

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

LEENDERT A. GEELHOED

föredraget den 22 september 2005¹

I — Inledning

1. Detta mål, som har hänskjutits av Vestre Landsret i Danmark, avser en rörelse som omfattar sale-and-leaseback av bilar och inköp av begagnade bilar, samt leasing och slutligen vidareförsäljning av bilarna. Målet rör frågan huruvida denna återförsäljning 1) kvalificerar sig som en leverans som är undantagen från mervärdesskatt i den mening som avses i artikel 13 B i sjätte mervärdesskattedirektivet² eller 2) omfattas av det särskilda systemet för återförsäljning av begagnade varor som föreskrivs i artikel 26a i sjätte mervärdesskattedirektivet.

1 — Originalspråk: engelska.

2 — Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28).

II — Tillämpliga bestämmelser

A — *Gemenskapsrätten*

Sjätte mervärdesskattedirektivet

2. I artikel 2 i sjätte mervärdesskattedirektivet definieras dess materiella räckvidd. Enligt artikel 2.1 i direktivet är leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap mervärdesskattepliktig.

3. I artikel 11 i sjätte mervärdesskattedirektivet beskrivs hur beräkningen skall ske av beskattningsunderlaget för sådant tillhandahållande av (icke importerade) varor och tjänster som omfattas av direktivet. Den allmänna bestämmelsen för denna beräkning finns i artikel 11 A.1, och innefattar allt som utgör 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.

har gett upphov till avdragsrätt, eller av varor vars anskaffning eller tillverkning, enligt vad som sägs i artikel 17.6, inte berättigar till avdrag för mervärdesskatt.”

4. Avdelning X i sjätte mervärdesskattedirektivet innehåller en förteckning över undantag från skatteplikt, det vill säga tillhandahållanden till köparen utan att någon mervärdesskatt tas ut för försäljningen. Artikel 13 innehåller undantag som är tillämpliga inom landets territorium, vilka omfattar två förteckningar. I den första, artikel 13 A, anges standardundantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset. I den andra, artikel 13 B, finns ytterligare ett antal undantag. I den relevanta delen av denna artikel föreskrivs följande:

5. Artikel 17 i sjätte mervärdesskattedirektivet rör inträdet och räckvidden för ickékonsumenters avdragsrätt för ingående skatt. I artikel 17.6 föreskrivs följande:

”Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

”Inom fyra år efter det att detta direktiv har trätt i kraft skall rådet enhälligt på kommissionens förslag besluta vilka utgifter som inte skall berättiga till avdrag av mervärdesskatt ...

Till dess att ovanstående regler träder i kraft får medlemsstaterna behålla alla de undantag som föreskrivs i deras nationella lagstiftning när detta direktiv träder i kraft.”

...

c) Leverans av varor som enbart används i en verksamhet som är undantagen från skatteplikt enligt denna artikel eller enligt artikel 28.3 b då dessa varor inte

6. Rådet har hittills inte föreskrivit några mer detaljerade regler om avdragsrätt för utgifter av betydelse för förevarande mål.

7. I artikel 28.3 b föreskrivs att medlemsstaterna under övergångsperioden för genomförandet av sjätte mervärdesskattedirektivet får fortsätta att undanta de verksamheter som anges i bilaga F till direktivet enligt befintliga villkor i medlemsstaten i fråga.

försäljaren från kunden efter avdrag för den mervärdesskatt som belöper på detta vederlag, men om marginalsyste­met tillämpas är det vinstmarginalen som mervärdesbeskattas. Följande är en översikt över de viktigaste bestämmelserna i artikel 26a som har relevans för förevarande mål.

Direktiv 94/5

8. Direktiv 94/5³ antogs i enlighet med artikel 32 i sjätte mervärdesskattedirektivet, vari det föreskrevs att rådet skulle införa ett gemenskapens beskattningssystem för begagnade varor, konstverk, antikviteter och samlarföremål⁴. I detta direktiv föreskrivs särskilda bestämmelser för begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter, och en ny artikel 26a läggs till i sjätte mervärdesskattedirektivet.

9. I denna artikel föreskrivs i huvudsak ett så kallat "marginalsyste­m" som återförsäljare av begagnade varor under vissa omständigheter kan välja att tillämpa i stället för de normala mervärdesskattelösningarna. Enligt normala mervärdesskatt­mässiga lösningar skall det belopp på vilket mervärdesskatt tas ut vara hela det vederlag som tas emot av åter-

10. I artikel 26a A.d definieras begagnade varor som "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".

11. Enligt artikel 26a B.1 skall medlemsstaterna tillämpa särskilda bestämmelser för uttag av skatt på en skattskyldig återförsäljares vinstmarginal för leveranser av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter som görs av skattskyldiga återförsäljare (det vill säga "marginalsyste­met"). I artikel 26a B 2 föreskrivs att detta marginalsystem enbart skall tillämpas när de aktuella varorna levereras till den skattskyldiga återförsäljaren av vissa definierade personer inom gemenskapen, nämligen:

3 — 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).

4 — Denna artikel utmönstrades ur sjätte mervärdesskattedirektivet genom direktiv 94/5.

