A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2015. március 5.*

„Tagállami kötelezettségszegés — Adózás — Héa — Kedvezményes adómérték alkalmazása — Elektronikus vagy digitális könyvek értékesítése”

A C-502/13. sz. ügyben,

az EUMSZ 258. cikk alapján kötelezettségszegés megállapítása iránt a Bírósághoz 2013. szeptember 18-án

az **Európai Bizottság** (képviselik: C. Soulay és F. Dintilhac, meghatalmazotti minőségben, kézbesítési cím: Luxembourg)

felperesnek,

támogatja:

az **Európai Unió Tanácsa** (képviseli: E. Chatziioakeimidou és A. de Gregorio Merino, meghatalmazotti minőségben)

beavatkozó,

a **Luxemburgi Nagyhercegség** (képviseli D. Holderer, meghatalmazotti minőségben)

alperes ellen,

támogatja:

a **Belga Királyság** (képviselik: M. Jacobs és J.-C. Halleux, meghatalmazotti minőségben)

beavatkozó,

benyújtott keresete tárgyában,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: L. Bay Larsen tanácselnök, K. Jürimäe, J. Malenovský, M. Safjan és A. Prechal (előadó) bírák,

főtanácsnok: P. Mengozzi,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

* Az eljárás nyelve: francia.

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Keresetlevelében az Európai Bizottság azt kéri, hogy a Bíróság állapítsa meg, hogy a Luxemburgi Nagyhercegség, mivel az elektronikus (vagy digitális) könyvek értékesítésére 3%-os hozzáadottértékadó-mértéket (a továbbiakban: héa) alkalmazott, nem teljesítette a 2010. december 7-i 2010/88/EU tanácsi irányelvvel (HL L 326., 1. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.; a továbbiakban: héairányelv) – ezen irányelv II. és III. mellékletével, valamint a 2006/112 irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról szóló, 2011. március 15-i 282/2011/EU tanácsi végrehajtási rendelettel (HL L 77, 1. o.) összefüggésben értelmezett – 96–99., 110. és 114. cikkében előírt kötelezettségeit.

Jogi háttér

Az uniós jog

2 A héairányelv 14. cikke (1) bekezdésében előírja:

„»Termékértékesítés« a birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel.”

3 Ezen irányelv 24. cikkének (1) bekezdése szerint:

„»Szolgáltatásnyújtás« minden olyan tevékenység, amely nem minősül termékértékesítésnek.”

4 Az említett irányelv 96. cikke a következőképpen rendelkezik:

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

5 Az héairányelv 97. cikke szerint:

„2011. január 1-jétől 2015. december 31-ig az általános adómérték nem lehet kevesebb, mint 15%.”

6 Ezen irányelv 98. cikkének (1) és (2) bekezdése előírja:

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

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

A kedvezményes adómérték nem alkalmazható az elektronikus úton nyújtott szolgáltatásokra.”

7 Az említett irányelv 99. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

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

8 Ugyanezen irányelv 110. cikke szerint:

„Azon tagállamok, amelyek 1991. január 1-jén az előzetesen felszámított héa levonásának jogával járó mentességeket tartottak fenn, valamint a 99. cikkben rögzített minimum adómértéknél alacsonyabb kedvezményes adómértékeket alkalmaztak, továbbra is alkalmazhatják e szabályozást.

Az első albekezdésben foglalt mentességeknek és kedvezményes adómértékeknek azonban összhangban kell lenniük a közösségi joggal, és azokat pontosan meghatározott szociális okokat figyelembe véve, valamint a végső felhasználó javára kell megállapítani.”

9 A héairányelv 114. cikkének (1) bekezdése előírja:

„Azon tagállamok, amelyek 1993. január 1-jén kötelesek voltak az 1991. január 1-jén alkalmazott általános adómértékük több mint 2%-kal történő emelésére, a 99. cikkben rögzített minimum adómértéknél alacsonyabb kedvezményes adómértéket alkalmazhatnak a III. mellékletben szereplő termék- és szolgáltatáskategóriák tekintetében.

[…]”

10 A héairányelvnek „az 58. cikkben és az 59. cikk első bekezdés[e] k) pontjában említett elektronikus úton nyújtott szolgáltatások indikatív jegyzék[ét]” magában foglaló II. melléklete, amely két cikk a nem adóalanyok részére nyújtott szolgáltatások teljesítési helyének meghatározására szolgál, 3. pontjában a következőket említi:

„képek, szövegek és információk, valamint adatbázis-hozzáférés szolgáltatása”.

