PAOLO MENGOZZI
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2014. május 14.[1]

C-219/13. sz. ügy

K Oy

(A Korkein hallinto-oikeus [Finnország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Közös hozzáadottértékadó-rendszer — 2006/112/EK irányelv — 2009/47/EK irányelv — Kedvezményes héamérték alkalmazása kizárólag a nyomtatott könyvekre, a más fizikai adathordozókon (CD-n, CD-ROM-on, USB-kulcsokon) tárolt könyvek kizárásával — Konkrét és sajátos területek — Adósemlegesség”

I – **Bevezetés**

1. Az olyan nemzeti szabályozás, amely a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) tekintetében kedvezményes adómértéket kizárólag a nyomtatott könyvekre alkalmaz, a CD-ken vagy CD-ROM-okon vagy USB-kulcsokon tárolt könyvekre nem, ellentétes-e a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv[2] rendelkezéseivel és az adósemlegesség elvével?

2. Lényegében erre irányul a Korkein hallinto-oikeus (Finnország) által a Bíróság elé terjesztett kérdés abban az alapügybeli jogvitában, amely a K Oy (a továbbiakban: K) és a Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö, azaz a finn adóhatóság között merült fel a Keskusverolautakunta (központi adójogi bizottság) előzetes állásfoglalásával kapcsolatban, amellyel ez a bizottság elutasította a K-nak a 2011-es és a 2012-es adózási időszakokra vonatkozó kérelmét, amelynek tárgya az volt, hogy a nyomtatott könyvekre alkalmazott 9%-os kedvezményes héamérték alkalmazható-e a fizikai adathordozókon tárolt és a nyomtatott könyvek írott szövegét reprodukáló, hangos- és e-könyvekre, amelyeket ez a vállalkozás ad ki.

3. A központi adójogi bizottság szerint először is a hozzáadottérték-adóról szóló 1265/1997. sz. törvény (arvonlisäverolaki 1265/1997) 85a. §-a (1) bekezdésének 7. pontja és (3) bekezdése értelmében csak a nyomtatott vagy hasonló módon előállított publikáció tekinthető könyvnek.

4. Másodszor, e bizottság megállapította, hogy a héairányelv 98. cikke (2) bekezdése első albekezdésének és a héairányelvnek a hozzáadottérték-adó kedvezményes mértéke tekintetében történő módosításáról szóló, 2009. május 5-i 2009/47/EK tanácsi irányelvvel[3] módosított III. mellékletének 6. pontjával, valamint az adósemlegesség elvével nem ellentétes az, ha a nem papíron, hanem más fizikai adathordozón tárolt könyvek értékesítésére az általános héamértéket – azaz a jelen esetben az adóalap 23%-át – alkalmazzák a nyomtatott könyvekre alkalmazott 9%-os kedvezményes adómérték

1 — Eredeti nyelv: francia.

2 — HL L 347., 1. o.; helyesbítés: HL 2007. L 335., 60. o.

3 — HL L 116., 18. o.

helyett. A központi adójogi bizottság szerint ugyanis a nem papíron, hanem más fizikai adathordozón tárolt hangos- és e-könyveket jellegük, tulajdonságaik és felhasználási módjuk alapján a megfelelő elektronikus könyvekkel kell egy tekintet alá venni, amelyekre a héairányelv 98. cikke (2) bekezdésének második albekezdése alapján nem alkalmazható a kedvezményes adómérték.

5. A K ezért fellebbezést nyújtott be a Korkein hallinto-oikeushoz a központi adójogi bizottság előzetes állásfoglalásával szemben, amelyben egyrészt ennek az állásfoglalásnak a megsemmisítését, másrészt pedig annak megállapítását kérte, hogy az CD-ken vagy CD-ROM-okon vagy USB-kulcsokon tárolt e-könyvek vagy a kérelemben leírt hasonló termékek a hozzáadottérték-adóról szóló 1265/1997. sz. törvény 85a. §-a (1) bekezdésének 7. pontja szerinti nyomtatott könyveknek tekintendők, amelyek értékesítésére a kedvezményes héamérték alkalmazandó.

6. A Korkein hallinto-oikeus – miután állásfoglalást kért a Valtiovarainministeriö-től (pénzügyminisztérium), amely lényegében csatlakozott a központi adójogi bizottság álláspontjához –, úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra:

Az adósemlegesség elvére tekintettel ellenétes-e a [héa]irányelv 98. cikke (2) bekezdésének első albekezdésével és III. mellékletének a 2009/47 irányelvvel módosított 6. pontjával az olyan nemzeti szabályozás, amely alapján a nyomtatott könyvekre kedvezményes adómértéket alkalmaznak, a más fizikai adtahordozókon – például CD-n vagy CD-ROM-on vagy USB-kulcson – tárolt könyvekre viszont az általános adómértéket alkalmazzák?

Jelentőséggel bír-e a fenti kérdés megválaszolása szempontjából az,

– hogy a könyv olvasásra vagy hallgatásra (hangoskönyv) szolgál-e,

– hogy a CD-n vagy CD-ROM-on, USB-kulcson vagy megfelelő egyéb fizikai adathordozón tárolt könyvből vagy hangoskönyvből létezik-e azonos tartalmú nyomtatott könyv;

– hogy a nem papíron, hanem más fizikai adathordozón tárolt könyv esetében használhatók ezen adathordozó műszaki jellemzői, mint például a keresőfunkciók?

