

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 3 marca 2011 r.(*)

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Podatek od wartości dodanej – Szósta dyrektywa VAT – Dyrektywa 2006/112/WE – Stosowanie stawki obniżonej – Żywe zwierzęta zwykle przeznaczone do produkcji środków spożywczych dla ludzi i zwierząt – Dostawa, przywóz i nabycie koni

W sprawie C-41/09

mającej za przedmiot skargę o stwierdzenie, na podstawie art. 226 WE, uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, wniesioną w dniu 29 stycznia 2009 r.,

Komisja Europejska, reprezentowana przez D. Triantafyllou i W. Roelsa, działających w charakterze pełnomocników, z adresem do doręczeń w Luksemburgu,

strona skarżąca,

przeciwko

Królestwu Niderlandów, reprezentowanemu przez C. Wissels, M. Noort, M. de Gravego i J. Langera, działających w charakterze pełnomocników,

strona pozwana,

popieranemu przez:

Republikę Federalną Niemiec, reprezentowaną przez M. Lumme i C. Blaschkego, działających w charakterze pełnomocników, z adresem do doręczeń w Luksemburgu,

Republikę Francuską, reprezentowaną przez B. Beaupère-Manokhę, działającą w charakterze pełnomocnika,

interwienienci,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Tizzano, prezes izby, J.J. Kasel, A. Borg Barthet, M. Safjan (sprawozdawca) i M. Berger, sędziowie,

rzecznik generalny: Y. Bot,

sekretarz: M. Ferreira, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 7 września 2010 r.,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 5 października 2010 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Komisja Wspólnot Europejskich wnosi do Trybunału o stwierdzenie, że stosując obniżoną stawkę podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) do dostawy, przywozu i nabycia wewnątrzspółnotowego określonych żywych zwierząt, w szczególności koni, które nie są zwykle przeznaczone do produkcji środków spożywczych dla ludzi i zwierząt, Królestwo Niderlandów uchybiło zobowiązaniom, jakie na nim ciąży na mocy art. 12 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2006/18/WE z dnia 14 lutego 2006 r. (Dz.U. L 51, s. 12, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”), w związku z załącznikiem H do tej dyrektywy, a także na mocy 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 (Dz.U. L 347, s. 1) w związku z załącznikiem III do tej dyrektywy (zwanym dalej „załącznikiem III”).

Ramy prawne

Uregulowania Unii Europejskiej

2 Dyrektywa 2006/112 uchyla i zastępuje z dniem 1 stycznia 2007 r. obowiązujące uregulowania Unii Europejskiej w dziedzinie podatku VAT, w tym szóstą dyrektywę.

3 Zgodnie z motywami 1 i 3 dyrektywy 2006/112, przekształcenie szóstej dyrektywy było konieczne w celu jasnego i racjonalnego przedstawienia obowiązujących przepisów w zmienionej strukturze i brzmieniu, bez dokonywania, co do zasady, istotnych zmian w istniejącym prawodawstwie.

4 Artykuły 96–98 i art. 99 ust. 1 dyrektywy 2006/112 odpowiadają więc poszczególnym przepisom art. 12 szóstej dyrektywy i załącznika H do tej dyrektywy.

5 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”.

6 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 traktatu [WE] Rada ustala poziom stawki podstawowej, która będzie stosowana po 31 grudnia 2010 r.”.

7 Artykuł 98 tej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„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”.

8 Artykuł 99 ust. 1 wspomnianej dyrektywy stanowi:

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

9 Załącznik III, zatytułowany „Wykaz dostaw towarów i świadczenia usług, do których można zastosować stawki obniżone, o których mowa w art. 98”, wymienia w pkt 1:

„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 produkcji środków spożywczych; produkty zwykle przeznaczone do użytku jako dodatek lub substytut środków spożywczych”.

10 Przepis ten odpowiada pkt 1 załącznika H do szóstej dyrektywy.

11 Punkt 11 załącznika III, który odpowiada pkt 10 załącznika H do szóstej dyrektywy, ma następujące brzmienie:

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

Uregulowania krajowe

12 Artykuł 9 Wet op de omzetbelasting (ustawy o podatku obrotowym) z dnia 28 czerwca 1968 r. (Staatsblad 1968, nr 329, zwanej dalej „ustawą o podatku obrotowym”) 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;

[...]”.

