



## Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nagytanács)

2017. március 7.\*

„Előzetes döntéshozatal — Adózás — Hozzáadottérték-adó (héta) — 2006/112/EK irányelv — A III. melléklet 6. pontja — Érvényesség — Eljárás — Tanácsi irányelvre vonatkozó javaslat Parlament által kiadott véleményt követő módosítása — Parlamenttel folytatandó új konzultáció hiánya — A 98. cikk (2) bekezdése — Érvényesség — Kedvezményes héamérték digitális könyvek elektronikus úton való értékesítésére történő alkalmazásának kizárása — Az egyenlő bánásmód elve — Két helyzet összehasonlíthatósága — Digitális könyvek elektronikus úton és bármilyen fizikai adathordozón való értékesítése”

A C-390/15. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Trybunał Konstytucyjny (Alkotmánybíróság, Lengyelország) a Bírósághoz 2015. július 20-án érkezett, 2015. július 7-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO)**

által indított,

a **Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej,**

a **Prokurator Generalny**

részvételével folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nagytanács),

tagjai: K. Lenaerts elnök, A. Tizzano elnökhelyettes, R. Silva de Lapuerta és L. Bay Larsen tanácselnökök, J. Malenovský (előadó), J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, C. Toader, M. Safjan, E. Jarašiūnas, C. G. Fernlund, C. Vajda és S. Rodin bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: M. Aleksejev tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2016. június 14-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO) képviselőjében A. Bodnar Rzecznik Praw Obywatelskich, valamint M. Wróblewski és A. Grzelak, meghatalmazotti minőségben,

\* Az eljárás nyelve: lengyel.

- a Prokurator Generalny képviselőjében R. Hernand, meghatalmazotti minőségben,
- a lengyel kormány képviselőjében B. Majczyna, A. Miłkowska és K. Maćkowska, meghatalmazotti minőségben,
- a görög kormány képviselőjében K. Georgiadis és S. Papaïoannou, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Unió Tanácsa képviselőjében E. Moro, E. Chatziioakeimidou és K. Pleśniak, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében L. Lozano Palacios és M. Owsiany-Hornung, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2016. szeptember 8-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,  
meghozta a következő

### Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2009. május 5-i 2009/47/EK tanácsi irányelvvel (HL 2009. L 116., 18. o.; helyesbítés: HL 2012. L 249., 15. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.; helyesbítés: HL 2007. L 335., 60. o., HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: módosított 2006/112 irányelv) 98. cikke (2) bekezdésének és III. melléklete 6. pontjának az értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet a Rzecznik Praw Obywatelskich (ombudsman, Lengyelország) által azon nemzeti rendelkezések lengyel alkotmánnyal való összeegyeztethetlenségének megállapítására irányuló kérelem benyújtását követően terjesztették elő, amelyek kizárják a kedvezményes hozzáadottérték-adó (hÉa)-mérték digitális könyvek és más kiadványok elektronikus úton való értékesítésére történő alkalmazását.

### Jogi háttér

#### *Az uniós jog*

##### *A hatodik irányelv*

- 3 A 2001. január 9-i 2001/4/EK tanácsi irányelvvel (HL 2001. L., 22. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 341. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 12. cikke (3) bekezdésének a) pontja a következőképpen rendelkezik:

„A hozzáadottérték-adó általános mértékét minden tagállam az adóalap százalékában határozza meg, és ez azonos a termékértékesítésére és a szolgáltatások nyújtására is. 2001. január 1-jétől 2005. december 31-ig e százalék nem lehet kevesebb, mint 15%.

[...]

A tagállamok alkalmazhatnak egy vagy két kedvezményes adómértéket is. Ezen adómértékeket, amelyek nem lehetnek 5%-nál kisebbek, az adóalap százalékában határozzák meg, és csak a H. mellékletben meghatározott termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások kategóriáira lehet alkalmazni.”

- 4 A rádióműsor- és televízióműsor-terjesztési szolgáltatásokra és egyes elektronikus úton nyújtott szolgáltatásokra alkalmazandó hozzáadottérték-adóval kapcsolatos rendelkezések tekintetében a 77/388/EGK irányelv módosításáról és átmeneti módosításáról szóló, 2002. május 7-i 2002/38/EK tanácsi irányelv (HL 2002. L 128., 41. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 358. o.) 1. cikke szerint:

„A 77/388/EGK irányelv átmenetileg a következőképpen módosul:

1. A 9. cikkben:

a) a (2) bekezdés e) pontjában a mondat végi pont helyébe vessző lép és a következő francia bekezdésekkel egészül ki:

– »[...]

– többek között azon elektronikus úton nyújtott szolgáltatások, amelyeket az L. melléklet határoz meg.«;

[...]

2. a 12. cikk (3) bekezdésének a) pontja a következő, negyedik albekezdéssel egészül ki:

– »A harmadik albekezdést nem kell alkalmazni a 9. cikk (2) bekezdése e) pontjának utolsó francia bekezdésében említett szolgáltatásokra.«”

- 5 A 2006/112 irányelv, amely 2007. január 1-jén lépett hatályba, hatályon kívül helyezte a hatodik irányelvet.

