

Zadeva C-41/09

Evropska komisija

proti

Kraljevini Nizozemski

„Neizpolnitev obveznosti države – Davek na dodano vrednost – Šesta direktiva o DDV – Direktiva 2006/112/ES – Uporaba nižje stopnje – Žive živali, ki so običajno namenjene za pripravo živil za prehrano ljudi in živali – Dobava, uvoz in pridobitev konj“

Povzetek sodbe

*Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Možnost držav članic, da za določene dobave blaga in opravljanje storitev uporabijo nižjo stopnjo*

*(direktivi Sveta 77/388, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2006/18, člen 12, Priloga H, in 2006/112, členi od 96 do 99(1), Priloga III)*

Država članica s tem, da je uporabila nižjo stopnjo davka na dodano vrednost za vsako dobavo, uvoz in pridobitev konj znotraj Skupnosti, ni izpolnila obveznosti iz člena 12 Šeste direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2006/18, v povezavi s Prilogo H k tej direktivi in iz členov od 96 do 99(1) Direktive 2006/112 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost v povezavi s Prilogo III k tej direktivi.

Po eni strani je namreč na podlagi točke 1 Priloge III uporaba nižje stopnje davka na dodano vrednost dovoljena le za žive živali, ki so običajno namenjene za pripravo živil, po drugi strani je cilj te določbe končnemu potrošniku olajšati nakup teh živil.

Ob upoštevanju posebnega položaja konj v Uniji – namreč, čeprav običajno niso namenjeni za pripravo živil, so nekateri od njih vseeno namenjeni za prehrano – pa je treba glede na cilj zakonodajalca Unije, da postanejo bistveni proizvodi za končnega potrošnika cenejši, točko 1 Priloge III k Direktivi 2006/112 razlagati tako, da se lahko nižja stopnja davka na dodano vrednost uporabi le za dobavo konja za zakol, ki se uporabi za pripravo živil.

(Glej točke 54, 57 in 68 in izrek.)

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 3. marca 2011(\*)

„Neizpolnitev obveznosti države – Davek na dodano vrednost – Šesta direktiva o DDV – Direktiva

2006/112/ES – Uporaba nižje stopnje – Žive živali, ki so običajno namenjene za pripravo živil za prehrano ljudi in živali – Dobava, uvoz in pridobitev konj“

V zadevi C-41/09,

zaradi tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti na podlagi člena 226 ES, vložene 29. januarja 2009,

**Evropska komisija**, ki jo zastopata D. Triantafyllou in W. Roels, zastopnika, z naslovom za vrožanje v Luxembourg,

tožeča stranka,

proti

**Kraljevini Nizozemski**, ki jo zastopajo C. Wissels, M. Noort, M. de Grave in J. Langer, zastopniki,

tožena stranka,

ob intervenciji

**Zvezne republike Nemčije**, ki jo zastopata M. Lumma in C. Blaschke, zastopnika, z naslovom za vrožanje v Luxembourg,

**Francoske republike**, ki jo zastopa B. Beaupère-Manokha, zastopnica,

intervenientki,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi A. Tizzano, predsednik senata, J.-J. Kasel, A. Borg Barthet, M. Safjan (poročevalec), sodniki, in M. Berger, sodnica,

generalni pravobranilec: Y. Bot,

sodna tajnica: M. Ferreira, glavna administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 7. septembra 2010,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 5. oktobra 2010

izreka naslednjo

**Sodbo**

1 Komisija Evropskih skupnosti s tožbo Sodišča predlaga, naj ugotovi, da Kraljevina Nizozemska s tem, da je uporabila nižjo stopnjo davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) za dobavo, uvoz in pridobitev – znotraj Skupnosti – nekaterih živih živali, zlasti konj, ki niso običajno namenjeni za pripravo živil za prehrano ljudi in živali, ni izpolnila obveznosti iz člena 12 Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL L 145, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2006/18/ES z dne 14. februarja 2006 (UL L 51, str. 12, v nadaljevanju: Šesta direktiva), v povezavi s Prilogo H k tej direktivi in iz členov od 96 do 99(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1) v povezavi s Prilogo III k tej direktivi (v nadaljevanju: Priloga III).

