

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

CHRISTINE STIX-HACKL

fremSAT den 10. juli 2003 (1)

Sag C-320/02

Förvaltnings AB Stenholmen

mod

Riksskatteverket

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Regeringsrätten (Sverige))

»Merværdiafgift – begrebet brugte genstande – levende dyr – træning af heste«

I – Indledning

1. Denne anmodning om præjudiciel afgørelse angår fortolkningen af Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (herefter »sjette direktiv«). Spørgsmålet er, om levende dyr i almindelighed og heste i særdeleshed kan anses for brugte genstande.

II – Relevante retsfor skrifter

A – Fællesskabsbestemmelser

2. I nærværende sag finder sjette direktivs artikel 26a anvendelse. Denne bestemmelse blev indsat ved direktiv 94/5/EF (2) og har overskriften »Særordning for brugte genstande, kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter«.

3. I artikel 26a, punkt B, findes særlige bestemmelser om afgiftspligtige videreforhandlere. I henhold til bestemmelsen skal der i forbindelse med leveringer foretaget af en afgiftspligtig videreforhandler af bl.a. brugte genstande svares afgift af fortjenstmargenen. Denne afgiftspligtige fortjenstmargen er lig med forskellen mellem salgsprisen og købsprisen. Ordningen omfatter de varer, der leveres af en ikke-afgiftspligtig person til en videreforhandler.

4. I artikel 26a, punkt A, findes en række retlige definitioner. Definitionen af begrebet »brugte genstande« findes i artikel 26a, punkt A, litra d), og lyder:

»brugte genstande«: løsøre genstande, 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«.

B – Nationale bestemmelser

5. Kapitel 9 a i merværdesskattelagen (1994:200), herefter »momsloven«, indeholder særlige bestemmelser for brugte genstande, kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter. Ved brugte genstande forstås i henhold til kapitel 9 a, § 4, genstande, der har været i brug, og som kan genanvendes i den foreliggende stand eller efter reparation. Herfra gælder der visse undtagelser, som dog ikke finder anvendelse i denne sag.

6. Bestemmelserne i momslovens kapitel 9 a er udformet med henblik på tilpasning til de på området gældende fællesskabsretlige bestemmelser.

III – Tvistens baggrund, sagen ved den nationale domstol og de præjudicielle spørgsmål

7. Förvaltnings AB Stenholmen (herefter »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 den planlagte virksomhed forelagde selskabet Skatterättsnämnden følgende spørgsmål:

»Skal en hest, der er købt som en ung, utrænnet 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?«

8. Skatterättsnämnden besvarede spørgsmålet benægtende i en forhåndsbesked af 12. november 2001, med følgende begrundelse:

9. Momslovens kapitel 9 a indeholder bestemmelser om en såkaldt afgift af fortjenstmargenen ved en afgiftspligtig videreforhandlers omsætning af bl.a. brugte genstande, kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter. Kapitel 9 a, §§ 4-7, indeholder de nærmere definitioner af de goder, der er omfattet af bestemmelsen. Ved »brugte genstande« forstås i henhold til § 4 genstande, der har været i brug, og som kan genanvendes i den foreliggende stand eller efter reparation, undtagen – udtrykt lidt forenklet – fast ejendom, kunstgenstande, samlerobjekter eller antikviteter, genstande, som helt eller i væsentlig grad består af guld, sølv eller platin, samt uindfattede naturlige eller syntetiske ædelstene. Kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter, der – som nævnt – også er omfattet af bestemmelserne, er særskilt defineret i de efterfølgende §§ 5-7. Ved »afgiftspligtig videreforhandler« forstås i henhold til § 8, stk. 1, en afgiftspligtig person, der som led i sin økonomiske virksomhed erhverver eller indfører brugte genstande, kunstgenstande, samlerobjekter eller antikviteter med henblik på videresalg.

