

C-331/19. sz. ügy**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2019. április 23.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2019. április 19.

Felülvizsgálatot kérelmező fél:

Staatssecretaris van Financiën

További fél az eljárásban:

X

Az alapeljárás tárgya

Az alapeljárás tárgyát azok az utólagos adómegállapításról szóló határozatok képezik, amelyeket az Inspecteur van de Belastingdienst (adóellenőr, Hollandia) hozott X-szel (a továbbiakban: érintett) szemben, mert úgy vélte, hogy az érintett által értékesített egyes termékekre az általános héamértéket kell alkalmazni. Az érintett megtámadta e határozatokat, és arra hivatkozott, hogy a termékekre az általa már megfizetett, élelmiszerekre vonatkozó alacsonyabb héamértéket kell alkalmazni.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogalapja

Az EUMSZ 267. cikk szerinti jelen kérelem tárgyát az élelmiszerekre vonatkozó kedvezményes héamérték alkalmazása képezi. Konkrétan annak kérdéséről van szó, hogy milyen szempontok alapján állapítható meg, hogy bizonyos termékek az 2006. évi héairányelv értelmében vett „emberi fogyasztásra szolgáló élelmiszerek” fogalma vagy az ugyanezen irányelv szerinti „általában élelmiszer

kiegészítésére vagy helyettesítésére szolgáló termékek” fogalma alá sorolhatók-e be.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 1) Úgy kell-e értelmezni a 2006. évi héairányelv III. mellékletének 1. pontjában szereplő „emberi fogyasztásra szolgáló élelmiszerek” fogalmát, hogy az az élelmiszerjog általános elveiről és követelményeiről szóló, 2002. január 28-i 178/2002/EK európai parlamenti és tanácsi rendelet 2. cikke alapján minden olyan feldolgozott, részben feldolgozott vagy feldolgozatlan anyagot vagy terméket jelent, amelyet emberi fogyasztásra szánnak, illetve amelyet várhatóan emberek fogyasztanak el?

Az e kérdésre adandó nemleges válasz esetén: Ez esetben hogyan kell pontosítani a fogalmat?

- 2) Ha az ételek vagy italok nem tekinthetők emberi fogyasztásra szolgáló élelmiszereknek: Ez esetben milyen szempontok alapján kell megvizsgálni, hogy az ilyen termékek általában élelmiszer kiegészítésére vagy helyettesítésére szolgáló termékeknek tekinthetők-e?

A hivatkozott uniós jogi rendelkezések

A 2006. évi héairányelv 96–98. cikke és III. mellékletének 1. pontja, valamint a 178/2002 rendelet 2. cikke

A hivatkozott nemzeti jogi rendelkezések

A Wet op de omzetbelasting 1968 (a forgalmi adóról szóló 1968. évi törvény, a továbbiakban: törvény) 7. cikke és 9. cikke 2. bekezdésének a. pontja, valamint a törvényhez csatolt I. táblázat a. 1. rovata

A tényállás és az alapeljárás rövid bemutatása

- 1 Az érintett bizonyos termékeket a szexuális vágyat serkentő eszközökként értékesítő vállalkozó. E termékek esetében szájon át beveendő kapszulákról, cseppekről, porokról és spray-kről van szó. 2009 és 2013 között az érintett bizonyos időszakok vonatkozásában önadózás útján a 6%-os kedvezményes héamértéknek megfelelő összegű forgalmi adót fizetett meg az említett termékek értékesítése után a törvénynek a törvényhez csatolt I. táblázat (a továbbiakban: I. táblázat) a. 1. rovatával összefüggésben értelmezett 9. cikke 2. bekezdésének a. pontja alapján, mivel véleménye szerint a termékek e táblázat említett rovata értelmében vett élelmiszernek minősülnek. Az adóellenőr ezzel szemben úgy vélte, hogy a termékek nem minősülnek élelmiszernek, és ezért az általános

héamérték alá tartoznak. Az adóellenőr erre tekintettel meghozta az utólagos adómegállapításról szóló vitatott határozatokat.

- 2 A Gerechtshof Den Haag (hági fellebbviteli bíróság, Hollandia; a továbbiakban: Gerechtshof [fellebbviteli bíróság]) a fellebbezési eljárásban megállapította, hogy a termékek az I. táblázat a. 1. rovata értelmében vett élelmiszernek minősülnek. A Staatssecretaris van Financiën (pénzügyi államtitkár, Hollandia; a továbbiakban: államtitkár) felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő a Hoge Raad (legfelsőbb bíróság, Hollandia) előtt ezen ítélettel szemben.

