YVES BOT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2010. október 5.[1]

1. A hozzáadottérték-adóról (a továbbiakban: HÉA) szóló uniós szabályozás lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy az e szabályozásban külön felsorolt különböző szolgáltatásnyújtásokra és termékértékesítésekre kedvezményes adómértéket alkalmazzanak.

2. A jelen kötelezettségszegés megállapítására irányuló keresetében az Európai Bizottság azt állítja, hogy a Holland Királyság a lovak vonatkozásában helytelenül alkalmazta az említett szabályozást. A Bizottság azt kifogásolja, hogy ez a tagállam a lovak értékesítésére az állat rendeltetésétől függetlenül kedvezményes mértékű adót alkalmazott, holott ezen intézmény szerint kizárólag az emberi vagy állati fogyasztásra szánt lovak értékesítése esetén alkalmazható ez a kedvezményes adómérték.

3. A jelen főtanácsnoki indítványban mindenekelőtt azt az álláspontot képviselem, hogy az uniós szabályozást úgy kell értelmezni, hogy élő állatokra vonatkozóan kedvezményes HÉA-mérték csak akkor alkalmazható, ha ezek az állatok olyan fajhoz tartoznak, amelyek általában vagy a szokásos módon emberi vagy állati felhasználásra szolgálnak.

1 – Eredeti nyelv: francia.

4. Ezt követően kifejtem, hogy a lovak nem tekinthetőek ilyen célra szánt állatoknak, mivel egy részüket háziállatként tartják, másokat versenyállatokként. Ebből következően a lovak esetén csak azzal a feltétellel alkalmazható kedvezményes HÉA-mérték, ha az átruházás tárgyát képező lovat emberi vagy állati fogyasztásra szánják.

5. Ezért azt javaslom, hogy a Bíróság nyilvánítsa a jelen kötelezettségszegés megállapítására irányuló keresetet megalapozottnak.

I – Jogi háttér

A – *Az uniós szabályozás*

6. A jelen kereset szempontjából irányadó, HÉÁ-ra vonatkozó uniós szabályozást

a 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv[2] és a hatodik irányelvet 2007. január 1-jével hatályon kívül helyező, és annak helyébe lépő 2006/112/EK tanácsi irányelv[3] alkotja.

7. A 2006/112 irányelv (1) és (3) preambulumbekezdése 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.

8. Ennek megfelelően a 2006/112 irányelv 96–99. cikke és 99. cikkének (1) bekezdése a hatodik irányelv 12. cikke rendelkezéseinek felel meg.

9. 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.”

10. Ezen irányelv 97. cikke előírja, hogy:

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

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

11. Az említett irányelvnek a jelen jogvitában alkalmazandó változata szerinti 98. cikke értelmében:

„(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 Nómenklatúrát alkalmazhatják az adott termékek pontos meghatározásához.”

2 – A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló 1977. május 17-i irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv).

3 – A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006. november 28-i irányelv (HL L 347., 1. o.).

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

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

13. Ezen irányelvnek „Az olyan termékek és szolgáltatások jegyzéke, amelyek értékesítésére a 98. cikkben említett kedvezményes adómértéket lehet alkalmazni” című III. melléklete több pontot tartalmaz. Az említett melléklet 1. pontja, amely a hatodik irányelv H. mellékletének felel meg, a következőképpen szól:

„Emberi és állati fogyasztásra szolgáló élelmiszerek (beleértve az italokat is, de az alkoholos italok kivételével); általában élelmiszer-készítésre szolgáló élő állatok, magvak, növények és összetevők; általában élelmiszer kiegészítésére vagy helyettesítésére szolgáló termékek”.

B – *A nemzeti szabályozás*

14. Az 1968. június 28-i forgalmi adóról szóló törvény (Wet op de omzetbelasting)[4] 9. cikke szerint:

„(1) Az adó mértéke 19%.

(2) Az (1) bekezdéstől eltérően az adó mértéke:

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

[…]”

15. A forgalmi adóról szóló törvény I. táblázata azon termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások listáját tartalmazza, amelyekre az ugyanezen törvény 9. cikke (2) bekezdésének a) pontjában meghatározott 6%-os kedvezményes adómérték vonatkozik. Az I. táblázat a.1. és a.4. pontja a következőképpen szól:

„a.

1. élelmiszerek, nevezetesen:

a) az általában emberi fogyasztásra szánt élelmiszerek és italok;

b) az a) pontban meghatározott élelmiszerek és italok előállításához használt, és ezekben részben vagy egészben előforduló termékek;

4 – *Staatsblad* 1968, 329. sz.

c) az a) pontban meghatározott élelmiszerek és italok kiegészítésére vagy helyettesítésére szolgáló termékek, figyelembe véve, hogy az alkoholos italok nem tekinthetőek 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 belsőségei;

d) a nyilvánvalóan az a) és b) pontban meghatározott állatok szaporításához használt termékek".

