# FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
# Y. BOT
fremsat den 5. oktober 2010[1]

1. De EU-retlige regler om merværdiafgift (herefter »moms«) giver medlemsstaterne ret til at anvende en nedsat momssats på forskellige tjenesteydelser og levering af varer, der er opregnet særskilt i disse regler.

2. I det foreliggende traktatbrudssøgsmål har Europa-Kommissionen påstået, at Kongeriget Nederlandene har anvendt disse regler forkert for så vidt angår heste. Kommissionen kritiserer Nederlandene for at have anvendt en nedsat sats på levering af heste, uanset hvad de pågældende dyr skulle anvendes til, og fremfører, at den nedsatte sats kun kan anvendes på levering af heste, der er bestemt til anvendelse som levnedsmidler eller foder.

3. Jeg skal indledningsvis fremføre, at de EU-retlige regler skal forstås således, at der kun kan anvendes en nedsat momssats på levende dyr på betingelse af, at disse dyr henhører til en art, der generelt eller sædvanligvis er bestemt til anvendelse som levnedsmidler eller foder.

4. Jeg skal derefter gøre rede for, at heste ikke kan anses for at være bestemt hertil, da visse af dem behandles som husdyr og andre som konkurrenceheste. Heraf udleder jeg, at den nedsatte momssats kun kan anvendes på heste på betingelse af, at den hest, som transaktionen vedrører, selv er bestemt til anvendelse som levnedsmidler eller foder.

5. Jeg foreslår derfor Domstolen at tage det foreliggende traktatbrudssøgsmål til følge.

## I — Retsforskrifter

### A — *EU-retten*

6. De EU-retlige momsregler, der er relevante i den foreliggende sag, findes i Rådets sjette

1 — Originalsprog: fransk.

direktiv 77/388/EØF [2] samt i Rådets direktiv 2006/112/EF [3], der har ændret og afløst sjette direktiv med virkning fra den 1. januar 2007.

7. I henhold til første og tredje betragtning til direktiv 2006/12 var det nødvendigt at omarbejde sjette direktiv med henblik på at præsentere alle de gældende bestemmelser på en klar og rationel måde, idet direktivets struktur og affattelse blev omarbejdet, uden at dette dog principielt medførte nogen materielle ændringer.

8. Således svarer artikel 96-98 og artikel 99, stk. 1, i direktiv 2006/112 til bestemmelserne i sjette direktivs artikel 12.

9. Artikel 96 i direktiv 2006/112 bestemmer følgende:

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

10. Direktivets artikel 97 bestemmer følgende:

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

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

11. Artikel 98 i det nævnte direktiv lyder således i den affattelse, der skal anvendes i den foreliggende sag:

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

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

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

2 — Direktiv af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

3 — Direktiv af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1).

12. Artikel 99, stk. 1, i direktiv 2006/112 bestemmer følgende:

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

13. Bilag III til dette direktiv, der har overskriften »liste over leveringer af varer og ydelser, som kan belægges med de i artikel 98 omhandlede nedsatte satser«, indeholder flere punkter. Punkt 1 i bilaget, der svarer til punkt 1 i bilag H til sjette direktiv, har følgende ordlyd:

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

B — *Nationale regler*

14. Artikel 9 i den nederlandske lov om omsætningsafgift (Wet op de omzetbelasting) af 28. juni 1968 [4] bestemmer følgende:

»1. Afgiften udgør 19 %.

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

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

[…]«

15. Tabel I i den nederlandske momslov indeholder en liste over levering af varer og tjenesteydelser, der henhører under den reducerede sats på 6 %, som er fastsat i lovens artikel 9, stk. 2, litra a). Punkt a.1 og a.4 i tabel I har følgende ordlyd:

»a.

1. næringsmidler, hvorved forstås:

a. mad og drikkevarer, der normalt anvendes som levnedsmidler

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

4 — *Staatsblad*, 1968, nr. 329.

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

[…]

4.

a. kvæg, får, geder, svin og heste

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

c. slagteriaffald af de i litra a) og b), nævnte dyr

d. produkter, der åbenbart er bestemt til forplantning af de under a og b nævnte dyr«.

**II — Den administrative procedure**

16. Den 10. april 2006 meddelte Kommissionen i en åbningsskrivelse til Nederlandene, at bestemmelserne i den nederlandske momslov, hvorefter der gælder en nedsat momssats for levering af visse levende dyr, navnlig heste, der ikke er bestemt til anvendelse som levnedsmidler eller foder, muligvis strider mod sjette direktivs artikel 12, sammenholdt med bilag H til dette direktiv.