## Pravni okvir

### *Ureditev Unije*

2 Z Direktivo 2006/112 so bili – z učinkom od 1. januarja 2007 – obstoječi predpisi Evropske unije na področju DDV, zlasti Šesta direktiva, razveljavljeni in nadomeščeni.

3 V uvodnih izjavah 1 in 3 Direktive 2006/112 je navedeno, da je bilo treba zaradi jasne in racionalne predstavitve veljavnih določb v preoblikovani strukturi in besedilu preoblikovati Šesto direktivo, vendar natančno brez bistvenih sprememb obstoječih predpisov.

4 Tako členi od 96 do 99(1) Direktive 2006/112 ustrezajo različnim določbam člena 12 Šeste direktive in Priloge H k tej direktivi.

5 Člen 96 Direktive 2006/112 določa:

„Države članice uporabljajo splošno stopnjo DDV, ki jo določi vsaka država članica kot odstotek od davčne osnove in je enaka za dobavo blaga in za opravljanje storitev.“

6 Člen 97 te direktive določa:

„1. Od 1. januarja 2006 do 31. decembra 2010 splošna stopnja ne sme biti nižja od 15 %.

2. Svet v skladu s členom 93 Pogodbe [ES] določi višino splošne stopnje, ki se bo uporabljala po 31. decembru 2010.“

7 Člen 98 te direktive določa:

„1. Države članice lahko uporabljajo eno ali dve nižji stopnji.

2. Nižje stopnje se uporabljajo samo za dobave blaga in opravljanje storitev iz kategorij, določenih v Prilogi III.

[...]

3. Pri uporabi nižjih stopenj iz odstavka 1 za kategorije, ki se nanašajo na blago, lahko države članice uporabljajo kombinirano nomenklaturo, da določijo natančen obseg vsake kategorije.“

8 Člen 99(1) Direktive 2006/112 določa:

„Nižje stopnje se določijo kot odstotek od davčne osnove, ki ne sme biti nižji od 5 %.“

9 Priloga III z naslovom „Seznam dobav blaga in storitev, za katere se lahko uporabljajo nižje

stopnje iz člena 98“ v točki 1 navaja:

„Živila (vključno s pijačami, razen alkoholnih pijač) za prehrano ljudi in živali; živih živali, semen, rastlin in sestavin, ki so običajno namenjene za pripravo živil; proizvodov, ki se običajno uporabljajo kot dodatki ali nadomestki živil“.

10 Ta določba ustreza točki 1 Priloge H k Šesti direktivi.

11 V točki 11 Priloge III, ki ustreza točki 10 Priloge H k Šesti direktivi, je navedeno:

„dobave blaga in opravljanje storitev, ki so običajno namenjene za uporabo v kmetijski proizvodnji, razen opreme[,] kot so kmetijski stroji ali objekti“.

#### *Nacionalna ureditev*

12 Člen 9 zakona o prometnem davku (Wet op de omzetbelasting) z dne 28. junija 1968 ( *Staatsblad* 1968, št. 329, v nadaljevanju: zakon o prometnem davku) določa:

„1. Stopnja davka je 19 %.

2. Z odstopanjem od odstavka 1 je stopnja davka:

(a) 6 % za dobave blaga in opravljanje storitev iz preglednice I k temu zakonu ;

[...]

13 Točki a. 1 in a. 4 preglednice I določata:

„a.

1. živila, zlasti:

(a) živila in pijače, ki so običajno namenjene prehrani ljudi;

(b) proizvodi, ki so očitno namenjeni pripravi živil in pijač iz točke (a) in jih te v celoti ali deloma vsebujejo;

(c) proizvodi, ki se uporabljajo kot dopolnilo k živilom in pijačam iz točke (a) ali kot njihovo nadomestilo, s tem da se alkoholne pijače ne štejejo za živila;

[...]

4.

