

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2015. március 5.(*)

„Tagállami kötelezettségszegés – Adózás – Hés – Kedvezményes adómérték alkalmazása – Elektronikus vagy digitális könyvek értékesítése”

A C-479/13. sz. ügyben,

az EUMSZ 258. cikk alapján kötelezettségszegés megállapítása iránt a Bírósághoz 2013. szeptember 6-án

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

felperesnek

a **Francia Köztársaság** (képviselik: D. Colas és J.-S. Pilczer, 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,

előtanácsnok: P. Mengozzi,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

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

meghozta a következő

Ítéletet

1 Keresetlevelében az Európai Bizottság azt kéri, hogy a Bíróság állapítsa meg, hogy a Francia Köztársaság, mivel az elektronikus (vagy digitális) könyvek értékesítésére kedvezményes hozzáadottértékadó-mértéket (a továbbiakban: Hés) alkalmazott, nem teljesítette a 2010. december 7-én 2010/88/EU tanácsi irányelvvel (HL L 326., 1. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerrel szóló, 2006. november 28-án 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. és 98. 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 adómértéket alkalmaznak, amelyet minden egyes tagállam az adóalap százalékában határoz meg, és amely azonos a termékértékesítésre és a szolgáltatásnyújtásra.”

5 Ugyanezen 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.”

6 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”.

7 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, 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”.

8 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) preambulumbekkezdése 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.”

9 2009. június 1-jétől, a 2009/47 irányelv hatálybalépésének időpontjától, a hálairányelv III. melléklete 6. pontjának szövege a következő:

„könyvek, (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”.

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

„(1) A [hálairányelvben 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.”

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

„A [hálairányelv II. mellékletének 3. pontja:

[...]

Könyvek digitalizált tartalma és más elektronikus kiadványok;

[...]”

A francia jog

12 A code général des impôts-nak (általános adókodeks; a továbbiakban: CGI) a Francia Köztársaság részére 2012. október 25-én megküldött indokolással ellátott véleményben megállapított határidő lejártakor hatályos változata 278-0a. cikke előírja:

„5,50%-os kedvezményes [hálairányelv] mértéket kell alkalmazni az alábbiak tekintetében:

A. – Vásárlási, behozatali, Közösségen belüli termékbeszerzési, eladási, értékesítési, bizományi, közvetítési vagy vállalkozási ügyletek a következők vonatkozásában:

[...]

(3) Könyvek, ideértve azok kölcsönzését. A jelen (3) bekezdést bármely fizikai adathordozón található könyvre alkalmazni kell, ideértve a letöltés útján értékesített könyveket.

[...]”

A pert megelőző eljárás és a Bíróság előtti eljárás

13 A Bizottság úgy vélte, hogy a kedvezményes héamértéknek a letöltés útján értékesített könyvek értékesítésére vonatkozó ügyletekre – amelyek tekintetében az adóztatandó tényállás 2012. január 1-jét követően valósult meg – való kiterjesztése ellentétes a héairányelvvel. Következésképpen 2012. július 4-én felszólító levelet küldött a Francia Köztársaságnak. Az említett tagállam arra a 2012. augusztus 3-i levelében adott választ.

14 2012. október 25-én a Bizottság indokolással ellátott véleményyt adott ki, amelyben felhívta a Francia Köztársaságot, hogy a kézhezvételt követő két hónapon belül tegye meg az abban foglaltaknak való megfeleléshez szükséges intézkedéseket. Az említett tagállam 2012. november 23-i levelében adott választ.

15 A Bizottság – mivel a Francia Köztársaság által szolgáltatott magyarázatokat nem találta kielégítőnek – úgy határozott, hogy benyújtja a jelen keresetet.

16 A Bíróság elnöke 2014. február 6-i határozatával megengedte a Belga Királyságnak, hogy a Francia Köztársaság kérelmeinek támogatása végett beavatkozzon.

A keresetről

Előzetes észrevételek

17 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).

18 A Francia Köztársaság arra hivatkozik, hogy azon elektronikus vagy digitális könyvekre vonatkozó meghatározás, amelyekre a CGI 278º0a. cikke értelmében kedvezményes héamérték alkalmazható, szűkebb a Bizottság által képviselt meghatározásnál. Ezen tagállam álláspontja szerint a kedvezményes héamértéket e rendelkezés alapján kizárólag az úgynevezett „homotetikus”, vagyis a nyomtatott könyvhöz vagy bármely más adathordozón értékesített könyvhöz hasonló könyvekre alkalmazandó, amelyek csupán néhány, a formátumukból fakadó alkotóelemükben különböznek egymástól.

19 E tekintetben meg kell állapítani, hogy az a körülmény, miszerint a CGI 278º0a. cikkét az elektronikus vagy digitális könyvek tekintetében kizárólag homotetikus könyvekre kell alkalmazni, önmagában nem teszi lehetővé annak megállapítását, hogy a Bizottság keresetével szükségszerűen az elektronikus vagy digitális könyvek tágabb kategóriáját érinti, mint amelyre e rendelkezés alapján a kedvezményes héamértéket alkalmazni kell. A Bizottság keresete szerinti elektronikus vagy digitális könyveket ugyanis az értékesítésük módja szerint határozzák meg. Márpedig a Francia Köztársaság nem vitatta, hogy a homotetikus könyvek ebből a szempontból olyanok, mint a Bizottság által a keresetében meghatározott könyvek.