7. E kérdéssel kapcsolatos írásbeli észrevételeket terjesztett elő a finn, a német, az észt, az ír és a görög kormány, valamint az Európai Bizottság.

8. Ezeket az érdekelt feleket a 2014. március 13-i tárgyaláson is meghallgatták, kivéve a német és az észt kormányt, amely nem képviseltette magát.

II – **Elemzés**

9. A héairányelv 96. cikke úgy rendelkezik, hogy a termékértékesítésre és a szolgáltatásnyújtásra azonos, általános adómértéket kell alkalmazni.

10. Ettől az elvtől eltérve a héairányelv 98. cikke (2) bekezdésének első albekezdése – kizárólag az ezen irányelv III. mellékletében szereplő kategóriák termékértékesítései és szolgáltatásnyújtásai esetében – lehetőséget biztosít a tagállamok számára kedvezményes adómérték alkalmazására.

11. Míg e melléklet 6. pontja a 2009/47 irányelv által bevezetett módosítást megelőzően a „könyvek […] értékesítés[ét]” tartalmazta, a 2009/47 irányelv módosította a III. melléklet 6. pontjának szövegét, megállapítva, hogy az ezentúl a „könyvek […] *bármilyen fizikai adathordozón* történő értékesítés[ét]” foglalja magában.[4]

12. Mivel Finn Köztársaság a tagállamok döntő többségéhez[5] hasonlóan érvényesen azt választotta, hogy a nyomtatott könyvekre kedvezményes héamértéket alkalmaz – már a 77/388/EGK hatodik irányelv[6] 12. cikke (3) bekezdésének a) pontja és H. melléklete 6. pontjának hatálya alatt, amelyek megelőzték a héairányelv 98. cikkének (1) bekezdését és III. mellékletét –, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy a 2009/47 irányelv által bevezetett módosítás miatt köteles-e egy tagállam kiterjeszteni az ilyen kedvezményes adómérték alkalmazását a nem papíron, hanem más fizikai adathordozón – például CD-n vagy CD-ROM-on vagy USB-kulcson – tárolt könyvek értékesítésére.

13. Az eljárásban részt vevő kormányok erre a kérdésre nemleges választ javasolnak. Érvelésüket lényegében a kedvezményes adómérték alkalmazásának választható jellegére, a 2009/47 irányelv által bevezetett módosítás pusztán technikai jellegére, valamint a papíralapú és a más fizikai adathordozón tárolt könyvek összehasonlíthatóságának hiányára alapozzák. A kedvezményes héamérték alkalmazásának kizárólag a papír alapú könyvek értékesítésére történő korlátozása tehát nem sérti az adósemlegesség elvét. A kormányok mindenesetre azt állítják, hogy a tagállamoknak, valamint a nemzeti bíróságoknak kell konkrét módon megvizsgálniuk az e különböző könyvkategóriák közötti versenyhelyzetet.

14. Ezzel ellentétben a Bizottság írásbeli észrevételeiben úgy ítélte meg, hogy a kedvezményes héamértéknek kizárólag a papíralapú könyvekre történő szelektív alkalmazása ellentétes a Bizottság és az uniós jogalkotó által a héairányelv III. mellékletének 6. pontját módosító 2009/47 irányelv elfogadásakor követett azon céllal, amely szerint az adósemlegesség elvét a túlnyomórészt egyező információs tartalommal rendelkező valamennyi könyv között, a fizikai adathordozójuktól függetlenül tiszteletben kell tartani.

15. A tárgyaláson a Bizottság a többi érdekelt fél észrevételeinek ismertetését követően mindenesetre „árnyalni” kívánta az álláspontját. Figyelemmel arra, hogy lehetséges, hogy az uniós jogalkotó a 2009/47 irányelv elfogadása során a Bizottság irányelvre vonatkozó és a 2009/47 irányelv elfogadásához vezető 2008. július 7-i javaslatától[7] eltérően nem kívánta kötelezővé tenni a kedvezményes héamértéket a fizikai adathordozójuktól függetlenül valamennyi könyv értékesítésére, a Bizottság arra hivatkozott, hogy a módosított 2006/112 irányelv 98. cikke (2) bekezdésének első pontjával, valamint a 2009/47 irányelvvel módosított héairányelv III. mellékletének 6. pontjával nem *szükségszerűen* ellentétes egy olyan nemzeti szabályozás, amely a kedvezményes adómértéket kizárólag a nyomtatott könyvekre alkalmazza, a más fizikai adathordozón tárolt, túlnyomórészt egyező információs tartalommal rendelkező könyvekre nem, *amennyiben az adósemlegesség elvét tiszteletben tartják*.

4 — Kiemelés tőlem. Ahogyan azt valamennyi érdekelt fél megjegyezte, a jelen ügy tehát nem érinti az e-könyvek, azaz az elektronikus úton szolgáltatott könyvek adójogi kezelését, hanem kizárólag azokat, amelyek valamilyen fizikai adathordozón érhetők el.

5 — Az Európai Unió tagállamaiban 2014. január 13-án alkalmazott héamértékeket összefoglaló bizottsági dokumentum szerint a 28 tagállamból 26 alkalmaz kedvezményes héamértéket a nyomtatott könyvek értékesítésére (lásd a taxud.c.1(2014) 48876 dokumentum 4. oldalát).

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

7 — A közös hozzáadottértékadó rendszerről szóló 2006/112/EK irányelvnek a hozzáadottérték-adó kedvezményes mértéke tekintetében történő módosításáról szóló tanácsi irányelvre vonatkozó javaslat, COM(2008) 428 végleges.

