

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
CHRISTINE STIX-HACKL
10 päivänä heinäkuuta 2003¹

I Johdanto

1. Nyt käsiteltävä ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (jäljempänä kuudes direktiivi) tulkintaa. Siinä yhteydessä on ratkaistava, voidaanko eläviä eläimiä ylipäänsä ja erityisesti hevosia pitää käytettyinä tavaroina.

II Asiaa koskeva lainsäädäntö

A *Yhteisön oikeus*

2. Nyt käsiteltävän asian kannalta merkityksellinen on kuudennen direktiivin

26 a artikla. Tämä säännös, joka lisättiin direktiivillä 94/5/EY,² on otsikoitu ”Käytettyihin tavaroihin sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineisiin sovellettavat erityisjärjestelyt”.

3. Kyseisen 26 a artiklan B kohdassa säädetään verovelvollisia jälleenmyyjiä koskevasta erityisjärjestelystä. Sen mukaan verovelvollisten jälleenmyyjien suorittamiin muun muassa käytettyjen tavaroiden luovutuksiin sovelletaan voittomarginaaliverotusta. Verotettava voittomarginaali vastaa siinä yhteydessä jälleenmyyntihinnan ja ostohinnan välistä eroa. Erityisjärjestelyn piiriin kuuluvat käytetyt tavarat, jotka henkilö, joka ei ole verovelvollinen, on luovuttanut jälleenmyyjälle.

4. Kyseisen 26 a artiklan A kohdan sisältää useita oikeudellisia määritelmiä. Käsite

¹ — Alkuperäinen kieli: saksa.

² — Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta — — käytettyihin tavaroihin sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineisiin sovellettavat erityisjärjestelyt — — 14 päivänä helmikuuta 1994 annettu neuvoston direktiivi 94/5/EY (EYVL L 60, s. 16).

”käytetty tavara” on määritelty 26 a artiklan A kohdan d alakohdassa. Se kuuluu seuraavasti:

”(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”.

B Kansallinen lainsäädäntö

5. Mervärdesskattelagin (1994:200) (jäljempänä arvonlisäverolaki) 9 a luvussa on erityissäännöksiä käytetyistä tavaroista sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineistä. Arvonlisäverolain 9 a luvun 4 §:n mukaan käytetyillä tavaroilla tarkoitetaan tavaroita, jotka ovat olleet käytössä ja jotka — — lukuun ottamatta tiettyjä poikkeuksia, joilla ei ole merkitystä nyt esillä olevan asian kannalta — — ovat omiaan käytettäväksi uudelleen sellaisenaan tai kunnostettuina.

6. Arvonlisäverolain 9 a luvun säännökset perustuvat alalla annettuihin yhteisön oikeussääntöihin.

III Tosiseikasto, pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymykset

7. Förvaltnings AB Stenholmenin (jäljempänä Stenholmen) tarkoituksena on ostaa yksityishenkilöiltä varsoja ja kouluttaa niitä ratsuhevosiksi sekä tämän jälkeen myydä niitä edelleen. Saadakseen selvyuden suunnitellun toiminnan veroseuraamuksista Stenholmen esitti Skatterättsnämndille 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?

8. Skatterättsnämnd vastasi 12.11.2001 antamassaan ennakkotietopäätöksessä kysymykseen kieltävästi ja perusteli sitä seuraavasti:

9. Arvonlisäverolain 9 a luvussa on säännöksiä niin sanotun voittomarginaaliverotuksen soveltamisesta silloin, kun verovelvollinen jälleenmyyjä myy esimerkiksi käytettyjä tavaroita. Käytetyillä tavaroilla tarkoitetaan 4 §:n mukaan tavaroita, jotka ovat olleet käytössä ja jotka ovat omiaan käytettäväksi uudelleen sellaisenaan tai

kunnostettuina, lukuun ottamatta — — yksinkertaistaen ilmaistuna — — kiinteistöjä, taide-, keräily- ja antiikkiesineitä, tavaroita, jotka kokonaan tai merkittävältä osin koostuvat kullasta, hopeasta tai platinasta sekä irrallisia luonnonjalokiviä ja synteettisiä jalokiviä. Taide-, keräily- ja antiikkiesineet, joihin 9 a luvun säännöksiä myös sovelletaan, määritellään erikseen seuraavissa pykälissä eli 5–7 §:ssä. Verovelvollisella jälleenmyyjällä tarkoitetaan 8 §:n 1 momentin mukaan verovelvollista, joka taloudellisen toimintansa puitteissa ostaa tai tuo maahan käytettyjä tavaroita taikka taide-, keräily- tai antiikkiesineitä jälleenmyyntiä varten.

