

Kohtuasi C-41/09

Euroopa Komisjon

versus

Madalmaade Kuningriik

Liikmesriigi kohustuste rikkumine – Käibemaks – Kuues käibemaksudirektiiv – Direktiiv 2006/112/EÜ – Vähendatud maksumäära kohaldamine – Elusloomad, keda tavapäraselt kasutatakse toiduainete ja sööda valmistamisel – Hobuste tarne, import ja omandamine

Kohtuotsuse kokkuvõte

Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Liikmesriikide õigus kohaldada vähendatud käibemaksumäära teatud kaupade ja teenuste tarnete suhtes

(Nõukogu direktiiv 77/388 (muudetud direktiiviga 2006/18), artikli 12 H lisa ja direktiiv 2006/112, artiklid 96–98, artikli 99 lõige 1 ja III lisa)

Kui liikmesriik kohaldab vähendatud käibemaksumäära kõigile hobuste tarnetele, kogu hobuste impordile ja ühendusesisesele omandamisele, on ta rikkunud kohustusi, mis tulenevad kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta (muudetud direktiiviga 2006/18) artiklist 12 koostoimes H lisaga ja direktiivi 2006/112 (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artiklitest 96–98 ja artikli 99 lõikest 1 koostoimes selle direktiivi III lisaga.

Nimelt, esiteks lubab III lisa punkt 1 vähendatud käibemaksumäära kohaldada üksnes tavapäraselt toiduainete valmistamisel kasutatavatele elusloomadele, ja teiseks on selle sätte eesmärk muuta nende toiduainete ostmise lõpptarbijale hõlpsamaks.

Pidades silmas seda erilist olukorda, milles on liidus hobused, keda tavapäraselt toiduainete valmistamisel ei kasutata, kuid kellest mõningaid võidakse sellegipoolest toiduks tarnida, tuleb asuda seisukohale, et võttes arvesse liidu seadusandja eesmärki muuta esmatarbekauba lõpptarbijale odavamaks, tuleb III lisa punkti 1 tõlgendada selliselt, et vähendatud käibemaksumäära võib direktiivi 2006/112 kohaldada üksnes sellise hobuse tarnele, kes on määratud tapmisele, et temast valmistada toiduaineid.

(vt punktid 54, 57, 68 ja resolutsioon)

3. märts 2011(*)

Liikmesriigi kohustuste rikkumine – Käibemaks – Kuues käibemaksudirektiiv –Direktiiv 2006/112/EÜ – Vähendatud maksumäära kohaldamine – Elusloomad, keda tavapäraselt kasutatakse toiduainete ja sööda valmistamisel – Hobuste tarne, import ja omandamine

Kohtuasjas C-41/09,

mille ese on EÜ artikli 226 alusel 29. jaanuaril 2009 esitatud liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi,

Euroopa Komisjon, esindajad: D. Triantafyllou ja W. Roels, kohtudokumentide kättetoimetamise aadress Luxembourgis,

hageja,

versus

Madalmaade Kuningriik, esindajad: C. Wissels ja M. Noort ning M. de Grave ja J. Langer,

kostja,

keda toetab:

Saksamaa Liitvabariik, esindajad: M. Lumma ja C. Blaschke, kohtudokumentide kättetoimetamise aadress Luxembourgis,

Prantsuse Vabariik, esindaja: B. Beaupère-Manokha,

menetlusse astujad,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja esimees A. Tizzano, kohtunikud J. J. Kasel, A. Borg Barthet, M. Safjan (ettekandja) ja M. Berger,

kohtujurist: Y. Bot,

kohtusekretär: vanemametnik M. Ferreira,

arvestades kirjalikus menetluses ja 7. septembri 2010. aasta kohtuistungil esitatut,

olles 5. oktoobri 2010. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Euroopa Ühenduste Komisjon palub oma hagi Euroopa Kohtul tuvastada, et kuna Madalmaade Kuningriik kohaldas vähendatud käibemaksumäära selliste teatud elusloomade – eeskätt hobuste – tarnele, impordile ja ühendusesisesele omandamisele, keda tavapäraselt ei kasutata toiduainete ja sööda valmistamisel, on Madalmaade Kuningriik rikkunud kohustusi, mis tulenevad nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23) (muudetud nõukogu 14. veebruari 2006. aasta

direktiiviga 2006/18/EÜ (ELT L 51, lk 12; edaspidi „kuues direktiiv”)) artiklist 12 koostoimes selle direktiivi H lisaga ja nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (EÜT L 347, lk 1), artiklitest 96–98 ja artikli 99 lõikest 1 koostoimes selle direktiivi III lisaga (edaspidi „III lisa”).

