STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA YVESE BOTA
přednesené dne 5. října 2010[1]

1. Právní úprava Evropské unie v oblasti daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) umožňuje členským státům, aby na různá poskytování služeb a dodání zboží, které jsou uvedena v této právní úpravě, uplatnily sníženou sazbu.

2. V této žalobě pro nesplnění povinnosti vytýká Evropská komise Nizozemskému království, že v případě koní použilo uvedenou právní úpravu nesprávně. Vytýká tomuto členskému státu, že uplatnil sníženou sazbu na dodání koní bez ohledu na to, k jakému účelu je zvíře určeno, přestože podle názoru tohoto orgánu platí, že se snížená sazba může uplatnit pouze na dodání koní určených pro lidskou nebo zvířecí spotřebu.

3. V tomto stanovisku nejprve uvedu, že právní úpravu Unie je třeba vykládat v tom smyslu, že uplatnění snížené sazby DPH, co se týče živých zvířat, je podmíněno tím, zda tato zvířata patří k druhu, který je obecně nebo obvykle určen pro lidskou nebo zvířecí spotřebu.

4. Dále vyložím, že nelze mít za to, že koně jsou k takovémuto účelu určeni, neboť někteří z nich jsou považováni za domácí zvířata a jiní za zvířata určená k závodění. Z toho vyvodím, že pokud jde o koně, uplatnění snížené sazby DPH musí být podmíněno tím, že kůň, který je předmětem transakce, je jako takový určen pro lidskou nebo zvířecí spotřebu.

5. Navrhnu tedy Soudnímu dvoru, aby projednávanou žalobu pro nesplnění povinnosti prohlásil za opodstatněnou.

I – Právní rámec

A – *Právní úprava Unie*

6. Právní úpravu Unie v oblasti DPH, která je relevantní pro tuto žalobu, tvoří šestá

1 — Původní jazyk: francouzština.

směrnice Rady 77/388/EHS [2], jakož i směrnice Rady 2006/112/EHS [3], která s účinností od 1. ledna 2007 zrušila a nahradila šestou směrnici.

7. První a třetí bod odůvodnění směrnice 2006/112 uvádí, že přepracování šesté směrnice bylo nezbytné k uspořádání všech použitelných ustanovení jasným a racionálním způsobem do nové struktury a znění, aniž v zásadě byly provedeny věcné změny.

8. Články 96, 97, 98 a čl. 99 odst. 1 směrnice 2006/112 tak odpovídají ustanovením článku 12 šesté směrnice.

9. Článek 96 směrnice 2006/112 stanoví:

„Členské státy uplatňují základní sazbu DPH, kterou stanoví každý členský stát jako procentní podíl ze základu daně a která je stejná pro dodání zboží i pro poskytnutí služby."

10. Článek 97 této směrnice stanoví:

„1. Od 1. ledna 2006 do 31. prosince 2010 nesmí být základní sazba nižší než 15 %.

2. Rada [Unie] rozhodne v souladu s článkem 93 [ES] o výši základní sazby, která bude uplatňována po 31. prosinci 2010."

11. Článek 98 uvedené směrnice, ve znění použitelném na projednávaný spor, stanoví:

„1. Členské státy mohou uplatňovat jednu či dvě snížené sazby.

2. Snížené sazby se uplatňují pouze u dodání zboží a poskytnutí služeb těch kategorií, které jsou uvedeny v příloze III.

3. Členské státy mohou při uplatňování snížených sazeb podle odstavce 1 na kategorie týkající se zboží použít k přesnému vymezení rozsahu dané kategorie kombinovanou nomenklaturu."

2 — Směrnice ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice").

3 — Směrnice ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1).

12. Článek 99 odst. 1 směrnice 2006/112 uvádí:

„Snížené sazby se stanoví jako procentní podíl ze základu daně a nesmějí být nižší než 5 %.“

13. Příloha III této směrnice, nadepsaná „Seznam dodání zboží a poskytnutí služeb, která mohou být předmětem snížené sazby uvedené v článku 98“, obsahuje několik bodů. Bod 1 uvedené přílohy, který odpovídá bodu 1 přílohy H šesté směrnice, zní takto:

„Potraviny (včetně nápojů, avšak s výjimkou alkoholických nápojů) pro lidskou a zvířecí spotřebu; živá zvířata, semena, rostliny a přísady obvykle určené k použití při přípravě potravin; výrobky obvykle určené k použití jako doplněk nebo náhražka potravin.“

B – *Vnitrostátní právní úprava*

14. Článek 9 zákona o dani z obratu (Wet op de omzetbelasting), ze dne 28. června 1968 [4], stanoví:

„1. Daň činí 19 %.

