

Věc C-41/09

Evropská komise

v.

Nizozemské království

„Nesplnění povinnosti státem – Daň z přidané hodnoty – Šestá směrnice o DPH – Směrnice 2006/112/ES – Uplatnění snížené sazby – Živá zvířata obvykle určená k použití při přípravě potravin pro lidskou a zvířecí spotřebu – Dodání, dovoz a pořízení koní“

Shrnutí rozsudku

Daňové předpisy – Harmonizace právních předpisů – Daň z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty – Možnost členských států uplatnit sníženou sazbu na některá dodání zboží a poskytnutí služeb

(Směrnice Rady 77/388, ve znění směrnice 2006/18, článek 12 příloha H, a směrnice Rady 2006/112, články 96, 97, 98 a čl. 99 odst. 1 příloha III)

Členský stát tím, že uplatní sníženou sazbu daní z přidané hodnoty na veškerá dodání, dovoz a pořízení koní uvnitř Společenství, neplní povinnosti, které pro něj vyplývají z článku 12 ve spojení s přílohou H šesté směrnice 77/388 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu, ve znění směrnice 2006/18, jakož i z článků 96, 97, 98 a čl. 99 odst. 1 směrnice 2006/112 o společném systému daní z přidané hodnoty ve spojení s přílohou III této směrnice.

Bod 1 přílohy III totiž umožňuje uplatnění snížené sazby daní z přidané hodnoty pouze v případě živých zvířat obvykle určených k použití při přípravě potravin a účelem tohoto ustanovení je usnadnit konečnému spotřebiteli koupi těchto potravin.

Avšak s ohledem na zvláštní situaci koní, kteří nejsou obvykle určeni k použití při přípravě potravin, avšak mohou být v některých případech dodáni ke spotřebě, v Unii, je třeba mít za to, že ve své cíle zákonodárce Unie, kterým je zlevnění základního zboží pro konečného spotřebitele, musí být bod 1 přílohy III směrnice 2006/112 vykládán v tom smyslu, že předemtem snížené sazby daní z přidané hodnoty může být pouze dodání koní za účelem jeho porážky k použití při přípravě potravin.

(viz body 54, 57, 68 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

3. března 2011(*)

„Nesplnění povinnosti státem – Daž z přidané hodnoty – Šestá směrnice o DPH – Směrnice 2006/112/ES – Uplatnění snížené sazby – Živá zvířata obvykle určená k použití při přípravě potravin pro lidskou a zvířecí spotřebu – Dodání, dovoz a pořízení koní“

Ve věci C-41/09,

jejímž předmětem je žaloba pro nesplnění povinnosti na základě článku 226 ES, podaná dne 29. ledna 2009,

Evropská komise, zastoupená D. Triantafyllouem a W. Roelsem, jako zmocněnci, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

žalobkyně,

proti

Nizozemskému království, zastoupenému C. Wissels a M. Noort, jakož i M. de Gravem a J. Langerem, jako zmocněnci,

žalovanému,

podporovanému

Spolkovou republikou Německo, zastoupenou M. Lummou a C. Blaschkem, jako zmocněnci, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

Francouzskou republikou, zastoupenou B. Beaupère-Manokha, jako zmocněnkyní,

vedlejšími účastnicemi řízení,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení A. Tizzano, předseda senátu, J.-J. Kasel, A. Borg Barthet, M. Safjan (zpravodaj) a M. Berger, soudci,

generální advokát: Y. Bot,

vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 7. září 2010,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 5. října 2010,

vydává tento

Rozsudek

1 Svou žalobou se Komise Evropských společenství domáhá, aby Soudní dvůr určil, že Nizozemské království tím, že uplatnilo sníženou sazbu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) na dodání, dovoz a pořízení některých živých zvířat uvnitř Společenství, která nejsou obvykle určena k použití při přípravě potravin pro lidskou a zvířecí spotřebu, a to zejména koní, nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článku 12 ve spojení s přílohou H šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úč. vst. L

145, s.1), ve znění směrnice Rady 2006/18/ES ze dne 14. února 2006 (Úř. věst. L 51, s. 12, dále jen „šestá směrnice“), jakož i z článků 96, 97, 98 a čl. 99 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s.1) ve spojení s přílohou III této směrnice (dále jen „příloha III“).

