

Mål C-41/09

Europeiska kommissionen

mot

Konungariket Nederländerna

”Fördragsbrott – Mervärdesskatt – Sjätte mervärdesskattedirektivet – Direktiv 2006/112/EG – Tillämpning av en reducerad skattesats – Levande djur som normalt är avsedda att användas vid framställning av livsmedel för människor och djur – Leveranser, import och förvärv av hästar”

Sammanfattning av domen

Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Möjlighet för medlemsstaterna att tillämpa en reducerad skattesats avseende tillhandahållande av vissa varor och tjänster

(Rådets direktiv 77/388, i dess lydelse enligt direktiv 2006/18, artikel 12 och bilaga H, samt rådets direktiv 2006/112, artiklarna 96–99.1 och bilaga III)

En medlemsstat har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 12 i direktiv 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter, i dess lydelse enligt direktiv 2006/18, jämförd med bilaga H till detta direktiv, och artiklarna 96–99.1 i direktiv 2006/112 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, jämförda med bilaga III till detta direktiv, genom att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på alla leveranser, all import och alla gemenskapsinterna förvärv av hästar.

Det förhåller sig nämligen så att det, enligt punkt 1 i bilaga III, endast är levande djur som normalt är avsedda att användas vid framställning av livsmedel som kan omfattas av en reducerad mervärdesskattesats, och att ändamålet med denna bestämmelse är att göra det lättare för slutkonsumenten att köpa livsmedel.

Med beaktande av den särskilda situationen inom unionen när det gäller hästar – nämligen att hästar, trots att de normalt inte är avsedda att användas vid framställning av livsmedel, likväl i vissa fall kan levereras för konsumtion – ska emellertid punkt 1 i bilaga III, i ljuset av unionslagstiftarens mål att nödvändiga varor ska bli billigare för slutkonsumenten, tolkas så, att det endast är leveranser av hästar till slakt och senare användning vid framställning av livsmedel som kan omfattas av en reducerad mervärdesskattesats.

(se punkterna 54, 57 och 68 samt domslutet)

den 3 mars 2011 (*)

”Fördragsbrott – Mervärdesskatt – Sjätte mervärdesskattedirektivet – Direktiv 2006/112/EG – Tillämpning av en reducerad skattesats – Levande djur som normalt är avsedda att användas vid framställning av livsmedel för människor och djur – Leveranser, import och förvärv av hästar”

I mål C-41/09,

angående en talan om fördragsbrott enligt artikel 226 EG, som väckts den 29 januari 2009,

Europeiska kommissionen, företrädd av D. Triantafyllou och W. Roels, båda i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

sökande,

mot

Konungariket Nederländerna, företrädd av C. Wissels, M. Noort, M. de Grave och J. Langer, samtliga i egenskap av ombud,

svarande,

med stöd av

Förbundsrepubliken Tyskland, företrädd av M. Lumma och C. Blaschke, båda i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

Republiken Frankrike, företrädd av B. Beaupère-Manokha, i egenskap av ombud,

intervenienter,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Tizzano samt domarna J.-J. Kasel, A. Borg Barthet, M. Safjan (referent) och M. Berger,

generaladvokat: Y. Bot,

justitiesekreterare: förste handläggaren M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 7 september 2010,

och efter att den 5 oktober 2010 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Europeiska gemenskapernas kommission har yrkat att domstolen ska fastställa att Konungariket Nederländerna har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt 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 (EGT L 145, s. 1, svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse

enligt rådets direktiv 2006/18/EG av den 14 februari 2006 (EUT L 51, s. 12) (nedan kallat sjätte direktivet), jämförd med bilaga H till detta direktiv, och artiklarna 96, 97, 98 och 99.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1), jämförda med bilaga III till detta direktiv (nedan kallad bilaga III), genom att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på leveranser, import och gemenskapsinterna förvärv av vissa levande djur, framför allt hästar, som normalt inte är avsedda att användas vid framställning av livsmedel för människor och djur.

