

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
STIX-HACKL
της 10ης Ιουλίου 2003 ¹

I — Εισαγωγή

1. Η παρούσα αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία 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 (στο εξής: έκτη οδηγία). Πρέπει εν προκειμένω να καθορισθεί αν τα ζωντανά ζώα εν γένει και τα άλογα ειδικότερα μπορούν να θεωρηθούν ως μεταχειρισμένα αντικείμενα.

II — Νομικό πλαίσιο

A — Το κοινοτικό δίκαιο

2. Σημασία έχει εν προκειμένω το άρθρο 26α της έκτης οδηγίας. Η διάταξη αυτή,

που προστέθηκε με την οδηγία 94/5/ΕΚ ², φέρει τον τίτλο «Ειδικό καθεστώς που εφαρμόζεται στα μεταχειρισμένα αντικείμενα και στα αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας».

3. Το άρθρο 26α, μέρος Β, καθιερώνει ένα ειδικό καθεστώς για τους υποκειμένους στον φόρο μεταπωλητές. Κατά τη διάταξη αυτή, οι παραδόσεις μεταχειρισμένων αντικειμένων τις οποίες κυρίως πραγματοποιούν οι υποκείμενοι στον φόρο μεταπωλητές υπόκεινται σε ειδικό καθεστώς φορολόγησεως του περιθωρίου κέρδους. Η διαφορά που πρέπει να φορολογηθεί αντιστοιχεί, συναφώς, στη διαφορά μεταξύ της τιμής μεταπώλησεως και της τιμής αγοράς. Τα μεταχειρισμένα αντικείμενα που αγοράζει ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής από μη υποκείμενο στον φόρο υπάγονται στο καθεστώς αυτό.

4. Το άρθρο 26α, μέρος Α, περιέχει σειρά νομικών ορισμών. Η έννοια των «μεταχειρισμένων αντικειμένων» περιλαμβάνεται

2 — Οδηγία 94/5 του Συμβουλίου, της 14ης Φεβρουαρίου 1994, για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας και την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ — Ειδικό καθεστώς που εφαρμόζεται στα μεταχειρισμένα αγαθά και στα αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας (ΕΕ L 60, σ. 16).

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

στο άρθρο 26α, μέρος Α, στοιχείο δ', το οποίο ορίζει τα εξής:

«“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».

B — Το εθνικό δίκαιο

5. Στο κεφάλαιο 9 α του Mervärdeskatte-lag (1994:200) (στο εξής: σουηδικός νόμος για τον ΦΠΑ) υπάρχουν ειδικές διατάξεις σχετικές με τα μεταχειρισμένα αντικείμενα, τα αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας. Ως μεταχειρισμένα αντικείμενα νοούνται, κατά το άρθρο 4 του κεφαλαίου 9 α, τα αντικείμενα τα οποία έχουν χρησιμοποιηθεί και τα οποία είναι δυνατόν να αναχρησιμοποιηθούν, ως έχουν ή μετά από επισκευή, με ορισμένες εξαιρέσεις που δεν αφορούν την υπό κρίση υπόθεση.

6. Οι διατάξεις του κεφαλαίου 9 α του σουηδικού νόμου για τον ΦΠΑ αποτελούν προσαρμογή προς τις διατάξεις του κοινοτικού δικαίου στον σχετικό τομέα.

Π — Τα πραγματικά περιστατικά, η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

7. Η Förvaltnings AB Stenholmen (στο εξής: Stenholmen) προτίθεται να ασχοληθεί με την αγορά νεαρών αλόγων από ιδιώτες, προκειμένου να τα εκπαιδεύει ως άλογα ιππασίας και, στη συνέχεια, να τα μεταπωλεί. Προκειμένου να διευκρινίσει το ζήτημα των φορολογικών συνεπειών της δραστηριότητας που σκοπεύει να ασκήσει, η Stenholmen υπέβαλε στο Skatterättsnämnd το ακόλουθο ερώτημα:

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

8. Το Skatterättsnämnd έδωσε αρνητική απάντηση στο ερώτημα αυτό με προκριματική γνωμοδότηση της 12ης Νοεμβρίου 2001, για τους εξής λόγους.

9. Το κεφάλαιο 9 α του σουηδικού νόμου για τον ΦΠΑ περιέχει διατάξεις περί του λεγόμενου φόρου επί του περιθωρίου κέρδους που επιβάλλεται επί του κύκλου εργασιών που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής, μεταξύ άλλων, μεταχειρισμένων αντικειμένων. Κατά το άρθρο 4, ως μεταχειρισμένα αντικείμενα νοούνται τα αντικείμενα τα οποία έχουν χρησιμοποιηθεί και τα οποία

είναι δυνατόν να αναχρησιμοποιηθούν, ως έχουν ή μετά από επισκευή, εξαιρουμένων, σε απλή διατύπωση, των ακινήτων, των αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, των αντικειμένων τα οποία αποτελούνται εξ ολοκλήρου ή κυρίως από χρυσό, άργυρο ή λευκόχρυσο καθώς και των άδεται φυσικών ή συνθετικών πολυτίμων λίθων. Όσον αφορά τα αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, επί των οποίων έχει επίσης εφαρμογή το άρθρο 9 α, υπάρχουν ειδικοί ορισμοί στα άρθρα 5 έως 7 επ. Ως υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής νοείται, κατά το άρθρο 8, πρώτο εδάφιο, ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος, στο πλαίσιο της οικονομικής του δραστηριότητας, αγοράζει ή εισάγει μεταχειρισμένα αντικείμενα και αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, προκειμένου να τα μεταπωλήσει.

