# GENERALINIO ADVOKATO YVES BOT IŠVADA, pateikta 2010 m. spalio 5 d.[1]

1. Pagal Sąjungos teisės aktus pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) srityje valstybės narės įvairių paslaugų teikimui ir prekių tiekimui, konkrečiai išvardytiems šiuose teisės aktuose, gali taikyti lengvatinį tarifą.

2. Šiame ieškinyje dėl įsipareigojimų neįvykdymo Europos Komisija teigia, kad Nyderlandų Karalystė netinkamai taikė minėtus teisės aktus, kiek tai susiję su arkliais. Komisija kaltina šią valstybę narę taikius lengvatinį tarifą arklių tiekimui, neatsižvelgiant į gyvulio paskirtį, nors, šios institucijos teigimu, tokį tarifą galima taikyti tik arklių, skirtų žmonių ar gyvūnų maistui, tiekimui.

3. Šioje išvadoje pirmiausia teigsiu, kad Sąjungos teisės aktai turi būti suprantami taip, jog su gyvais gyvūnais susijęs lengvatinis PVM tarifas taikytinas su sąlyga, kad šie gyvūnai priklauso rūšiai, kuri iš esmės ir paprastai yra skirta žmonių ar gyvūnų maistui.

4. Paskui nurodysiu, kad negalima pripažinti, jog arklių tokia paskirtis, nes vieni jų laikomi naminiais, o kiti – sportiniais gyvūnais. Remdamasis tuo darysiu išvadą, kad, kalbant apie arklius, lengvatinis PVM tarifas taikytinas su sąlyga, kad pats arklys, kuris yra sandorio dalykas, būtų skirtas žmonių ar gyvūnų maistui.

5. Todėl siūlysiu Teisingumo Teismui nuspręsti, kad šis ieškinys dėl įsipareigojimų neįvykdymo yra pagrįstas.

## I — Teisinis pagrindas

### A — *Sąjungos teisės aktai*

6. Šiai bylai reikšmingi Sąjungos teisės aktai PVM srityje yra Šeštoji Tarybos

1 — Originalo kalba: prancūzų.

direktyva 77/388/EEB[2] ir Tarybos direktyva 2006/112/ EB[3], kuria nuo 2007 m. sausio 1 d. panaikinta ir pakeista Šeštoji direktyva.

7. Pagal Direktyvos 2006/112 1 ir 3 konstatuojamąsias dalis nauja Šeštosios direktyvos redakcija buvo būtina siekiant pagal pertvarkytą struktūrą ir redakciją aiškiai bei racionaliai išdėstyti taikomas nuostatas, nedarant esminių pakeitimų.

8. Taigi Direktyvos 2006/112 96–98 straipsniai ir 99 straipsnio 1 dalis atitinka Šeštosios direktyvos 12 straipsnio nuostatas.

9. Direktyvos 2006/112 96 straipsnyje nustatyta:

„Valstybės narės taiko standartinį PVM tarifą, kurį kiekviena valstybė narė nustato kaip tam tikrą procentą nuo apmokestinamosios vertės ir kuris turi būti toks pats prekių tiekimui bei paslaugų teikimui.“

10. Šios direktyvos 97 straipsnyje numatyta:

„1. Nuo 2006 m. sausio 1 d. iki 2010 m. gruodžio 31 d. standartinis tarifas negali būti mažesnis nei 15 %.

2. Pagal [EB] 93 straipsnį Taryba nusprendžia, koks turi būti standartinio tarifo dydis, kuris bus taikomas po 2010 m. gruodžio 31 d.“

11. Pagal minėtos direktyvos redakcijos, taikytinos šiai bylai, 98 straipsnį:

„1. Valstybės narės gali taikyti vieną arba du lengvatinius tarifus.

2. Lengvatiniai tarifai taikomi tik III priede nustatytoms kategorijoms priklausančių prekių tiekimui ar paslaugų teikimui.

3. Taikydamos 1 dalyje numatytus lengvatinius tarifus tam tikrų kategorijų prekėms, valstybės narės gali naudotis Kombinuotąja nomenklatūra, kad nustatytų, kas tiksliai priklauso atitinkamai kategorijai.“

2 — 1977 m. gegužės 17 d. Direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23; toliau – Šeštoji direktyva).

3 — 2006 m. lapkričio 28 d. Direktyva dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1).

12. Direktyvos 2006/112 99 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Nustatomi lengvatiniai tarifai yra apmokestinamosios vertės procentinė dalis, kuri negali būti mažesnė nei 5 %.“

13. Šios direktyvos III priedą „Prekių ir paslaugų, kurias tiekiant ir teikiant gali būti taikomi 98 straipsnyje nurodyti lengvatiniai tarifai, sąrašas“ sudaro keliolika punktų. Šio priedo 1 punktas, atitinkantis Šeštosios direktyvos H priedo 1 punktą, išdėstytas taip:

„Maisto produktai (įskaitant gėrimus, išskyrus alkoholinius gėrimus), skirtų [skirti] žmonių ir gyvūnų maistui, gyvi gyvūnai, sėklos, augalai ir sudedamosios dalys, paprastai naudojamos maisto produktams paruošti, bei produktai, paprastai skirti naudoti kaip maisto produktų papildai arba pakaitalai.“

B — *Nacionalinės teisės aktai*

14. 1968 m. birželio 28 d. Apyvartos mokesčio įstatymo (*Wet op de omzetbelasting*) 9 straipsnyje[4] nustatyta:

„1. Mokesčio dydis – 19 %.

