

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

YVES BOT

föredraget den 5 oktober 2010¹

1. Enligt unionens lagstiftning avseende mervärdesskatt får medlemsstaterna föreskriva en lägre skattesats för tillhandahållandet av vissa varor och tjänster som det uttryckligen hänvisas till i denna lagstiftning.

2. I detta fördragsbrottsförfarande har Europeiska kommissionen kritiserat Konungariket Nederländerna för att ha gjort en felaktig tillämpning av nämnda lagstiftning när det gäller hästar. Kommissionen har gjort gällande att denna medlemsstat har tillämpat en reducerad skattesats på leverans av hästar oaktat deras användningsändamål, trots att en reducerad skattesats enligt denna institution endast kan tillämpas på leverans av hästar som är avsedda att användas som livsmedel för människors eller djurs konsumtion.

3. Jag kommer i detta förslag till avgörande för det första att hävda att unionslagstiftningen ska förstås så att en reducerad mervärdesskattesats när det gäller levande djur kan tillämpas, under förutsättning att djuren tillhör en art som, allmänt eller normalt sett, är avsedd att användas som livsmedel för människor eller djur.

4. Jag kommer därefter att redogöra för att hästar inte kan anses ha ett sådant användningsändamål, eftersom somliga hästar betraktas som sällskapsdjur och andra som tävlingsdjur. Av detta följer att tillämpningen av en reducerad mervärdesskattesats när det gäller hästar måste knytas till villkoret att den häst som transaktionen berör är avsedd att användas som livsmedel för människors eller djurs konsumtion.

5. Jag kommer således att föreslå att domstolen ska slå fast att förevarande talan om fördragsbrott är välgrundad.

I — Tillämpliga bestämmelser

A — Unionslagstiftningen

6. Den i förevarande mål relevanta unionslagstiftningen om mervärdesskatt utgörs av

1 — Originalspråk: franska.

rådets sjätte direktiv 77/388/EEG² och rådets direktiv 2006/112/EG³, som från och med den 1 januari 2007 har upphävt och ersatt sjätte direktivet.

7. Enligt skälen 1 och 3 i direktiv 2006/112 var det nödvändigt att omarbete sjätte direktivet för att se till att bestämmelserna presenterades på ett tydligt och rationellt sätt i en struktur och lydelse som i princip inte skulle leda till några materiella ändringar.

8. Bestämmelserna i artiklarna 96–99.1 i direktiv 2006/112 motsvarar således bestämmelserna i artikel 12 i sjätte direktivet.

9. I artikel 96 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall tillämpa en normal-skattesats för mervärdesskatt, som skall fastställas av varje medlemsstat som en viss procentsats av beskattningsunderlaget och som skall vara densamma för leverans och tillhandahållande av tjänster.”

2 — Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

3 — Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1).

10. I artikel 97 i direktivet föreskrivs följande:

”1. Från och med den 1 januari 2006 till och med den 31 december 2010 får normalskattetsatsen inte vara lägre än 15%.

2. Rådet skall, i enlighet med artikel 93 [EG], besluta om nivån på den normalskattetsats som skall tillämpas efter den 31 december 2010.”

11. I artikel 98 i direktiv 2006/112, i den lydelse som är tillämplig i förevarande mål, föreskrivs följande:

”1. Medlemsstaterna får tillämpa en eller två reducerade skattesatser.

2. De reducerade skattesatserna får endast tillämpas på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster i de kategorier som anges i bilaga III.

3. Vid tillämpningen av de reducerade skattetsatser som avses i punkt 1 på varukategorier får medlemsstaterna använda Kombinerade nomenklaturen för att fastställa exakt vad respektive kategori omfattar.”

12. Enligt artikel 99.1 i direktiv 2006/112 gäller följande:

”De reducerade skattesatserna skall fastställas som en viss procentsats av beskattningsunderlaget vilken inte får vara lägre än 5 %.”

13. Bilaga III till direktivet, med rubriken ”Förteckning över leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster på vilka de reducerade mervärdesskattesatser som avses i artikel 98 får tillämpas”, innehåller flera punkter. I punkt 1 i bilagan, som motsvarar punkt 1 i bilaga H till sjätte direktivet, anges följande:

”De livsmedel (inklusive drycker men exklusive alkoholhaltiga drycker) för människors och djurs konsumtion, de levande djur, fröer, plantor och ingredienser som normalt är avsedda att användas som komplement till eller ersättning för livsmedel[*]. De produkter som normalt används för att komplettera eller ersätta livsmedel.”[*I överensstämmelse med andra språkversioner av direktivet samt lydelsen i det tidigare gällande sjätte direktivet används i stället för uttrycket ”att användas som komplement till eller ersättning för livsmedel” nedan uttrycket ”för framställning av livsmedel”. Övers. anm.]