10. Ved »goder« forstås i henhold til momslovens kapitel 1, § 6, materielle goder, herunder fast ejendom og gas, samt varme, kulde og elektricitet. Levende dyr er ifølge denne definition goder i momssammenhæng. Spørgsmålet i den foreliggende sag er imidlertid, om heste, som erhverves for efter en vis dressur at blive solgt videre, er brugte genstande, som bestemmelserne om afgift af fortjenstmargenen finder anvendelse på. Goder, som f.eks. inventar, der er bestemt til brug i en virksomhed, er heller ikke omfattet, eftersom det ikke er hensigten at sælge dem videre.

11. 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 videreforsandlerens erhvervelse af genstanden. Dette må også anses for at fremgå af den bestemmelse, hvori begrebet afgiftspligtig videreforsandler defineres. Genstanden skal således sælges videre i den stand, hvori den er erhvervet, eller – må det vel forudsættes – hvis den er i stykker og derfor mangler en for genstanden normal og forventet funktion, efter at den er gjort anvendelig ved reparation.

12. Heraf synes at følge, at genstanden ikke, i videreforsandlerens 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.

13. 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 samlere objekter – 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.

14. 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. Bestemmelserne i momslovens kapitel 9 a finder derfor ikke anvendelse på Stenholmens omsætning.

15. Stenholmen har indbragt forhåndsbeskeden for Regeringsrätten med påstand om, at spørgsmålet besvares bekræftende. Riksskatteverket har nedlagt påstand om, at Regeringsrätten fastholder forhåndsbeskeden.

16. Efter Regeringsrättens opfattelse er dyr og andre levende organismer ganske vist goder i momslovgivningens forstand. At betragte et levende dyr som »brugt« er imidlertid vanskeligt foreneligt med almindelig sprogbrug. Spørgsmålet om, hvad der forstås ved udtrykket »brugte genstande«, synes ikke at have været forelagt EF-Domstolen til afgørelse.

17. Regeringsrätten er i tvivl om, hvordan udtrykket skal fortolkes, og anmoder derfor EF-Domstolen om at besvare følgende spørgsmål:

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

Hvis spørgsmålet besvares bekræftende anmodes om svar på følgende spørgsmål.

2) 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?»

IV – Første præjudicielle spørgsmål

18. Det første spørgsmål angår fortolkningen af sjette direktivs artikel 26a, punkt A, litra d).

A – Parternes argumenter

19. Stenholmen går først ind på de argumenter, som er gjort gældende ved og af de nationale myndigheder. Stenholmen har endvidere henvist til Domstolens praksis (3) vedrørende den retlige

vurdering af, om dyr skal anses for goder i relation til reglerne om merværdiafgift. Der fremgår heller ikke andet af definitionen i artikel 26a, punkt A, litra d). Med udgangspunkt i hensynet til at undgå dobbeltbeskatning og til, at formålet med ordningen om, at der skal svares afgifter af fortjenstmargenen, er at skabe lige konkurrence ved handelen med brugte genstande, er det nærliggende at antage, at også dyr omfattes.

20. Ifølge Riksskatteverket er det ganske vist korrekt, at dyr skal anses for goder i sjette direktivs forstand, men ikke som brugte genstande i artikel 26a's forstand. Dyr skal undtages herfra, eftersom de hverken kan videresælges i samme stand, som de havde på købstidspunktet eller efter reparation. Endnu utrænede heste kan lige så lidt som andre levende organismer og deres frugter, såsom bær og svampe, anses for at udgøre brugte genstande. Desuden skal det undgås, at der opstår den situation, at der slet ikke svares afgift.

21. Kommissionen har bemærket, at sjette direktivs bilag A omfatter kvægavl, og at bl.a. heste nævnes i bilag C. Heraf følger, at også heste skal anses for brugte genstande.

B – *Vurdering*

22. Den nationale domstol ønsker med sit spørgsmål oplyst, om også dyr *kan* anses for brugte genstande i sjette direktivs artikel 26a's forstand, og ikke om dyr i alle tilfælde *skal* anses for sådanne genstande.