II – A pert megelőző eljárás

16. 2006. április 10-én a Bizottság felszólító levelet küldött a Holland Királyságnak, amelyben azt állította, hogy a forgalmi adóról szóló törvény bizonyos nem emberi vagy állati fogyasztásra szánt élő állatok, különösen lovak értékesítésére kedvezményes HÉA-mértéket előíró rendelkezései és a hatodik irányelvnek az irányelv H. mellékletével összefüggésben értelmezett 12. cikke esetlegesen összeegyeztethetetlen lehet.

17. A Holland Királyság 2006. június 27-i válaszlevelében elismerte, hogy bizonyos élő állatok értékesítésére megállapított kedvezményes HÉA-mérték hatálya szélesebb körű, mint ahogyan azt a hatodik irányelv szabályozza. Jelezte, hogy törvénytervezetet készítenek elő, amely az ezen állatokra alkalmazandó adómértéket a hatodik irányelvnek megfelelően szabályozza.

18. 2007. október 23-i levelében a Bizottság indokolással ellátott véleményt küldött a Holland Királyságnak azzal az indokkal, hogy ez a törvénytervezet nem került elfogadásra.

19. 2007. november 26-i 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.

20. A Bizottság, miután nem kapott a Holland Királyságtól további információt a törvénytervezet végleges szövegének elfogadásáról, benyújtotta a jelen keresetet.

III – A felek kérelmei és érvei

21. 2009. január 29-i keresetlevelével a Bizottság keresetet indított a Holland Királysággal szemben annak megállapítása iránt, hogy ez utóbbi, mivel bizonyos, általában nem emberi vagy állati fogyasztásra szánt élelmiszer készítésére szolgáló élő állatok (különösen a lovak) értékesítésére, behozatalára és Közösségen belüli beszerzésére kedvezményes HÉA-mértéket alkalmazott, nem teljesítette a hatodik irányelvnek az irányelv H. mellékletével összefüggésben értelmezett 12. cikkéből (a 2006/112 irányelvnek ezen irányelv III. mellékletével összefüggésben értelmezett 96–99. cikke és 99. cikkének (1) bekezdése) eredő kötelezettségeit.

22. A Holland Királyság a kereset elutasítását kérte, valamint azt, hogy a Bíróság a Bizottságot kötelezze a költségek viselésére.

23. A Németországi Szövetségi Köztársaság és a Francia Köztársaság mint az alperes tagállam mellett beavatkozó felek szintén a kereset elutasítását kérték.

24. A Bizottság azt állítja, hogy a forgalmi adóról szóló törvény a 2006/112 irányelv III. mellékletével összefüggésben értelmezett 96–99. cikkének, és 99. cikke (1) bekezdésének rendelkezéseibe ütközik, mivel a Bizottság szerint az élő állatok, különösen a lovak, amelyek általában nem élelmiszerkészítésre szolgálnak, nem tartoznak ezen III. melléklet 1. pontjának hatálya alá.

25. A Bizottság kiemeli, hogy az említett III. melléklet 1. pontjában szabályozott termékek meghatározását, csakúgy, mint minden egyéb, a kedvezményes HÉA-mértékre vonatkozó rendelkezést, szigorúan kell értelmezni.

26. A Bizottság előadja, hogy ezen 1. pont szövegének értelmében a kedvezményes HÉA-mérték azokra az élelmiszerekre alkalmazható, amelyek emberi vagy állati fogyasztásra szolgálnak. Ebből következően az élő állatok, magvak, növények és egyéb összetevők csak akkor tartozhatnak ilyen adómérték hatálya alá, ha általában élelmiszer-készítésre szolgálnak.

27. A Holland Királyság arra hivatkozik, hogy a Bizottság a forgalmi adóról szóló törvény I. táblázatának a.4. pontját kifogásolja, amely a kedvezményes HÉA-mérték alá tartozó egyes állatfajokat sorolja fel. Ugyanakkor a pert megelőző eljárásban és keresetében ez az intézmény nem fejtette ki, hogy a lovakon kívül még mely élő állatra vonatkozik a kifogása.

28. Másfelől a Bizottság nem adta elő azokat az indokokat sem, amelyek alapján ezek az állatfajok, köztük a szarvasmarha- illetve

sertésfélék sem szolgálnak általában élelmiszerek előállítására.