*A 2006/112 irányelv*

- 6 A módosított 2006/112 irányelv 14. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

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

- 7 Ezen irányelv 24. cikkének (1) bekezdése a következőket írja elő:

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

- 8 Az említett irányelv 25. cikke értelmében:

„Szolgáltatásnyújtásnak minősül többek között:

a) immateriális javak átengedése, függetlenül attól, hogy értékpapírba foglalták-e őket;

[...]”

9 A módosított 2006/112 irányelv 96. cikke kimondja:

„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 98. cikkének (1) és (2) bekezdése a következőképpen szól:

„(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.”

11 A 2006/112 irányelvnek a 2009/47 irányelv hatálybalépését megelőző változata szerinti III. melléklete 6. pontja előírta:

„[K]önyvek, beleértve a könyvtári kölcsönzést is (ideértve a brosúrákat, rölapokat, 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 Az Európai Bizottság 2008. július 7-én a 2006/112 irányelvnek a hozzáadottérték-adó kedvezményes mértéke tekintetében történő módosításáról szóló tanácsi irányelvre vonatkozó javaslatot (COM (2008)428 végleges; a továbbiakban: irányelvjavaslat) terjesztett elő, amely előírta, hogy a 2006/112 irányelvnek a 2009/47 irányelv hatálybalépését megelőző változata szerinti III. melléklete 6. pontja helyébe az alábbi szöveg lép:

„[K]önyvek, beleértve a könyvtári kölcsönzést is (ideértve a brosúrákat, rölapokat, és más nyomtatott anyagokat, gyermekeknek szóló képes-, rajzoló-, illetve kifestőkönyveket, nyomtatott vagy kéziratos kottákat, térképeket, vízrajzi vagy hasonló ábrákat, hangoskönyveket, CD-eket, 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”.

13 Az Európai Parlament, miután módosította az irányelvjavaslatot, a 2009. február 19-i jogalkotási állásfoglalással jóváhagyta azt. A Parlament által elfogadott módosítások egyike sem vonatkozott a Bizottság által a 2006/112 irányelvnek a 2009/47 irányelv hatálybalépését megelőző változata szerinti III. melléklete 6. pontja felváltása érdekében javasolt szövegre.

14 A Tanács 2009. május 5-én jóváhagyta a 2009/47 irányelv végleges szövegét. A módosított 2006/112 irányelv III. melléklete 6. pontjának a szövege immár a következőképpen szól:

„[K]önyvek (ideértve a brosúrákat, rölapokat 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”.

## **A lengyel jog**

- 15 A 2004. március 11-i ustawa o podatku od towarów i usług (a termékeket és szolgáltatásokat terhelő adóról szóló törvény; Dz. U. 2011., 177. szám, 1054. alszám; a továbbiakban: héatörvény) alapügy tényállására alkalmazandó változata szerinti 146. cikkének, valamint 41. cikke (2) és (2a) bekezdésének megfelelően, amelyeket az e törvény 3. mellékletének 72–75. pontjával és a 10. melléklet 32–25. pontjával összefüggésben kell értelmezni, a nyomtatott vagy fizikai adathordozón tárolt kiadványok értékesítésére kedvezményes héamértéket kell alkalmazni. Ezzel szemben a kiadványok elektronikus úton történő továbbítására nem alkalmazható kedvezményes héamérték.

