas savulaik glab?ta k? suven?rs un p?c tam nodota k? ??la pret aizdevumu, b?tu klasific?jama k? d?rgmet?ls PVN direkt?vas 311. panta 1. punkta 1) apakšpunkta izpratn?. Izsl?gšana no pe??as da?as re??ma š?iet lo?iska, jo š?das preces visdr?z?k tiks p?rdotas, lai kaut k?d? veid? tiktu p?rveidotas.

69. Otrk?rt, b?s izstr?d?jumi no d?rgmet?liem vai d?rgakme?iem, kas tiks p?rdoti, ?emot v?r? materi?la v?rt?bu un ar? to individu?lu funkciju. Š?di izstr?d?jumi visdr?z?k tiks p?rdoti *individualiz?t? veid?.* Tas t? var?tu b?t attiecīb? uz, piem?ram, lietotu zelta kaklarotu, kuras v?rt?ba bez šaub?m tiek noteikta, ?emot v?r? izmantot? materi?la provi, bet ar? t?s st?vokli, tostarp to, vai kaklarota joproj?m ir der?ga lietošanai. Š?da izstr?d?juma iek?aušana pe??as da?as re??m? š?iet atbilstoša t?p?c, ka š?das preces diez vai tiks p?rdotas p?rst?dei.

70. Abstrahējoties no šādiem skaidri iezīmētiem gadījumiem, kurus var uzskatīt par spektrā galējiem robežgadījumiem, starp tiem ir daudzas mazāk skaidras situācijas.

71. No vienas puses, ir priekšmeti, kuri ekonomisku iemeslu dēļ tiek pārdoti uz svara vai kopumu, jo to funkcionalitāte ir ne vien saglabāta, bet pat zemāka. Tā var būt attiecībā uz dažādu zemākas kvalitātes sudraba gredzenu sajaukumu, kuru cena tiek noteikta vienam šā kopuma kilogramam, un šis kopums tiek pārdots pa kilogramiem. Līdzīgi tam, ko pieteicēja apgalvoja tiesas sēdē, es uzskatu, ka fakts, ka konkrēto preču cena tiek noteikta vienam to kilogramam un tās pārdod pa kilogramiem, noteikti neizslēdz iespēju šos priekšmetus uzskatīt par lietotām precēm PVN direktīvas 311. panta 1. punkta 1) apakšpunkta izpratnē, ja saglabātā funkcionalitāte patiešām ir vērīga pamamais darījuma elements. Patiešām, ja šo preču saglabātajai funkcionalitātei ir nozīme to vērtības noteikšanā, šādi priekšmeti diez vai tiks pārdoti to pārstrādes mērķiem.

72. No otras puses, atšķirīgs secinājums tomēr ir izdarāms gadījumā, ja preču cena tiek noteikta kopumā un tās tiek pārdotas kopumā neatkarīgi no to funkcionalitātes. Šādā situācijā to saskatnīgās funkcionalitātes neņemšana vērā nozīmētu ar katras atsevišķas vienības individualizācijas neesamību. Tas būtu gadījums, kas tika apspriests tiesas sēdē un ko ir minējusi iesniedzējtiesa, kad runa ir par zobu materiāliem vai bojātiem priekšmetiem, kas izgatavoti no dārgmetāliem vai dārgakmeņiem vai satur tos. Ja konkrēto lietoto preču funkcionalitāte vairs netiek uzskatīta par visa darījuma vērīgu elementu, priekšmetiem zēd "lietotu preču" statuss. Patiešām, ja funkcionalitāte zaudē nozīmi, šādiem sarežģīti uzskatīt, ka šīs preces ir darījumu priekšmets, lai tās nonāktu ekonomiskajā apritē un tiktu tajā saglabātas tādā pašā veidā. Šādā gadījumā zēd peļņas daļas režīma loģiskais pamats.

73. Visbeidzot, pēdējā minētajā kategorijā varētu būt tāpaša faktiskā situācija, ko raksturo *sajaukums sajaukuma ietvaros*, proti, vienā somā varētu būt ne vien dažādu izstrādājumu kopums (gredzeni, karotes, rokassprādzes, pulksteņi), bet arī sajaukums tādā veidā, ka daži izstrādājumi objektīvi varētu būt derīgi atšķirīgai izmantošanai, ja vien kāds vēlētos tos izņemt no somas un izmantot, savukārt pārējie nevarētu būt derīgi atšķirīgai izmantošanai.