Tillämpliga bestämmelser

Unionslagstiftningen

2 Genom direktiv 2006/112 upphävdes och ersattes, med verkan från den 1 januari 2007, den befintliga unionslagstiftningen om mervärdesskatt, däribland sjätte direktivet.

3 Enligt skälen 1 och 3 i direktiv 2006/112 var omarbetningen av sjätte direktivet nödvändig för att återge samtliga tillämpliga bestämmelser på ett tydligt och rationellt sätt med en ändrad struktur och lydelse. Omarbetningen har dock i princip inte lett till några materiella ändringar i den befintliga lagstiftningen.

4 Artiklarna 96, 97, 98 och 99.1 i direktiv 2006/112 motsvarar således olika bestämmelser i artikel 12 i sjätte direktivet och i bilaga H till sistnämnda direktiv.

5 I artikel 96 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

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

6 I artikel 97 i direktivet föreskrivs följande:

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

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

7 I artikel 98 i direktivet förskrivs 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 skattesatser som avses i punkt 1 på varukategorier får medlemsstaterna använda Kombinerade nomenklaturen för att fastställa exakt vad respektive kategori omfattar.”

8 I artikel 99.1 i direktivet föreskrivs följande:

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

9 I punkt 1 i bilaga III, som har rubriken "Förteckning över leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster på vilka de reducerade mervärdesskattesatser som avses i artikel 98 får tillämpas", föreskrivs 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 lydelsen i punkt 1 i bilaga H till sjätte direktivet, används i stället för uttrycket "som komplement till eller ersättning för" nedan uttrycket "vid framställning av". Övers. anm.]

10 Denna bestämmelse motsvarar punkt 1 i bilaga H till sjätte direktivet.

11 I punkt 11 i bilaga III, vilken motsvarar punkt 10 i bilaga H till sjätte direktivet, föreskrivs följande:

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

Den nationella lagstiftningen

12 I artikel 9 i lagen om omsättningsskatt (Wet op de omzetbelasting) av den 28 juni 1968 (*Staatsblad* 1968, nr 329) (nedan kallad lagen om omsättningsskatt), 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 tillhandahållande av tjänster som anges i tabell I, vilken har bifogats denna lag.

..."

13 Punkterna 1 och 4 i avsnitt a i tabell I har följande lydelse:

"a.

1. livsmedel, bland annat

a) mat och dryck som normalt är avsedd att konsumeras av människor,

b) produkter som uppenbarligen är avsedda att användas vid framställning av, och som helt eller delvis ingår i, sådan mat och dryck som avses i punkt a,

c) produkter som är avsedda att användas som komplement till eller ersättning för sådan mat och dryck som avses i punkt a, varvid alkoholhaltiga drycker inte är att anse som livsmedel,

...

4.

a) nötkreatur, får, getter, svin och hästar,

b) andra djur än dem som avses i punkt a, som uppenbarligen är avsedda för beredning eller

produktion av livsmedel som avses i punkt 1 ovan, och djur som uppenbarligen är avsedda för uppfödning av sådana djur,

c) slaktbiprodukter av de djur som avses i punkterna a och b, och

d) produkter som uppenbarligen är avsedda för avel av sådana djur som avses i punkterna a och b.”

Det administrativa förfarandet och förfarandet vid domstolen

14 Eftersom Konungariket Nederländerna, enligt kommissionens mening, inte hade uppfyllt sina skyldigheter enligt artikel 12 i sjätte direktivet, jämförd med bilaga H till detta direktiv, genom att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på leveranser, import och gemenskapsinterna förvärv av vissa levande djur, framför allt hästar, som normalt inte är avsedda att användas vid framställning av livsmedel för människor och djur, beslutade den att inleda förfarandet enligt artikel 226 EG. Genom formell underrättelse av den 10 april 2006 anmodade kommissionen Konungariket Nederländerna att yttra sig i detta avseende.