10. Tavaroidella tarkoitetaan arvonlisäverolain 1 luvun 6 §:n mukaan aineellisia esineitä, mukaan lukien kiinteistöt ja kaasu sekä lämpö, kylmyys ja sähkö. Elävät eläimet ovat Skatterättsnämndin mielestä tämän määritelmän mukaan tavaroita arvonlisäveron näkökulmasta. Nyt esillä olevassa asiassa on kuitenkin kyse siitä, ovatko hevoset, jotka on hankittu sitä varten, että ne tietyn koulutuksen jälkeen myydään edelleen, sellaisia käytettyjä tavaroita, joihin voitaisiin soveltaa voittomarginaaliverotusta koskevia säännöksiä. Säännöksissä ei tarkoiteta sellaisia tavaroita, jotka on tarkoitettu käytettäväksi toiminnassa (esim. kalusto), koska tällaisia tavaroita ei ole tarkoitus myydä edelleen.

11. Käsitteen ”käytetty tavara” määritelmään sisältyy se, että sen lisäksi, että tavara

on ollut käytössä, se on omiaan käytettäväksi uudelleen sellaisenaan tai kunnostettuna. Sitä, onko tavara käytettyä tavaraa, lienee näin ollen määritelmänmukaisesti arvioitava — — myöhemmän — — jälleenmyyjän hankinta-ajankohdan tilanteen perusteella. Tämän voidaan myös katsoa käyvän ilmi niistä säännöksistä, joissa määritellään käsite verovelvollinen jälleenmyyjä. 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 rikkinäinen ja se ei tästä syystä toimi kyseiselle tavaralle normaalilla ja siltä odotetulla tavalla.

12. Tästä näyttäisi seuraavan, että tavarahan ei jälleenmyyjän omistusaikana ennen jälleenmyyntiä 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 kehittyvät 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.

13. Tämän lisäksi on huomattava, että käsitettä ”käytetyt tavarat” lukuun ottamatta ei ole mitään epävarmuutta siitä, että arvonlisäverolain 9 a luvussa tarkoitettut

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.

14. Edellä esitetyn sekä sen perusteella, että nyt kyseessä olevassa tapauksessa eläimille annetaan lisäksi ratsuhevosen taidot, joita niillä ei ollut lainkaan silloin, kun Stenholmen hankki ne, tai ei ainakaan samassa laajuudessa kuin jälleenmyyntihetkellä, hevosten myyntiä ei voida pitää käytettyjen tavaroiden myyntinä. Arvonlisäverolain 9 a luvun säännöksiä ei näin ollen voida soveltaa Stenholmenin harjoittamaan myyntiin.

15. Stenholmen valitti tästä ennakkotietopäätöksestä Regeringsrätteniin (korkein hallinto-oikeus) ja vaati, että kysymykseen pitäisi vastata myöntäväksi. Riksskatteverk (veroviranomainen) vaati ennakkotietopäätöksen vahvistamista.

16. Regeringsrättenin käsityksen mukaan eläimet ja elävät organismit ovat epäilyksettä arvonlisäverolainsäädännössä tarkoitettuja tavaroita. Se, että elävää eläintä

pidettäisiin ”käytettynä”, sopii kuitenkin huonosti yleiseen kielenkäyttöön. Yhteisöjen tuomioistuimen ratkaistavana ei näytä tähän mennessä olleen kysymystä siitä, mitä käsitteen ”käytetyt tavarat” piiriin kuuluu.

17. Regeringsrätten on epävarma siitä, kuinka kyseistä käsitettä on tulkittava, ja on sen vuoksi esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle EY 234 artiklan nojalla seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Voidaanko eläintä pitää käytettynä tavarana?

Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, pyydetään vastausta vielä seuraavaan kysymykseen:

2) Onko eläintä, joka ostetaan yksityishenkilöltä (muulta kuin kasvattajalta) ja joka tiettyä erityistä käyttötarkoitusta varten annetun koulutuksen jälkeen myydään edelleen, pidettävä käytettynä tavarana?”