10. Ως αντικείμενα νοούνται, κατά το άρθρο 6 του κεφαλαίου 1 του σουηδικού νόμου για τον ΦΠΑ, τα υλικά πράγματα, μεταξύ των οποίων τα ακίνητα και το αέριο, καθώς και η θερμότητα, το ψύχος και η ηλεκτρική ενέργεια. Τα ζωντανά ζώα, σύμφωνα με τον ορισμό αυτόν, αποτελούν, κατά το Skatterättsnämnd, αντικείμενα από απόψεως ΦΠΑ. Το ζήτημα όμως στην υπό κρίση υπόθεση είναι αν τα άλογα τα οποία αγοράζονται προκειμένου να μεταπωληθούν, μετά από κάποια εκπαίδευση, αποτελούν τέτοιου είδους μεταχειρισμένα αντικείμενα, επί των οποίων έχει εφαρμογή το καθεστώς περί φορολογήσεως του περιθωρίου κέρδους. Τα αντικείμενα, όπως π.χ. μια επίπλωση, τα οποία προορίζονται για χρήση στο πλαίσιο μιας δραστηριότητας, δεδομένου ότι δεν υπάρχει πρόθεση περαιτέρω πωλήσεώς τους, δεν περιλαμβάνονται στον ορισμό.

11. Από τον ορισμό της έννοιας του μεταχειρισμένου αντικειμένου προκύπτει, πλην του ότι το αντικείμενο πρέπει να έχει χρησιμοποιηθεί, ότι πρέπει να είναι δυνατή η αναχρησιμοποίησή του ως έχει ή μετά από επισκευή. Ως εκ τούτου, ο χαρακτήρας ενός αντικειμένου ως μεταχειρισμένου πρέπει, κατά τον ως άνω ορισμό, να προσδιορίζεται κατά την αγορά του από τον μεταπωλητή. Τούτο μπορεί επίσης να θεωρηθεί ότι προκύπτει από τις διατάξεις που περιέχουν τον ορισμό της έννοιας του υποκειμένου στον φόρο μεταπωλητή. Έτσι, το αντικείμενο θα μεταπωληθεί στην κατάσταση στην οποία αγοράστηκε ή –αυ υποτεθεί– εφόσον είναι κατεστραμμένο και, επομένως, δεν μπορεί να εκπληρώσει τη συνήθη και αναμενόμενη λειτουργία του, αφού επισκευαστεί ώστε να μπορεί να χρησιμοποιηθεί εκ νέου.

12. Από τα ανωτέρω προκύπτει προφανώς ότι, πριν από την μεταπώληση 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.

13. Επιπλέον των προεκτεθέντων, πρέπει να επισημανθεί ότι, ανεξαρτήτως της έννοιας των μεταχειρισμένων αντικειμένων, δεν υπάρχει αμφιβολία ότι στα αντι-

κείμενα τα οποία αφορά το κεφάλαιο 9 α του σουηδικού νόμου για τον ΦΠΑ περιλαμβάνονται τα άψυχα αντικείμενα τα οποία, εκτός ορισμένων αντικειμένων συλλεκτικής αξίας, έχουν «κατασκευαστεί». Στη συνήθη χρήση της γλώσσας επίσης, η έννοια των μεταχειρισμένων αντικειμένων πρέπει να καλύπτει μόνον τέτοιου είδους πράγματα και όχι ζωντανούς οργανισμούς. Ακόμη και η λέξη επισκευή εμφανίζει ότι πρόκειται περί κάποιου κατασκευασθέντος αντικειμένου, η λειτουργία του οποίου αποκαθίσταται με την επισκευή.

14. Στο πλαίσιο 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 Stenholmen, το Skatterättspämbd κρίνει ότι η πώληση των αλόγων δεν μπορεί να υπαχθεί στον κύκλο εργασιών που αφορά μεταχειρισμένα αντικείμενα. Συνεπώς, το κεφάλαιο 9 α του νόμου για τον ΦΠΑ δεν έχει εφαρμογή επί του κύκλου εργασιών της Stenholmen.

15. Η Stenholmen προσέφυγε κατά της προκριματικής γνωμοδοτήσεως ενώπιον του Regeringsrätt (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) και ζήτησε να δοθεί καταφατική απάντηση στο ερώτημα που είχε υποβάλει. Το Riksskatteverket (η εθνική φορολογική διοίκηση) ζήτησε την επικύρωση της προκριματικής γνωμοδοτήσεως.

16. Κατά το Regeringsrätt, τα ζώα και οι λοιποί ζωντανοί οργανισμοί είναι χωρίς αμφιβολία αντικείμενα υπό την έννοια του δικαίου του ΦΠΑ. Πάντως, το να θεωρη-

θεί ένα ζωντανό ζώο ως «μεταχειρισμένο» αντικείμενο δύσκολα συμβιβάζεται με την τρέχουσα χρήση της γλώσσας. Το ζήτημα ποια είναι η έννοια της εκφράσεως «μεταχειρισμένα αντικείμενα» προφανώς δεν έχει κριθεί από το Δικαστήριο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων.

17. Το Regeringsrätt έχει αμφιβολίες ως προς την ερμηνεία του όρου και ζητεί, κατά συνέπεια, από το Δικαστήριο να απαντήσει στα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα σύμφωνα με το άρθρο 234 ΕΚ:

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

Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο ερώτημα αυτό, ζητείται να δοθεί απάντηση στο ακόλουθο ερώτημα.

