

Vec C-41/09

Európska komisia

proti

Holandskému kráľovstvu

„Nesplnenie povinnosti členským štátom – Daň z pridanej hodnoty – Šiesta smernica o DPH – Smernica 2006/112/ES – Uplatnenie zníženej sadzby – Živé zvieratá obvykle určené na použitie pri príprave potravín na ľudskú alebo zvieraciu spotrebu – Dodania, dovozy a nákupy koní“

Abstrakt rozsudku

Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Možnosť členských štátov uplatniť zníženú sadzbu na určité dodávky tovaru a poskytovanie služieb

(Smernica Rady 77/388, zmenená a doplnená smernicou 2006/18, článok 12 príloha H a smernica 2006/112, článok 96 až článok 99 ods. 1 príloha III)

Členský štát si tým, že na všetky dodania, dovozy a nákupy koní v rámci Spoločenstva uplatňuje zníženú sadzbu dane z pridanej hodnoty, neplní povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článku 12 v spojení s prílohou H šiestej smernice Rady 77/388 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu, zmenenej a doplnenej smernicou 2006/18, ako aj z článku 96 až článku 99 ods. 1 smernice 2006/112 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v spojení s jej prílohou III.

Na jednej strane totiž bod 1 prílohy III umožňuje uplatnenie zníženej sadzby dane z pridanej hodnoty len v prípade živých zvierat, ktoré sú obvykle určené na použitie pri príprave potravín, a na druhej strane účelom tohto ustanovenia je uľahčiť konečnému spotrebiteľovi nákup týchto potravín.

V súvislosti s osobitnou situáciou koní v Únii, ktoré bez toho, aby boli obvykle určené na použitie pri príprave potravín, však môžu byť, pokiaľ ide o niektoré z nich, dodané na spotrebu, je potrebné domnievať sa, že vzhľadom na cieľ normotvorcu Únie znížiť cenu základných tovarov pre konečného spotrebiteľa sa má bod 1 prílohy III smernice 2006/112 vykladať v tom zmysle, že znížená sadzba dane z pridanej hodnoty sa môže uplatniť jedine na dodanie koňa určeného na porážku, aby bol použitý pri príprave potravín.

(pozri body 54, 57, 68 a výrok)

z 3. marca 2011 (*)

„Nesplnenie povinnosti členským štátom – Dať z pridanej hodnoty – Šiesta smernica o DPH – Smernica 2006/112/ES – Uplatnenie zníženej sadzby – Živé zvieratá obvykle určené na použitie pri príprave potravín na ľudskú alebo zvieraciu spotrebu – Dodania, dovozy a nákupy koní“

Vo veci C-41/09,

ktorej predmetom je žaloba o nesplnenie povinnosti podľa článku 226 ES, podaná 29. januára 2009,

Európska komisia, v zastúpení: D. Triantafyllou a W. Roels, splnomocnení zástupcovia, s adresou na doručovanie v Luxemburgu,

žalobkyňa,

proti

Holandskému kráľovstvu, v zastúpení: C. Wissels, M. Noort, M. de Grave a J. Langer, splnomocnení zástupcovia,

žalovanému,

ktoré v konaní podporujú:

Spolková republika Nemecko, v zastúpení: M. Lumma a C. Blaschke, splnomocnení zástupcovia, s adresou na doručovanie v Luxemburgu,

Francúzska republika, v zastúpení: B. Beaupère-Manokha, splnomocnená zástupkyňa,

vedúcej účasníci konania,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory A. Tizzano, sudcovia J. J. Kasel, A. Borg Barthet, M. Safjan (spravodajca) a M. Berger,

generálny advokát: Y. Bot,

tajomník: M. Ferreira, hlavná referentka,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 7. septembra 2010,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 5. októbra 2010,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Komisia Európskych spoločenstiev vo svojej žalobe navrhuje, aby Súdny dvor určil, že Holandské kráľovstvo si tým, že na dodania, dovozy a nákupy určitých živých zvierat v rámci Spoločenstva, najmä koní, ktoré nie sú obvykle určené na prípravu potravín na ľudskú a zvieraciu spotrebu, uplatňovalo zníženú sadzbu dane z pridanej hodnoty (ale len „DPH“), nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článku 12 v spojení s prílohou H šiestej smernice Rady

77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2006/18/ES zo 14. februára 2006 (Ú. v. EÚ L 51, s. 12, ďalej len „šiesta smernica“), ako aj z článkov 96 až 98 a článku 99 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1) v spojení s jej prílohou III (ďalej len „príloha III“).

