

Zaak C-41/09

Europese Commissie

tegen

Koninkrijk der Nederlanden

„Niet-nakoming – Belasting over toegevoegde waarde – Zesde btw-richtlijn – Richtlijn 2006/112/EG – Toepassing van verlaagd tarief – Levende dieren die gewoonlijk bestemd zijn voor gebruik voor bereiding van levensmiddelen voor menselijke en dierlijke consumptie – Levering, invoer en verwerving van paarden”

Samenvatting van het arrest

Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Mogelijkheid voor lidstaten om verlaagd tarief toe te passen op bepaalde leveringen van goederen en dienstverrichtingen

(Richtlijn 77/388 van de Raad, zoals gewijzigd bij richtlijn 2006/18, art. 12, bijlage H, en richtlijn 2006/112, art. 96-99, lid 1, bijlage III)

Door een verlaagd tarief van de belasting over de toegevoegde waarde toe te passen op alle leveringen, invoer en intracommunautaire verwervingen van paarden komt een lidstaat de verplichtingen niet na die op hem rusten krachtens artikel 12, gelezen in samenhang met bijlage H, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, zoals gewijzigd bij richtlijn 2006/18, alsmede krachtens de artikelen 96 tot en met 99, lid 1, van richtlijn 2006/112 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, gelezen in samenhang met bijlage III ervan.

Punt 1 van bijlage III staat toepassing van een verlaagd tarief van de belasting over de toegevoegde waarde immers alleen toe voor levende dieren die gewoonlijk bestemd zijn voor gebruik voor de bereiding van levensmiddelen en bovendien bestaat de doelstelling van deze bepaling erin, de aankoop van deze levensmiddelen door de eindconsument te vergemakkelijken.

Gelet op de specifieke situatie, binnen de Unie, van paarden, die hoewel zij niet gewoonlijk bestemd zijn voor gebruik voor de bereiding van levensmiddelen, in bepaalde gevallen toch voor consumptie kunnen worden gebruikt, dient te worden aangenomen dat, gelet op de doelstelling van de wetgever van de Unie om essentiële goederen minder duur voor de eindconsument te maken, punt 1 van bijlage III bij richtlijn 2006/112 aldus dient te worden uitgelegd dat uitsluitend de levering van een paard met het oog op slachting voor gebruik voor de bereiding van levensmiddelen aan een verlaagd tarief van de belasting over de toegevoegde waarde kan worden onderworpen.

(cf. punten 54, 57, 68 en dictum)

ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

3 maart 2011 (*)

„Niet-nakoming – Belasting over toegevoegde waarde – Zesde btw-richtlijn – Richtlijn 2006/112/EG – Toepassing van verlaagd tarief – Levende dieren die gewoonlijk bestemd zijn voor gebruik bij bereiding van levensmiddelen voor menselijke en dierlijke consumptie – Levering, invoer en verwerving van paarden”

In zaak C-41/09,

betreffende een beroep wegens niet-nakoming krachtens artikel 226 EG, ingesteld op 29 januari 2009,

Europese Commissie, vertegenwoordigd door D. Triantafyllou en W. Roels als gemachtigden, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verzoekster,

tegen

Koninkrijk der Nederlanden, vertegenwoordigd door C. Wissels, M. Noort, M. de Grave en J. Langer als gemachtigden,

verweerder,

ondersteund door:

Bondsrepubliek Duitsland, vertegenwoordigd door M. Lumma en C. Blaschke als gemachtigden, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

Franse Republiek, vertegenwoordigd door B. Beaupère-Manokha als gemachtigde,

interveniënten,

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: A. Tizzano, kamerpresident, J. J. Kasel, A. Borg Barthet, M. Safjan (rapporteur) en M. Berger, rechters,

advocaat-generaal: Y. Bot,

griffier: M. Ferreira, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 7 september 2010,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 5 oktober 2010,

het navolgende

Arrest

1 De Commissie van de Europese Gemeenschappen verzoekt het Hof vast te stellen dat het Koninkrijk der Nederlanden, door een verlaagd tarief van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) toe te passen op de levering, invoer en intracommunautaire verwerving van bepaalde levende dieren, met name paarden, die niet gewoonlijk bestemd zijn voor gebruik bij de bereiding van levensmiddelen voor menselijke en dierlijke consumptie, de verplichtingen niet is nagekomen die op hem rusten krachtens artikel 12, gelezen in samenhang met bijlage H, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2006/18/EG van de Raad van 14 februari 2006 (PB L 51, blz. 12; hierna: „Zesde richtlijn), alsmede krachtens de artikelen 96 tot en met 99, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1), gelezen in samenhang met bijlage III ervan (hierna: „bijlage III”).