2) Πρέπει να θεωρείται «μεταχειρισμένο αντικείμενο» ζώο το οποίο ένα πρόσωπο αγοράζει από ιδιώτη (πλην του εκτροφέα) και το οποίο μεταπωλείται, κατόπιν εκπαίδευσέως για συγκεκριμένη χρήση;»

IV — Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

18. Το πρώτο προδικαστικό ερώτημα αφορά την ερμηνεία του άρθρου 26α, μέρος Α, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας.

A — Τα κύρια επιχειρήματα των διαδίκων

19. Η Stenholmen εξετάζει, κατ' αρχάς, τις απόψεις που υποστηρίχθηκαν ενώπιον και εκ μέρους των εθνικών αρχών. Περαιτέρω, παραλέμπει στη νομολογία του Δικαστηρίου³ που χαρακτήρισε τα ζώα ως αντικείμενα υπό την έννοια του δικαίου του ΦΠΑ. Από τον νομικό ορισμό του άρθρου 26α, μέρος Α, στοιχείο δ', δεν προκύπτει κάτι διαφορετικό. Ομοίως, ο σκοπός που έγκειται στην αποφυγή της διπλής φορολογίας και η επιδιωκόμενη με το σύστημα της φορολογίας του περιθωρίου κέρδους ίση μεταχείριση μεταξύ εμπόρων μεταχειρισμένων αντικειμένων στο επίπεδο του ανταγωνισμού επιβάλλουν να εμπίπτουν τα ζώα στη διάταξη αυτή.

20. Κατά το Rikskatteverket, τα ζώα πρέπει, βεβαίως, να θεωρηθούν ως αντικείμενα υπό την έννοια της έκτης οδηγίας, αλλά όχι ως μεταχειρισμένα αντικείμενα υπό την έννοια του άρθρου 26α. Κατά συνέπεια, τα ζώα αποκλείονται από το πεδίο εφαρμογής της διατάξεως αυτής, διότι δεν μπορούν να μεταπωληθούν στην κατάσταση στην οποία βρίσκονταν κατά την αγορά τους ούτε να επισκευαστούν. Όπως άλλοι ζωντανό οργανισμοί και οι

καρποί τους, για παράδειγμα τα βατόμουρα και τα μανιτάρια, ούτε τα άλογα που δεν έχουν ακόμη εκπαιδευτεί μπορούν να θεωρηθούν ως μεταχειρισμένα αντικείμενα. Άλλωστε, πρέπει να αποτραπεί η δημιουργία καταστάσεως κατά την οποία δεν εισπράττεται οποιοσδήποτε φόρος.

21. Η Επιτροπή φρονεί ότι το παράρτημα Α της έκτης οδηγίας αφορά και τα κοπάδια και ότι στο παράρτημα Γ γίνεται μνεία κυρίως των αλόγων. Επομένως, και τα άλογα πρέπει να χαρακτηρισθούν ως μεταχειρισμένα αντικείμενα.

B — Εκτίμηση

22. Επιβάλλεται, κατ' αρχάς, η παρατήρηση ότι με το προδικαστικό ερώτημα ζητείται να διευκρινιστεί αν τα άλογα *μπορούν* επίσης να θεωρηθούν ως μεταχειρισμένα αντικείμενα υπό την έννοια του άρθρου 26α, μέρος Α, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας και όχι αν *πρέπει* σε κάθε περίπτωση να θεωρηθούν ως τέτοια.

23. Πρέπει, επιπλέον, να τονισθεί ότι, για να επιλυθεί το ζήτημα αυτό που αφορά το δικαίο του ΦΠΑ, η ιδιότητα του αντικείμενου που αποδίδεται στα ζώα κατά το αστικό δίκαιο ή η κατάταξή τους σε ιδιαίτερη κατηγορία στερείται σημασίας. Πράγματι, πρώτον, η έννοια του μεταχειρισμένου αντικειμένου πρέπει να αποτελέσει το αντικείμενο αυτόνομης ερμηνείας στα πλαίσια του κοινοτικού δικαίου και,

3 — Απόφαση της 21ης Ιουνίου 1988, 10/87, Tattersalls Ltd (Συλλογή 1988, σ. 3281).

δεύτερον, η ερμηνεία του αστικού δικαίου δεν συμβιβάζεται προς τη σημαντική αρχή της ομοιόμορφης ερμηνείας που προβλέπεται ακριβώς στο δίκαιο του ΦΠΑ, διότι, αν ληφθούν ως αφετηρία οι διαφορετικές ρυθμίσεις του αστικού δικαίου των κρατών μελών, θα ήταν δυνατή η κατάληξη σε διαφορετική ερμηνεία και εφαρμογή των επίμαχων κοινοτικών διατάξεων από το ένα κράτος μέλος στο άλλο.

24. Η εξέταση της έκτης οδηγίας που αποτελεί το αντικείμενο της παρούσας διαδικασίας παρέχει ήδη τη δυνατότητα εντοπισμού της μεθόδου που πρέπει να ακολουθηθεί για να δοθεί απάντηση στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα. Πράγματι, το παράρτημα Α ΙΙ, σημείο 1, αφορά επίσης ρητώς «την κτηνοτροφία». Οι παροχές που πραγματοποιούνται σε σχέση με το ζωικό κεφάλαιο, δηλαδή με ζώα, αναφέρονται έτσι ρητώς.

