ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)
της 1ης Απριλίου 2004 *

Στην υπόθεση C-320/02,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Regeringsrätten (Σουηδία) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 234 ΕΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Förvaltnings AB Stenholmen

και

Riksskatteverket,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία του άρθρου 26α της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 94/5/ΕΚ του Συμβουλίου, της 14ης Φεβρουαρίου 1994 (ΕΕ L 60, σ. 16),

* Γλώσσα διαδικασίας: η σουηδική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους P. Jann, προεδρεύοντα του πέμπτου τμήματος, A. Rosas (εισηγητή) και S.von Bahr, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: C. Stix-Hackl,

γραμματέας: R. Grass,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η Förvaltnings AB Stenholmen, εκπροσωπούμενη από τον M. Ljungqvist, Verkställande direktör,

— η Riksskatteverket, εκπροσωπούμενη από τον L. Hamberg,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους E. Traversa και L. Parpala,

έχοντας υπόψη την έκθεση του εισηγητή δικαστή,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 10ης Ιουλίου 2003,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με διάταξη της 10ης Σεπτεμβρίου 2002, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 13 Σεπτεμβρίου 2002, το Regeringsrätten (ανώτατο διοικητικό δικαστήριο) υπέβαλε, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 234 ΕΚ, δύο προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία του άρθρου 26α της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 94/5/ΕΚ του Συμβουλίου, της 14ης Φεβρουαρίου 1994 (ΕΕ L 60, σ. 16, στο εξής: έκτη οδηγία).

2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκυψαν στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Förvaltnings AB Stenholmen (στο εξής: Stenholmen), σουηδικής εταιρίας, η δραστηριότητα της οποίας συνίσταται στη διαχείριση σχολών ιππασίας, καθώς και στις αγοραπωλησίες αλόγων, και της Riksskatteverket (εθνικής φορολογικής υπηρεσίας), ως προς το ζήτημα της φορολογήσεως της πωλήσεως αλόγων που έχουν εκπαιδευθεί.

Το νομικό πλαίσιο

3 Το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας ορίζει ότι οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας από πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο, το οποίο ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν, υπόκεινται στον φόρο προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ).

4 Το άρθρο 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ορίζει:

«Ως "παράδοση αγαθού" θεωρείται η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος.»

5 Στο άρθρο 5, παράγραφος 2, της ίδιας οδηγίας παρατίθενται διάφορα παραδείγματα ενσώματων αγαθών. Στο εν λόγω άρθρο δεν γίνεται ρητή αναφορά στα ζώα.

6 Το άρθρο 11, τίτλος Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας ορίζει:

«Βάση επιβολής του φόρου είναι:

α) για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός των αναφερομένων κατωτέρω στις περιπτώσεις β', γ' και δ', οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, συμπεριλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται αμέσως με την τιμή των πράξεων αυτών.»

7 Το άρθρο 26α, το οποίο προστέθηκε στην έκτη οδηγία με την οδηγία 94/5, προβλέπει ένα ειδικό καθεστώς που εφαρμόζεται, μεταξύ άλλων, στα μεταχειρισμένα αντικείμενα.

8 Όπως προκύπτει από την τρίτη και την πέμπτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 94/5, σκοπός του ειδικού αυτού καθεστώτος είναι η αποφυγή της διπλής φορολογήσεως και των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού μεταξύ των υποκειμένων στον φόρο.

9 Προκειμένου να επιτευχθεί αυτός ο σκοπός, το άρθρο 26α, τίτλος Β, της έκτης οδηγίας ορίζει ότι ο ΦΠΑ καταβάλλεται μόνον επί του περιθωρίου κέρδους που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής, όταν ο ίδιος απέκτησε το αγαθό χωρίς δυνατότητα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών, όταν δηλαδή το αγαθό του παρέδωσε:

«— πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο

ή

— άλλος υποκείμενος στον φόρο, εφόσον η εκ μέρους του παράδοση έχει απαλλαγεί από το φόρο βάσει του άρθρου 13, τίτλος Β, στοιχείο γ',

ή

— άλλος υποκείμενος στον φόρο, εφόσον η εκ μέρους του παράδοση τυγχάνει της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 24 και αφορά αγαθό επενδύσεως,

ή

— άλλος υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής, εφόσον η εκ μέρους του παράδοση [...] έχει υποβληθεί στον φόρο προστιθέμενης αξίας σύμφωνα με το παρόν ειδικό καθεστώς.»

