

Cauza C-41/09

Comisia Europeană

împotriva

Regatului Țărilor de Jos

„Neîndeplinirea obligațiilor de către un stat membru – Taxă pe valoarea adăugată – A șasea directivă TVA – Directiva 2006/112/CE – Aplicarea unei cote reduse – Animale vii destinate în mod normal utilizării în prepararea alimentelor pentru consumul uman și animal – Livări, importuri și achiziții de cai”

Sumarul hotărârii

Dispoziții fiscale – Armonizarea legislațiilor – Impozite pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Posibilitatea statelor membre de a aplica o cotă redusă pentru anumite livări de bunuri și prestări de servicii

[Directiva 77/388 a Consiliului, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2006/18, art. 12, anexa H, și Directiva 2006/112, art. 96-98 și art. 99 alin. (1), anexa III]

Prin aplicarea unei cote reduse a taxei pe valoarea adăugată tuturor livărilor, importurilor și achizițiilor intracomunitare de cai, un stat membru nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 12 coroborat cu anexa H la A șasea directivă 77/388 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2006/18, precum și al articolelor 96-98 și al articolului 99 alineatul (1) din Directiva 2006/112 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată coroborate cu anexa III la aceasta.

Astfel, pe de o parte, punctul 1 din anexa III nu autorizează aplicarea unei cote reduse a taxei pe valoarea adăugată decât pentru animalele vii destinate în mod normal utilizării în prepararea produselor alimentare și, pe de altă parte, finalitatea acestei dispoziții este de a facilita cumpărarea acestor produse alimentare de către consumatorul final.

Or, având în vedere această situație specială, în Uniune, a cailor, care, fără să fie destinați în mod normal utilizării în prepararea produselor alimentare, pot fi totuși utilizați, unii dintre ei, pentru consum, trebuie să se considere că, în lumina obiectivului legiuitorului Uniunii care urmărește ca prețurile bunurilor esențiale să fie mai scăzute pentru consumatorul final, punctul 1 din anexa III la Directiva 2006/112 trebuie să fie interpretat în sensul că numai livrării unui cal în vederea sacrificării sale pentru fi utilizat în prepararea produselor alimentare i se poate aplica o cotă redusă a taxei pe valoarea adăugată.

(a se vedea punctele 54, 57 și 68 și dispozitivul)

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

3 martie 2011(*)

„Neîndeplinirea obligațiilor de către un stat membru – Taxă pe valoarea adăugată – Așeza directivă TVA – Directiva 2006/112/CE – Aplicarea unei cote reduse – Animale vii destinate în mod normal utilizării în prepararea alimentelor pentru consumul uman și animal – Livări, importuri și achiziții de cai”

În cauza C-41/09,

având ca obiect o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor formulată în temeiul articolului 226 CE, introdusă la 29 ianuarie 2009,

Comisia Europeană, reprezentată de domnii D. Triantafyllou și W. Roels, în calitate de agenți, cu domiciliul ales în Luxemburg,

reclamantă,

împotriva

Regatului Țărilor de Jos, reprezentat de doamnele C. Wissels și M. Noort, precum și de domnii M. de Grave și J. Langer, în calitate de agenți,

pârât,

susținut de:

Republica Federală Germania, reprezentată de domnii M. Lumma și C. Blaschke, în calitate de agenți, cu domiciliul ales în Luxemburg,

Republica Franceză, reprezentată de doamna B. Beaupère-Manokha, în calitate de agent,

interveniente,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul A. Tizzano, președinte de cameră, domnii J.-J. Kasel, A. Borg Barthet, M. Safjan (raportor) și doamna M. Berger, judecători,

avocat general: domnul Y. Bot,

grefier: doamna M. Ferreira, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă în urma deciziei din 7 septembrie 2010,
după ascultarea concluziilor avocatului general în decizia din 5 octombrie 2010,
pronunță prezenta

Hotărâre

1 Prin cererea introductivă, Comisia Comunităților Europene solicită Curții să constate că, prin aplicarea unei cote reduse a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) livrărilor, importurilor și achizițiilor intracomunitare de anumite animale vii, în special cai, care nu sunt destinate în mod normal utilizării în prepararea produselor alimentare pentru consumul uman și animal, Regatul Țărilor de Jos nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 12, coroborat cu anexa H, din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2006/18/CE a Consiliului din 14 februarie 2006 (JO L 51, p. 12, denumită în continuare „A șasea directivă”), precum și al articolelor 96-98 și al articolului 99 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7) coroborate cu anexa III la aceasta (denumită în continuare „anexa III”).