B — Den nationella lagstiftningen

14. I artikel 9 i lagen om omsättningsskatt (Wet op de omzetbelasting) av den 28 juni 1968,⁴ föreskrivs följande:

”1. Skatten uppgår till 19 procent.

2. Med undantag från punkt 1 uppgår skatten till

a. 6 procent för leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som anges i tabell I som har bifogats till denna lag.

...

15. Tabell I i lagen om omsättningsskatt innehåller en förteckning över leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster på vilka den reducerade skattesatsen om 6 procent som föreskrivs i artikel 9.2 a i lagen är tillämplig. Punkterna a.1 och a.4 i tabell I lyder enligt följande:

”a.

1. livsmedel, bland annat:

a. mat och dryck som normalt är avsedda att användas för människors konsumtion,

b. varor som uppenbarligen är avsedda att användas för framställning av sådan mat och dryck som avses i punkt a och vilka helt eller delvis består av sådana varor,

⁴ — *Staatsblad* 1968, nr 329.

- c. varor som är avsedda att användas för att komplettera eller ersätta sådan mat och dryck som avses i punkt a, med beaktande av att alkoholhaltiga drycker inte är att anse som livsmedel,
- huruvida bestämmelserna i lagen om omsättningsskatt, enligt vilka det föreskrivs att en reducerad mervärdesskatt är tillämplig på leveransen av vissa levande djur, särskilt hästar, som inte är avsedda att användas som livsmedel för människor eller djur, är förenliga med artikel 12 i sjätte direktivet jämförd med direktivets bilaga H.
- ...
- 4.
17. I sin svarsskrivelse av den 27 juni 2006 medgav Konungariket Nederländerna att den reducerade mervärdesskattesatsen på leveransen av vissa levande djur har ett vidare tillämpningsområde än vad som föreskrivs i sjätte direktivet. Konungariket Nederländerna angav att ett lagförslag skulle upprättas för att se till att skattesatsen för sådana djur följer skattesatsen i sjätte direktivet.
- a. nötkreatur, får, getter, svin och hästar,
- b. andra djur än dem som avses i punkt a, som uppenbarligen är avsedda att användas för beredning eller produktion av livsmedel som avses i punkt 1 ovan, och djur som uppenbarligen är avsedda att användas för uppfödningen av dessa djur,
18. I skrivelse av den 23 oktober 2007 sände kommissionen ett motiverat yttrande till Konungariket Nederländerna med anledning av att detta lagförslag inte hade antagits.
- c. slaktbiprodukter av de djur som avses i punkterna a och b, och
- d. varor som uppenbarligen är avsedda att användas för avel av sådana djur som avses i punkterna a och b.”
19. I skrivelse av den 26 november 2007 besvarade Konungariket Nederländerna det motiverade yttrandet med att en diskussion avseende nämnda lagförslag inletts av det ständiga utskottet för finanser i parlamentets andra kammare.

II – Det administrativa förfarandet

16. Den 10 april 2006 sände kommissionen en formell underrättelse till Konungariket Nederländerna i vilken den ifrågasatte
20. Eftersom kommissionen inte erhöll någon underrättelse från Konungariket Nederländerna som gjorde det möjligt för den att konstatera att lagförslaget slutligt hade antagits, väckte kommissionen förevarande talan.

III — Parternas yrkanden och argument

21. Genom ansökan av den 29 januari 2009 väckte kommissionen talan om fastställelse av att Konungariket Nederländerna har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 12 i sjätte direktivet, jämförd med bilaga H till detta direktiv (artiklarna 96–99.1 i direktiv 2006/112, jämförda med bilaga III till nämnda direktiv), genom att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på leverans, import och gemenskapsinterna förvärv av vissa levande djur, särskilt hästar, som normalt inte är avsedda att användas för framställning av livsmedel för människors eller djurs konsumtion.

22. Konungariket Nederländerna har yrkat att talan ska ogillas och att kommissionen ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna.

23. Förbundsrepubliken Tyskland och Republiken Frankrike, som har intervenerat till stöd för svarandemedlemsstatens yrkanden, har också yrkat att talan ska ogillas.

