UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

3 päivänä maaliskuuta 2011*

Asiassa C-41/09,

jossa on kyse EY 226 artiklaan perustuvasta jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevasta kanteesta, joka on nostettu 29.1.2009,

Euroopan komissio, asiamiehinään D. Triantafyllou ja W. Roels, prosessiosoite Luxemburgissa,

kantajana,

vastaan

Alankomaiden kuningaskunta, asiamiehinään C. Wissels, M. Noort, M. de Grave ja J. Langer,

vastaajana,

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.

jota tukevat

Saksan liittotasavalta, asiamiehinään M. Lumma ja C. Blaschke, prosessiosoite Luxemburgissa, ja

Ranskan tasavalta, asiamiehenään B. Beaupère-Manokha,

väliintulijoina,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Tizzano sekä tuomarit J.-J. Kasel, A. Borg Barthet, M. Safjan (esittelevä tuomari) ja M. Berger,

julkisasiamies: Y. Bot,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies M. Ferreira,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 7.9.2010 pidetyssä istunnossa esitetyn,

kuultuaan julkisasiamiehen 5.10.2010 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Euroopan komissio vaatii kanteellaan unionin tuomioistuinta toteamaan, että Alankomaiden kuningaskunta ei ole noudattanut jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 14.2.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/18/EY (EUVL L 51, s. 12; jäljempänä kuudes direktiivi), 12 artiklan, luettuna yhdessä liitteen H kanssa, sekä yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1) 96–98 artiklan ja 99 artiklan 1 kohdan, luettuina yhdessä saman direktiivin liitteen III (jäljempänä liite III) kanssa, mukaisia velvoitteitaan, koska se on soveltanut alennettua arvonlisäverokantaa tiettyjen elävien eläinten – erityisesti hevosten – luovutukseen, tuontiin ja yhteisöhankintaan, vaikka niitä ei tavallisesti ole tarkoitettu käytettäviksi ihmisten tai eläinten elintarvikkeiden valmistuksessa.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin säännöstö

2 Direktiivillä 2006/112 kumottiin ja korvattiin 1.1.2007 lukien siihen asti voimassa ollut arvonlisäveroa koskeva unionin lainsäädäntö, erityisesti kuudes direktiivi.

3 Direktiivin 2006/112 johdanto-osan ensimmäisen ja kolmannen perustelukappaleen mukaan kuudennen direktiivin uudelleen laatiminen oli tarpeellista kaikkien sovellettavien säännösten selkeän ja toimivan esitystavan varmistamiseksi, vaikka se ei periaatteessa muuttanut lainsäädäntöä sisällöllisesti.

4 Direktiivin 2006/112 96–98 artikla ja 99 artiklan 1 kohta vastaavat näin ollen kuudennen direktiivin 12 artiklan ja liitteen H säännöksiä.

5 Direktiivin 2006/112 96 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on sovellettava yleistä arvonlisäverokantaa, joka kunkin jäsenvaltion on vahvistettava prosenttiosuudeksi veron perusteesta, ja sen on oltava sama sekä tavaroiden luovutuksille että palvelujen suorituksille.”

6 Kyseisen direktiivin 97 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Yleisen verokannan on oltava 1 päivästä tammikuuta 2006 31 päivään joulukuuta 2010 vähintään 15 prosenttia.

2. Neuvosto päättää 31 päivän joulukuuta 2010 jälkeen sovellettavan yleisen verokannan tasosta [EY] 93 artiklan mukaisesti.”

7 Saman direktiivin 98 artikla kuuluu seuraavasti:

”1. Jäsenvaltiot voivat soveltaa joko yhtä tai kahta alennettua verokantaa.

2. Alennettuja verokantoja saa soveltaa ainoastaan liitteessä III tarkoitettuihin ryhmiin kuuluvien tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin.

– –

3. Jäsenvaltiot voivat soveltaessaan 1 kohdassa säädettyjä alennettuja verokantoja tavararyhmiin käyttää yhdistettyä nimikkeistöä määrittääkseen kyseisen ryhmän täsmällisesti.”

8 Kyseisen direktiivin 99 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Alennetut verokannat on vahvistettava vähintään 5 prosentin suuruiseksi prosenttiosuudeksi veron perusteesta.”

9 Liitteessä III, jonka otsikko on ”Luettelo tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista, joihin voidaan soveltaa 98 artiklassa tarkoitettuja alennettuja verokantoja”, oleva 1 kohta kuuluu seuraavasti:

”ihmisten ja eläinten elintarvikkeet (mukaan lukien juomat, mutta lukuun ottamatta alkoholijuomia); elävät eläimet, siemenet, kasvit ja tavallisesti elintarvikkeiden valmistuksessa käytettäviksi tarkoitetut ainekset; elintarvikkeiden täydentämiseen tai korvaamiseen tavallisesti käytettävät tuotteet”.

