

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

Y. BOT

van 5 oktober 2010 (1)

Zaak C-41/09

Europese Commissie

tegen

Koninkrijk der Nederlanden

„Btw – Verlaagd tarief – Levering, invoer en verwerving van bepaalde levende dieren (paarden) die niet bestemd zijn voor gebruik bij bereiding of productie van levensmiddelen voor menselijke of dierlijke consumptie”

1. De regeling van de Unie op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) biedt de lidstaten de mogelijkheid, voor verschillende in deze regeling specifiek genoemde diensten en goederenleveringen een verlaagd tarief te hanteren.
2. Met dit niet-nakomingsberoep verwijt de Europese Commissie het Koninkrijk der Nederlanden een verkeerde toepassing van die regeling waar het paarden betreft. Deze lidstaat past het verlaagde tarief namelijk toe op de levering van alle paarden, ongeacht hun bestemming, terwijl dit tarief in de ogen van de Commissie alleen mag worden gehanteerd bij de levering van paarden die bestemd zijn voor menselijke of dierlijke consumptie.
3. In deze conclusie zal ik allereerst betogen dat de Unieregeling aldus moet worden opgevat, dat voor de toepassing van een verlaagd btw-tarief op levende dieren de voorwaarde geldt dat die dieren behoren tot een soort die in het algemeen of gewoonlijk bestemd is voor menselijke of dierlijke consumptie.
4. Vervolgens zal ik uiteenzetten dat paarden niet kunnen worden geacht een dergelijke bestemming te hebben, omdat paarden ook als huisdier worden behandeld of als wedstrijdpaard worden gebruikt. Ik zal hieruit afleiden dat het gereduceerde btw-tarief bij paarden uitsluitend mag worden gehanteerd indien het paard dat het voorwerp van de transactie vormt, zelf voor menselijke of dierlijke consumptie bestemd is.
5. Ik zal het Hof daarom in overweging geven, het beroep van de Commissie gegrond te verklaren.

I – Rechtskader

A – Unierecht

6. Voor het onderhavige beroep zijn relevant de Zesde btw-richtlijn (77/388/EEG) van de Raad(2) en richtlijn 2006/112/EG van de Raad(3), die eerstgenoemde richtlijn met ingang van 1 januari 2007 heeft ingetrokken en vervangen.
7. Volgens de punten 1 en 3 van de considerans van richtlijn 2006/112 was herschikking van de Zesde richtlijn noodzakelijk om alle toepasselijke bepalingen helder en rationeel in een herwerkte structuur en formulering te presenteren, zonder in beginsel inhoudelijke wijzigingen aan te brengen.
8. Zo stemmen de artikelen 96, 97, 98 en 99, lid 1, van richtlijn 2006/112 overeen met de bepalingen van artikel 12 van de Zesde richtlijn.
9. Artikel 96 van richtlijn 2006/112 luidt:
- „De lidstaten passen een normaal btw-tarief toe, dat door elke lidstaat wordt vastgesteld op een percentage van de maatstaf van heffing, dat voor goederenleveringen en voor diensten gelijk is.”
10. Artikel 97 van deze richtlijn bepaalt:
- „1. Vanaf 1 januari 2006 tot en met 31 december 2010 mag het normale tarief niet lager zijn dan 15 %.
2. De Raad besluit overeenkomstig artikel 93 [EG] over de hoogte van het na 31 december 2010 geldende normale tarief.”
11. Artikel 98 van richtlijn 2006/112, in zijn op het onderhavige geding toepasselijke versie, luidt:
- „1. De lidstaten kunnen een of twee verlaagde tarieven toepassen.
2. De verlaagde tarieven zijn uitsluitend van toepassing op de goederenleveringen en de diensten die tot de in bijlage III genoemde categorieën behoren.
3. Bij de toepassing van de in lid 1 bedoelde verlaagde tarieven op de categorieën waarin aan goederen wordt gerefereerd, mogen de lidstaten voor de vaststelling van de juiste omschrijving van de betrokken categorie gebruikmaken van de gecombineerde nomenclatuur.”
12. Artikel 99, lid 1, van richtlijn 2006/112 luidt:
- „De verlaagde tarieven worden vastgesteld op een percentage van de maatstaf van heffing dat niet lager mag zijn dan 5 %.”
13. Bijlage III bij richtlijn 2006/112 („Lijst van de goederenleveringen en de diensten waarop de in artikel 98 bedoelde verlaagde tarieven mogen worden toegepast”) bevat verschillende punten. Punt 1 van deze bijlage, dat overeenstemt met punt 1 van bijlage H bij de Zesde richtlijn, luidt:
- „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.”

14. Artikel 9 van de Wet op de omzetbelasting van 28 juni 1968(4) bepaalt:

„1. De belasting bedraagt 19 percent.

2. In afwijking van het eerste lid bedraagt de belasting:

a. 6 percent voor leveringen van goederen en diensten, genoemd in de bij deze wet behorende tabel I;

[...]”

