

C?41/09. sz. ügy

Európai Bizottság

kontra

Holland Királyság

„Tagállami kötelezettségzegés – Hozzáadottérték?adó – Hatodik HÉA?irányelv – 2006/112/EK irányelv – Kedvezményes adómérték alkalmazása – Általában emberi és állati fogyasztásra szánt élelmiszer készítésére szolgáló él? állatok – Lovak értékesítése, behozatala és beszerzése”

Az ítélet összefoglalása

Adórendekezesek – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – A tagállamok azon lehet?sége, hogy bizonyos termékértékesítésekre és szolgáltatásnyújtásokra kedvezményes adómértéket alkalmazzanak

(A 2006/18 irányelvvvel módosított 77/388 tanácsi irányelv, 12. cikk, H. melléklet, és a 2006/112 tanácsi irányelv, 96–99. cikk, (1) bekezdés, III. melléklet)

Az a tagállam, amely a lovak Közösségen belüli valamennyi értékesítésére, behozatalára és beszerzésére kedvezményes hozzáadottérték?adó mértéket alkalmaz, nem teljesíti a 2006/18 irányelvvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó?rendszer: egységes adóalap megállapításról szóló 77/388 hatodik irányelv H. mellékletével összefüggésben értelmezett 12. cikkéb?l, valamint a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló 2006/112 irányelv III. mellékletével összefüggésben értelmezett 96., 97., 98. cikkéb?l és 99. cikkének (1) bekezdéséb?l ered? kötelezettségeit.

Ugyanis egyfel?l a III. melléklet 1. pontja csak az általában élelmiszer?készítésre szolgáló él? állatok esetében teszi lehetővé a kedvezményes hozzáadottértékadó?mérték alkalmazását, másfel?l pedig e rendelkezés célja a végs? fogyasztók számára az élelmiszerek vásárlásának megkönnyítése.

Márpedig az Unióban a lovak e sajátos helyzetére tekintettel, amely szerint ugyan általában nem élelmiszer?készítésre szolgálnak, azonban egyes példányaik mégis fogyasztásra kerülnek, úgy kell tekinteni, hogy az uniós jogalkotónak az alapvet? termékek végs? fogyasztó számára történ? olcsóbbá tételére irányuló célkit?zése fényében a 2006/112 irányelv III. mellékletének 1. pontját úgy kell értelmezni, hogy a lovak értékesítésére csak akkor alkalmazható kedvezményes hozzáadottértékadó?mérték, ha arra az állat élelmiszer?készítés végett történ? levágása érdekében kerül sor.

(vö. 54., 57., 68. pont és a rendelkez? rész)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2011. március 3. (*)

„Tagállami kötelezettségszegés – Hozzáadottértékadó – Hatodik HÉA-irányelv – 2006/112/EK irányelv – Kedvezményes adómérték alkalmazása – Általában emberi és állati fogyasztásra szánt élelmiszer készítésére szolgáló élő állatok – Lovak értékesítése, behozatala és beszerzése”

A C-41/09. sz. ügyben,

az EK 226. cikk alapján kötelezettségszegés megállapítása iránt a Bírósághoz 2009. január 29-én

az **Európai Bizottság** (képviselik: D. Triantafyllou és W. Roels, meghatalmazotti minőségben, kézbesítési cím: Luxembourg)

felperesnek

a **Holland Királyság** (képviselik: C. Wissels, M. Noort, M. de Grave és J. Langer, meghatalmazotti minőségben)

alperes ellen,

támogatják:

a **Németországi Szövetségi Köztársaság** (képviselik: M. Lumma és C. Blaschke, meghatalmazotti minőségben, kézbesítési cím: Luxembourg),

a **Francia Köztársaság** (képviseli: B. Beaupère-Manokha, meghatalmazotti minőségben)

beavatkozók,

benyújtott keresete tárgyában,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: A. Tizzano tanácselnök, J.-J. Kasel, A. Borg Barthet, M. Safjan (elsőadó) és M. Berger bírák,

elsőtanácsnok: Y. Bot,

hivatalvezető: M. Ferreira elsőtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2010. szeptember 7-i tárgyalásra,

a elsőtanácsnok indítványának a 2010. október 5-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Keresetével az Európai közösségek Bizottsága annak megállapítását kéri a Bíróságtól, hogy a Holland Királyság – mivel egyes, általában nem emberi vagy állati fogyasztásra szánt élelmiszer készítésére szolgáló élő állatok, nevezetesen a lovak Közösségen belüli értékesítésére, behozatalára és beszerzésére kedvezményes hozzáadottértékadó (a továbbiakban: HÉA) mértéket alkalmazott – nem teljesítette a 2006. február 14-i 2006/18/EK tanácsi irányelvvel (HL L 51., 12. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról

– közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) H. mellékletével összefüggésben értelmezett 12. cikkéből, valamint a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.) III. mellékletével (a továbbiakban: III. melléklet) összefüggésben értelmezett 96., 97., 98. cikkéből és 99. cikkének (1) bekezdéséből eredő kötelezettségeit.