Õiguslik raamistik

Liidu õigusnormid

2 Direktiiviga 2006/112 tunnistati kehtetuks ning asendati 1. jaanuarist 2007 käibemaksu käsitlevad varem kehtinud liidu õigusaktid, eelkõige kuues direktiiv.

3 Direktiivi 2006/112 põhjenduste 1 ja 3 kohaselt oli kuuenda direktiivi uuesti sõnastamine vajalik selleks, et esitada kohaldatavad sätted selgelt ja otstarbekalt, uuesti struktureeritult ja sõnastatult, kuigi see ei too põhimõtteliselt kaasa sisulisi muutusi olemasolevates õigusaktides.

4 Niisiis vastavad direktiivi 2006/112 artiklid 96–98 ja artikli 99 lõige 1 kuuenda direktiivi artikli 12 ja H lisa erinevatele sätetele.

5 Direktiivi 2006/112 artikkel 96 sätestab:

„Liikmesriigid kohaldavad harilikku maksumäära, mille iga liikmesriik on kindlaks määranud teatud protsendina maksustatavast väärtusest ning mis on sama kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul.”

6 Direktiivi artikkel 97 näeb ette:

„1. Alates 1. jaanuarist 2006 kuni 31. detsembrini 2010 ei või harilik maksumäär olla madalam kui 15 protsenti.

2. [EÜ] asutamislepingu artikli 93 kohaselt võtab nõukogu vastu otsuse hariliku maksumäära kohta, mida kohaldatakse pärast 31. detsembrit 2010.”

7 Sama direktiivi artikkel 98 sätestab:

„1. Liikmesriigid võivad kohaldada kas üht või kaht vähendatud maksumäära.

2. Vähendatud maksumäärasid kohaldatakse üksnes III lisas nimetatud rühmadesse kuuluvate kaubatarnete ja teenuste osutamise suhtes.

[...]

3. Lõikes 1 ettenähtud vähendatud maksumäärade kohaldamisel kaupade rühmade suhtes võivad liikmesriigid kasutada asjakohaste rühmade täpse ulatuse määramiseks kaupade koondnomenklatuuri.”

8 Nimetatud direktiivi artikli 99 lõige 1 sätestab:

„Vähendatud maksumäärad määratakse kindlaks teatud protsendina maksustatavast väärtusest ning see ei või olla madalam kui 5 protsenti.”

9 III lisa „Loend kaubatarnetest ja teenuste osutamisest, mille suhtes võib kohaldada artiklis 98 nimetatud vähendatud käibemaksumäärasid” punkt 1 sätestab:

„Toiduained (sealhulgas joogid, kuid välja arvatud alkohoolsed joogid), sööt; elusloomad,

seemned, taimed ja tavapäraselt toiduainete valmistamisel kasutatavad koostisained; tavapäraselt toiduainete täiendamiseks või asendamiseks kasutatavad tooted”.

10 See säte vastab kuuenda direktiivi H lisa punktile 1.

11 III lisa punkt 11, mis vastab kuuenda direktiivi H lisa punktile 10, on sõnastatud järgmiselt:

„tavapäraselt põllumajanduslikus tootmises kasutatavate kaupade tarned ja teenuste osutamine, välja arvatud kapitalikaubad, milleks on näiteks masinad või ehitised.”

Siseriiklikud õigusnormid

12 28. juuni 1968. aasta käibemaksuseaduse (Wet op de omzetbelasting, *Staatsblad* 1968, nr 329, edaspidi „käibemaksuseadus”) artikkel 9 sätestab:

„1. Maksumäär on 19%.

2. Erandina lõikes 1 sätestatust on maksumäär:

a) käesolevale seadusele lisatud I tabelis nimetatud kaubatarnete ja teenuste osutamise korral 6%;

[...]”

13 I tabeli punktid a.1 ja a.4 on sõnastatud järgmiselt:

„a.

1. toiduained, eeskätt:

a) tavapäraselt toiduainete valmistamisel inimtoiduks kasutatavad toiduained ja joogid;

b) tooted, mis on ilmselgelt mõeldud punktis a nimetatud toiduainete ja jookide valmistamisel kasutamiseks ja mida need sisaldavad tervenisti või osadena;

c) punktis a märgitud toiduainete ja jookide täiendamiseks või asendamiseks kasutatavad tooted, võttes arvesse, et alkohoolseid jooke ei käsitleta toiduainetena;

[...]