10 Το άρθρο 26α, τίτλος Α, περιλαμβάνει τους ακόλουθους ορισμούς:

«[...]

δ) *"μεταχειρισμένα αντικείμενα"* είναι τα κινητά πράγματα τα οποία είναι δυνατό να επαναχρησιμοποιηθούν, ως έχουν ή μετά από επισκευή, εκτός των αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας και εκτός των ευγενών μετάλλων ή πολυτίμων λίθων, όπως ορίζονται από τα κράτη μέλη,

ε) *"υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής"* είναι ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος, στα πλαίσια της οικονομικής του δραστηριότητας, αγοράζει ή διαθέτει για τις ανάγκες της επιχείρησής του ή εισάγει, με σκοπό την μεταπώλησή τους, μεταχειρισμένα αντικείμενα ή/και έργα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, είτε ενεργεί για ίδιο λογαριασμό είτε για λογαριασμό τρίτου βάσει σύμβασης παραγγελίας για αγορά ή για πώληση,

[...]»

11 Το άρθρο 26α της έκτης οδηγίας μεταφέρθηκε στο σουηδικό δίκαιο με το κεφάλαιο 9 του mervärdeskattelagen (νόμου περί του ΦΠΑ) (1994:200, στο εξής: ML).

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

12 Η Stenholmen σκοπεύει να αναπτύξει ως επιχειρηματική δραστηριότητα την αγορά αλόγων νεαρής ηλικίας από ιδιώτες, την εκπαίδευσή τους ως αλόγων ιππασίας και, εν συνεχεία, τη μεταπώλησή τους. Προκειμένου να ενημερωθεί για το φορολογικό καθεστώς που διέπει αυτή τη δραστηριότητα, υπέβαλε στην Skatterättsnämnden (επιτροπή φορολογικού δικαίου) το ακόλουθο ερώτημα:

«Πρέπει ένα άλογο –το οποίο ένα πρόσωπο έχει αγοράσει από ιδιώτη (πλην του εκτροφέα) ως ανεκπαίδευτο νεαρό άλογο και το οποίο πωλείται αφού εκπαιδευθεί ως άλογο ιππασίας– να θεωρείται μεταχειρισμένο αντικείμενο κατά το χρονικό σημείο της πωλήσεως, πράγμα το οποίο καθιστά, ως εκ τούτου, δυνατή την εφαρμογή των κανόνων περί φορολογήσεως του περιθωρίου κέρδους;»

13 Με προκριματική γνωμοδότηση της 12ης Νοεμβρίου 2001, η Skatterättsnämnden έδωσε αρνητική απάντηση στο ως άνω ερώτημα. Η αιτιολογία αυτής της απαντήσεως, όπως περιλαμβάνεται στη διάταξη περί παραπομπής, αναφέρει, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«Ο ορισμός της εννοίας του μεταχειρισμένου αντικειμένου προβλέπει, πλην του ότι το αντικείμενο πρέπει να έχει χρησιμοποιηθεί, ότι πρέπει αυτό να είναι δυνατόν να επαναχρησιμοποιηθεί, ως έχει ή μετά από επισκευή. Ως εκ τούτου, ο χαρακτήρας ενός αντικειμένου ως μεταχειρισμένου πρέπει, κατά τον ορισμό, να προσδιορίζεται κατά την αγορά του από τον μεταπωλητή. Τούτο πρέπει επίσης να θεωρηθεί ότι προκύπτει από τον ορισμό της εννοίας του υποκειμένου στον φόρο μεταπωλητή. Έτσι, το αντικείμενο θα μεταπωληθεί στην κατάσταση στην οποία αγοράστηκε ή, –ας υποτεθεί– εφόσον είναι κατεστραμμένο και, επομένως, δεν μπορεί να εκπληρώσει τη συνήθη και αναμενόμενη λειτουργία του, αφού επισκευαστεί ώστε να μπορεί να χρησιμοποιηθεί.