11 A 2006/112 irányelv eredeti változatában annak III. melléklete, amely magában foglalta az olyan termékek és szolgáltatások jegyzékét, amelyek értékesítésére az ezen irányelv 98. cikkében említett kedvezményes adómértéket lehet alkalmazni, 6. pontjában a következőket említi:

„könyvek, beleértve a könyvtári kölcsönzést is (ideértve a brosúrákat, röplapokat és más nyomtatott anyagokat, gyermekeknek szóló képes-, rajzoló-, illetve kifestőkönyveket, nyomtatott vagy kéziratos kottákat, térképeket, vízrajzi vagy hasonló ábrákat), újságok és folyóiratok értékesítése, kivéve a nagyrészt vagy teljes egészében reklámcélú anyagokat”.

12 A 2009. május 5-i 2009/47/EK tanácsi irányelv (HL L 116., 18. o.) módosította a 2006/112 irányelvet. A 2009/47 irányelv (4) preambulumbekezdése kimondja:

„A 2006/112/EK irányelvet továbbá annak érdekében is célszerű módosítani, hogy kedvezményes adómértéket, illetve mentességet lehessen alkalmazni bizonyos, korlátozott számú sajátos esetben szociális vagy egészségügyi okokból, valamint azért is, hogy a III. mellékletében található, könyvekre vonatkozó hivatkozásokat pontosítani és a technikai fejlődés tekintetében naprakésszé lehessen tenni.”

13 2009. június 1-jétől, a 2009/47 irányelv hatálybalépésének időpontjától, a héairányelv III. melléklete 6. pontjának szövege a következő:

„könyvek (ideértve a brosúrákat, röplapokat és más nyomtatott anyagokat, gyermekeknek szóló képes-, rajzoló-, illetve kifestőkönyveket, nyomtatott vagy kéziratos kottákat, térképeket, vízrajzi vagy hasonló ábrákat) bármilyen fizikai adathordozón történő értékesítése – beleértve a könyvtári kölcsönzést is – újságok és folyóiratok értékesítése, kivéve a nagyrészt vagy teljes egészében reklámcélú anyagokat”.

14 A héairányelv III. mellékletének 9. pontja olyan szolgáltatásokként említi az „írók, zeneszerzők és előadóművészek által nyújtott szolgáltatások[at], illetve a nekik járó szerzői jogdíjak[at]”, amelyekre kedvezményes adómértéket lehet alkalmazni.

15 A 282/2011 végrehajtási rendelet 7. cikkének (1) és (2) bekezdésében előírja:

„(1) A [héa]irányelvben meghatározott, »elektronikus úton nyújtott szolgáltatások« magukban foglalják az interneten vagy más elektronikus hálózaton keresztül nyújtott szolgáltatásokat, amelyek jellegüknél fogva jelentős mértékben automatizáltak, minimális emberi közreműködést igényelnek, és amelyek nyújtására információs technológia hiányában nincs lehetőség.

(2) Az (1) bekezdés hatálya alá tartoznak különösen az alábbiak:

[…]

f) az I. mellékletben felsorolt szolgáltatások.”

16 A 282/2011 végrehajtási rendelet „E rendelet 7. cikke” címet viselő I. mellékletének 3. pontja a következőképpen rendelkezik:

„A [héa]irányelv II. mellékletének 3. pontja:

[…]

Könyvek digitalizált tartalma és más elektronikus kiadványok;

[…]”

A luxemburgi jog

17 Az 1979. február 12-i loi concernant la taxe sur la valeur ajoutée-nak (a héáról szóló törvény; a továbbiakban: héáról szóló törvény) a Luxemburgi Nagyhercegség részére 2012. október 25-én megküldött indokolással ellátott véleményben megállapított határidő lejártakor hatályos változata 39. cikke (3) bekezdése előírja:

„Az adóköteles tevékenységekre alkalmazandó általános [héa] mértéke az adóalap 15 százaléka […].

A kedvezményes adómérték az említett adóalap hat százaléka.

A szuperkedvezményes adómérték az említett adóalap három százaléka.”

18 A héáról szóló törvény 40. cikke szerint:

„(1) Nagyhercegi rendeletben meghatározandó korlátok között és feltételek szerint:

[…]

2. háromszázalékos szuperkedvezményes mértékű [héát] kell fizetni a termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások, valamint a Közösségen belüli termékbeszerzések és termékimport után, amennyiben e termékek és szolgáltatások szerepelnek a jelen törvény B. mellékletében;

[…]

(2) tizenöt százalékos általános mértékű [héát] kell fizetni az (1) bekezdésben foglaltaktól eltérő minden adóköteles tevékenységre.

