JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
YVES BOT
5 päivänä lokakuuta 2010[1]

1. Arvonlisäveroa koskevan unionin lainsäädännön mukaan jäsenvaltiot voivat soveltaa alennettuja verokantoja tiettyihin palvelujen suorituksiin ja tavaroiden luovutuksiin, jotka on erikseen lueteltu kyseisessä lainsäädännössä.

2. Nyt käsiteltävässä jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevassa kanteessa Euroopan komissio arvostelee Alankomaiden kuningaskuntaa kyseisen lainsäädännön virheellisestä soveltamisesta hevosiin. Komissio väittää, että kyseinen jäsenvaltio on soveltanut alennettua verokantaa hevosten luovutuksiin niiden käyttötarkoituksesta riippumatta, vaikka sitä on komission mukaan mahdollista soveltaa vain ihmisten tai eläinten elintarvikkeeksi tarkoitettujen hevosten luovutuksiin.

3. Otan tässä ratkaisuehdotuksessa lähtökohdakseni ensinnäkin sen, että unionin lainsäädäntöä on tulkittava siten, että alennetun arvonlisäverokannan soveltaminen eläviin eläimiin edellyttää niiden kuulumista lajiin, jota yleisesti tai tavallisesti käytetään ihmisten tai eläinten elintarvikkeena.

4. Sitten totean, ettei hevosilla voida katsoa olevan tällaista käyttötarkoitusta, koska toisia niistä pidetään kotieläiminä ja toisia käytetään eläinkilpailuihin. Mielestäni tästä seuraa, että alennetun arvonlisäverokannan soveltamisen hevosiin on edellytettävä, että nimenomaan luovutuksen kohteena oleva hevonen on tarkoitettu ihmisten tai eläinten elintarvikkeeksi.

5. Siksi ehdotan, että unionin tuomioistuin hyväksyy nyt käsiteltävän jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan kanteen.

I Asiaa koskevat oikeussäännöt

A *Unionin säännöstö*

6. Nyt käsiteltävän kanteen kannalta merkityksellisen unionin arvonlisäverolainsäädän-

1 – Alkuperäinen kieli: ranska.

nön muodostavat kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY [2] sekä neuvoston direktiivi 2006/112/EY, [3] jolla kuudes direktiivi on kumottu ja korvattu 1.1.2007 lähtien.

7. 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.

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

9. 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.”

10. Saman 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.”

11. Mainitun direktiivin 98 artikla, sellaisena kuin sitä on sovellettava tässä oikeusriidassa, 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.”

2 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu direktiivi (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi).

3 – Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu direktiivi (EUVL L 347, s. 1).

12. Direktiivin 2006/112 99 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

13. Saman direktiivin liitteessä III, jonka otsikko on ”Luettelo tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista, joihin voidaan soveltaa 98 artiklassa tarkoitettuja alennettuja verokantoja”, on useita kohtia. Liitteen 1 kohta vastaa kuudennen direktiivin liitteessä H ollutta 1 kohtaa ja 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”.

B *Kansallinen säännöstö*

14. Liikevaihtoverosta 28.6.1968 annetun lain (Wet op de omzetbelasting, jäljempänä liikevaihtoverolaki)[4] 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

– –”

15. Liikevaihtoverolain taulukossa I on luettelo tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista, joihin sovelletaan saman lain 9 §:n 2 momentin a kohdassa säädettyä alennettua 6 prosentin verokantaa. 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 elintarvikkeiden ja juomien valmistuksessa käytettäviksi ilmeisesti tarkoitetut tuotteet, jotka sisältyvät niihin kokonaan tai osittain

4 – Staatsblad 1968, nro 329.

c) a alakohdassa tarkoitettujen elintarvikkeiden 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.”

alennetun arvonlisäverokannan soveltamisesta tiettyjen elävien eläinten, joita ei ole tarkoitettu ihmisten ja eläinten elintarvikkeeksi, kuten hevosten, luovutuksiin saattoivat olla ristiriidassa kuudennen direktiivin 12 artiklan kanssa, luettuna yhdessä saman direktiivin liitteen H kanssa.

17. Alankomaiden kuningaskunta myönsi 27.6.2006 päivätyssä vastauskirjeessä, että alennetun arvonlisäverokannan soveltamisala oli tiettyjen elävien eläinten luovutusten osalta laajempi kuin kuudennessa direktiivissä säädettiin. Sen mukaan näihin eläimiin sovelletun verokannan saattamisesta kuudennessa direktiivissä vahvistetun verokannan mukaiseksi annettaisiin lakiehdotus.

18. Komissio lähetti 23.10.2007 päivätyllä kirjeellä Alankomaiden kuningaskunnalle perustellun lausunnon sillä perusteella, ettei kyseistä lakiehdotusta ollut hyväksytty.

19. Alankomaiden kuningaskunta vastasi perusteltuun lausuntoon 26.11.2007 päivätyllä kirjeellä ja ilmoitti, että parlamentin toisen kamarin pysyvä talousvaliokunta oli aloittanut keskustelun lakiehdotuksesta.