25. Ο νομικός ορισμός της έννοιας των «μεταχειρισμένων αντικειμένων» του άρθρου 26α, μέρος Α, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας περιλαμβάνει αποκλειστικά τα «κινητά πράγματα». Υπογραμμίζεται, στο πλαίσιο αυτό, ότι ούτε η διάταξη αυτή ούτε καμία άλλη δεν αποκλείουν ρητά τα ζώα από το πεδίο εφαρμογής του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 26α. Τα συστατικά στοιχεία που αναφέρονται στη διάταξη αυτή δεν παρέχουν τη δυνατότητα να συναχθεί εκ των προτέρων το συμπέρασμα ότι τα ζώα δεν μπορούν να αποτελέσουν μεταχειρισμένα αντικείμενα υπό την έννοια της έκτης οδηγίας.

26. Όσον αφορά το πρώτο στοιχείο, «πράγματα», πρέπει να αναφερθεί μια απόφαση του Δικαστηρίου, κατά την οποία τα άλογα πρέπει να θεωρηθούν ως αντικείμενα του φόρου κύκλου εργασιών⁴.

27. Το δεύτερο στοιχείο, «κινητά», συνηγορεί επίσης υπέρ του να συμπεριληφθούν τα ζώα στο πεδίο εφαρμογής της επίμαχης διατάξεως. Πράγματι, σε αντιδιαστολή προς πολλά αντικείμενα, τα ζώα –η διαφορά της κύριας δίκης αφορά ζωντανά άλογα– μπορούν, κατ' αρχήν, να κινούνται μόνα τους.

28. Το τρίτο στοιχείο, «ενσώματα», αφορά τα ζώα και, κατά συνέπεια, και τα άλογα, εφόσον έχουν σώμα.

29. Απομένει η τέταρτη προϋπόθεση, δηλαδή ότι τα αντικείμενα μπορούν να «αναχρησιμοποιηθούν, ως έχουν ή μετά από επισκευή». Η προϋπόθεση αυτή μπορεί να ισχύσει και για τα ζώα.

30. Στα ανωτέρω δεν αντιτίθεται το γεγονός ότι τα ζώα –και όχι μόνον τα άλογα– μπορούν και να εκπαιδευθούν και να χρησιμοποιηθούν κατά διαφορετικό σε σχέση με την προηγούμενη χρήση τους τρόπο, π.χ. στην περίπτωση αλόγων, τα

4 — Απόφαση στην υπόθεση 10/87 (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 3).

οποία, κατόπιν βασικής εκπαίδευσης, χρησιμοποιούνται ως άλογα για εκπαίδευση ή για εμπόδια, ακόμη και ως άλογα πολλαπλής χρήσεως.

31. Ειδικότερα τα άλογα τα οποία αφορά η υπό κρίση υπόθεση μπορούσαν ήδη πριν από την αγορά τους εκ μέρους της Stenholmen να χρησιμοποιηθούν «στην κατάσταση στην οποία βρίσκονταν» και αρκούσε απλώς να συνεχιστεί η εκπαίδευσή τους. Πράγματι, δεν είναι σπάνιο να μεταπωλούνται ή να ανταλλάσσονται άλογα από τον ιδιοκτήτη τους, ακόμη και μετά τη συμμετοχή τους σε αγώνες. Ο αγοραστής μπορεί είτε να είναι άλλος ιδιώτης ή ακόμη και έμπορος ο οποίος μεταπωλεί το άλογο, στην προκειμένη περίπτωση κατόπιν περαιτέρω εκπαίδευσης.

32. Έστω και αν μπορεί κάλλιστα να υποστηριχθεί η άποψη ότι υπάρχουν περιπτώσεις κατά τις οποίες ένα ζώο δεν πρέπει να θεωρηθεί ως μεταχειρισμένο αντικείμενο, δεν είναι δυνατόν να συναχθεί το συμπέρασμα ότι, κατ' αρχήν, τα ζώα δεν μπορούν να θεωρηθούν ως μεταχειρισμένα αντικείμενα. Όμως, ακριβώς τη βασική αυτή δυνατότητα αφορά το ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου.

33. Επομένως, στα πλαίσια της παρούσας διαδικασίας, παρέλκει η απάντηση και στα ερωτήματα που έθεσε το Riksskatteverket, τα οποία αφορούν το κατά πόσον τα νεογέννητα άλογα ή τα συγκομισθέντα βατόμουρα πρέπει να θεωρηθούν ως

μεταχειρισμένα αντικείμενα. Την απάντηση αποκλείουν δικονομικοί λόγοι, καθόσον τα ερωτήματα αυτά δεν ανακύπτουν συγκεκριμένα στα πλαίσια της διαφοράς της κύριας δίκης.

34. Πρέπει, τέλος, να τονιστεί ο σκοπός που επιδιώκει η διάταξη του άρθρου 26α, η οποία προστέθηκε με την οδηγία 94/5, δηλαδή η αποφυγή της διπλής φορολογίας. Διπλή φορολογία όμως θα ανέκυπτε ακριβώς εάν, σε ορισμένες περιπτώσεις, δεν εφορολογείτο μόνον η διαφορά, αλλά η συνολική αξία.

35. Επιπλέον, το καθεστώς που καθιέρωσε το άρθρο 26α της έκτης οδηγίας σκοπεί επίσης στην αποτροπή των μειονεκτημάτων από πλευράς ανταγωνισμού για τους εμπόρους μεταχειρισμένων αντικειμένων. Στην εν λόγω ομάδα εμπόρων δεν ανήκουν όμως μόνον οι έμποροι αντικειμένων αρχαιολογικής αξίας, αλλά μπορούν να περιλαμβάνονται και οι έμποροι αλόγων.

36. Επομένως, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι ένα ζώο μπορεί, κατ' αρχήν, να θεωρηθεί ως μεταχειρισμένο αντικείμενο, υπό την έννοια του άρθρου 26α, μέρος Α, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας.

