

Sag C-41/09

Europa-Kommissionen

mod

Kongeriget Nederlandene

»Traktatbrud – merværdiafgift – sjette momsdirektiv – direktiv 2006/112/EF – anvendelse af en nedsat afgiftssats – levende dyr, der normalt er bestemt til anvendelse ved tilberedning af levnedsmidler eller foder – levering, indførsel og erhvervelse af heste«

Sammendrag af dom

Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – medlemsstaternes mulighed for at anvende en reduceret afgiftssats for leveringen af visse goder og tjenesteydelser

(Rådets direktiv 77/388, som ændret ved Rådets direktiv 2006/118, art. 12, bilag H, og direktiv 2006/112, art. 96-99, stk. 1, bilag III)

En medlemsstat tilsidesætter de forpligtelser, der påhviler den i medfør af artikel 12, i forening med bilag H til sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, som ændret ved direktiv 2006/18, samt artikel 96-99, stk. 1, i direktiv 2006/112 om det fælles merværdiafgiftssystem, i forening med bilag III hertil, når den anvender en nedsat momssats på alle leveringer, indførsler og erhvervelser af heste inden for Fællesskabet.

Dels tillader punkt 1 i bilag III nemlig kun anvendelse af en nedsat momssats på levende dyr, der normalt er bestemt til anvendelse ved tilberedning af levnedsmidler eller foder, dels er formålet med denne bestemmelse at lette den endelige forbrugers køb af disse levnedsmidler eller foder.

Henset til denne særlige situation i Unionen for heste, som uden normalt at være bestemt til anvendelse ved tilberedning af levnedsmidler og foder ikke desto mindre for visses vedkommende kan blive leveret til konsum, skal det fastslås, at i lyset af EU-lovgivers hensigt om at gøre varer mindre dyre for den endelige forbruger skal punkt 1 i bilag III til direktiv 2006/112 fortolkes således, at kun levering af en hest med henblik på slagtning for at blive anvendt ved tilberedningen af levnedsmidler eller foder kan belægges med en nedsat momssats.

(jf. præmis 54, 57 og 68 samt domskonkl.)

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

3. marts 2011 (*)

»Traktatbrud – merværdiafgift – sjette momsdirektiv – direktiv 2006/112/EF – anvendelse af en nedsat afgiftssats – levende dyr, der normalt er bestemt til anvendelse ved tilberedning af levnedsmidler eller foder – levering, indførsel og erhvervelse af heste«

I sag C-41/09,

angående et traktatbrudssøgsmål i henhold til artikel 226 EF, anlagt den 29. januar 2009,

Europa-Kommissionen ved D. Triantafyllou og W. Roels, som befuldmægtigede, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøger,

mod

Kongeriget Nederlandene ved C. Wissels og M. Noort samt ved M. de Grave og J. Langer, som befuldmægtigede,

sagsøgt,

støttet af:

Forbundsrepublikken Tyskland ved M. Lumma og C. Blaschke, som befuldmægtigede, og med valgt adresse i Luxembourg,

Den Franske Republik ved B. Beaupère-Manokha, som befuldmægtiget,

intervenienter,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Tizzano, og dommerne J.-J. Kasel, A. Borg Barthet, M. Safjan (refererende dommer) og M. Berger,

generaladvokat: Y. Bot

justitssekretær: ekspeditionssekretær M. Ferreira,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 7. september 2010,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 5. oktober 2010,

afsagt følgende

Dom

1 I sin stævning har Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber nedlagt påstand om, at det fastslås, at Kongeriget Nederlandene har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler det i medfør af artikel 12 i forening med bilag H til Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2006/18/EF af 14. februar 2006 (EUT L 51, s. 12, herefter »sjette direktiv«), samt artikel 96-

98 og artikel 99, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1), i forening med bilag III hertil (herefter »bilag III«), idet det anvender en nedsat sats for merværdiafgift (herefter »moms«) på levering, indførsel og erhvervelse inden for Fællesskabet af visse levende dyr, bl.a. heste, som ikke normalt er bestemt til anvendelse ved tilberedning af levnedsmidler eller foder.

Retsforskrifter

EU-retlige forskrifter

2 Direktiv 2006/112 ophævede og erstattede med virkning fra den 1. januar 2007 de eksisterende EU-bestemmelser om moms, herunder bl.a. sjette direktiv.

