CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL YVES BOT prezentate la 5 octombrie 2010[1]

1. Legislația Uniunii în materia taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA-ul") permite statelor membre să supună unei cote reduse diferite prestări de servicii și livrări de bunuri care sunt enumerate în mod specific în această reglementare.

2. În prezenta acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor, Comisia Europeană reproșează Regatului Țărilor de Jos că a efectuat o aplicare greșită a reglementării menționate în ceea ce privește caii. Aceasta critică statul membru în discuție pentru că a supus unei cote reduse livrările de cai, indiferent de destinația animalului, în timp ce, potrivit acestei instituții, aplicarea acestei cote reduse nu este posibilă decât în ceea ce privește livrările de cai destinate consumului uman sau animal.

3. În prezentele concluzii, vom susține, în primul rând, că reglementarea Uniunii trebuie interpretată în sensul că aplicarea unei cote reduse de TVA în ceea ce privește animalele vii este subordonată condiției ca aceste animale să aparțină unei specii care, în general sau în mod obișnuit, este destinată consumului uman sau animal.

1 — Limba originală: franceza.

4. În continuare, vom arăta că nu este cazul cailor, neputându-se considera că aceștia au o asemenea destinație, întrucât unii dintre aceștia sunt tratați ca animale domestice, iar alții sunt animale de competiții. Deducem de aici că, în ceea ce privește caii, aplicarea cotei reduse de TVA trebuie să fie subordonată condiției potrivit căreia calul care face obiectul operațiunii să fie destinat consumului uman sau animal.

5. Prin urmare, vom propune Curții să declare întemeiată prezenta acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor.

I — Cadrul juridic

A — *Legislația Uniunii*

6. Legislația Uniunii în materie de TVA, relevantă pentru prezenta acțiune, este constituită din A șasea directivă 77/388/CEE

a Consiliului [2], precum și din Directiva 2006/112/CE a Consiliului [3], care abrogă și înlocuiește A șasea directivă de la 1 ianuarie 2007.

7. Potrivit considerentelor (1) și (3) ale Directivei 2006/112, reformarea celei de A șasea directive era necesară în vederea prezentării tuturor dispozițiilor aplicabile într-o formă clară și logică, într-o structură și o redactare revizuite, fără a fi aduse, în principiu, modificări de fond.

8. Astfel, articolele 96-98, precum și articolul 99 alineatul (1) din Directiva 2006/112 corespund unor dispoziții ale articolului 12 din A șasea directivă.

9. Articolul 96 din Directiva 2006/112 prevede:

„Statele membre aplică o cotă standard a TVA, care este fixată de fiecare stat membru ca procent din baza de impozitare și care este aceeași pentru livrarea de bunuri și pentru prestarea de servicii."

10. Conform articolului 97 din această directivă:

„(1) De la 1 ianuarie 2006 până la 31 decembrie 2010, cota standard nu poate fi mai mică de 15 %.

(2) Consiliul decide, în conformitate cu articolul 93 [CE], în privința nivelului cotei standard aplicate după 31 decembrie 2010."

11. Potrivit articolului 98 din directiva menționată, în versiunea aplicabilă prezentului litigiu:

„(1) Statele membre pot aplica fie una, fie două cote reduse.

(2) Cotele reduse se aplică numai livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii din categoriile prevăzute în anexa III.

(3) La aplicarea cotelor reduse prevăzute la alineatul (1) pentru categorii de bunuri, statele membre pot utiliza Nomenclatura combinată pentru a delimita în mod precis categoria în cauză."

2 — Directiva din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă").

3 — Directiva din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).

12. Articolul 99 alineatul (1) din Directiva 2006/112 prevede:

„Cotele reduse se fixează ca procent din baza de impozitare, care nu poate fi mai mic de 5 %.”

13. Anexa III la această directivă, intitulată „Lista livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii cărora le pot fi aplicate cotele reduse prevăzute la articolul 98”, conține mai multe puncte. Punctul 1 din anexa menționată, care corespunde punctului 1 din anexa H la A șasea directivă, are următorul cuprins:

„Alimentele (inclusiv băuturi, cu excepția băuturilor alcoolice) destinate consumului uman și animal; animalele vii, semințele, plantele și ingredientele utilizate în mod normal în prepararea alimentelor; produsele utilizate în mod normal pentru a completa sau înlocui alimentele.”

B — *Legislația națională*

14. Articolul 9 din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri (Wet op de omzetbelasting) din 28 iunie 1968 [4] prevede:

„1. Taxa este de 19 %.