Právny rámec

Právna úprava Únie

2 Smernica 2006/112 od 1. januára 2007 zrušila a nahradila existujúcu právnu úpravu Európskej únie v oblasti DPH, najmä šiestu smernicu.

3 Podľa odôvodnení č. 1 a 3 smernice 2006/112 bolo prepracovanie šiestej smernice nevyhnutné, aby uplatniteľné ustanovenia boli jasne a prehľadne usporiadané do novej štruktúry a znenia bez toho, aby to v zásade viedlo k podstatným zmenám v existujúcej právnej úprave.

4 Články 96 až 98 a článok 99 ods. 1 smernice 2006/112 tak zodpovedajú ustanoveniam článku 12 šiestej smernice a jej prílohe H.

5 Článok 96 smernice 2006/112 stanovuje:

„Členské štáty uplatňujú štandardnú sadzbu DPH, ktorú určí každý členský štát ako percento zo základu dane a ktorá je rovnaká pre dodanie tovaru a poskytovanie služieb.“

6 Článok 97 tejto smernice stanovuje:

„1. Od 1. januára 2006 do 31. decembra 2010 nesmie byť štandardná sadzba nižšia ako 15 %.

2. Rada rozhodne v súlade s článkom 93 [Z]mluvy [ES] o výške štandardnej sadzby, ktorá sa bude uplatňovať po 31. decembri 2010.“

7 Článok 98 tej istej smernice znie:

„1. Členské štáty môžu uplatňovať buď jednu alebo dve znížené sadzby.

2. Znížené sadzby sa uplatňujú len na dodania tovaru a poskytovania služieb, ktoré patria do kategórií uvedených v prílohe III.

...

3. Pri uplatňovaní znížených sadzieb uvedených v odseku 1 na kategórie tovarov môžu členské štáty použiť kombinovanú nomenklatúru s cieľom presne vymedziť dotknutú kategóriu.“

8 Článok 99 ods. 1 uvedenej smernice stanovuje:

„Znížené sadzby sa stanovujú ako percento základu dane, ktoré nesmie byť nižšie ako 5 %.“

9 Príloha III s názvom „Zoznam dodaní tovarov a poskytnutí služieb, na ktoré sa môžu uplatniť znížené sadzby uvedené v článku 98“ vo svojom bode 1 uvádza:

„Potraviny (vrátane nápojov okrem alkoholických nápojov) určené na ľudskú a zvieraciu spotrebu, živé zvieratá, osivá, rastliny a zložky obvykle určené na použitie pri príprave potravín; výrobky obvykle určené ako doplnok alebo náhrada potravín.“

10 Toto ustanovenie zodpovedá bodu 1 prílohy H šiestej smernice.

11 Bod 11 prílohy III, ktorý zodpovedá bodu 10 prílohy H šiestej smernice, znie:

„dodania tovaru a poskytnutia služieb takého druhu, ktoré sú bežne určené na použitie v poľnohospodárskej výrobe s výnimkou investičných tovarov, akými sú stroje a budovy“.

Vnútroštátna právna úprava

12 Článok 9 zákona o dani z obratu (Wet op de omzetbelasting) z 28. júna 1968 (*Staatsblad* 1968, č. 329, ďalej len „zákon o dani z obratu“) stanovuje:

„1. Daň je vo výške 19 %.

2. Odchyľne od odseku 1 je daň vo výške:

a) 6 %, pokiaľ ide o dodania tovarov a poskytnutia služieb uvedených v tabuľke I, ktorá tvorí prílohu tohto zákona;

...“

13 Body a. 1 a a. 4 uvedenej tabuľky I znejú:

„a.

1. potraviny, najmä:

a) potraviny a nápoje obvykle určené na ľudskú spotrebu;

b) výrobky zjavne určené na používanie pri príprave potravín a nápojov uvedených v písmene a), ktoré sú celkom alebo čiastočne v nich obsiahnuté;

c) výrobky určené na používanie ako doplnok alebo náhrada potravín a nápojov uvedených v písmene a), pričom alkoholické nápoje sa za potraviny nepovažujú;

...