Toepasselijke bepalingen

Unieregeling

2 Bij richtlijn 2006/112 werd de bestaande wettelijke regeling van de Europese Unie inzake btw, met name de Zesde richtlijn, met ingang van 1 januari 2007 ingetrokken en vervangen.

3 Volgens de punten 1 en 3 van de considerans van richtlijn 2006/112 diende tot herschikking van de Zesde richtlijn te worden overgegaan om de toepasselijke bepalingen helder en rationeel te presenteren in een herschikte structuur en formulering, zonder dat in principe materiële wijzigingen in de bestaande wettelijke regeling werden aangebracht.

4 Zo stemmen de artikelen 96 tot en met 99, lid 1, van richtlijn 2006/112 overeen met het bepaalde in artikel 12 van de Zesde richtlijn en in bijlage H ervan.

5 Artikel 96 van richtlijn 2006/112 luidt:

„De lidstaten passen een normaal btw-tarief toe, dat door elke lidstaat wordt vastgesteld op een percentage van de maatstaf van heffing, dat voor goederenleveringen en voor diensten gelijk is.”

6 Artikel 97 van deze richtlijn bepaalt:

„1. Vanaf 1 januari 2006 tot en met 31 december 2010 mag het normale tarief niet lager zijn dan 15 %.

2. De Raad besluit overeenkomstig artikel 93 van het [EG-]Verdrag over de hoogte van het na 31 december 2010 geldende normale tarief.”

7 Artikel 98 van dezelfde richtlijn luidt:

„1. De lidstaten kunnen een of twee verlaagde tarieven toepassen.

2. De verlaagde tarieven zijn uitsluitend van toepassing op de goederenleveringen en de diensten die tot de in bijlage III genoemde categorieën behoren.

[...]

3. Bij de toepassing van de in lid 1 bedoelde verlaagde tarieven op de categorieën waarin aan goederen wordt gerefereerd, mogen de lidstaten voor de vaststelling van de juiste omschrijving van de betrokken categorie gebruikmaken van de gecombineerde nomenclatuur.”

8 Artikel 99, lid 1, van richtlijn 2006/112 luidt:

„De verlaagde tarieven worden vastgesteld op een percentage van de maatstaf van heffing dat niet lager mag zijn dan 5 %.”

9 Bijlage III, met als titel „Lijst van de goederenleveringen en de diensten waarop de in artikel 98 bedoelde verlaagde tarieven mogen worden toegepast”, bepaalt in punt 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 bereiding van levensmiddelen, alsmede producten die gewoonlijk bestemd zijn ter aanvulling of vervanging van levensmiddelen”.

10 Deze bepaling stemt overeen met punt 1 van bijlage H bij de Zesde richtlijn.

11 Punt 11 van bijlage III, dat overeenstemt met punt 10 van bijlage H bij de Zesde richtlijn, luidt:

„levering van goederen en diensten die normaal bestemd zijn voor gebruik in de landbouw, met uitzondering evenwel van kapitaalgoederen, zoals machines of gebouwen”.

Nationale regeling

12 Artikel 9 van de Wet op de omzetbelasting van 28 juni 1968 (*Staatsblad* 1968, 329; hierna: „Wet OB 1968”) bepaalt:

„1. De belasting bedraagt 19 percent.

2. In afwijking van het eerste lid bedraagt de belasting:

a) 6 percent voor leveringen van goederen en diensten, genoemd in de bij deze wet behorende tabel I;

[...]”

13 De punten a.1 en a.4 van deze tabel I bepalen:

„a.

1. voedingsmiddelen, te weten:

a) eet- en drinkwaren die plegen te worden aangewend voor menselijke consumptie;

- b) producten die kennelijk zijn bestemd om te worden aangewend voor de bereiding van de onder a bedoelde eet? en drinkwaren en daarin geheel of ten dele opgaan;
- c) producten die zijn bestemd om te worden aangewend als aanvulling op dan wel ter vervanging van de onder a bedoelde eet? en drinkwaren; met dien verstande dat tot de voedingsmiddelen niet worden gerekend alcoholhoudende dranken;

[...]

4.

- a) rundvee, schapen, geiten, varkens en paarden;
- b) andere dan de onder a vallende dieren die kennelijk zijn bestemd voor de voortbrenging of de productie van de in post 1 bedoelde voedingsmiddelen, alsmede dieren die kennelijk zijn bestemd voor het fokken van die dieren;
- c) slachtafvallen van de onder a en b vallende dieren;
- d) goederen die kennelijk zijn bestemd voor de voortplanting van de onder a en b vallende dieren”.

