YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)
1 päivänä huhtikuuta 2004 *

Asiassa C-320/02,

jonka Regeringsrätten (Ruotsi) on saattanut EY 234 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Förvaltnings AB Stenholmen

vastaan

Riksskatteverket

ennakkoratkaisun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 14.2.1994 annetulla neuvoston direktiivillä 94/5/EY (EYVL L 60, s. 16), 26 a artiklan tulkinnasta,

* Oikeudenkäyntikieli: ruotsi.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: tuomari P. Jann, joka hoitaa viidennen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit A. Rosas (esittelevä tuomari) ja S. von Bahr,

julkisasiamies: C. Stix-Hackl,
kirjaaja: R. Grass,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Förvaltnings AB Stenholmen, edustajanaan toimitusjohtaja M. Ljungqvist,

— Riksskatteverket, asiamiehenään L. Hamberg,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään E. Traversa ja L. Parpala,

ottaen huomioon esittelevän tuomarin kertomuksen,

kuultuaan julkisasiamiehen 10.7.2003 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Regeringsrätten (korkein hallinto-oikeus) on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 10.9.2002 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 13.9.2002, EY 234 artiklan nojalla kaksi ennakkoratkaisukysymystä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 14.2.1994 annetulla neuvoston direktiivillä 94/5/EY (EYVL L 60, s.16; jäljempänä kuudes direktiivi), 26 a artiklan tulkinnasta.

2 Nämä kysymykset on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Förvaltnings AB Stenholmen (jäljempänä Stenholmen), joka on ratsastuskoulutoimintaa sekä hevosten osto- ja myyntitoimintaa harjoittava ruotsalainen yhtiö, sekä Riksskatteverket (verohallitus) ja jossa on kyse koulutettujen hevosten myynnin verotuksesta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

3 Kuudennen direktiivin 2 artiklassa säädetään, että verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta on kannettava arvonlisäveroa.

4 Kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"'Tavaroiden luovutuksella' tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa."

5 Saman direktiivin 5 artiklan 2 kohdassa annetaan useita esimerkkejä aineellisesta omaisuudesta. Siinä ei mainita nimenomaisesti eläimiä.

6 Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

"Veron perusteen on oltava:

a) muiden kuin b, c ja d kohdassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista ostajalta, vastaanottajalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet."

7 Kuudenteen direktiiviin direktiivillä 94/5 lisätyssä 26 a artiklassa säädetään muun muassa käytettyihin tavaroihin sovellettavasta erityisjärjestelystä.

8 Kuten direktiivin 94/5 johdanto-osan kolmannesta ja viidennestä perustelukappaleesta käy ilmi, tuolla erityisjärjestelyllä pyritään välttämään kaksinkertainen verotus ja kilpailun vääristyminen verovelvollisten välillä.

9 Tuon tavoitteen toteuttamiseksi kuudennen direktiivin 26 a artiklan B kohdassa säädetään, että arvonlisävero peritään ainoastaan verovelvollisen jälleenmyyjän saamasta voittomarginaalista silloin, kun tämä itse on hankkinut tavaran voimatta vähentää hankintahintaan sisältyvää arvonlisäveroa eli silloin, kun tavaran on hänelle luovuttanut:

«— ”henkilö, joka ei ole verovelvollinen

tai

— toinen verovelvollinen, jos tämän toisen verovelvollisen suorittama tavaran luovutus on vapautettu verosta 13 artiklan B osaston c kohdan mukaisesti,

tai

— toinen verovelvollinen, jos tämän toisen verovelvollisen suorittamaan luovutukseen pätee 24 artiklassa säädetty verovapautus ja kyseessä on käyttöomaisuus

tai

— toinen verovelvollinen jälleenmyyjä, jos tämän toisen verovelvollisen jälleenmyyjän suorittamasta luovutuksesta on näiden erityisjärjestelyjen mukaisesti maksettava arvonlisäveroa".