15 I sin svarsskrivelse av den 27 juni 2006 medgav Konungariket Nederländerna att tillämpningen, enligt den nationella lagstiftningen, av en reducerad mervärdesskattesats på leveranser av vissa levande djur går utöver vad som är tillåtet enligt sjätte direktivet. Konungariket Nederländerna angav att ett lagförslag skulle inges till det nederländska parlamentet, för att garantera iakttagandet av direktivets bestämmelser, samt att lagändringen förmodligen skulle träda i kraft den 1 januari 2007.

16 Eftersom någon lagändring inte kom till stånd avgav kommissionen den 23 oktober 2007 ett motiverat yttrande, i vilket den anmodade Konungariket Nederländerna att vidta nödvändiga åtgärder för att rätta sig efter detta yttrande inom två månader efter dess delgivning.

17 I skrivelse av den 26 november 2007 besvarade Konungariket Nederländerna det motiverade yttrandet och angav att en diskussion avseende nämnda lagförslag hade inletts i det ständiga utskottet för finanser i det nederländska parlamentets andra kammare. Konungariket Nederländerna meddelade dock kommissionen den 31 mars 2008 att medlemsstaten för tillfället inte ansåg det lämpligt att anta lagförslaget.

18 Under dessa förhållanden beslutade kommissionen att väcka förevarande talan.

19 Genom beslut av domstolens ordförande den 18 september och den 20 november 2009 tilläts Förbundsrepubliken Tyskland och Republiken Frankrike att intervensera till stöd för Konungariket Nederländernas talan.

Prövning av talan

Parternas argument

20 Kommissionen har hävdat att artiklarna 96, 97, 98 och 99.1 i direktiv 2006/112, jämförda med bilaga III, gäller för leveranser och, i tillämpliga delar, för import och gemenskapsinterna förvärv.

21 Enligt lydelsen i punkt 1 i bilaga III kan levande djur, fröer, plantor och andra ingredienser endast omfattas av en reducerad mervärdesskattesats om de normalt är avsedda att användas vid framställning av livsmedel, vilket inte är fallet när det gäller hästar.

22 Dessutom framgår det av domstolens praxis att punkt 1 ska tolkas restriktivt, såsom alla

andra bestämmelser som föreskriver en reducerad mervärdesskattesats.

23 Lagen om omsättningsskatt är därmed inte förenlig med bestämmelserna i direktiv 2006/112, eftersom det i denna lag föreskrivs en reducerad mervärdesskattesats för leveranser av vissa levande djur, bland annat hästar, även i de fall då dessa djur inte är avsedda för beredning eller produktion av livsmedel.

24 I sin replik har kommissionen tillagt att de franska, italienska och engelska språkversionerna av punkt 1 i bilaga III bekräftar att endast sådana produkter som på något sätt ingår i framställningen av livsmedel för människor och djur kan omfattas av en reducerad mervärdesskattesats.

25 Kommissionen har även betonat att djur inte utgör livsmedel. Genom valet av uttrycket "levande djur" i punkt 1 i bilaga III har unionslagstiftaren avsett att inkludera ett helt område inom livsmedelsproduktionen. Utan denna precisering skulle leveranser av levande djur nämligen ha beskattats med en normal mervärdesskattesats, vilket hade inneburit att de bearbetade slutprodukterna, vilka som sådana ingår i kategorin livsmedel, hade varit dyrare.

26 Nämda punkt 1 kan, enligt kommissionen, inte tolkas så, att alla leveranser av hästar ska beskattas med en normal mervärdesskattesats. Enligt denna bestämmelse är nämligen tillämpningen av en reducerad mervärdesskattesats beroende av vilken häst och vilken verksamhet som avses. I detta hänseende utgör omständigheter som djurets pris och dess ras indikationer om den avsedda användningen av detta djur.

27 Kommissionen har slutligen anfört att det inte är alla hästar som används till jordbruksändamål.

28 Konungariket Nederländerna har inledningsvis gjort gällande att kommissionen, under det administrativa förfarandet och i den ansökan genom vilken talan väckts, bland de arter som nämns i punkt 4 a i avsnitt a i tabell I i lagen om omsättningsskatt, endast har hänfört sig till hästar. Ansökan ska följaktligen avvisas såvitt den avser tillämpningen av en reducerad mervärdesskattesats på vissa andra levande djur än hästar.