(a) govedo, ovce, koze, prašiči in konji;

(b) druge živali kot tiste iz točke (a), ki so očitno namenjene proizvodnji ali pripravi živil iz točke 1 zgoraj, ter živali, ki so očitno namenjene reji teh živali;

(c) drobovina živali iz točk (a) in (b);

(d) proizvodi, ki so očitno namenjeni razmnoževanju živali iz točk (a) in (b).“

#### **Predhodni postopek in postopek pred Sodiščem**

14 Ker je Komisija menila, da Kraljevina Nizozemska s tem, da je uporabila nižjo stopnjo DDV

za dobavo, uvoz in pridobitev – znotraj Skupnosti – nekaterih živih živali, zlasti konj, ki niso običajno namenjeni za pripravo živil za prehrano ljudi in živali, ni spoštovala obveznosti iz člena 12 Šeste direktive v povezavi s Prilogo H k tej direktivi, se je odločila, da bo izvedla postopek iz člena 226 ES. Komisija je tej državi članici z dopisom z dne 10. aprila 2006 poslala uradni opomin in jo pozvala, naj v zvezi s tem predloži svoje pripombe.

15 Kraljevina Nizozemska je v odgovoru z dne 27. junija 2006 priznala, da je taka uporaba nižje stopnje DDV za dobave nekaterih živih živali, kot jo določa nacionalni predpis, širša od tiste, ki je dovoljena na podlagi Šeste direktive. Navedla je, da je bil za spoštovanje te direktive nizozemskemu parlamentu v obravnavo predložen predlog zakona in da bo zakonodajna sprememba verjetno začela veljati 1. januarja 2007.

16 Ker pa Kraljevina Nizozemska tega zakona ni sprejela, ji je Komisija 23. oktobra 2007 poslala obrazloženo mnenje, v katerem jo je pozvala, naj v dveh mesecih od vročitve sprejme ukrepe, potrebne za uskladitev s tem mnenjem.

17 Kraljevina Nizozemska je z dopisom z dne 26. novembra 2007 odgovorila na to obrazloženo mnenje in navedla, da je stalni odbor za finance drugega doma parlamenta začel razpravo o navedenem predlogu zakona. Vendar pa je ta država članica 31. marca 2008 Komisijo obvestila, da se ji takrat sprejetje tega zakona ni zdelo primerno.

18 V teh okoliščinah je Komisija vložila to tožbo.

19 S sklepoma predsednika Sodišča z dne 18. septembra 2009 in z dne 20. novembra 2009 je bila Zvezni republiki Nemčiji in Francoski republiki dovoljena intervencija v podporo predlogom Kraljevine Nizozemske.

## **Tožba**

### *Trditve strank*

20 Komisija navaja, da se členi od 96 do 99(1) Direktive 2006/112 v povezavi s Prilogo III uporabljajo za dobave ter *mutatis mutandis* za uvoz in pridobitve znotraj Skupnosti.

21 V skladu z besedilom točke 1 Priloge III se za žive živali ter semena, rastline in druge sestavine nižja stopnja DDV uporablja samo, če so običajno namenjeni pripravi živil, kar pa naj ne bi veljalo za konje.

22 Poleg tega naj bi iz sodne prakse Sodišča izhajalo, da je treba navedeno točko 1 razlagati ozko, tako kot tudi vsako drugo določbo, s katero je uvedena nižja stopnja DDV.

23 Zato naj zakon o prometnem davku, ki določa nižjo stopnjo DDV za dobavo nekaterih živih živali, zlasti konj, tudi če ti niso namenjeni proizvodnji ali pripravi živil, ne bi bil v skladu z določbami Direktive 2006/112.

24 Komisija v repliki dodaja, da razlike točke 1 Priloge III v francoskem, italijanskem in angleškem jeziku potrjujejo, da se nižja stopnja DDV lahko uporablja le za proizvode, ki se na kakršen koli način uporabljajo pri pripravi živil, namenjenih za prehrano ljudi in živali.

25 Poleg tega Komisija poudarja, da živali niso živila. Zakonodajalec Unije naj bi z uporabo izraza „žive živali“ v točki 1 Priloge III želel zajeti celotno področje proizvodnje živil. Če ne bi bilo tega poudarka, naj bi se namreč za dobavo živih živali uporabljala splošna stopnja DDV, zaradi česar bi bili končni predelani proizvodi, ki pa so živila, dražji.

26 Poleg tega Komisija meni, da se navedena točka 1 ne sme razlagati tako, da se za vsako dobavo konj uporablja splošna stopnja DDV. Ta določba naj bi namreč določala, da je uporaba nižje stopnje DDV odvisna od zadevnega konja in transakcije. V zvezi s tem naj bi podatki, kot sta cena in pasma živali, pomenili informacije, na podlagi katerih bi bilo mogoče ugotoviti, za kakšno uporabo je predvidena.