Cadrul juridic

Reglementarea Uniunii

2 Directiva 2006/112 a abrogat și a înlocuit, începând cu 1 ianuarie 2007, legislația existentă a Uniunii Europene în materie de TVA, în special A șasea directivă.

3 Potrivit considerentelor (1) și (3) ale Directivei 2006/112, reformarea celei de A șasea directive era necesară în vederea prezentării tuturor dispozițiilor aplicabile într-o formă clară și logică, într-o structură și o formulare restructurate, fără a antrena, în principiu, modificări de fond în legislația existentă.

4 Astfel, articolele 96-98 și articolul 99 alineatul (1) din Directiva 2006/112 corespund unor diferite dispoziții ale articolului 12 din A șasea directivă și ale anexei H la aceasta.

5 Articolul 96 din Directiva 2006/112 prevede:

„Statele membre aplică o cotă standard a TVA, care este fixată de fiecare stat membru ca procent din baza de impozitare și care este aceeași pentru livrarea de bunuri și pentru prestarea de servicii.”

6 Articolul 97 din această directivă prevede:

„(1) De la 1 ianuarie 2006 până la 31 decembrie 2010, cota standard nu poate fi mai mică de 15 %.

(2) Consiliul decide, în conformitate cu articolul 93 din Tratatul [CE], în privința nivelului cotei standard aplicate după 31 decembrie 2010.”

7 Articolul 98 din aceeași directivă are următorul cuprins:

„(1) Statele membre pot aplica fie una, fie două cote reduse.

(2) Cotele reduse se aplică numai livrărilor de bunuri sau prestațiilor de servicii din categoriile prevăzute în anexa III.

[...]

(3) La aplicarea cotelor reduse prevăzute la alineatul (1) pentru categorii de bunuri, statele membre pot utiliza Nomenclatura combinată pentru a delimita în mod precis categoria în cauză.”

8 Articolul 99 alineatul (1) din directiva menționată prevede:

„Cotele reduse se fixează ca procent din baza de impozitare, care nu poate fi mai mic de 5 %.”

9 La punctul 1 din anexa III, intitulată „Lista livrărilor de bunuri și prestațiilor de servicii cărora le pot fi aplicate cotele reduse prevăzute la articolul 98”, se menționează:

„Alimentele (inclusiv băuturi, cu excepția băuturilor alcoolice) destinate consumului uman și animal; animalele vii, semințele, plantele și ingredientele utilizate în mod normal în prepararea alimentelor; produsele utilizate în mod normal pentru a completa sau înlocui alimentele.”

10 Această dispoziție corespunde punctului 1 din anexa H la Așasea directivă.

11 Punctul 11 din anexa III, care corespunde punctului 10 din anexa H la Așasea directivă, are următorul cuprins:

„livrarea de bunuri și prestarea de servicii de tipul celor utilizate în producția agricolă, cu excepția bunurilor de capital, precum utilajele sau clădirile.”

Reglementarea națională

12 Articolul 9 din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri (Wet op de omzetbelasting) din 28 iunie 1968 (*Staatsblad* 1968, nr. 329, denumită în continuare „Legea privind impozitul pe cifra de afaceri”) prevede:

„1. Taxa este de 19 %.

2. Prin derogare de la alineatul 1, taxa este de:

a 6 % pentru livrările de bunuri și pentru prestațiile de servicii înscrise în tabelul I anexat la prezenta lege;

[...]”

13 Punctele a.1 și a.4 din respectivul tabel I au următorul cuprins:

„a.

1. produse alimentare, și anume:

a alimente și băuturi destinate în mod normal consumului uman;

b produse utilizate în mod clar pentru prepararea alimentelor și a băuturilor avute în vedere la litera a și care sunt incluse în întregime sau parțial în acestea;

c produse utilizate pentru a completa sau a înlocui alimentele și băuturile avute în vedere la litera a, băuturile alcoolice nefiind considerate produse alimentare;

[...]

4.

a animale din speciile bovine, ovine, caprine, porcine și cabaline;

b alte animale decât cele prevăzute la litera a, destinate în mod clar fabricării sau producerii alimentelor prevăzute la punctul 1 de mai sus, și animale destinate în mod clar creșterii acestor animale;

c organe ale animalelor avute în vedere la literele a și b;

d produse destinate în mod clar reproducerii animalelor avute în vedere la literele a și b.”