10 Säännös vastaa kuudennen direktiivin liitteessä H ollutta 1 kohtaa.

11 Liitteessä III oleva 11 kohta, joka vastaa kuudennen direktiivin liitteessä H ollutta 10 kohtaa, kuuluu seuraavasti:

”tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset, jotka on tavallisesti tarkoitettu käytettäviksi maataloustuotannossa, lukuun ottamatta tuotantotavaroita, kuten koneita tai rakennuksia”.

Kansallinen säännöstö

12 Liikevaihtoverosta 28.6.1968 annetun lain (Wet op de omzetbelasting; Staatsblad 1968, nro 329; jäljempänä liikevaihtoverolaki) 9 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Veron määrä on 19 prosenttia.

2. Poiketen siitä, mitä 1 momentissa säädetään, veron määrä on

a) 6 prosenttia tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista, jotka on mainittu tähän lakiin liitetyssä taulukossa I

_ _”

13 Taulukossa I olevat a. 1 ja a. 4 kohta kuuluvat seuraavasti:

”a.

1. elintarvikkeet, erityisesti

a) ruoka ja juomat, jotka on yleensä tarkoitettu ihmisten elintarvikkeiksi

b) a alakohdassa tarkoitettujen ruokien ja juomien valmistuksessa käytettäviksi ilmeisesti tarkoitetut tuotteet, jotka sisältyvät niihin kokonaan tai osittain

c) a alakohdassa tarkoitettujen ruokien ja juomien täydentämiseen tai korvaamiseen käytettäviksi tarkoitetut tuotteet, kuitenkin siten, ettei alkoholijuomia pidetä elintarvikkeina

– –

4.

a) naudat, lampaat, vuohet, siat ja hevoset

b) muut kuin a alakohdassa tarkoitetut eläimet, jotka on ilmeisesti tarkoitettu edellä 1 kohdassa lueteltujen elintarvikkeiden valmistukseen tai tuotantoon, ja näiden eläinten kasvatukseen ilmeisesti tarkoitetut eläimet

c) a ja b alakohdassa tarkoitettujen eläinten teurasjätteet

d) tuotteet, jotka on ilmeisesti tarkoitettu a ja b alakohdassa lueteltujen eläinten jalostukseen.”

Oikeudenkäyntiä edeltänyt menettely ja asian käsittely unionin tuomioistuimessa

14 Komission mukaan Alankomaiden kuningaskunta ei ollut noudattanut kuudennen direktiivin 12 artiklan, luettuna yhdessä liitteen H kanssa, mukaisia velvoitteitaan, koska se sovelsi alennettua arvonlisäverokantaa tiettyjen elävien eläinten – erityisesti hevosten – luovutukseen, tuontiin ja yhteisöhankintaan, vaikka niitä ei tavallisesti ole tarkoitettu käytettäviksi ihmisten tai eläinten elintarvikkeiden valmistuksessa, ja päätti siksi aloittaa EY 226 artiklassa määrätyn menettelyn. Komissio lähetti 10.4.2006 Alankomaiden kuningaskunnalle virallisen huomautuksen, jossa se kehotti kyseistä jäsenvaltiota esittämään asiaa koskevat huomautuksensa.

15 Alankomaiden kuningaskunta myönsi 27.6.2006 päivätyssä vastauksessaan, että kansallisen säännöstön mukainen alennetun arvonlisäverokannan soveltamisala oli tiettyjen elävien eläinten luovutusten osalta laajempi kuin kuudennessa direktiivissä sallittiin. Se ilmoitti, että Alankomaiden parlamentille annettaisiin lakiehdotus kyseisen direktiivin noudattamiseksi ja että lain muutos tulisi todennäköisesti voimaan 1.1.2007.

16 Koska Alankomaiden kuningaskunta ei kuitenkaan ollut hyväksynyt kyseistä lakiehdotusta, komissio lähetti sille 23.10.2007 perustellun lausunnon, jossa sitä kehotettiin toteuttamaan kyseisen lausunnon noudattamisen edellyttämät toimenpiteet kahden kuukauden kuluessa sen tiedoksi antamisesta.

17 Alankomaiden kuningaskunta vastasi perusteltuun lausuntoon 26.11.2007 päivätyllä kirjeellä ja ilmoitti, että parlamentin toisen kamarin pysyvä talousvaliokunta oli aloittanut keskustelun lakiehdotuksesta. Kyseinen jäsenvaltio ilmoitti kuitenkin 31.3.2008 komissiolle, ettei se pitänyt lakiehdotuksen hyväksymistä siinä vaiheessa tarkoituksenmukaisena.