15. Tabel I bij de Wet op de omzetbelasting bevat een lijst van de goederenleveringen en diensten waarvoor het in artikel 9, lid 2, sub a, van deze wet bedoelde verlaagde tarief van 6 % geldt. De posten a.1 en a.4 van deze tabel luiden:

„a.

1. voedingsmiddelen, te weten:

a. eet- en drinkwaren die plegen te worden aangewend voor menselijke consumptie;

b. producten die kennelijk zijn bestemd om te worden aangewend voor de bereiding van de onder a bedoelde eet- en drinkwaren en daarin geheel of ten dele opgaan;

c. producten die zijn bestemd om te worden aangewend als aanvulling op dan wel ter vervanging van de onder a bedoelde eet- en drinkwaren; met dien verstande dat tot de voedingsmiddelen niet worden gerekend alcoholhoudende dranken;

[...]

4.

a. rundvee, schapen, geiten, varkens en paarden;

b. andere dan de onder a vallende dieren die kennelijk zijn bestemd voor de voortbrenging of de productie van de in post 1 bedoelde voedingsmiddelen, alsmede dieren die kennelijk zijn bestemd voor het fokken van die dieren;

c. slachtafvallen van de onder a en b vallende dieren;

d. goederen die kennelijk zijn bestemd voor de voortplanting van de onder a en b vallende dieren.”

II – Precontentieuze procedure

16. Bij aanmaningsbrief van 10 april 2006 heeft de Commissie het Koninkrijk der Nederlanden aangesproken op de eventuele strijdigheid met artikel 12 van de Zesde richtlijn juncto bijlage H bij deze richtlijn van de in de Wet op de omzetbelasting opgenomen bepalingen die voor de levering van bepaalde niet voor menselijke of dierlijke consumptie bestemde levende dieren, met name paarden, in een verlaagd btw-tarief voorzien.

17. Bij brief van 27 juni 2006 heeft het Koninkrijk der Nederlanden erkend dat het verlaagde btw-tarief bij bepaalde levende dieren te ruimhartig werd toegepast. Het gaf te kennen dat een wetsvoorstel zou worden opgesteld om het voor deze dieren gehanteerde tarief in

overeenstemming te brengen met de Zesde richtlijn.

18. Wegens het uitblijven van dat wetsvoorstel heeft de Commissie het Koninkrijk der Nederlanden bij brief van 23 oktober 2007 een met redenen omkleed advies doen toekomen.

19. Bij brief van 26 november 2007 heeft het Koninkrijk der Nederlanden op dit met redenen omkleed advies geantwoord, dat de vaste Tweede Kamercommissie voor Financiën de behandeling van het wetsvoorstel had ingezet.

20. Aangezien het Koninkrijk der Nederlanden de Commissie geen informatie heeft verstrekt waaruit blijkt dat het wetsvoorstel definitief is aangenomen, heeft laatstgenoemde het onderhavige beroep ingesteld.

III – Conclusies en argumenten van partijen

21. Bij verzoekschrift van 29 januari 2009 heeft de Commissie het Koninkrijk der Nederlanden voor het Hof gedaagd teneinde te doen vaststellen dat deze lidstaat de verplichtingen niet is nagekomen die op hem rusten krachtens artikel 12 van de Zesde richtlijn juncto bijlage H bij deze richtlijn (artikelen 96, 97, 98 en 99, lid 1, van richtlijn 2006/112 juncto bijlage III bij deze richtlijn), door een verlaagd btw-tarief toe te passen op de levering, invoer en intracommunautaire verwerving van bepaalde levende dieren, met name paarden, die niet gewoonlijk bestemd zijn voor gebruik bij de bereiding van levensmiddelen voor menselijke en dierlijke consumptie.

22. Het Koninkrijk der Nederlanden heeft geconcludeerd tot verwerping van het beroep en tot verwijzing van de Commissie in de kosten.

23. De Bondsrepubliek Duitsland en de Franse Republiek, die zich aan de zijde van de verwerende lidstaat in het geding hebben gevoegd, hebben eveneens verzocht het beroep te verwerpen.

24. De Commissie betoogt dat de Wet op de omzetbelasting in strijd is met de artikelen 96, 97, 98 en 99, lid 1, van richtlijn 2006/112 juncto bijlage III bij deze richtlijn. Zij meent namelijk dat levende dieren, met name paarden, die niet gewoonlijk bestemd zijn voor gebruik bij de bereiding van levensmiddelen, niet onder punt 1 van die bijlage vallen.

25. Zij beklemtoont dat de bewoordingen waarin de goederen van punt 1 van bijlage III zijn omschreven, net zoals alle andere bepalingen over het verlaagde btw-tarief strikt moeten worden geïnterpreteerd.