IV Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

18. Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys koskee kuudennen direktiivin 26 a artiklan A kohdan d alakohdan tulkintaa.

A *Osapuolten asian kannalta merkitykselliset lausumat*

19. Stenholmen käsittelee aluksi kansallisissa viranomaisissa esitettyjä ja niiden esittämiä näkemyksiä. Lisäksi Stenholmen viittaa yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntöön,³ joka koskee eläinten oikeudellista luonnehdintaa arvonlisäverolainsäädännössä tarkoitetuiksi tavaroiksi. Direktiivin 26 a artiklan A kohdan d alakohdan oikeudellinen määritelmä ei johda toisenlaiseen ratkaisuun. Myös kaksinkertaisen verotuksen välttämisen tavoite samoin kuin voittomarginaaliverotuksen järjestelmällä tavoiteltu päämäärä kohdella käytettyjen tavaroiden kauppaa kilpailun kannalta yhdenvertaisella tavalla edellyttävät eläinten pitämistä käytettyinä tavaroina.

20. Riksskatteverk katsoo, että vaikka eläimiä on pidettävä kuudennessa direktiivissä tarkoitettuina tavaroina, ne eivät voi kuitenkaan olla 26 a artiklassa tarkoitettuja käytettyjä tavaroita. Eläimiä ei voida pitää käytettyinä tavaroina, koska niitä ei voida

myydä edelleen sellaisina kuin ne on ostettu eikä kunnostettuina. Kouluttamattomia hevosia yhtä vähän kuin muitakaan eläviä organismeja ja niiden tuotteita, esimerkiksi marjoja ja sieniä, ei voida pitää käytettyinä tavaroina. Veron kantamista niistä on lisäksi ylipäänsä vältettävä.

21. Komissio pitää lähtökohtana sitä, että kuudennen direktiivin liite A kattaa myös karjan kasvatuksen ja liite C koskee muun muassa hevosia. Tästä seuraa, että myös hevosia on pidettävä käytettyinä tavaroina.

B *Arviointi*

22. Aluksi on todettava, että ennakkoratkaisukysymys koskee sitä, *voidaanko* myös eläimiä pitää kuudennen direktiivin 26 a artiklan A kohdan d alakohdassa tarkoitettuina käytettyinä tavaroina, eikä sitä, *onko* niitä kaikissa tapauksissa *pidettävä* sellaisina.

23. Lisäksi on korostettava, että ratkaisutaessa tätä arvonlisävero-oikeudellista kysymystä on merkityksetöntä, luetaanko eläimet siviilioikeudellisesti tavaroiksi vai

3 — Asia 10/87, Tattersalls Ltd, tuomio 21.6.1988 (Kok. 1988, s. 3281).

omaan ryhmäänsä. Ensinnäkin käsitettä käytetty tavara on tulkittava itsenäisenä yhteisön oikeuden käsitteenä, ja toiseksi siviilioikeudellinen tulkinta olisi ristiriidassa nimenomaan arvonlisävero-oikeudessa tärkeän yhtenäisen tulkinnan periaatteen kanssa, koska jäsenvaltioiden erilaisista siviilioikeudellisista sääntelyistä seuraisi, että asiaa koskevaa yhteisön oikeutta tulkittaisiin ja sovellettaisiin eri tavoin eri jäsenvaltioissa.

24. Nopea katsaus tämän oikeudenkäynnin kohteena olevaan kuudenteen direktiiviin ohjaa ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastattaessa. Liitteessä A olevan II jakson 1 kohdassa mainitaan nimenomaisesti myös ”eläinten kasvatusta”. Näin ollen karjaan ja eläimiin liittyvät suoritukset on otettu nimenomaisesti mukaan.

25. Kuudennen direktiivin 26 a artiklan A kohdan d alakohdassa esitetty käsitteen ”käytetty tavara” oikeudellinen määritelmä kattaa ainoastaan ”irtaimet esineet”. Tässä yhteydessä on todettava, että tässä sen enempää kuin missään muussakaan säännöksessä ei suljeta eläimiä nimenomaisesti pois 26 a artiklan mukaisen erityisjärjestelyn soveltamisalasta. Myöskään tässä säännöksessä säädettyjen tunnusmerkkien perusteella ei voida ensi arviolta tehdä sitä päätelmää, että eläimiä ei voitaisi pitää kuudennessa direktiivissä tarkoitettuina käytettyinä tavaroina.