24. Kommissionen har hävdat att lagen om omsättningskatt strider mot bestämmelserna i artiklarna 96–99.1 i direktiv 2006/112 jämförda med direktivets bilaga III, eftersom

denna institution anser att levande djur, särskilt hästar, som normalt inte är avsedda att användas för framställning av livsmedel, inte omfattas av punkt 1 i bilaga III.

25. Kommissionen har angett att beskrivningen av varorna i punkt 1 i nämnda bilaga III, liksom varje annan bestämmelse om reducerad mervärdesskattesats, ska tolkas restriktivt.

26. Kommissionen har anfört att den reducerade mervärdesskattesatsen i enlighet med lydelsen i punkt 1 är tillämplig på livsmedel för människors och djurs konsumtion. Därav följer att en sådan reducerad skattesats endast kan tillämpas i fråga om levande djur samt fröer, plantor och andra ingredienser som normalt är avsedda att användas för framställning av livsmedel.

27. Konungariket Nederländerna har påpekat att kommissionen har invänt mot punkt a.4.a i tabell I i lagen om omsättningskatt, i vilken några av de djur som omfattas av den reducerade mervärdesskattesatsen räknas upp. Kommissionen har emellertid inte, vare sig under det administrativa förfarandet eller i sin ansökan, angett vilka typer av levande djur, utöver hästar, som omfattas av talan.

28. Vidare har kommissionen inte redogjort för skälen till att dessa typer av djur,

exempelvis nötkreatur och svin, inte heller normalt är avsedda att användas som livsmedel.

logisk begränsning, eftersom fröer normalt inte är avsedda att användas för framställning av livsmedel.

29. Enligt Konungariket Nederländerna kan ansökan följaktligen inte tas upp till sakprövning såvitt den avser tillämpningen av en reducerad mervärdesskattesats på vissa andra levande djur än hästar.

34. Denna begränsning följer vidare av den omständigheten att vissa ingredienser, såsom exempelvis peppar och muskotnöt, är avsedda att användas för framställning av livsmedel. Levande djur däremot kan inte användas för framställning av livsmedel, eftersom livsmedel tillverkas av döda djur.

30. När det gäller hästar har Konungariket Nederländerna anfört fyra argument till stöd för att talan ska ogillas.

31. För det första har kommissionen, genom att framhålla att en reducerad mervärdesskattesats endast kan tillämpas på levande djur som normalt är avsedda att användas för framställning av livsmedel, grundat sig på en felaktig tolkning av lydelsen av punkt 1 i bilaga III till direktiv 2006/112.

35. Konungariket Nederländerna har härav dragit slutsatsen att den reducerade mervärdesskattesatsen kan omfatta hästar, såvitt de är levande djur, oavsett om de normalt är avsedda att användas för framställning av livsmedel eller ej.

32. Varken den nederländska versionen eller någon annan språkversion av denna bestämmelse bekräftar nämligen att uttrycket "som normalt är avsedda att användas [för framställning av livsmedel]" ska tolkas så att det inte endast är tillämpligt på ingredienser, utan även på levande djur, fröer och plantor.

36. Konungariket Nederländerna har i andra hand påpekat att kommissionen inte har lagt fram några sakomständigheter som visar att hästar inte normalt är avsedda att användas för framställning av livsmedel.

33. Det följer, tvärtom, exempelvis av den tyska språkversionen att detta uttryck endast är tillämpligt på ingredienser. Detta är en

37. Det följer av fast rättspraxis att kommissionen, när den yrkat att domstolen ska fastställa att en medlemsstat har gjort sig skyldig till fördragsbrott, inte kan grunda sig på en presumtion.

38. I tredje hand har Konungariket Nederländerna gjort gällande att hästar faktiskt normalt är avsedda att användas för framställning av livsmedel.

39. Frågan i detta avseende är inte huruvida varje levererad häst, var för sig, är avsedd för konsumtion, utan huruvida en bestämd djurkategori normalt är avsedd att användas för framställning av livsmedel.

40. Konungariket Nederländerna har gjort gällande att hästar normalt sedan födseln är avsedda att användas för framställning av livsmedel, även om användningsändamålet för en särskild häst tillfälligt kan ändras. Konungariket Nederländerna har hänvisat till beslut av den 1 juni 2006 i mål C-233/05, V.O.F. Dressuurstal Jespers.

41. Konungariket Nederländerna har även hänvisat till artikel 20 i kommissionens förordning (EG) nr 504/2008,⁵ av vilken det följer att ett hästdjur ska anses vara avsett för slakt för användning som livsmedel.