26. Volgens die bewoordingen is het verlaagde btw-tarief van toepassing op levensmiddelen voor menselijke en dierlijke consumptie. Hieruit blijkt volgens de Commissie dat levende dieren alsmede zaaigoed, planten en andere ingrediënten slechts voor een dergelijk tarief in aanmerking komen als zij gewoonlijk bestemd zijn voor gebruik bij de bereiding van levensmiddelen.

27. Het Koninkrijk der Nederlanden merkt op dat de Commissie bezwaar maakt tegen post a.4 van tabel I bij de Wet op de omzetbelasting, waarin enkele diersoorten worden genoemd waarvoor het verlaagde btw-tarief geldt. De Commissie heeft in de precontentieuze fase en in haar verzoekschrift echter niet duidelijk gemaakt op welke andere levende dieren dan paarden haar beroep betrekking heeft.

28. Zij heeft bovendien niet gemotiveerd waarom ook die diersoorten, bijvoorbeeld runderen of varkens, niet gewoonlijk bestemd zouden zijn om te worden verwerkt tot levensmiddelen.

29. Volgens het Koninkrijk der Nederlanden moet het beroep dan ook niet-ontvankelijk worden

verklaard in zoverre het betrekking heeft op de toepassing van een verlaagd btw-tarief op bepaalde andere levende dieren dan paarden.

30. Wat paarden betreft, voert het Koninkrijk der Nederlanden vier argumenten aan waarom het beroep van de Commissie zou moeten worden verworpen.

31. In de eerste plaats heeft de Commissie haar standpunt dat levende dieren slechts aan een verlaagd btw-tarief kunnen worden onderworpen als zij gewoonlijk bestemd zijn voor gebruik bij de bereiding van levensmiddelen, op een verkeerde uitlegging van de bewoordingen van punt 1 van bijlage III bij richtlijn 2006/112 gebaseerd.

32. De Nederlandse noch een andere taalversie van deze bepaling biedt immers steun aan de opvatting dat de zinsnede „die gewoonlijk bestemd zijn voor gebruik bij de bereiding van levensmiddelen”, behalve op ingrediënten ook op levende dieren, zaaigoed en planten van toepassing zou zijn.

33. Uit bijvoorbeeld de Duitse taalversie blijkt integendeel dat deze toevoeging enkel voor ingrediënten geldt, wat ook logisch is, aangezien zaaigoed normaal niet bestemd is voor gebruik bij de bereiding van levensmiddelen.

34. Die beperking heeft ook te maken met het feit dat bepaalde ingrediënten bestemd zijn voor gebruik bij de bereiding van levensmiddelen, zoals peper of nootmuskaat. Levende dieren daarentegen kunnen niet worden gebruikt bij de bereiding van levensmiddelen, die immers worden gemaakt van dode dieren.

35. Het Koninkrijk der Nederlanden leidt hieruit af dat paarden, als levende dieren, ongeacht of zij al dan niet gewoonlijk bestemd zijn voor gebruik bij de bereiding van levensmiddelen, onder het verlaagde btw-tarief mogen vallen.

36. In de tweede plaats en subsidiair beklemtoont het Koninkrijk der Nederlanden, dat de Commissie geen enkel feitelijk gegeven heeft aangedragen waaruit zou blijken dat paarden niet gewoonlijk bestemd zijn voor gebruik bij de bereiding van levensmiddelen.

37. Het is echter vaste rechtspraak dat de Commissie een niet-nakomingsberoep niet op een of ander vermoeden mag baseren.

38. In de derde plaats en meer subsidiair betoogt het Koninkrijk der Nederlanden, dat paarden wel degelijk gewoonlijk bestemd zijn voor gebruik bij de bereiding van levensmiddelen.

39. Het is in dit verband niet van belang of elk individueel paard dat wordt geleverd, bestemd is voor consumptie, maar of een bepaalde categorie dieren gewoonlijk bestemd is voor gebruik bij de bereiding van levensmiddelen.

40. Onder verwijzing naar de beschikking van 1 juni 2006, VOF Dressuurstal Jespers (C-233/05), stelt het Koninkrijk der Nederlanden, dat de categorie „paarden” bij de geboorte gewoonlijk bestemd is voor gebruik bij de bereiding van levensmiddelen, ook al kan een individueel paard tijdelijk een andere bestemming krijgen.

41. Het Koninkrijk der Nederlanden verwijst ook naar artikel 20 van verordening (EG) nr. 504/2008 van de Commissie(5), waaruit blijkt dat een paardachtige wordt geacht bestemd te zijn voor de slacht voor menselijke consumptie.

42. Het standpunt van de Commissie is volgens het Koninkrijk der Nederlanden in de praktijk ook niet werkbaar, omdat dan bij elke levering van een paard de bestemming van het dier zou

moeten worden nagegaan, terwijl het woord „gewoonlijk” in punt 1 van bijlage III bij richtlijn 2006/112 juist erop wijst dat het niet de bedoeling van de Uniewetgever was dat elk paard apart zou worden gekwalificeerd.