— 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
13. I artikel 26a B.3 definieras beskattningssunderlaget för varuleveranserna i marginalsystemet som "den skattskyldiga återförsäljarens vinstmarginal efter avdrag för den mervärdesskatt som belöper på själva vinstmarginalen. Denna vinstmarginal skall motsvara skillnaden mellan försäljningspriset som återförsäljaren tar ut för varorna och inköpspriset."
- av en annan skattskyldig person om den personens varuleverans omfattas av det undantag från beskattning som anges i artikel 24 och gäller anläggningstillgångar, eller
14. I artikel 26a A.e definieras "skattskyldig återförsäljare" som 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 ...".
- av en annan skattskyldig återförsäljare, till den del dennes varuleverans beskattats enligt dessa särskilda bestämmelser".
15. I artikel 26a B.6 anges att varor som levereras av en skattskyldig leverantör och som omfattas av dessa särskilda bestämmelser inte ger upphov till någon avdragsrätt för mervärdesskatt av skattskyldiga personer.
12. I vart och ett av dessa fall skulle återförsäljaren, i avsaknad av ett marginalsystem, vara skyldig att redovisa mervärdesskatt på hela det vederlag som tas emot från dennes kund, utan att kunna dra av någon mervärdesskatt.
16. I artikel 26a B.11 föreskrivs att en skattskyldig återförsäljare får tillämpa gängse mervärdesskatteregler för alla leveranser som omfattas av de särskilda bestämmelserna enligt artikel 26a B, punkt 2 eller 4.

B — *Den danska lagstiftningen*

20. Kapitel 9 i den danska mervärdesskattelagen innehåller följande stycke av betydelse för förevarande mål:

Allmänna mervärdesskattebestämmelser

17. 4 § första stycket punkt 1 i den danska mervärdesskattelagen har följande lydelse (jämför den senaste lagkungörelsen nr 703 av den 8 augusti 2003): "4 § Skatt skall betalas för varor och tjänster som levereras mot vederlag här i landet."

"42 § Verksamheter får inte dra av skatt på inköp med mera som rör ...

18. 13 § första stycket i den danska mervärdesskattelagen innehåller en uppräkningslista av varor och tjänster som är undantagna från mervärdesskatteplikt, vilken motsvarar uppräkningslistan i artikel 13 A i sjätte mervärdesskattedirektivet.

7) anskaffning och drift av personmotorfordon, som är avsedda att transportera högst 9 personer, jfr. dock st. 4, 6 och 7. ...

19. I 13 § andra stycket i den danska mervärdesskattelagen föreskrivs följande:

St. 6. Verksamheter som säljer eller hyr ut motorfordon, eller som driver körskola, kan oavsett bestämmelsen i stycke 1 punkt 7 dra av skatten på inköp m.m. för dessa ändamål."

"Leverans av varor som enbart används i en verksamhet som är undantagen från skatteplikt enligt första stycket, eller av varor vars anskaffning eller användning, enligt vad som sägs i kapitel 9, inte berättigar till avdrag, är undantagna från skatteplikt."

21. 42 § första stycket punkt 7 grundar sig därmed på standstill-bestämmelsen i artikel 17.6 i sjätte mervärdesskattedirektivet, enligt vilken medlemsstaterna får behålla alla de undantag som föreskrevs i deras nationella lagstiftning när direktivet trädde i kraft, fram till dess att rådet antar regler för harmonisering av avdragsrättigheter.

22. Verkan av 13 § andra stycket blir därför att eftersom de företag som omfattas av 42 § första stycket punkt 7 är undantagna från avdragsrätten deklarerar dessa företag inte skatt på försäljning av fordon som omfattas av den sistnämnda bestämmelsen.

Bestämmelserna om mervärdesskatt på begagnade varor

23. Danmark införlivade direktiv 94/5 i 69–71 §§ i 1994 års mervärdesskattelag (lag nr 375 av den 18 maj 1994) med en ordalydelse som i här aktuella avseenden liknar direktivets.

III — Faktiska omständigheter och förfarande

24. Jyske Finans A/S (nedan kallat Jyske Finans) leasar ut bilar i sin verksamhet, och som ett led i denna verksamhet köper företaget personbilar med så kallade "vita skyltar" (det vill säga vanliga danska nummerskyltar) från näringsidkare, och leasar dem sedan tillbaka till dem ("sale and leaseback").

25. Dessutom köper Jyske Finans, som ett led i denna verksamhet, begagnade bilar med vita skyltar från näringsidkare, och leasar därefter ut dessa bilar till andra näringsidkare. Efter avslutad leasing säljer Jyske Finans de begagnade bilarna vidare.

26. Förfarandet vid den nationella domstolen rör Jyske Finans återförsäljning av 145 begagnade bilar mellan den 1 januari 1999 och den 31 maj 2001. I inget av dessa fall hade säljarna av dessa begagnade bilar till Jyske Finans deklarerat mervärdesskatt på försäljningen. I enlighet med 13 § andra stycket i den danska mervärdesskattelagen berodde detta på att dessa företag tidigare hade förvärvat dessa bilar utan avdragsrätt för ingående mervärdesskatt, det vill säga att dessa försäljningar var undantagna från mervärdesskatteplikt.