Právní rámec

Právní úprava Unie

2 Směrnice 2006/112 ke dni 1. ledna 2007 zrušila a nahradila stávající právní předpisy Evropské unie týkající se DPH, zejména pak šestou směrnicí.

3 První a třetí bod odvodní směrnice 2006/112 uvádí, že přepracování šesté směrnice bylo nezbytné k uspořádání všech použitelných ustanovení jasným a racionálním způsobem do nové struktury a znění, aniž byly v zásadě provedeny významné změny ve stávajících právních předpisech.

4 Články 96, 97, 98 a čl. 99 odst. 1 směrnice 2006/112 tak odpovídají jednotlivým ustanovením článku 12 šesté směrnice a její přílohy H.

5 Článek 96 směrnice 2006/112 stanoví:

„Členské státy uplatňují základní sazbu DPH, kterou stanoví každý členský stát jako procentní podíl ze základu daně a která je stejná pro dodání zboží i pro poskytnutí služby.“

6 Článek 97 této směrnice stanoví:

„1. Od 1. ledna 2006 do 31. prosince 2010 nesmí být základní sazba nižší než 15 %.

2. Rada rozhodne v souladu s článkem 93 Smlouvy o [ES] o výši základní sazby, která bude uplatňována po 31. prosinci 2010.“

7 Článek 98 téže směrnice zní následovně:

„1. Členské státy mohou uplatňovat jednu či dvě snížené sazby.

2. Snížené sazby se uplatňují pouze u dodání zboží a poskytnutí služeb těchto kategorií, které jsou uvedeny v příloze III.

[...]

3. Členské státy mohou při uplatňování snížených sazeb podle odstavce 1 na kategorie týkající se zboží použít k přesnému vymezení rozsahu dané kategorie kombinovanou nomenklaturu.“

8 Článek 99 odst. 1 dané směrnice 2006/112 uvádí:

„Snížené sazby se stanoví jako procentní podíl ze základu daně a nesmí být nižší než 5 %.“

9 Příloha III, nadepsaná „Seznam dodání zboží a poskytnutí služeb, která mohou být předmětem snížené sazby uvedené v článku 98“, ve svém bodě 1 uvádí:

„Potraviny (včetně nápojů, avšak s výjimkou alkoholických nápojů) pro lidskou a zvířecí spotřebu; živá zvířata, semena, rostliny a výsadby obvykle určené k použití při přípravě potravin; výrobky obvykle určené k použití jako doplněk nebo náhražka potravin“.

10 Toto ustanovení odpovídá bodu 1 přílohy H šesté směrnice.

11 Bod 11 přílohy III, který odpovídá bodu 10 přílohy H šesté směrnice, zní následovně:

„dodání zboží a poskytnutí služeb obvykle určených k použití v zemědělské výrobě, vyjma investiční majetek, jako jsou stroje a budovy“.

Vnitrostátní právní úprava

12 Článek 9 zákona o dani z obrátu (Wet op de omzetbelasting) ze dne 28. června 1968 (*Staatsblad* 1968, č. 329, dále jen „zákon o dani z obrátu“), stanoví:

„1. Daň činí 19 %.

2. Odchylně od odstavce 1 činí daň:

a) 6 % pro dodání zboží a poskytnutí služeb uvedených v tabulce I připojené k tomuto zákonu;

[...]“

13 Body a.1 a a.4 uvedené tabulky I zní takto:

„a.

1. potraviny, zejména:

a) potraviny a nápoje obvykle určené pro lidskou spotřebu;

b) výrobky zjevně určené k použití při přípravě potravin a nápojů uvedených v písm. a), které jsou v nich zcela nebo částečně obsaženy;

c) výrobky určené k použití jako doplněk nebo náhražka potravin a nápojů uvedených v písm. a), přičemž za potraviny se nepovažují alkoholické nápoje;

[...]