Jogi háttér

Az Unió szabályozása

2 A 2006/112 irányelv 2007. január 1-jével hatályon kívül helyezte az addig hatályos uniós HÉA-szabályozást, így különösen a hatodik tanácsi irányelvet, és annak helyébe lépett.

3 A 2006/112 irányelv (1) és (3) preambulumbekkezdése értelmében a hatodik irányelv átdolgozására szükség volt annak biztosítása érdekében, hogy valamennyi alkalmazandó rendelkezés világos és ésszerű módon kerüljön bemutatásra átdolgozott szerkezetben és szövegezésben, bár ez elviekben nem eredményez érdemi változásokat a meglévő jogszabályban.

4 Így a 2006/112 irányelv 96., 97., 98. cikke és 99. cikkének (1) bekezdése a hatodik irányelv 12. cikke, illetve H. melléklete különböző rendelkezéseinek felel meg.

5 A 2006/112. irányelv 96. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A tagállamok egy általános HÉA-mértéket alkalmaznak, amelyet minden egyes tagállam az adóalap százalékában határoz meg, és amely azonos a termékértékesítésre és a szolgáltatásnyújtásra.”

6 Ezen irányelv 97. cikke elírja:

„(1) 2006. január 1-jétől 2010. december 31-ig az általános adómérték nem lehet kevesebb, mint 15%.

(2) A Tanács a[z EK] Szerződés 93. cikkének megfelelően határoz a 2010. december 31-e után alkalmazandó általános adómértékről.”

7 Ugyanezen irányelv 98. cikkének szövege a következő:

„(1) A tagállamok egy vagy két kedvezményes adómértéket alkalmazhatnak.

(2) A kedvezményes adómértéket csak a III. mellékletben szereplő kategóriák termékértékesítéseire és szolgáltatásnyújtásaira lehet alkalmazni.

[...]

(3) Ha a tagállamok az (1) bekezdésben meghatározott kedvezményes adómértéket az egyes termékekre alkalmazzák, a Kombinált Nomenklatúrát alkalmazhatják az adott termékek pontos meghatározásához.”

8 A 2006/112 irányelv 99. cikkének (1) bekezdése szerint:

„A kedvezményes adómértéket az adóalap százalékában kell meghatározni, amely nem lehet kevesebb, mint 5%.”

9 A III. melléklet, amelynek címe: „Az olyan termékek és szolgáltatások jegyzéke, amelyek értékesítésére a 98. cikkben említett kedvezményes adómértéket lehet alkalmazni”, 1. pontjában a következőket említi:

„Emberi és állati fogyasztásra szolgáló élelmiszerek (beleértve az italokat is, de az alkoholos italok kivételével); általában élelmiszerkészítésre szolgáló él? állatok, magvak, növények és összetev?k; általában élelmiszer kiegészítésére vagy helyettesítésére szolgáló termékek”.

10 E rendelkezés megfelel a hatodik irányelv H. mellékletének 1. pontjának.

11 A III. melléklet 11. pontja, amely megfelel a hatodik irányelv H. melléklete 10. pontjának, a következőképpen szól:

„olyan típusú termékek értékesítése és szolgáltatások nyújtása, amelyeket általában a mez?gazdasági termelésben használnak, kivéve az olyan tárgyi eszközöket, mint a gépek és épületek”.

A nemzeti szabályozás

12 A forgalmi adóról szóló 1968. június 28?i törvény (Wet op de omzetbelasting, Staatsblad 1968. 329. sz., a továbbiakban: forgalmi adóról szóló törvény) 9. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) Az adó mértéke 19%.

(2) Az (1) bekezdést?l eltér?en az adó mértéke:

a) a jelen törvényhez csatolt I. táblázatban szerepl? termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások esetén 6%;

[...]

13 Az említett I. táblázat a.1. és a.4. pontjának szövege a következő:

„a.

1. élelmiszerek, nevezetesen:

a) az általában emberi fogyasztásra szánt élelmiszerek és italok;

b) a nyilvánvalóan az a) pontban meghatározott élelmiszerek és italok el?állításához használt, és ezekben részben vagy egészben el?forduló termékek;

c) az a) pontban meghatározott élelmiszerek és italok kiegészítésére vagy helyettesítésére szolgáló termékek, figyelembe véve, hogy az alkoholos italok nem tekinthet?ek élelmiszernek;

[...]

4.

