ĢENERĀLADVOKĀTA ĪVA BOTA [*YVES BOT*] SECINĀJUMI, sniegti 2010. gada 5. oktobrī[1]

1. Savienības tiesiskais regulējums pievienotā vērtības nodokļa (turpmāk tekstā — "PVN") jomā ļauj dalībvalstīm noteikt samazinātu likmi dažādu pakalpojumu sniegšanai un preču piegādei, kas ir īpaši uzskaitīti šajā tiesiskajā regulējumā.

2. Šajā prasībā sakarā ar valsts pienākumu neizpildi Eiropas Komisija pārmet Nīderlandes Karalistei, ka tā esot nepareizi piemērojusi minēto tiesisko regulējumu attiecībā uz zirgiem. Tā pārmet šai dalībvalstij samazinātas likmes noteikšanu zirgu piegādei neatkarīgi no mērķa, kādam šie dzīvnieki paredzēti, lai gan — pēc šīs iestādes domām — šīs samazinātās likmes piemērošana ir iespējama tikai tādai zirgu piegādei, kuri ir paredzēti cilvēku vai dzīvnieku patēriņam.

3. Šajos secinājumos vispirms es uzskatu, ka Savienības tiesiskais regulējums ir jāsaprot tādējādi, ka samazinātas PVN likmes piemērošanai dzīviem dzīvniekiem ir jāpiemēro nosacījums, ka šie dzīvnieki pieder sugai, kura vispārēji vai parasti ir paredzēta cilvēku vai dzīvnieku patēriņam.

4. Pēc tam es izklāstīšu, ka nevar uzskatīt, ka zirgiem būtu šāds mērķis, jo daži no tiem tiek turēti kā mājdzīvnieki un citi ir sacīkšu dzīvnieki. No tā es secinu, ka attiecībā uz zirgiem samazinātas PVN likmes piemērošanai ir jāpiemēro nosacījums, ka zirgam, kurš ir darījuma priekšmets, ir jābūt paredzētam cilvēku vai dzīvnieku patēriņam.

5. Līdz ar to es iesaku Tiesai atzīt šo prasību sakarā ar valsts pienākumu neizpildi par pamatotu.

I — Atbilstošās tiesību normas

A — *Savienības tiesiskais regulējums*

6. Savienības tiesiskais regulējums PVN jomā, kas ir atbilstošs šai prasībai, ir ietverts

1 — Oriģinālvaloda — franču.

Padomes Sestajā direktīvā 77/388/EEK [2], kā arī Padomes Direktīvā 2006/112/EK [3], ar kuru kopš 2007. gada 1. janvāra ir atcelta un aizstāta Sestā direktīva.

7. Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 preambulas 1. un 3. apsvērumu Sestās direktīvas pārstrādāšana bija nepieciešama, lai visus piemērojamos noteikumus skaidri un racionāli izklāstītu struktūrā un pārstrādātā redakcijā, principā neveicot grozījumus pēc būtības.

8. Tā Direktīvas 2006/112 96.–98. pants un 99. panta 1. punkts atbilst Sestās direktīvas 12. panta noteikumiem.

9. Direktīvas 2006/112 96. pantā ir noteikts:

"Dalībvalstis piemēro PVN pamatlikmi, ko katra dalībvalsts nosaka procentos no summas, kurai uzliek nodokli; preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai pamatlikme ir vienāda."

10. Šīs direktīvas 97. pantā ir paredzēts:

"1. No 2006. gada 1. janvāra līdz 2010. gada 31. decembrim šī pamatlikme nevar būt mazāka par 15 %.

2. Padome pieņem lēmumu saskaņā ar [EKL] 93. pantu par pamatlikmes līmeni, ko piemēro pēc 2010. gada 31. decembra."

11. Saskaņā ar minētās direktīvas 98. pantu redakcijā, kura ir piemērojama šajā prāvā:

"1. Dalībvalstis var piemērot vienu vai divas samazinātas likmes.

2. Samazinātas likmes piemēro tikai tādu kategoriju preču piegādei vai tādu kategoriju pakalpojumu sniegšanai, kas minēti III pielikumā.

3. Piemērojot preču kategorijām 1. punktā paredzētās samazinātās likmes, dalībvalstis var izmantot Kombinēto nomenklatūru, lai precīzi aptvertu attiecīgo kategoriju."

2 — Padomes 1977. gada 17. maija Direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā — "Sestā direktīva").

3 — 2006. gada 28. novembra Direktīva par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.).

12. Direktīvas 2006/112 99. panta 1. punktā ir noteikts:

"Samazinātas likmes nosaka procentu veidā no summas, kurai uzliek nodokli, un tās nevar būt mazākas par 5 %."

13. Šīs direktīvas III pielikumā ar nosaukumu "To preču piegāžu un to pakalpojumu sniegšanas saraksts, kam var piemērot 98. pantā minētās samazinātās likmes" ir vairāki punkti. Minētā pielikuma 1. punkts, kurš atbilst Sestās direktīvas H pielikuma 1. punktam, ir izteikts šādā redakcijā:

"Pārtika (tostarp dzērieni, bet ne alkoholiskie dzērieni) cilvēku un dzīvnieku patēriņam; dzīvi dzīvnieki, sēklas, augi un sastāvdaļas, kas parasti ir paredzētas izmantošanai pārtikas sagatavošanā; ražojumi, kurus parasti izmanto pārtikas produktu papildināšanai vai aizstāšanai."