17. Ved svarskrivelse af 27. juni 2006 indrømmede Nederlandene, at anvendelsesområdet for den nedsatte momssats på levering af visse levende dyr var bredere end det i sjette direktiv. Kongeriget Nederlandene anførte, at der ville blive fremsat et lovforslag med henblik på at bringe den sats, der anvendes på dyr, i overensstemmelse med den i sjette direktiv fastsatte.

18. Ved skrivelse af 23. oktober 2007 sendte Kommissionen en begrundet udtalelse til Kongeriget Nederlandene og fremførte, at det pågældende lovforslag ikke var blevet vedtaget.

19. Ved skrivelse af 26. november 2007 svarede Kongeriget Nederlandene på den begrundede udtalelse og anførte, at det faste finansudvalg i parlamentets andetkammer havde indledt en drøftelse om lovforslaget.

20. Da Kommissionen ikke har modtaget nogen oplysninger fra Kongeriget Nederlandene, der giver grundlag for at konstatere, at lovforslaget er blevet endeligt vedtaget, har Kommissionen anlagt den foreliggende sag.

**III — Parternes påstande og anbringender**

21. Ved stævning af 29. januar 2009 har Kommissionen anlagt sag mod Kongeriget Nederlandene med påstand om, at det fastslås, at Kongeriget Nederlandene ved at anvende en nedsat momssats på levering, indførsel og erhvervelse inden for Fællesskabet af visse levende dyr, navnlig heste, der normalt ikke er bestemt til anvendelse ved tilberedning af levnedsmidler eller foder, har overtrådt de forpligtelser, der påhviler det i henhold til sjette direktivs artikel 12, sammenholdt med bilag H til dette direktiv (artikel 96-98 og artikel 99, stk. 1, i direktiv 2006/112, sammenholdt med bilag III til dette direktiv).

22. Kongeriget Nederlandene har nedlagt påstand om frifindelse og om, at Kommissionen tilpligtes at bære sagens omkostninger.

23. Forbundsrepublikken Tyskland og Den Franske Republik, der er indtrådt i sagen til støtte for den sagsøgte medlemsstat, har ligeledes nedlagt påstand om frifindelse.

24. Kommissionen har gjort gældende, at den nederlandske momslov tilsidesætter bestemmelserne i artikel 96-98 og artikel 99, stk. 1, i direktiv 2006/112, sammenholdt med bilag III til dette direktiv, da levende dyr, navnlig heste, der normalt ikke er bestemt til anvendelse ved tilberedning af levnedsmidler eller foder, ikke henhører under punkt 1 i bilag III til direktivet.

25. Kommissionen har understreget, at den ordlyd, hvormed varerne i punkt 1 i bilag III til direktiv 2006/112 beskrives, skal fortolkes strengt, ligesom det gælder for alle andre bestemmelser om nedsat momssats.

26. Ifølge Kommissionen fremgår det af ordlyden af punkt 1 i bilag III, at den nedsatte momssats kan anvendes på levnedsmidler og foder. Heraf følger, at en sådan sats ikke kan anvendes på levende dyr samt frø, planter og ingredienser, medmindre de normalt er bestemt til anvendelse ved tilberedning af levnedsmidler eller foder.

27. Kongeriget Nederlandene har påpeget, at Kommissionen anfægter punkt a.4.a i tabel I i den nederlandske momslov, der opregner, hvilke dyr der henhører under den nedsatte momssats. Under den administrative procedure og i sin stævning har Kommissionen derimod ikke gjort rede for, hvilke andre dyr end heste søgsmålet vedrører.

28. Kommissionen har i øvrigt ikke forklaret, hvorfor disse dyrearter, f.eks. kvæg og svin,

heller ikke normalt skulle være bestemt til anvendelse som levnedsmidler eller foder.

29. Kongeriget Nederlandene har gjort gældende, at sagen derfor skal afvises for så vidt angår anvendelsen af en nedsat momssats på bestemte andre levende dyr end heste.

30. For så vidt angår heste har Kongeriget Nederlandene fremført fire argumenter til støtte for sin påstand om frifindelse.

31. For det første støtter Kommissionen sig i forbindelse med sin påstand om, at der kun kan anvendes en nedsat momssats på levende dyr, hvis disse normalt er bestemt til anvendelse ved tilberedning af levnedsmidler eller foder, på en urigtig fortolkning af ordlyden af punkt 1 i bilag III til direktiv 2006/112.