29. Ennélfogva a Holland Királyság szerint a keresetet mint elfogadhatatlant, el kell utasítani, amennyiben a lovakon kívül más élő állatok kedvezményes HÉA-mértékére is vonatkozik.

30. A lovak vonatkozásában a kereset elutasítása iránti kérelmének alátámasztására a Holland Királyság négy érvet adott elő.

31. Elsődlegesen: a Bizottság tévesen értelmezte a 2006/112 irányelv III. melléklete 1. pontjának szövegét, amikor kijelentette, hogy élő állatok csak akkor tartozhatnak a kedvezményes HÉA-mérték hatálya alá, ha általában élelmiszer-készítésre szolgálnak.

32. Ugyanis e rendelkezésnek sem a holland, sem egyéb nyelvi változata nem erősíti meg azt az értelmezést, hogy az „általában élelmiszer-készítésre szolgáló” kifejezést nem csak az összetevőkre, hanem az élő állatokra, a magvakra és a növényekre is alkalmazni kell.

33. Épp ellenkezőleg, a német nyelvi változat szerint ezt a rendelkezést kizárólag az összetevőkre kell alkalmazni. Ez a korlátozás logikus lehet a magvak esetén, hiszen ezek általában nem élelmiszerek készítésére szolgálnak.

34. Ilyen korlátozás abból is következhet, hogy egyes összetevők, mint például a bors vagy a szerecsendió az élelmiszerek előállításánál használatosak. Ezzel szemben az élő állatok nem szolgálhatnak élelmiszer-készítésre, mivel ez utóbbiakat már nem élő állatokból állítják elő.

35. A Holland Királyság ebből arra következtet, hogy a lovak mint élő állatok a kedvezményes HÉA-mérték hatálya alá tartoznak, függetlenül attól, hogy általában élelmiszer-készítésre szolgálnak-e.

36. Másodlagosan: a Holland Királyság hangsúlyozza, hogy a Bizottság semmilyen olyan tényt nem szolgáltatott, amelyből kiderülne, hogy a lovak általában nem szolgálnak élelmiszer-készítésre.

37. Márpedig az állandó ítélkezési gyakorlatból következik, hogy a Bizottság nem alapíthatja kötelezettségszegés megállapítására irányuló keresetét vélelemre.

38. Harmadlagosan: a Holland Királyság azt állítja, hogy a lovak valójában általában élelmiszer-készítésre szolgálnak.

39. E tekintetben nem azt kell megállapítani, hogy az egyes értékesített lovak külön-külön fogyasztásra szolgálnak-e, hanem azt, hogy az állatok meghatározott csoportja általában élelmiszer-készítésre szolgál-e.

40. A Holland Királyság arra hivatkozik, hogy a „lófélék csoportjába tartozó állatok" születésük időpontjában általában élelmiszer-készítésre szolgálnak, még akkor is, ha az egyes lovak rendeltetése időlegesen megváltozik. A Holland Királyság a C-233/05. sz. V.O.F. Dressuurstal Jespers ügyben 2006. június 1-jén hozott végzésre hivatkozik.

41. Ez a tagállam egyben hivatkozik az 504/2008/EK bizottsági rendelet[5] 20. cikkére is, amely alapján a lófféléket emberi fogyasztásra való vágásra szánt állatoknak kell tekinteni.

42. Rámutat továbbá, hogy a Bizottság álláspontja a gyakorlatban megvalósíthatatlan, mivel minden egyes lóértékesítésnél ellenőrizni kellene annak rendeltetését, holott a 2006/112 irányelv III. mellékletének 1. pontjában található „általában" kifejezés arra utal, hogy az uniós jogalkotónak nem állt szándékában a lovak egyesével történő minősítése.

43. Negyedlegesen és utolsó érvként: a Holland Királyság szerint a lovak a 2006/112 irányelv III. mellékletének 11. pontja értelmében vett olyan termékek, amelyeket általában a mezőgazdasági termelésben használnak. A Hollandiában és Európa más területein tartott lovak nagy része ugyanis a mezőgazdasági gazdaságokban található.

44. A Németországi Szövetségi Köztársaság hozzáteszi, hogy az alkalmazandó HÉA-mértéknek a lovak vásárló általi használati módjától való függővé tétele ellentétes a HÉA-semlegesség elvével, amelynek értelmében hasonló termékekre azonos adómértéket kell alkalmazni.