Procedura precontencioasă și procedura în fața Curții

14 Considerând că, prin aplicarea unei cote reduse de TVA livrărilor, importurilor și achizițiilor intracomunitare de anumite animale vii, în special cai, care nu sunt destinate în mod normal utilizării în prepararea alimentelor pentru consumul uman și animal, Regatul Țărilor de Jos nu își respectase obligațiile care îi revin în temeiul articolului 12 din A șasea directivă coroborat cu anexa H la aceasta, Comisia a decis să inițieze procedura prevăzută la articolul 226 CE. Prin scrisoarea din 10 aprilie 2006, Comisia a pus în întârziere acest stat membru, solicitându-i să își prezinte observațiile în această privință.

15 În răspunsul din 27 iunie 2006, Regatul Țărilor de Jos a recunoscut că aplicarea unei cote reduse de TVA livrărilor de anumite animale vii, astfel cum este prevăzută de reglementarea națională, era mai extinsă decât cea autorizată de A șasea directivă. Acesta a precizat că un proiect de lege va fi depus în parlamentul olandez în vederea respectării acestei directive și că modificarea legislativă va intra în vigoare probabil la 1 ianuarie 2007.

16 Întrucât Regatul Țărilor de Jos nu a adoptat însă acest proiect de lege, la 23 octombrie 2007, Comisia i-a adresat un aviz motivat prin care îl invita să ia măsurile necesare pentru a se conforma acestui aviz în termen de două luni de la notificarea sa.

17 La 26 noiembrie 2007, Regatul Țărilor de Jos a răspuns la avizul motivat menționat arătând că proiectul de lege anunțat se afla în dezbatere în Comisia permanentă pentru finanțe a celei de a doua camere a parlamentului. Cu toate acestea, la 31 martie 2008, acest stat membru a informat Comisia că nu considera oportună adoptarea la momentul respectiv a proiectului de lege menționat.

18 În aceste condiții, Comisia a introdus prezenta acțiune.

19 Prin Ordonanțele președintelui Curții din 18 septembrie și din 20 noiembrie 2009, au fost admise cererile de intervenție ale Republicii Federale Germania și Republicii Franceze în susținerea concluziilor Regatului Țărilor de Jos.

Cu privire la acțiune

Argumentele părților

- 20 Comisia subliniază că articolele 96-98 și articolul 99 alineatul (1) din Directiva 2006/112 coroborate cu anexa III sunt aplicabile livrărilor și, *mutatis mutandis*, importurilor și achizițiilor intracomunitare.
- 21 Conform textului punctului 1 din anexa III, animalelor vii, precum și semințelor, plantelor și celorlalte ingrediente nu li se poate aplica o cotă redusă de TVA decât dacă sunt utilizate în mod normal în prepararea alimentelor, ceea ce nu este cazul cailor.
- 22 În plus, din jurisprudența Curții ar rezulta că respectivul punct 1 trebuie interpretat restrictiv, la fel ca orice altă dispoziție care instituie o cotă redusă de TVA.
- 23 Prin urmare, Legea privind impozitul pe cifra de afaceri, prin faptul că prevede o cotă redusă de TVA pentru livrările de anumite animale vii, printre care cai, chiar și în situația în care acestea nu sunt destinate fabricării sau producerii alimentelor, nu ar fi conformă cu dispozițiile Directivei 2006/112.
- 24 În memoriul în replică, Comisia adaugă faptul că versiunile în limbile franceză, italiană și engleză ale punctului 1 din anexa III confirmă că numai produselor care sunt utilizate în orice mod în prepararea alimentelor pentru consumul uman și animal li se poate aplica o cotă redusă de TVA.
- 25 Pe de altă parte, Comisia subliniază că animalele nu constituie produse alimentare. Prin folosirea expresiei „animale vii” la punctul 1 din anexa III, legiuitorul Uniunii ar fi avut astfel ca obiectiv luarea în considerare a unei întregi părți a producției de alimente. Astfel, în lipsa acestei precizări, livrările de animale vii ar fi fost supuse unei cote standard de TVA, astfel încât produsele transformate finale care intră, în ceea ce le privește, în categoria produselor alimentare ar fi mai scumpe.
- 26 În plus, potrivit Comisiei, respectivul punct 1 nu trebuie interpretat în sensul că toate livrările de cai sunt supuse unei cote standard de TVA. Astfel, această dispoziție ar prevedea aplicarea unei cote reduse de TVA în funcție de calul și de operațiunea vizate. În această privință, elemente cum ar fi prețul și rasa animalului ar constitui indicații care permit să se cunoască utilizarea preconizată a acestuia.
- 27 În sfârșit, Comisia observă că nu toți caii sunt utilizați în scopuri agricole.
- 28 Regatul Țărilor de Jos susține mai întâi că, în cursul fazei precontencioase și în cererea de sesizare a instanței, Comisia nu a avut în vedere decât specia cabaline dintre cele menționate la punctul a.4 litera a din tabelul I din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri. Prin urmare, acțiunea ar trebui respinsă ca inadmisibilă în măsura în care se referă la aplicarea unei cote reduse de TVA în privința altor animale vii decât caii.
- 29 Regatul Țărilor de Jos susține în continuare, cu titlu principal, că nici versiunea în limba olandeză și nicio altă versiune lingvistică a punctului 1 din anexa III nu confirmă că expresia „utilizate în mod normal în prepararea alimentelor” se aplică animalelor vii, semințelor și plantelor. Dimpotrivă, din versiunea în limba germană a aceleiași dispoziții ar reieși că această expresie nu vizează decât ingredientele. Această interpretare ar fi singura posibilă, dat fiind că semințele, de exemplu, nu sunt destinate în mod normal utilizării în prepararea produselor alimentare. Prin urmare, caii, în calitate de animale vii, indiferent dacă sunt sau nu sunt destinați în mod normal

