

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT  
CHRISTINE STIX-HACKL  
föredraget den 10 juli 2003 <sup>1</sup>

I — Inledning

1. Detta mål om förhandsavgörande rör tolkningen av rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (nedan kallat sjätte direktivet). Den fråga som har uppkommit är om levande djur i allmänhet och hästar i synnerhet kan vara att betrakta som begagnade varor.

II — Tillämpliga bestämmelser

A — *De gemenskapsrättsliga bestämmelserna*

2. I förevarande mål är det artikel 26a i sjätte direktivet som skall tillämpas. Denna

bestämmelse, som infördes genom direktiv 94/5/EG,<sup>2</sup> återfinns under rubriken "Särskilda bestämmelser för begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter".

3. I artikel 26a B återfinns särskilda bestämmelser för skattskyldiga återförsäljare. Enligt bestämmelsen skall leveranser av bland annat begagnade varor som görs av skattskyldiga återförsäljare omfattas av vinstmarginalskatt. Denna beskattningsbara vinstmarginal skall därvid motsvara skillnaden mellan återförsäljningspriset och inköpspriset. De begagnade varor som omfattas är de som levereras av en icke skattskyldig till återförsäljaren.

4. I artikel 26a A återfinns en rad legaldefinitioner. Legaldefinitionen av begreppet

2 — Rådets direktiv 94/5/EEG av den 14 februari 1994 om tillägg till det gemensamma mervärdesskattesystemet och om ändring av direktiv 77/388/EEG — Särskilda föreskrifter för begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter (EGT L 60, s. 16; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 153).

1 — Originalspråk: tyska.

”begagnade varor” återfinns i artikel 26a A d och har följande lydelse:

”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”.

**B — Den nationella lagstiftningen**

5. I 9 a kap. mervärdesskattelagen (1994:200) (nedan kallad ML) finns särskilda bestämmelser om begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter. Med begagnade varor avses enligt 9 a kap. 4 § varor som har varit i bruk och som är lämpliga för vidare användning i befintligt skick eller efter reparation med vissa i detta mål icke tillämpliga undantag.

6. Reglerna i 9 a kap. ML har utformats som en anpassning till de gemenskapsrättsliga bestämmelserna på området.

**III — Bakgrund, målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna**

7. Förvaltnings AB Stenholmen (nedan kallat Stenholmen) avser att från privatpersoner köpa in unghästar för att träna upp dem till ridhästar och sedan sälja dem vidare. För att få klarhet i frågan om skattekonsekvenserna av den planerade verksamheten ställde bolaget 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?

8. Skatterättsnämnden besvarade frågan nekande genom ett förhandsbesked den 12 november 2001. Skatterättsnämnden anförde som motivering för sitt förhandsbesked följande.

9. I 9 a kap. ML finns bestämmelser om så kallad vinstmarginalbeskattning vid en skattskyldig återförsäljares omsättning av bland annat begagnade varor. Med begagnade varor avses enligt 4 § varor som varit i bruk och som är lämpliga för vidare användning i befintligt skick eller efter reparation med undantag av, förenklat uttryckt, fastigheter, konstverk, samlarföre-

mål eller antikviteter, varor som helt eller till väsentlig del består av guld, silver eller platina samt oinfattade naturliga eller syntetiska ädelstenar. Konstverk, samlarföremål och antikviteter på vilka bestämmelserna i 9 a kap. också är tillämpliga erhåller egna definitioner i de följande 5–7 §§. Med skattskyldig återförsäljare förstås enligt 8 § första stycket en skattskyldig person som inom ramen för sin ekonomiska verksamhet förvärvar eller importerar begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter i syfte att sälja dem vidare.

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 densamma. Detta får också anses framgå av den bestämmelse som definierar begreppet skattskyldig återförsäljare. Varan skall således säljas vidare i samma skick som 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.

