DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)
1. april 2004 *

I sag C-320/02,

angående en anmodning, som Regeringsrätten (Sverige) i medfør af artikel 234 EF har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Förvaltnings AB Stenholmen

mod

Riksskatteverket,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 26a i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 94/5/EF af 14. februar 1994 (EFT L 60, s. 16),

* Processprog: svensk.

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling),

sammensat af P. Jann som fungerende formand for Femte Afdeling og dommerne A. Rosas (refererende dommer) og S. von Bahr,

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

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Förvaltnings AB Stenholmen ved administrerende direktør M. Ljungqvist

— Riksskatteverket ved L. Hamberg, som befuldmægtiget

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved E. Traversa og L. Parpala, som befuldmægtigede,

på grundlag af den refererende dommers rapport,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 10. juli 2003,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 10. september 2002, indgået til Domstolen den 13. september 2002, har Regeringsrätten i medfør af artikel 234 EF forelagt to præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 26a i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 94/5/EF af 14. februar 1994 (EFT L 60, s. 16, herefter »sjette direktiv«).

2 Spørgsmålene er blevet rejst under en sag mellem Förvaltnings AB Stenholmen (herefter »Stenholmen«), som er et svensk selskab, der driver rideskoler og virksomhed med køb og salg af heste, og Riksskatteverket vedrørende afgiftspålæggelsen ved salg af trænede heste.

Relevante retsforskrifter

3 Sjette direktivs artikel 2 bestemmer, at levering af goder, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, pålægges merværdiafgift (herefter »moms«).

4 Sjette direktivs artikel 5, stk. 1, bestemmer:

»Ved »levering af et gode« forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.«

5 Sjette direktivs artikel 5, stk. 2, indeholder en opregning af eksempler på materielle goder. Bestemmelsen omhandler ikke udtrykkeligt dyr.

6 Sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), bestemmer:

»Beskatningsgrundlaget er:

a) ved levering af goder og tjenesteydelser, bortset fra de under litra b), c) og d) omhandlede, den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris.«

7 Artikel 26a, der blev indsat i sjette direktiv ved direktiv 94/5, fastsætter en særordning for bl.a. brugte genstande.

8 Som det fremgår af tredje og femte betragtning til direktiv 94/5 har denne særordning til formål undgå dobbeltbeskatning og fordrejning af konkurrencen mellem afgiftspligtige.

9 Med henblik på at opfylde dette formål bestemmes det i sjette direktivs artikel 26a, punkt B, at der kun opkræves moms af den afgiftspligtige videreforhandlers fortjenstmargen, når han selv har erhvervet godet uden at kunne fradrage den indgående moms, dvs. når godet er leveret til ham:

»— af en ikke-afgiftspligtig person

eller

— af en anden afgiftspligtig person, for så vidt dennes levering af godet er fritaget for afgift i overensstemmelse med artikel 13, punkt B, litra c)

eller

— af en anden afgiftspligtig person, for så vidt levering af godet foretaget af denne anden afgiftspligtige person er omfattet af den afgiftsfritagelse, der er omhandlet i artikel 24, og vedrører et investeringsgode

eller

— af en anden afgiftspligtig videreforhandler, for så vidt levering af godet foretaget af denne anden afgiftspligtige videreforhandler er pålagt merværdiafgift i overensstemmelse med særordningen«.

10 Artikel 26a, punkt A, indeholder følgende definitioner:

»[...]

d) *»brugte genstande«*: løsøregenstande, der kan genanvendes i den foreliggende stand eller efter reparation, undtagen kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter og undtagen ædle metaller og ædle stene defineret som sådanne af medlemsstaterne

e) en *»afgiftspligtig videreforhandler«*: en afgiftspligtig person, der som led i sin økonomiske virksomhed køber eller udtager til brug for sin virksomhed eller indfører brugte genstande og/eller kunstgenstande, samlerobjekter eller antikviteter med henblik på videresalg, uanset om denne afgiftspligtige person handler for egen regning eller for en andens regning i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg

[...]«

11 Sjette direktivs artikel 26a er blevet gennemført i svensk ret ved kapitel 9 a i mervärdeskattelagen (1994:200, herefter »momsloven«).