2. Nukrypstant nuo 1 dalies mokesčio dydis yra:

a. 6 % prekių tiekimui ir paslaugų teikimui, nurodytiems prie šio įstatymo pridėtoje I lentelėje;

<…>.“

15. I lentelėje prie Apyvartos mokesčio įstatymo pateikiamas prekių ir paslaugų, kurių tiekimui ir teikimui taikomas lengvatinis 6 % tarifas, nustatytas šio įstatymo 9 straipsnio 2 dalies a punkte, sąrašas. I lentelės a. 1 ir a. 4 punktai išdėstyti taip:

„a.

1. maisto produktai, pirmiausia:

a) maistas ir gėrimai, paprastai skirti vartoti žmonėms;

b) produktai, kurie aiškiai naudojami maistui ir gėrimams, minimiems a papunktyje, paruošti ir kurie sudaro visą jų sudėtį ar jos dalį;

4 — *Staatsblad*, Nr. 329, 1968.

c) produktai, skirti naudoti kaip maisto ir gėrimų, minimų a papunktyje, papildai ar pakaitalai, atsižvelgiant į tai, kad alkoholiniai gėrimai nelaikomi maisto produktais;

kuriose numatytas lengvatinio PVM tarifo taikymas tam tikrų gyvų gyvūnų, pirmiausia arklių, kurie nėra skirti žmonių ir gyvūnų maistui, tiekimui, galimo prieštaravimo su Šeštosios direktyvos 12 straipsniu, skaitomu kartu su jos H priedu.

<...>

4.

a) galvijai, avys, ožkos, kiaulės ir arkliai;

b) kiti nei a papunktyje nurodyti gyvūnai, aiškiai naudojami a.1 punkte minėtiems maisto produktams paruošti ar gaminti, ir gyvūnai, aiškiai skirti tokiems gyvūnams auginti;

c) a ir b papunkčiuose minimų gyvūnų subproduktai;

d) produktai, aiškiai skirti a ir b papunkčiuose minimiems gyvūnams veisti."

17. Atsakydama Nyderlandų Karalystė 2006 m. birželio 27 d. rašte pripažino, kad lengvatinio PVM tarifo taikymo tam tikrų gyvų gyvūnų tiekimui sritis yra platesnė nei numatyta pagal Šeštąją direktyvą. Ji nurodė, jog, siekiant, kad šiems gyvūnams taikomas tarifas atitiktų nustatytąjį Šeštojoje direktyvoje, yra parengtas įstatymo projektas.

18. 2007 m. spalio 23 d. raštu Komisija nusiuntė Nyderlandų Karalystei pagrįstą nuomonę, nes šis įstatymo projektas nebuvo priimtas.

19. Nyderlandų Karalystė į šią pagrįstą nuomonę atsakė 2007 m. lapkričio 26 d. raštu, kuriame teigė, kad Parlamento antrųjų rūmų nuolatinė finansų komisija pradėjo svarstyti minėto įstatymo projektą.

**II — Ikiteisminė procedūra**

16. 2006 m. balandžio 10 d. Komisija nusiuntė Nyderlandų Karalystei oficialų pranešimą dėl Apyvartos mokesčio įstatymo nuostatų,

20. Negavusi iš Nyderlandų Karalystės jokios informacijos, kuri leistų daryti išvadą, kad įstatymo projektas galutinai priimtas, Komisija pareiškė šį ieškinį.

**III — Šalių reikalavimai ir argumentai**

21. 2009 m. sausio 9 d. ieškiniu Komisija siekė, kad būtų pripažinta, jog Nyderlandų Karalystė, taikydama lengvatinį PVM tarifą tam tikrų gyvų gyvūnų, pirmiausia arklių, kurie paprastai nėra naudojami žmonėms ir gyvūnams skirtiems maisto produktams paruošti, tiekimui, importui ir įsigijimui Bendrijos viduje, neįvykdė įsipareigojimų pagal Šeštosios direktyvos 12 straipsnį, skaitomą kartu su jos H priedu (Direktyvos 2006/112 96–98 straipsniai ir 99 straipsnio 1 dalis, skaitomi kartu su šios direktyvos III priedu).

22. Nyderlandų Karalystė prašė atmesti ieškinį ir priteisti iš Komisijos bylinėjimosi išlaidas.

23. Vokietijos Federacinė Respublika ir Prancūzijos Respublika, įstojusios į bylą valstybės narės atsakovės pusėje, taip pat prašė atmesti ieškinį.