Az alapeljárásban részt vevő felek alapvető érvei

- 3 A Gerechtshof (fellebbviteli bíróság) azzal indokolta határozatát, hogy az érintett termékeket szájon át kell bevenni, és azok az emberi fogyasztásra szánt élelmiszerekre jellemző alkotóelemeket tartalmaznak. A kedvezményes héamérték alkalmazását nem zárja ki, hogy a termékeket a szexuális vágyat serkentő eszközökként vásárolják meg és használják fel. Ennek megállapítása során a Gerechtshof (fellebbviteli bíróság) figyelembe vette, hogy az I. táblázat parlamenti indokolása szerint a jogalkotó az „élelmiszer” fogalmának tág értelmezése mellett száll síkra. E célkitűzéssel nem fér össze a termékek felhasználási célja szerinti különbségtétel. A nem közvetlenül élelmiszerre emlékeztető termékek, például az édességek (köztük a rágógumi) és a sütemények, szintén a kedvezményes héamérték alkalmazási körébe tartoznak.
- 4 Az államtitkár arra hivatkozik, hogy az I. táblázat a. 1. rovatának, különösen az abban szereplő „általában emberi fogyasztásra szánt ételek és italok” fogalmának Gerechtshof (fellebbviteli bíróság) általi értelmezése ellentétes a 2006. évi héairányelv III. melléklete 1. pontjának szövegével és rendszerével.

Az előzetes döntéshozatalra utalás indokainak rövid bemutatása

- 5 A törvény 9. cikke 2. bekezdésének a. pontja értelmében az adó mértéke hat százalék az I. táblázatban szereplő termékek értékesítése esetén. Az I. táblázat a. 1. rovatának szövege a következő:

„1. élelmiszerek, nevezetesen:

- a. az általában emberi fogyasztásra szánt ételek és italok;
- b. a nyilvánvalóan az a. pontban meghatározott ételek és italok előállításához használt, és ezekben részben vagy egészben előforduló termékek;
- c. az a. pontban meghatározott ételek és italok kiegészítésére vagy helyettesítésére szolgáló termékek, figyelembe véve, hogy az alkoholos italok nem tekinthetők élelmiszernek”.

E rendelkezésekkel a holland jogalkotó a 2006. évi héairányelv 98. cikkében biztosított azon lehetőséget vette igénybe, hogy a tagállamok az említett irányelv III. mellékletében szereplő kategóriák termékértékesítéseire kedvezményes héamértéket alkalmazhatnak. A III. melléklet 1. pontjának holland nyelvi változatában az alábbi termékkategória szerepel:

„1. 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”.

Sem az I. táblázat a. 1. rovatának szövegéből, sem annak előkészítő anyagaiból nem tűnik ki, hogy a jogalkotó az emberi fogyasztásra alkalmas termékek tekintetében szelektív módon kívánta volna alkalmazni a 2006. évi héairányelv III. mellékletének 1. pontját olyan értelemben, hogy a kedvezményes héamértéket csak egyes, a 2006. évi héairányelv III. mellékletének 1. pontja alá sorolható termékekre kívánta volna kiterjeszteni. Az I. táblázat a. 1. rovatának értelmezése során ezért a III. melléklet 1. pontjában szereplő fogalmakat kell alapul venni. E tekintetben egyenértékűnek tekinthető egymással [a 2006. évi héairányelvben szereplő] „emberi fogyasztásra szolgáló élelmiszerek” (a továbbiakban: élelmiszer) és [a törvényben szereplő] „emberi fogyasztásra szánt élelmiszerek” fogalma.