26. Ensimmäisen tunnusmerkin ”esineet” osalta on viitattava yhteisöjen tuomioistuinten tuomioon,⁴ jonka mukaan myös hevosia on pidettävä liikevaihtoverolainsäädännössä tarkoitettuina tavaroina.

27. Toinen tunnusmerkki ”irtaimet” viittaa siihen, että myös eläimet kuuluvat soveltamisalaan. Eläimethän — — nyt käsiteltävässä asiassa elävät hevoset — — voivat lähtökohtaisesti liikkua itse, toisin kuin monet muut tavarat.

28. Eläimet ja samalla myös hevoset täyttävät myös kolmannen tunnusmerkin ”aineelliset”,* koska kyseessä ovat aineelliset olennot.

29. On vielä neljäs edellytys, eli edellytys, jonka mukaan tavarat ”ovat omiaan käytettäväksi uudelleen sellaisenaan tai kunnostettuina”. Myös eläimet voivat täyttää tämän edellytyksen.

30. Ei ole tämän edellytyksen vastaista, että eläimiä — — eikä ainoastaan hevosia

4 — Edellä alaviitteessä 3 mainitussa asiassa Tattersalls Ltd annettu tuomio.

* — Direktiivin saksankielisen version ilmaisulle ”körperlich” (aineellinen) ei ole vastinetta direktiivin suomenkielisessä versiossa.

— — voidaan myös kouluttaa ja samalla myös käyttää muulla tavoin kuin aikaisemmin, eli esimerkiksi hevosia voidaan peruskoulutuksen jälkeen kouluttaa koulu- tai esteratsastusta tai jopa kenttäratsastusta varten.

31. Erityisesti hevoset, joita tämä oikeudenkäynti koskee, olivat jo ennen kuin Stenholmen osti ne käytettävissä ”sellaiseenaan”; niille oli ainoastaan tarkoitus antaa lisäkoulutusta. Ei näet ole harvinaista, että omistaja myy hevosia edelleen tai vaihtaa niitä senkin jälkeen, kun ne ovat jo saavuttaneet menestystä kilpailuissa. Ostaja voi olla joko toinen yksityinen tai kauppias, joka myy hevosen edelleen — — tässä tapauksessa koulutettuaan sitä lisää.

32. Vaikka voidaan ilman muuta katsoa, että on olemassa tapauksia, joissa eläintä ei voida pitää käytettynä tavarana, siitä ei voida päätellä, että eläimiä ei lähtökohtaisesti voitaisi pitää käytettyinä tavaroina. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen kysymys koskee kuitenkin nimenomaan tätä lähtökohtaista mahdollisuutta.

33. Tässä oikeudenkäynnissä ei siis tarvitse ratkaista Riksskatteverkin esittämiä lisäkysymyksiä siitä, onko myös vastasyntyneitä varsoja tai poimittuja marjoja pidettävä

käytettyinä tavaroina. Vastausta ei voitaisi antaa prosessuaalisistakaan syistä, koska nämä kysymykset eivät ole tulleet konkreettisesti esiin pääasian oikeudenkäynnissä.

34. Lopuksi on vielä muistutettava direktiivillä 94/5 lisätyn 26 a artiklan säännöksen päämäärästä eli kaksinkertaisen verotuksen välttämisestä. Kaksinkertainen verotus olisi kuitenkin nimenomaan kyseessä silloin, jos tietyissä tapauksissa ei verotetaisi ainoastaan voittomarginaalia vaan kokonaisarvoa.

35. Kuudennen direktiivin 26 a artiklan järjestelyllä pyritään myös välttämään kilpailun vääristyminen käytettyjen tavaroiden kauppiaiden vahingoksi. Näiden liikkeenharjoittajien joukkoon eivät kuitenkaan kuulu ainoastaan antiikkikauppiaat vaan siihen voivat kuulua myös hevoskauppiaat.

36. Tästä syystä ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että eläintä voidaan lähtökohtaisesti pitää kuudennen direktiivin 26 a artiklan A kohdan d alakohdassa tarkoitettuna käytettynä tavarana.