42. Konungariket Nederländerna har vidare understrukit att kommissionens ståndpunkt

inte är genomförbar i praktiken, eftersom detta skulle kräva en kontroll av varje levererad hästs avsedda användning. Detta trots att det framgår av användningen av uttrycket ”normalt”, i punkt 1 i bilaga III till direktiv 2006/112, att unionslagstiftarens avsikt inte varit att göra en klassificering av varje enskild häst.

43. Konungariket Nederländerna anser slutligen i fjärde hand att hästar är en vara som normalt används vid jordbruksproduktion, i den mening som avses i punkt 11 i bilaga III till direktiv 2006/112. En stor del av hästuppfödningen i Nederländerna och övriga Europa sker nämligen på jordbruksföretag.

44. Förbundsrepubliken Tyskland har å sin sida tillagt att det strider mot principen om mervärdesskattens neutralitet, i enlighet med vilken liknande produkter ska belastas med en enhetlig skattesats, att låta köparens användning av hästen vara avgörande för vilken mervärdesskatt som är tillämplig.

45. Republiken Frankrike, som intervenerade i förevarande förfarande under förhandlingen, har gjort gällande dels att punkt 1 i bilaga III till direktiv 2006/112 ska förstås så att den omfattar alla levande djur oaktat deras användningsändamål, dels att hästar, under alla omständigheter, normalt är avsedda

5 — Kommissionens förordning (EG) nr 504/2008 av den 6 juni 2008 om tillämpning av rådets direktiv 90/426/EEG och 90/427/EEG avseende metoder för identifiering av hästdjur (EUT L 149, s. 3).

att användas som livsmedel för människors konsumtion.

förevarande fördragsbrottstalan således enbart prövas såvitt den avser hästar.

IV — Min bedömning

B — *Prövning i sak*

A — *Talans räckvidd*

46. Kommissionens talan syftar till att fastställa att Konungariket Nederländerna har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt unionslagstiftningen om mervärdesskatt genom att tillämpa en reducerad skattesats på leverans, import och gemenskapsinterna förvärv av vissa levande djur, särskilt hästar, som normalt inte är avsedda att användas för framställning av livsmedel.

47. Konungariket Nederländerna har bestritt att talan kan tas upp till sakprövning såvitt den genom användningen av adverbet "särskilt" omfattar andra djur än hästar.

48. Kommissionen angav vid förhandlingen att talan ska förstås så att den endast omfattar hästar. Med beaktande av detta ska

49. Det ska erinras om att det föreskrivs i unionsrätten att medlemsstaterna får tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på leveranser av följande varor: "De livsmedel (inklusive drycker men exklusive alkoholhaltiga drycker) för människors och djurs konsumtion, de levande djur, fröer, plantor och ingredienser som normalt är avsedda att användas [för framställning av livsmedel]. De produkter som normalt används för att komplettera eller ersätta livsmedel."

50. Parternas tvist beträffande tolkningen av punkt 1 i bilaga III till direktiv 2006/112 ger upphov till två frågor. För det första, är den reducerade mervärdesskattesatsen endast tillämplig på levande djur som är avsedda att användas som livsmedel för människors eller djurs konsumtion, eller på alla levande djur oaktat deras användningsändamål? Vidare, om den första lösningen ska gälla, är det nödvändigt att det levererade djuret i sig är avsett att användas som livsmedel för människors eller djurs konsumtion eller är det tillräckligt att djuret tillhör en art som "normalt" är avsett för sådan användning?

51. Vad gäller den första frågan har Konungariket Nederländerna förvisso grund för att hävda att en ren bokstavstolkning av de tyska och nederländska språkversionerna av denna bestämmelse innebär att den reducerade mervärdesskattesatsen är tillämplig på alla levande djur oavsett deras användningsändamål, eftersom villkoret avseende livsmedelsbruk endast föreskrivs i fråga om ingredienser.⁶

52. Övriga språkversioner av bestämmelsen bekräftar däremot inte detta resonemang. Vid en undersökning av bestämmelsens ordalydelse på språken i de övriga medlemsstaterna som medverkade vid utformningen av bestämmelsen,⁷ kan det nämligen konstateras att den antingen, liksom ordalydelsen i

den engelska versionen,⁸ klart överensstämmer med kommissionens tolkning, eller åtminstone talar för kommissionens tolkning⁹.