II Oikeudenkäyntiä edeltänyt menettely

16. Komissio lähetti 10.4.2006 Alankomaiden kuningaskunnalle virallisen huomautuksen siitä, että liikevaihtoverolain säännökset

20. Koska komissio ei saanut Alankomaiden kuningaskunnalta mitään sellaista tietoa, josta se olisi voinut päätellä lakiehdotuksen tulleen lopullisesti hyväksytyksi, se nosti nyt käsiteltävän kanteen.

III Asianosaisten vaatimukset ja perustelut

21. Komissio nosti 29.1.2009 Alankomaiden kuningaskuntaa vastaan kanteen, jossa se vaatii toteamaan, että Alankomaiden kuningaskunta ei ole noudattanut kuudennen direktiivin 12 artiklan, luettuna yhdessä sen liitteen H kanssa (direktiivin 2006/112 96–98 artiklan ja 99 artiklan 1 kohdan, luettuina yhdessä sen liitteen 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 valmistukseen.

22. Alankomaiden kuningaskunta on vaatinut, että kanne hylätään ja komissio velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

23. Myös Saksan liittotasavalta ja Ranskan tasavalta, jotka ovat väliintulijoina tukeneet vastaajana olevan jäsenvaltion vaatimuksia, ovat vaatineet kanteen hylkäämistä.

24. Komission mukaan liikevaihtoverolaki on ristiriidassa direktiivin 2006/112 96–98 artiklan ja 99 artiklan 1 kohdan kanssa, luettuina yhdessä saman direktiivin liitteen III kanssa, koska sellaiset elävät eläimet, ja erityisesti hevoset, joita ei yleensä ole tarkoitettu käytettäviksi elintarvikkeiden valmistuksessa, eivät komission mukaan kuulu liitteessä III olevan 1 kohdan soveltamisalaan.

25. Komissio korostaa, että liitteessä III olevassa 1 kohdassa mainittujen tavaroiden kuvaamiseen käytettyjä sanamuotoja on tulkittava suppeasti, kuten kaikkia muitakin säännöksiä, jotka koskevat alennettua arvonlisäverokantaa.

26. Komission mukaan alennettua arvonlisäverokantaa sovelletaan kyseisen 1 kohdan sanamuodon perusteella elintarvikkeisiin, jotka on tarkoitettu ihmisten tai eläinten ravinnoksi. Sen mukaan tästä seuraa, että sellaista verokantaa voidaan soveltaa siemeniin, kasveihin ja muihin aineksiin vain siinä tapauksessa, että ne on tavallisesti tarkoitettu käytettäviksi elintarvikkeiden valmistuksessa.

27. Alankomaiden kuningaskunta toteaa komission riitauttavan liikevaihtoverolain taulukossa I olevan a. 4. a alakohdan, jossa mainitaan joitakin eläimiä, joihin alennettua arvonlisäverokantaa sovelletaan. Vastaajan mukaan komissio ei kuitenkaan ole ilmaissut oikeudenkäyntiä edeltäneen menettelyn aikana eikä kanteessaan, mitä muita eläviä eläimiä kuin hevosia sen kanne koskee.

28. Vastaajan mukaan komissio ei myöskään ole selittänyt syitä, joiden vuoksi myöskään tällaisia eläimiä, esimerkiksi nauta- tai

sikaeläimiä, ei olisi tavallisesti tarkoitettu käytettäviksi elintarvikkeina.

29. Alankomaiden kuningaskunnan mukaan kanne on siksi jätettävä tutkimatta siltä osin kuin se koskee alennetun arvonlisäverokannan soveltamista tiettyihin muihin eläviin eläimiin kuin hevosiin.

30. Hevoseläinten osalta Alankomaiden kuningaskunta esittää neljä perustelua kanteen hylkäämiseksi.

31. Ensimmäisen perustelun mukaan komissio nojautuu direktiivin 2006/112 liitteessä III olevan 1 kohdan virheelliseen tulkintaan todetessaan, että alennettua arvonlisäverokantaa voidaan soveltaa eläviin eläimiin vain siinä tapauksessa, että ne on tavallisesti tarkoitettu käytettäviksi elintarvikkeiden valmistuksessa.

32. Kyseisen säännöksen hollannin- tai muunkaankielinen toisinto ei nimittäin osoita oikeaksi tulkintaa, jonka mukaan ilmaisun ”tavallisesti elintarvikkeiden valmistuksessa käytettäviksi tarkoitetut” viittaussuhde kohdistuisi aineksien lisäksi myös eläviin eläimiin, siemeniin ja kasveihin.

33. Esimerkiksi saksankielinen toisinto osoittaa päinvastoin, että kyseisen ilmaisun viittaussuhde kohdistuu vain aineksiin. Rajaus on johdonmukainen, koska siemeniä ei ole tavallisesti tarkoitettu käytettäviksi elintarvikkeiden valmistuksessa.