18 Tässä tilanteessa komissio nosti nyt käsiteltävän kanteen.

19 Saksan liittotasavalta hyväksyttiin 18.9.2009 annetulla ja Ranskan tasavalta 20.11.2009 annetulla yhteisöjen tuomioistuimen presidentin määräyksellä väliintulijoiksi tukemaan Alankomaiden kuningaskunnan vaatimuksia.

Kanne

Asianosaisten ja väliintulijoiden lausumat

20 Komissio toteaa, että direktiivin 2006/112 96–98 artiklaa ja 99 artiklan 1 kohtaa, luettuina yhdessä liitteen III kanssa, sovelletaan luovutukseen sekä tarvittavin mukautuksin myös tuontiin ja yhteisöhankintaan.

21 Liitteessä III olevan 1 kohdan sanamuodon mukaan alennettua arvonlisäverokantaa voidaan soveltaa siemeniin, kasveihin ja muihin aineksiin vain siinä tapauksessa, että ne on tavallisesti tarkoitettu käytettäviksi elintarvikkeiden valmistuksessa, eikä tämä päde hevosiin.

22 Komission mukaan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee myös, että kyseistä 1 kohtaa on tulkittava suppeasti, kuten kaikkia muitakin säännöksiä, jotka koskevat alennettua arvonlisäverokantaa.

23 Komission mukaan liikevaihtoverolaki on näin ollen ristiriidassa direktiivin 2006/112 säännösten kanssa, koska siinä säädetään alennetun arvonlisäverokannan soveltamisesta tiettyjen elävien eläinten – erityisesti hevosten – luovutuksiin silloinkin, kun niitä ei ole tarkoitettu käytettäviksi elintarvikkeiden valmistuksessa tai tuotannossa.

24 Komissio toteaa vastauskirjelmässään lisäksi, että liitteessä III olevan 1 kohdan ranskan-, italian- ja englanninkieliset toisinnot vahvistavat, että alennettua arvonlisäverokantaa voidaan soveltaa vain tuotteisiin, joiden käyttö jollain tavoin liittyy ihmisten tai eläinten elintarvikkeiden valmistukseen.

25 Komissio korostaa lisäksi, etteivät eläimet ole elintarvikkeita. Käyttäessään liitteessä III olevassa 1 kohdassa sanoja ”elävät eläimet” unionin lainsäätäjällä on näin ollen ollut tarkoitus ottaa huomioon elintarviketuotannon koko alan. Jollei nimittäin kyseistä täsmennystä olisi tehty, elävien eläinten luovutukseen olisi tullut soveltaa yleistä arvonlisäverokantaa, jolloin niistä jalostetut lopputuotteet, jotka puolestaan kuuluvat elintarvikkeisiin, olisivat maksaneet enemmän.

26 Kyseistä 1 kohtaa ei komission mukaan myöskään ole tulkittava siten, että kaikkiin hevosten luovutuksiin sovellettaisiin yleistä arvonlisäverokantaa. Alennetun arvonlisäverokannan soveltaminen nimittäin riippuu kyseisen säännöksen mukaan asianomaisesta hevosesta ja asianomaisesta liiketoimesta. Eläimen käyttötarkoitus voidaan selvittää sellaisten seikkojen kuin eläimen hinnan ja rodun avulla.

27 Komissio huomauttaa lopuksi, ettei kaikkia hevosia käytetä maataloudessa.

28 Alankomaiden kuningaskunta toteaa aluksi, että komissio on oikeudenkäyntiä edeltäneessä vaiheessa ja kannekirjelmässään viitannut liikevaihtoverolain taulukossa I olevan a. 4 kohdan a alakohdassa mainituista eläinlajeista vain hevosiin. Kanne on näin ollen jätettävä tutkimatta siltä osin kuin se koskee alennetun arvonlisäverokannan soveltamista tiettyihin muihin eläviin eläimiin kuin hevosiin.

29 Alankomaiden kuningaskunta vetoaa sen jälkeen ensisijaisesti siihen, ettei liitteessä III olevan 1 kohdan hollanninkielinen tai muullakaan kielellä laadittu toisinto vahvista sitä, että ilmaisu ”tavallisesti elintarvikkeiden valmistuksessa käytettäviksi tarkoitetut” koskisi eläviä eläimiä, siemeniä ja kasveja. Saman säännöksen saksankielinen toisinto osoittaa päinvastoin, että kyseinen ilmaisu kohdistuu vain aineksiin. Tämä on ainoa mahdollinen tulkinta, koska esimerkiksi siemeniä ei ole tavallisesti tarkoitettu käytettäviksi elintarvikkeiden valmistuksessa. Alankomaiden kuningaskunnan mukaan tästä seuraa, että kyseisessä 1 kohdassa tarkoitetaan hevosia elävinä eläiminä siitä riippumatta, onko ne tavallisesti tarkoitettu käytettäviksi elintarvikkeiden valmistuksessa.

