

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

YVES BOT

της 5ης Οκτωβρίου 2010<sup>1</sup>

1. Η νομοθεσία της Ένωσης περί φόρου προ-στιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) επιτρέπει στα κράτη μέλη να υπαγάγουν σε μειωμένο συντελεστή διάφορα είδη παροχής υπηρεσιών και παραδόσεως αγαθών που απαριθμούνται ειδικώς στη νομοθεσία αυτή.

2. Με την υπό κρίση προσφυγή λόγω παραβάσεως, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή προσάπτει στο Βασίλειο των Κάτω Χωρών πεπλανημένη εφαρμογή της νομοθεσίας αυτής όσον αφορά τα άλογα. Η Επιτροπή προσάπτει στο κράτος μέλος αυτό ότι υπήγαγε σε μειωμένο συντελεστή τις παραδόσεις αλόγων, ανεξαρτήτως του προορισμού του ζώου, μολονότι, κατά το εν λόγω θεσμικό όργανο, η εφαρμογή αυτού του μειωμένου συντελεστή είναι δυνατή μόνο στις παραδόσεις αλόγων τα οποία προορίζονται για κατανάλωση από τον άνθρωπο ή τα ζώα.

3. Με τις παρούσες προτάσεις θα υποστηρίξω, καταρχάς, ότι η νομοθεσία της Ενώσεως έχει την έννοια ότι η εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ όσον αφορά τα ζώα ζώα εξαρτάται από την προϋπόθεση ότι τα ζώα αυτά ανήκουν σε είδος το οποίο, εν γένει ή συνήθως, προορίζεται για κατανάλωση από τον άνθρωπο ή τα ζώα.

4. Εν συνεχεία, θα εξηγήσω ότι δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι τα άλογα έχουν τέτοιο προορισμό, διότι ορισμένα εξ αυτών τυγχάνουν μεταχειρίσεως κατοικίδιων ζώων, ενώ άλλα θεωρούνται ζώα αγώνων. Εξ αυτών συνάγεται ότι, όσον αφορά τα άλογα, η υπαγωγή στον μειωμένο συντελεστή του ΦΠΑ πρέπει να προϋποθέτει ότι το άλογο που αποτελεί το αντικείμενο της συναλλαγής πρέπει να προορίζεται το ίδιο για κατανάλωση από τον άνθρωπο ή τα ζώα.

5. Θα προτείνω, συνεπώς, στο Δικαστήριο να κηρύξει βάσιμη την υπό κρίση προσφυγή λόγω παραβάσεως.

**I — Το νομικό πλαίσιο**

*A — Η νομοθεσία της Ενώσεως*

6. Η εφαρμοστέα στην περίπτωση της υπό κρίση προσφυγής νομοθεσία της Ενώσεως

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

περί ΦΠΑ αποτελείται από την έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου<sup>2</sup> και από την οδηγία 2006/112/ΕΟΚ του Συμβουλίου<sup>3</sup>, η οποία κατήργησε και αντικατέστησε την έκτη οδηγία από 1ης Ιανουαρίου 2007.

7. Κατά την πρώτη και την τρίτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 2006/112, η αναδιατύπωση της έκτης οδηγίας ήταν αναγκαία προκειμένου να εκτίθενται όλες οι εφαρμοστέες διατάξεις κατά τρόπο σαφή και ορθολογικό σε αναθεωρημένη δομή και διατύπωση, χωρίς, καταρχήν, να υπάρξουν μεταβολές επί της ουσίας.

8. Έτσι, τα άρθρα 96 έως 99, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 αντιστοιχούν στις διατάξεις του άρθρου 12 της έκτης οδηγίας.

9. Το άρθρο 96 της οδηγίας 2006/112 ορίζει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη εφαρμόζουν κανονικό συντελεστή ΦΠΑ που καθορίζεται από κάθε κράτος μέλος ως ποσοστό της βάσης επιβολής του φόρου που είναι το ίδιο για τις παραδόσεις αγαθών και για τις παροχές υπηρεσιών.»

2 — Οδηγία της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).

3 — Οδηγία της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1).

10. Το άρθρο 97 της οδηγίας αυτής προβλέπει ότι:

«1. Από την 1η Ιανουαρίου 2006 και έως την 31η Δεκεμβρίου 2010 ο κανονικός συντελεστής δεν μπορεί να είναι κατώτερος του 15%.

2. Το Συμβούλιο αποφασίζει, σύμφωνα με το άρθρο 93 [ΕΚ], σχετικά με το ύψος του κανονικού συντελεστή που εφαρμόζεται μετά την 31η Δεκεμβρίου 2010.»

11. Κατά το άρθρο 98 της εν λόγω οδηγίας, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υπό κρίση ένδικης διαφοράς:

«1. Τα κράτη μέλη μπορούν να εφαρμόζουν έναν ή δύο μειωμένους συντελεστές.

2. Οι μειωμένοι συντελεστές εφαρμόζονται μόνο στις παραδόσεις αγαθών και στις παροχές υπηρεσιών των κατηγοριών που περιλαμβάνονται στο παράρτημα III.

3. Κατά την εφαρμογή των μειωμένων συντελεστών που αναφέρονται στην παράγραφο 1 στις κατηγορίες που αφορούν αγαθά, τα κράτη μέλη μπορούν να χρησιμοποιούν τη συνδυασμένη ονοματολογία για να οριοθετούν επακριβώς την οικεία κατηγορία.»

12. Το άρθρο 99, παράγραφος 1, της οδηγίας ορίζει ότι:

«Οι μειωμένοι συντελεστές καθορίζονται ως ποσοστό της βάσης επιβολής του φόρου το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο του 5%.»

13. Το παράρτημα ΙΙΙ της οδηγίας αυτής, το οποίο φέρει τον τίτλο «Κατάλογος των παραδόσεων αγαθών και παροχών υπηρεσιών που μπορούν να υπαχθούν στους μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ που προβλέπονται στο άρθρο 98», περιλαμβάνει πλείονα σημεία. Το σημείο 1 του εν λόγω παραρτήματος, το οποίο αντιστοιχεί στο σημείο 1 του παραρτήματος Η' της έκτης οδηγίας, προβλέπει τα εξής:

«Τα τρόφιμα (περιλαμβανομένων των ποτών, εκτός των αλκοολούχων) που προορίζονται για κατανάλωση από ανθρώπους ή από ζώα, τα ζώντα ζώα, οι σπόροι, τα φυτά και τα συστατικά που χρησιμοποιούνται συνήθως στην παρασκευή τροφίμων, τα προϊόντα που χρησιμοποιούνται συνήθως [ως συμπληρώματα ή υποκατάστατα] τροφίμων».

#### B — Η εθνική νομοθεσία

14. Το άρθρο 9 του νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών (Wet op de omzetbelasting), της 28ης Ιουνίου 1968<sup>4</sup>, προβλέπει τα εξής:

«1. Ο φόρος ανέρχεται σε ποσοστό 19%.

2. Κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 1, ο φόρος ανέρχεται σε ποσοστό:

a. 6% για τις παραδόσεις αγαθών και την περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών που απαριθμούνται στον πίνακα Ι ο οποίος επισυνάπτεται στον παρόντα νόμο.

[...].»

15. Ο πίνακας Ι του νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών περιλαμβάνει κατάλογο των παραδόσεων αγαθών και των περιπτώσεων παροχής υπηρεσιών που υπάγονται στον μειωμένο συντελεστή ύψους 6%, τον οποίο προβλέπει το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο a, του νόμου αυτού. Τα σημεία a.1 και a.4 του πίνακα Ι έχουν ως εξής:

«a.

1. τρόφιμα, μεταξύ των οποίων:

a. τρόφιμα και ποτά που προορίζονται συνήθως για ανθρώπινη κατανάλωση.

b. προϊόντα τα οποία προδήλως προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για την παρασκευή των διαλαμβανομένων στο στοιχείο a τροφίμων και ποτών και τα οποία περιέχονται σ' αυτά πλήρως ή εν μέρει.

<sup>4</sup> — *Staatsblad* 1968, αριθ. 329.

- c. προϊόντα τα οποία προορίζονται να χρησιμοποιηθούν ως συμπληρώματα ή υποκατάστατα των τροφίμων και ποτών που διαλαμβάνονται στο στοιχείο α, διευκρινιζομένου ότι τα αλκοολούχα ποτά δεν θεωρούνται τρόφιμα·

διατάξεις του νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών που προβλέπουν την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ στις παραδόσεις ορισμένων ζώντων ζώων, μεταξύ των οποίων και παραδόσεις αλόγων, τα οποία δεν προορίζονται για κατανάλωση από τον άνθρωπο ή τα ζώα να μην είναι συμβατές με το άρθρο 12 της έκτης οδηγίας, σε συνδυασμό με το παράρτημά της Η'.

[...]

- 4.
- a. βοοειδή, αιγοπρόβατα, χόιροι και ίπποι·
- b. άλλα ζώα εκτός των διαλαμβανομένων στο στοιχείο α., τα οποία προδήλως προορίζονται για την παρασκευή ή παραγωγή των προπαρατεθέντων στο σημείο 1 τροφίμων και ζώα προδήλως προοριζόμενα για την εκτροφή των ζώων αυτών·

17. Με την από 27 Ιουνίου 2006 έγγραφη απάντησή του, το Βασίλειο των Κάτω Χωρών δέχθηκε ότι το πεδίο εφαρμογής του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ στις παραδόσεις ορισμένων ζώντων ζώων ήταν ευρύτερο από το προβλεπόμενο βάσει της έκτης οδηγίας. Το εν λόγω κράτος μέλος επισήμανε ότι επρόκειτο να εκπονηθεί σχέδιο νόμου προκειμένου ο συντελεστής που εφαρμόζεται στην περίπτωση των ζώων αυτών να εναρμονισθεί με αυτόν που καθορίζεται βάσει της έκτης οδηγίας.

- c. σφάγια των διαλαμβανομένων στα στοιχεία α και β ζώων·
- d. προϊόντα προδήλως προοριζόμενα για την αναπαραγωγή των διαλαμβανομένων στα σημεία α και β ζώων».

18. Με την από 23 Οκτωβρίου 2007 επιστολή, η Επιτροπή απηύθυνε αιτιολογημένη γνώμη στο Βασίλειο των Κάτω Χωρών, για τον λόγο ότι αυτό το σχέδιο νόμου δεν είχε ακόμη ψηφισθεί και καταστεί νόμος.

19. Με την από 26 Νοεμβρίου 2007 απάντησή του στην ως άνω αιτιολογημένη γνώμη, το Βασίλειο των Κάτω Χωρών ισχυρίστηκε ότι το εν λόγω σχέδιο νόμου ήταν ήδη υπό εξέταση στο πλαίσιο της διαρκούς επιτροπής οικονομικών υποθέσεων της Βουλής των αντιπροσώπων του ολλανδικού Κοινοβουλίου.

## II — Η προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασία

16. Στις 10 Απριλίου 2006, η Επιτροπή απηύθυνε στο Βασίλειο των Κάτω Χωρών έγγραφο οχλήσεως σχετικά με το ενδεχόμενο οι

20. Δεδομένου ότι το Βασίλειο των Κάτω Χωρών δεν της προσκόμισε κανένα στοιχείο από το οποίο να συνάγεται η τελική ψήφιση του σχεδίου νόμου, η Επιτροπή άσκησε την υπό κρίση προσφυγή.

### III — Αιτήματα και ισχυρισμοί των διαδίκων

21. Με την από 29 Ιανουαρίου 2009 προσφυγή, η Επιτροπή ζητεί να διαπιστωθεί ότι το Βασίλειο των Κάτω Χωρών, έχοντας υπαγάγει σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις, εισαγωγές και αγορές ορισμένων ζώντων ζώων, μεταξύ των οποίων και αυτές των αλόγων, μη προοριζόμενων συνήθως για την παρασκευή τροφίμων για κατανάλωση από τον άνθρωπο ή τα ζώα, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 12 της έκτης οδηγίας, σε συνδυασμό με το παράρτημα Η' της οδηγίας αυτής (άρθρα 96 έως 99, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, σε συνδυασμό με το παράρτημα της III).

22. Το Βασίλειο των Κάτω Χωρών ζητεί να απορριφθεί η προσφυγή και να καταδικασθεί η Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα.

23. Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας και η Γαλλική Δημοκρατία, οι οποίες παρενέβησαν υπέρ του καθού κράτους μέλους, ζητούν επίσης να απορριφθεί η προσφυγή.

24. Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι ο νόμος περί του φόρου κύκλου εργασιών αντιβαίνει στις διατάξεις των άρθρων 96 έως 99, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, σε συνδυασμό με το παράρτημα III της οδηγίας αυτής, διότι,

κατά το εν λόγω θεσμικό όργανο, τα ζώντα ζώα, μεταξύ των οποίων τα άλογα, τα οποία δεν προορίζονται συνήθως για την παρασκευή τροφίμων, δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του σημείου 1 του προπαρατεθέντος παραρτήματος III.

25. Η Επιτροπή επισημαίνει ότι, όπως και οποιαδήποτε άλλη διάταξη περί μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ, η διάταξη περί των αγαθών που παρατίθενται στο σημείο 1 του εν λόγω παραρτήματος III πρέπει να ερμηνεύεται συσταλτικά.

26. Η Επιτροπή διατείνεται ότι, βάσει του γράμματος του προπαρατεθέντος σημείου 1, ο μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ έχει εφαρμογή στην περίπτωση των τροφίμων που προορίζονται για κατανάλωση από τον άνθρωπο ή τα ζώα. Ως εκ τούτου, τα ζώντα ζώα, όπως και οι σπόροι, τα φυτά και τα λοιπά συστατικά, μπορούν να υπαχθούν σε τέτοιο συντελεστή μόνον εφόσον συνήθως προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για την παρασκευή τροφίμων.

