

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

YVES'A BOTA

przedstawiona w dniu 5 października 2010 r.(1)

Sprawa C-41/09

Komisja Europejska

przeciwko

Królestwu Niderlandów

Podatek VAT – Obniżona stawka podatkowa – Dostawa, import, nabycie pewnych żywych zwierząt (koni) nieprzeznaczonych do produkcji lub wytwarzania żywności do spożycia przez ludzi lub zwierzęta

1. Przepisy Unii w zakresie podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) pozwalają państwom członkowskim objąć obniżoną stawką podatku różne rodzaje świadczenia usług i dostawy towarów szczególnie wymienione w tych przepisach.
2. W niniejszej skardze o uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego Komisja Europejska zarzuca Królestwu Niderlandów, iż nieprawidłowo zastosowała ono wspomniane przepisy w odniesieniu do koni. Stawia ona temu państwu członkowskiemu zarzut, iż objęło ono obniżoną stawką dostawy koni bez względu na przeznaczenie zwierzęcia, podczas gdy zdaniem tej instytucji stosowanie obniżonej stawki podatku jest możliwe jedynie do dostaw koni przeznaczonych do spożycia przez ludzi lub zwierzęta.
3. W niniejszej opinii podnioszę przede wszystkim, że przepisy Unii należy rozumieć w ten sposób, iż stosowanie ograniczonej stawki podatku VAT w odniesieniu do żywych zwierząt jest uzależnione od spełnienia warunku, że zwierzęta te należą do gatunku, który w sposób ogólny i zwyczajowo jest przeznaczony do spożycia przez ludzi lub zwierzęta.
4. Następnie wytłumaczę, że nie można uznać, aby konie miały takie przeznaczenie, ponieważ niektóre z nich są traktowane jak zwierzęta domowe, a inne jak zwierzęta biorące udział w konkursach. Z powyższego wyciągnę wniosek, że w przypadku koni stosowanie obniżonej stawki podatku VAT musi być uzależnione od spełnienia warunku, że sam koń będący przedmiotem transakcji jest przeznaczony do spożycia przez ludzi lub zwierzęta.
5. Zaproponuję zatem Trybunałowi, aby uznać zasadność niniejszej skargi.

I – Ramy prawne

A – Przepisy Unii

6. Przepisy Unii w dziedzinie podatku VAT, które mają znaczenie dla niniejszej skargi, zawarte są w szóstej dyrektywie Rady 77/388/EWG(2) oraz w dyrektywie Rady 2006/112/WE(3), która uchyliła i zastąpiła szóstą dyrektywę z dnia 1 stycznia 2007 r.

7. Zgodnie z motywami 1 i 3 dyrektywy 2006/112 przekształcenie szóstej dyrektywy było konieczne celem przedstawienia wszystkich mających zastosowanie przepisów w sposób jasny i racjonalny w zmienionej strukturze i brzmieniu, zasadniczo bez wprowadzania zmian merytorycznych.

8. Artykuły 96–98 i art. 99 ust. 1 dyrektywy 2006/112 odpowiadają art. 12 szóstej dyrektywy.

9. Artykuł 96 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„Państwa członkowskie stosują stawki podstawowej VAT, która jest określana przez każde państwo członkowskie jako procent podstawy opodatkowania i która jest jednakowa dla dostaw towarów i świadczenia usług”.

10. Artykuł 97 tej dyrektywy przewiduje:

„1. Od 1 stycznia 2006 r. do 31 grudnia 2010 r. stawka podstawowa nie może być niższa niż 15%.

2. Zgodnie z art. 93 [WE] Rada ustala poziom stawki podstawowej, która będzie stosowana po 31 grudnia 2010 r.”.

11. Zgodnie z art. 98 rzeczony dyrektywy w brzmieniu mającym zastosowanie w niniejszym sporze:

„1. Państwa członkowskie mogą stosować jedną lub dwie stawki obniżone.

2. Stawki obniżone mają zastosowanie wyłącznie do dostaw towarów i świadczenia usług, których kategorie są określone w załączniku III.

3. Przy stosowaniu stawek obniżonych przewidzianych w ust. 1 do poszczególnych kategorii towarów, państwa członkowskie mogą stosować nomenklaturę scaloną, aby precyzyjnie określić zakres danej kategorii”.

12. Artykuł 99 ust. 1 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„Stawki obniżone określone są jako procent podstawy opodatkowania, który nie może być niższy niż 5%”.

13. Załącznik III do tej dyrektywy, zatytułowany „Wykaz dostaw towarów i świadczenia usług, do których można zastosować stawki obniżone, o których mowa w art. 98”, zawiera liczne punkty. Punkt 1 rzeczony załącznika, który odpowiada pkt 1 załącznika H do szóstej dyrektywy, brzmi następująco:

„Rodki spożywcze (z wyjątkiem z napojami, ale z wyłączeniem napojów alkoholowych) przeznaczone do spożycia przez ludzi i zwierzęta, żywe zwierzęta, nasiona, rośliny oraz skądniki zwykle przeznaczone do [wykorzystania w] produkcji produktów spożywczych; produkty zwykle przeznaczone do użycia jako dodatek lub substytut produktów spożywczych”.