13 Punkty a.1 i a.4 wspomnianej tabeli I obejmują następujące towary:

„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;
- c) produkty przeznaczone do wykorzystania jako dodatek lub substytut żywności lub napojów wskazanych w lit. a), przy czym napojów alkoholowych nie uważa się za środki spożywcze;

[...]

4.

- a) następujące gatunki zwierząt: bydło, owce, kozy, świnie i konie;
- b) zwierzęta inne niż wskazane w lit. a) w oczywisty sposób przeznaczone do produkcji lub wytwarzania środków spożywczych wskazanych w pkt 1 powyżej oraz zwierzęta w oczywisty sposób przeznaczone do hodowli tych zwierząt;
- c) podroby ze zwierząt wskazanych w lit. a) i b);
- d) produkty w oczywisty sposób przeznaczone do reprodukcji zwierząt wskazanych w lit. a) i b)”.

Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi i postępowanie przed Trybunałem

14 Komisja, uznawszy, że poprzez stosowanie obniżonej stawki podatku VAT do dostawy, przywozu i nabycia wewnątrzspółnotowego określonych żywych zwierząt, w szczególności

koni, które nie są zwykle przeznaczone do produkcji środków spożywczych dla ludzi i zwierząt, Królestwo Niderlandów naruszyło zobowiązania, jakie ciąży na nim na mocy art. 12 szóstej dyrektywy w związku z załącznikiem H do tej dyrektywy, postanowiła wszcząć postępowanie w trybie art. 226 WE. Pismem z dnia 10 kwietnia 2006 r. Komisja wezwała wspomniane państwo członkowskie do przedstawienia wyjaśnień w tej kwestii.

15 W odpowiedzi z dnia 27 czerwca 2006 r. Królestwo Niderlandów przyznało, że obniżona stawka podatku VAT jest na podstawie prawa krajowego stosowana do dostawy określonych żywych zwierząt w zakresie szerszym, niż pozwala na to szósta dyrektywa. Państwo to zapowiedziało wniesienie do parlamentu niderlandzkiego projektu ustawy mającej na celu dostosowanie do tej dyrektywy. Rzeczona ustawa miała wejść w życie prawdopodobnie z dniem 1 stycznia 2007 r.

16 Ponieważ jednak Królestwo Niderlandów nie przyjęło wspomnianej ustawy, w dniu 23 października 2007 r. Komisja skierowała do niego uzasadnioną opinię, wzywając to państwo do zastosowania się do opinii w terminie dwóch miesięcy od jej notyfikacji.

17 W dniu 26 listopada 2007 r. Królestwo Niderlandów udzieliło odpowiedzi na uzasadnioną opinię, w której poinformowało, że zapowiadany projekt ustawy jest przedmiotem obrad stałej komisji finansów drugiej izby parlamentu. Jednakże w dniu 31 marca 2008 r. państwo to poinformowało Komisję, że w tamtym czasie nie uznawało przyjęcia ustawy za stosowne.

18 W tych okolicznościach Komisja wniosła skargę w niniejszej sprawie.

19 Na mocy postanowień prezesa Trybunału z dnia 18 września i 20 listopada 2009 r. Republika Federalna Niemiec i Republika Francuska zostały dopuszczone do sprawy w charakterze interwenientów na poparcie żądań Królestwa Niderlandów.

W przedmiocie skargi

Argumenty stron

20 Komisja twierdzi, że art. 96–98 i art. 99 ust. 1 dyrektywy 2006/112 w związku z załącznikiem III znajdują zastosowanie do dostawy oraz, mutatis mutandis, do przywozu i nabycia wewnątrzspółnotowego.

21 Zgodnie z pkt 1 załącznika III żywe zwierzęta, podobnie jak nasiona, rośliny oraz inne składniki, mogą być objęte obniżoną stawką podatku VAT tylko pod warunkiem, że są zwykle przeznaczone do produkcji środków spożywczych. Nie ma to miejsca w wypadku koni.