4.

a) hovädzí dobytok, ovce, kozy, ošípané a kone;

b) iné zvieratá než sú uvedené pod písmenom a), ktoré sú zjavne určené na výrobu potravín uvedených v bode 1 vyššie, a zvieratá, ktoré sú zjavne určené na chov týchto zvierat;

c) vnútornosti zvierat uvedených pod písmenami a) a b);

d) výrobky, ktoré sú zjavne určené na reprodukciu zvierat uvedených pod písmenami a) a b).“

Konanie pred podaním žaloby a konanie na Súdnom dvore

14 Keďže sa Komisia domnievala, že Holandské kráľovstvo si tým, že na dodania, dovozy a

nákupy určitých živých zvierat v rámci Spoločenstva, najmä koní, ktoré nie sú obvykle určené na prípravu potravín na ľudskú a zvieraciu spotrebu, uplatňovalo zníženú sadzbu DPH, nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článku 12 šiestej smernice v spojení s jej prílohou H, rozhodla sa začať konanie podľa článku 226 ES. Komisia v liste z 10. apríla 2006 vyzvala tento nemecký štát, aby v tejto veci predložil svoje pripomienky.

15 Vo svojej odpovedi z 27. júna 2006 Holandské kráľovstvo pripustilo, že znížená sadzba DPH na dodania určitých živých zvierat, ako ju stanovuje vnútroštátna právna úprava, sa uplatňuje vo väčšom rozsahu, než povoľuje šiesta smernica. Holandské kráľovstvo uviedlo, že holandskému Parlamentu mal byť predložený návrh zákona na účely dodržania tejto smernice, pričom pravdepodobný dátum účinnosti zmeny právnej úpravy bol stanovený na 1. januára 2007.

16 Keďže však Holandské kráľovstvo neprijalo tento návrh zákona, Komisia mu 23. októbra 2007 zaslala odôvodnené stanovisko, v ktorom ho vyzvala na prijatie opatrení potrebných na to, aby uvedenému stanovisku vyhovel v lehote dvoch mesiacov od jeho doručenia.

17 Dňa 26. novembra 2007 Holandské kráľovstvo odpovedalo na odôvodnené stanovisko, pričom uviedlo, že o návrhu uvedeného zákona rokuje stály finančný výbor druhej komory Parlamentu. Dňa 31. marca 2008 však tento nemecký štát oznámil Komisii, že v súčasnosti nepovažuje za vhodné, aby bol uvedený návrh zákona prijatý.

18 Za týchto okolností Komisia podala túto žalobu.

19 Uzneseniami predsedu Súdneho dvora z 18. septembra a 20. novembra 2009 boli Spolková republika Nemecko a Francúzska republika pribraté do konania ako vedľajší účastníci konania na podporu tvrdení Holandského kráľovstva.

O žalobe

Argumentácia účastníkov konania

20 Komisia uvádza, že články 96 až 98 a článok 99 ods. 1 smernice 2006/112 v spojení s prílohou III sú uplatniteľné na dodania a *mutatis mutandis* na dovozy a nákupy v rámci Spoločenstva.

21 Podľa znenia bodu 1 prílohy III sa na živé zvieratá, ako aj osivá, rastliny a ostatné zložky môže uplatniť znížená sadzba DPH len v prípade, ak sú obvykle určené na použitie pri príprave potravín, čo by nemal byť prípad koní.

22 Okrem toho z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že uvedený bod 1 sa má vykladať reštriktívne tak ako akékoľvek ďalšie ustanovenie upravujúce zníženú sadzbu DPH.

23 Z tohto dôvodu zákon o dani z obratu tým, že stanovuje zníženú sadzbu DPH na dodania určitých živých zvierat, najmä koní, aj v prípade, keď nie sú určené na prípravu alebo výrobu potravín, nie je v súlade s ustanoveniami smernice 2006/112.

24 Komisia vo svojej replike dodáva, že verzie bodu 1 prílohy III vo francúzskom, talianskom a anglickom jazyku potvrdzujú, že jedine na výrobky, ktoré sa akýmkoľvek spôsobom používajú pri príprave potravín, sa môže uplatniť znížená sadzba DPH.

25 Navyše Komisia zdôrazňuje, že zvieratá nie sú potravinami. Normotvorca Únie tým, že v bode 1 prílohy III použil pojem „živé zvieratá“, zamýšľal, aby sa zohľadnil celý proces výroby potravín. V prípade neexistencie tohto spresnenia by totiž dodania živých zvierat podliehali štandardnej sadzbe DPH, pričom cena samotných konečných výrobkov, ktoré by spadali do

kategórie potravín, by bola vyššia.