45. A jelen eljárásba a szóbeli szakaszban beavatkozó Francia Köztársaság azt állítja, hogy egyrészről a 2006/112 irányelv III. mellékletének 1. pontját úgy kell értelmezni, hogy rendeltetésétől függetlenül valamennyi élő állatra vonatkozik, másrészről úgy, hogy a lovak

5 – A 90/426/EGK és a 90/427/EGK tanácsi irányelvnek a lófélék azonosítási módszereinek tekintetében történő végrehajtásáról szóló, 2008. június 6-i rendelet (HL L 149., 3. o.).

általában mindenképpen emberi fogyasztásra szolgálnak.

irányuló keresetet tehát egyedül a lovak vonatkozásában kell vizsgálni.

IV – Álláspontom

B – *Az ügy érdeméről*

A – *A kereset terjedelméről*

46. A Bizottság jelen keresete annak megállapítására irányul, hogy a Holland Királyság, mivel bizonyos, általában nem élelmiszer készítésére szolgáló élő állatok (különösen a lovak) értékesítésére, behozatalára, Közösségen belüli beszerzésére kedvezményes HÉA-mértéket alkalmazott, nem teljesítette az uniós jog HÉÁ-ra vonatkozó rendelkezéseiből eredő kötelezettségeit.

47. A Holland Királyság vitatta e kereset elfogadhatóságát, mivel az „általában" határozószó használata a lovakon kívül más állatokra is vonatkozik.

48. A Bizottság a tárgyaláson kifejtette, hogy keresetét úgy kell értelmezni, hogy kizárólag a lovakra vonatkozik. Ezt kell tehát vizsgálni. A jelen kötelezettségszegés megállapítására

49. Emlékezzünk arra, hogy az Unió joga előírja, hogy a tagállamok a következő termékek értékesítésére alkalmazhatnak kedvezményes HÉA-mértéket: „emberi és állati fogyasztásra szolgáló élelmiszerek (beleértve az italokat is, de az alkoholos italok kivételével); általában élelmiszer-készítésre szolgáló élő állatok, magvak, növények és összetevők; általában élelmiszer kiegészítésére vagy helyettesítésére szolgáló termékek".

50. A 2006/112 irányelv III. mellékletének 1. pontjára vonatkozóan a felek eltérő értelmezése két kérdést vet fel. Elsőként: a kedvezményes HÉA-mérték kizárólag az emberi vagy állati fogyasztásra szánt élő állatokra alkalmazható-e, vagy felhasználásuktól függetlenül minden élő állatra? Másodszor: ha az előbbi válasz a megfelelő, szükséges-e az is, hogy az értékesítésre kerülő állat maga emberi vagy állati fogyasztásra szolgáljon, vagy elég, ha olyan állatfajba tartozik, amely „általában" e célra szolgál.

51. Az első kérdéssel kapcsolatban a Holland Királyság azt állítja, hogy szigorúan szó szerinti nézőpontból e rendelkezés német és holland nyelvi változata szerint a kedvezményes HÉA-mértéket rendeltetési céljától függetlenül valamennyi élő állatra alkalmazni lehet, mivel az élelmiszer-célú felhasználás feltétele csak az összetevőkre vonatkozik[6]

52. Ezzel szemben ezt az okfejtést a szóban forgó rendelkezés egyéb nyelvi változatai nem támasztják alá. Ha megvizsgáljuk ugyanis e rendelkezésnek a többi, a kidolgozásában részt vevő tagállam[7] nyelvén megfogalmazott változatait, meg kell állapítani, hogy e szövegek vagy egyértelműen a Bizottság értelmezésével állnak összhangban, mint az angol változat[8], vagy leginkább ebbe az irányba mutatnak[9].

53. Az ítélkezési gyakorlatnak megfelelően, ha egy szöveg különböző nyelvi változatai között eltérés van, az Unión belüli egységes alkalmazásának biztosítása érdekében e szöveget általános rendszerére és céljára tekintettel kell értelmezni[10]. Meg kell állapítanom, hogy

6 – Németül a szóban forgó rendelkezés a következőképpen hangzik:
„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".
Hasonlóképpen, a holland változat így szól:
„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 – A HÉA-mértékek közelítését és a hatodik irányelv H. melléklettel történő kiegészítését a közös hozzáadottértékadó-rendszer kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelv módosításáról (HÉA-mértékek közelítése) szóló, 1992. október 19-i 92/77/EGK tanácsi irányelv (HL L 316., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 202. o.) valósította meg. Ezen irányelv szövegét tehát az „EU-tizenkettek" fogadták el.

8 – Az angol szövegváltozat a következő:
„(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 – A görög, a spanyol, az olasz és a portugál nyelvi változat az alábbiak szerint fogalmaz:
„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 – Lásd többek között a C-263/08. sz. Djurgården-Lilla Värtans Miljöskyddsförening ügyben 2009. október 15-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-9967. o.) 25. és 26. pontját, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

a jelen ügyben e két tényező vizsgálata a Bizottság által adott értelmezést támasztja alá.

