

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2011 m. kovo 3 d.\*

Byloje C-41/09

dėl 2009 m. sausio 29 d. pagal EB 226 straipsnį pareikšto ieškinio dėl įsipareigojimų neįvykdymo

**Europos Komisija**, atstovaujama D. Triantafyllou ir W. Roels, nurodžiusi adresą dokumentams įteikti Liuksemburge,

ieškovė,

prieš

**Nyderlandų Karalystę**, atstovaujamą C. Wissels ir M. Noort bei M. de Grave ir J. Langer,

atsakovę,

\* Proceso kalba: olandų.

palaikomą

**Vokietijos Federacinės Respublikos**, atstovaujamos M. Lumma ir C. Blaschke, nurodžiusios adresą dokumentams įteikti Liuksemburge,

**Prancūzijos Respublikos**, atstovaujamos B. Beaupère-Manokha,

įstojusių į bylą šalių,

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Tizzano, teisėjai J.-J. Kasel, A. Borg Barthet, M. Safjan (pranešėjas) ir M. Berger,

generalinis advokatas Y. Bot,  
posėdžio sekretorė M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2010 m. rugsėjo 7 d. posėdžiui,

susipažinęs su 2010 m. spalio 5 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

### **Sprendimą**

1. Ieškiniu Europos Bendrijų Komisija Teisingumo Teismo prašo konstatuoti, kad taikydama lengvatinį pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) tarifą kai kurių gyvų gyvūnų, būtent, arklių, kurie paprastai nenaudojami žmonėms ir gyvūnams vartoti skirtiems maisto produktams paruošti, tiekimui, importui ir įsigijimui Bendrijos viduje, Nyderlandų Karalystė neįvykdė įsipareigojimų pagal 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 (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 2006 m. vasario 14 d. Tarybos direktyva 2006/18/EB (OL L 51, p. 12) (toliau – Šeštoji direktyva), 12 straipsnį, skaitomą kartu su jos H priedu, ir 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1) 96–98 straipsnius ir 99 straipsnio 1 dalį, skaitomus kartu su jos III priedu (toliau – III priedas).

## Teisinis pagrindas

### *Sąjungos teisės aktai*

- 2 Nuo 2007 m. sausio 1 d. Direktyva 2006/112 buvo panaikinti ir pakeisti Europos Sąjungos teisės aktai PVM srityje, be kita ko, Šeštoji direktyva.
- 3 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, iš esmės nedarant esminių pakeitimų.
- 4 Taigi Direktyvos 2006/112 96–98 straipsniai ir 99 straipsnio 1 dalis atitinka skirtingas Šeštosios direktyvos 12 straipsnio ir jos H priedo nuostatas.
- 5 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.“

6 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] Sutarties 93 straipsnį Taryba nusprendžia, koks turi būti standartinio tarifo dydis, kuris bus taikomas po 2010 m. gruodžio 31 d.“

7 Šios direktyvos 98 straipsnis suformuluotas taip:

„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.“

8 Šios direktyvos 99 straipsnio 1 dalyje skelbiama:

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

9 III priedo „Prekių ir paslaugų, kurias tiekiant ir teikiant gali būti taikomi 98 straipsnyje nurodyti lengvatiniai tarifai, sąrašas“ 1 punkte numatyta:

„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.“

10 Ši nuostata atitinka Šeštosios direktyvos H priedo 1 punktą.

11 III priedo 11 punktas, kuris atitinka Šeštosios direktyvos H priedo 10 punktą, suformuluotas taip:

„prekių ir paslaugų, paprastai skirtų naudoti žemės ūkio gamyboje, išskyrus ilgalaikį turtą, pvz., įrengimus ar pastatus, tiekimas ir teikimas.“

*Nacionalinės teisės aktai*

- 12 1968 m. birželio 28 d. Apyvartos mokesčio įstatymo (*Wet op de omzetbelasting; Staatsblad*, Nr. 329, 1968) 9 straipsnyje numatyta:

„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;

<...>“

- 13 I lentelės a. 1 ir a. 4 punktai suformuluoti 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;
  