[…]”

19 A héáról szóló törvény B. mellékletének „A szuperkedvezményes adómérték alá tartozó termékek és szolgáltatások jegyzéke” címet viselő 5. pontja a következőképpen rendelkezik:

„Könyvek (ideértve a brosúrákat, röplapokat és más nyomtatott anyagokat, gyermekeknek szóló képes-, rajzoló-, illetve kifestőkönyveket, nyomtatott vagy kéziratos kottákat, térképeket, vízrajzi vagy hasonló ábrákat), újságok és folyóiratok. Nem tartoznak e körbe a nagyrészt vagy teljes egészében reklámcélú anyagok, valamint a pornográf könyvek, újságok és kiadványok.”

20 Az 1991. december 21-i, a kedvezményes, szuperkedvezményes és közbenső hozzáadottértékadó-mértékek alkalmazásának korlátairól és feltételeiről szóló nagyhercegi rendeletnek (a továbbiakban: 1991. december 21-i nagyhercegi rendelet) az indokolással ellátott véleményben megállapított határidő lejártakor hatályos változata 2. cikke előírja:

„A [héáról szóló] törvény B. mellékletének 1–7. pontjában felsorolt termékek részletesebben kerülnek meghatározásra a jelen rendelet 1. cikke szerinti megfelelő behozatali vámok tarifaszámaira (TD) történő hivatkozással.

[…]

5. Könyvek, újságok és időszakosan megjelenő kiadványok:

a)

– Könyvek, brosúrák, más nyomtatott anyagok, egyes lapokban is, a túlnyomórészt vagy teljes egészében reklámcélú anyagok, valamint pornográf könyvek kivételével (korábbi 49.01 sz. TD)

– Antik darabnak minősülő ősnyomtatványok és más könyvek, amelyek kora meghaladja a száz évet (korábbi 97.06 sz. TD)

[…]”

21 A direction de l’Enregistrement et des Domaines 2011. december 12-i 756. sz. körlevele kimondja:

„Mivel az [Európai Unió] tagállamaiban nem értelmezik egységesen a »könyv« fogalmát, a kormány a semlegesség érdekében úgy határozott, hogy a [héáról] szóló törvény B. mellékletének 5. pontjában, illetve az [1991. december 21-i nagyhercegi rendelet] 2. cikke 5. pontjának c) alpontjában szereplő kifejezést tágan kell értelmezni, oly módon, hogy azonos rendeltetésükre való tekintettel a fizikai formátum és a digitális formátum között nem kell különbséget tenni.

Ez az értelmezés hallgatólagosan megerősítést nyer az Európai Parlamentnek, a Tanácsnak és az Európai Gazdasági és Szociális Bizottságnak címzett, a héa jövőjéről szóló, 2011. december 6-i bizottsági közleményben (COM(2011) 851 végleges), amelyben hangsúlyozzák, […] hogy »a hagyományos és az elektronikus formátumban is elérhető termékekre vonatkozó egyenlő bánásmód kérdése váltott ki heves reakciókat [helyesen: heves reakciókat váltott ki] a nyilvános konzultáció során, ezért ezekkel a kérdésekkel foglalkozni kell«.

A jelen cikket 2012. január 1-jétől kell alkalmazni.”

A pert megelőző eljárás és a Bíróság előtti eljárás

22 A Bizottság úgy vélte, hogy a 3%-os szuperkedvezményes héamértéknek (a továbbiakban: 3%-os kedvezményes héamérték) az elektronikus vagy digitális könyvek értékesítésére való alkalmazása 2012. január 1-jét követően ellentétes a héairányelvvel. Következésképpen 2012. július 4-én felszólító levelet küldött Luxemburgi Nagyhercegségnek. Az említett tagállam arra a 2012. július 31-i levelében adott választ.

23 2012. október 25-én a Bizottság indokolással ellátott véleményt adott ki, amelyben felhívta a Luxemburgi Nagyhercegséget, hogy a kézhezvételt követő egy hónapon belül tegye meg az abban foglaltaknak való megfeleléshez szükséges intézkedéseket. Az említett tagállam 2012. november 29-i levelében adott választ.

24 A Bizottság – mivel az e tagállam által szolgáltatott magyarázatokat nem találta kielégítőnek – úgy határozott, hogy benyújtja a jelen keresetet.

25 A Bíróság elnöke 2014. január 14-i, illetve 2014. február 3-i határozatával megengedte az Európai Unió Tanácsának, illetve a Belga Királyságnak, hogy beavatkozzanak a Bizottság, illetve a Luxemburgi Nagyhercegség kérelmeinek támogatása végett.