74. Tas, kā klasificējam šādas robežgadījumu situācijas, atkal ir ļoti atkarīgs no lietās faktiem kopsakarā ar veidu, kādā dalībvalsts ir ieviesusi PVN direktīvas 311. panta 1. punkta 1) apakšpunktā paredzēto izņēmumu attiecībā uz dārgmetāliem vai dārgakmeņiem. Personiski man šāistu ļoti jāgpilni, ja pamatnoteikums būtu, ka *dominājošais* katra darījuma mērķis būtu nosakāms pēc robežšķirtnes aptuveni 50 % apmērā – ja vairums no izstrādājumiem, kas pārdoti kopumā, ir paredzēti pārstrādei, pārdoti kā materiāli, tad faktam, ka kāds joprojām var izvēlēties individuālus izstrādājumus no somas un lietot tos, vienkārši nav nozīmes, jo visaptverošais darījuma mērķis ir bijis cits. Tātad, kā paskaidrots iepriekš (35), tādā kā Savienības likumdevēja centieni ieviest šādas robežvērtības tika skaidri noraidīti un dalībvalstīm tika piešķirta rīcības brīvība, ir jārespektē šis lēmums un jāsecina, ka, ievērojot iepriekš minētās dalībvalstīm piešķirtās rīcības brīvības robežas (36), dalībvalstīm ir jānosaka noteikumi attiecībā uz šādām situācijām, tostarp piemērojamas robežvērtības.

2. Darījuma novērtējums: faktori

75. Tas, kuras no iepriekš minētajām kategorijām ir piemērojamas, ir jānoskaidro iesniedzējtiesai, ņemot vērā tāpašs valsts tiesību normas, kas pieņemtas, lai transponētu PVN direktīvas 311. panta 1. punkta 1) apakšpunktu. No līguma sniegtā prejudiciālā nolikuma, konkrēti, no pirmā uzdotā jautājuma formulējuma, man šāiet, ka iesniedzējtiesa jau ir veikusi šādu faktisko apstākļu vērtējumu un secinājusi, ka darījuma mērķis bija iegūt dārgmetālus vai dārgakmeņus un atšķirīgi tos izmantot kā izejvielu. Ja tā patiešām ir faktiskā situācija, es piekrītu,

ka ir j?piem?ro iz??mums attiec?b? uz d?rgmet?liem vai d?rgakme?iem.

76. Nek?di neapšaubot šo faktisko apst?k?u v?rt?jumu, bet tikai lai sniegtu visp?r?jas nor?des, es ?sum? iztirz?šu dažus faktorus, kuriem var?tu b?t noz?me, veicot š?du faktisko apst?k?u v?rt?jumu. B?tu j?uzsver, ka pied?v?t?s nor?des ir da?a no atbildes uz pirmo prejudici?lo jaut?jumu. T?s neattiecas uz otro jaut?jumu, par kuru, ?emot v?r? manu atbildi uz pirmo jaut?jumu, Tiesai neb?tu j?lemj.

77. Vispirms b?tu j?nor?da, ka ikvienam š?dam dar?juma v?rt?jumam ir j?b?t *objekt?vam*. Tas ir paredz?ts, lai noskaidrotu dar?juma m?r?i, k? to uztvertu neatkar?gs nov?rot?js, ?emot v?r? š? dar?juma objekt?vos apst?k?us. Veicot visp?rin?jumu attiec?b? uz da??dajiem faktoriem, kuri tikuši apspriesti šaj? tiesved?b?, es pie?emu, ka tie var tikt noš?irti trij?s da??d?s kategorij?s.

78. Pirmk?rt, tie ir faktori, kuriem ir noz?me un kuri b?tu j??em v?r?, t?di k? pre?u noform?jums t?l?kp?rdošanas m?r?iem; š?du pre?u v?rt?bas noteikšanas metodes un citi p?rdošanas nosac?jumi, piem?ram, pre?u, kas tiek p?rdotas kop?, daudzums un fakts, ka pirc?js nodarbojas ar konkr?tu saimniecisko darb?bu, proti, d?rgmet?lu vai d?rgakme?u p?rst?di.