54. Így a szóban forgó rendelkezés általános rendszerének vizsgálata során meg kell említenem, hogy ez három tagmondatból áll, amelyeknek mindegyike élelmiszerekről szól. Emellett a második tagmondatban található lista minden egyes eleme, az élő állatok, a magvak és a növények alkalmasak arra – adott esetben feldolgozás, állatok esetén vágás után –, hogy az emberek vagy az állatok táplálékául szolgáljanak.

55. Ennek következtében az, hogy ezt a felsorolást két, kifejezetten élelmiszerekről szóló tagmondat fogja körül, logikusan annak megállapításához vezet, hogy az említett lista valamennyi elemét érinti az ezen tagmondat végén, az „összetevők" szó után megjelenő feltétel, mely szerint ezeknek az elemeknek általában élelmiszer-készítésre kell szolgálniuk.

56. Végezetül: ez az elemzés összhangban áll a hatodik irányelv H. melléklete, illetve a 2006/112 irányelv III. melléklete által követett céllal.

57. Mivel a HÉA olyan fogyasztási adó, amely teljes egészében a végső fogyasztót terheli, egy kedvezményes adómérték alkalmazása az ezen fogyasztó által megvásárolt termék árának csökkenésével járhat, miáltal a termék hozzáférhetőbbé válhat. A hatodik irányelv H. melléklete és a 2006/112 irányelv III. melléklete tehát azon műveletek listáját tartalmazza, amelyeket az uniós jogalkotó úgy ítélt meg, hogy indokolják a fogyasztók számára kedvezőbb adójogi bánásmódot.

58. Ebből a szempontból logikus, hogy e mellékletek 1. pontjában az első helyen kerültek feltüntetésre az élelmiszerek, és ez után minden olyan elem, amely ezek előállításában részt vesz, mint például az élő állatok. Ezzel szemben nem tartoznak az 1. pontba az olyan állatok, amelyek az Európában honos szokások szerint nem alkalmasak az e célra történő felhasználásra, mint például a háziállatok.

59. Ha az uniós jogalkotó szándéka az lett volna, hogy ezekre a háziállatokra is megadja a kedvezményes HÉA-mértéket, e célból a hatodik irányelv H. mellékletét vagy a 2006/112 irányelv III. mellékletét ezzel ki kellett volna egészítenie, mint ahogy tette a 2006/112 irányelv III. mellékletének 11. pontjában a mezőgazdasági termelésben használt állatok esetén.

60. A vitatott rendelkezés által követett célnak tehát véleményem szerint a Bizottság értelmezése felel meg, mely szerint a lovakra ez a rendelkezés csak annyiban vonatkozik, amennyiben élelmiszer-készítésre szolgálnak.

61. Már csak azt kell megállapítani, hogy ezt a feltételt minden egyes ló esetén külön-külön vizsgálni kell-e. Ez a kérdés ugyanis felmerül a szóban forgó rendelkezés második tagmondatában foglalt „általában" határozószó alkalmazásával összefüggésben.

62. Egyetértek a Holland Királyság értelmezésével, mely szerint e határozószó alkalmazása arra utal, hogy az uniós jogalkotó szándéka az volt, hogy a kedvezményes HÉA-mérték automatikusan alkalmazásra kerüljön minden egyes, e rendelkezésben meghatározott termék esetén, amennyiben e termékek általában és a szokásos módon élelmiszerek előállítására szolgálnak.

63. Az uniós jogot tehát úgy kell értelmezni, hogy amennyiben egy termék vagy egy állat úgy tekinthető, hogy általában és a szokásos módon élelmiszer-készítésre szolgál, ezek értékesítésére kedvezményes HÉA-mérték alkalmazható anélkül, hogy ellenőrizni kellene minden egyes ügyletnél e cél megvalósulását.

64. Következésképpen az olyan állatok, mint a szarvasmarha-, a kecske- vagy a sertésfélék kedvezményes HÉA-mérték alá tartoznak, mivel ezek a háziállatoktól eltérően általában és a szokásos módon fogyasztásra szolgálnak.

65. A lovak helyzete ugyanakkor különbözik a fent említett állatokétól, mivel azokkal ellentétben általában és a szokásos módon nem emberi fogyasztásra szolgálnak. Előfordul ugyan, hogy bizonyos lovak emberi fogyasztásra kerülnek, de a többit ezzel szemben valóban háziállatként kezelik. A birtokosuk vagy a tulajdonosuk számára éppolyan elfogadhatatlan lenne az elfogyasztásuk vagy a mészáros részére történő eladásuk, mint egy macska vagy egy kutya elfogyasztása.