Precontentieuze procedure en procesverloop voor het Hof

14 Van mening dat het Koninkrijk der Nederlanden, door een verlaagd btw-tarief toe te passen op de levering, invoer en intracommunautaire verwerving van bepaalde levende dieren, met name paarden, die niet gewoonlijk bestemd zijn voor gebruik bij de bereiding van levensmiddelen voor menselijke en dierlijke consumptie, de verplichtingen niet was nagekomen die op hem rusten krachtens artikel 12 van de Zesde richtlijn, gelezen in samenhang met bijlage H ervan, heeft de Commissie de in artikel 226 EG voorziene procedure ingesteld. Op 10 april 2006 heeft de Commissie deze lidstaat een aanmaningsbrief gestuurd, met het verzoek zijn opmerkingen in te dienen.

15 In zijn antwoord van 27 juni 2006 heeft het Koninkrijk der Nederlanden erkend dat het verlaagde btw-tarief voor de levering van bepaalde levende dieren, zoals voorzien in de nationale regeling, te ruim werd toegepast vergeleken met wat is toegestaan door de Zesde richtlijn. Het gaf te kennen dat aan het Nederlandse parlement een wetsvoorstel zou worden voorgelegd teneinde de bepalingen van deze richtlijn na te leven en dat de wetwijziging wellicht op 1 januari 2007 van kracht zou worden.

16 Aangezien het Koninkrijk der Nederlanden dit wetsvoorstel evenwel niet heeft aangenomen, heeft de Commissie op 23 oktober 2007 een met redenen omkleed advies uitgebracht, waarin het Koninkrijk der Nederlanden werd verzocht de nodige maatregelen te nemen om binnen een termijn van twee maanden na de kennisgeving ervan aan dit advies te voldoen.

17 Bij brief van 26 november 2007 heeft het Koninkrijk der Nederlanden op dit met redenen omkleed advies geantwoord dat de vaste Tweede Kamercommissie voor Financiën de behandeling van het wetsvoorstel had ingezet. Op 31 maart 2008 heeft deze lidstaat aan de Commissie evenwel meegedeeld dat hij het niet opportuun achtte om thans dit wetsvoorstel goed te keuren.

18 Daarop heeft de Commissie het onderhavige beroep ingesteld.

19 Bij beschikkingen van de president van het Hof van 18 september respectievelijk 20 november 2009 zijn de Bondsrepubliek Duitsland en de Franse Republiek toegelaten tot interventie ter ondersteuning van de conclusies van het Koninkrijk der Nederlanden.

Het beroep

Argumenten van de partijen

20 De Commissie merkt op dat de artikelen 96 tot en met 99, lid 1, van richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met bijlage III, van toepassing zijn op de levering en, mutatis mutandis, de invoer en de intracommunautaire verwerving.

21 Volgens de bewoordingen van punt 1 van bijlage III komen levende dieren alsmede zaaigoed, planten en andere ingrediënten slechts in aanmerking voor een verlaagd btw-tarief als zij gewoonlijk bestemd zijn voor gebruik bij de bereiding van levensmiddelen, hetgeen niet het geval is voor paarden.

22 Bovendien volgt uit de rechtspraak van het Hof dat dit punt 1 strikt moet worden uitgelegd, zoals elke andere bepaling waarbij een verlaagd btw-tarief wordt ingevoerd.

23 Bijgevolg is de Wet OB 1968, doordat daarin is voorzien in een verlaagd btw-tarief voor de levering van bepaalde levende dieren, met name paarden, zelfs wanneer zij niet bestemd zijn voor de bereiding of productie van levensmiddelen, niet in overeenstemming met de bepalingen van richtlijn 2006/112.

24 In haar memorie van repliek voegt de Commissie daaraan toe dat de Franse, de Italiaanse en de Engelse taalversie van punt 1 van bijlage III bevestigen dat alleen goederen die op enige wijze worden gebruikt bij de bereiding van levensmiddelen voor menselijke en dierlijke consumptie, aan een verlaagd btw-tarief kunnen worden onderworpen.

25 De Commissie benadrukt voorts dat levende dieren geen levensmiddelen zijn. Met het gebruik van de woorden „levende dieren” in punt 1 van bijlage III had de wetgever van de Unie aldus de bedoeling een bestanddeel van de productie van levensmiddelen in aanmerking te nemen. Zonder deze precisering zou de levering van levende dieren immers aan het normale btw-tarief zijn onderworpen, waardoor het bewerkte eindproduct dat wel als levensmiddel kan worden gekwalificeerd, duurder zou zijn geworden.