24. Komisija tvirtina, kad Apyvartos mokesčio įstatymu pažeidžiami Direktyvos 2006/112 96–98 straipsniai ir 99 straipsnio 1 dalis, skaitomi kartu su šios direktyvos III priedu, nes, šios institucijos teigimu, gyvi gyvūnai, pirmiausia arkliai, kurie paprastai nėra naudojami maisto produktams paruošti, nepatenka į minėto III priedo 1 punkto taikymo sritį.

25. Komisija pažymi, kad, kaip ir bet kuri kita nuostata dėl lengvatinio PMV tarifo, sąvokos, vartojamos aprašant minėto III priedo 1 punkte išvardytas prekes, aiškintinos siaurai.

26. Komisija nurodo, kad pagal minėto 1 punkto formuluotę lengvatinis PVM tarifas taikomas maisto produktams, kurie skirti žmonių ir gyvūnų maistui. Tai reiškia, kad gyviems gyvūnams, sėkloms ir kitoms sudedamosioms dalims toks tarifas gali būti taikomas tik tuo atveju, jeigu jie paprastai yra naudojami maisto produktams paruošti.

27. Nyderlandų Karalystė pažymi, kad Komisija ginčija Apyvartos mokesčio įstatymo I lentelės a.4 punkto a papunktį, kur minimi kelių rūšių gyvūnai, kuriems taikomas lengvatinis PVM tarifas. Tačiau ši institucija ikiteisminiame etape ir savo ieškinyje nenurodė, su kokiais kitais gyvais gyvūnais, išskyrus arklius, susijęs jos ieškinys.

28. Be to, Komisija nepaaiškino, kodėl tokie gyvūnai, kaip antai galvijai ir kiaulės, taip pat paprastai nėra naudojami maistui.

29. Todėl, Nyderlandų Karalystės teigimu, ieškinys turi būti atmestas kaip nepriimtinas, kiek tai susiję su lengvatinio PVM tarifo taikymu tam tikriems gyviems gyvūnams, išskyrus arklius.

30. Kalbant apie arklius, pažymėtina, kad pagrįsdama prašymą atmesti ieškinį Nyderlandų Karalystė pateikia keturis argumentus.

31. Pirma, Komisija, teigdama, kad gyviems gyvūnams lengvatinis PVM tarifas gali būti taikomas tik tuo atveju, jeigu jie paprastai naudojami maisto produktams paruošti, remiasi klaidingu Direktyvos 2006/112 III priedo 1 punkto formuluotės aiškinimu.

32. Iš tikrųjų nei šios nuostatos versija olandų kalba, nei kitos kalbinės versijos nepatvirtina aiškinimo, kad žodžių junginys „paprastai naudojamos maisto produktams paruošti“ taikomas ne tik sudedamosioms dalims, bet ir gyviems gyvūnams, sėkloms ir augalams.

33. Priešingai, pavyzdžiui, iš versijos vokiečių kalba matyti, kad šis žodžių junginys taikomas tik sudedamosioms dalims. Šis apribojimas logiškas, nes sėklos paprastai nėra skirtos maisto produktams ruošti.

34. Tokį apribojimą lemia ir tai, kad kai kurios sudedamosios dalys naudojamos maisto produktams ruošti, pavyzdžiui, pipirai ar muskato riešutai. O gyvi gyvūnai negali būti naudojami maisto produktams ruošti, nes šie ruošiami iš negyvų gyvūnų.

35. Nyderlandų Karalystė remdamasi tuo daro išvadą, kad arkliams, kaip gyviems gyvūnams, neatsižvelgiant į tai, ar jie yra paprastai naudojami maisto produktams ruošti, ar ne, gali būti taikomas lengvatinis PVM tarifas.

36. Antra, Nyderlandų Karalystė papildomai pabrėžia, kad Komisija nepateikė jokių faktinių įrodymų, iš kurių būtų matyti, jog arkliai paprastai nėra naudojami maisto produktams ruošti.

37. Tačiau iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad Komisija, prašydama Teisingumo Teismo pripažinti, jog valstybė narė neįvykdė įsipareigojimų, negali remtis kokia nors prielaida.

38. Trečia, Nyderlandų Karalystė dar papildomai teigia, kad arkliai iš tikrųjų paprastai yra naudojami maisto produktams ruošti.

39. Šiuo atžvilgiu reikia atsakyti ne į klausimą, ar kiekvienas tiekiamas arklys, vertinamas atskirai, yra skirtas maistui, o ar tam tikros rūšies gyvūnai paprastai yra naudojami maisto produktams paruošti.

40. Kalbant apie „arklių“ rūšį, Nyderlandų Karalystė teigia, kad šie gyvūnai nuo gimimo paprastai naudojami maisto produktams paruošti, net jeigu konkretaus arklio paskirtis yra laikinai pakeista. Nyderlandų Karalystė remiasi 2006 m. birželio 1 d. Nutartimi *V.O.F. Dressuurstal Jespers* (C-233/05).

41. Nyderlandų Karalystė taip pat remiasi Komisijos reglamento (EB) Nr. 504/2008 20 straipsniu[5], iš kurio matyti, kad arklinių šeimos gyvūnas laikomas skerstinu ir skirtu žmonėms vartoti.