10. Med vara förstås enligt 1 kap. 6 § ML materiella ting, bland dem fastigheter och gas, samt värme, kyla och elektrisk kraft. Levande djur är enligt denna definition varor i mervärdesskattehänseende. Fråga i ärendet är emellertid om hästar som förvärvats för att, efter viss dressyr, säljas vidare utgör sådana begagnade varor på vilka bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning får tillämpas. Här avses inte varor, till exempel inventarier, som är avsedda att brukas i en verksamhet eftersom avsikten inte är att sälja dem vidare.

12. 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.

11. Definitionen av begreppet ”begagnad vara” anger, bortsett från att varan har

13. 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.

mening. Att betrakta ett levande djur som ”begagnat” är emellertid svårförenligt med allmänt språkbruk. Frågan om vad som avses med uttrycket begagnade varor synes inte ha varit föremål för Europeiska gemenskapernas domstols bedömning.

14. 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 Stenholmens förvärv, fann Skatterättsnämnden att försäljning av hästarna inte kan hänföras till omsättningar avseende begagnade varor. Bestämmelserna i 9 a kap. ML är därför inte tillämpliga på Stenholmens omsättningar.

17. Regeringsrätten fann det tveksamt hur uttrycket skall tolkas och har därför i enlighet med artikel 234 EG anhållit om att domstolen besvarar följande fråga.

”1. Kan ett djur vara att betrakta som en begagnad vara?

15. Stenholmen har överklagat förhandsbeskedet hos Regeringsrätten och yrkat att frågan skall besvaras jakande. Riksskatteverket har hemställt att Regeringsrätten fastställer förhandsbeskedet.

Om denna fråga besvaras jakande anhålls om svar på följande fråga.

16. Djur och andra levande organismer är enligt Regeringsrättens mening förvisso varor i mervärdesskattelagstiftningens

2. 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?”

#### IV — Bedömningen av den första tolkningsfrågan

18. Den första frågan avser tolkningen av artikel 26a A d i sjätte direktivet.

#### A — Parternas argument

19. *Stenholmen* går direkt in på de argument som åberopats vid och av de nationella myndigheterna. Vidare har *Stenholmen* åberopat domstolens rättspraxis<sup>3</sup> angående den rättsliga bedömningen av huruvida djur skall vara att betrakta som varor i mervärdesskatterättsligt hänseende. Något annat framgår inte heller av legaldefinitionen i artikel 26a A d. Även målet att undvika dubbelbeskattning och det genom systemet för uttag av skatt på vinstmarginalen eftersträfvade målet att skapa lika konkurrens vid handel med begagnade varor utgör stöd för att djur skall omfattas.

20. Enligt *Riksskatteverket* är det visserligen riktigt att djur utgör varor i den mening som avses i sjätte direktivet. Djur skall dock inte vara att betrakta som begagnade varor i den mening som avses i artikel 26a. Djur skall undantas, eftersom de varken kan säljas vidare i det skick de var i vid inköpstillfället eller i reparerat skick. Ännu

inte tränade hästar kan lika litet som andra levande organismer och deras frukter, såsom bär och svampar, anses utgöra begagnade varor. Dessutom skall det undvikas att det uppkommer en situation då ingen skatt alls tas ut.

21. *Kommissionen* har noterat att bilaga A till sjätte direktivet inkluderar allmän djurhållning, och att hästar nämns i bilaga C. Därav följer att även hästar skall vara att betrakta som begagnade varor.

#### B — Bedömning

22. Den nationella domstolen har ställt tolkningsfrågan för att få klarhet i huruvida även djur *kan* vara att betrakta som begagnade varor i den mening som avses i artikel 26a A d i sjätte direktivet, och inte huruvida djur i varje fall *skall* vara att betrakta som sådana varor.