B – Przepisy krajowe

14. Artykuł 9 Wet op de omzetbelasting (ustawy o podatku obrotowym) z dnia 28 maja 1968 r.(4) przewiduje:

„1. Podatek wynosi 19%.

2. W drodze wyjątku od ust. 1 podatek wynosi:

a. 6% w przypadku dostawy towarów i świadczenia usług wymienionych w tabeli I załączonej do niniejszej ustawy;

[...]”.

15. Tabela I Wet op de omzetbelasting zawiera wykaz rodzajów dostaw towarów i świadczeń usług będących przedmiotem obniżonej stawki 6% przewidzianej w art. 9 ust. 2 lit. a tej ustawy. Punkty a.1 i a.4 tabeli I mają następujące brzmienie:

„a.

1. produkty spożywcze, w szczególności:

a. żywność i napoje zwykle przeznaczone do spożycia przez ludzi;

b. produkty oczywiście przeznaczone do produkcji żywności i napojów wskazanych w lit. a) i które są w całości lub częściowo w nich zawarte;

c. produkty przeznaczone do wykorzystania jako dodatek lub substytut żywności lub napojów wskazanych w lit. a), przy czym napoje alkoholowe nie są uważane za produkty spożywcze;

[...]

4.

a. następujące gatunki zwierząt: bydło, owce, kozy, winie i konie;

b. zwierzęta inne niż wskazane w lit. a) oczywiście przeznaczone do produkcji lub wytwarzania produktów spożywczych wskazanych w pkt 1 powyżej oraz zwierzęta oczywiście przeznaczone do hodowli tych zwierząt;

c. podroby ze zwierząt wskazanych w lit. a) i b);

d. produkty oczywiście przeznaczone do reprodukcji zwierząt wskazanych w lit. a) i b)”.

II – Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi

16. W dniu 10 kwietnia 2006 r. Komisja skierowała do Królestwa Niderlandów wezwanie do usunięcia uchybienia dotyczącego możliwej niezgodności pomiędzy przepisami Wet op de omzetbelasting przewidującymi stosowanie obniżonej stawki podatku VAT do dostaw pewnych żywych zwierząt, w szczególności koni, nieprzeznaczonych do spożycia przez ludzi i zwierzęta oraz art. 12 szóstej dyrektywy w związku z jej załącznikiem H.

17. W odpowiedzi z dnia 27 czerwca 2006 r. Królestwo Niderlandów przyznało, że zakres stosowania obniżonej stawki podatku VAT do dostaw pewnych żywych zwierząt był szerszy niż przewidziany w szóstej dyrektywie. Królestwo Niderlandów wskazało, że opracowany zostanie projekt ustawy w celu dostosowania stawki podatkowej stosowanej do tych zwierząt do stawki

określonej w szóstej dyrektywie.

18. W piśmie z dnia 23 października 2007 r. Komisja wystosowała do Królestwa Niderlandów uzasadnioną opinię, ponieważ ów projekt prawa nie został przyjęty.

19. W dniu 26 listopada 2007 r. Królestwo Niderlandów w odpowiedzi na tę uzasadnioną opinię podało, iż stała komisja finansów drugiej izby parlamentu rozpoczęła dyskusję nad tym projektem.

20. Jako że Komisja nie otrzymała od Królestwa Niderlandów żadnych informacji pozwalających stwierdzić, że projekt ustawy został ostatecznie przyjęty, postanowiła wnieść niniejszą skargę.

III – Przedstawienie i argumenty stron

21. W piśmie z dnia 29 stycznia 2009 r. Komisja wniosła przeciwko Królestwu Niderlandów skargę w celu stwierdzenia, że stosując do dostaw, importu i wewnątrzwspólnotowego nabycia pewnych żywych zwierząt w szczególności koni nieprzeznaczonych zwykle do wykorzystania w produkcji środków spożywczych przeznaczonych do spożycia przez ludzi i zwierzęta, obniżenie stawek podatku VAT, Królestwo Niderlandów uchybiło zobowiązaniom ciążącym na nim na mocy art. 12 w związku z załącznikiem H do szóstej dyrektywy VAT (art. 96–98 i art. 99 ust. 1 w związku z załącznikiem III do dyrektywy 2006/112).

22. Królestwo Niderlandów wniosło o oddalenie skargi i o obciążenie Komisji kosztami postępowania.

23. Republika Federalna Niemiec i Republika Francuska, które wystąpiły z interwencją na poparcie państwa pozwanego czonkowskiego, również wniosły o oddalenie skargi.

24. Komisja twierdzi, że Wet op de omzetbelasting narusza art. 96–98 i art. 99 ust. 1 dyrektywy 2006/112 w związku z załącznikiem III do tej dyrektywy, ponieważ zdaniem tej instytucji żywe zwierzęta, w szczególności konie, nieprzeznaczone zwykle do wykorzystania w produkcji środków spożywczych, nie są objęte pkt 1 tego załącznika III.

25. Komisja podkreśla, że podobnie jak każdy inny przepis dotyczący obniżonej stawki podatku VAT, terminy opisujące towary w pkt 1 rzeczoności załącznika III powinny być przedmiotem wykładni zawartej.

