# KOHTUJURISTI ETTEPANEK
YVES BOT
esitatud 5. oktoobril 2010[1]

1. Euroopa Liidu käibemaksualased õigusnormid lubavad liikmesriikidel maksustada vähendatud maksumääraga erinevate teenuste osutamist ja kaubatarneid, mis on konkreetselt nendes õigusnormides loetletud.

2. Kõnealuses liikmesriigi kohustuste rikkumise hagis heidab komisjon Madalmaade Kuningriigile ette seda, et viimane on nimetatud õigusnorme vääralt kohaldanud hobuseid puudutavas osas. Komisjon süüdistab nimetatud liikmesriiki selles, et viimane kohaldas vähendatud maksumäära hobuste tarnele, sõltumata sellest, milline on nende loomade kasutuseesmärk, samas kui nimetatud institutsiooni sõnul on vähendatud maksumäära kohaldamine võimalik üksnes selliste hobuste tarnele, mis on mõeldud toiduaineteks ja söödaks.

3. Käesolevas ettepanekus väidan ma esiteks seda, et liidu õigusnorme tuleb tõlgendada nii, et vähendatud käibemaksumäära kohaldamine elusloomade puhul sõltub sellest, kas need loomad kuuluvad sellisesse liiki, mis üldiselt või tavaliselt on mõeldud toiduaineteks ja söödaks.

1 – Algkeel: prantsuse.

4. Juhiksin seejärel tähelepanu asjaolule, et hobuseid ei saa käsitada loomadena, mis vastavad nimetatud kasutuseesmärgile, kuna osasid neist peetakse koduloomadena ja teisi võistlusloomadena. Järeldan sellest, et hobuste puhul eeldab vähendatud käibemaksumäära kohaldamine seda, et tehingu esemeks olev loom ise on mõeldud toiduaineteks ja söödaks.

5. Teen seetõttu Euroopa Kohtule ettepaneku tunnistada käesolev liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi põhjendatuks.

## I. Õiguslik raamistik

### A. *Liidu õigusnormid*

6. Kõnealuses hagis asjaomased õigusnormid on nõukogu kuues direktiiv

77/388/EMÜ [2] ja nõukogu direktiiv 2006/112/EMÜ, [3] millega on kuues direktiiv alates 1. jaanuarist 2007 kehtetuks tunnistatud ja asendatud.

7. Direktiivi 2006/112 põhjenduste 1 ja 3 kohaselt oli kuuenda direktiivi uuesti sõnastamine vajalik selleks, et esitada kohaldatavad sätted selgelt ja otstarbekalt, uuesti struktureeritult ja sõnastatult, ilma et see tooks põhimõtteliselt kaasa sisulisi muutusi.

8. Niisiis vastavad direktiivi 2006/112 artiklis 96, 97, 98 ja artikli 99 lõige 1 kuuenda direktiivi artikli 12 sätetele.

9. Direktiivi 2006/112 artikkel 96 sätestab:

„Liikmesriigid kohaldavad harilikku maksumäära, mille iga liikmesriik on kindlaks määranud teatud protsendina maksustatavast väärtusest ning mis on sama kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul."

10. Selle direktiivi artikkel 97 sätestab:

„1. Alates 1. jaanuarist 2006 kuni 31. detsembrini 2010 ei või harilik maksumäär olla madalam kui 15 protsenti.

2. EÜ artikli 93 kohaselt võtab nõukogu vastu otsuse hariliku maksumäära kohta, mida kohaldatakse pärast 31. detsembrit 2010."

11. Nimetatud direktiiv sätestab asjaomases vaidluses kohaldatava redaktsiooni artiklis 98:

„1. Liikmesriigid võivad kohaldada kas üht või kaht vähendatud maksumäära.

2. Vähendatud maksumäärasid kohaldatakse üksnes III lisas nimetatud rühmadesse kuuluvate kaubatarnete ja teenuste osutamise suhtes.

3. Lõikes 1 ettenähtud vähendatud maksumäärade kohaldamisel kaupade rühmade suhtes võivad liikmesriigid kasutada asjakohaste rühmade täpse ulatuse määramiseks kaupade koondnomenklatuuri."

2 – 17. mai 1977. aasta direktiiv kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (ELT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23, edaspidi „kuues direktiiv").

3 – 28. novembri 2006. aasta direktiiv, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (EÜT L 347, lk 1).

12. Direktiivi 2006/112 artikli 99 lõige 1 sätestab:

„Vähendatud maksumäärad määratakse kindlaks teatud protsendina maksustatavast väärtusest ning see ei või olla madalam kui 5 protsenti."