- c) produktai, skirti naudoti kaip maisto ir gėrimų, minimų a papunktyje, papildai ar pakaitalai, atsižvelgiant į tai, kad alkoholiniai gėrimai nelaikomi maisto produktais;

<...>

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.“



**Ikiteisminė procedūra ir procesas Teisingumo Teisme**

- 14 Manydama, kad Nyderlandų Karalystė, taikydama lengvatinį PVM tarifą kai kurių gyvų gyvūnų, būtent, arklių, kurie paprastai nenaudojami maisto produktams, vartojamiems žmonių ir gyvūnų, paruošti, tiekimui, importui ir įsigijimui Bendrijos viduje, neįvykdė įsipareigojimų pagal Šeštosios direktyvos 12 straipsnį, skaitomą kartu su H priedu, Komisija nusprendė pradėti EB 226 straipsnyje numatytą procedūrą. 2006 m. balandžio 10 d. raštu Komisija pateikė šiai valstybei narei oficialų įspėjimą, kuriame nurodė pateikti pastabas šiuo klausimu.
- 15 2006 m. birželio 27 d. atsakyme Nyderlandų Karalystė pripažino, kad lengvatinio PVM tarifo taikymas kai kurių gyvų gyvūnų tiekimui, numatytam nacionalinės teisės nuostatose, buvo platesnis nei leidžiama pagal Šeštąją direktyvą. Ji nurodė, kad Nyderlandų parlamentui bus pateiktas įstatymo projektas siekiant laikytis šios direktyvos, ir tikėtina, jog teisės aktų pakeitimas įsigalios 2007 m. sausio 1 d.
- 16 Kadangi Nyderlandų Karalystė nepriėmė šio įstatymo projekto, 2007 m. spalio 23 d. Komisija jai išsiuntė pagrįstą nuomonę, nurodydama per du mėnesius nuo jos gavimo imtis būtinų priemonių, kad į ją būtų tinkamai atsižvelgta.
- 17 2007 m. lapkričio 26 d. Nyderlandų Karalystė atsakė į šią pagrįstą nuomonę teigdama, kad Parlamento antrųjų rūmų nuolatinė finansų komisija pradėjo svarstyti minėto įstatymo projektą. Tačiau 2008 m. kovo 31 d. ši valstybė narė informavo Komisiją, jog nemano, kad šiuo metu įmanoma priimti minėtą įstatymo projektą.

- 18 Šiomis aplinkybėmis Komisija pareiškė šį ieškinį.
- 19 Atitinkamai 2009 m. rugsėjo 18 d. ir lapkričio 20 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimis Vokietijos Federacinei Respublikai ir Prancūzijos Respublikai buvo leista įstoti į bylą Nyderlandų Karalystės reikalavimams palaikyti.

## Dėl ieškinio

### *Šalių argumentai*

- 20 Komisija teigia, kad Direktyvos 2006/112 96–98 straipsniai ir 99 straipsnio 1 dalis, skaitomi kartu su III priedu, taikomi prekių tiekimui ir *mutatis mutandis* importui bei įsigijimui Bendrijos viduje.
- 21 Pagal III priedo 1 punkto formuluotę gyviems gyvūnams, sėkloms ir kitoms sudedamosioms dalims lengvatinis PVM tarifas gali būti taikomas tik tuo atveju, jeigu jie paprastai yra naudojami maisto produktams paruošti, o taip nėra arklių atveju.
- 22 Be to, iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad šis 1 punktas turi būti aiškinamas siaurai, kaip ir kitos nuostatos, kuriomis nustatomas lengvatinis PVM tarifas.