34. Vastaajan mukaan tällainen rajaus johtuu myös siitä, että eräät ainekset, kuten pippuri tai muskottipähkinä, on tarkoitettu käytettäviksi elintarvikkeiden valmistuksessa. Eläviä eläimiä sen sijaan ei voida käyttää elintarvikkeiden valmistuksessa, sillä elintarvikkeet valmistetaan kuolleista eläimistä.

35. Alankomaiden kuningaskunnan mukaan tästä seuraa, että hevosiin elävinä eläiminä voidaan soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa siitä riippumatta, onko ne tavallisesti tarkoitettu käytettäviksi elintarvikkeiden valmistuksessa.

36. Toiseksi Alankomaiden kuningaskunta huomauttaa toissijaisesti, ettei komissio ole osoittanut ainoatakaan tosiseikkaa, joka osoittaisi, ettei hevosia ole tavallisesti tarkoitettu käytettäviksi elintarvikkeiden valmistuksessa.

37. Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä kuitenkin johtuu vastaajan mukaan, ettei komissio voi nojautua mihinkään olettamuksiin vaatiessaan unionin tuomioistuinta toteamaan, että jokin jäsenvaltio ei ole noudattanut jäsenyysvelvoitteitaan.

38. Kolmanneksi Alankomaiden kuningaskunta katsoo joka tapauksessa, että hevoset on todellisuudessa tavallisesti tarkoitettu käytettäviksi elintarvikkeiden valmistuksessa.

39. Tältä osin asiassa ei vastaajan mukaan ole kyse siitä, onko jokainen yksittäinen luovutettu hevonen tarkoitettu käytettäväksi elintarvikkeena, vaan siitä, onko tiettyyn ryhmään kuuluvat eläimet tavallisesti tarkoitettu käytettäviksi elintarvikkeiden valmistuksessa.

40. Alankomaiden kuningaskunta vetoaa siihen, että hevoseläinten ryhmään kuuluvat eläimet on niiden syntyessä yleensä tarkoitettu käytettäviksi elintarvikkeiden valmistuksessa, vaikka tietyllä yksittäisellä hevosella olisi väliaikaisesti jokin muu käyttötarkoitus. Se viittaa asiassa C-233/05, V.O.F. Dressuurstal Jespers, 1.6.2006 annettuun määräykseen.

41. Se viittaa myös komission asetuksen (EY) N:o 504/2008 [5] 20 artiklaan, josta ilmenee, että hevoseläimen katsotaan olevan tarkoitettu teurastettavaksi ihmisravintona käyttöä varten.

42. Lisäksi se korostaa, ettei komission näkemys ole käytännössä toteuttamiskelpoinen, koska se edellyttäisi hevosen käyttötarkoituksen toteamista jokaisen hevosen luovutuksen yhteydessä, vaikka direktiivin 2006/112 liitteessä III olevassa 1 kohdassa käytetty sana ”tavallisesti” osoittaa, ettei unionin lainsäätäjän tarkoituksena ollut luokitella jokaista hevosta erikseen.

43. Neljänneksi Alankomaiden kuningaskunta katsoo viime kädessä, että hevoset ovat direktiivin 2006/112 liitteessä III olevan 11 kohdan mukaisesti tavallisesti maataloustuotannossa käytettäviksi tarkoitettuja tavaroita. Suuri osa Alankomaissa ja muualla Euroopassa kasvatettavista hevosista nimittäin on maatiloilla.

44. Saksan liittotasavalta puolestaan lisää, että sovellettavan arvonlisäverokannan riippuminen siitä, mihin tarkoitukseen ostaja käyttää hevosta, olisi vastoin arvonlisäveron neutraalisuuden periaatetta, jonka mukaan samankaltaisiin tuotteisiin on sovellettava yhtenäistä verokantaa.

45. Väliintulijana oikeudenkäynnin suullisessa menettelyssä esiintynyt Ranskan tasavalta, on katsonut yhtäältä, että direktiivin 2006/112 liitteessä III olevaa 1 kohtaa on tulkittava siten, että siinä tarkoitetaan kaikkia eläviä eläimiä niiden käyttötarkoituksesta riippumatta, ja toisaalta siten, että hevoset on

5 – Neuvoston direktiivien 90/426/ETY ja 90/427/ETY täytäntöönpanosta hevoseläinten tunnistusmenetelmien osalta 6.6.2008 annettu asetus (EUVL L 149, s. 3).

joka tapauksessa tavallisesti tarkoitettu käytettäviksi ihmisten elintarvikkeena.

koskeva kanne on siksi tutkittava vain siltä osin kuin siinä tarkoitetaan hevosia.

IV Arviointi

B *Asiakysymys*

A *Kanteen kohteen rajaus*

49. Muistutan, että unionin oikeuden mukaan jäsenvaltiot voivat soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa seuraavien tavaroiden luovutukseen: ”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”.