3 I henhold til første og tredje betragtning til direktiv 2006/112 var det nødvendigt at omarbejde sjette direktiv med det formål, at bestemmelserne præsenteres på en klar og rationel måde i en omarbejdet struktur og ordlyd, uden at dette dog principielt medfører materielle ændringer.

4 Således svarer artikel 96-98 og artikel 99, stk. 1, i direktiv 2006/112 til forskellige bestemmelser i sjette direktivs artikel 12 og i bilag H hertil.

5 Artikel 96 i direktiv 2006/112 har følgende ordlyd:

»Medlemsstaterne anvender en normalsats for momsen, som fastsættes af hver enkelt medlemsstat som en procentsats af afgiftsgrundlaget, og som er ens for levering af varer og for levering af ydelser.«

6 Direktivets artikel 97 bestemmer:

»1. Fra den 1. januar 2006 til den 31. december 2010 må normalsatsen ikke være mindre end 15%.

2. Rådet træffer afgørelse i overensstemmelse med [EF-]traktatens artikel 93 om niveauet for den normalsats, der skal anvendes efter den 31. december 2010.«

7 Artikel 98 i dette direktiv har følgende ordlyd:

»1. Medlemsstaterne kan anvende en eller to nedsatte satser.

2. De nedsatte satser må kun anvendes på levering af de kategorier af varer og ydelser, som er anført i bilag III.

[...]

3. Ved anvendelse af de nedsatte satser i henhold til stk. 1 kan medlemsstaterne, hvor det drejer sig om varekategorier, anvende den kombinerede nomenklatur til at fastsætte, hvad den pågældende kategori præcist dækker.«

8 Direktivets artikel 99, stk. 1, indeholder følgende bestemmelse:

»De nedsatte satser fastsættes som en procentsats af afgiftsgrundlaget, som ikke må være mindre end 5%.«

9 Bilag III med overskriften »Liste over leveringer af varer og ydelser, som kan belægges med de i artikel 98 omhandlede nedsatte satser« omfatter i punkt 1:

»levnedsmidler (herunder drikkevarer bortset fra alkoholholdige drikkevarer), foder, levende dyr, frø, planter og ingredienser, der normalt er bestemt til anvendelse ved tilberedning af levnedsmidler eller foder; produkter, der normalt er bestemt til at anvendes som supplement til eller i stedet for levnedsmidler og foder«.

10 Denne bestemmelse svarer til punkt 1 i bilag H til sjette direktiv.

11 Punkt 11 i bilag III, som svarer til punkt 10 i bilag H til sjette direktiv, er affattet således:

»leveringer af varer og ydelser, der normalt er bestemt til anvendelse i landbrugsproduktionen, bortset fra kapitalgoder såsom maskiner og bygninger«.

Nationale bestemmelser

12 Artikel 9 i lov om omsætningsafgift (Wet op de omzetbelasting) af 28. juni 1968 (Staatsblad 1968, nr. 329, herefter »lov om merværdiafgift«) bestemmer:

»1. Afgiften udgør 19%.

2. Som afvigelse fra reglen i stk. 1 udgør afgiften dog:

a. 6% for levering af varer og tjenesteydelser, der er opført i tabel I, der hører til den foreliggende lov

[...]«

13 Punkt a. 1 og a. 4 i den nævnte tabel I er affattet således:

»a.

1. næringsmidler, hvorved forstås:

a) mad og drikkevarer, der normalt anvendes som levnedsmidler

b) produkter, der åbenbart er bestemt til at anvendes til fremstilling af mad og drikkevarer som omhandlet i litra a), og som indgår helt eller delvis heri

c) produkter, der er bestemt til at anvendes til at supplere eller erstatte mad og drikkevarer som omhandlet i litra a), idet alkoholholdige drikkevarer dog ikke anses for næringsmidler

[...]

4.

a) kvæg, får, geder, svin og heste

b) andre dyr end de i litra a) nævnte, der åbenbart er bestemt til anvendelse ved tilberedning af de i stk. 1 nævnte næringsmidler, og dyr, der åbenbart er bestemt til at anvendes til opdræt af de nævnte dyr

- c) slagteriaffald af de i litra a) og b), nævnte dyr
- d) produkter, der åbenbart er bestemt til forplantning af de under a) og b) nævnte dyr«.