66. Így különösen számos lovat versenyeztetés céljára tartanak. Ezek jelentős bevételt hozhatnak, és ezáltal igen magas értékű ügyletek tárgyai lehetnek[11].

67. Ezek a versenyzésre nevelt állatok elpusztulásukkor, vagy ha nem hozzák a várt eredményeket, valóban vágóállatokká válhatnak. Ez a felhasználásuk lehetővé teszi forgalmi értékük megőrzését, és megfelelő tartásukat a levágásuk időpontjáig, amennyiben nem szerzi meg őket egy irgalmas tulajdonos, aki úgy dönt, hogy természetes halálukig tartja őket.

11 – A franciaországi Deauville-ben, amely az egyik leghíresebb versenyló eladási hely a világon, 2010. augusztus 13. és 16. között 285 yearlinget (18 hónapos csikót) adtak el, összesen 26 898 000 euróért, azaz átlagosan állatonként 94 379 eurós vételárért (www.arqana.com).

68. Az említett felhasználás esetleges lehetősége miatt az uniós jogalkotó annak érdekében, hogy ez ne jelentsen kockázatot az egészségre, a Holland Királyság által hivatkozott 504/2008 rendeletben előírta, hogy a ló mindennemű gyógykezelését el kell rendelni, amennyiben az állat – az azonosító okmányán feltüntetésre kerülő egyértelmű, ezzel ellentétes utasítás hiányában – feltételezhetően emberi fogyasztás céljából levágásra kerül.

69. Ugyanakkor véleményem szerint ez a feltételezés nem indokolja, hogy a lovak minden értékesítésére a kedvezményes HÉA-mérték vonatkozzon, függetlenül az állat rendeltetésétől. Egyrészről ugyanis az említett vélelem az 504/2008 rendelet 20. cikke alapján megdönthető, ami jól mutatja, hogy az uniós jogalkotó elismerte, hogy nem minden ló szolgál emberi vagy állati fogyasztási célú vágóállatként. Másrészről az ilyen vélelem a versenylovak használata vonatkozásában gazdasági szempontból csupán marginális jelentőségű. Ez a vélelem nem feledtetheti, hogy a lovakat esetleges vágóállatként történő felhasználásuk előtt az élelmiszer-előállítástól eltérő célra nevelik, így akár versenylóként, akár adott esetben hobbiállatként történő eladásukkal jelentős bevételek elérését teszik lehetővé.

70. Márpedig emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv és a 2006/112 irányelv szóban forgó rendelkezései kifejezetten az élelmiszerek vételárának csökkentése céljából kerültek elfogadásra, és hogy ezeket a rendelkezéseket, mivel az általános HÉA-mértéktől eltérő adómértéket tartalmaznak, megszorítóan kell értelmezni[12]. Az említett rendelkezéseknek, amint azt már kifejtettem, nem célja a lótenyésztés általános támogatása.

71. Ennek következtében egyetértek a Bizottság álláspontjával, mely szerint a lovak nem tekinthetőek általában emberi vagy állati fogyasztásra szolgáló állatoknak. Ezáltal kedvezményes HÉA-mérték akkor alkalmazható egy ló értékesítése esetén, ha ennek a lónak a rendeltetése kifejezetten erre a célra szolgál.

72. Ezzel az okfejtéssel szemben a Holland Királyság és a Németországi Szövetségi Köztársaság arra hivatkozik, hogy ez a feltétel nehezen tartható be. Ez az állítás számomra nem meggyőző.

12 – Lásd többek között a C-83/99. sz., Bizottság kontra Spanyolország ügyben 2001. január 18-án hozott ítélet (EBHT 2001., I-445. o.) 18. és 19. pontját, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

73. Amint arra a Bizottság rámutat, a lónak a kedvezményes HÉA-mérték alkalmazására alapot adó rendeltetését olyan objektív szempontok szerint lehet megállapítani, mint a ló vevője, fajtája és a vételár.

74. Így ezt az adómértéket akkor lehet alkalmazni például, ha a lovat a lóhúságazat egyik hivatásos tagja szerzi meg, mivel a vásárló szakmai tevékenysége alapján feltételezhető az állat felhasználási módja.