## **Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések**

- 16 Az ombudsman a 2013. december 6-án benyújtott keresetlevelében azt kérte a Trybunał Konstytucyjny-tól (alkotmánybíróság, Lengyelország), hogy az állapítsa meg, hogy a lengyel alkotmánnyal összeegyeztethetetlen egyrészt a héatörvény 3. mellékletének az e törvény 41. cikke (2) bekezdésével összefüggésben értelmezett 72–75. pontja, másrészt pedig a 10. mellékletének az e törvény 41. cikke (2a) bekezdésével összefüggésben értelmezett 32–25. pontja, amennyiben e rendelkezések az elektronikus úton továbbított kiadványok kizárásával csak a fizikai adathordozón rendelkezésre bocsátott kiadványok tekintetében írják elő kedvezményes héamérték alkalmazását.
- 17 A Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej (a Lengyel Köztársaság országgyűlésének elnöke) és a Prokurator Generalny (legfőbb ügyész, Lengyelország) az alapeljárásban hangsúlyozta, hogy mivel a szóban forgó lengyel törvény rendelkezéseit a módosított 2006/112 irányelv 98. cikke (2) bekezdésének és III. melléklete 6. pontjának a nemzeti jogba való átültetése érdekében fogadták el, a lengyel jogalkotó az uniós jogból eredő kötelezettségeinek megsértése nélkül nem térhetett el azoktól. Ugyanezen véleményen voltak a lengyel kormány tagjai is, akiket a kérdést előterjesztő bíróság kért fel arra, hogy fejtsek ki álláspontjukat ezen ügy kapcsán.
- 18 A kérdést előterjesztő bíróság így véli, hogy ugyanakkor okkal merülnek fel kétségek a módosított 2006/112 irányelv e két rendelkezésének érvényessége kapcsán.
- 19 E bíróság először is megjegyzi, hogy a módosított 2006/112 irányelv III. mellékletének 6. pontja alapján szolgáló 2009/47 irányelv eljárási hibában szenvedhet, amennyiben e pont a megfogalmazásában eltér az irányelvjavaslat Parlament részére eljuttatott szövegétől.
- 20 Másodszor az említett bíróság úgy véli, hogy a 2006/112 irányelv 98. cikkének az ezen irányelv III. melléklete 6. pontjával összefüggésben értelmezett (2) bekezdése ellentétes lehet az adósemlegesség elvével. Ugyanis jöllehet a fizikai adathordozón rendelkezésre bocsátott és az elektronikus úton továbbított digitális könyvek azonos tulajdonságokkal rendelkeznek, és a fogyasztók azonos igényeinek kielégítésére szolgálnak, az említett 98. cikk (2) bekezdése csak a digitális könyvek fizikai adathordozón való értékesítése tekintetében teszi lehetővé a kedvezményes héamérték alkalmazását.
- 21 Következésképpen a Trybunał Konstytucyjny (alkotmánybíróság) felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:
- „1) Érvénytelen-e a módosított 2006/112 irányelv III. mellékletének 6. pontja azért, mert a jogalkotási eljárásban megsértették az Európai Parlamenttel történő konzultáció lényeges eljárási szabályát?
- 2) Érvénytelen-e az első kérdésben hivatkozott módosított 2006/112 irányelv III. mellékletének 6. pontjával összefüggésben értelmezett 98. cikkének (2) bekezdése azért, mert sérti az adósemlegesség elvét annyiban, amennyiben kizárja a kedvezményes adómérték digitális formában kiadott könyvekre és egyéb elektronikus kiadványokra történő alkalmazását?”

## Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

### Az első kérdésről

- 22 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a módosított 2006/112 irányelv III. mellékletének 6. pontja érvénytelen-e amiatt, hogy az elfogadásához vezető jogalkotási eljárásban lényeges eljárási szabályokat sértettek meg. Ugyanis mivel a módosított 2006/112 irányelv III. melléklete 6. pontjának szövege eltér az irányelvjavaslatban szereplő azon szövegtől, amely a Parlamenttel való konzultáció alapját képezte, a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy nem kellett volna-e új konzultációt lefolytatni a Parlamenttel.
- 23 A jelen ügyben emlékeztetni kell arra, hogy az EKSZ 93. cikknek – jelenleg EUMSZ 113. cikk – megfelelően, amely különleges jogalkotási eljárást ír elő, a 2009/47 irányelv elfogadását megelőzően, ebből következően pedig a 2006/112 irányelv III. melléklete 6. pontjának a 2009/47 irányelvvel történő módosítását megelőzően konzultálni kellett a Parlamenttel.
- 24 Ugyanis a Parlamenttel az EK-Szerződés, jelenleg EUM-Szerződés által előírt esetekben történő rendszeres konzultáció olyan lényeges eljárási szabálynak minősül, amelynek megsértése az érintett jogi aktus semmisségét eredményezi (1995. május 10-i Parlament kontra Tanács ítélet, C-417/93, EU:C:1995:127, 9. pont).
- 25 A Parlament jogalkotási eljárásban való hatékony részvétele a Szerződésben foglalt eljárásokkal összhangban ugyanis az e Szerződés által megkívánt intézményi egyensúly lényeges elemének minősül, mivel a Parlament hatásköre azon alapvető demokratikus elv kifejeződése, amely szerint a nép képviselői testületen keresztül vesz részt a hatalomgyakorlásban (lásd ebben az értelemben: 1995. július 5-i Parlament kontra Tanács ítélet, C-21/94, EU:C:1995:220, 17. pont; 1997. június 10-i Parlament kontra Tanács ítélet, C-392/95, EU:C:1997:289, 14. pont).
- 26 A jogalkotási eljárás során a Parlamenttel a Szerződésben előírt esetekben folytatandó konzultáció kötelezettsége magában foglalja, hogy a szöveg bármely módosítása minden olyan esetben a Parlamenttel való új konzultációt tesz szükségessé, amikor a végül elfogadott szöveg összességében lényegét tekintve eltér attól, amelyről a Parlamenttel korábban már konzultáltak, kivéve azon eseteket, amikor a módosítások alapvetően megfelelnek a Parlament kifejezett kívánságának (lásd ebben az értelemben: 1994. október 5-i Németország kontra Tanács ítélet, C-280/93, EU:C:1994:367, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 27 Ennélfogva meg kell vizsgálni, hogy a módosított 2006/112 irányelv III. mellékletének 6. pontja lényegét tekintve eltér-e az irányelvjavaslatban szereplő azon szövegtől, amely a Parlamenttel való konzultáció alapját képezte.
- 28 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy az irányelvjavaslat előírta, hogy a 2006/112 irányelv III. mellékletének 6. pontja 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-eket, CD-ROM-okat vagy bármely, túlnyomórészt a nyomtatott könyvvel egyező információs tartalommal rendelkező fizikai adathordozót), újságok és folyóiratok értékesítés[ét], kivéve a teljes mértékben vagy túlnyomóan reklámcélú anyagokat” ezentúl az olyan termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások között szerepelteti, amelyekre a 98. cikkben említett kedvezményes adómértéket lehet alkalmazni.

