

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2014. szeptember 11.(\*)

„Elzetes döntéshozatal iránti kérelem – Közös hozzáadottértékadórendszer – 2006/112/EK irányelv – A 98. cikk (2) bekezdése – A III. melléklet 6. pontja – Kizárólag a nyomtatott könyvekre alkalmazott kedvezményes héamérték – A papírtól eltér fizikai adathordozókon tárolt, általános héamérték alá tartozó könyvek – Adósemlegesség”

A C-219/13. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Korkein hallinto-oikeus (Finnország) a Bírósághoz 2013. április 25-én érkezett, 2013. április 22-i határozatával terjesztett el

a **K Oy**

által kezdeményezett eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: M. Ilešič tanácselnök, C. G. Fernlund (eladó), A. Ó Caoimh, C. Toader és E. Jarašič nas bírák,

főtanácsnok: P. Mengozzi,

hivatalvezető: C. Strömholm tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2014. március 13-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által elterjesztett észrevételeket:

- a finn kormány képviseletében H. Leppo, meghatalmazotti minőségben,
- a német kormány képviseletében T. Henze és K. Petersen, meghatalmazotti minőségben,
- az észt kormány képviseletében K. Kraavi-Käerdi és N. Grünberg, meghatalmazotti minőségben,
- a görög kormány képviseletében I. Bakopoulos, meghatalmazotti minőségben,
- az ír kormány képviseletében A. Joyce, meghatalmazotti minőségben, és C. Toland BL, L. Williams solicitor megbízásából,
- az Európai Bizottság képviseletében C. Soulay és I. Koskinen, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2014. május 14-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

## Ítéletet

1 Az elztes döntéshozatal iránti kérelem a 2009. május 5-i 2009/47/EK tanácsi irányelvvel (HL L 116., 18. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o., a továbbiakban: héairányelv) 98. cikke (2) bekezdése első albekezdésének és a III. melléklete 6. pontjának értelmezésére vonatkozik.

2 A kérelmet a K Oy (a továbbiakban: K) által a Keskusverolautakunta (központi adójogi bizottság) azon határozata ellen indított jogvita keretében terjesztették el, amely szerint a hozzáadottértékadónak (a továbbiakban: héa) a nyomtatott könyvek értékesítésére elírt kedvezményes mértéke nem alkalmazható a papírtól eltér fizikai adathordozókon tárolt könyvek értékesítésére.

### Jogi háttér

#### *Az uniós jog*

3 A héairányelv 96. cikke a következőképpen rendelkezik:

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

4 Ezen irányelv 98. cikkének (1) és (2) bekezdése így rendelkezik:

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

(2) A 98. cikk (2) bekezdésének első albekezdése értelmében a kedvezményes adómértéket csak a III. mellékletben szereplő kategóriák termékértékesítéseire és szolgáltatásnyújtásaira lehet alkalmazni.

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

5 A 2009/47 irányelvvel való módosítást megelőzően a héairányelv III. melléklete, amely az olyan termékek és szolgáltatások jegyzékét tartalmazza, amelyek értékesítésére a héairányelv 98. cikkében említett kedvezményes adómértéket lehet alkalmazni, a 6. pontjában ezek között említette:

„[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 reklám célú anyagokat;”

6 Az 2009/47 irányelv (4) preambulumbekzdése kimondja:

„A [héa]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.”

7 2009. június 1-je óta a héairányelv III. mellékletének 6. pontja a következőképpen szól:

„könyvek (ideértve a brosúrákat, rölapokat és más nyomtatott anyagokat, gyermekeknek szóló

képes?, rajzoló?, illetve kifest?könyveket, nyomtatott vagy kéziratos kottákat, térképeket, vízrajzi vagy hasonló ábrákat) bármilyen fizikai adathordozón történ? értékesítése – beleértve a könyvtári kölcsönzést is – újságok és folyóiratok értékesítése, kivéve a nagyrészt vagy teljes egészében reklámcélú anyagokat”.