75. Hasonlóképpen: a ló fajtája lényeges körülmény lehet, mivel az igáslovak – például a könnyebb lovaktól eltérően – többségükben emberi fogyasztásra szolgálnak. Végezetül és mindenekelőtt: az ár szintén meghatározó objektív tényező lehet, mivel – amint azt a Bizottság a tárgyaláson kiemelte – egy levágásra szánt lovat súlya alapján értékesítenek, míg az egyéb rendeltetésű lovakat egy általános, az állat összes tulajdonsága alapján megállapított, és az esetek többségében jóval magasabb árért adják el.

76. A Németországi Szövetségi Köztársaság arra is hivatkozik, hogy a szóban forgó rendelkezéseknek a Bizottság által előadott értelmezése ellentétes lehet a HÉA-semlegesség elvével. Ez az állítás számomra nem meggyőző.

77. Az ítélkezési gyakorlatnak megfelelően a közös HÉA-rendszer alapját képező HÉA-semlegesség elvével ellentétes, ha az egymással versenyző hasonló árukat vagy szolgáltatásokat a HÉA szempontjából eltérően kezelik[13].

78. Véleményem szerint az, ha a HÉA mértéke a lovak rendeltetésétől függ, nem ellentétes ezzel az elvvel, mivel az eltérő rendeltetés olyan különböző gazdasági helyzetekhez kapcsolódik, amelyekben az érintett lovak egymásnak nem versenytársai. Ezáltal egy versenyló vagy hobbiállatként tartott ló ilyen rendeltetésű értékesítése esetén nem lehet versenytársa egy vágásra szánt lónak, ahogy ez fordítva sem fordulhat elő.

79. Ráadásul nem tűnik ezzel az értelmezéssel ellentétesnek az sem, ha ugyanazt a lovat életének különböző szakaszaiban eltérő célra használják, hiszen életének ezekben a szakaszaiban csak azoknak az állatoknak lehet versenytársa, amelyek ugyanerre a célra szolgálnak.

13 – Lásd többek között a C-267/99. sz. Adam-ügyben 2001. október 11-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-7467. o.) 36. és 41. pontját.

80. Ennek következtében nem hiszem, hogy ellentétes lenne a HÉA-semlegesség elvével a kedvezményes HÉA-mérték alkalmazásának azon lovakra történő korlátozása, amelyek kifejezetten emberi vagy állati fogyasztásra szolgálnak.

81. Emellett a Holland Királyság állítása szerint a jelen keresetet el kell utasítani, mivel a Bizottság elmulasztott olyan tényelemeket előterjeszteni, amelyek alátámasztanák, hogy a lovak általában nem élelmiszer-készítésre szolgálnak.

82. Úgy gondolom, hogy ez az érv nem fogadható el. Véleményem szerint nem a Bizottság feladata ilyen adatok előterjesztése. Még ha feltételezzük ugyanis, hogy a hollandiai lótenyésztés jelenleg teljes egészében az élelmiszer-ellátásra irányul, a Holland Királyságnak akkor is összhangba kell hoznia a szabályozását az uniós joggal.

83. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint ugyanis valamely irányelvben szabályozott tevékenység hiánya egy tagállamban nem mentesíti a tagállamot az irányelv átültetésének kötelezettsége alól[14]. Ezen tevékenység hiányát a Bíróság azért tekintette irrelevánsnak, mert álláspontja szerint nem csak a tényleges helyzet bármilyen megváltozására kell felkészülni, hanem mindenekelőtt minden körülmények között biztosítani kell az uniós jog tényleges alkalmazását. Másképpen fogalmazva: a Bíróság azt mondta ki, hogy a tagállamok az irányelvben megállapított határidőn belül kötelesek a szóban forgó irányelv tényleges alkalmazását lehetővé tévő jogszabályi keret megalkotására, annak ellenére is, hogy e jogszabályi keret ténylegesen nem azonnal alkalmazandó.

84. Ezen ítélkezési gyakorlat alapján, még ha Hollandiában esetleg nem is tartanak versenylovakat, és a lovakat nem tekintik hobbiállatnak, ez akkor sem mentesíti a Holland Királyságot az alól, hogy szabályozásában a lovak értékesítésére a kedvezményes HÉA-mérték alkalmazását attól a feltételtől tegye függővé, hogy a szóban forgó ló emberi vagy állati fogyasztásra szolgál-e, mivel ez a helyzet, amennyiben az valós, változhat.