V Toinen ennakkoratkaisukysymys

A Osapuolten asian kannalta merkitykselliset lausumat

37. Stenholmen katsoo, että käytettyjä tavaroita koskevan erityisjärjestelyn soveltaminen ei saa riippua tavaroiden ominaisuuksista. Direktiivin 26 a artiklan A kohdan d alakohdan oikeudellisen määritelmän mukaan on ratkaisevaa, että kyseessä ovat ”irtaimet esineet”. Tästä syystä ei voida tehdä eroa (koulutustasoltaan) erilaisten hevosten välillä. Niitä ei nimittäin voida pitää asiassa Van Dijk’s Boekhuis annetussa tuomiossa⁵ tarkoitettuina uusina tavaroina. Ei voida tehdä eroa sen mukaan, kuka tavarat ostaa, eli ostaako hevosen kasvattaja vai joku muu, esimerkiksi yksityishenkilö.

38. Voittomarginaaliverotuksen sovellettavuus riippuu yksinomaan kuudennen direktiivin 26 a artiklan B kohdan 2 kohdan edellytysten täyttymisestä. Nämä eivät ole kuitenkaan ennakkoratkaisukysymyksen kohteena.

⁵ — Asia 139/84, Van Dijk’s Boekhuis, tuomio 14.5.1985 (Kok. 1985, s. 1405).

39. Lisäksi myös muut jäsenvaltiot soveltavat voittomarginaaliverotuksen järjestelmää hevosiin.

40. Riksskatteverket, joka käsittelee toista ennakkoratkaisukysymystä vain toissijaisesti, katsoo, että taloudellista toimintaa ei ole jälleenmyynti vaan hevosten kouluttaminen. Kuudennen direktiivin 26 a artikla koskee kuitenkin ainoastaan sitä tapausta, että tavara ostetaan jälleenmyyntitarkoituksessa. Koulutustoiminta koostuu sitä vastoin nimenomaan tavarahan ”hevonen” muuttamisesta. Kyseessä on siis tavanomainen kaupankäynti, jossa pyritään muuttamaan tavaraa ja myymään se sen jälkeen edelleen. Mikäli verotettaisiin ainoastaan voittomarginaalia, tämä saattaisi johtaa tietyissä tapauksissa siihen, että ainoastaan ketjun viimeisessä vaiheessa saatua lisäarvoa verotettaisiin.

41. Komission käsityksen mukaan hevosen tulevalle käyttötarkoituksella ei ole merkitystä vaan taloudellisilla tapahtumilla, joiden kohteena hevonen oli ennen kuin verovelvollinen myi sen.

42. Komissio muistuttaa lisäksi siitä, että yhteisön arvonlisäverolainsäädännössä pitäisi välttää kaksinkertaista verotusta. Arvonlisäverojärjestelmä ei kylläkään kata vastasyntyneitä eläimiä, joista ei ennen niiden luovuttamista jälleenmyyjille ole kannettu vielä lainkaan arvonlisäveroa, mutta se kattaa eläimet, jotka on ensin luovutettu henkilölle, joka ei ole verovel-

vollinen, ja on tämän jälkeen luovutettu jälleenmyyjälle.

B Arviointi

43. Aluksi on todettava, että myös toinen ennakkoratkaisukysymys koskee ainoastaan kuudennen direktiivin 26 a artiklan erityisjärjestelyn yhtä tiettyä osa-aluetta eli voittomarginaaliverotuksen järjestelmää ja siitäkkin soveltamisedellytystä ”käytetyt tavarat”. Kyseessä on siten tässäkin tapauksessa kuudennen direktiivin 26 a artiklan A kohdan d alakohdan tulkinta, vaikka toinen ennakkoratkaisukysymys eroaakin ensimmäisestä kysymyksestä siinä, että sen kohteena ei ole yleinen oikeudellinen ongelma eläinten luokittelumisesta yleensä, vaan — — pääasian oikeudenkäynnin perusteella — — sellaisen eläimen erityinen luonnehtiminen käytyksi tavaraksi, joka ostetaan yksityishenkilöltä, joka ei ole kasvattaja, ja myydään edelleen sen jälkeen kun se on koulutettu erityistä käyttötarkoitusta varten.