4.

a) veised, lambad, kitsed, sead ja hobused;

b) muud punktis a nimetatud loomad, mis on ilmselgelt mõeldud eespool punktis 1 märgitud toiduainete valmistamisel või tootmisel kasutamiseks, ja loomad, mis on ilmselgelt mõeldud loomakasvatuseks;

c) punktides a ja b nimetatud loomade rups;

d) tooted, mis on ilmselgelt mõeldud punktides a ja b nimetatud loomade taastootmiseks.”

Kohtueelne menetlus ja menetlus Euroopa Kohtus

14 Komisjon, olles leidnud, et kuna Madalmaade Kuningriik kohaldas vähendatud käibemaksumäära selliste teatud elusloomade – eeskätt hobuste – tarnele, impordile ja

ühendusesisesele omandamisele, keda tavapäraselt ei kasutata toiduainete ja sööda valmistamisel, ei ole Madalmaade Kuningriik täitnud kohustusi, mis tulenevad kuuenda direktiivi artiklist 12 koosmõjus selle direktiivi H lisaga, otsustas alгатada EÜ artikli 226 alusel menetluse. Komisjon andis 10. aprilli 2006. aasta kirjas liikmesriigile võimaluse esitada selles küsimuses oma seisukohti.

15 Oma 27. juuni 2006. aasta vastuses Madalmaade Kuningriik möönis, et siseriiklikes õigusnormides ette nähtud teatud elusloomade tarnele kohaldatava vähendatud käibemaksumäära kohaldamisala on laiem kui kuuendas direktiivis lubatud. Ta märkis, et Madalmaade parlamendile esitatakse seaduseelnõu, mille eesmärk on viia need õigusnormid selle direktiiviga kooskõlla, ja et vastav seadusemuudatus jõustub eeldatavasti 1. jaanuaril 2007.

16 Kuna Madalmaade Kuningriik seda seaduseelnõu siiski vastu ei võtnud, saatis komisjon talle 23. oktoobril 2007 põhjendatud arvamuse, tehes ettepaneku võtta arvamuse järgimiseks vajalikud meetmed kahe kuu jooksul arvamuse kättesaamisest.

17 Madalmaade Kuningriik vastas põhjendatud arvamusele 26. novembril 2007, väites, et seaduseelnõu, millest ta oli komisjoni teavitanud, on arutusel parlamendi teise koja alalises rahanduskomisjonis. Kuid 31. märtsil 2008 teatas see liikmesriik komisjonile, et ei pea selle seaduseelnõu vastuvõtmist praegu otstarbekaks.

18 Neil asjaoludel esitas komisjon kõnesoleva hagi.

19 Euroopa Kohtu presidendi 18. septembri ja 20. novembri 2009. aasta määrustega anti vastavalt Saksamaa Liitvabariigile ja Prantsuse Vabariigile luba astuda menetlusse Madalmaade Kuningriigi nõuete toetuseks.

Hagi

Poolte argumendid

20 Komisjon väidab, et direktiivi 2006/112 artiklid 96–98 ja artikli 99 lõige 1 koosmõjus III lisaga on kohaldatavad tarnele ning *mutatis mutandis* impordile ja ühendusesisesele omandamisele.

21 III lisa punkti 1 sõnastuse kohaselt võib elusloomadele, seemnetele, taimedele ja muudele koostisainetele kohaldada vähendatud käibemaksumäära üksnes siis, kui tegemist on tavapäraselt toiduainete valmistamisel kasutatavate toodetega, mis aga hobuste puhul nii ei ole.

22 Lisaks tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et nimetatud punkti 1 tuleb tõlgendada kitsalt, nagu kõiki vähendatud käibemaksumäära kehtestavaid sätteid.

23 Seetõttu ei ole käibemaksuseadus, mis näeb teatud elusloomade, eeskätt hobuste tarnele ette vähendatud käibemaksumäära isegi juhul, kui neid ei kasutata toiduainete valmistamiseks ega tootmiseks, kooskõlas direktiiviga 2006/112.

24 Oma repliigis lisab komisjon, et III lisa punkti 1 prantsus-, itaalia- ja ingliskeelne versioon viitavad sellele, et üksnes toodetele, mis on mingil viisil seotud toiduainete ja sööda valmistamisega, võib kohaldada vähendatud käibemaksumäära.

25 Lisaks rõhutab komisjon, et loomad ei ole toiduaine. Kasutades III lisa punktis 1 mõistet „elusloomad”, soovis liidu seadusandja võtta arvesse tervet toiduainete tootmise tsükli. Ilma selle täpsustuseta kohalduks elusloomade tarnele harilik käibemaksumäär, nii et töödeldud lõpptooted, mis iseenesest kuuluvad toiduainete hulka, oleksid kallimad.