23. Jeg vil endvidere understrege, at det er uden relevans for besvarelsen af dette spørgsmål om merværdiafgift, om dyr i civilretlig henseende klassificeres som ting eller som en selvstændig kategori. For det første skal begrebet brugte genstande defineres autonomt på fællesskabsplan, og for det andet ville en civilretlig fortolkning være i strid med det netop på merværdiafgiftsområdet vigtige princip om ensartet fortolkning. Hvis fortolkningen skulle afgøres ud fra medlemsstaternes forskellige civilretlige bestemmelser, ville det nemlig medføre, at de relevante fællesskabsretlige bestemmelser fortolkes og anvendes på forskellige måder fra medlemsstat til medlemsstat.

24. Besvarelsen af det første præjudicielle spørgsmål fremgår allerede af det i denne sag relevante direktiv, nemlig sjette direktiv. I bilag A, II, punkt 1, nævnes udtrykkeligt »kvægavl«. Dermed omfattes præstationer, som har at gøre med kvæg, altså dyr, udtrykkeligt.

25. Definitionen af begrebet »brugte genstande« i sjette direktivs artikel 26a, punkt A, litra d), omfatter kun »løsøregenstande« (på tysk: »bewegliche körperliche Gegenstände«). I denne sammenhæng kan det bemærkes, at hverken i denne eller i andre bestemmelser undtages dyr udtrykkeligt fra anvendelsesområdet for de særlige bestemmelser i artikel 26a. Heller ikke af de i bestemmelsen angivne kriterier kan det udledes, at dyr ikke kan være brugte genstande i sjette direktivs forstand.

26. For så vidt angår det første kriterium, hvorefter der skal være tale om en »genstand« har Domstolen i en dom (4) fastslået, at også heste i henseende til reglerne om merværdiafgift skal anses for genstande (goder).

27. Det andet kriterium »flytbar« (på tysk: »bewegliche«) [*] taler for, at dyr er omfattet. Dyr – i nærværende sag er der tale om levende heste – kan nemlig til forskel fra mange andre ejendomsformer bevæge sig. [* Originalsproget i dette forslag er tysk, mens svensk er processproget. Den tyske version af det relevante punkt i sjette direktivs artikel 26a, punkt A, er »bewegliche körperliche Gegenstände«, hvilket i den danske version modsvares af begrebet »løsøregenstande«. Det danske ord »løsøre« modsvares således af to tyske ord »beweglich« og »körperlich«, hvoraf »beweglich« frit kan oversættes som flytbar og »körperlich« til fysisk. For at læsere af den danske oversættelse skal kunne forstå generaladvokatens ræsonnement i punkt 27

og 28 vil ordene flytbar (beweglich) og fysisk (körperlich) blive anvendt i stedet for ordet »løsøre«. Begge disse danske ord kan dog ikke anses for at have nogen selvstændig juridisk betydning, men skal læses i sammenhæng som støtte til fortolkningen af kriteriet »løsøre«. O.a.]

28. Også det tredje kriterium »fysisk« omfatter dyr og dermed også heste. Der er nemlig tale om fysiske væsener.

29. Således henstår spørgsmålet, om det fjerde kriterium, nemlig at genstanden »kan genanvendes i den foreliggende stand eller efter reparation« (på tysk: »in ihrem Zustand oder nach Instandsetzung erneut verwendbar sind«. O.a.). Dette er ligeledes tilfældet for så vidt angår dyr.

30. Det ændrer intet herved, at dyr – og ikke kun heste – også kan optrænes og dermed anvendes på en anden måde end hidtil. Heste kan eksempelvis efter gennemførelse af grundtræning anvendes både som dressur- og springheste, eller til og med som allroundheste.

31. Navnlig for så vidt angår hestene i nærværende sag kunne de, allerede før Stenholmen erhvervede dem, genanvendes »i den foreliggende stand«. De skulle blot gennemgå yderligere træning. Det sker nemlig ofte, at hesteejere sælger eller bytter deres heste, selv når hestene allerede har deltaget i turneringer. Det kan være en anden privatperson, der køber hesten, men også en forhandler, som så – som det er tilfældet i nærværende sag, efter yderligere træning – sælger hesten videre.

32. Selv om det er korrekt, at der kan være tilfælde, hvor et dyr ikke kan anses for en brugt genstand, kan man ikke heraf konkludere, at dyr i princippet aldrig kan anses for brugte genstande. Regeringsrättens spørgsmål angår netop denne principielle mulighed.