2. Prin derogare de la alineatul 1, taxa este de:

a. 6 % pentru livrările de bunuri și pentru prestările de servicii înscrise în tabelul I anexat la prezenta lege;

[…]”

15. Tabelul I din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri cuprinde lista livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii supuse cotei reduse de 6 % prevăzute la articolul 9 alineatul 2 litera a din această lege. Punctele a.1 și a.4 din tabelul I au următorul cuprins:

„a.

1. produse alimentare, și anume:

a. alimente și băuturi destinate în mod normal consumului uman;

b. produse utilizate în mod clar pentru prepararea alimentelor și a băuturilor avute în vedere la litera a și care sunt incluse în întregime sau parțial în acestea;

4 — *Staatsblad* 1968, nr. 329.

c. produse utilizate pentru a completa sau a înlocui alimentele și băuturile avute în vedere la litera a, băuturile alcoolice nefiind considerate produse alimentare;

[…]

4.

a. animale din speciile bovină, ovină, caprină, porcină și cabalină;

b. alte animale decât cele prevăzute la litera a, destinate în mod clar fabricării sau producerii alimentelor prevăzute la punctul 1 de mai sus, și animale destinate în mod clar creșterii acestor animale;

c. organe ale animalelor avute în vedere la literele a și b;

d. produse destinate în mod clar reproducerii animalelor avute în vedere la literele a și b.”

între dispozițiile Legii privind impozitul pe cifra de afaceri care prevăd aplicarea unei cote reduse de TVA livrărilor de anumite animale vii, în special cai, care nu sunt destinate consumului uman și animal, și dispozițiile articolului 12 din A șasea directivă coroborat cu anexa H la aceasta.

17. Ca răspuns, prin scrisoarea din 27 iunie 2006, Regatul Țărilor de Jos a recunoscut că domeniul de aplicare al cotei reduse de TVA, incluzând livrările de anumite animale vii, era mai extins decât ceea ce prevedea A șasea directivă. Acesta a precizat că un proiect de lege ar fi întocmit pentru a asigura conformitatea cotei aplicate în privința acestor animale cu cea fixată prin A șasea directivă.

18. Prin scrisoarea din 23 octombrie 2007, Comisia a adresat Regatului Țărilor de Jos un aviz motivat în temeiul faptului că acest proiect de lege nu fusese adoptat.

19. Prin scrisoarea din 26 noiembrie 2007, Regatul Țărilor de Jos a răspuns la acest aviz motivat că se inițiase discutarea proiectului de lege menționat de către Comisia permanentă pentru finanțe a celei de A doua camere a Parlamentului.

II — Procedura precontencioasă

16. La 10 aprilie 2006, Comisia a adresat Regatului Țărilor de Jos o scrisoare de punere în întârziere privind o posibilă incompatibilitate

20. Întrucât nu a primit nicio informație din partea Regatului Țărilor de Jos care să îi permită să concluzioneze că proiectul de lege a fost adoptat definitiv, Comisia a introdus prezenta acțiune.

III — Concluziile și argumentele părților

21. Prin cererea din 29 ianuarie 2009, Comisia a introdus o acțiune împotriva Regatului Țărilor de Jos pentru a se constata că, prin aplicarea cotei reduse de TVA livrărilor, importurilor și achizițiilor intracomunitare de anumite animale vii, în special de cai, care nu sunt utilizate în mod normal în prepararea produselor alimentare în vederea consumului uman și animal, Regatul Țărilor de Jos nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 12 din A șasea directivă coroborat cu anexa H la aceasta [articolele 96-98, precum și articolul 99 alineatul (1) din Directiva 2006/112 coroborate cu anexa III la aceasta].

22. Regatul Țărilor de Jos a solicitat respingerea acțiunii și obligarea Comisiei la plata cheltuielilor de judecată.

23. Republica Federală Germania și Republica Franceză, care au intervenit în susținerea statului membru pârât, au solicitat de asemenea respingerea acțiunii.

24. Comisia susține că Legea privind impozitul pe cifra de afaceri încalcă dispozițiile articolelor 96-98, precum și articolul 99 alineatul (1) din Directiva 2006/112 coroborate cu anexa III la această directivă, întrucât, potrivit acestei instituții, animalele vii, în special caii, care nu sunt utilizate în mod normal în prepararea produselor alimentare, nu fac obiectul punctului 1 din această anexă III.

25. Aceasta subliniază că, precum orice altă dispoziție referitoare la cota redusă de TVA, termenii în care sunt descrise bunurile prevăzute la punctul 1 din anexa III trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte.