29 Vidare har Konungariket Nederländerna i första hand gjort gällande att varken den nederländska språkversionen eller någon annan språkversion av punkt 1 i bilaga III bekräftar att uttrycket "som normalt är avsedda att användas vid framställning av livsmedel" är hänförligt till levande djur, fröer och plantor. Det följer tvärtom av den tyska språkversionen av denna bestämmelse att detta uttryck endast hänför sig till ingredienserna. Detta är den enda möjliga tolkningen, eftersom exempelvis fröer normalt inte är avsedda att användas vid framställning av livsmedel. Därmed omfattas hästar, i egenskap av levande djur, av punkt 1 i bilaga III, oavsett om de normalt är avsedda att användas vid framställning av livsmedel eller ej.

30 Konungariket Nederländerna har i andra hand hävdade att kommissionen inte har lagt fram några sakomständigheter som visar att hästar inte normalt är avsedda att användas vid framställning av livsmedel. Kommissionen kan, i sin ansökan om att domstolen ska fastställa att en medlemsstat har gjort sig skyldig till fördragsbrott, emellertid inte grunda sig på en ren presumtion.

31 I tredje hand har Konungariket Nederländerna gjort gällande att hästar normalt är avsedda att användas vid framställning av livsmedel. I detta hänseende framgår det, genom användningen av adverbet "normalt" i punkt 1 i bilaga III, att det inte ska prövas huruvida varje enskilt djur är avsett att användas vid framställning av livsmedel, utan huruvida en bestämd kategori av djur är avsedd för en sådan användning. Alla hästar kan hamna på slakthuset som slaktdjur, även om en hästs funktion kan ändras tillfälligt, till exempel genom att den används i hästkapplöpningar. I

denna del har Konungariket Nederländerna åberopat domstolens beslut av den 1 juni 2006 i mål C?233/05, V.O.F. Dressuurstal Jespers, och artikel 20 i 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), varav följer att ett hästdjur i regel ska anses vara avsett för slakt för användning som livsmedel.

32 Det tillvägagångssätt som förespråkas av kommissionen är dessutom ogenomförbart, då det skulle innebära att det är nödvändigt att, för varje hästleverans, avgöra vilken funktion hästen kommer att fylla. Detta gör sig än mer gällande eftersom köparens avsikter inte nödvändigtvis sammanfaller med säljarens.

33 Konungariket Nederländerna har i fjärde hand hävdatt att en häst är en sådan vara som normalt är avsedd att användas i jordbruksproduktion. Alla leveranser av hästar skulle därmed kunna omfattas av en reducerad mervärdesskattesats enligt punkt 11 i bilaga III.

34 I sin duplik har Konungariket Nederländerna tillagt att det resultat som kommissionen önskar uppnå, det vill säga tillämpning av en reducerad mervärdesskattesats på alla råvaror och insatsvaror, också kan åstadkommas med beaktande av att punkt 1 i bilaga III avser alla levande djur. Det har dessutom inte styrkts att slutprodukten skulle bli dyrare på grund av en övervältringseffekt.

35 Slutligen skulle den tolkning som kommissionen föreslagit innebära ett åsidosättande av rättssäkerhetsprincipen. Den skattskyldige skulle nämligen vara tvungen att, för varje leverans av en häst, undersöka om leveransen ska beskattas med en normal eller en reducerad mervärdesskattesats, trots att hästens funktion inte skulle kunna vara fastställbar förrän i efterhand.

36 Förbundsrepubliken Tyskland har anfört att även om tillämpningsområdet för punkt 1 i bilaga III inte klart kan fastställas utifrån någon av de språkversioner som kommissionen har nämnt, framgår det av den tyska språkversionen av bestämmelsen att uttrycket "normalt är avsedda att användas vid framställning av livsmedel" endast hänför sig till ingredienserna. Härutöver skulle ett fastställande av tillämplig mervärdesskattesats utifrån köparens användning av hästen strida mot principen om mervärdesskatteneutralitet.