- a) szarvasmarha-, juh-, kecske-, sertés-, illetve lófélék;
- b) az a) pontban nem szereplő állatok, amelyek nyilvánvalóan a fenti 1. pontban meghatározott élelmiszerek gyártására vagy előállítására szolgálnak, vagy amelyeket nyilvánvalóan ezen állatok tenyésztéséhez használnak;
- c) az a) és b) pontban meghatározott állatok belső ségei;
- d) a nyilvánvalóan az a) és b) pontban meghatározott állatok szaporításához használt termékek”.

A pert megelőző és a Bíróság előtti eljárás

14 A Bizottság, miután úgy ítélte meg, hogy a Holland Királyság – mivel egyes, általában nem emberi vagy állati fogyasztásra szánt élelmiszer készítésére szolgáló élő állatok, nevezetesen a lovak Közösségen belüli értékesítésére, behozatalára és beszerzésére kedvezményes HÉA-mértéket alkalmazott – nem teljesítette a hatodik irányelv H. mellékletével összefüggésben értelmezett 12. cikkében eredő kötelezettségeit, az EK 226. cikk szerinti eljárás megindításáról határozott. 2006. április 10-én levelében a Bizottság felszólította e tagállamot erre vonatkozó észrevételeinek megtételére.

15 A Holland Királyság 2006. június 27-én válaszelevelében elismerte, hogy a nemzeti szabályozásban bizonyos élő állatok értékesítésére megállapított kedvezményes HÉA-mérték hatálya szélesebb körű, mint ahogyan azt a hatodik irányelv lehetővé teszi. Jelezte, hogy az ezen irányelvnek való megfelelésre irányuló törvénytervezetet már benyújtották a holland parlamenthez, és a jogszabálymódosítás valószínűleg 2007. január 1-jén fog hatályba lépni.

16 Mivel azonban a Holland Királyság e törvénytervezetet nem fogadta el, a Bizottság 2007. október 23-án indokolással ellátott véleményt bocsátott ki, amelyben felhívta e tagállamot arra, hogy a kézbesítéstől számított két hónapos határidőn belül tegye meg a véleményben foglaltaknak való megfeleléshez szükséges intézkedéseket.

17 2007. november 26-én levelében a Holland Királyság azt a választ adta erre az indokolással ellátott véleményre, hogy az említett törvénytervezet vitája a parlament második kamarájának állandó pénzügyi bizottsága előtt folyamatban van. 2008. március 31-én azonban e tagállam arról tájékoztatta a Bizottságot, hogy az említett törvénytervezet elfogadását jelenleg nem tartja célszerűnek.

18 A Bizottság ilyen körülmények között nyújtotta be a jelen keresetet.

19 A Bíróság elnöke 2009. szeptember 18-án és november 20-án végzésével engedélyezte a Németországi Szövetségi Köztársaságnak és a Francia Köztársaságnak a Holland Királyság kérelmeinek támogatása végett történő beavatkozását.

A keresetről

A felek érvei

20 A Bizottság hangsúlyozza, hogy a 2006/112 irányelv III. mellékletével összefüggésben értelmezett 96., 97., 98. cikke és 99. cikkének (1) bekezdése a Közösségen belüli értékesítésekre és – *mutatis mutandis* – a Közösségbe történő behozatalokra és a Közösségen belüli beszerzésekre alkalmazandó.

21 A III. melléklet 1. pontja szövegének értelmében az él? állatokra, magvakra, növényekre és egyéb összetev?kre csak akkor alkalmazható kedvezményes HÉA?mérték, ha általában élelmiszer?készítésre szolgálnak, amely feltétel a lovak esetében nem teljesül.

22 Emellett a Bizottság álláspontja szerint a Bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy az említett 1. pontot szigorúan kell értelmezni, csakúgy mint valamennyi kedvezményes HÉA?mértéket megállapító rendelkezést.

23 Következésképpen a forgalmi adóról szóló törvény, mivel egyes él? állatok, nevezetesen a lovak értékesítésére kedvezményes HÉA?mértéket ír el? még abban az esetben is, ha azok nem élelmiszerek készítésére vagy gyártására szolgálnak, nem felel meg a 2006/112 irányelv rendelkezéseinek.

24 Válaszában a Bizottság hozzáteszi, hogy a III. melléklet 1. pontjának francia, olasz és angol nyelvi változata meger?síti, hogy csak azon termékek esetében alkalmazható kedvezményes HÉA?mérték, amelyek valamilyen módon emberi vagy állati fogyasztásra szánt élelmiszerek készítésére szolgálnak.

25 A Bizottság el?adja továbbá, hogy az állatok nem min?sülnek élelmiszernek. A III. melléklet 1. pontjában az „él? állatok” kifejezés használatával az uniós jogalkotónak tehát az volt a célja, hogy az élelmiszer?el?állítás jelent?s részét figyelembe vegye. E kitétel hiányában ugyanis az él? állatok értékesítése általános HÉA?mérték alá esne, és így az élelmiszerek kategóriájába tartozó feldolgozott késztermékek drágábbak lennének.