2. Odchylně od odstavce 1 činí daň:

a. 6 % pro dodání zboží a poskytnutí služeb uvedených v tabulce I připojené k tomuto zákonu;

[…]“

15. Tabulka I zákona o dani z obratu obsahuje seznam dodání zboží a poskytnutí služeb, která podléhají 6 % snížené sazbě stanovené v čl. 9 odst. 2 písm. a) tohoto zákona. Body a.1 a a.4 tabulky I znějí takto:

„a.

1. potraviny, zejména:

a. potraviny a nápoje obvykle určené pro lidskou spotřebu;

b. výrobky zjevně určené k použití při přípravě potravin a nápojů uvedených v písm. a), které jsou v nich zcela nebo částečně obsaženy;

4 — *Staatsblad* 1968, č.º 329, dále jen „zákon o dani z obratu“.

c. výrobky určené k použití jako doplněk nebo náhražka potravin a nápojů uvedených v písm. a), přičemž alkoholické nápoje se za potraviny nepovažují;

[…]

4.

a. skot, ovce, kozy, prasata a koně;

b. jiná zvířata, než ta uvedená v písm. a), která jsou zjevně určena k výrobě nebo produkci potravin uvedených v bodě 1 výše, a zvířata zjevně určená pro chov těchto zvířat;

c. droby zvířat uvedených v písm. a) a b);

d. výrobky zjevně určené k reprodukci zvířat uvedených v písm. a) a b).“

o dani z obratu, která stanoví uplatnění snížené sazby DPH na dodání některých živých zvířat, jež nejsou určena pro lidskou ani zvířecí spotřebu, a to zejména koní, s článkem 12 šesté směrnice ve spojení s přílohou H této směrnice.

17. V odpovědi dopisem ze dne 27. června 2006 Nizozemské království připustilo, že snížená sazba DPH na dodání některých živých zvířat je uplatňována ve větším rozsahu, než jak stanoví šestá směrnice. Nizozemské království uvedlo, že bude vypracován návrh zákona za účelem uvedení sazby uplatněné na tato zvířata do souladu se sazbou stanovenou šestou směrnicí.

18. Dopisem ze dne 23. října 2007 zaslala Komise Nizozemskému království odůvodněné stanovisko z důvodu, že tento návrh zákona nebyl přijat.

19. Dopisem ze dne 26. listopadu 2007 odpovědělo Nizozemské království na toto odůvodněné stanovisko tak, že stálý výbor pro finance horní komory parlamentu zahájil o uvedeném návrhu zákona debatu.

II – Postup před zahájením soudního řízení

16. Dne 10. dubna 2006 zaslala Komise Nizozemskému království výzvu dopisem týkající se možné neslučitelnosti ustanovení zákona

20. Vzhledem k tomu, že Komise neobdržela žádnou informaci ze strany Nizozemského království, která by jí umožnila dospět k závěru o konečném přijetí návrhu zákona, podala tuto žalobu.

III – Návrhová žádání a argumenty účastníků řízení

21. Návrhem ze dne 29. ledna 2009 podala Komise proti Nizozemskému království žalobu za účelem určení, že Nizozemské království tím, že uplatnilo sníženou sazbu DPH na dodání, dovoz a pořízení některých živých zvířat uvnitř Společenství, která nejsou obvykle určena k použití při přípravě potravin pro účely lidské nebo zvířecí spotřeby, a to zejména koní, porušilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článku 12 šesté směrnice ve spojení s přílohou H této směrnice (články 96, 97, 98 a čl. 99 odst. 1 směrnice 2006/112 ve spojení s přílohou III této směrnice).

22. Nizozemské království navrhlo zamítnutí žaloby a uložení povinnosti Komisi nahradit náklady řízení.

23. Spolková republika Německo a Francouzská republika, které vstoupily do řízení jako vedlejší účastnice na podporu žalovaného členského státu, navrhly rovněž zamítnutí žaloby.

