

Ideiglenes változat

JULIANE KOKOTT

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2016. szeptember 8.(1)

C?390/15. sz. ügy

Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO)

(a Trybuna? Konstytucyjny [alkotmánybíróság, Lengyelország] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Adójog – Hozzáadottérték?adó – A könyvek, újságok és folyóiratok értékesítésére alkalmazandó kedvezményes adómérték – A 2009/47/EK irányelvvel módosított 2006/112/EK irányelv III. melléklete 6. pontjának érvényessége – EUMSZ 113. cikk – Az Európai Parlament részvétele – Az egyenl? bánásmód elve – A papíralapú és egyéb fizikai adathordozón tárolt kiadványok elektronikus úton továbbított kiadványoktól eltér? kezelése”

I – Bevezetés

1. A hozzáadottérték?adóra (héa) vonatkozó hatályos uniós jog lehetővé teszi a tagállamok számára a könyvek, valamint újságok és folyóiratok értékesítésének adókedvezményben részesítését. Korlátlanul azonban csak a nyomtatott kiadásokra vonatkozik ez. Azok értékesítésére a tagállamok kedvezményes adómértéket alkalmazhatnak, amelyb?l a digitális kiadások széles körben ki vannak zárva.
2. A lengyel alkotmánybíróság a jelen el?zetes döntéshozatal iránti kérelemmel a könyvekre és egyéb kiadványokra vonatkozó – az uniós jog által szabályozott – kedvezményes héamérték érvényességét vonja kétségbe. A Bíróság általi vizsgálat középpontjában ennek körében annak kérdése áll, hogy milyen kötelezettségeket ró az egyenl? bánásmód elve az uniós jogalkotóra a héajog keretében, és hogy az uniós jogalkotó mennyiben tett eleget e követelményeknek a könyvekre, újságokra és folyóiratokra vonatkozó kedvezményes adómértékek esetében.

II – Jogi háttér

3. Az EK(2) 93. cikk (jelenleg EUMSZ 113. cikk) az alábbi közösségi jogalkotási hatáskört szabályozta:

„A Tanács a Bizottság javaslata alapján és az Európai Parlamenttel, valamint a Gazdasági és Szociális Bizottsággal folytatott konzultációt követ?en egyhangúlag rendelkezéseket fogad el a forgalmi adók [helyesen: adókra], a jövedéki adók [helyesen: adókra] és a közvetett adók egyéb formáira vonatkozó jogszabályok olyan mérték? harmonizálására, amennyire az ilyen harmonizáció a bel? piacnak a 14. cikkben megállapított határid?n belüli megteremtéséhez és

működéséhez szükséges.”

4. E rendelkezés alapján került sor a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-ai 2006/112/EK tanácsi irányelv(3) (a továbbiakban: héairányelv) elfogadására.

5. A héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében a héa hatálya alá tartozik az „egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy vagy szervezet [...] által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés”. A rendelkezés c) pontja értelmében ugyanez vonatkozik a „szolgáltatásnyújtás[ra]”.

6. A héairányelv 96. cikke azt írja el, az adómértékkel kapcsolatban, hogy a tagállamok egy „általános [adó]mértéket” kötelesek szabályozni, amely nem lehet kevesebb, mint a 97. cikkben meghatározott minimummérték. Ezt a követezéssel egészíti ki a 2008/8/EK irányelvvel módosított héairányelv 98. cikke:(4)

„(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.

(3) [...]”