43. In de vierde plaats en geheel subsidiair stelt het Koninkrijk der Nederlanden zich op het standpunt dat paarden zijn te beschouwen als goederen die normaal bestemd zijn voor gebruik in de landbouw in de zin van punt 11 van bijlage III bij richtlijn 2006/112. Veel van de in Nederland en in de rest van Europa gefokte paarden bevinden zich immers op landbouwbedrijven.

44. De Bondsrepubliek Duitsland merkt nog op dat het met het beginsel van neutraliteit van de btw ? dat verlangt dat vergelijkbare producten aan een uniform tarief worden onderworpen ? in strijd zou zijn om het toepasselijke btw-tarief te laten afhangen van wat de koper met het paard van plan is.

45. De Franse Republiek, die tijdens de mondelinge behandeling in het geding is tussengekomen, heeft primair betoogd dat punt 1 van bijlage III bij richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd, dat daaronder alle levende dieren vallen, ongeacht hun bestemming, en subsidiair, dat paarden hoe dan ook gewoonlijk bestemd zijn voor menselijke consumptie.

IV – Beoordeling

A – Reikwijdte van het beroep

46. Met dit beroep wenst de Commissie vastgesteld te zien dat het Koninkrijk der Nederlanden de krachtens de btw-regeling van de Unie op hem rustende verplichtingen heeft verzaakt, door een verlaagd tarief toe te passen op de levering, invoer en intracommunautaire verwerving van bepaalde levende dieren, met name paarden, die niet gewoonlijk bestemd zijn voor gebruik bij de bereiding van levensmiddelen.

47. Volgens het Koninkrijk der Nederlanden is het beroep niet-ontvankelijk in zoverre het door het gebruik van de woorden „met name” andere dieren dan paarden betreft.

48. Ter terechtzitting heeft de Commissie verklaard dat haar beroep aldus moet worden verstaan, dat het enkel paarden betreft. Hiervan dient dus akte te worden genomen, zodat dit niet-nakomingsberoep uitsluitend in relatie tot paarden moet worden onderzocht.

B – Ten gronde

49. Het Unierecht staat zoals gezegd de lidstaten toe een verlaagd btw-tarief toe te passen op de volgende goederenleveringen: „[l]evensmiddelen (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”.

50. Het verschil van mening tussen partijen over de uitlegging van punt 1 van bijlage III bij richtlijn 2006/112 roept twee vragen op. Ten eerste: geldt het verlaagde btw-tarief alleen voor levende dieren die bestemd zijn voor menselijke of dierlijke consumptie, of is het van toepassing op alle levende dieren, ongeacht hun bestemming? Ten tweede: als de eerste oplossing de juiste is, is het dan noodzakelijk dat het geleverde dier zelf bestemd is voor menselijke of dierlijke consumptie, of volstaat het dat het behoort tot een soort die „gewoonlijk” een dergelijke bestemming heeft?

51. Wat de eerste vraag betreft, kan het Koninkrijk der Nederlanden stellig op goede gronden

aanvoeren dat de Duitse en de Nederlandse versie van de betrokken bepaling strikt naar de letter inhouden, dat het verlaagde btw-tarief geldt voor alle levende dieren, ongeacht hun bestemming, aangezien de voorwaarde inzake het gebruik voor de voedselproductie enkel voor ingrediënten wordt gesteld.(6)

52. Deze lezing wordt echter niet bevestigd door de overige taalversies van de bepaling. Als wij kijken hoe de bepaling is geformuleerd in de talen van de andere lidstaten die aan de opstelling ervan hebben meegewerkt(7), zien wij een tekst die ofwel duidelijk met de door de Commissie voorgestane uitlegging in overeenstemming is, zoals het geval is met de Engelse versie(8), ofwel eerder voor deze uitlegging pleit(9).

53. Als de verschillende taalversies van een tekst uiteenlopen, moet de tekst volgens de rechtspraak worden uitgelegd met inachtneming van zijn opzet en doelstelling, teneinde de uniforme toepassing ervan binnen de Unie te verzekeren.(10) Vastgesteld moet worden dat in casu de toetsing aan deze twee criteria uitvalt in het voordeel van de uitlegging zoals die door de Commissie wordt verdedigd.

54. Zo blijkt bij bestudering van de opzet van de litigieuze bepaling, dat deze is opgebouwd uit drie zinsdelen, die stuk voor stuk aan levensmiddelen zijn gewijd. Bovendien kunnen alle onderdelen van de in het tweede zinsdeel gegeven opsomming, te weten levende dieren, zaaigoed en planten, worden gebruikt voor de voeding van mensen of dieren, eventueel na bereiding, dat wil zeggen voor dieren na de slacht.