22 Ponadto z orzecznictwa Trybunału wynika jej zdaniem, że wyżej wymieniony pkt 1 należy interpretować w sposób ścisły, podobnie jak każdy przepis dopuszczający obniżoną stawkę podatku VAT.

23 Stąd ustawa o podatku obrotowym, która przewiduje stosowanie obniżonej stawki podatku VAT do dostaw określonych żywych zwierząt, w szczególności koni, nawet w wypadku gdy nie są one przeznaczone do produkcji lub wyrobu środków spożywczych, jest zdaniem Komisji sprzeczna z przepisami dyrektywy 2006/112.

24 W replice Komisja dodaje, że tekst pkt 1 załącznika III w języku francuskim, włoskim i angielskim potwierdza, iż tylko produkty wchodzące w jakikolwiek sposób w skład środków spożywczych przeznaczonych dla ludzi lub zwierząt mogą podlegać obniżonej stawce podatku VAT.

25 Dodatkowo Komisja podkreśla, że zwierzęta nie są środkami spożywczymi. Posługując się w pkt 1 załącznika III pojęciem „żywe zwierzęta”, prawodawca Unii miał na celu objęcie tym przepisem całości produkcji środków spożywczych. W razie braku takiego dopowiedzenia dostawa żywych zwierząt podlegałaby bowiem podstawowej stawce podatku VAT, w związku z czym droższe byłyby przetworzone produkty końcowe należące do kategorii środków spożywczych.

26 Natomiast zdaniem Komisji omawianego pkt 1 nie należy interpretować w ten sposób, że każda dostawa koni podlega podstawowej stawce podatku VAT. Przepis ten przewiduje bowiem stosowanie obniżonej stawki podatku VAT w zależności od konkretnego konia i konkretnej transakcji. Czynniki takie jak cena i rasa zwierzęcia stanowią w tej materii wskazówki pozwalające ocenić jego przeznaczenie.

27 Na koniec Komisja zauważa, że nie każdy koń wykorzystywany jest do celów rolniczych.

28 Królestwo Niderlandów utrzymuje po pierwsze, że w trakcie postępowania poprzedzającego wniesienie skargi oraz w samej skardze, spośród gatunków zwierząt wymienionych w pkt a.4 lit. a) tabeli I zamieszczonej w ustawie o podatku obrotowym, Komisja wskazywała tylko na konie. Stąd skargę należy odrzucić jako niedopuszczalną w

zakresie dotyczącym stosowania obniżonej stawki podatku VAT do żywych zwierząt innych niż konie.

29 Stosownie do głównego argumentu Królestwa Niderlandów, ani tekst w języku niderlandzkim, ani żadna inna wersja językowa pkt 1 załącznika III nie potwierdza, że wyrażenie „zwykle przeznaczone do produkcji środków spożywczych” odnosi się do żywych zwierząt, nasion i roślin. Przeciwnie, z brzmienia tego przepisu w języku niemieckim wynika jego zdaniem, że wyrażenie to dotyczy wyłącznie składników. Jest to jedyna możliwa wykładnia, zważywszy że na przykład nasiona nie są zwykle przeznaczone do produkcji środków spożywczych. W związku z tym omawiany pkt 1 dotyczy koni, będących żywymi zwierzętami, niezależnie od tego, czy są one zwykle przeznaczone do produkcji środków spożywczych.

30 Podnosząc argument ewentualny, Królestwo Niderlandów twierdzi, że Komisja nie przedstawiła żadnych okoliczności faktycznych, wskazujących, iż konie nie są zwykle przeznaczone do produkcji środków spożywczych. Komisja zaś, żądając stwierdzenia przez Trybunał uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, nie może opierać się na domniemaniu.