46. Nyt käsiteltävässä kanteessa komissio vaatii toteamaan, että Alankomaiden kuningaskunta ei ole noudattanut arvonlisäveroa koskevia unionin oikeuden mukaisia velvoitteitaan, koska se on soveltanut alennettua arvonlisäverokantaa tiettyjen elävien eläinten, erityisesti hevosten, luovutukseen, tuontiin ja yhteisöhankintaan, vaikka niitä ei tavallisesti ole tarkoitettu käytettäviksi elintarvikkeiden valmistukseen.

50. Asianosaisten erimielisyys direktiivin 2006/112 liitteessä III olevan 1 kohdan soveltamisesta nostaa esiin kaksi kysymystä. Ensimmäinen on se, sovelletaanko alennettua arvonlisäverokantaa vain ihmisten tai eläinten elintarvikkeeksi tarkoitettuihin eläviin eläimiin vai kaikkiin eläviin eläimiin niiden käyttötarkoituksesta riippumatta? Jos hyväksytään ensimmäinen ratkaisuvaihtoehto, toinen kysymys kuuluu, onko tarpeen myös, että nimenomaan luovutuksen kohteena oleva eläin on tarkoitettu käytettäväksi ihmisten tai eläinten elintarvikkeena, vai riittääkö se, että eläin kuuluu lajiin, joka on ”tavallisesti” tarkoitettu kyseiseen käyttöön?

47. Alankomaiden kuningaskunta on vaatinut kanteen tutkimatta jättämistä siltä osin kuin siinä käytetyn adverbin ”erityisesti” perusteella on tarkoitettu muita eläimiä kuin hevosia.

48. Komissio on istunnossa todennut, että sen kanne oli ymmärrettävä siten, että siinä tarkoitetaan vain hevosia. Tämä on näin ollen otettava huomioon. Nyt käsiteltävä jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä

51. Ensimmäisestä kysymyksestä Alankomaiden kuningaskunta voi tosin perustellusti katsoa, että tiukasti sanamuodon mukaan tarkasteltuina kyseisen säännöksen saksankielinen ja hollanninkielinen toisinto tarkoittavat sitä, että alennettua arvonlisäverokantaa sovelletaan kaikkiin eläviin eläimiin niiden käyttötarkoituksesta riippumatta, koska elintarvikkeena käyttämistä koskeva edellytys on säädetty vain aineksille. [6]

52. Tämä tarkastelutapa ei sen sijaan päde säännöksen muunkielisissä toisinnoissa. Tarkasteltaessa säännöksen sanamuotoa sen laatimiseen osallistuneiden muiden jäsenvaltioiden [7] kielillä huomataan nimittäin, että sanamuoto on joko selvästi komission tulkinnan mukainen, kuten englanninkielisessä toisinnossa, [8] tai ainakin pääosin samansuuntainen. [9]

53. Jos säädöksen eri kielitoisinnot poikkeavat toisistaan, oikeuskäytännön mukaan säädöstä on yhdenmukaisen soveltamisen varmistamiseksi tulkittava sen systematiikan ja tavoitteen mukaan. [10] On pakko todeta, että

6 – Kyseisen säännöksen saksankielinen sanamuoto on seuraava:
"1. 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."
Hollanninkielinen teksti puolestaan kuuluu näin:
"1) 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."

7 – Arvonlisäverokantojen yhtenäistäminen ja liitteen H lisääminen kuudenteen direktiiviin toteutettiin yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta (ALV-kantojen lähentäminen) 19.10.1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/77/ETY (EYVL L 316, s. 1). Säädös on siten 12 jäsenvaltiosta muodostuneen yhteisön antama.

8 – Englanninkielinen toisinto kuuluu seuraavasti:
"(1) 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."

9 – Kreikan-, espanjan-, italian- ja portugalinkieliset toisinnot kuuluvat seuraavasti:
"1) Τα τρόφιμα (περιλαμβανομένων των ποτών, εκτός των αλκοολούχων) που προορίζονται για κατανάλωση από ανθρώπους ή από ζώα, τα ζώντα ζώα, οι σπόροι, τα φυτά και τα συστατικά που χρησιμοποιούνται συνήθως στην παρασκευή τροφίμων, τα προϊόντα που χρησιμοποιούνται συνήθως για τη συμπλήρωση ή υποκατάσταση τροφίμων."
"1) Los productos alimenticios (incluidas las bebidas, pero con exclusión de las bebidas alcohólicas) para consumo humano o animal, los animales vivos, las semillas, las plantas y los ingredientes utilizados normalmente en la preparación de productos alimenticios; los productos utilizados normalmente como complemento o sucedáneo de productos alimenticios."
"1) 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."
"1) Produtos alimentares (incluindo bebidas, com excepção das bebidas alcoólicas) destinados ao consumo humano e animal, animais vivos, sementes, plantas e ingredientes normalmente destinados à preparação de alimentos, bem como produtos normalmente destinados a servir de complemento ou de substituto de produtos alimentares."

10 – Ks. mm. asia C-263/08, Djurgården-Lilla Värtans Miljöskyddsförening, tuomio 15.10.2009 (Kok., s. I-9967, 25 ja 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

nyt käsiteltävässä asiassa molempien perusteiden tarkastelu johtaa komission tulkinnan hyväksymiseen.