37 Republiken Frankrike har anfört att nämnda punkt 1 innebär att en reducerad mervärdesskattesats kan tillämpas på alla leveranser av levande djur, oavsett djurens funktion. Levande djur skiljer sig nämligen, liksom plantor och fröer, från ingredienser som normalt är avsedda att användas vid framställning av livsmedel. Under alla omständigheter är hästen ett sådant levande djur som normalt är avsett som föda.

Domstolens bedömning

38 Under förhandlingen förklarade kommissionen att dess talan, av de djur som avses i punkt 4 a i avdelning a i lagen om omsättningsskatt, endast omfattar hästar, eftersom nötkreatur, får, getter och svin till klart övervägande del uppföds för att konsumeras av människor och djur.

39 Kommissionens talan ska följaktligen förstås så, att kommissionen endast lägger Konungariket Nederländerna till last att medlemsstaten tillämpar en reducerad mervärdesskattesats på leveranser, import och gemenskapsinterna förvärv av hästar.

40 Parterna är inledningsvis oense om tolkningen av punkt 1 i bilaga III, och de har var för sig åberopat olika språkversioner av denna bestämmelse till stöd för sin argumentation.

41 I detta hänseende kan det konstateras att nämnda punkt 1 inte har samma innebörd på de olika officiella språken inom Europeiska unionen.

42 Å ena sidan framgår det av den tyska språkversionen av punkt 1 i bilaga 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") och av den nederländska språkversionen av samma bestämmelse ("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"), vilka Konungariket Nederländerna har åberopat, att uttrycket "normalt är avsedda att användas vid framställning av livsmedel" endast hänför sig till ingredienserna, vilket innebär att alla leveranser av levande djur, oavsett djurens funktion, kan omfattas av en reducerad mervärdesskattesats.

43 Å andra sidan kan den engelska språkversionen av punkt 1 i bilaga III ("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 franska språkversionen av samma bestämmelse ("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") och den italienska språkversionen av bestämmelsen ("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"), vilka kommissionen har åberopat, i olika utsträckning tolkas så, att uttrycket "normalt är avsedda att användas vid framställning av livsmedel" inte endast avser ingredienserna, utan även levande djur, fröer och plantor.

44 Enligt fast rättspraxis kan den formulering som använts i en av språkversionerna av en unionsrättslig bestämmelse inte ensam ligga till grund för tolkningen av denna bestämmelse eller tillmätas större betydelse än övriga språkversioner. Detta skulle strida mot kravet på en enhetlig tillämpning av unionsrätten. I händelse av skillnader mellan språkversionerna, ska bestämmelsen i fråga tolkas mot bakgrund av systematiken i och ändamålet med de föreskrifter i vilka den ingår (se dom av den 27 mars 1990 i mål C-372/88, Cricket St Thomas, REG 1990, s. I-1345, punkterna 18 och 19, av den 12 november 1998 i mål C-149/97, Institute of the Motor Industry, REG 1998, s. I-7053, punkt 16, och av den 25 mars 2010 i mål C-451/08, Helmut Müller, REU 2010, s. I-0000, punkt 38).

45 När det gäller systematiken bakom punkt 1 i bilaga III kan det konstateras att den ursprungliga texten, som tjänat som referens vid införandet av denna bilaga III, återfinns i punkt 1 i bilaga H till sjätte direktivet, vilken har bifogats sjätte direktivet genom artikel 1.5 i 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 (EGT L 316, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 80).

46 Lydelsen i punkt 1 i bilaga III ändrades något i samband med att sjätte direktivet ersattes av direktiv 2006/112. Såsom kommissionen anförde under förhandlingen följs uttrycket "[l]ivsmedel ... för människor och djur", bland annat i den danska, den franska, den italienska, den nederländska

och den engelska språkversionen av punkt 1 i bilaga H till sjätte direktivet, av ett semikolon. När det gäller dessa versioner har detta semikolon dock ersatts av ett kommatecken i den danska, den franska, den italienska och den nederländska språkversionen av punkt 1 i bilaga III.