Den administrative procedure og retsforhandlingerne ved Domstolen

14 Kommissionen er af den opfattelse, at Kongeriget Nederlandene har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler det i medfør af sjette direktivs artikel 12, i forening med bilag H heri, idet det anvender en nedsat momssats på levering, indførsel og erhvervelse inden for Fællesskabet af visse levende dyr, bl.a. heste, som ikke normalt er bestemt til anvendelse ved tilberedning af levnedsmidler eller foder, og den har derfor besluttet at indlede proceduren i artikel 226 EF. Ved skrivelse af 10. april 2006 fremsendte Kommissionen en åbningsskrivelse til denne medlemsstat, hvori denne anmodedes om at fremsætte sine bemærkninger hertil.

15 I sit svar af 27. juni 2006 medgav Kongeriget Nederlandene, at anvendelsen af en nedsat momssats på levering af visse levende dyr, således som fastsat i den nationale lovgivning, skete i et videre omfang end tilladt efter sjette direktiv. Det oplyste, at et lovforslag ville blive fremlagt for det nederlandske parlament med henblik på at efterkomme dette direktiv, og at lovændringen formentlig ville træde i kraft den 1. januar 2007.

16 Da Kongeriget Nederlandene alligevel ikke vedtog dette lovforslag, fremsatte Kommissionen den 23. oktober 2007 en begrundet udtalelse, hvori den opfordrede det til at træffe de nødvendige foranstaltninger for at efterkomme nævnte udtalelse inden for en frist af to måneder fra meddelelsen heraf.

17 Den 26. november 2007 besvarede Kongeriget Nederlandene den begrundede udtalelse, idet det gjorde gældende, at lovforslaget blev drøftet i finansudvalget i parlamentets andet kammer. Den 31. marts 2008 meddelte denne medlemsstat imidlertid Kommissionen, at den ikke fandt det hensigtsmæssigt på dette tidspunkt at vedtage det nævnte lovforslag.

18 Kommissionen har herefter anlagt denne sag.

19 Ved kendelser afsagt af Domstolens præsident henholdsvis den 18. september og den 20. november 2009 har Forbundsrepublikken Tyskland og Den Franske Republik fået tilladelse til at intervenere i sagen til støtte for Kongeriget Nederlandenes påstande.

Om søgsmålet

Parternes argumenter

20 Kommissionen har gjort gældende, at artikel 96-98 og artikel 99, stk. 1, i direktiv 2006/112, i forening med bilag III hertil, finder anvendelse på levering og, mutatis mutandis, indførsel og erhvervelse inden for Fællesskabet.

21 Ifølge ordlyden af punkt 1 i bilag III kan der kun anvendes en nedsat momssats på levende dyr samt levende dyr, frø, planter og ingredienser, såfremt de normalt er bestemt til anvendelse ved tilberedning af levnedsmidler eller foder, hvilket ikke er tilfældet for heste.

22 Det følger desuden af Domstolens praksis, at nævnte punkt 1 skal fortolkes strengt i lighed med enhver anden bestemmelse, der indfører en nedsat momssats.

23 Følgelig er loven om omsætningsafgift ikke i overensstemmelse med bestemmelserne i direktiv 2006/112, idet den fastsætter en nedsat momssats for levering af visse levende dyr, bl.a.

heste, selv i det tilfælde, at de ikke er bestemt til fremstilling eller produktion af levnedsmidler eller foder.

24 Kommissionen har i replikken tilføjet, at den franske, italienske og engelske version af punkt 1 i bilag III bekræfter, at kun de produkter, der, uanset måden, indgår i fremstillingen af levnedsmidler og foder, kan undergives en nedsat momssats.

25 Kommissionen har desuden understreget, at dyr ikke er levnedsmidler. Ved anvendelsen af begrebet »levende dyr« i punkt 1 i bilag III har EU-lovgiver således haft til formål et tage hensyn til en hel gren af produktionen af levnedsmidler. Uden denne præcisering ville levering af levende dyr være undergivet den normale momssats, således at de endelige forarbejdede produkter, der er omfattet af kategorien levnedsmidler, ville blive dyrere.

26 Kommissionen har videre gjort gældende, at punkt 1 ikke skal fortolkes således, at alle leveringer af heste er undergivet normalsatsen for moms. Denne bestemmelse foreskriver nemlig anvendelsen af en nedsat momssats afhængig af hesten og af den påtænkte transaktion. I denne henseende udgør elementer som pris og hestens race indikationer med hensyn til den planlagte brug heraf.