32. Faktisk bekræfter hverken den nederlandske eller nogen anden sproglig version af denne bestemmelse, at udtrykket »normalt er bestemt til anvendelse ved tilberedning af levnedsmidler eller foder«, ikke blot finder anvendelse på ingredienser, men derimod også på levende dyr, frø og planter.

33. Det fremgår derimod f.eks. af den tyske version af bestemmelsen, at dette udtryk kun omfatter ingredienser. Denne begrænsning er logisk, eftersom frø normalt ikke er bestemt til anvendelse ved tilberedning af levnedsmidler eller foder.

34. En sådan begrænsning følger også af den omstændighed, at visse ingredienser er bestemt til anvendelse ved tilberedning af levnedsmidler eller foder, f.eks. peber og muskatnød. Levende dyr kan derimod ikke anvendes ved tilberedning af levnedsmidler eller foder, da levnedsmidler eller foder fremstilles af døde dyr.

35. Heraf udleder Kongeriget Nederlandene, at heste, så længe der er tale om levende dyr, kan henhøre under den nedsatte momssats, uanset om de normalt er bestemt til anvendelse ved tilberedning af levnedsmidler eller foder.

36. Kongeriget Nederlandene har for det andet subsidiært fremhævet, at Kommissionen ikke har anført noget faktisk forhold, hvoraf det fremgår, at heste normalt ikke er bestemt til anvendelse ved tilberedning af levnedsmidler eller foder.

37. Det fremgår af fast retspraksis, at Kommissionen ikke kan støtte sig på en hvilken som helst formodning, når den anmoder Domstolen om at fastslå, at en medlemsstat har begået traktatbrud.

38. Kongeriget Nederlandene har for det tredje, endnu mere subsidiært, gjort gældende, at heste normalt er bestemt til anvendelse ved tilberedning af levnedsmidler eller foder.

39. Det er i denne forbindelse ikke nødvendigt at vide, om hver enkelt hest individuelt set er bestemt til anvendelse som næringsmiddel, men derimod, om en bestemt kategori dyr normalt er bestemt til anvendelse ved tilberedning af levnedsmidler eller foder.

40. Kongeriget Nederlandene har gjort gældende, at »heste« normalt fra fødslen er bestemt til anvendelse ved tilberedning af levnedsmidler eller foder, selv hvis en konkret hests bestemmelse midlertidigt ændres. Kongeriget Nederlandene har i denne forbindelse henvist til kendelse af 1. juni 2006, V.O.F. Dressuurstal Jespers (sag C-233/05).

41. Kongeriget Nederlandene har desuden henvist til artikel 20 i Kommissionens forordning (EF) nr. 504/2008 [5], hvoraf det fremgår, at enhovede dyr er bestemt til slagtning til konsum.

42. Kongeriget Nederlandene har desuden understreget, at det ville være umuligt at anvende Kommissionens opfattelse i praksis, fordi den ville gøre det nødvendigt ved hver enkelt levering af en hest at verificere dens bestemmelse på trods af, at det forhold, at der i punkt 1 i bilag III til direktiv 2006/112 anvendes udtrykket »normalt«, viser, at det ikke var EU-lovgivers hensigt, at hver enkelt hest skal kvalificeres individuelt.

43. Kongeriget Nederlandene har for det fjerde, mest subsidiært, gjort gældende, at heste er varer, der normalt er bestemt til anvendelse i landbrugsproduktionen, således som omhandlet i punkt 11 i bilag III til direktiv 2006/112. En stor del af de heste, der opdrættes i Nederlandene og resten af Europa, findes nemlig i landbrugsbedrifter.

44. Forbundsrepublikken Tyskland har tilføjet, at det ville stride mod princippet om momsneutralitet, hvorefter ensartede produkter skal underkastes ens sats, hvis man gør spørgsmålet om, hvilken momssats der skal anvendes, afhængigt af, hvad køberen bruger hesten til.

45. Den Franske Republik, der er indtrådt i den foreliggende sag under den mundtlige forhandling, har på den ene side gjort gældende, at punkt 1 i bilag III til direktiv 2006/112 skal forstås således, at det omfatter alle levende dyr, uanset deres bestemmelse, og på den anden side, at hestene under alle

5 — Forordning af 6.6.2008 om gennemførelse af Rådets direktiv 90/426/EØF og 90/427/EØF for så vidt angår metoder til identifikation af enhovede dyr (EUT L 149, s. 3).

omstændigheder normalt er bestemt til anvendelse som levnedsmidler.