4.

a) skot, ovce, kozy, prasata a koně;

b) jiná zvířata, než ta uvedená v písm. a), která jsou zjevně určena k výrobě nebo produkci potravin uvedených v bodě 1 výše, a zvířata zjevně určená pro chov těchto zvířat;

c) droby zvířat uvedených v písm. a) a b);

d) výrobky zjevně určené k reprodukci zvířat uvedených v písm. a) a b).“

Postup před zahájením soudního řízení a řízení před Soudním dvorem

14 Jelikož měla Komise za to, že Nizozemské království tím, že uplatnilo sníženou sazbu DPH na dodání, dovoz a pořízení některých živých zvířat uvnitř Společenství, která nejsou obvykle určena k použití při přípravě potravin pro lidskou a zvířecí spotřebu, a to zejména koní, nedodrželo povinnosti, které pro něj vyplývají z článku 12 šesté směrnice ve spojení s její přílohou H, rozhodla se zahájit řízení podle článku 226 ES. Dopisem ze dne 10. dubna 2006 vyzvala Komise tento belgický stát, aby v tomto ohledu předložil svá vyjádření.

15 Nizozemské království ve své odpovědi ze dne 27. června 2006 připustilo, že snížená sazba DPH na dodání některých živých zvířat, jak je stanovena vnitrostátní právní úpravou, je uplatňována ve větším rozsahu, než povoluje šestá směrnice. Nizozemské království uvedlo, že nizozemskému parlamentu bude předložen návrh zákona v zájmu dodržení této směrnice a že legislativní změna vstoupí pravděpodobně v platnost dne 1. ledna 2007.

16 Avšak vzhledem k tomu, že Nizozemské království tento návrh zákona nepřijalo, zaslala mu Komise dne 23. října 2007 odvodné stanovisko, kterým jej vyzvala k přijetí opatření nezbytných k tomu, aby tomuto stanovisku vyhovělo ve lhůtě dvou měsíců od jeho oznámení.

17 Dne 26. listopadu 2007 Nizozemské království odpovědělo na dané odvodné stanovisko a uvedlo, že oznámený návrh zákona je projednáván stálým výborem pro finance horní komory parlamentu. Dne 31. března 2008 však tento belgický stát Komisi informoval, že v současnosti nepovažuje za vhodné přijmout uvedený návrh zákona.

18 Za těchto podmínek Komise podala projednávanou žalobu.

19 Usneseními předsedy Soudního dvora ze dne 18. září a 20. listopadu 2009 byl Spolkové republice Německo a Francouzské republice povolen vstup do řízení jako vedlejším účastníkem na podporu návrhových žádání Nizozemského království.

K žalobě

Argumentace účastníků řízení

20 Komise uvádí, že články 96, 97, 98 a čl. 99 odst. 1 směrnice 2006/112 ve spojení s přílohou III jsou použitelné na dodání a obdobně na dovoz a pořízení uvnitř Společenství.

21 Podle znění bodu 1 přílohy III mohou být živá zvířata, jakož i semena, rostliny a jiné přísady předmětem snížené sazby DPH pouze tehdy, pokud jsou obvykle určeny k použití při přípravě potravin, což podle Komise není případ koní.

22 Z judikatury Soudního dvora kromě toho vyplývá, že uvedený bod 1 musí být vykládán restriktivně, stejně jako jakékoli jiné ustanovení zavádějící sníženou sazbu DPH.

23 Zákon o dani z obratu, který stanoví sníženou sazbu DPH pro dodání některých živých zvířat, zejména koní, i v případě, kdy tato zvířata nejsou určena k výrobě nebo produkci potravin, není proto v souladu s ustanoveními směrnice 2006/112.

24 Komise ve své replice dodává, že francouzské, italské a anglické znění bodu 1 přílohy III potvrzuje, že předmětem snížené sazby DPH mohou být pouze výrobky, jež se nějakým způsobem použijí při přípravě potravin pro lidskou a zvířecí spotřebu.

25 Komise mimoto zdrazňuje, že zvířata nejsou potravinami. Použitím výrazu „živá zvířata“ v bodě 1 přílohy III měl podle ní zákonodárce Unie v úmyslu zohlednit celou produkci potravin. Bez tohoto upřesnění by totiž dodání živých zvířat podléhalo základní sazbě DPH, takže konečné

zpracované výrobky náležející do kategorie potravin by byly dražší.