27 Endelig har Kommissionen anført, at ikke alle heste anvendes til landbrugsformål.

28 Kongeriget Nederlandene har for det første gjort gældende, at Kommissionen under den administrative procedure og i stævningen kun har nævnt hestekød blandt de næringsmidler, der er nævnt i punkt a. 4, litra a), i tabel I til lov om omsætningsafgift. Søgsmålet bør derfor afvises for så vidt angår anvendelsen af en nedsat momssats på visse andre levende dyr end heste.

29 Kongeriget Nederlandene har herefter principalt gjort gældende, at hverken den nederlandske eller andre sprogversioner af punkt 1 i bilag III bekræfter, at udtrykket »der normalt er bestemt til anvendelse ved tilberedning af levnedsmidler eller foder« knytter sig til levende dyr, frø og planter. Derimod fremgår det af den tyske version af samme bestemmelse, at dette udtryk alene omfatter ingredienser. Denne fortolkning er den eneste mulige, eftersom frø eksempelvis ikke normalt er bestemt til anvendelse ved tilberedning af levnedsmidler eller foder. Derfor er heste, som levende dyr, hvad enten de er bestemt til anvendelse ved tilberedning af levnedsmidler eller foder eller ej, omfattet af punkt 1.

30 Subsidiært har Kongeriget Nederlandene gjort gældende, at Kommissionen ikke har henvist til nogen faktiske oplysninger til støtte for, at heste ikke normalt er bestemt til anvendelse ved tilberedning af levnedsmidler eller foder. Kommissionen kan ikke blot støtte sig på hvilken som helst formodning, når den anmoder Domstolen om at fastslå, at en medlemsstat har gjort sig skyldig i traktatbrud.

31 Mere subsidiært har Kongeriget Nederlandene gjort gældende, at heste normalt er bestemt til anvendelse ved tilberedning af levnedsmidler eller foder. I denne henseende fremgår det af anvendelsen af biordet »normalt« i punkt 1 i bilag III, at det skal undersøges, om en bestemt kategori af dyr er bestemt til anvendelse ved tilberedning af levnedsmidler eller foder, og ikke om hvert enkelt dyr isoleret set er bestemt til en sådan anvendelse. En hvilken som helst hest kan føres til slagteriet som slagtedyr, selv om formålet med en hest kan ændres midlertidigt, eksempelvis ved at anvende den som væddeløbshest. Kongeriget Nederlandene har i denne retning henvist til kendelsen af 1. juni 2006, V.O.F. Dressuurstal Jespers (sag C-233/05), samt til artikel 20 i Kommissionens forordning (EF) nr. 504/2008 af 6. juni 2008 om gennemførelse af Rådets direktiv 90/426/EØF og 90/427/EØF for så vidt angår metoder til identifikation af enhovede dyr (EUT L 149, s. 3), hvoraf det fremgår, at et enhovedet dyr anses for at være bestemt til slagtning til konsum.

32 Endvidere er Kommissionens tilgangsvinkel upraktisk, idet den gør det nødvendigt, hver eneste gang en hest leveres, at undersøge, til hvilket formål den er bestemt, hvortil kommer, at købers hensigt kan være en anden end sælgers.

33 Endnu mere subsidiært har Kongeriget Nederlandene anført, at heste er varer, der normalt er bestemt til anvendelse i landbrugsproduktionen. Enhver levering af en hest kan således belægges en nedsat momssats på grundlag af punkt 11 i bilag III.

34 Kongeriget Nederlandene har i duplikken tilføjet, at det af Kommissionen ønskede resultat, nemlig anvendelsen af en nedsat momssats på alle råvarer og halvfabrikata, ligeledes opnås ved, at punkt 1 i bilag III anses for at omfatte alle levende dyr. Den omstændighed, at det færdige produkt skulle blive dyrere som følge af en efterslæbseffekt, kan endvidere ikke bekræftes.

35 Endelig er den af Kommissionen foreslåede fortolkning i strid med retssikkerhedsprincippet. Den afgiftspligtige person skal nemlig hver eneste gang undersøge, om leveringen af en hest skal belægges med normalsatsen eller den nedsatte momssats, selv om det formål, hvortil dyret er bestemt, ikke på forhånd kan fastlægges.