79. Otrk?rt, neatkar?gi no š?diem objekt?viem faktoriem past?v ar? plaši apspriestais subjekt?v? nol?ka elements. Šaj? zi?? es piln?b? piekr?tu Latvijas vald?bai un Komisijai, ka vienas vai otras puses nol?ks nevar b?t izš?irošs. Viens pats š?ds nol?ks nevar noteikt dar?juma m?r?i un piem?rojamo PVN rež?mu (37). Tas pats attiecas uz pieteic?jas inform?t?bu dar?juma br?d? par konkr?to pirc?ju nol?kiem attiec?b? uz to, k? tiks izmantotas preces, ko min?jusi iesniedz?jtiesa.

80. Tas nenoz?m?, ka pušu nol?kam visp?r nav noz?mes. Protams, tam ir noz?me, ta?u tas nav izš?irošais faktors. Tas ir tikai viena no (objekt?vaj?m) nor?d?m, kas var pal?dz?t izskaidrot dar?juma patieso b?t?bu un m?r?i ?r?jam nov?rot?jam, kurš v?rt? dar?jumu kopum?. Tas attiecas uz Tiesas veiktu plaš?ku fakta atz?šanu, ka "faktisk?s ekonomisk?s un komerci?l?s situ?cijas ?emšana v?r? ir uzskat?ma par pamatkrit?riju kop?j?s PVN sist?mas piem?rošanai" (38).

81. Trešk?rt, ir faktori, kuriem saist?b? ar apl?kojamo noteikta veida nov?rt?jumu vienk?rši nav noz?mes. Tas attiecas uz pirc?ja juridisko statusu, k? to ar? nor?d?jusi Latvijas vald?ba un Komisija.

82. Visbeidzot, ir skaidrs, ka visi v?r? ?emamie objekt?vie faktori ir j?apl?ko un j?izv?rt? k? viens vesels. Tie neb?tu izv?rt?jami izol?ti viens no otra. Piem?ram, tas, ka d?rgmet?lu vai d?rgakme?u izstr?d?jumi, kas tiek p?rdoti uz svara, bet saglab? savu funkcionalit?ti (39), noteiktos apst?k?os joproj?m var tikt uzskat?ti par lietot?m prec?m, izskaidro to, ka fakts, ka preces tiek p?rdotas uz svara, noteikti un pats par sevi neizsl?dz šo pre?u funkcionalit?tes noz?mi. Tas pats attiecas uz v?rt?bas noteikšanas metodi: lai gan pre?u cenas noteikšana, balstoties uz materi?la v?rt?bu, var b?t nor?de uz to, ka attiec?g?s preces tiek p?rdotas, ne?emot v?r? to individu?lo funkciju, materi?la v?rt?bas ?emšana v?r? tikpat labi var b?t da?a no cenas noteikšanas individu?lam zelta gredzenam. Š? iemesla d?? un l?dz?gi tam, ko konstat?ja Komisija, es uzskatu, ka dar?juma v?r? ?emamie objekt?vie apst?k?i ir j?apl?ko kopum? un to savstarp?j?s mijiedarb?bas kontekst?.

V. Secin?jumi

83. Iev?rojot iepriekš min?to, es ierosinu Tiesai uz Augst?k?s tiesas (Latvija) uzdotajiem jaut?jumiem atbild?t š?di:

– Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s

v?rt?bas nodok?a sist?mu 311. panta 1. punkta 1) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka j?dziens “lietotas preces” neaptver t?das tirgot?ja ieg?tas lietotas preces, kuras satur d?rgmet?lus vai d?rgakme?us, k? pamatliet? apl?kojam?s preces, kuras t?l?k tiek p?rdotas galvenok?rt t?lab, lai ieg?tu šos d?rgmet?lus vai d?rgakme?us, ja no dar?juma objekt?vajiem apst?k?iem izriet, ka š?das preces t?l?k tiek p?rdotas, ne?emot v?r? attiec?go pre?u funkcionalit?ti.

– Tas, vai šaj? gad?jum? t? ir, j?noskaidro, balstoties uz objekt?viem dar?juma apst?k?iem, tos apl?kojot kopum?. Elementi, kas ir j??em v?r?, ietver pre?u noform?jumu to t?l?kp?rdošanas m?r?im; š?du pre?u v?rt?bas noteikšanas metodes; kop? p?rdoto pre?u daudzumu un faktu, ka pirc?js nodarbojas ar t?du konkr?tu saimniecisko darb?bu k? d?rgmet?lu vai d?rgakme?u p?rstr?de.