47 Enligt skäl 3 i direktiv 2006/112 hade omarbetningen av sjätte direktivets struktur och lydelse dock till syfte att se till att bestämmelserna presenteras på ett tydligt och rationellt sätt utan att detta i princip skulle leda till några materiella ändringar i den befintliga lagstiftningen. Omarbetningen förde emellertid med sig ett fåtal materiella ändringar, som trots allt ansågs nödvändiga inom ramen för en sådan omarbetning.

48 Eftersom det inte har företagits några materiella ändringar i punkt 1 i bilaga III ska systematiken i denna bestämmelse prövas med beaktande av lydelsen i punkt 1 i bilaga H till sjätte direktivet, vilken uttrycker unionslagstiftarens avsikter vid upprättandet av förteckningen över de varor och tjänster som kan omfattas av en reducerad mervärdesskattesats.

49 Ur semantisk synvinkel ger användningen av ett semikolon efter uttrycket "[l]ivsmedel ... för människor och djur" klart uttryck för att punkt 1 i bilaga H till sjätte direktivet är uppdelad i tre helt skilda led. Mot bakgrund härav kan det, eftersom unionslagstiftarens avsikter inte har ändrats, konstateras att punkt 1 i bilaga III består av samma tre led.

50 Såsom generaladvokaten har angett i punkt 54 i sitt förslag till avgörande avser samtliga tre led livsmedel avsedda för människors och djurs konsumtion. I det första ledet nämns livsmedel i egentlig mening. Det tredje ledet avser produkter som används som komplement till eller ersättning för livsmedel. Det andra ledet avser levande djur, fröer, plantor och ingredienser som inte i sig utgör livsmedel. Rent logiskt måste detta andra led, vilket omges av de två andra leden, förstås så att det avser dessa komponenter endast i den mån de normalt är avsedda att användas vid framställning av livsmedel. Denna bedömning stöds av den omständigheten att vissa fröer och plantor, i motsättning till vad Konungariket Nederländerna har påstått, normalt kan vara avsedda att användas vid framställning av livsmedel. Användningen av uttrycket "levande djur" i denna förteckning ger uttryck för att den reducerade mervärdesskattesatsen är tillämplig på leveranser som företas innan djuren slaktas.

51 Mot bakgrund av systematiken bakom punkt 1 i bilaga III ska denna bestämmelse följaktligen tolkas så, att leveranser av levande djur endast kan omfattas av en reducerad mervärdesskattesats i de fall då dessa djur normalt är avsedda att användas vid framställning av livsmedel.

52 När det gäller ändamålet med punkt 1 i bilaga III har kommissionen – som svar på en skriftlig fråga från domstolen – angett att unionslagstiftarens syfte med upprättandet av bilaga H till sjätte direktivet var att nödvändiga varor, samt varor och tjänster som tjänar sociala eller kulturella syften, skulle kunna omfattas av en reducerad mervärdesskattesats, under förutsättning att de inte alls, eller endast i liten utsträckning, riskerar att snedvrider konkurrensen. Detta påstående har inte bestritts av övriga parter i målet.

53 Livsmedel, som nämns längst upp i bilaga III, till och med före "vattenförsörjning" och "farmaceutiska produkter", utgör en nödvändig vara. Genom att införa möjligheten att tillämpa en reducerad, i stället för en normal, mervärdesskattesats på livsmedel var unionslagstiftarens mål att livsmedel skulle bli billigare och därmed mer tillgängliga för slutkonsumenten, som i sista hand bär kostnaden för mervärdesskatten (se, bland annat, dom av den 3 oktober 2006 i mål C-475/03, Banca popolare di Cremona, REG 2006, s. I-9373, punkt 22, och av den 11 oktober 2007 i de förenade målen C-283/06 och C-312/06, KÖGÁZ m.fl., REG 2007, s. I-8463, punkt 30). För att detta syfte till fullo skulle uppnås utsträckte lagstiftaren följdriktigt tillämpningen av denna reducerade mervärdesskattesats till att även avse komponenter som inte i sig utgör livsmedel,

men som normalt är avsedda att användas vid framställning av livsmedel.