36 Forbundsrepublikken Tyskland har anført, at selv om ingen af de sprogversioner, som Kommissionen har henvist til, gør det muligt klart at fastslå anvendelsesområdet for punkt 1 i bilag III, fremgår det af den tyske version af denne bestemmelse, at udtrykket »der normalt er bestemt til anvendelse ved tilberedning af levnedsmidler eller foder« udelukkende knytter sig til ingredienser. En fastlæggelse af momssatsen på grundlag af køberens brug af hesten ville desuden indebære en tilsidesættelse af princippet om momsens neutralitet.

37 Den Franske Republik har gjort gældende, at nævnte punkt 1 tillader anvendelsen af en nedsat momssats på samtlige leveringer af levende dyr uanset deres bestemmelse. På samme måde som planter og frø adskiller de sidstnævnte sig fra ingredienser, der normalt er bestemt til anvendelse ved tilberedning af levnedsmidler eller foder. Under alle omstændigheder er heste blandt de levende dyr, der normalt er bestemt til levnedsmidler.

Domstolens bemærkninger

38 Indledningsvis bemærkes, at Kommissionen i retsmødet præciserede, at blandt de dyr, der er nævnt i punkt a. 4, litra a), i lov om omsætningsafgift, er dens søgsmål alene rettet mod heste, for så vidt som kvæg, får, geder og svin for langt størstedelens vedkommende opdrættes til levnedsmidler og foder.

39 Følgelig skal det forelæggende søgsmål forstås således, at Kommissionen gør indsigelse

mod, at Kongeriget Nederlandene anvender en nedsat momssats udelukkende på levering, indførsel og erhvervelse af heste inden for Fællesskabet.

40 Parterne er for det første uenige om fortolkningen af punkt 1 i bilag III, idet de hver især har påberåbt sig forskellige sprogversioner til støtte for deres argumentation.

41 I denne henseende skal det fastslås, at nævnte punkt 1 ikke har samme betydning på Unionens forskellige officielle sprog.

42 Det fremgår på den ene side af den tyske sprogversion af punkt 1 i bilag III [»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«] og af den nederlandske version [»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«], som Kongeriget Nederlandene har støttet sig på, at udtrykket »normalt er bestemt til anvendelse ved tilberedning af levnedsmidler eller foder« kun knytter sig til ingredienser, hvilket indebærer, at alle leveringer af levende dyr, uanset deres bestemmelse, kan belægges med en nedsat momssats.

43 På den anden side kan den engelske sprogversion af punkt 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«], den franske [»Les denrées alimentaires (y compris les boissons, à l'exclusion, toutefois, des boissons alcooliques) destinées à la consommation humaine et animale, les animaux vivants, les graines, les plantes et les ingrédients normalement destinés à être utilisés dans la préparation des denrées alimentaires; les produits normalement utilisés pour compléter ou remplacer des denrées alimentaires«] og den italienske [»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«], som Kommissionen har henvist til, i varierende grader fortolkes således, at udtrykket »der normalt er bestemt til anvendelse ved tilberedning af levnedsmidler eller foder« ikke blot knytter sig til ingredienser, men ligeledes til levende dyr, frø og planter.

44 Ifølge fast retspraksis kan den formulering, der er anvendt i en sprogversion af en EU-retlig bestemmelse, ikke alene tjene som grundlag for bestemmelsens fortolkning eller i denne henseende tillægges større betydning end de øvrige sprogversioner. Dette ville være i strid med kravet om en ensartet anvendelse af EU-retten. I tilfælde af uoverensstemmelse mellem de forskellige sprogversioner skal den pågældende bestemmelse fortolkes på baggrund af den almindelige opbygning af og formålet med den ordning, som den er led i (jf. dom af 27.3.1990, sag C-372/88, Cricket St Thomas, Sml. I, s. 1345, præmis 18 og 19, af 12.11.1998, sag C-149/97, Institute of the Motor Industry, Sml. I, s. 7053, præmis 16, og af 25.3.2010, sag C-451/08, Helmut Müller, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 38).