24. Komise tvrdí, že zákon o dani z obratu je v rozporu s články 96, 97, 98 a čl. 99 odst. 1 směrnice 2006/112 ve spojení s přílohou III této směrnice, neboť podle tohoto orgánu platí, že živá zvířata, která nejsou obvykle určena k použití při přípravě potravin, a to zejména koně, nespadají pod bod 1 této přílohy III.

25. Komise zdůrazňuje, že výrazy použité k popisu zboží v bodě 1 uvedené přílohy III je třeba stejně jako jakékoli jiné ustanovení týkající se snížené sazby DPH vykládat restriktivně.

26. Komise uvádí, že podle znění tohoto bodu 1 se snížená sazba DPH uplatní na potraviny určené pro lidskou a zvířecí spotřebu. Z toho podle ní vyplývá, že živá zvířata, jakož i semena, rostliny a jiné přísady mohou být předmětem takové sazby pouze, pokud jsou obvykle určeny k použití při přípravě potravin.

27. Nizozemské království uvádí, že Komise zpochybňuje bod a.4.a. tabulky I zákona o dani z obratu, který uvádí několik druhů zvířat, na něž se uplatní snížená sazba DPH. Tento orgán nicméně podle něj během postupu před zahájením soudního řízení ani ve své žalobě neuvedl, jakých živých zvířat, kromě koní, se jeho žaloba týká.

28. Krom toho Komise podle Nizozemského království neuvedla důvody, na základě kterých nejsou tyto druhy zvířat, jako například

skot nebo prasata, rovněž obvykle určeny k použití jako potraviny.

29. Podle Nizozemského království musí být tudíž žaloba odmítnuta jako nepřípustná v rozsahu, v němž se týká uplatnění snížené sazby DPH na některá živá zvířata kromě koní.

30. Pokud jde o koně, Nizozemské království uvádí čtyři argumenty na podporu zamítnutí žaloby.

31. Zaprvé, když Komise uvedla, že živá zvířata mohou být předmětem snížené sazby DPH pouze, pokud jsou obvykle určena k použití při přípravě potravin, vycházela podle jeho názoru z nesprávného výkladu znění bodu 1 přílohy III směrnice 2006/112.

32. Nizozemské znění ani žádné jiné jazykové znění tohoto ustanovení podle Nizozemského království totiž nepotvrzuje výklad, podle kterého by se výraz „obvykle určené k použití při přípravě potravin" vztahoval kromě přísad i na živá zvířata, semena a rostliny.

33. Například z německého znění podle něj naopak vyplývá, že se tento výraz vztahuje pouze na přísady. Toto omezení je údajně logické, jelikož semena nejsou obvykle určena k použití při přípravě potravin.

34. Takové omezení podle jeho názoru vyplývá rovněž ze skutečnosti, že některé přísady jsou určeny k použití při přípravě potravin, jako například pepř nebo muškátový oříšek. Naproti tomu živá zvířata nemohou být podle něj při přípravě potravin použita, neboť potraviny jsou vyráběny ze zvířat mrtvých.

35. Nizozemské království z toho vyvozuje, že koně, jakožto živá zvířata, ať již jsou obvykle určeni k použití při přípravě potravin, či nikoli, mohou spadat pod sníženou sazbu DPH.

36. Zadruhé Nizozemské království podpůrně zdůrazňuje, že Komise neuvedla žádnou skutečnost, z níž by vyplývalo, že koně nejsou obvykle určeni k použití při přípravě potravin.

37. Z ustálené judikatury přitom vyplývá, že pokud Komise navrhuje Soudnímu dvoru, aby určil, že došlo k nesplnění povinnosti členským státem, nemůže se opírat o žádnou domněnku.

38. Zatřetí Nizozemské království dále podpůrně tvrdí, že koně jsou skutečně obvykle určeni k použití při přípravě potravin.

39. V tomto ohledu je třeba zkoumat nikoli, zda je ke spotřebě určen každý jednotlivý dodaný kůň, ale zda je k použití při přípravě potravin obvykle určena příslušná kategorie zvířat.

40. Nizozemské království tvrdí, že kategorie „zvířat koňovitého druhu" je obvykle od narození určena k použití při přípravě potravin, i když se určení určitého konkrétního koně dočasně změní. Odkazuje na usnesení ze dne 1. června 2006, V.O.F. Dressuurstal Jespers (C-233/05).

41. Rovněž odkazuje na článek 20 nařízení Komise (ES) č. 504/2008 [5], z něhož podle něj vyplývá, že se má za to, že koňovití jsou určeni k porážce pro lidskou spotřebu.