26. Comisia arată că, în temeiul textului acestui punct 1, cota redusă de TVA este aplicabilă produselor alimentare destinate consumului uman și animal. Ar rezulta de aici că animalele vii, precum și semințele, plantele și celelalte ingrediente nu pot fi supuse unei asemenea cote decât dacă sunt utilizate în mod normal în prepararea produselor alimentare.

27. Regatul Țărilor de Jos evidențiază faptul că este contestat de Comisie punctul a.4.a din tabelul I din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri, în cuprinsul căruia se menționează câteva categorii de animale ce intră în domeniul de aplicare al cotei reduse de TVA. Totuși, această instituție nu ar fi arătat, nici pe parcursul etapei precontencioase și nici în cererea formulată, la care animale vii, altele decât caii, se referă acțiunea sa.

28. Pe de altă parte, Comisia nu ar fi explicat motivele pentru care nici aceste categorii de animale, de exemplu cele din speciile bovină

sau porcină, nu ar fi utilizate în mod normal ca produse alimentare.

29. Prin urmare, potrivit Regatului Țărilor de Jos, cererea trebuie să fie respinsă ca inadmisibilă în măsura în care se referă la aplicarea unei cote reduse de TVA în privința anumitor animale vii, altele decât caii.

30. În ceea ce privește animalele din specia cabalină, Regatul Țărilor de Jos prezintă patru argumente în susținerea respingerii acțiunii.

31. În primul rând, Comisia, arătând că nu se poate aplica în privința animalelor vii o cotă redusă de TVA decât dacă sunt utilizate în mod normal în prepararea produselor alimentare, s-ar întemeia pe o interpretare greșită a textului punctului 1 din anexa III la Directiva 2006/112.

32. Astfel, nici versiunea în limba olandeză și nici o altă versiune lingvistică a acestei dispoziții nu ar confirma interpretarea potrivit căreia expresia „utilizate în mod normal în prepararea alimentelor" se aplică nu numai ingredientelor, ci și animalelor vii, semințelor și plantelor.

33. Dimpotrivă, ar reieși, de exemplu, din versiunea în limba germană că această expresie nu se aplică decât ingredientelor. Această limitare ar fi logică, dat fiind că semințele nu sunt utilizate în mod normal în prepararea produselor alimentare.

34. De asemenea, o astfel de limitare ar reieși din faptul că anumite ingrediente sunt utilizate în prepararea produselor alimentare, de exemplu piperul sau nucșoara. În schimb, animalele vii nu ar putea fi utilizate în prepararea produselor alimentare, acestea fiind fabricate din animale moarte.

35. Regatul Țărilor de Jos deduce de aici că, în calitate de animale vii, indiferent dacă sunt sau nu sunt utilizați în mod normal în prepararea produselor alimentare, caii pot intra în domeniul de aplicare al cotei reduse de TVA.

36. În al doilea rând, cu titlu subsidiar, Regatul Țărilor de Jos subliniază că nu a fost furnizat de către Comisie niciun element de fapt din care să rezulte că acești cai nu sunt utilizați în mod normal în prepararea produselor alimentare.

37. Or, din jurisprudența constantă ar rezulta că, atunci când solicită Curții să constate neîndeplinirea obligațiilor de către un stat membru, Comisia nu se poate întemeia pe vreo prezumție.

38. În al treilea rând, cu titlu încă mai subsidiar, Regatul Țărilor de Jos susține că, efectiv, caii sunt utilizați în mod normal în prepararea produselor alimentare.

39. În această privință, problema care s-ar ridica nu ar fi dacă fiecare cal livrat, considerat individual, este destinat consumului, ci dacă o categorie determinată de animale este utilizată în mod normal în prepararea produselor alimentare.

40. Regatul Țărilor de Jos susține că această categorie a „animalelor din specia cabalină" este destinată de la naștere să fie utilizată în mod normal în prepararea produselor alimentare, chiar dacă destinația unui cal în particular este modificată temporar. Acesta se referă la Ordonanța din 1 iunie 2006, V.O.F. Dressuurstal Jespers (C-233/05).

41. De asemenea, acesta face trimitere la articolul 20 din Regulamentul (CE) nr. 504/2008 al Comisiei [5], de unde ar reieși că un ecvideu este considerat destinat sacrificării pentru consumul uman.

42. În plus, acesta subliniază că teza Comisiei ar fi imposibil de pus în aplicare în practică, întrucât aceasta ar impune ca necesară verificarea, la fiecare livrare a unui cal, a destinației acestuia, deși utilizarea termenului „în mod normal" la punctul 1 din anexa III la Directiva 2006/112 demonstrează că intenția legiuitorului Uniunii nu era să califice fiecare cal în mod individual.