13. Selle direktiivi III lisa „Loend kaubatarnetest ja teenuste osutamistest, mille suhtes võib kohaldada artiklis 98 nimetatud vähendatud käibemaksumäärasid" sisaldab mitmeid punkte. Nimetatud lisa punkt 1, mis vastab kuuenda direktiivi H lisa punktile 1, on sõnastatud järgmiselt:

„Toiduained (sealhulgas joogid, kuid välja arvatud alkohoolsed joogid), sööt; elusloomad, seemned, taimed ja tavapäraselt toiduainete valmistamisel kasutatavad koostisained; tavapäraselt toiduainete täiendamiseks või asendamiseks kasutatavad tooted".

B. *Siseriiklikud õigusnormid*

14. 28. juuni 1968. aasta käibemaksuseadus[4] (Wet op de omzetbelasting) artikkel 9 sätestab:

„1. Maksumäär on 19%.

2. Erandina lõikes 1 sätestatust on maksumäär:

a. käesolevale seadusele lisatud I tabelis nimetatud kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul 6%;

[…]"

15. Käibemaksuseaduse I tabelis on toodud nimekiri kaubatarnetest ja teenuste osutamisest, millele kohaldatakse selle seaduse artikli 9 lõike 2 punktis a ette nähtud 6%-list vähendatud maksumäära. I tabeli punktid a.1 ja a.4 on sõnastatud järgmiselt:

„a.

1. toiduained, eeskätt:

a. tavapäraselt toiduainete valmistamisel kasutatavad toiduained ja joogid;

b. tooted, mis on ilmselgelt mõeldud punktis a nimetatud toiduainete ja jookide valmistamisel kasutamiseks ja mida need sisaldavad tervenisti või osadena;

4 – *Staatsblad* 1968, nr 329.

c. punktis a märgitud toiduainete ja jookide täiendamiseks või asendamiseks kasutatavad tooted, võttes arvesse, et alkoholseid jooke ei käsitleta toiduainetena;

[…]

4.

a. veised, lambad, kitsed, sead ja hobused;

b. muud punktis a nimetamata loomad, mis on ilmselgelt mõeldud eespool punktis 1 märgitud toiduainete valmistamisel või tootmisel kasutamiseks, ja loomad, mis on ilmselgelt mõeldud loomakasvatuseks;

c. punktides a ja b nimetatud loomade rups;

d. tooted, mis on ilmselgelt mõeldud punktides a ja b nimetatud loomade taastootmiseks".

käibemaksumäära teatud elusloomade, eeskätt hobuste tarnele, kes ei ole mõeldud inimtoiduks ja söödaks, on kokkusobimatud kuuenda direktiivi artikliga 12 koostoimes selle direktiivi H lisaga.

17. Madalmaade Kuningriik tunnistas 27. juunil 2006 saadetud vastuses, et vähendatud käibemaksumäära kohaldamisala teatud elusloomade tarnele on laiem kui kuuendas direktiivis ette nähtud. Ta märkis, et koostatud on seaduseelnõu, mille kohaselt viiakse nendele loomadele kohaldatav maksumäär vastavusse kuuendas direktiivis ettenähtud määraga.

18. Kuna seaduseelnõud ei olnud veel vastu võetud saatis komisjon 23. oktoobri 2007 kirjas Madalmaade Kuningriigile põhjendatud arvamuse.

19. Madalmaade Kuningriik vastas põhjendatud arvamusele 26. novembri 2007. aasta kirjas, et parlamendi teise koja alaline rahanduskomisjon on algatanud nimetatud seaduseelnõu arutelu.

**II. Kohtueelne menetlus**

16. Komisjon saatis 10. aprillil 2006 Madalmaade Kuningriigile märgukirja, milles viitas võimalusele, et käibemaksuseaduse sätted, mis näevad ette vähendatud

20. Kuna Madalmaade Kuningriik ei esitanud omalt poole mingit teavet, millest võiks järeldada seaduseelnõu lõplikku vastuvõtmist, esitas komisjon kõnealuse hagi.

**III. Poolte nõuded ja argumendid**

21. Komisjon esitas 29. jaanuaril 2009 hagiavalduse, milles palus tuvastada, et kuna Madalmaade Kuningriik kohaldas vähendatud käibemaksumäärasid teatud elusloomade, eeskätt hobuste, mis ei ole mõeldud toiduainete ja sööda valmistamisel kasutamiseks, tarnele, impordile ja ühendusesisesele omandamisele, on Madalmaade Kuningriik rikkunud kuuenda direktiivi artiklist 12 koostoimes selle direktiivi H lisaga (direktiivi 2006/112 artiklid 96–98 ja artikli 99 lõige 1 koostoimes selle direktiivi III lisaga) tulenevaid kohustusi.

22. Madalmaade Kuningriik palus jätta hagi rahuldamata ja mõista kohtukulud välja komisjonilt.

23. Saksamaa Liitvabariik ja Prantsusmaa Vabariik, kes astusid menetlusse kostjaks oleva liikmesriigi toetuseks, paluvad samuti jätta hagi rahuldamata.