27. I maj 2001 begärde den danska skattemyndigheten (Told- og Skatteregion Horsens) att Jyske Finans skulle betala mervärdesskatt till den för återförsäljningspriset på dessa bilar, med ett belopp av 2 236 413 DKK.

28. Den 22 januari 2003 väckte Jyske Finans talan vid Vestre Landsret varvid företaget bestred skattskyldigheten för detta belopp, bland annat på grund av att den stred mot sjätte mervärdesskattedirektivet, eftersom

betalningen av mervärdesskatten skulle medföra dubbelbeskattning. Dubbelbeskattningen skulle uppstå på grund av att Jyske Finans, trots att företaget skulle ha en avdragsrätt enligt 42 § sjätte stycket i den danska mervärdesskattelagen för mervärdesskatt på sina inköp av begagnade bilar, inte skulle ha kunnat utnyttja denna rätt eftersom ingen mervärdesskatt faktiskt hade betalats för dessa bilar av deras säljare vid försäljningstillfället.

nas pris, och därför inte har berättigat till avdrag för mervärdesskatt vid anskaffningen?

29. I detta sammanhang beslutade Vestre Landsret att hänskjuta följande frågor till EG-domstolen:

- 2) Skall artikel 26a A e i sjätte mervärdesskattedirektivet tolkas så, att begreppet 'skattskyldig återförsäljare' endast omfattar personer vars huvudnärning består av köp och försäljning av begagnade varor, när de aktuella begagnade varorna förvärvas i syfte att uppnå ekonomisk vinst vid återförsäljning som enda eller främsta syfte med förvärvet, eller omfattar begreppet även personer som normalt säljer dessa varor efter avslutad uthyrning som ett led i den totala ekonomiska leasingverksamheten under de omständigheter som beskrivs ovan [i beslutet om hänskjutande]?"

- 1) "Skall artikel 13 B c i sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG), jämförd med artikel 2.1 och artikel 11 A 1.a i direktivet tolkas så, att dessa bestämmelser utgör hinder för att en medlemsstat vidmakthåller bestämmelser i sin mervärdesskattelag, enligt vilka en skattskyldig person som i stor omfattning har låtit investeringsvaror ingå i näringsverksamhetens tillgångar, till skillnad från säljare av begagnade bilar och andra näringsidkare som säljer begagnade bilar, är skyldig att betala mervärdesskatt på försäljningen av dessa investeringsvaror, även när de har köpts av skattskyldiga personer som inte har deklarerat skatt på varor-

30. I enlighet med artikel 23 i domstolens stadga har Jyske Finans, Nordania Finans A/S och BG Factoring A/S, Skatteministeriet och Konungariket Danmark, Republiken Grekland, Republiken Polen och Europeiska gemenskapernas kommission inkommit med skriftliga yttranden i målet. Muntlig förhandling hölls den 7 juli 2005, då alla ovan angivna intervenienter, med undantag för Republiken Polen, yttrade sig.

IV — Bedömning

A — Den första frågan

31. Vestre Landsret har ställt sin första fråga för att få klarhet i huruvida en föreskrift i en nationell mervärdesskattelag enligt vilken en skattskyldig person som befinner sig i Jyske Finans situation — det vill säga ett företag som bedriver sale-and-leaseback och som vidareförsäljer begagnade bilar — är skyldig att betala mervärdesskatt på dessa återförsäljningar, trots att företaget inte får dra av ingående mervärdesskatt från priset för dessa bilar, strider mot artikel 3 B.c i sjätte mervärdesskattedirektivet.

32. Jag noterar inledningsvis att den danska regeringen och intervenienterna i förhandlingen i den nationella domstolen, Nordania Finans, har tagit upp frågan huruvida de bilar som köptes och leasades av Jyske Finans utgör investeringsvaror i den mening som avses i sjätte mervärdesskattedirektivet. Denna fråga har uppstått till följd av ett separat mål avseende en bestämmelse i den danska mervärdesskattelagen som har vilandeförklarats vid Højesteret (Danmarks högsta domstol) och som är en följd av ordalydelsen i den första fråga som Vestre Landsret har hänskjutit till domstolen i förevarande mål.⁵

5 — Särskilt formuleringen "en skattskyldig person som i stor omfattning har låtit investeringsvaror ingå i näringsverksamhetens tillgångar".

33. Jag vill i detta avseende påpeka att frågan inte togs upp av den nationella domstolen i dess begäran om förhandsavgörande, och inga andra av dem som deltagit i förfarandet har lagt fram sakliga argument i frågan. Domstolen måste därför begränsa sig till att besvara de frågor som har ställts av Vestre Landsret. Den kan framför allt inte ta ställning till frågan huruvida ett antagande, på vilket dessa frågor bygger, är giltigt enligt dansk lag. Det är därför varken nödvändigt eller lämpligt för mig att behandla denna fråga vidare här.

34. Jag övergår så till innebörden av den första frågan och konstaterar att artikel 13 B.c, såsom har angetts ovan, innehåller ett undantag från skatteplikt i två fall.

35. Det första undantaget rör leverans av varor "som enbart används i en verksamhet som är undantagen från skatteplikt enligt denna artikel eller enligt artikel 28.3 b då dessa varor inte har gett upphov till avdragsrätt ...".