- 26 Veel leiab komisjon, et nimetatud punkti 1 ei tohiks tõlgendada selliselt, et hobuste tarnimisele tuleb alati kohaldada harilikku käibemaksumäära. Nimelt näeb see säte ette vähendatud käibemaksumäära sõltuvalt hobusest ja asjaomasest tehingust. Selles osas võib niisugustest teguritest nagu looma hind ja tõug tuletada, milliseks otstarbeks ta on ette nähtud.
- 27 Lõpuks märgib komisjon, et kõiki hobuseid ei kasutata põllumajanduslikel eesmärkidel.
- 28 Madalmaade Kuningriik väidab esiteks, et kohtueelses menetluses ja käesoleva menetluse aluseks olevas hagiavalduses pidas komisjon käibemaksuseaduse I tabeli punkti a.4 alapunktis a nimetatud loomaliikide seast silmas üksnes hobuseid. Seetõttu tuleb hagiavaldus vastuvõetamatuse tõttu tagasi lükata osas, milles see puudutab vähendatud käibemaksumäärade kohaldamist muudele elusloomadele kui hobused.
- 29 Edasi toob Madalmaade Kuningriik põhiväitena välja selle, et III lisa punkti 1 hollandikeelne ega muukeelne versioon ei viita sellele, et väljend „tavapäraselt toiduainete valmistamisel kasutatavad” kohaldub elusloomadele, seemnetele ja taimedele. Vastupidi, selle sätte saksakeelsest versioonist tuleneb, et nimetatud väljend puudutab üksnes koostisaineid. Selline on nimetatud sätte ainuvõimalik tõlgendus, arvestades, et näiteks seemneid tavapäraselt toiduainete valmistamisel ei kasutata. Seega hõlmab nimetatud punkt 1 hobuseid kui elusloomi, sõltumata sellest, kas nad on tavapäraselt toiduainete valmistamisel kasutatavad või mitte.
- 30 Teise võimalusena märgib Madalmaade Kuningriik, et komisjon ei ole välja toonud ühtki faktilist tõendit selle kohta, et hobused ei ole toiduainete valmistamisel tavapäraselt kasutatavad. Paludes Euroopa Kohtul tuvastada liikmesriigi kohustuste rikkumise, ei saa komisjon tugineda pelgale oletusele.
- 31 Kolmanda võimalusena väidab Madalmaade Kuningriik, et hobuseid tegelikult kasutatakse tavapäraselt toiduainete valmistamisel. Selles küsimuses nähtub III lisa punktis 1 kasutatud määrsõnast „tavapäraselt”, et vaadelda tuleb mitte iga looma eraldi, vaid seda, kas teatud loomaliik on kasutatav toiduainete valmistamisel. Iga hobuse võib tapamajja saata kui tapalooma, isegi kui hobuse sihtotstarvet võib ajutiselt muuta, näiteks kasutades teda ratsahobusena. Selles osas tugineb Madalmaade Kuningriik 1. juuni 2006. aasta määrusele kohtuasjas C-233/05: V.O.F. Dressuurstal Jespers ja komisjoni 6. juuni 2008. aasta määruse (EÜ) nr 504/2008 (millega rakendatakse nõukogu direktiivid 90/426/EMÜ ja 90/427/EMÜ hobuslaste identifitseerimise meetoditega seoses (ELT L 149, lk 3)) artiklile 20, millest tuleneb, et hobuslasi peetakse põhimõtteliselt inimtarbimise eesmärgil tapmisele kuuluvaks.
- 32 Lisaks on komisjoni lähenemisviis ebapraktiline, kuna selle kohaselt tuleb iga hobuse tarnimise korral kindlaks teha selle sihtotstarve, seda enam, et ostja poolt ette nähtud otstarve võib erineda müüja poolt ette nähtud otstarbest.
- 33 Lisavõimalusena leiab Madalmaade Kuningriik, et hobused on tavapäraselt põllumajanduslikus tootmises kasutatav kaup. Seega võib kõigi hobuste tarnimise suhtes kohaldada III lisa punkti 11 alusel vähendatud käibemaksumäära.
- 34 Oma vasturepliiis lisab Madalmaade Kuningriik, et komisjoni soovitud tulemus ehk vähendatud käibemaksumäära kohaldamine kõigile toorainetele ja vahesaadustele on samuti saavutatud, võttes arvesse, et III lisa punkt 1 hõlmab kõiki elusloomi. Lisaks ei ole tõendatud see, et lõpptooded on tootmise vaheetappide tõttu kallim.
- 35 Lõpuks kahjustab komisjoni tõlgendus õiguskindluse põhimõtet. Nimelt tuleks maksukohustuslasel iga kord teha kindlaks, kas hobuse tarnimisel kuulub kohaldamisele harilik või

vähendatud käibemaksumäär, samas kui looma sihtotstarbe saab kindlaks määrata alles hiljem.