23. Jag skulle vidare vilja understryka att det är irrelevant för svaret på denna mervärdesskatterättsliga fråga huruvida djur i civilrättsligt hänseende klassificeras

3 — Dom av den 21 juni 1988 i mål 10/87, Tattersalls Ltd (REG 1988, s. 3281).

som gods eller som en egen kategori. För det första skall begreppet begagnade varor nämligen tolkas på ett gemenskapsautonomt sätt. För det andra skulle den civilrättsliga tolkningen stå i strid med den viktiga mervärdesskatterättsliga principen om enhetlig tolkning. Om tolkningen skulle göras utifrån medlemsstaternas olika civilrättsliga bestämmelser, skulle det nämligen medföra att de relevanta gemenskapsrättsliga bestämmelserna tolkas och tillämpas på ett sätt som skiljer sig åt från medlemsstat till medlemsstat.

24. Hur den första tolkningsfrågan skall besvaras framgår redan av det i målet relevanta sjätte direktivet. I bilaga A II punkt 1 anges uttryckligen "Allmän djurhållning". Därmed omfattas uttryckligen prestationer som har med djur att göra.

25. Legaldefinitionen av begreppet "begagnade varor" i artikel 26a A d i sjätte direktivet omfattar endast "lös egendom". I detta sammanhang kan det noteras att varken genom denna eller andra bestämmelser undantas djur uttryckligen från tillämpningsområdet för de särskilda bestämmelserna i artikel 26a. Inte heller av de i bestämmelsen angivna rekvisiten kan slutsatsen dras att djur inte kan vara begagnade varor i den mening som avses i sjätte direktivet.

26. Vad gäller det första rekvisitet "egendom", har domstolen slagit fast i en dom<sup>4</sup>

att även hästar, i mervärdesskatterättsligt hänseende, är att betrakta som egendom (varor).

27. Det andra rekvisitet, nämligen flyttbar (beweglich)[\*], talar för att även djur omfattas av begreppet. Djur (i förevarande mål är det fråga om levande hästar) kan nämligen till skillnad från många andra egendomsformer röra på sig. [\* Originalspråket för detta förslag till avgörande är tyska, medan det är svenska som är rättegångsspråk. Det relevanta tyska begreppet i artikel 26a A d i sjätte direktivet är "bewegliche körperliche Gegenstände", vilket i den svenska versionen motsvaras av begreppet "lös egendom". Det svenska ordet "lös" motsvaras således av två tyska ord, "beweglich" och "körperlich", varvid "beweglich" fritt kan översättas till flyttbar och "körperlich" till kroppslig. För att läsare av den svenska översättningen av förslaget skall kunna förstå generaladvokatens resonemang i punkterna 27 och 28, används orden flyttbar (beweglich) och kroppslig (körperlich) i stället för ordet "lös". Dessa båda svenska ord kan dock inte anses ha någon självständig juridisk betydelse, utan torde läsas tillsammans såsom tolkningsdata för rekvisitet "lös". Övers. anm.]

28. Även det tredje rekvisitet kroppslig (körperlich) inbegriper djur och därmed även hästar. Det är nämligen fråga om varelser med kropp.

29. Således återstår att pröva det fjärde rekvisitet, nämligen att egendomen "är lämplig för vidare användning i befintligt skick eller efter reparation". Detta kan vara fallet även vad gäller djur.

30. Någon annan bedömning skall inte göras mot bakgrund av att djur — och inte

4 — Domen i målet Tattersalls Ltd (ovan fotnot 3).

bara hästar — även kan tränas och därmed användas på ett annat sätt än tidigare. Hästar kan exempelvis efter genomgången grundträning användas både som dressyr- och hopphästar eller till och med som fälttävlanshästar.

ramen för detta förfarande pröva denna frågeställning. Redan på processuella grunder är det otillåtet att lämna ett svar i detta avseende, eftersom problemen rent faktiskt inte har uppkommit i målet vid den nationella domstolen.

31. Särskilt hästarna i förevarande mål var redan före det att Stenholmen förvärvade dem lämpliga för vidare användning ”i befintligt skick”. De skulle bara genomgå ytterligare träning. Det händer nämligen ofta att hästägare säljer eller byter ut sina hästar även då hästarna blivit klara för tävling. Det kan vara en annan privatperson som köper hästen. Det kan även vara fråga om att hästen köps upp av en återförsäljare som — såsom i vårt fall efter ytterligare träning — sedan säljer hästen vidare.