A keresetről

Előzetes észrevételek

26 A Bizottság pontosítja, hogy digitális vagy elektronikus könyvek értékesítése alatt számítógépen, okostelefonon, e-könyv-olvasón vagy bármely más olvasórendszeren hozzáférhető, olyan elektronikus formátumú könyvet kell érteni, amelyet valamely honlapról letöltés vagy valós idejű adatátvitel („streaming”) útján, ellenérték fejében értékesítettek (a továbbiakban: elektronikus könyvek értékesítése).

27 A Luxemburgi Nagyhercegség vitatja a kereset tárgyának terjedelmét. Álláspontja szerint a 3%-os kedvezményes héamértéket kizárólag a letöltés útján történő könyvértékesítésre alkalmazzák, a valós idejű adatátvitel útján történő könyvértékesítés ki van zárva e héamérték alól.

28 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy – amint arra a Bizottság is helyesen rámutat – a jelen ítélet 17–21. pontjában felidézett vonatkozó luxemburgi jogból nem következik, hogy a valós idejű adatátvitel útján történő könyvértékesítés a letöltés útján történő könyvértékesítéssel szemben ki lenne zárva a 3%-os kedvezményes héamérték alól.

29 E körülmények között nem indokolt, hogy a kereset vizsgálatát a Bizottság keresetlevelében szereplőhöz képest az elektronikus vagy digitális könyvek szűkebb kategóriájára korlátozzuk.

Az ügy érdeméről

30 A Bizottság arra hivatkozik, hogy a 3%-os kedvezményes héamértéknek a Luxemburgi Nagyhercegség által az elektronikus vagy digitális könyvek értékesítésére való alkalmazása ellentétes a héairányelv II. és III. mellékletével, valamint a 282/2011 végrehajtási rendelettel összefüggésben értelmezett, ugyanezen irányelv 96–99., 110. és 114. cikkével.

31 Ezen intézmény előadja, hogy a héairányelv 98. cikke (2) bekezdésének második albekezdése alapján a kedvezményes héamértéket csak az ezen irányelv III. mellékletben szereplő kategóriák termékértékesítéseire és szolgáltatásnyújtásaira lehet alkalmazni. Márpedig az elektronikus könyvek

értékesítése nem tartozik az említett melléklet hatálya alá, és ebből következően nem eshet kedvezményes héamérték alá. Ezt az értelmezést támasztja alá a héairányelv 98. cikke (2) bekezdésének második albekezdése, amely kizárja a kedvezményes adómérték elektronikus úton nyújtott szolgáltatásokra való alkalmazhatóságát. E körülmények között a héairányelv 110. és 114. cikke szintén nem teszi lehetővé a 3%-os kedvezményes héamérték elektronikus könyvek értékesítésére történő alkalmazását.

32 A Luxemburgi Nagyhercegség, amelyet a Belga Királyság is támogat, vitatja a Bizottság által a héairányelv érintett rendelkezései tekintetében képviselt értelmezést. E tagállamok álláspontja szerint az elektronikus könyvek értékesítése a héairányelv III. melléklete 6. pontjának, illetve, ahogyan arra a Luxemburgi Nagyhercegség másodlagosan hivatkozik, az említett melléklet 9. pontjának hatálya alá tartozik. Ezenkívül úgy véli, hogy a héairányelv 110. és 114. cikke mindenképpen felhatalmazza ez utóbbi tagállamot a 3%-os kedvezményes héamérték ilyen értékesítésre való alkalmazására.

33 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 96. cikke előírja, hogy a termékértékesítésre és a szolgáltatásnyújtásra azonos, vagyis általános adómértéket kell alkalmazni. Ezen elvtől eltérően a héairányelv 98. cikkének (1) bekezdése biztosítja a tagállamoknak azt a lehetőséget, hogy egy vagy két kedvezményes héamértéket alkalmazzanak. E cikk (2) bekezdésének első albekezdése értelmében a kedvezményes héamértéket csak a héairányelv III. mellékletében szereplő kategóriák termékértékesítéseire és szolgáltatásnyújtásaira lehet alkalmazni (K-ítélet, C-219/13, EU:C:2014:2207, 21. és 22. pont).