#### *A finn jog*

8 A hozzáadottérték?adóról szóló, 1993. december 30?i 1501/1993. sz. törvény (arvonlisäverolaki (1501/1993)) 2011?es és 2012?es adóévben hatályos változata (a továbbiakban: héatörvény) 1. §?a (1) bekezdésének 1. pontja értelmében:

„A [héát] a jelen törvényben meghatározottak szerint kell az állam részére megfizetni:

(1) kereskedelmi tevékenység keretében minden, Finnországban teljesített termékértékesítésért és szolgáltatásnyújtásért”.

9 A héatörvény 84. §?a értelmében:

„A adó mértéke az adóalap 23[%?]a, ha a 85. vagy 85a. § eltér?en nem rendelkezik”

10 E törvény 85. §?a szerint:

„Az alábbi szolgáltatások nyújtását és az [alábbi termékek] értékesítését, Közösségen belüli beszerzését, vámraktárból történ? kivételét és behozatalát terhel? adó az adóalap 9%?a:

[...]

7. könyv[ek];

[...]

Nem min?szülnek az (1) bekezdés 7. pontja értelmében vett könyvnek a következ?k:

1. nem nyomtatás útján vagy más hasonló módon el?állított publikációk;
2. id?szakosan megjelen? publikációk vagy
3. alapvet?en reklámot tartalmazó publikációk.”

#### **Az alapeljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések**

11 A K könyvkiadással foglalkozó társaság, e tevékenysége általános irodalmi könyvekre és tankönyvekre terjed ki. A K hangos? és e?könyveket is kiad.

12 A Bírósághoz benyújtott iratokból kit?nik, hogy a K által kiadott hangos? és e?könyvek olyan könyvek, amelyeket CD?n vagy CD?ROM?on, USB?kulcson vagy egyéb megfelel? fizikai adathordozón tárolnak elektronikus fájl formájában, és amelyek eredetileg nyomtatott könyveket reprodukálnak. A hallgatásra szánt hangoskönyvek a nyomtatott könyvek írott szövegét felolvasva tartalmazzák olyan fizikai adathordozón, mint a CD vagy a CD?ROM. Az e?könyvek tartalma túlnyomórészt megegyezik az eredetileg nyomtatott könyvek tartalmával, külsejükben, valamint szerkezetükben alapvet?en hasonlítanak azokhoz, olyan fizikai adathordozón jelennek meg, mint a CD vagy USB?kulcs, és fel lehet azokat tölteni számítógépre vagy megfelel? olvasóeszközre. Az elektronikus változatok ugyanakkor tartalmukban és szerkezetükben eltérhetnek a nyomtatott könyvekt?l.

13 A K elzetes állásfoglalás iránti kérelemmel fordult a Keskusverolautakuntához annak vizsgálata érdekében, hogy a papírtól eltér fizikai adathordozón kiadott, a nyomtatott könyv írott szövegét reprodukáló könyvek a héatörvény 85a. §?a (1) bekezdésének 7. pontja értelmében vett „könyveknek” min?sulnek?e, amelyek értékesítésére kedvezményes héamérték alkalmazandó.

14 A Keskusverolautakunta 2011. május 25?i elzetes állásfoglalásában megállapította, hogy csak a nyomtatott vagy hasonló módon elállított kiadvány tekinthet? könyvnek, így az olyan fizikai adathordozón tárolt hangos? és e?könyvek, mint a CD, CD?ROM vagy USB?kulcs, nem tekinthet?k a héatörvény 85a. §?a (1) bekezdésének 7. pontja értelmében vett „könyveknek”.

15 A Keskusverolautakunta azt is kifejtette, hogy a héairányelv III. mellékletének 6. pontjával együttesen értelmezett 98. cikke (2) bekezdésének els? albekezdése, valamint az adósemlegesség elve nem akadályozza annak, hogy a papírtól eltér fizikai adathordozón kiadott könyvek értékesítésére általános héamértéket alkalmazzanak a nyomtatott könyvekre alkalmazott kedvezményes adómérték helyett.