32. Även om det är riktigt att det kan finnas vissa fall då ett djur inte skall vara att betrakta som en begagnad vara, får man därav inte dra slutsatsen att djur i princip inte kan vara att betrakta som begagnade varor. Regeringsrättens fråga avser just denna principiella möjlighet.

33. Riksskatteverket har ställt sig frågan huruvida även bär och nyfödda hästar skall vara att betrakta som begagnade varor. Jag anser att det saknas anledning att inom

34. Slutligen hänvisar jag som skäl för min slutsats till det syfte som eftersträvas med artikel 26a, som infördes genom direktiv 94/5, nämligen att undvika dubbelbeskattning. En dylik dubbelbeskattning uppkommer emellertid då det i vissa fall inte bara är vinstmarginalen utan det totala värdet som beskattas.

35. Vidare har artikel 26a i sjätte direktivet till syfte att undanröja konkurrensackdelar för återförsäljare av begagnade varor. Till denna grupp av ekonomiska aktörer hör emellertid inte bara antikvitetshandlare utan även hästhandlare.

36. Den första tolkningsfrågan skall således besvaras på följande sätt. Ett djur kan i princip vara att betrakta som en begagnad vara i den mening som avses i artikel 26a A d i sjätte direktivet.

V — Bedömningen av den andra tolkningsfrågan

39. För övrigt tillämpar även andra medlemsstater reglerna om vinstmarginalbeskattning på handel med hästar.

A — Parternas argument

37. *Stenholmen* anser att tillämpligheten av de särskilda bestämmelserna för begagnade varor inte skall vara beroende av varornas karaktär. Enligt legaldefinitionen i artikel 26a A d är det avgörande rekvisitet att det är fråga om "lös egendom". Därför skall någon åtskillnad inte göras mellan olika typer av hästar (träsningsnivåer). Dessa skall nämligen inte vara att betrakta som nya varor enligt den rättspraxis som följer av domen i målet *Van Dijk's Boekhuis*.<sup>5</sup> Någon gränsdragning beroende på från vem varan förvärfvas (det vill säga om en häst förvärfvas från uppfödaren eller någon annan, exempelvis en privatperson) skall inte göras.

38. Tillämpligheten av vinstmarginalbeskattningen är enbart beroende av om villkoren i artikel 26a B andra stycket i sjätte direktivet är uppfyllda. Detta omfattas emellertid inte av föremålet för tolkningsfrågan.

40. *Riksskatteverket* har endast i andra hand yttrat sig angående den andra tolkningsfrågan. Verket har därvid gjort gällande att den här planerade ekonomiska verksamheten inte kan definieras som återförsäljarverksamhet utan som träning av hästar. Artikel 26a i sjätte direktivet är emellertid endast tillämplig då en vara köps in i avsikt att säljas vidare. Träningsverksamheten innebär att varan, det vill säga hästen, förvandlas. Det är således fråga om vanlig verksamhet som med utgångspunkt i inköpt material går ut på att förvandla varor för senare återförsäljning. Att endast tillämpa en marginalbeskattning skulle i vissa fall kunna innebära att enbart det mervärde som uppstått i det sista ledet beskattas.

41. *Kommissionen* anser att hästens framtida användning inte är relevant för bedömningen. Kommissionen menar i stället att det som är avgörande är de transaktioner som hästen varit föremål för innan den förvärfvats av skattskyldig återförsäljare.

42. Kommissionen har vidare gjort gällande att syftet med gemenskapens bestämmelser om mervärdesskatt är att undvika dubbelbeskattning. Mervärdesskattesystemet omfattar visserligen inte nyfödda djur vilka inte har påförts mervärdesskatt innan de levererats till återförsäljaren. Dock omfattas djur som först levererats till en

<sup>5</sup> — Dom av den 14 maj 1985 i mål 139/84, *Van Dijk's Boekhuis* (REG 1985, s. 1405).



icke-skattskyldig och som sedan sålts till en återförsäljare.