20 Másrészt, még ha a CGI 278º0a. cikke a „letöltés” fogalmát használja is, e tagállam nem állítja, hogy a valós idejű adatátvitel útján történő könyvértékesítés ki van zárva e rendelkezés hatálya alól.

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

Az ügy érdeméről

22 A Bizottság arra hivatkozik, hogy a kedvezményes héamértéknek a Francia Köztársaság 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. és 98. cikkével.

23 Ezen intézmény eladja, 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.

24 A Francia Köztársaság, 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 hatálya alá tartozik, és következésképpen arra kedvezményes héamérték alkalmazható.

25 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 96. cikke elírja, hogy a termékértékesítésre és a szolgáltatásnyújtásra azonos, vagyis általános adómértéket kell alkalmazni. Ezen elvvel 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 (Kételek, C-219/13, EU:C:2014:2207, 21. és 22. pont).

26 A Francia Köztársaság 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).

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

28 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.

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

30 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).

31 Igaz – amint arra a Francia Köztársaság 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 európai uniós jogalkotó célja az volt, amint az a 2009/47 irányelv (4) preambulumbekkezdéséből következik, hogy az e pontban szereplő „könyvek” fogalmára vonatkozó hivatkozásokat pontosítani és a technikai fejlődés tekintetében naprakésszé lehessen tenni.

32 A 2006/112 irányelv III. mellékletének megalkotásával – ahogyan arra a Francia Köztársaság helyesen hivatkozik – az említett jogalkotónak továbbá az volt a célja, hogy az alapvető termékek, valamint bizonyos szociális vagy kulturális célnak megfelelő termékek és szolgáltatások esetében kedvezményes héamérték legyen alkalmazható, amennyiben ez nem vagy csak korlátozott mértékben jelent veszélyt a verseny torzítása szempontjából (lásd ebben az értelemben: Bizottság kontra Hollandia ítélet, C-41/09, EU:C:2011:108, 52. pont).

33 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.

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

35 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, ellentétben azzal, amire a Francia Köztársaság hivatkozik, 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 28. 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.

36 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.

37 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.

38 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

jelent?séggel.

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

40 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 történ? alkalmazásának minden lehet?ségét, az uniós jogalkotó arra irányuló szándékának megsértése nélkül, hogy e szolgáltatásokra ne alkalmazzanak kedvezményes héamértéket, a héairányelv III. mellékletének 6. pontját nem lehet úgy értelmezni, hogy az elektronikus könyvek értékesítése annak hatálya alá tartozik.

41 Ebb?l következen, 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.

42 A Francia Köztársaság és a Belga Királyság állításával szemben az adósemlegesség elve, amellyel az uniós jogalkotó a héa területén az egyenl? bánásmód alapelvét fejezi ki, nem kérd?jelezi meg ezt az értelmezést (NCC Construction Danmark ítélet, EU:C:2009:669, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

43 Ugyanis az adósemlegesség elve – egyértelm? 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 egyértelm? módon kiterjeszti a kedvezményes héamérték hatályát az elektronikus könyvek értékesítésére. Épp ellenkez?leg, amint az a jelen ítélet 41. pontjából következik, az ilyen értékesítés nem tartozik e rendelkezés hatálya alá.

44 Mivel szintén nem vitatott, hogy az elektronikus könyvek értékesítése nem tartozik a héairányelv mellékletében felsorolt szolgáltatásnyújtások egyik kategóriájába sem, a kedvezményes héamérték ilyen értékesítésre történ? alkalmazása nem egyeztethet? össze a héairányelv 98. cikkének (2) bekezdésével.

45 A fentiek összességéb?l az következik, hogy a Bizottság keresete megalapozott.

46 Következésképpen meg kell állapítani, hogy a Francia Köztársaság, mivel az elektronikus könyvek értékesítésére kedvezményes héamértéket alkalmazott, nem teljesítette a héairányelv II. és III. mellékletével, valamint a 282/2011/EU végrehajtási rendelettel összefüggésben értelmezett, fent említett irányelv 96. és 98. cikkében el?írt kötelezettségeit.

A költségekr?

47 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 Francia Köztársaságot, mivel pervesztes lett, a Bizottság kérelmének megfelelően kötelezni kell a saját, valamint a Bizottság részér?l felmerült költségek viselésére.

48 Az eljárási szabályzat 140. cikkének (1) bekezdésével összhangban az eljárásba beavatkozó tagállamok maguk viselik költségeiket. Következésképpen a Belga Királyság maga viseli saját költségeit.

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

- 1) **A Francia Köztársaság, azáltal hogy az elektronikus vagy digitális könyvek értékesítésére kedvezményes 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. és 98. cikkében elírt kötelezettségeit.**
- 2) **A Francia Köztársaság maga viseli saját költségeit, valamint az Európai Bizottság részéről felmerült költségeket.**
- 3) **A Belga Királyság maga viseli saját költségeit.**

Aláírások

* Az eljárás nyelve: francia.