27. Το Βασίλειο των Κάτω Χωρών επισημαίνει ότι η Επιτροπή βάλλει κατά του σημείου a.4.a του πίνακα I του νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών, το οποίο απαριθμεί ορισμένα είδη ζώων που υπάγονται στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ. Εντούτοις, το εν λόγω θεσμικό όργανο δεν εξήγησε, κατά την προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασία ή με το δικόγραφο της προσφυγής της, ποια ζώντα ζώα, εκτός των αλόγων, αφορά η προσφυγή.

28. Εξάλλου, η Επιτροπή δεν εξήγησε τους λόγους για τους οποίους ούτε αυτά τα είδη ζώων, για παράδειγμα τα βοοειδή ή οι χοίροι,

προορίζονται συνήθως να χρησιμοποιηθούν ως τρόφιμα.

αποκλειστικά τα συστατικά. Ο περιορισμός αυτός είναι εύλογος, δεδομένου ότι οι σπόροι δεν χρησιμοποιούνται συνήθως στην παρασκευή τροφίμων.

29. Συνεπώς, κατά το Βασίλειο των Κάτω Χωρών, η προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη, καθόσον αφορά την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ σε ορισμένα ζώντα ζώα εκτός των αλόγων.

34. Ο περιορισμός αυτός οφείλεται επίσης στο γεγονός ότι ορισμένα συστατικά χρησιμοποιούνται στην παρασκευή τροφίμων, για παράδειγμα το πιπέρι ή το μοσχοκάρυδο. Αντιθέτως, τα ζώντα ζώα δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την παρασκευή τροφίμων, καθόσον αυτά παρασκευάζονται από νεκρά ζώα.

30. Όσον αφορά τα ιπποειδή, το Βασίλειο των Κάτω Χωρών προβάλλει τέσσερα επιχειρήματα προς στήριξη του αιτήματος περί απορρίψεως της προσφυγής.

35. Το Βασίλειο των Κάτω Χωρών συνάγει εκ των ανωτέρω ότι τα άλογα, ως ζώντα ζώα, ανεξαρτήτως του αν προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για την παρασκευή τροφίμων, μπορούν να υπάγονται στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ.

31. Πρώτον, η Επιτροπή, φρονεί ότι τα ζώντα ζώα μπορούν να υπαχθούν σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ μόνον οσάκις προορίζονται συνήθως να χρησιμοποιηθούν για την παρασκευή τροφίμων, στηριζόμενη σε πεπλανημένη ερμηνεία του γράμματος του σημείου 1 του παραρτήματος III της οδηγίας 2006/112.

36. Δεύτερον, το Βασίλειο των Κάτω Χωρών επισημαίνει, επικουρικός, ότι η Επιτροπή δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο από το οποίο να συνάγεται ότι τα άλογα δεν χρησιμοποιούνται συνήθως για την παρασκευή τροφίμων.

32. Συγκεκριμένα, το κείμενο της διατάξεως αυτής, είτε στα ολλανδικά είτε σε κάποια άλλη γλώσσα, δεν επιβεβαιώνει την ερμηνεία κατά την οποία η φράση «που χρησιμοποιούνται συνήθως στην παρασκευή τροφίμων» δεν αφορά μόνον τα συστατικά, αλλά και τα ζώντα ζώα, τους σπόρους και τα φυτά.

37. Όπως, όμως, προκύπτει από πάγια νομολογία, σε περίπτωση κατά την οποία η Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο να διαπιστώσει παράβαση κράτους μέλους, δεν μπορεί να στηριχθεί σε κανένα τεκμήριο.

33. Αντιθέτως, για παράδειγμα, από το κείμενο της διατάξεως στη γερμανική γλώσσα συνάγεται ότι η φράση αυτή αφορά

38. Τρίτον, έτι επικουρικότερον, το Βασίλειο των Κάτω Χωρών υποστηρίζει ότι τα άλογα όντως προορίζονται συνήθως να χρησιμοποιηθούν για την παρασκευή τροφίμων.

39. Συναφώς, το ζήτημα δεν είναι αν ατομικά κάθε άλογο που παραδίδεται προορίζεται για την κατανάλωση, αλλά αν μια συγκεκριμένη κατηγορία ζώων προορίζεται συνήθως να χρησιμοποιηθεί για την παρασκευή τροφίμων.

40. Το Βασίλειο των Κάτω Χωρών ισχυρίζεται ότι τα ζώα της κατηγορίας των «ιπποειδών» προορίζονται συνήθως κατά τη γέννησή τους να χρησιμοποιηθούν για την παρασκευή τροφίμων, ακόμη κι αν ο προορισμός ενός συγκεκριμένου αλόγου μπορεί προσωρινά να τροποποιηθεί. Το κράτος μέλος παραπέμπει στη διάταξη της 1ης Ιουνίου 2006, C-233/05, V.O.F. Dressuurstal Jespers.

41. Παραπέμπει επίσης στο άρθρο 20 του κανονισμού (ΕΚ) 504/2008 της Επιτροπής<sup>5</sup>, από το οποίο προκύπτει ότι ένα ιπποειδές θεωρείται ότι προορίζεται για σφαγή με σκοπό την ανθρωπίνη κατανάλωση.

42. Επισημαίνει, επιπλέον, ότι η άποψη της Επιτροπής είναι αδύνατο να εφαρμοσθεί

στην πράξη, διότι θα καθιστούσε αναγκαίο, σε κάθε παράδοση αλόγου, τον έλεγχο του προορισμού του ζώου, μολονότι η χρήση του όρου «συνήθως» στο σημείο 1 του παραρτήματος ΙΙΙ της οδηγίας 2006/112 καταδεικνύει ότι ο νομοθέτης της Ενώσεως δεν είχε την πρόθεση να απαιτείται χαρακτηρισμός εκάστου αλόγου ατομικώς.

43. Τέταρτον, όλως επικουρικώς, το Βασίλειο των Κάτω Χωρών φρονεί ότι τα άλογα είναι αγαθά είδους προοριζόμενου συνήθως για χρήση στην αγροτική παραγωγή, κατά την έννοια του σημείου 11 του παραρτήματος ΙΙΙ της οδηγίας 2006/112. Συγκεκριμένα, μεγάλο μέρος των αλόγων που εκτρέφονται στις Κάτω Χώρες και στην υπόλοιπη Ευρώπη βρίσκεται σε αγροτικές εκμεταλλεύσεις.

44. Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας προσθέτει ότι το να εξαρτάται ο εφαρμοστέος συντελεστής ΦΠΑ από την εκ μέρους του αγοραστή χρήση του αλόγου αντιβαίνει στην αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ, σύμφωνα με την οποία τα παρεμφερή προϊόντα πρέπει να υπάγονται σε ενιαίο συντελεστή.