53. För att garantera att en text tillämpas enhetligt i unionen krävs det i enlighet med rättspraxis att den, i händelse av skillnader mellan olika språkversioner, tolkas utifrån systematiken och syftet med bestämmelserna.¹⁰ Det

6 — I den tyska språkversionen lyder bestämmelsen i fråga enligt följande:

"1. Nahrung- 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."

Vidare lyder den nederländska språkversionen enligt följande:

"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 — Harmoniseringen av mervärdesskattesatser och tillägg av bilaga H till sjätte direktivet grundar sig på rådets direktiv 92/77/EEG av den 19 oktober 1992 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG (harmonisering av mervärdesskattesatser) (EGT L 316, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 80). Det är således fråga om en text som antogs när Europeiska gemenskaperna utgjordes av tolv medlemsstater.

8 — Den engelska språkversionen har följande lydelse:
"(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 — De grekiska, spanska, italienska och portugisiska språkversionerna lyder enligt följande:

"1 Τα τρόφιμα (περιλαμβανομένων των ποτών, εκτός των αλκοολούχων) που προορίζονται για κατανάλωση από ανθρώπους ή από ζώα, τα ζώα τα 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 (include 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 — Se, bland annat, dom av den 15 oktober 2009 i mål C-263/08, Djurgården-Lilla Värtans Miljöskyddsforening (REG 2009, s. I-9967), punkterna 25 och 26 och där angiven rättspraxis.

ska konstateras att prövningen av dessa två kriterier i förevarande mål leder till att kommissionens tolkning ska godtas.

54. Vid en undersökning av den aktuella bestämmelsens systematik, ska det påpekas att den består av tre led, vilka samtliga avser livsmedel. Vidare kan alla substanser i förteckningen i bestämmelsens andra led, nämligen levande djur, fröer och plantor, användas för människo- eller djurföda, i förekommande fall efter beredning, det vill säga efter slakt när det gäller djur.

55. Följaktligen följer det logiskt sett av att denna förteckning som omges av två led som uttryckligen hänvisar till livsmedel att varje substans i förteckningen faktiskt berörs av villkoret som anges i slutet av förteckningen efter ordet "ingredienser", enligt vilket de normalt ska vara avsedda att användas för framställning av livsmedel.

56. Denna bedömning överensstämmer slutligen med det eftersträvade ändamålet i bilaga H till sjätte direktivet och i bilaga III till direktiv 2006/112.

57. Eftersom mervärdesskatt är en skatt på konsumtion som endast ska bäras av slut-

konsumenten, medför tillämpningen av en reducerad skattesats att inköpspriset på en vara minskar för slutkonsumenten och följaktligen att varan blir mer tillgänglig. Förteckningen i bilaga H till sjätte direktivet och i bilaga III till direktiv 2006/112 utgör således en lista över sådana transaktioner som unionslagstiftaren har bedömt motiverar en mer förmånlig skattemässig behandling av konsumenter.

58. Mot denna bakgrund är det logiskt att livsmedel, och därmed alla beståndsdelar som används vid framställning av livsmedel, såsom levande djur, intar första platsen i punkt 1 i dessa bilagor. Andra djur däremot, som enligt sedvana i Europa inte används för detta ändamål, såsom sällskapsdjur, omfattas inte av punkt 1.

59. Om unionslagstiftarens avsikt hade varit att även sådana djur skulle omfattas av den reducerade mervärdesskattesatsen skulle en ytterligare kategori ha lagts till bilaga H till sjätte direktivet eller till bilaga III till direktiv 2006/112, liksom lagstiftaren gjort i punkt 11 i bilaga III till direktiv 2006/112 i fråga om djur som används vid jordbruksproduktion.

60. Ändamålet med den omtvistade bestämmelsen stödjer således enligt min mening kommissionens tolkning att hästar endast omfattas av bestämmelsen, om de är avsedda att användas för framställning av livsmedel.

61. Det kvarstår att fastställa huruvida detta villkor måste kontrolleras för varje enskild häst. Denna fråga uppkommer till följd av användningen i bestämmelsens andra led av adverbet "normalt".

62. Jag instämmer i Konungariket Nederländernas bedömning att användningen av detta adverb visar att unionslagstiftarens avsikt var att den reducerade mervärdesskattesatsen ska vara automatiskt tillämplig på var och en av de varor som avses i denna bestämmelse, om varan normalt och allmänt sett är avsedd att användas för framställning av livsmedel.