43. În al patrulea rând, cu titlu cu totul subsidiar, Regatul Țărilor de Jos apreciază că acești cai reprezintă bunuri de tipul celor utilizate în mod normal în producția agricolă, în sensul punctului 11 din anexa III la Directiva 2006/112. Astfel, o mare parte a cailor crescuți în Țările de Jos și în restul Europei s-ar afla în exploatații agricole.

44. Republica Federală Germania adaugă, la rândul său, că faptul de a condiționa cota de TVA aplicabilă de utilizarea dată calului de către cumpărător ar fi contrar principiului neutralității TVA-ului, în temeiul căruia produsele asemănătoare trebuie supuse unei cote unitare.

45. Republica Franceză, care a intervenit în prezenta procedură în cadrul procedurii orale, a susținut, pe de o parte, că punctul 1 din anexa III la Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că privește toate animalele vii, indiferent de destinația acestora, și că, pe de

5 — Regulamentul din 6 iunie 2008 privind punerea în aplicare a Directivelor 90/426/CEE și 90/427/CEE ale Consiliului privind metodele de identificare a ecvideelor (JO L 149, p. 3).

altă parte, caii sunt, în orice caz, destinați în mod normal consumului uman.

IV — Aprecierea noastră

A — *Cu privire la întinderea acțiunii*

46. Prin intermediul prezentei acțiuni, Comisia urmărește să se constate că Regatul Țărilor de Jos nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul dreptului Uniunii în materie de TVA prin aplicarea unei cote reduse livrărilor, importurilor și achizițiilor intracomunitare de anumite animale vii, în special de cai, care nu sunt utilizate în mod normal în prepararea produselor alimentare.

47. Regatul Țărilor de Jos a contestat admisibilitatea acestei acțiuni în măsura în care, prin utilizarea adverbului „în mod normal", ar privi alte animale decât caii.

48. Cu ocazia ședinței, Comisia a arătat că acțiunea sa trebuia interpretată în sensul că se referă numai la cai. Trebuie să se consemneze, așadar, acest aspect. Prin urmare, prezenta acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor trebuie examinată exclusiv în ceea ce privește caii.

B — *Cu privire la fond*

49. Trebuie să reamintim că dreptul Uniunii prevede că statele membre pot aplica o cotă redusă de TVA următoarelor livrări de bunuri: „[a]limentele (inclusiv băuturi, cu excepția băuturilor alcoolice) destinate consumului uman și animal; animalele vii, semințele, plantele și ingredientele utilizate în mod normal în prepararea alimentelor; produsele utilizate în mod normal pentru a completa sau înlocui alimentele".

50. Dezacordul dintre părți în privința interpretării punctului 1 din anexa III la Directiva 2006/112 ridică două întrebări. În primul rând, cota redusă de TVA este aplicabilă numai animalelor vii destinate consumului uman sau animal sau tuturor animalelor vii, indiferent de destinația acestora? În al doilea rând, în cazul în care prevalează prima soluție, mai este necesar ca animalul care face obiectul livrării să fie el însuși destinat consumului uman sau animal sau este suficient ca acesta să aparțină unei specii care este destinată „în mod normal" acestei utilizări?

51. Cu privire la prima întrebare, Regatul Țărilor de Jos este, desigur, îndreptățit să susțină că, din punct de vedere strict literal, versiunea dispoziției menționate în limbile germană și olandeză înseamnă că o cotă redusă de TVA este aplicabilă tuturor animalelor vii, indiferent de destinația acestora, întrucât condiția privind utilizarea alimentară nu este prevăzută decât în ceea ce privește ingredientele [6].

52. În schimb, această analiză nu se verifică în celelalte versiuni lingvistice ale dispoziției în cauză. Astfel, atunci când examinăm textul acestei dispoziții în limbile celorlalte state membre care au participat la elaborarea acesteia [7], constatăm că textul respectiv este fie conform în mod evident cu interpretarea Comisiei, precum versiunea în limba engleză [8], fie mai degrabă în sensul acesteia [9].

53. În conformitate cu jurisprudența, în cazul unei divergențe între diferitele versiuni lingvistice ale unui text, este necesar, în vederea asigurării unei aplicări uniforme în cadrul Uniunii, ca acesta să fie interpretat în raport cu economia și cu finalitatea pe care o urmărește [10]. Se impune constatarea că, în

6 — În limba germană, dispoziția în cauză este redactată după cum urmează:
„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".
În mod similar, în limba olandeză, se prevede:
„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 — Armonizarea cotelor TVA și adăugarea anexei H la A șasea directivă rezultă din Directiva 92/77/CEE a Consiliului din 19 octombrie 1992 de completare a sistemului comun al taxei pe valoarea adăugată și de modificare a Directivei 77/388/CEE (apropierea cotelor TVA) (JO L 316, p. 1). Prin urmare, este vorba despre un text adoptat de „Europa celor doisprezece".