utilizării în prepararea produselor alimentare, ar fi vizați de respectivul punct 1.

30 Cu titlu subsidiar, Regatul Țărilor de Jos arată că nu a fost furnizat de Comisie niciun element de fapt din care să rezulte că acești cai nu sunt destinați în mod normal utilizării în prepararea produselor alimentare. Or, Comisia nu ar putea să se întemeieze pe vreo prezumție atunci când solicită Curții să constate neîndeplinirea obligațiilor de către un stat membru.

31 Cu titlu mai subsidiar, Regatul Țărilor de Jos pretinde că acești cai sunt destinați în mod normal utilizării în prepararea produselor alimentare. În această privință, din folosirea locuțiunii adverbiale „în mod normal” la punctul 1 din anexa III ar rezulta că nu trebuie analizat fiecare animal în parte, ci dacă o categorie determinată de animale este destinată în mod normal utilizării în prepararea produselor alimentare. Or, orice cal ar putea fi dus la abator ca animal de sacrificat, chiar dacă destinația unui cal poate fi modificată temporar, de exemplu, prin utilizarea acestuia în calitate de cal de curs. Regatul Țărilor de Jos invocă în acest sens Ordonanța din 1 iunie 2006, V. O. F. Dressuurstal Jaspers (C-233/05), precum și articolul 20 din Regulamentul (CE) nr. 504/2008 al Comisiei din 6 iunie 2008 privind punerea în aplicare a Directivelor 90/426/CEE și 90/427/CEE ale Consiliului privind metodele de identificare a ecvideelor (JO L 149, p. 3), din care ar reieși că un ecvideu este considerat, în principiu, destinat sacrificării pentru consumul uman.

32 În plus, abordarea Comisiei nu ar putea fi pusă în practică întrucât ar impune verificarea, la fiecare livrare a unui cal, a destinației acestuia, și aceasta cu atât mai mult cu cât intenția cumpărătorului poate fi diferită de cea a vânzătorului.

33 Cu titlu cu totul subsidiar, Regatul Țărilor de Jos consideră că acești cai sunt bunuri de tipul celor utilizate în mod normal în producția agricolă. Orice livrare a unui cal ar putea, aadar, să beneficieze de o cotă redusă de TVA în sensul punctului 11 din anexa III.

34 În memoriul în duplicat, Regatul Țărilor de Jos adaugă că rezultatul dorit de Comisie, și anume aplicarea unei cote reduse de TVA pentru toate materiile prime și produsele intermediare, este îndeplinit și dacă se consideră că punctul 1 din anexa III vizează toate animalele vii. În plus, nu s-ar confirma faptul că produsul finit, printr-un efect de ajustare, ar deveni astfel mai scump.

35 În sfârșit, interpretarea propusă de Comisie ar aduce atingere principiului securității juridice. Astfel, persoana impozabilă ar trebui de fiecare dată să examineze dacă livrarea unui cal trebuie supusă unei cote standard sau unei cote reduse de TVA, în condițiile în care destinația animalului nu poate fi stabilită decât ulterior.

36 Republica Federală Germania subliniază că, deși niciuna dintre versiunile lingvistice citate de Comisie nu permite să se stabilească în mod clar domeniul de aplicare al punctului 1 din anexa III, din versiunea în limba germană a acestei dispoziții rezultă că expresia „utilizate în mod normal în prepararea alimentelor” se referă doar la ingrediente. Pe de altă parte, a determina cota de TVA aplicabilă în funcție de utilizarea dată calului de către cumpărător ar constitui o încălcare a principiului neutralității acestei taxe.