63. Unionsrätten ska således förstås så att en reducerad mervärdesskattesats kan tillämpas på sådana transaktioner som involverar en vara eller ett djur som allmänt och normalt sett kan anses vara avsedd/avsett användas för framställning av livsmedel, utan att det är nödvändigt att kontrollera att detta är det verkliga användningsändamålet i varje enskilt fall.

64. En reducerad mervärdesskattesats kan således tillämpas på transaktioner avseende sådana djur som nötkreatur, getter och svin, eftersom dessa djur, till skillnad från sällskapsdjur, normalt och allmänt sett är avsedda att användas som livsmedel.

65. Situationen vad gäller hästar skiljer sig emellertid från situationen för ovanstående djur, eftersom hästar inte normalt och allmänt sett är avsedda att användas som livsmedel för människor. Det är riktigt att vissa hästar är avsedda för livsmedelsbruk. Däremot finns det andra hästar som betraktas som verkliga sällskapsdjur. För innehavarna eller ägarna till sådana hästar vore det lika otänkbart att äta eller sälja hästarna för slakt som att förtära en katt eller en hund.

66. Många hästar är framför allt avsedda för tävlingsbruk. De kan dra in mycket stora vinster och således ge upphov till transaktioner som involverar mycket höga belopp.¹¹

67. Dessa djur som föds upp för tävlingsbruk kan, vid slutet av sin livstid när de inte uppnår förväntade tävlingsresultat, användas som slaktdjur. En sådan användning möjliggör att bibehålla ett ekonomiskt värde på hästarna och säkerställa att de får en korrekt skötsel fram till slakt, om de inte har turen att omhändertas av en barmhärtig ägare som beslutar att ombesörja deras skötsel tills de dör en naturlig död.

11 — I Deauville i Frankrike, som är ett av världens centrum för försäljning av tävlingshästar, gav försäljningen av 285 ettåringar (18 månader gamla föl) mellan den 13–16 augusti 2010 en omsättning på 26898000 euro, det vill säga ett genomsnittspris på 94379 euro för varje såld häst (www.arqana.com).

68. En sådan möjlig användning har föranlett unionslagstiftaren att, i syfte att säkerställa att en häst inte utsätts för någon hälsorisk, i förordning nr 504/2008 som Konungariket Nederländerna har hänvisat till, föreskriva att läkemedelsbehandling av en häst ska ordinerar under presumptionen att hästen är avsedd att slaktas för användning som livsmedel, om inte motsatsen klart framgår av hästens identitetshandling.

69. Denna presumtion kan enligt min mening däremot inte motivera att en reducerad mervärdesskattesats tillämpas på alla transaktioner avseende hästar oaktat deras avsedda användning. För det första kan undantag göras från nämnda presumtion i enlighet med artikel 20 i förordning nr 504/2008, vilket visar att unionslagstiftaren har konstaterat att alla hästar inte är avsedda för slakt för människors och djurs konsumtion. För det andra motsvarar en sådan presumtion, vad gäller tävlingshästar, endast en marginell del av djurets användning i ekonomiskt hänseende. Den kan inte överskugga verkligheten att hästar, innan de i förekommande fall används som slaktdjur, föds upp för andra ändamål än livsmedelsproduktion och är avsedda att inbringa mycket betydelsefulla intäkter, antingen genom att säljas som tävlingsdjur eller, i förekommande fall, som sällskapsdjur.

70. Det ska erinras om att de aktuella bestämmelserna i sjätte direktivet och i direktiv 2006/112 har antagits särskilt i syfte att minska inköspriset på livsmedel och att dessa bestämmelser, såvitt de föreskriver en mervärdesskattesats som utgör undantag från den normala skattesatsen, ska tolkas restriktivt.¹² Såsom angetts ovan syftar inte dessa bestämmelser till att allmänt stödja produktionen av hästar.

71. Jag delar följaktligen kommissionens ståndpunkt att hästar inte normalt kan anses vara avsedda att användas som livsmedel för människors eller djurs konsumtion. Tillämpningen av en reducerad mervärdesskattesats på transaktioner avseende hästar ska därmed villkoras med att den berörda hästen är avsedd för ett sådant användningsändamål.

72. Konungariket Nederländerna och Förbundsrepubliken Tyskland har mot denna bedömning gjort gällande att det är svårt att kontrollera att detta villkor är uppfyllt. Detta påstående är enligt min mening inte övertygande.

¹² — Se, bland annat, dom av den 18 januari 2001 i mål C-83/99, kommissionen mot Spanien (REG 2001, s. I-445), punkterna 18 och 19 samt där angiven rättspraxis.