26. Komisja podaje, że zgodnie z brzmieniem pkt 1 obniżonej stawki podatku VAT stosuje się do środków spożywczych przeznaczonych do spożycia przez ludzi i zwierzęta. Z powyższego wynika, że żywe zwierzęta, nasiona, rośliny i inne składniki mogą być przedmiotem takiej stawki jedynie, gdy są zwykle przeznaczone do wykorzystywania w produkcji środków spożywczych.

27. Królestwo Niderlandów zaznacza, że Komisja kwestionuje pkt a.4.a tabeli I Wet op de omzetbelasting, który wymienia kilka rodzajów zwierząt objętych obniżoną stawką podatku VAT. Instytucja ta nie podaje jednak, w trakcie postępowania poprzedzającego wniesienie skargi oraz w skardze, jakich żywych zwierząt innych niż konie dotyczy jej skarga.

28. Ponadto Komisja nie wyjaśnia przyczyn, dla których te rodzaje zwierząt, jak na przykład bydło lub winie, nie są również zwykle przeznaczone do wykorzystania jako środki spożywcze.

29. W konsekwencji zdaniem Królestwa Niderlandów skarga musi zostać odrzucona jako niedopuszczalna w zakresie, w jakim dotyczy stosowania obniżonej stawki podatku VAT do pewnych żywych zwierząt innych niż konie.
30. Jeżeli chodzi o konie, Królestwo Niderlandów wysuwa cztery argumenty na uzasadnienie oddalenia skargi.
31. Po pierwsze, twierdzić, że żywe zwierzęta mogą być przedmiotem obniżonej stawki podatku VAT jedynie, gdy są zwykle przeznaczone do wykorzystania w produkcji produktów spożywczych, Komisja opiera się na brzmieniu pkt 1 załącznika III do dyrektywy 2006/112.
32. Ani bowiem niderlandzka wersja językowa, ani inne wersje językowe tego przepisu nie potwierdzają wykładni, zgodnie z którą wyrażenie „zwykle przeznaczone do [wykorzystania w] produkcji produktów spożywczych” stosuje się nie tylko do skądników, lecz również do żywych zwierząt nasion i roślin.
33. Wręcz przeciwnie, na przykład z wersji w języku niemieckim wynika, że wyrażenie to nie stosuje się do skądników. Ograniczenie to jest logiczne, zwłaszcza, że nasiona nie są zwykle przeznaczone do wykorzystania w produkcji produktów spożywczych.
34. Ograniczenie takie wynika również z okoliczności, że pewne skądniki są przeznaczone do produkcji produktów spożywczych, na przykład pieprz i gałka muszkatołowa. Natomiast żywe zwierzęta nie mogą być wykorzystane w produkcji produktów spożywczych, gdy te są produkowane ze zwierząt martwych.
35. Królestwo Niderlandów wysnuwa z powyższego wniosek, że konie, jako żywe zwierzęta, bez względu na to, czy są zwykle przeznaczone do produkcji produktów spożywczych, mogą być objęte obniżoną stawką podatku VAT.
36. Po drugie, tytułem ewentualnym Królestwo Niderlandów podkreśla, że Komisja nie wskazała żadnej okoliczności faktycznej, z której wynikałoby, że konie nie są zwykle przeznaczone do wykorzystania w produkcji produktów spożywczych.
37. Z utrwalonego orzecznictwa wynika zaś, że gdy Komisja wnosi do Trybunału o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom przez państwo członkowskie, nie może opierać się na jakimkolwiek domniemaniu.
38. Po trzecie, tytułem dalszego podania ewentualnego Królestwo Niderlandów podnosi, że konie są w rzeczywistości zwykle przeznaczone do wykorzystania w produkcji produktów spożywczych.
39. W tym względzie pytanie, jakie powstaje, nie brzmi, czy każdy dostarczony koń z osobna jest przeznaczony do spożycia, lecz czy określona kategoria zwierząt jest zwykle przeznaczona do wykorzystania w produkcji produktów spożywczych.
40. Królestwo Niderlandów podnosi, że kategoria „konie” w chwili narodzin jest zwykle przeznaczana do produkcji produktów spożywczych, chociażby przeznaczenie konkretnego konia zostało tymczasowo zmienione. Królestwo Niderlandów powołuje się na postanowienie z dnia 1 czerwca 2006 r. w sprawie C-233/05 V.O.F. Dressuurstal Jespers.
41. Królestwo Niderlandów nawiązuje również do art. 20 rozporządzenia Komisji (WE) nr 504/2008(5), z którego wynika, że zwierzę z rodziny koniowatych uważa się za przeznaczone do

uboju w celu spożycia przez ludzi.

42. Królestwo Niderlandów podkreśla ponadto, że w praktyce niemożliwe jest wdrożenie tezy Komisji, ponieważ czyniłaby ona koniecznym przy dostawie każdego konia sprawdzanie jego przeznaczenia, podczas gdy wykorzystanie terminu „zwykle” w pkt 1 załącznika III do dyrektywy 2006/112 dowodzi, że zamiarem prawodawcy nie było dokonywanie kwalifikacji każdego konia z osobna.