- 6 Az Európai Unió Bírósága (a továbbiakban: Bíróság) e tekintetben megállapította, hogy a 2006. évi héairányelv III. mellékletének célja arra irányul, hogy a héa terhét végső soron viselő fogyasztó számára kevésbé költségessé tegyen bizonyos, különösen szükségesnek tekintett termékeket és szolgáltatásokat azáltal, hogy e termékekre és szolgáltatásokra kedvezményes héamérték alkalmazását teszi lehetővé. Ez kivételt képez azon elv alól, hogy a termékértékesítésre és a szolgáltatásnyújtásra egy általános héamértéket kell alkalmazni, amely nem lehet kevesebb, mint 15% (lásd a 2006. évi héairányelv 96. és 97. cikkét). A Bíróság ítélkezési gyakorlatából kiderül, hogy az ilyen, főszabály alól kivételeket megszorítóan kell értelmezni. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint emellett bizonyos, a III. mellékletben szereplő, de nem meghatározott fogalmakat azon szöveggörnyezetre tekintettel, amelyben azokat az irányelv használja, és szokásos értelmüket figyelembe véve kell értelmezni. Jóllehet a Bíróság konkrétan az „élelmiszer” fogalmával kapcsolatban megállapította, hogy e fogalom értelmezése során figyelembe kell venni, hogy azt a 2006. évi héairányelv milyen szöveggörnyezetben használja, azt még nem állapította meg, hogy ez e fogalom szokásos értelmét illetően is így van-e.
- 7 A III. melléklet 1. pontjában szereplő termékek mindegyike emberi és állati fogyasztásra szolgáló élelmiszer, és azok a) tulajdonképpeni élelmiszerekre, b) általában élelmiszer kiegészítésére vagy helyettesítésére szolgáló termékekre és c) általában élelmiszer-készítésre szolgáló elemnek vagy összetevőnek szánt termékekre vannak felosztva (lásd: a Bíróság 2011. március 3-i Bizottság kontra Hollandia ítélete, C-41/09, ECLI:EU:C:2011:108, 50. pont). Annak

megválaszolása során, hogy valamely terméket emberi és állati fogyasztásra szolgáló élelmiszernek kell-e tekinteni, nem tehető semmiféle különbség vagy korlátozás a kereskedelem típusa, az értékesítés módja, a csomagolás, az elkészítés vagy a hőmérséklet alapján (lásd: a Bíróság 2011. március 10-i Bog és társai ítélete, C-497/09, C-499/09, C-501/09 és C-502/09, ECLI:EU:C:2011:135; a továbbiakban: Bog ítélet, 85. pont). Mindazonáltal lényegesnek tűnik, hogy az ételek az azonnali fogyasztásuk szempontjából a fogyasztók „táplálékaként” szolgálnak (lásd: Bog ítélet, 87. pont). Leszögezhető, hogy a vitatott termékek összetételük alapján alkalmasak arra, és arra is szolgálnak, hogy emberek szájon át bevegék őket. E termékek nem tekinthetők élelmiszer-készítésre szolgáló elemeknek vagy összetevőknek. Ezért meg kell vizsgálni, hogy a termékek a Bíróság által „tulajdonképpen élelmiszereknek” nevezett kategóriába tartoznak-e, vagy pedig az „általában élelmiszer kiegészítésére vagy helyettesítésére szolgáló termékek” kategóriájáról van-e szó.

- 8 A Hoge Raad (legfelsőbb bíróság) véleménye szerint e vizsgálat szempontjai nem állapíthatók meg teljes bizonyossággal a Bíróság ítélkezési gyakorlata alapján. A lenti 9–12. pont az ezzel kapcsolatos kétségeket ismerteti.
- 9 Különböző tagállamok szótárai szerint az „élelmiszer” olyan terméket vagy ételt és italt jelent, amely az emberi test tápanyagokkal történő ellátás révén történő fenntartását szolgálja. A Hoge Raadnak (legfelsőbb bíróság) kétségei vannak azt illetően, hogy e jelentés használható-e szempontként az irányelv összefüggéseiben, mivel ezen értelmezés gyakorlati problémákat és jogbizonytalanságot okozna. Olyan ételek és italok is vannak ugyanis, amelyek az emberi test fenntartása mellett további célokat is szolgálnak. Ezenfelül úgy tűnik, hogy az „élelmiszer” fogalmának értelmezése során a Bíróság nem veszi figyelembe szempontként e fogalom szokásos értelmét (lásd: Bog ítélet, 83. pont). Előfordulhat azonban, hogy mégis e fogalom szokásos értelmét kell szempontként használni annak megállapításához, hogy élelmiszernek minősül-e valamely termék a 2006. évi héairányelv összefüggéseiben, e tekintetben viszont nem a (nemzeti) szótárakban használt jelentést kell alapul venni. Ez esetben felmerül a kérdés, hogy milyen szokásos értelmet kell tulajdonítani a fogalomnak. A Hoge Raad (legfelsőbb bíróság) véleménye szerint a Bíróság iránymutatással szolgáló, vonatkozó ítéletei hiányában további iránymutatásra van szükség annak biztosításához, hogy valamennyi tagállamban biztosított legyen az „élelmiszer” fogalmának egységes értelmezése.
- 10 Az is elképzelhető, hogy az „élelmiszer” fogalmának értelmezésére alkalmas szempont nem e fogalom szokásos értelme. Ez esetben az „élelmiszer” fogalmának a 178/2002 rendeletben szereplő meghatározása is alapul vehető. E rendelet 2. cikke értelmében az „élelmiszer” fogalma az alábbiakat jelenti:

„minden olyan feldolgozott, részben feldolgozott vagy feldolgozatlan anyagot vagy terméket [...], amelyet emberi fogyasztásra szánnak, illetve amelyet várhatóan emberek fogyasztanak el. Az »élelmiszer« fogalmába beletartozik az ital, a rágógumi, valamint az előállítás, feldolgozás vagy

kezelés során szándékosan hozzáadott bármely anyag, többek között a víz is. [...]”

E 2. cikk emellett több olyan terméket is felsorol, amely megfelel a fogalom meghatározásnak, de kifejezetten nem tekinthető élelmiszernek. A Hoge Raad (legfelsőbb bíróság) rámutat arra, hogy a 2006. évi héairányelv egyes fogalmainak értelmezése során a Bíróság már korábban is alapul vett a héától eltérő jogterületeken elfogadott uniós rendelkezéseket. Úgy tűnik azonban, hogy az élelmiszer fogalmának a 178/2002 rendelettel összhangban történő értelmezése nem igazán illeszkedik a III. melléklet 1. pontjának összefüggéseibe. Az uniós jogalkotó szükségesnek vélte ugyanis, hogy a III. melléklet 1. pontjában kifejezetten felsorolja az emberi fogyasztásra alkalmas, önmagukban azonban nem táplálékként szolgáló termékeket. Ha az általában élelmiszer kiegészítésére vagy helyettesítésére, illetve élelmiszer-készítés során felhasznált elemként vagy összetevőként szolgáló termékeket már önmagukban is élelmiszernek kellene tekinteni, akkor nem lenne szükséges e termékeket a III. melléklet 1. pontja alá sorolandó termékeként külön is felsorolni.

- 11 A Hoge Raad (legfelsőbb bíróság) véleménye szerint az élelmiszer 178/2002 rendelet 2. cikkében szereplő fogalom meghatározásának alapulvétele az említett fogalom értelmezésének egyszerűen alkalmazható szempontját képezi, amely kedvez a fogalom összes tagállambeli egységes értelmezésének. Nem áll azonban minden kétség felett, hogy az élelmiszer fogalmának értelmezése során figyelembe veendő szempont egyszerűségének kell a legfontosabbnak lennie.
- 12 Ha nem az élelmiszer fogalmának szokásos értelme képezi a fogalom pontosításának szempontját, és a 178/2002 rendeletben szereplő azonos fogalmat sem lehet alapul venni, akkor másik szempontot kell figyelembe venni. Felmerül a kérdés, hogy mi lehetne ez a szempont. Sem a 2006. évi héairányelv szövege és összefüggései, sem a Bíróság ítélkezési gyakorlata nem szolgál iránymutatással ezt illetően.
- 13 Ha a 2006. évi héairányelv III. mellékletének 1. pontja szerinti termékek nem tekinthetők tulajdonképpeni élelmiszereknek, akkor az a kérdés is felmerül, hogy a termékek általában élelmiszer kiegészítésére vagy helyettesítésére szolgáló termékeknek tekinthetők-e. Nem egyértelmű, hogy milyen szempontok alapján állapítható meg ez. Elképzelhető, hogy a fogalom olyan készítményekre korlátozódik, amelyeket szájon át kell bevenni az esetleges tápanyaghiány megszüntetése céljából. Ez esetben az a körülmény, hogy valamely terméket nem tápanyaghiány esetén használandó kiegészítőként vagy helyettesítőként hirdetnek, kizárja a termék említett fogalom alá sorolását. Az is elképzelhető, hogy ahhoz, hogy valamely készítményt élelmiszer-kiegészítőnek vagy -helyettesítőnek lehessen tekinteni, elegendő, ha a készítmény a csomagoláson feltüntetett információk szerint a tulajdonképpeni élelmiszerekben is megtalálható tápanyagokat tartalmaz.

- 14 A fent ismertetett kétségekre tekintettel a Hoge Raad (legfelsőbb bíróság) indokoltnak véli, hogy előzetes döntéshozatal céljából a Bíróság elé terjessze a fent megfogalmazott kérdéseket.

MUNKADOKUMENTUM