45. Η Γαλλική Δημοκρατία, η οποία παρενέβη στην παρούσα δίκη κατά την προφορική διαδικασία, υποστήριξε, αφενός, ότι το σημείο 1 του παραρτήματος ΙΙΙ της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι, εν πάση περιπτώσει, όλα τα ζώντα ζώα, ανεξαρτήτως

5 — Κανονισμός της 6ης Ιουνίου 2008, για την εφαρμογή των οδηγιών 90/426/ΕΟΚ και 90/427/ΕΟΚ του Συμβουλίου σχετικά με τις μεθόδους αναγνώρισης των ιπποειδών (ΕΕ L 149, σ. 3).

προορισμού, χρησιμοποιούνται συνήθως για ανθρώπινη κατανάλωση.

εξετασθεί αποκλειστικά καθόσον αφορά τα άλογα.

#### IV — Εκτίμηση

##### B — *Επί της ουσίας*

##### A — *Επί του περιεχομένου της προσφυγής*

46. Με την υπό κρίση προσφυγή, η Επιτροπή ζητεί να διαπιστωθεί ότι το Βασίλειο των Κάτω Χωρών, εφαρμόζοντας μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις, εισαγωγές και αγορές ορισμένων ζώων ζώων, μεταξύ των οποίων και αυτές των αλόγων, μη προοριζόμενων συνήθως για την παρασκευή τροφίμων για κατανάλωση από τον άνθρωπο ή τα ζώα, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το δίκαιο της Ενώσεως περί ΦΠΑ.

47. Το Βασίλειο των Κάτω Χωρών αμφισβήτησε το παραδεκτό της προσφυγής αυτής καθόσον, με τη χρήση του όρου «μεταξύ άλλων», η προσφυγή αφορά και άλλα ζώα πλην των αλόγων.

48. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Επιτροπή διευκρίνισε ότι η προσφυγή της έχει την έννοια ότι αφορά αποκλειστικά τα άλογα. Το στοιχείο αυτό πρέπει, επομένως, να ληφθεί υπόψη. Η υπό κρίση προσφυγή λόγω παραβάσεως πρέπει, ως εκ τούτου, να

49. Υπενθυμίζεται ότι το δίκαιο της Ενώσεως προβλέπει ότι τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα να υπάγουν σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ τις παραδόσεις των εξής αγαθών: «[τ]α τρόφιμα (περιλαμβανομένων των ποτών, εκτός των αλκοολούχων) που προορίζονται για κατανάλωση από ανθρώπους ή από ζώα, τα ζώντα ζώα, οι σπόροι, τα φυτά και τα συστατικά που χρησιμοποιούνται συνήθως στην παρασκευή τροφίμων, τα προϊόντα που χρησιμοποιούνται συνήθως [ως συμπληρώματα ή υποκατάστατα] τροφίμων».

50. Η διαφωνία μεταξύ των διαδίκων ως προς την ερμηνεία του σημείου 1 του παραρτήματος II της οδηγίας 2006/112 εγείρει δύο ζητήματα. Πρώτον, στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ υπάγονται αποκλειστικά τα ζώντα ζώα που προορίζονται για κατανάλωση από τον άνθρωπο ή τα ζώα ή όλα τα ζώντα ζώα, ανεξαρτήτως της χρήσεως για την οποία προορίζονται; Δεύτερον, σε περίπτωση κατά την οποία προκριθεί η πρώτη λύση, απαιτείται πάντα το προς παράδοση ζώο να προορίζεται το ίδιο για κατανάλωση από τον άνθρωπο ή τα ζώα ή αρκεί απλώς να ανήκει σε είδος το οποίος «συνήθως» προορίζεται για τη χρήση αυτή;



51. Όσον αφορά το πρώτο ζήτημα, το Βασίλειο των Κάτω Χωρών υποστηρίζει βεβαίως βάσιμα ότι, από απόψεως αμιγώς γραμματικής ερμηνείας, η απόδοση της διατάξεως αυτής στη γερμανική και στην ολλανδική γλώσσα έχει την έννοια ότι στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ υπάγονται όλα τα ζώντα ζώα ανεξαρτήτως της χρήσεως για την οποία προορίζονται, δεδομένου ότι η προϋπόθεση περί χρήσεως ως τροφίμων προβλέπεται μόνον όσον αφορά τα συστατικά<sup>6</sup>.

Επιτροπής, όπως η απόδοση στην αγγλική γλώσσα<sup>8</sup>, είτε προσεγγίζει μάλλον την ερμηνεία αυτή<sup>9</sup>.

52. Αντιθέτως, το συμπέρασμα αυτό δεν επιβεβαιώνεται από την απόδοση της επίμαχης διατάξεως στις υπόλοιπες γλώσσες. Συγκεκριμένα, εξετάζοντας το γράμμα της διατάξεως αυτής στις γλώσσες των λοιπών κρατών μελών που μετείχαν στην εκπόνησή της<sup>7</sup>, διαπιστώνουμε ότι το γράμμα αυτό είτε είναι σαφώς σύμφωνο με την ερμηνεία της

53. Κατά τη νομολογία, σαράκις υφίσταται διάσταση μεταξύ των αποδόσεων διατάξεως στις διάφορες γλώσσες, επιβάλλεται, προκειμένου να διασφαλισθεί η εντός της Ενώσεως ομοιόμορφη ερμηνεία της, να ερμηνεύεται η διάταξη αυτή βάσει της εν γένει οικονομίας της και του σκοπού του οποίου την επίτευξη επιδιώκει<sup>10</sup>. Διαπιστώνεται ότι στην υπό

6 — Το κείμενο της επίμαχης διατάξεως στη γερμανική γλώσσα έχει ως εξής:

«1. Nahrungs- und Futtermittel (einschließlich Getränke, alkoholische Getränke jedoch ausgenommen), lebende Tiere, Saatgut, Pflanzen und üblicherweise für die Zubereitung von Nahrungs- und Futtermitteln verwendete Zutaten sowie üblicherweise als Zusatz oder als Ersatz für Nahrungs- und Futtermittel verwendete Erzeugnisse».

Ομοίως, στην ολλανδική γλώσσα η διάταξη έχει ως εξής:  
«1) Levensmiddelen (met inbegrip van dranken, maar met uitsluiting van alcoholhoudende dranken) voor menselijke en dierlijke consumptie, levende dieren, zaaigoed, planten en ingrediënten die gewoonlijk bestemd zijn voor gebruik bij de bereiding van levensmiddelen, alsmede producten die gewoonlijk bestemd zijn ter aanvulling of vervanging van levensmiddelen».

7 — Η εναρμόιση των συντελεστών του ΦΠΑ και η προσθήκη του παραρτήματος Η' στην έκτη οδηγία συντελέστηκαν με την οδηγία 92/77/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992, για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος του φόρου προστιθέμενης αξίας και την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ (προσέγγιση των συντελεστών ΦΠΑ) (ΕΕ L 316, σ. 1). Πρόκειται για νομοθετικό κείμενο που θεσπίστηκε από την «Ευρώπη των δώδεκα».