54. Kyseisen säännöksen systematiikkaa tarkasteltaessa joudutaan nimittäin toteamaan, että säännös muodostuu kolmesta virkkeen osasta, jotka kaikki koskevat elintarvikkeita. Lisäksi kaikkia virkkeen toisessa osassa tarkoitettuja luettelossa mainittuja tavaroita – elävät eläimet, siemenet ja kasvit – voidaan käyttää ihmisten tai eläinten ravintona sen jälkeen, kun ne on tarvittaessa valmistettu, eli eläinten tapauksessa teurastuksen jälkeen.

55. Tästä seuraa, että kun virkkeessä viitataan sekä luettelon edellä että perässä nimenomaisesti elintarvikkeisiin, johdonmukaisuuden vuoksi virkkeen tämän osan lopussa sanan ”ainekset” jälkeen ilmaistun edellytyksen, jonka mukaan kyseistä tavaraa on tavallisesti käytettävä elintarvikkeiden valmistuksessa, on katsottava koskevan kaikkia luettelossa mainittuja tavaroita.

56. Lopuksi on todettava, että tämä tarkastelu on myös kuudennen direktiivin liitteen H ja direktiivin 2006/112 liitteen III tavoitteiden mukainen.

57. Koska arvonlisävero on loppukuluttajan kokonaisuudessaan maksama kulutusvero, alennetun verokannan soveltaminen alentaa loppukuluttajan tuotteesta maksamaa hintaa ja tekee tuotteen siten huokeammaksi. Kuudennen direktiivin liitteessä H ja direktiivin 2006/112 liitteessä III esitetään siksi luettelo liiketoimista, jotka unionin lainsäätäjä on valinnut sillä perusteella, että niihin on aiheellista soveltaa tätä kuluttajien kannalta edullisempaa verokohtelua.

58. Tästä näkökulmasta on johdonmukaista, että näiden liitteiden 1 kohdassa on mainittu ensimmäisenä elintarvikkeet ja siten myös kaikki niiden valmistuksessa käytettävät tavarat, kuten elävät eläimet. Muut eläimet – esimerkiksi kotieläimet, joita Euroopassa vallitsevien käytäntöjen mukaan ei käytetä tähän tarkoitukseen – eivät sen sijaan kuulu kyseisen 1 kohdan soveltamisalaan.

59. Jos unionin lainsäätäjä olisi halunnut alennetusta arvonlisäverokannasta koituvan edun koskevan myös niitä, sen olisi pitänyt lisätä kuudennen direktiivin liitteeseen H tai direktiivin 2006/112 liitteeseen III uusi ryhmä, kuten se on tehnyt maataloustuotannossa käytettäviksi tarkoitettujen eläinten osalta direktiivin 2006/112 liitteessä III olevassa 11 kohdassa.

60. Riidanalaisen säännöksen tavoite tukee siten mielestäni komission tulkintaa, jonka mukaan säännöksessä tarkoitetaan hevosia vain silloin, kun ne on tarkoitettu käytettäviksi elintarvikkeiden valmistukseen.

61. On vielä selvitettävä, onko edellytyksen täytyttävä jokaisen hevosen tapauksessa erikseen. Tämä kysymys nimittäin nousee nimittäin esiin siksi, että kyseisen säännöksen virkkeen toisessa osassa käytetään adverbiä ”tavallisesti”.

62. Yhdyn Alankomaiden kuningaskunnan näkemykseen, jonka mukaan kyseisen adverbin käyttäminen osoittaa unionin lainsäätäjän halunneen, että alennettua arvonlisäverokantaa sovelletaan automaattisesti jokaiseen kyseisessä säännöksessä tarkoitettuun tuotteeseen, kunhan se on tavallisesti ja yleisesti tarkoitettu käytettäväksi elintarvikkeiden valmistukseen.

63. Unionin oikeutta on siksi tulkittava siten, että jos tuotetta tai eläintä voidaan katsoa tavallisesti ja yleisesti käytettävän elintarvikkeiden valmistukseen, sen luovutuksiin voidaan soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa tarvitsematta tutkia käyttötarkoituksen toteutumista jokaisen luovutuksen osalta erikseen.

64. Liiketoimiin, joiden kohteena on esimerkiksi nauta-, vuohi- tai sikaeläimiä, voidaan siten soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa, koska – toisin kuin kotieläimet – tällaiset eläimet on tavallisesti ja yleisesti tarkoitettu käytettäviksi elintarvikkeena.

65. Hevoset kuitenkin eroavat edellä mainituista eläimistä, koska hevosia ei niistä poiketen ole tavallisesti ja yleisesti tarkoitettu käytettäviksi ihmisten elintarvikkeena. Vaikka jotkin hevoset onkin tarkoitettu käytettäviksi ihmisten elintarvikkeena, on muita hevosia, joita sen sijaan pidetään aidosti kotieläiminä. Niiden syöminen tai teurastettaviksi myyminen olisi niiden haltijalle tai omistajalle yhtä käsittämätöntä kuin kissan tai koiran käyttäminen elintarvikkeena.