8 — Versiunea în limba engleză este redactată după cum urmează:
„(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 — Versiunile în limbile greacă, spaniolă italiană și portugheză sunt redactate după cum urmează:
„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 — A se vedea în special Hotărârea din 15 octombrie 2009, Djurgården-Lilla Värtans Miljöskyddsförening (C-263/08, Rep., p. I-9967, punctele 25 și 26, precum și jurisprudența citată).

cadrul prezentei cauze, examinarea acestor două criterii determină reținerea interpretării susținute de Comisie.

54. Astfel, atunci când examinăm economia dispoziției în cauză, arătăm că aceasta este constituită din trei părți ale frazei, toate fiind consacrate produselor alimentare. În plus, toate elementele din listă menționate în cea de a doua parte a frazei, și anume animalele vii, semințele și plantele, pot fi utilizate pentru hrana oamenilor sau a animalelor, dacă este cazul după preparare, cu alte cuvinte după sacrificare în ceea ce privește animalele.

55. În consecință, încadrarea acestei liste de două părți ale frazei care se referă în mod explicit la produse alimentare conduce în mod logic la concluzia că fiecare element din lista sus-menționată este subordonat condiției prevăzute la sfârșitul acestei părți a frazei, după cuvântul „ingrediente", potrivit căreia elementul respectiv trebuie să fie utilizat în mod normal în prepararea produselor alimentare.

56. În sfârșit, această analiză este conformă cu obiectivul urmărit prin intermediul anexei H la A șasea directivă sau prin intermediul anexei III la Directiva 2006/112.

57. Întrucât TVA-ul constituie o taxă pe consum suportată în întregime de consumatorul final, aplicarea unei cote reduse are ca efect scăderea prețului de cumpărare a unui produs de către acest consumator, produsul devenind, în consecință, mai accesibil. Anexa H la A șasea directivă și anexa III la Directiva 2006/112 enumeră, așadar, o listă de operațiuni care au fost selecționate de legiuitorul Uniunii pentru că ar justifica acest tratament fiscal mai avantajos pentru consumatori.

58. Din această perspectivă, este logic să se menționeze pe prima poziție la punctul 1 din aceste anexe, produsele alimentare și, în consecință, toate elementele care participă la elaborarea acestora, cum ar fi animalele vii. În schimb, celelalte animale care, potrivit practicilor actuale din Europa, nu pot fi utilizate în acest sens, cum ar fi animalele domestice, nu intră în domeniul de aplicare al acestui punct 1.

59. În cazul în care legiuitorul Uniunii ar fi intenționat ca și acestea să beneficieze de cota redusă de TVA, ar fi trebuit să adauge în acest sens o categorie suplimentară în anexa H la A șasea directivă sau în anexa III la Directiva 2006/112, astfel cum a procedat la punctul 11 din anexa III la Directiva 2006/112 pentru animalele destinate producției agricole.

60. Prin urmare, obiectivul urmărit de dispoziția în litigiu confirmă, în opinia noastră, interpretarea Comisiei, potrivit căreia caii nu sunt vizați de aceasta decât în măsura în care sunt destinați preparării produselor alimentare.

61. Rămâne să se stabilească dacă această condiție trebuie să fie verificată pentru fiecare cal în particular. Astfel, această problemă se ridică dată fiind utilizarea, în cea de a doua parte a frazei dispoziției în cauză, a locuțiunii adverbiale „în mod normal”.

62. Împărtășim analiza Regatului Țărilor de Jos potrivit căreia utilizarea acestei locuțiuni adverbiale demonstrează că legiuitorul Uniunii a intenționat ca aplicarea cotei reduse de TVA să se realizeze în mod automat pentru fiecare dintre produsele avute în vedere de această dispoziție, din moment ce acest produs este în mod obișnuit și în general destinat fabricării de alimente.

63. Prin urmare, dreptul Uniunii trebuie interpretat în sensul că, din moment ce un produs sau un animal poate fi considerat utilizat în general și în mod obișnuit pentru fabricarea produselor alimentare, operațiunile care îl privesc pot fi supuse cotei reduse de TVA, fără a fi necesar să se verifice, pentru fiecare operațiune în parte, dacă această destinație este respectată.

64. În consecință, operațiunile care privesc animale precum bovinele, caprinele sau porcinele pot fi supuse unei cote reduse de TVA, întrucât aceste animale, contrar animalelor domestice, sunt, în mod obișnuit și în general, destinate a fi consumate.