55. Uit het feit dat die opsomming tussen twee zinsdelen staat waarin levensmiddelen met zoveel woorden worden genoemd, moet dus wel worden opgemaakt dat voor elk onderdeel van de opsomming de voorwaarde geldt zoals deze aan het slot van dit zinsdeel, na het woord „ingrediënten” is geformuleerd, namelijk dat het gewoonlijk bestemd moet zijn voor gebruik bij de bereiding van levensmiddelen.

56. Deze analyse is ten slotte ook in overeenstemming met hetgeen met bijlage H bij de Zesde richtlijn of bijlage III bij richtlijn 2006/112 wordt beoogd.

57. Aangezien de btw een verbruiksbelasting is die volledig door de eindverbruiker wordt gedragen, leidt de toepassing van een gereduceerd tarief tot verlaging van de door die verbruiker voor een product te betalen prijs, waardoor dit product bereikbaarder wordt. Bijlage H bij de Zesde richtlijn en bijlage III bij richtlijn 2006/112 bevatten daarom een lijst van verrichtingen die volgens de Uniewetgever deze voor de consument gunstiger fiscale behandeling rechtvaardigen.

58. Zo gezien is het logisch dat in punt 1 van die bijlagen allereerst levensmiddelen en alle bij de bereiding daarvan gebruikte elementen, zoals levende dieren, worden genoemd. Andere dieren daarentegen, die volgens de in Europa geldende gewoonten niet voor een dergelijk gebruik in aanmerking komen, zoals huisdieren, vallen niet onder dat punt 1.

59. Als de Uniewetgever die andere dieren ook van het verlaagde btw-tarief had willen laten profiteren, had hij daartoe een extra categorie moeten toevoegen aan bijlage H bij de Zesde richtlijn of aan bijlage III bij richtlijn 2006/112, zoals hij in punt 11 van laatstgenoemde bijlage heeft gedaan voor dieren die bestemd zijn voor gebruik in de landbouw.

60. Het doel van de litigieuze bepaling biedt naar mijn mening dan ook steun aan het door de Commissie verdedigde standpunt dat paarden er uitsluitend onder vallen voor zover zij bestemd zijn om te worden gebruikt bij de bereiding van levensmiddelen.

61. Rest nog de vraag of voor elk paard afzonderlijk dient te worden nagegaan of aan deze

voorwaarde is voldaan, nu in het tweede zinsdeel van de betrokken bepaling het bijwoord „gewoonlijk” wordt gebruikt.

62. Ik ben met het Koninkrijk der Nederlanden van mening dat het gebruik van dit bijwoord erop wijst, dat de Uniewetgever heeft gewild dat het verlaagde btw-tarief automatisch op elk van de in de bepaling bedoelde producten wordt toegepast zodra het product gewoonlijk en in het algemeen bestemd is voor gebruik bij de bereiding van levensmiddelen.

63. Het Unierecht moet dan ook aldus worden opgevat, dat wanneer een product of dier kan worden geacht in het algemeen en gewoonlijk bestemd te zijn voor gebruik bij de bereiding van levensmiddelen, de desbetreffende transacties aan het verlaagde btw-tarief kunnen worden onderworpen zonder dat voor elke transactie afzonderlijk behoeft te worden nagegaan of wel aan die bestemmingsvoorwaarde is voldaan.

64. Transacties die betrekking hebben op dieren zoals runderen, geiten of varkens, kunnen bijgevolg aan het verlaagde btw-tarief worden onderworpen omdat deze dieren, in tegenstelling tot huisdieren, gewoonlijk en in het algemeen bestemd zijn voor consumptie.

65. Dit ligt echter anders bij paarden, die immers, anders dan de zojuist genoemde dieren, niet gewoonlijk en in het algemeen bestemd zijn voor menselijke consumptie. Is dit voor sommige paarden wel degelijk het geval, andere worden daarentegen als echte huisdieren behandeld. Zo een paard opeten of voor de slacht verkopen zal voor de houder of eigenaar ervan even ondenkbaar zijn als het eten van een kat of een hond.

66. Er zijn met name ook veel paarden die bestemd zijn om aan wedstrijden deel te nemen. Met die paarden kunnen zeer aanzienlijke winsten worden geboekt en zij kunnen dus het voorwerp vormen van transacties waarmee enorme bedragen gemoeid zijn.(11)

67. Natuurlijk kunnen deze voor de wedstrijdssport gefokte paarden in de herfst van hun leven of indien zij niet de verwachte prestaties leveren, alsnog als slachtpaard worden gebruikt. Zij kunnen dan marktwaarde behouden en behoorlijk worden verzorgd tot het moment van de slacht, als zij al niet het geluk hebben terecht te komen bij een welwillende eigenaar die besluit in hun onderhoud te voorzien totdat zij een natuurlijke dood sterven.