85. A fentiekre tekintettel a Bizottság megalapozottan állítja, hogy a Holland Királyság, mivel anélkül írta elő a lovak értékesítésére kedvezményes HÉA-mérték alkalmazását, hogy ezen adómérték alkalmazását attól a feltételtől tette volna függővé, hogy az értékesítés tárgyát képező ló emberi vagy állati fogyasztásra szolgál-e, nem teljesítette a hatodik irányelv H. mellékletével összefüggésben értelmezett 12. cikkéből és a 2006/112

14 – Lásd a C-339/87. sz., Bizottság kontra Hollandia ügyben 1990. március 15-én hozott ítélet (EBHT 1990., I-851. o.) 22., 25. és 32. pontját; a C-214/98. sz., Bizottság kontra Görögország ügyben 2000. november 16-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-9601. o.) 22–27. pontjait; a C-372/00. sz., Bizottság kontra Írország ügyben 2001. december 13-án hozott ítélet (EBHT 2001., I-10303. o.) 11. pontját és a C-441/00. sz., Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyben 2002. május 30-án hozott ítélet (EBHT 2002., I-4699. o.) 15. pontját.

irányelv III. mellékletével összefüggésben értelmezett 96–99. cikkéből és 99. cikkének (1) bekezdéséből eredő kötelezettségeit.

86. Végül: a Holland Királyság azzal érvel, hogy a kedvezményes HÉA-mérték alkalmazása a lovakkal kapcsolatos ügyletek esetén indokolt, mivel a lovak a 2006/112 irányelv III. melléklete 11. pontjának hatálya alá tartoznak, lévén olyan termékek, amelyeket általában a mezőgazdasági termelésben használnak[15]. E tagállam szerint a Hollandiában és Európa más területein nevelt lovak nagy része ugyanis a mezőgazdasági gazdaságokban található. Ugyanígy az „általában" határozószó alkalmazása e melléklet 11. pontjában azt igazolja, hogy például egy ló időlegesen versenylóként történő használata nem zárja ki e rendelkezés alkalmazását.

87. A Bizottság vitatja ezt az érvet. Amint azt a Holland Királyság maga is elismerte, a 2006/112 irányelv III. mellékletének 11. pontja azokra a termékekre és szolgáltatásokra vonatkozik, amelyeket a mezőgazdasági termelésben használnak, és a lóversenyeken való részvétel nem tartozik ide. A lóversenyekre szánt lovakkal kapcsolatos ügyletek tehát nem tartoznak e rendelkezés hatálya alá.

88. Következésképpen a 2006/112 irányelv III. mellékletének 11. pontja nem indokolhatja a lovakkal kapcsolatos ügyletek estén a kedvezményes HÉA-mértéknek olyan alkalmazását, amely nem veszi figyelembe a rendeltetésüket.

89. A Holland Királyság érvelése, amely az „általában" határozószónak a vitás rendelkezésben való használatára vonatkozik, nem kérdőjelezi meg ezt az okfejtést, mivel a 2006/112 irányelv III. mellékletének 1. pontja keretében ennek a határozószónak a lovakra kiterjedő hatályára vonatkozó érvelés véleményem szerint ugyanezen melléklet 11. pontjának értelmezésére is kiterjeszthető.

90. A fenti megfontolásokra tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság nyilvánítsa a jelen kötelezettségszegés megállapítása iránti keresetet megalapozottnak, és az eljárási szabályzat 69. cikkének 2. §-a alapján a Holland Királyságot mint pervesztes felet kötelezze a költségek viselésére.

91. A Bíróság előtti eljárásban beavatkozóként fellépő többi tagállam az eljárási szabályzat 69. cikke 4. §-ának első bekezdése alapján maga viseli saját költségeit.

15 – A 2006/112 irányelv III. melléklete 11. pontjának szövege az alábbi:
„olyan típusú termékek értékesítése és szolgáltatások nyújtása, amelyeket általában a mezőgazdasági termelésben használnak, kivéve az olyan tárgyi eszközöket, mint a gépek és épületek".

V – Végkövetkeztetések

92. A fenti megfontolásokra tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság:

– nyilvánítsa a jelen, kötelezettségszegés megállapítása iránti keresetet azon részében elfogadhatónak és megalapozottnak, amelyben azt kifogásolja, hogy a Holland Királyság azon feltétel nélkül alkalmazott kedvezményes hozzáadottértékadó-mértéket lovak értékesítésére, behozatalára és Közösségen belüli beszerzésére, hogy az ügylet tárgyát képező ló emberi vagy állati fogyasztásra szolgál-e, ezáltal megsértette a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv H. mellékletével összefüggésben értelmezett 12. cikkét (a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv III. mellékletével összefüggésben értelmezett 96–99. cikke és 99. cikkének (1) bekezdése);

– a keresetet ezt meghaladó részében utasítsa el;

– a Holland Királyságot kötelezze a költségek viselésére, a Németországi Szövetségi Köztársaság és a Francia Köztársaság maguk viselik saját költségeiket.