31 Jako kolejny argument ewentualny Królestwo Niderlandów podnosi, że konie są zwykle przeznaczone do produkcji środków spożywczych. Jego zdaniem, w związku z użyciem w pkt 1 załącznika III słowa „zwykle”, nie należy brać pod uwagę każdego zwierzęcia indywidualnie, lecz należy rozważyć, czy określona kategoria zwierząt jest przeznaczona do produkcji środków spożywczych. Dowolny koń może trafić do uboju jako zwierzę rzeźne, nawet jeśli jego przeznaczenie może zostać czasowo zmienione, na przykład poprzez wykorzystanie w zawodach. Królestwo Niderlandów powołuje się w tej mierze na postanowienie z dnia 1 czerwca 2006 r. w sprawie C-233/05 V.O.F. Dressuurstal Jaspers, jak również na art. 20 rozporządzenia Komisji (WE) nr 504/2008 z dnia 6 czerwca 2008 r. wykonującego dyrektywy Rady 90/426/EWG i 90/427/EWG w odniesieniu do metod identyfikacji koniowatych (Dz.U. L 149, s. 3), z których wynika jego zdaniem, że koniowate uznaje się co do zasady za przeznaczone do uboju w celu spożycia przez człowieka.

32 Poza tym zdaniem wspomnianego państwa podejście Komisji w praktyce nie może być wdrożone, gdyż oznaczałoby to konieczność sprawdzania przeznaczenia konia w wypadku każdej dostawy, co jest tym trudniejsze, że zamiar nabywcy może być odmienny niż sprzedawcy.

33 Królestwo Niderlandów podnosi, jako ostatni argument ewentualny, że konie stanowią towary z rodzaju tych, które są zwykle przeznaczone do produkcji rolnej. Dostawa koni może być zatem w każdym razie objęta obniżoną stawką podatku VAT na podstawie pkt 11 załącznika III.

34 W duplice Królestwo Niderlandów dodaje, że cel, jaki chciałyby osiągnąć Komisja, to jest stosowanie obniżonej stawki podatku VAT do wszelkich surowców i półproduktów, można również zrealizować, uznając, iż pkt 1 załącznika III dotyczy wszystkich żywych zwierząt. Natomiast twierdzenie, że inaczej produkt gotowy stałby się droższy z powodu działania mechanizmu dostosowania, nie znajduje potwierdzenia.

35 Wreszcie wykładnia zaproponowana przez Komisję narusza zdaniem tego państwa zasadę pewności prawa. Podatnik musiałby bowiem za każdym razem oceniać, czy dostawa konia podlega podstawowej, czy obniżonej stawce podatku VAT, podczas gdy przeznaczenie zwierzęcia może zostać określone dopiero po dostawie.

36 Republika Federalna Niemiec podnosi argument, że żadna z wersji językowych przytoczonych przez Komisję nie pozwala jasno określić zakresu zastosowania pkt 1 załącznika III, natomiast z tekstu tego przepisu w języku niemieckim wynika, iż wyrażenie „zwykle przeznaczone do produkcji środków spożywczych” odnosi się wyłącznie do składników. Poza tym ustalanie właściwej stawki podatku VAT w zależności od sposobu wykorzystania konia przez nabywcę oznaczałoby naruszenie zasady neutralności tego podatku.

37 Zdaniem Republiki Francuskiej omawiany pkt 1 pozwala na stosowanie obniżonej stawki podatku VAT do każdej dostawy żywych zwierząt, niezależnie od ich przeznaczenia. Podobnie bowiem jak rośliny i nasiona, żywe zwierzęta należy odróżnić od składników zwykle przeznaczonych do produkcji środków spożywczych. W każdym zaś razie konie należą do zwierząt zwykle używanych w wyżywieniu.

Ocena Trybunału

38 Na wstępie należy zaznaczyć, że podczas rozprawy Komisja uściśliła, iż skarga dotyczy, spośród zwierząt wymienionych w pkt a.4 lit. a) ustawy o podatku obrotowym, wyłącznie koni, jako że bydło, owce, kozy i świnię są w większości hodowane w celu produkcji środków spożywczych dla ludzi i zwierząt.

39 W związku z tym skargę należy rozumieć w ten sposób, że Komisja zarzuca Królestwu Niderlandów stosowanie obniżonej stawki podatku VAT jedynie do dostawy, przywozu i nabycia wewnątrzspółnotowego koni.

40 Strony spierają się w pierwszym rzędzie o wykładnię pkt 1 załącznika III, przy czym każda powołuje się w celu poparcia swojej argumentacji na różne wersje językowe tego przepisu.