30 Alankomaiden kuningaskunta huomauttaa toissijaisesti, ettei komissio ole esittänyt ainoatakaan tosiseikkaa, joka osoittaisi, ettei hevosia ole tavallisesti tarkoitettu käytettäviksi elintarvikkeiden valmistuksessa. Komissio ei kuitenkaan voi nojautua mihinkään olettamiin vaatiessaan unionin tuomioistuinta toteamaan, ettei jokin jäsenvaltio ole noudattanut jäsenyysvelvoitteitaan.

31 Alankomaiden kuningaskunta katsoo joka tapauksessa, että hevoset on todellisuudessa tavallisesti tarkoitettu käytettäviksi elintarvikkeiden valmistuksessa. Tässä yhteydessä adverbin ”tavallisesti” käyttäminen liitteessä III olevassa 1 kohdassa osoittaa, ettei kyse ole siitä, onko jokainen yksittäinen eläin tarkoitettu käytettäväksi elintarvikkeiden valmistuksessa, vaan siitä, onko tiettyyn ryhmään kuuluvat eläimet yleisesti

ottaen tarkoitettu käytettäviksi elintarvikkeiden valmistuksessa. Mikä tahansa hevonen voidaan kuitenkin viedä teuraseläimenä teurastamoon, vaikka yksittäisen hevosen käyttötarkoitusta voidaan väliaikaisesti muuttaa esimerkiksi käyttämällä sitä kilpahevosena. Alankomaiden kuningaskunta viittaa vastaavasti asiassa C-233/05, V.O.F. Dressuurstal, 1.6.2006 annettuun määräykseen sekä neuvoston direktiivien 90/426/ETY ja 90/427/ETY täytäntöönpanosta hevoseläinten tunnistusmenetelmien osalta 6.6.2008 annetun komission asetuksen (EY) N:o 504/2008 (EUVL L 149, s. 3) 20 artiklaan, josta ilmenee, että hevoseläimen katsotaan lähtökohtaisesti olevan tarkoitettu teurastettavaksi ihmisravintona käyttöä varten.

32 Komission näkemys ei myöskään ole käytännössä toteuttamiskelpoinen, koska se edellyttäisi hevosen käyttötarkoituksen toteamista jokaisen hevosen luovutuksen yhteydessä, ja näin on sitäkin suuremmalla syyllä siksi, että ostajalla saattaa olla eri tarkoitus kuin myyjällä.

33 Alankomaiden kuningaskunta toteaa viime kädessä, että hevoset ovat tavallisesti maataloustuotannossa käytettäviksi tarkoitettuja tavaroita. Kaikkiin hevosten luovutuksiin voidaan siten soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa liitteessä III olevan 11 kohdan perusteella.

34 Alankomaiden kuningaskunta toteaa vastauskirjelmässään lisäksi, että komission toivoma lopputulos eli alennetun arvonlisäverokannan soveltaminen kaikkiin raaka-aineisiin ja välituotteisiin saavutetaan myös katsomalla, että liitteessä III olevassa 1 kohdassa tarkoitetaan kaikkia eläviä eläimiä. Ei myöskään pidä paikkaansa, että lopputuote muodostuisi seurannaisvaikutuksen vuoksi kalliimmaksi.

35 Alankomaiden kuningaskunta katsoo lopuksi, että komission ehdottama tulkinta loukkaa oikeusvarmuuden periaatetta. Verovelvollisen olisi nimittäin joka kerta selvitettävä, onko hevosen luovutukseen sovellettava yleistä vai alennettua arvonlisäverokantaa, vaikka eläimen käyttötarkoitus voidaan määrittää vasta jälkikäteen.

36 Saksan liittotasavalta toteaa, että vaikkei liitteessä III olevan 1 kohdan soveltamisalaa voida selvästi määrittää yhdenkään komission mainitseman kielitoisinnon perusteella, kyseisen säännöksen saksankielisestä toisinnosta ilmenee, että ilmaisu ”tavallisesti elintarvikkeiden valmistuksessa käytettäviksi tarkoitetut” viittaa vain aineksiin. Sovellettavan arvonlisäverokannan riippuminen siitä, mihin tarkoitukseen ostaja käyttää hevosta, olisi sitä paitsi vastoin arvonlisäveron neutraalisuuden periaatetta.

37 Ranskan tasavallan mukaan kyseisessä 1 kohdassa sallitaan alennetun arvonlisäverokannan soveltaminen kaikkiin elävien eläinten luovutuksiin riippumatta eläinten käyttötarkoituksesta. Kasvien ja siementen tavoin nimittäin myös elävät eläimet eroavat aineksista, jotka on tavallisesti tarkoitettu käytettäviksi elintarvikkeiden valmistuksessa. Joka tapauksessa hevoset kuuluvat niihin eläviin eläimiin, jotka on tavallisesti tarkoitettu käytettäviksi elintarvikkeina.

Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

38 Aluksi on todettava komission täsmentäneen istunnossa, että sen kanne koskee liikevaihtoverolain taulukossa I olevan a. 4 kohdan a alakohdassa tarkoitetuista eläimistä vain hevosia, koska selvästi suurin osa naudoista, lampaista, vuohista ja sioista kasvatetaan ihmisten ja eläinten ravinnoksi.

39 Nyt käsiteltävä kanne on siksi ymmärrettävä niin, että komissio arvostelee Alankomaiden kuningaskuntaa pelkästään alennetun arvonlisäverokannan soveltamisesta hevosten luovutukseen, tuontiin ja yhteisöhankintaan.

40 Asianosaiset ovat eri mieltä ensinnäkin liitteessä III olevan 1 kohdan tulkinnasta, ja kukin niistä vetoaa kyseisen säännöksen eri kielitoisintoihin lausumiensa perustelemiseksi.

41 Tästä on todettava, että kyseisen 1 kohdan merkitykset unionin eri virallisilla kielillä eivät ole samat.

42 Liitteessä III olevan 1 kohdan saksankielisestä toisinnosta (”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 hollanninkielisestä toisinnosta (”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”), joihin Alankomaiden kuningaskunta nojautuu, nimittäin ilmenee yhtäältä, että ilmaisu ”tavallisesti elintarvikkeiden valmistuksessa käytettäviksi tarkoitetut” koskee vain aineksia, mikä merkitsee sitä, että alennettua arvonlisäverokantaa voidaan soveltaa kaikkiin elävien eläinten luovutuksiin eläinten käyttötarkoituksesta riippumatta.

43 Toisaalta saman 1 kohdan englanninkielistä toisintoa (”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"), ranskankielistä toisintoa ("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 italiankielistä toisintoa ("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"), joihin komissio viittaa, voidaan tulkita eriasteisesti siten, ettei ilmaisu "tavallisesti elintarvikkeiden valmistuksessa käytettäviksi tarkoitetut" koske vain aineksia vaan että se tarkoittaa myös eläviä eläimiä, siemeniä ja kasveja.

44 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jossakin kielitoisinnossa käytettyä unionin oikeuden säännöksen sanamuotoa ei voida käyttää tämän säännöksen ainoana tulkintaperusteena eikä sille voida antaa tältä osin etusijaa muihin kielitoisintoihin nähden. Tällainen lähestymistapa ei vastaisi unionin oikeuden yhtenäisen soveltamisen vaatimusta. Erikielisten toisintojen poiketessa toisistaan kyseessä olevaa säännöstä on tulkittava sen lainsäädännön systematiikan ja tavoitteen mukaan, jonka osa säännös on (ks. asia C-372/88, Cricket St Thomas, tuomio 27.3.1990, Kok., s. I-1345, 18 ja 19 kohta; asia C-149/97, Institute of the Motor Industry, tuomio 12.11.1998, Kok., s. I-7053, 16 kohta ja asia C-451/08, Helmut Müller, tuomio 25.3.2010, Kok., s. I-2673, 38 kohta).

45 Liitteessä III olevan 1 kohdan systematiikasta on todettava aluksi, että kyseisen liitteen III laatimisessa vertailukohtana käytetty alkuperäinen teksti sisältyi kuudennen direktiivin liitteen H – joka lisättiin siihen yhteisen arvonlisäverojärjestelmän

täydentämisestä ja direktiivin 77/388 muuttamisesta 19.10.1992 annetun neuvoston direktiivin 92/77/ETY (EYVL L 316, s. 1) 1 artiklan 5 kohdalla – 1 kohtaan.

46 Kyseiseen 1 kohtaan tehtiin vähäinen muutos korvattaessa kuudes direktiivi direktiivillä 2006/112. Kuten komissio on nimittäin istunnossa perustellusti korostanut, ilmaisun ”ihmisten ja eläinten elintarvikkeet – –” perässä on puolipiste muun muassa kuudennen direktiivin liitteessä H olevan 1 kohdan tanskan-, ranskan-, italian-, hollannin- ja englanninkielisissä toisinnoissa. Näistä tanskan-, ranskan-, italian- ja hollanninkielisissä toisinnoissa on puolipisteen paikalla vain pilkku.

47 Direktiivin 2006/112 johdanto-osan kolmannen perustelukappaleen mukaan kuudennen direktiivin rakenteen ja sanamuodon uudelleen laatimisen tarkoituksena on kuitenkin säännösten selkeän ja toimivan esitystavan varmistaminen muuttamatta periaatteessa sisällöllisesti voimassa olevaa lainsäädäntöä, vaikka joitakin uudelleen laatimiseen kuuluvia pieniä sisältömuutoksia olisi kuitenkin tehtävä.