16. Részemről először emlékeztetek arra, hogy a 77/388 hatodik irányelv H. mellékletével, valamint a héairányelv III. mellékletével kapcsolatban a Bíróság megállapította, hogy a tagállamok számára nem tiltott, hogy ugyanabban a szolgáltatáskategóriában egy kedvezményes adómértéket szelektíven alkalmazzanak, feltéve hogy ez a verseny torzulásának semmiféle kockázatával nem jár, [8] azaz a közös héarendszer alapját képező adósemlegesség elvét tiszteletben tartja. [9]

17. A Bíróság ebből nemrég azt a következtetést vonta le, hogy ahhoz, hogy a kedvezményes héamérték szelektív alkalmazásának a tagállamok részére elismert lehetőségével élni lehessen, „két feltétel együttes teljesülése szükséges, egyrészről az, hogy a kedvezményes adómérték alkalmazása érdekében a szóban forgó szolgáltatáskategóriának csak a konkrét és sajátos területeit különítsék el, másrészről pedig az, hogy tartsák tiszteletben az adósemlegesség elvét”. [10]

18. Ennek a kettős feltételnek a meghatározása viszonylag új keletű.

19. Ugyanis amennyiben a fent hivatkozott 2010. május 6-i Bizottság kontra Franciaország ítélet (EU:C:2010:253) kihirdetéséig a Bíróság a kedvezményes adómérték alkalmazását – mint a héairányelv által a tagállamok részére kínált *mozgásteret* – ugyanazon szolgáltatáskategória „konkrét és sajátos területeire” korlátozta *azzal a feltétellel, hogy az adósemlegesség elvét tiszteletben tartják*, [11] ez az ítélet – amelyet a fent hivatkozott Pro Med Logistik és Pongratz ítélet (EU:C:2014:111) megerősített – a korlátozást valódi, *az adósemlegesség elve tiszteletben tartásától független feltétellé* alakította át, amelynek a kedvezményes adómérték ugyanazon szolgáltatáskategórián belül történő szelektív alkalmazása alá van rendelve. [12]

20. A Bíróság szerint e két feltétel célja annak biztosítása, hogy a tagállamok csak olyan körülmények között éljenek e lehetőséggel, amelyek biztosítják a választott kedvezményes adómérték egyszerű és helyes alkalmazását, valamint bármilyen adócsalás, adóelkerülés és minden esetleges visszaélés megelőzését. [13]

21. Ezeknek a „konkrét és sajátos területeknek” a kedvezményes szelektív héamértéknek a héairányelv III. mellékletében szereplő ugyanazon kategórián belüli önálló alkalmazási feltételévé történő átalakulása némileg merevvé teszi a Bíróság által elvégezendő vizsgálatot. Ez a vizsgálat ugyanis ezentúl szisztematikussá válik, és megelőzi az adósemlegesség elve tiszteletben tartásának vizsgálatát. Annak ellenére, hogy a „konkrét és sajátos területekre” vonatkozó feltételnek a kedvezményes szelektív héamérték önálló alkalmazási feltételévé történő átalakulása óta a Bíróság mindig elfogadta, hogy a „konkrét és sajátos területekre” vonatkozó feltétel teljesülhet, ennek az új státusznak az elfogadása ugyanakkor magában foglalja, hogy előfordulhat, hogy nem teljesül, következésképpen anélkül, hogy a Bíróságnak és a nemzeti bíróságoknak szükségszerűen meg kellene vizsgálniuk az adósemlegesség elve tiszteletben tartásának teljesülését.

22. A fentiekből adódóan meg kell vizsgálni a kedvezményes héamértéknek a héairányelv III. mellékletében szereplő ugyanazon kategórián belüli szelektív alkalmazásának ezen kettős feltételét.

8 — Lásd többek között: Bizottság kontra Franciaország ítélet, C-94/09, EU:C:2010:253, 25. pont, valamint Pro Med Logistik és Pongratz ítélet, C-454/12 és C-455/12, EU:C:2014:111, 43. pont.

9 — Lásd ebben az értelemben: Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Adwasserbeseitigung Torgau-Westelbien ítélet, C-442/05, EU:C:2008:184, 43. pont, Bizottság kontra Franciaország ítélet, EU:C:2010:253, 26. pont, valamint Pro Med Logistik és Pongratz ítélet, EU:C:2014:111, 44. pont.

10 — Lásd ebben az értelemben többek között: Bizottság kontra Franciaország ítélet, EU:C:2010:253, 30. pont, valamint Pro Med Logistik és Pongratz ítélet, EU:C:2014:111, 45. pont.

11 — Lásd: Bizottság kontra Franciaország ítélet, C-384/01, EU:C:2003:264, 25. és 26. pont, valamint Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Adwasserbeseitigung Torgau-Westelbien ítélet, EU:C:2008:184, 43. pont.

12 — Lásd: Bizottság kontra Franciaország ítélet, EU:C:2010:253, 30. pont, valamint Pro Med Logistik és Pongratz ítélet, EU:C:2014:111, 45. pont.

13 — Lásd ebben az értelemben: Pro Med Logistik és Pongratz ítélet, EU:C:2014:111, 45. pont.