41 Należy w tej kwestii stwierdzić, że omawiany pkt 1 nie ma tego samego znaczenia w poszczególnych językach urzędowych Unii Europejskiej.

42 Z jednej strony bowiem z brzmienia pkt 1 załącznika III w języku niemieckim [„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”] oraz niderlandzkim [„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”], na których opiera się Królestwo Niderlandów, wynika, że wyrażenie „zwykle przeznaczone do produkcji środków spożywczych” odnosi się jedynie do składników, co oznacza, iż każda dostawa żywych zwierząt, niezależnie od ich przeznaczenia, może podlegać obniżonej stawce podatku VAT.

43 Z drugiej strony brzmienie tego samego pkt 1 w języku angielskim [„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”], francuskim [„Les denrées alimentaires (y compris les boissons, à l'exclusion, toutefois, des boissons alcooliques) destinées à la consommation humaine et animale, les animaux vivants, les graines, les plantes et les ingrédients normalement destinés à être utilisés dans la préparation des denrées alimentaires; les produits normalement utilisés pour compléter ou remplacer des denrées alimentaires”] i włoskim [„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”], na które powołuje się Komisja, można, w różnym stopniu, interpretować w ten sposób, że wyrażenie „zwykle przeznaczone do produkcji środków spożywczych” dotyczy nie tylko składników, lecz także żywych zwierząt, nasion i roślin.

44 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem sformułowania użytego w jednej z wersji językowych przepisu prawa Unii nie można traktować jako jedynej podstawy jego wykładni lub przyznawać mu w tym zakresie pierwszeństwa względem innych wersji językowych. Takie stanowisko byłoby bowiem niezgodne z wymogiem jednolitego stosowania prawa Unii. W przypadku wystąpienia rozbieżności między różnymi wersjami językowymi przepis należy

interpretować z uwzględnieniem ogólnej systematyki i celu uregulowania, którego jest częścią (zob. wyroki: z dnia 27 marca 1990 r. w sprawie C-372/88 Cricket St Thomas, Rec. s. I-1345, pkt 18, 19; z dnia 12 listopada 1998 r. w sprawie C-149/97 Institute of the Motor Industry, Rec. s. I-7053, pkt 16; z dnia 25 marca 2010 r. w sprawie C-451/08 Helmut Müller, Zb.Orz. s. I-2673, pkt 38).

45 W odniesieniu do systematyki pkt 1 załącznika III należy zauważyć po pierwsze, że pierwotny tekst, będący punktem odniesienia przy formułowaniu załącznika III, znajduje się w pkt 1 załącznika H do szóstej dyrektywy, dodanego do niej na mocy art. 1 pkt 5 dyrektywy Rady 92/77/EWG z dnia 19 października 1992 r. uzupełniającej wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającej dyrektywę 77/388/EWG (Dz.U. L 316, s. 1).

46 Ów pkt 1 został nieznacznie zmodyfikowany, kiedy dyrektywa 2006/112 zastąpiła szóstą dyrektywę. Jak bowiem słusznie podkreśliła podczas rozprawy Komisja, po wyrażeniu „[ś]rodki spożywcze [...]” w pkt 1 załącznika H do szóstej dyrektywy następuje średnik, między innymi w językach duńskim, francuskim, włoskim, niderlandzkim i angielskim. Jeśli chodzi o wspomniane wersje językowe, w pkt 1 załącznika III średnik został zastąpiony przecinkiem w języku duńskim, francuskim, włoskim i niderlandzkim.

47 Jednakże zgodnie z motywem 3 dyrektywy 2006/112 zmiana struktury i brzmienia szóstej dyrektywy miała na celu jasne i racjonalne ujęcie przepisów, bez zmiany, co do zasady, treści obowiązującego ustawodawstwa, nawet jeżeli niewielka liczba zmian co do istoty została mimo wszystko wprowadzona, co nierozzerwalnie wiąże się z każdym przekształceniem dyrektywy.