B — *Valsts tiesiskais regulējums*

14. 1968. gada 28. jūnija Likuma par apgrozījuma nodokli (*Wet op de omzetbelasting*)[4] 9. pantā ir paredzēts:

"1. Nodoklis ir 19 %.

2. Atkāpjoties no 1. punkta, nodoklis ir:

a. 6 % preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanai, kas minētas šim likumam pievienotajā I tabulā;

[…]."

15. Likuma par apgrozījuma nodokli I tabulā ir to preču piegāžu un to pakalpojumu sniegšanas saraksts, kam var piemērot šī likuma 9. panta 2. punkta a) apakšpunktā paredzēto samazināto 6 % likmi. I tabulas a.1. un a.4. punkts ir izteikti šādā redakcijā:

"a.

1. pārtika, it īpaši:

a. pārtika un dzērieni, kas parasti ir paredzēti cilvēku patēriņam;

b. produkti, kas acīmredzami ir paredzēti a) apakšpunktā minētās pārtikas un dzērienu sagatavošanai un kuri tos satur pilnībā vai daļēji;

4 — 1968. gada *Staatsblad* Nr. 329.

c. produkti, kuri paredzēti, lai papildinātu vai aizstātu a) apakšpunktā minēto pārtiku un dzērienus, ar nosacījumu, ka alkoholiskie dzērieni netiek uzskatīti par pārtiku;

[…]

4.

a. liellopu, aitu, kazu, cūku un zirgu sugas dzīvnieki;

b. citi dzīvnieki, kas nav minēti a) apakšpunktā un kuri ir acīmredzami paredzēti iepriekš 1. punktā minētās pārtikas sagatavošanai vai ražošanai, un dzīvnieki, kuri ir acīmredzami paredzēti šo dzīvnieku audzēšanai;

c. a) un b) apakšpunktā minēto dzīvnieku subprodukti;

d. produkti, kuri ir acīmredzami paredzēti a) un b) apakšpunktā minēto dzīvnieku reprodukcijai."

noteikumu, kuros noteikta samazinātas PVN likmes piemērošana dažu dzīvu dzīvnieku, it īpaši zirgu, kuri nav paredzēti cilvēku vai dzīvnieku patēriņam, piegādēm, neatbilstību Sestās direktīvas 12. pantam, aplūkojot to kopā ar tās H pielikumu.

17. Ar 2006. gada 27. jūnija atbildes vēstuli Nīderlandes Karaliste atzina, ka samazinātās PVN likmes dažu dzīvu dzīvnieku piegādēm piemērošanas joma bija plašāka, nekā to paredzēja Sestā direktīva. Tā norādīja, ka ir izstrādāts likumprojekts, lai panāktu šiem dzīvniekiem piemērojamās likmes atbilstību Sestajā direktīvā noteiktajai likmei.

18. Ar 2007. gada 23. oktobra vēstuli Komisija nosūtīja Nīderlandes Karalistei argumentēto atzinumu, jo šis likumprojekts netika pieņemts.

19. Ar 2007. gada 26. novembra vēstuli Nīderlandes Karaliste atbildēja uz šo argumentēto atzinumu, ka Parlamenta otrās palātas pastāvīgā finanšu komisija ir uzsākusi minētā likumprojekta apspriešanu.

II — Pirmstiesas procedūra

16. 2006. gada 10. aprīlī Komisija nosūtīja Nīderlandes Karalistei brīdinājuma vēstuli par iespējamo Likuma par apgrozījuma nodokli

20. Nesaņēmusi no Nīderlandes Karalistes nekādu informāciju, kas tai ļautu secināt, ka likumprojekts ir galīgi pieņemts, Komisija cēla šo prasību.

III — Lietas dalībnieku prasījumi un argumenti

21. Ar 2009. gada 29. janvāra prasības pieteikumu Komisija cēla prasību pret Nīderlandes Karalisti, lai konstatētu, ka, piemērojot samazinātu PVN likmi dažu dzīvu dzīvnieku, it īpaši zirgu, kuri parasti nav paredzēti izmantošanai cilvēku vai dzīvnieku patēriņam domātās pārtikas sagatavošanā, piegādēm, importam un iegādei Kopienas iekšienē, Nīderlandes Karaliste nav izpildījusi Sestās direktīvas 12. pantā, aplūkojot to kopā ar tās H pielikumu, paredzētos pienākumus (Direktīvas 2006/112 96.–98. pants un 99. panta 1. punkts, aplūkojot tos kopā ar tās III pielikumu).

22. Nīderlandes Karaliste lūdz noraidīt prasību un piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

23. Vācijas Federatīvā Republika un Francijas Republika, kuras ir iestājušās lietā atbildētājas dalībvalsts atbalstam, arī lūdz noraidīt prasību.

24. Komisija apgalvo, ka ar Likumu par apgrozījuma nodokli ir pārkāpts Direktīvas 2006/112 96.–98. pants un 99. panta 1. punkts, aplūkojot tos kopā ar šīs direktīvas III pielikumu, jo — pēc šīs iestādes domām — uz dzīviem dzīvniekiem, it īpaši zirgiem, kuri parasti nav paredzēti, lai tos izmantotu pārtikas sagatavošanā, neattiecoties šī III pielikuma 1. punkts.