1 Ori?in?lvaloda – ang?u.

2 Padomes Direkt?va (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV 2006, L 347, 1. lpp.).

3 Skat. PVN direkt?vas 4. noda?as 2. ieda?as 1. apakšieda?u (“Pe??as da?as rež?ms”). 313. panta 1. punkt? ir paredz?ts, ka “attiec?b? uz lietotu pre?u, m?kslas darbu, kolekciju priekšmetu un senlietu pieg?d?m, ko [veikuši] tirgot?ji, kas ir nodok?a maks?t?ji, dal?bvalstis saska?? ar š?s apakšieda?as nosac?jumiem piem?ro ?pašu rež?mu, lai uzliktu nodokli pe??ai, ko guvis tirgot?js, kas ir nodok?a maks?t?js”. Atbilstoši 315. pantam “summa, par ko, pieg?d?jot [tostarp lietotas preces], maks?jams nodoklis [..], ir pe??as da?a, ko ieguvis tirgot?js, kurš ir nodok?a maks?t?js, atskaitot PVN, kas attiecas uz pe??as da?u. Š? tirgot?ja, kas ir nodok?a maks?t?js, pe??as da?a ir l?dzv?rt?ga starp?bai starp p?rdošanas cenu, ko tirgot?js, kas ir nodok?a maks?t?js, iekas?jis par prec?m, un iepirkuma cenu”.

4 Attiec?b? uz PVN direkt?vas 314. panta interpret?ciju skat. spriedumu, 2017. gada 18. maijs, *Litdana* (C?624/15, EU:C:2017:389, 23. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

5 Spriedums, 2005. gada 8. decembris, *Jyske Finans* (C?280/04, EU:C:2005:753, 35. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

6 Atš?ir?g? kontekst? skat. spriedumu, 2002. gada 15. janv?ris, *Liberos*/Komisija (C?171/00 P, EU:C:2002:17, 27. punkts). Skat. ar? ?ener?ladvok?ta F. Dž. Džeikobsa [*F. G. Jacobs*] secin?jumus liet? *Zoological Society* (C?267/00, EU:C:2001:698, 19. punkts).

7 Šo dubulto m?r?i Tiesa ir atg?din?jusi 2011. gada 3. marta spriedum? *Auto Nikolovi* (C?203/10, EU:C:2011:118, 47. un 48. punkts).

8 Spriedums, 2004. gada 1. apr?lis, *Stenholmen* (C?320/02, EU:C:2004:213, 27. punkts).

9 Šaj? zi?? skat., piem?ram, spriedumu, 2005. gada 8. decembris, *Jyske Finans* (C?280/04, EU:C:2005:753, 38.–41. punkts).

10 Spriedums, 2017. gada 18. maijs, *Litdana* (C?624/15, EU:C:2017:389, 26. punkts un taj? min?t? judikat?ra). Šaj? noz?m? skat. ar? spriedumu, 2004. gada 1. apr?lis, *Stenholmen* (C?320/02, EU:C:2004:213, 25. punkts).

11 Skat. spriedumu, 1989. gada 5. decembris, *ORO Amsterdam Beheer un Concerto* (C?165/88, EU:C:1989:608, 16. punkts). P?c analo?ijas skat. spriedumu, 1989. gada 27. j?nijs, *Kühne/Finanzamt München III* (C?50/88, EU:C:1989:262, 9. un 10. punkts). Skat. ar? 1.2. punktu Ekonomikas un soci?lo lietu komitejas 1989. gada 21. j?nija atzinum? par priekšlikumu Padomes direkt?vai, kas papildina kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu un groza Direkt?vas

77/388/EEK 32. un 28. pantu – ?pašs rež?ms, ko piem?ro lietot?m mant?m, m?kslasdarbiem, kolekciju priekšmetiem un senliet?m (OV 1989, C 201, 6. lpp.).

12 Skat. priekšlikumu Sept?tajai Padomes direkt?vai par dal?bvalstu ties?bu aktu saska?ošānu attiec?b? uz apgroz?juma nodok?iem – kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?ma, kas piem?rojama m?kslas darbiem, kolekciju priekšmetiem, senliet?m un lietot?m prec?m (OV 1978, C 26, 2. lpp.).