26 Bovendien mag dit punt 1 volgens de Commissie niet aldus worden uitgelegd dat alle leveringen van paarden aan een normaal btw-tarief zijn onderworpen. Deze bepaling voorziet immers in toepassing van een verlaagd btw-tarief naargelang van het betrokken paard en de betrokken transactie. Zaken zoals prijs en ras van het dier vormen een indicatie van wat men met het dier van plan is.

27 Ten slotte merkt de Commissie op dat lang niet alle paarden bestemd zijn voor gebruik in de landbouw.

28 Het Koninkrijk der Nederlanden stelt allereerst dat de Commissie in de precontentieuze fase en in haar gedinginleidend verzoekschrift enkel met betrekking tot paarden als een van de in punt a.4, sub a, van tabel I van de Wet OB 1968 genoemde categorieën van dieren niet-nakoming heeft gesteld. Het beroep is bijgevolg niet-ontvankelijk wat betreft toepassing van een verlaagd btw-tarief op andere bepaalde levende dieren dan paarden.

29 Het Koninkrijk der Nederlanden voert vervolgens primair aan dat de Nederlandse taalversie

noch de andere taalversies van punt 1 van bijlage III steun geven aan het standpunt dat de zinsnede „die gewoonlijk bestemd zijn voor gebruik bij de bereiding van levensmiddelen” van toepassing is op levende dieren, zaaigoed en planten. Uit de Duitse taalversie van deze bepaling volgt daarentegen dat deze zinsnede enkel ziet op ingrediënten. Dit is de enige mogelijke uitlegging, aangezien bijvoorbeeld zaaigoed niet gewoonlijk bestemd is voor gebruik bij de bereiding van levensmiddelen. Paarden, als levende dieren, vallen dus onder dit punt 1, ongeacht of zij wel of niet gewoonlijk bestemd zijn voor gebruik bij de bereiding van levensmiddelen.

30 Subsidiar stelt het Koninkrijk der Nederlanden dat de Commissie geen enkel feitelijk gegeven heeft aangedragen waaruit blijkt dat paarden niet gewoonlijk bestemd zijn voor gebruik bij de bereiding van levensmiddelen. De Commissie mag zich echter niet baseren op een of ander vermoeden wanneer zij het Hof verzoekt, niet-nakoming door een lidstaat vast te stellen.

31 Meer subsidiar voert het Koninkrijk der Nederlanden aan dat paarden gewoonlijk bestemd zijn voor gebruik bij de bereiding van levensmiddelen. Uit het gebruik van het bijwoord „gewoonlijk” in punt 1 van bijlage III volgt dat niet dient te worden onderzocht of elk dier afzonderlijk bestemd is voor gebruik bij de bereiding van levensmiddelen, maar wel een bepaalde diersoort. Elk paard kan echter als slachtdier naar het slachthuis worden gevoerd, ook al kan de aanwending van het paard tijdelijk veranderen, bijvoorbeeld als sportpaard. In dit verband verwijst het Koninkrijk der Nederlanden naar de beschikking van 1 juni 2006, V.O.F. Dressuurstal Jespers (C?233/05), alsmede naar artikel 20 van verordening (EG) nr. 504/2008 van de Commissie van 6 juni 2008 ter uitvoering van de richtlijnen 90/426/EEG en 90/427/EEG van de Raad wat betreft methoden voor de identificatie van paardachtigen (PB L 149, blz. 3), waaruit blijkt dat een paardachtige in de regel wordt geacht bestemd te zijn voor de slacht voor menselijke consumptie.

32 Bovendien is de opvatting van de Commissie in de praktijk niet werkbaar omdat bij elke levering van een paard de bestemming van dit paard zou moeten worden nagegaan, temeer daar koper en verkoper een andere bedoeling kunnen hebben.

33 Meest subsidiar stelt het Koninkrijk der Nederlanden dat paarden goederen zijn die normaal bestemd zijn voor gebruik in de landbouw. Elke levering van een paard kan dus onder punt 11 van bijlage III vallen en aan een verlaagd btw-tarief worden onderworpen.

34 In zijn memorie van dupliek voegt het Koninkrijk der Nederlanden daaraan toe dat het door de Commissie gewenste resultaat, te weten toepassing van een verlaagd btw-tarief op alle grondstoffen en tussenproducten, ook wordt bereikt door alle levende dieren onder punt 1 van bijlage III te scharen. Bovendien is het duurder worden van het eindproduct door een inhaaleffect feitelijk niet aan de orde.

35 Ten slotte doet de door de Commissie voorgestane uitlegging afbreuk aan het rechtszekerheidsbeginsel. De belastingplichtige zou immers elke keer moeten onderzoeken of de levering van een paard tegen het normale tarief of tegen het verlaagde btw-tarief moet worden belast, terwijl de bestemming van het dier pas achteraf kan worden bepaald.