8 — Το κείμενο της διατάξεως στην αγγλική γλώσσα έχει ως εξής:

«(1) Foodstuffs (including beverages but excluding alcoholic beverages) for human and animal consumption; live animals, seeds, plants and ingredients normally intended for use in the preparation of foodstuffs; products normally used to supplement foodstuffs or as a substitute for foodstuffs».

9 — Η απόδοση στην ελληνική, στην ισπανική, στην ιταλική και στην πορτογαλική γλώσσα έχει ως εξής:

«1) Τα τρόφιμα (περιλαμβανομένων των ποτών, εκτός των αλκοολούχων) που προορίζονται για κατανάλωση από ανθρώπους ή από ζώα, τα ζώντα ζώα, οι σπόροι, τα φυτά και τα συστατικά που χρησιμοποιούνται συνήθως στην παρασκευή τροφίμων, τα προϊόντα που χρησιμοποιούνται συνήθως για τη συμπλήρωση ή υποκατάσταση τροφίμων».  
«1) Los productos alimenticios (incluidas las bebidas, pero con exclusión de las bebidas alcohólicas) para consumo humano o animal, los animales vivos, las semillas, las plantas y los ingredientes utilizados normalmente en la preparación de productos alimenticios; los productos utilizados normalmente como complemento o sucedáneo de productos alimenticios».

«1) Prodotti alimentari (incluse le bevande, ad esclusione tuttavia delle bevande alcoliche) destinati al consumo umano e animale, animali vivi, sementi, piante e ingredienti normalmente destinati ad essere utilizzati nella preparazione di prodotti alimentari, prodotti normalmente utilizzati per integrare o sostituire prodotti alimentari».

«1) Produtos alimentares (incluindo bebidas, com excepção das bebidas alcoólicas) destinados ao consumo humano e animal, animais vivos, sementes, plantas e ingredientes normalmente destinados à preparação de alimentos, bem como produtos normalmente destinados a servir de complemento ou de substituto de produtos alimentares».

10 — Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 15ης Οκτωβρίου 2009, C-263/08, Djurgården-Lilla Värtans Miljöskyddsforening (Συλλογή 2009, σ. I-9967, σκέψεις 25 και 26 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

κρίση υπόθεση η εξέταση των δύο αυτών κριτηρίων συνηγορεί υπέρ της ερμηνείας που υποστηρίζει η Επιτροπή.

54. Έτσι, εξετάζοντας την εν γένει οικονομία της επίμαχης διατάξεως, διαπιστώνουμε ότι αποτελείται από τρία τμήματα, τα οποία αφορούν, και τα τρία, τα τρόφιμα. Επιπλέον, τα στοιχεία του καταλόγου τα οποία αφορά το δεύτερο τμήμα, δηλαδή τα ζώνα ζώα, οι σπόροι και τα φυτά, μπορούν να χρησιμοποιηθούν για τη διατροφή του ανθρώπου ή των ζώων, ενδεχομένως κατόπιν παρασκευής, δηλαδή κατόπιν σφαγής όσον αφορά τα ζώα.

55. Συνεπώς, το γεγονός ότι το πρώτο και το τρίτο τμήμα του καταλόγου αυτού παραπέμπουν ρητώς στα τρόφιμα έχει ως λογικό συμπέρασμα ότι η προϋπόθεση η οποία τίθεται στο τέλος του δεύτερου τμήματος της διατάξεως, μετά τη λέξη «συστατικά», περί συνήθους χρήσεως για την παρασκευή τροφίμων, αφορά όλα τα στοιχεία του καταλόγου αυτού.

56. Τέλος, η ανάλυση αυτή είναι σύμφωνη με τον σκοπό ο οποίος επιδιώκεται με το παράρτημα Η΄ της έκτης οδηγίας και με το παράρτημα ΙΙΙ της οδηγίας 2006/112.

57. Δεδομένου ότι ο ΦΠΑ αποτελεί φόρο καταναλώσεως ο οποίος βαρύνει εξ ολοκλήρου

τον τελικό καταναλωτή, η υπαγωγή σε μειωμένο συντελεστή έχει ως αποτέλεσμα τη μείωση της τιμής αγοράς ενός προϊόντος και, ως εκ τούτου, καθιστά το προϊόν αυτό πιο προσιτό. Το παράρτημα Η΄ της έκτης οδηγίας και το παράρτημα ΙΙΙ της οδηγίας 2006/112 παραθέτουν επομένως κατάλογο πράξεων οι οποίες επελέγησαν από τον νομοθέτη της Ενώσεως ως δικαιολογούσες αυτή την ευνοϊκότερη για τους καταναλωτές φορολογική μεταχείριση.

58. Υπό το πρίσμα αυτό, εύλογα παρατίθενται κατά πρώτον, στο σημείο 1 των παραρτημάτων αυτών, τα τρόφιμα και, κατ'επέκταση, όλα τα στοιχεία που χρησιμοποιούνται στην παρασκευή τους, όπως τα ζώνα ζώα. Αντιθέτως, τα άλλα ζώα που, σύμφωνα με τις συνήθειες που επικρατούν στην Ευρώπη, δεν χρησιμοποιούνται προς τούτο, όπως τα κατοικίδια ζώα, δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του εν λόγω σημείου 1.

59. Εάν ο νομοθέτης της Ενώσεως ήθελε να συμπεριληφθούν και αυτά στο πεδίο εφαρμογής του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ, θα έπρεπε να προσθέσει προς τούτο στο παράρτημα Η΄ της έκτης οδηγίας ή στο παράρτημα ΙΙΙ της οδηγίας 2006/112 μία συμπληρωματική κατηγορία, όπως προσέθεσε το σημείο 11 του παραρτήματος ΙΙΙ της οδηγίας 2006/112 σχετικά με τα ζώα που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν στην αγροτική παραγωγή.

60. Φρονώ ότι ο σκοπός που επιδιώκεται με την επίμαχη διάταξη ενισχύει την ερμηνεία της Επιτροπής, κατά την οποία η διάταξη αφορά τα άλογα μόνον εφόσον αυτά προορίζονται για την παρασκευή τροφίμων.

61. Πρέπει πλέον να καθορισθεί αν απαιτείται να πληρούνται η προϋπόθεση αυτή για κάθε άλογο ειδικά. Το ζήτημα αυτό εγείρεται πράγματι εξαιτίας της χρήσεως, στο δεύτερο τμήμα της επίμαχης διατάξεως, του επιρρηματος «συνήθως».

62. Συμφωνώ με την άποψη του Βασιλείου των Κάτω Χωρών, περί του ότι η χρήση του επιρρηματος αυτού καταδεικνύει ότι ο νομοθέτης της Ενώσεως είχε την πρόθεση έκαστο των προϊόντων τα οποία αφορά η διάταξη αυτή να υπάγεται αυτομάτως στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ, εφόσον το προϊόν αυτό προορίζεται συνήθως και εν γένει για την παρασκευή τροφίμων.