13 Spriedums, 2017. gada 18. janv?ris (C?471/15, EU:C:2017:20, 32. un 33. punkts). Mans izc?lums.

14 Spriedums, 2017. gada 18. janv?ris, *Sjelle Autogenbrug* (C?471/15, EU:C:2017:20, 31. punkts).

15 Min?ti šo secin?jumu 7. punkt?.

16 Skat. PVN direkt?vas IX pielikuma A, B un C da?u.

17 1978. gada 11. janv?ra priekšlikums Sept?tajai Padomes direkt?vai par dal?bvalstu ties?bu aktu saska?ošānu attiec?b? uz apgroz?juma nodok?iem – kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?ma, kas piem?rojama m?kslas darbiem, kolekciju priekšmetiem, senliet?m un lietot?m prec?m (OV 1978, C 26, 2. lpp.). P?c tam šis priekšlikums tika groz?ts, bet šiem groz?jumiem nav noz?mes izskat?m?s lietas kontekst? (OV 1979, C 136, 8. lpp.).

18 Skat. iepriekš 17. zemspv?tras piez?m? min?t? priekšlikuma 3. pantu (OV 1978, C 26, 2. lpp.).

19 Mans izc?lums.

20 Skat. iepriekš 17. zemspv?tras piez?m? min?t? priekšlikuma ierosin?t? 2. panta 4. punktu.

21 Priekšlikums Padomes direkt?vai, kas papildina kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu un groza Direkt?vas 77/388/EEK 32. un 28. pantu – ?pašs rež?ms, ko piem?ro lietot?m mant?m, m?kslasdarbiem, kolekciju priekšmetiem un senliet?m, COM(88) 846, gal?g? redakcija (OV 1989, C 76, 10. lpp.).

22 Padomes Direkt?va 94/5/EK (1994. gada 14. febru?ris), kas papildina kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu un groza Direkt?vu 77/388/EEK – ?pašs rež?ms, ko piem?ro lietot?m mant?m, m?kslasdarbiem, kolekciju priekšmetiem un senliet?m (OV 1994, L 60, 16. lpp.).

23 Skat. 1. pantu priekšlikum? Padomes direkt?vai, kas papildina kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu un groza Direkt?vas 77/388/EEK 32. un 28. pantu – ?pašs rež?ms, ko piem?ro lietot?m mant?m, m?kslasdarbiem, kolekciju priekšmetiem un senliet?m, COM(88) 846, gal?g? redakcija (OV 1989, C 76, 10. lpp.).

24 3.1. punkts 1989. gada 21. j?nija Atzinum? par priekšlikumu Padomes direkt?vai, kas papildina kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu un groza Direkt?vas 77/388/EEK 32. un 28. pantu – ?pašs rež?ms, ko piem?ro lietot?m mant?m, m?kslasdarbiem, kolekciju priekšmetiem un senliet?m (OV 1989, C 201, 6. lpp.).

25 “A. [...] d) lietotas mantas ir materi?ls kustams ?pašums, kas ir der?gs turpm?kai lietošanai bez p?rveidojumiem vai p?c labošanas un kas nav m?kslasdarbi, kolekciju priekšmeti vai senlietas, un nav ar? d?rgmet?li vai d?rgakme?i, k? tos defin?jušas dal?bvalstis.”