54 Mot bakgrund av ovanstående kan det konstateras dels att det enligt punkt 1 i bilaga III endast är levande djur som normalt är avsedda att användas vid framställning av livsmedel som kan omfattas av en reducerad mervärdesskattesats, dels att ändamålet med denna bestämmelse är att göra det lättare för slutkonsumenten att köpa livsmedel.

55 Genom att använda adverbet "normalt" i andra ledet i punkt 1 har unionslagstiftaren haft för avsikt att inkludera sådana djur som vanligtvis och allmänt sett är avsedda att ingå i näringskedjan för människor och djur. Detta gäller särskilt för nötkreatur, får, getter och svin, vilka nämns i punkt 4 a i avdelning a i lagen om omsättningsskatt. Alla leveranser av sådana djur kan således omfattas av en reducerad mervärdesskattesats, utan att det krävs någon prövning av den enskilda situationen för ett visst djur.

56 Däremot är det allmänt bekant att situationen inom Europeiska unionen är en annan när det gäller hästar än de andra djurarter som nämnts i föregående punkt. Såsom generaladvokaten har angett i punkt 65 i sitt förslag till avgörande är hästar nämligen inte vanligtvis och allmänt sett avsedda att användas vid framställning av livsmedel, även om vissa hästar faktiskt används som föda för människor och djur.

57 Med beaktande av denna särskilda situation när det gäller hästar – nämligen att hästar, trots att de normalt inte är avsedda att användas vid framställning av livsmedel, likväl i vissa fall kan levereras för konsumtion – konstaterar domstolen följande. Punkt 1 i bilaga III ska, i ljuset av unionslagstiftarens mål att nödvändiga varor ska bli billigare för slutkonsumenten, tolkas så, att det endast är leveranser av hästar till slakt och senare användning vid framställning av livsmedel som kan omfattas av en reducerad mervärdesskattesats.

58 Det ska tilläggas att det följer av fast rättspraxis att bestämmelser som utgör undantag från en princip ska tolkas restriktivt (se, bland annat, dom av den 12 december 1995 i mål C-399/93, Oude Luttikhuis m.fl., REG 1995, s. I-4515, punkt 23, och av den 17 juni 2010 i mål C-492/08, kommissionen mot Frankrike, REU 2010, s. I-0000, punkt 35). Om alla leveranser av hästar kunde omfattas av en reducerad mervärdesskattesats skulle detta emellertid innebära en extensiv tolkning av punkt 1 i bilaga III.

59 En medlemsstat kan således inte enligt punkt 1 i bilaga III tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på alla leveranser av levande hästar, oavsett vilken funktion hästarna har.

60 Inget av de övriga argument som åberopats av Konungariket Nederländerna och de bägge medlemsstater som intervenerat till stöd för dess talan föranleder någon annan bedömning.

61 När det gäller förordning nr 504/2008 avseende metoder för identifiering av hästdjur är det riktigt att det i artikel 20.1 i denna förordning föreskrivs att ett hästdjur "ska anses vara avsett för slakt för användning som livsmedel, om det inte ... oåterkalleligt förklarats inte vara avsett för detta ändamål" i djurets identitetshandling. I artikel 20.2 anges närmare att innan en viss föreskriven behandling ges ska den ansvariga veterinären fastställa hästdjurets status antingen som avsett för slakt för användning som livsmedel, "vilket är normalfallet", eller som inte avsett för slakt för användning som livsmedel.

62 Syftet med förordning nr 504/2008 skiljer sig emellertid helt från syftet med punkt 1 i bilaga III. Denna förordning beaktar nämligen att en häst kan utgöra mänsklig föda och den föreskriver följaktligen en ordning som ska åstadkomma att en häst som ingår i den mänskliga näringskedjan inte är otjänlig som föda. Inom ramen härför föreskrivs i denna förordning, för att på bästa sätt kunna kontrollera tillförseln av veterinärmedicinska läkemedel, att ett hästdjur i regel är avsett för

slakt för användning som livsmedel.