48 Koska liitteessä III olevaan 1 kohtaan ei ole tehty sisältömuutoksia, kyseisen säännöksen systematiikkaa on tarkasteltava ottamalla huomioon kuudennen direktiivin liitteessä H olevan 1 kohdan sanamuoto, jossa ilmaistaan unionin lainsäätäjän tarkoitus sen laatiessa luetteloa tavaroista ja palveluista, joihin alennettua arvonlisäverokantaa voidaan soveltaa.

49 Tässä yhteydessä puolipisteen käyttäminen ilmaisun ”ihmisten ja eläinten elintarvikkeet – –” perässä osoittaa semanttisesti tarkasteltuna selvästi, että kuudennen direktiivin liitteessä H olevaan 1 kohtaan kuuluu kolme selvästi erillistä virkkeen osaa.

Tästä on näin ollen pääteltävä, että koska unionin lainsäätäjän tarkoitus ei ole muuttunut, liitteessä III oleva 1 kohta muodostuu samoista kolmesta virkkeen osasta.

50 Kuten julkisasiamies on huomauttanut ratkaisuehdotuksensa 54 kohdassa, jokainen näistä kolmesta virkkeen osasta koskee elintarvikkeita, jotka on tarkoitettu käytettäviksi ihmisten tai eläinten ravintona. Ensimmäisessä virkkeen osassa nimittäin mainitaan varsinaiset elintarvikkeet. Kolmas virkkeen osa koskee elintarvikkeiden täydentämiseen tai korvaamiseen käytettäviä tuotteita. Toinen virkkeen osa koskee eläviä eläimiä, siemeniä, kasveja ja aineksia, jotka itsessään eivät ole elintarvikkeita. Kyseinen toinen virkkeen osa, jonka molemmin puolin kaksi muuta osaa sijaitsevat, on johdonmukaisuuden vuoksi ymmärrettävä niin, että siinä tarkoitetaan näitä tavaroita vain silloin, kun ne on tavallisesti tarkoitettu käytettäviksi elintarvikkeiden valmistuksessa. Tätä arviointia tukee se, että tietyt siemenet ja kasvit voivat olla tavallisesti tarkoitettuja käytettäviksi elintarvikkeiden valmistuksessa, toisin kuin Alankomaiden kuningaskunta väittää. Ilmaisun ”elävät eläimet” käyttäminen kyseisessä luettelossa merkitsee sitä, että alennettua arvonlisäverokantaa sovelletaan luovutuksiin, jotka toteutetaan ennen eläinten teurastusta.

51 Näin ollen liitteessä III olevan 1 kohdan systematiikka edellyttää tulkintaa, jonka mukaan alennettua arvonlisäverokantaa voidaan soveltaa elävien eläinten luovutuksiin vain silloin, kun kyseiset eläimet on tavallisesti tarkoitettu käytettäviksi elintarvikkeiden valmistuksessa.

52 Liitteessä III olevan 1 kohdan tarkoituksesta on tärkeää todeta komission ilmoittaneen unionin tuomioistuimen esittämään kirjalliseen kysymykseen vastatessaan, että kuudennen direktiivin liitettä H laadittaessa unionin lainsäätäjän tarkoituksena oli se, että alennettua arvonlisäverokantaa voitaisiin soveltaa perustuotteisiin sekä sosiaalija kulttuuritarkoituksiin liittyviin tavaroihin ja palveluihin, kunhan niistä ei aiheudu

tai aiheutuu vain vähän kilpailun vääristymisen vaaraa, eivätkä oikeudenkäynnin muut osapuolet ole kiistäneet tätä.

53 Elintarvikkeet, jotka mainitaan liitteen III alussa jopa ennen ilmaisuja ”veden jakelu” ja ”farmakologiset tuotteet”, kuuluvat perustuotteisiin. Unionin lainsäätäjän tarkoituksena sen salliessa alennetun arvonlisäverokannan soveltamisen elintarvikkeisiin yleisen arvonlisäverokannan sijasta on ollut niiden hinnan alentaminen ja siten niiden saatavuuden parantaminen arvonlisäveron lopullisesti maksavan loppukuluttajan kannalta (ks. mm. asia C-475/03, Banca popolare di Cremona, tuomio 3.10.2006, Kok., s. I-9373, 22 kohta sekä yhdistetyt asiat C-283/06 ja C-312/06, KÖGÁZ ym., tuomio 11.10.2007, Kok., s. I-8463, 30 kohta). Saavuttaakseen tämän tavoitteen täysimääräisesti unionin lainsäätäjä on johdonmukaisesti laajentanut alennetun arvonlisäverokannan soveltamisalan myös tuotteisiin, jotka itsessään eivät ole elintarvikkeita mutta jotka on tavallisesti tarkoitettu käytettäviksi elintarvikkeiden valmistuksessa.