37 Republica Franceză consideră că respectivul punct 1 permite aplicarea unei cote reduse de TVA tuturor livrărilor de animale vii, indiferent de destinația acestora. Astfel, la fel ca plantele și semințele, acestea se deosebesc de ingredientele destinate în mod normal utilizării în prepararea produselor alimentare. În orice caz, caii fac parte dintre animalele vii destinate în mod normal alimentației.

Aprecieri Curții

38 Cu titlu introductiv, trebuie subliniat că, în pedință, Comisia a precizat că, dintre animalele

vizate la punctul a.4 litera a din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri, acțiunea sa are în vedere exclusiv caii, în măsura în care bovinele, ovinele, caprinele și porcinele sunt în cea mai mare parte crescute pentru consumul uman și animal.

39 Prin urmare, prezenta acțiune trebuie înțeleasă în sensul că Comisia impune Regatului Țărilor de Jos faptul că aplică o cotă redusă de TVA numai livărilor, importurilor și achizițiilor intracomunitare de cai.

40 Părțile nu sunt de acord, mai întâi, în ceea ce privește interpretarea punctului 1 din anexa III, fiecare dintre acestea invocând în susținerea argumentării sale diferite versiuni lingvistice ale dispoziției.

41 În această privință, trebuie să se constate că respectivul punct 1 nu are același sens în diferitele limbi oficiale ale Uniunii.

42 Astfel, pe de o parte, din versiunile punctului 1 din anexa III în limba germană [„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”] și în limba olandeză [„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”], pe care se întemeiază Regatul Țărilor de Jos, rezultă că expresia „utilizate în mod normal în prepararea alimentelor” nu se aplică decât ingredientelor, ceea ce înseamnă că tuturor livărilor de animale vii, indiferent de destinația acestora, li se poate aplica o cotă redusă de TVA.

43 Pe de altă parte, versiunile aceleiași punct în limba engleză [«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»], în limba franceză [„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”] și în limba italiană [„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”], la care se referă Comisia, pot fi interpretate, în diverse grade, în sensul că expresia „utilizate în mod normal în prepararea alimentelor” nu privește doar ingredientele, ci vizează și animalele vii, semințele și plantele.

44 Potrivit unei jurispruden?e constante, formularea utilizat? în una dintre versiunile lingvistice ale unei dispozi?ii din dreptul Uniunii nu poate s? fie singurul temei pentru interpretarea acestei dispozi?ii sau s? i se atribuie, în aceast? privin??, un caracter prioritar în raport cu celelalte versiuni lingvistice. O astfel de abordare ar fi, într?adev?r, incompatibil? cu cerin?a de aplicare uniform? a dreptului Uniunii. În caz de divergen?? între diferitele versiuni lingvistice, dispozi?ia în cauz? trebuie, a?adar, interpretat? în raport cu economia general? ?i cu finalitatea reglement?rii din care face parte (a se vedea Hot?rârea din 27 martie 1990, Cricket St Thomas, C?372/88, Rec., p. I?1345, punctele 18 ?i 19, Hot?rârea din 12 noiembrie 1998, Institute of the Motor Industry, C?149/97, Rec., p. I?7053, punctul 16, precum ?i Hot?rârea din 25 martie 2010, Helmut Müller, C?451/08, Rep., p. I?2673, punctul 38).

45 În ceea ce prive?te economia general? a punctului 1 din anexa III, trebuie subliniat, mai întâi, c? textul ini?ial care a servit ca referin?? la stabilirea acestei anexe III figureaz? la punctul 1 din anexa H la A ?asea directiv?, anex? care a fost ad?ugat? prin articolul 1 punctul 5 din Directiva 92/77/CEE a Consiliului din 19 octombrie 1992 de completare a sistemului comun al taxei pe valoarea ad?ugat? ?i de modificare a Directivei 77/388/CEE (JO L 316, p. 1).

46 Acest punct 1 a fost u?or modificat la înlocuirea celei de A ?asea directive prin Directiva 2006/112. Astfel, dup? cum a subliniat în mod întemeiat Comisia în ?edin??, expresia „[a]limentele [...] destinate consumului uman ?i animal” este urmat? de punct ?i virgul? în special în versiunile în limbile danez?, francez?, italian?, olandez? ?i englez? ale punctului 1 din anexa H la A ?asea directiv?. Or, în ceea ce prive?te aceste versiuni, s?a înlocuit punctul ?i virgula cu o simpl? virgul? în versiunile în limbile danez?, francez?, italian? ?i olandez? ale respectivului punct 1.