66. Ennen kaikkea monet hevoset on tarkoitettu kilpailukäyttöön. Ne pystyvät tuottamaan suurta taloudellista hyötyä, ja niillä voidaan siksi tehdä arvoltaan erittäin suuria liiketoimia. [11]

67. Näitä kilpailukäyttöön kasvatettuja eläimiä saatetaan tosin käyttää teuraseläiminä joko niiden elinajan lopussa tai siinä tapauksessa, jos ne eivät saavuta odotettuja tuloksia. Tällaisen käytön ansiosta niillä säilyy jälleenmyyntiarvo ja niitä hoidetaan asianmukaisesti teurastukseen asti, jollei niiden onneksi joku hyväsydäminen hanki niitä omistukseensa ja päätä kustantaa niiden ylläpitoa niiden luonnolliseen kuolemaan asti.

11 – Yksi maailman tärkeimmistä kilpahevosten myyntipaikoista on Ranskassa sijaitseva Deauville, jossa 285 yearling-hevosen (18 kuukauden ikäisen varsan) myynnistä 13.–16.8.2010 kertyi 26 898 000 euron liikevaihto, joka vastaa keskimäärin 94 379 euron hintaa myytyä eläintä kohti (www.arqana.com).

68. Sen varmistaminen, ettei tällaisen käytön mahdollisuudesta aiheudu minkäänlaista vaaraa terveydelle, on näin ollen antanut unionin lainsäätäjälle aiheen säätää Alankomaiden kuningaskunnan mainitsemassa asetuksessa N:o 504/2008, että hevoselle annettavaa lääkehoitoa määrättäessä hevosen on oletettava olevan tarkoitettu teurastettavaksi ihmisravinnoksi käyttöä varten, jollei eläimen tunnistusasiakirjassa ole selkeästi toisin mainittu.

69. Tämä olettamus ei kuitenkaan mielestäni voi olla perusteena alennetun arvonlisäverokannan soveltamiselle kaikkiin hevosia koskeviin liiketoimiin hevosten käyttötarkoituksesta riippumatta. Yhtäältä kyseinen olettamus voidaan nimittäin syrjäyttää asetuksen N:o 504/2008 20 artiklan mukaisesti, mikä selvästi osoittaa unionin lainsäätäjän tunnustaneen, ettei kaikkia hevosia ole tarkoitettu teurastettaviksi ihmisten tai eläinten ravinnoksi käyttöä varten. Toisaalta tällainen olettama edustaa kilpahevosten tapauksessa vain vähäistä osaa eläimen käytön taloudellisesta merkityksestä. Silti on nähtävä se tosiasia, että tällaiset hevoset on ennen niiden mahdollista käyttöä teuraseläiminä kasvatettu muihin tarkoituksiin kuin elintarviketuotantoon ja että ne on siten tarkoitettu tuottamaan erittäin merkittäviä tuloja myytäessä ne kilpailuissa käytettäviksi eläimiksi tai mahdollisesti seuraeläimiksi.

70. On kuitenkin muistutettava, että kuudennen direktiivin sekä direktiivin 2006/112 asianomaiset säännökset on annettu nimenomaan elintarvikkeiden ostohinnan alentamiseksi ja että niitä on tulkittava suppeasti, koska niissä säädetään yleisestä verokannasta poikkeavasta arvonlisäverokannasta.[12] Kuten olen jo maininnut, kyseisten säännösten tarkoituksena ei ole hevostuotannon yleinen tukeminen.

71. Yhdyn siksi komission kantaan, jonka mukaan hevosten ei voida katsoa olevan tavallisesti tarkoitettu käytettäviksi ihmisten tai eläinten elintarvikkeena. Näin ollen alennetun verokannan soveltamiselle hevosta koskevaan liiketoimeen on asetettava edellytykseksi, että juuri kyseinen hevonen on tarkoitettu tällaiseen käyttöön.

72. Alankomaiden kuningaskunta ja Saksan liittotasavalta sen sijaan vetoavat vastoin tätä arviointia siihen, että edellytyksen toteuttaminen käytännössä olisi vaikeaa. En ole vakuuttunut tästä väitteestä.

12 – Ks. mm. asia C-83/99, komissio v. Espanja, tuomio 18.1.2001 (Kok., s. I-445, 18 ja 19 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

73. Kuten komissio mainitsee, alennetun arvonlisäverokannan soveltamiseen oikeuttava hevosen käyttötarkoitus voidaan osoittaa objektiivisin perustein, kuten sillä, kuka hevosen ostaja on, hevosen rodulla sekä luovutushinnalla.

74. Kyseistä verokantaa on siten voitava soveltaa esimerkiksi silloin, kun hevosen ostaja on hevosenlihan tuotantoketjuun kuuluva elinkeinonharjoittaja, jolloin eläimen käyttötarkoitus voidaan olettaa ostajan elinkeinotoiminnan perusteella.