25. Tā uzsver, ka, tāpat kā citas tiesību normas par samazināto PVN likmi, noteikumi, kuros ir aprakstītas minētā III pielikuma 1. punkta preces, esot jāinterpretē šauri.

26. Komisija uzskata, ka atbilstoši šī 1. punkta redakcijai samazinātā PVN likme esot piemērojama pārtikas precēm, kuras paredzētas cilvēku un dzīvnieku patēriņam. No tā izrietot, ka attiecībā uz dzīviem dzīvniekiem, kā arī sēklām, augiem un citām sastāvdaļām var piemērot šādu likmi tikai tad, ja tie parasti ir paredzēti izmantošanai pārtikas sagatavošanā.

27. Nīderlandes Karaliste norāda, ka Komisija apstrīd Likuma par apgrozījuma nodokli I tabulas a.4.a. punktu, kurā ir citēti daži dzīvnieku veidi, kuriem tiek piemērota samazināta PVN likme. Tomēr šī iestāde pirmstiesas stadijā un savā prasības pieteikumā neesot norādījusi, uz kuriem citiem dzīviem dzīvniekiem, izņemot zirgus, attiecas tās prasība.

28. Turklāt Komisija neesot paskaidrojusi iemeslus, kādēļ šie dzīvnieku veidi, piemēram,

liellopu vai cūku suga, parasti arī neesot paredzēti lietošanai pārtikā.

29. Tādējādi, pēc Nīderlandes Karalistes domām, prasības pieteikums esot jānoraida kā nepieņemams, ciktāl tas attiecas uz samazinātas PVN likmes piemērošanu citiem dažiem dzīviem dzīvniekiem, kuri nav zirgi.

30. Attiecībā uz zirgu sugas dzīvniekiem Nīderlandes Karaliste izvirza četrus argumentus prasības noraidīšanas atbalstam.

31. Pirmkārt, Komisija, paziņojot, ka uz dzīviem dzīvniekiem samazināta PVN likme attiecas tikai tad, ja tie parasti ir paredzēti izmantošanai pārtikas sagatavošanā, esot pamatojusies uz kļūdainu Direktīvas 2006/112 III pielikuma 1. punkta teksta interpretāciju.

32. Ne šīs tiesību normas holandiešu valodas versija, ne citas valodas versija neapstiprina interpretāciju, saskaņā ar kuru vārdu savienojums "parasti ir paredzētas izmantošanai pārtikas sagatavošanā" attiecas ne tikai uz sastāvdaļām, bet arī uz dzīviem dzīvniekiem, sēklām un augiem.

33. Tieši pretēji, piemēram, no vācu valodas versijas izrietot, ka šis vārdu savienojums attiecas tikai uz sastāvdaļām. Šāds ierobežojums esot loģisks, ņemot vērā, ka sēklas parasti nav paredzētas izmantošanai pārtikas sagatavošanā.

34. Šāds ierobežojums izrietot arī no fakta, ka dažas sastāvdaļas ir paredzētas izmantošanai pārtikas sagatavošanā, piemēram, pipari vai muskatrieksts. Savukārt dzīvus dzīvniekus nevar izmantot pārtikas sagatavošanā, jo tā tiek ražota no mirušiem dzīvniekiem.

35. Nīderlandes Karaliste no tā secina, ka uz zirgiem kā dzīviem dzīvniekiem neatkarīgi no tā, vai tie parasti ir vai nav paredzēti izmantošanai pārtikas sagatavošanā, var attiekties samazināta PVN likme.

36. Otrkārt, pakārtoti, Nīderlandes Karaliste uzsver, ka Komisija neesot iesniegusi nevienu pierādījumu tam, no kā izriet, ka zirgi parasti nav paredzēti izmantošanai pārtikas sagatavošanā.

37. Taču no pastāvīgās judikatūras izrietot, ka Komisija, kad tā lūdz Tiesai konstatēt valsts pienākuma neizpildi, nevar pamatoties tikai uz pieņēmumu.

38. Treškārt, vēl pakārtotāk, Nīderlandes Karaliste apgalvo, ka zirgi tiešām parasti esot paredzēti izmantošanai pārtikas sagatavošanā.

39. Šajā sakarā jautājums neesot par to, vai katrs piegādātais zirgs, skatot individuāli, ir paredzēts patēriņam, bet vai noteikta dzīvnieku kategorija ir parasti paredzēta izmantošanai pārtikas sagatavošanā.

40. Nīderlandes Karaliste norāda, ka "zirgu sugas dzīvnieku" kategorija kopš rašanās parasti ir paredzēta izmantošanai pārtikas sagatavošanā, pat ja kāda konkrēta zirga mērķis uz laiku ir grozīts. Tā atsaucas uz 2006. gada 1. jūnija rīkojumu lietā C-233/05 *V.O.F. Dressuurstal Jespers*.

41. Tāpat tā atsaucas uz Komisijas Regulas (EK) Nr. 504/2008 [5] 20. pantu, no kura izriet, ka zirgu dzimtas dzīvnieki ir paredzēti kaušanai cilvēku patēriņam.