34 A Luxemburgi Nagyhercegség és a Belga Királyság által felhozott azon érvet illetően, amely szerint az elektronikus könyvek értékesítése a héairányelv III. melléklete 9. pontjának hatálya alá tartozik, emlékeztetni kell arra, hogy valamely uniós rendelkezés tartalmának meghatározása során tekintettel kell lenni mind annak megfogalmazására, mind összefüggéseire és céljaira (lásd különösen: NCC Construction Danmark ítélet, C-174/08, EU:C:2009:669, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

35 Meg kell állapítani, hogy e III. melléklet 6. pontja kifejezetten utal a „könyvek bármilyen fizikai adathordozón történő értékesítésére” azon szolgáltatások körében, amelyek értékesítésére kedvezményes héamértéket lehet alkalmazni. E pont szövegéből ily módon az következik, hogy a kedvezményes héamértéket azon ügyletekre kell alkalmazni, amelyek valamely fizikai adathordozón rögzített könyv értékesítésére irányulnak. Ily módon, amint azt a Bizottság helyesen megállapítja, minden más értelmezés megfosztaná az értelmétől az említett pontban szereplő, „bármilyen fizikai adathordozón történő” kifejezést.

36 Bár az elektronikus könyvek elolvasásához kétségkívül szükség van valamilyen fizikai adathordozóra, mint például egy számítógépre, az ilyen adathordozó azonban nem képezi az elektronikus könyv értékesítésének a részét.

37 Ebből következően, e 6. pont szövegére tekintettel, az elektronikus könyvek értékesítése nem esik e rendelkezés hatálya alá.

38 Az említett rendelkezés összefüggései megerősítik ezt az értelmezést. E rendelkezés ugyanis eltérést képez azon elv alól, miszerint a tagállamok általános héamértéket alkalmaznak az adóköteles ügyletekre, azt tehát megszorítóan kell értelmezni (lásd különösen: Bizottság kontra Spanyolország ítélet, C-360/11, EU:C:2013:17, 18. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

39 Igaz – amint arra a Luxemburgi Nagyhercegség és a Belga Királyság helyesen hivatkozik – a héairányelv III. melléklete 6. pontja hatályának a 2009/47 irányelvvel való módosítása alapján a „könyvek bármilyen fizikai adathordozón történő értékesítésére” való kiterjesztésével az uniós

jogalkotó célja az volt, amint az a 2009/47 irányelv (4) preambulumbekezdéséből következik, hogy az e pontban szereplő „könyvek” fogalmára vonatkozó hivatkozásokat pontosítani és a technikai fejlődés tekintetében naprakésszé lehessen tenni.

40 Azonban, ahogyan az a héairányelv 98. cikke (2) bekezdésének második albekezdéséből következik, a jogalkotó egyúttal arról is határozott, hogy az „elektronikus úton nyújtott szolgáltatásokra” nézve kizárja a kedvezményes adómérték alkalmazásának minden lehetőségét.

41 Márpedig az elektronikus könyvek értékesítése e 98. cikk (2) bekezdésének második albekezdése értelmében „elektronikus úton nyújtott szolgáltatás[nak]” minősül.

42 Ugyanis, egyrészt a héairányelv 24. cikkének (1) bekezdése szerint „szolgáltatásnyújtás” minden olyan tevékenység, amely nem minősül termékértékesítésnek”, míg ezen irányelv 14. cikkének (1) bekezdése szerint „termékértékesítés” a birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel”. Márpedig, amennyiben az elektronikus könyv nem minősíthető birtokba vehető dolognak, az elektronikus könyvek értékesítése ez utóbbi rendelkezés értelmében nem tekinthető „termékértékesítésnek”. Ugyanis, ahogyan az a jelen ítélet 36. pontjából következik, a fizikai adathordozó, amely lehetővé teszi e könyv elolvasását, és amely birtokba vehető dolognak minősíthető, nem képezi az értékesítés részét. Ebből következően e 24. cikk (1) bekezdésével összhangban az elektronikus könyvek értékesítését szolgáltatásnyújtásnak kell minősíteni.

43 Másrészt a 282/2011 végrehajtási rendelet 7. cikke (1) bekezdésének megfelelően a héairányelv értelmében elektronikus úton nyújtott szolgáltatások „az interneten vagy más elektronikus hálózaton keresztül nyújtott szolgáltatások[…], amelyek jellegüknél fogva jelentős mértékben automatizáltak, minimális emberi közreműködést igényelnek, és amelyek nyújtására információs technológia hiányában nincs lehetőség”. Meg kell állapítani, hogy az elektronikus könyvek értékesítése megfelel ennek a meghatározásnak.

44 Az említett végrehajtási rendelet ugyanezen 7. cikkének (1) és (2) bekezdésével és I. mellékletének 3. pontjával összhangban értelmezett, a héairányelv II. mellékletének 3. pontja megerősíti ezt az értelmezést, aminek eredményeképpen a könyvek digitalizált tartalmának értékesítése ilyen szolgáltatásnak minősül.