47 Cu toate acestea, potrivit considerentului (3) al Directivei 2006/112, reformarea structurii ?i a formul?rii celei de A ?asea directive urm?re?te asigurarea prezent?rii acestor prevederi într-o form? clar? ?i logic?, f?r? a antrena, în principiu, modific?ri de fond în legisla?ia existent?, chiar dac? un num?r mic de modific?ri substan?iale este necesar s? fie totu?i efectuate, în m?sura în care sunt inerente unui asemenea exerci?iu de reformare.

48 În lipsa unei modific?ri substan?iale a punctului 1 din anexa III, economia general? a acestei dispozi?ii trebuie s? fie examinat? în raport cu formularea punctului 1 din anexa H la A ?asea directiv?, care exprim? inten?iile legiuitorului Uniunii atunci când a întocmit lista bunurilor ?i serviciilor c?rora li se poate aplica o cot? redus? de TVA.

49 În aceast? privin??, din punct de vedere semantic, utilizarea semnului punct ?i virgul? dup? expresia „alimente [...] destinate consumului uman ?i animal” înseamn? în mod clar c? punctul 1 din anexa H la A ?asea directiv? cuprinde trei p?r?i de fraz? complet distincte. Trebuie, a?adar, s? se conchid? c?, întrucât inten?iile legiuitorului nu s?au schimbat, punctul 1 din anexa III se compune din acelea?i trei p?r?i de fraz?.

50 Astfel cum a arătat avocatul general la punctul 54 din concluzii, fiecare dintre cele trei părți de frază este consacrată alimentelor destinate consumului uman și animal. Astfel, prima menționează alimentele propriu-zise. A treia parte a acestei fraze privește produsele utilizate în mod normal pentru a completa sau a înlocui alimentele. A doua parte a frazei privește animalele vii, semințele, plantele și ingredientele, care nu reprezintă ele însele alimente. În mod logic, această a doua parte a frazei, încadrat de celelalte două, trebuie interpretat în sensul că vizează aceste elemente numai în măsura în care acestea sunt destinate în mod normal utilizării în prepararea alimentelor. Această apreciere se coroborează cu faptul că, contrar a ceea ce afirmă Regatul Țărilor de Jos, anumite semințe și plante pot fi destinate în mod normal utilizării în prepararea alimentelor. Folosirea termenului „animale vii” în această listă înseamnă că respectiva cotă redusă de TVA se aplică livrărilor efectuate la un stadiu anterior sacrificării animalelor.

51 Prin urmare, economia generală a punctului 1 din anexa III conduce la reținerea interpretării potrivit căreia livrărilor de animale vii li se poate aplica o cotă redusă de TVA numai în cazul în care aceste animale sunt destinate în mod normal utilizării în prepararea produselor alimentare.

52 În ceea ce privește finalitatea punctului 1 din anexa III, trebuie subliniat că, în răspunsul la o întrebare scrisă adresată de Curte, Comisia a arătat, fără a fi contrazis în ceea ce privește acest aspect de celelalte părți în litigiu, că legiuitorul Uniunii, prin introducerea anexei H la A se asea directivă, avea drept obiectiv ca bunurilor esențiale, precum și bunurilor și serviciilor care corespund unor obiective sociale și culturale, în măsura în care acestea nu prezintă sau prezintă puține riscuri de denaturare a concurenței, să li se poată aplica o cotă redusă de TVA.

53 Menționate la începutul anexei III, înainte chiar de „furnizarea apei” și „produsele farmaceutice”, alimentele intră în categoria bunurilor esențiale. Prin faptul că a permis aplicarea unei cote reduse de TVA produselor alimentare, în locul cotei standard, legiuitorul Uniunii a urmărit să li se reducă prețul și să devină, așadar, mai accesibile pentru consumatorul final, care, în cele din urmă, suportă TVA-ul (a se vedea în special Hotărârea din 3 octombrie 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, Rec., p. I-9373, punctul 22, precum și Hotărârea din 11 octombrie 2007, KÖGÁZ și alții, C-283/06 și C-312/06, Rep., p. I-8463, punctul 30). Pentru a realiza pe deplin acest scop, legiuitorul Uniunii a extins în mod logic aplicarea acestei cote reduse de TVA la elementele care, nefiind ele însele produse alimentare, sunt destinate în mod normal utilizării în prepararea acestor produse.

54 Din cele de mai sus rezultă, pe de o parte, că punctul 1 din anexa III nu autorizează aplicarea unei cote reduse de TVA decât pentru animalele vii destinate în mod normal utilizării în prepararea produselor alimentare și că, pe de altă parte, finalitatea acestei dispoziții este de a facilita cumpărarea acestor produse alimentare de către consumatorul final.