24. Komisjon väidab, et käibemaksuseadus rikub direktiivi 2006/112 artikleid 96–98 ja artikli 99 lõiget 1 koostoimes selle direktiivi III lisaga, kuna komisjoni hinnangul ei kuulu elusloomad, eeskätt hobused, mis ei ole mõeldud toiduainete valmistamisel kasutamiseks, III lisa punkti 1 kohaldamisalasse.

25. Ta märgib, et nagu iga muud vähendatud käibemaksumäära puudutavat sätet, nii tuleb ka III lisa punktis 1 nimetatud kaupade sõnastust tõlgendada kitsalt.

26. Komisjon selgitab, et punkti 1 sõnastuse järgi kohaldatakse vähendatud käibemaksumäära toiduainetele ja söödale. Sellest tuleneb, et elusloomade, samuti seemnete, taimede ning muude toiduainete valmistamisel kasutatavate koostisainete suhtes võib kohaldada sellist maksumäära vaid siis, kui need on tavapäraselt toiduainete valmistamisel kasutatavad.

27. Madalmaade Kuningriik märgib, et komisjon vaidlustab käibemaksuseaduse I tabeli punkti a.4.a, mis loetleb erinevaid loomaliike, mille suhtes kohaldatakse vähendatud käibemaksumäära. Tema arvates aga ei ole see institutsioon kohtueelse menetluse käigus ega oma hagiavalduses välja toonud, milliseid elusloomi, lisaks hobustele, tema hagi puudutab.

28. Lisaks ei ole komisjon selgitanud põhjuseid, miks ei ole sellised loomaliigid nagu

näiteks veised või sead, samuti tavapäraselt kasutatavad toiduainete valmistamisel.

29. Seetõttu tuleb Madalmaade Kuningriigi arvates hagiavaldus vastuvõetamatuse tõttu tagasi lükata osas, milles see puudutab vähendatud käibemaksumäärade kohaldamist muudele elusloomadele kui hobused.

30. Madalmaade Kuningriik esitab hobuseid puudutavas osas hagi tagasilükkamise toetuseks neli argumenti.

31. Esiteks tugineb komisjon – väites, et elusloomadele võib vähendatud käibemaksumäära kohaldada vaid siis, kui need loomad on kasutatavad toiduainete valmistamisel –, direktiivi 2006/112 III lisa punkti 1 väärale tõlgendusele.

32. Nimelt ei kinnita selle sätte hollandi- ega muukeelsed versioonid tõlgendust, mille kohaselt mõistet „tavapäraselt toiduainete valmistamisel kasutatavad" kohaldatakse mitte üksnes koostisainetele, vaid ka elusloomadele, seemnetele ja taimedele.

33. Seevastu tuleneb näiteks saksakeelsest versioonist, et seda mõistet kohaldatakse vaid koostisainetele. Arvestades, et seemneid tavapäraselt toiduainete valmistamisel ei kasutata, on piirdumine koostisainetega loogiline.

34. Väidetavalt tuleneb see ka asjaolust, et teatud koostisained on mõeldud kasutamiseks selliste toiduainete valmistamisel nagu pipar või muskaatpähkel. Seevastu elusloomi ei saa toiduainete valmistamisel kasutada, kuna viimaseid valmistatakse surnud loomadest.

35. Madalmaade Kuningriik järeldab eelnevast, et sõltumata sellest, kas hobused on elusloomadena tavapäraselt toiduainete valmistamisel kasutatavad või mitte, võib neile kohaldada vähendatud käibemaksumäära.

36. Teiseks märgib Madalmaade Kuningriik teise võimalusena, et komisjon ei ole välja toonud ühtki faktilist tõendit selle kohta, et hobused ei ole toiduainete valmistamisel tavapäraselt kasutatavad.

37. Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et komisjon – kui ta palub Euroopa Kohtul tuvastada liikmesriigi kohustuste rikkumine –, ei või tugineda suvalisele oletusele.

38. Kolmandaks väidab Madalmaade Kuningriik kolmanda võimalusena, et hobuseid tegelikult kasutatakse tavapäraselt toiduainete valmistamisel.

39. Sellega seoses ei tõstatu mitte küsimus, kas iga tarnitud hobune üksikult on mõeldud toiduks, vaid kas konkreetne loomakategooria on tavapäraselt toiduainete valmistamisel kasutatav.

40. Madalmaade Kuningriik väidab, et „hobused" on alates sünnist tavapäraselt toiduainete valmistamisel kasutatavad, isegi kui ühe konkreetse hobuse kasutuseesmärki on ajutiselt muudetud. Ta viitab 1. juuni 2006. aasta määrusele kohtuasjas C-233/05: V.O.F. Dressuurstal Jespers.