45 A Luxemburgi Nagyhercegség állításával szemben nem ellentétes ezzel az, hogy a héairányelv II. melléklete magában foglalja a héairányelv 58. cikkében és az 59. cikke első bekezdésének k) pontjában említett elektronikus úton nyújtott szolgáltatások indikatív jegyzékét. Ugyanis az a körülmény, hogy e melléklet csak azon elektronikus úton nyújtott szolgáltatásokat sorolja fel, amelyek e két utóbbi rendelkezés alkalmazása szempontjából relevánsak, még e szolgáltatások természete tekintetében sem bír jelentőséggel.

46 Végezetül, amint az a 282/2011 végrehajtási rendelet 7. cikke (1) bekezdésének a szövegéből következik, az e rendelkezéssel összefüggésben a héairányelv II. mellékletének 3. pontjában felsorolt szolgáltatásokra történő hivatkozás azon elektronikus úton nyújtott szolgáltatások meghatározására szolgál, amelyeket a héairányelv általános jelleggel, nem pedig kizárólag bizonyos rendelkezések szintjén szabályoz.

47 Következésképpen, mivel az elektronikus könyvek értékesítése a héairányelv 98. cikke (2) bekezdésének második albekezdése értelmében „elektronikus úton nyújtott szolgáltatás”, és mivel e rendelkezés kizárja a kedvezményes adómérték ilyen szolgáltatásokra történő alkalmazásának minden lehetőségét, az uniós jogalkotó arra irányuló szándékának megsértése nélkül, hogy e szolgáltatásokra ne alkalmazzanak kedvezményes héamértéket, nem lehet úgy értelmezni a héairányelv III. mellékletének 6. pontját, hogy az elektronikus könyvek értékesítése annak hatálya alá tartozik.

48 Másrészt a Luxemburgi Nagyhercegség azon érve, amely szerint a 2009/47 irányelv következtében e ponton módosult e 98. cikk (2) bekezdése második albekezdésének a hatálya, nem fogadható el, mivel e rendelkezésnek maga a szövege is ellentmond az ilyen értelmezésnek, amely kivétel nélkül kizárja az elektronikusan nyújtott szolgáltatásokat a kedvezményes héamérték alkalmazásának lehetőségéből.

49 Ebből következően, figyelemmel mind a héairányelv III. mellékletének 6. pontjára, mind pedig azon szabályozás összefüggéseire és céljaira, amelybe e rendelkezés illeszkedik, e pontot nem lehet úgy értelmezni, mint amelynek hatálya magában foglalja az elektronikus könyvek értékesítését.

50 A Luxemburgi Nagyhercegség és a Belga Királyság állításával szemben az adósemlegesség elve, amellyel az uniós jogalkotó a héa területén az egyenlő bánásmód alapelvét fejezi ki, nem kérdőjelezi meg ezt az értelmezést (NCC Construction Danmark ítélet, EU:C:2009:669, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

51 Ugyanis az adósemlegesség elve – egyértelmű rendelkezés hiányában – nem teszi lehetővé valamely kedvezményes héamérték hatályának kiterjesztését (lásd ebben az értelemben: Zimmermann-ítélet, C-174/11, EU:C:2012:716, 50. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Márpedig a héairányelv III. mellékletének 6. pontja nem olyan rendelkezés, amely egyértelmű módon kiterjeszti a kedvezményes héamérték hatályát az elektronikus könyvek értékesítésére. Épp ellenkezőleg, amint az a jelen ítélet 49. pontjából következik, az ilyen értékesítés nem tartozik e rendelkezés hatálya alá.

52 A 2009/47 irányelv előkészületi munkálatai, amint azt a Luxemburgi Nagyhercegség is állítja, szintén nem kérdőjelezi meg a jelen ítélet 49. pontjában elfogadott értelmezést. E tagállam különösen a héairányelv III. melléklete 6. pontjának a Bizottság által javasolt szövegére utal, amelynek értelmében az említett melléklet hatálya alá tartoznak a „könyvek, beleértve a könyvtári kölcsönzést is (ideértve a brosúrákat, röplapokat, és más nyomtatott anyagokat, gyermekeknek szóló képes-, rajzoló-, illetve kifestőkönyveket, nyomtatott vagy kéziratos kottákat, térképeket, vízrajzi vagy hasonló ábrákat, hangoskönyveket, CD-ket, CD-ROM-okat vagy bármely, túlnyomórészt a nyomtatott könyvvel egyező információs tartalommal rendelkező fizikai adathordozót), újságok és folyóiratok értékesítése, kivéve a teljes mértékben vagy túlnyomóan reklámcélú anyagokat”.