42. Mimoto zdůrazňuje, že teze Komise je v praxi nepoužitelná, neboť u každého dodaného koně vyžaduje ověřit jeho určení, přestože použití výrazu „obvykle" v bodě 1 přílohy III směrnice 2006/112 svědčí o tom, že úmyslem zákonodárce Unie nebylo kvalifikovat každého koně individuálně.

43. Začtvrté má Nizozemské království zcela podpůrně za to, že koně jsou zbožím obvykle určeným k použití v zemědělské výrobě ve smyslu bodu 11 přílohy III směrnice 2006/112. Velká část koní chovaných v Nizozemsku a ve zbytku Evropy se totiž nachází v zemědělských podnicích.

44. Spolková republika Německo dodává, že podřizovat příslušnou sazbu DPH způsobu použití koně kupujícím by bylo v rozporu se zásadou neutrality DPH, na základě které se na podobné výrobky musí vztahovat jednotná sazba.

45. Francouzská republika, která vstoupila do tohoto řízení jako vedlejší účastník během jeho ústní části, tvrdila jednak, že bod 1 přílohy III směrnice 2006/112 je třeba chápat v tom smyslu, že se vztahuje na všechna živá zvířata bez ohledu na jejich určení a dále, že

5 — Nařízení ze dne 6. června 2008, kterým se provádějí směrnice Rady 90/426/EHS a 90/427/EHS, pokud jde o metody identifikace koňovitých (Úř. věst. L 149, s. 3).

koně jsou každopádně obvykle určeni pro lidskou spotřebu.

IV – Moje posouzení

A – *K rozsahu žaloby*

46. Projednávanou žalobou se Komise domáhá toho, aby bylo určeno, že Nizozemské království tím, že na dodání, dovoz a pořízení některých živých zvířat uvnitř Společenství, která nejsou obvykle určena k použití při přípravě potravin, a to zejména koní, uplatnilo sníženou sazbu, nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z práva Unie v oblasti DPH

47. Nizozemské království zpochybnilo přípustnost této žaloby, jelikož použití příslovce „zejména“ podle něj nasvědčuje tomu, že se žaloba týká i jiných zvířat než koní.

48. Komise na jednání uvedla, že je její žalobu třeba chápat v tom smyslu, že se týká pouze koní. Tuto skutečnost je tedy třeba vzít na vědomí. Projednávanou žalobu pro nesplnění povinnosti je tudíž třeba přezkoumat pouze v rozsahu, v němž se týká koní.

B – *K věci samé*

49. Připomínám, že právo Unie stanoví, že členské státy mohou uplatnit sníženou sazbu DPH na dodání následujícího zboží: „potraviny (včetně nápojů, avšak s výjimkou alkoholických nápojů) pro lidskou a zvířecí spotřebu; živá zvířata, semena, rostliny a přísady obvykle určené k použití při přípravě potravin; výrobky obvykle určené k použití jako doplněk nebo náhražka potravin“.

50. Neshoda mezi účastníky řízení ohledně výkladu tohoto ustanovení zahrnuje dvě otázky. Zaprvé, uplatní se snížená sazba DPH pouze na živá zvířata určená pro lidskou nebo zvířecí spotřebu nebo na všechna živá zvířata, bez ohledu na jejich určení? Zadruhé, uplatní-li se první řešení, je navíc nezbytné, aby zvíře, které je předmětem dodání, bylo jako takové určeno pro lidskou nebo zvířecí spotřebu, nebo postačuje, že patří ke druhu, který je „obvykle“ k tomuto užití určen?

51. Pokud jde o první otázku, Nizozemské království zajisté oprávněně tvrdí, že vzato čistě doslovně, z německého a nizozemského znění uvedeného ustanovení vyplývá, že snížená sazba DPH se uplatní na všechna živá zvířata bez ohledu na jejich určení, neboť podmínka týkající se potravinářského užití je stanovena pouze, pokud jde o přísady [6].

52. Tuto analýzu naopak nepotvrzují jiné jazykové verze předmětného ustanovení. Když totiž zkoumáme znění tohoto ustanovení v jazycích ostatních členských států, které se podílely na jeho vypracování [7], zjistíme, že toto znění je buď čistě v souladu s výkladem Komise, jako v případě anglické verze [8], nebo se tímto směrem ubírá [9].