63 Det är emellertid inte möjligt att utifrån förordning nr 504/2008 fastställa vilka hästar som i sista hand verkligen är avsedda härför. Dessutom framgår det av artikel 20 i denna förordning att det även kan förhålla sig på det sättet att en häst inte är avsedd för slakt för användning som livsmedel.

64 Mot bakgrund härav kan det inte anses följa av artikel 20 i förordning nr 504/2008 att en häst, enligt unionslagstiftaren, normalt är avsedd att användas vid framställning av livsmedel.

65 När det vidare gäller argumentet att alla leveranser av hästar skulle omfattas av en reducerad mervärdesskattesats enligt punkt 11 i bilaga III, ska det betonas att hästar inte, i medlemsstaterna, vanligtvis och allmänt sett används vid jordbruksproduktion. Härav följer att det resonemang som förts när det gäller punkt 1 i bilaga III gör sig gällande analogt för punkt 11 i denna bilaga. Detta innebär att endast leveranser av hästar för användning vid jordbruksproduktion kan omfattas av en reducerad mervärdesskattesats. Det är således inte enligt punkt 11 – i lika liten utsträckning som enligt punkt 1 – möjligt att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på alla leveranser av hästar.

66 När det gäller argumentet att principen om mervärdesskatteneutralitet skulle utgöra hinder för att den tillämpliga mervärdesskattesatsen fastställdes utifrån funktionen hos hästarna, gör domstolen följande bedömning. Det framgår av fast rättspraxis att principen om skatteneutralitet, vilken ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt, utgör hinder för att jämförbara och således konkurrerande varor eller tjänster behandlas olika i mervärdesskattehanseende, varför nämnda varor eller tjänster ska beskattas med en enhetlig skattesats (se, bland annat, dom av den 11 oktober 2001 i mål C-267/99, Adam, REG 2001, s. I-7467, punkt 36, och av den 6 maj 2010 i mål C-94/09, kommissionen mot Frankrike, REU 2010, s. I-0000, punkt 40). Med beaktande av hästarnas skilda användningsområden kan emellertid en slakthäst, som säljs i denna egenskap, varken jämföras med en tävlingshäst eller med en sällskapshäst. Såsom generaladvokaten har angett i punkt 78 i sitt förslag till avgörande konkurrerar dessa hästkategorier således inte med varandra och de kan därmed omfattas av olika mervärdesskattesatser.

67 Mot bakgrund av ovanstående ska kommissionens talan bifallas.

68 Följaktligen fastställer domstolen att Konungariket Nederländerna har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 12 i sjätte direktivet, jämförd med bilaga H till detta direktiv, och artiklarna 96, 97, 98 och 99.1 i direktiv 2006/112, jämförda med bilaga III, genom att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på alla leveranser, all import och alla gemenskapsinterna förvärv av hästar.

Rättegångskostnader

69 Enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Kommissionen har yrkat att Konungariket Nederländerna ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom Konungariket Nederländerna har tappat målet, ska kommissionens yrkande bifallas.

70 Enligt artikel 69.4 första stycket i rättegångsreglerna ska Förbundsrepubliken Tyskland och Republiken Frankrike, vilka har intervenerat i målet, bära sina rättegångskostnader.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

- 1) **Konungariket Nederländerna har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt 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, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2006/18/EG av den 14 februari 2006, jämförd med bilaga H till sjätte direktivet, och artiklarna 96, 97, 98 och 99.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, jämförda med bilaga III till detta direktiv, genom att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på alla leveranser, all import och alla gemenskapsinterna förvärv av hästar.**
- 2) **Konungariket Nederländerna ska ersätta rättegångskostnaderna.**
- 3) **Förbundsrepubliken Tyskland och Republiken Frankrike ska bära sina rättegångskostnader.**

Underskrifter

* Rättegångsspråk: nederländska.