- 26 P?c analo?ijas attiec?b? uz ieguld?jumu zeltu skat. spriedumu, 2016. gada 26. maijs, *Envirotec Denmark* (C?550/14, EU:C:2016:354, 41. punkts).
- 27 Protams, tas ir atkar?gs no attiec?g? valsts tiesisk? regul?juma.
- 28 Skat. PVN direkt?vas 346. pantu. PVN direkt?vas 344. pant? ir defin?ts “ieguld?jumu zelts”.
- 29 Priekšlikums Padomes direkt?vai, kas papildina kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu un groza Direkt?vu 77/388/EEK – ?pašs rež?ms ieguld?jumu zeltam (COM(92) 441, gal?g? redakcija, 6. un 7. lpp.). Š? priekšlikuma rezult?t? tika pie?emta Padomes Direkt?va 98/80/EK (1998. gada 12. oktobris), kas papildina kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu un groza Direkt?vu 77/388/EEK, – ?pašs rež?ms ieguld?jumu zeltam (OV 1998, L 281, 31. lpp.)
- 30 PVN direkt?vas preambulas 53. apsv?rums.
- 31 K? tas ir atz?ts PVN direkt?vas preambulas 27. apsv?rum?. Skat. ar? PVN direkt?vas 82. pantu. T?l?k skat. preambulas 4. apsv?rumu priekšlikum? Padomes direkt?vai, ar ko groza Direkt?vu 77/388/EEK attiec?b? uz da?iem pas?kumiem, lai vienk?ršotu PVN iekas?šanas proced?ru un pal?dz?tu c?n?ties pret nodok?u nemaks?šanu un izvair?šanos no nodok?u maks?šanas, un ar ko atce? dažus l?mumus par atk?p?m (COM(2005) 89, gal?g? redakcija).
- 32 Saist?b? ar da?dajiem PVN direkt?v? (vai t?s priekštec?s) ietvertajiem j?dzieniem, kuru defin?šana ir uztic?ta dal?bvalst?m, skat., piem?ram, spriedumus, 2005. gada 26. maijs, *KingscrestAssociates* un *Montecello* (C?498/03, EU:C:2005:322, 51.–54. punkts); 2006. gada 27. apr?lis, *Solleveld* (C?443/04, EU:C:2006:257, 27.–36. punkts); 2007. gada 28. j?nijs, *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust* un *The Association of Investment Trust Companies* (C?363/05, EU:C:2007:391, 41.–49. punkts); 2012. gada 15. novembris, *Zimmermann* (C?174/11, EU:C:2012:716, 31.–33. punkts); 2013. gada 28. novembris, *MDDP* (C?319/12, EU:C:2013:778, 37. un 38. punkts), un 2014. gada 13. marts, *ATP PensionService* (C?464/12, EU:C:2014:139, 42. punkts).
- 33 Šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2006. gada 27. apr?lis, *Solleveld* (C?443/04, EU:C:2006:257, 35. punkts); 2007. gada 28. j?nijs, *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust* un *The Association of Investment Trust Companies* (C?363/05, EU:C:2007:391, 43. punkts), un 2014. gada 13. marts, *ATP PensionService* (C?464/12, EU:C:2014:139, 42. punkts).
- 34 Skat. ar? Capaccioli, S., “VAT Taxation of Gold in the European Union”, *EC Tax Review* 2014, 85.–101. lpp., 100. lpp.: “pe??as da?as rež?ms attiec?b? uz lietotiem juvelierizstr?d?jumiem ir piem?rojams vien?gi, ja dar?jumam papildu d?rgmet?lu [v?rt?bai] ir ar? “pe??as da?a”, kas noz?m?, ka papildus met?la [v?rt?bai] past?v pievienot? v?rt?ba. Ja dar?juma b?t?ba ir zelta p?rstr?de vai re?ener?cija, lietotais juvelierizstr?d?jums ir uzskat?ms par zelta materi?lu”.
- 35 Skat. šo secin?jumu 46.–46. punktu. Es noteikti atz?stu, ka past?v kr?pšanas iesp?jam?ba, ko identific?jusi Ekonomikas un soci?lo lietu komiteja, iebilstot pret jebk?das skaidras robežv?rt?bas noteikšanu šaj? zi?? (min?ts iepriekš 45. punkt?). Tom?r man rodas jaut?jums, k?d? m?r? š? atz?t? probl?ma faktiski ir tikusi risin?ta, ES l?men? visp?r nepast?vot nek?dai robežv?rt?bai un atst?jot šo probl?mu dal?bvalstu zi??.
- 36 Skat. šo secin?jumu 58.–62. punktu.
- 37 P?c analo?ijas skat. spriedumu, 2006. gada 6. j?lijs, *Kittel* un *Recolta Recycling* (C?439/04 un C?440/04, EU:C:2006:446, 41. un 42. punkts un tajos min?t? judikat?ra). Skat. ar? attiec?b? uz “pakalpojumu sniegšanas” j?dzienu spriedumu, 2013. gada 20. j?nijs, *Newey* (C?653/11,

EU:C:2013:409, 41. punkts).

38 Spriedums, 2013. gada 20. jūnijs, *Newey* (C-653/11, EU:C:2013:409, 42. punkts un tajā minētā judikatūra).

39 Šo secinājumu 71. punktā minētais piemērs.