A – *A termékértékesítés ugyanazon kategóriáján belüli „konkrét és sajátos területeiről”*

23. A jelen ügyben egyik érdekelt fél sem vonja kétségbe az első feltétel teljesülését. Ugyanis úgy tűnik, hogy – legalábbis hallgatólagosan – mindenki elfogadja, hogy a bármilyen fizikai adathordozón tárolt könyvek értékesítésére vonatkozó kategórián belül a nem papíron, hanem más adathordozón tárolt könyvek e kategória „konkrét és sajátos területeinek” minősülhetnek.

24. Emlékeztetek arra, hogy azok az ügyek, amelyekben a Bíróság ilyen, a 77/388 hatodik irányelvben (különösen a H. mellékletében) vagy ezt követően a héairányelv III. mellékletében foglalt ugyanazon kategórián belüli „konkrét és sajátos területeket” alakított ki, illetve azok fennállásáról kellett határoznia, mind a termékértékesítéssel, mind pedig a szolgáltatásnyújtással kapcsolatos tevékenységeket érintettek.

25. Így a termékértékesítés tekintetében a Bíróság elfogadta, hogy a Francia Köztársaság megalapozottan korlátozta a kedvezményes adómérték alkalmazását kizárólag a minimális energiaellátáshoz való jogot biztosító előfizetésre, mivel egy ilyen alkalmazás a földgáz- és villamosenergia-szolgáltatás konkrét és sajátos területeire korlátozódott. [14]

26. A szolgáltatásnyújtással kapcsolatban a Bíróság hasonlóképpen megállapította, hogy a tagállamok jogosultak arra, hogy kedvezményes héamértéket alkalmazzanak a 77/388 hatodik irányelv H. mellékletének 2. kategóriájában szereplő vízszolgáltatás olyan konkrét és sajátos területeit illetően, mint az egyéni rácsatlakozás, [15] hogy a gépjárművel történő halottszállítás a temetkezési vállalkozások által nyújtott szolgáltatáskategóriák egyik konkrét és sajátos területe, [16] vagy hogy a héairányelv III. mellékletének 5. pontjában szereplő, utasok és útipoggyászuk szállítására vonatkozó szolgáltatások között a helyi közlekedésben személytaxi-szolgáltatási tevékenység az említett kategória konkrét és sajátos területének minősülhet, amennyiben önmagában, e kategórián belüli más szolgáltatásoktól elkülönülten azonosítható. [17]

27. Az, hogy a Bíróságnak lényegében a szolgáltatásnyújtás keretében kellett kialakítania a „konkrét és sajátos területek” kritériumát, amely lehetővé teszi a kedvezményes adómérték szelektív alkalmazását, egyáltalán nem meglepő. A szolgáltatásnyújtási kategóriákon belül ugyanis – amelyek gyakran általános jelleggel vannak megfogalmazva, mint a „vízszolgáltatás” vagy az „utasok és útipoggyászuk szállítása” – általában több láncügylet vagy egyéb szolgáltatás található.

28. Kétségtelen, hogy – mint azt a fent hivatkozott, a gáz- és villamosenergia-szolgáltatással kapcsolatos Bizottság kontra Franciaország ítélet (EU:C:2003:264) szemlélteti – ez az ítélkezési gyakorlat alkalmazható a termékértékesítésre.

29. A kérdés ugyanakkor az, hogy mit jelentenek a héairányelv III. mellékletében szereplő, ugyanazon kategórián belüli „konkrét és sajátos területek”, és meg kell határozni az ilyen „konkrét és sajátos területek” azonosítására irányuló vizsgálatot.

14 — Lásd: Bizottság kontra Franciaország ítélet, EU:C:2003:264 28. és 29. pont. Ez az ügy a 77/388 hatodik irányelv 12. cikke (3) bekezdésének b) pontjára vonatkozott. Általános jelleggel emlékeztetek arra, hogy a földgázra és a villamosenergiára kiterjednek a Szerződés áruk szabad áramlására vonatkozó rendelkezései: lásd ebben a tekintetben többek között: Bizottság kontra Franciaország ítélet, C-159/94, EU:C:1997:501, 43–50. pont.

15 — Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Adwasserbeseitigung Torgau-Westelbien ítélet, EU:C:2008:184, 43. pont.

16 — Bizottság kontra Franciaország ítélet, EU:C:2010:253, 39. pont.

17 — Pro Med Logistik és Pongratz ítélet, EU:C:2014:111, 50. pont.

30. Ebben a tekintetben a fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ítéletből (EU:C:2010:253), valamint a Pro Med Logistik és Pongratz ítéletből (EU:C:2014:111) – amelyek mindegyike összetett szolgáltatásokkal kapcsolatos – megállapítható, hogy a Bíróság azt vizsgálja, a szóban forgó szolgáltatás „önmagában, az említett vállalkozások által nyújtott más szolgáltatásoktól elkülönülten azonosítható”-e,[18] illetve hogy az érintett kategórián belüli más szolgáltatásoktól elkülönülten azonosítható-e.[19]

31. Ellentétben azzal, ami elképzelhető lett volna, a Bíróság egy szolgáltatás önmagában azonosítható jellegét gazdasági szempontból nem vizsgálja. A Bíróság a Bizottság kontra Franciaország ítéletében (EU:C:2010:253) ugyanis, – amelynek tárgya a temetkezési vállalkozások által nyújtott halottszállítás volt – elvetette a Bizottság azon álláspontját, amely szerint egy szolgáltatás „önmagában azonosítható” jellegét az átlagos fogyasztó elvárása szemszögéből és gazdasági szempontból kell értékelni, és annak vizsgálatából kell állnia, hogy valamely több elemből álló ügyletet valójában egyetlen, egységes adójogi bánásmód alá tartozó szolgáltatásnak kell-e tekinteni, vagy inkább olyan két vagy több eltérő szolgáltatásnak, amelyeket lehet különbözőképpen adóztatni.