73. Liksom kommissionen har angett kan en hästs användningsändamål, som medför rätt att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats, fastställas utifrån objektiva kriterier såsom hästens köpare, hästens ras och transaktionspriset.

74. En reducerad mervärdesskattesats ska således kunna tillämpas exempelvis när en häst förvärvas av en yrkesmässig hästköttsproducent, eftersom man utifrån köparens yrkesverksamhet kan förutsätta vad djuret ska användas till.

75. Vidare kan hästens ras utgöra ett relevant kriterium, i den mån exempelvis arbetshästar, till skillnad från lättare hästar, i de flesta fall är avsedda att användas som livsmedel för människor. Slutligen kan framför allt priset utgöra ett avgörande objektiva kriterium, eftersom, liksom kommissionen påpekade vid förhandlingen, ett slaktdjur säljs efter vikt, medan andra hästar säljs för ett totalpris, vilket vanligtvis är högre eller väsentligt högre, fastställt utifrån djurets sammantagna egenskaper.

76. Förbundsrepubliken Tyskland har vidare gjort gällande att kommissionens tolkning av de relevanta bestämmelserna strider mot principen om mervärdesskattens neutralitet. Inte heller detta påstående kan enligt min mening godtas.

77. Principen om mervärdesskattens neutralitet, som ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt, utgör enligt rättspraxis hinder för att jämförbara och således konkurrerande varor eller tjänster behandlas olika.¹³

78. Att göra mervärdesskattesatsen beroende av en hästs användningsändamål förefaller enligt min mening inte strida mot denna princip, eftersom skillnaden i avsedd användning omfattar olika ekonomiska situationer där de berörda hästarna inte konkurrerar. En tävlings- eller sällskapshäst, som säljs för ett sådant användningsändamål, konkurrerar således inte med ett slaktdjur och vice versa.

79. Denna bedömning vederläggs enligt min mening inte av den omständigheten att en och samma häst, vid olika tidpunkter under sin livstid, kan användas för vart och ett av dessa ändamål, eftersom hästen vid varje sådan tidpunkt endast konkurrerar med djur som har samma användningsändamål.

13 — Se, bland annat, dom av den 11 oktober 2001 i mål C-267/99, Adam (REG 2001, s. I-7467), punkterna 36 och 41.

80. Jag anser följaktligen inte att det strider mot principen om mervärdesskattens neutralitet att endast tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på hästar som särskilt är avsedda att användas som livsmedel för människors och djurs konsumtion.

81. Konungariket Nederländerna har vidare hävdad att förevarande talan ska ogillas på grund av att kommissionen inte har lagt fram några sakbevis för att hästar normalt inte är avsedda att användas för framställning av livsmedel.

82. Jag anser inte att detta argument kan godtas. Det ankom enligt min mening inte på kommissionen att lämna sådana uppgifter. Även om det antogs att uppfödningen av hästar i Nederländerna i nuläget helt och hållet är inriktad på livsmedelsproduktion, ankommer det ändå på Konungariket Nederländerna att tillse att de nationella bestämmelserna är förenliga med unionsrätten.

83. Det följer av fast rättspraxis att det faktum att en verksamhet som anges i ett direktiv saknas i en medlemsstat inte befriar medlemsstaten från skyldigheten att införliva direktivet.¹⁴ Att en sådan verksamhet inte förekommer

¹⁴ — Se dom av den 15 mars 1990 i mål C-339/87, kommissionen mot Nederländerna (REG 1990, s. I-851), punkterna 22, 25 och 32, av den 16 november 2000 i mål C-214/98, kommissionen mot Grekland (REG 2000, s. I-9601), punkterna 22–27, av den 13 december 2001 i mål C-372/00, kommissionen mot Irland (REG 2001, s. I-10303), punkt 11, och av den 30 maj 2002 i mål C-441/00, kommissionen mot Förenade kungariket (REG 2002, s. I-4699), punkt 15.

har ansetts vara irrelevant, eftersom det enligt domstolen inte bara kan förväntas att denna situation ändras men framför allt att en effektiv tillämpning av unionsrätten i alla lägen ska säkerställas. Domstolen har med andra ord ansett att medlemsstaterna ska anta den rättsliga ram som möjliggör för dem att säkerställa en effektiv tillämpning av det aktuella direktivet inom den frist som anges i direktivet, även om denna rättsliga ram inte kommer att tillämpas omedelbart.