42. Be to, Nyderlandų Karalystė pažymi, kad Komisijos teiginio neįmanoma įgyvendinti praktiškai, nes tiekiant kiekvieną arklį reikėtų nustatyti jo paskirtį, o Direktyvos 2006/112 III priedo 1 punkte vartojama sąvoka „paprastai“ reiškia, kad Sąjungos teisės aktų leidėjas nesiekė, jog būtų kvalifikuojamas kiekvienas arklys atskirai.

43. Ketvirta, dar Nyderlandų Karalystė teigia, kad arkliai – tai tokios rūšies prekės, kurių įprasta paskirtis yra žemės ūkio produktų gamyba Direktyvos 2006/112 III priedo 11 punkto prasme. Iš tikrųjų Nyderlandų Karalystėje ir kitose Europos šalyse daug arklių eksploatuojami ūkiuose.

44. Vokietijos Federacinė Respublika savo ruožtu priduria, kad lengvatinio PVM tarifo taikymas atsižvelgiant į tai, kam pirkėjas naudoja arklį, prieštarauja PVM neutralumo principui, pagal kurį panašioms prekėms turi būti taikomas vienodas tarifas.

45. Prancūzijos Respublika, įstojusi į šią bylą per žodinę proceso dalį, tvirtina, viena vertus, jog Direktyvos 2006/112 III priedo 1 punktas aiškintinas taip, kad jis taikomas visiems gyviems gyvūnams neatsižvelgiant į jų paskirtį,

5 — 2008 m. birželio 6 d. Komisijos reglamentas (EB) Nr. 504/2008, kuriuo įgyvendinamos Tarybos direktyvų 90/426/EEB ir 90/427/EEB nuostatos dėl arklinių identifikavimo metodų (OL L 149, p. 3).

ir, kita vertus, kad arkliai bet kuriuo atveju paprastai naudojami žmonių maistui.

## IV — Vertinimas

### A — *Dėl ieškinio apimties*

46. Šiuo ieškiniu Komisija siekia, kad būtų pripažinta, jog Nyderlandų Karalystė, taikydama lengvatinį tarifą tam tikrų gyvų gyvūnų, pirmiausia arklių, kurie paprastai nėra naudojami maisto produktams paruošti, tiekimui, importui ir įsigijimui Bendrijos viduje, neįvykdė įsipareigojimų pagal Sąjungos teisę PVM srityje.

47. Nyderlandų Karalystė ginčijo šio ieškinio priimtinumą, nes, atsižvelgiant į pavartotą modalinį žodį „pirmiausia“, šis ieškinys susijęs su kitais gyvūnais nei arkliai.

48. Teismo posėdyje Komisija nurodė, kad jos ieškinys turi būti suprantamas taip, kad yra susijęs tik su arkliais. Taigi reikia į tai atsižvelgti. Todėl šis ieškinys dėl įsipareigojimų neįvykdymo nagrinėtinas tik tiek, kiek yra susijęs su arkliais.

### B — *Dėl esmės*

49. Primintina, kad Sąjungos teisėje nustatyta, jog valstybės narės gali taikyti lengvatinį PVM tarifą prekių, kaip antai „maisto produktai (įskaitant gėrimus, išskyrus alkoholinius gėrimus), skirtų [skirti] žmonių ir gyvūnų maistui, gyvi gyvūnai, sėklos, augalai ir sudedamosios dalys, paprastai naudojamos maisto produktams paruošti, bei produktai, paprastai skirti naudoti kaip maisto produktų papildai arba pakaitalai“, tiekimui.

50. Šalims nesutariant dėl Direktyvos 2006/112 III priedo 1 punkto aiškinimo kyla du klausimai. Pirma, ar lengvatinis PVM tarifas taikytinas tik gyviems gyvūnams, skirtiems žmonių arba gyvūnų maistui, ar visiems gyviems gyvūnams neatsižvelgiant į jų paskirtį? Antra, jei atsakymas – pirmasis variantas, ar dar reikia, kad gyvūnas, kuris yra sandorio dalykas, pats būtų skirtas žmonių ar gyvūnų maistui, ar pakanka, kad jis priklausytų rūšiai, kuri „paprastai“ yra skirta tokiam naudojimui?

51. Dėl pirmojo klausimo Nyderlandų Karalystė pagrįstai gali tvirtinti, kad šios nuostatos versijos vokiečių ir olandų kalbomis aiškinant vien pažodžiui reiškia, kad lengvatinis PVM tarifas taikytinas visiems gyviems gyvūnams, neatsižvelgiant į jų paskirtį, nes nustatyta naudojimo maistui sąlyga yra susijusi tik su sudedamosiomis dalimis[6].

52. Tačiau šios analizės nepatvirtina šios nuostatos versijos kitomis kalbomis. Iš tikrųjų, nagrinėjant šios nuostatos formuluotes kitų valstybių narių, kurios dalyvavo ją rengiant[7], kalbomis, matyti, kad šios formuluotės arba aiškiai atitinka Komisijos aiškinimą, pavyzdžiui, versija anglų kalba[8], arba yra veikiau jam artimos[9].