43. Po czwarte, tytułem jeszcze dalszego uzasadnienia ewentualnego Królestwo Niderlandów ocenia, że konie są towarami zwykle przeznaczonymi do wykorzystania w produkcji rolnej w rozumieniu pkt 11 załącznika III do dyrektywy 2006/112. Dużą część koni hodowanych w Niderlandach i w pozostałej części Europy znajduje się bowiem w gospodarstwach rolnych.

44. Republika Federalna Niemiec dodaje, że jej zdaniem uzależnienie stawki podatku VAT od sposobu, w jaki nabywca wykorzystuje konia, jest sprzeczne z zasadą neutralności podatku VAT, zgodnie z którą podobne produkty muszą być objęte jednolitą stawką.

45. Republika Francuska, która przystąpiła do sprawy w charakterze interwenienta, w toku procedury ustnej podniosła, po pierwsze, że pkt 1 załącznika III do dyrektywy 2006/112 należy rozumieć w ten sposób, iż dotyczy wszystkich żywych zwierząt bez względu na ich przeznaczenie, a po drugie, że konie są w każdym razie zwykle przeznaczone do spożycia przez ludzi.

IV – Moja ocena

A – W przedmiocie zakresu skargi

46. W niniejszej skardze Komisji zmierza do stwierdzenia, że Królestwo Niderlandów uchybiło ciążącym na nim na mocy prawa Unii zobowiązaniom w dziedzinie podatku VAT, stosując obniżoną stawkę podatkową do dostaw, importu i wewnątrzwspólnotowego nabycia pewnych żywych zwierząt w szczególności koni nieprzeznaczonych zwykle do wykorzystania w produkcji rodków spożywczych.

47. Królestwo Niderlandów kwestionuje dopuszczalność tej skargi w zakresie, w jakim z uwagi na wykorzystanie przysłówka „zwykle” dotyczy ona zwierząt innych niż konie.

48. Na rozprawie Komisja podała, iż należy rozmięć, że jej skarga dotyczy jedynie koni. Należy zatem uznać jej wyjaśnienia. Niniejszą skargę należy więc zbadać jedynie w zakresie, w jakim dotyczy koni.

B – Co do istoty

49. Należy przypomnieć, iż prawo Unii przewiduje, że towarami, do jakich państwa członkowskie mogą stosować obniżoną stawkę podatku VAT do dostaw, są: „rodki spożywcze (zwłaszcza z napojami, ale z wyłączeniem napojów alkoholowych) przeznaczone do spożycia przez ludzi i zwierzęta, żywe zwierzęta, nasiona, rośliny oraz składniki zwykle przeznaczone do [wykorzystania w] produkcji rodków spożywczych; produkty zwykle przeznaczone do użycia jako dodatek lub substytut rodków spożywczych”.

50. W związku z brakiem zgody pomiędzy stronami w odniesieniu do wykładni pkt 1 załącznika III do dyrektywy 2006/112 powstają dwa pytania. Po pierwsze, czy obniżona stawka podatku VAT ma zastosowanie jedynie do żywych zwierząt przeznaczonych do spożycia przez ludzi lub zwierzęta, czy też do wszystkich żywych zwierząt bez względu na ich przeznaczenie? Po drugie, jeżeli należy przyjąć pierwsze rozwiązanie, czy konieczne jest jeszcze, aby zwierzę

byłby przedmiotem dostawy samo by?o przeznaczone do spo?ycia przez ludzi lub zwierz?ta, czy te? wystarczy, aby nale?a?o do gatunku, który „zwykle” jest przeznaczony do takiego u?ytku?

51. W odniesieniu do pierwszego pytania Królestwo Niderlandów mo?e oczywi?cie zasadnie podnosi?, ?e ze ?ci?le dos?ownego punkt widzenia przepis ten w niemieckiej i niderlandzkiej wersji j?zykowej oznacza, ?e obni?ona stawka podatku VAT ma zastosowanie do wszystkich ?ywych zwierz?t bez wzgl?du na ich przeznaczenie, poniewa? warunek dotycz?cy wykorzystania do celów spo?ywczych jest przewidziany jedynie w przypadku sk?adników(6).

52. Taka analiza omawianego przepisu nie sprawdza si? natomiast w innych wersjach j?zykowych. Badanie brzmienia tego przepisu w j?zykach innych pa?stw cz?onkowskich, które uczestniczy?y w jego opracowaniu(7), prowadzi do stwierdzenia, ?e brzmienie to jest wyra?nie zgodne z wyk?adni? Komisji, jak w przypadku wersji w j?zyku angielskim(8), lub zmierza raczej w jej kierunku(9).

53. Zgodnie z orzecznictwem w przypadku rozbie?no?ci pomi?dzy ró?nymi wersjami j?zykowymi tekstu w celu zapewnienia jednolitego stosowania w Unii nale?y dokonywa? wyk?adni zgodnej z jego ogóln? systematyk? i celem, do jakiego d???y(10). Nale?y stwierdzi?, ?e w niniejszej sprawie badanie tych dwóch kryteriów prowadzi do przyj?cia wyk?adni bronionej przez Komisj?.

54. Badanie systematyki omawianego przepisu prowadzi do stwierdzenia, ?e sk?ada si? on z trzech cz?onów zdania, z których wszystkie s? po?wi?cone ?rodkom spo?ywczym. Ponadto wszystkie elementy wskazane w wykazie w drugim cz?onie zdania, a mianowicie ?ywe zwierz?ta, nasiona i ro?liny mog? by? wykorzystywane do ?ywienia ludzi lub zwierz?t, w razie potrzeby po przygotowaniu, czyli po dokonaniu uboju w przypadku zwierz?t.