36 De Bondsrepubliek Duitsland merkt op dat, hoewel geen enkele door de Commissie aangehaalde taalversie het mogelijk maakt de werkingssfeer van punt 1 van bijlage III duidelijk te bepalen, uit de Duitse taalversie van deze bepaling volgt dat de zinsnede „gewoonlijk bestemd voor gebruik bij de bereiding van levensmiddelen” uitsluitend betrekking heeft op ingrediënten. Bovendien zou wanneer het toepasselijke btw-tarief wordt bepaald afhankelijk van het gebruik van het paard door de koper, inbreuk worden gemaakt op het beginsel van fiscale neutraliteit van deze belasting.

37 De Franse Republiek is van mening dat op grond van dit punt 1 een verlaagd btw-tarief kan

worden toegepast op alle leveringen van levende dieren, ongeacht de bestemming ervan. Zoals planten en zaaigoed kunnen levende dieren immers worden onderscheiden van ingrediënten die gewoonlijk bestemd zijn voor gebruik bij de bereiding van levensmiddelen. Hoe dan ook zijn paarden levende dieren die gewoonlijk bestemd zijn voor gebruik als levensmiddel.

Beoordeling door het Hof

38 Vooraf zij opgemerkt dat de Commissie ter terechtzitting heeft gepreciseerd dat van de dieren bedoeld in punt a.4, sub a, van de Wet OB 1968 haar beroep uitsluitend ziet op paarden, aangezien rundvee, schapen, geiten en varkens doorgaans voor menselijke en dierlijke consumptie worden gefokt.

39 Het onderhavige beroep moet derhalve aldus worden begrepen dat de Commissie het Koninkrijk der Nederlanden verwijt enkel op de levering, invoer en intracommunautaire verwerving van paarden een verlaagd btw-tarief toe te passen.

40 De partijen zijn het om te beginnen erover oneens in welke zin punt 1 van bijlage III dient te worden uitgelegd en ter ondersteuning van hun betoog beroepen zij zich elk op verschillende taalversies van deze bepaling.

41 Vastgesteld moet worden dat dit punt 1 niet dezelfde betekenis in de verschillende officiële talen van de Unie heeft.

42 Uit de Duitse taalversie van punt 1 van bijlage III [„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”] en de Nederlandse taalversie van ditzelfde punt [„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”], waarop het Koninkrijk der Nederlanden zich baseert, volgt immers dat de zinsnede „gewoonlijk bestemd voor gebruik bij de bereiding van levensmiddelen” uitsluitend ziet op ingrediënten, hetgeen betekent dat alle leveringen van levende dieren, ongeacht de bestemming ervan, onder een verlaagd btw-tarief kunnen vallen.

43 De Engelse taalversie van dit punt 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”], de Franse taalversie [„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”] en de Italiaanse taalversie [„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”], waarop de Commissie zich baseert, kunnen daarentegen tot op verschillende hoogte aldus worden uitgelegd dat de zinsnede „gewoonlijk bestemd voor gebruik bij de bereiding van levensmiddelen” niet alleen op ingrediënten, maar ook op levende dieren, zaaigoed en planten betrekking heeft.

44 Volgens vaste rechtspraak kan de in een van de taalversies van een Unierechtelijke

bepaling gebruikte formulering niet als enige grondslag voor de uitlegging van die bepaling dienen; evenmin kan er in zoverre voorrang aan worden toegekend boven de andere taalversies. Een dergelijke benadering zou immers onverenigbaar zijn met het vereiste van eenvormige toepassing van het Unierecht. Wanneer er verschillen zijn tussen de taalversies, moet bij de uitlegging van de betrokken bepaling worden gelet op de algemene opzet en de doelstelling van de regeling waarvan zij een onderdeel vormt (zie arresten van 27 maart 1990, *Cricket St Thomas*, C-372/88, Jurispr. blz. I-1345, punten 18 en 19; 12 november 1998, *Institute of the Motor Industry*, C-149/97, Jurispr. blz. I-7053, punt 16, en 25 maart 2010, *Helmut Müller*, C-451/08, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 38).

45 Wat de algemene opzet van punt 1 van bijlage III betreft, zij in de eerste plaats opgemerkt dat de oorspronkelijke tekst, die als referentiepunt heeft gediend bij de opstelling van deze bijlage III, is vervat in punt 1 van bijlage H bij de Zesde richtlijn; deze bijlage werd bij de Zesde richtlijn gevoegd bij artikel 1, punt 5, van richtlijn 92/77/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging van richtlijn 77/388 (PB L 316, blz. 1).