32. A Bizottság érvelésének elutasítását az indokolta, hogy ez az álláspont a tagállamok részére a héairányelv által a kedvezményes héamérték alkalmazását illetően biztosított mérlegelési jogkör gyakorlását korlátozta volna, amely mérlegelési jogkör általános és objektív kritériumokat követel meg.[20] Valószínű továbbá, hogy az említett feltétel teljesülésének gazdasági értékelése ennek a vizsgálatnak az adósemlegesség elvének tiszteletben tartását ellenőrző vizsgálattal történő összetévesztésével járhatott volna.

33. Ilyen körülmények között a Bíróság a valamely tagállamban kedvezményes héamérték alá tartozó szolgáltatás „önmagában, […] más szolgáltatásoktól elkülönülten azonosítható” jellegének vizsgálatát olyan alaki és jogi követelmények alapján végezte el, mint az érintett tevékenység egyedi természete a vállalkozások által nyújtott más szolgáltatásokhoz képest és/vagy az érintett szolgáltatásnyújtásra vagy az érintett szolgáltatást nyújtó gazdasági szereplőkre vonatkozó különleges szabályozás léte.[21]

34. Ezek a követelmények nem korlátozottak és nem kimerítő jellegűek.

35. A szóban forgó termékekre vagy szolgáltatásokra jellemző technikai különbségek, vagy ezen termékek vagy szolgáltatások igénybevétele tekintetében fennálló objektív különbségek ugyanígy lehetővé tehetik a termékértékesítések vagy szolgáltatásnyújtások ugyanazon kategóriáján belül e kategória „konkrét és sajátos területeinek” azonosítását, amelyek a kedvezményes héamérték szelektív alkalmazását igazolhatják.

36. Ekképpen a jelen ügyben a német és a finn kormány álláspontjával egyezően képviselhető az az álláspont, amely szerint a papíralapú könyvekkel ellentétben a más adathordozón tárolt könyvek olvasásához különleges műszaki segédeszközre van szükség, és ezért a „könyvek bármilyen fizikai adathordozón történő értékesítése” kategórián belüli „konkrét és sajátos területeknek” minősülhetnek, ami megfelelne a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata által meghatározott feltételnek.

18 — Bizottság kontra Franciaország ítélet, EU:C:2010:253, 35. pont.

19 — Pro Med Logistik és Pongratz ítélet, EU:C:2014:111, 47. és 50. pont.

20 — Bizottság kontra Franciaország ítélet, EU:C:2010:253, 33. és 34. pont.

21 — Lásd: Bizottság kontra Franciaország ítélet, EU:C:2010:253, 35–38. pont, valamint Pro Med Logistik és Pongratz ítélet, EU:C:2014:111, 48. és 49. pont.

B – *Az adósemlegesség elvének tiszteletben tartásáról*

37. Az ítélkezési gyakorlat szerint az adósemlegesség elvével – amely a közös héarendszer alapját képezi – ellentétes, ha az egymással versenyző hasonló árukat vagy szolgáltatásokat a héa szempontjából eltérően kezelik.[22] Az egyenlő bánásmód alapelvének a héa területén való kifejeződéséről van tehát szó.[23]

38. Ebből az következik, hogy amennyiben hasonló termékekről vagy szolgáltatásokról van szó, azokra egységes héamértéket kell megállapítani.[24]

39. A szóban forgó termékek vagy szolgáltatások hasonló jellegének vizsgálata elsősorban az átlagos fogyasztó szemszögének alapul vételét teszi szükségessé annak megállapítása érdekében, hogy ezek a termékek vagy szolgáltatások ezen fogyasztók azonos igényeinek kielégítésére szolgálnak-e, figyelmen kívül hagyva a csekély eltérésekre alapított mesterséges megkülönböztetést.[25]

40. A Bíróság azt is megállapította, hogy két szolgáltatásnyújtás hasonló, amennyiben a felhasználásuk alapján való összehasonlításuk azt mutatja, hogy azonos tulajdonságokkal rendelkeznek, és a fogyasztók azonos igényeinek kielégítésére szolgálnak, valamint amennyiben a fennálló különbségek nem befolyásolják jelentősen az átlagos fogyasztó arra irányuló döntését, hogy az említett szolgáltatások közül melyiket vegye igénybe.[26]

41. Ahogyan arra már utaltam, a jelen ügyben a felek között hosszas vita tárgyát képezte az a kérdés, hogy a 2009/47 irányelv elfogadásával – amely a héairányelv III. mellékletének 6. pontjába beillesztette a „bármely fizikai adathordozón” tárolt könyv fogalmát – az uniós jogalkotó célja az volt-e, hogy biztosítsa az adósemlegesség elvének tiszteletben tartását, azon előfeltevésből kiindulva, hogy a fizikai adathordozójától függetlenül a 6. pontban említett minden könyv hasonló, és következésképpen kölcsönös versenyhelyzet áll fenn közöttük.

42. Míg az észrevételeket előterjesztő kormányok lényegében úgy vélik, hogy az uniós jogalkotó nem kívánta a tagállamokat, ideértve a nemzeti bíróságokat is, a mérlegelési jogkörüktől megfosztani oly módon, hogy arra kötelezi őket, hogy a kedvezményes héamértéket, amelyet a nyomtatott könyvekre jogosultak alkalmazni, automatikusan terjesszék ki a más fizikai adathordozókon tárolt könyvekre, a Bizottság a tárgyaláson árnyaltabb, de ezzel ellentétes álláspontot képviselt.