## IV — Bedømmelse

### A — *Sagens omfang*

46. I den foreliggende sag har Kommissionen nedlagt påstand om, at det konstateres, at Kongeriget Nederlandene har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til de EU-retlige momsregler ved at anvende en nedsat sats på levering, indførsel og erhvervelse af visse levende dyr, navnlig heste, der normalt ikke er bestemt til anvendelse ved tilberedning af levnedsmidler eller foder.

47. Kongeriget Nederlandene har påstået, at sagen skal afvises, for så vidt den som følge af adverbiet »navnlig« vedrører andre dyr end heste.

48. Under retsmødet har Kommissionen anført, at søgsmålet skal forstås således, at den kun omfatter heste. Dette må derfor tages til efterretning. I den foreliggende traktatbrudssag skal der følgelig kun foretages en undersøgelse for så vidt angår heste.

### B — *Realiteten*

49. Det bemærkes, at medlemsstaterne i henhold til EU-retten kan belægge følgende varer med en nedsat momssats: »[l]evnedsmidler (herunder drikkevarer bortset fra alkoholholdige drikkevarer), foder, levende dyr, frø, planter og ingredienser, der normalt er bestemt til anvendelse ved tilberedning af levnedsmidler eller foder; produkter, der normalt er bestemt til at anvendes som supplement til eller i stedet for levnedsmidler og foder«.

50. Parternes uenighed om, hvorledes punkt 1 i bilag III til direktiv 2006/112 skal fortolkes, giver anledning til at stille to spørgsmål. For det første: Kan den nedsatte momssats kun anvendes på levende dyr, der er bestemt til anvendelse som levnedsmidler eller foder, eller på alle levende dyr, uanset deres bestemmelse? For det andet: Hvis momssatsen kun kan anvendes på førstnævnte kategori dyr, kræves det da også, at det dyr, der leveres, selv er bestemt til anvendelse som levnedsmidler eller foder, eller er det tilstrækkeligt, at det hører til en dyreart, der »normalt« er bestemt til denne brug?

51. For så vidt angår det første spørgsmål er det utvivlsomt begrundet, når Kongeriget Nederlandene hævder, at den tyske og den nederlandske version af den pågældende bestemmelse, når man ser strengt på ordlyden, betyder, at den nedsatte momssats finder anvendelse på alle levende dyr, uanset disses bestemmelse, eftersom betingelsen om anvendelse som levnedsmidler eller foder kun gælder for så vidt angår ingredienser [6].

52. Denne analyse bekræftes derimod ikke af de andre sprogversioner af den pågældende bestemmelse. Når man undersøger ordlyden af denne bestemmelse på sprogene i de øvrige medlemsstater, der har deltaget i udformningen af den [7], må det konstateres, at ordlyden enten klart er i overensstemmelse med Kommissionens fortolkning — dette gælder f.eks. den engelske version [8] — eller snarere mere går i retning af denne [9].

53. Ifølge retspraksis skal en bestemmelse, når der er uoverensstemmelse mellem de forskellige sprogversioner, for at sikre den ensartede anvendelse heraf i Unionen fortolkes på baggrund af den almindelige opbygning af og formålet med den ordning, som den er led i [10]. Det må i den foreliggende sag konstateres, at

6 — På tysk lyder bestemmelsen således:
»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«.
På samme måde lyder bestemmelsen på nederlandsk således:
»1) Levensmiddelen (met inbegrip van dranken, maar met uitsluiting van alcoholhoudende dranken) voor menselijke en dierlijke consumptie, levende dieren, zaaigoed, planten en ingrediënten die gewoonlijk bestemd zijn voor gebruik bij de bereiding van levensmiddelen, alsmede producten die gewoonlijk bestemd zijn ter aanvulling of vervanging van levensmiddelen«.

7 — Harmoniseringen af momssatserne og tilføjelsen af bilag H til sjette direktiv grunder sig på Rådets direktiv 92/77/EØF af 19.10.1992 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring af direktiv 77/388/EØF (indbyrdes tilnærmelse af momssatserne) (EFT L 316, s. 1). Der er således tale om en tekst, der er vedtaget af »EUR-12«.