- 29 A módosított 2006/112 irányelv III. mellékletének 6. pontjában azonban a „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 értékesítés[ére] – beleértve a könyvtári kölcsönzést is – újságok és folyóiratok értékesítés[ére], kivéve a nagyrészt vagy teljes egészében reklámcélú anyagokat”, utal.
- 30 Az irányelvjavaslatnak és a módosított 2006/112 irányelv III. melléklete 6. pontjának a szövegére vonatkozó összehasonlításból így módon az következik, hogy e pont eltér a szóban forgó hivatkozott javaslatról, mivel az nem említi az említett javaslatban felsorolt „hangoskönyveket, CD-ket, CD-ROM-okat” azon fizikai adathordozók között, amelyekre kedvezményes héamérték alkalmazható, és szemben az említett javaslattal, nem hivatkozik kifejezetten a „túlnyomórészt a nyomtatott könyvvel egyező információs tartalommal rendelkező” könyvekre sem, hanem a könyvek „bármilyen fizikai adathordozón történő értékesítés[ére]” hivatkozik.
- 31 Ugyanakkor ezen eltérésekből nem vonható le olyan következtetés, hogy a módosított 2006/112 irányelv III. mellékletének 6. pontja lényegét tekintve eltér az irányelvjavaslatban szereplő szövegtől.
- 32 Ugyanis mivel e javaslat kimondta, hogy az „bármely [...] fizikai adathordozó[n]” értékesített könyvre, a nyomtatott könyvekre, a hangoskönyvekre, a CD-kre és a CD-ROM-okra egyaránt vonatkozik, az említett javaslat által felállított felsorolást úgy kell tekinteni, mint amely nem kimerítő, hanem annak szemléltetésére irányul, hogy az a Tanács által a módosított 2006/112 irányelv III. melléklete 6. pontjában végül elfogadotthoz hasonlóan minden lehetséges fizikai adathordozóra vonatkozott.
- 33 A módosított 2006/112 irányelv III. mellékletének 6. pontja kétségtől nem pontosítja kifejezetten, hogy a kedvezményes héamérték alkalmazása érdekében az érintett fizikai adathordozóknak túlnyomórészt a nyomtatott könyvvel egyező információs tartalommal kell rendelkezniük. Ugyanakkor amennyiben e szöveg kimondja, hogy csak a „könyvekre” vonatkozik, amely fogalom a szó köznapi értelmében véve a nyomtatott könyveket jelöli, abból az következik, hogy az érintett fizikai adathordozóknak túlnyomórészt a nyomtatott könyvvel egyező információs tartalommal kell rendelkezniük annak érdekében, hogy az említett rendelkezés hatálya alá tartozzanak.
- 34 Következésképpen meg kell állapítani, amint azt a Bíróság a 2015. március 5-i Bizottság kontra Luxemburg ítélet (C-502/13, EU:C:2015:143) 53. pontjában kimondta, hogy a módosított 2006/112 irányelv III. mellékletének 6. pontja nem más, mint azon szöveg megfogalmazásbeli egyszerűsítése, amely az irányelvjavaslatban szerepelt, és amelyet érdemi részét tekintve teljes egészében változatlanul hagytak.
- 35 E körülmények között a Tanács nem volt köteles arra, hogy újból konzultáljon a Parlamenttel.
- 36 A fentiekből következően a módosított 2006/112 irányelv III. mellékletének 6. pontja nem érvénytelen amiatt, hogy az elfogadásához vezető jogalkotási eljárásban lényeges eljárási szabályokat sértettek volna meg.

### ***A második kérdéstről***

- 37 A második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság arra vár választ, hogy érvénytelen-e a 2006/112/EK irányelv 98. cikkének az ezen irányelv III. melléklete 6. pontjával összefüggésben értelmezett (2) bekezdése amiatt, hogy az sérti az adósemlegesség elvét annyiban, amennyiben kizárja a kedvezményes héamérték digitális könyvek és egyéb elektronikus kiadványok értékesítésére történő alkalmazását.