41. Ta viitab ka komisjoni määruse (EÜ) nr 504/2008 [5] artiklile 20, mille kohaselt käsitatakse hobuslast inimtarbimise eesmärgil tapmisele kuuluva loomana.

42. Ta märgib lisaks, et komisjoni väidet oleks praktikas võimatu rakendada, kuna see muudaks vajalikuks iga üksiku hobuse tarne korral selle hobuse kasutusotstarbe kontrollimise, kuigi mõiste „tavapäraselt" kasutamine direktiivi 2006/112 III lisa punktis 1 näitab, et liidu seadusandja kavatsus ei olnud liigitada iga hobust üksikult.

43. Neljandaks ja viimase võimalusena leiab Madalmaade Kuningriik, et hobused on tavapäraselt põllumajanduslikus tootmises kasutatavad kaubad direktiivi 2006/112 III lisa punkti 11 mõttes. Nimelt kasutatakse suurt osa Madalmaades ja mujal Euroopa kasvatatud hobuseid põllumajanduslikus tootmises.

44. Saksamaa Liitvabariik lisab omalt poolt, et kui kohaldatav käibemaksumäär sõltuks sellest, mis eesmärgil ostja hobust kasutab, oleks see vastuolus käibemaksu neutraalsuse põhimõttega, mille kohaselt tuleb samasuguseid tooteid maksustada ühetaolise maksumääraga.

45. Prantsuse Vabariik, kes astus asjaomasesse menetlusse suulises menetluses, väitis esiteks, et direktiivi 2006/112 III lisa punkti 1 tuleb mõista nii, et see hõlmab kõiki elusloomi sõltumata nende kasutuseesmärgist, ja

5 – Komisjoni 6. juuni 2008. aasta määrus (EÜ) nr 504/2008, millega rakendatakse nõukogu direktiivid 90/426/EMÜ ja 90/427/EMÜ hobuslaste identifitseerimise meetoditega seoses (ELT L 149, lk 3).

teiseks, et hobused on igal juhul tavapäraselt kasutatavad toiduainete valmistamisel.

## IV. Minu hinnang

### A. *Hagi ulatus*

46. Komisjon palub kõnesolevas hagis tuvastada, et kuna Madalmaade Kuningriik kohaldas teatud elusloomade, eeskätt hobuste, kes ei ole tavapäraselt toiduainete valmistamisel kasutatavad, tarnele, impordile ja ühendusesisesele omandamisele vähendatud maksumäära, on ta rikkunud liidu käibemaksualastest õigusnormidest tulenevaid kohustusi.

47. Madalmaade Kuningriik vaidlustas hagi vastuvõetavuse osas, milles määrsõna „eeskätt" puudutab muid loomi kui hobused.

48. Komisjon selgitas kohtuistungil, et tema hagi tuleks mõista nii, et see puudutab üksnes hobuseid. Seega tuleks hagi sellisena protokollida. Seetõttu tuleb käesolevat kohustuste rikkumise hagi uurida üksnes hobuseid puudutavas osas.

### B. *Põhiküsimus*

49. Tuletaksin meelde, et liidu õigus näeb ette, et liikmesriigid võivad kohaldada vähendatud käibemaksumäärasid järgmiste kaupade tarnetele: „[t]oiduained (sealhulgas joogid, kuid välja arvatud alkohoolsed joogid), sööt; elusloomad, seemned, taimed ja tavapäraselt toiduainete valmistamisel kasutatavad koostisained; tavapäraselt toiduainete täiendamiseks või asendamiseks kasutatavad tooted".

50. Poolte eriarvamus direktiivi 2006/112 III lisa punkti 1 tõlgendamisel tekitab kaks küsimust. Esiteks, kas vähendatud käibemaksumäär on kohaldatav üksnes toiduaineteks ja söödaks mõeldud elusloomadele või kõikidele elusloomadele sõltumata nende kasutuseesmärgist? Teiseks, kui seda kohaldatakse esimese võimaluse puhul, siis kas on lisaks vaja, et tarnitav loom ise oleks mõeldud inimtoiduks või söödaks või piisab sellest, et ta kuulub liiki, mida tavapäraselt selleks kasutatakse?

51. Esimese küsimuse puhul on põhjendatud Madalmaade Kuningriigi väide, et rangelt sõnasõnalisest vaatenurgast märgivad selle sätte saksa- ja hollandikeelsed versioonid, et vähendatud käibemaksumäär on kohaldatav kõikidele elusloomadele sõltumata nende kasutuseesmärgist, kuna toiduainete kasutamise tingimus puudutab vaid koostisaineid. [6]

52. Küll aga ei kehti see käsitlus kõnealuse sätte teiste keeleversioonide puhul. Kui uurida nimetatud sätte sõnastust teiste selle sätte väljatöötamisel [7] osalenud liikmesriikide keeltes, on näha, et see sõnastus on selgelt kooskõlas komisjoni tõlgendusega, nagu nt ingliskeelne versioon, [8] või sellega suuresti kattuv. [9]