8 — Den engelske version er affattet således:
»(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 — Henholdsvis den græske, spanske, italienske og portugisiske version er affattet således:
»1) Τα τρόφιμα (περιλαμβανομένων των ποτών, εκτός των αλκοολούχων) που προορίζονται για κατανάλωση από ανθρώπους ή από ζώα, τα ζώντα ζώα, οι σπόροι, τα φυτά και τα συστατικά που χρησιμοποιούνται συνήθως στην παρασκευή τροφίμων, τα προϊόντα που χρησιμοποιούνται συνήθως για τη συμπλήρωση ή υποκατάσταση τροφίμων«.
»1) Los productos alimenticios (incluidas las bebidas, pero con exclusión de las bebidas alcohólicas) para consumo humano o animal, los animales vivos, las semillas, las plantas y los ingredientes utilizados normalmente en la preparación de productos alimenticios; los productos utilizados normalmente como complemento o sucedáneo de productos alimenticios«.
»1) Prodotti alimentari (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 — Jf. navnlig dom af 15.10.2009, sag C-263/08, Djurgården-Lilla Värtans Miljöskyddsförening Sml. I, s. 9967, præmis 25 og 26, og den deri nævnte retspraksis.

undersøgelsen af de to kriterier medfører, at man skal anvende den fortolkning, som Kommissionen gør sig til talsmand for.

54. Når man undersøger opbygningen af den pågældende bestemmelse, ses det, at den består af tre sætningsled, der alle vedrører næringsmidler. Desuden kan alle de elementer, der opregnes i andet sætningsled, nemlig levende dyr, frø og planter, anvendes som levnedsmidler eller foder, i givet fald efter tilberedning, det vil for dyrenes vedkommende sige efter slagtning.

55. Følgelig medfører rammerne for denne liste, der består af to sætningsled, som udtrykkeligt henviser til levnedsmidler og foder, at hvert element på listen er omfattet af den betingelse, der fastsættes til sidst i dette sætningsled, efter ordet »ingredienser«, og hvorefter alle elementer normalt skal være bestemt til anvendelse ved tilberedning af levnedsmidler eller foder.

56. Endelig er denne analyse også i overensstemmelse med det formål, der forfølges i bilag H til sjette direktiv og bilag III til direktiv 2006/112.

57. Da moms er en forbrugsafgift, som udelukkende bæres af den endelige forbruger, medfører anvendelsen af en nedsat momssats, at købsprisen på et produkt falder for forbrugeren, og at han følgelig får lettere adgang til produktet. I bilag H til sjette direktiv og bilag III til direktiv 2006/112 opregnes der således en række forhold, som EU-lovgiver har valgt kan begrunde en mere fordelagtig afgiftsmæssig behandling for forbrugerne.

58. Set under denne synsvinkel er det logisk, at der i punkt 1 i disse bilag først opføres levnedsmidler og foder, og følgelig alle de elementer, der anvendes ved fremstilling af dem, såsom levende dyr. Omvendt henhører andre dyr, der i henhold til normal skik og brug i Europa ikke er bestemt til at anvendes til næringsmidler, såsom husdyr, ikke under punkt 1.

59. Hvis EU-lovgiver også havde villet indrømme den nedsatte momssats på husdyr, skulle der have været tilføjet en yderligere kategori i bilag H til sjette direktiv eller bilag III til direktiv 2006/112, således som det er sket i punkt 11 i bilag III til direktiv 2006/112 for så vidt angår dyr, der er bestemt til anvendelse i landbrugsproduktionen.

60. Efter min opfattelse styrker det formål, som den omtvistede bestemmelse forfølger, derfor Kommissionens fortolkning, hvorefter heste ikke omfattes af bestemmelsen, medmindre de er bestemt til anvendelse ved tilberedning af levnedsmidler eller foder.

61. Det skal herefter afgøres, om det med hensyn til hver enkelt hest skal efterprøves, om denne opfylder betingelsen. Dette spørgsmål er nemlig relevant, eftersom der i andet sætningsled i den pågældende bestemmelse benyttes adverbiet »normalt«.

62. Jeg er enig med Kongeriget Nederlandene i, at brugen af dette adverbium viser, at EU-lovgiver ønskede, at den nedsatte momssats skulle anvendes automatisk på hvert af de produkter, der er omfattet af bestemmelsen, såfremt det pågældende produkt normalt og på generel vis er bestemt til fremstilling af næringsmidler.

63. EU-retten må derfor forstås således, at såfremt et produkt eller et dyr kan opfattes således, at det normalt og på generel vis anvendes til fremstilling af levnedsmidler eller foder, kan man anvende den nedsatte momssats på de transaktioner, der vedrører produktet eller dyret, uden at det for den enkelte transaktions vedkommende skal efterprøves, om produktet eller dyret faktisk har denne bestemmelse.