- 23 Todėl Apyvartos mokesčio įstatymas, kuriame numatomas lengvatinis PVM tarifas kai kurių gyvų gyvūnų, be kita ko, arklių, tiekimui, net jeigu jie nėra skirti maisto produktų gamybai ar ruošimui, neatitinka Direktyvos 2006/112 nuostatų.
- 24 Dublike Komisija priduria, kad III priedo 1 punkto versijos prancūzų, italų ir anglų kalbomis patvirtina, jog tik maisto produktams, skirtų žmonių ir gyvūnų maistui naudojamiems produktams gali būti taikomas lengvatinis PVM tarifas.
- 25 Be to, Komisija pabrėžia, kad gyvūnai nėra maisto produktai. Sąjungos teisės aktų leidėjas, III priedo 1 punkte vartodamas terminą „gyvi gyvūnai“, turėjo tikslą apimti didžiąją dalį maisto produktų gamybos. Iš tiesų, jei nebūtų tokio patikslinimo, gyvų gyvūnų tiekimui būtų taikomas standartinis PVM tarifas, todėl perdirbti galutiniai produktai, patenkantys į maisto produktų kategoriją, kainuotų brangiau.
- 26 Be to, Komisijos teigimu, šis 1 punktas neturi būti aiškinamas taip, kad bet kokiam arklių tiekimui turi būti taikomas standartinis PVM tarifas. Iš tiesų, pagal šią nuostatą numatomas lengvatinio PVM tarifo taikymas atsizvelgiant į arklio paskirtį ir su juo susijusį sandorį. Šiuo atžvilgiu tokie duomenys, kaip antai kaina ir gyvūno rūšis, yra informacija, leidžianti nustatyti numatytą jo naudojimą.
- 27 Galiausiai Komisija pastebi, kad ne visi arkliai naudojami žemės ūkyje.

- 28 Nyderlandų Karalystė visų pirma tvirtina, kad per ikiteisminę procedūrą ir ieškinyje Komisija tarp Apyvartos mokesčio įstatymo I lentelės a.4 punkto a papunktyje minimų gyvūnų rūšių nurodė tik arklius. Todėl ieškinys turi būti atmestas kaip nepriimtinas tiek, kiek jis susijęs su lengvatinio PVM tarifo taikymu kai kuriems gyviams gyvūnams, kitiems nei arkliai.
- 29 Nyderlandų Karalystė toliau kaip pagrindinį argumentą nurodo, kad nei III priedo 1 punkto versija olandų kalba, nei versijos kitomis kalbomis nepatvirtina, jog žodžių junginys „paprastai naudojamos maisto produktams paruošti“ taikomas gyviams gyvūnams, sėkloms ir augalams. Priešingai, iš tos pačios nuostatos versijos vokiečių kalba matyti, kad šis žodžių junginys apima tik sudedamąsias dalis. Tik toks aiškinimas yra įmanomas, atsižvelgiant į tai, kad, pavyzdžiui, sėklos paprastai nenaudojamos maisto produktams paruošti. Todėl arklius, kaip gyvus gyvūnus, ar paprastai naudojamus ar nenaudojamus maisto produktams paruošti, apima šis 1 punktas.
- 30 Kaip papildomus argumentus Nyderlandų Karalystė nurodo, kad Komisija nepateikė jokių faktinių įrodymų, iš kurių būtų matyti, jog arkliai paprastai nėra naudojami maisto produktams paruošti. Todėl Komisija, prašydama Teisingumo Teismo pripažinti, jog valstybė narė neįvykdė įsipareigojimų, negali remtis kokia nors prielaida.
- 31 Kaip kitą papildomą argumentą Nyderlandų Karalystė nurodo, kad arkliai paprastai naudojami maisto produktams paruošti. Šiuo atžvilgiu modalinio žodžio „paprastai“ vartojimas III priedo 1 punkte reiškia, kad reikia nagrinėti ne tai, ar kiekvienas gyvūnas atskirai, bet tai, ar atitinkama gyvūnų rūšis skirta naudoti maisto produktams

paruošti. Bet kuris arklys gali būti nugabentas į skerdyklą paskersti, net jeigu jo paskirtis gali būti laikinai pakeista, pavyzdžiui, jį naudojant kaip lenktyninį žirgą. Šiuo klausimu Nyderlandų Karalystė remiasi 2006 m. birželio 1 d. Nutartimi *V.O.F. Dressuurstal Jespers* (C-233/05) ir 2008 m. birželio 6 d. Komisijos reglamento (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), 20 straipsniu, iš kurių matyti, kad arklinių šeimos gyvūnas iš esmės laikomas skerstinu ir skirtu žmonėms vartoti.