36. Det andra undantaget rör varor vars anskaffning eller tillverkning, enligt vad som sägs i artikel 17.6, inte berättigar till avdrag för mervärdesskatt.

37. Det är tydligt att inget av dessa fall är aktuellt när det gäller Jyske Finans återförsäljning av begagnade bilar. Två skäl kan anföras härför.

38. För det första får de varor som Jyske Finans levererar — begagnade bilar — enligt den information som Vestre Landsret lämnat, inte användas helt för en verksamhet som är undantagen enligt artikel 13 (oavsett om det är verksamhet i allmänhetens intresse eller annat). Inte heller övergångsbestämmelsen i artikel 28.3 b är tillämplig i förevarande mål. Sådana leveranser är därför i princip skattepliktiga enligt den generella regeln i artikel 2 i direktivet.

39. För det andra får Jyske Finans enligt 42 § sjätte stycket i den danska mervärdesskattelagen i egenskap av ett företag som handlar med eller leasar ut motorfordon, en uttrycklig avdragsrätt för mervärdesskatt på köp som görs för dessa ändamål. Som den nationella domstolen har bekräftat i sin begäran om förhandsavgörande var skälet till att inget avdrag gjordes i förevarande mål helt enkelt att det inte fanns någon ingående skatt att dra av. Det berodde på att Jyske Finans hade köpt de begagnade bilarna från näringsidkare som i enlighet med 13 § andra stycket och 42 § i den danska mervärdesskattelagen inte redovisade mervärdesskatt på försäljningen.

40. Till följd av detta saknas en förutsättning för undantag från skatteplikt för Jyske Finans återförsäljning enligt artikel 13 B.c i sjätte mervärdesskattedirektivet, enligt vilken ingen avdragsrätt skall föreligga för Jyske Finans del.

41. Av detta följer att Jyske Finans, vid en ren läsning av det allmänna mervärdesskattesystem som föreskrivs i sjätte mervärdesskattedirektivet, och särskilt i dess artikel 13 B c, är skyldigt att betala mervärdesskatt på återförsäljning av bilar enligt beskrivningen i begäran om förhandsavgörande.

42. Som den danska regeringen har godtagit innebär ett sådant utslag att Jyske Finans drabbas av dubbelbeskattning, eftersom företaget måste betala mervärdesskatt på sin återförsäljning utan att kunna dra av någon ingående mervärdesskatt.

43. Enligt vad Jyske Finans anfört står ett sådant utslag i strid med syftet med sjätte mervärdesskattedirektivet, eftersom mervärdesskatt i huvudsak är en skatt för slutkonsumenten som inte skall falla på en näringsidkare i den handelskedja som leder till denna slutkonsument. Jyske Finans anser att mervärdesskatt bör vara neutralt för alla sådana näringsidkare som agerar i denna kedja, utom när det gäller ett uttryckligt undantag från denna princip i enlighet med

sjätte mervärdesskattedirektivet. Därför har Jyske Finans anført att den första frågan bör besvaras jakande.

mervärdesskattesystemet i sjätte mervärdesskattedirektivet, som regel bör tolkas strikt.⁶

44. Detta argument övertygar inte mig.

45. Som jag kommer att diskutera ytterligare nedan stämmer det visserligen att om ordalydelsen i en bestämmelse i sjätte mervärdesskattedirektivet tillåter mer än en tolkning bör bestämmelsen, om möjligt, tolkas på ett sätt som så effektivt som möjligt leder till ändamålen med direktivet. Det är också riktigt att ett av ändamålen med direktivet är att behålla skatteneutralitet mellan skattskyldiga personer och undvika att dessa dubbelbeskattas.

46. En ren läsning av ordalydelsen i artikel 13 B c fordrar emellertid att en skattskyldig person i Jyske Finans ställning bör betala mervärdesskatt på sina leveranser av bilar genom återförsäljning. Det finns enligt min mening inget utrymme för någon annan tolkning av denna artikel.

47. Det stämmer särskilt med tanke på att tillämpningsområdet för undantag enligt artikel 13, som undantag till det allmänna

48. I ett sådant fall är det inte möjligt att tolka artikel 13 på ett sätt som gör att en skattskyldig person i Jyske Finans situation undgår dubbelbeskattning. Syftet med att undvika dubbelbeskattning kan inte ges företräde framför den uttryckliga ordalydelsen i en av bestämmelserna i direktivet.⁷

49. Svaret på Vestre Landsrets första fråga bör därför bli att artikel 13 B c, läst tillsammans med artiklarna 2.1 och 11 A.1 a i sjätte mervärdesskattedirektivet, inte bör tolkas så att den hindrar en medlemsstat från att behålla en rättslig situation enligt sin lagstiftning om mervärdesskatt enligt vilken en skattskyldig person skall redovisa mervärdesskatt på återförsäljning av begagnade bilar i sin verksamhet, och detta gäller även när denna person inte kan dra av mervärdesskatt som betalats vid förvärvet av dessa bilar, eftersom ingen sådan mervärdesskatt faktiskt erlades.