42. Turklāt tā uzsver, ka Komisijas apgalvojumu neesot iespējams īstenot praksē, jo tad katra zirga piegādes gadījumā ir jāpārbauda, kam šis zirgs ir paredzēts, lai gan jēdziena "parasti" izmantošana Direktīvas 2006/112 III pielikuma 1. punktā parāda, ka Savienības likumdevēja nolūks nav bijis kvalificēt katru zirgu individuāli.

43. Ceturtkārt, pilnībā pakārtoti, Nīderlandes Karaliste uzskata, ka zirgi esot tāds preču veids, kurš parasti ir paredzēts izmantošanai lauksaimnieciskajā ražošanā Direktīvas 2006/112 III pielikuma 11. punkta izpratnē. Patiesi, liela daļa Nīderlandes Karalistē un citur Eiropā audzēto zirgu tiek izmantoti lauksaimniecībā.

44. Vācijas Federatīvā Republika piebilst, ka — pēc tās domām — samazinātas PVN likmes piemērošana atkarībā no tā, kā pircējs zirgu izmanto, būtu pretrunā PVN neitralitātes principam, atbilstoši kuram līdzīgām precēm ir jāpiemēro vienāda likme.

45. Francijas Republika, kas ir iestājusies šajā tiesvedībā mutvārdu procesa laikā, apgalvoja, pirmkārt, ka Direktīvas 2006/112 III pielikuma 1. punkts esot jāsaprot tādējādi, ka tas attiecas uz visiem dzīviem dzīvniekiem neatkarīgi no tā, kam tie paredzēti, un, otrkārt,

5 — 2008. gada 6. jūnija Regula, ar ko īsteno Padomes Direktīvas 90/426/EEK un 90/427/EEK attiecībā uz zirgu dzimtas dzīvnieku identifikāciju (OV L 149, 3. lpp.).

ka zirgi katrā ziņā parasti ir paredzēti cilvēku patēriņam.

IV — Mans vērtējums

A — *Par prasības apjomu*

46. Ar šo prasību Komisija vēlas konstatēt, ka Nīderlandes Karaliste, piemērojot samazinātu likmi dažu dzīvu dzīvnieku, it īpaši zirgu, kuri parasti nav paredzēti izmantošanai pārtikas sagatavošanā, piegādēm, importam un iegādei Kopienas iekšienē, nav izpildījusi Savienības tiesībās PVN jomā paredzētos pienākumus.

47. Nīderlandes Karaliste ir apstrīdējusi šīs prasības pieņemamību, jo izmantotais apstākļa vārds "parasti" attiecoties uz citiem dzīvniekiem, nevis zirgiem.

48. Tiesas sēdē Komisija norādīja, ka tās prasība esot jāsaprot tādējādi, ka tā attiecas tikai uz zirgiem. Līdz ar to tā esot jāatzīst. Tātad šī prasība sakarā uz valsts pienākumu neizpildi esot jāizskata tikai tiktāl, ciktāl tā attiecas uz zirgiem.

B — *Par lietas būtību*

49. Atcerēsimies, ka Savienības tiesībās ir paredzēts, ka dalībvalstis samazinātu PVN likmi var piemērot tādu preču piegādēm kā: "pārtika (tostarp dzērieni, bet ne alkoholiskie dzērieni) cilvēku un dzīvnieku patēriņam; dzīvi dzīvnieki, sēklas, augi un sastāvdaļas, kas parasti ir paredzētas izmantošanai pārtikas sagatavošanā; ražojumi, kurus parasti izmanto pārtikas produktu papildināšanai vai aizstāšanai".

50. Lietas dalībnieku nevienprātība attiecībā uz Direktīvas 2006/112 III pielikuma 1. punkta interpretāciju rada divus jautājumus. Pirmkārt, vai samazinātā PVN likme ir piemērojama tikai tiem dzīviem dzīvniekiem, kuri ir paredzēti cilvēku vai dzīvnieku patēriņam, vai visiem dzīviem dzīvniekiem neatkarīgi no tā, kam tie paredzēti? Otrkārt, ja pārsvaru gūst pirmais risinājums, vai vēl ir nepieciešams, lai dzīvnieks, kurš ir piegādes priekšmets, pats būtu paredzēts cilvēku vai dzīvnieku patēriņam vai pietiek ar to, ka tas pieder sugai, kura "parasti" ir paredzēta šādai izmantošanai?

51. Attiecībā uz pirmo jautājumu Nīderlandes Karalistei, protams, ir pamats apgalvot, ka tikai no gramatiskā viedokļa šīs tiesību normas versija vācu un holandiešu valodās nozīmē, ka samazinātā PVN likme ir piemērojama visiem dzīviem dzīvniekiem neatkarīgi no mērķa, kādam tie paredzēti, jo nosacījums attiecībā uz izmantošanu pārtikai ir paredzēts tikai attiecībā uz sastāvdaļām [6].

52. Savukārt šī analīze neapstiprinās attiecīgās tiesību normas citu valodu versijās. Ja mēs pārbaudām šīs tiesību normas formulējumu citu dalībvalstu valodās, kuras ir piedalījušās tās izstrādē [7], mēs konstatējam, ka šis formulējums vai nu skaidri atbilst Komisijas sniegtajai interpretācijai kā, piemēram, angļu valodas versija [8], vai drīzāk ir tuvu tās izpratnei [9].