53 Ugyanis úgy tűnik, hogy – amint azt a Bizottság megjegyzi – a 6. pont végül elfogadott szövege nem más, mint az eredetileg javasolt szöveg megfogalmazásbeli egyszerűsítése.

54 Ugyancsak nem fogadható el a Luxemburgi Nagyhercegség azon érve, miszerint a héairányelv III. mellékletének 6. pontját úgy kell értelmezni, hogy az magában foglalja az elektronikus könyvek értékesítését, ellenkező esetben sérülhet e rendelkezés célja, mivel az elektronikus könyvet fizikai értelemben nem bocsátják a vevő rendelkezésére. E tekintetben ugyanis elegendő annak megállapítása, hogy – amint a K-ítélet alapjául szolgáló ügy (EU:C:2014:2207) körülményei is mutatják – ezen érv téves feltételezésen alapul.

55 Hozzá kell tenni, hogy a Luxemburgi Nagyhercegség vitatja a héairányelvnek és különösen III. melléklete 6. pontjának az egyenlő bánásmód elve szempontjából fennálló érvényességét, azonban ezen érvényesség vizsgálatát a jelen kötelezettségszegési eljárás keretében nem lehet lefolytatni.

56 Ugyanis a tagállamok, az EUM-Szerződés kifejezett felhatalmazó rendelkezései hiányában, nem védekezhetnek eredményesen a rájuk vonatkozó irányelvek jogellenességével az ezen irányelv végrehajtásának elmulasztásából eredő kötelezettségszegés megállapítása iránti kereset során. Ezen álláspontól csak akkor lehet eltérni, ha az érintett jogi aktusnak olyan különösen súlyos és nyilvánvaló hibái vannak, amelyek miatt a jogi aktus nem létezőnek tekinthető, amely hibák fennállására a Luxemburgi Nagyhercegség nem hivatkozott (lásd: Bizottság kontra Ausztria ítélet, C-189/09, EU:C:2010:455, 15–17. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

57 Ugyanezen okból e tagállam nem hivatkozhat eredményesen a 2009/47 irányelv érvénytelenségére alapított érvre, mivel figyelmen kívül hagynánk az Európai Parlamentnek az irányelv elfogadásában betöltött szerepét.

58 A Luxemburgi Nagyhercegség szintén hivatkozik az EUMSZ 110. cikkre, amely álláspontja szerint alátámasztja, hogy a Szerződés alkotóinak nem állt szándékukban, hogy hátrányosan megkülönböztető adóztatás bevezetésére irányuló joggal ruházzák fel az uniós intézményeket.

59 Ez az érv azonban lényegében megegyezik az e tagállam által az egyenlő bánásmód alapelve kapcsán kifejtett érveléssel. Ezt az érvet tehát ugyanazon indokok alapján kell elutasítani, mint amelyekre a jelen ítélet 50. és 51., valamint 55. és 56. pontjában hivatkozás történik.

60 Másodlagosan, ha az elektronikus könyvek értékesítése nem tartozik a héairányelv III. melléklete 6. pontjának hatálya alá, a Luxemburgi Nagyhercegség azt állítja, hogy az ilyen értékesítés az említett melléklet 9. pontjának hatálya alá tartozik.

61 Ez az érv nem fogadható el. Ugyanis a fent említett, az írók, zeneszerzők és előadóművészek által nyújtott szolgáltatásokra, illetve a nekik járó szerzői jogdíjakra vonatkozó 9. pont ilyen értelmezését e rendelkezés szövegében semmi nem támasztja alá, és az ahhoz vezet, hogy kiterjeszti e rendelkezés hatályát, miközben – amint az a jelen ítélet 38. pontjából következik – e rendelkezést megszorítóan kell értelmezni.

62 Ezenkívül, ahogyan arra a Bizottság helyesen hivatkozik, az a megállapítás, hogy a könyvek értékesítése a héairányelv III. melléklete 9. pontjának hatálya alá tartozik, megfosztaná értelmétől az említett melléklet 6. pontját.

63 A fentiekből az következik, hogy az elektronikus könyvek értékesítése nem tartozik sem a héairányelv III. melléklete 6. pontjának, sem pedig 9. pontjának hatálya alá. Másrészt nem vitatott, hogy az említett értékesítés nem tartozik az említett mellékletben felsorolt szolgáltatásnyújtások egyik kategóriájába sem. E körülmények között a kedvezményes héamérték ilyen értékesítésre történő alkalmazása nem egyeztethető össze a héairányelv 98. cikkének (2) bekezdésével.