V — Επί του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος

A — Κύρια επιχειρήματα των διαδίκων

37. Η *Stenholmen* υποστηρίζει ότι η εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος για τα μεταχειρισμένα αντικείμενα δεν μπορεί να εξαρτάται από τις ιδιότητές τους. Αυτό που είναι καθοριστικό κατά τον νομικό ορισμό του άρθρου 26α, μέρος Α, στοιχείο δ', είναι ότι πρόκειται για «κινητά πράγματα». Κατά συνέπεια, δεν είναι δυνατόν να γίνεται διάκριση μεταξύ διαφόρων ειδών αλόγων (επίπεδα εκπαιδεύσεως). Πράγματι, δεν πρέπει να θεωρούνται ως νέο αντικείμενο υπό την έννοια της απόφασης Van Dijk's Boekhuis⁵. Κατά την απόφαση εκείνη, δεν πρέπει να γίνεται καμία διάκριση ανάλογα με την ταυτότητα του προσώπου που αγοράζει το αντικείμενο, δηλαδή ανάλογα με το αν το άλογο αγοράζει εκπαιδευτής ή κάποιος άλλος, για παράδειγμα ιδιώτης.

38. Η δυνατότητα εφαρμογής του καθεστώτος της φορολογίας του περιθωρίου κέρδους εξαρτάται αποκλειστικά από την τήρηση των προϋποθέσεων του άρθρου 26α, μέρος Β, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας. Οι προϋποθέσεις αυτές δεν αποτελούν, εντούτοις, αντικείμενο του προδικαστικού ερωτήματος.

39. Κατά τα λοιπά, και άλλα κράτη μέλη εφαρμόζουν στα άλογα το καθεστώς της φορολογίας του περιθωρίου κέρδους.

40. Το *Riksskatteverket*, το οποίο επικουρικός μόνον εξετάζει το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, δεν εντοπίζει την οικονομική δραστηριότητα στη μεταπώληση, αλλά στην εκπαίδευση του αλόγου. Φρονεί ότι το άρθρο 26α της έκτης οδηγίας εφαρμόζεται, πάντως, αποκλειστικά στην περίπτωση κατά την οποία ένα αντικείμενο αγοράζεται με την προοπτική της μεταπώλησής. Η δραστηριότητα της εκπαίδευσής έγκειται όμως ακριβώς στη μεταποίηση του εμπορεύματος άλογο. Πρόκειται συναφώς για τη συνήθη δραστηριότητα της αγοράς με σκοπό τη μεταποίηση και τη συνακόλουθη μεταπώληση. Το γεγονός ότι φορολογείται μόνον το περιθώριο κέρδους θα μπορούσε σε ορισμένες περιπτώσεις να έχει ως συνέπεια ότι φορολογείται μόνον η προστιθέμενη αξία που προκύπτει κατά το τελευταίο στάδιο της αλυσίδας.

41. Κατά την *Επιτροπή*, επιρροή δεν ασκεί η μελλοντική χρήση του αλόγου, αλλά οι οικονομικές διαδικασίες αντικείμενο των οποίων ήταν το άλογο πριν πωληθεί στον υποκείμενο στον φόρο.

42. Προσέτι, η *Επιτροπή* υποστηρίζει ότι το κοινοτικό δίκαιο περί ΦΠΑ αποσκοπεί στην αποφυγή της διπλής φορολογίας. Το σύστημα του ΦΠΑ δεν έχει βεβαίως εφαρμογή στα νεογέννητα ζώα τα οποία, πριν από την παράδοσή τους στον μεταπωλητή, δεν υπέκειντο ακόμη σε ΦΠΑ,

⁵ — Απόφαση της 14ης Μαΐου 1985, 139/84, Van Dijk's Boekhuis (Συλλογή 1985, σ. 1405).

αλλά στα ζώα τα οποία παραδόθηκαν, κατ' αρχάς, σε μη υποκείμενο στον φόρο για να πωληθούν, στη συνέχεια, σε μεταπωλητή.

B — Εκτίμηση

43. Επιβάλλεται, κατ' αρχάς, η παρατήρηση ότι και το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα αφορά ορισμένη μόνον πτυχή του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 26α της έκτης οδηγίας, δηλαδή το σύστημα της φορολογίας του περιθωρίου κέρδους και δη την προϋπόθεση εφαρμογής που έγκειται στην ιδιότητα των «μεταχειρισμένων αντικειμένων». Πράγματι, το ερώτημα αυτό αφορά και την ερμηνεία του άρθρου 26α, μέρος Α, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας πλην όμως, σε αντιδιαστολή προς το πρώτο ερώτημα, δεν αφορά το γενικό νομικό πρόβλημα της κατατάξεως των ζώων, αλλά, όπως προκύπτει από τη διαφορά της κύριας δίκης, τον ειδικό χαρακτηρισμό ενός ζώου το οποίο αγοράστηκε από ιδιώτη που δεν είναι εκπαιδευτής και το οποίο –μετά την εκπαίδευση για ειδική χρήση– μεταπωλείται ως μεταχειρισμένο αντικείμενο.

44. Το νομικό αυτό ζήτημα τίθεται, υπό το πρίσμα του δικαίου του ΦΠΑ, στο ακόλουθο οικονομικό πλαίσιο.