26 Podle Komise nelze kromě toho uvedený bod 1 vykládat v tom smyslu, že veškerá dodání koní podléhají základní sazbě DPH. Toto ustanovení stanoví uplatnění snížené sazby DPH s ohledem na předmětného koně a předmětnou činnost. V tomto ohledu takové skutečnosti jako cena a plemeno zvířete představují podle názoru Komise údaje umožňující zjistit zamýšlené použití tohoto zvířete.

27 Komise konečně uvádí, že všichni koně nejsou užíváni k zemědělským účelům.

28 Nizozemské království nejprve tvrdí, že se Komise během postupu před zahájením soudního řízení a ve své žalobě zaměřila ze všech druhů uvedených v bodě a. 4 písm. a) tabulky I zákona o dani z obratu pouze na koně. Žaloba musí být tedy odmítnuta jako nepřípustná v rozsahu, v němž se týká uplatnění snížené sazby DPH na některá živá zvířata kromě koní.

29 Nizozemské království dále uvádí, že nizozemská verze ani žádná jiná jazyková verze bodu 1 přílohy III nepotvrzuje, že výraz „obvykle určené k použití při přípravě potravin“ se vztahuje na živá zvířata, semena a rostliny. Z německé verze téhož ustanovení naopak vyplývá, že se tento výraz vztahuje pouze na přísady. Tento výklad je podle Nizozemského království jediný možný vzhledem k tomu, že například semena nejsou obvykle určena k použití při přípravě potravin. Na koně jakožto živá zvířata, ať již jsou obvykle určeni k použití při přípravě potravin, či nikoli, se tedy vztahuje uvedený bod 1.

30 Nizozemské království podnět uvádí, že Komise neuvedla žádnou skutečnost, z níž by vyplývalo, že koně nejsou obvykle určeni k použití při přípravě potravin. Komise se přitom nemůže opírat o žádnou domněnku, pokud navrhuje Soudnímu dvoru, aby určil, že došlo k nesplnění povinnosti členským státem.

31 Dále Nizozemské království tvrdí, že koně jsou obvykle určeni k použití při přípravě potravin. Z použití příslovce „zejména“ v bodě 1 přílohy III v tomto ohledu vyplývá, že je třeba zkoumat nikoli každé jednotlivé zvíře, ale zda je k použití při přípravě potravin určena příslušná kategorie zvířat. Jakýkoli kůň může být přitom převezen na jatka jako jatečné zvíře, i když určený určitého konkrétního koně může být dočasně změneno, například jeho použitím jako koně dostihového. Nizozemské království v tomto smyslu poukazuje na usnesení ze dne 1. června 2006, V.O.F. Dressuurstal Jaspers (C-233/05), jakož i na články 20 nařízení Komise (ES) č. 504/2008 ze dne 6. června 2008, kterým se provádí směrnice Rady 90/426/EHS a 90/427/EHS, pokud jde o metody identifikace koňovitých (Úř. věst. L 149, s. 3), z něhož vyplývá, že koňovitý se v zásadě považuje za určeného na porážku k lidské spotřebě.

32 Nizozemské království mimoto tvrdí, že přístup Komise je neproveditelný v tom, že u každého dodaného koně vyžaduje ověřit jeho určení, a to tím spíše, že úmysl kupujícího se může lišit od úmyslu prodávajícího.

33 Nizozemské království v poslední řadě tvrdí, že koně jsou takovým zbožím, které je obvykle určeno k použití v zemědělské výrobě. Na každé dodání koně se tedy podle jeho názoru může vztahovat snížená sazba DPH podle bodu 11 přílohy III.

34 Nizozemské království ve své duplice dodává, že výsledku požadovaného Komisí, tedy uplatnění snížené sazby DPH na veškeré suroviny a meziprodukty, je dosaženo i tehdy, vychází-li se z toho, že se bod 1 přílohy III vztahuje na všechna živá zvířata. Kromě toho skutečnost, že cena konečného výrobku se prostřednictvím vyrovnávacího účinku zvýší, není potvrzena.