## B — Bedömning

43. Det kan först noteras att även den andra tolkningsfrågan endast avser en viss aspekt av de särskilda bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning i artikel 26a i sjätte direktivet. Den aspekt som skall prövas är nämligen rekvisitet "begagnade varor". Det är således även här fråga om att tolka artikel 26a A d i sjätte direktivet. Till skillnad från vad som är fallet med den första tolkningsfrågan avser den andra tolkningsfrågan inte den allmänna rättsliga frågeställningen hur djur skall kvalificeras. Mot bakgrund av omständigheterna i målet vid den nationella domstolen avser den andra tolkningsfrågan i stället det speciella fallet huruvida ett djur, som köps från en privatperson annan än uppfödaren och som efter träning för viss specifik användning försäljs vidare, skall vara att betrakta som en begagnad vara.

44. I mervärdesskatterettsligt hänseende har denna rättsfråga uppkommit mot följande ekonomiska bakgrund.

I likhet med vad som brukar vara fallet finns det i detta mål en distributionskedja. Bortsett från slutanvändaren utgörs denna distributionskedja emellertid inte bara av företag. I distributionskedjan återfinns dess-

utom en person som inte är skattskyldig, nämligen en privatperson. Det saknar i detta avseende betydelse om denna icke-skattskyldiga person har förvärvat hästen från en privatperson eller från en näringsidkare, exempelvis från uppfödaren, och därefter säljer den till en skattskyldig, det vill säga till återförsäljaren. Återförsäljaren förvärvar hästen med avsikt att träna upp den. Av omständigheterna i målet vid den nationella domstolen framgår att det närmare bestämt är fråga om vidareutbildning av en häst som redan genomgått träning.

45. Att det inom distributionskedjan återfinns en privatperson är visserligen ett specialfall i förhållande till vad som brukar vara fallet i "normala" distributionskedjor. Att en privatperson ingår i distributionskedjan är emellertid inte något som bara förekommer vid handel med hästar. I artikel 26a A d i sjätte direktivet återfinns viktiga exempel på varor som ofta förvärvas av privatpersoner, såsom smycken och antikviteter.

46. Mot bakgrund av vad jag har anfört ovan angående den första tolkningsfrågan rörande lydelsen av artikel 26a A d i sjätte direktivet, anser jag angående den andra tolkningsfrågan att även sådana djur som köps från en privatperson annan än uppfödaren kan vara att betrakta som begagnade varor. Att varan förvärvas från en privatperson har närmare bestämt inte någon betydelse för huruvida varan skall vara att betrakta som begagnad. I stället aktualiseras därmed ett annat villkor för tillämpligheten av de särskilda bestämmelserna i artikel 26a i sjätte direktivet.

47. Att ett djur, i förevarande fall en häst, *säljs vidare* av återförsäljaren efter det att han förvärvat djuret, är en omständighet som är av lika ringa betydelse för huruvida varan skall vara att betrakta som begagnad. Även denna omständighet rör en aspekt av de särskilda bestämmelserna i artikel 26a i sjätte direktivet som inte är föremål för prövning i detta mål, nämligen leverans av skattskyldiga återförsäljare.

48. Avgörande kan däremot vara att varan (i förevarande mål en häst) säljs vidare av återförsäljaren först efter det att densamme tränat hästen för viss specifik användning.

49. Det skall i detta avseende betonas att Regeringsrätten inte har ställt frågan för att få klarhet i hur träningsverksamheten skall behandlas i mervärdesskatterättsligt hänseende. Riksskatteverket borde emellertid utgå från det.

50. Av handlingarna i målet framgår inte klart och tydligt i vilket skick hästarna befann sig, det vill säga hur de kunde användas, då de förvärvades från privatpersonerna. Frågan till Skatterättsnämnden avsåg snarare hur otränade hästar skall

betraktas. I sitt skriftliga yttrande till domstolen har Stenholmen dock utgått från att det är fråga om förvärv av hopphästar som endast skall genomgå ytterligare träning.

