DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)
den 1 april 2004 *

I mål C-320/02,

angående en begäran enligt artikel 234 EG, från Regeringsrätten (Sverige), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga ärendet mellan

Förvaltnings AB Stenholmen

och

Riksskatteverket,

angående tolkningen av artikel 26 a 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, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) i dess ändrade lydelse enligt rådets direktiv 94/5/EG av den 14 februari 1994 (EGT L 60, s. 16; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 153),

* Rättegångsspråk: svenska.

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av domarna P. Jann, tillförordnad ordförande på femte avdelningen, A. Rosas (referent) och S. von Bahr,

generaladvokat C. Stix-Hackl,
justitiesekreterare: R. Grass,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— Förvaltnings AB Stenholmen, genom M. Ljungqvist, verkställande direktör,

— Riksskatteverket, genom L. Hamberg, i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom E. Traversa och L. Parpala, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till referentens rapport,

och efter att ha hört generaladvokatens förslag till avgörande den 10 juli 2003,

följande

Dom

1 Regeringsrätten har, genom beslut av den 10 september 2002 som inkom till domstolens kansli den 13 september samma år, i enlighet med artikel 234 EG ställt två frågor om tolkningen av artikel 26 a 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, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess ändrade lydelse enligt rådets direktiv 94/5/EG av den 14 februari 1994 (EGT L 60, s. 16; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 153) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Frågorna har uppkommit i en tvist mellan Förvaltnings AB Stenholmen (nedan kallat Stenholmen), som är ett svenskt bolag med verksamhetsföremålet att bedriva ridskoleverksamhet samt förvärv och försäljning av hästar, och Riksskatteverket angående beskattningen vid försäljningen av hästar som tränats.

Tillämpliga bestämmelser

3 I artikel 2 i sjätte direktivet föreskrivs att mervärdesskatt skall betalas för leverans av varor som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap

4 I artikel 5.1 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"Med 'leverans av varor' avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom."

5 I artikel 5.2 i samma direktiv ges flera exempel på egendom. Djur avses inte uttryckligen i artikeln.

6 I artikel 11 A 1 a i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"Beskattningsunderlaget skall vara följande:

a) När det gäller annat tillhandahållande av varor och andra tjänster än som avses i punkterna b, c och d nedan: Allt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part för dessa inköp, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på leveransen."

7 I artikel 26 a, som infördes i sjätte direktivet genom direktiv 94/5, föreskrivs särskilda bestämmelser för bland annat begagnade varor.

8 Som framgår av tredje och femte skälen i direktiv 94/5 är syftet med dessa särskilda bestämmelser att dubbelbeskattning och snedvridning av konkurrensen mellan skattskyldiga personer skall undvikas.

9 För att detta ändamål skall uppnås föreskrivs i artikel 26 a B i sjätte direktivet att mervärdesskatt endast tas ut på den skattskyldiga återförsäljarens vinstmarginal, när denne själv har förvärvat varan utan rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt, det vill säga när varan har levererats till honom

«— ”av en icke skattskyldig person,

eller

— av en annan skattskyldig person, om den personens varuleverans är undantagen från skatt enligt artikel 13 B c,

eller

— av en annan skattskyldig person om den personens varuleverans omfattas av det undantag från beskattning som anges i artikel 24 och gäller anläggningstillgångar,

eller

— av en annan skattskyldig återförsäljare, till den del dennes varuleverans beskattats enligt dessa särskilda bestämmelser."

10 I artikel 26 a A ges följande definitioner:

"...

d) begagnade varor: 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,

e) skattskyldig återförsäljare: en skattskyldig person som inom ramen för sin ekonomiska verksamhet köper eller förvärvar för sitt företag, eller importerar i syfte att sälja vidare, begagnade varor eller konstverk, samlarföremål eller antikviteter, vare sig denna skattskyldiga person handlar i eget namn eller för en annan persons räkning inom ramen för ett avtal enligt vilket provision skall betalas vid köp eller försäljning,

..."

11 Artikel 26 a i sjätte direktivet införlivades i den svenska rättsordningen genom 9 a kap. i mervärdesskattelagen (1994:200) (nedan kallad ML).

Tvisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

12 Stenholmen avser att förvärva unghästar från privatpersoner för att träna upp dem till ridhästar och sedan sälja dem vidare. För att få klarhet i frågan om skattekonsekvenserna av denna verksamhet ställde Stenholmen följande fråga till Skatterättsnämnden:

"Är en häst — som köpts som otränad unghäst från privatperson (annan än uppfödaren) och som efter träning till ridhäst försäljs — att betrakta som en begagnad vara vid försäljningstidpunkten, vilket därmed möjliggör tillämpning av reglerna för vinstmarginalbeskattning?"