26 Okrem toho podľa Komisie sa uvedený bod 1 nesmie vykladať v tom zmysle, že akékoľvek dodania koní podliehajú štandardnej sadzbe DPH. Toto ustanovenie totiž stanovuje uplatnenie zníženej sadzby DPH v závislosti od koňa a dotknutého plnenia. V tejto súvislosti také prvky, ako sú cena a rasa zvieraťa, predstavujú údaje umožňujúce identifikovať jeho stanovené využitie.

27 Komisia napokon tvrdí, že všetky kone sa nevyužívajú na poľnohospodárske účely.

28 Holandské kráľovstvo predovšetkým tvrdí, že Komisia sa počas konania pred podaním žaloby a vo svojej žalobe zamerala len na kone uvedené v bode a. 4, písm. a) tabuľky I zákona o dani z obratu. Z tohto dôvodu musí byť žaloba zamietnutá ako neprípustná, pokiaľ ide o uplatnenie zníženej sadzby DPH na určité živé zvieratá okrem koní.

29 Holandské kráľovstvo tiež tvrdí, že ani verzia v holandskom jazyku a ani iná ďalšia jazyková verzia bodu 1 prílohy III nepotvrdzuje, že sa výraz „obvykle určené na použitie pri príprave potravín“ vzťahuje na živé zvieratá, osivá a rastliny. Naopak z verzie v nemeckom jazyku toho istého ustanovenia vyplýva, že tento výraz sa vzťahuje iba na prísady. Tento výklad by bol logický, keďže napríklad osivá nie sú obvykle určené na použitie pri príprave potravín. Z tohto dôvodu sa na kone ako živé zvieratá bez ohľadu na to, či sú alebo nie sú obvykle určené na použitie pri príprave potravín, vzťahuje uvedený bod 1.

30 Holandské kráľovstvo subsidiárne poukazuje na to, že Komisia neuviedla žiadnu skutkovú okolnosť, z ktorej by vyplývalo, že kone nie sú obvykle určené na použitie pri príprave potravín. Komisia však nemohla vychádzať z akejkoľvek domnienky, ak navrhuje, aby Súdny dvor určil nesplnenie povinnosti nemeckým štátom.

31 Holandské kráľovstvo tiež subsidiárne tvrdí, že kone sú obvykle určené na použitie pri príprave potravín. V tejto súvislosti z použitia príslovky „obvykle“ v bode 1 prílohy III vyplýva, že treba preskúmať nie každé zviera jednotlivito, ale či je na použitie pri príprave potravín obvykle určená príslušná kategória zvierat. Akýkoľvek koň však môže ísť na porážku ako jatové zviera, hoci určenie koňa môže byť dočasne zmenené, napríklad jeho využitím ako dostihového koňa. Holandské kráľovstvo v tomto zmysle uvádza uznesenie z 1. júna 2006, V.O.F. Dressuurstal Jaspers (C/233/05), ako aj článok 20 nariadenia Komisie (ES) č. 504/2008 zo 6. júna 2008, ktorým sa vykonávajú smernice Rady 90/426/EHS a 90/427/EHS, pokiaľ ide o spôsoby identifikácie koňovitých zvierat (Ú. v. EÚ L 149, s. 3), z ktorého vyplýva, že koňovité zviera sa v zásade považuje za zviera určené na porážku na ľudskú spotrebu.

32 Okrem toho tvrdenie Komisie by sa nemalo uplatniť v praxi, pretože v rámci každého dodania určitého koňa by bolo potrebné overiť jeho určenie, a to o to viac, ak sa zámer kupujúceho môže líšiť od zámeru predávajúceho.

33 Holandské kráľovstvo sa napokon subsidiárne domnieva, že kone predstavujú druh tovaru, ktorý je obvykle určený na použitie v rámci poľnohospodárskej výroby. Na každé dodanie koňa sa teda môže uplatniť znížená sadzba DPH podľa bodu 11 prílohy III.

34 Holandské kráľovstvo vo svojej duplike dodáva, že výsledok, ktorý si želá Komisia, konkrétne uplatnenie zníženej sadzby DPH na suroviny a medziprodukty, sa takisto dosiahne, ak sa domnievame, že bod 1 prílohy III sa vzťahuje na všetky živé zvieratá. Okrem toho skutočnosť, že cena konečných výrobkov by sa prostredníctvom vyrovnávacieho efektu zvýšila, nebola overená.

35 Napokon výklad navrhovaný Komisiou by bol v rozpore so zásadou právnej istoty.

Zdaniteľná osoba by totiž musela zakaždým skúmať, či dodanie koňa podlieha štandardnej sadzbe alebo zníženej sadzbe DPH, zatiaľ čo určenie zvieratá môže byť stanovené až *a posteriori*.