53. Saskaņā ar judikatūru, ja teksts dažādu valodu versijās atšķiras, lai nodrošinātu to vienādu piemērošanu Savienībā, tas ir jāinterpretē saistībā ar tā sistēmu un mērķi [10].

6 — Vācu valodā attiecīgā tiesību norma ir izteikta šādā redakcijā:
"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."
Tāpat holandiešu valodā tā ir izteikta šādi:
"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 — PVN likmju saskaņošana un H pielikuma pievienošana Sestajai direktīvai izriet no Padomes 1992. gada 19. oktobra Direktīvas 92/77/EEK, ar kuru papildina kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu un groza Direktīvu 77/388/EEK (par PVN likmju tuvināšanu) (OV L 316, 1. lpp.). Līdz ar to runa ir par "divpadsmit valstu Eiropas" pieņemtu tekstu.

8 — Angļu valodas versija ir izteikta šādā redakcijā:
"(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 — Grieķu, spāņu, itāļu un portugāļu valodu versijas ir formulētas šādi:
"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 — Skat. it īpaši 2009. gada 15. oktobra spriedumu lietā C-263/08 *Djurgården-Lilla Värtans Miljöskyddsförening* (Krājums, I-9967. lpp., 25. un 26. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

Jākonstatē, ka šajā lietā šo divu kritēriju pārbaude liek izraudzīties Komisijas aizstāvēto interpretāciju.

54. Tā, ja pārbaudām attiecīgās tiesību normas sistēmu, pamanām, ka tā sastāv no trīs teikuma daļām, no kurām visas attiecas uz pārtiku. Turklāt visus otrajā teikuma daļā minētos elementus, proti, dzīvus dzīvniekus, sēklas un augus, var izmantot cilvēku un dzīvnieku uzturā, vajadzības gadījumā pēc to sagatavošanas, proti, pēc attiecīgo dzīvnieku nokaušanas.

55. Tādējādi šī uzskaitījuma ietveršana divās teikuma daļās, kuras skaidri atsaucas uz pārtiku, liek loģiski secināt, ka uz katru no minētā saraksta elementiem attiecas šīs teikuma daļas beigās, pēc vārda "sastāvdaļas", izteiktais nosacījums, saskaņā ar kuru tie parasti tiek izmantoti pārtikas sagatavošanā.

56. Visbeidzot, šī analīze atbilst Sestās direktīvas H pielikuma vai Direktīvas 2006/112 III pielikuma mērķim.

57. Tā kā PVN ir patēriņa nodoklis, kuru pilnībā maksā gala patērētājs, samazinātas likmes piemērošanas dēļ samazinās preces pirkuma cena šim patērētājam un tādējādi šī prece kļūst daudz pieejamāka. Līdz ar to Sestās direktīvas H pielikumā un Direktīvas 2006/112 III pielikumā ir ietverts to darījumu saraksts, kurus Savienības likumdevējs ir atlasījis kā tādus, kas pamato šādu labvēlīgāka nodokļu režīma piemērošanu patērētājiem.

58. Šajā sakarā ir loģiski, ka vispirms, šo pielikumu 1. punktā, ir minēta pārtika un tad visi tie elementi, kas piedalās tās sagatavošanā kā, piemēram, dzīvi dzīvnieki. Savukārt uz citiem dzīvniekiem, kuri saskaņā ar Eiropā spēkā esošajām lietošanas paražām nevar tikt izmantoti šim nolūkam, piemēram, mājdzīvniekiem, šis 1. punkts neattiecas.

59. Ja Savienības likumdevējs būtu vēlējies, lai arī uz tiem varētu attiecināt samazinātu PVN likmi, tam šajā sakarā būtu vajadzējis pievienot Sestās direktīvas H pielikumam vai Direktīvas 2006/112 III pielikumam papildu kategoriju, kā tas darīja Direktīvas 2006/112 III pielikuma 11. punktā attiecībā uz dzīvniekiem, kuri paredzēti lauksaimnieciskajai ražošanai.

60. Līdz ar to apstrīdētās tiesību normas mērķis, manuprāt, apstiprina Komisijas sniegto interpretāciju, saskaņā ar kuru tā attiecas uz zirgiem tikai tad, ja tie ir paredzēti pārtikas sagatavošanai.

61. Atliek noteikt, vai šis nosacījums ir jāpārbauda attiecībā uz katru konkrēto zirgu. Šis jautājums rodas sakarā ar apstākļa vārda "parasti" izmantošanu attiecīgās tiesību normas teikuma otrajā daļā.

62. Es piekrītu Nīderlandes Karalistes analīzei, saskaņā ar kuru šī apstākļa vārda lietošana parāda, ka Savienības likumdevējs ir vēlējies, lai samazinātās PVN likmes piemērošana automātiski attiektos uz katru no šajā tiesību normā minētajām precēm, ja šī prece ir parasti un vispārēji paredzēta pārtikas ražošanai.

63. Līdz ar to Savienības tiesības ir jāsaprot tādējādi, ka, ja var uzskatīt, ka prece vai dzīvnieks vispārēji un parasti tiek izmantots pārtikas ražošanai, darījumiem, kas ar to saistīti, var automātiski piemērot samazinātu PVN likmi, bez nepieciešamības attiecībā uz katru konkrētu darījumu pārbaudīt, vai šis nolūks ir ievērots.