26 A Bizottság álláspontja szerint továbbá az említett 1. pontot nem úgy kell értelmezni, hogy a lovak minden értékesítése általános HÉA?mérték alá esik. E rendelkezés ugyanis a kedvezményes HÉA?mérték alkalmazását az ügylet tárgyát képez? ló és az adott ügylet függvényében teszi lehetővé. E tekintetben az állat szándékolt felhasználásának meghatározása olyan körülmények alapján történhet, mint az ár és az állat fajtája.

27 Végül a Bizottság megjegyzi, hogy nem minden lovat használnak mez?gazdasági célokra.

28 A Holland Királyság mindenekel?tt el?adja, hogy a Bizottság a pert megel?z? eljárásban és a keresetlevelében a forgalmi adóról szóló törvényhez csatolt I. táblázat a.4. pontja a) alpontjában felsorolt állatfajok közül csak lóféléket említette. Ennélfogva a keresetet mint elfogadhatatlant el kell utasítani, amennyiben az a kedvezményes HÉA?mértéknek a lovakon kívüli más él? állatok esetében történ? alkalmazására vonatkozik.

29 A Holland Királyság ezt követ?en els?sorban arra hivatkozik, hogy a III. melléklet 1. pontjának sem a holland, sem egyéb nyelvi változata nem er?síti meg azt az értelmezést, hogy az „általában élelmiszer-készítésre szolgáló” kifejezést az él? állatokra, a magvakra és a növényekre is alkalmazni kell. Épp ellenkez?leg, e rendelkezés német nyelvi változata szerint ezt a rendelkezést kizárólag az összetev?kre kell alkalmazni. Álláspontja szerint ez az egyetlen lehetséges értelmezés, hiszen például a magvak általában nem élelmiszerek készítésére szolgálnak. Ennélfogva a lovak, mint él? állatok, az említett 1. pont hatálya alá tartoznak függetlenül attól, hogy általában élelmiszer?készítésre szolgálnak?e.

30 Másodlagosan, a Holland Királyság el?adja, hogy a Bizottság semmilyen olyan tényt nem szolgáltatott, amelyb?l kiderülne, hogy a lovak általában nem élelmiszer?készítésre szolgálnak. Márpedig a Bizottság kötelezettségszegés megállapítására irányuló keresetét nem alapíthatja vélelemre.

31 Harmadlagosan, a Holland Királyság azt állítja, hogy a lovak valójában általában élelmiszer-készítésre szolgálnak. E tekintetben a III. melléklet 1. pontjában az „általában” határozószó alkalmazásából az következik, hogy nem azt kell vizsgálni, hogy az egyes lovak külön-külön, hanem azt, hogy az állatok meghatározott csoportja élelmiszer-készítésre szolgál-e. Márpedig vágóállatként bármelyik ló a vágóhídra kerülhet, még akkor is, ha egy ló rendeltetése időlegesen módosítható, például annak versenylóként történő használatával. A Holland Királyság e tekintetben a C/233/05. sz. V.O.F. Dressuurstal Jaspers ügyben 2006. június 1-jén hozott végzésre, valamint a 90/426/EGK és a 90/427/EGK tanácsi irányelvnek a lófélék azonosítási módszereinek tekintetében történő végrehajtásáról szóló, 2008. június 6-i 504/2008/EK bizottsági rendelet (HL L 149., 3. o.) 20. cikkére hivatkozik, amelyekből álláspontja szerint az következik, hogy a lóféléket szabályként emberi fogyasztásra való vágásra szánt állatoknak kell tekinteni.

32 Emellett e tagállam álláspontja szerint a Bizottság megközelítése alkalmazhatatlan a gyakorlatban, amennyiben szükségessé tenné valamennyi lóértékesítés esetében a ló rendeltetésének vizsgálatát, annál is inkább, mivel a vevő szándéka e tekintetben eltérhet az eladótól.

33 Utolsó érvként, a Holland Királyság szerint a lovak olyan termékek, amelyeket általában a mezőgazdasági termelésben használnak. Így valamennyi lóértékesítés esetében kedvezményes HÉA-mérték alkalmazható a III. melléklet 11. pontja alapján.

34 Viszónvázában a Holland Királyság hozzáteszi, hogy a Bizottság által javasolt megoldás, azaz a kedvezményes HÉA-mérték valamennyi alapanyagra és félkész termékre történő alkalmazása ellen szól az is, hogy a III. melléklet 1. pontja valamennyi élő állatra vonatkozik. Továbbá nem bizonyítható, hogy a késztermék az árkövetés miatt drágább lenne.

35 Végül a Bizottság által javasolt értelmezés sértené a jogbiztonság elvét. Az adóalanynak ugyanis minden esetben külön kellene vizsgálnia, hogy a ló értékesítésére az általános HÉA-mérték vagy kedvezményes HÉA-mérték alkalmazandó-e, holott az állat rendeltetése csak utóbb állapítható meg.