Από τα ανωτέρω προκύπτει προφανώς ότι, πριν από την πώληση του αντικειμένου, το αντικείμενο αυτό, ευρισκόμενο στην κατοχή του μεταπωλητή, δεν θα μπορούσε να αποκτήσει ή να προσλάβει κατ' άλλον τρόπο ιδιότητες που επηρεάζουν την αξία του, παρά μόνον κατόπιν επισκευής. Τούτο μπορεί να θεωρηθεί ότι ισχύει ανεξαρτήτως του αν οι ιδιότητες αποκτήθηκαν μέσω βιολογικής διαδικασίας ή κατ' άλλον τρόπο. Οι ζωντανοί αναπτυσσόμενοι οργανισμοί, ανεξαρτήτως του αν πρόκειται περί ζώων ή φυτών, υφίστανται, κατά τη διάρκεια του κύκλου της ζωής τους, τέτοιου είδους αλλαγές ώστε μπορεί να θεωρηθεί ότι σε μεγαλύτερο ή μικρότερο βαθμό αποκτούν διαρκώς νέες ιδιότητες οι οποίες μπορούν να επηρεάσουν την αξία τους.

Επιπλέον των προεκτεθέντων, πρέπει να επισημανθεί ότι, ανεξαρτήτως της εννοίας των μεταχειρισμένων αντικειμένων, δεν υπάρχει αμφιβολία ότι στα αντικείμενα τα οποία αφορά το κεφάλαιο 9 a του ML περιλαμβάνονται τα άψυχα αντικείμενα τα οποία, εκτός ορισμένων αντικειμένων συλλεκτικής αξίας, έχουν κατασκευαστεί. Στη συνήθη χρήση της γλώσσας, επίσης, η έννοια των μεταχειρισμένων αντικειμένων καλύπτει μόνον τέτοιου είδους πράγματα και όχι ζώντες οργανισμούς. Ακόμη και η λέξη "επισκευή" εμφαίνει ότι πρόκειται περί κάποιου κατασκευασθέντος αντικειμένου, η λειτουργία του οποίου αποκαθίσταται με την επισκευή.

Κατόπιν των προεκτεθέντων και δεδομένου ότι στην υπό κρίση υπόθεση τα ζώα αποκτούν, επιπλέον, επιδεξιότητα ως άλογα ιππασίας, την οποία δεν είχαν ή, εν πάση περιπτώσει, την οποία δεν είχαν στην ίδια έκταση κατά την αγορά εκ μέρους της εταιρίας, η Skatterättsnämnden κρίνει ότι η πώληση των αλόγων δεν μπορεί να υπαχθεί στον κύκλο εργασιών που αφορά μεταχειρισμένα αντικείμενα.»

14 Η Stenholmen προσέφυγε κατά της προκριματικής αυτής γνωμοδοτήσεως ενώπιον του Regeringsrätten (ανώτατου διοικητικού δικαστηρίου). Η Riksskatteverket παρενέβη ενώπιον αυτού του δικαστηρίου και ζήτησε την επικύρωση της προσβαλλόμενης προκριματικής γνωμοδοτήσεως.

15 Το Regeringsrätten, με τη διάταξη περί παραπομπής, διατυπώνει την κρίση ότι τα ζωντανά ζώα αποτελούν αντικείμενα κατά την έννοια της κοινοτικής κανονιστικής ρυθμίσεως στον τομέα του ΦΠΑ. Κατά το αιτούν δικαστήριο ανακύπτει, όμως, το ζήτημα αν ένα ζωντανό ζώο μπορεί να θεωρηθεί μεταχειρισμένο αντικείμενο κατά την έννοια της εν λόγω κανονιστικής ρυθμίσεως.

16 Εκτιμώντας ότι επί του ζητήματος αυτού είναι αναγκαία η ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου, το Regeringsrätten αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1. Μπορεί ένα ζώο να θεωρηθεί "μεταχειρισμένο αντικείμενο";

2. Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο ερώτημα αυτό, πρέπει να θεωρείται "μεταχειρισμένο αντικείμενο" ζώο το οποίο ένα πρόσωπο αγοράζει από ιδιώτη (πλην του εκτροφέα) και το οποίο μεταπωλείται, κατόπιν εκπαιδεύσεως για συγκεκριμένη χρήση;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

17 Τα ερωτήματα αυτά πρέπει να εξετασθούν από κοινού.

Παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο

18 Όλοι οι διάδικοι συμφωνούν ως προς την ιδιότητα των ζώων ως αντικειμένων κατά την έννοια της έκτης οδηγίας.