63. Το δίκαιο της Ενώσεως έχει, συνεπώς, την έννοια ότι, εφόσον ένα προϊόν ή ένα ζώο μπορεί να θεωρηθεί ότι χρησιμοποιείται εν γένει και συνήθως για την παρασκευή τροφίμων, οι συναλλαγές των οποίων είναι το αντικείμενο μπορούν να υπαχθούν στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ, χωρίς να απαιτείται έλεγχος, για κάθε συναλλαγή ειδικά, περί του αν πράγματι πληρούται η προϋπόθεση περί της ως άνω τελικής χρήσεως.

64. Συνεπώς, οι συναλλαγές με αντικείμενο ζώα, όπως τα βοοειδή, τα αιγοπρόβατα ή οι χοίροι, μπορούν να υπαχθούν στον μειωμένο συντελεστή του ΦΠΑ, διότι τα ζώα αυτά, αντιθέτως προς τα κατοικίδια, προορίζονται συνήθως και εν γένει για την κατανάλωση.

65. Πάντως, η περίπτωση των αλόγων δι-αφέρει αυτής των προαναφερθέντων ζώων, διότι τα άλογα, αντιθέτως προς τα ως άνω ζώα, δεν προορίζονται συνήθως και εν γένει για ανθρώπινη κατανάλωση. Μολονότι ορισμένα άλογα προορίζονται πράγματι για ανθρώπινη κατανάλωση, άλλα, αντιθέτως, τυγχάνουν πράγματι μεταχειρίσεως κατοικιδίων ζώων. Για τον κάτοχο ή τον ιδιοκτήτη τους το να τα φάει ή να τα πουλήσει προς σφαγή θα ήταν εξίσου αδιανόητο με το να καταναλώσει κρέας γάτας ή σκύλου.

66. Κυρίως, όμως, πολλά άλογα προορίζονται να συμμετέχουν σε αγώνες. Μπορούν να αποφέρουν πολύ σημαντικά κέρδη και, επομένως, να αποτελέσουν το αντικείμενο συναλλαγών με ιδιαίτερα υψηλό τίμημα<sup>11</sup>.

67. Βεβαίως, τα άλογα αυτά τα οποία εκτρέφονται για αγώνες ενδέχεται, στο τέλος της ζωής τους ή σε περίπτωση κατά την οποία δεν επιτύχουν τις αναμενόμενες επιδόσεις, να καταλήξουν στο σφαγείο. Η χρήση αυτή καθιστά δυνατό τα άλογα να εξακολουθούν να έχουν αγοραία αξία και να τυγχάνουν της δέουσας φροντίδας μέχρι τη σφαγή τους, εφόσον δεν έχουν την τύχη να αγορασθούν από κάποιο φιλέυσπλαχνο ιδιοκτήτη ο οποίος θα αποφασίσει να τα συντηρεί μέχρι τον φυσικό θάνατό τους.

11 — Στην Ντρεβίλ της Γαλλίας, έναν από τους κύριους τόπους πώλησεως αλόγων αγώνων παγκοσμίως, με την πώληση 285 yearlings (πουλαριών ηλικίας 18 μηνών), από τις 13 έως τις 16 Αυγούστου 2010, πραγματοποιήθηκε κύκλος εργασιών ύψους 26.898.000 ευρώ, δηλαδή η μέση τιμή πώλησεως εκάστου αλόγου ανήλθε στα 94.379 ευρώ ([www.arqana.com](http://www.arqana.com)).

68. Λαμβάνοντας υπόψη το ενδεχόμενο αυτό, ο νομοθέτης της Ενώσεως, προκειμένου να διασφαλισθεί ότι δεν υφίσταται κανένας κίνδυνος για τη δημόσια υγεία, πρόβλεψε, με τον κανονισμό 504/2008 τον οποίο επικαλείται το Βασίλειο των Κάτω Χωρών, ότι, στην περίπτωση των αλόγων, οποιαδήποτε θεραπεία ή άλλη ιατρική πράξη αποφασίζεται βάσει του τεκμηρίου ότι, ελλείψει ενδείξεως περί του αντιθέτου η οποία πιστοποιείται σαφώς στο έγγραφο αναγνωρίσεως του ζώου, το ζώο αυτό προορίζεται για σφαγή με σκοπό την κατανάλωση από τον άνθρωπο.

69. Εντούτοις, φρονώ ότι το τεκμήριο αυτό δεν δικαιολογεί την υπαγωγή στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ όλων των συναλλαγών με αντικείμενο άλογα, ανεξαρτήτως του προορισμού του ζώου. Αφενός, το εν λόγω τεκμήριο μπορεί πράγματι να μην τύχει εφαρμογής, σύμφωνα με το άρθρο 20 του κανονισμού 504/2008, στοιχείο που αποδεικνύει σαφώς ότι ο νομοθέτης της Ενώσεως δέχθηκε ότι όλα τα άλογα δεν προορίζονται για σφαγή με σκοπό την κατανάλωση από τον άνθρωπο ή τα ζώα. Αφετέρου, όσον αφορά τα άλογα αγώνων, το τεκμήριο αυτό αφορά, από οικονομικής απόψεως, μια περιθωριακή μόνο πτυχή της χρήσεως του ζώου. Επομένως, δεν πρέπει να αποκρύψει την πραγματικότητα, η οποία συνίσταται στο ότι τα ζώα, πριν ενδεχομένως χρησιμοποιηθούν ως ζώα προς σφαγή, εκτρέφονται για σκοπούς άλλους από την παραγωγή τροφίμων και προορίζονται κατ' αυτόν τον τρόπο να αποφέρουν ιδιαιτέρως σημαντικά έσοδα, με την πώλησή τους είτε ως ζώων αγώνων, είτε, ενδεχομένως, ως κατοικιδίων.

70. Επιβάλλεται, όμως, να υπομνησθεί ότι οι επίμαχες διατάξεις της έκτης οδηγίας και της οδηγίας 2006/112 θεσπίστηκαν με σκοπό ειδικώς τη μείωση της τιμής αγοράς των προϊόντων διατροφής και ότι οι διατάξεις αυτές, καθόσον προβλέπουν την κατά παρέκκλιση υπαγωγή σε συντελεστή ΦΠΑ διαφορετικού του κανονικού, πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικώς<sup>12</sup>. Όπως επισήμανα ανωτέρω, οι διατάξεις αυτές δεν σκοπούν στη στήριξη της παραγωγής αλόγων εν γένει.

71. Συμφωνώ, επομένως, με την άποψη της Επιτροπής ότι δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι τα άλογα προορίζονται συνήθως για κατανάλωση από τον άνθρωπο ή τα ζώα. Ως εκ τούτου, η εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ στην περίπτωση συναλλαγής με αντικείμενο άλογο προϋποθέτει ότι το άλογο αυτό προορίζεται για την προαναφερθείσα χρήση.

72. Αντιθέτως προς την ανάλυση αυτή, το Βασίλειο των Κάτω Χωρών και η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας ισχυρίζονται ότι η τήρηση της προϋποθέσεως αυτής είναι δυσχερής στην πράξη. Ο ισχυρισμός αυτός δεν με πείθει.