46 Dit punt 1 is licht gewijzigd toen de Zesde richtlijn is vervangen door richtlijn 2006/112. Zoals de Commissie ter terechtzitting terecht heeft opgemerkt, wordt de zinsnede „[l]evensmiddelen [...] voor menselijke en dierlijke consumptie” gevolgd door een puntkomma met name in de Deense, Franse, Italiaanse, Nederlandse en Engelse taalversie van punt 1 van bijlage H bij de Zesde richtlijn. Van deze taalversies is in de Deense, de Franse, de Italiaanse en de Nederlandse versie van dit punt 1 deze puntkomma echter vervangen door een gewone komma.

47 Volgens punt 3 van de considerans van richtlijn 2006/112 beoogt de herschikking van de structuur en de formulering van de Zesde richtlijn een heldere en rationele presentatie van de bepalingen waarbij evenwel in principe geen materiële wijzigingen in de bestaande wetgeving worden aangebracht, ook al moet een gering aantal materiële wijzigingen die inherent zijn aan de herschikkingsexercitie, in de tekst worden aangebracht.

48 Aangezien punt 1 van bijlage III niet substantieel is gewijzigd, moet de algemene opzet van deze bepaling worden onderzocht aan de hand van de bewoordingen van punt 1 van bijlage H bij de Zesde richtlijn, die weergeven welke bedoeling de wetgever van de Unie voor ogen had toen hij de lijst opstelde van goederenleveringen en diensten die voor een verlaagd btw-tarief in aanmerking kunnen komen.

49 Het gebruik van een puntkomma na de zinsnede „[l]evensmiddelen [...] voor menselijke en dierlijke consumptie” betekent semantisch gezien duidelijk dat punt 1 van bijlage H bij de Zesde richtlijn bestaat uit drie van elkaar te onderscheiden zinsdelen. Daaruit dient dus te worden geconcludeerd dat, aangezien de bedoeling van de wetgever niet is veranderd, punt 1 van bijlage III dezelfde drie zinsdelen bevat.

50 Zoals de advocaat-generaal in punt 54 van zijn conclusie heeft opgemerkt, is elk van deze drie zinsdelen aan levensmiddelen voor menselijke en dierlijke consumptie gewijd. Het eerste zinsdeel ziet namelijk op de eigenlijke levensmiddelen. Het derde zinsdeel betreft producten die gewoonlijk bestemd zijn ter aanvulling op of vervanging van levensmiddelen. Het tweede zinsdeel ziet op levende dieren, zaaigoed, planten en ingrediënten, die zelf geen levensmiddelen zijn. Logischerwijs moet dit tweede zinsdeel, dat tussen de twee andere zinsdelen is geplaatst, aldus worden begrepen dat het uitsluitend ziet op deze bestanddelen voor zover zij gewoonlijk bestemd zijn voor gebruik bij de bereiding van levensmiddelen. Deze beoordeling vindt steun in het feit dat, anders dan het Koninkrijk der Nederlanden aanvoert, bepaalde soorten zaaigoed en planten mogelijk gewoonlijk zijn bestemd voor gebruik bij de bereiding van levensmiddelen. Het gebruik van de term „levende dieren” in deze lijst betekent dat het verlaagde btw-tarief geldt voor

leveringen die zijn verricht vóór slachting van de dieren.

51 Bijgevolg staft de algemene opzet van punt 1 van bijlage III de uitlegging volgens welke leveringen van levende dieren enkel in aanmerking komen voor een verlaagd btw-tarief wanneer zij gewoonlijk bestemd zijn voor gebruik bij de bereiding van levensmiddelen.

52 Wat de doelstelling van punt 1 van bijlage III betreft, zij opgemerkt dat de Commissie op een schriftelijke vraag van het Hof heeft geantwoord, zonder op dit punt door de andere partijen in het geding te zijn weersproken, dat de wetgever van de Unie bij het opstellen van bijlage H bij de Zesde richtlijn de bedoeling had dat essentiële goederen en diensten die aan sociale of culturele doelstellingen tegemoetkomen, voor zover zij geen of slechts een klein risico voor versterking van de mededinging inhielden, in aanmerking konden komen voor een verlaagd btw-tarief.

53 Levensmiddelen, die aan het begin van bijlage III, nog voor „waterdistributie” en „farmaceutische producten”, zijn vermeld, vormen essentiële goederen. Door het mogelijk te maken dat levensmiddelen aan een verlaagd btw-tarief en niet aan een normaal btw-tarief kunnen worden onderworpen, heeft de wetgever van de Unie deze goederen minder duur willen maken en dus toegankelijker voor de eindconsument, die de btw uiteindelijk draagt (zie met name arresten van 3 oktober 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, Jurispr. blz. I-9373, punt 22, en 11 oktober 2007, KÖGÁZ e.a., C-283/06 en C-312/06, Jurispr. blz. I-8463, punt 30). Om deze doelstelling ten volle te verwezenlijken heeft de wetgever van de Unie logischerwijze de toepassing van dit verlaagde btw-tarief uitgebreid tot bestanddelen die weliswaar zelf geen levensmiddelen zijn, maar gewoonlijk bestemd zijn voor gebruik bij de bereiding van levensmiddelen.