54 Edellä todetusta seuraa yhtäältä, että liitteessä III olevassa 1 kohdassa sallitaan alennetun arvonlisäverokannan soveltaminen vain sellaisiin eläviin eläimiin, jotka on tavallisesti tarkoitettu käytettäviksi elintarvikkeiden valmistuksessa, ja toisaalta, että säännöksen tarkoituksena on se, että loppukuluttajien olisi helpompi hankkia kyseisiä elintarvikkeita.

55 Unionin lainsäätäjän tarkoituksena on ollut ilmaista käyttämällä kyseisen 1 kohdan toisessa virkkeen osassa adverbia ”tavallisesti”, että säännös koskee eläimiä, jotka on tavallisesti ja yleisesti tarkoitettu käytettäviksi ihmisten ja eläinten ravintona. Tämä pätee erityisesti nautoihin, lampaisiin, vuohiin ja sikoihin, jotka mainitaan arvonlisäverolain taulukossa I olevan a. 4 kohdan a alakohdassa. Näihin lajeihin kuuluvien eläinten kaikkiin luovutuksiin voidaan siten soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa tarvitsematta tutkia asiaa tietyn yksittäisen eläimen osalta.

56 Sen sijaan on yleisesti tiedossa, että hevoset ovat unionin alueella eri asemassa kuin edellisessä kohdassa mainitut eläinlajit. Kuten julkisasiamies on nimittäin ratkaisuehdotuksensa 65 kohdassa todennut, hevosia ei ole tavallisesti ja yleisesti tarkoitettu käytettäviksi elintarvikkeiden valmistuksessa, vaikka joitakin hevosia todellisuudessa käytetäänkin ihmisten tai eläinten elintarvikkeena.

57 Kun otetaan huomioon kyseinen erityisasema, joka koskee hevosia, joita ei tavallisesti ole tarkoitettu käytettäviksi elintarvikkeiden valmistuksessa mutta joista osa voidaan kuitenkin luovuttaa elintarvikkeeksi, on katsottava, että liitteessä III olevaa 1 kohtaa on perustuotteiden tekemistä edullisemmiksi loppukuluttajalle koskevan unionin lainsäätäjän tavoitteen valossa tulkittava siten, että alennettua arvonlisäverokantaa voidaan soveltaa vain hevosen luovutukseen teurastettavaksi elintarvikkeiden valmistuksessa käyttöä varten.

58 Lisäksi on todettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan säännöksiä, jotka muodostavat poikkeuksen jostakin periaatteesta, on tulkittava suppeasti (ks. mm. asia C-399/93, Oude Luttikhuis ym., tuomio 12.12.1995, Kok., s. I-4515, 23 kohta ja asia C-492/08, komissio v. Ranska, tuomio 17.6.2010, Kok., s. I-5471, 35 kohta). Alennetun arvonlisäverokannan soveltamisen salliminen kaikkiin hevosten luovutuksiin edellyttäisi sen sijaan liitteessä III olevan 1 kohdan laajaa tulkintaa.

59 Kyseisessä 1 kohdassa ei siten sallita jäsenvaltion soveltavan alennettua arvonlisäverokantaa kaikkiin elävien hevosten luovutuksiin niiden käyttötarkoituksesta riippumatta.

60 Mikään Alankomaiden kuningaskunnan ja sen vaatimuksia tukeneiden kahden jäsenvaltion esittämistä perusteluista ei voi kyseenalaistaa tätä johtopäätöstä.

61 Ensinnäkin hevoseläinten tunnistamista koskevan asetuksen N:o 504/2008 osalta pitää nimittäin paikkansa, että kyseisen asetuksen 20 artiklan 1 kohdan mukaan hevoseläin ”on katsottava ihmisravinnoksi teurastettavaksi tarkoitetuksi, jollei toisin ole julistettu [kyseisen eläimen tunnistusasiakirjassa]; julistus on peruuttamaton”. Saman artiklan 2 kohdassa täsmennetään, että hoidosta vastaavan eläinlääkärin on ennen säännöksissä tarkoitettua hoitoa varmistuttava hevoseläimen luokittelusta: joko se on tarkoitettu teurastettavaksi ihmisravinnoksi käyttöä varten, ”mikä on oletusarvo”, tai sitä ei ole tarkoitettu teurastettavaksi ihmisravinnoksi käyttöä varten.

62 On kuitenkin todettava, että asetuksen N:o 504/2008 tarkoitus on hyvin erilainen kuin liitteessä III olevan 1 kohdan tarkoitus. Kyseisessä asetuksessa nimittäin otetaan huomioon se, että hevosta voidaan käyttää ihmisten elintarvikkeena, ja säädetään sen vuoksi järjestelmästä, jonka tarkoituksena on varmistaa, ettei ihmisten elintarvikkeiden valmistukseen joutuva hevonen ole elintarvikekäyttöön kelpaamaton. Jotta eläinlääkkeiden antamista voitaisiin valvoa paremmin, asetuksessa ilmaistaan tässä yhteydessä, että hevoseläin on lähtökohtaisesti tarkoitettu teurastettavaksi ihmisravinnoksi käyttöä varten.