53. Pagal teismo praktiką esant neatitikimų tarp įvairių kalbinių teksto versijų, siekiant, kad Sąjungoje jis būtų taikomas vienodai, jį reikia aiškinti atsižvelgiant į jo struktūrą ir tikslą[10]. Reikia konstatuoti, kad šioje byloje

6 — Vokiečių kalba aptariama nuostata suformuluota taip:
„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."
Olandų kalba ji pateikta taip:
„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 — PVM tarifai buvo derinami ir Šeštosios direktyvos H priedas įtrauktas 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/77/EEB, papildančia bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičiančia Direktyvą 77/388/EEB (PVM tarifų derinimas) (OL L 316, p. 1). Taigi tai yra „dvylikos Europos valstybių" priimtas tekstas.

8 — Versija anglų kalba suformuluota taip:
„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 — Versijos graikų, ispanų, italų ir portugalų kalbomis suformuluotos taip:
„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 — Žr., be kita ko, 2009 m. spalio 15 d. Sprendimą *Djurgården-Lilla Värtans Miljöskyddsförening* (C-263/08, Rink. p. I-9967, 25 ir 26 punktai bei juose nurodyta teismo praktika).

išnagrinėjus šiuos du kriterijus pritartina Komisijos pateiktam aiškinimui.

54. Nagrinėjant aptariamos nuostatos struktūrą matyti, kad tai sakinys iš trijų dėmenų, kurie visi susiję su maisto produktais. Be to, visi dalykai, išvardyti antrajame sakinio dėmenyje, t. y. gyvi gyvūnai, sėklos ir augalai, gali būti naudojami žmonių ir gyvūnų mastui, prireikus po paruošimo, gyvūnų atveju – po paskerdimo.

55. Šis sąrašas įterptas tarp dviejų sakinio dėmenų, kuriuose aiškiai minimi maisto produktai, todėl logiška manyti, kad kiekvienas į minėtą sąrašą įtrauktas elementas yra susijęs su šio dėmens pabaigoje, po žodžio „sudedamosios dalys“, nurodoma sąlyga, kad jis paprastai turi būti naudojamas maisto produktams paruošti.

56. Galiausiai ši analizė atitinka Šeštosios direktyvos H priedu arba Direktyvos 2006/112 III priedu siekiamą tikslą.

57. Kadangi PVM yra vartojimo mokestis, kurį visą sumoka galutinis vartotojas, taikant lengvatinį tarifą sumažėja šio vartotojo mokama prekės pirkimo kaina ir todėl ši prekė tampa įperkamesnė. Taigi Šeštosios direktyvos H priede ir Direktyvos 2006/112 III priede pateikiamas sandorių, Sąjungos teisės aktų leidėjo atrinktų kaip tokių, kurių atžvilgiu pagrįstai taikytina ši vartotojams palankesnė apmokestinimo tvarka, sąrašas.

58. Į tai atsižvelgiant logiška visų pirma šių priedų 1 punkte nurodyti maisto produktus, taigi ir visa tai, kas naudojama juos gaminant, pavyzdžiui, gyvus gyvūnus. Tačiau kiti gyvūnai, kurie pagal Europoje nusistovėjusius vartojimo įpročius negali būti tam naudojami, kaip antai naminiai gyvūnai, nepatenka į minėto 1 punkto taikymo sritį.

59. Jei Sąjungos teisės aktų leidėjas būtų norėjęs, kad šiems gyvūnams taip pat būtų taikomas lengvatinis PVM tarifas, jis tuo tikslu būtų turėjęs į Šeštosios direktyvos H priedą arba į Direktyvos 2006/112 III priedą įtraukti papildomą kategoriją, kaip nustatė Direktyvos 2006/112 III priedo 11 punkte gyvūnų, naudojamų žemės ūkio produktų gamyboje, atveju.

60. Taigi, mano manymu, ginčijama nuostata siekiamas tikslas patvirtina Komisijos aiškinimą, kad ši nuostata taikytina arkliams tik jeigu jie yra skirti maisto produktams paruošti.

61. Lieka nustatyti, ar kiekvieno konkretaus arklio atveju reikia tikrinti, ar ši sąlyga yra įvykdyta. Iš tikrųjų šis klausimas kyla dėl to, kad aptariamos nuostatos sakinio antrajame dėmenyje pavartotas modalinis žodis „paprastai“.

62. Pritariu Nyderlandų Karalystės nuomonei, kad šio modalinio žodžio vartojimas įrodo, jog Sąjungos teisės aktų leidėjas norėjo, kad lengvatinis PVM tarifas būtų automatiškai taikomas kiekvienai iš šioje nuostatoje minimų prekių, jei ši prekė paprastai ir iš esmės naudojama maistui gaminti.

63. Taigi Sąjungos teisė turi būti aiškinama taip, kad jei prekė ar gyvūnas gali būti laikomi iš esmės ir paprastai naudojamais maisto produktų gamyboje, su šia preke ar gyvūnu susijusiems sandoriams gali būti taikomas lengvatinis PVM tarifas ir nebūtina sudarant kiekvieną konkretų sandorį tikrinti, ar tikrai buvo paisoma šios paskirties.