48 W braku zmian co do istoty w pkt 1 załącznika III, systematykę tego przepisu należy analizować w świetle sformułowania pkt 1 załącznika H do szóstej dyrektywy, który wyraża zamiar, jaki przyświecał prawodawcy Unii przy ustalaniu listy towarów i usług, które mogą podlegać obniżonej stawce podatku VAT.

49 Z punktu widzenia semantyki użycie średnika po wyrażeniu „[ś]rodki spożywcze [...]” wyraźnie oznacza, że pkt 1 załącznika H do szóstej dyrektywy składa się z trzech odrębnych części. Należy w związku z tym uznać, że skoro zamiar ustawodawcy nie uległ zmianie, pkt 1 załącznika III składa się z tych samych trzech części.

50 Jak stwierdził rzecznik generalny w pkt 54 opinii, każda z tych trzech części poświęcona jest środkom spożywczym przeznaczonym dla ludzi i zwierząt. Pierwsza część wymienia same środki spożywcze. Trzecia część odnosi się do produktów używanych jako dodatki lub substytuty środków spożywczych. Druga część dotyczy żywych zwierząt, nasion, roślin i składników, które same w sobie nie stanowią środków spożywczych. Logicznie rzecz

biorąc, tę drugą część, znajdującą się pomiędzy dwiema pozostałymi, należy rozumieć w ten sposób, że dotyczy ona wymienionych w niej towarów wyłącznie w zakresie, w jakim są one zwykle przeznaczone do produkcji środków spożywczych. Wniosek ten potwierdza okoliczność, iż wbrew twierdzeniu Królestwa Niderlandów niektóre nasiona i rośliny mogą być zwykle przeznaczone do produkcji środków spożywczych. Użycie w tym wykazie wyrażenia „żywe zwierzęta” oznacza, że obniżoną stawkę podatku VAT stosuje się do dostaw dokonanych przed ubojem zwierząt.

51 W związku z powyższym systematyka pkt 1 załącznika III prowadzi do wykładni, zgodnie z którą dostawa żywych zwierząt może podlegać obniżonej stawce podatku VAT tylko pod warunkiem, iż zwierzęta te są zwykle przeznaczone do produkcji środków spożywczych.

52 Jeśli chodzi o cel ustanowienia pkt 1 załącznika III, należy zaznaczyć, że w odpowiedzi na pytanie pisemne Trybunału Komisja stwierdziła, a pozostali uczestnicy postępowania temu nie zaprzeczyli, iż ustawodawca Unii zamierzał, wprowadzając załącznik H do szóstej dyrektywy, umożliwić objęcie obniżoną stawką podatku VAT towarów pierwszej potrzeby, a także towarów i usług służących zaspokojeniu potrzeb o charakterze socjalnym i kulturalnym, o ile nie grozi to, lub grozi w niewielkim zakresie, zakłóceniem konkurencji.

53 Środki spożywcze, wymienione na początku załącznika III, nawet przed „dostawą wody” i „produktami farmaceutycznymi”, stanowią towary pierwszej potrzeby. Dopuszczając stosowanie do środków spożywczych obniżonej stawki podatku VAT w miejsce stawki podstawowej, ustawodawca Unii zamierzał spowodować obniżenie ich ceny, dzięki czemu staną się one łatwiej dostępne dla konsumentów, którzy ostatecznie ponoszą ciężar tego podatku (zob. w szczególności wyroki: z dnia 3 października 2006 r. w sprawie C-475/03 Banca popolare di Cremona, Zb.Orz. s. I-9373, pkt 22; z dnia 11 października 2007 r. w sprawach połączonych C-283/06 i C-312/06 KÖGÁZ i in., Zb.Orz. s. I-8463, pkt 30). Aby w pełni osiągnąć ten cel, ustawodawca w sposób logiczny rozciągnął stosowanie obniżonej stawki podatku VAT na towary, które same nie są środkami spożywczymi, lecz są zwykle przeznaczone do produkcji takich środków.

54 Z powyższego wynika, po pierwsze, że zgodnie z pkt 1 załącznika III stosowanie obniżonej stawki podatku VAT dopuszczalne jest tylko w odniesieniu do żywych zwierząt zwykle przeznaczonych do produkcji środków spożywczych, a po drugie, że celem tego przepisu jest ułatwienie konsumentom zakupu środków spożywczych.