### *Előzetes észrevételek*

- 38 Először is meg kell jegyezni, hogy még ha a kérdést előterjesztő bíróság a kérdése megfogalmazásában hivatkozik is az adósemlegesség elvére, az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból az következik, hogy e bíróság által feltett kérdés lényegében arra irányul, hogy az Európai Unió Alapjogi Chartájának (a továbbiakban: Charta) 20. cikkében foglalt egyenlő bánásmód elve alapján érvénytelen-e a módosított 2006/112/EK irányelv 98. cikkének az ezen irányelv III. melléklete 6. pontjával összefüggésben értelmezett (2) bekezdése.
- 39 Másodszor, jóllehet a kérdést előterjesztő bíróság a kérdése megfogalmazásában a digitális könyveken kívül az „egyéb elektronikus kiadványok[ra]” is hivatkozik, az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból továbbá az következik, hogy e bíróság által megfogalmazott kétségek kizárólag arra vonatkoznak, hogy a módosított 2006/112 irányelv esetlegesen egyenlőtlen bánásmódot valósít-e meg a digitális könyvek értékesítése tekintetében aszerint, hogy e digitális könyvek továbbítására fizikai adathordozón vagy elektronikus úton került sor.
- 40 E körülmények között meg kell állapítani, hogy a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy érvénytelen-e a módosított 2006/112/EK irányelv 98. cikkének az ezen irányelv III. melléklete 6. pontjával összefüggésben értelmezett (2) bekezdése amiatt, hogy mivel minden lehetőséget kizár a tekintetben, hogy a tagállamok kedvezményes héamértéket alkalmazzanak a digitális könyvek elektronikus úton való értékesítésére, az említett cikk sérti az egyenlő bánásmódnak a Charta 20. cikkében foglalt elvét.

### *A Bíróság álláspontja*

- 41 Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az egyenlő bánásmód általános elve megköveteli, hogy a hasonló helyzeteket ne kezeljék eltérő módon, és hogy az eltérő helyzeteket ne kezeljék egyenlő módon, kivéve ha az ilyen bánásmód objektíven igazolható (2014. november 12-i Guardian Industries és Guardian Europe kontra Bizottság ítélet, C-580/12 P, EU:C:2014:2363, 51. pont; 2016. május 4-i Pillbox 38 ítélet, C-477/14, EU:C:2016:324, 35. pont).

#### *– A hasonló helyzetek kezeléséről*

- 42 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az eltérő helyzeteket megkülönböztető tényezőket, valamint e helyzetek esetlegesen hasonló jellegét a szóban forgó rendelkezések tárgya és célja alapján kell meghatározni és értékelni, figyelemmel arra, hogy ennek érdekében tekintetbe kell venni a szóban forgó szabályozási terület elveit és céljait (lásd ebben az értelemben: 2008. december 16-i Arcelor Atlantique és Lorraine és társai ítélet, C-127/07, EU:C:2008:728, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 43 A jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság által hivatkozott eltérő bánásmód abból fakad, hogy a tagállamok nem írhatják elő kedvezményes héamérték alkalmazását a digitális könyvek elektronikus úton való értékesítésére, míg a digitális könyvek bármilyen fizikai adathordozón való értékesítése tekintetében jogosultak ilyen héamérték alkalmazására. Következésképpen az e két helyzetet jellemző tényezőket, valamint e helyzetek esetlegesen hasonló jellegét a jogalkotó által elérni kívánt célok alapján kell meghatározni és értékelni, amennyiben ez utóbbi lehetővé tette a tagállamok számára, hogy azok kedvezményes héamértéket alkalmazzanak a digitális könyvek bármilyen fizikai adathordozón való értékesítésére.
- 44 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy a tagállamok azon lehetőségét, hogy kedvezményes héamértéket alkalmazzanak a nyomtatott könyvek értékesítésére, első alkalommal a közös hozzáadottértékadó-rendszer kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelv módosításáról (hozzáadottértékadó-mértékek közelítése) szóló, 1992. október 19-i 92/77/EGK tanácsi irányelv (HL



1992. L 316., 1. o., magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 202. o.) írta elő, amelynek 1. cikke olyan termékek és szolgáltatások jegyzékére vonatkozó H. melléklettel egészítette ki a hatodik irányelvet, amelyek értékesítésére kedvezményes adómértéket lehet alkalmazni, és amely melléklet 6. pontját átvette a hatodik irányelvnek a 2009/47 irányelv hatálybalépését megelőző változata szerinti III. melléklete 6. pontja. Ez utóbbi irányelv kiterjesztette e lehetőséget a könyvek „bármilyen fizikai adathordozón” való értékesítésére.