36 A Németországi Szövetségi Köztársaság eladja, hogy noha a Bizottság által idézett egyetlen nyelvi változat sem teszi lehetővé a III. melléklet 1. pontja hatályának egyértelmű meghatározását, e rendelkezés német nyelvi változatából az következik, hogy az „általában élelmiszer-készítésre szolgáló” fordulat kizárólag az összetevőkre vonatkozik. Egyébiránt az alkalmazandó HÉA-mértéknek a vevő általi felhasználási módja alapján történő meghatározása sértené az adósemlegesség elvét.

37 A Francia Köztársaság álláspontja szerint az említett 1. pont lehetővé teszi a kedvezményes HÉA-mérték alkalmazását valamennyi élő állat értékesítése esetén függetlenül azok felhasználásától. Ugyanis csakúgy, mint a növényeket és a magvakat, az élő állatokat is meg kell különböztetni az általában élelmiszer-készítésre szolgáló összetevőktől. Mindenesetre a lovak általában élelmiszer-készítésre szolgáló állatoknak minősülnek.

A Bíróság álláspontja

38 Mindenekelőtt emlékeztetni kell arra, hogy a tárgyaláson a Bizottság eladta, hogy a forgalmi adóról szóló törvény a.4. pontjának a) alpontjában felsorolt állatok közül a kereset kizárólag a lovakra irányul, mivel a szarvasmarha-, juh-, kecske- és sertésféléket legnagyobb mértékben emberi vagy állati fogyasztásra tenyésztik.

39 Következésképpen a jelen keresetet úgy kell érteni, hogy a Bizottság azt kifogásolja a

Holland Királysággal szemben, hogy a lovak Közösségen belüli értékesítésére, behozatalára és beszerzésére kedvezményes HÉA-mértéket alkalmaz.

40 A felek mindenekelőtt a III. melléklet 1. pontjának az értelmezésével kapcsolatban nem értenek egyet, és mindegyikük e rendelkezés különböző nyelvi változataira hivatkozik az érvelése alátámasztására.

41 E tekintetben meg kell állapítani, hogy az említett 1. pontnak az Unió egyes hivatalos nyelvei szerinti értelme eltér?

42 Egyfelől ugyanis a III. melléklet 1. pontjának német [„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”] és holland [„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”] nyelvi változatai szerint, amelyekre a Holland Királyság alapozza álláspontját, az „általában élelmiszerkészítésre szolgáló” fordulat kizárólag az összetevőkre vonatkozik, amiből az következik, hogy az élő állatok valamennyi értékesítésére, függetlenül azok felhasználásától, kedvezményes HÉA-mérték alkalmazható.

43 Másfelől ugyanezen 1. pont angol [„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”], francia [„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”] és olasz [„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”] nyelvi változatai, amelyekre a Bizottság hivatkozik, eltérő mértékben ugyan, de értelmezhető úgy, hogy az „általában élelmiszerkészítésre szolgáló” fordulat nemcsak az összetevőkre vonatkozik, hanem az élő állatokra, a növényekre és a magvakra is.

44 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint egy uniós jogi rendelkezés valamely nyelvi változatának megfogalmazása nem szolgálhat e rendelkezés értelmezésének kizárólagos alapjául, illetve e tekintetben nem élvezhet elsőbbséget más nyelvi változatokkal szemben. Az ilyen megközelítés ugyanis összeegyeztethetetlen lenne az uniós jog egységes alkalmazásának követelményével. Az uniós szövegek egyes nyelvi változatai közötti eltérés esetén a szóban forgó rendelkezést azon szabályozás általános rendszerére és céljára tekintettel kell értelmezni, amelynek az a részét képezi (lásd a C-372/88. sz. Cricket St Thomas ügyben 1990. március 27-én hozott ítélet [EBHT 1990., I-1345. o.] 18. és 19. pontját, a C-149/97. sz. Institute of the Motor Industry ügyben 1998. november 12-én hozott ítélet [EBHT 1998., I-7053. o.] 16. pontját, valamint a C-451/08. sz. Helmut Müller-ügyben 2010. március 25-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 38. pontját).

45 A III. melléklet 1. pontjának az általános rendszerét illetően először is meg kell állapítani, hogy az e III. melléklet összeállításánál referenciaként szolgáló eredeti szöveg a hatodik irányelv H. mellékletének 1. pontjában szerepel, amely mellékletet a közös hozzáadottértékadórendszer

kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelv módosításáról szóló, 1992. október 19-i 92/77/EGK tanácsi irányelv (HL L 316., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 202. o.) 1. cikkének 5. pontja illesztette be a hatodik irányelvbe.