16 A K fellebbezést nyújtott be a Korkein hallinto?oikeushoz (legfels?bb közigazgatási bíróság) kérve egyrészt a Keskusverolautakunta elzetes állásfoglalásának megsemmisítését, másrészt pedig olyan új elzetes állásfoglalás kibocsátását, amely szerint a papírtól eltér olyan fizikai adathordozón tárolt könyvek, mint a CD vagy CD?ROM, USB? kulcs vagy egyéb megfelel? eszköz, a héatörvény 85a. §?a (1) bekezdésének 7. pontja értelmében vett „könyveknek” tekinthet?k, amelyek értékesítésére a kedvezményes héamérték alkalmazható.

17 A K szerint ellentétes a héasemlegesség elvével, ha valamely tagállam kizárólag a nyomtatott könyvekre alkalmaz kedvezményes héamértéket, kizárva a más fizikai adathordozókon kiadott könyveket.

18 A Korkein hallinto?oikeus a Valtiovarainministeriö (pénzügyminisztérium) állásfoglalását kérte. Ez utóbbi megállapította, hogy a papírtól eltér fizikai adathordozón tárolt könyveket adójogi szempontból eltér?en kezelik az Európai Unió tagállamaiban. A Valtiovarainministeriö szerint a tagállamok szelektív módon alkalmazhatják a kedvezményes adómértéket a héairányelv III. mellékletében felsorolt termékértékesítésekre és szolgáltatásnyújtásokra. A tagállamok széles mérlegelési jogkörrel rendelkeznek e tekintetben. Ebben az összefüggésben ezen államok megalapozottan alkalmazzanak kedvezményes héamértéket a nyomtatott könyvekre és általános héamértéket a más fizikai adathordozón tárolt könyvekre.

19 E körülmények között a Korkein hallinto?oikeus felfüggesztette az eljárást, és elzetes döntéshozatal céljából a következ? kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„1) Az adósemlegesség elvére tekintettel ellentétes?e a [héairányelv 98. cikke (2) bekezdésének els? albekezdésével és III. mellékletének 6. pontjával] az olyan nemzeti szabályozás, amely alapján a nyomtatott könyvekre kedvezményes adómértéket alkalmazzanak, a más fizikai adathordozókon – például CD?n vagy CD?ROM?on vagy USB?kulcs – tárolt könyvekre viszont az általános [héa]mértéket alkalmazzák?

2) Jelent?séggel bír?e [ezen] kérdés megválaszolása szempontjából az,

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

– hogy a CD?n vagy CD?ROM?on, [USB?]kulcs –on, vagy egyéb megfelel? egyéb fizikai adathordozón tárolt könyvb?l vagy hangoskönyvb?l létezik?e azonos tartalmú nyomtatott könyv,

– hogy a nem papíron, hanem más fizikai adathordozón tárolt könyv esetében használhatók

ezen adathordozó m?szaki jellemz?i, mint például a keres?funkciók?”

### **Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésekr?l**

20 Az együtt vizsgálandó kérdéseivel az azokat el?terjeszt? bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy egyrészt a héairányelv 98. cikke (2) bekezdésének els? albekezdését és III. mellékletének 6. pontját úgy kell?e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint amely az alapeljárás tárgya, és amely a nyomtatott könyvekre kedvezményes héamértéket, a más olyan fizikai adathordozókon, mint a CD, CD?ROM vagy USB?kulcs, tárolt könyvekre pedig általános héamértéket alkalmaz, másrészt hogy az e kérdésre adott válasz függhet?e a használt fizikai adathordozó típusától, az adott könyv tartalmától, vagy az adott fizikai adathordozó m?szaki tulajdonságaitól.