43. Ahogyan azt a jelen eljárásban részt vevő kormányok előadták, a 2009/47 irányelvnek sem a szövege, sem pedig a preambulumbekezdései nem utalnak arra, hogy a héairányelv III. mellékletének 6. pontját érintő módosítás célja az ebben a pontban szereplő kategórián belül az adósemlegesség elve tiszteletben tartásának biztosítása lett volna.

44. A 2009/47 irányelv (4) preambulumbekezdése ugyanis mindössze arra utal, hogy a héairányelvet „annak érdekében […] célszerű módosítani, […] hogy a III. mellékletében található, könyvekre vonatkozó hivatkozásokat pontosítani, és a technikai fejlődés tekintetében naprakésszé lehessen tenni”.

22 — Lásd többek között:The Rank Group ítélet, C-259/10 és C-260/10, EU:C:2011:719, 32. pont, valamint Pro Med Logistik és Pongratz ítélet, EU:C:2014:111, 52. pont.

23 — Lásd ebben a tekintetben: NCC Construction Danmark ítélet, C-174/08, EU:C:2009:669, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

24 — Lásd: Bizottság kontra Franciaország ítélet, C-481/98, EU:C:2001:237, 22. pont.

25 — Lásd ebben az értelemben: The Rank Group ítélet, EU:C:2011:719, 43. pont, valamint Pro Med Logistik és Pongratz ítélet, EU:C:2014:111, 53. pont.

26 — Pro Med Logistik és Pongratz ítélet, EU:C:2014:111, 55. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

45. Nem vitatott, hogy lehet arra hivatkozni, hogy az említett hivatkozásoknak a technikai fejlődéshez történő igazítására vonatkozóan érzékelhető kötelezettség implicit módon jelenthette azt, hogy az uniós jogalkotó álláspontja már akkor az volt, hogy a nem papíron, hanem más fizikai adathordozón tárolt könyvek a nyomtatott könyvekkel szükségszerűen versenyhelyzetben vannak, tehát ugyanazt a kedvezményes héamértéket kell rájuk alkalmazni.

46. Mindenesetre azon túl, hogy a Bizottság nem hivatkozott ilyen érvre, a 2009/47 irányelv semmilyen erre utaló objektív jelet nem tartalmaz.

47. Emellett a 2009/47 irányelv és az annak elfogadásához vezető előkészítő munka összehasonlítása, amelyet a Bizottság is javasolt, végül csak megerősíti azt a feltevést, amely szerint az adósemlegesség elve nem volt az uniós jogalkotó célja annak ellenére, hogy a fent hivatkozott 2008. július 7-i bizottsági javaslat indoklásának alapját – legalábbis részlegesen – ez képezte.

48. Ezért, bár ennek a javaslatnak az indokolása kimondja, hogy „semlegességi okokból" ki „kell" bővíteni a héa irányelv III. mellékletének 6. pontját „a CD-n, CR-ROM-on vagy bármilyen hasonló fizikai adathordozón lévő könyvre is […], amely túlnyomórészt a nyomtatott könyvvel egyező információs tartalommal rendelkezik",[27] maga a javaslat szövege mindössze rögzíti, hogy „a műszaki fejlődés figyelembevétele […] érdekében technikai kiigazításokra van szükség", amely kiigazítások „*lehetőséget* adnának […] [a] hangoskönyvek, CD-k, CD-ROM-ok vagy bármely, túlnyomórészt a nyomtatott könyvvel egyező információs tartalommal rendelkező fizikai adathordozó esetében is a kedvezményes héamérték alkalmazására".[28]

49. A javaslat puszta elolvasását követően észrevehetjük tehát, hogy bár a Bizottság elismeri a fent hivatkozott különböző fizikai adathordozók és a papíralapú könyvek bizonyos mértékű összehasonlíthatóságát, ugyanakkor még nem teljes összehasonlíthatóságról vagy hasonlóságról van szó.

50. Egyfelől ugyanis ez az összehasonlíthatóság a „túlnyomórészt a nyomtatott könyvvel egyező információs tartalommal rendelkező", nem papíralapú adathordozókra korlátozódott, amiből szükségszerűen következett – ahogyan arról magának a javaslatnak az indokolása tanúskodik –, hogy a nem papíron, hanem más adathordozókon tárolt könyvek, amelyek a nyomtatott könyvekhez képest olyan kiegészítő funkciókat tartalmaznak, mint a keresőmotorok vagy a más anyagokra mutató linkek, ki voltak zárva.[29] Másfelől, az összehasonlíthatóság vagy hasonlóság ezen foka – ellentétben azzal, amit az adósemlegesség elvének tiszteletben tartása megkövetelne – nem eredményezi automatikusan a korábban kizárólag a nyomtatott könyvekre alkalmazott kedvezményes adómértéknek a más fizikai adathordozókon tárolt könyvekre történő kiterjesztését, hanem pusztán ahhoz vezetett, hogy a Bizottság egy ilyen jellegű kiterjesztés *lehetőségére* tett javaslatot.