- 45 Amint azt a főtanácsnok az indítványának az 56. pontjában megjegyezte, a kedvezményes héamérték könyvek értékesítésére való alkalmazása mögött húzóóó cél az olvasás támogatása, legyen az szépirodalom, szakkönyv, újság vagy folyóirat.
- 46 Ily módon a módosított 2006/112 irányelvet úgy kell tekinteni, mint amely ilyen célkitűzésre irányul, mivel lehetővé teszi, hogy a tagállamok kedvezményes héamértékeket alkalmazzanak a könyvek bármilyen fizikai adathordozón való értékesítésére.
- 47 Egyébként az ilyen következtetést az is megerősíti, hogy a módosított 2006/112 irányelv III. mellékletének 6. pontja kizárja annak lehetőségét, hogy „a nagyrészt vagy teljes egészében reklámcélú anyagok[...]” értékesítésére kedvezményes héamértéket alkalmazzanak. Ugyanis az ilyen anyagokat az jellemzi, hogy semmilyen módon nem szolgálják a jelen ítélet 45. pontjában hivatkozott célt.
- 48 Mindamellet az ilyen cél elérése szempontjából az bír jelentőséggel, hogy az európai uniós polgárok hatékony módon hozzáférhessenek a könyvek tartalmához, mivel e könyvek értékesítésének módja e tekintetben nem játszik meghatározó szerepet.
- 49 Következésképpen meg kell állapítani, hogy a módosított 2006/112 irányelv 98. cikkének az ezen irányelv III. melléklete 6. pontjával összefüggésben értelmezett (2) bekezdése által elérni kívánt célra figyelemmel egyrészt a digitális könyvek bármilyen fizikai adathordozón való értékesítése, másrészt a digitális könyvek elektronikus úton való értékesítése összehasonlítható helyzeteknek minősülnek.
- 50 Ezt a következtetést nem kérdőjelezi meg az a körülmény, hogy a módosított 2006/112 irányelv 14. cikke (1) bekezdésének megfelelően a digitális könyvek fizikai adathordozón való értékesítése főszabály szerint termékértékesítésnek minősül, míg ezen irányelv 24. cikkének (1) bekezdése és 25. cikke alapján a digitális könyvek elektronikus úton való értékesítése szolgáltatásnyújtásnak tekintendő. Ugyanis, mivel a héaszabályok főszabály szerint arra irányulnak, hogy azonos módon adóztassák meg a termékek és a szolgáltatások fogyasztását, ez az eltérő minősítés az említett irányelv 98. cikkének az ugyanezen irányelv III. melléklete 6. pontjával összefüggésben értelmezett (2) bekezdése által elérni kívánt célra tekintettel nem tűnik meghatározónak.
- 51 Ebből következően, mivel a módosított 2006/112 irányelv 98. cikkének az ugyanezen irányelv III. melléklete 6. pontjával összefüggésben értelmezett (2) bekezdése kizárja, hogy a digitális könyvek elektronikus úton való értékesítésére kedvezményes héamértéket alkalmazzanak, míg a digitális könyvek bármilyen fizikai adathordozón való értékesítése tekintetében megengedett ilyen héamérték alkalmazása, e rendelkezéseket úgy kell tekinteni, mint amelyek, figyelemmel az uniós jogalkotó által elérni kívánt célra, két egyébként összehasonlítható helyzet között eltérő bánásmódot valósítanak meg.

– *Az igazolásról*

- 52 Amennyiben két összehasonlítható helyzet között eltérő bánásmód megállapítására kerül sor, nem sérül az egyenlő bánásmód elve, amennyiben ezen eltérő bánásmód kellően indokolt (lásd ebben az értelemben: 2008. december 16-i Arcelor Atlantique és Lorraine és társai ítélet, C-127/07, EU:C:2008:728, 46. pont).