75. Myös hevosen rotu voi vaikuttaa asiaan, koska esimerkiksi työhevoset on kevyemmistä hevosista poiketen enimmäkseen tarkoitettu käytettäviksi ihmisravinnoksi. Lopulta myös hinta, ja varsinkin se, voi muodostua ratkaisevaksi objektiiviseksi arviointiperusteeksi, sillä – kuten komissio on istunnossa huomauttanut – teurashevosen hinta määräytyy painon mukaan, kun sen sijaan muuhun käyttöön tarkoitetun hevosen myyntihinta on kokonaishinta, joka määräytyy eläimen kaikkien ominaisuuksien perusteella ja joka on usein paljon korkeampi.

76. Saksan liittotasavalta vetoaa vielä siihen, että kyseessä olevien säännösten tulkitseminen komission käsityksen mukaisesti olisi vastoin arvonlisäveron neutraalisuuden periaatetta. En ole vakuuttunut tästäkään väitteestä.

77. Oikeuskäytännön mukaan on yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään olennaisena piirteenä kuuluvan arvonlisäveron neutraalisuuden periaatteen vastaista, että keskenään samankaltaisia ja siten kilpailevia tavaroita tai palveluja kohdellaan eri tavalla. [13]

78. Arvonlisäverokannan riippuminen hevosen käyttötarkoituksesta ei mielestäni vaikuta tämän periaatteen vastaiselta, koska käyttötarkoitusten eroon liittyvät myös toisistaan erilliset taloudelliset tilanteet, joissa asianomaiset hevoset eivät kilpaile keskenään. Kilpahevoseksi tai seuraeläimeksi myyty hevonen ei siten ole kilpailutilanteessa teurashevosen kanssa eikä myöskään päinvastoin.

79. Myöskään se, että samaa hevosta voidaan sen elämän eri vaiheissa käyttää vuorollaan jokaiseen näistä tarkoituksista, ei mielestäni ole vastoin tätä arviointia, koska kussakin vaiheessa hevonen kilpailee vain niiden eläinten kanssa, joita voidaan käyttää samaan tarkoitukseen.

13 – Ks. mm. asia C-267/99, Adam, tuomio 11.10.2001 (Kok., s. I-7467, 36 ja 41 kohta).

80. En siksi usko, että alennetun arvonlisäverokannan soveltamisen rajaaminen vain ihmisten tai eläinten elintarvikkeena käytettäviksi erityisesti tarkoitettuihin hevosiin olisi vastoin arvonlisäveron neutraalisuuden periaatetta.

81. Alankomaiden kuningaskunta katsoo myös, että nyt käsiteltävä kanne on hylättävä sillä perusteella, ettei komissio ole esittänyt tosiseikkoja, jotka osoittaisivat, ettei hevosia ole tavallisesti tarkoitettu käytettäviksi elintarvikkeiden valmistuksessa.

82. En usko, että tätä väitettä voitaisiin hyväksyä. Komissiolla ei mielestäni ole velvollisuutta esittää tällaisia seikkoja. Alankomaiden kuningaskunnalla olisi nimittäin velvollisuus saattaa lainsäädäntönsä unionin oikeuden mukaiseksi siinäkin tapauksessa, että hevosia kasvatettaisiin siellä tällä hetkellä pelkästään elintarvikekäyttöön.

83. Se, että tietyssä jäsenvaltiossa ei harjoiteta jotakin direktiivissä mainittua toimintaa, ei nimittäin vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan vapauta kyseistä jäsenvaltiota velvollisuudesta panna direktiivi täytäntöön. [14] Sille, ettei toimintaa harjoiteta, ei anneta merkitystä, koska unionin tuomioistuimen mukaan on tärkeää paitsi ennakoida muutoksia tosiasiallisessa tilanteessa myös ennen kaikkea varmistaa unionin oikeuden tehokas soveltaminen kaikissa tilanteissa. Toisin sanoen unionin tuomioistuin katsoo, että jäsenvaltioiden on annettava oikeussäännöt, joilla asianomaisen direktiivin tehokas soveltaminen voidaan varmistaa direktiivissä säädetyssä määräajassa silloinkin, kun niitä ei vallitsevien tosiseikkojen vuoksi tarvitse soveltaa heti.

84. Vaikkei Alankomaissa mahdollisesti harjoitettaisi kilpahevosten kasvatusta ja vaikkei hevosta siellä pidettäisi seuraeläimenä, nämä seikat eivät siis tämän oikeuskäytännön valossa vapauttaisi Alankomaiden kuningaskuntaa velvollisuudesta säätää omassa lainsäädännössään, että alennetun arvonlisäverokannan soveltaminen hevosia koskevien liiketoimien yhteydessä edellyttää sitä, että asianomainen hevonen on tarkoitettu käytettäväksi ihmisten tai eläinten elintarvikkeena, sillä vaikka tilanne olisi todellinen, se saattaisi muuttua.