27 Nazadnje, Komisija navaja, da se vseh konj ne uporablja v kmetijstvu.

28 Kraljevina Nizozemska najprej navaja, da je Komisija v predhodnem postopku in v tožbi od živalskih vrst, ki so navedene v točki a. 4(a) preglednice I zakona o prometnem davku, obravnavala le konje. Zato naj bi bilo treba tožbo v delu, v katerem se nanaša na uporabo nižje stopnje DDV za nekatere žive živali, ki niso konji, zavreči kot nedopustno.

29 Kraljevina Nizozemska nato primarno navaja, da niti jezikovna razlika v nizozemskem jeziku niti katera koli druga jezikovna razlika točke 1 Priloge III ne potrjuje, da se besedilo „običajno namenjene za pripravo živil“ nanaša na žive živali, semena in rastline. Nasprotno, iz jezikovne razlike te določbe v nemškem jeziku naj bi izhajalo, da se to besedilo nanaša samo na sestavine. Ta razlaga naj bi bila edina možna, saj na primer semena običajno niso namenjena pripravi živil. Zato naj bi se navedena točka 1 nanašala na konje kot žive živali ne glede na to, ali so običajno namenjeni pripravi živil ali ne.

30 Kraljevina Nizozemska podredno navaja, da Komisija ni navedla ničesar, iz česar bi bilo razvidno, da konji niso običajno namenjeni pripravi živil. Komisija pa naj se, kadar Sodišču predlaga, naj ugotovi, da država članica ni izpolnila obveznosti, ne bi mogla opirati na nobeno domnevo.

31 Še bolj podredno, Kraljevina Nizozemska trdi, da so konji običajno namenjeni za pripravo živil. V zvezi s tem naj bi bilo treba zaradi uporabe prislova „običajno“ v točki 1 Priloge III preučiti, ali je neka določena kategorija živali – ne vsaka žival posebej – običajno namenjena za pripravo živil. Vsak konj pa naj bi bil lahko pripeljan v klavnico kot klavna živina, čeprav je lahko njegova namenskost začasno spremenjena, na primer tako, da se uporablja kot dirkalni konj. V zvezi s tem se Kraljevina Nizozemska sklicuje na sklep z dne 1. junija 2006 v zadevi V.O.F. Dressuurstal Jaspers (C-233/05) ter na člen 20 Uredbe Komisije (ES) št. 504/2008 z dne 6. junija 2008 o izvajanju direktiv Sveta 90/426/EGS in 90/427/EGS v zvezi z metodami za identifikacijo kopitarjev (UL L 149, str. 3), iz katerih naj bi izhajalo, da se kopitar na splošno obravnava kot žival, namenjena za zakol za prehrano ljudi.

32 Poleg tega naj bi bil pristop Komisije v praksi neizvedljiv, ker bi bilo treba pri vsaki dobavi konja preveriti, za kaj je namenjen, še toliko manj pa naj bi bil izvedljiv zato, ker je namen kupca lahko drugačen od namena prodajalca.

33 Najbolj podredno, Kraljevina Nizozemska meni, da so konji tako blago, ki je običajno namenjeno kmetijski proizvodnji. Pri vsaki dobavi konja naj bi se torej lahko uporabila nižja stopnja DDV na podlagi točke 11 Priloge III.

34 Kraljevina Nizozemska v dupliki dodaja, da je rezultat, ki si ga Komisija želi, to je uporaba nižje stopnje DDV za vse surovine in vmesne proizvode, dosežen tudi, če se šteje, da se točka 1 Priloge III nanaša na vse žive živali. Poleg tega naj ne bi bilo mogoče dokazati, da bi bil končni proizvod zaradi uinka dohitevanja dražji.

35 Nazadnje, z razlago, ki jo predlaga Komisija, naj bi bilo kršeno načelo pravne varnosti. Davčni zavezanec naj bi namreč moral vsakič posebej preučiti, ali je treba za dobavo konja

uporabiti splošno ali nižjo stopnjo DDV, medtem ko je to, za kaj je bil konj namenjen, mogoče določiti le *a posteriori*.