35 Konečně, výklad navržený Komisí je podle názoru Nizozemského království v rozporu se

zásadou právní jistoty. Osoba povinná k dani by totiž musela pokaždé p?ezkoumat, zda dodání kon? musí podléhat základní nebo snížené sazb? DPH, zatímco o ur?ení zví?ete by mohlo být rozhodnuto až následn?.

36 Spolková republika N?mecko uvádí, že i když žádná z jazykových verzí citovaných Komisi neumož?uje jasn? ur?it p?sobnost bodu 1 p?ílohy III, z n?mecké verze tohoto ustanovení vyplývá, že výraz „obvykle ur?ené k použití p?i p?íprav? potravin“ se týká pouze p?ísad. Krom? toho ur?it sazbu DPH na základ? použití kon? kupujícím by podle ní p?edstavovalo porušení zásady neutrality této dan?.

37 Francouzská republika má za to, že uvedený bod 1 umož?uje uplatn?ní snížené sazby DPH na veškerá dodání živých zví?at, a to nezávisle na jejich ur?ení. Živá zví?ata, stejn? jako rostliny a semena, se totiž liší od p?ísad obvykle ur?ených k použití p?i p?íprav? potravin. Kon? pat?í v každém p?ípád? mezi živá zví?ata obvykle ur?ená ke spot?ebu?.

Záv?ry Soudního dvora

38 Úvodem je t?eba podotknout, že Komise na jednání uvedla, že ze všech živých zví?at uvedených v bod? a. 4 písm. a) zákona o dani z obratu se její žaloba týká výlu?n? koní, jelikož skot, ovce, kozy a prasata jsou v?tšinou chovány pro lidskou a zví?ecí spot?ebu.

39 Projednávanou žalobu je proto t?eba chápat v tom smyslu, že Komise Nizozemskému království vytýká, že uplat?uje sníženou sazbu DPH pouze na dodání, dovoz a po?ízení koní uvnit? Spole?enství.

40 Ú?astníci ízení jsou ve sporu p?edevším ohledn? výkladu bodu 1 p?ílohy III, p?itom každý z nich uplat?uje na podporu své argumentace rozdílné jazykové verze tohoto ustanovení.

41 V tomto ohledu je t?eba konstatovat, že uvedený bod 1 nemá stejný význam v r?zných ú?edních jazycích Unie.

42 Na jedné stran?, z verze bodu 1 p?ílohy III v n?meckém jazyce [„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“] a v nizozemském jazyce [„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“], o které se opírá Nizozemské království, vyplývá, že výraz „obvykle ur?ené k použití p?i p?íprav? potravin“ se týká pouze p?ísad, což znamená, že veškerá dodání živých zví?at, a to bez ohledu na jejich ur?ení, mohou být p?edm?tem snížené sazby DPH.

43 Na druhé stran?, verze téhož bodu v anglickém jazyce [„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“], francouzském jazyce [„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“] a italském jazyce [„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 které odkazuje Komise, mohou být vykládány v různé míře v tom smyslu, že výraz „obvykle určené k použití při přípravě potravin“ se netýká pouze přísad, ale také živých zvířat, semen a rostlin.

44 Podle ustálené judikatury nemůže formulace použitá v jedné z jazykových verzí ustanovení práva Unie sloužit jako jediný základ pro výklad tohoto ustanovení ani jí nemůže být v tomto ohledu přiznána přednostní povaha vzhledem k jiným jazykovým verzím. Takový přístup by byl neslučitelný s požadavkem jednotného použití práva Unie. V případě rozdílů mezi různými jazykovými verzemi tak musí být dotčené ustanovení vykládáno podle celkové systematiky a účelu právní úpravy, jejíž část tvoří (viz rozsudky ze dne 27. března 1990, Cricket St Thomas, C-372/88, Recueil, s. I-1345, body 18 a 19; ze dne 12. listopadu 1998, Institute of the Motor Industry, C-149/97, Recueil, s. I-7053, bod 16, jakož i ze dne 25. března 2010, Helmut Müller, C-451/08, Sb. rozh. s. I-2673, bod 38).