- 32 Be to, Komisijos požiūris negali būti pritaikytas praktikoje, nes pagal jį kiekvieną kartą tiekiant arklį reikia patikrinti jo paskirtį, o juk pirkėjo ketinimai gali skirtis nuo pardavėjo.
- 33 Galiausiai Nyderlandų Karalystė mano, kad arkliai yra tokios rūšies prekės, kurios paprastai skirtos žemės ūkio produktų gamybai. Todėl kiekvienam arklio tiekimui turi būti taikomas lengvatinis PVM tarifas pagal III priedo 11 punktą.
- 34 Triplike Nyderlandų Karalystė priduria, kad Komisijos siekiamas rezultatas, t. y. lengvatinio PVM tarifo taikymas visoms pirminėms medžiagoms ir tarpiniams produktams, taip pat pasiekiamas laikantis nuomonės, kad III priedo 1 punktas apima visus gyvūnus. Be to, neįmanoma patikrinti fakto, kad galutinis produktas yra brangesnis dėl didesnio tarifo.

- 35 Galiausiai Komisijos pasiūlytas aiškinimas kelia grėsmę teisinio saugumo principui. Iš tiesų apmokestinamasis asmuo kiekvieną kartą turėtų patikrinti, ar arklio tiekimui turi būti taikomas standartinis, ar lengvatinis PVM tarifas, nors gyvūno paskirtis gali būti nustatoma tik vėliau.
- 36 Vokietijos Federacinė Respublika tvirtina, kad nors jokia Komisijos nurodyta kalbinė versija neleidžia aiškiai nustatyti III priedo 1 punkto taikymo srities, iš šios nuostatos versijos vokiečių kalba matyti, kad žodžių junginys „paprastai naudojamos maisto produktams paruošti“ susijęs tik su sudedamosiomis dalimis. Be to, nustatant PVM tarifą remiantis pirkėjo nustatytinu arklio naudojimu, būtų pažeidžiamas šio mokesčio neutralumo principas.
- 37 Prancūzijos Respublika mano, kad šis 1 punktas leidžia taikyti lengvatinį PVM tarifą visam gyvų gyvūnų, nepaisant jų paskirties, tiekimui. Iš tiesų jie, kaip ir augalai ir sėklos, skiriasi nuo sudedamųjų dalių, paprastai naudojamų maisto produktams paruošti. Bet kuriuo atveju arkliai yra gyvi gyvūnai, paprastai naudojami maisto produktams paruošti.

### *Teisingumo Teismo vertinimas*

- 38 Pirmiausia reikia priminti, kad per teismo posėdį Komisija pabrėžė, jog iš Apyvartos mokesčio įstatymo a. 4 punkto a papunktyje numatytų gyvūnų jos ieškinys susijęs tik su arkliais, nes galvijai, avys, ožkos ir kiaulės daugiausia auginamos naudoti žmonių ir gyvūnų maistui.

- 39 Todėl šį ieškinį reikia suprasti taip, kad Komisija kaltina Nyderlandų Karalystę taikius lengvatinį PVM tarifą tik arklių tiekimui, importui ir įsigijimui Bendrijos viduje.
- 40 Šalys pirmiausia nepritaria III priedo 1 punkto aiškinimui ir, grįsdamos savo argumentus, kiekviena remiasi skirtingomis šios nuostatos kalbinėmis versijomis.
- 41 Šiuo atžvilgiu reikia konstatuoti, kad šis 1 punktas skirtingomis oficialiosiomis Sąjungos kalbomis nereiškia to paties.
- 42 Iš tiesų, pirma, iš III priedo 1 punkto versijų vokiečių kalba („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“) ir olandų kalba („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“), kuriomis remiasi Nyderlandų Karalystė, matyti, kad žodžių junginys „paprastai naudojamos maisto produktams paruošti“ taikomas tik sudedamosioms dalims, tai reiškia, kad visam gyvų gyvūnų, nepaisant jų paskirties, tiekimui gali būti taikomas lengvatinis PVM tarifas.
- 43 Antra, to paties 1 punkto versijos anglų kalba („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“), prancūzų kalba („Les denrées alimentaires (y compris les boissons, à l'exclusion, toutefois, des boissons alcooliques) destinées à la consommation humaine et animale, les animaux vivants, les graines, les plantes et les ingrédients normalement destinés à être utilisés dans la préparation des denrées alimentaires; les produits normalement utilisés pour compléter ou remplacer des denrées alimentaires“) ir italų kalba („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“), kuriomis remiasi Komisija, gali būti aiškinamos skirtingai, t. y. taip, kad žodžių junginys „paprastai naudojamos maisto produktams paruošti“ susijęs ne tik su sudedamosiomis dalimis, bet ir su gyvais gyvūnais, sėklomis ir augalais.