36 Saksamaa Liitvabariik märgib, et kuigi ükski komisjoni poolt osundatud keeleversioon ei võimalda selgelt kindlaks määrata III lisa punkti 1 kohaldamisala, tuleneb selle sätte saksakeelsest versioonist, et väljend „tavapäraselt toiduainete valmistamisel kasutatavad” puudutab üksnes koostisaineid. Lisaks kujutaks see, kui kohaldatav käibemaksumäär määratakse kindlaks selle põhjal, mis otstarbel ostja hobust kasutab, käibemaksu neutraalsuse põhimõtte rikkumist.

37 Prantsuse Vabariik leiab, et nimetatud punkti 1 kohaselt võib vähendatud käibemaksumäära kohaldada kõigile elusloomade tarnetele, sõltumata nende sihtotstarbest. Nagu ka taimed ja seemned erinevad viimased tavapäraselt toiduainete valmistamisel kasutatavatest koostisainetest. Igal juhul kuuluvad hobused selliste elusloomade hulka, mida tavapäraselt kasutatakse toiduks.

Euroopa Kohtu hinnang

38 Kõigepealt tuleb märkida, et kohtuistungil täpsustas komisjon, et käibemaksuseaduse punkti a. 4 alapunktiga a hõlmatud loomadest puudutab tema hagi üksnes hobuseid, kuna veiseid, lambaid, kitsi ja sigu kasvatatakse enamasti inimtoiduks ja loomasöödaks.

39 Seetõttu tuleb käesolevas asjas esitatud hagi mõista nii, et komisjon heidab Madalmaade Kuningriigile ette vähendatud käibemaksumäära kohaldamist üksnes hobuste tarnetele, impordile ja ühendusesisesele omandamisele.

40 Esiteks vaidlevad pooled III lisa punkti 1 tõlgendamise üle, tuginedes oma väidetes selle sätte erinevatele keeleversioonidele.

41 Selles küsimuses tuleb märkida, et punktil 1 ei ole erinevates liidu ametlike keelte versioonides sama tähendus.

42 Ühelt poolt tuleneb III lisa punkti 1 saksakeelsest („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”) ja hollandikeelsest („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”) versioonist, millele tugineb Madalmaade Kuningriik, et väljend „tavapäraselt toiduainete valmistamisel kasutatavad” on kohaldatav üksnes koostisainetele, mis tähendab, et kõigile elusloomade tarnetele, sõltumata nende sihtotstarbest, võib kohaldada vähendatud käibemaksumäära.

43 Teiselt poolt võib selle punkti 1 ingliskeelset („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”), prantsuskeelset („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”) ja itaaliakeelset („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”) versiooni, millele tugineb komisjon, erineval määral tõlgendada selliselt, et väljend „tavapäraselt toiduainete valmistamisel kasutatavad” ei hõlma üksnes koostisaineid, vaid ka elusloomi, seemneid ja taimi.

44 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei saa ühes keeleversioonis kasutatud liidu sätte sõnastus olla selle sätte tõlgendamise ainus alus ja sellele keeleversioonile ei saa tõlgendamisel anda eelist muude keeleversioonide ees. Niisugune lähenemine oleks vastuolus liidu õiguse ühetaolise kohaldamise nõudega. Kui keeleversioonides on erinevusi, tuleb asjaomast sätet tõlgendada lähtuvalt selle õigusakti üldisest ülesehitusest ja eesmärkidest, mille osa see säte on (vt 27. märtsi 1990. aasta otsus kohtuasjas C-372/88: Cricket St Thomas, EKL 1990, lk I-1345, punktid 18 ja 19; 12. novembri 1998. aasta otsus kohtuasjas C-149/97: Institute of the Motor Industry, EKL 1998, lk I-7053, punkt 16, ja 25. märtsi 2010. aasta otsus kohtuasjas C-451/08: Helmut Müller, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 38).