10 Direktiivin 26 a artiklan A kohdassa annettavien määritelmien mukaan tarkoitetaan

" — —

d) '*käytetyillä tavaroilla*' irtaimia esineitä, jotka ovat muita kuin taide-, keräily- tai antiikkiesineitä tai jäsenvaltioiden määritelmien mukaista jalometallia tai jalokiviä ja jotka ovat omiaan käytettäväksi uudelleen sellaisenaan tai kunnostettuina;

e) '*verovelvollisella jälleenmyyjällä*' verovelvollista, joka taloudellisen toimintansa puitteissa ostaa tai hankkii yrityksensä tarpeisiin jälleenmyyntitarkoituksessa käytettyjä tavaroita ja/tai taide-, keräily- tai antiikkiesineitä, riippumatta siitä, toimiiko hän omissa nimissään taikka osto- tai myyntiprovisiota koskevan sopimuksen perusteella;

— — ."

11 Kuudennen direktiivin 26 a artikla on pantu täytäntöön Ruotsin oikeudessa mervärdeskattelagenin (1994:200, jäljempänä arvonlisäverolaki) 9 luvun säännöksillä.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

12 Stenholmenin tarkoituksena on ostaa yksityishenkilöiltä varsoja ja kouluttaa ne ratsuhevosiksi sekä tämän jälkeen myydä ne edelleen. Saadakseen selvyyden tämän toiminnan verokohtelusta yhtiö esitti Skatterättsnämndenille (verolautakunta) seuraavan kysymyksen:

"Onko hevosta, joka on ostettu kouluttamattomana varsana yksityishenkilöltä (muulta kuin kasvattajalta) ja joka myydään sen jälkeen kun se on koulutettu ratsuhevoseksi, pidettävä myyntihetkellä käytettynä tavarana, jolloin voitaisiin soveltaa voittomarginaaliverotusta koskevia säännöksiä?"

13 Skatterättsnämnden vastasi 12.11.2001 antamassaan ennakkotietopäätöksessä kysymykseen kieltävästi. Tämän päätöksen perusteluissa, sellaisina kuin ne on esitetty ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevassa päätöksessä, todetaan muun muassa seuraavaa:

"Käytetyn tavaran käsitteen määritelmään sisältyy se, että sen lisäksi, että tavara on ollut käytössä, se on omiaan käytettäväksi uudelleen sellaisenaan tai kunnostettuna. Sitä, onko tavara käytetty tavara, lienee näin ollen määritelmänmukaisesti arvioitava jälleenmyyjän hankinta-ajankohdan tilanteen perusteella. Tämän voidaan myös katsoa käyvän ilmi niistä säännöksistä, joissa määritellään verovelvollisen jälleenmyyjän käsite. Tavara on näin ollen myytävä edelleen samassa kunnossa kuin se on hankittu, tai — — kuten voidaan olettaa — — sen jälkeen, kun se on kunnostettu jälleen käyttökelpoiseksi, jos tavara on huonossa kunnossa eikä tästä syystä toimi kyseiselle tavaralle tavanomaisella ja siltä odotetulla tavalla.

Tästä näyttäisi seuraavan, että tavaraan ei jälleenmyyjän omistusaikana ennen myyntiä voida muulla tavoin kuin kunnostamalla tai vastaavalla tavalla lisätä ominaisuuksia, jotka voivat vaikuttaa sen arvoon. Asian voidaan katsoa olevan näin riippumatta siitä, onko ominaisuudet saatu biologisen prosessin kautta vai muulla tavoin. Elävät kasvavat organismit, riippumatta siitä, onko kyse eläimistä vai kasveista, muuttuvat elinkaaren aikana siten, että niiden voidaan katsoa saavan jatkuvasti enemmän tai vähemmän uusia ominaisuuksia, jotka voivat vaikuttaa niiden arvoon.

Tämän lisäksi on huomattava, että käytettyjen tavaroiden käsitettä lukuun ottamatta ei ole mitään epävarmuutta siitä, että arvonlisäverolain 9 a luvussa tarkoitetut tavarat ovat elottomia esineitä, jotka — — tiettyjä keräilyesineitä lukuun ottamatta — — on valmistettu. Yleisessä kielenkäytössä käsitteellä käytetyt tavarat tarkoitettaneen vain tällaisia esineitä eikä eläviä organismeja. Myös sana 'kunnostaminen' viittaa siihen, että kyse on jostakin, joka on valmistettu ja joka kunnostamalla tehdään jälleen toimintakuntoiseksi.