65. Cu toate acestea, situația cailor se distinge de cea a animalelor menționate mai sus întrucât, contrar acestora din urmă, caii nu sunt, în mod obișnuit și în general, destinați consumului uman. Deși este adevărat că unii cai sunt destinați consumului uman, alții, în schimb, sunt tratați ca adevărate animale domestice. Pentru deținătorul sau proprietarul acestora, ar fi în egală măsură de neconceput să le consume sau să le vândă pentru a fi sacrificate cum ar fi să consume o pisică sau un câine.

66. În special, numeroși cai sunt destinați să participe la competiții. Aceștia pot genera profituri foarte importante și, prin urmare, pot da naștere unor operațiuni care au ca obiect sume foarte ridicate [11].

67. Desigur, aceste animale crescute pentru competiții pot, la sfârșitul existenței lor sau dacă nu realizează performanțele așteptate, să fie utilizate ca animale destinate sacrificării. Această utilizare le permite să păstreze o valoare pecuniară și să fie îngrijite în mod satisfăcător până la sacrificarea acestora, dacă nu au șansa de a fi primite de un proprietar milostiv care să decidă să se ocupe de întreținerea lor până la moartea survenită natural.

11 — La Deauville, în Franța, unul dintre locurile importante din lume în ce privește vânzarea cailor de competiții, vânzarea a 285 de yearlings (mânji în vârstă de 18 luni) din perioada 13-16 august 2010 a generat o cifră de afaceri de 26 898 000 de euro, adică un preț mediu de 94 379 de euro pentru fiecare animal vândut (www.arqana.com).

68. Eventualitatea utilizării menționate a determinat astfel legiuitorul Uniunii, pentru a se asigura că aceasta nu implică niciun fel de riscuri pentru sănătate, să prevadă, în Regulamentul nr. 504/2008 invocat de Regatul Țărilor de Jos, că orice tratament medical al unui cal trebuia să fie dispus în funcție de prezumția conform căreia, în lipsa unei indicații contrare atestate în mod clar pe documentul de identificare a animalului, acesta trebuia să fie destinat sacrificării pentru consumul uman.

69. Totuși, în opinia noastră, această prezumție nu poate justifica aplicarea cotei reduse de TVA tuturor operațiunilor care privesc caii, indiferent de destinația acestora. Astfel, pe de o parte, prezumția menționată poate fi înlăturată, în conformitate cu articolul 20 din Regulamentul nr. 504/2008, ceea ce demonstrează exact faptul că legiuitorul Uniunii a admis că nu toți caii sunt destinați sacrificării pentru consumul uman și animal. Pe de altă parte, o asemenea prezumție, în ceea ce privește caii de competiții, nu indică, pe plan economic, decât un aspect marginal al utilizării animalului. Aceasta nu trebuie să ascundă realitatea conform căreia caii, înainte de a fi utilizați, dacă este cazul, ca animale destinate sacrificării, sunt crescuți pentru alte scopuri decât producția alimentară și sunt destinați astfel producerii unor venituri foarte importante, fiind vânduți fie ca animale de competiție, fie, dacă este cazul, ca animale de companie.

70. Or, este necesar să se amintească faptul că dispozițiile în cauză din A șasea directivă și din Directiva 2006/112 au fost adoptate în special în scopul scăderii prețului de cumpărare al produselor alimentare și că aceste dispoziții, pentru faptul că prevăd o cotă de TVA derogatorie de la cota standard, trebuie să facă obiectul unei interpretări restrictive [12]. Dispozițiile menționate, astfel cum am indicat deja, nu au ca vocație susținerea producției de cai în general.

71. În consecință, împărtășim poziția Comisiei conform căreia caii nu pot fi considerați destinați în mod normal consumului uman sau animal. Rezultă de aici că aplicarea cotei reduse de TVA în cadrul unei operațiuni care privește un cal trebuie să fie subordonată condiției conform căreia chiar calul respectiv să fie destinat acestei utilizări.

72. Contrar acestei analize, Regatul Țărilor de Jos și Republica Federală Germania subliniază că respectarea acestei condiții ar fi dificil de pus în aplicare. Nu suntem convinși de această afirmație.

12 — A se vedea în special Hotărârea din 18 ianuarie 2001, Comisia/Spania (C-83/99, Rec., p. I-445, punctele 18 și 19, precum și jurisprudența citată).

73. Astfel cum precizează Comisia, destinația calului care conferă dreptul la aplicarea cotei reduse de TVA poate fi stabilită pe baza unor criterii obiective, precum cumpărătorul calului, rasa calului și prețul de plătit.