45 Pokud jde o celkovou systematiku bodu 1 přílohy III, je třeba nejprve uvést, že povodní znění, ze kterého se vycházelo při vypracování této přílohy III, se nachází v bodě 1 přílohy H šesté směrnice, tj. přílohy, která byla do této směrnice doplněna článkem 1 bodem 5 směrnice Rady 92/77/EHS ze dne 19. října 1992, kterou se doplňuje společný systém daní z přidané hodnoty a mátní směrnice 77/388/EHS (Úř. věst. L 316, s. 1).

46 Tento bod 1 byl mírně pozměněn při nahrazení šesté směrnice směrnicí 2006/112. Jak Komise správně zdraznila na jednání, za výrazem „[p]otraviny [...] pro lidskou a zvířecí spotřebu“ následuje zejména v dánské, francouzské, italské, nizozemské a anglické verzi bodu 1 přílohy H šesté směrnice středník. Pokud jde tedy o tyto verze, nahradila tento středník v dánské, francouzské, italské a nizozemské verzi uvedeného bodu 1 obyčejná zářka.

47 Nicméně podle tohoto bodu odvodnění směrnice 2006/112 je cílem přepracování struktury a znění šesté směrnice zajistit, že ustanovení budou uspořádána jasným a racionálním způsobem, aniž toto přepracování v zásadě přinese významné změny ve stávajících právních předpisech, i když několik málo významných změn by mělo být provedeno v rozsahu, v němž jsou nevyhnutelně spojeny s takovým přepracováním.

48 Při neexistenci podstatné změny v bodě 1 přílohy III je třeba celkovou systematiku tohoto ustanovení zkoumat s ohledem na znění bodu 1 přílohy H šesté směrnice, která vyjadřuje úmysl zákonodárce Unie, když vypracoval seznam zboží a služeb, které mohou být předmětem snížené sazby DPH.

49 V tomto ohledu použití středníku po výrazu „[p]otraviny [...] pro lidskou a zvířecí spotřebu“ ze sémantického hlediska jasně znamená, že bod 1 přílohy H šesté směrnice se skládá ze tří odlišných částí vety. Na základě toho je třeba dospět k závěru, že vzhledem k tomu, že se úmysl uvedeného zákonodárce nezměnil, bod 1 přílohy H se skládá ze tří stejných částí vety.

50 Jak uvedl generální advokát v bodě 54 svého stanoviska, každá z těchto tří částí vety se týká potravin určených pro lidskou a zvířecí spotřebu. První část uvádí potraviny jako takové. Třetí část vety se týká výrobků určených k použití jako doplněk nebo náhražka potravin. Druhá část vety se týká živých zvířat, semen, rostlin a přísad, které nejsou samy o sobě potravinami. Tuto druhou část vety, která je ohraničená dvěma dalšími částmi, je třeba logicky chápat tak, že se týká těchto prvků pouze v rozsahu, v němž jsou obvykle určeny k použití při přípravě potravin. Tento závěr je podpořen skutečností, že některá semena a rostliny mohou být obvykle určeny k použití při přípravě potravin, ačkoli Nizozemské království tvrdí opak. Použití výrazu „živá zvířata“ v tomto seznamu znamená, že snížená sazba DPH se uplatní na dodání uskutečněná před porážkou zvířat.

51 Celková systematika bodu 1 přílohy III vede proto k přijetí výkladu, podle kterého mohou být dodání živých zvířat předem snížené sazby DPH pouze tehdy, když jsou tato zvířata obvykle určena k použití při přípravě potravin.

52 K účelu bodu 1 přílohy III je třeba uvést, že Komise v odpovědi na písemnou otázku položenou Soudním dvorem uvedla, aniž jí ostatní účastníci sporu v tomto bodě oponovali, že záměrem zákonodárce Unie při vypracování přílohy H šesté směrnice bylo, aby základní zboží, jakož i zboží a služby odpovídající sociálním nebo kulturním cílům, do té míry, do jaké nepředstavují riziko nebo do jaké představují jen velmi malé riziko narušení hospodářské soutěže, mohly být předem snížené sazby DPH.