33. Riksskatteverket har stillet spørgsmålet, om også plukkede bær og nyfødte føl skal anses for brugte genstande. Allerede af processuelle grunde er det ikke muligt at give svar herpå, eftersom problemet faktisk ikke er opstået i sagen ved den nationale domstol.

34. Endelig henviser jeg som begrundelse for min konklusion til det formål, der tilstræbes med artikel 26a, som blev indsat ved direktiv 94/5, nemlig at undgå dobbeltbeskatning. En sådan dobbeltbeskatning vil dog netop forekomme, hvis det ikke bare er fortjenstmargenen, men hele værdien, der skal svares afgift af.

35. Videre har sjette direktivs artikel 26a til formål at hindre konkurrencefordrejninger mellem videreforhandlere af brugte genstande. Til denne gruppe af erhvervsdrivende hører ikke blot antikvitetshandlere, men også hestehandlere.

36. Det første præjudicielle spørgsmål skal altså besvares således, at et dyr i princippet kan anses for en brugt genstand i sjette direktivs artikel 26a, punkt A, litra d)'s forstand.

V – Andet præjudicielle spørgsmål

A – Parternes argumenter

37. Stenholmen har gjort gældende, at anvendelsen af de særlige bestemmelser for brugte genstande ikke skal afhænge af disses egenskaber. Ifølge definitionen i artikel 26a, punkt A, litra d), er det afgørende kriterium, om der er tale om »løsøregenstande«. Der skal derfor ikke sondres mellem forskellige typer af heste (træningsniveauer). Heste skal nemlig ikke anses for nye genstande ifølge den retspraksis, der følger af dommen i sagen Van Dijk's Boekhuis (5). Der bør heller ikke skabes en sondring, der afhænger af, hvem genstanden erhverves fra, dvs. om en hest erhverves fra opdrætteren eller nogen anden, eksempelvis en privatperson.

38. Spørgsmålet, om der skal svares afgift af fortjenstmargenen, afhænger alene af, om betingelserne i sjette direktivs artikel 26a, punkt B, stk. 2, er opfyldt. Dette aspekt er imidlertid ikke omfattet af det præjudicielle spørgsmål.

39. Stenholmen har anført, at andre medlemsstater desuden anvender reglerne om afgifter af fortjenstmargenen i forbindelse med handel med heste.

40. Riksskatteverket, som kun subsidært har fremsat bemærkninger til det andet fortolkningsspørgsmål, har gjort gældende, at den her omhandlede økonomiske virksomhed ikke kan defineres som videreforhandling, men som optræning af heste. Sjette direktivs artikel 26a finder imidlertid kun anvendelse når en genstand købes med henblik på videresalg. Optræningsvirksomheden består i at genstanden, dvs. hesten, forandres. Der er således tale om almindelig virksomhed, som med udgangspunkt i indkøbt materiel går ud på at forandre varer med henblik på senere videresalg. Hvis der kun skal svares marginalafgift, vil det i visse tilfælde indebære, at det kun er den merværdi, der er opstået i sidste led af kæden, der skal svares afgift af.

41. Kommissionen har gjort gældende, at hestens fremtidige anvendelse ikke er relevant for vurderingen. Kommissionen mener i stedet, at det, der er afgørende, er de transaktioner, som hesten har været genstand for, inden den erhverves af en afgiftspligtig videreforhandler.

42. Kommissionen har videre gjort gældende, at formålet med fællesskabsbestemmelserne om merværdiafgift er at undgå dobbeltbeskatning. Merværdiafgiftssystemet omfatter ikke nyfødte dyr, for hvilke der ikke svares merværdiafgift, før de leveres til videreforhandleren. Dog er dyr, der først leveres til en ikke-afgiftspligtig person, og som siden sælges til en videreforhandler, omfattet.