7. A héairányelvnek az ezen irányelv 98. cikke (2) bekezdésének első albekezdése által hivatkozott III. melléklete „[a]z olyan termékek és szolgáltatások jegyzék[ét tartalmazza], amelyek értékesítésére a 98. cikkben említett kedvezményes adómértéket lehet alkalmazni”. E melléklet 2009/47/EK irányelvvel módosított – az alapügy tárgyát képező – 6. pontja(5) értelmében:

„6. 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;”

8. A 2009/47 irányelv általi módosítás előtt e rendelkezés szövege a következő volt:

„6. 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;”

9. A 2009/47 módosító irányelv alapját képező bizottsági javaslat még a következő szöveggel tartalmazta e rendelkezést:(6)

„6. 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, 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;”

10. A Lengyel Köztársaság az Ustawa o podatku od towarów i usług (a termékeket és szolgáltatásokat terhelő adóról szóló, 2004. március 11-i törvény) 3. mellékletének 72–75.

pontjával, valamint 10. mellékletének 32–35. pontjával összefüggésben értelmezett 41. cikkének (2) és (2a) bekezdése útján élt a héairányelv III. mellékletének 6. pontjával összefüggésben értelmezett 98. cikke szerinti felhatalmazással. E rendelkezések alapján jelenleg 8, illetve 5%-os kedvezményes adómérték alkalmazandó a nyomtatott vagy más adathordozón (különösen CD-n vagy kazettán) tárolt könyvekre, újságokra és folyóiratokra. Az elektronikus úton közzétett könyvekre, újságokra és folyóiratokra a 23%-os általános adómérték alkalmazandó.

III – Az alapügy és a Bíróság el?tti eljárás

11. A Rzecznik Praw Obywatelskich (lengyel ombudsman) véleménye szerint az azonos kiadványok lengyel jogban megállapítandó eltér? adóztatása sérti az egyenl? adójogi bánásmódnak a lengyel alkotmányból ered? elvét. Ezért a kiadványokra alkalmazandó kedvezményes adómértékre vonatkozó lengyel rendelkezések alkotmánnyal való összhangjának vizsgálatát kérte a Trybuna? Konstytucyjny?t?l (alkotmánybíróság, Lengyelország).

12. A lengyel alkotmánybíróság véleménye szerint a Lengyel Köztársaság a héairányelv rendelkezései alapján az általános adómértéket köteles alkalmazni az elektronikus úton továbbított könyvekre és egyéb elektronikus kiadványokra. Kétkelkedik azonban abban, hogy érvényesek a héairányelv vonatkozó rendelkezései. Egyrészt a héairányelv III. melléklete 6. pontja jelenlegi változatának alapját képez? 2009/47 irányelv elfogadására irányuló jogalkotási eljárásban jelent?sen módosult az irányelv szövege az Európai Parlamenttel folytatott konzultációt követ?en. Másrészt összeegyeztethetetlennek véli a héa területén az egyenl? bánásmód elvének kifejez?dését jelent? adósemlegesség elvével a kedvezményes adómértéknek a fájl formájában az interneten letöltött vagy valós idej? adatátvitel (úgynevezett „streaming”) útján értékesített elektronikus kiadványokra történ? alkalmazásának kizárását.

13. A lengyel alkotmánybíróság ezért 2015. július 20-án a következ? kérdéseket terjesztette el? az EUMSZ 267. cikk alapján:

1) Érvénytelen?e a héairányelv III. mellékletének 6. pontja azért, mert a jogalkotási eljárásban megsértették az Európai Parlamenttel történ? konzultáció lényeges eljárási szabályát?

2) Érvénytelen?e a héairányelv 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 történ? alkalmazását?

14. A Bíróság el?tti eljárásban a lengyel ombudsman, a Prokurator Generalny (lengyel f?ügyész), a Görög Köztársaság, a Lengyel Köztársaság, az Európai Unió Tanácsa és az Európai Bizottság nyújtott be írásbeli észrevételt e kérdésekkel kapcsolatban. A 2016. június 14-i tárgyaláson a lengyel ombudsman, a Lengyel Köztársaság, a Tanács és a Bizottság vett részt.

IV – A jogkérdés?l

15. El?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdéseivel a lengyel alkotmánybíróság lényegében arra vár választ, hogy érvényes?e kétféle – mégpedig formális és tartalmi – szempontból a héairányelv III. melléklete 6. pontjának – a 2009/47 irányelv mellékletének 1. pontjával összefüggésben értelmezett 1. cikkének 13. pontja szerinti – jelenlegi változata.