55 Przez użycie w drugiej części omawianego pkt 1 przysłówka „zwykle” ustawodawca Unii zamierzał objąć tym przepisem zwierzęta, które najczęściej i co do zasady stanowią element łańcucha żywieniowego ludzi i zwierząt. Dotyczy to w szczególności bydła, owiec, kóz i świń, wymienionych w pkt a.4 lit. a) ustawy o podatku obrotowym. Każda dostawa

zwierząt należących do tych gatunków może być objęta obniżoną stawką podatku VAT, bez konieczności badania konkretnej sytuacji pojedynczego zwierzęcia.

56 Jak natomiast powszechnie wiadomo, w Unii Europejskiej konie znajdują się w odmiennej sytuacji niż zwierzęta należące do gatunków wymienionych w poprzednim punkcie. Konie nie są bowiem, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 65 opinii, najczęściej i co do zasady przeznaczone do produkcji środków spożywczych, nawet jeżeli rzeczywiście niektóre z nich podlegają spożyciu przez ludzi lub zwierzęta.

57 W związku z tą szczególną sytuacją koni, które nie są zwykle przeznaczone do produkcji środków spożywczych, lecz w pojedynczych wypadkach mogą być spożywane, i w świetle celu ustawodawcy Unii, jakim było obniżenie ceny towarów pierwszej potrzeby dla konsumentów, pkt 1 załącznika III należy interpretować w ten sposób, iż tylko dostawa koni w celu uboju i użycia w produkcji środków spożywczych może podlegać obniżonej stawce podatku VAT.

58 Trzeba dodać, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem przepisy stanowiące wyjątek od zasady należy interpretować ściśle (zob. w szczególności wyroki: z dnia 12 grudnia 1995 r. w sprawie C-399/93 *Oude Luttikhuis i in.*, Rec. s. I-4515, pkt 23; a także z dnia 17 czerwca 2010 r. w sprawie C-492/08 *Komisja przeciwko Francji*, Zb.Orz. s. I-5471, pkt 35). Dopuszczenie stosowania obniżonej stawki podatku VAT do każdej dostawy koni oznaczałoby zaś przyjęcie szerokiej wykładni pkt 1 załącznika III.

59 Omawiany pkt 1 nie dopuszcza więc, by państwo członkowskie stosowało obniżoną stawkę podatku VAT do każdej dostawy żywych koni, niezależnie od ich przeznaczenia.

60 Żaden z pozostałych argumentów podniesionych przez Królestwo Niderlandów i oba państwa członkowskie występujące w sprawie z interwencją na poparcie jego żądań nie podważa tego wniosku.

61 Po pierwsze bowiem, jeśli chodzi o rozporządzenie nr 504/2008 dotyczące metod identyfikacji koniowatych, zgodnie z art. 20 ust. 1 tego rozporządzenia zwierzę z gatunku koniowatych rzeczywiście „uważa się za przeznaczone do uboju w celu spożycia przez ludzi, o ile nie stwierdzono w sposób nieodwracalny, że nie jest przeznaczone do tego celu” w dokumencie identyfikacyjnym zwierzęcia. W ust. 2 tego artykułu dodano, że przed jakimkolwiek leczeniem odpowiedzialny lekarz weterynarii określa status zwierzęcia albo jako przeznaczonego do uboju w celu spożycia przez ludzi – co ma charakter „domyślny” – albo jako nieprzeznaczonego do uboju w celu spożycia przez ludzi.

62 Trzeba jednak zauważyć, że cel rozporządzenia nr 504/2008 jest całkowicie odmienny od celu pkt 1 załącznika III. Rozporządzenie to bierze bowiem pod uwagę, że koń może zostać spożyty przez człowieka, i wprowadza wobec tego zasady mające zapewnić, by koń wchodzący do łańcucha żywienia człowieka był zdalny do spożycia. W związku z tym, w celu właściwej kontroli stosowania weterynaryjnych produktów leczniczych, rozporządzenie to zakłada, iż koń jest co do zasady przeznaczony do uboju w celu spożycia przez człowieka.