36 Spolková republika Nemecko uvádza, že v prípade, ak žiadna z jazykových verzií uvedených Komisiou neumožňuje jasne stanoviť pôsobnosť bodu 1 prílohy III, potom z verzie tohto ustanovenia v nemeckom jazyku vyplýva, že výraz „obvykle určené na použitie pri príprave potravín“ sa týka výlučne prísad. Navyše určité uplatniteľnú sadzbu DPH na základe spôsobu využitia koňa kupujúcim by bolo v rozpore so zásadou neutrality tejto dane.

37 Francúzska republika sa domnieva, že uvedený bod 1 umožňuje uplatniť zníženú sadzbu DPH na všetky dodania živých zvierat bez ohľadu na ich určenie. Živé zvieratá sa tak ako rastliny a osivá odlišujú od prísad obvykle určených na prípravu potravín. V každom prípade kone patria medzi živé zvieratá obvykle určené na spotrebu.

Posúdenie Súdnym dvorom

38 Najskôr je potrebné uviesť, že Komisia na pojednávaní spresnila, že spomedzi zvierat uvedených v bode a. 4 písm. a) zákona o dani z obratu sa jej žaloba vzťahuje výlučne na kone, keďže hovädzí dobytok, ovce, kozy a ošípané sa prevažne chovajú na účely ľudskej a zvieracej spotreby.

39 Preto treba túto žalobu chápať v tom zmysle, že Komisia Holandskému kráľovstvu vytýka uplatňovanie zníženej sadzby DPH výlučne na dodania, dovozy a nákupy koní v rámci Spoločenstva.

40 Účastníci konania si predovšetkým odporujú v súvislosti s výkladom bodu 1 prílohy III, pričom na podporu svojho tvrdenia každý poukazuje na odlišnú jazykovú verziu tohto ustanovenia.

41 V tejto súvislosti je potrebné konštatovať, že uvedený bod 1 nemá v rôznych úradných jazykoch Únie rovnaký zmysel.

42 Na jednej strane z verzií bodu 1 prílohy III v nemeckom [„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 holandskom jazyku [„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 ktoré sa Holandské kráľovstvo opiera, totiž vyplýva, že výraz „obvykle určené na použitie pri príprave potravín“ sa nevzťahuje na prísady, čo znamená, že na všetky dodania živých zvierat sa bez ohľadu na ich určenie môže uplatniť znížená sadzba DPH.

43 Na druhej strane verzie toho istého bodu 1 v anglickom [„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“], francúzskom [„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 talianskom jazyku [„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 ktoré odkazuje Komisia, sa môžu vykladať odlišne tak, že výraz „obvykle určené na použitie pri príprave potravín“ sa týka nielen prísad, ale takisto živých zvierat, osív a rastlín.

44 Podľa ustálenej judikatúry nemôže byť formulácia použitá v jednej z jazykových verzií ustanovenia Spoločenstva chápaná ako jediný základ na výklad tohto ustanovenia, alebo sa v tejto súvislosti považovať za ustanovenie, ktoré má prednosť pred inými jazykovými verziami. Takýto prístup by totiž nebol v súlade s požiadavkou jednotnosti pri uplatňovaní práva Únie. V prípade rozporu medzi rôznymi jazykovými verziami textu sa má predmetné ustanovenie vykladať podľa všeobecnej štruktúry a účelu právneho predpisu, ktorého je súčasťou (pozri rozsudky z 27. marca 1990, Cricket St Thomas, C-372/88, Zb. s. I-1345, body 18 a 19; z 12. novembra 1988, Institute of the Motor Industry, C-149/87, Zb. s. I-7053, bod 16, ako aj z 25. marca 2010, Helmut Müller, C-451/08, Zb. s. I-2673, bod 38).

45 Pokiaľ ide o všeobecnú štruktúru bodu 1 prílohy III, treba v prvom rade uviesť, že pôvodné znenie, ktoré slúžilo ako porovnávacie kritérium pri vypracovaní tejto prílohy III, sa nachádza v bode 1 prílohy H šiestej smernice, teda prílohy, ktorá bola do tejto smernice doplnená prostredníctvom článku 1 bodu 5 smernice Rady 92/77/EHS z 19. októbra 1992, ktorá doplnila spoločný systém dane z pridanej hodnoty, mení a doplnila smernicu 77/388/EHS (Ú. v. ES L 316, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 202).