<sup>44</sup> Remiantis nusistovėjusia teismo praktika, vienoje Sąjungos teisės nuostatos kalbinių versijų vartojama formuluotė negali būti vienintelis šios nuostatos aiškinimo pagrindas ar įgyti dėl to prioritetą kitų kalbinių versijų atžvilgiu. Toks požiūris nebūtų suderinamas su vienodo Sąjungos teisės taikymo reikalavimu. Taigi esant neatitikimų tarp įvairių kalbinių versijų, nagrinėjama nuostata turi būti aiškinama atsižvelgiant į teisės nuostatų, kurių dalis ji yra, bendrą struktūrą ir tikslą (žr. 1990 m. kovo 27 d. Sprendimo *Cricket St Thomas*, C-372/88, Rink. p. I-1345, 18 ir 19 punktus; 1998 m. lapkričio 12 d. Sprendimo *Institute of the Motor Industry*, C-149/97, Rink. p. I-7053, 16 punktą bei 2010 m. kovo 25 d. Sprendimo *Helmut Müller*, C-451/08, Rink. p. I-2673, 38 punktą).

<sup>45</sup> Kalbant apie III priedo 1 punkto bendrą struktūrą, pirmiausia reikia pažymėti, kad pradinis tekstas, kuriuo buvo remtasi rengiant šį III priedą, buvo numatytas Šeštosios direktyvos H priedo, kuris buvo įtrauktas 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyvos 92/77/EEB, papildančios bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš



dalis keičiančios Direktyvą 77/388/EEB (OL L 316, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 202), 1 straipsnio 5 punktu, 1 punkte.

- 46 Šis 1 punktas buvo šiek tiek pakeistas Šeštąją direktyvą keičiant Direktyva 2006/112. Iš tiesų, kaip teisingai pabrėžė Komisija per teismo posėdį, žodžių junginys „maisto produktai <...>, skirtų [skirti] žmonių ir gyvūnų maistui“ išskirtas kabliataškiu, be kita ko, Šeštosios direktyvos H priedo 1 punkto versijose danų, prancūzų, italų, olandų ir anglų kalbomis. Kalbant apie šias versijas, šis kabliataškis buvo pakeistas paprastu kableliu šio 1 punkto versijose danų, prancūzų, italų ir olandų kalbomis.
- 47 Todėl pagal Direktyvos 2006/112 3 konstatuojamąją dalį nauja Šeštosios direktyvos struktūros ir teksto redakcija siekiama užtikrinti aiškų ir racionalų nuostatų išdėstymą, iš esmės nepakeičiant galiojančių teisės aktų, net jei bet kuriuo atveju reikėtų padaryti nedaug esminių pakeitimų, kurie yra neatsiejami nuo išdėstymo naujoje redakcijoje.
- 48 Kadangi nėra esminių III priedo 1 punkto pakeitimų, šios nuostatos bendra struktūra turi būti nagrinėjama atsižvelgiant į Šeštosios direktyvos H priedo 1 punkto formulotę, kurioje išreikšti Sąjungos teisės aktų leidėjo ketinimai, kai jis sudarė prekių ir paslaugų, kurioms gali būti taikomas lengvatinis PVM tarifas, sąrašą.
- 49 Šiuo atžvilgiu semantiniu požiūriu kabliataškio vartojimas po žodžių junginio „maisto produktai <...>, skirtų [skirti] žmonių ir gyvūnų maistui“ aiškiai reiškia, kad Šeštosios direktyvos H priedo 1 punktas apima tris atskiras sakinio dalis. Todėl reikia

daryti išvadą, kad šio teisės aktų leidėjo ketinimai nepasikeitė ir III priedo 1 punktą sudaro tos pačios trys sakinio dalys.