36 Zvezna republika Nemčija navaja, da čeprav podrožja uporabe točke 1 Priloge III ni mogoče jasno določiti na podlagi nobene od jezikovnih različic, ki jih je navedla Komisija, je iz jezikovne različice te določbe v nemškem jeziku razvidno, da se besedilo „običajno namenjene za pripravo živil“ nanaša le na sestavine. Poleg tega bi se s tem, da bi se stopnja DDV, ki jo je treba uporabiti, določila glede na to, za kaj bo kupec konja uporabljal, kršilo načelo nevtralnosti tega davka.

37 Francoska republika meni, da navedena točka 1 omogoča uporabo nižje stopnje DDV za vsako dobavo živih živali, neodvisno od tega, za kaj so namenjene. Tako kot rastline in semena naj bi se tudi žive živali razlikovale od sestavin, ki so običajno namenjene za pripravo živil. Vsekakor pa spadajo konji med žive živali, ki so običajno namenjene za prehrano.

#### *Presoja Sodišča*

38 Najprej je treba navesti, da je Komisija na obravnavi pojasnila, da se njena tožba izmed živali, ki so navedene v točki a. 4(a) zakona o prometnem davku, nanaša le na konje, saj je vzreja goveda, ovc, koz in prašičev večinoma namenjena za prehrano ljudi in živali.

39 Zato je treba to tožbo razumeti tako, kot da Komisija Kraljevini Nizozemski ožita uporabo nižje stopnje DDV za dobavo, uvoz in pridobitev znotraj Skupnosti le glede konj.

40 Stranki si nasprotujeta najprej glede razlage točke 1 Priloge III, pri čemer v utemeljitev svojih trditev navajata različne jezikovne različice te določbe.

41 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da navedena točka 1 nima istega pomena v različnih uradnih jezikih Unije.

42 Namreč, po eni strani je iz jezikovne različice točke 1 Priloge III v nemškem jeziku („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“) in iz jezikovne različice te točke v nizozemskem jeziku („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 kateri se sklicuje Kraljevina Nizozemska – razvidno, da se besedilo „običajno namenjene za pripravo živil“ nanaša le na sestavine, kar pomeni, da se za vsako dobavo živih živali, ne glede na njihovo namenskost, lahko uporablja nižja stopnja DDV.

43 Po drugi strani je jezikovne različice te iste točke 1 v angleškem jeziku („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“), francoskem jeziku („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“) in italijanskem jeziku („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 katere se sklicuje Komisija – mogoče z različno stopnjo gotovosti razlagati v smislu, da se besedilo „običajno namenjene za pripravo živil“ ne nanaša le na sestavine, temveč tudi na žive živali, semena in rastline.

44 V skladu z ustaljeno sodno prakso se formulacija določbe prava Unije, ki se uporablja v eni od jezikovnih različic, ne more uporabljati kot edina podlaga za razlago te določbe oziroma glede tega ne more imeti prednosti pred drugimi jezikovnimi različicami. Tak pristop namreč ne bi bil združljiv z zahtevo po enotni uporabi prava Unije. Če se med različnimi jezikovnimi različicami pojavijo razlike, je zadevno določbo zato treba razlagati glede na splošno sistematiko in namen ureditve, katere del je (glej sodbe z dne 27. marca 1990 v zadevi Cricket St Thomas, C-372/88, Recueil, str. I-1345, točki 18 in 19; z dne 12. novembra 1998 v zadevi Institute of the Motor Industry, C-149/97, Recueil, str. I-7053, točka 16, in z dne 25. marca 2010 v zadevi Helmut Müller, C-451/08, ZOdl., str. I-2673, točka 38).

45 V zvezi s splošno sistematiko točke 1 Priloge III je treba najprej navesti, da je prvotno besedilo, ki je služilo kot referenčno besedilo pri pripravi te Priloge III, vsebovano v točki 1 Priloge H k Šesti direktivi, to je priloga, ki je bila k navedeni direktivi dodana s členom 1, točka 5, Direktive Sveta 92/77/EGS z dne 19. oktobra 1992 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in spremembi Direktive 77/388/EGS (UL L 316, str. 1).