53. V souladu s judikaturou je v případě rozdílu mezi různými jazykovými verzemi textu důležité, aby byl za účelem zajištění jeho jednotného způsobu použití v Unii tento text vykládán s ohledem na jeho systematiku a účel, který sleduje [10]. Je nutno konstatovat,

6 — V německém jazyce zní předmětné ustanovení takto:
„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".
Stejně tak v nizozemském jazyce zní takto:
„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 — K harmonizaci sazeb DPH a doplnění přílohy H šesté směrnice došlo v důsledku přijetí směrnice Rady 92/77/EHS ze dne 19. října 1992, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS (sblížení sazeb DPH) (Úř. věst. L 316, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 202). Jedná se o text přijatý „Evropou dvanácti".

8 — Anglická verze zní takto:
„(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 — Italská, řecká, španělská a portugalská verze znějí následovně:
„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) 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) 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 — Viz zejména rozsudek ze dne 15. října 2009, Djurgården-Lilla Värtans Miljöskyddsförening (C-263/08, Sb. rozh. s. I-9967, body 25 a 26, jakož i citovaná judikatura).

že v projednávané věci vede zkoumání těchto dvou kritérií k přijetí výkladu zastávaného Komisí.

54. Když tedy přezkoumáme systematiku dotčeného ustanovení, zjistíme, že je toto ustanovení tvořeno třemi větnými členy, které se všechny týkají potravin. Krom toho všechny složky seznamu uvedené v druhém větném členu, a sice živá zvířata, semena a rostliny, mohou být použity pro výživu lidí nebo zvířat, případně tomu tak může být po přípravě, tedy po porážce, pokud se jedná o zvířata.

55. Ohraničení tohoto seznamu dvěma větnými členy odkazujícími výslovně na potraviny vede proto logicky k závěru, že na každou složku uvedeného seznamu se vztahuje podmínka uvedená na konci tohoto větného členu po slově „přísady“, podle níž musí být tato složka obvykle použita při přípravě potravin.

56. Konečně, tato analýza je v souladu s cílem sledovaným v příloze H šesté směrnice a v příloze III směrnice 2006/112.

57. Vzhledem k tomu, že DPH je daní ze spotřeby, kterou nese v plné výši konečný spotřebitel, uplatnění snížené sazby vede ke snížení nákupní ceny výrobku pro tohoto spotřebitele, a tudíž k jeho lepší dostupnosti. Příloha H šesté směrnice a příloha III směrnice 2006/112 tedy vypočítávají seznam činností, které byly zákonodárcem Unie vybrány jako činnosti, které odůvodňují takovéto výhodnější daňové zacházení v zájmu spotřebitele.

58. Z tohoto hlediska je logické, aby byly na prvním místě v bodě 1 těchto příloh uvedeny potraviny, a tudíž i všechny složky, ze kterých jsou připravovány, jako jsou živá zvířata. Naproti tomu jiná zvířata, která v souladu se současným způsobem jejich užití v Evropě nemohou být k tomuto účelu použita, jako jsou domácí zvířata, pod tento bod 1 nespadají.

59. Pokud zákonodárce Unie chtěl docílit toho, aby se snížená sazba DPH vztahovala rovněž na tato zvířata, měl za tímto účelem do přílohy H šesté směrnice nebo do přílohy III směrnice 2006/112 doplnit další kategorii, jak učinil v bodě 11 přílohy III směrnice 2006/112 u zvířat určených pro zemědělskou výrobu.

60. Cíl sledovaný sporným ustanovením tedy podle mého názoru podporuje výklad Komise, podle kterého se toto ustanovení vztahuje na koně pouze, pokud jsou určeni k přípravě potravin.

61. Zbývá určit, zda tato podmínka musí být ověřována u každého koně zvlášť. Tato otázka totiž vyvstává z toho důvodu, že ve druhém větném členu dotčeného ustanovení je použito příslovce „obvykle“.

62. Souhlasím s analýzou Nizozemského království, podle níž použití tohoto příslovce prokazuje, že zákonodárce Unie chtěl, aby se snížená sazba DPH uplatnila bez dalšího na každý z výrobků uvedených v tomto ustanovení, jestliže je tento výrobek obvykle nebo obecně určen k výrobě potravin.