64. Følgelig kan den nedsatte momssats anvendes på de transaktioner, der vedrører dyr såsom kvæg, geder og svin, fordi disse dyr, i modsætning til husdyr, normalt og på generel vis er bestemt til levnedsmidler eller foder.

65. Situationen med hensyn til heste adskiller sig imidlertid fra den, der gælder for ovennævnte dyr, idet heste i modsætning til kvæg, geder og svin ikke normalt og på generel vis er bestemt til anvendelse som levnedsmidler. Det er ganske vist rigtigt, at visse heste er bestemt til anvendelse som levnedsmidler; andre behandles derimod som rigtige husdyr. For deres besiddere eller ejere ville det være lige så utænkeligt at skulle spise dem eller sælge dem til et slagteri, som det ville være at skulle spise hunde eller katte.

66. Først og fremmest er adskillige heste bestemt til at anvendes ved konkurrencer. De kan indtjene meget betydningsfulde gevinster og kan således give anledning til beløbsmæssigt meget store transaktioner [11].

67. Ganske vist kan disse dyr, der er opdrættet med henblik på konkurrence, anvendes som slagtedyr sidst i deres tilværelse, eller hvis de ikke opnår de ventede resultater. Derved kan de bevare en salgsværdi og plejes på passende vis, indtil de slagtes, hvis de da ikke er så heldige, at en velgører tager dem til sig og beslutter at sørge for dem, indtil de dør på naturlig vis.

11 — I Deauville i Frankrig, som er et af de største steder i verden for handel med konkurrenceheste, sikrede salget af 285 yearlings (føl på 18 måneder) fra den 13. til den 16.8.2010 en omsætning på 26 898 000 EUR, hvilket svarer til en gennemsnitlig salgspris på 94 379 EUR pr. dyr (jf. www.arqana.com).

68. Muligheden for at anvende dyrene på denne måde har derfor foranlediget EU-lovgiver, der ville garantere, at dette ikke medfører sundhedsrisici, til i forordning nr. 504/2008, som Kongeriget Nederlandene har påberåbt sig, at opstille en regel om, at der ved anordning af en medicinsk behandling af en hest gælder en formodning om, at dyret er bestemt til slagtning til konsum, medmindre der klart erklæres det modsatte i dyrets identifikationsdokument.

69. Efter min opfattelse kan denne formodning dog ikke begrunde, at man anvender den nedsatte momssats på alle transaktioner vedrørende heste, uanset deres bestemmelse. For det første kan denne formodning i henhold til artikel 20 i forordning nr. 504/2008 afkræftes, hvilket klart viser, at EU-lovgiver har erkendt, at ikke alle heste er bestemt til slagtning til konsum eller foder. For det andet opridser en sådan formodning, for så vidt angår konkurrenceheste, på økonomisk plan blot et marginalt aspekt af spørgsmålet om anvendelsen af dyret. Formodningen må ikke dække over den virkelighed, at hestene, inden de i givet fald anvendes som slagtedyr, er opdrættet med andre formål for øje end produktion af fødemidler og derfor er bestemt til at skulle give meget betydningsfulde gevinster, idet de sælges som konkurrenceheste eller i givet fald fritidsheste.

70. Det er dog vigtigt at huske, at de relevante bestemmelser i sjette direktiv og direktiv 2006/112 netop er vedtaget med det formål at mindske købsprisen på levnedsmidler og foder, og at disse bestemmelser, eftersom de fastlægger en momssats, der afviger fra den normale, skal fortolkes strengt [12]. De pågældende bestemmelser har således, sådan som jeg allerede har anført, ikke til formål at støtte hesteproduktionen på generel vis.

71. Jeg deler derfor Kommissionens opfattelse af, at heste ikke kan anses for normalt at være bestemt til anvendelse som levnedsmidler eller foder. Heraf følger, at den nedsatte momssats kun kan benyttes ved en transaktion vedrørende en hest på betingelse af, at hesten selv er bestemt til denne anvendelse.

72. I modsætning til denne analyse har Kongeriget Nederlandene og Forbundsrepublikken Tyskland gjort gældende, at det er vanskeligt at sikre overholdelsen af denne bestemmelse i praksis. Dette argument overbeviser mig ikke.

12 — Jf. navnlig dom af 18.1.2001, sag C-83/99, Kommissionen mod Spanien, Sml. I, s. 445, præmis 18 og 19 og den deri nævnte retspraksis.

73. Som Kommissionen har angivet, kan spørgsmålet, om en hest har en bestemmelse, som berettiger til at anvende den nedsatte momssats, afgøres ud fra objektive kriterier, såsom hvem der køber hesten, hestens race og prisen for transaktionen.