51. Vad gäller det sistnämnda fallet kan man utgå från att det är fråga om hästar som — för att återge bestämmelsen i artikel 26a A d i sjätte direktivet — ”är lämplig[a] för vidare användning i befintligt skick”. Hästarna är detta både före och efter träningen. Såsom Stenholmen med rätta har anfört är det emellertid fråga om samma häst och samma funktion. Sådana hästar skall därför vara att betrakta som ”begagnade varor” i den mening som avses i artikel 26a A d i sjätte direktivet.

52. En annan slutsats skulle dock kunna dras med avseende på hästar som tränas för att kunna användas på ett annat sätt än tidigare. Så är fallet då en häst skall ridas in första gången. Men även beträffande hästar som redan en gång använts som hopphästar kan det beroende på vissa omständigheter inträffa att deras nuvarande ryttare, eller någon annan ryttare, inte längre kan använda dem som hopphästar, framför allt inte på ridtävlingar. Slutligen kan nämnas de fall då hästar som tidigare varit dressyrhästar används som hopphästar och vice versa; det måste dock medges att detta

inträffar mer sällan. Emellertid händer det ofta att hästar används på ett annat sätt än tidigare och då utan att ha genomgått någon särskild träning däremellan.

53. Ytterligare en rättsfråga uppkommer med anledning av att hästarna förvärvar ytterligare kunskaper, exempelvis genom träning för terrängtävlingar, alltså genom träning till fälttävlanshästar.

54. Handeln med hästar inklusive träning kan således omfatta mycket skiftande konstellationer. Eftersom domstolen inom ramen för ett förhandsavgörande varken har att avgöra alla faktiskt uppkomna situationer eller pröva de konkreta sakomständigheterna, kan domstolen i detta förfarande endast slå fast allmänna rättsliga kriterier som den nationella domstolen skall beakta vid prövningen av de konkreta sakomständigheterna.

55. Vad avser den här uppkomna frågeställningen är det lämpligt att utgå från den skillnad som föreligger mellan "begagnade varor" och "nya" varor. I detta avseende hänvisar jag till vad domstolen har slagit fast i domen i det i detta förfarande vid ett flertal tillfällen nämnda målet Van Dijk's Boekhuis. I denna dom har domstolen slagit fast att en vara är "ny" "när ... det är fråga om en vara som fått en funktion som enligt allmänt accepterat synsätt är en annan än

den som varan hade när den tillställdes den berörda personen".<sup>6</sup>

56. Denna rättspraxis skulle kunna bli generellt tillämplig på så sätt att den ändrade funktionen isoleras som kriterium och görs till ett allmänt gällande särskiljningsrekvisit. Mot en sådan generell tillämpning av domen skulle emellertid kunna anföras att det endast är begreppet "tillverkning" som tolkas i domen, samt att det inte är möjligt att tillverka en ny häst med en aldrig så välanpassad träning.

57. Men även om prövningen inriktas på den ändrade funktionen, uppkommer frågan om eller när en sådan ändrad funktion inträder med avseende på hästar. Därvid skulle man absolut — just med stöd av ett allmänt accepterat synsätt — kunna argumentera för att dressyr-, hopp- och fälttävlanshästar, liksom andalusiska hästar och hästar som tränats för westernridning, har samma funktion, nämligen att generellt sett användas som ridhästar. Å andra sidan skulle tävlingshästar, kapplöpningshästar eller travhästar kunna utgöra en egen kategori. Mot en sådan uppfattning talar emellertid den omständigheten att alla dessa hästar har samma funktion på ett än mer abstrakt plan: de är hästar som används för ridsport. Dessa hästar skiljer sig från de alltmär sällan förekommande arbetshästarna. Vidare utgörs en egen hästkategori av sådana djur där hästkötet utgör en handelsvara.