53. Kohtupraktika kohaselt tuleb õigusakti erinevate keeleversioonide lahknevuse korral selleks, et tagada liidu õiguse ühetaoline kohaldamine, tõlgendada õigusnorme lähtuvalt selle õigusakti üldisest ülesehitusest ja eesmärkidest. [10] Tuleb märkida, et käesolevas

6 – Kõnealuse sätte saksakeelne versioon on sõnastatud järgmiselt:
*„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".*
Samamoodi on sõnastatud hollandikeelne versioon:
*„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 – Käibemaksumäärade ühtlustamine ja H lisa lisamine kuuendasse direktiivi tuleneb nõukogu 19. oktoobri 1992. aasta direktiivist 92/77/EMÜ, millega täiendatakse ühist käibemaksusüsteemi ja muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ (käibemaksumäärade ühtlustamine) (EÜT L 316, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 202). Tegu on seega „kaheteistkümne Euroopa" riigi vastuvõetud õigusaktiga.

8 – Ingliskeelne versioon on sõnastatud järgmiselt:
*„(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 – Itaalia-, kreeka-, hispaania- ja portugalikeelsed versioonid on sõnastatud järgmiselt: *„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 – Vt eelkõige 15. oktoobri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-263/08: Djurgården-Lilla Värtans Miljöskyddsförening (EKL 2009, lk I-9967, punktid 25 ja 26 ja viidatud kohtupraktika).

kohtuasjas pean pärast nende kahe kriteeriumi käsitlemist nõustuma komisjoni kaitstava tõlgendusega.

54. Kui uurida kõnealuse sätte ülesehitust, siis on näha, et see koosneb kolmest lausest, mis kõik puudutavad toiduaineid. Lisaks võib kõiki lause teises osas olevas loetelus märgitud kaupu nagu elusloomad, seemned ja taimed, kasutada inimtoidu või söödana pärast ettevalmistamist, või loomade puhul, pärast tapmist.

55. Järelikult viib kahes lauseosas piiritletud loetelu, mis viitab otseselt toiduainetele, loogiliselt järelduseni, et selle lauseosa lõpus pärast sõna „koostisained" esitatud tingimus, mille kohaselt tuleb seda tavapäraselt kasutada toiduainete valmistamisel, puudutab kõiki nimekirjas olevaid kaupu.

56. Lisaks on see analüüs kooskõlas kuuenda direktiivi H lisa või direktiivi 2006/112 III lisa abil taotletava eesmärgiga.

57. Kuna käibemaks on tarbimismaks, mida maksab täielikult lõpptarbija, tähendab vähendatud maksumäära kohaldamine tarbija jaoks toote ostuhinna vähenemist ja seeläbi toote kättesaadavamaks muutumist. Kuuenda direktiivi H lisas ja direktiivi 2006/112 III lisas on loetletud tehingud, mille liidu seadusandja on välja valinud seetõttu, et nende puhul on õigustatud tarbijate soodsam maksustamine.

58. Sellisest käsitlusest tulenevalt on loogiline asetada nende lisade punktis 1 esikohale toiduained ja järelikult kõik kaubad, mida nende valmistamisel kasutatakse, sh elusloomad. Seevastu muud loomad nagu koduloomad, keda Euroopas kehtivate normide järgi sellel eesmärgil ei kasutata, ei kuulu punkti 1 kohaldamisalasse.

59. Kui liidu seadusandja oleks soovinud nende suhtes samuti vähendatud maksumäära kohaldada, oleks ta selleks pidanud lisama kuuenda direktiivi H lisasse või direktiivi 2006/112 III lisasse täiendava kategooria, nagu ta tegi seda direktiivi 2006/112 III lisa punktis 11 põllumajanduslikus tootmises kasutatavate loomade puhul.

60. Vaidlusaluse sättega taotletav eesmärk toetab minu arvates komisjoni tõlgendust, mille kohaselt ei käsitle see säte hobuseid toiduainete valmistamisel kasutatava kaubana.

61. Lõpuks tuleb kindlaks teha, kas seda tingimust tuleb kontrollida iga konkreetse hobuse puhul. See küsimus tõstatub põhjusel, et kõnealuse sätte lause teises osas on kasutatud määrsõna „tavapäraselt".

62. Ma olen nõus Madalmaade käsitlusega, mille kohaselt näitab selle määrsõna kasutamine, et liidu seadusandja soov oli kohaldada vähendatud käibemaksumäära automaatselt kõikidele selles sättes nimetatud toodetele, kuna need on tavaliselt ja üldjuhul mõeldud toiduainete valmistamiseks.