46 Ta točka 1 je bila nekoliko spremenjena ob nadomestitvi Šeste direktive z Direktivo 2006/112. Kot je na obravnavi navedla Komisija, besedilo „[ž]ivila [...] za prehrano ljudi in živali“ namreč sledi podpičje, med drugim v jezikovnih različicah točke 1 Priloge H k Šesti direktivi v danskem, francoskem, italijanskem, nizozemskem in angleškem jeziku. V zvezi s temi jezikovnimi različicami pa je bilo v točki 1 podpičje v jezikovnih različicah v danskem, francoskem, italijanskem in nizozemskem jeziku nadomeščeno z vejico.

47 V uvodni izjavi 3 Direktive 2006/112 pa je navedeno, da sta bila zgradba in besedilo Šeste direktive preoblikovana zato, da bi se zagotovilo, da so določbe predstavljene na jasn in racionalen način, ne da bi bili, na deloma, obstoječi predpisi bistveno spremenjeni, čeprav je bilo treba vseeno opraviti manjše vsebinskih sprememb, ker so neločljivo povezane s takim preoblikovanjem.

48 Ker točka 1 Priloge III ni bila bistveno spremenjena, je treba splošno sistematiko te določbe preučiti glede na besedilo točke 1 Priloge H k Šesti direktivi, ki izraža namene, ki jih je imel zakonodajalec Unije ob sestavi seznama blaga in storitev, za katere se lahko uporablja nižja stopnja DDV.

49 V zvezi s tem uporaba podpičja za besedilom „[ž]ivila [...] za prehrano ljudi in živali“ s semantičnega vidika jasno kaže na to, da točka 1 Priloge H k Šesti direktivi vsebuje tri povsem ločene dele povedi. Ker se nameni zakonodajalca niso spremenili, je treba na podlagi navedenega ugotoviti, da točka 1 Priloge III sestavljajo isti trije deli povedi.

50 Kot je navedel generalni pravobranilec v točki 54 sklepnih predlogov, se vsak od teh treh delov povedi nanaša na živila za prehrano ljudi in živali. V prvem delu so namreč navedena živila v ožjem pomenu. Tretji del povedi se nanaša na proizvode, ki se uporabljajo kot dopolnilo k živilom ali njihovo nadomestilo. Drugi del povedi pa se nanaša na žive živali, semena, rastline in sestavine, ki kot taki niso živila. Logično je, da je treba ta drugi del povedi, vstavljen med druga dva, razumeti tako, da se nanaša na te elemente le, če so običajno namenjeni za pripravo živil. To presojo potrjuje dejstvo, da so v nasprotju s tem, kar trdi Kraljevina Nizozemska, nekatera semena in rastline lahko običajno namenjene pripravi živil. Uporaba izraza „žive živali“ na tem seznamu



pomeni, da se DDV uporablja za dobavo, ki se opravi v fazi pred zakolom živali.

51 Zato je na podlagi splošne sistematike točke 1 Priloge III treba uporabiti razlago, v skladu s katero se za dobavo živih živali lahko uporabi nižja stopnja DDV le, če so te živali običajno namenjene za pripravo živil.

52 V zvezi s ciljem, ki se uresničuje s točko 1 Priloge III, je treba navesti, da je Komisija v odgovor na pisno vprašanje Sodišča navedla, da je zakonodajalec Unije s sprejetjem Priloge H k Šesti direktivi želel zagotoviti, da se lahko za bistveno blago ter blago in storitve, ki ustrezajo socialnim ali kulturnim ciljem, uporabi nižja stopnja DDV, če to ne pomeni tveganja ali pomeni le nizko stopnjo tveganja za izkrivljanje konkurence, čeprav druge stranke postopka niso izpodbijale.

53 Živila, ki so navedena na samem začetku Priloge III, celo pred „oskrbo z vodo“ in „farmaceutskimi proizvodi“, spadajo med bistveno blago. Zakonodajalec Unije je želel s tem, da je dovolil, da se za živila uporabi nižja stopnja DDV namesto splošne stopnje, doseži, da postanejo cenejša in s tem za končnega potrošnika, ki ga dokončno bremeni DDV, lažje dostopna (glej zlasti sodbi z dne 3. oktobra 2006 v zadevi Banca popolare di Cremona, C-475/03, ZOdl., str. I-9373, točka 22, in z dne 11. oktobra 2007 v združenih zadevah KÖGÁZ in drugi, C-283/06 in C-312/06, ZOdl., str. I-8463, točka 30). V skladu s tem je zakonodajalec Unije, da bi v celoti izpolnil ta cilj, razširil uporabo nižje stopnje DDV na elemente, ki so – čeprav sami po sebi niso živila – običajno namenjeni za pripravo živil.