12 — Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 18ης Ιανουαρίου 2001, C-83/99, Επιτροπή κατά Ισπανίας (Συλλογή 2001, σ. I-445, σκέψεις 18 και 19 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

73. Όπως επισημαίνει η Επιτροπή, ο προορισμός του αλόγου, βάσει του οποίου παρέχεται δικαίωμα υπαγωγής στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ, μπορεί να αποδειχθεί με αντικειμενικά κριτήρια, όπως ο αγοραστής του αλόγου, η ράτσα του ζώου και το τίμημα της συναλλαγής.

74. Έτσι, θα πρέπει να υπάρχει δυνατότητα υπαγωγής στον συντελεστή αυτόν, σε περίπτωση, για παράδειγμα, κατά την οποία ένα άλογο αγοράζεται από επαγγελματία του κλάδου του κρέατος αλόγου, δεδομένου ότι βάσει της επαγγελματικής δραστηριότητας του αγοραστή τεκμαίρεται η χρήση του ζώου.

75. Ομοίως, η ράτσα του αλόγου μπορεί να αποτελέσει ασκούσα επιρροή ένδειξη, καθόσον, για παράδειγμα, τα υποζύγια, αντιθέτως προς τα ελαφρύτερα άλογα, προορίζονται στην πλειονότητα των περιπτώσεων για κατανάλωση από τον άνθρωπο. Τέλος, το τίμημα μπορεί πρωτίστως να αποτελέσει καθοριστικό αντικειμενικό κριτήριο, καθόσον, όπως επισήμανε η Επιτροπή κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ένα άλογο που προορίζεται για σφαγή πωλείται με βάση το βάρος του, ενώ το άλογο που προορίζεται για άλλη χρήση έχει συνολική τιμή η οποία καθορίζεται βάσει του συνόλου των ικανοτήτων του ζώου και, συνήθως, είναι υψηλότερη ή κατά πολύ υψηλότερη.

76. Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας ισχυρίζεται επίσης ότι η ερμηνεία των επίμαχων διατάξεων την οποία υποστηρίζει η Επιτροπή αντιβαίνει στην αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ. Ούτε αυτός ο ισχυρισμός με έχει πείσει.

77. Βάσει της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ, η οποία είναι συμφυής στο κοινό σύστημα του φόρου αυτού, δεν επιτρέπεται, κατά τη νομολογία, η διαφορετική μεταχείριση παρόμοιων εμπορευμάτων ή παροχών υπηρεσιών, ανταγωνιστικών μεταξύ τους<sup>13</sup>.

78. Φρονώ ότι το να εξαρτάται ο συντελεστής του ΦΠΑ από τον προορισμό του αλόγου δεν αντιβαίνει στην αρχή αυτή, διότι αυτή η διαφοροποίηση ως προς τον προορισμό παραπέμπει σε διακριτές οικονομικές καταστάσεις, στις οποίες τα οικεία άλογα δεν υπάγονται σε ανταγωνιστικές μεταξύ τους αγορές. Έτσι, ένα άλογο αγώνων ή ένα κατοικίδιο άλογο πωλούμενο ως τέτοιο δεν συνιστά εμπόρευμα ανταγωνιστικό του αλόγου που προορίζεται για σφαγή και το αντίστροφο.

79. Επίσης, το γεγονός ότι το ίδιο άλογο, σε διαφορετικές χρονικές περιόδους της ζωής του, μπορεί διαδοχικά να έχει καθεμία από τις χρήσεις αυτές δεν αναιρεί την ανάλυση αυτή, καθόσον, κατά τη διάρκεια εκάστης εξ αυτών των περιόδων, μπορεί να αποτελέσει εμπόρευμα ανταγωνιστικό μόνο των ζώων που μπορούν να έχουν τον ίδιο προορισμό.

13 — Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 11ης Οκτωβρίου 2001, C-267/99, Adam (Συλλογή 2001, σ. I-7467, σκέψεις 36 και 41).

80. Συνεπώς, φρονώ ότι η εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ μόνο στην περίπτωση των αλόγων που προορίζονται ειδικά για κατανάλωση από τον άνθρωπο ή τα ζώα δεν αντιβαίνει στην αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ.

81. Επιπροσθέτως, το Βασίλειο των Κάτω Χωρών υποστηρίζει ότι η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να απορριφθεί για τον λόγο ότι η Επιτροπή παρέλειψε να προσκομίσει στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι τα άλογα χρησιμοποιούνται συνήθως για την παρασκευή τροφίμων.

82. Φρονώ ότι το επιχείρημα αυτό δεν μπορεί να γίνει δεκτό. Κατά τη γνώμη μου, η Επιτροπή δεν είχε την υποχρέωση να προσκομίσει τέτοια στοιχεία. Συγκεκριμένα, ακόμη κι αν γινόταν δεκτό ότι η εκτροφή αλόγων στις Κάτω Χώρες σκοπεύει αποκλειστικά στην παρασκευή τροφίμων, εντούτοις το Βασίλειο των Κάτω Χωρών υποχρεούται να συμμορφώσει τη νομοθεσία του προς το δίκαιο της Ενώσεως.

83. Συγκεκριμένα, κατά πάγια νομολογία, το γεγονός ότι εντός κράτους μέλους δεν υφίσταται δραστηριότητα την οποία αφορά οδηγία δεν απαλλάσσει το κράτος μέλος αυτό από την υποχρέωση να μεταφέρει την οδηγία στην εσωτερική έννομη τάξη του<sup>14</sup>. Το

γεγονός ότι δεν υφίσταται η δραστηριότητα αυτή κρίνεται άνευ σημασίας, διότι, κατά το Δικαστήριο, δεν πρέπει μόνο να προληφθεί μεταβολή αυτής της καταστάσεως πραγμάτων, αλλά πρωτίστως να διασφαλισθεί η σε κάθε περίπτωση ουσιαστική εφαρμογή του δικαίου της Ενώσεως. Δηλαδή, κατά το Δικαστήριο, τα κράτη μέλη πρέπει να προσαρμόσουν το νομικό πλαίσιο έτσι ώστε να καθιστά δυνατή την ουσιαστική εφαρμογή της επίμαχης οδηγίας εντός της ταχθείσας από αυτήν προθεσμίας, ακόμη και αν, στην πράξη, τα νομικά πλαίσια αυτά δεν πρέπει να τύχει εφαρμογής άμεσα.

84. Λαμβανομένης υπόψη της νομολογίας αυτής, το ενδεχόμενο να μην υφίστανται στις Κάτω Χώρες εκτροφεία αλόγων αγώνων και το ενδεχόμενο το άλογο να μη θεωρείται στη χώρα αυτή κατοικίδιο ζώο δεν μπορούν επομένως να απαλλάξουν το Βασίλειο των Κάτω Χωρών από την υποχρέωση να προβλέψει, στη νομοθεσία του, ότι η εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ στο πλαίσιο των συναλλαγών με αντικείμενο τα άλογα εξαρτάται από το αν πληρούται η προϋπόθεση ότι το οικείο άλογο προορίζεται για κατανάλωση από τον άνθρωπο ή τα ζώα, διότι η κατάσταση αυτή, αν υποθεθεί ότι ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα, μπορεί να μεταβληθεί.