63 Jednakże rozporządzenie nr 504/2008 nie pozwala stwierdzić, które konie zostaną ostatecznie przeznaczone do uboju. Poza tym z art. 20 tego rozporządzenia wynika również, że koń może nie być przeznaczony do spożycia przez człowieka.

64 Wobec powyższego z art. 20 rozporządzenia nr 504/2008 nie można wywodzić, że zdaniem ustawodawcy Unii koń jest zwykle przeznaczony do produkcji środków spożywczych.

65 Po drugie, w odniesieniu do argumentu, zgodnie z którym każda dostawa koni powinna podlegać obniżonej stawce podatku VAT na podstawie pkt 11 załącznika III, należy podkreślić, że w państwach członkowskich konie nie są najczęściej i co do zasady wykorzystywane w produkcji rolnej. Stąd w tej kwestii należy zastosować podobne rozumowanie jak w odniesieniu do pkt 1 załącznika III, to jest, że jedynie dostawa koni w celu ich wykorzystania w produkcji rolnej może podlegać obniżonej stawce podatku VAT. Podobnie jak pkt 1, pkt 11 tego załącznika nie pozwala więc stosować obniżonej stawki podatku VAT do każdej dostawy koni.

66 Po trzecie, jeśli chodzi o argument oparty na zasadzie neutralności podatku VAT jako przeszkodzie dla określania właściwej stawki tego podatku w zależności od przeznaczenia konia, należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zasada neutralności podatkowej, będąca nieodłączną częścią wspólnego systemu VAT, nie dopuszcza odmiennego traktowania, z punktu widzenia opodatkowania podatkiem VAT, towarów lub usług podobnych, konkurencyjnych wobec siebie, lecz nakazuje, by do towarów tych lub usług stosowana była jednakowa stawka (zob. w szczególności wyroki: z dnia 11 października 2001 r. w sprawie C-267/99 Adam, Rec. s. I-7467, pkt 36; z dnia 6 maja 2010 r. w sprawie C-94/09 Komisja przeciwko Francji, Zb.Orz. s. I-4261, pkt 40). Natomiast w związku ze sposobem wykorzystania, koń rzeźny nie jest towarem podobnym ani do konia wyścigowego, ani do konia przeznaczonego do jazdy rekreacyjnej, jeżeli jest on sprzedawany w tym celu. Wobec tego, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 78 opinii, powyższe kategorie koni nie są wobec siebie konkurencyjne, mogą więc podlegać różnym stawkom podatku VAT.

67 Skargę Komisji należy zatem uznać za zasadną.

68 W związku z powyższym należy stwierdzić, że stosując obniżoną stawkę podatku VAT do każdej dostawy, każdego przywozu i nabycia wewnątrzspółnotowego koni, Królestwo Niderlandów uchybiło zobowiązaniom, jakie na nim ciążyą na mocy art. 12 szóstej dyrektywy w związku z załącznikiem H do tej dyrektywy oraz art. 96–98 i art. 99 ust. 1 dyrektywy 2006/112 w związku z załącznikiem III.

W przedmiocie kosztów

69 Zgodnie z art. 69 § 2 regulaminu postępowania kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Komisja wniosła o obciążenie Królestwa Niderlandów kosztami postępowania, a ono przegrało sprawę, należy je obciążyć kosztami postępowania.

70 Zgodnie z art. 69 § 4 akapit pierwszy regulaminu postępowania Republika Federalna Niemiec i Republika Francuska, które przystąpiły do sprawy w charakterze interwenientów, pokrywają własne koszty.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

- 1) Stosując obniżoną stawkę podatku od wartości dodanej do każdej dostawy, każdego przywozu i nabycia wewnątrzspółnotowego koni, Królestwo Niderlandów uchybiło zobowiązaniom, jakie na nim ciążyą na mocy art. 12 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 2006/18/WE z dnia 14 lutego 2006 r., w związku z załącznikiem H do tej dyrektywy, oraz 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.**
- 2) Królestwo Niderlandów zostaje obciążone kosztami postępowania.**
- 3) Republika Federalna Niemiec i Republika Francuska pokrywają własne koszty.**

Podpisy

* Język postępowania: niderlandzki.