45 Mis puudutab III lisa punkti 1 üldist ülesehitust, siis tuleb esiteks märkida, et algne tekst, millest III lisa kehtestamisel lähtuti, on kuuenda direktiivi H lisa punktis 1, kusjuures H lisa lisati kuuendale direktiivile nõukogu 19. oktoobri 1992. aasta direktiivi 92/77/EMÜ (millega täiendatakse ühist käibemaksusüsteemi ja muudetakse direktiivi 77/388 (EÜT L 361, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 202)) artikli 1 punktiga 5.

46 Punkti 1 muudeti veidi kuuenda direktiivi asendamisel direktiiviga 2006/112. Nagu komisjon kohtuistungil õigesti rõhutas, järgneb kuuenda direktiivi H lisa punkti 1 taani-, prantsus-, itaalia-, hollandi- ja ingliskeelses versioonis väljendile „[t]oiduained [...], sööt” semikoolon. Mis puudutab neid versioone, siis on koma asendatud semikooloniga punkti 1 taani-, prantsus-, itaalia- ja hollandikeelses versioonis.

47 Direktiivi 2006/112 põhjenduse 3 kohaselt on kuuenda direktiivi struktuuri ja sõnastuse eesmärk tagada, et sätted oleksid esitatud selgelt ja otstarbekalt, toomata põhimõtteliselt kaasa sisulisi muutusi olemasolevates õigusaktides, isegi kui ümbertegemisega kaasneb sellegipoolest piiratud arv sisulisi muudatusi.

48 Kuna III lisa punkti 1 ei ole oluliselt muudetud, tuleb selle sätete üldist ülesehitust analüüsida kuuenda direktiivi H lisa punkti 1 sõnastusest lähtudes, mis väljendab liidu seadusandja tahet siis, kui ta koostas loetelu kaupadest ja teenustest, millele võib kohaldada vähendatud käibemaksumäära.

49 Selles küsimuses tähendab semikooloni kasutamine pärast väljendit „[t]oiduained [...], sööt” semantilises mõttes selgelt, et kuuenda direktiivi H lisa punkt 1 koosneb kolmest eraldi lauseosast. Sellest tuleb niisiis järeldada, et kuna seadusandja tahe ei ole muutunud, hõlmab III lisa punkt 1 samu lauseosi.

50 Nagu märgib kohtujurist oma ettepaneku punktis 54, puudutab iga lauseosa toiduaineid ja sööta. Nimelt käsitleb esimene lauseosa toiduaineid kui selliseid. Lause kolmas osa käsitleb toiduainete täiendamiseks või asendamiseks kasutatavad tooteid. Lause teine osa puudutab elusloomi, seemneid, taimi ja koostisained, mis iseenesest ei ole toiduained. Loogiliselt vaadelduna tuleb sellest teisest lauseosast, mis paikneb teiste osade vahel, aru saada nii, et see hõlmab seal loetletut üksnes osas, milles neid tavapäraselt kasutatakse toiduainete valmistamisel. Seda lähenemist toetab asjaolu, et vastupidi sellele, mida väidab Madalmaade Kuningriik, võib teatud seemneid ja taimi toiduainete valmistamisel tavapäraselt kasutada. Mõiste „elusloomad” kasutamine selles loendis tähendab seda, et vähendatud käibemaksumäär on kohaldatav tarnetele, mis tehakse loomade tapmisele eelnevas etapis.

51 Seega toetab III lisa punkti 1 üldine ülesehitus tõlgendust, mille kohaselt võib elusloomade

tarnele kohaldada vähendatud käibemaksumäära üksnes juhul, kui loomi kasutatakse tavapäraselt toiduainete valmistamisel.

52 Seoses III lisa punkti 1 eesmärgiga tuleb märkida, et vastuseks Euroopa Kohtu kirjalikule küsimusele osutas komisjon sellele – ilma, et teised vaidluse pooled oleksid talle selles küsimuses vastu vaieldud –, et liidu seadusandja eesmärk kuuenda direktiivi H lisa lisamisel oli see, et esmatarbekaupadele ning sotsiaalsete ja kultuuriliste vajadustega seotud kaupadele ja teenustele, kui nendega ei kaasne konkurentsimoonutusi või ei kaasne neid moonutusi olulisel määral, võib kohaldada vähendatud käibemaksumäära.