63. Liidu õigusest tuleb aru saada nii, et kui toodet või looma võib käsitada üldjuhul ja tavaliselt toiduainete valmistamisel kasutatavana, võib nendega seotud tehinguid maksustada vähendatud maksumääraga, ilma et oleks vaja kontrollida iga konkreetse tehingu puhul, kas kasutuseesmärgist on kinni peetud.

64. Seega võib tehinguid, mis on seotud veiste, kitsede või sigadega, maksustada vähendatud käibemaksumääraga, kuna need loomad, erinevalt koduloomadest, on tavaliselt ja üldjuhul mõeldud toiduna tarvitamiseks.

65. Hobuste olukord on siiski eespool nimetatud loomade omast erinev, kuna erinevalt viimastest, ei ole nad tavaliselt ja üldjuhul mõeldud inimtoiduks. Kuigi teatud hobuseid tõepoolest kasutatakse inimtoiduks, peetakse teisi tõeliste koduloomadena. Nende valdaja või omaniku jaoks oleks nende söömine või müümine tapamajja sama vastuvõetamatu kui kassi või koera söömine.

66. Lisaks kasutatakse paljusid hobuseid võistlustel. Neist võib saada suurt tulu, mistõttu võivad nendega seotud tehingud hõlmata väga suuri rahasummasid. [11]

67. Võistlusteks kasvatatud loomi võib aga kasutada tapaloomadena nende eluea lõppemisel või siis, kui nad ei suuda enam teha oodatud sooritusi. Selline kasutusviis võimaldab säilitada nende turuväärtust ja kuni tapmiseni nende eest nõuetekohaselt hoolitseda, kui ei õnnestu neid anda omanikule, kes heategevuse raames loomade eest hoolitseb kuni nende loomuliku surmani.

11 – Deauville'is Prantsusmaal, kus asub üks peamiseid võistlushobuste müügikohti maailmas, oli ajavahemikus 13–16 august 2010 müüdud 285 yearling-hobuse (vähem kui 18-kuused varsad) müügikäive 26 898 000 eurot ehk keskmine hind 94 379 eurot iga müüdud looma kohta (www.arqana.com).

68. Tagamaks, et selline võimalik kasutusviis ei tooks kaasa ühtki terviseriski, sätestas liidu seadusandja määruses nr 504/2008, millele tugineb Madalmaade Kuningriik, et hobuse ravi peab olema määratud vastavalt eeldusele, et looma peetakse inimtarbimise eesmärgil tapmisele kuuluvaks, kui identifitseerimisdokumendis ei ole sõnaselgelt märgitud teisiti.

69. See eeldus ei saa minu arvates siiski õigustada vähendatud käibemaksumäära kohaldamist kõikidele hobustega seotud tehingutele, sõltumata nende kasutuseesmärgist. Esiteks võib vastavalt määruse nr 504/2008 artiklile 20 jätta selle eelduse kõrvale, mis näitab selgelt, et liidu seadusandja nõustus, et kõik hobused ei kuulu inimtarbimise või sööda valmistamise eesmärgil tapmisele. Teiseks, sellise eelduse kohaselt hõlmab võistlushobuste kasutamine majanduslikus mõttes üksnes marginaalse osa. Sellest hoolimata tuleb arvestada tõsiasja, mille kohaselt kasvatatakse hobuseid enne nende kasutamist tapaloomadena muudel eesmärkidel kui toiduainete valmistamine ja neid kas võistlushobuste või lemmikloomadena müües on nende eesmärk teenida omanikule võimalikult suurt kasumit.

70. Tuleb meenutada, et kuuenda direktiivi ja direktiivi 2006/112 kõnealused sätted on vastu võetud just eesmärgiga vähendada toiduainete ostuhinda ja et neid sätteid tuleb selles osas, milles nad näevad ette tavapärasest erineva käibemaksumäära, tõlgendada kitsalt. [12] Nimetatud sätete eesmärk, nagu ma juba märkisin, ei ole toetada hobuseliha tootmist üldiselt.

71. Seetõttu nõustun komisjoni seisukohaga, mille kohaselt ei saa hobuseid käsitada tavapärase inimtoidu või söödana. Sellest tuleneb, et vähendatud käibemaksumäära kohaldamine hobustega seotud tehingus eeldab, et hobust ennast oleks võimalik sel eesmärgil kasutada.

72. Erinevalt nimetatud käsitlusest leiavad Madalmaade Kuningriik ja Saksamaa Liitvabariik, et antud tingimuse täitmist on keeruline ellu viia. See väide mind ei veena.

12 – Vt eelkõige 18. jaanuari 2001. aasta otsus kohtuasjas C-83/99: komisjon *vs.* Hispaania (EKL 2001, lk I-445, punktid 18 ja 19 ning viidatud kohtupraktika).

73. Nagu märgib komisjon, võib hobuse kasutuseesmärgi, millest tekib vähendatud käibemaksumäära kohaldamise õigus, tuvastada objektiivsete kriteeriumide alusel nagu hobuse omandaja, hobuse tõug ja tehingu hind.