51. Annak alapján, hogy az uniós jogalkotó – a „bármilyen fizikai adathordozón tárolt" könyvekre történő általános jellegű utalással – nem tartotta meg a bizottsági irányelvjavaslatban szereplő azon korlátot, amely szerint a kedvezményes héamérték kiterjesztésének lehetősége kizárólag a „túlnyomórészt a nyomtatott könyvvel egyező információs tartalommal rendelkező" fizikai adathordozók esetében áll fenn, számomra úgy tűnik, hogy szándéka még inkább nem arra irányult,

27 — A fenti 7. lábjegyzetben hivatkozott irányelvjavaslat 5.3 pontja, 9. o.

28 — A fent hivatkozott irányelvjavaslat hatodik preambulumbekezdése (kiemelés tőlem).

29 — Lásd a fent hivatkozott irányelvjavaslat 5.3 pontját, 9. o. Ezt támasztják alá a héabizottság 2010. december 7–8-i 92. ülésén elfogadott iránymutatások is, docA – taxud.c.1(2011)157667–684, amelyek szinte szóról szóra átveszik a „bármilyen fizikai adathordozón tárolt könyv" irányelvjavaslatban szereplő fogalmát. Ahogyan arra maga a dokumentum utal, ezek az iránymutatások nem kötelezőek sem a Bizottságra, sem pedig a tagállamokra nézve.

hogy a fizikai adathordozójuktól függetlenül a 2009/47 irányelvvel módosított héairányelv III. mellékletének 6. pontjában szereplő valamennyi könyv hasonlóságát elfogadja, és arra kötelezze a tagállamokat, hogy ezekre a könyvekre ugyanazt a kedvezményes héamértéket alkalmazzák, amelynek alkalmazására a nyomtatott könyvek esetében jogosultak.

52. Ennek következtében az uniós jogalkotó álláspontom szerint nem kívánta megfosztani a tagállamokat a kedvezményes héamértéknek a 2009/47 irányelvvel módosított héairányelv III. mellékletének 6. pontjában szereplő, a bármilyen fizikai adathordozón tárolt könyv értékesítésének kategóriáján belüli esetleges szelektív alkalmazására vonatkozó mérlegelési jogkörüktől.[30]

53. Ilyen körülmények között és az ítélkezési gyakorlatnak megfelelően a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy a nyomtatott és a más fizikai adathordozón kiadott könyvek az átlagos fogyasztó szemszögéből hasonlóak-e, amennyiben azok ezen fogyasztók azonos igényeinek kielégítésére szolgálnak.

54. Amint arra az érdekelt felek a tárgyaláson megalapozottan hivatkoztak, az egyes tagállamok átlagos fogyasztóit kell alapul venni, ami érthető, ugyanis az átlagos fogyasztók értékelése változhat az alapján, hogy az új technológiák az egyes nemzeti piacokra esetlegesen eltérő mértékben törtek be, illetve hogy ez a fogyasztó milyen mértékben férhet hozzá azokhoz a műszaki segédeszközökhöz, amelyekkel a nem papíron, hanem más fizikai adathordozón tárolt könyveket olvasni vagy hallgatni lehet.

55. Az ítélkezési gyakorlat szerint a kérdést előterjesztő bíróságnak kell az elé terjesztett bizonyítékok összességére tekintettel megvizsgálnia, hogy a nyomtatott és a nem papíron, hanem más adathordozón tárolt könyvek azonos tulajdonságokkal rendelkeznek-e és a fogyasztók azonos igényeinek kielégítésére szolgálnak-e a felhasználásuk alapján való összehasonlítás, illetve az alapján, hogy a fennálló különbségek jelentősen vagy érzékelhető módon befolyásolják-e az átlagos fogyasztó arra irányuló döntését, hogy ezen kulturális termékek közül melyiket válassza.

56. Ebben a tekintetben a jelen eljárásban részt vevő felek fenntartották, a Bizottság pedig nem cáfolta, hogy a nem papíron, hanem más adathordozón tárolt könyvek tulajdonságaik alapján objektíve különböznek a nyomtatott könyvektől. Ez a különbség nemcsak abból ered, hogy az olvasáshoz műszaki segédeszköz előzetes biztosítása szükséges,[31] hanem abból a körülményből is, hogy a nem papíron, hanem más adathordozón tárolt könyveket vásárló átlagos fogyasztók ezeket a termékeket azon alkalmazások és funkciók miatt is választják, amelyeket a nyomtatott könyvekhez képest kiegészítő jelleggel kínálnak.

57. Ebből következik, hogy – ahogyan arra a finn kormány a tárgyalás során hivatkozott – az átlagos fogyasztónak egy hangoskönyv megvásárlására vonatkozó döntése ritkán alapul kizárólag egy nyomtatott könyv szövegének egyszerű elolvasásán, hanem gyakrabban a felolvasó előadásán és/vagy ismertségén, valamint a hangos verzióban hallható zenén és speciális effektusokon alapul. Ehhez hasonlóan, különösen a német és a finn kormány szerint, a CD-n, CD-ROM-on vagy USB-kulcson tárolt könyveket illetően az átlagos fogyasztót a vásárlásban befolyásolják azok a kiegészítő keresőfunkciók vagy az ezekbe a könyvekbe beépített azon szoftverek vagy egyéb programok, amelyeket ezek a könyvek a nyomtatott könyvektől eltérően kínálnak.