68. Dat eventuele gebruik als slachtpaard is voor de Uniewetgever aanleiding geweest om, teneinde elk risico voor de gezondheid uit te sluiten, in de door het Koninkrijk der Nederlanden aangehaalde verordening nr. 504/2008 te bepalen dat bij iedere medische behandeling van een paard moet worden uitgegaan van het vermoeden dat het paard bestemd is voor de slacht voor menselijke consumptie, tenzij op het identificatiedocument duidelijk het tegendeel is verklaard.

69. Dit vermoeden kan in mijn ogen echter niet rechtvaardigen dat bij alle paardentransacties, ongeacht de bestemming van de paarden, het verlaagde btw-tarief wordt gehanteerd. Ten eerste kan het namelijk overeenkomstig artikel 20 van verordening nr. 504/2008 worden weerlegd, waaruit duidelijk blijkt dat de Uniewetgever heeft erkend dat niet alle paarden bestemd zijn voor de slacht voor menselijke en dierlijke consumptie. Bovendien dekt dit vermoeden bij wedstrijdpaarden economisch gezien slechts een marginaal aspect van het gebruik van het dier. Het mag niet verhullen dat die paarden in werkelijkheid, alvorens eventueel als slachtpaard te worden gebruikt, voor andere doeleinden dan de voedselproductie worden gefokt, namelijk om als wedstrijdpaard of, in voorkomend geval, als gezelschapsdier te worden verkocht en zo zeer aanzienlijke inkomsten op te leveren.

70. Ik herinner eraan dat de in geding zijnde bepalingen van de Zesde richtlijn en van richtlijn 2006/112 specifiek zijn vastgesteld om voedingsmiddelen goedkoper te maken en dat zij, waar zij

voorzien in een van het normale tarief afwijkend btw-tarief, strikt moeten worden uitgelegd⁽¹²⁾. Die bepalingen zijn zoals gezegd niet bedoeld om het voortbrengen van paarden in het algemeen te ondersteunen.

71. Ik ben het dan ook met de Commissie eens dat paarden niet kunnen worden geacht gewoonlijk bestemd te zijn voor menselijke of dierlijke consumptie. Dit betekent dat het verlaagde btw-tarief bij een transactie met betrekking tot een paard alleen mag worden toegepast als het betrokken paard zelf daarvoor bestemd is.

72. Het Koninkrijk der Nederlanden en de Bondsrepubliek Duitsland wijzen deze benadering van de hand met het argument dat moeilijk is na te gaan of aan die voorwaarde is voldaan. Dit bezwaar kan mij niet overtuigen.

73. Zoals de Commissie verklaart, kan de bestemming die recht geeft op toepassing van het verlaagde btw-tarief, worden vastgesteld aan de hand van objectieve criteria, zoals de koper van het paard, het ras en de prijs van de transactie.

74. Zo moet het verlaagde tarief bijvoorbeeld kunnen worden toegepast wanneer een paard wordt gekocht door een in de paardenvleessector werkzaam persoon, omdat dan de beroepsactiviteit van de koper een aanwijzing vormt voor het doel waarvoor het dier zal worden gebruikt.

75. Ook het ras van het paard kan een relevante aanwijzing zijn, aangezien bijvoorbeeld werkpaarden, in tegenstelling tot lichtere paarden, voor het merendeel bestemd zijn voor menselijke consumptie. Last but not least kan ook de prijs een beslissend objectief criterium zijn. Zoals de Commissie ter terechtzitting heeft beklemtoond, wordt een slachtpaard immers per gewicht verkocht, terwijl voor een voor andere doeleinden bestemd paard een totaalprijs in rekening wordt gebracht, die op basis van het geheel van kwaliteiten van het dier is vastgesteld en meestal hoger, zo niet veel hoger is.

76. De Bondsrepubliek Duitsland voert nog aan dat de door de Commissie verdedigde uitlegging van de in geding zijnde bepalingen in strijd is met het beginsel van neutraliteit van de btw. Deze bewering overtuigt mij evenmin.

77. Het beginsel van neutraliteit van de btw, dat inherent is aan het gemeenschappelijk stelsel van deze belasting, verzet zich volgens de rechtspraak ertegen dat soortgelijke goederen of diensten, die dus met elkaar concurreren, ongelijk worden behandeld.⁽¹³⁾

78. Het lijkt mij niet met dit beginsel in strijd te zijn om het btw-tarief te laten afhangen van de bestemming van een paard. Dit verschil in bestemming correspondeert immers met verschillende economische situaties, waarin de betrokken paarden niet met elkaar concurreren. Zo concurreert een wedstrijd- of gezelschapspaard, wanneer het als zodanig wordt verkocht, niet met een slachtpaard, en omgekeerd.

79. Het feit dat een en hetzelfde paard in verschillende fasen van zijn leven achtereenvolgens elk van die functies kan hebben, is naar mijn mening niet met dit standpunt in strijd, aangezien het betrokken paard in elk van die fasen uitsluitend concurreert met de dieren die dezelfde bestemming kunnen hebben.