44. Tämä oikeuskysymys tulee arvonlisäverolainsäädännön kannalta esiin seuraavassa taloudellisessa tilanteessa:

Nyt käsiteltävässä asiassa on kylläkin tavanomaiseen tapaan olemassa myyntiketju, mutta se ei loppukäyttäjää lukuun ottamatta koostu yksinomaan liikkeenharjoittajista. Päinvastoin yksi ketjun jäsenistä

ei ole verovelvollinen vaan yksityishenkilö. Sillä, onko hän hankkinut hevosensa, jonka hän myy verovelvolliselle eli niin sanotulle jälleenmyyjälle, yksityiseltä vai kauppiaalta, esimerkiksi kasvattajalta, ei ole tässä yhteydessä merkitystä. Jälleenmyyjä hankkii hevosen kouluttaakseen sitä. Pääasian oikeudenkäyntiin liittyvän tosiseikaston mukaan kyseessä on tarkalleen sanoen jo koulutetun hevosen kouluttaminen uudestaan.

45. Se, että ketjussa esiintyy yksityishenkilö, on erikoispiirre ”normaaliin” myyntiketjuun verrattuna, mutta tätä ei tapahdu yksinomaan hevoskaupassa. Kuudennen direktiivin 26 a artiklan A kohdan d alakohdan säännöskin sisältää tärkeitä esimerkkejä tavaroista, joita yksityishenkilöt usein hankkivat, kuten korut tai muut antiikkiesineet.

46. Kun otetaan huomioon näkemykset, joita olen esittänyt ensimmäisestä ennakkoratkaisukysymyksestä kuudennen direktiivin 26 a artiklan A kohdan d alakohdan sanamuodon osalta, seuraa tästä toisen ennakkoratkaisukysymyksen kannalta, että myös sellaisia eläimiä, jotka ostetaan yksityishenkilöltä, joka ei ole kasvattaja, voidaan pitää käytettyinä tavaroina. Tarkalleen ottaen hankinta yksityishenkilöltä ei tosin koske luonnehdintaa käytyksi tavaraksi vaan on kuudennen direktiivin 26 a artiklan erityisjärjestelyn toinen soveltamisedellytys.

47. Se, että jälleenmyyjä myy *edelleen* eläimen, tässä tapauksessa hevosen, hankinnan jälkeen, on seikka, jolla ei myöskään ole merkitystä käytetyksi tavaraksi luonnehtimisen kannalta. Myös tämä koskee sellaista kuudennen direktiivin 26 a artiklan erityisjärjestelyn seikkaa, joka ei ole tämän oikeudenkäynnin kohteena, eli verovelvollisen jälleenmyyjän suorittamaa luovutusta.

48. Sen sijaan ratkaiseva seikka voisi olla se, että jälleenmyyjä myy *edelleen* tavarana, tässä tapauksessa siis hevosen, vasta sen jälkeen kun hän on itse kouluttanut sen erityistä käyttötarkoitusta varten.

49. Tässä yhteydessä on korostettava, että kansallinen tuomioistuin ei esitä kysymystä koulutustoiminnan arvonlisävero-oikeudellisesta kohtelusta. Riksskatteverk pitääne kuitenkin toiminnan verollisuutta lähtökohdana.

50. Asiakirja-aineistosta ei ilmene selvästi, missä kunnossa hevoset olivat silloin, kun ne ostettiin yksityishenkilöiltä, eli miten niitä voitiin käyttää. Skatterättsnämndille esitettiin lähinnä kysymys kouluttamattomien hevosten verokohtelusta, kun Stenhol-

men pitää ennakkoratkaisumenettelyssä esittämässään kirjallisessa kannanotossa lähtökohdana sitä vastoin sitä, että kyseessä on sellaisten esteratsujen hankinta, joita olisi vain tarkoitus kouluttaa lisää.

51. Viimeksi mainitun tapauksen osalta voidaan katsoa, että kyseessä ovat hevoset, jotka — — siteeratakseni kuudennen direktiivin 26 a artiklan A kohdan d alakohdtaa — — ovat omiaan ”käytettäväksi uudelleen sellaisenaan”. Ne ovat tällaisia ennen koulutusta ja sen jälkeen. Kuten Stenholmen perustellusti esittää, kyseessä on kussakin tapauksessa sama hevonen ja sama käyttötarkoitus. Tästä syystä tällaisia hevosia on pidettävä kuudennen direktiivin 26 a artiklan A kohdan d alakohdassa tarkoitettuina ”käytettyinä tavaroina”.