84. Mot bakgrund av denna praxis kan en eventuell avsaknad av tävlingshästar i Nederländerna, och den omständigheten att hästar inte anses utgöra sällskapsdjur där, inte befria Konungariket Nederländerna från att i sin lagstiftning föreskriva att tillämpningen av en reducerad mervärdesskattesats på hästtransaktioner villkoras med att den berörda hästen är avsedd att användas för människors och djurs konsumtion, eftersom det är möjligt att en sådan situation, under förutsättning att den är riktig, förändras.

85. Med beaktande av dessa förhållanden har kommissionen således med rätta hävdad att Konungariket Nederländerna har åsidosatt artikel 12 i sjätte direktivet jämförd med det direktivets bilaga H samt artiklarna 96–99.1 i direktiv 2006/112 jämförda med det direktivets bilaga III, genom att föreskriva att en reducerad mervärdesskattesats är tillämplig på transaktioner avseende hästar utan att underställa tillämpningen av en sådan reducerad

skattesats villkoret att den berörda hästen ska vara avsedd att användas som livsmedel för människors eller djurs konsumtion.

avseende hästar som är avsedda att delta i hästkapplöpningar omfattas således inte av tillämpningsområdet för denna bestämmelse.

86. Konungariket Nederländerna har slutligen hävdad att tillämpningen av en reducerad mervärdesskattesats avseende hästransaktioner är motiverad, eftersom hästar omfattas av punkt 11 i bilaga III till direktiv 2006/112 såvitt de ska anses utgöra en vara som normalt används vid jordbruksproduktion.¹⁵ Enligt denna medlemsstat föds en stor del av hästarna i Nederländerna och övriga Europa upp på jordbruksföretag. På samma sätt visar användningen av adverbet "normalt" i punkt 11 i denna bilaga att en tillfällig användning av ett djur exempelvis som tävlingshäst inte hindrar att denna bestämmelse tillämpas.

88. Punkt 11 i bilaga III till direktiv 2006/112 kan följaktligen inte motivera tillämpningen av en reducerad mervärdesskatt på hästransaktioner, oaktat hästarnas användningsändamål.

89. Konungariket Nederländernas argument avseende användningen av adverbet "normalt" i den omtvistade bestämmelsen påverkar inte denna bedömning. Resonemanget avseende räckvidden av detta adverb inom ramen för punkt 1 i bilaga III till direktiv 2006/112 vad gäller hästar kan nämligen enligt min mening tillämpas vid tolkningen av punkt 11 i samma bilaga.

87. Kommissionen har tillbakavisat detta argument. Jag delar kommissionens ståndpunkt. Liksom Konungariket Nederländerna självt har medgett avser punkt 11 i bilaga III till direktiv 2006/112 varor och tjänster som är avsedda att användas vid jordbruksproduktion, en verksamhet som inte omfattar deltagandet i hästkapplöpningar. Transaktioner

90. Mot bakgrund av det ovan anförda anser jag att domstolen ska bifalla förevarande talan om fördragsbrott och förplikta Konungariket Nederländerna som tappande part att ersätta rättegångskostnaderna i enlighet med vad som föreskrivs i artikel 69.2 i rättegångsreglerna.

91. Övriga medlemsstater som har intervererat i målet ska bära sina respektive rättegångskostnader i enlighet med bestämmelserna i artikel 69.4 första stycket i rättegångsreglerna.

15 — Punkt 11 i bilaga III till direktiv 2006/112 har följande lydelse:

"Leverans av varor och tillhandahållande av tjänster som normalt används vid jordbruksproduktion men exklusive kapitalvaror såsom maskiner och byggnader."

V — Förslag till avgörande

92. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen ska slå fast följande:

- Förevarande talan om fördragsbrott kan tas upp till sakprövning och ska bifallas i den mån Konungariket Nederländerna klandras för att ha åsidosatt artikel 12 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, jämförd med bilaga H i detta direktiv (artiklarna 96–99.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, jämförda med bilaga III till nämnda direktiv), genom att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på leverans, import och gemenskapsinterna förvärv av hästar utan att underställa tillämpningen av en sådan reducerad mervärdesskattesats villkoret att den berörda hästen ska vara avsedd att användas som livsmedel för människors eller djurs konsumtion.

- Talan ogillas i övrigt.

- Konungariket Nederländerna ska ersätta rättegångskostnaderna. Förbundsrepubliken Tyskland och Republiken Frankrike ska bära sina respektive rättegångskostnader.