19 Όσον αφορά το πρώτο ερώτημα, η Stenholmen και η Επιτροπή εκτιμούν ότι ένα ζώο μπορεί να θεωρηθεί μεταχειρισμένο αντικείμενο κατά την έννοια του άρθρου 26α της έκτης οδηγίας, ακόμη και όταν το ζώο αυτό αγοράσθηκε από ιδιώτη (πλην του εκτροφέα) και μεταπωλείται αφού εκπαιδευθεί για ειδικό σκοπό.

20 Η Stenholmen και η Επιτροπή υπενθυμίζουν ότι σκοπός του ειδικού καθεστώτος που εφαρμόζεται στα μεταχειρισμένα αντικείμενα είναι η αποφυγή της σωρευτικής φορολογήσεως και τονίζουν ότι ο αποκλεισμός των ζώων από το πεδίο εφαρμογής του εν λόγω καθεστώτος θα έθετε σε κίνδυνο την επίτευξη αυτού του σκοπού. Η Stenholmen επισημαίνει ότι οι έμποροι ζώων θα βρίσκονταν σε μειονεκτικότερη θέση έναντι των εμπόρων άλλων μεταχειρισμένων αγαθών.

21 Όσον αφορά το δεύτερο ερώτημα, η Stenholmen και η Επιτροπή θεωρούν ότι η ιδιότητα ενός αντικειμένου ως μεταχειρισμένου καθορίζεται αποκλειστικά βάσει των κριτηρίων του άρθρου 26α, τίτλος Β, της έκτης οδηγίας, ήτοι, κατ' ουσίαν, βάσει της μη δυνατότητας εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών. Η κατάσταση του πωλητή ή η μελλοντική χρήση του ζώου δεν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη.

22 Η Rikskatteverket προβάλλει, κατ' ουσίαν, τα ίδια επιχειρήματα με αυτά που ανέπτυξε η Skatterättsnämnden κατά την αιτιολόγηση της προκριματικής γνωμοδοτήσεώς της. Η Rikskatteverket υποστηρίζει ότι η αξία της μελλοντικής μεταβιβάσεως αλόγου που μεταπωλείται εκπαιδευμένο για ειδική χρήση οφείλεται ως επί το πλείστον στη διαδικασία εκπαιδεύσεως και ότι η φορολόγηση μόνον της οικονομικής αξίας που δημιουργήθηκε κατά την τελευταία φάση του οικονομικού κύκλου, αν το άλογο αγοράσθηκε από ιδιώτη ή από μη υποκείμενο στον φόρο, θα ήταν άδικη, από οικονομικής απόψεως, και αντίθετη προς τη ρητή βούληση του νομοθέτη.

Απάντηση του Δικαστηρίου

23 Επιβάλλεται, κατ' αρχάς, η διαπίστωση ότι, όπως προκύπτει από την απόφαση της 21ης Ιουνίου 1988, 10/87, Tattersalls (Συλλογή 1988, σ. 3281), τα ζώα είναι ενσώματα αγαθά κατά την έννοια του άρθρου 5 της έκτης οδηγίας.

24 Εν συνεχεία, πρέπει να επισημανθεί ότι το άρθρο 26α δεν περιλαμβάνει καμία ένδειξη από την οποία μπορεί να συναχθεί ότι το ειδικό καθεστώς που διέπει τις παραδόσεις μεταχειρισμένων αντικειμένων δεν εφαρμόζεται στις παραδόσεις ζώων όπως τα άλογα.

25 Αντιθέτως, όπως υπογράμμισε και η γενική εισαγγελέας με το σημείο 34 των προτάσεών της, ο αποκλεισμός αυτών των παραδόσεων από το πεδίο εφαρμογής του ειδικού καθεστώτος που διέπει τα μεταχειρισμένα αντικείμενα θα ήταν αντίθετη προς τη ρητή βούληση του νομοθέτη περί αποφυγής της διπλής φορολογήσεως, η οποία εκφράζεται με την τρίτη και την πέμπτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 94/5. Συγκεκριμένα, η φορολόγηση της παραδόσεως, εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο μεταπωλητή, αλόγου το οποίο αγοράσθηκε από ιδιώτη και μεταπωλείται, κατόπιν εκπαιδεύσεως, επί του συνολικού ύψους της τιμής θα συνεπαγόταν, καταρχήν, διπλή φορολόγηση, καθόσον, ανεξαρτήτως του ποσοστού της τιμής που θα μπορούσε να αποδοθεί στην εκπαίδευση, θα παρέμενε πάντα ένα τμήμα της τιμής που αντιπροσωπεύει την τιμή αγοράς και περιλαμβάνει, στο σύνολο σχεδόν των περιπτώσεων, το ποσό του ΦΠΑ που ο ιδιώτης κατέβαλε επί των εισροών, το οποίο ούτε ο ίδιος ούτε ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής μπορούν να εκπέσουν.