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

12 Stenholmen påtænker at indkøbe unge heste fra privatpersoner med det formål at træne dem op til rideheste og derefter at sælge dem videre. Med henblik på at få afklaret de afgiftsmæssige konsekvenser af denne virksomhed forelagde selskabet Skatterättsnämnden følgende spørgsmål:

»Skal en hest, der er købt som en ung, utrænet hest fra en privatperson (en anden end opdrætteren), og som sælges efter at være trænet op til ridehest, betragtes som en brugt genstand på det tidspunkt, hvor den bliver solgt, således at det er muligt at anvende reglerne for afgift af fortjenstmargenen?«

13 Skatterättsnämnden besvarede spørgsmålet benægtende i en forhåndsbesked af 12. november 2001. Begrundelsen for denne besked, således som den er gengivet i forelæggelseskendelsen, indeholder bl.a. følgende passager:

»Af definitionen af begrebet en »brugt genstand« fremgår, ud over at genstanden har været i brug, at den kan genanvendes i den foreliggende stand eller efter reparation. Genstandens brugte karakter skal derfor i henhold til definitionen vurderes ved videreforhandlerens erhvervelse af genstanden. Dette må også anses for at fremgå af den bestemmelse, hvori begrebet afgiftspligtig videreforhandler defineres. Genstanden skal således sælges videre i den stand, hvori den er erhvervet, eller — må det forudsættes — hvis den er i stykker og derfor mangler en for genstanden normal og forventet funktion, efter at den er gjort anvendelig ved reparation.

Heraf synes at følge, at genstanden ikke, i videreforhandlerens ejertid forud for videresalget, på anden måde end ved reparation må være tilført eller på anden måde have fået egenskaber, som kan påvirke dens værdi. Dette må være tilfældet, uanset om egenskaberne er opnået ved en biologisk proces eller på anden vis. Levende, voksende organismer — uanset om der er tale om dyr eller planter — gennemgår i deres livscyklus sådanne forandringer, at de i større eller mindre grad kontinuerligt må anses for at opnå nye egenskaber, der kan påvirke deres værdi.

Det skal derudover bemærkes, at der bortset fra begrebet »brugte genstande« ikke er tvivl om, at de genstande, der er omhandlet i momslovens kapitel 9 a, er døde ting, der — med undtagelse af visse samlerobjekter — er fremstillet. I normal sprogbrug må udtrykket »brugte genstande« endvidere anses for forbeholdt sådanne ting og ikke levende organismer. Selv udtrykket »reparation« antyder, at der er tale om noget fremstillet, hvis funktion genoprettes ved reparation.

På grundlag af det ovenfor anførte, og da dyrene derudover i det foreliggende tilfælde gives færdigheder som rideheste, hvilket de ikke havde eller i hvert ikke havde i samme udstrækning ved selskabets erhvervelse, finder nævnet, at salg af hestene ikke kan henføres under omsætning af brugte genstande.«

14 Stenholmen indbragte forhåndsbeskeden for Regeringsrätten. Riksskatteverket har for Regeringsrätten nedlagt påstand om, at forhåndsbeskeden fastholdes.

15 Regeringsrätten har i forelæggelseskendelsen bemærket, at levende dyr må betragtes som goder i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i fællesskabsbestemmelserne vedrørende moms. Retten har imidlertid rejst spørgsmål om, hvorvidt det er muligt, at levende dyr kan betragtes som brugte genstande i disse bestemmelsers forstand.

16 Da Regeringsrätten har fundet, at en fortolkning af fællesskabsretten på dette punkt er nødvendig, har den udsat sagen og forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Kan et dyr betragtes som en brugt genstand?

2) Hvis det første spørgsmål besvares bekræftende, skal et dyr, som købes fra en privatperson (en anden end opdrætteren), og som — efter træning med henblik på en specifik anvendelse — sælges videre, betragtes som en brugt genstand?«

De præjudicielle spørgsmål

17 Spørgsmålene bør behandles samlet.

Indlæg til Domstolen

18 Alle, der har afgivet indlæg, har anerkendt, at dyr er goder i sjette direktivs forstand.

19 Med hensyn til det første spørgsmål har Stenholmen og Kommissionen anført, at et dyr, selv når det er købes fra en privatperson (en anden end opdrætteren), og — efter træning med henblik på en specifik anvendelse — sælges videre, kan betragtes som en brugt genstand i medfør af sjette direktivs artikel 26a.

20 De har henvist til formålet med særordningen for brugte genstande, der er at undgå kumulativ afgiftspålæggelse, og har anført, at det ville skade dette formål at udelukke dyr fra ordningens anvendelsesområde. Stenholmen har præciseret, at erhvervsdrivende, der forhandler dyr, derved ville blive stillet ringere i forhold til andre typer af erhvervsdrivende, der forhandler andre bruge genstande.

21 Hvad angår det andet spørgsmål har Stenholmen og Kommissionen anført, at egenskaben en brugt genstand kun afhænger af de kriterier, der er omhandlet i sjette direktivs artikel 26a, punkt B, det vil i det væsentlige sige, at det ikke er muligt at fradrage indgående moms. Der skal ikke tages hensyn til sælgerens forhold eller til den fremtidige anvendelse af dyret.