74. Seda maksumäära võib kohaldada näiteks siis, kui hobuse ostab hobuseliha tootmisketti kuuluv ettevõtja, kuna omandaja kutsetegevuse põhjal võib eeldada looma kasutuseesmärki.

75. Lisaks võib asjakohaseks teguriks olla hobuse tõug, kuna näiteks tööhobused on erinevalt kergematest hobustest enamasti mõeldud inimtoiduks. Lõpuks võib eelkõige hind olla samuti määrav objektiivne kriteerium, kuna – nagu komisjon kohtuistungil rõhutas –, tapalooma müüakse kaalu järgi, samas kui muul eesmärgil kasutatava hobuse hind on koguhind, mis kehtestatakse looma kvalitatiivsete tunnuste alusel ja mis sageli on palju kõrgem.

76. Saksamaa Liitvabariigi väitel on see, kuidas komisjon tõlgendas kõnealuseid sätteid, vastuolus käibemaksu neutraalsuse põhimõttega. Tema väide mind aga ei veena.

77. Kohtupraktika kohaselt on ühise käibemaksusüsteemi lahutamatuks osaks oleva käibemaksu neutraalsuse põhimõttega vastuolus see, kui sarnaseid ja seega omavahel konkureerivaid kaubatarneid või teenuseid koheldakse erinevalt. [13]

78. Minu arvates ei ole selle põhimõttega vastuolus, kui seada käibemaksumäär sõltuvaks hobuse kasutuseesmärgist, kuna erinev kasutuseesmärk on seotud erinevatele majandusolukordadega, milles asjaomased hobused ei ole omavahel konkureerivad. Nii ei ole võistlushobune või koduloomana peetav hobune, kui neid sellisena müüakse, konkureeriv tapaloomaga ja vastupidi.

79. Lisaks ei ole minu arvates selle käsitlusega vastuolus asjaolu, et sama hobust võib tema erinevatel eluetappidel järjestikku kasutada erinevatel eesmärkidel, kuna omavahel konkureerivad igal eluetapil üksnes need loomad, millel on sama kasutuseesmärk.

13 – Vt eelkõige 11. oktoobri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-267/99: Adam (EKL 2001, lk I-7467, punktid 36 ja 41).

80. Seetõttu ma ei usu, et kui vähendatud käibemaksu kohaldamine piirdub spetsiaalselt inimtoiduks või söödaks mõeldud hobustega, on see vastuolus käibemaksu neutraalsuse põhimõttega.

81. Lisaks väidab Madalmaade Kuningriik, et käesolev hagi tuleks jätta rahuldamata, kuna komisjon ei ole esitanud tõendeid, mis näitaksid, et hobused ei olnud tavapäraselt toiduainete valmistamisel kasutatavad.

82. Leian, et see argument ei ole vastuvõetav. Minu hinnangul ei ole komisjoni ülesanne selliseid tõendeid esitada. Isegi eeldusel, et hobuste kasvatamine Madalmaades on täielikult suunatud toiduainete tootmisele, tuleb Madalmaade Kuningriigil siiski viia oma õigusaktid liidu õigusega kooskõlla.

83. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei vabasta tõsiasi, et asjaomases liikmesriigis ei esine mõnes direktiivis osutatud tegevust, seda liikmesriiki kohustusest direktiiv üle võtta. [14] Seda, et kõnealuses direktiivis nimetatud tegevust ei esinenud, ei peeta asjassepuutuvaks, kuna Euroopa Kohtu arvates on oluline olla valmis faktilise olukorra muutumiseks ning eelkõige tagada igal juhul liidu õiguse tõhus rakendamine. Teisisõnu on Euroopa Kohus otsustanud, et liikmesriigid peavad asjaomase direktiivi tõhusaks rakendamiseks vajaliku õigusliku raamistiku vastu võtma direktiivis määratud tähtajaks, isegi kui seda õiguslikku raamistikku ei ole tegelikult vaja vahetult kohaldada.

84. Arvestades seda kohtupraktikat, ei vabasta asjaolu, et Madalmaades võistlushobuseid tõenäoliselt ei kasvatata, ja asjaolu, et hobust ei käsitleta seal koduloomana, Madalmaade Kuningriiki kohustusest sätestada oma õigusnormides, et vähendatud käibemaksumäära kohaldamine hobustega seotud tehingute raames sõltub tingimusest, kas kõnealune hobune on mõeldud inimtoiduks või söödaks või mitte, kuna selline olukord, eeldusel, et see vastab tegelikkusele, võib muutuda.