13 Skatterättsnämnden besvarade frågan nekande genom ett förhandsbesked den 12 november 2001. Motiveringen till detta förhandsbesked, såsom den återgivits i beslutet om hänskjutande, innehåller bland annat följande skrivningar:

"Definitionen av begreppet begagnad vara anger, bortsett från att varan har varit i bruk, att den är lämplig för vidare användning i befintligt skick eller efter reparation. Varans karaktär av begagnad torde därmed definitionsmässigt vara att bedöma vid återförsäljarens förvärv av den. Detta får också anses framgå av den bestämmelse som definierar begreppet skattskyldig återförsäljare. Varan skall således säljas vidare i samma skick som det i vilket den har förvärvats, eller — får det förutsättas — om den är trasig och således saknar en för varan normal och förväntad funktion, efter det att den har gjorts användbar genom reparation.

Därav synes följa att före försäljningen av varan den inte under återförsäljarens innehav på annat sätt än genom reparation får ha tillförts eller på annat sätt erhållit egenskaper som kan påverka dess värde. Detta får anses gälla oavsett om egenskaperna tillkommit genom en biologisk process eller på annat sätt. Levande växande organismer, oavsett om det är fråga om djur eller växter, genomgår under livscykeln sådana förändringar att de i större eller mindre grad kontinuerligt får anses erhålla nya egenskaper som kan påverka deras värde.

Utöver det sagda bör beaktas att det, bortsett från begreppet begagnade varor, inte råder någon tvekan om att de varor som avses i 9 a kap. ML utgör döda ting, som med undantag för vissa samlarföremål, har tillverkats. I normalt språkbruk torde även begreppet begagnade varor vara förbehållet sådana ting och inte levande organismer. Även ordet reparation antyder att det är fråga om något tillverkat vars funktion återställs genom reparationen.

Mot bakgrund av det ovan anförda och då djuren därutöver i det föreliggande ärendet ges färdigheter som ridhästar, vilket de inte hade, eller i vart fall inte hade i samma utsträckning, vid bolagets förvärv, finner nämnden att försäljning av hästarna inte kan hänföras till omsättningar avseende begagnade varor. Bestämmelserna i 9 a kap. ML är därför inte tillämpliga på bolagets omsättningar."

14 Stenholmen överklagade förhandsbeskedet till Regeringsrätten. Riksskatteverket hemställde att Regeringsrätten skulle fastställa förhandsbeskedet.

15 Regeringsrätten anger i sitt beslut om hänskjutande av den 9 april 2002 att levande djur utgör varor enligt gemenskapslagstiftningen avseende mervärdesskatt, men frågade sig samtidigt om det är möjligt att levande djur betraktas som begagnade varor i den mening som avses i nämnda lagstiftning.

16 Regeringsrätten fann att gemenskapsrätten behöver tolkas på denna punkt och beslutade därför att ställa följande frågor till EG-domstolen:

"1) Kan ett djur vara att betrakta som en begagnad vara?

2) Om denna fråga besvaras jakande anhålls om svar på följande fråga. Är ett djur som köps från en privatperson (annan än uppfödaren) och som efter träning för viss specifik användning försäljs vidare att betrakta som en begagnad vara?"

Tolkningsfrågorna

17 Frågorna skall behandlas tillsammans.

Yttranden som inkommit till domstolen

18 Samtliga parter är ense om att djur utgör varor i den mening som avses i sjätte direktivet.

19 Stenholmen och kommissionen anser med avseende på den första frågan att ett djur kan anses som en begagnad vara i enlighet med artikel 26 a i sjätte direktivet, även när det är en privatperson (annan än uppfödaren) som har köpt djuret och när djuret sedan sålts vidare efter att ha tränats för viss specifik användning.

20 De har erinrat om syftet med de särskilda bestämmelserna för begagnade varor som är att undvika dubbelbeskattning, och de har betonat att detta syfte motverkas om djur undantas från tillämpningsområdet för dessa bestämmelser. Stenholmen har preciserat att näringsidkare som handlar med djur skulle missgynnas i förhållande till andra kategorier av näringsidkare som handlar med andra begagnade varor.

21 Stenholmen och kommissionen anser vad gäller den andra frågan att en vara klassificeras som begagnad uteslutande på grundval av de kriterier som anges i artikel 26 a B i sjätte direktivet, varmed rent konkret avses att ingående mervärdesskatt omöjligen kan dras av. Att någon agerar i egenskap av säljare eller att djuret skall användas i framtiden bör inte tas i beaktande.