74. Astfel, această cotă trebuie să se poată aplica, de exemplu, atunci când un cal este dobândit de un profesionist al filierei de carne cabalină, întrucât activitatea profesională a cumpărătorului permite a se prezuma utilizarea dată animalului.

75. În mod similar, rasa calului poate constitui un indiciu relevant, în măsura în care caii de povară, de exemplu, spre deosebire de caii mai ușori, sunt destinați în mare parte consumului uman. În sfârșit și mai ales, prețul poate constitui în egală măsură un criteriu obiectiv determinant, în măsura în care, astfel cum a subliniat Comisia cu ocazia ședinței, un cal destinat sacrificării este vândut la kilogram, în timp ce prețul unui cal destinat unei alte utilizări este un preț global, fixat în funcție de ansamblul calităților animalului și, cel mai adesea, este mai ridicat sau mult mai ridicat.

76. Republica Federală Germania subliniază de asemenea faptul că interpretarea dispozițiilor în cauză susținută de Comisie ar fi contrară principiului neutralității TVA-ului. Nu suntem convinși nici de această afirmație.

77. Principiul neutralității TVA-ului, care este inerent sistemului comun al acestei taxe, se opune, în conformitate cu jurisprudența, posibilității ca mărfurile sau prestările de servicii asemănătoare, care se află, așadar, în concurență unele cu celelalte, să fie tratate în mod diferit [13].

78. Nu ni se pare contrar acestui principiu faptul că de destinația unui cal depinde cota de TVA, întrucât aceste destinații diferite corespund unor situații economice diferite, în care caii în discuție nu se află în concurență unii cu ceilalți. Astfel, un cal de competiție sau de companie, atunci când este vândut ca atare, nu se află în concurență cu un cal destinat sacrificării și reciproc.

79. În plus, nu ni se pare contrară acestei analize împrejurarea că același cal, în perioade diferite ale vieții sale, poate avea în mod succesiv fiecare dintre aceste utilizări, întrucât acesta nu se află în concurență, în fiecare dintre aceste perioade, decât cu animalele care pot avea aceeași destinație.

13 — A se vedea în special Hotărârea din 11 octombrie 2001, Adam (C-267/99, Rec., p. I-7467, punctele 36 și 41).

80. În consecință, nu credem că ar fi contrară principiului neutralității TVA-ului aplicarea cotei reduse de TVA în privința cailor care sunt destinați în mod special consumului uman sau animal.

81. În plus, Regatul Țărilor de Jos susține că prezenta acțiune ar trebui să fie respinsă pentru motivul că nu au fost prezentate de Comisie elemente de fapt care să demonstreze că acești cai nu sunt utilizați în mod normal în prepararea produselor alimentare.

82. Nu credem că acest argument poate fi reținut. În opinia noastră, nu revenea Comisiei sarcina de a prezenta asemenea elemente. Astfel, chiar presupunând că creșterea cailor în Țările de Jos este în prezent direcționată în întregime spre alimentație, nu este mai puțin adevărat că revine Regatului Țărilor de Jos obligația de a asigura conformitatea legislației sale cu dreptul Uniunii.

83. Astfel, jurisprudența este constantă în sensul că inexistența, într-un stat membru, a unei activități avute în vedere de o directivă nu scutește acest stat membru de obligația de a o transpune [14]. Inexistența acestei activități este considerată nerelevantă întrucât este necesar, potrivit Curții, nu numai să se prevină o modificare a acestei stări de fapt, ci mai ales să se garanteze în orice împrejurări aplicarea efectivă a dreptului Uniunii. Cu alte cuvinte, Curtea apreciază că statele membre trebuie să adopte cadrul juridic care să permită asigurarea aplicării efective a directivei în discuție în termenul stabilit de aceasta, chiar dacă, în fapt, acest cadru juridic nu trebuie să se aplice imediat.

84. Având în vedere această jurisprudență, eventuala inexistență, în Țările de Jos, a crescătoriilor de cai de competiții și faptul că un cal nu ar fi considerat în acest stat un animal de companie nu ar putea, așadar, să scutească Regatul Țărilor de Jos de obligația de a prevedea, în cadrul legislației sale, ca aplicarea cotei reduse de TVA în cadrul operațiunilor care privesc cai să fie subordonată condiției conform căreia calul în discuție să fie destinat consumului uman sau animal, întrucât o asemenea situație, presupunând că ar fi reală, ar putea să evolueze.