B – *Vurdering*

43. Det skal først bemærkes, at også det andet fortolkningsspørgsmål kun angår et bestemt aspekt af de særlige bestemmelser om afgift af fortjenstmargenen i sjette direktivs artikel 26a. Det aspekt, der skal vurderes her, er nemlig kriteriet »brugte genstande«. Det er således spørgsmålet, hvordan sjette direktivs artikel 26a, punkt A, litra d), skal fortolkes. Til forskel fra det første fortolkningsspørgsmål angår det andet spørgsmål ikke det almindelige retlige spørgsmål om, hvordan dyr overhovedet skal kvalificeres. Med udgangspunkt i omstændighederne i sagen ved den nationale domstol angår det andet præjudicielle spørgsmål i stedet det særlige forhold, om et dyr, som købes fra en anden privatperson end opdrætteren og som efter træning med henblik på en specifik anvendelse sælges videre, skal betragtes som en brugt genstand.

44. I merværdiafgiftsretlig forstand må dette spørgsmål ses på følgende økonomiske baggrund.

I lighed med det, der plejer at være tilfældet, er der i denne sag tale om en omsætningskæde. Bortset fra slutbrugeren består kæden imidlertid ikke blot af virksomheder. I omsætningskæden findes nemlig en person, som ikke er afgiftspligtig, nemlig en privatperson. Det er i denne henseende uden betydning, om denne ikke-afgiftspligtige person har erhvervet hesten fra en privatperson eller fra en næringsdrivende, eksempelvis opdrætteren, og derefter sælger den til en afgiftspligtig, dvs. videreforhandleren. Videreforhandleren erhverver hesten med henblik på at træne den op. Af de faktiske omstændigheder i sagen ved den nationale domstol fremgår, at der nærmere bestemt er tale om videretræning af en hest, som allerede har gennemgået en optræning.

45. At der inden for omsætningskæden findes en privatperson, er ganske vist et særligt tilfælde, i forhold til hvad der plejer at være tilfældet i »normale« omsætningskæder. Det forhold, at

en privatperson indgår i omsætningskæden, er imidlertid ikke noget, som kun kan være tilfældet i forbindelse med hestehandel. I sjette direktivs artikel 26a, punkt A, litra d), er nævnt vigtige eksempler på varer, der sædvanligvis erhverves af privatpersoner, såsom smykker og antikviteter.

46. På grundlag af det jeg anførte ovenfor vedrørende det første præjudicielle spørgsmål vedrørende ordlyden af sjette direktivs artikel 26a, punkt A, litra d), mener jeg vedrørende det andet fortolkningsspørgsmål, at selv dyr, der erhverves fra en privatperson, som ikke er opdrætteren, kan anses for brugte genstande. Det forhold, at genstanden erhverves fra en privatperson, er med andre ord uden betydning for, om genstanden skal anses for brugt. Der er i stedet tale om en anden betingelse for anvendelse af de særlige bestemmelser i sjette direktivs artikel 26a.

47. At et dyr, i nærværende sag en hest, *sælges videre* af videreforhandleren, efter han har erhvervet dyret, er en omstændighed, som er af lige så ringe betydning for spørgsmålet, om varen skal anses for brugt. Også denne omstændighed angår et aspekt af de særlige bestemmelser i sjette direktivs artikel 26a, som ikke er genstand for prøvelse i denne sag, nemlig levering via den afgiftspligtige videreforhandler.

48. Den afgørende omstændighed i nærværende sag er i stedet, at varen (i denne sag en hest) først sælges videre af videreforhandleren, efter at denne har trænet hesten med henblik på en specifik anvendelse.

49. I den forbindelse skal det understreges, at Regeringsrätten ikke har stillet spørgsmålet om, hvordan træningsvirksomhed skal behandles i relation til reglerne om merværdiafgift. Dette må dog være Riksskatteverkets udgangspunkt.

50. Det fremgår ikke klart og tydeligt af sagens akter, i hvilken stand hestene befandt sig, dvs. hvad de kunne anvendes til, da de blev opkøbt fra privatpersoner. Under sagen ved Skatterättsnämnden angik spørgsmålet snarere, hvordan utrænede heste skal betragtes. I sit skriftlige indlæg for Domstolen har Stenholmen dog lagt til grund, at der er tale om erhvervelse af springheste, som blot skal gennemgå yderligere træning.