55. W konsekwencji okoliczno??, ?e wykaz ten okolony jest dwoma cz?onami zdania wyra?nie odnosz?cymi si? do ?rodków spo?ywczych, prowadzi do logicznego wniosku, ?e do ka?dego z elementów tego wykazu odnosi si? warunek, o którym mowa na ko?cu tego cz?onu zdania po s?owie „sk?adniki”, zgodnie z którym element taki musi by? zwykle wykorzystywany do produkcji ?rodków spo?ywczych.

56. Wreszcie analiza ta jest zgodna z celem, jakiemu s?u?y za??cznik H do szóstej dyrektywy lub za??cznik III do dyrektywy 2006/112.

57. Jako ?e podatek VAT jest podatkiem konsumpcyjnym w pe?ni ponoszonym przez ko?cowego konsumenta, skutkiem stosowania obni?onej stawki podatkowej jest obni?enie ceny kupna produktu przez tego konsumenta i w konsekwencji spowodowanie, ?e produkt jest bardziej dost?pny. Za??cznik H do szóstej dyrektywy i za??cznik III do dyrektywy 2006/112 podaj? wi?c wykaz transakcji, które prawodawca Unii wybra?, gdy? uzasadniaj? bardziej korzystne traktowanie pod wzgl?dem podatkowym dla konsumentów.

58. W tym ?wietle jest logiczne, ?e na samym pocz?tku, w pkt 1 tych za??czników, wymienia si? ?rodki spo?ywcze i w konsekwencji wszystkie elementy uczestnicz?ce w ich wytworzeniu, takie jak ?ywe zwierz?ta. Natomiast inne zwierz?ta, takie jak zwierz?ta domowe, które zgodnie z obowi?zuj?cymi w Europie zwyczajami nie mog? by? wykorzystane do tego celu, nie s? obj?te owym pkt 1.

59. Gdyby prawodawca Unii chciał, aby również one korzystały z obniżonej stawki podatku VAT, powinien być dodać w tym celu dodatkową kategorię do załącznika H do szóstej dyrektywy lub do załącznika III do dyrektywy 2006/112, jak uczynił to w pkt 11 załącznika III do dyrektywy 2006/112 w przypadku zwierząt przeznaczonych do produkcji rolnej.
60. Cel, spornego przepisu, potwierdza więc moim zdaniem przyjęty przez Komisję wykładni, zgodnie z którą konie są objęte tym przepisem jedynie, gdy przeznaczone są do produkcji produktów spożywczych.
61. Do ustalenia pozostaje, czy warunek ten musi być spełniony dla każdego konia z osobna. Pytanie to nasuwa się bowiem ze względu na wykorzystanie przysłówka „zwykle” w drugim członie zdania omawianego przepisu.
62. Podzielam zdanie Królestwa Niderlandów, zgodnie z którym użycie tego przysłówka dowodzi, że prawodawca Unii pragnął, aby obniżona stawka podatku VAT była stosowana automatycznie do każdego z produktów, których dotyczy ten przepis, gdy produkt ten jest zwyczajowo i w sposób ogólny przeznaczony do produkcji żywności.
63. Prawo Unii należy więc rozumieć w ten sposób, że gdy produkt lub zwierzę można uważać za wykorzystywane w ogólny sposób i zwyczajowo do produkcji produktów spożywczych, odnoszące się do niego transakcje mogą być objęte obniżoną stawką podatku VAT bez potrzeby sprawdzania dla każdej transakcji z osobna, czy przeznaczenia tego się przestrzega.
64. W konsekwencji transakcje, które dotyczą zwierząt takich jak bydło, kozy lub winie, mogą podlegać obniżonej stawce podatku VAT, ponieważ zwierzęta te, w przeciwieństwie do zwierząt domowych, są zwyczajowo i w sposób ogólny przeznaczone do spożycia.
65. Jednakże sytuacja koni różni się od sytuacji zwierząt wspomnianych powyżej, ponieważ w przeciwieństwie do nich konie nie są zwyczajowo i w sposób ogólny przeznaczone do spożycia przez ludzi. Chociaż prawdą jest, że niektóre konie są przeznaczone do spożycia przez ludzi, inne z kolei traktowane są niczym prawdziwe zwierzęta domowe. Dla ich posiadacza lub właściciela zjedzenie ich lub sprzedaż do rzeźni byłoby tak samo nie do pomyślenia jak spożycie kota lub psa.
66. Przede wszystkim wiele koni przeznacza się do konkursów. Mogą one generować bardzo duże zyski, a więc mogą być przedmiotem transakcji o bardzo wysokich kwotach(11).
67. Zwierzęta hodowane do zawodów u schyłku ich życia lub jeżeli nie osiągną oczekiwanych wyników mogą być wykorzystane jako zwierzęta rzeźne. Takie wykorzystanie pozwala im zachować wartość handlową i odpowiednią opiekę do chwili uboju, jeżeli nie miałyby szczeniaka zostają przegarniętymi przez litościwego właściciela decydującego się o tym na ich utrzymanie do ich naturalnej śmierci.
68. Możliwość takiego wykorzystania doprowadziłaby prawodawca Unii, w celu zagwarantowania, iż nie niesie ona zagrożenia dla zdrowia, do przewidzenia w rozporządzeniu nr 504/2008, na które powołuje się Królestwo Niderlandów, że każde leczenie konia musi być przepisane na podstawie domniemania, zgodnie z którym przy braku wyraźnych powiadczonych przeciwwskazań w dokumencie identyfikacyjnym zwierzęcia koź jest przeznaczony do uboju w celach spożycia przez ludzi.
69. Niemniej jednak domniemanie to nie może moim zdaniem samo w sobie uzasadnić objęcia obniżoną stawką podatku VAT wszystkich transakcji dotyczących koni, bez względu na ich