85. Luând în considerare aceste elemente, Comisia este îndreptățită să susțină că, prevăzând aplicarea unei cote reduse de TVA operațiunilor care privesc cai fără a subordona aplicarea acestei cote reduse condiției conform căreia calul care face obiectul operațiunii este destinat consumului uman sau animal, Regatul Țărilor de Jos nu a respectat articolul 12 din A șasea directivă

14 — A se vedea Hotărârea din 15 martie 1990, Comisia/Țările de Jos (C-339/87, Rec., p. I-851, punctele 22, 25 și 32), Hotărârea din 16 noiembrie 2000, Comisia/Grecia (C-214/98, Rec., p. I-9601, punctele 22-27), Hotărârea din 13 decembrie 2001, Comisia/Irlanda (C-372/00, Rec., p. I-10303, punctul 11), și Hotărârea din 30 mai 2002, Comisia/Regatul Unit (C-441/00, Rec., p. I-4699, punctul 15).

coroborat cu anexa H la aceasta și nici articolele 96-98 și articolul 99 alineatul (1) din Directiva 2006/112 coroborate cu anexa III la aceasta.

86. În sfârșit, Regatul Țărilor de Jos susține că aplicarea unei cote reduse de TVA operațiunilor care privesc cai ar fi justificată întrucât aceștia din urmă ar intra sub incidența punctului 11 din anexa III la Directiva 2006/112, în sensul că ar trebui să fie considerați bunuri de tipul celor utilizate în mod normal în producția agricolă [15]. Astfel, potrivit acestui stat membru, o mare parte a cailor crescuți în Țările de Jos și în restul Europei s-ar afla în exploatații agricole. În mod similar, utilizarea locuțiunii adverbiale „în mod normal" în textul punctului 11 din această anexă ar demonstra că utilizarea temporară a unui cal drept cal de curse, de exemplu, nu ar fi de natură să înlăture aplicarea acestei dispoziții.

87. Comisia contestă acest argument. Împărtășim poziția acesteia. Astfel cum însuși Regatul Țărilor de Jos admite, punctul 11 din anexa III la Directiva 2006/112 are în vedere bunurile și serviciile utilizate în producția agricolă, iar participarea la curse de cai nu face obiectul acestei activități. O operațiune care privește un cal destinat să participe la curse nu intră, așadar, în domeniul de aplicare al acestei dispoziții.

88. În consecință, punctul 11 din anexa III la Directiva 2006/112 nu poate justifica aplicarea unei cote reduse de TVA operațiunilor care privesc un cal, indiferent de destinația acestuia.

89. Argumentația Regatului Țărilor de Jos referitoare la utilizarea locuțiunii adverbiale „în mod normal" în cuprinsul dispoziției în litigiu nu ar trebui să pună în discuție această analiză, întrucât raționamentul referitor la sfera de aplicare a acestui adverb în cadrul punctului 1 din anexa III la Directiva 2006/112, în ceea ce privește caii, poate fi transpus, în opinia noastră, la interpretarea punctului 11 din aceeași anexă.

90. Având în vedere ansamblul acestor considerații, propunem Curții să declare întemeiată prezenta acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor și să oblige Regatul Țărilor de Jos la plata cheltuielilor de judecată, astfel cum prevede articolul 69 alineatul (2) din Regulamentul de procedură în privința părții care cade în pretenții.

91. Celelalte state membre care au intervenit în prezentul litigiu vor trebui să suporte propriile cheltuieli de judecată, în conformitate cu dispozițiile articolului 69 alineatul (4) primul paragraf din același regulament.

15 — Punctul 11 din anexa III la Directiva 2006/112 este formulat după cum urmează:
„livrarea de bunuri și prestarea de servicii de tipul celor utilizate în producția agricolă, cu excepția bunurilor de capital, precum utilajele sau clădirile".

V — Concluzie

92. Având în vedere considerațiile care precedă, propunem Curții:

— să declare prezenta acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor admisibilă și întemeiată pentru faptul că se reproșează Regatului Țărilor de Jos că a aplicat o cotă redusă a taxei pe valoarea adăugată livrărilor, importurilor și achizițiilor intracomunitare de cai fără a subordona aplicarea acestei cote reduse condiției conform căreia calul care face obiectul operațiunii trebuie să fie destinat consumului uman sau animal, cu încălcarea articolului 12 din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare coroborat cu anexa H la această directivă [articolele 96-98, precum și articolul 99 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată coroborate cu anexa III la această directivă];

— să respingă celelalte capete de cerere;

— să oblige Regatul Țărilor de Jos la plata cheltuielilor de judecată, urmând ca Republica Federală Germania și Republica Franceză să suporte propriile cheltuieli de judecată.