80. Het beginsel van neutraliteit van de btw wordt naar mijn mening dan ook niet geschonden wanneer de toepassing van het verlaagde btw-tarief wordt voorbehouden aan paarden die specifiek bestemd zijn voor menselijke of dierlijke consumptie.

81. Het Koninkrijk der Nederlanden stelt ook dat het beroep van de Commissie moet worden verworpen omdat deze instelling geen feitelijke gegevens heeft aangedragen waaruit blijkt dat paarden niet gewoonlijk bestemd zijn voor gebruik bij de bereiding van levensmiddelen.

82. Dit argument kan volgens mij niet worden aanvaard. Het was mijns inziens namelijk niet aan de Commissie om dergelijke gegevens aan te dragen. Immers, zelfs indien de Nederlandse paardenfokkerij thans volledig op de voedselproductie gericht was, zou dit niet afdoen aan de verplichting van het Koninkrijk der Nederlanden om zijn wetgeving met het Unierecht in overeenstemming te brengen.

83. Het is immers vaste rechtspraak dat het feit dat een bepaalde activiteit waarop een richtlijn betrekking heeft, in een lidstaat nog niet bestaat, deze lidstaat niet ontheft van zijn verplichting deze richtlijn uit te voeren.⁽¹⁴⁾ De afwezigheid van de betrokken activiteit wordt irrelevant geacht omdat volgens het Hof niet alleen dient te worden geanticipeerd op een wijziging van die feitelijke situatie, maar ook en vooral de effectieve toepassing van het recht van de Unie onder alle omstandigheden moet worden gewaarborgd. Het Hof is met andere woorden van mening, dat de lidstaten het rechtskader dienen te scheppen dat het mogelijk maakt de effectieve toepassing van de betrokken richtlijn binnen de daarin gestelde termijn te verzekeren, ook als de vastgestelde regeling de facto niet meteen behoeft te worden toegepast.

84. Zelfs als er in Nederland geen wedstrijdpaarden werden gefokt en het paard er niet als gezelschapsdier werd beschouwd, zou dit volgens die rechtspraak het Koninkrijk der Nederlanden nog niet ontheffen van de plicht om in zijn wetgeving de toepassing van het verlaagde btw-tarief op paardentransacties afhankelijk te stellen van de voorwaarde dat het betrokken paard bestemd is voor menselijke of dierlijke consumptie, aangezien een dergelijke situatie, als zij al realiteit is, kan veranderen.

85. De Commissie heeft dan ook goede gronden om te stellen dat het Koninkrijk der Nederlanden, door te voorzien in een verlaagd btw-tarief voor paardentransacties zonder de toepassing van dit tarief afhankelijk te stellen van de voorwaarde dat het paard dat het object van de transactie vormt, bestemd is voor menselijke of dierlijke consumptie, op onjuiste wijze uitvoering heeft gegeven aan artikel 12 van de Zesde richtlijn juncto bijlage H bij deze richtlijn, en aan de artikelen 96, 97, 98 en 99, lid 1, van richtlijn 2006/112 juncto bijlage III bij deze richtlijn.

86. Het Koninkrijk der Nederlanden stelt tot slot dat het hanteren van een gereduceerd btw-tarief voor paardentransacties gerechtvaardigd is omdat paarden zijn te beschouwen als goederen die normaal bestemd zijn voor gebruik in de landbouw, waardoor zij onder punt 11 van bijlage III van richtlijn 2006/112 vallen.⁽¹⁵⁾ Volgens de verwerende lidstaat bevinden veel van de in Nederland en in de rest van Europa gefokte paarden zich op landbouwbedrijven en kan bovendien uit het in punt 11 van bijlage III bij richtlijn 2006/112 gebruikte bijwoord „normaal” worden opgemaakt dat het feit dat een paard tijdelijk wordt ingezet als ? bijvoorbeeld ? wedstrijdpaard, de toepassing van deze bepaling niet uitsluit.

87. De Commissie bestrijdt dit argument, mijns inziens terecht. Zoals het Koninkrijk der Nederlanden zelf erkent, vallen onder punt 11 van bijlage III bij richtlijn 2006/112 goederen en diensten die bestemd zijn voor gebruik in de landbouw, en is de deelname aan paardenrennen geen landbouwactiviteit. Een transactie met betrekking tot een paard dat bestemd is om aan wedstrijden te gaan deelnemen, valt dus buiten het bereik van deze bepaling.

88. De toepassing van een verlaagd btw-tarief op alle paardentransacties, ongeacht de bestemming van het paard, kan dan ook niet worden gerechtvaardigd met een beroep op punt 11 van bijlage III bij richtlijn 2006/112.

89. Het argument dat het Koninkrijk der Nederlanden ontleent aan het in de betrokken bepaling gebruikte bijwoord „normaal”, laat deze analyse onverlet, aangezien de redenering met betrekking tot de betekenis die aan het in punt 1 van bijlage III bij richtlijn 2006/112 gebruikte bijwoord „gewoonlijk” moet worden toegekend als het gaat om paarden, in mijn ogen kan worden getransponeerd naar de uitlegging van punt 11 van dezelfde bijlage.

90. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging, het onderhavige niet-nakomingsberoep gegrond te verklaren en overeenkomstig artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering het Koninkrijk der Nederlanden als de in het ongelijk gestelde partij in de kosten te verwijzen.

91. De lidstaten die in dit geding zijn tussengekomen, dienen overeenkomstig artikel 69, lid 4, eerste alinea, van genoemd Reglement hun eigen kosten te dragen.

V – Conclusie

92. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging:

- het onderhavige niet-nakomingsberoep ontvankelijk en gegrond te verklaren, voor zover het Koninkrijk der Nederlanden wordt verweten dat het een verlaagd btw-tarief hanteert bij de levering, invoer en intracommunautaire verwerving van paarden, zonder de toepassing van dit tarief afhankelijk te stellen van de voorwaarde dat het paard dat het object van de transactie vormt, bestemd is voor menselijke of dierlijke consumptie, zulks in strijd met artikel 12 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, juncto bijlage H bij deze richtlijn (artikelen 96, 97, 98 en 99, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, juncto bijlage III bij deze richtlijn);
- het beroep voor het overige te verwerpen;
- het Koninkrijk der Nederlanden in de kosten te verwijzen en te verklaren dat de Bondsrepubliek Duitsland en de Franse Republiek hun eigen kosten zullen dragen.

1 – Oorspronkelijke taal: Frans.

2 – Richtlijn van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”).

3 – Richtlijn van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1).

4 – *Staatsblad* 1968, nr. 329.

5 – Verordening van 6 juni 2008 ter uitvoering van de richtlijnen 90/426/EEG en 90/427/EEG van de Raad wat betreft methoden voor de identificatie van paardachtigen (PB L 149, blz. 3).

6 – De Duitse versie van de in geding zijnde bepaling luidt als volgt:

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

7 – De btw-tarieven zijn geharmoniseerd en bijlage H is aan de Zesde richtlijn toegevoegd door richtlijn 92/77/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG (onderlinge aanpassing van de btw-tarieven) (PB L 316, blz. 1). Het betreft hier dus een tekst die is vastgesteld door het „Europa van de twaalf“.

8 – De Engelse versie luidt als volgt:

„(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 Griekse, de Spaanse, de Italiaanse en de Portugese versie luiden:

„1) ?? ??????? (???????????????????? ???? ?????, ????? ??? ?????????????) ??? ???????????????
??? ????????????? ???? ????????????? ? ??? ???, ?? ?????? ???, ?? ???????, ?? ????? ??? ??
???????????? ??? ????????????????????? ??????? ???? ????????????? ?????????, ?? ?????????? ???
???????????????????? ????????? ??? ?? ????????????? ? ????????????????? ??????????“

„1) Los productos alimenticios (incluidas las bebidas, pero con exclusión de las bebidas alcohólicas) para consumo humano o animal, los animales vivos, las semillas, las plantas y los ingredientes utilizados normalmente en la preparación de productos alimenticios; los productos utilizados normalmente como complemento o sucedáneo de productos alimenticios.“

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

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

10 – Zie onder meer arrest van 15 oktober 2009, Djurgården-Lilla Värtans Miljöskyddsförening (C-263/08, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punten 25 en 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

11 – In het Franse Deauville, een van 's werelds belangrijkste centra voor de verkoop van wedstrijdpaarden, was met de verkoop van 285 yearlings (veulens jonger dan 18 maanden) van 13 tot en met 16 augustus 2010 een omzet van 26 898 000 EUR gemoeid, wat neerkomt op een gemiddelde prijs van 94 379 EUR per verkocht dier (www.arqana.com).

12 – Zie onder meer arrest van 18 januari 2001, Commissie/Spanje (C-83/99, Jurispr. blz. I-445, punten 18 en 19 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

13 – Zie onder meer arrest van 11 oktober 2001, Adam (C-267/99, Jurispr. blz. I-7467, punten 36 en 41).

14 – Zie arresten van 15 maart 1990, Commissie/Nederland (C-339/87, Jurispr. blz. I-851, punten 22, 25 en 32); 16 november 2000, Commissie/Griekenland (C-214/98, Jurispr. blz. I-9601, punten 22-27); 13 december 2001, Commissie/Ierland (C-372/00, Jurispr. blz. I-10303, punt 11), en 30 mei 2002, Commissie/Verenigd Koninkrijk (C-441/00, Jurispr. blz. I-4699, punt 15).

15 – Punt 11 van bijlage III bij richtlijn 2006/112 luidt als volgt:

„levering van goederen en diensten die normaal bestemd zijn voor gebruik in de landbouw, met uitzondering evenwel van kapitaalgoederen, zoals machines of gebouwen”.