6 — Se, exempelvis, dom av den 3 mars 2005 i mål C-428/02, Fonden Marselisborg (REG 2005, s. I-0000), och av den 20 november 2003 i mål C-8/01, Taksatorringen (REG 2003, s. I-13711).

7 — Se, för ett exempel på full dubbelbeskattning som domstolen inte ansåg möjlig att åtgärda, dom av den 5 december 1989 i mål C-165/88, ORO Amsterdam Beheer och Concerto mot Inspecteur der Omzetbelasting Amsterdam (REG 1989, s. 4081), som jag kommer att diskutera ytterligare nedan.

B — *Den andra frågan*

50. Vestre Landsret har ställt sin andra tolkningsfråga för att få klarhet i huruvida en skattskyldig person som säljer begagnade bilar som denne har använt i sin billeasingverksamhet är att anse som en "skattskyldig återförsäljare" och därför omfattas av mervärdesskattesystemet för begagnade varor enligt artikel 26a i sjätte mervärdesskatte-direktivet.

51. Det är ostridigt att de aktuella begagnade bilarna mot bakgrund av omständigheterna i förhandlingen vid den nationella domstolen utgör "begagnade varor" i den mening som avses i artikel 26a A d, liksom att bilarna köptes av personer som omfattas av definitionen i artikel 26a B.2.

52. Den avgörande frågan för fastställandet av om det mot bakgrund av omständigheterna i målet vid den nationella domstolen är möjligt för Jyske Finans att tillämpa marginalsyste-met vid redovisningen av mervärdesskatt är därför om Jyske Finans omfattas av definitionen av en skattskyldig återförsäljare i artikel 26a A e, det vill säga 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".

53. Om min bedömning skulle ske helt på grundval av direktivets officiella engelska ordalydelse är det tydligt att Jyske Finans skulle omfattas av denna definition, eftersom företaget köpte bilarna "för sitt företag" [for the purposes of his undertaking]. Kriteriet "i syfte att sälja vidare" [with a view to resale] utgör inte vid en första åsyn av denna språkversion ett nödvändigt villkor för att någon skall anses vara en skattskyldig återförsäljare.

54. Detta vore emellertid inte ett godtagbart resonemang, eftersom de andra språkversionerna skiljer sig väsentligt från den engelska ordalydelsen på denna punkt.

55. I vissa andra språkversioner av artikel 26a definieras generellt en skattskyldig återförsäljare i stället som en återförsäljare som köper eller förvärvar för sitt företag eller importerar, *i syfte att sälja vidare*, begagnade varor eller konstverk, samlarföremål eller antikviteter.⁸ Med andra ord framgår det tydligt i dessa andra språkversioner att en person anses vara en skattskyldig återförsäljare bara om varorna köptes eller förvärvades i syfte att de skall säljas vidare.

8 — En skattskyldig återförsäljare definieras därmed i den franska språkversionen som "l'assujéti qui, dans le cadre de son activité économique, achète ou affecte aux besoins de son entreprise ou importe, en vue de leur revente, des biens d'occasion, des objets d'art, de collection ou d'antiquité ...", och i den nederländska språkversionen som "de belastingplichtige die in het kader van zijn economische activiteit gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten koopt, voor bedrijfsdoeleinden bestemd dan wel invoert met het oog op wederverkoop ...".

56. Tolkningen av skrivningen ”i syfte att sälja vidare” är därför central för bedömningen av Vestre Landsrets andra tolkningsfråga.

57. Såsom har noterats i begäran om förhandsavgörande kan denna skrivning vid en ren läsning ges en rad olika möjliga tolkningar i det sammanhang som formas av omständigheterna i målet vid den nationella domstolen. Den skulle mera precist kunna tolkas så, att den gäller för skattskyldiga personer som köper begagnade bilar om:

- den skattskyldiga personens huvudsakliga verksamhet är (köp och) återförsäljning av begagnade bilar,

- den skattskyldiga personens huvudsakliga verksamhet är (köp och) återförsäljning av begagnade bilar, och de aktuella bilarna köptes helt i syfte att säljas vidare, eller

- den skattskyldiga personen vid tiden för köpet hade för avsikt att sälja bilarna vidare vid en senare tidpunkt efter att först ha använt dem för sina egna affärsändamål.

58. Det finns ingenting som tyder på att gemenskapslagstiftaren vid antagandet av direktiv 94/5 hade någon åsikt om eller uttryckligen övervägde vilken av dessa tolkningar som var riktig och huruvida begreppet ”skattskyldig återförsäljare” också omfattade sådana omständigheter som dem som är aktuella i förevarande mål.

59. Som jag noterade i mitt förslag till avgörande i målet Frankrike mot parlamentet och rådet ligger det i lagstiftningens natur att lagstiftarna inte kan förutse alla tänkbara faktiska tillämpningar av rättsakten och täcka in dem i dess ordalydelse.⁹ Det skulle vara opraktiskt och dessutom omöjligt. Inom de kommersiella och skatterelaterade områdena kan lagstiftarna exempelvis uppenbarligen inte förutspå och uttryckligen ange alla möjliga verksamhetsmodeller eller former av kommersiell organisation, som utvecklas fortlöpande.