53 Toiduained, mis on loetletud III lisa alguses, isegi enne „farmaatsiatooteid” ja „veevarustust”, kuuluvad esmatarbekaupade hulka. Lubades kohaldada toiduainetele vähendatud käibemaksumäära hariliku käibemaksumäära asemel, soovis liidu seadusandja, et toiduained oleksid lõpptarbijale, kelle kanda käibemaks lõpuks jääb, odavamad ja seega kättesaadavamad (vt eelkõige 3. oktoobri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-475/03: Banca popolare di Cremona, EKL 2006, lk I-9373, punkt 22, ja 11. oktoobri 2007. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-283/06 ja C-312/06: KÖGÁZ jt, EKL 2007, lk I-8463, punkt 30). Selleks et see eesmärk täielikult saavutada, laiendas seadusandja loogiliselt vähendatud käibemaksumäära kohaldamisala sellistele koostisainetele, mis iseenesest ei ole toiduained, kuid mida tavapäraselt toiduainete valmistamisel kasutatakse.

54 Eeltoodust tuleneb esiteks, et III lisa punkt 1 lubab vähendatud käibemaksumäära kohaldada üksnes tavapäraselt toiduainete valmistamisel kasutatavatele elusloomadele, ja teiseks, et selle sätte eesmärk on muuta nende toiduainete ostmise lõpptarbijale hõlpsamaks.

55 Punkti 1 teises lauseosas mäarsõna „tavapäraselt” kasutamisega soovis liidu seadusandja hõlmata loomi, keda tavapäraselt ja üldiselt kasutatakse toiduainete ja sööda valmistamisel. See kehtib eeskätt käibemaksuseaduse punkti a.4 alapunktis a loetletud veiste, lammaste, kitsede ja sigade kohta. Kõigile nende hulka kuuluvate loomadega seotud tarnetele võib kohaldada vähendatud käibemaksumäära, ilma et oleks vaja analüüsida ühe või teise looma eripärast olukorda.

56 Seevastu on hobuslased liidus teatavasti eelmises punktis nimetatud loomaliikidega võrreldes erinevas olukorras. Nagu kohtujurist märgib oma ettepaneku punktis 65, ei kasutata hobuseid tavapäraselt ja üldiselt toiduks või söödaks, isegi kui osa neist tegelikult toidu või söödana tarbitakse.

57 Pidades silmas seda erilist olukorda, milles on hobused, keda tavapäraselt toiduainete valmistamisel ei kasutata, kuid kellest mõningaid võidakse sellegipoolest toiduks tarnida, tuleb asuda seisukohale, et võttes arvesse liidu seadusandja eesmärki muuta esmatarbekaupad lõpptarbijale odavamaks, tuleb III lisa punkti 1 tõlgendada selliselt, et vähendatud käibemaksumäära võib kohaldada üksnes sellise hobuse tarnele, kes on määratud tapmisele, et temast valmistada toiduaineid.

58 Tuleb lisada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt peab üldpõhimõttest erandit kehtestavaid sätteid tõlgendama kitsalt (vt eelkõige 12. detsembri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-399/93: Oude Luttikhuis jt, EKL 1995, lk I-4515, punkt 23, ja 17. juuni 2010. aasta otsus kohtuasjas C-492/08: komisjon vs. Prantsusmaa, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 35). Kui lubada vähendatud käibemaksumäära kohaldada kõigile hobuste tarnetele, tähendaks see III lisa punkti 1 laia tõlgendust.

59 Seega ei luba punkt 1 liikmesriikidel kohaldada vähendatud käibemaksumäära kõigile elushobuste tarnetele, sõltumata nende sihtotstarbest.

60 Ükski Madalmaade Kuningriigi ja viimase nõuete toetuseks menetlusse astunud teiste liikmesriikide muu väide ei sea seda järeldust kahtluse alla.

61 Esiteks, mis puudutab määrust nr 504/2008, mis käsitleb hobuslaste identifitseerimise meetodeid, siis on tõsi, et selle määruse artikli 20 lõike 1 kohaselt käsitatakse „hobuslast inimtarbimise eesmärgil tapmisele kuuluva loomana, kui” [...] looma identifitseerimisdokumendis ei ole kinnitatud „vastupidist”. Selle artikli lõige 2 täpsustab, et enne mis tahes ravi kinnitab vastutav veterinaararst kas seda, et hobuslane on ette nähtud tapmiseks inimtarbimise eesmärgil „nagu tavajuhul”, või seda, et hobuslane ei ole ette nähtud tapmiseks inimtarbimise eesmärgil.

62 Siiski tuleb märkida, et määruse nr 504/2008 eesmärk on väga erinev III lisa punkti 1 eesmärgist. See määrus võtab nimelt arvesse, et hobust võidakse kasutada inimtarbimiseks ja näeb seetõttu ette korra, mille eesmärk on see, et inimtoiduks kasutatav hobune ei ole tarbimiseks sobimatu. Sellega seoses sätestab nimetatud määrus eesmärgiga paremini kontrollida veterinaaravimite kasutamist, et hobuslane on inimtarbimise eesmärgil tapmisele kuuluv loom.