52. Tilanteen voitaisiin tosin olettaa olevan hieman erilainen sellaisten hevosten osalta, jotka koulutetaan eri tarkoitukseen kuin mihin niitä aikaisemmin käytettiin. Tämä koskee esimerkiksi tapausta, jossa hevosella ratsastetaan ensimmäistä kertaa. Kuitenkin myös sellaisten hevosten osalta, joita on jo käytetty esteratsuina, saattaa tietyissä olosuhteissa tapahtua, että niitä ei voida enää käyttää esteratsuina — — joko niiden nykyinen ratsastaja tai kukaan muukaan ratsastaja — — eikä varsinkaan enää ratsastuskilpailuissa. On vielä mainittava

— — myönnettäköön, että harvinainen — — tapaus, jossa hevosia on aikaisemmin käytetty kouluratsastuksessa ja sittemmin esteratsuina tai päinvastoin. Tämä tapahtuu kuitenkin usein ilman erillistä koulutusta.

53. Jälleen uuden oikeuskysymyksen herättää lisäosaamisen hankkiminen eli esimerkiksi maastokestävyuden harjoittaminen ja hevosen kouluttaminen sillä tavoin kenttäratsastusta varten.

54. Kaupankäynti, johon sisältyy hevosten koulutus, voi siten käsittää hyvin erilaisia tilanteita. Koska yhteisöjen tuomioistuimen ei kuitenkaan tarvitse ratkaista ennakkoratkaisumenettelyssä kaikkia tosiasiallisesti esiin tulevia tapauksia eikä konkreettista tosiseikastoa, tässä menettelyssä voidaan esittää ainoastaan yleiset oikeudelliset perusteet, jotka kansallisen tuomioistuimen on otettava huomioon soveltaessaan ratkaisua konkreettiseen tosiseikastoon.

55. Nyt esillä olevan ongelma-alueen kannalta on käsiteltävä ”käytetyn tavaran” ja ”uuden” tavaran välistä eroa. Siinä yhteydessä on viitattava tässä oikeudenkäynnissä useaan kertaan mainittuun asiassa Van

Dijk annettuun tuomioon.⁶ Sen mukaan tavara on ”uusi”, kun ”syntyy tavara, jonka käyttötarkoitus kaupankäynnissä yleisen käsityksen mukaan eroaa niistä käyttötarkoituksista, joita luovutetuilla raaka-aineilla oli”.

56. Tämä ratkaisu voitaisiin tässä tilanteessa yleistää siten, että erotetaan käyttötarkoituksen vaihtuminen perusteeksi ja tehdään siitä yleinen erottava tunnusmerkki. Tätä vastaan puhuu tosin se, että tuomio koski käsitteen ”valmistettu” tulkintaa. Eikä ole mahdollista valmistaa uutta hevosta minkäänlaisella koulutuksella.

57. Siinäkin tapauksessa, että keskitytään käyttötarkoituksen vaihtumiseen, herää kysymys, esiintyykö tällaista hevosten yhteydessä ja milloin sitä esiintyy. Voitaisiin siis mainiosti katsoa — — nimenomaan kaupankäynnissä yleiseen käsitykseen nojautuen — — että kouluratsastushevosilla, esteratsuilla ja kenttäratsastushevosilla samoin kuin andalusialaishevosilla tai hevosilla, jotka on koulutettu lännenratsastusta varten, on sama käyttötarkoitus eli käyttö yleisesti ratsastushevosena. Sitä vastoin ajohevoset, kilpahevoset tai ravurit voisivat muodostaa oman ryhmänsä. Tätä vastaan puhuu tosin jälleen se, että kaikilla näillä hevosilla on vielä abstraktimmalla tasolla sama käyttötarkoitus: hevosurheilu. Niistä on erotettava yhä harvinaisemmiksi käyvät työhevoset. Vielä oman ryhmänsä muodostaisivat hevoset, joista käydään kauppaa niiden lihan vuoksi.

⁶ — Edellä alaviitteessä 5 mainitussa asiassa Van Dijk's Boekhuis annetun tuomion 22 kohta.