51. For så vidt angår sidstnævnte tilfælde kan man gå ud fra, at der er tale om heste, der – for at gengive bestemmelsen i sjette direktivs artikel 26a, punkt A, litra d) – »kan genanvendes i den foreliggende stand«. Dette er tilfældet både før og efter træningen. Som Stenholmen med rette har gjort gældende, er der imidlertid tale om samme hest og samme funktion. Sådanne heste skal derfor anses for »brugte genstande« i sjette direktivs artikel 26a, punkt A, litra d)'s forstand.

52. Man ville dog kunne drage en anden konklusion for så vidt angår heste, som trænes op med henblik på at blive anvendt på en anden måde end tidligere. Dette er eksempelvis tilfældet, hvor en hest først skal rides til. Dette er imidlertid også tilfældet for så vidt angår heste, som allerede en gang har været anvendt som springheste, hvor det, afhængigt af omstændighederne, kan ske, at deres nuværende eller en anden rytter ikke længere kan anvende dem som springheste, frem for alt ikke ved ridestævner. Endelig kan nævnes de tilfælde, hvor heste, som tidligere har været dressurheste, anvendes som springheste og omvendt. Det må dog medgives, at dette sker mere sjældent. Imidlertid sker det ofte, at heste anvendes på en anden måde end tidligere og da uden at have gennemgået nogen særlig træning derimellem.

53. Der opstår yderligere et retligt spørgsmål i de tilfælde, hvor hestene erhverver yderligere kundskaber, eksempelvis i forbindelse med terræntræning, altså ved træning til allroundheste.

54. Handel med heste kan således omfatte meget skiftende konstellationer. Eftersom Domstolen inden for rammerne af en præjudiciel sag hverken skal tage stilling til alle faktisk mulige

situationer eller til de konkrete sagsforhold, kan Domstolen i denne sag alene fastlægge visse retlige kriterier, som den nationale domstol skal tage i betragtning ved prøvelsen af de konkrete omstændigheder i sagen.

55. For så vidt angår det præjudicielle spørgsmål er det praktisk at lægge sondringen mellem »brugte genstande« og »nye genstande« til grund. I den forbindelse henviser jeg til det, Domstolen fastslog i Van Dijk's Boekhuis-dommen, der er nævnt flere gange ovenfor. I den dom fastslog Domstolen, at en genstand er »ny«, »når der [...] opstår et gode, hvis funktion, i brugernes øjne, er forskellig fra den funktion, det udleverede materiale havde«(6).

56. Denne dom kunne anvendes generelt således, at funktionsændringen isoleres som kriterium og gøres til et alment gældende sondringskriterium. Imod en sådan generel anvendelse af dommen kan det imidlertid anføres, at det alene er begrebet »fremstilling«, der blev fortolket i dommen, samt at det ikke er muligt at fremstille en ny hest, uanset hvilken træning man anvender.

57. Selv om prøvelsen rettes mod funktionsændringen, opstår spørgsmålet om, hvorvidt eller hvornår en sådan ændret funktion indtræder for så vidt angår heste. I den forbindelse kunne man absolut – netop med støtte i et alment accepteret synspunkt – argumentere for, at dressur-, spring- og allroundheste, såvel som andalusiske heste og heste, der trænes til westernridning, har samme funktion, nemlig at de generelt set anvendes som rideheste. På den anden side kunne trækheste, galopheste eller travheste udgøre deres egen kategori. Imod denne opfattelse taler imidlertid den omstændighed, at alle disse heste har samme funktion på et endnu mere abstrakt plan: de er heste, der anvendes til ridesport. Disse heste adskiller sig fra de stadigt mere sjældent forekommende arbejdsheste. Endvidere ville heste, som er en handelsvare på grund af deres kød, udgøre en særskilt hestekategori.

58. Bortset fra disse særlige egenskaber, der vedrører hestenes forskellige anvendelsesmuligheder, opstår spørgsmålet, hvad der er afgørende ved bedømmelsen af funktionen: sælgerens hensigt, køberens hensigt (f.eks. at hesten købes for at deltage i springkonkurrencer fra og med et vist niveau), hvilke opgaver de pågældende heste rent objektivt kan anvendes til, eller på hvilken måde de tidligere er blevet anvendt.