przeznaczenie. Po pierwsze, wspomniane domniemanie może być wzruszone zgodnie z art. 20 rozporządzenia nr 504/2008, co dowodzi, że prawodawca Unii przyznał, że nie wszystkie konie nie są przeznaczone do uboju w celu spożycia przez ludzi i zwierzęta. Po drugie, domniemanie takie, jeżeli chodzi o konie biorące udział w konkursach, na przykład nie gospodarczej odzwierciedla jedynie marginalny aspekt wykorzystania zwierzęcia. Domniemanie nie może przesądzać rzeczywistości, zgodnie z którą przed wykorzystaniem ewentualnie jako zwierzęta rzeźne konie hoduje się do celów innych niż produkcja żywności, a ich przeznaczeniem jest przynoszenie bardzo znacznych dochodów w związku z ich sprzedażą jako zwierzęta biorące udział w konkursach lub w razie potrzeby zwierzęta do towarzystwa.

70. Należy jednak przypomnieć, że omawiane przepisy szóstej dyrektywy i dyrektywy 2006/112 zostały przyjęte specjalnie w celu zmniejszenia ceny kupna produktów spożywczych i że w zakresie, w jakim przewidują one stawki podatku VAT stanowić odstępstwo od zwykłej stawki, powinny być interpretowane w sposób ścisły(12). Jak już wskazałem, celem rzeczonych przepisów nie jest wspieranie produkcji koni w sposób ogólny.

71. W konsekwencji podzielam stanowisko Komisji, zgodnie z którym nie można uważyć, aby konie były zwykle przeznaczone do spożycia przez ludzi lub zwierzęta. Wynika z tego, że stosowanie obniżonej stawki podatku VAT do transakcji dotyczącej konia musi podlegać warunkowi, że ten konkretny koń jest przeznaczony do takiego wykorzystania.

72. Wobec tej analizy Królestwo Niderlandów i Republika Federalna Niemiec podnoszą, że poszanowanie tego warunku byłoby trudne to wdrożenia. Nie przekonuje mnie to twierdzenie.

73. Jak wskazuje Komisja, przeznaczenie konia daje prawo do zastosowania obniżonej stawki podatku VAT może być ustalone na podstawie obiektywnych kryteriów, takich jak nabywca konia, jego rasa i cena transakcji.

74. Musi istnieć możliwość zastosowania takiej stawki podatkowej, na przykład gdy konia nabywa przedsiębiorca z sektora mięsa końskiego, ponieważ działalność zawodowa nabywcy pozwala domniemywać sposób wykorzystania zwierzęcia.

75. Podobnie rasa konia może stanowić istotną wskazówkę, ponieważ na przykład konie pociągowe w odróżnieniu od innych koni są przeznaczone w większości do spożycia przez ludzi. Wreszcie i przede wszystkim cena może stanowić również obiektywne kryterium decydujące, jako że zgodnie z tym co podkreśliła Komisja na rozprawie, koń rzeźny jest sprzedawany na wagę, podczas gdy cena konia przeznaczonego do innego użytku jest ceną ogólną, wyznaczaną na podstawie całości cech zwierzęcia, która najczęściej zamyka się w dużej wyżej kwocie.

76. Republika Federalna Niemiec podnosi jeszcze, że broniona przez Komisję wykładnia spornych przepisów jest sprzeczna z zasadą neutralności podatku VAT. Również to twierdzenie nie przekonuje mnie.

77. Zasada neutralności podatku VAT, na której zasadza się wspólny system tego podatku, zgodnie z orzecnictwem sprzeciwia się różnemu traktowaniu na gruncie podatku VAT podobnych towarów lub świadczenia usług znajdujących się w wyniku tego w stosunku wzajemnej konkurencji(13).

78. Uzależnianie stawki podatku VAT od przeznaczenia konia nie wydaje mi się sprzeczne z tą zasadą, ponieważ różnica ta odsyła do odrębnych sytuacji gospodarczych, w których dane konie nie znajdują się w stosunku wzajemnej konkurencji. Koń biorący udział w konkursach lub koń do towarzystwa sprzedawany jako taki nie znajduje się w stosunku konkurencji z koniem rzeźnym i

wzajemnie.

79. Co więcej, okoliczności, że ten sam koń w różnych okresach życia może kolejno być wykorzystywany w każdym z tych sposobów, nie wydaje mi się sprzeczna z tą analizą, ponieważ w każdym z tych okresów znajduje się on w stosunku konkurencji jedynie ze zwierzętami mogącymi mieć to samo przeznaczenie.