58. Riippumatta näistä erityispiirteistä, joita kaiken kaikkiaan liittyy hevosten erilaisiin käyttömahdollisuuksiin, herää kysymys, mikä on olennaista käyttötarkoituksen arvioimisen kannalta: myyjän tarkoitus, ostajan tarkoitus (esim. hankinta tarkoituksena osallistua esteratsastuskilpailuihin tietyltä tasolta lähtien), kyseisen hevosen sopiminen käyttötarkoitukseensa objektiivisesti arvioiden vai sen siihenastinen käyttötarkoitus.

59. Nämä seikat osoittavat, että käyttötarkoituksen vaihtumista koskeva peruste herättää joka tapauksessa käytännössä eläinten yhteydessä erittäin vaikeita rajauskysymyksiä. Koska siihen liittyy oikeudellista epävarmuutta asianomaisten taloudellisten toimijoiden kannalta, tällainen peruste ei näin ollen vaikuta kovin käyttökelpoiselta.

60. Se, että hevosia, jotka liikkeenharjoittaja on ostanut henkilöltä, joka ei ole verovelvollinen, kohdellaan käytettyinä tavaroina, vastaa sitä kaksinkertaisen verotuksen välttämisen tavoitetta, jota 26 a artiklan lisäämisellä kuudenteen direktiivin tavoiteltiin. Tämän tavoitteen saavuttaminen on tarkoitus varmistaa voittomarginaaliverotuksella.

61. Mikäli hevosia ei nimittäin kohdeltaisi kyseisessä säännöksessä tarkoitettuina käytettyinä tavaroina, niitä verotettaisiin uudestaan täysimääräisesti, kun ne myy-

dään uudelleen. Sen sijaan hevosia, jotka myytäisiin suoraan yksityishenkilöltä toiselle yksityishenkilölle, toisin sanoen ilman kouluttajana toimivan hevoskauppiaan eli jälleenmyyjän välitystä, rasittaisi ainoastaan vero, joka kannetaan myydessä ne ensimmäiselle yksityishenkilölle. Tällainen erilainen kohtelu vääristäisi kilpailua suoramyyntin ja kauppiaiden kautta tapahtuvan myynnin välillä.⁷ Tämän välttäminen on kuitenkin kuudenteen direktiivin 26 a artiklan tavoite ja yhteisön lainsäätäjän tarkoitus, kuten ilmenee direktiivistä 94/5, jolla kyseinen erityissäännös on annettu. Koska hevoskaupasta ei ole annettu erityissäännöstä, kyseinen käytettyjä tavaroita koskeva sääntely on näin ollen sovellettavissa myös pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevan kaltaisiin tapauksiin.

62. Lopuksi on vielä lisättävä, että voittomarginaaliverotuksen soveltaminen ei johda siihen, että hevosen koulutuksen yhteydessä syntyvä lisäarvo jäisi verottomatta. Voittomarginaaliverotus perustuu päinvastoin nimenomaan voittomarginaaliin eli myynti- ja ostohinnan erotukseen. Tämä on sitä suurempi, mitä suurempi on hankittu lisäarvo, joka ilmenee saadusta myyntihinnasta. Tällä varmistetaan, että

7 — Ks. näistä kielteisistä vaikutuksista aikaisempaan oikeustilaa nähden asia 17/84, komissio v. Irlanti, tuomio 10.7.1985 (Kok. 1985, s. 2375, 14 ja 17 kohta).

hevosten kouluttaminen otetaan samalla tavalla huomioon kuin 26 a artiklan A kohdan d alakohdassa nimenomaisesti mainittu kunnostaminen, jota tehdään esimerkiksi antiikkiesineille.

63. Toiseen ennakkoratkaisukysymykseen on näin ollen vastattava, että eläintä, joka ostetaan yksityishenkilöltä (muulta kuin kasvattajalta) ja joka tiettyä erityistä käyttötarkoitusta varten annetun koulutuksen jälkeen myydään edelleen, voidaan pitää käytettynä tavarana.

VI Ratkaisuehdotus

64. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaisi ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

- 1) Eläintä voidaan pitää jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 26 a artiklan A kohdan d alakohdassa tarkoitettuna käytettynä tavarana.
- 2) Eläintä, joka ostetaan yksityishenkilöltä (muulta kuin kasvattajalta) ja joka tiettyä erityistä käyttötarkoitusta varten annetun koulutuksen jälkeen myydään edelleen, voidaan pitää jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 26 a artiklan A kohdan d alakohdassa tarkoitettuna käytettynä tavarana.