59. Det følger af det anførte, at kriteriet om funktionsændring – i hvert fald for så vidt angår dyr – i praksis giver anledning til meget vanskelige afgrænsningsproblemer og i forlængelse heraf retsusikkerhed for de berørte erhvervsdrivende. Derfor mener jeg ikke, det er ønskeligt at anvende dette kriterium.

60. Hvis en hest, som købes af en virksomhed fra en ikke-afgiftspligtig, anses for at være en brugt genstand, er det i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 26a's formål, nemlig at undgå dobbeltbeskatning. At dette formål virkelig opnås, sikres gennem pligten til at svare afgift af fortjenstmargenen.

61. Hvis hestene ikke skal anses for at være brugte genstande i den omtvistede bestemmelses forstand, ville der nemlig på ny skulle svares fuld afgift, når de igen bringes i omsætning. For heste, som sælges af en privatperson til en anden privatperson, således uden indblanding fra uddannede hestehandlere, dvs. videreforhandlere, svares der derimod alene afgift for den del, der angår den første privatpersons salgsbeløb. En sådan forskelsbehandling kan medføre en konkurrencefordrejning mellem direkte salg fra forbruger til forbruger og transaktioner via de normale salgskanaler (7). Formålet med sjette direktivs artikel 26a er netop at undgå en sådan konkurrencefordrejning, og det er netop det, fællesskabslovgiver har tilsigtet, hvilket fremgår af direktiv 94/5, hvorved de pågældende særlige bestemmelser blev indsat. Eftersom der ikke findes særlige bestemmelser om handel med heste, skal den omtvistede bestemmelse om brugte genstande derfor også anvendes i tilfælde som det, der er genstand for sagen ved den nationale

domstol.

62. For fuldstændighedens skyld vil jeg afslutningsvis tilføje, at anvendelse af reglerne om, at der skal svares afgift af fortjenstmargenen, ikke fører til, at der ikke skal svares afgift af den merværdi, der opstår gennem træning af heste. Tværtimod beregnes merværdiafgiften ud fra den fortjenstmargen, der er opnået, dvs. ud fra marginen. Denne margin bliver større, jo højere merværdien er, hvilket kommer til udtryk i den opnåede salgspris. Derigennem sikres det, at optræning af heste betragtes på samme måde som de reparationer, der udtrykkeligt er nævnt i artikel 26a, punkt A, litra d), og som eksempelvis foretages på antikviteter.

63. Det andet fortolkningsspørgsmål skal altså besvares på følgende måde. Et dyr, som købes fra en privatperson (en anden end opdrætteren), og som – efter træning med henblik på en specifik anvendelse – sælges videre, skal betragtes som en brugt genstand.

VI – Forslag til afgørelse

64. På baggrund af ovenstående foreslår jeg Domstolen at besvare de præjudicielle spørgsmål på følgende måde:

1) Et dyr kan betragtes som en brugt genstand som omhandlet i artikel 26a, punkt A, litra d), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag.

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 betragtes som en brugt genstand, som omhandlet i artikel 26a, punkt A, litra d), i sjette direktiv 77/388.

1 – Originalsprog: tysk.

2 – Rådets direktiv af 14.2.1994 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring af direktiv 77/388/EØF ? Særordning for brugte genstande, kunstgenstande, samlereobjekter og antikviteter (EFT L 60, s. 16).

3 – Dom af 21.6.1988, sag 10/87, Tattersalls Ltd, Sml. s. 3281.

4 – Tattersalls Ltd-dommen, nævnt i fodnote 3.

5 – Dom af 14.5.1985, sag 139/84, Sml. s. 1405.

6 – Van Dijk's Boekhuis-dommen, nævnt i fodnote 5, præmis 22.

7 – Jf. vedr. disse negative konsekvenser på grundlag af den tidligere retstilstand, dom af 10.7.1985, sag 17/84, Kommissionen mod Irland, Sml. s. 2375, præmis 14 og 17.