45 Hvad angår den almindelige opbygning af punkt 1 i bilag III skal det i første omgang fastslås, at den oprindelige tekst, der tjente som reference ved udarbejdelsen af bilag III, fremgår af punkt 1 i bilag H til sjette direktiv, hvilket bilag blev tilføjet ved artikel 1, nr. 5), i Rådets direktiv 92/77/EØF af 19. oktober 1992 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring af direktiv 77/388/EØF (EFT L 316, s. 1).

46 Dette punkt 1 er blevet let ændret i forbindelse med, at sjette direktiv blev erstattet af direktiv 2006/112. Således som Kommissionen med rette anførte i retsmødet, er udtrykket »levnedsmidler og foder« fulgt af et semikolon bl.a. i den danske, franske, italienske, nederlandske og engelske version af punkt 1 i bilag H til sjette direktiv. Hvad angår disse sprogversioner er dette semikolon imidlertid blevet erstattet med et simpelt komma i den danske, franske, italienske og nederlandske version af punkt 1 i bilag III.

47 Det følger imidlertid af tredje betragtning til direktiv 2006/112, at omarbejdningen af sjette direktivs struktur og ordlyd har til formål at sikre, at bestemmelserne præsenteres på en klar og rationel måde, uden at dette dog principielt medfører nogen materielle ændringer af gældende lovgivning, idet enkelte indholdsmæssige ændringer dog er naturligt forbundet med selve omarbejdningen og derfor alligevel bør foretages.

48 Da der ikke er sket en materiel ændring af punkt 1 i bilag III, skal denne bestemmelses almindelige opbygning vurderes under hensyn til ordlyden af punkt 1 i bilag H til sjette direktiv, som udtrykker EU-lovgivers vilje, da den udarbejdede listen over varer og tjenester, der kan belægges med en nedsat momssats.

49 I denne henseende bemærkes, at ud fra en semantisk betragtning viser brugen af semikolon efter udtrykket »levnedsmidler og foder« klart, at punkt 1 i bilag H til sjette direktiv omfatter tre helt adskilte sætningsled. Det skal således konkluderes på grundlag heraf, at da lovgivers hensigt ikke er ændret, består punkt 1 i bilag II af de samme tre sætningsled.

50 Således som generaladvokaten har anført i punkt 54 i forslaget til afgørelse, omfatter hver af de tre sætningsled levnedsmidler og foder. Det første sætningsled nævner levnedsmidler og foder i egentlig forstand. Det tredje led vedrører produkter, der er bestemt til at anvendes som supplement til eller i stedet for levnedsmidler og foder. Andet led angår levende dyr, frø, planter og ingredienser, som ikke i sig selv er levnedsmidler eller foder. Logisk set skal dette andet sætningsled, der er afgrænset af de to andre, forstås således, at det kun omfatter disse elementer, i det omfang de normalt er bestemt til anvendelse ved tilberedning af levnedsmidler eller foder. Denne vurdering understøttes af det forhold, at visse frø og planter, i modsætning til det af Kongeriget Nederlandene anførte, normalt kan være bestemt til anvendelse ved tilberedning af levnedsmidler eller foder. Anvendelsen af ordene »levende dyr« på denne liste betyder, at den nedsatte momssats finder anvendelse på leveringer, der foretages på et trin forud for slagtingen af dyrene.

51 Følgelig fører den almindelige opbygning af punkt 1 i bilag III til, at der må lægges en fortolkning til grund, hvorefter levering af levende dyr udelukkende kan belægges med en nedsat momssats i de tilfælde, hvor disse dyr normalt er bestemt til anvendelse ved tilberedning af levnedsmidler eller foder.

52 Hvad angår formålet med punkt 1 i bilag III skal det bemærkes, at som svar på et skriftligt spørgsmål fra Domstolen har Kommissionen oplyst, uden på dette punkt at blive modsagt af de øvrige procesdeltagere, at EU-lovgiver ved udarbejdelsen af bilag H til sjette direktiv havde til hensigt at opnå, at dagligvarer samt de varer og ydelser, der forfølger sociale eller kulturelle formål, for så vidt som de ikke eller kun i begrænset omfang indebærer en risiko for

konkurrencefordrejning, kan belægges med en nedsat momssats.