54 Uit het voorgaande volgt, ten eerste, dat punt 1 van bijlage III toepassing van een verlaagd btw-tarief enkel toestaat voor levende dieren die gewoonlijk bestemd zijn voor gebruik bij de bereiding van levensmiddelen en, ten tweede, dat de doelstelling van deze bepaling erin bestaat, de aankoop van deze levensmiddelen door de eindconsument te vergemakkelijken.

55 Door het gebruik van het bijwoord „gewoonlijk” in het tweede zinsdeel van punt 1 doelt de wetgever van de Unie op dieren die gebruikelijk en doorgaans bestemd zijn om te worden gebruikt in de menselijke en dierlijke voedselketen. Dat is met name het geval voor rundvee, schapen, geiten en varkens, vermeld in punt a.4, sub a, van de Wet OB 1968. Alle leveringen van dieren die tot deze soorten behoren, kunnen dus aan een verlaagd btw-tarief worden onderworpen zonder dat de specifieke situatie van dit of dat dier behoeft te worden onderzocht.

56 Het is daarentegen algemeen bekend dat binnen de Unie paarden zich in een andere situatie dan de hierboven vermelde diersoorten bevinden. Zoals de advocaat-generaal in punt 65 van zijn conclusie heeft opgemerkt, zijn paarden niet gewoonlijk en in het algemeen bestemd voor gebruik bij de bereiding van levensmiddelen, ook al worden sommige paarden daadwerkelijk voor menselijke of dierlijke consumptie aangewend.

57 Gelet op deze specifieke situatie van paarden, die hoewel zij niet gewoonlijk bestemd zijn voor gebruik bij de bereiding van levensmiddelen, in bepaalde gevallen toch voor consumptie kunnen worden gebruikt, dient te worden aangenomen dat gelet op de doelstelling van de wetgever van de Unie om essentiële goederen minder duur voor de eindconsument te maken, punt 1 van bijlage III aldus dient te worden uitgelegd dat uitsluitend de levering van een paard met het oog op slachting voor gebruik bij de bereiding van levensmiddelen aan een verlaagd btw-tarief kan worden onderworpen.

58 Daaraan dient te worden toegevoegd dat volgens vaste rechtspraak bepalingen die een afwijking vormen op een beginsel, strikt moeten worden uitgelegd (zie met name arresten van 12

december 1995, Oude Luttikhuis e.a., C-399/93, Jurispr. blz. I-4515, punt 23, en 17 juni 2010, Commissie/Frankrijk, C-492/08, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 35). Wanneer echter zou worden toegestaan dat een verlaagd btw-tarief kan worden toegepast op elke levering van een paard, zou dit impliceren dat aan punt 1 van bijlage III een ruime uitlegging wordt gegeven.

59 Op grond van dit punt 1 is het een lidstaat dus niet toegestaan om een verlaagd btw-tarief toe te passen op alle leveringen van levende paarden ongeacht de bestemming ervan.

60 Aan deze conclusie kan niet worden afgedaan door de overige argumenten die worden aangevoerd door het Koninkrijk der Nederlanden en de twee lidstaten die ter ondersteuning van de conclusie van deze lidstaat zijn geïntervenieerd.

61 Ten eerste dient aangaande verordening nr. 504/2008 wat betreft methoden voor de identificatie van paardachtigen immers te worden opgemerkt dat ingevolge artikel 20, lid 1, van deze verordening een paardachtige „wordt geacht bestemd te zijn voor de slacht voor menselijke consumptie, tenzij onherroepelijk is verklaard dat de paardachtige hiervoor niet bestemd is” in het identificatiedocument van het dier. Lid 2 van dit artikel preciseert dat voorafgaand aan voorziene behandelingen de verantwoordelijke dierenarts vaststelt wat de status van de paardachtige is: bestemd voor de slacht voor menselijke consumptie, wat „het normale geval” is, of niet bestemd voor de slacht voor menselijke consumptie.