64. Tādējādi darījumiem, kuri attiecas uz tādiem dzīvniekiem kā liellopi, kazas vai cūkas, var piemērot samazinātu PVN likmi, jo šie dzīvnieki — pretēji mājdzīvniekiem — parasti un vispārēji ir paredzēti patēriņam.

65. Tomēr gadījums ar zirgiem atšķiras no gadījuma ar iepriekš minētajiem dzīvniekiem, jo, pretēji tiem, zirgi parasti un vispārēji nav paredzēti cilvēku patēriņam. Lai gan tā ir taisnība, ka daži zirgi ir paredzēti cilvēku patēriņam, citi savukārt tiek uzskatīti par īstiem mājdzīvniekiem. To turētājam vai īpašniekam zirgus ēst vai pārdot lopkautuvei ir tikpat nepieņemami kā ēst kaķi vai suni.

66. Jo vairāk — daudzi zirgi ir paredzēti sacensībām. Tie var dot nozīmīgu peļņu un līdz ar to var būt par pamatu darījumiem par ļoti lielām summām [11].

67. Protams, šie sacensībām audzētie dzīvnieki to dzīves beigās vai, ja tie nesasniedz gaidītos panākumus, var tikt izmantoti kā kaujamie dzīvnieki. Šī izmantošana ļauj tiem saglabāt tirgus vērtību un būt pienācīgi aprūpētiem līdz to kaušanas brīdim, ja tiem nav iespējas, ka tos patur žēlsirdīgs īpašnieks, kurš nolemj turpināt tos uzturēt līdz to dabiskajai nāvei.

11 — Dovilā [*Deauville*], Francijā, vienā no lielākajām sacīkšu zirgu tirdzniecības vietām pasaulē, 285 *yearlings* (līdz 18 mēnešiem vecu kumeļu) pārdošana no 2010. gada 13.–16. augustam radīja EUR 26 898 000 apgrozījumu, vidējai cenai esot EUR 94 379 par pārdoto dzīvnieku (www.arqana.com).

68. Lai nodrošinātu, ka minētās izmantošanas iespējamība nerada nekādu risku veselībai, Savienības likumdevējam nācās Regulā Nr. 504/2008, uz kuru atsaucas Nīderlandes Karaliste, noteikt, ka ikviena zirga medicīniskā aprūpe ir jānosaka atkarībā no pieņēmuma, saskaņā ar kuru, ja nav pretēja norāde, kura ir skaidri apstiprināta dzīvnieka identifikācijas dokumentā, tas ir paredzams nokaušanai cilvēku patēriņam.

69. Lai gan, pēc manām domām, šis pieņēmums nepamato samazinātas PVN likmes piemērošanu visiem darījumiem attiecībā uz zirgiem neatkarīgi no mērķa, kādam zirgi paredzēti. Pirmkārt, minētais pieņēmums var tikt atspēkots saskaņā ar Regulas Nr. 504/2008 20. pantu, no kura redzams, ka Savienības likumdevējs ir atzinis, ka visi zirgi nav paredzēti nokaušanai cilvēku un dzīvnieku patēriņam. Otrkārt, šāds pieņēmums, ciktāl tas attiecas uz sacīkšu zirgiem, no ekonomiskā viedokļa parāda vien mazsvarīgu dzīvnieku izmantošanas aspektu. Tam nav jāaizēno patiesība, ka zirgi pirms to izmantošanas kā šajā gadījumā par kaujamiem dzīvniekiem bija audzēti citiem mērķiem, nevis pārtikai un bija paredzēti tam, lai dotu ļoti lielus ienākumus, tos pārdodot vai nu kā sacīkšu dzīvniekus, vai šajā gadījumā kā mājdzīvniekus.

70. Taču ir jāatgādina, ka Sestās direktīvas un Direktīvas 2006/112 attiecīgās tiesību normas tika pieņemtas īpaši ar mērķi samazināt pārtikas pirkuma cenu un ka šīs normas, ciktāl tajās bija paredzēta PVN likme, kas atkāpjas no parastās likmes, ir jāinterpretē šauri [12]. Minēto tiesību normu mērķis, kā es to jau norādīju, nav atbalstīt zirgu audzēšanu kopumā.

71. Tādējādi es piekrītu Komisijas nostājai, saskaņā ar kuru nevar uzskatīt, ka zirgi parasti ir paredzēti cilvēku vai dzīvnieku patēriņam. No tā izriet, ka samazinātas PVN likmes piemērošanai darījumam, kas attiecas uz zirgu, ir jāpiemēro nosacījums, ka pats šis zirgs ir paredzēts šādai izmantošanai.

72. Atspēkojot šo analīzi, Nīderlandes Karaliste un Vācijas Federatīvā Republika apgalvo, ka šo nosacījumu būtu grūti izpildīt. Mani šis apgalvojums nepārliecina.

12 — Skat. it īpaši 2001. gada 18. janvāra spriedumu lietā C-83/99 Komisija/Spānija (*Recueil*, I-445. lpp., 18. un 19. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

73. Kā to norāda Komisija, mērķi, kādam zirgs, kurš dod tiesības piemērot samazinātu PVN likmi, ir paredzēts, var noteikt pēc tādiem objektīviem kritērijiem kā zirga pircējs, tā šķirne un darījuma cena.