46 Tento bod 1 bol mierne zmenený, keď smernica 2006/112 nahradila šiestu smernicu. Ako na pojednávaní správne zdôraznila Komisia za výrazom „potraviny... určené na ľudskú a zvieraciu spotrebu“, najmä vo verziách bodu 1 prílohy H šiestej smernice v dánskom, francúzskom, talianskom, holandskom a anglickom jazyku, nasleduje bodkočiarka. Pokiaľ však ide o tieto verzie, obyčajnú čiarku vo verziách uvedeného bodu 1 v dánskom, francúzskom, talianskom a holandskom jazyku tiež nahradila bodkočiarka.

47 Podľa odôvodnenia č. 3 smernice 2006/112 cieľom prepracovania štruktúry a znenia šiestej smernice je zabezpečiť, aby boli ustanovenia uvedené jasne a prehľadne bez toho, aby to v zásade prinieslo podstatné zmeny platných právnych predpisov, hoci s procesom prepracovania súvisí malý počet podstatných zmien a doplnení, ktoré by sa preto mali vykonať.

48 V prípade neexistencie podstatnej zmeny v bode 1 prílohy III sa všeobecná štruktúra tohto ustanovenia musí skúmať vzhľadom na znenie bodu 1 prílohy H šiestej smernice, ktorá vyjadruje zámer normotvorcu Únie, keďže vytvoril zoznam tovarov a služieb, ktoré môžu byť predmetom zníženej sadzby DPH.

49 Zo sémantického hľadiska použitie bodkočiarky po výraze „potraviny... určené na ľudskú a zvieraciu spotrebu“ jasne znamená, že bod 1 prílohy H šiestej smernice sa skladá z troch rôznych vetných častí. Na základe toho je teda potrebné dospieť k záveru, že vzhľadom na to, že zámer uvedeného normotvorcu zostal nezmenený, potom sa bod 1 prílohy III skladá z troch rovnakých vetných častí.

50 Ako uviedol generálny advokát v bode 54 svojich návrhov, každá z týchto troch vetných častí sa týka potravín určených na ľudskú a zvieraciu spotrebu. Prvá časť totiž uvádza samotné potraviny. Tretia vetná časť sa týka výrobkov určených ako doplnok alebo náhrada potravín. Druhá vetná časť sa týka živých zvierat, osív, rastlín a zložiek, ktoré samy osebe nie sú potravinami. Logicky túto druhú vetnú časť, ktorá je ohraničená dvoma ďalšími časťami, je potrebné chápať tak, že sa týka týchto prvkov týka výlučne v rozsahu, v akom sú obvykle určené na použitie pri príprave potravín. Tento záver je podporený skutočnosťou, že na rozdiel od toho, čo

tvrdí Holandské kráľovstvo, určité osivá a rastliny môžu byť obvykle určené na použitie pri príprave potravín. Použitie pojmu „živé zvieratá“ v tomto zozname znamená, že znížená sadzba DPH sa uplatní na dodania uskutočnené pred porážkou zvierat.

51 Z tohto dôvodu všeobecná štruktúra bodu 1 prílohy III vedie k výkladu, podľa ktorého sa na dodania živých zvierat môže uplatniť znížená sadzba DPH jedine v prípade, keď sú tieto zvieratá obvykle určené na použitie pri príprave potravín.

52 Pokiaľ ide o účel bodu 1 prílohy III, je potrebné uviesť, že v odpovedi na písomnú otázku Súdneho dvora Komisia bez toho, aby jej ostatní účastníci konania odporovali, uviedla, že pri vypracovaní prílohy H šiestej smernice bolo zámerom normotvorcu Únie, aby sa na základné tovary, ako aj tovary a služby zodpovedajúce spoločným a kultúrnym cieľom, za predpokladu, že vôbec nepredstavujú alebo predstavujú len veľmi malé riziko skreslenia hospodárskej súťaže, uplatnila znížená sadzba DPH.

53 Potraviny, keďže sú uvedené na začiatku prílohy III pred „rozvodom vody“ a „farmaceutickými výrobkami“, patria medzi základné tovary. Normotvorca Únie tým, že umožnil uplatnenie zníženej sadzby DPH na potraviny namiesto štandardnej sadzby, zamýšľal, aby ich cena bola nižšia, teda aby boli prístupnejšie pre konečného spotrebiteľa, ktorý napokon znáša DPH (pozri najmä rozsudky z 3. októbra 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, Zb. s. I-9373, bod 22, ako aj z 11. októbra 2007, KÖGÁZ a i., C-283/06 a C-312/06, Zb. s. I-8463, bod 30). Normotvorca Únie na dosiahnutie tohto cieľa logicky rozšíril uplatnenie tejto zníženej sadzby DPH na prvky, ktoré, hoci samy osebe nie sú potravinami, sú obvykle určené na použitie pri príprave týchto potravín.