46 Ezen 1. pont kisebb módosításra került, amikor a 2006/112 irányelv a hatodik irányelv helyébe lépett. Amint ugyanis azt a Bizottság a tárgyaláson helyesen megjegyezte, az „[e]mberi és állati fogyasztásra szolgáló élelmiszerek [...]” fordulatot a hatodik irányelv H. melléklete 1. pontjának – többek között – a dán, a francia, az olasz, a holland és az angol nyelvi változatában pontosvessző követi. Márpedig e nyelvi változatokban az említett 1. pontban a pontosvessző helyére egyszerű vessző került a dán, a francia, az olasz és a holland nyelvi változatban.

47 Ugyanakkor a 2006/112 irányelv (3) preambulumbekzdése szerint a hatodik irányelv szerkezetének és szövegezésének átdolgozása annak biztosítására irányul, hogy a rendelkezések világos és érthető módon kerüljenek bemutatásra, elviekben anélkül, hogy ez érdemi változásokat eredményezne a meglévő jogszabályban, jóllehet néhány lényegi módosítást, amelyek az átdolgozási művelettel együtt járnak, mindenestre el kell végezni.

48 A III. melléklet 1. pontjának lényegi módosítása hiányában e rendelkezés általános rendszerét a hatodik irányelv H. melléklete 1. pontjának szövegére tekintettel kell megvizsgálni, amely kifejezi az uniós jogalkotónak az azon termékek és szolgáltatások jegyzékének összeállításakor követett szándékát, amelyek esetében kedvezményes HÉA-mérték alkalmazható.

49 E tekintetben szemantikai szempontból a pontosvessző használata az „[e]mberi és állati fogyasztásra szolgáló élelmiszerek [...]” fordulatot követően világosan jelzi, hogy a hatodik irányelv H. mellékletének 1. pontja három jól elkülönülő mondatrészt tartalmaz. Ebből tehát ? miután az uniós jogalkotó szándéka nem változott ? azt a következtetést kell levonni, hogy a III. melléklet 1. pontja ugyanebből a három mondatrészből áll.

50 Amint azt a f?tanácsnok az indítványának 54. pontjában kifejtette, a fent említett mindhárom mondatrész az emberi és állati fogyasztásra szolgáló élelmiszerekkel foglalkozik. Az első mondatrész említi a tulajdonképpeni élelmiszereket. A harmadik mondatrész az élelmiszerek kiegészítésére vagy helyettesítésére szolgáló termékekre vonatkozik. A második mondatrész az él? állatokra, magvakra, növényekre és összetev?kre vonatkozik, amelyek önmagukban nem min?sülnek élelmiszereknek. A logika azt diktálja, hogy ezt a két másik mondatrész közé ékelt második mondatrészt úgy kell értelmezni, hogy az csak abban az esetben terjed ki a fenti termékekre, ha azok általában élelmiszer?készítésre szolgálnak. Ezt az értelmezést támasztja alá, hogy a Holland Királyság állításával ellentétben egyes magvak és növények szolgálhatnak általában élelmiszer?készítésre. Az „él? állatok” kifejezés használata e felsorolásban arra utal, hogy a kedvezményes HÉA-mérték az állatok levágása el?tt történ? értékesítésekre alkalmazandó.

51 Következésképpen a III. melléklet 1. pontjának általános rendszere azon értelmezés elfogadására vezet, amely szerint az él? állatok értékesítése esetében akkor alkalmazható kedvezményes HÉA-mérték, ha ezek az állatok általában élelmiszer?készítésre szolgálnak.

52 A III. melléklet 1. pontjának célját illetően meg kell jegyezni, hogy a Bíróság által írásban feltett kérdésre válaszul a Bizottság – anélkül, hogy az eljárásban résztvevő többi fél ezt vitatta volna – eladta, hogy az uniós jogalkotó a hatodik irányelv H. mellékletének elfogadásakor azt a célt követte, hogy az alapvető termékek, valamint bizonyos szociális vagy kulturális célnak megfelelő termékek és szolgáltatások esetében kedvezményes HÉA-mérték legyen alkalmazható, amennyiben ez nem vagy csak korlátozott mértékben jelent veszélyt a verseny torzítása szempontjából.

53 A III. melléklet legelején – így a „vízszolgáltatást” és a „gyógyszerészeti termékeket” megelvezően – említett élelmiszerek az alapvető termékek körébe tartoznak. Az uniós jogalkotó célja azzal, hogy az élelmiszerek vonatkozásában az általános HÉA-mérték helyett lehetővé tette a kedvezményes HÉA-mérték alkalmazását, az volt, hogy e termékeket olcsóbbá, és így elérhetőbbé tegye a végső fogyasztó részére, aki a HÉA terhét végül viseli (lásd különösen a C-475/03. sz. Banca popolare di Cremona ügyben 2006. október 3-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-9373. o.] 22. pontját, valamint a C-283/06. és C-312/06. sz., KÖZGÁZ és társai egyesített ügyekben 2007. október 11-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-8463. o.] 30. pontját). E cél teljes elérése érdekében az említett jogalkotó logikusan kiterjesztette e kedvezményes HÉA-mérték alkalmazását azokra a termékekre is, amelyek önmagukban nem minősülnek élelmiszereknek, azonban általában élelmiszerkészítésre szolgálnak.