74. Tādējādi šo likmi ir jāvar piemērot, piemēram, kad zirgu iegādājas profesionālis zirgu gaļas pārstrādes jomā, jo pircēja profesionālā darbība ļauj pieņemt, kā šis dzīvnieks tiks izmantots.

75. Tāpat zirga šķirne var būt atbilstoša norāde, ciktāl, piemēram, darba zirgi atšķirībā no vieglākiem zirgiem pārsvarā ir paredzēti cilvēku patēriņam. Visbeidzot un galvenokārt, arī cena var būt noteicošs objektīvs kritērijs, ciktāl, kā to tiesas sēdē norādīja Komisija, kaujamais zirgs tiek pārdots pēc svara, bet zirga cena, kurš ir paredzēts citai izmantošanai, ir kopējā cena, kas ir noteikta atkarībā no visām dzīvnieka īpašībām un kas visbiežāk ir augstāka vai daudz augstāka summa.

76. Vācijas Federatīvā Republika arī apgalvo, ka attiecīgo tiesību normu interpretācija, kuru aizstāv Komisija, esot pretrunā PVN neitralitātes principam. Arī šis apgalvojums mani nepārliecina.

77. PVN neitralitātes princips, kurš piemīt kopējai šī nodokļa sistēmai, saskaņā ar judikatūru nepieļauj atšķirīgi aplūkot savstarpēji konkurējošās līdzīgās preces un pakalpojumus [13].

78. Padarīt PVN likmi atkarīgu no mērķa, kādam zirgs ir paredzēts, man nešķiet pretrunā šim principam, jo šie atšķirīgie mērķi rada nošķirtas ekonomiskās situācijas, kurās attiecīgie zirgi savstarpēji nekonkurē. Tā sacīkšu zirgs vai zirgs, kurš ir mājdzīvnieks, kad tas kā tāds tiek pārdots, nekonkurē ar kaujamo zirgu un otrādi.

79. Turklāt apstāklis, ka tas pats zirgs dažādos savas dzīves posmos var tikt izmantots katram no šiem mērķiem, man nešķiet esam pretrunā šai analīzei, jo tas katrā no šiem posmiem konkurē tikai ar dzīvniekiem, kuri ir paredzēti tam pašam mērķim.

13 — Skat. it īpaši 2001. gada 11. oktobra spriedumu lietā C-267/99 *Adam* (*Recueil*, I-7467. lpp., 36. un 41. punkts).

80. Tādējādi es neuzskatu, ka samazinātas PVN likmes piemērošana tikai zirgiem, kuri ir īpaši paredzēti cilvēku vai dzīvnieku patēriņam, būtu pretrunā PVN neitralitātes principam.

81. Turklāt Nīderlandes Karaliste apgalvo, ka šī prasība esot jānoraida, jo Komisija nav iesniegusi faktus, kuri pierādītu, ka zirgi parasti nav paredzēti izmantošanai pārtikas sagatavošanā.

82. Es nedomāju, ka šis arguments varētu būt pieņemams. Manuprāt, Komisijai šādi pierādījumi nebija jāiesniedz. Pat pieņemot, ka zirgu audzēšana Nīderlandē pašreiz būtu pilnībā orientēta uz pārtiku, tomēr Nīderlandes Karalistei tās tiesiskais regulējums ir jāpielāgo Savienības tiesībām.

83. No pastāvīgās judikatūras izriet, ka kādas direktīvā minētas darbības neesamība dalībvalstī neatbrīvo šo dalībvalsti no pienākuma to transponēt [14]. Ir nospriests, ka šīs darbības neesamība ir nenozīmīga, jo Tiesa uzskata, ka svarīgi ir ne tikai paredzēt šī faktiskā stāvokļa mainīšanos, bet galvenokārt jebkuros apstākļos garantēt Savienības tiesību efektīvu piemērošanu. Citiem vārdiem, Tiesa uzskata, ka dalībvalstīm ir jāpieņem tādas atbilstošās tiesību normas, kas ļauj nodrošināt attiecīgās direktīvas efektīvu piemērošanu šajā direktīvā norādītajā termiņā, pat ja faktiski šīs atbilstošās tiesību normas nav uzreiz piemērojamas.

84. Ņemot vērā šo judikatūru, tas, ka Nīderlandē, iespējams, netiek audzēti sacīkšu zirgi un ka zirgs tajā netiek uzskatīts par mājdzīvnieku, nevar atbrīvot Nīderlandes Karalisti no tā, lai savā tiesiskajā regulējumā samazinātas PVN likmes piemērošanai darījumiem attiecībā uz zirgiem paredzētu nosacījumu, ka attiecīgais zirgs ir paredzēts cilvēku vai dzīvnieku patēriņam, jo šāda situācija, pieņemot, ka tā ir reāla, var izveidoties.