64. Todėl sandoriams, susijusiems su tokiais gyvūnais, kaip antai galvijai, ožkos ir kiaulės, gali būti taikomas lengvatinis PVM tarifas, nes šie gyvūnai, kitaip nei naminiai gyvūnai, paprastai ir iš esmės yra skirti maistui.

65. Tačiau arklių atvejis yra kitoks nei minėtų gyvūnų, nes, priešingai nei pastarieji, arkliai paprastai ir iš esmės nėra skirti žmonių maistui. Tiesa, kai kurie arkliai yra skirti žmonių maistui, bet kiti laikomi tikrais naminiais gyvūnais. Šių arklių laikytojui ar savininkui juos suvalgyti ar parduoti skerdyklai būtų taip pat neįsivaizduojama kaip suvalgyti katę ar šunį.

66. Pabrėžtina, kad daugelis arklių yra skirti varžyboms. Jie gali būti didelio pelno šaltinis, taigi dėl jų gali būti sudaromi su stambiomis sumomis susiję sandoriai[11].

67. Žinoma, šie varžyboms auginti gyvūnai savo gyvenimo pabaigoje arba jei nepasiekia laukiamų rezultatų gali būti naudojami kaip skerstini gyvūnai. Dėl tokio naudojimo jie gali išlaikyti rinkos vertę ir būti prižiūrimi iki paskerdimo, jei likimas nėra jiems toks palankus, kad juos įsigytų gailestingas šeimininkas, nusprendęs prižiūrėti tol, kol jie natūraliai nugaiš.

11 — Dovilyje, Prancūzijoje, vienoje garsiausių prekybos sportiniais žirgais vietų pasaulyje, 285 *yearlings* (18 mėnesių amžiaus kumeliukų) pardavimo 2010 m. rugpjūčio 13–16 dienomis apyvarta buvo 26 898 000 EUR, t. y. vidutiniškai 94 379 EUR už parduotą gyvūną (www.arqana.com).

68. Siekdamas užtikrinti, kad dėl minėto naudojimo galimybės nekiltų jokia grėsmė sveikatai, Sąjungos teisės aktų leidėjas Reglamente Nr. 504/2008, kuriuo remiasi Nyderlandų Karalystė, turėjo nustatyti, jog medicininis gydymas arkliui turi būti skiriamas atsižvelgiant į prielaidą, kad jei nėra kitokio nurodymo, aiškiai patvirtinto gyvūno tapatybės nustatymo dokumente, arklys yra skerstinas ir naudotinas žmonių maistui.

69. Tačiau, mano manymu, negalima remiantis šia prielaida pagrįsti lengvatinio PVM tarifo taikymo visiems sandoriams, susijusiems su arkliais, neatsižvelgiant į šių paskirtį. Viena vertus, iš tikrųjų minėta prielaida gali būti atmesta pagal Reglamento Nr. 504/2008 20 straipsnį; tai įrodo, kad Sąjungos teisės aktų leidėjas pripažino, jog ne visi arkliai yra skerstini žmonių ir gyvūnų maistui. Kita vertus, tokia prielaida, kiek tai susiję su sportiniais žirgais, ekonominiu požiūriu atspindi tik antraeilį gyvūno naudojimo aspektą. Ji neturi nustelbti tikrovės, kad arkliai, prieš būdami prireikus panaudoti kaip skerstini gyvūnai, auginami kitais nei maisto produktų gamyba tikslais ir yra didelių pajamų šaltinis juos parduodant kaip sportinius arba prireikus kaip naminius gyvūnus.

70. Tačiau reikia priminti, kad aptariamos Šeštosios direktyvos ir Direktyvos 2006/112 nuostatos buvo priimtos būtent siekiant sumažinti maisto produktų pirkimo kainą ir kad šios nuostatos tiek, kiek pagal jas taikytinas nuo standartinio tarifo nukrypstantis PVM tarifas, turi būti aiškinamos siaurai[12]. Šių nuostatų tikslas, kaip minėta, nėra remti arklininkystę apskritai.

71. Todėl palaikau Komisijos poziciją, pagal kurią arkliai negali būti laikomi paprastai skirtais žmonių ar gyvūnų maistui. Remiantis tuo darytina išvada, kad su arkliu susijusiam sandoriui lengvatinis PVM tarifas taikytinas su sąlyga, kad šis arklys pats yra skirtas tokiam naudojimui.

72. Prieštaraudamos šiam požiūriui Nyderlandų Karalystė ir Vokietijos Federacinė Respublika teigia, kad šią sąlygą būtų sunku įvykdyti. Šis teiginys manęs neįtikina.

12 — Žr., be kita ko, 2001 m. sausio 18 d. Sprendimą *Komisija prieš Ispaniją* (C-83/99, Rink. p. I-445, 18 ir 19 punktai bei juose nurodyta teismo praktika).

73. Kaip pažymi Komisija, arklio paskirtis, suteikianti teisę taikyti lengvatinį PVM tarifą, gali būti nustatyta remiantis objektyviais kriterijais, kaip antai arklio pirkėjas, arklio veislė ir sandorio kaina.