21 A héairányelv 96. cikke el?írja, hogy a termékértékesítésre és a szolgáltatásnyújtásra azonos, általános adómértéket kell alkalmazni.

22 Ezen elvt?l eltér?en a héairányelv 98. cikkének (1) bekezdése biztosítja a tagállamoknak azt a lehet?séget, hogy egy vagy két kedvezményes héamértéket alkalmazzanak. E cikk (2) bekezdésének els? albekezdése értelmében a kedvezményes héamértéket csak a héairányelv III. mellékletében szerepl? kategóriák termékértékesítéseire és szolgáltatásnyújtásaira lehet alkalmazni.

23 Ami a kedvezményes héamérték e kategóriákra való alkalmazását illeti, a Bíróság ítélezési gyakorlatából kit?nik, hogy a tagállamok feladata – a közös héarendszer alapját képez? adósemlegesség elvének tiszteletben tartása mellett – annak pontos meghatározása, hogy a héairányelv III. mellékletének kategóriáiban foglalt termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások közül melyekre alkalmazandó kedvezményes adómérték (lásd ebben az értelemben: Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau?Westelbien ítélet, C?442/05, EU:C:2008:184, 42. és 43. pont, valamint Pro Med Logistik ítélet, C?454/12 és C?455/12, EU:C:2014:111, 44. pont).

24 Ami az adósemlegesség elvét illeti, arra kell emlékeztetni, hogy azzal ellentétes, ha az egymással versenyz? hasonló árukat vagy szolgáltatásokat a héa szempontjából eltér?en kezelik (lásd: Bizottság kontra Franciaország ítélet, C?384/01, EU:C:2003:264, 25. pont, és The Rank Group ítélet, C?259/10 és C?260/10, EU:C:2011:719, 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélezési gyakorlat).

25 Annak meghatározása céljából, hogy a termékek vagy a szolgáltatásnyújtások hasonlóké, els?sorban az átlagos fogyasztó szempontját kell figyelembe venni. A termékek vagy a szolgáltatásnyújtások hasonlóak, 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 jelent?sen az átlagos fogyasztó arra irányuló döntését, hogy az említett termékek vagy szolgáltatások közül melyiket vegye igénybe (lásd ebben az értelemben: The Rank Group ítélet, EU:C:2011:719, 43. és 44. pont).

26 Meg kell állapítani, hogy a héairányelv III. mellékletének 6. pontja a 2009/47 irányelv által bevezetett módosítás el?tt „könyvek [...] értékesítés[re]” utalt. A 2009/47 irányelv módosította a héairányelv III. melléklete 6. pontjának szövegét, amely ett?l kezdve a „könyvek [...] bármilyen fizikai adathordozón történ? értékesítés[ét]” belefoglalta azon termékek és szolgáltatások jegyzékébe, amelyekre kedvezményes héamértéket lehet alkalmazni.

27 Következésképpen az a kérdés merül fel, hogy e módosítás alapján az a tagállam, amely a

nyomtatott könyvek értékesítésére kedvezményes héamérték alkalmazása mellett döntött, köteles-e ezen tény miatt kiterjeszteni e kedvezményes adómérték alkalmazását valamennyi, papírtól eltérő adathordozón tárolt könyv értékesítésére.

28 Ezzel kapcsolatban meg kell állapítani – amint azt az Európai Bíróság a tárgyaláson megjegyezte –, hogy sem a 2009/47 irányelv szövege, sem pedig az irányelv előkészületi munkálatai nem utalnak arra, hogy az uniós jogalkotó a héairányelv III. melléklete 6. pontjának módosításával arra kívánta volna kötelezni a tagállamokat, hogy azok minden könyvre – függetlenül attól, hogy milyen fizikai adathordozón adják ki azokat – kedvezményes héamértéket alkalmazzanak.