80. W konsekwencji nie uważam, aby zastrzeganie stosowania obniżonej stawki podatku VAT do koni, które są przeznaczone specjalnie do spożycia przez ludzi lub zwierzęta, być o sprzeczne z zasadą neutralności podatku VAT.

81. Ponadto Królestwo Niderlandów podnosi, że niniejsza skarga powinna zostać oddalona, ponieważ Komisja nie przedstawiła okoliczności faktycznych dowodzących, że konie nie są zwykle przeznaczane do wykorzystania w produkcji środków spożywczych.

82. Nie uważam, aby można było uwzględnić ten argument. Komisja nie ma bowiem moim zdaniem obowiązku przedstawiania takich okoliczności. Zakładając bowiem nawet, że hodowla koni w Niderlandach została obecnie całkowicie nakierowana na produkcję spożywczą, to jednak na Królestwie Niderlandów spoczywa obowiązek dostosowania jego ustawodawstwa do prawa Unii.

83. Zgodnie bowiem z utrwalonym orzecznictwem nieistnienie, w państwie członkowskim, działania, której dotyczy dyrektywa, nie zwalnia tego państwa członkowskiego z obowiązku jej transponowania(14). Nieistnienie tej działania jest bez znaczenia, ponieważ według Trybunału należy nie tylko uprzedzić zmianę tego stanu rzeczy, ale przede wszystkim zagwarantować we wszystkich okolicznościach skuteczne zastosowanie prawa Unii. Innymi słowy, Trybunał uznaje, że państwa członkowskie muszą przyjąć ramy prawne pozwalające zapewnić skuteczne stosowanie omawianej dyrektywy w terminie w niej określonym, nawet jeżeli faktycznie te ramy prawne nie miałyby niezwłocznie zastosowania.

84. W świetle tego orzecznictwa ewentualne nieistnienie w Niderlandach hodowli koni biorących udział w konkursach oraz okoliczności, że konie nie uważa się tam za zwierzęta do towarzystwa, nie mogą zwolnić Królestwa Niderlandów z obowiązku przewidzenia w jego ustawodawstwie, że stosowanie obniżonej stawki VAT w ramach transakcji dotyczących koni jest uzależnione od spełnienia warunku, iż dany koń jest przeznaczony do spożycia przez ludzi lub zwierzęta, ponieważ sytuacja taka – zakładając, że jest to sytuacja rzeczywista – może ewoluować.

85. W świetle tych okoliczności Komisja może zasadnie twierdzić, iż przewidując stosowanie obniżonej stawki podatku VAT do transakcji dotyczących koni bez uzależnienia stosowania tej obniżonej stawki od spełnienia warunku, że koń stanowiący przedmiot transakcji jest przeznaczony do spożycia przez ludzi lub zwierzęta, Królestwo Niderlandów naruszyło art. 12 szóstej dyrektywy w związku z jej załącznikiem H, a także art. 96–98 i art. 99 ust. 1 dyrektywy 2006/112 w związku z jej załącznikiem III.

86. Królestwo Niderlandów podnosi wreszcie, że stosowanie obniżonej stawki podatku VAT do transakcji dotyczących koni jest uzasadnione, ponieważ konie objęte są pkt 11 załącznika III do dyrektywy 2006/112 w tym znaczeniu, że powinno się je uważać za towary, które zwykle są przeznaczone do wykorzystania w produkcji rolnej(15). Zdaniem tego państwa członkowskiego duża część koni hodowanych w Niderlandach i w pozostałej części Europy znajduje się w gospodarstwach rolnych. Tym samym użycie przysłówka „zwykle” w tekście pkt 11 tego załącznika dowodzi, że tymczasowe wykorzystanie konia jako na przykład konia wyścigowego nie może wykluczyć stosowania tego przepisu.

87. Komisja kwestionuje ten argument. Podzielam jej stanowisko. Jak Królestwo Niderlandów samo przyznaje, pkt 11 załącznika III do dyrektywy 2006/112 obejmuje towary i usługi przeznaczone do wykorzystania w produkcji rolnej, a uczestnictwo w wyścigach konnych nie mieści się w tej działalności. Transakcja dotycząca konia przeznaczonego do uczestnictwa w wyścigach nie wchodzi zatem w zakres stosowania tego przepisu.

88. W konsekwencji pkt 11 załącznika III do dyrektywy 2006/112 nie może uzasadniać stosowania obniżonej stawki podatku VAT do transakcji dotyczących konia bez względu na jego przeznaczenie.

89. Argumentacja Królestwa Niderlandów dotycząca wykorzystania przysłówka „zwykle” w spornym przepisie nie powinna podważyć tej analizy, ponieważ rozumowanie odnoszące się do zasięgu tego przysłówka w ramach pkt 1 załącznika III do dyrektywy 2006/112 w odniesieniu do koni można moim zdaniem zastosować przy wykładni pkt 11 tego samego załącznika.