63. Právo Unie je tedy třeba chápat v tom smyslu, že jestliže lze mít za to, že určitý výrobek nebo určité zvíře se obecně nebo obvykle používá k výrobě potravin, transakce, které se ho týkají, mohou podléhat snížené sazbě DPH, aniž by bylo třeba ověřovat u každé transakce zvlášť, že se jedná skutečně o toto určení.

64. Transakce, které se týkají zvířat, jako je skot, kozy nebo prasata, mohou tudíž podléhat snížené sazbě DPH, protože tato zvířata jsou na rozdíl od domácích zvířat obvykle a obecně určena ke spotřebě.

65. Situace koní se však od situace výše uvedených zvířat liší, neboť koně nejsou na rozdíl od těchto zvířat obvykle a obecně určeni k lidské spotřebě. Je sice pravda, že někteří koně jsou určeni k lidské spotřebě, jiní jsou však naproti tomu skutečně považováni za domácí zvířata. Pro jejich držitele nebo majitele je stejně tak nemyslitelné, že by je snědli nebo prodali do řeznictví, jako kdyby snědli kočku nebo psa.

66. Mnozí koně jsou především určeni k závodění. Mohou přinést značné zisky a vést k uzavření transakcí zahrnujících velmi vysoké finanční částky [11].

67. Tato zvířata chovaná pro závodění mohou být zajisté na konci svého života nebo pokud nedosáhnou očekávaných výkonů použita jako jatečná zvířata. Tento způsob použití umožňuje, aby si zachovala tržní hodnotu a aby o ně bylo náležitě pečováno až do jejich porážky, nezíská-li je milosrdný majitel, který se rozhodne o ně postarat až do jejich přirozené smrti.

11 — Ve francouzském Deauville, které je jedním z nejvyhlášenějších míst prodeje závodních koní ve světě, vedl prodej 285 jednoročků (hříbata ve věku 18 měsíců) ve dnech od 13. do 16. srpna 2010 k obratu ve výši 26 898 000 eur, tj. v průměru 94 379 eur za prodané zvíře (www.arqana.com).

68. Možnost uvedeného použití vedla tedy zákonodárce Unie k tomu, že v nařízení č. 504/2008, kterého se dovolává Nizozemské království, za účelem zajištění vyloučení jakéhokoli zdravotního rizika stanovil, že každá léčba koně musí být nařízena na základě domněnky, že neexistuje-li opačná informace, která by byla jasně vyznačena na identifikačním dokladu zvířete, je toto zvíře určeno na porážku k lidské spotřebě.

69. Tato domněnka však podle mého názoru nemůže odůvodnit uplatnění snížené sazby DPH na všechny transakce týkající se koní bez ohledu na jejich určení. Uvedenou domněnku lze totiž jednak podle článku 20 nařízení č. 504/2008 vyvrátit, což dokazuje, že zákonodárce Unie připustil, že ne všichni koně jsou určeni na porážku k lidské a zvířecí spotřebě. Dále taková domněnka, co se týče závodních koní, sleduje z ekonomického hlediska pouze okrajový aspekt použití zvířete. Nesmí zakrývat skutečnost, že koně předtím, než jsou případně použiti jako jatečná zvířata, jsou chováni k jiným účelům než k výrobě potravin, a jsou tudíž určeni k vytváření značných příjmů tím, že jsou prodáni buď jako závodní zvířata, nebo případně jako zvířata v zájmovém chovu.

70. Je přitom důležité připomenout, že dotčená ustanovení šesté směrnice a směrnice 2006/112 byla přijata zvlášť s cílem snížit nákupní cenu potravinářských výrobků a že jelikož tato ustanovení stanoví sazbu DPH, která je odchylná od základní sazby, musejí být vykládána restriktivně [12]. Jak jsem již uvedl, účelem uvedených ustanovení není obecně podpořit chov koní.

71. Sdílím proto názor Komise, že nelze mít za to, že koně jsou obvykle určeni pro lidskou nebo zvířecí spotřebu. Z toho plyne, že uplatnění snížené sazby DPH v transakci týkající se určitého koně musí být podmíněno tím, že tento kůň je jako takový určen k tomuto použití.

72. Nizozemské království a Spolková republika Německo odlišně od této analýzy tvrdí, že tuto podmínku lze jen těžko dodržet. Toto tvrzení mě nepřesvědčilo.

12 — Viz zejména rozsudek ze dne 18. ledna 2001, Komise v. Španělsko (C-83/99, Recueil, s. I-445, body 18 a 19, jakož i citovaná judikatura).