54 Z uvedeného na jednej strane vyplýva, že bod 1 prílohy III umožňuje uplatnenie zníženej sadzby DPH len v prípade živých zvierat, ktoré sú obvykle určené na použitie pri príprave potravín, a na druhej strane, že účelom tohto ustanovenia je uľahčiť konečnému spotrebiteľovi nákup týchto potravín.

55 Normotvorca Únie tým, že v druhej časti vety uvedeného bodu 1 použil príslovku „obvykle“, zamýšľal zohľadniť zvieratá, ktoré sú obvykle a všeobecne určené na to, aby boli súčasťou ľudského a zvieracieho potravinového reťazca. Takým je najmä prípad hovädzieho dobytku, oviec, kôz a ošípaných, ktoré sú uvedené v bode a. 4 písm. a) zákona o dani z obratu. Na všetky dodania zvierat, ktoré patria k týmto druhom, sa tak môže uplatniť znížená sadzba DPH bez toho, aby bolo potrebné skúmať osobitnú situáciu konkrétneho zvieraťa.

56 Naopak je všeobecne známe, že kone sa v rámci Únie nachádzajú v odlišnej situácii ako druhy uvedené v predchádzajúcom bode. Ako totiž uviedol generálny advokát v bode 65 svojich návrhov, kone nie sú obvykle a všeobecne určené na použitie pri príprave potravín, hoci niektoré z nich skutočne slúžia na ľudskú alebo zvieraciu spotrebu.

57 V súvislosti s osobitnou situáciou koní, ktoré bez toho, aby boli obvykle určené na použitie pri príprave potravín, však môžu byť, pokiaľ ide o niektoré z nich, dodané na spotrebu, je potrebné domnievať sa, že vzhľadom na cieľ normotvorcu znížiť cenu základných tovarov pre konečného spotrebiteľa sa má bod 1 prílohy III vykladať v tom zmysle, že znížená sadzba DPH sa môže uplatniť jedine na dodanie koňa určeného na porážku, aby bol použitý pri príprave potravín.

58 Je potrebné uviesť, že z ustálenej judikatúry vyplýva, že ustanovenia, ktoré majú povahu výnimky zo zásady, musia byť vykladané doslovne (pozri najmä rozsudky z 12. decembra 1995, Oude Luttikhuis a i., C-399/93, Zb. s. I-4515, bod 23, a zo 17. júna 2010, Komisia/Francúzsko, C-492/08, Zb. s. I-5471, bod 35). Stanovenie možnosti uplatniť zníženú sadzbu DPH na

akékoľvek dodanie koňa by viedlo k extenzívnemu výkladu bodu 1 prílohy III.

59 Uvedený bod 1 tak neumožňuje členskému štátu, aby uplatnil zníženú sadzbu DPH na všetky dodania živých koní bez ohľadu na ich určenie.

60 Žiadne z tvrdení Holandského kráľovstva a dvoch členských štátov, ktoré podporujú jeho návrhy, nemôže spochybniť tento záver.

61 Po prvé vzhľadom na nariadenie č. 504/2008, pokiaľ ide o spôsoby identifikácie koňovitých zvierat, je totiž pravda, že podľa článku 20 ods. 1 tohto nariadenia sa za koňovité zviera „považuje... zviera určené na porážku na ľudskú spotrebu, pokiaľ nie je neodvolateľným spôsobom prehlásené za zviera bez takéhoto určenia“ na identifikačnom dokumente zvieraťa. Odsek 2 toho istého článku spresňuje, že pred akoukoľvek stanovenou liečbou zodpovedný veterinár určí status koňovitého zvieraťa ako zvieraťa, ktoré buď je určené na porážku na ľudskú spotrebu, „čo je štandardný prípad“, alebo nie je určené na porážku na ľudskú spotrebu.