53 Levnedsmidler og foder, der endog er nævnt før »vandforsyning« og »farmaceutiske produkter« i bilag III, er knyttet til dagligvarer. Ved at tillade anvendelsen af en nedsat momssats på levnedsmidler og foder, i stedet for normalsatsen, har EU-lovgiver tilsigtet at gøre disse mindre dyre, og således mere tilgængelige, for den endelige forbruger, som i sidste ende bærer momsen (jf. bl.a. dom af 3.10.2006, sag C-475/03, Banca popolare di Cremona, Sml. I, s. 9373, præmis 22, og af 11.10.2007, forenede sager C-286/06 og C-312/06, KÖGÁZ m.fl., Sml. I, s. 8463, præmis 30). For fuldt ud at opnå dette formål har lovgiver logisk set udvidet anvendelsen af denne nedsatte momssats til at omfatte elementer, der ikke i sig selv er levnedsmidler eller foder, men som normalt er bestemt til anvendelse ved tilberedning heraf.

54 Det følger af det ovenstående, dels at punkt 1 i bilag III kun tillader anvendelse af en nedsat momssats på levende dyr, der normalt er bestemt til anvendelse ved tilberedning af levnedsmidler eller foder, dels at formålet med denne bestemmelse er at lette den endelige forbrugers køb af disse levnedsmidler eller foder.

55 Ved brugen af biordet »normalt« i andet sætningsled i punkt 1 har EU-lovgiver haft til hensigt at sigte til de dyr, der sædvanligvis og generelt er bestemt til at indgå i menneskets og dyrs fødekæde. Dette er bl.a. tilfældet for så vidt angår kvæg, får, geder og svin, der er nævnt i punkt a. 4, litra a), i lov om omsætningsafgifter. Samtlige leveringer af dyr, der tilhører disse arter, kan således belægges med en nedsat momssats, uden at det er nødvendigt at undersøge den særlige situation for det enkelte dyr.

56 Derimod er det almindeligt kendt, at i Unionen befinder heste sig i en anden situation end den, der gælder for de i foregående præmis nævnte arter. Således som genereladvokaten har anført i punkt 65 i forslaget til afgørelse, er heste hverken på særlig eller generel vis bestemt til anvendelse som levnedsmidler eller foder, selv om visse faktisk anvendes som levnedsmidler eller foder.

57 Henset til denne særlige situation for heste, som uden normalt at være bestemt til anvendelse ved tilberedning af levnedsmidler og foder ikke desto mindre for visses vedkommende kan blive leveret til konsum, skal det fastslås, at i lyset af EU-lovgivers hensigt om at gøre varer mindre dyre for den endelige forbruger, skal punkt 1 i bilag III fortolkes således, at kun levering af en hest med henblik på slagtning for at blive anvendt ved tilberedningen af levnedsmidler eller foder kan belægges med en nedsat momssats.

58 Det skal tilføjes, at det følger af fast retspraksis, at bestemmelser, der har karakter af en undtagelse fra et princip, skal fortolkes strengt (jf. bl.a. dom af 12.12.1995, sag C-399/93, Oude Luttikhuis m.fl., Sml. I, s. 4515, præmis 23, og af 17.6.2010, sag C-492/08, Kommissionen mod Frankrig, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 35). Såfremt det blev tilladt at anvende en nedsat momssats på enhver levering af en hest, ville det indebære en bred fortolkning af punkt 1 i bilag III.

59 Nævnte punkt 1 tillader således ikke en medlemsstat at anvende en nedsat momssats på alle leveringer af levende heste, uanset deres bestemmelse.

60 Ingen af de andre argumenter, der er fremsat af Kongeriget Nederlandene og af de to medlemsstater, der er interveneret til støtte for dets påstande, ændrer denne konklusion.

61 Hvad for det første angår forordning nr. 504/2008 om metoder til identifikation af enhovede dyr er det korrekt, at ifølge ordlyden af artikel 20, stk. 1, heri »[anses] et enhovedet dyr [...] for at være bestemt til slagtning til konsum, medmindre det [...] uigenkaldeligt erklæres for ikke bestemt

til dette formål« i dyrets identifikationsdokument. I samme artikels stk. 2 præciseres det, at inden enhver behandling fastslår den ansvarlige dyrlæge det enhovede dyrs status som enten bestemt til slagtning til konsum, »hvilket er standardproceduren«, eller ikke bestemt til slagtning til konsum.