30 — Azt, hogy az uniós jogalkotónak nem az volt a célja, hogy a tagállamokat arra kötelezze, hogy a nem papíron, hanem más fizikai adathordozókon tárolt könyvekre kiterjesszék azt a kedvezményes héamértéket, amelyet a tagállamok közül 26 a nyomtatott könyvek értékesítésére alkalmaz, számomra megerősíti az a körülmény, hogy ezen a tagállamok közül 14 – azaz a többség – amellett döntött, hogy a más fizikai adathordozókon tárolt könyvek értékesítése vonatkozásában fenntartja az általános héamérték alkalmazását. Ezzel a statisztikával kapcsolatban lásd a fenti 5. lábjegyzetben hivatkozott taxud.c.1(2014) 48867 dokumentum 4. oldalán található táblázatot, amely a tagállamokban 2014. január 13-án alkalmazott héamértékeket tünteti fel.

31 — Ahogyan arra a német és az észt kormány lényegében rámutatott, egy ilyen technikai olvasó berendezés (számítógép, tablet stb.) vételára jelentős tényező lehet egy átlagos fogyasztó választása során.

58. A kérdést előterjesztő bíróságnak kell a rendelkezésére álló adatok alapján megvizsgálnia ezeknek az állításoknak a relevanciáját az átlagos finn fogyasztó viselkedése tekintetében.

59. A fenti megfontolások alapján azt javaslom, hogy a héairányelv 98. cikke (2) bekezdésének első albekezdését és a III. mellékletének a 2009/47 irányelvvel módosított 6. pontját úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely alapján a nyomtatott könyvekre kedvezményes héamértéket alkalmaznak, míg a más fizikai adathordozókon – például CD-n, CD-ROM-on vagy USB-kulcson – tárolt könyvekre az általános héamértéket alkalmazzák, feltéve, hogy az érintett tagállam átlagos fogyasztója szempontjából ez utóbbiak az előbbiekhez nem hasonlóak, amennyiben az említett fogyasztók nem azonos igényeinek kielégítésére szolgálnak, amiről a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megbizonyosodnia.

60. A teljesség érdekében hozzáteszem, hogy az előbbiekben adott válasz álláspontom szerint nem változik a kérdést előterjesztő bíróság előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésében felsorolt három tényező szerint, azaz, először, hogy a könyv olvasásra vagy hallgatásra (hangoskönyv) szolgál-e, másodszor, hogy a CD-n vagy CD-ROM-on, USB-kulcson vagy megfelelő egyéb fizikai adathordozón tárolt könyvből vagy hangoskönyvből létezik-e azonos tartalmú nyomtatott könyv, és harmadszor, hogy a nem papíron, hanem más fizikai adathordozón tárolt könyv esetében használhatók-e ezen adathordozó műszaki jellemzői, mint például a keresőfunkciók.

61. Ezek ugyanis a nem papíron, hanem az egyéb adathordozókon tárolt könyveknek pontosan azon tulajdonságai, amelyek tekintetében a kérdést előterjesztő bíróságnak értékelnie kell, hogy azok adott esetben jelentősen vagy érzékelhető módon befolyásolják-e az átlagos finn fogyasztónak az arra irányuló döntését, hogy a nyomtatott könyvek helyett inkább ezeket a könyveket vásárolja meg.

62. Amennyiben – ahogyan arra különösen a finn és a német kormány hivatkozik – ezek a tulajdonságok az érintett tagállam átlagos fogyasztója szemszögéből meghatározóak, úgy igazolt, hogy a nemzeti szabályozás a nem papíron, hanem más adathordozón tárolt könyvek értékesítésére ne alkalmazza a nyomtatott könyvekre alkalmazott kedvezményes héamértéket. Amennyiben viszont ezek a tulajdonságok nem vagy kis mértékben befolyásolják az átlagos fogyasztónak az arra irányuló döntését, hogy nem papíron, hanem más adathordozón tárolt könyvet vásároljon – annál az oknál fogva, hogy ennek a fogyasztónak lényegében valamennyi könyv esetében a hasonló tartalom számít, az adathordozótól, illetve azok tulajdonságaitól függetlenül – a kedvezményes héamérték szelektív alkalmazása nem igazolható.

III – **Végkövetkeztetések**

63. A fenti megfontolások összességére tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság a Korkein hallinto-oikeus által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdést a következőképpen válaszolja meg:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 98. cikke (2) bekezdésének első albekezdését és III. mellékletének a 2006/112/EK irányelvnek a hozzáadottérték-adó kedvezményes mértéke tekintetében történő módosításáról szóló, 2009. május 5-i 2009/47/EK tanácsi irányelvvel módosított 6. pontját úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek alapján a nyomtatott könyvekre kedvezményes hozzáadottértékadó-mértéket alkalmaznak, míg a más fizikai adtahordozókon – például CD-n, CD-ROM-on vagy USB-kulcson – tárolt könyvekre az általános hozzáadottértékadó-mértéket alkalmazzák, feltéve hogy az érintett tagállam átlagos fogyasztója szempontjából ez utóbbiak az előbbiekhez nem hasonlóak, amennyiben az említett fogyasztók nem azonos igényeinek kielégítésére szolgálnak, amiről a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megbizonyosodnia.

Ez a válasz nem változik attól függően, hogy a könyv olvasásra vagy hallgatásra (hangoskönyv) szolgál-e, hogy a CD-n vagy CD-ROM-on, USB-kulcson vagy megfelelő egyéb fizikai adathordozón tárolt könyvből vagy hangoskönyvből létezik-e azonos tartalmú nyomtatott könyv, vagy hogy a nem papíron, hanem más fizikai adathordozón tárolt könyv esetében használhatók-e ezen adathordozó műszaki jellemzői, mint például a keresőfunkciók.