60. Till följd av detta åvilar det domstolen att inom gränserna för ordalydelsen i artikel 26a ange vilken av de möjliga tolkningarna som ligger mest i linje med målet med de särskilda bestämmelserna rörande begagnade varor och som därmed på bästa sätt förklarar gemenskapslagstiftarens avsikter.

⁹ — Se förslag till avgörande av den 17 mars 2004 i mål C-244/03, Frankrike mot parlamentet och rådet (REG 2005, s. I-4021), punkterna 74 och 75.

61. Detta mål beskrivs på i huvudsak två sätt i ingressen till direktiv 94/5:

— undvikande av dubbelbeskattning, och

— undvikande av snedvridning av konkurrensen mellan skattskyldiga personer.

62. Därför betonas i ingressen behovet av "gemenskapsregler som har till syfte att undvika dubbelbeskattning och snedvridning av konkurrensen mellan skattskyldiga personer" och det noteras att "[d]omstolen har i ett antal domar noterat behovet av en harmonisering varigenom dubbelbeskattning i handeln mellan medlemsstaterna skulle undvikas".¹⁰

63. I ingressen understryks vidare behovet av att undvika "tillämpningen av olika vitt skilda system [för mervärdesskatt], som orsakar snedvridning av konkurrensen och störning i handeln både internt och medlemsstaterna emellan".¹¹

10 — Ingressen, punkterna 3 och 5.

11 — Ingressen, punkt 2.

64. Dessa mål har senast uppmärksammats av generaladvokaten Christine Stix-Hackl i hennes förslag till avgörande i målet Förvaltnings AB Stenholmen mot Riksskatteverket.¹² Detta mål rörde möjligheten att tillämpa direktiv 94/5 på en häst som köpts av en privatperson, tränats och sedan sålts som ridhäst. Generaladvokaten kom fram till att direktivet var tillämpligt och noterade att denna slutsats stämde överens med målsättningarna att undvika dubbelbeskattning och snedvridning av konkurrensen i artikel 26a:

"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."¹³

65. Domstolen höll uttryckligen med generaladvokaten i denna fråga, och avfärdade en restriktiv tolkning av det relevanta begreppet i artikel 26a i definitionen av begagnade varor på följande grund:

"Att utesluta dessa leveranser från tillämpningen av de särskilda bestämmelserna för

12 — Förslag till avgörande av den 10 juli 2003 i mål C-320/02, Förvaltnings AB Stenholmen mot Riksskatteverket (REG 2004, s. I-3509).

13 — *Ibidem*, punkterna 60 och 61. Se även förslag till avgörande av den 24 februari 2005 av generaladvokaten Juliane Kokott i mål C-305/03, kommissionen mot Förenade kungariket (REG 2005, inte ännu avgjort av domstolen), punkt 59, samt när det gäller bakgrunden till kommissionens förslag som slutligen ledde fram till direktiv 94/5, dom av den 10 juli 1985 i mål 16/84, kommissionen mot Nederländerna (REG 1985, s. 2355).

begagnade varor skulle tvärtom strida mot lagstiftarens uttryckliga syfte att undvika dubbelbeskattning.”¹⁴

66. Genom detta mål understryks bland annat tydligt definitionen i artikel 26a B.2 av de säljare från vilka en återförsäljare måste ha köpt begagnade varor för att de skall omfattas av systemet i artikel 26a. Som jag har noterat ovan skulle återförsäljaren i varje fall i avsaknad av marginalsyste­met vara skyldig att ta ut mervärdesskatt på hela det vederlag som tas emot, utan att ha rätt att dra av någon ingående mervärdesskatt.

67. Som en följd härav skall i de fall där det finns ett antal tänkbara tolkningar av artikel 26a den tolkning väljas som på bästa sätt infråar målen att undvika dubbelbeskattning och snedvridning av konkurrensen.

68. För att återgå till de tre möjliga tolkningar av begreppet ”skattskyldig återförsäljare” som jag sammanfattade ovan är det obesträtt att målet att undvika dubbelbeskattning bäst skulle kunna uppnås genom att den vidaste av dessa tolkningar antas, det vill säga den som skulle omfatta skattskyldiga personer som köper begagnade bilar i syfte att sälja dessa bilar vidare vid en senare tidpunkt.

69. Om Jyske Finans skulle ha rätt att tillämpa marginalsyste­met vid beräkningen av det belopp på vilket mervärdesskatt skall påföras skulle dubbelbeskattning minimeras eller till och med elimineras, något som också påpekats av den hänskjutande domstolen. Detta på grund av att det till följd av bilens värdeminskning sannolikt skulle bli en liten, om ens någon vinst vid en återförsäljning som skulle kunna mervärdesbeskattas.

70. En tillämpning av någon av de andra tolkningar som jag har beskrivit ovan — vilket fordrar att en skattskyldig persons huvudsakliga verksamhet skulle vara (köp och) återförsäljning av begagnade bilar, och att just de aktuella bilarna köptes uteslutande för återförsäljning — skulle däremot utesluta sådana skattskyldiga personer som Jyske Finans från tillämpningsområdet för artikel 26a. Såsom Vestre Landsret har påpekat i begäran om förhandsavgörande skulle det leda till dubbelbeskattning vid återförsäljningen av de aktuella begagnade bilarna, eftersom bilarna skulle beskattas till fullo än en gång vid återförsäljningen, utan avdrags­rätt för återförsäljaren.