63 Kuid määruse nr 504/2008 põhjal ei ole võimalik kindlaks teha, millistel hobustel on nimetatud sihtotstarve. Lisaks sätestab selle määruse artikkel 20 ka seda, et hobune võib mitte olla ette nähtud inimtarbimiseks.

64 Neil asjaoludel ei saa määruse nr 504/2008 artiklist 20 tuletada seda, et liidu seadusandja arvates on hobune tavapäraselt kasutatav toiduainete valmistamiseks.

65 Teiseks, mis puudutab väidet, mille kohaselt tuleb kõigi hobuste tarnete osas kohaldada III lisa punkti 11 alusel vähendatud käibemaksumäära, siis tuleb rõhutada, et liikmesriikides ei kasutata hobuseid tavapäraselt ja üldiselt põllumajanduslikus tootmises. Järelikult tuleb kohaldada selles lisa punktis 1 sätestatuga sarnast mõttekäiku ehk sellist lähenemist, et vähendatud käibemaksumäära võib kohaldada üksnes selliste hobuste tarnetele, kes on määratud kasutamiseks põllumajanduslikus tootmises. Punkt 11, nagu ka punkt 1, ei luba kohaldada vähendatud käibemaksumäära kõigile hobuste tarnetele.

66 Kolmandaks, seoses väitega, mis tugineb käibemaksu neutraalsuse põhimõttele, mis ei luba kohaldatavat käibemaksumäära kehtestada sõltuvalt hobuse sihtotstarbest, tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on käibemaksusüsteemile omase neutraalse maksustamise põhimõtte kohaselt keelatud sarnaste ja seega omavahel konkureerivate kaubatarnete või teenuste erinev kohtlemine käibemaksuga maksustamisel, see tähendab, et nimetatud kaupu ja teenuseid tuleb maksustada ühetaolise määraga (vt eelkõige 11. oktoobri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-267/99: Adam, EKL 2001, lk I-7467, punkt 36, ja 6. mai 2010. aasta otsus kohtuasjas C-94/09: komisjon vs. Prantsusmaa, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 40). Kuid võttes arvesse hobuste kasutuseesmärke, ei ole tapaloomaks määratud hobune sarnane võistlushobusele ega lemmikloomana peetavale hobusele, kui teda müüakse tapaloomana. Seega, nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 78, ei konkureeri neisse kategooriatesse kuuluvad hobused omavahel, mistõttu neile võib kohaldada erinevat käibemaksumäära.

67 Eeltoodud põhjustel tuleb komisjoni hagi pidada põhjendatuks.

68 Järelikult tuleb asuda seisukohale, et kuna Madalmaade Kuningriik kohaldas vähendatud käibemaksumäära kõigile hobuste tarnele, kogu hobuste impordile ja ühendusesisesele

omandamisele, on Madalmaade Kuningriik rikkunud kohustusi, mis tulenevad kuuenda direktiivi artiklist 12 koosmõjus H lisaga ning direktiivi 2006/112 artiklitest 96–98 ja artikli 99 lõikest 1 koosmõjus selle direktiivi III lisaga.

Kohtukulud

69 Kodukorra artikli 69 lõike 2 alusel on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Kuna komisjon on kohtukulude hüvitamist Madalmaade Kuningriigilt nõudnud ja viimati nimetatu on kohtuvaidluse kaotanud, tuleb kohtukulud välja mõista Madalmaade Kuningriigilt.

70 Sama artikli lõike 4 esimese lõigu alusel kannavad menetlusse astujad Saksamaa Liitvabariik ja Prantsuse Vabariik ise oma kohtukulud.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

1. **Kuna Madalmaade Kuningriik kohaldas vähendatud käibemaksumäära kõigile hobuste tarnetele, kogu hobuste impordile ja ühendusesisesele omandamisele, on Madalmaade Kuningriik rikkunud kohustusi, mis tulenevad nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (muudetud nõukogu 14. veebruari 2006. aasta direktiiviga 2006/18/EÜ) artiklist 12 koostoimes H lisaga ja nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artiklitest 96–98 ja artikli 99 lõikest 1 koostoimes selle direktiivi III lisaga.**
2. **Mõista kohtukulud välja Madalmaade Kuningriigilt.**
3. **Saksamaa Liitvabariik ja Prantsuse Vabariik kannavad ise oma kohtukulud.**

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: hollandi.