50 Kaip teigia generalinis advokatas išvados 54 punkte, kiekviena iš šių trijų sakinio dalių skirta maisto produktams, skirtiems žmonių ir gyvūnų maistui. Iš tiesų pirmoje dalyje nurodomi patys maisto produktai. Trečioji sakinio dalis susijusi su produktais, naudojamais kaip maisto produktų papildai arba pakaitalai. Antroji sakinio dalis susijusi su gyvais gyvūnais, sėklomis, augalais ir sudedamosiomis dalimis, kurie savaime nėra maisto produktai. Logiškai mąstant, ši antroji sakinio dalis, esanti tarp dviejų kitų, turi būti suprantama taip, kad ji apima šiuos elementus tik tiek, kiek jie paprastai naudojami maisto produktams ruošti. Ši vertinimą patvirtina faktas, kad, priešingai nei tvirtina Nyderlandų Karalystė, kai kurios sėklos ir augalai paprastai gali būti naudojami maisto produktams ruošti. Sąvokos „gyvi gyvūnai“ vartojimas šiame sąraše reiškia, kad lengvatinis PVM tarifas taikomas tiekimui, įvykusiam vienu etapu anksčiau nei gyvūnų skerdimas.

51 Todėl III priedo 1 punkto bendra struktūra rodo, jog reikia laikytis aiškinimo, pagal kurį lengvatinis PVM tarifas gyvūnų tiekimui gali būti taikomas, tik jei šie gyvūnai paprastai naudojami maisto produktams paruošti.

52 Kalbant apie III priedo 1 punkto tikslą, svarbu pažymėti, kad Komisija, atsakydama į Teisingumo Teismo raštu pateiktą klausimą, nurodė, o tam kitos bylos šalys neprieštaravo, jog Sąjungos teisės aktų leidėjas, rengdamas Šeštosios direktyvos H priedą, siekė, jog svarbiausioms prekėms bei socialiniams ir kultūriniais tikslams skirtoms

prekėms ir paslaugoms, jeigu nekelia konkurencijos iškreipimo grėsmės ar kelia tik labai mažą, gali būti taikomas lengvatinis PVM tarifas.

- 53 III priedo pradžioje net prieš „vandens tiekimą“ ir „farmacijos gaminius“ minimi maisto produktai priskirtini svarbiausioms prekėms. Sąjungos teisės aktų leidėjas, leisdamas maisto produktams taikyti lengvatinį, o ne standartinį PVM tarifą, siekė padaryti juos pigesnius ir labiau įperkamus galutiniam vartotojui, kuris galiausiai sumoka PVM (žr., be kita ko, 2006 m. spalio 3 d. Sprendimo *Banca popolare di Cremona*, C-475/03, Rink. p. I-9373, 22 punktą ir 2007 m. spalio 11 d. Sprendimo *KÖGÁZ ir kt.*, C-283/06 ir C-312/06, Rink. p. I-8463, 30 punktą). Siekdamas visiškai pasiekti šį tikslą teisės aktų leidėjas, logiškai mąstydamas, išplėtė šio lengvatinio PVM tarifo taikymą elementams, kurie savaime nėra maisto produktai, bet paprastai naudojami maisto produktams ruošti.
- 54 Iš to, kas minėta, matyti, pirma, kad pagal III priedo 1 punktą leidžiama taikyti lengvatinį PVM tarifą tik gyviems gyvūnams, paprastai naudojamiems maisto produktams paruošti, ir, antra, kad šios nuostatos tikslas yra galutiniam vartotojui palengvinti šių maisto produktų įsigijimą.
- 55 Sąjungos teisės aktų leidėjas, šio 1 punkto antroje sakinio dalyje pavartodamas modalinį žodį „paprastai“, siekė apimti gyvūnus, kurie paprastai ir iš esmės patenka į žmonių ir gyvūnų maisto grandinę. Taip yra, be kita ko, galvijų, avių, ožkų ir kiaulių, nurodytų Apyvartos mokesčio įstatymo a. 4 punkto a papunktyje, atveju. Kiekvienam šiems rūšims priklausančių gyvūnų tiekimui gali būti taikomas lengvatinis PVM tarifas, neišnagrinėjus konkretaus gyvūno konkrečios situacijos.