71. Om skattskyldiga personer i Jyske Finans ställning ställdes utanför de särskilda föreskrifterna för begagnade varor enligt artikel 26a skulle det vidare innebära en snedvridning av konkurrensen i sektorn för återförsäljning av begagnade bilar. Eftersom skattskyldiga personer som Jyske Finans skulle tvingas övervältra mervärdesskatte­bördan till köparna i form av högre återförsäljningspriser, skulle de som handlar med begagnade bilar och vars huvudsakliga verksamhet är bilåterförsäljning få en konkur-

14 — Dom av den 1 april 2004 i mål C-320/02, Förvaltnings AB Stenholmen mot Riksskatteverket (REG 2004, s. I-3509), punkt 25.

rensfördel inom denna sektor eftersom de omfattas av artikel 26a. Intresset av att upprätthålla skatteneutralitet mellan skattskyldiga personer talar också för att artikel 26a skall tolkas så, att den även omfattar operatörer i Jyske Finans ställning.¹⁵

72. Jag låter mig å min sida inte övertygas av den danska regeringens påstående att det finns en liten eller ingen utbyttbarhet mellan återförsäljningar från dem som renodlat handlar med begagnade bilar å ena sidan och å andra sidan sådana företag som Jyske Finans som driver verksamhet med sale-and-leaseback.

73. Det är i alla händelser oklart för mig hur en fungerande distinktion skall kunna göras i alla fall mellan skattskyldiga personer vars "huvudsakliga" verksamhet är återförsäljning av begagnade varor (till exempel handlare med begagnade bilar) och sådana som Jyske Finans som använder dessa varor för annan verksamhet (i detta fall billeasing) förutom återförsäljning.

74. I förevarande mål förefaller det exempelvis av begäran om förhandsavgörande,

15 — Jag noterar att kommissionen (Generaldirektoratet för skatter och tullar), i ett svar av den 20 december 2002 till Danske Finansieringsselskabers Forening, har anfört att det inte finns något i definitionen av "skattskyldig återförsäljare" i artikel 26a A e som gör det möjligt att begränsa systemet till skattskyldiga personer som uteslutande eller huvudsakligen driver verksamhet som köpare-återförsäljare av begagnade varor.

samt av Jyske Finans argument, att återförsäljningen av bilar utgör en integrerad del i dess affärsidé. Företagets avtal om billeasing sluts således för en specifik tidsperiod och det anges uttryckligen att de skall säljas vidare när avtalet löper ut (dock på vissa villkor). Vidare beräknar Jyske Finans den fasta månatliga leasingavgiften på grundval av balansvärdet för det belopp som ursprungligen betalades för bilen med avdrag för det troliga återförsäljningspriset för bilen. Jag anser det därför vara uppenbart att återförsäljning av bilarna kan betraktas som ett ändamål, men inte det enda ändamålet, för Jyske Finans vid dess köp.

75. På grund av dessa skäl delar jag inte danska regeringens ståndpunkt att begreppet "skattskyldig återförsäljare" i artikel 26a bör tolkas så att det bara hänvisar till företag vars huvudsakliga verksamhet består i att köpa och sälja begagnade varor och vars huvudsakliga syfte vid köpet av dessa varor är att åstadkomma vinst vid återförsäljning. Jag godtar inte heller den polska regeringens invändning att en så snäv tolkning bör användas eftersom de särskilda föreskrifterna i artikel 26a för begagnade varor utgör ett undantag från det allmänna mervärdesskattesystemet för varor och tjänster.

76. Av detta följer att begreppet "skattskyldig återförsäljare" enligt min mening skall tolkas så, att det omfattar skattskyldiga personer som köper begagnade bilar i syfte att sälja dessa bilar vidare vid en senare tidpunkt, även om denna återförsäljning inte utgör det enda eller det huvudsakliga syftet med köpet.

77. Den danska regeringen har i sin argumentation mot denna slutsats anfört ytterligare två punkter.

78. För det första har den åberopat vissa yttranden av generaladvokaten Antonio Saggio i dennes förslag till avgörande i målet Bakcsi.¹⁶ Detta mål rörde inte direkt artikel 26a. I det avsnitt som har åberopats av den danska regeringen togs i stället den allmänna frågan upp om skattskyldighet för mervärdesskatt, enligt principerna i artikel 2.1 i sjätte direktivet, för en skattskyldig person som förvärvade varor från en privatperson i affärssyfte utan avdragsrätt, och senare avyttrade dem. Den centrala frågan var distinktionen med avseende på avdrag för mervärdesskatt mellan varor som (delvis) ingår i tillgångarna i en rörelse och avlägsnande av dessa varor från tillgångarna i rörelsen.