29 Mindenesetre a Bíróságnak a jelen ítélet 23. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlata fényében, mivel a héairányelv III. mellékletének 6. pontja mindössze a könyvek bármilyen fizikai adathordozón történő értékesítésére utal, a tagállamok feladata – a közös héarendszer alapját képező adósemlegesség elvének tiszteletben tartása mellett – annak meghatározása, hogy mely fizikai adathordozókra alkalmazandó kedvezményes héamérték.

30 Ebben az összefüggésben meg kell állapítani – hasonlóan az ír kormányhoz, és amint azt a főtanácsnok az indítványa 54. pontjában kifejti –, hogy az olyan esetben, mint amely az alapeljárás tárgya, mivel 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, minden egyes tagállam átlagos fogyasztóját kell hivatkozási alapnak tekinteni.

31 Ilyen körülmények között – ahogy azt a jelen ítélet 25. pontja megállapítja – a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy a nyomtatott könyvek és a más fizikai adathordozókon tárolt könyvek olyan termékek-e, amelyek az átlagos fogyasztó szempontjából hasonlóan tekinthetők. E bíróság feladata e célból egyrészt értékelni, hogy e könyvek a felhasználásuk alapján való összehasonlításuk szerint azonos tulajdonságokkal rendelkeznek-e, és azonos igények kielégítésére szolgálnak-e, másrészt ennek érdekében megvizsgálni, hogy a fennálló különbségek jelentősen vagy észrevehetően befolyásolják-e az átlagos fogyasztó arra irányuló döntését, hogy e könyvek közül melyiket válassza.

32 E válasz nem változik a használt adathordozó fajtájától, a szóban forgó könyv tartalmától vagy az adott fizikai adathordozó műszaki tulajdonságaitól függően, mivel a kérdést előterjesztő bíróságnak többek között e szempontokat kell figyelembe vennie annak értékeléséhez, hogy a nyomtatott könyvek és a más fizikai adathordozón tárolt könyvek az átlagos fogyasztó szempontjából hasonlóan tekinthető termékek-e.

33 Amennyiben – ahogyan azt a főtanácsnok az indítványa 62. pontjában megállapította – ezek a tulajdonságok az érintett tagállam átlagos fogyasztója szemszögéből meghatározóak, úgy igazolható, hogy a nemzeti szabályozás a nem papíron, hanem más adathordozón tárolt könyvek értékesítésére ne alkalmazza a nyomtatott könyvekre alkalmazott kedvezményes héamértéket. Amennyiben viszont ennek a fogyasztónak lényegében valamennyi könyv esetében a hasonló tartalom számít, az adathordozótól, illetve azok tulajdonságaitól függetlenül, a kedvezményes héamérték szelektív alkalmazása nem igazolható.

34 A fenti megfontolások összességéből következően az előterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 98. cikke (2) bekezdésének első albekezdését és III. mellékletének 6. pontját úgy kell értelmezni, hogy – amennyiben a közös héarendszer alapját képező adósemlegesség elve nem sérül, aminek a vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata – azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint amely az alapeljárás tárgya, és amely

a nyomtatott könyvekre kedvezményes héamértéket, a más olyan fizikai adathordozókon, mint a CD, CD-ROM vagy USB-kulcs, tárolt könyvekre pedig általános héamértéket alkalmaz.

## **A költségekről**

35 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 (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

**A 2009. május 5-ii 2009/47/EK tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-ii 2006/112/EK tanácsi irányelv 98. cikke (2) bekezdésének első albekezdését és III. mellékletének 6. pontját úgy kell értelmezni, hogy – amennyiben a közös hozzáadottértékadó-rendszer alapját képező adósemlegesség elve nem sérül, aminek a vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata – azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint amely az alapeljárás tárgya, és amely a nyomtatott könyvekre kedvezményes héamértéket, a más olyan fizikai adathordozókon, mint a CD, CD-ROM vagy USB-kulcs, tárolt könyvekre pedig általános héamértéket alkalmaz.**

Aláírások

\* Az eljárás nyelve: finn.