54 Iz navedenega izhaja po eni strani to, da je na podlagi točke 1 Priloge III uporaba nižje stopnje DDV dovoljena le za žive živali, ki so običajno namenjene za pripravo živil, in po drugi strani to, da je cilj te določbe končnemu potrošniku olajšati nakup teh živil.

55 Zakonodajalec Unije je z uporabo prislova „običajno“ v drugem delu povedi iz navedene točke 1 želel določiti, da se ta določba nanaša na živali, ki so ponavadi in na splošno namenjene temu, da postanejo del prehranjevalne verige ljudi in živali. Tako je zlasti v zvezi z govedom, ovci, kozami in prašiči, ki so navedeni v točki a. 4(a) zakona o prometnem davku. Za vsako dobavo teh živali se lahko uporabi nižja stopnja DDV, ne da bi bilo treba preučiti posebnosti položaja ene od živali.

56 Je pa splošno znano dejstvo, da so v Uniji konji v drugačnem položaju kot živali, ki so navedene v prejšnji točki. Kot je navedel generalni pravobranilec v točki 65 sklepnih predlogov, namreč konji po navadi in na splošno niso namenjeni za pripravo živil, čeprav bodo nekateri med njimi dejansko vključeni v prehrano ljudi in živali.

57 Ob upoštevanju tega posebnega položaja konj – to je, da so kljub temu, da niso običajno namenjeni za pripravo živil, nekateri od njih vendarle lahko namenjeni za prehrano – je treba glede na cilj zakonodajalca Unije, da postanejo bistveni proizvodi za končnega potrošnika cenejši, točko 1 Priloge III razlagati tako, da se lahko nižja stopnja DDV uporabi le za dobavo konja za zakol, ki se uporabi za pripravo živil.

58 Treba je dodati, da iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je treba določbe, ki pomenijo odstopanje od nekega načela, razlagati ozko (glej zlasti sodbi z dne 12. decembra 1995 v zadevi Oude Luttikhuis in drugi, C-399/93, Recueil, str. I-4515, točka 23, in z dne 17. junija 2010 v zadevi Komisija proti Franciji, C-492/08, ZOdl., str. I-5471, točka 35). Če pa bi se dovolila uporaba nižje stopnje DDV za vsako dobavo konja, bi to pomenilo, da je bila točka 1 Priloge III razlagana široko.

59 Navedena točka 1 torej državi članici ne dopušča uporabe nižje stopnje DDV za vsako dobavo živih konj in ne glede na to, za kaj bodo uporabljeni.

60 Nobena od preostalih trditev, ki so jih navedle Kraljevina Nizozemska in državi članici, ki sta intervenirali v podporo njenim predlogom, ne more izpodbiti te ugotovitve.

61 Prvič, glede Uredbe št. 504/2008 v zvezi z metodami za identifikacijo kopitarjev namreč člen 20(1) te uredbe dejansko določa, da se kopitar „obravnavajo kot žival, namenjena za zakol za prehrano ljudi, razen če je v identifikacijskem dokumentu živali nepreklicno označena kot žival, ki ni namenjena za zakol.“ V odstavku 2 tega člena je pojasnjeno, da pred vsakim takim zdravljenjem – kot je določeno – pristojni veterinar potrdi, da ima kopitar status živali, ki je namenjena za zakol za prehrano ljudi, „kar je privzeti status“, ali ki ni namenjena za zakol za prehrano ljudi.

62 Vendar je treba navesti, da je namen Uredbe št. 504/2008 zelo drugačen od tistega, ki ga ima točka 1 Priloge III. V tej uredbi je namreč upoštevano dejstvo, da je konj lahko uporabljen za prehrano ljudi, zato ta uredba določa ureditev, katere namen je zagotoviti, da konj, ki postane del prehranjevalne verige ljudi, ni neprimeren za prehrano. V tem okviru ta uredba z namenom, da bi bil nadzor nad uporabo zdravil v veterinarski medicini čim boljši, določa, da je kopitar na celotno namenjen za zakol za prehrano ljudi.