22 Riksskatteverket har i det væsentlige gjort de samme argumenter gældende som dem, Skatterättsnämnden fremførte i begrundelsen for forhåndsbeskeden. Riksskatteverket har anført, at hovedparten af værdien ved en fremtidig overdragelse af en hest, der — efter træning med henblik på en specifik anvendelse — videresælges, skyldes træningen, og at det ville være økonomisk urimeligt og i strid med lovgivers hensigt ikke at afgiftspålægge den økonomiske værdi, der skabes i den afsluttende fase af det økonomiske kredsløb, hvis hesten er købt fra en privatperson eller enhver ikke-afgiftspligtig person.

Domstolens besvarelse

23 Det bemærkes indledningsvis, at det fremgår af dom af 21. juni 1988, Tattersalls (sag 10/87, Sml. s. 3281), at dyr er materielle goder i sjette direktivs artikel 5's forstand.

24 Det bemærkes endvidere, at intet i sjette direktivs artikel 26a indikerer, at særordningen for levering af brugte genstande ikke skulle finde anvendelse på levering af dyr, herunder heste.

25 Det ville derimod, som anført af generaladvokaten i punkt 34 i forslaget til afgørelse, være i strid med lovgivers udtrykkelige hensigt om at undgå dobbelt afgiftspålæggelse, jf. tredje og femte betragtning til direktiv 94/5, at udelukke disse leveringer fra særordningen for brugte genstande. Det ville i princippet medføre en dobbelt afgiftspålæggelse at kræve moms af hele prisen for en afgiftspligtig videreforhandlers levering af et dyr, herunder en hest, der købes fra en privatperson og videresælges efter træning, idet en del af prisen, uanset hvor stor en del der kan henføres til træningen, altid vil svare til købsprisen, som i næsten alle tilfælde omfatter et indgående momsbeløb, der er betalt af privatpersonen, uden at hverken denne eller den afgiftspligtige videreforhandler vil kunne fradrage det.

26 Den restriktive fortolkning, som Riksskatteverket har foreslået af begrebet »i den foreliggende stand eller efter reparation«, der er indeholdt i definitionen af begrebet »brugte genstande« i sjette direktivs artikel 26a, punkt A, kan derfor ikke tages til følge. Det er i denne forbindelse uden betydning, at værdiforøgelsen af det pågældende dyr ikke skyldes en »reparation« i ordets egentlige forstand, men f.eks. en biologisk proces eller optræningen af dyret.

27 Det bemærkes endvidere, at det fælles momssystem i princippet har til formål at afgiftspålægge den økonomiske værdi, der i de forskellige faser af produktions- og distributionsprocessen, indtil den endelige forbrugsfase, tilføres af afgiftspligtige personer, der optræder i denne egenskab, i sjette direktivs forstand. Det er åbenlyst, at det i en situation som den i hovedsagen foreliggende ville være i strid med dette system at afgiftspålægge den salgspris, som den afgiftspligtige videreforhandler opkræver, i sin helhed og ikke kun den økonomiske værdi, der er blevet tilført, mens dyret var i hans besiddelse.

28 Heraf følger i modsætning til det af Riksskatteverket anførte, at det hverken er økonomisk urimeligt eller i strid med fællesskabslovgivers hensigt kun at afgiftspålægge den økonomiske værdi, der er blevet tilført i denne sidste fase af det økonomiske kredsløb.

29 De forelagte spørgsmål bør derfor besvares således:

— Sjette direktivs artikel 26a skal fortolkes således, at levende dyr kan betragtes som brugte genstande i bestemmelsens forstand.

— Et dyr, som købes fra en privatperson (en anden end opdrætteren), og som — efter træning med henblik på en specifik anvendelse — sælges videre, kan således betragtes som en brugt genstand i bestemmelsens forstand.

Sagens omkostninger

30 De udgifter, der er afholdt af Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Regeringsrätten ved kendelse af 10. september 2002, for ret:

1) **Artikel 26a i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som ændret ved Rådets direktiv 94/5/EF af 14. februar 1994, skal fortolkes således, at levende dyr kan betragtes som brugte genstande i bestemmelsens forstand.**

2) **Et dyr, som købes fra en privatperson (en anden end opdrætteren), og som — efter træning med henblik på en specifik anvendelse — sælges videre, kan således betragtes som en brugt genstand i bestemmelsens forstand.**

Jann Rosas von Bahr

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 1. april 2004.

R. Grass V. Skouris

Justitssekretær Præsident