OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO YVES'A BOTA
przedstawiona w dniu 5 października 2010 r.[1]

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 szczegółowo wymienione w tych przepisach.

2. W niniejszej skardze o uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego Komisja Europejska zarzuca Królestwu Niderlandów, iż nieprawidłowo zastosowało 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 podniosę 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 uznał zasadność niniejszej skargi.

I — Ramy prawne

A — *Przepisy Unii*

6. Przepisy Unii w dziedzinie podatku VAT, które mają znaczenie dla niniejszej skargi,

1 — Język oryginału: francuski.

zwarte są w szóstej dyrektywie Rady 77/388/EWG[2] oraz w dyrektywie Rady 2006/112/WE[3], która uchyliła i zastąpiła szóstą dyrektywę z dniem 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 stawkę podstawową 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 rzeczonej 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".

2 — Dyrektywa 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 (Dz.U. L 145, s. 1, zwana dalej „szóstą dyrektywą").

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

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

„Stawki obniżone określane 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 rzeczonego załącznika, który odpowiada pkt 1 załącznika H do szóstej dyrektywy, brzmi następująco:

„Środki spożywcze (łącznie 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 środków spożywczych; produkty zwykle przeznaczone do użytku jako dodatek lub substytut środków 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. środki 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;

4 — *Staatsblad* 1968, nr 329.

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

[…]

4.

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

b. zwierzęta inne niż wskazane w lit. a) oczywiście przeznaczone do produkcji lub wytwarzania środków 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 dotyczące 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 — Żądania 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, obniżoną stawkę 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 żądań pozwanego państwa członkowskiego, 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 rzeczonego załącznika III powinny być przedmiotem wykładni zawężającej.

26. Komisja podaje, że zgodnie z brzmieniem pkt 1 obniżoną stawkę 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 podała jednakże, w trakcie postępowania poprzedzającego wniesienie skargi oraz w skardze, jakich żywych zwierząt innych niż konie dotyczy jej skarga.

28. Ponadto Komisja nie wyjaśniła przyczyn, dla których te rodzaje zwierząt, jak na przykład bydło lub świnie, 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, twierdząc, że żywe zwierzęta mogą być przedmiotem obniżonej stawki podatku VAT jedynie, gdy są zwykle przeznaczone do wykorzystania w produkcji środków spożywczych, Komisja opiera się na błędnej wykładni brzmienia 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 środków spożywczych" stosuje się nie tylko do składników, 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 składników. Ograniczenie to jest logiczne, zważywszy, że nasiona nie są zwykle przeznaczone do wykorzystania w produkcji środków spożywczych.

34. Ograniczenie takie wynika również z okoliczności, że pewne składniki są przeznaczone do produkcji środków spożywczych, na przykład pieprz i gałka muszkatołowa. Natomiast żywe zwierzęta nie mogą być wykorzystane w produkcji środków spożywczych, gdyż środki 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 środków spożywczych, mogą być objęte obniżona 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 środków 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 żądania ewentualnego Królestwo Niderlandów podnosi, że konie są w rzeczywistości zwykle przeznaczane do wykorzystania w produkcji środków 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 środków spożywczych.

40. Królestwo Niderlandów podnosi, że kategoria „konie" w chwili narodzin jest zwykle przeznaczana do produkcji środków 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 żądania ewentualnego Królestwo Niderlandów ocenia, że konie są towarem zwykle przeznaczonym do wykorzystania w produkcji rolnej w rozumieniu pkt 11 załącznika III do dyrektywy 2006/112. Duża 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 sposób, 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

5 — Rozporządzenie z dnia 6 czerwca 2008 r. wykonujące dyrektywy Rady 90/426/EWG i 90/427/EWG w odniesieniu do metod identyfikacji koniowatych (Dz.U. L 149, s. 3).

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 środków 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 rozmieć, 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: „środki spożywcze (łącznie 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 środków spożywczych; produkty zwykle przeznaczone do użytku jako dodatek lub substytut środków 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 będące przedmiotem dostawy samo było przeznaczone do spożycia przez ludzi lub zwierzęta, czy też wystarczy, aby należało do gatunku, który „zwykle" jest przeznaczony do takiego użytku?

51. W odniesieniu do pierwszego pytania Królestwo Niderlandów może oczywiście zasadnie podnosić, że ze ściśle dosłownego punkt widzenia przepis ten w niemieckiej i niderlandzkiej wersji językowej oznacza, że obniżona stawka podatku VAT ma zastosowanie do wszystkich żywych zwierząt bez względu na ich przeznaczenie, ponieważ warunek dotyczący wykorzystania do celów spożywczych jest przewidziany jedynie w przypadku składników [6].

52. Taka analiza omawianego przepisu nie sprawdza się natomiast w innych wersjach językowych. Badanie brzmienia tego przepisu w językach innych państw członkowskich, które uczestniczyły w jego opracowaniu [7], prowadzi do stwierdzenia, że brzmienie to jest wyraźnie zgodne z wykładnią Komisji, jak w przypadku wersji w języku angielskim [8], lub zmierza raczej w jej kierunku [9].