74. Den nedsatte momssats kan således f.eks. anvendes, når en hest erhverves af en person i hestekødsbranchen, eftersom køberens erhvervsaktivitet giver grundlag for at opstille en formodning om, hvorledes dyret anvendes.

75. På samme måde kan hestens race være et væsentligt indicium; f.eks. er de fleste trækheste, i modsætning til lettere heste, bestemt til at anvendes til levnedsmidler. Endelig kan navnlig prisen være et afgørende objektivt kriterium, eftersom slagteheste, således som Kommissionen har understreget under retsmødet, sælges ud fra deres vægt, hvorimod prisen på en hest, der er bestemt til anden anvendelse, er en samlet pris, der fastsættes på grundlag af alle dyrets kvaliteter, og som oftest er højere eller meget højere end prisen på slagteheste.

76. Forbundsrepublikken Tyskland har endvidere gjort gældende, at den fortolkning af de relevante bestemmelser, som Kommissionen gør sig til talsmand for, strider imod princippet om momsneutralitet. Jeg er ikke overbevist om dette.

77. Princippet om momsneutralitet, som det fælles system for denne skat beror på, er i henhold til retspraksis til hinder for, at sammenlignelige varer eller tjenesteydelser, som konkurrerer indbyrdes, behandles momsmæssigt forskelligt [13].

78. Efter min opfattelse strider det ikke mod dette princip, hvis man lader momssatsen afhænge af, hvilken bestemmelse en hest har, eftersom denne forskel vedrørende hestens bestemmelse reflekterer forskellige økonomiske situationer, hvor de pågældende heste ikke konkurrerer indbyrdes. Når en konkurrencehest eller en fritidshest sælges, konkurrerer den ikke med en slagtehest og omvendt.

79. I øvrigt strider det efter min opfattelse ikke herimod, at en og samme hest i forskellige perioder af sit liv successivt kan anvendes til alle disse formål, da den i hver af disse perioder kun konkurrerer med de dyr, der kan have samme bestemmelse som den selv.

13 — Jf. navnlig dom af 11.10.2001, sag C-267/99, Adam, Sml. I, s. 7467, præmis 36 og 41.

80. Jeg mener derfor ikke, at det strider mod princippet om momsneutralitet kun at anvende den nedsatte momssats på heste, der er særligt bestemt til anvendelse som levnedsmidler eller foder.

81. Kongeriget Nederlandene har desuden gjort gældende, at der i den foreliggende sag skal ske frifindelse, da Kommissionen ikke har anført nogen faktiske omstændigheder, der viser, at heste ikke normalt er bestemt til anvendelse ved tilberedning af levnedsmidler eller foder.

82. Jeg mener ikke, at dette argument kan lægges til grund. Efter min opfattelse påhviler det ikke Kommissionen at anføre sådanne forhold. Selv hvis man måtte antage, at heste i Nederlandene i øjeblikket opdrættes udelukkende med henblik på anvendelse som levnedsmidler eller foder, påhviler det Kongeriget Nederlandene at indrette sin lovgivning sådan, at den er i overensstemmelse med EU-retten.

83. Det fremgår faktisk af fast retspraksis, at det forhold, at der i en medlemsstat ikke findes en aktivitet, der er omfattet af et direktiv, ikke kan fritage vedkommende stat for forpligtelsen til at gennemføre direktivet [14]. Det forhold, at den pågældende aktivitet ikke findes, anser Domstolen for at være uden betydning, fordi der ikke blot skal imødegås en ændring af den faktiske situation, men navnlig skal sikres en effektiv anvendelse af EU-retten. Domstolen mener med andre ord, at medlemsstaterne inden for den frist, der er opstillet i det pågældende direktiv, skal skabe juridiske rammer, der gør det muligt at sikre, at direktivet anvendes effektivt, selv hvis disse juridiske rammer i praksis ikke skal anvendes med det samme.

84. Set ud fra denne retspraksis ville Kongeriget Nederlandene, selv hvis det måtte forholde sig således, at der ikke opdrættes konkurrenceheste i Nederlandene, og at heste ikke opfattes som fritidsdyr, ikke være fritaget for i sin lovgivning at fastlægge, at den nedsatte momssats i forbindelse med transaktioner vedrørende heste kun kan benyttes på betingelse af, at den hest, der er tale om, er bestemt til anvendelse som levnedsmidler eller foder, da en sådan situation — hvis man går ud fra, at der rent faktisk foreligger en sådan — vil kunne ændre sig.