22 Riksskatteverket har i allt väsentligt anfört samma argument som de som Skatterättsnämnden angav i motiveringen till sitt förhandsbesked. Riksskatteverket har betonat att huvuddelen av värdet vid en framtida överlåtelse av en häst som tränats för viss specifik användning följer av träningsprocessen och att det vore fel i ekonomiskt hänseende att endast beskatta det mervärde som uppstått under det sista ledet i den ekonomiska cykeln, när hästen har köpts från en privatperson eller av vilken person som helst som inte är skattskyldig. Detta skulle också strida mot lagstiftarens vilja.

Domstolens svar

23 Domstolen konstaterar inledningsvis, i likhet med vad som framgår av domen av den 21 juni 1988 i mål 10/87, Tattersalls (REG 1988, s. 3281), att djur utgör egendom i den mening som avses i artikel 5 i sjätte direktivet.

24 Domstolen påpekar vidare att det inte någonstans i artikel 26 a i sjätte direktivet anges att de särskilda bestämmelserna för leveranser av begagnade varor inte är tillämpliga på leveranser av sådana djur som hästar.

25 Att utesluta dessa leveranser från tillämpningen av de särskilda bestämmelserna för begagnade varor skulle tvärtom strida mot lagstiftarens uttryckliga syfte att undvika dubbelbeskattning som anges i tredje och femte skälen i direktiv 94/5, något som även generaladvokaten underströk i punkt 34 i sitt förslag till avgörande. Om beskattning sker på hela det pris som tas ut vid en leverans från en skattskyldig återförsäljare av ett sådant djur som en häst, som har köpts från en privatperson och som efter träning försäljs vidare, skulle i princip en dubbelbeskattning uppkomma. Oavsett hur stor den del av priset som kan hänföras till träningen av hästen är, kommer det nämligen alltid att återstå en del av priset som motsvarar inköpspriset och som i så gott som alla fall innefattar ett belopp som utgör ingående mervärdesskatt för privatpersonen, men som varken denne eller den skattskyldige återförsäljaren har någon avdragsrätt för.

26 Den restriktiva tolkning som Riksskatteverket förespråkar med avseende på orden "i befintligt skick eller efter reparation", som återfinns i definitionen av begagnade varor i artikel 26 a A i sjätte direktivet kan alltså inte godtas. I detta sammanhang är det nämligen av föga betydelse att värdeökningen på djuret i fråga inte har sitt ursprung i en reparation i ordets strikta bemärkelse, utan till exempel i en biologisk process eller i att ett djur tränas.

27 Det skall dessutom påpekas att syftet med det gemensamma mervärdesskattesystemet i princip är att det ekonomiska mervärde som skattskyldiga personer i denna sin egenskap enligt sjätte direktivet tillför, skall beskattas i de olika leden i tillverknings- och distributionsprocesserna, fram till och med slutkonsumentens led. Det står klart att det i en sådan situation som den i målet vid den nationella domstolen skulle strida mot detta system att beskatta det totala försäljningspris som begärs av den skattskyldiga återförsäljaren, och inte endast det ekonomiska mervärdet som tillförts när djuret varit i denne återförsäljares ägo.

28 Härav följer att det i motsats till vad Riksskatteverket hävdat inte är fel i ekonomisk hänseende och det strider inte heller mot gemenskapslagstiftarens vilja att endast beskatta det ekonomiska mervärde som tillförts i detta sista led i den ekonomiska cykeln.

29 Mot bakgrund av samtliga ovan anförda överväganden skall frågorna som ställts besvaras på följande sätt:

— Artikel 26 a i sjätte mervärdesskattedirektivet skall tolkas så, att levande djur kan vara att betrakta som begagnade varor i den mening som avses i denna bestämmelse.

— Ett djur som köps från en privatperson (annan än uppfödaren) och som efter träning för viss specifik användning försäljs vidare kan således vara att betrakta som en begagnad vara i den mening som avses i denna bestämmelse.

Rättegångskostnader

30 De kostnader som har förorsakats kommissionen, som har inkommit med yttrande till domstolen, är inte ersättningsgilla. 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.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

— angående de frågor som genom beslut av den 10 september 2002 har ställts av Regeringsrätten — följande dom:

1) **Artikel 26a 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, i dess ändrade lydelse enligt rådets direktiv 94/5/EG av den 14 februari 1994, skall tolkas så, att levande djur kan vara att betrakta som begagnade varor i den mening som avses i denna bestämmelse.**

2) **Ett djur som köps från en privatperson (annan än uppfödaren) och som efter träning för viss specifik användning försäljs vidare kan således vara att betrakta som en begagnad vara i den mening som avses i denna bestämmelse.**

Jann Rosas von Bahr

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 1 april 2004.

R. Grass V. Skouris

Justitiesekreterare Ordförande