- 56 Tačiau žinoma, kad Sąjungoje arklių situacija skiriasi nuo ankstesniame punkte minėtų rūšių. Iš tiesų, kaip pažymėjo generalinis advokatas išvados 65 punkte, arkliai nėra paprastai ir iš esmės naudojami maisto produktams ruošti, net jei kai kurie iš jų iš tiesų bus skirti žmonių ar gyvūnų maistui.
- 57 Atsižvelgiant į šią specialią arklių, kurie paprastai nenaudojami maisto produktams ruošti, tačiau kai kurie iš jų gali būti tiekiami vartoti, situaciją, darytina išvada, kad paisant Sąjungos teisės aktų leidėjo tikslo svarbiausias prekes padaryti pigesnes galutiniams vartotojui III priedo 1 punktą turi būti aiškinamas taip, kad tik arklio, skersino naudoti maisto produktams ruošti, tiekimui gali būti taikomas lengvatinis PVM tarifas.
- 58 Reikia pridurti, kad pagal nusistovėjusią teismo praktiką nuostatos, kuriomis nukrypstama nuo principo, turi būti aiškinamos siaurai (žr., be kita ko, 1995 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Oude Luttikhuis ir kt.*, C-399/93, Rink. p. I-4515, 23 punktą ir 2010 m. birželio 17 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-492/08, Rink. p. I-5471, 35 punktą). Tačiau leidimas taikyti lengvatinį PVM tarifą bet kokiam arklių tiekimui reikėtų platų III priedo 1 punkto aiškinimą.
- 59 Taigi pagal šį 1 punktą valstybei narei neleidžiama taikyti lengvatinio PVM tarifo bet kokiam gyvū arklių, nepaisant jų paskirties, tiekimui.

- 60 Jokie kiti Nyderlandų Karalystės ir dviejų jos pusėje į bylą įstojusių šalių argumentai negali paneigti šios išvados.
- 61 Iš tikrųjų, pirmiausia kalbant apie Reglamentą Nr. 504/2008, susijusį su arklinių identifikavimo metodais, tiesa, kad pagal šio reglamento 20 straipsnio 1 dalį arklinių šeimos gyvūnas „laikomas skerstinu ir skirtu žmonėms vartoti, jeigu nepripažįstama priešingai“ gyvūno tapatybės nustatymo dokumente. Šio straipsnio 2 dalyje patikslinama, kad prieš bet kokią numatytą gydymą, atsakingas veterinarijos gydytojas nustato, ar skerstinas arklinis skirtas žmonėms vartoti, „kaip paprastai yra“, arba nėra skirtas žmonėms vartoti.
- 62 Tačiau reikia priminti, kad Reglamento Nr. 504/2008 dalykas labai skiriasi nuo III priedo 1 punkto dalyko. Iš tiesų šiuo reglamentu atsižvelgiama į tai, kad arklys gali būti suvartojamas žmonių maistui ir todėl numatoma tvarka, skirta užtikrinti, kad žmonių maisto grandinei priklausantis arklys nebūtų netinkamas vartoti. Šiuo atžvilgiu, siekiant geriau kontroliuoti veterinarinių medikamentų administravimą, šiame reglamente numatoma, kad arklinių šeimos gyvūnas iš esmės laikomas skerstinu ir skirtu žmonėms vartoti.
- 63 Tačiau pagal Reglamentą Nr. 504/2008 negalima nustatyti, kuris arklys galiausiai bus tam skirtas. Be to, šio reglamento 20 straipsnyje taip pat numatyta, kad arklys gali nebūti skirtas žmonėms vartoti.