Στην παρούσα υπόθεση υπάρχει βεβαίως, ως συνήθως, μια αλυσίδα εμπορικών πράξεων, οι οποίες όμως, εξαιρουμένου του τελικού καταναλωτή, δεν διενεργούνται αποκλειστικά από επιχειρήσεις. Αντι-

θέτως, ένας από τους κρίκους της αλυσίδας είναι μη υποκείμενος στον φόρο, δηλαδή ιδιώτης. Το κατά πόσον αυτός, ο οποίος πωλεί το άλογο του σε υποκείμενο στον φόρο, δηλαδή στον μεταπωλητή, το αγόρασε από ιδιώτη ή από έμπορο, για παράδειγμα εκτροφέα, δεν ασκεί καμία επιρροή. Ο μεταπωλητής αγοράζει το άλογο για να το εκπαιδεύσει. Κατά την έκθεση του ιστορικού της διαφοράς, πρόκειται ακριβέστερα για νέα εκπαίδευση ήδη εκπαιδευμένου αλόγου.

45. Το γεγονός ότι στην αλυσίδα παρεμβαίνει ιδιώτης αποτελεί βεβαίως μια ιδιομορφία σε σχέση με τη «συνήθη» αλυσίδα ενεργειών, αλλά αυτή δεν εμφανίζεται μόνον στο εμπόριο των αλόγων. Η διάταξη του άρθρου 26α, μέρος Α, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας περιλαμβάνει ακόμη σημαντικά παραδείγματα αντικειμένων, τα οποία αγοράζονται συχνά από ιδιώτες, όπως κοσμήματα ή αντικείμενα αρχαιολογικής αξίας.

46. Οι σκέψεις που διατύπωσα σχετικά με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα όσον αφορά το γράμμα του άρθρου 26α, μέρος Α, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας έχουν ως συνέπεια, όσον αφορά το δεύτερο ερώτημα, ότι τα ζώα αυτά που αγοράζονται από ιδιώτη ο οποίος δεν είναι εκτροφέας μπορούν να θεωρηθούν ως μεταχειρισμένα αντικείμενα. Ακριβέστερα, η αγορά από ιδιώτη δεν αφορά, πάντως, τον χαρακτηρισμό του ζώου ως μεταχειρισμένου αντικειμένου, αλλά συνιστά άλλη προϋπόθεση εφαρμογής του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 26α της έκτης οδηγίας.

47. Το γεγονός ότι ένα ζώο, εν προκειμένω ένα άλογο, μετά την αγορά του από τον μεταπωλητή, μεταπωλείται απ' αυτόν, αποτελεί περίπτωση που δεν έχει μεγαλύτερη σημασία για τον χαρακτηρισμό του ως μεταχειρισμένου αντικειμένου. Και αυτό αφορά πτυχή του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 26α της έκτης οδηγίας, δηλαδή την παράδοση από υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή, η οποία δεν έχει σχέση με το αντικείμενο της διαδικασίας.

48. Αντιθέτως, καθοριστική σημασία θα μπορούσε να έχει το γεγονός ότι το αντικείμενο, εν προκειμένω το άλογο, μεταπωλείται από τον ίδιο τον μεταπωλητή αφού εκπαιδεύθηκε ενόψει ειδικής χρήσεως.

49. Επιβάλλεται να τονισθεί στο πλαίσιο αυτό ότι το αιτούν δικαστήριο δεν υποβάλλει το ερώτημα της από την άποψη του δικαίου του ΦΠΑ μεταχειρίσεως της δραστηριότητας εκπαίδευσης. Το Riksskatteverket θα μπορούσε πάντως να λάβει ως αφετηρία την άποψη αυτή.

50. Από τον φάκελο της υποθέσεως δεν προκύπτει σαφώς η κατάσταση στην οποία βρίσκονταν εν προκειμένω τα άλογα κατά τον χρόνο της αγοράς από ιδιώτες, δηλαδή πώς μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν. Ενώ στο Skatterättsnämnd υποβλήθηκε μάλλον το ερώτημα της φορολογικής μεταχειρίσεως μη εκπαιδευ-

μένων αλόγων, η Stenholmen θεωρεί δεδομένο, στις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσε στα πλαίσια της παρούσας διαδικασίας για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως, ότι πρόκειται για την αγορά αλόγων για την υπερπήδηση εμποδίων, των οποίων η εκπαίδευση πρέπει να εξακολουθήσει.

51. Στην περίπτωση αυτή, μπορεί να θεωρηθεί ότι πρόκειται για άλογα τα οποία –για να παραθέσω το άρθρο 26α, μέρος Α, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας– «είναι δυνατό να αναχρησιμοποιηθούν, ως έχουν [...]». Η δυνατότητα αυτή υφίσταται πριν και μετά από την εκπαίδευσή τους. Όπως ορθώς παρατηρεί η Stenholmen, πρόκειται κάθε φορά για το ίδιο άλογο και για την ίδια λειτουργία. Τα άλογα αυτά πρέπει, κατά συνέπεια, να θεωρηθούν ως «μεταχειρισμένα αντικείμενα» υπό την έννοια του άρθρου 26α, μέρος Α, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας.

52. Εν πάση περιπτώσει, θα μπορούσε να γίνει δεκτή μια διαφορετική υπόθεση για άλογα τα οποία εκπαιδεύονται για άλλο σκοπό εκτός από αυτόν για τον οποίον χρησιμοποιούνταν μέχρι τούδε. Αυτό αφορά την περίπτωση κατά την οποία το άλογο θα έπρεπε να ιππευθεί για πρώτη φορά. Πάντως, είναι δυνατόν, ακόμη και άλογα τα οποία έχουν ήδη χρησιμοποιηθεί ήδη ως άλογα για την υπερπήδηση εμποδίων, να μη μπορούν πλέον, λόγω ορισμένων περιστάσεων, να χρησιμοποιηθούν –από τον τωρινό ιππέα τους ή από άλλο πρόσωπο– ως άλογα για υπερπήδηση εμποδίων, ιδίως όχι πλέον σε ιπποδρομίες. Τέλος, πρέπει να αναφερθεί η περίπτωση –σπανιότερη, όπως έγινε δεκτό– κατά την οποία τα άλογα χρησιμοποιούνταν κατ'

αρχάς ως άλογα προοριζόμενα για εκπαίδευση και, στη συνέχεια, ως άλογα για υπερπήδηση εμποδίων ή αντιστρόφως. Τούτο συμβαίνει συχνά χωρίς όμως ενδιάμεση χωριστή εκπαίδευση.