- 53 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint ez a helyzet áll fenn, ha az eltérő bánásmód összefüggésben áll az ilyen megkülönböztető bánásmódot megvalósító intézkedés által elérni kívánt jogszerűen megengedhető céllal, illetve ha e céllal arányos (lásd ebben az értelemben: 2013. október 17-i Schaible-ítélet, C-101/12, EU:C:2013:661, 77. pont; 2014. május 22-i Glatzel-ítélet, C-356/12, EU:C:2014:350, 43. pont).
- 54 Ebben az összefüggésben természetesen valamely adójogi jellegű intézkedés elfogadása politikai, gazdasági és társadalmi döntéseket, és az eltérő érdekek fontossági sorrendjének meghatározását, vagyis összetett mérlegelést igényel az uniós jogalkotó részéről. Következésképpen ennek keretében széles mérlegelési jogkört kell számára elismerni oly módon, hogy a jelen ítélet előző pontjában hivatkozott feltételek tiszteletben tartásának bírósági felülvizsgálatát a nyilvánvaló hibák felülvizsgálatára kell korlátozni (lásd ebben az értelemben: 2002. december 10-i British American Tobacco (Investments) és Imperial Tobacco, C-491/01, EU:C:2002:741, 123. pont; 2013. október 17-i Billerud Karlsborg és Billerud Skärblacka ítélet, C-203/12, EU:C:2013:664, 35. pont).
- 55 A jelen ügyben emlékeztetni kell arra, hogy a jelen ítélet 51. pontjában megállapított eltérő bánásmód a módosított 2006/112 irányelv 98. cikkének az ugyanezen irányelv III. melléklete 6. pontjával összefüggésben értelmezett (2) bekezdéséből következik, amely kizárja, hogy valamennyi elektronikus szolgáltatás értékesítésére, ebből következően pedig – ellentétben az adott esetben digitális könyvek bármilyen fizikai adathordozón való értékesítésével – a digitális könyvek elektronikus úton való értékesítésére kedvezményes héamértéket alkalmazzanak.
- 56 E tekintetben a 2002/38 irányelv előkészítő munkálataiból az következik, hogy a Bizottság által javasolt, az elektronikus úton nyújtott szolgáltatások adóztatására vonatkozó módosítások egy új héapolitika végrehajtásának első szakasza részét képezték, amely a jogszerű kereskedelmi ügyletek belső piacon való ösztönzésével a héarendszer egyszerűsítésére és megerősítésére irányult. Az előkészítő munkálatokból ugyanis az következik, hogy az elektronikus kereskedelem jelentős potenciállal bír az Unióban a jólét megteremtése és a foglalkoztatás elősegítése terén, és hogy az egyértelmű és pontos szabályozási környezet kialakítása alapvető előfeltétele a vállalkozásokat befektetésre és kereskedelemre ösztönző bizalmi légkör megteremtésének.
- 57 Amint azt a Tanács és a Bizottság a Bíróság írásbeli kérdésére adott válaszában és a tárgyaláson kifejtette, a kedvezményes héamérték digitális könyvek elektronikus úton való értékesítésére való alkalmazásának a módosított 2006/112 irányelv 98. cikke (2) bekezdésében szereplő kizárását úgy kell tekinteni, mint amely az elektronikus kereskedelemre vonatkozó különös héaszabályozás részét képezi. Az ezen intézmények által adott magyarázatokból ugyanis az következik, hogy szükségesnek bizonyult az elektronikus úton nyújtott szolgáltatások egyértelmű, egyszerű és egységes szabályozása annak érdekében, hogy kétséget kizáróan megállapítható legyen az e szolgáltatásokra alkalmazandó héamérték, és hogy ily módon megkönnyítsék az adóalanyok és a nemzeti adóhatóságok számára ezen adó kezelését.
- 58 Márpedig az, hogy az ilyen cél jogszerűen megengedhető, ésszerűen nem vonható kétségbe.
- 59 Ugyanis a jogbiztonság elve, amelyen a fent hivatkozott cél alapul, megköveteli, hogy az uniós szabályozás lehetővé tegye az érdekeltek számára jogaik és kötelezettségeik terjedelmének egyértelmű megismerését, annak érdekében, hogy ezeknek megfelelően járhassanak el (lásd ebben az értelemben: 2010. július 15-i Bizottság kontra Egyesült Királyság ítélet, C-582/08, EU:C:2010:429, 49. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 60 Ezenkívül a Bíróság már elismerte azon célkitűzés jogszerűségét, amely alapján a jogalkotó a gazdasági szereplők által könnyen alkalmazható, az illetékes nemzeti hatóságok által pedig egyszerűen ellenőrizhető általános szabályokat fogadhat el (lásd ebben az értelemben: 2015. február 24-i Sopora-ítélet, C-512/13, EU:C:2015:108, 33. pont).