85. Λαμβανομένων υπόψη των στοιχείων αυτών, βάσιμα υποστηρίζει η Επιτροπή ότι το Βασίλειο των Κάτω Χωρών, υπάγοντας σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ τις συναλλαγές με αντικείμενο άλογα, χωρίς να θέσει ως προϋπόθεση υπαγωγής σ' αυτόν τον μειωμένο συντελεστή ότι το άλογο που αποτελεί αντικείμενο της συναλλαγής πρέπει να προορίζεται για κατανάλωση από τον άνθρωπο ή τα ζώα, παρέβη το άρθρο 12 της έκτης οδηγίας, σε συνδυασμό με το παράρτημα Η' της

14 — Βλ. αποφάσεις της 15ης Μαρτίου 1990, C-339/87, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (Συλλογή 1990, σ. I-851, σκέψεις 22, 25 και 32), της 16ης Νοεμβρίου 2000, C-214/98, Επιτροπή κατά Ελλάδας (Συλλογή 2000, σ. I-9601, σκέψεις 22 έως 27), της 13ης Δεκεμβρίου 2001, C-372/00, Επιτροπή κατά Ιρλανδίας (Συλλογή 2001, σ. I-10303, σκέψη 11), και της 30ής Μαΐου 2002, C-441/00, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (Συλλογή 2002, σ. I-4699, σκέψη 15).

οδηγίας αυτής, καθώς και τα άρθρα 96 έως 99, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, σε συνδυασμό με το παράρτημα ΙΙΙ της εν λόγω οδηγίας.

86. Τέλος, το Βασίλειο των Κάτω Χωρών υποστηρίζει ότι η εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ στις συναλλαγές με αντικείμενο άλογο δικαιολογείται, δεδομένου ότι αυτά εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του σημείου 11 του παραρτήματος ΙΙΙ της οδηγίας 2006/112, υπό την έννοια ότι πρέπει να θεωρούνται αγαθά προοριζόμενα συνήθως να χρησιμοποιηθούν στην αγροτική παραγωγή<sup>15</sup>. Σύμφωνα με το κράτος μέλος αυτό, μεγάλο μέρος των αλόγων που εκτρέφονται στις Κάτω Χώρες και στην υπόλοιπη Ευρώπη βρίσκεται σε αγροτικές εκμεταλλεύσεις. Επιπλέον, το γεγονός ότι το γράμμα του σημείου 11 του παραρτήματος αυτού κάνει χρήση του επιρρήματος «[συνήθως]» καταδεικνύει ότι η προσωρινή χρήση ενός αλόγου ως αλόγου αγώνων, για παράδειγμα, δεν μπορεί να αποκλείσει την εφαρμογή της διατάξεως αυτής.

87. Η Επιτροπή αμφισβητεί το επιχείρημα αυτό. Συμφωνώ με την άποψη της Επιτροπής. Όπως δέχεται το ίδιο το Βασίλειο των Κάτω Χωρών, στο πεδίο εφαρμογής του σημείου 11 του παραρτήματος ΙΙΙ της οδηγίας 2006/112 εμπίπτουν τα αγαθά και οι υπηρεσίες που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν στην αγροτική παραγωγή, ενώ η συμμετοχή σε ιπποδρομίες δεν ανήκει στη δραστηριότητα αυτή. Επομένως, συναλλαγή με αντικείμενο

άλογο προοριζόμενο να συμμετέχει σε ιπποδρομίες δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της διατάξεως αυτής.

88. Ως εκ τούτου, το σημείο 11 του παραρτήματος ΙΙΙ της οδηγίας 2006/112 δεν δικαιολογεί την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ στις συναλλαγές με αντικείμενο άλογο, ανεξαρτήτως του προορισμού του ζώου.

89. Η επιχειρηματολογία του Βασιλείου των Κάτω Χωρών περί χρήσεως του επιρρήματος «συνήθως» στην επίμαχη διάταξη δεν θέτει εν αμφιβόλω την ανάλυση αυτή, διότι η συλλογιστική σχετικά με τη σημασία του επιρρήματος αυτού στο πλαίσιο του σημείου 1 του παραρτήματος ΙΙΙ της οδηγίας 2006/112, όσον αφορά τα άλογα, μπορεί, κατά τη γνώμη μου, να τύχει εφαρμογής και στην περίπτωση της ερμηνείας του σημείου 11 του ιδίου αυτού παραρτήματος.

90. Κατόπιν όλων των ανωτέρω, προτείνω στο Δικαστήριο να κηρύξει βάσιμη την υπό κρίση προσφυγή λόγω παραβάσεως και να καταδικάσει το Βασίλειο των Κάτω Χωρών στα δικαστικά έξοδα, όπως προβλέπει το άρθρο 69, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας όσον αφορά τον ηττηθέντα διάδικο.

91. Τα άλλα κράτη μέλη που παρενέβησαν στην παρούσα δίκη πρέπει να φέρουν τα έξοδά τους, σύμφωνα με το άρθρο 69, παράγραφος 4, πρώτο εδάφιο, του ιδίου αυτού κανονισμού.

15 — Το σημείο 11 του παραρτήματος ΙΙΙ της οδηγίας 2006/112 έχει ως εξής:  
«η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που προορίζονται κανονικά να χρησιμοποιηθούν στην αγροτική παραγωγή, με εξαίρεση τα κεφαλαιουχικά αγαθά, όπως κτίρια ή μηχανήματα».

## V — Πρόταση

92. Κατόπιν των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο:

- να κηρύξει παραδεκτή και βάσιμη την υπό κρίση προσφυγή, καθόσον προσάπτει στο Βασίλειο των Κάτω Χωρών ότι υπήγαγε τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις, εισαγωγές και αγορές αλόγων σε μειωμένο συντελεστή του φόρου προστιθέμενης αξίας, χωρίς να θέσει ως προϋπόθεση της υπαγωγής σ' αυτόν τον μειωμένο συντελεστή ότι το άλογο που αποτελεί αντικείμενο της συναλλαγής πρέπει να προορίζεται για κατανάλωση από τον άνθρωπο ή τα ζώα, κατά παράβαση του άρθρου 12 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 προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, σε συνδυασμό με το παράρτημα Η' της οδηγίας αυτής (άρθρα 96 έως 99, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, σε συνδυασμό με το παράρτημα ΙΙΙ της οδηγίας αυτής),
- να απορρίψει την προσφυγή κατά τα λοιπά,
- να καταδικάσει το Βασίλειο των Κάτω Χωρών στα δικαστικά έξοδα και να αποφασίσει ότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας και η Γαλλική Δημοκρατία φέρουν τα δικαστικά έξοδά τους.