54 A fentiekből következik egyfelől, hogy a III. melléklet 1. pontja csak az általában élelmiszerkészítésre szolgáló élő állatok esetében teszi lehetővé a kedvezményes HÉA-mérték alkalmazását, másfelől pedig, hogy e rendelkezés célja a végső fogyasztók számára az élelmiszerek vásárlásának megkönnyítése.

55 Az említett 1. pont második mondatrészében az „általában” határozószó használatával az uniós jogalkotó azon állatokat kívánta megjelölni, amelyen szokásos módon és általánosságban véve az emberi vagy állati táplálkozási lánc részét képezik. Ez megvalósul többek között a forgalmi adóról szóló törvény a.4. pontjának a) alpontjában felsorolt szarvasmarha-, juh-, kecske- és sertésfélék esetében. Az ezen állatokat érintő valamennyi értékesítési ügylet esetében tehát kedvezményes HÉA-mérték alkalmazható anélkül, hogy az egyes állatok sajátos helyzetét vizsgálni kellene.

56 Ezzel szemben köztudomású, hogy az Unióban a lófélék az előző pontban említett állatfajtákhoz képest eltérő helyzetben vannak. Amint ugyanis azt a főtanácsnok is megállapítja indítványának 65. pontjában, a lovak szokásos módon és általánosságban véve nem élelmiszerkészítésre szolgálnak, még ha egyes lovak ténylegesen emberi vagy állati fogyasztásra kerülnek is.

57 A lovak e sajátos helyzetére tekintettel, amely szerint ugyan általában nem élelmiszerkészítésre szolgálnak, azonban egyes példányaik mégis fogyasztásra kerülnek, úgy kell tekinteni, hogy az uniós jogalkotónak az alapvető termékek végső fogyasztó számára történő olcsóbbá tételére irányuló célkitűzése fényében a III. melléklet 1. pontját úgy kell értelmezni, hogy a lovak értékesítésére csak akkor alkalmazható kedvezményes HÉA-mérték, ha arra az állat élelmiszerkészítés végett történő levágása érdekében kerül sor.

58 Hozzá kell tenni továbbá, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint szigorúan kell értelmezni az olyan rendelkezéseket, amelyek eltérést engedélyeznek valamely elvtől (lásd különösen a C-399/93. sz., Oude Luttikhuis és társai ügyben 1995. december 12-én hozott ítélet [EBHT 1995, I-4515. o.] 23. pontját, valamint a C-492/08. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2010. június 17-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 35. pontját). Márpedig a kedvezményes HÉA-mérték alkalmazásának valamennyi loértékesítés

vonatkozásában történ?vé tétele a III. melléklet 1. pontjának tág értelmezését jelentené.

59 Az említett 1. pont tehát nem teszi lehetővé a tagállamok számára, hogy kedvezményes HÉA-mértéket alkalmazzanak az él?lovak valamennyi értékesítése vonatkozásában, tekintet nélkül azok felhasználására.

60 A Holland Királyság, és a kérelmei támogatására beavatkozó két tagállam által felhozott egyik érv sem kérd?jelezi meg ezt a következtetést.

61 El?ször is a lófélék azonosítási módszereir?l szóló 504/2008 rendeletet illet?en igaz ugyanis, hogy e rendelet 20. cikke (1) bekezdésének értelmében a lóféléket „emberi fogyasztásra való vágásra szántnak kell tekinteni, hacsak nem nyilvánítják az állatot visszavonhatatlanul nem a szóban forgó célra szántnak” az állat azonosító okmányában. Ugyanezen cikk (2) bekezdése el?írja, hogy az ott leírt bárminem? kezelést megelőzően az illetékes állatorvos megállapítja a lóféle státuszát, vagyis hogy az állatot emberi fogyasztásra való vágásra szánták, ami „az alapértelmezett eset”, vagy nem szánják emberi fogyasztásra való vágásra.

62 Ugyanakkor meg kell jegyezni, hogy az 504/2008 rendelet célja nagymértékben eltér a III. melléklet 1. pontjának céljától. Ez a rendelet ugyanis arra tekintettel, hogy a lovak emberi fogyasztásra is szolgálhatnak, egy olyan rendszert hoz létre, amelynek a célja annak megelőzése, hogy fogyasztásra alkalmatlan lovak kerüljenek be az emberi táplálkozásba. E tekintetben az állatgyógyászati készítmények nyilvántartásának a lehető legalaposabb ellen?rzése érdekében e rendelet kimondja, hogy a lófélék f?szabály szerint emberi fogyasztásra való vágásra szolgálnak.