73. Jak uvádí Komise, určení koně, které je předpokladem vzniku nároku na uplatnění snížené sazby DPH, může být zjištěno na základě objektivních kritérií, jako je nabyvatel koně, rasa koně a cena transakce.

74. Musí být tedy možné, aby se tato sazba uplatnila například tehdy, když koně získá podnikatel v odvětví obchodování s koňským masem, neboť podnikatelská činnost nabyvatele umožňuje předpokládat způsob použití zvířete.

75. Stejně tak může být relevantním údajem rasa koně, jelikož například tažní koně jsou na rozdíl od lehčích koní většinou určeni pro lidskou spotřebu. Konečně může být také určujícím objektivním kritériem především cena, neboť, jak zdůraznila Komise na jednání, kůň určený na porážku se prodává na váhu, zatímco cena koně určeného k jinému použití je celkovou cenou, stanovenou na základě všech vlastností zvířete, která je nejčastěji částkou vyšší či dokonce výrazně vyšší.

76. Spolková republika Německo navíc tvrdí, že výklad dotčených ustanovení navrhovaný Komisí je v rozporu se zásadou neutrality DPH. Ani toto tvrzení mě však nepřesvědčilo.

77. Zásada neutrality DPH, která je základem společného systému této daně, v souladu s judikaturou brání tomu, aby bylo s podobným zbožím nebo podobnými službami, které si tedy navzájem konkurují, zacházeno rozdílně [13].

78. Volba sazby DPH v závislosti na určení koně se mi nejeví být v rozporu s touto zásadou, neboť tento rozdíl v určení odkazuje na rozdílné hospodářské situace, ve kterých si dotyční koně navzájem nekonkurují. Závodní kůň nebo kůň v zájmovém chovu, pokud je takto prodáván, nekonkuruje koni určenému na porážku a naopak.

79. Krom toho okolnost, že tentýž kůň může být v různých obdobích svého života postupně určen ke každému z těchto způsobů použití, se mi nejeví být v rozporu s touto analýzou, protože takovýto kůň v každém z těchto období konkuruje pouze zvířatům, která mohou mít totéž určení.

13 — Viz zejména rozsudek ze dne 11. října 2001, Adam (C-267/99, Recueil, s. I-7467, body 36 a 41).

80. Nedomnívám se tedy, že by uplatnění snížené sazby DPH výhradně na koně, kteří jsou zvláště určeni pro lidskou nebo zvířecí spotřebu, bylo v rozporu se zásadou neutrality DPH.

81. Nizozemské království navíc tvrdí, že projednávaná žaloba musí být zamítnuta z důvodu, že Komise neuvedla skutečnosti, které by prokazovaly, že koně nejsou obvykle určeni k použití při přípravě potravin.

82. Nedomnívám se, že tento argument může obstát. Komise nebyla dle mého názoru povinna takové poznatky předložit. I za předpokladu, že by se totiž chov koní v Nizozemsku v současné době zaměřoval v plném rozsahu na potravinářství, nic by to neměnilo na tom, že Nizozemsko má povinnost uvést své právní předpisy do souladu s právem Unie.

83. Z ustálené judikatury totiž vyplývá, že neexistence některé činnosti upravené směrnicí v určitém členském státě nemůže tento členský stát zbavit povinnosti tuto směrnici provést [14]. Neexistence této činnosti se považuje za irelevantní, jelikož podle Soudního dvora je nejen třeba předejít změně tohoto skutkového stavu, ale zejména zajistit za všech okolností efektivní použití práva Unie. Jinými slovy má Soudní dvůr za to, že členské státy jsou povinny přijmout právní rámec umožňující zajištění efektivního použití dotčené směrnice ve lhůtě touto směrnicí stanovené, ačkoliv ve skutečnosti se tento právní rámec nemusí okamžitě použít.

84. S ohledem na tuto judikaturu nemůže tedy případná neexistence chovu závodních koní v Nizozemsku a skutečnost, že kůň zde není považován za zvíře v zájmovém chovu, zbavit Nizozemské království povinnosti ve svých právních předpisech stanovit, že uplatnění snížené sazby DPH v rámci transakcí týkajících se koní je podmíněno tím, že dotčený kůň je určen k lidské nebo zvířecí spotřebě, jelikož taková situace – za předpokladu, že odpovídá skutečnosti – se může změnit.