85. På baggrund heraf har Kommissionen således ret, når den gør gældende, at Kongeriget Nederlandene har tilsidesat sjette direktivs artikel 12, sammenholdt med bilag H til direktivet samt artikel 96-98 og artikel 99, stk. 1, i direktiv 2006/112, sammenholdt med bilag III til dette direktiv, ved at bestemme, at der anvendes en nedsat momssats i forbindelse med transaktioner vedrørende heste, uden

14 — Jf. dom af 15.3.1990, sag C-339/87, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. I, s. 851, præmis 22, 25 og 32, af 16.11.2000, sag C-214/98, Kommissionen mod Grækenland, Sml. I, s. 9601, præmis 22-27, af 13.12.2001, sag C-372/00, Kommissionen mod Irland, Sml. I, s. 10303, præmis 11, og af 30.5.2002, sag C-441/00, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, Sml. I, s. 4699, præmis 15.

at kræve, at den hest, som transaktionen angår, er bestemt til at anvendes til levnedsmidler eller foder.

86. Endelig har Kongeriget Nederlandene gjort gældende, at anvendelsen af en nedsat momssats i forbindelse med transaktioner vedrørende heste er begrundet, fordi heste henhører under punkt 11 i bilag III til direktiv 2006/112, idet de skal anses for varer, der normalt er bestemt til anvendelse i landbrugsproduktionen [15]. Ifølge denne medlemsstat findes en stor del af de heste, der opdrættes i Nederlandene og i resten af Europa, nemlig i landbrugsbedrifter. Desuden viser det forhold, at man bruger adverbiet »normalt« i punkt 11 i bilag III, at det f.eks. ikke er til hinder for at anvende denne bestemmelse, hvis man en overgang benytter en hest som væddeløbshest.

87. Kommissionen har bestridt dette argument. Jeg er enig med den. Punkt 11 i bilag III til direktiv 2006/112 dækker, sådan som Kongeriget Nederlandene selv har indrømmet, varer og tjenesteydelser, der er bestemt til anvendelse i landbrugsproduktionen, og anvendelse af heste i væddeløb henhører ikke under denne aktivitet. En transaktion vedrørende en hest, der er bestemt til at deltage i væddeløb, henhører således ikke under denne bestemmelses anvendelsesområde.

88. Punkt 11 i bilag III til direktiv 2006/112 kan således ikke begrunde, at der anvendes en nedsat momssats på transaktioner vedrørende en hest, uanset dennes bestemmelse.

89. Kongeriget Nederlandenes argument om brugen af adverbiet »normalt« i den omtvistede bestemmelse kan ikke sætte spørgsmålstegn ved denne analyse, da den redegørelse, jeg har foretaget vedrørende rækkevidden af dette adverbium inden for rammerne af punkt 1 i bilag III til direktiv 2006/112, for så vidt angår heste efter min opfattelse kan overføres til fortolkningen af punkt 11 i samme bilag.

90. På baggrund af disse overvejelser foreslår jeg Domstolen at tage det foreliggende traktatbrudssøgsmål til følge og at pålægge Kongeriget Nederlandene at betale sagens omkostninger, da det ifølge procesreglementets artikel 69, stk. 2, pålægges den tabende part at betale sagens omkostninger.

91. I henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 4, bærer de andre medlemsstater, der er indtrådt i den forelæggende sag, deres egne omkostninger.

15 — Punkt 11 i bilag III til direktiv 2006/112 lyder således: »leveringer af varer og ydelser, der normalt er bestemt til anvendelse i landbrugsproduktionen, bortset fra kapitalgoder såsom maskiner og bygninger.«

## V — Forslag til afgørelse

92. På baggrund af disse overvejelser foreslår jeg Domstolen, at den

— tager det foreliggende traktatbrudssøgsmål til følge, for så vidt som det påstås, at Kongeriget Nederlandene ved at have anvendt en nedsat momssats ved levering, indførsel og erhvervelse af heste inden for Fællesskabet, uden at kræve, at den hest, som transaktionen vedrører, skal være bestemt til anvendelse som levnedsmidler eller foder, har tilsidesat artikel 12 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, sammenholdt med bilag H til dette direktiv (artikel 96-98 og artikel 99, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, sammenholdt med bilag III til dette direktiv)

— i øvrigt frifinder Kongeriget Nederlandene, og

— pålægger Kongeriget Nederlandene at betale sagens omkostninger og at fastslå, at Forbundsrepublikken Tyskland og Den Franske Republik bærer deres egne omkostninger.