26 Συνεπώς, η προτεινόμενη από τη Riksskatteverket στενή ερμηνεία των όρων «ως έχουν ή μετά από επισκευή», οι οποίοι χρησιμοποιούνται στον ορισμό της έννοιας των μεταχειρισμένων αντικειμένων του άρθρου 26α, τίτλος Α, της έκτης οδηγίας, δεν μπορεί να γίνει δεκτή. Πράγματι, στο πλαίσιο αυτό, στερείται ιδιαίτερης σημασίας το γεγονός ότι η αύξηση της αξίας του συγκεκριμένου ζώου δεν επέρχεται κατόπιν «επισκευής», κατά τη στενή του όρου έννοια, άλλα οφείλεται, λόγου χάρη, σε μια βιολογική διαδικασία ή στην εκπαίδευση του ζώου.

27 Επιπλέον, πρέπει να επισημανθεί ότι το κοινό σύστημα ΦΠΑ έχει, καταρχήν, ως σκοπό να φορολογεί την οικονομική αξία που προστίθεται, κατά τα διάφορα στάδια της διαδικασίας παραγωγής και διανομής έως την τελική φάση της καταναλώσεως, από τους υποκειμένους στον φόρο που ενεργούν υπό αυτήν τους την ιδιότητα, κατά την έννοια της έκτης οδηγίας. Είναι προφανές ότι, σε περίπτωση όπως αυτή της υποθέσεως της κύριας δίκης, η φορολόγηση του συνολικού ύψους του τιμήματος της πωλήσεως, το οποίο ζήτησε ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής, και όχι της οικονομικής αξίας που προστέθηκε ενόσω το ζώο βρισκόταν στην κατοχή του, θα ήταν αντίθετη προς αυτό το καθεστώς.

28 Επομένως, εν αντιθέσει προς την άποψη της Riksskatteverket, η φορολόγηση μόνον της οικονομικής αξίας που προστίθεται στην τελευταία αυτή φάση του οικονομικού κύκλου δεν είναι ούτε άδικη, από οικονομικής πλευράς, ούτε αντίθετη προς τη βούληση του κοινοτικού νομοθέτη.

29 Από τις ανωτέρω σκέψεις προκύπτει ότι στα υποβληθέντα ερωτήματα πρέπει να δοθούν οι ακόλουθες απαντήσεις:

— το άρθρο 26α της έκτης οδηγίας, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι τα ζωντανά ζώα μπορούν να θεωρηθούν μεταχειρισμένα αντικείμενα κατά την έννοια αυτής της διατάξεως·

— συνεπώς, ζώο το οποίο αγοράσθηκε από ιδιώτη (πλην του εκτροφέα) και μεταπωλείται, κατόπιν εκπαιδεύσεώς του για ειδική χρήση, μπορεί να θεωρηθεί μεταχειρισμένο αντικείμενο κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως.

Επί των δικαστικών εξόδων

30 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκε η Επιτροπή, η οποία κατέθεσε παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία, έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης, τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, απόκειται σ' αυτό να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε, με διάταξη της 10ης Σεπτεμβρίου 2002, το Regeringsrätten, αποφαίνεται:

1) **Το άρθρο 26α της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 94/5/ΕΚ του Συμβουλίου, της 14ης Φεβρουαρίου 1994, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι τα ζωντανά ζώα μπορούν να θεωρηθούν μεταχειρισμένα αντικείμενα κατά την έννοια αυτής της διατάξεως.**

2) **Συνεπώς, ζώο το οποίο αγοράσθηκε από ιδιώτη (πλην του εκτροφέα) και μεταπωλείται, κατόπιν εκπαιδεύσεώς του για ειδική χρήση, μπορεί να θεωρηθεί μεταχειρισμένο αντικείμενο κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως.**

Jann Rosas von Bahr

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο την 1η Απριλίου 2004.

Ο Γραμματέας

R. Grass

Ο Πρόεδρος

Β. Σκουρής