53 Potraviny, uvedené na začátku přílohy III dokonce před „rozvodem vody“ a „farmaceutickými výrobky“, patří mezi základní zboží. Zákonodárce Unie tím, že umožnil uplatnit na potraviny sníženou sazbu DPH namísto sazby základní, usiloval o zlevnění těchto potravin, a tedy jejich lepší dostupnost pro konečného spotřebitele, který v konečném důsledku nese DPH (viz zejména rozsudky ze dne 3. října 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, Sb. rozh. s. I-9373, bod 22, jakož i ze dne 11. října 2007, KÖGÁZ a další, C-283/06 a C-312/06, Sb. rozh. s. I-8463, bod 30). Za účelem plného dosažení tohoto cíle uvedený zákonodárce logicky rozšířil uplatnění této snížené sazby DPH na prvky, které jsou obvykle určeny k použití při přípravě těchto potravin, přestože samy potravinami nejsou.

54 Z výše uvedeného na jedné straně vyplývá, že bod 1 přílohy III umožňuje uplatnění snížené sazby DPH pouze v případě živých zvířat obvykle určených k použití při přípravě potravin, a na druhé straně, že účelem tohoto ustanovení je usnadnit konečnému spotřebiteli koupit těchto potravin.

55 Použitím příslovce „obvykle“ ve druhé části vety uvedeného bodu 1 měl zákonodárce Unie na mysli zvířata, která jsou obvykle a obecně určena ke vstupu do potravinového nebo krmivového řetězce. Tak je tomu zejména v případě skotu, ovcí, koz a prasat uvedených v bodě a. 4 písm. a) zákona o dani z obrátu. Veškerá dodání zvířat náležejících k této druhé skupině mohou být tedy předem snížené sazby DPH, aniž je třeba zkoumat konkrétní situaci toho či onoho zvířete.

56 Naproti tomu je obecně známo, že koně se v Unii nachází v jiné situaci, než je situace druhů uvedených v předchozím bodě. Jak uvedl generální advokát v bodě 65 svého stanoviska, koně nejsou obvykle a obecně určeni k použití při přípravě potravin, i když některé z nich skutečně slouží pro lidskou a zvířecí spotřebu.

57 S ohledem na tuto zvláštní situaci koní, kteří nejsou obvykle určeni k použití při přípravě potravin, nicméně mohou být v některých případech dodáni ke spotřebě, je třeba mít za to, že ve svétle cíle zákonodárce Unie, kterým je zlevnění základního zboží pro konečného spotřebitele,

musí být bod 1 přílohy III vykládán v tom smyslu, že předem snížené sazby DPH může být pouze dodání koní za účelem jeho porážky k použití při přípravě potravin.

58 Je třeba dodat, že podle ustálené judikatury musí být ustanovení, která mají povahu výjimky z určité zásady, vykládána restriktivně (viz zejména rozsudky ze dne 12. prosince 1995, *Oude Luttikhuis a další*, C-399/93, Recueil, s. I-4515, bod 23, jakož i ze dne 17. června 2010, *Komise v. Francie*, C-492/08, Sb. rozh. s. I-5469, bod 35). Umožnit uplatnění snížené sazby DPH v případě každého dodání koní by přitom znamenalo přijmout široký výklad bodu 1 přílohy III.

59 Uvedený bod 1 tedy členskému státu neumožňuje uplatnit sníženou sazbu DPH na veškerá dodání živých koní, a to bez ohledu na jejich určení.

60 Žádný z dalších argumentů Nizozemského království a oněch dvou členských států, které vstoupily do řízení jako vedlejší účastníci řízení na podporu jeho návrhových žádání, nemůže tento závěr zpochybnit.

61 Zprvce ohledně nařízení č. 504/2008, které se týká metod identifikace koňovitých, je pravda, že podle čl. 20 odst. 1 tohoto nařízení se koňovitý „považuje za určeného na porážku k lidské spotřebě, pokud není neodvolatelně prohlášen za koňovitého [stvrzen opak]“ v identifikačním dokladu koně. Odstavec 2 téhož článku upřesňuje, že před jakoukoli stanovenou lhůbou zjistí odpovědný veterinární lékař status daného koňovitého jako určeného na porážku k lidské spotřebě, „což je standardní případ“, nebo určeného na porážku k lidské spotřebě.