- 61 A módosított 2006/112 irányelv 98. cikkének az ugyanezen irányelv III. melléklete 6. pontjával összefüggésben értelmezett (2) bekezdésében szereplő intézkedésnek az elérni kívánt cél megvalósítására való alkalmasságát illetően, amint az a jelen ítélet 56. és 57. pontjából következik, nem tűnik úgy, hogy az uniós jogalkotó az általa lefolytatott értékeléssel túllépte volna az őt megillető mérlegelési jogkört.
- 62 Ugyanis a kedvezményes héamérték elektronikus úton nyújtott szolgáltatásokra való alkalmazásának a kizárásával az uniós jogalkotó megkíméli a jogalanyokat és a nemzeti adóhatóságokat attól, hogy minden egyes elektronikus úton nyújtott szolgáltatástípus esetén annak vizsgálatára kényszerüljenek, hogy az a módosított 2006/112 irányelv III. melléklete alapján valamely olyan szolgáltatási kategóriába tartozik-e, amelyre ilyen kedvezményes héamérték alkalmazható.
- 63 Ily módon a szóban forgó intézkedést úgy kell tekinteni, mint amely alkalmas az arra irányuló cél megvalósítására, hogy kétséget kizáróan megállapítható legyen az elektronikus úton nyújtott szolgáltatásokra alkalmazandó héamérték, és hogy így módon megkönnyítsék az adóalanyok és a nemzeti adóhatóságok számára ezen adó kezelését.
- 64 Ami az arányossági feltételhez kapcsolódó követelményt illeti, amely szerint a lehetséges alkalmas intézkedések közül a legkevésbé korlátozó intézkedést kell választani, és az okozott hátrányok a kitűzött célokhoz képest nem lehetnek aránytalanul nagyok, meg kell jegyezni, hogy az uniós jogalkotó esetleg kiválaszhatta volna a digitális könyvek elektronikus úton való értékesítését az összes elektronikus nyújtott szolgáltatástól, ezt követően pedig e könyvekre kedvezményes héamérték alkalmazását tehetné lehetővé.
- 65 Ugyanakkor az ilyen megoldás ellentétes lenne az uniós jogalkotó által elérni kívánt céllal, amely azon folytonos változások által teremtett jogbizonytalanság orvoslásának szükségességével függ össze, amelyeknek az összes elektronikus szolgáltatás ki van téve, amely indokra tekintettel az uniós jogalkotó e szolgáltatások összességét kizárta azon ügyletek listájáról, amelyek a módosított 2006/112 irányelv III. melléklete alapján kedvezményes héamértékben részesülhetnek.
- 66 E tekintetben annak elismerése, hogy a tagállamoknak lehetőségük van arra, hogy kedvezményes héamértéket alkalmazzanak a digitális könyvek elektronikus úton való értékesítésére, ahogyan az az ilyen könyvek bármilyen fizikai adathordozón való értékesítése tekintetében megengedett, azt eredményezné, hogy sérülne azon intézkedés uniós jogalkotó által elérni kívánt általános koherenciája, amely arra irányul, hogy az összes elektronikus szolgáltatást kizárja a kedvezményes héamérték alkalmazásának lehetősége alól.
- 67 Ami azt az eshetőséget illeti, hogy a kedvezményes héamérték alkalmazásának lehetőségét az összes elektronikus szolgáltatásra kiterjesszék, meg kell jegyezni, hogy az ilyen intézkedés elfogadása általános jelleggel vezetett volna be egyenlőtlen bánásmódot a főszabály szerint kedvezményes héamérték alá nem tartozó nem elektronikus szolgáltatások és az elektronikus szolgáltatások között.
- 68 Következésképpen az uniós jogalkotó az őt megillető mérlegelési mozgástér keretében okkal vélekedhetett úgy, hogy e két elméletileg szóba jöhető intézkedés egyike sem volt alkalmas az általa elérni kívánt különböző célok megvalósítására.
- 69 Hozzá kell tenni, hogy a 2002/38 irányelv 4. és 5. cikkéből, valamint a 2006/112 irányelvnek a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye tekintetében történő módosításáról szóló, 2008. február 12-i 2008/8/EK tanácsi irányelv (HL 2008. L 44., 11. o.) 6. cikkéből az következik, hogy a Tanács előírta, hogy az elektronikus úton nyújtott szolgáltatásokra vonatkozó különös adórendszert az arról szerzett tapasztalatok alapján felül kell vizsgálni. Másrészt a Bizottság az Európai Parlamentnek, a Tanácsnak és a Gazdasági és Szociális Bizottságnak címzett, a héára vonatkozó cselekvési tervről szóló közleményében (COM(2016) 148 final) bejelentette arra irányuló szándékát, hogy fontolóra veszi a módosított 2006/112 irányelv módosítására irányuló irányelvtervezet kidolgozását.

- 70 E körülmények között a módosított 2006/112 irányelv 98. cikkének az ugyanezen irányelv III. melléklete 6. pontjával összefüggésben értelmezett (2) bekezdéséből következő, a digitális könyvek elektronikus úton való értékesítése és a könyvek bármilyen fizikai adathordozón való értékesítése közötti eltérő bánásmódot úgy kell tekinteni, mint amely kellően indokolt.
- 71 Ennélfogva meg kell állapítani, hogy a módosított 2006/112 irányelv 98. cikkének az ugyanezen irányelv III. melléklete 6. pontjával összefüggésben értelmezett (2) bekezdése, amely kizárja annak a lehetőségét, hogy a tagállamok kedvezményes héamértéket alkalmazzanak a digitális könyvek elektronikus úton való értékesítésére, ugyanakkor feljogosítja őket arra, hogy kedvezményes héamértéket alkalmazzanak a digitális könyvek bármilyen fizikai adathordozón való értékesítésére, nem sérti az egyenlő bánásmódnak a Charta 20. cikkében foglalt elvét.
- 72 A fenti megfontolásokból az következik, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések vizsgálata semmilyen olyan körülményt nem tárt fel, amely a módosított 2006/112 irányelv III. melléklete 6. pontja vagy az ezen irányelv 98. cikkének az ugyanezen irányelv III. melléklete 6. pontjával összefüggésben értelmezett (2) bekezdése érvényességét érintené.

### **1. A költségekről**

- 73 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (nagytanács) a következőképpen határozott:

**Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések vizsgálata semmilyen olyan körülményt nem tárt fel, amely a 2009. május 5-i 2009/47/EK tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv III. mellékletének 6. pontja vagy az ezen irányelv 98. cikkének az ugyanezen irányelv III. melléklete 6. pontjával összefüggésben értelmezett (2) bekezdése érvényességét érintené.**

Aláírások