<sup>6</sup> — Domen i målet Van Dijk's Boekhuis (ovan fotnot 5), punkt 22.

58. Bortsett från dessa särdrag som har avseende på hästarnas olika användningsmöjligheter, uppkommer frågan vad som är avgörande vid bedömningen av funktionen: säljarens avsikt, köparens avsikt (exempelvis att hästen köpts för att delta i hopptävlingar från och med en viss nivå), i vilken mån de berörda hästarna rent objektivt kan nyttjas eller på vilket sätt de tidigare använts.

59. Av vad anförts följer att kriteriet ändrad funktion — i vart fall vad gäller djur — i praktiken ger upphov till ytterst svåra gränsdragningsproblem och i förlängningen till rättsosäkerhet för de berörda ekonomiska aktörerna. Därför anser jag det mindre lämpligt att tillämpa detta kriterium.

60. Att betrakta en häst, som köpts av ett företag från en icke skattskyldig, som en begagnad vara står i överensstämmelse med syftet med införandet av artikel 26a i sjätte direktivet, nämligen att undvika dubbelbeskattning. Att detta syfte verkligen uppnås säkerställs genom vinstmarginalbeskattningen.

61. För det fall hästarna inte är att betrakta som begagnade varor i den mening som avses i den omtvistade bestämmelsen, skulle de nämligen på nytt beskattas fullt ut då de

återigen omsätts i handeln. Hästar som säljs av en privatperson till en annan privatperson, således utan inblandning av tränande hästhandlare (det vill säga återförsäljarna), beskattas däremot enbart vid försäljningen till den första privatpersonen. En sådan skillnad i behandling skulle leda till att konkurrensen snedvrids mellan å ena sidan försäljningar direkt mellan privatpersoner och å andra sidan försäljningar i handeln.<sup>7</sup> Att undvika en sådan konkurrenssnedvridning är just vad som eftersträvas genom artikel 26a i sjätte direktivet och vad gemenskapslagstiftaren eftersträvat, vilket framgår av direktiv 94/5 genom vilket de aktuella särskilda bestämmelserna infördes. Mot bakgrund av att det inte finns några särskilda bestämmelser för handel med hästar, skall den omtvistade bestämmelsen om begagnade varor därför tillämpas även på sådana fall som det i målet vid den nationella domstolen.

62. För fullständighetens skull vill jag avslutningsvis tillägga att tillämpningen av reglerna om vinstmarginalbeskattning inte leder till att det mervärde som uppkommer genom träning av hästar inte beskattas. Tvärtom beräknas vinstmarginalbeskattningen utifrån den vinstmarginal som uppkommit, det vill säga utifrån mellanskillnaden. Denna mellanskillnad blir större ju större det uppkomna mervärdet är, vilket kommer till uttryck i det uppnådda försälj-

7 — Se, beträffande dessa negativa konsekvenser mot bakgrund av det tidigare rättsläget, domen av den 10 juli 1985 i mål 17/84, kommissionen mot Irland (REG 1985, s. 2375), punkterna 14 och 17.

ningspriset. Därigenom säkerställs det att träning av hästar beaktas på samma sätt som de reparationer som uttryckligen anges i artikel 26a A d och som utförs exempelvis i fråga om antikviteter.

63. Den andra tolkningsfrågan skall således besvaras på följande sätt. Ett djur som köps från en privatperson (annan än uppfödaren) och som efter träning för viss specifik användning försäljs vidare kan vara att betrakta som en begagnad vara.

## VI — Förslag till avgörande

63. Mot bakgrund av ovanstående föreslår jag att domstolen besvarar tolkningsfrågorna på följande sätt:

1. Ett djur kan vara att betrakta som en begagnad vara i den mening som avses i artikel 26a A d 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.
2. Ett djur som köps från en privatperson (annan än uppfödaren) och som efter träning för viss specifik användning försäljs vidare kan vara att betrakta som en begagnad vara i den mening som avses i artikel 26a A d 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.