62 Je však třeba uvést, že předem nařízení č. 504/2008 se podstatně liší od předem bodu 1 přílohy III. Toto nařízení totiž zohledňuje skutečnost, že kůň může být konzumován v rámci lidské spotřeby, a v důsledku toho stanoví režim, který má zajistit, aby kůň vstupující do lidského potravinového řetězce byl vhodný ke spotřebě. V tomto rámci, za účelem co nejlepší kontroly podávání veterinárních léčivých přípravků, toto nařízení uvádí, že koňovitý je v zásadě určen na porážku k lidské spotřebě.

63 Nařízení č. 504/2008 však neumožňuje určit, kteří koně budou mít nakonec takové určení. Kromě toho článek 20 tohoto nařízení rovněž uvádí, že je možné, aby kůň nebyl určen k lidské spotřebě.

64 Za to, co podmínky z článku 20 nařízení č. 504/2008 nelze dovodit, že podle zákonodárce Unie je kůň obvykle určen k použití při přípravě potravin.

65 Zadruhé co se týče argumentu, podle kterého veškerá dodání koní musí podléhat snížené sazbě DPH na základě bodu 11 přílohy III, je třeba zdůraznit, že v členských státech nejsou koně obvykle a obecně používáni v zemědělské výrobě. Z toho vyplývá, že je třeba uvažovat obdobným způsobem jako v rámci bodu 1 téže přílohy, tedy že pouze dodání koní za účelem jejich použití v zemědělské výrobě mohou být předem snížené sazby DPH. Stejně jako tento bod 1 ani uvedený bod 11 tedy neumožňuje uplatnit sníženou sazbu DPH na veškerá dodání koní.

66 Zatímco co se týče argumentu vycházejícího ze zásady neutrality DPH, která je překážkou určení použitelné sazby této daně na základě určení koní, je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury zásada daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH, brání tomu, aby bylo s podobným zbožím nebo podobnými službami, které si tedy navzájem konkurují, zacházeno z pohledu DPH rozdílně, takže takové zboží nebo poskytování služeb musí podléhat jednotné sazbě (viz zejména rozsudky ze dne 11. října 2001, *Adam*, C-267/99, Recueil, s. I-7467, bod 36, a ze dne 6. května 2010, *Komise v. Francie*, C-94/09, Sb. rozh. s. I-4261, bod 40). Nicméně s ohledem na své použití se kůň určený na porážku nepochybně liší od závodního koně ani rekreačního koně, pokud je toto zvíře prodáno jako takové. Tedy, jak uvedl generální advokát v

bod? 78 svého stanoviska, tyto kategorie koní si navzájem nekonkurují, takže mohou podléhat rozdílným sazbám DPH.

67 Za t?chto podmínek musí být žaloba podaná Komisí považována za opodstatnou.

68 V důsledku toho je třeba konstatovat, že Nizozemské království tím, že uplatnilo sníženou sazbu DPH na veškerá dodání, dovoz a pořízení koní uvnitř Společenství, nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článku 12 ve spojení s přílohou H šesté směrnice, jakož i z článků 96, 97, 98 a čl. 99 odst. 1 směrnice 2006/112/ES ve spojení s přílohou III.

K nákladům řízení

69 Podle čl. 69 odst. 2 jednacího řádu se účastník řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že Komise požadovala náhradu nákladů řízení a Nizozemské království nemělo ve věci úspěch, je důvodné poslední uvedenému uložit náhradu nákladů řízení.

70 Podle odst. 4 prvního pododstavce téhož článku ponesou Spolková republika Německo a Francouzská republika, které vstoupily do řízení jako vedlejší účastnice, vlastní náklady řízení.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

1) **Nizozemské království tím, že uplatnilo sníženou sazbu daní z přidané hodnoty na veškerá dodání, dovoz a pořízení koní uvnitř Společenství, nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článku 12 ve spojení s přílohou H šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní, ve znění směrnice Rady 2006/18/ES ze dne 14. února 2006, jakož i z článků 96, 97, 98 a čl. 99 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty ve spojení s přílohou III této směrnice.**

2) **Nizozemskému království se ukládá náhrada nákladů řízení.**

3) **Spolková republika Německo a Francouzská republika ponesou vlastní náklady řízení.**

Podpisy.

* Jednací jazyk: nizozemština.