62 Je však potrebné uviesť, že cieľ nariadenia č. 504/2008 je celkom odlišný od cieľa bodu 1 prílohy III. Toto nariadenie totiž zohľadňuje skutočnosť, že koň môže byť skonzumovaný v rámci ľudskej spotreby, a v dôsledku toho stanovuje systém, ktorého účelom je zabezpečiť, aby koň vstupujúci do ľudského potravinového reťazca nebol nevhodný na spotrebu. V rámci toho na účely lepšieho používania veterinárnych liečiv toto nariadenie stanovuje, že koňovité zviera je v zásade určené na porážku na ľudskú spotrebu.

63 Nariadenie č. 504/2008 však neumožňuje určiť, ktoré kone budú mať napokon také určenie. Okrem toho článok 20 tohto nariadenia takisto stanovuje, že koň nemusí byť určený na ľudskú spotrebu.

64 Za týchto podmienok nemožno z článku 20 nariadenia č. 504/2008 vyvodiť, že podľa normotvorcu Únie je koň obvykle určený na použitie pri príprave potravín.

65 Po druhé, pokiaľ ide o tvrdenie, podľa ktorého sa na všetky dodávky koní mohla uplatniť znížená sadzba DPH na základe bodu 11 prílohy III, je potrebné zdôrazniť, že v členských štátoch nie sú kone obvykle a všeobecne používané v poľnohospodárskej výrobe. Z toho vyplýva, že sa musí uplatniť úvaha, ktorá je analogická s úvahou sledovanou v rámci bodu 1 tej istej prílohy, a to že jedine na dodania koní na účely ich využitia v poľnohospodárskej výrobe sa môže uplatniť znížená sadzba DPH. O nič viac ako tento bod 1 neumožňuje teda uvedený bod 11 uplatniť zníženú sadzbu DPH na súbor dodávok koní.

66 Po tretie, pokiaľ ide o tvrdenie založené na zásade neutrality DPH, ktorá by mohla byť prekážkou pri určení uplatniteľnej sadzby tejto dane na základe určenia koní, je potrebné pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry zásada daňovej neutrality bráni tomu, aby sa s podobnými tovarmi alebo poskytovaniami služieb, ktoré si tak navzájom konkurujú, zaobchádzalo odlišne z hľadiska DPH, takže uvedené tovary a poskytovania služieb musia podliehať jednotnej sadzbe (pozri najmä rozsudky z 11. októbra 2001, Adam, C-267/99, Zb. s. I-7467, bod 36, a zo 6. mája 2010, Komisia/Francúzsko, C-94/09, Zb. s. I-4261, bod 40). Vzhľadom na príslušné spôsoby využitia sa však koň určený na porážku nepodobá ani na súťažného a ani na úžitkového koňa, keďže toto zviera sa predáva ako také. Z tohto dôvodu, ako uviedol generálny advokát v bode 78 svojich návrhov, si tieto kategórie koní navzájom nekonkurujú, a preto môžu podliehať rôznym sadzbám DPH.

67 Za týchto podmienok žaloba podaná Komisiou musí byť považovaná za dôvodnú.

68 Preto je potrebné konštatovať, že Holandské kráľovstvo si tým, že na všetky dodania,

dovozy a nákupy koní v rámci Spoločenstva uplatňovalo zníženú sadzbu DPH, nespĺnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článku 12 v spojení s prílohou H šiestej smernice, ako aj z článkov 96 až 98 a článku 99 ods. 1 smernice 2006/112 v spojení s prílohou III.

O trovách

69 Podľa článku 69 ods. 2 rokovacieho poriadku účastník konania, ktorý vo veci nemal úspech, je povinný nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté. Keďže Komisia navrhla zaviazať Holandské kráľovstvo na náhradu trov konania a Holandské kráľovstvo nemalo úspech vo svojich dôvodoch, je opodstatnené zaviazať ho na náhradu trov konania.

70 Podľa odseku 4 prvého pododseku toho istého článku Spolková republika Nemecko a Francúzska republika, ktoré vstúpili do konania ako vedľajší účastníci konania, znášajú svoje vlastné trovy konania.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol a vyhlásil:

1. **Holandské kráľovstvo si tým, že na všetky dodania, dovozy a nákupy koní v rámci Spoločenstva uplatňovalo zníženú sadzbu DPH, nespĺnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článku 12 v spojení s prílohou H šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2006/18/ES zo 14. februára 2006, ako aj z článkov 96 až 98 a článku 99 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v spojení s jej prílohou III.**
2. **Holandské kráľovstvo je povinné nahradiť trovy konania.**
3. **Spolková republika Nemecko a Francúzska republika znášajú svoje vlastné trovy konania.**

Podpisy

* Jazyk konania: holandčina.