Edellä esitetyn sekä sen perusteella, että nyt kyseessä olevassa tapauksessa eläimille annetaan lisäksi ratsuhevosen taidot, joita niillä ei ollut lainkaan silloin, kun yhtiö hankki ne, tai ei ainakaan samassa laajuudessa, hevosten myyntiä ei voida pitää käytettyjen tavaroiden myyntinä."

4 Stenholmen valitti tästä ennakkotietopäätöksestä Regeringsrätteniin. Riksskatteverket on tuossa tuomioistuimessa vaatinut riidanalaisen ennakkotietopäätöksen vahvistamista.

5 Regeringsrätten katsoo ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevassa päätöksessään, että elävät eläimet ovat tavaroita yhteisön arvonlisäverolainsäädännössä tarkoitetussa mielessä. Se pohtii kuitenkin sitä, voidaanko eläviä eläimiä pitää käytettyinä tavaroina tuossa lainsäädännössä tarkoitetussa mielessä.

16 Regeringsrätten katsoi, että tältä osin on tulkittava yhteisön oikeutta, ja päätti lykätä ratkaisun antamista asiassa ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Voidaanko eläintä pitää käytettynä tavarana?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko eläintä, joka ostetaan yksityishenkilöltä (muulta kuin kasvattajalta) ja joka tiettyä erityistä käyttötarkoitusta varten annetun koulutuksen jälkeen myydään edelleen, pidettävä käytettynä tavarana?"

Ennakkoratkaisukysymykset

17 Näitä kysymyksiä on syytä tarkastella yhdessä.

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

18 Kaikki asianosaiset myöntävät, että eläimet ovat tavaroita kuudennessa direktiivissä tarkoitetussa mielessä.

19 Ensimmäisen kysymyksen osalta Stenholmen ja komissio katsovat, että eläintä voidaan pitää käytettynä tavarana kuudennen direktiivin 26 a artiklan mukaisesti myös silloin, kun se on ostettu yksityishenkilöltä (muulta kuin kasvattajalta) ja joka tiettyä erityistä käyttötarkoitusta varten annetun koulutuksen jälkeen on myyty edelleen.

20 Ne muistuttavat käytettyihin tavaroihin sovellettavan erityisjärjestelyn tavoitteesta välttää kumulatiivinen verotus ja korostavat, että eläinten jättäminen tuon järjestelyn soveltamisalan ulkopuolelle olisi tuon tavoitteen vastaista. Stenholmen täsmentää, että eläimiä myyvät elinkeinoharjoittajat asetettaisiin epäedulliseen asemaan muita käytettyjä tavaroita myyviin elinkeinonharjoittajaryhmiin verrattuna.

21 Toisen kysymyksen osalta Stenholmen ja komissio katsovat, että tavaran luokittelu käytetyksi tavaraksi riippuu yksinomaan kuudennen direktiivin 26 a artiklan B kohdassa esitetyistä arviointiperusteista eli pääasiassa siitä, että hankintahintaan sisältyvää arvonlisäveroa ei voida vähentää. Sitä, kuka on myyjä, tai eläimen myöhempää käyttötarkoitusta ei tule ottaa huomioon.

22 Riksskatteverket vetoaa pääasiassa samoihin argumentteihin kuin Skatterättsnämnden on esittänyt ennakkotietopäätöksensä perusteluissa. Se korostaa, että pääosa tulevaisuudessa tapahtuvan luovutuksen arvosta jälleenmyytäessä hevonen tiettyä erityistä käyttötarkoitusta varten annetun koulutuksen jälkeen on seurausta koulutuksesta ja että olisi taloudellisesti epäoikeudenmukaista ja vastoin lainsäätäjän tarkoitusta verottaa ainoastaan myyntiketjun viimeisessä vaiheessa syntynyttä arvonlisää, jos hevonen on ostettu yksityishenkilöltä tai muulta sellaiselta henkilöltä, joka ei ole verovelvollinen.

Yhteisöjen tuomioistuimen vastaus

23 Ensinnäkin on syytä todeta, että kuten asiassa 10/87, Tattersalls, 21.6.1988 annetusta tuomiosta (Kok. 1988, s. 3281) käy ilmi, eläimet ovat aineellista omaisuutta kuudennen direktiivin 5 artiklassa tarkoitetussa mielessä.

24 Tämän jälkeen on huomattava, että mikään kuudennen direktiivin 26 a artiklassa ei viittaa siihen, että käytettyjen tavaroiden luovutuksiin sovellettava erityisjärjestely ei soveltuisi eläinten — — kuten hevosten — — luovutuksiin.