85. Vzhledem k těmto skutečnostem Komise oprávněně tvrdí, že Nizozemské království tím, že stanovilo, že se snížená sazba DPH uplatní na transakce týkající se koní, aniž uplatnění této snížené sazby podmínilo tím, že kůň, který je předmětem transakce, je určen k lidské nebo zvířecí spotřebě, porušilo článek 12 šesté směrnice ve spojení s přílohou

14 — Viz rozsudky ze dne 15. března 1990, Komise v. Nizozemsko (C-339/87, Recueil, s. I-851, body 22, 25 a 32); ze dne 16. listopadu 2000, Komise v. Řecko (C-214/98, Recueil, s. I-9601, body 22 až 27); ze dne 13. prosince 2001, Komise v. Irsko (C-372/00, Recueil, s. I-10303, bod 11) a ze dne 30. května 2002, Komise v. Spojené království (C-441/00, Recueil, s. I-4699, bod 15).

H této směrnice, jakož i články 96, 97, 98 a čl. 99 odst. 1 směrnice 2006/112 ve spojení s její přílohou III.

86. Konečně Nizozemské království tvrdí, že uplatnění snížené sazby DPH na transakce týkající se koní je odůvodněné, jelikož koně spadají pod bod 11 přílohy III směrnice 2006/112 v tom směru, že musí být považováni za zboží obvykle určené k použití v zemědělské výrobě [15]. Podle tohoto členského státu se tedy velká část koní chovaných v Nizozemsku a ve zbytku Evropy nachází v zemědělských podnicích. Stejně tak použití příslovce „obvykle" v textu bodu 11 této přílohy údajně prokazuje, že dočasné použití koně například jako koně dostihového, nemůže způsobit, že se toto ustanovení neuplatní.

87. Komise tento argument zpochybňuje. Její názor sdílím. Jak připouští samotné Nizozemské království, bod 11 přílohy III směrnice 2006/112 se vztahuje na zboží a služby určené k použití v zemědělské výrobě a účast na koňských dostizích pod tuto činnost nespadá.

15 — Bod 11 přílohy III směrnice 2006/112 zní takto: „dodání zboží a poskytnutí služeb obvykle určených k použití v zemědělské výrobě, vyjma investičního majetku, jako jsou stroje a budovy".

Transakce týkající se koně určeného k účasti na dostizích proto do působnosti tohoto ustanovení nespadá.

88. Bod 11 přílohy III směrnice 2006/112 tedy nemůže odůvodnit uplatnění snížené sazby DPH na transakce týkající se koní, a to bez ohledu na jejich určení.

89. Argumentace Nizozemského království ohledně použití příslovce „obvykle" ve sporném ustanovení by neměla tuto analýzu zpochybnit, neboť úvaha týkající se významu tohoto příslovce v rámci bodu 1 přílohy III směrnice 2006/112, co se týče koní, se dle mého názoru uplatní rovněž při výkladu bodu 11 téže přílohy.

90. S ohledem na výše uvedené navrhuji Soudnímu dvoru, aby tuto žalobu pro nesplnění povinnosti prohlásil za opodstatněnou a uložil Nizozemskému království náhradu nákladů řízení, jak stanoví čl. 69 odst. 2 jednacího řádu, pokud jde o účastníka řízení, který neměl úspěch ve věci.

91. Ostatní členské státy, které vstoupily do projednávaného sporu jako vedlejší účastníci, nesou podle čl. 69 odst. 4 prvního pododstavce téhož nařízení vlastní náklady.

V – Závěry

92. Vzhledem k výše uvedenému navrhuji Soudnímu dvoru, aby:

– rozhodl, že tato žaloba pro nesplnění povinnosti je přípustná a opodstatněná v rozsahu, v němž je Nizozemskému království vytýkáno, že v rozporu s článkem 12 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně ve spojení s přílohou H této směrnice (články 96, 97, 98 a čl. 99 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/EHS ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty ve spojení s přílohou III této směrnice) uplatnilo na dodání, dovoz a pořízení koní uvnitř Společenství sníženou sazbu daně z přidané hodnoty, aniž uplatnění této snížené sazby podmínilo tím, že kůň, který je předmětem transakce, je určen k lidské nebo zvířecí spotřebě;

– ve zbývající části žalobu zamítl;

– uložil Nizozemskému království náhradu nákladů řízení a rozhodl, že Spolková republika Německo a Francouzská republika ponesou vlastní náklady řízení.