63 Az 504/2008 rendelet azonban nem teszi lehetővé annak meghatározását, hogy végül mely lovak kerülnek ilyen célú felhasználásra. Emellett e rendelet 20. cikke azt is kimondja, hogy a lovaknak létezik más felhasználása is, mint az emberi fogyasztás.

64 E körülmények között az 504/2008 rendelet 20. cikkéb?l nem vonható le az a következtetés, hogy az uniós jogalkotó szerint a lovak általában élelmiszer?készítésre szolgálnak.

65 Másodszor azon érvet illet?en, miszerint a III. melléklet 11. pontja alapján a lovak valamennyi értékesítésére a kedvezményes HÉA-mértéket kellene alkalmazni, hangsúlyozni kell, hogy a tagállamokban a lovakat szokásos módon és általánosságban véve nem a mez?gazdasági termelésben használják. Következésképpen e pont tekintetében az ugyanezen melléklet 1. pontja vonatkozásában követett érveléssel analóg érvelést kell alkalmazni, miszerint csak azon lovak értékesítése esetében alkalmazható kedvezményes HÉA-mérték, amelyekre a lovak mez?gazdasági termelésben történ? használata érdekében kerül sor. Csakúgy tehát mint az 1. pont, a 11. pont sem teszi lehetővé a kedvezményes HÉA-mérték alkalmazását valamennyi lóértékesítés esetében.

66 Harmadszor a HÉA-semlegesség elvére alapított azon érvet illet?en, miszerint ezen elvvel ellentétes lenne az alkalmazandó HÉA-mérték attól függ?en történ? megállapítása, hogy a lovakat mire használják, emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a közös HÉA-rendszer alapját képez? adósemlegesség elvével ellentétes, ha az egymással versenyz? hasonló árukat vagy szolgáltatásokat a HÉA szempontjából eltér?en kezelik, így az ilyen termékeket és szolgáltatásokat azonos kulccsal kell adóztatni (lásd különösen a C?267/99. sz. Adam?ügyben 2001. október 11?én hozott ítélet [EBHT 2001., I?7467. o.] 36. pontját és a C?94/09. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2010. május 6?án hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 40. pontját). Mindazonáltal tekintettel a felhasználására, a vágásra szánt ló sem a versenylóhoz, sem a hobbiállatként tartott lóhoz nem hasonlít, amennyiben azt ilyenként adják el. Ennélfogva, amint a f?tanácsnok az indítványának 78. pontjában megállapította, a lovak e kategóriái egymással nem versenyeznek, így azokra eltér?

HÉA-mérték alkalmazható.

67 Mindezek értelmében a Bizottság által benyújtott keresetet megalapozottnak kell tekinteni.

68 Következésképpen meg kell állapítani, hogy a Holland Királyság – mivel a lovak valamennyi Közösségen belüli értékesítésére, behozatalára és beszerzésére kedvezményes HÉA-mértéket alkalmazott – nem teljesítette a hatodik irányelv H. mellékletével összefüggésben értelmezett 12. cikkéből, valamint a 2006/112 irányelv III. mellékletével összefüggésben értelmezett 96., 97., 98. cikkéből és 99. cikkének (1) bekezdéséből eredő kötelezettségeit.

A költségekről

69 Az eljárási szabályzat 69. cikkének 2. §-a alapján a Bíróság a pereszes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte. A Holland Királyságot, mivel pereszes lett, a Bizottság kérelmének megfelelően kötelezni kell a költségek viselésére.

70 E cikk 4. §-ának első bekezdésével összhangban az eljárásba beavatkozó Németországi Szövetségi Köztársaság és Francia Köztársaság maguk viselik saját költségeiket.

A fenti indokok alapján a Bíróság (első tanács) a következőképpen határozott:

- 1) **A Holland Királyság – mivel a lovak valamennyi Közösségen belüli értékesítésére, behozatalára és beszerzésére kedvezményes hozzáadottértékadó mértéket alkalmazott – nem teljesítette a 2006. február 14-ii 2006/18/EK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalap megállapításról szóló, 1977. május 17-ii 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv H. mellékletével összefüggésben értelmezett 12. cikkéből, valamint a közös hozzáadottértékadórendszerről szóló, 2006. november 28-ii 2006/112/EK tanácsi irányelv III. mellékletével összefüggésben értelmezett 96., 97., 98. cikkéből és 99. cikkének (1) bekezdéséből eredő kötelezettségeit.**
- 2) **A Bíróság a Holland Királyságot kötelezi a költségek viselésére.**
- 3) **A Németországi Szövetségi Köztársaság és a Francia Köztársaság maguk viselik saját költségeiket.**

Aláírások

* Az eljárás nyelve: holland.