- 64 Šiomis aplinkybėmis remiantis Reglamento Nr. 504/2008 20 straipsniu negalima daryti išvados, kad Sąjungos teisės aktų leidėjo teigimu, arklys paprastai naudojamas maisto produktams paruošti.
- 65 Antra, kalbant apie argumentą, kad bet kokiam arklių tiekimui turi būti taikomas lengvatinis PVM tarifas pagal III priedo 11 punktą, reikia pabrėžti, kad valstybėse narėse arkliai paprastai ir iš esmės nenaudojami žemės ūkio gamyboje. Iš to matyti, kad turi būti taikomas analogiškas to paties priedo 1 punktui taikytas pagrindimas, t. y. tik arklių, skirtų naudoti žemės ūkio gamyboje, tiekimui gali būti taikomas lengvatinis PVM tarifas. Kaip ir pagal 1 punktą, pagal 11 punktą neleidžiama taikyti lengvatinio PVM tarifo bet kokiam arklių tiekimui.
- 66 Trečia, kalbant apie argumentą, susijusį su PVM neutralumo principu, kuris neleidžia nustatyti taikytiną šio mokesčio tarifą pagal arklių paskirtį, reikia priminti, kad pagal nusistovėjusią teismo praktiką pagal PVM sistemai būdingą mokesčio neutralumo principą draudžiama PVM atžvilgiu skirtingai vertinti panašias prekes ar paslaugas, kurios konkuruoja tarpusavyje, todėl šioms prekėms ar paslaugoms turi būti taikomas vienodas tarifas (žr., be kita ko, 2001 m. spalio 11 d. Sprendimo *Adam*, C-267/99, Rink. p. I-7467, 36 punktą ir 2010 m. gegužės 6 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-94/09, Rink. p. I-4261, 40 punktą). Tačiau, atsižvelgiant atitinkamą toliau minimų arklinių naudojimą, skerstinas arklys nepanašus nei į sportinį žirgą, nei į naminių arklių, jei šis gyvūnas parduodamas kaip toks. Todėl, kaip nurodė generalinis advokatas išvados 78 punkte, šios arklių rūšys nekonkuruoja tarpusavyje, taigi jiems gali būti taikomi skirtingi PVM tarifai.

- 67 Šiomis aplinkybėmis Komisijos pateiktą ieškinį reikia laikyti pagrįstu.
- 68 Todėl reikia konstatuoti, kad taikydama lengvatinį PVM tarifą bet kokiam arklių tiekimui, importui ir įsigijimui Bendrijos viduje, Nyderlandų Karalystė neįvykdė įsipareigojimų pagal Šeštosios direktyvos 12 straipsnį, skaitomą kartu su jos H priedu, ir Direktyvos 2006/112 96–98 straipsnius ir 99 straipsnio 1 dalį, skaitomus kartu su III priedu.

### **Dėl bylinėjimosi išlaidų**

- 69 Pagal Procedūros reglamento 69 straipsnio 2 dalį pralaimėjusiai šaliai nurodoma padengti bylinėjimosi išlaidas, jei laimėjusi šalis to reikalavo. Kadangi Komisija reikalavo priteisti bylinėjimosi išlaidas ir Nyderlandų Karalystė pralaimėjo bylą, pastaroji turi jas padengti.
- 70 Vadovaujantis to paties straipsnio 4 dalies pirmą pastraipą Vokietijos Federacinė Respublika ir Prancūzijos Respublika, įstojusios į bylą šalys, pačios padengia savo bylinėjimosi išlaidas.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (pirmoji kolegija) nusprendžia:

- 1. Taikydama lengvatinį pridėtinės vertės mokesčio tarifą bet kokiam arklių tiekimui, importui ir įsigijimui Bendrijos viduje, Nyderlandų Karalystė neįvykdė įsipareigojimų pagal 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, iš dalies pakeistos 2006 m. vasario 14 d. Tarybos direktyva 2006/18/EB, 12 straipsnį, skaitomą kartu su jos H priedu, ir 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 96–98 straipsnius ir 99 straipsnio 1 dalį, skaitomus kartu su jos III priedu.**

- 2. Priteisti iš Nyderlandų Karalystės bylinėjimosi išlaidas.**
  
- 3. Vokietijos Federacinė Respublika ir Prancūzijos Respublika padengia savo bylinėjimosi išlaidas.**

Parašai.