63 Na podlagi Uredbe št. 504/2008 pa ni mogoče določiti, kateri konji bodo dokončno uporabljeni za to. Poleg tega člen 20 te uredbe določa tudi, da je mogoče, da konj ne bo namenjen prehrani ljudi.

64 V teh okoliščinah na podlagi člena 20 Uredbe št. 504/2008 ni mogoče sklepati, da je po mnenju zakonodajalca Unije konj običajno namenjen za pripravo živil.

65 Drugič, v zvezi s trditvijo, da bi se morala na podlagi točke 11 Priloge III za vsako dobavo konj uporabiti nižja stopnja DDV, je treba poudariti, da v državah članicah konji niso ponavadi in na splošno uporabljeni v kmetijski proizvodnji. Iz tega izhaja, da je treba sklepati na podoben način kot v okviru točke 1 iste priloge, in sicer da se nižja stopnja DDV lahko uporabi le za dobavo konj zaradi njihove uporabe v kmetijski industriji. Navedena točka 11 torej uporabe nižje stopnje DDV za vsako dobavo konj ne dopušča nič bolj kot ta točka 1.

66 Tretjič, v zvezi s trditvijo, ki se nanaša na načelo nevtralnosti DDV, ki naj bi onemogočalo, da bi se stopnja tega davka, ki bi jo bilo treba uporabiti, določila na podlagi tega, za kaj bodo konji uporabljeni, je treba opozoriti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso načelo davčne nevtralnosti, na katerem temelji skupni sistem DDV, nasprotuje temu, da bi se podobno blago ali podobne storitve, ki so torej med seboj konkurenčne, z vidika DDV obravnavale različno, tako da je treba za to blago in te storitve uporabiti enoten davek (glej zlasti sodbi z dne 11. oktobra 2001 v zadevi Adam, C-267/99, Recueil, str. I-7467, točka 36, in z dne 6. maja 2010 v zadevi Komisija proti Franciji, C-94/09, ZOdl., str. I-4261, točka 40). Vendar ob upoštevanju tega, za kaj je namenjen, klavni konj ni podoben ne tekmovalnemu konju ne konju kot domači živali. Zato – kot je navedel generalni pravobranilec v točki 78 sklepnih predlogov – te vrste konj niso v konkurenčnem položaju, tako da se za njih lahko uporabljajo različne stopnje DDV.

67 V teh okoliščinah je treba tožbo Komisije šteti za utemeljeno.

68 Zato je treba ugotoviti, da Kraljevina Nizozemska s tem, da je uporabila nižjo stopnjo DDV za vsako dobavo, uvoz in pridobitev konj znotraj Skupnosti, ni izpolnila obveznosti iz člena 12 Šeste direktive v povezavi s Prilogo H k tej direktivi in iz členov od 96 do 99(1) Direktive 2006/112/ES v povezavi s Prilogo III.

### **Stroški**

69 V skladu s členom 69(2) Poslovnika se neuspeli stranki naloži plačilo stroškov, če so bili ti priglašeni. Ker je Komisija predlagala, naj se Kraljevini Nizozemski naloži plačilo stroškov, in ker ta s predlogi ni uspela, se ji naloži plačilo stroškov.

70 V skladu s členom 69(4), prvi pododstavek, Zvezna republika Nemčija in Francoska republika, ki sta se kot intervenientki udeležili postopka, nosita svoje stroške.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

- 1. Kraljevina Nizozemska s tem, da je uporabila nižjo stopnjo davka na dodano vrednost za vsako dobavo, uvoz in pridobitev konj znotraj Skupnosti, ni izpolnila obveznosti iz člena 12 Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2006/18/ES z dne 14. februarja 2006, v povezavi s Prilogo H k tej direktivi in iz členov od 96 do 99(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost v povezavi s Prilogo III k tej direktivi.**
- 2. Kraljevini Nizozemski se naloži plačilo stroškov.**
- 3. Zvezna republika Nemčija in Francoska republika nosita svoje stroške.**

Podpisi

\*Jezik postopka: nizozemščina.