55 Prin folosirea locuțiunii adverbiale „în mod normal” în a doua parte a frazei de la respectivul punct 1, legiuitorul Uniunii a înțeles să vizeze animalele care, în mod obișnuit și în general, sunt destinate să intre în circuitul alimentar uman și animal. Aceasta este situația, în special, a speciilor bovine, ovine, caprine și porcine, menționate la punctul a.4 litera a din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri. Tuturor livrărilor de animale care aparțin acestor specii li se poate aplica o cotă redusă de TVA, fără să fie necesar să se examineze situația unui animal sau a altuia în parte.

56 În schimb, este de notorietate faptul c?, în Uniunea European?, specia cabaline se afl? într-o situa?ie diferit? de cea a speciilor men?ionate la punctul precedent. Astfel, dup? cum a ar?tat avocatul general la punctul 65 din concluzii, caii nu sunt, în mod obi?nuit ?i în general, destina?i utiliz?rii în prepararea produselor alimentare, chiar dac? unii dintre ace?tia vor servi în mod efectiv consumului uman sau animal.

57 Având în vedere aceast? situa?ie special? a cailor, care, f?r? s? fie destina?i în mod normal utiliz?rii în prepararea produselor alimentare, pot fi totu?i utiliza?i, unii dintre ei, pentru consum, trebuie s? se considere c?, în lumina obiectivului legiuitorului Uniunii care urm?re?te ca pre?urile bunurilor esen?iale s? fie mai sc?zute pentru consumatorul final, punctul 1 din anexa III trebuie s? fie interpretat în sensul c? numai livr?rii unui cal în vederea sacrific?rii sale pentru fi utilizat în prepararea produselor alimentare i se poate aplica o cot? redus? de TVA.

58 Trebuie ad?ugat c?, potrivit unei jurispruden?e constante, dispozi?iile care au caracter de derogare de la un principiu sunt de strict? interpretare (a se vedea în special Hot?rârea din 12 decembrie 1995, Oude Luttikhuis ?i al?ii, C?399/93, Rec., p. I?4515, punctul 23, precum ?i Hot?rârea din 17 iunie 2010, Comisia/Fran?a, C?492/08, Rep., p. I?5471, punctul 35). Or, a permite aplicarea unei cote reduse de TVA pentru orice livrare a unui cal ar însemna s? se re?in? o interpretare larg? a punctului 1 din anexa III.

59 Respectivul punct 1 nu permite, a?adar, unui stat membru s? aplice o cot? redus? de TVA tuturor livr?rilor de cai vii, indiferent de destina?ia acestora.

60 Niciunul dintre celelalte argumente invocate de Regatul ??rilor de Jos ?i de cele dou? state membre care au intervenit în sus?inerea concluziilor acestuia nu este de natur? s? pun? sub semnul întreb?rii aceast? concluzie.

61 Astfel, în primul rând, în ceea ce prive?te Regulamentul nr. 504/2008 privind metodele de identificare a ecvideelor, este adev?rat c?, în temeiul articolului 20 alineatul (1) din acest regulament, un ecvideu este „considerat ca fiind destinat sacrific?rii pentru consumul uman în cazul în care acesta nu este declarat în mod irevocabil ca nefiind destinat acestui scop” în documentul de identificare a animalului. La alineatul (2) al aceluia?i articol se precizeaz? c?, înaintea oric?rui tratament, astfel cum este prev?zut, medicul veterinar responsabil trebuie s? determine statutul ecvideului fie ca destinat sacrific?rii pentru consumul uman, „ceea ce reprezint? cazul din oficiu”, fie ca nedestinat sacrific?rii pentru consumul uman.

62 Cu toate acestea, trebuie subliniat c? obiectul Regulamentului nr. 504/2008 este foarte diferit de cel al punctului 1 din anexa III. Astfel, acest regulament ia în considerare faptul c? un cal poate fi consumat în alimenta?ia uman? ?i prevede, în consecin??, un regim prin care se urm?re?te ca un cal care intr? în circuitul alimentar s? nu fie impropriu consumului. În acest cadru, în scopul de a controla mai bine administrarea medicamentelor veterinare, acest regulament prevede c? un ecvideu este în principiu destinat sacrific?rii pentru consumul uman.

63 Cu toate acestea, Regulamentul nr. 504/2008 nu permite s? se determine care cai vor avea, în cele din urm?, o astfel de destina?ie. În plus, articolul 20 din acest regulament prevede de asemenea c? un cal poate s? nu fie destinat consumului uman.