62 Det skal imidlertid bemærkes, at formålet med forordning nr. 504/2008 er meget forskelligt fra formålet med punkt 1 i bilag III. Denne forordning tager hensyn til, at en hest kan konsumeres som levnedsmiddel, og fastsætter følgelig en ordning, der tilsigter, at en hest, der indgår i menneskets fødekæde, ikke er uegnet til menneskeføde. Inden for disse rammer er det i denne forordning fastsat, for bedst muligt at kontrollere administrationen af veterinærlægemidler, at et enhovedt dyr anses for at være bestemt til slagtning til konsum.

63 Forordning nr. 504/2008 gør det imidlertid ikke muligt at fastslå, hvilke heste der i sidste ende anvendes til et sådant formål. Denne forordnings artikel 20 nævner ligeledes det tilfælde, at en hest ikke er bestemt til konsum.

64 Under disse omstændigheder kan det ikke udledes af artikel 20 i forordning nr. 504/2008, at en hest, ifølge EU-lovgiver, normalt er bestemt til anvendelse ved tilberedning af levnedsmidler eller foder.

65 Hvad for det andet angår argumentet, hvorefter alle leveringer af heste bør belægges med en nedsat momssats i medfør af punkt 11 i bilag III, skal det understreges, at i medlemsstaterne anvendes heste ikke sædvanligvis og generelt i landbrugsproduktionen. Det følger heraf, at der bør anlægges en argumentation i analogi med den, der er fulgt inden for rammerne af punkt 1 i samme bilag, dvs. at kun levering af heste til brug inden for landbrugsproduktionen kan belægges med en nedsat momssats. Punkt 11 giver i lighed med punkt 1 således ikke adgang til at belægge samtlige leveringer af heste en nedsat momssats.

66 Hvad for det tredje angår argumentet om momsens neutralitet, som skulle være til hinder for fastsættelsen af den anvendelige afgiftssats alt efter hestens bestemmelse, skal det bemærkes, at det følger af fast retspraksis, at princippet om afgiftsmæssig neutralitet, som udgør en uadskillelig del af det fælles momssystem, er til hinder for, at sammenlignelige varer eller tjenesteydelser, som konkurrerer indbyrdes, behandles momsmæssigt forskelligt, således at de pågældende varer eller tjenesteydelser skal pålægges en ensartet sats (jf. bl.a. dom af 11.10.2001, sag C-267/99, Adam, Sml. I, s. 7467, præmis 36, og af 6.5.2010, sag C-94/09, Kommissionen mod Frankrig, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 40). Henset til deres respektive anvendelse er en slagtehest imidlertid ikke sammenlignelig med hverken en konkurrencehest eller en fritidshest, når dyret sælges som sådan. Som generaladvokaten har anført i punkt 78 i forslaget til afgørelse, konkurrerer disse kategorier af heste ikke indbyrdes, således at de kan belægges med forskellige momssatser.

67 Under disse omstændigheder må Kommissionen derfor gives medhold i sit søgsmål.

68 Det skal følgelig fastslås, at Kongeriget Nederlandene har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler det i medfør af artikel 12, i forening med bilag H til sjette direktiv, samt artikel 96-98 og artikel 99, stk. 1, i direktiv 2006/112, i forening med bilag III, det det anvender en nedsat momssats på alle leveringer, indførsler og erhvervelser af heste inden for Fællesskabet.

Sagens omkostninger

69 I henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 2, pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. Da Kommissionen har nedlagt påstand om, at Kongeriget Nederlandene tilpligtes at betale sagens omkostninger, og det har tabt sagen, bør det pålægges Kongeriget Nederlandene at betale sagens omkostninger.

70 I henhold til samme artikels stk. 4, første afsnit, bærer Forbundsrepublikken Tyskland og Den Franske Republik, der er indtrådt i sagen, deres egne omkostninger.

På grundlag af disse præmisser udtaler og bestemmer Domstolen (Første Afdeling):

1) **Kongeriget Nederlandene har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler det i medfør af artikel 12, i forening med bilag H til Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som ændret ved Rådets direktiv 2006/18/EF af 14. februar 2006, samt artikel 96-98 og artikel 99, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, i forening med bilag III, idet det anvender en nedsat momssats på alle leveringer, indførsler og erhvervelser af heste inden for Fællesskabet.**

2) **Kongeriget Nederlandene betaler sagens omkostninger.**

3) **Forbundsrepublikken Tyskland og Den Franske Republik bærer deres egne omkostninger.**

Underskrifter

* Processprog: nederlandsk.