63 Asetuksen N:o 504/2008 perusteella ei kuitenkaan ole mahdollista määrittää, mitkä hevoset käytetään lopullisesti tällaiseen tarkoitukseen. Sitä paitsi kyseisen asetuksen 20 artiklan sanamuodon mukaan voi myös olla niin, ettei hevosta ole tarkoitettu käytettäväksi ihmisravinnoksi.

64 Asetuksen N:o 504/2008 20 artiklasta ei näin ollen voida päätellä, että unionin lainsäätäjän mukaan hevonen olisi tavallisesti tarkoitettu käytettäväksi elintarvikkeiden valmistuksessa.

65 Toiseksi perustelusta, jonka mukaan kaikkiin hevosten luovutuksiin olisi sovellettava alennettua arvonlisäverokantaa liitteessä III olevan 11 kohdan perusteella, on huomautettava, että jäsenvaltioissa hevosia ei tavallisesti ja yleisesti käytetä maataloustuotannossa. Siksi on sovellettava vastaavanlaista päättelyä kuin samassa liitteessä olevan 1 kohdan yhteydessä, eli alennettua arvonlisäverokantaa voidaan soveltaa vain hevosten luovutuksiin käytettäviksi maataloustuotannossa. Kuten 1 kohdassa, myöskään kyseisessä 11 kohdassa ei siten sallita alennetun arvonlisäverokannan soveltamista kaikkiin hevosten luovutuksiin.

66 Kolmanneksi perustelusta, joka koskee arvonlisäveron neutraalisuuden periaatetta ja sitä, että sovellettavan arvonlisäverokannan määräytyminen hevosten käyttötarkoituksen perusteella olisi kyseisen periaatteen vastaista, on muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään erottamattomasti kuuluvan verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista on se, että samankaltaisia ja siis keskenään kilpailevia tavaroita tai palveluja kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla, joten kyseisiin tavaroihin tai palveluihin on sovellettava yhtenäistä verokantaa (ks. mm. asia C-267/99, Adam, tuomio 11.10.2001, Kok., s. I-7467, 36 kohta ja asia C-94/09, komissio v. Ranska, tuomio 6.5.2010, Kok., s. I-4261, 40 kohta). Käyttötarkoitusten erilaisuuden vuoksi teurashevonen ei kuitenkaan ole verrattavissa kilpahevoseen eikä hevoseen seuraeläimenä, kun hevonen myydään sellaiseksi. Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 78 kohdassa, nämä hevosten ryhmät eivät siten ole kilpailutilanteessa, joten niihin voidaan soveltaa eri arvonlisäverokantoja.

67 Näin ollen komission nostamaa kannetta on pidettävä perusteltuna.

68 Siksi on todettava, että Alankomaiden kuningaskunta ei ole noudattanut kuudennen direktiivin 12 artiklan, luettuna yhdessä liitteen H kanssa, sekä direktiivin 2006/112 96–98 artiklan ja 99 artiklan 1 kohdan, luettuina yhdessä liitteen III kanssa, mukaisia velvoitteitaan, koska se on soveltanut alennettua arvonlisäverokantaa kaikkiin hevosten luovutuksiin, tuonteihin ja yhteisöhankintoihin.

Oikeudenkäyntikulut

69 Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 69 artiklan 2 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut. Koska komissio on vaatinut Alankomaiden kuningaskunnan velvoittamista korvaamaan oikeudenkäyntikulut ja koska tämä on hävinnyt asian, Alankomaiden kuningaskunta on velvoitettava korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

70 Työjärjestyksen 69 artiklan 4 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaisesti Saksan liittotasavalta ja Ranskan tasavalta, jotka ovat olleet asiassa väliintulijoina, vastaavat omista oikeudenkäyntikuluistaan.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Alankomaiden kuningaskunta ei ole noudattanut jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun

kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 14.2.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/18/EY, 12 artiklan, luettuna yhdessä liitteen H kanssa, sekä yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 96–98 artiklan ja 99 artiklan 1 kohdan, luettuina yhdessä saman direktiivin liitteen III kanssa, mukaisia velvoitteitaan, koska se on soveltanut alennettua arvonlisäverokantaa kaikkiin hevosten luovutuksiin, tuonteihin ja yhteisöhankintoihin.

2) **Alankomaiden kuningaskunta velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.**

3) **Saksan liittotasavalta ja Ranskan tasavalta vastaavat omista oikeudenkäyntikuluistaan.**

Allekirjoitukset