74. Taigi šis tarifas gali būti taikomas, pavyzdžiui, kai arklį įsigyja arklienos sektoriuje veiklą vykdantis asmuo, nes pagal pirkėjo profesinę veiklą galima numanyti, kam bus naudojamas gyvulys.

75. Arklio veislė taip pat gali būti svarbus rodiklis, nes, pavyzdžiui, darbiniai arkliai, kitaip nei lengvesni arkliai, daugiausia yra skirti žmonių maistui. Galiausiai ir svarbiausia – kaina taip pat gali būti reikšmingas objektyvus kriterijus, nes, kaip teismo posėdyje pažymėjo Komisija, skerstinas arklys parduodamas pagal svorį, o kitos paskirties arklio kaina yra bendra kaina, kuri nustatyta atsižvelgiant į visas gyvulio ypatybes ir kuri dažniausiai būna didesnė arba daug didesnė.

76. Vokietijos Federacinė Respublika taip pat teigia, kad Komisijos pateiktas aptariamų nuostatų aiškinimas prieštarauja PVM neutralumo principui. Ir šis teiginys manęs neįtikina.

77. Pagal PVM neutralumo principą, neatsiejamą nuo bendros šio mokesčio sistemos, pagal teismo praktiką draudžiama skirtingai vertinti panašias, vadinasi, tarpusavyje konkuruojančias, prekes ar paslaugas[13].

78. Nustatymas, kad PVM tarifas priklauso nuo arklio paskirties, man neatrodo prieštaraujantis šiam principui, nes šis paskirties skirtumas susijęs su skirtingomis ekonominėmis aplinkybėmis, kuriomis atitinkami arkliai nekonkuruoja tarpusavyje. Pavyzdžiui, sportinis arba naminis arklys, parduodamas kaip toks, nekonkuruoja su skerstinu arkliu, ir atvirkščiai.

79. Be to, aplinkybė, kad tas pats arklys įvairiais savo gyvenimo laikotarpiais gali būti naudojamas paeiliui kiekvienam iš šių tikslų, man neatrodo prieštaraujanti šiai analizei, nes kiekvienu šių laikotarpiu jis konkuruoja tik su tais gyvūnais, kurie gali būti tokios pačios paskirties.

13 — Žr., be kita ko, 2001 m. spalio 11 d. Sprendimą *Adam* (C-267/99, Rink. p. I-7467, 36 ir 41 punktai).

80. Todėl nemanau, kad lengvatinio PVM tarifo taikymas tik arkliams, kurie skirti būtent žmonių ar gyvūnų maistui, prieštarauja PVM neutralumo principui.

81. Be to, Nyderlandų Karalystė teigia, kad šis ieškinys atmestinas, nes Komisija nepateikė faktinių įrodymų, kad arkliai paprastai nėra naudojami maisto produktams paruošti.

82. Nemanau, kad šiam argumentui būtų galima pritarti. Mano nuomone, Komisija neprivalėjo pateikti tokių įrodymų. Iš tikrųjų, net darant prielaidą, kad dabar Nyderlandų Karalystėje arkliai auginami vien maistui, vis dėlto ji turėjo suderinti savo teisės aktus su Sąjungos teise.

83. Iš tikrųjų pagal nusistovėjusią teismo praktiką dėl aplinkybės, kad valstybėje narėje nėra direktyva reglamentuojamos veiklos, ši valstybė narė neatleidžiama nuo pareigos ją perkelti į nacionalinę teisę[14]. Aplinkybė, kad šios veiklos nėra, pripažįstama nereikšminga, nes, Teisingumo Teismo nuomone, svarbu ne tik numatyti galimą šios faktinės situacijos pokytį, bet pirmiausia užtikrinti, kad visais atvejais būtų veiksmingai taikoma Sąjungos teisė. Kitaip tariant, Teisingumo Teismas mano, kad valstybės narės turi priimti teisės aktus, kad užtikrintų veiksmingą aptariamos direktyvos taikymą laikydamosi joje nustatyto termino, net jei faktiškai šie teisės aktai nebūtų iškart taikomi.

84. Taigi atsižvelgiant į šią teismo praktiką dėl to, kad Nyderlandų Karalystėje gali nebūti auginami sportiniai žirgai, ir dėl aplinkybės, kad arkliai šioje šalyje nelaikomi naminiais gyvūnais, Nyderlandų Karalystė negali būti atleista nuo pareigos savo teisės aktuose nustatyti, jog sudarant su arkliais susijusius sandorius lengvatinis PVM tarifas taikomas su sąlyga, kad aptariamas arklys yra skirtas žmonių ar gyvūnų maistui, nes tokia situacija – darant prielaidą, kad ji iš tikrųjų yra tokia, – gali pasikeisti.