85. Arvestades neid asjaolusid, on põhjendatud komisjoni väide, et kuna Madalmaade Kuningriik nägi ette vähendatud käibemaksumäära kohaldamise hobustega seotud tehingutele, ilma et sellise maksumäära kohaldamine sõltuks tingimusest, et tehingu esemeks olev hobune on mõeldud inimtoiduks või söödaks, on Madalmaade Kuningriik rikkunud kuuenda direktiivi artiklit 12 koostoimes

14 – Vt 15. märtsi 1990. aasta otsus kohtuasjas C-339/87: komisjon *vs.* Madalmaad (EKL 1990, lk I-851, punktid 22, 25 ja 32); 16. novembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-214/98: komisjon *vs.* Kreeka (EKL 2000, lk I-9601, punktid 22–27); 13. detsembri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-372/00: komisjon *vs.* Iirimaa (EKL 2001, lk I-10303, punkt 11), ja 30. mai 2002. aasta otsus kohtuasjas C-441/00: komisjon *vs.* Ühendkuningriik (EKL 2002, lk I-4699, punkt 15).

selle direktiivi H lisaga ja direktiivi 2006/112 artikleid 96–98 ning artikli 99 lõiget 1 koostoimes viimati nimetatud direktiivi III lisaga.

86. Lõpuks väidab Madalmaade Kuningriik, et vähendatud käibemaksumäära kohaldamine hobustega seotud tehingutele on õigustatud, kuna viimased kuuluvad direktiivi 2006/112 III lisa punkti 11 kohaldamisalasse, sest neid tuleb käsitada tavapäraselt põllumajanduslikus tootmises kasutatava kaubana. [15] Selle liikmesriigi arvates kasutatakse seega suurt osa Madalmaades ja mujal Euroopas kasvatatud hobustest põllumajanduslikus tootmises. Lisaks näitab määrsõna „tavapäraselt" kasutamine selle lisa punktis 11, et hobuse ajutine kasutamine, näiteks ratsahobusena, ei anna iseenesest alust jätta see säte kohaldamata.

87. Komisjon vaidleb sellele argumendile vastu. Ma toetan teda selles. Nagu Madalmaade Kuningriik ise tunnistab, hõlmab direktiivi 2006/112 III lisa punkt 11 kaupu ja teenuseid, mis on mõeldud kasutamiseks põllumajanduslikus tootmises ning osalemine ratsavõistlustel selle tegevuse hulka ei kuulu.

15 – Direktiivi 2006/112 III lisa punkt 11 on sõnastatud järgmiselt:
„tavapäraselt põllumajanduslikus tootmises kasutatavate kaupade tarned ja teenuste osutamine, välja arvatud kapitalikaubad, milleks on näiteks masinad või ehitised".

Seega ei kuulu antud sätte kohaldamisalasse tehing, mis on seotud võistlustel osaleva hobusega.

88. Seega ei õigusta direktiivi 2006/112 III lisa punkt 11 vähendatud käibemaksumäära kohaldamist hobustega seotud tehingutele sõltumata viimaste kasutuseesmärgist.

89. Madalmaade Kuningriigi väited seoses määrsõna „tavapäraselt" kasutamisega vaidlusaluses sättes ei sea seda käsitlust kahtluse alla, kuna nimetatud määrsõna ulatusega seotud põhjendused direktiivi 2006/112 III lisa punkti 1 raames, hobuseid puudutavas osas, on minu arvates üle kantavad nimetatud lisa punkti 11 tõlgendamisel.

90. Eeltoodud kaalutlusi arvesse võttes teen Euroopa Kohtule ettepaneku tunnistada kõnesolev liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi põhjendatuks ja mõista kohtukulud välja Madalmaade Kuningriigilt, nagu seda näeb vaidluse kaotanud poole kohta ette kodukorra artikli 69 lõige 2.

91. Vastavalt kodukorra artikli 69 lõike 4 esimesele lõigule kannavad käesolevas vaidluses menetlusse astunud liikmesriigid oma kohtukulud ise.

## V. Ettepanek

92. Eeltoodud kaalutlusi arvestades teen Euroopa Kohtule ettepaneku:

– tunnistada esitatud liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi vastuvõetavaks ja põhjendatuks osas, mis puudutab väidet, et Madalmaade Kuningriik on kohaldanud vähendatud käibemaksumäära hobuste tarnele, impordile ja ühendusesisesele omandamisele, seadmata vähendatud käibemaksumäära kohaldamise eelduseks seda, et tehingu esemeks olev hobune on mõeldud inimtoiduks või söödaks, ning et seega on Madalmaade Kuningriik rikkunud nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artiklit 12 koostoimes selle direktiivi H lisaga (nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklid 96–98 ja artikli 99 lõige 1 koostoimes selle direktiivi III lisaga);

– jätta hagi ülejäänud osas rahuldamata;

– mõista kohtukulud välja Madalmaade Kuningriigilt, Saksamaa Liitvabariik ja Prantsuse Vabariik kannavad ise oma kohtukulud.