64 A Bizottság továbbá azt rója fel az alperes tagállamnak, hogy az a 3%-os kedvezményes héamértéket a héairányelv 99., 110. és 114. cikkének megsértésével alkalmazta.

65 A Luxemburgi Nagyhercegség, amelyet a Belga Királyság is támogat, ezzel szemben arra hivatkozik, hogy mindenesetre a héairányelv 110. és 114. cikke feljogosítja arra, hogy az elektronikus könyvek értékesítésére ilyen héamértéket alkalmazzon.

66 A héairányelv 110. cikkét illetően emlékeztetni kell arra, hogy – amint az az e rendelkezés szövegéből következik – az a tagállamok számára fennálló lehetőség, hogy a héairányelv 99. cikkében rögzített minimum adómértéknél alacsonyabb kedvezményes adómértékeket alkalmazzanak, négy együttes feltételnek van alárendelve, így különösen annak, amely szerint azoknak összhangban kell lenniük az uniós joggal (Bizottság kontra Franciaország ítélet, C-596/10, EU:C:2012:130, 75. pont).

67 Márpedig, amint az a jelen ítélet 63. pontjából következik, a kedvezményes héamérték elektronikus könyvek értékesítésére történő alkalmazása nem egyeztethető össze a héairányelv 98. cikkének (2) bekezdésével. E körülmények között, anélkül hogy szükség lenne annak vizsgálatára, hogy az ezen irányelv 110. cikkében foglalt további feltételek teljesültek-e, az ez utóbbi rendelkezésben előírt eltérés nem igazolhatja a Luxemburgi Nagyhercegség által az elektronikus könyvek értékesítésére alkalmazott 3%-os kedvezményes héamértéket (lásd ebben az értelemben: Bizottság kontra Franciaország ítélet, EU:C:2012:130, 76. és 77. pont).

68 A héairányelv 114. cikkét illetően elegendő megjegyezni, hogy ez a rendelkezés kifejezetten megköveteli, hogy az érintett termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás a héairányelv III. mellékletében szereplő valamely kategóriába tartozzon. Márpedig nem vitatott, hogy az elektronikus könyvek értékesítése esetében nem ez a helyzet.

69 E körülmények között a Luxemburgi Nagyhercegség által az elektronikus könyvek értékesítésére alkalmazott 3%-os kedvezményes héamértéket nem igazolja sem a héairányelv 110. cikke, sem pedig annak 114. cikke.

70 A fentiek összességéből az következik, hogy a Bizottság keresete megalapozott.

71 Következésképpen meg kell állapítani, hogy a Luxemburgi Nagyhercegség, mivel az elektronikus könyvek értékesítésére 3%-os kedvezményes héamértéket alkalmazott, nem teljesítette a héairányelv II. és III. mellékletével, valamint a 282/2011/EU végrehajtási rendelettel összefüggésben értelmezett, fent említett irányelv 96–99., 110. és 114. cikkében előírt kötelezettségeit.

A költségekről

72 A Bíróság eljárási szabályzata 138. cikkének (1) bekezdése alapján a Bíróság a pervesztes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte. A Luxemburgi Nagyhercegséget, mivel pervesztes lett, a Bizottság kérelmének megfelelően kötelezni kell a saját, valamint a Bizottság részéről felmerült költségek viselésére.

73 Az eljárási szabályzat 140. cikkének (1) bekezdésével összhangban az eljárásba beavatkozó tagállamok és az intézmények maguk viselik költségeiket. Következésképpen a Belga Királyság és a Tanács maguk viselik saját költségeiket.

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

1) A Luxemburgi Nagyhercegség, mivel az elektronikus vagy digitális könyvek értékesítésére 3%-os hozzáadottértékadó-mértéket alkalmazott, nem teljesítette a 2010. december 7-i 2010/88/EU tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv – ezen irányelv II. és III. mellékletével, valamint a 2006/112 irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról szóló, 2011. március 15-i 282/2011/EU tanácsi végrehajtási rendelettel összefüggésben értelmezett – 96–99., 110. és 114. cikkében előírt kötelezettségeit.

2) A Luxemburgi Nagyhercegség maga viseli saját költségeit, valamint az Európai Bizottság részéről felmerült költségeket.

3) A Belga Királyság és az Európai Unió Tanácsa maguk viselik saját költségeiket.

Aláírások