79. Generaladvokaten kom fram till att en skattskyldig person som har valt att uppta en vara bland tillgångarna i sin rörelse och som bara omfattas av de allmänna principerna i artikel 2.1 bör vara obegränsat skattskyldig för mervärdesskatt, varför artikel 26a inte var tillämplig. Generaladvokaten tillade att "[d]etta system [enligt artikel 26a] begränsar sig dock uteslutande till 'skattskyldiga återförsäljare', det vill säga till de personer vars huvudsakliga verksamhet är att köpa och sälja begagnade varor".¹⁷

80. Jag anser inte att denna passus räcker för att ändra styrkan i den ovan angivna slutsatsen att sådana skattskyldiga personer som Jyske Finans omfattas av begreppet "skattskyldiga återförsäljare". Följande skäl kan anföras härför.

81. Till att börja med utgjorde påpekandet ett tydligt *obiter dictum* i detta mål vilket, som nämnts ovan, rörde en helt annan fråga. Det finns inga tecken på att några konkreta argument framfördes vid domstolen om behovet, vid tillämpningen av artikel 26a, av att återförsäljning är den enda eller huvudsakliga verksamheten för en skattskyldig person (i motsats till en viktig men underordnad verksamhet hos den skattskyldiga personen).

16 — Förslag till avgörande av den 13 april 2000 i mål C-415/98, Bakcsi (REG 2001, s. I-1831).

17 — Ibidem, punkt 34.

82. Vidare hänvisade domstolen i sin dom inte till detta *dictum* och den tog inte heller uttryckligen hänsyn till den eventuella tillämpningen av systemet enligt artikel 26a.

sjätte direktivet, och ingenstans i det gemensamma mervärdesskattesystemet, som det ser ut för närvarande, finns de nödvändiga grunderna för att fastställa och ange detaljerade regler för tillämpning av ett gemensamt skattesystem som gör det möjligt att undvika dubbelbeskattning i handeln med begagnade varor.”¹⁸

83. För det andra har den danska regeringen åberopat domstolens dom i målet ORO, och särskilt domstolens följande uttalande:

”På det hela taget är gemenskapens mervärdesskattesystem resultatet av en gradvis harmonisering av nationell lagstiftning i enlighet med artiklarna 99 och 100 i fördraget. Domstolen har konsekvent anfört att denna harmonisering, som har skapats genom på varandra följande direktiv och särskilt genom sjätte direktivet, ännu inte är fullständig.

Syftet med harmoniseringen är framför allt att undvika dubbelbeskattning, så att avdraget för ingående skatt vid varje led i beskattningen utgör en integrerad del av mervärdesskattesystemet.

84. Enligt den danska regeringens ståndpunkt gäller detta resonemang på liknande sätt i förevarande mål. Det faktum att Jyske Finans, genom sin tolkning av begreppet ”skattskyldig återförsäljare”, skulle vara föremål för dubbelbeskattning beror, enligt dess argument, på en ren lucka i det nuvarande mervärdesskattesystemet, vilken beror på att harmoniseringen är ofullständig.

85. Det räcker i detta avseende att notera att målet ORO visserligen rörde den skattemässiga behandlingen av begagnade varor, men att det avgjordes innan det särskilda systemet enligt artikel 26a trädde i kraft. Domstolen fick till följd av detta i uppdrag inte att tolka tillämpningsområdet för det redan befintliga särskilda mervärdesskattesystemet, men att besvara frågan huruvida förekomsten av dubbelbeskattning i sig stred mot de allmänna principerna i sjätte direktivet, på grund av den nationella mervärdesskattelag som gällde i det målet, Domstolens resonemang är därmed inte avgörande för förevarande mål.

Denna målsättning har emellertid ännu inte uppnåtts, vilket tydligt framgår av artikel 32 i

18 — Domen i det ovan i fotnot 7 nämnda målet ORO, punkterna 21–23.

86. Svaret på den andra frågan bör därför bli att begreppet "skattskyldig återförsäljare" enligt artikel 26a A e i sjätte mervärdesskattedirektivet inte bör tolkas så, att det bara avser en skattskyldig person vars huvudsakliga verksamhet består av köp och försäljning av begagnade varor i fall när dessa

varor förvärvas i det enda eller huvudsakliga syftet att göra en vinst vid återförsäljningen av dem. Begreppet sträcker sig i stället även till en person som vid tidpunkten för köpet hade för avsikt att sälja varorna vidare vid en senare tidpunkt efter att först ha använt dem för sina egna affärssyften.

V — Förslag till avgörande

87. Av ovanstående skäl anser jag att domstolen bör ge följande svar på de frågor som har hänskjutits av Vestre Landsret:

- 1) Artikel 13B c, jämförd med artikel 2.1 och artikel 11 A.1 a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter (sjätte mervärdesskattedirektivet) skall inte tolkas så, att dessa bestämmelser utgör hinder för att en medlemsstat vidmakthåller bestämmelser i sin mervärdesskattelag, enligt vilka en skattskyldig person är skyldig att betala mervärdesskatt på återförsäljningen av begagnade bilar som används i dennes verksamhet, även om denna person inte är berättigad till avdrag för mervärdesskatt på anskaffningen av bilarna eftersom ingen sådan mervärdesskatt faktiskt betalades.
- 2) Begreppet "skattskyldig återförsäljare" i artikel 26a A e i sjätte mervärdesskattedirektivet omfattar även en skattskyldig person som vid tiden för köpet hade för avsikt att sälja varorna vidare vid en senare tidpunkt efter att först ha använt dem i sin egen verksamhet."