62 Het voorwerp van verordening nr. 504/2008 verschilt echter sterk van dat van punt 1 van bijlage III. In deze verordening wordt immers rekening gehouden met het feit dat paarden voor menselijke consumptie kunnen dienen en bijgevolg voorziet deze verordening in een regeling die ervoor moet zorgen dat paarden die in de menselijke voedselketen terechtkomen, niet ongeschikt voor consumptie zijn. Binnen deze context bepaalt deze verordening, teneinde de toediening van geneesmiddelen voor diergeneeskundig gebruik optimaal te controleren, dat een paardachtige in beginsel bestemd is voor slachting voor menselijke consumptie.

63 Op basis van verordening nr. 504/2008 kan evenwel niet worden uitgemaakt welke paarden uiteindelijk deze bestemming zullen krijgen. Bovendien bepaalt artikel 20 van deze verordening tevens dat het mogelijk is dat een paard niet bestemd is voor menselijke consumptie.

64 Aldus kan uit artikel 20 van verordening nr. 504/2008 niet worden afgeleid dat een paard volgens de wetgever van de Unie gewoonlijk bestemd is voor gebruik bij de bereiding van levensmiddelen.

65 Ten tweede dient aangaande het argument dat alle leveringen van paarden op grond van punt 11 van bijlage III aan een verlaagd btw-tarief moeten worden onderworpen, te worden benadrukt dat paarden in de lidstaten niet gebruikelijk en doorgaans in de landbouw worden gebruikt. Daaruit volgt dat de te volgen redenering analoog is met de redenering die geldt voor punt 1 van deze bijlage, namelijk dat uitsluitend leveringen van paarden voor gebruik in de landbouw voor een verlaagd btw-tarief in aanmerking kunnen komen. Net zo min als op grond van dit punt 1 kan op grond van dit punt 11 een verlaagd btw-tarief worden toegepast op alle leveringen van paarden.

66 Ten derde dient aangaande het argument in verband met het beginsel van neutraliteit van de btw, dat eraan in de weg staat dat het toepasselijke btw-tarief wordt bepaald naargelang van de bestemming van het paard, eraan te worden herinnerd dat volgens vaste rechtspraak het beginsel van fiscale neutraliteit, dat inherent is aan het gemeenschappelijke btw-stelsel, zich ertegen verzet dat soortgelijke goederen of diensten, die dus met elkaar concurreren, uit het oogpunt van de btw verschillend worden behandeld, zodat deze goederen of diensten aan eenzelfde tarief moeten

worden onderworpen (zie met name arresten van 11 oktober 2001, Adam, C-267/99, Jurispr. blz. I-7467, punt 36, en 6 mei 2010, Commissie/Frankrijk, C-94/09, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 40). Gelet op hun respectieve gebruik, zijn slachtpaarden, wedstrijdpaarden of gezelschapspaarden evenwel geen soortgelijke paarden wanneer deze paarden voor dit gebruik worden verkocht. Zoals de advocaat-generaal in punt 78 van zijn conclusie heeft opgemerkt, concurreren deze categorieën van paarden dus niet met elkaar, zodat zij aan verschillende btw-tarieven kunnen worden onderworpen.

67 Bijgevolg moet het door de Commissie ingestelde beroep gegrond worden verklaard.

68 Derhalve dient te worden vastgesteld dat het Koninkrijk der Nederlanden, door een verlaagd btw-tarief toe te passen op alle leveringen, invoer en intracommunautaire verwervingen van paarden, de verplichtingen niet is nagekomen die op hem rusten krachtens artikel 12, gelezen in samenhang met bijlage H, van de Zesde richtlijn alsmede krachtens de artikelen 96 tot en met 99, lid 1, van richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met bijlage III ervan.

Kosten

69 Volgens artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen, voor zover dat is gevorderd. Aangezien het Koninkrijk der Nederlanden in het ongelijk is gesteld, moet het overeenkomstig de vordering van de Commissie worden verwezen in de kosten.

70 Volgens lid 4, eerste alinea, van hetzelfde artikel dragen de Bondsrepubliek Duitsland en de Franse Republiek, die in het geding zijn tussengekomen, hun eigen kosten.

Het Hof (Eerste kamer) verklaart:

1) **Door een verlaagd tarief van belasting over de toegevoegde waarde toe te passen op alle leveringen, invoer en intracommunautaire verwervingen van paarden, is het Koninkrijk der Nederlanden de verplichtingen niet nagekomen die op hem rusten krachtens artikel 12, gelezen in samenhang met bijlage H, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, zoals gewijzigd bij richtlijn 2006/18/EG van de Raad van 14 februari 2006, alsmede krachtens de artikelen 96 tot en met 99, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, gelezen in samenhang met bijlage III ervan.**

2) **Het Koninkrijk der Nederlanden wordt verwezen in de kosten.**

3) **De Bondsrepubliek Duitsland en de Franse Republiek dragen hun eigen kosten.**

ondertekeningen

* Procestaal: Nederlands.