53. Η απόκτηση πρόσθετου προσόντος, για παράδειγμα η εκπαίδευση με ασκήσεις αντοχής, ώστε να καταστεί το άλογο πολλαπλής χρήσεως, θέτει εκ νέου ένα άλλο νομικό ζήτημα.

54. Το εμπόριο που περιλαμβάνει την εκπαίδευση αλόγων μπορεί, κατά συνέπεια, να καλύπτει εντελώς διαφορετικές πραγματικές καταστάσεις. Δεδομένου όμως ότι, στο πλαίσιο διαδικασίας για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως, το Δικαστήριο δεν μπορεί να αποφανθεί ούτε ως προς όλες τις περιπτώσεις που πράγματι εμφανίζονται ούτε ως προς όλα τα συγκεκριμένα πραγματικά περιστατικά, είναι δυνατόν, στο πλαίσιο της διαδικασίας αυτής, να τεθούν απλώς πολύ γενικά νομικά κριτήρια τα οποία ο εθνικός δικαστής θα πρέπει να λάβει υπόψη κατά την εξέταση των συγκεκριμένων περιστατικών της υποθέσεως.

55. Για τα προβλήματα που ανακύπτουν εν προκειμένω είναι σκόπιμο να ληφθεί ως αφετηρία η διάκριση μεταξύ «μεταχειρισμένων αντικειμένων» και «νέων» αντικειμένων. Συναφώς πρέπει να γίνει παραπομπή στην απόφαση Van Dijk's Boekhuis, η οποία αναφέρθηκε κατ' επανάληψη κατά τη διαδικασία. Κατά την απόφαση αυτή, ένα αντικείμενο είναι «νέο» «όταν [...] προκύπτει ένα αγαθό

του οποίου η λειτουργία, στα μάτια του κοινού που το χρησιμοποιεί, είναι διαφορετική από τη λειτουργία που είχαν τα υλικά τα οποία χορηγήθηκαν»⁶.

56. Η εκτίμηση αυτή θα μπορούσε να γενικευθεί κατά τρόπον ώστε να απομονώνεται η αλλαγή λειτουργίας ως κριτήριο και να καθίσταται γενικό χαρακτηριστικό διαφοροποιήσεως. Πάντως, το γεγονός ότι η απόφαση αφορούσε την ερμηνεία της έννοιας «κατασκευάζεται» αποκλείει τα ανωτέρω. Επιπλέον, δεν είναι δυνατόν να δημιουργείται ένα νέο άλογο κατά τη λήξη οποιασδήποτε εκπαίδευσως.

57. Πάντως, ακόμη και αν ληφθεί υπόψη η αλλαγή λειτουργίας, ανακύπτει το ζήτημα αν ή ποτέ επέρχεται αυτή στην περίπτωση των αλόγων. Πράγματι, θα μπορούσε κάλλιστα να υποστηριχθεί η άποψη –που επιρρωννύεται από τη γενική αντίληψη– ότι τα άλογα που προορίζονται για εκπαίδευση, για υπερπήδηση εμποδίων ή τα άλογα πολλαπλής χρήσεως, όπως και τα άλογα της Ανδαλουσίας ή τα άλογα τα οποία έχουν εκπαιδευθεί με τη μέθοδο ιππασίας Western επιτελούν την ίδια λειτουργία, δηλαδή χρησιμοποιούνται ως άλογα ιππασίας. Τα άλογα ζευξεως, ιπποδρομών ή οι τροχαστές θα μπορούσαν, αντιθέτως, να αποτελέσουν ιδιαίτερη κατηγορία. Πάντως, το γεγονός ότι, σε πλέον αφηρημένο επίπεδο, όλα τα άλογα έχουν την ίδια λειτουργία, δηλαδή είναι άλογα για αθλητικούς αγώνες, αποκλείει το ανωτέρω ενδεχόμενο. Θα πρέπει επίσης να διακριθούν τα άλογα που προορίζονται για εκτέλεση εργασιών, τα οποία καθίστανται όλο και σπανιότερα. Επιπλέον, ιδιαίτερη κατηγορία θα πρέπει να αποτελούν τα άλογα τα οποία αποτελούν αντικείμενο εμπορίου για το κρέας τους.

6 — Απόφαση στην υπόθεση 139/84 (προπαρατεθεία στην υποσημείωση 5), σκέψη 22.

58. Εξαιρουμένων των ιδιομορφιών αυτών σχετικά με τις διαφορετικές δυνατότητες χρήσεως των αλόγων εν γένει, ανακύπτει το ερώτημα τι έχει καθοριστική σημασία για την εκτίμηση της λειτουργίας: η πρόθεση του πωλητή, η πρόθεση του αγοραστή (για παράδειγμα, η αγορά με σκοπό τη συμμετοχή σε αγώνες εμποδίων από ορισμένο επίπεδο), η αντικειμενική δυνατότητα χρήσεως του οικείου αλόγου ή η μέχρι τούδε χρήση.