85. Ņemot vērā šos elementus, Komisijai ir pamats apgalvot, ka, paredzot samazinātas PVN likmes piemērošanu darījumiem attiecībā uz zirgiem, nenosakot šai samazinātās likmes piemērošanai nosacījumu, ka zirgs, kurš ir darījuma priekšmets, ir paredzēts cilvēku vai dzīvnieku patēriņam, Nīderlandes Karaliste ir pārkāpusi Sestās direktīvas 12. pantu, aplūkojot to kopā ar tās H pielikumu, kā

14 — Skat. 1990. gada 15. marta spriedumu lietā C-339/87 Komisija/Nīderlande (*Recueil*, I-851. lpp., 22., 25. un 32. punkts), 2000. gada 16. novembra spriedumu lietā C-214/98 Komisija/Grieķija (*Recueil*, I-9601. lpp., 22.–27. punkts), 2001. gada 13. decembra spriedumu lietā C-372/00 Komisija/Īrija (*Recueil*, I-10303. lpp., 11. punkts) un 2002. gada 30. maija spriedumu lietā C-441/00 Komisija/Apvienotā Karaliste (*Recueil*, I-4699. lpp., 15. punkts).

arī Direktīvas 2006/112 96.–98. pantu un 99. panta 1. punktu, aplūkojot tos kopā ar tās III pielikumu.

86. Visbeidzot, Nīderlandes Karaliste apgalvo, ka samazinātas PVN likmes piemērošana darījumiem attiecībā uz zirgiem esot pamatota, jo uz tiem attiecoties Direktīvas 2006/112 III pielikuma 11. punkts, tā kā zirgi ir jāuzskata par tādu preču veidu, kuras parasti ir izmantotas lauksaimnieciskajai ražošanai [15]. Tā, pēc šīs dalībvalsts domām, liela daļa no Nīderlandē un pārējā Eiropā audzētajiem zirgiem tiekot izmantoti lauksaimniecībā. Tāpat apstākļa vārda "parasti" lietošana šī pielikuma 11. punktā pierādot, ka, piemēram, tas, ka viens zirgs uz laiku tiek izmantots kā skriešanas zirgs, nevarot izslēgt šīs tiesību normas piemērošanu.

87. Komisija šo argumentu apstrīd. Es tās nostājai piekrītu. Kā to Nīderlandes Karaliste pati atzīst, Direktīvas 2006/112 III pielikuma 11. punkts attiecas uz precēm un pakalpojumiem, ko parasti izmanto lauksaimnieciskā ražošanā, un piedalīšanās zirgu skriešanā neizriet no šīs darbības. Tātad darījums attiecībā uz zirgu, kurš ir paredzēts, lai piedalītos skriešanas sacensībās, neietilpst šīs tiesību normas piemērošanas jomā.

88. Tādējādi Direktīvas 2006/112 III pielikuma 11. punkts nevar pamatot samazinātas PVN likmes piemērošanu darījumiem attiecībā uz zirgu neatkarīgi no tā, kādam mērķim zirgs ir paredzēts.

89. Nīderlandes Karalistes argumentācija attiecībā uz apstākļa vārda "parasti" lietošanu apstrīdētajā tiesību normā nevar apšaubīt šo analīzi, jo pamatojums attiecībā uz šī apstākļa vārda piemērojamību Direktīvas 2006/112 III pielikuma 1. punktā, kas attiecas uz zirgiem, manuprāt, ir attiecināms arī uz šī paša pielikuma 11. panta interpretāciju.

90. Ņemot vērā visus šos apsvērumus, es piedāvāju Tiesai atzīt šo prasību sakarā ar valsts pienākumu neizpildi par pamatotu un piespriest Nīderlandes Karalistei atlīdzināt tiesāšanās izdevumus, kā tas paredzēts Reglamenta 69. panta 2. punktā attiecībā uz lietas dalībnieku, kuram spriedums ir nelabvēlīgs.

91. Citām dalībvalstīm, kuras ir iestājušās šajā lietā, savi tiesāšanās izdevumi ir jāsedz pašām atbilstoši šī paša Reglamenta 69. panta 4. punkta pirmās daļas noteikumiem.

15 — Direktīvas 2006/112 III pielikuma 11. punkts ir formulēts šādi:
"Preču piegāde un pakalpojumu sniegšana, ko parasti izmanto lauksaimnieciskā ražošanā, izņemot ražošanas līdzekļus, kā iekārtas vai ēkas."

V — Secinājumi

92. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, es piedāvāju Tiesai:

— atzīt šo prasību sakarā ar valsts pienākumu neizpildi par pamatotu, ciktāl ar to ir pārmests Nīderlandes Karalistei, ka tā ir piemērojusi samazinātu pievienotās vērtības nodokļa likmi zirgu piegādēm, importam un iegādei Kopienas iekšienē, šīs samazinātās likmes piemērošanai nenosakot nosacījumu, ka zirgs, kurš ir darījuma priekšmets, ir paredzēts cilvēku vai dzīvnieku patēriņam, tādējādi pārkāpjot 12. pantu Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, aplūkojot to kopā ar šīs direktīvas H pielikumu (Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 96.–98. pantu un 99. panta 1. punktu, aplūkojot tos kopā ar šīs direktīvas III pielikumu);

— pārējā daļā prasību noraidīt;

— piespriest Nīderlandes Karalistei atlīdzināt tiesāšanās izdevumus un noteikt, ka Vācijas Federatīvā Republika un Francijas Republika atlīdzina savus tiesāšanās izdevumus pašas.