25 Päinvastoin — — ja kuten julkisasiamies on korostanut ratkaisuehdotuksensa 34 kohdassa — — näiden luovutusten jättäminen käytettyihin tavaroihin sovellettavan erityisjärjestelyn soveltamisalan ulkopuolelle olisi vastoin direktiivin 94/5 kolmannessa ja viidennessä perustelukappaleessa ilmaistua lainsäätäjän nimenomaista tarkoitusta välttää kaksinkertainen verotus. Jos vero perittäisiin koko luovutushinnasta verovelvollisen jälleenmyyjän luovuttaessa eläimen — — kuten hevosen —, joka on ostettu yksityishenkilöltä ja myydään koulutuksen jälkeen, tämä johtaisi periaatteessa kaksinkertaiseen verotukseen, koska riippumatta siitä, kuinka suuri osa luovutushinnasta voitaisiin kohdentaa koulutukseen, siihen sisältyisi kuitenkin aina myös ostohintaa vastaava osa, johon lähes kaikissa tapauksissa sisältyy yksityishenkilön ostohinnasta maksaman arvonlisäveron määrä, jota tämä tai verovelvollinen jälleenmyyjä ei voisi vähentää.

26 Näin ollen Riksskatteverketin esittämää suppeaa tulkintaa kuudennen direktiivin 26 a artiklan A kohdan käytettyjen tavaroiden määritelmään sisältyvästä ilmaisusta "sellaisenaan tai kunnostettuina" ei voida hyväksyä. Tässä yhteydessä ei nimittäin ole merkitystä sillä, että kyseessä olevan eläimen arvon nousu ei johdu "kunnostamisesta" sanan suppeassa merkityksessä, vaan esimerkiksi biologisesta prosessista tai eläimen koulutuksesta.

27 Lisäksi on syytä huomata, että yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tavoitteena on periaatteessa verottaa sitä taloudellista arvoa, jonka verovelvolliset tässä ominaisuudessaan kuudennen direktiivin tarkoittamassa mielessä lisäävät tuotanto- ja jakeluprosessin eri vaiheissa aina loppukulutusvaiheeseen asti. On selvää, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa olisi tämän järjestelmän vastaista verottaa verovelvollisen jälleenmyyjän pyytämän myyntihinnan koko määrää, eikä vain tämän omistusaikana syntynyttä lisäarvoa.

28 Tästä seuraa, että toisin kuin Riksskatteverket väittää, ei ole taloudellisesti epäoikeudenmukaista eikä vastoin yhteisön lainsäätäjän tarkoitusta verottaa ainoastaan tuossa myyntiketjun viimeisessä vaiheessa syntynyttä taloudellista lisäarvoa.

29 Kaiken edellä esitetyn perusteella esitettyihin kysymyksiin on vastattava seuraavasti:

— kuudennen direktiivin 26 a artiklaa on tulkittava siten, että eläviä eläimiä voidaan pitää käytettyinä tavaroina tuossa säännöksessä tarkoitetussa mielessä

— käytettynä tavarana tuossa säännöksessä tarkoitetussa mielessä voidaan näin ollen pitää yksityishenkilöltä (muulta kuin kasvattajalta) ostettua eläintä, joka tiettyä erityistä käyttötarkoitusta varten annetun koulutuksen jälkeen myydään edelleen.

Oikeudenkäyntikulut

30 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneelle komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto)

on ratkaissut Regeringsrättenin 10.9.2002 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

1) **Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 14.2.1994 annetulla neuvoston direktiivillä 94/5/EY, 26 a artiklaa on tulkittava siten, että eläviä eläimiä voidaan pitää käytettyinä tavaroina tuossa säännöksessä tarkoitetussa mielessä.**

2) **Käytettynä tavarana tuossa säännöksessä tarkoitetussa mielessä voidaan näin ollen pitää yksityishenkilöltä (muulta kuin kasvattajalta) ostettua eläintä, joka tiettyä erityistä käyttötarkoitusta varten annetun koulutuksen jälkeen myydään edelleen.**

Jann Rosas von Bahr

Julistettiin Luxemburgissa 1 päivänä huhtikuuta 2004.

R. Grass V. Skouris

kirjaaja presidentti