85. Kun nämä seikat otetaan huomioon, komissiolla on pätevät perusteet katsoa, ettei Alankomaiden kuningaskunta ole noudattanut kuudennen direktiivin 12 artiklaa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin liitteen H kanssa, eikä direktiivin 2006/112 96–98 artiklaa ja 99 artiklan 1 kohtaa, luettuina yhdessä kyseisen direktiivin liitteen III kanssa, koska se on säätänyt alennetun arvonlisäverokannan soveltamisesta hevosia koskeviin liiketoimiin asettamatta soveltamisen edellytykseksi

14 – Ks. asia C-339/87, komissio v. Alankomaat, tuomio 15.3.1990 (Kok., s. I-851, 22, 25 ja 32 kohta); asia C-214/98, komissio v. Kreikka, tuomio 16.11.2000 (Kok., s. I-9601, 22–27 kohta); asia C-372/00, komissio v. Irlanti, tuomio 13.12.2001 (Kok., s. I-10303, 11 kohta) ja asia C-441/00, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomio 30.5.2002 (Kok., s. I-4699, 15 kohta).

sitä, että luovutuksen kohteena oleva hevonen on tarkoitettu käytettäväksi ihmisten tai eläinten elintarvikkeena.

86. Lopuksi Alankomaiden kuningaskunta katsoo, että alennetun arvonlisäverokannan soveltaminen hevosia koskeviin liiketoimiin on oikeutettua sillä perusteella, että ne kuuluvat direktiivin 2006/112 liitteessä III olevan 11 kohdan soveltamisalaan, koska niitä on pidettävä tavallisesti maataloustuotannossa käytettäviksi tarkoitettuina tavaroina.[15] Suuri osa Alankomaissa ja muualla Euroopassa kasvatettavista hevosista onkin kyseisen jäsenvaltion mukaan maatiloilla. Myös adverbin ”tavallisesti” käyttäminen kyseisen liitteen 11 kohdassa osoittaa vastaajan mielestä, että hevosen tilapäinen käyttäminen esimerkiksi kilpahevosena ei ole seikka, joka estäisi soveltamasta kyseistä säännöstä.

87. Komissio kiistää tämän väitteen. Yhdyn sen kantaan. Kuten Alankomaiden kuningaskunta myöntää itse, direktiivin 2006/112 liitteessä III oleva 11 kohta koskee maataloustuotannossa käytettäviksi tarkoitettuja tavaroita ja palveluja, eikä hevoskilpailuihin osallistuminen ole sellaista toimintaa. Liiketoimi, jonka kohteena on kilpailuihin osallistumaan tarkoitettu hevonen, ei siten kuulu kyseisen säännöksen soveltamisalaan.

88. Direktiivin 2006/112 liitteessä III oleva 11 kohta ei siten ole pätevä peruste alennetun arvonlisäverokannan soveltamiselle hevosta koskeviin luovutustoimiin hevosen käyttötarkoituksesta riippumatta.

89. Alankomaiden kuningaskunnan perustelut, jotka liittyvät adverbin ”tavallisesti” käyttämiseen riidanalaisessa säännöksessä, eivät voine kyseenalaistaa tätä tarkastelua, koska päätelmät adverbin kohteen rajauksesta direktiivin 2006/112 liitteessä III olevan 1 kohdan yhteydessä ovat mielestäni hevosten tapauksessa sovitettavissa saman liitteen 11 kohdan tulkintaan.

90. Kaikkien näiden seikkojen perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin hyväksyy nyt käsiteltävän jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan kanteen ja velvoittaa Alankomaiden kuningaskunnan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, kuten unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 69 artiklan 2 kohdassa määrätään sen asianosaisen osalta, joka häviää asian.

91. Oikeudenkäynnissä väliintulijoina esiintyneiden muiden jäsenvaltioiden on työjärjestyksen 69 artiklan 4 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaisesti vastattava omista oikeudenkäyntikuluistaan.

15 – Direktiivin 2006/112 liitteessä III oleva 11 kohta kuuluu seuraavasti:
”tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset, jotka on tavallisesti tarkoitettu käytettäviksi maataloustuotannossa, lukuun ottamatta tuotantotavaroita kuten koneita tai rakennuksia”.

V Ratkaisuehdotus

92. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin

– tutkii jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan kanteen ja hyväksyy sen siltä osin kuin Alankomaiden kuningaskunnan on väitetty rikkoneen jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 12 artiklaa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin liitteen H kanssa (yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 96–98 artiklaa ja 99 artiklan 1 kohtaa, luettuina yhdessä kyseisen direktiivin liitteen III kanssa), soveltaessaan alennettua arvonlisäverokantaa hevosten luovutukseen, tuontiin ja yhteisöhankintaan asettamatta soveltamisen edellytykseksi sitä, että luovutuksen kohteena oleva hevonen on tarkoitettu käytettäväksi ihmisten tai eläinten elintarvikkeena

– hylkää kanteen muilta osin

– velvoittaa Alankomaiden kuningaskunnan korvaamaan oikeudenkäyntikulut sekä toteaa, että Saksan liittotasavalta ja Ranskan tasavalta vastaavat omista oikeudenkäyntikuluistaan.