85. Atsižvelgiant į šias aplinkybes Komisija pagrįstai teigia, kad nustačiusi lengvatinio PVM tarifo taikymą su arkliais susijusiems sandoriams ir nenurodžiusi, jog šis lengvatinis tarifas taikytinas su sąlyga, kad arklys, kuris yra sandorio dalykas, turi būti skirtas žmonių ar gyvūnų maistui, Nyderlandų Karalystė pažeidė Šeštosios direktyvos 12 straipsnį, skaitomą kartu su jos H priedu,

14 — Žr. 1990 m. kovo 15 d. Sprendimą *Komisija prieš Nyderlandus* (C-339/87, Rink. p. I-851, 22, 25 ir 32 punktai), 2000 m. lapkričio 16 d. Sprendimą *Komisija prieš Graikiją* (C-214/98, Rink. p. I-9601, 22–27 punktai), 2001 m. gruodžio 13 d. Sprendimą *Komisija prieš Airiją* (C-372/00, Rink. p. I-10303, 11 punktas) ir 2002 m. gegužės 30 d. Sprendimą *Komisija prieš Jungtinę Karalystę* (C-441/00, Rink. p. I-4699, 15 punktas).

ir Direktyvos 2006/112 96–98 straipsnius ir 99 straipsnio 1 dalį, skaitomus kartu su šios direktyvos III priedu.

86. Galiausiai Nyderlandų Karalystė teigia, kad lengvatinio PVM tarifo taikymas sandoriams, susijusiems su arkliais, yra pagrįstas, nes šie patenka į Direktyvos 2006/112 III priedo 11 punkto taikymo sritį: jie laikytini tokios rūšies prekėmis, kurios paprastai naudojamos žemės ūkio produktų gamyboje[15]. Šios valstybės narės teigimu, Nyderlanduose ir kitose Europos šalyse didelė dalis arklių auginama ūkiuose. Be to, šio priedo 11 punkte pavartotas modalinis žodis „paprastai“ įrodo, kad dėl arklio laikino panaudojimo, pavyzdžiui, kaip lenktyninio žirgo, ši nuostata negali tapti netaikytina.

87. Komisija šį argumentą ginčija. Palaikau jos poziciją. Kaip pripažįsta pati Nyderlandų Karalystė, Direktyvos 2006/112 III priedo 11 punktas taikomas prekėms ir paslaugoms, naudojamoms žemės ūkio produktų gamyboje, o dalyvavimas žirgų lenktynėse su šia veikla nesusijęs. Taigi sandoris dėl žirgo, kuris skirtas dalyvauti lenktynėse, nepatenka į šios nuostatos taikymo sritį.

88. Todėl Direktyvos 2006/112 III priedo 11 punktu negalima pagrįsti lengvatinio PVM tarifo taikymo sandoriams, susijusiems su arkliu, neatsižvelgiant į jo paskirtį.

89. Nyderlandų Karalystės argumentu, susijusiu su modalinio žodžio „paprastai“ vartojimu ginčijamoje nuostatoje, negalima paneigti šios analizės, nes samprotavimai apie šio modalinio žodžio, pavartoto Direktyvos 2006/112 III priedo 1 punkte, reikšmę, kiek tai susiję su arkliais, mano manymu, taikytini ir aiškinant šio priedo 11 punktą.

90. Atsižvelgdamas į visus šiuos motyvus siūlau Teisingumo Teismui nuspręsti, kad šis ieškinys dėl įsipareigojimų neįvykdymo yra pagrįstas, ir nurodyti Nyderlandų Karalystei padengti bylinėjimosi išlaidas, kaip bylą pralaimėjusios šalies atžvilgiu nustatyta Procedūros reglamento 69 straipsnio 2 dalyje.

91. Kitos valstybės narės, kurios įstojo į šią bylą, pagal šio reglamento 69 straipsnio 4 dalies pirmą pastraipą turi pačios padengti savo bylinėjimosi išlaidas.

15 — Direktyvos 2006/112 III priedo 11 punktas suformuluotas taip:
„prekių ir paslaugų, paprastai skirtų naudoti žemės ūkio gamyboje, išskyrus ilgalaikį turtą, pvz., įrengimus ar pastatus, tiekimas ir teikimas.“

## V — Išvada

92. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, Teisingumo Teismui siūlau:

— nuspręsti, kad šis ieškinys dėl įsipareigojimų neįvykdymo yra priimtinas ir pagrįstas, kiek tai susiję su Nyderlandų Karalystei pateiktu kaltinimu, kad ji, taikydama lengvatinį pridėtinės vertės mokesčio tarifą arklių tiekimui, importui ir įsigijimui Bendrijos viduje, nenurodžiusi, jog šis lengvatinis tarifas taikytinas su sąlyga, kad arklys, kuris yra sandorio dalykas, turi būti skirtas žmonių ar gyvūnų maistui, pažeidė 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 12 straipsnį, skaitomą kartu su šios direktyvos H priedu (2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 96–98 straipsniai ir 99 straipsnio 1 dalis, skaitomi kartu su šios direktyvos III priedu);

— atmesti kitą ieškinio dalį;

— priteisti iš Nyderlandų Karalystės bylinėjimosi išlaidas bei nurodyti Vokietijos Federacinei Respublikai ir Prancūzijos Respublikai pačioms padengti savo bylinėjimosi išlaidas.