53. Zgodnie z orzecznictwem w przypadku rozbieżności pomiędzy różnymi wersjami językowymi tekstu w celu zapewnienia jednolitego stosowania w Unii należy dokonywać wykładni zgodnej z jego ogólną systematyką i celem, do jakiego dąży [10]. Należy stwierdzić,

6 — W języku niemieckim omawiany przepis brzmi następująco:
„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 języku 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 załącznika H do szóstej dyrektywy zostały dokonane w dyrektywie Rady 92/77/EWG z dnia 19 października 1992 r. uzupełniającej wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającej dyrektywę 77/388/EWG (zbliżenie stawek VAT) (Dz.U. L 316, s. 1). Chodzi tu więc o tekst przyjęty w ramach „Europy dwunastu państw".

8 — Angielska wersja językowa jest zredagowana w następujący 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 językach: greckim, hiszpańskim włoskim i portugalskim są zredagowane w następujący sposób:
„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 — 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.

że w niniejszej sprawie badanie tych dwóch kryteriów prowadzi do przyjęcia wykładni bronionej przez Komisję.

54. Badanie systematyki omawianego przepisu prowadzi do stwierdzenia, że składa się on z trzech członów zdania, z których wszystkie są poświęcone środkom spożywczym. Ponadto wszystkie elementy wskazane w wykazie w drugim członie zdania, a mianowicie żywe zwierzęta, nasiona i rośliny mogą być wykorzystywane do żywienia ludzi lub zwierząt, w razie potrzeby po przygotowaniu, czyli po dokonaniu uboju w przypadku zwierząt.

55. W konsekwencji okoliczność, że wykaz ten okolony jest dwoma członami zdania wyraźnie odnoszącymi się do środków spożywczych, prowadzi do logicznego wniosku, że do każdego z elementów tego wykazu odnosi się warunek, o którym mowa na końcu tego członu zdania po słowie „składniki", zgodnie z którym element taki musi być zwykle wykorzystywany do produkcji środków spożywczych.

56. Wreszcie analiza ta jest zgodna z celem, jakiemu służy załącznik H do szóstej dyrektywy lub załącznik III do dyrektywy 2006/112.

57. Jako że podatek VAT jest podatkiem konsumpcyjnym w pełni ponoszonym przez końcowego konsumenta, skutkiem stosowania obniżonej stawki podatkowej jest obniżenie ceny kupna produktu przez tego konsumenta i w konsekwencji spowodowanie, że produkt jest bardziej dostępny. Załącznik H do szóstej dyrektywy i załącznik III do dyrektywy 2006/112 podają więc wykaz transakcji, które prawodawca Unii wybrał, gdyż uzasadniają bardziej korzystne traktowanie pod względem podatkowym dla konsumentów.

58. W tym świetle jest logiczne, że na samym początku, w pkt 1 tych załączników, wymienia się środki spożywcze i w konsekwencji wszystkie elementy uczestniczące w ich wytworzeniu, takie jak żywe zwierzęta. Natomiast inne zwierzęta, takie jak zwierzęta domowe, które zgodnie z obowiązującymi w Europie zwyczajami nie mogą być wykorzystane do tego celu, nie są objęte owym pkt 1.

59. Gdyby prawodawca Unii chciał, aby również one korzystały z obniżonej stawki podatku VAT, powinien był 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 przyjętą przez Komisję wykładnię, zgodnie z którą konie są objęte tym przepisem jedynie, gdy przeznaczone są do produkcji środków 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 środków 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 świnie, 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 przeznaczane do spożycia przez ludzi. Chociaż prawdą jest, że niektóre konie są przeznaczane 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 osiągają oczekiwanych wyników mogą być wykorzystane jako zwierzęta rzeźne. Takie wykorzystanie pozwala im zachować wartość handlową i odpowiednią opiekę do chwili uboju, jeżeli nie miały szczęścia zostać przygarniętymi przez litościwego właściciela decydującego się łożyć na ich utrzymanie do ich naturalnej śmierci.

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

68. Możliwość takiego wykorzystania doprowadziła prawodawcę 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 wyraźnie poświadczonych przeciwwskazań w dokumencie identyfikacyjnym zwierzęcia koń 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 płaszczyźnie gospodarczej odzwierciedla jedynie marginalny aspekt wykorzystania zwierzęcia. Domniemanie nie może przesłaniać 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 stawkę podatku VAT stanowiącą 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 uważać, 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.

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.

73. Jak wskazuje Komisja, przeznaczenie konia dające 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 lżejszych 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 dużo wyższej 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 orzecznictwem 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, okoliczność, że ten sam koń w różnych okresach życia może kolejno być wykorzystywany w każdy 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.

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

80. W konsekwencji nie uważam, aby zastrzeganie stosowania obniżonej stawki podatku VAT do koni, które są przeznaczone specjalnie do spożycia przez ludzi lub zwierzęta, było 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, działalności, której dotyczy dyrektywa, nie zwalnia tego państwa członkowskiego z obowiązku jej transponowania [14]. Nieistnienie tej działalności 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 jeśli faktycznie te ramy prawne nie miałyby niezwłocznie zastosowania.

84. W świetle tego orzecznictwa ewentualne nieistnienie w Niderlandach hodowli koni biorących udział w konkursach oraz okoliczność, że koni 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

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.

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.

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".

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 uznał zasadność niniejszej skargi o uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego i obciążył 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:

— uznał 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 będący 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);

— oddalił skargę w pozostałej części;

— obciążył Królestwo Niderlandów kosztami postępowania oraz orzekł, że Republika Federalna Niemiec i Republika Francuska pokrywają własne koszty.