64 În aceste condi?ii, nu se poate deduce din articolul 20 din Regulamentul nr. 504/2008 c?, potrivit legiuitorului Uniunii, un cal este destinat în mod normal utiliz?rii în prepararea produselor alimentare.

65 În al doilea rând, în ceea ce prive?te argumentul potrivit c?ruia toate livr?rile de cai ar trebui

s? fie supuse unei cote reduse de TVA în temeiul punctul 11 din anexa III, trebuie subliniat c?, în statele membre, caii nu sunt utiliza?i în mod obi?nuit ?i în general în produc?ia agricol?. Din aceasta rezult? c? trebuie s? se aplice un ra?ionament analog celui urmat în cadrul punctului 1 din aceea?i anex?, ?i anume c? numai livr?rilor de cai în vederea utiliz?rii lor în produc?ia agricol? îi se poate aplica o cot? redus? de TVA. A?adar, la fel ca ?i punctul 1, respectivul punct 11 nu permite aplicarea unei cote reduse de TVA tuturor livr?rilor de cai.

66 În al treilea rând, în ceea ce prive?te argumentul întemeiat pe principiul neutralit??ii TVA?ului, care s?ar opune stabilirii cotei aplicabile acestei taxe în func?ie de destina?ia cailor, trebuie amintit c?, potrivit unei jurispruden?e constante, principiul neutralit??ii fiscale, inerent sistemului comun al TVA?ului, se opune posibilit??ii ca m?rfurile sau prest?rile de servicii asem?n?toare, care sunt, a?adar, în concuren?? unele cu altele, s? fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA?ului, astfel încât respectivele m?rfuri sau prest?ri trebuie s? fie supuse unei cote uniforme (a se vedea printre altele Hot?rârea din 11 octombrie 2001, Adam, C?267/99, Rec., p. I?7467, punctul 36, ?i Hot?rârea din 6 mai 2010, Comisia/Fran?a, C?94/09, Rep., p. I?4261, punctul 40). Cu toate acestea, ?inând seama de diferitele utiliz?ri, un cal de sacrificat nu se aseam?n? nici cu un cal de competi?ie ?i nici cu un cal de agrement atunci când acest animal este vândut ca atare. Prin urmare, astfel cum a ar?tat avocatul general la punctul 78 din concluzii, aceste categorii de cai nu sunt în concuren??, astfel încât pot fi supuse unor cote diferite de TVA.

67 În aceste condi?ii, ac?iunea formulat? de Comisie trebuie considerat? întemeiat?.

68 Prin urmare, trebuie s? se constate c?, prin aplicarea unei cote reduse de TVA tuturor livr?rilor, importurilor ?i achizi?iilor intracomunitare de cai, Regatul ??rilor de Jos nu ?i?a îndeplinit obliga?iile care îi revin în temeiul articolului 12 din A ?asea directiv? coroborat cu anexa H la aceasta, precum ?i al articolelor 96-98 ?i al articolului 99 alineatul (1) din Directiva 2006/112 coroborate cu anexa III.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

69 În temeiul articolului 69 alineatul (2) din Regulamentul de procedur?, partea care cade în preten?ii este obligat?, la cerere, la plata cheltuielilor de judecat?. Întrucât Comisia a solicitat obligarea Regatului ??rilor de Jos la plata cheltuielilor de judecat?, iar Regatul ??rilor de Jos a c?zut în preten?ii, se impune obligarea acestuia la plata cheltuielilor de judecat?.

70 Conform alineatului (4) primul paragraf al aceluia?i articol, Republica Federal? Germania ?i Republica Francez?, care au intervenit în litigiu, suport? propriile cheltuieli de judecat?.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declar? ?i hot?r??te:

1) Prin aplicarea unei cote reduse a taxei pe valoarea ad?ugat? tuturor livr?rilor, importurilor ?i achizi?iilor intracomunitare de cai, Regatul ??rilor de Jos nu ?i?a îndeplinit obliga?iile care îi revin în temeiul articolului 12, coroborat cu anexa H, din A ?asea directiv? 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?: baza unitar? de evaluare, astfel cum a fost modificat? prin Directiva 2006/18/CE a Consiliului din 14 februarie 2006, precum ?i al articolelor 96-98 ?i al articolului 99 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? coroborate cu anexa III la aceasta.

2) Oblig? Regatul ??rilor de Jos la plata cheltuielilor de judecat?.

3) **Republica Federal? Germania ?i Republica Francez? suport? propriile cheltuieli de judecat?.**

Semn?turi

* Limba de procedur?: olandeza.