59. Τα στοιχεία αυτά καταδεικνύουν ότι το κριτήριο της αλλαγής λειτουργίας θέτει στην πράξη πολύ δύσκολα ζητήματα οριοθετήσεως, τουλάχιστον όσον αφορά τα ζώα. Κατά συνέπεια, λαμβανομένης υπόψη της συνακόλουθης νομικής αβεβαιότητας για τους οικείους οικονομικούς κύκλους, το κριτήριο αυτό δεν φαίνεται κατάλληλο.

60. Η αντιμετώπιση αλόγου που αγοράστηκε από μη υποκείμενο στον φόρο ως μεταχειρισμένο αντικείμενο συνάδει προς τον σκοπό που επιδιώχθηκε με την προσθήκη του άρθρου 26α, της έκτης οδηγίας, δηλαδή την αποφυγή της διπλής φορολογίας. Η πραγματοποίηση του σκοπού αυτού θα έπρεπε να εξασφαλίζεται με το καθεστώς της φορολογίας του περιθωρίου κέρδους.

61. Πράγματι, εάν τα άλογα δεν αντιμετωπίζονταν ως μεταχειρισμένα αντικείμενα υπό την έννοια της επίμαχης διατά-

ξεως, θα υπέκειντο εκ νέου σε πλήρη φορολογία, μετά τη νέα διάθεσή τους στο εμπόριο. Αντιθέτως, τα άλογα που πωλήθηκαν από ιδιώτη σε άλλον ιδιώτη, δηλαδή χωρίς την παρέμβαση του εμπόρου αλόγων ο οποίος εξασφαλίζει την εκπαίδευσή τους, δηλαδή του μεταπωλητή, θα υπέκειντο αποκλειστικά στον φόρο που εισπράττεται κατά την πώληση στον πρώτο ιδιώτη. Η διαφορετική αυτή μεταχείριση θα συνεπαγόταν στρέβλωση του ανταγωνισμού μεταξύ των απευθείας πωλήσεων και των πωλήσεων που πραγματοποιούνται μέσω της παρεμβάσεως εμπόρου⁷. Ο σκοπός του άρθρου 26α της έκτης οδηγίας, καθώς και η πρόθεση του κοινοτικού νομοθέτη, όπως προκύπτει από την οδηγία 94/5 που εισήγαγε την ειδική αυτή διάταξη, είναι να αποτραπεί το ανωτέρω ενδεχόμενο. Κατά συνέπεια, ελλείψει ειδικής διατάξεως για το εμπόριο αλόγων, η επίμαχη διάταξη που αφορά τα μεταχειρισμένα αντικείμενα πρέπει να έχει εφαρμογή και σε περιπτώσεις όπως αυτή της διαφοράς της κύριας δίκης.

62. Τέλος, πρέπει να αναφερθεί συμπληρωματικά ότι η εφαρμογή της φορολογίας του περιθωρίου κέρδους δεν έχει ως συνέπεια να παραμένει αφορολόγητη η προστιθέμενη αξία που προκύπτει από την εκπαίδευση του αλόγου. Αντιθέτως, η φορολογία του περιθωρίου κέρδους αφορά ακριβώς τη διαφορά, δηλαδή το περιθώριο. Η διαφορά αυτή είναι τόσο μεγαλύτερη όσο και η προκύπτουσα προστιθέμενη αξία, η οποία εκφράζεται στην

7 — Για τις αρνητικές αυτές συνέπειες σε σχέση με την προηγούμενη νομική κατάσταση, βλ. την απόφαση της 10ης Ιουλίου 1985 στην υπόθεση 17/84, Επιτροπή κατά Ιρλανδίας (Συλλογή 1985, σ. 2375, σκέψεις 14 και 17).

τιμή πωλήσεως που επιτεύχθηκε. Έτσι εξασφαλίζεται ότι η εκπαίδευση των αλόγων λαμβάνεται υπόψη κατά τον ίδιο τρόπο όπως η επισκευή που προβλέπεται ρητώς στο άρθρο 26α, μέρος Α, στοιχείο δ', όπως αυτή πραγματοποιείται για τα αντικείμενα αρχαιολογικής αξίας.

63. Κατά συνέπεια, στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι ένα ζώο το οποίο ένα πρόσωπο αγοράζει από ιδιώτη (πλην του εκτροφέα) και το οποίο μεταπωλείται, κατόπιν εκπαίδευσής για συγκεκριμένη χρήση, μπορεί να θεωρηθεί ως μεταχειρισμένο αντικείμενο.

VI — Πρόταση

64. Λαμβανομένων υπόψη των προηγούμενων στοιχείων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα ως εξής:

- «1) Ένα ζώο μπορεί να θεωρηθεί ως μεταχειρισμένο αντικείμενο, υπό την έννοια του άρθρου 26α, μέρος Α, στοιχείο δ', 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, για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας και την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ — Ειδικό καθεστώς που εφαρμόζεται στα μεταχειρισμένα αγαθά και στα αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας.
- 2) Ένα ζώο το οποίο ένα πρόσωπο αγοράζει από ιδιώτη (πλην του εκτροφέα) και το οποίο μεταπωλείται, κατόπιν εκπαίδευσής για συγκεκριμένη χρήση, μπορεί να θεωρηθεί ως μεταχειρισμένο αντικείμενο, υπό την έννοια του άρθρου 26α, μέρος Α, στοιχείο δ', 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, για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας και την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ — Ειδικό καθεστώς που εφαρμόζεται στα μεταχειρισμένα αγαθά και στα αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας.»