90. W świetle ogółu powyższych rozważań proponuję, aby Trybunał uznać zasadność niniejszej skargi o uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego i obciążyć Królestwo Niderlandów kosztami postępowania zgodnie z tym, co przewiduje art. 69 § 2 regulaminu postępowania w stosunku do strony przegrywającej sprawę.

91. Pozostałe państwa członkowskie, które przystąpiły do sprawy w charakterze interwenienta, pokrywają własne koszty, zgodnie z art. 69 § 4 akapit pierwszy tego samego regulaminu.

V – Wnioski

92. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby Trybunał:

– uznać dopuszczalność i zasadność niniejszej skargi o uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego w zakresie stawianego Królestwu Niderlandów zarzutu zastosowania do dostaw, importu i wewnątrzwspólnotowego nabycia koni obniżonej stawki podatku od wartości dodanej bez uzależnienia stosowania tej obniżonej stawki podatkowej od spełnienia warunku, że koń bądźcy przedmiotem transakcji jest przeznaczony do spożycia przez ludzi lub zwierzęta, z naruszeniem art. 12 szóstej dyrektywy Rady 77/388EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku w związku z załącznikiem H do tej dyrektywy (art. 96–98 i art. 99 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w związku z załącznikiem III do tej dyrektywy);

– oddalić skargę w pozostałej części;

– obciążyć Królestwo Niderlandów kosztami postępowania oraz orzec, że Republika

Federalna Niemiec i Republika Francuska pokrywaj? w?asne koszty.

1 – J?zyk orygina?u: francuski.

2 ? Dyrektywa z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwana dalej „szóst? dyrektyw?”).

3 ? Dyrektywa z dnia z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej (Dz.U. L 347, s. 1).

4 ? *Staatsblad* 1968, nr 329.

5 ? Rozporz?dzenie z dnia 6 czerwca 2008 r. wykonuj?ce dyrektywy Rady 90/426/EWG i 90/427/EWG w odniesieniu do metod identyfikacji koniowatych (Dz.U. L 149, s. 3).

6 ? W j?zyku niemieckim omawiany przepis brzmi nast?puj?co:

„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”.

Tak samo w j?zyku niderlandzkim napisano:

„1) Levensmiddelen (met inbegrip van dranken, maar met uitsluiting van alcoholhoudende dranken) voor menselijke en dierlijke consumptie, levende dieren, zaaigoed, planten en ingrediënten die gewoonlijk bestemd zijn voor gebruik bij de bereiding van levensmiddelen, alsmede producten die gewoonlijk bestemd zijn ter aanvulling of vervanging van levensmiddelen”.

7 ? Harmonizacja stawek podatku VAT i dodanie za??cznika H do szóstej dyrektywy zosta?y dokonane w dyrektywie Rady 92/77/EWG z dnia 19 pa?dziernika 1992 r. uzupe?niaj?cej wspólny system podatku od warto?ci dodanej i zmieniaj?cej dyrektyw? 77/388/EWG (zbli?enie stawek VAT) (Dz.U. L 316, s. 1). Chodzi tu wi?c o tekst przyj?ty w ramach „Europy dwunastu pa?stw”.

8 ? Angielska wersja j?zykowa jest zredagowana w nast?puj?cy sposób:

„(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 – Wersje w j?zykach: greckim, hiszpa?skim w?oskim i portugalskim s? zredagowane w nast?puj?cy sposób:

„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 – Zobacz w szczególności wyrok z dnia 15 października 2009 r. w sprawie C-263/08 Djurgården-Lilla Värtans Miljöskyddsförening, Zb.Orz. s. I-9967, pkt 25, 26 i przytoczone tam orzecznictwo.

11 – W Deauville we Francji, jednym z wiodących ośrodków sprzedaży koni biorących udział w konkursach na świecie, sprzedano 285 roczniaków (koźlaków w wieku poniżej 18 miesięcy) w dniach 13–16 sierpnia zamknęta się obrotem 26 898 000 EUR, co oznacza średnią cenę 94 379 EUR za sprzedane zwierzę (www.arqana.com).

12 – Zobacz w szczególności wyrok z dnia 18 stycznia 2001 r. w sprawie C-83/99 Komisja przeciwko Hiszpanii, Rec. s. I-445, pkt 18, 19 i przytoczone tam orzecznictwo.

13 – Zobacz w szczególności wyrok z dnia 11 października 2001 r. w sprawie C-267/99 Adam, Rec. s. I-7467, pkt 36, 41.

14 – Zobacz wyroki: z dnia 15 marca 1990 r. w sprawie C-339/87 Komisja przeciwko Niderlandom, Rec. s. I-851, pkt 22, 25, 32; z dnia 16 listopada 2000 r. w sprawie C-214/98 Komisja przeciwko Grecji, Rec. s. I-9601, pkt 22–27; z dnia 13 grudnia 2001 r. w sprawie C-372/00 Komisja przeciwko Irlandii, Rec. s. I-10303, pkt 11; z dnia 30 maja 2002 r. C-441/00 Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, Rec. s. I-4699, pkt 15.

15 – Punkt 11 załącznika III do dyrektywy 2006/112 brzmi następująco:

„dostawa towarów i świadczenie usług, które zwykle są przeznaczone do wykorzystania w produkcji rolnej, ale z wyłączeniem dóbr inwestycyjnych, takich jak maszyny lub budynki”.