A – Az els? el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdés?l: formális érvényesség

16. Az els? el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdés annak tisztázására irányul, hogy megfelel?en zajlott?e le a héairányelv III. melléklete 6. pontjának jelenlegi szövegét megállapító

2009/47 irányelv elfogadására irányuló jogalkotási eljárás. A Parlament ugyanis alkalmasint nem lett megfelelően bevonva e módosítás tekintetében.

17. A 2009/47 módosító irányelv elfogadására az EK 93. cikk alapján került sor. E cikk alapján a Tanács csak a Parlamenttel folytatott konzultációt követően fogad el rendelkezéseket többek között a forgalmi adókra vonatkozó jogszabályok harmonizálására.

18. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a Parlamenttel a jogalkotási eljárás keretében történő rendszeres konzultáció olyan lényeges eljárási szabálynak minősül, amelynek megsértése az érintett jogi aktus semmisségét eredményezi.(7)

19. A jelen esetben konzultáltak a Parlamenttel a Bizottság eredeti irányelvjavaslatáról, és a Parlament írásbeli véleményét adott azzal kapcsolatban.(8) Az eredeti javaslat úgy javasolta kiegészíteni a héairányelv III. mellékletének 6. pontját, hogy azon „könyvek” fajtáinak listáját, amelyekre a kedvezményes adómérték különösen alkalmazandó, további példákkal, mégpedig a „hangoskönyvek[ke], CD-k[ek], CD-ROM-ok[ok] vagy bármely, túlnyomórészt a nyomtatott könyvvel egyező információs tartalommal rendelkező fizikai adathordozó[ok]” egészítette ki.(9)

20. A Tanács azonban eltért e javaslatról a jogalkotási eljárás későbbi szakaszában. A végül elfogadott 2009/47 irányelv csak annyiban módosította a héairányelv III. mellékletének akkoriban hatályos 6. pontját, amennyiben a „könyvek [...] értékesítése” fordulatot a „bármilyen fizikai adathordozón történő” szövegrésszel egészítette ki.(10) Az eredeti irányelvjavaslatban szereplő példák viszont elmaradtak.

21. A héairányelv III. melléklete 6. pontjának erről a Tanács által elfogadott változatáról már nem konzultáltak a Parlamenttel. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint azonban új konzultációt kell folytatni a Parlamenttel akkor, ha az elfogadott végleges szöveg „összességében tekintve érdemben” eltér azon szövegről, amellyel kapcsolatban a Parlamenttel már konzultációt folytattak, amennyiben a módosítások alapvetően nem a Parlament kifejezett kívánságának felelnek meg.(11)

22. Mivel a jelen esetben nem állapítható meg, hogy a Parlament megfelelő kívánsággal élt volna, kizárólag annak kérdése merül fel, hogy a Tanács „összességében tekintve érdemben” módosította-e az elfogadott 2009/47 irányelv szövegét a Parlamenttel folytatott konzultációt követően a bizottsági javaslatához képest.

23. Először is egyet kell érteni a kérdést előterjesztő lengyel alkotmánybírósággal abban, hogy tartalmi módosításnak tekinti a héairányelv III. melléklete 6. pontja új változatának a Tanács által elvégzett átszövegezését.

24. Jóllehet nem szögezhető le, hogy az új változat szövege a bizottsági javaslatral ellentétben már nem foglalja magában a hangoskönyveket, amiről a lengyel alkotmánybíróság meg van győződve. A hangoskönyvek ugyanis fizikai adathordozón tárolt könyvnek is tekinthetők.(12)

25. Egyértelmű azonban a szöveg tartalmi módosulása annyiban, amennyiben a héairányelv III. melléklete 6. pontjának végül elfogadott változata már nem tartalmazza azt az irányelvjavaslatban szereplő további feltételt, hogy az adathordozónak „túlnyomórészt a nyomtatott könyvvel egyező információs tartalommal [kell] rendelkez[nie]”. Ezen túlmenően mind az irányelvjavaslat angol, mind annak francia nyelvi változata alapján először csak a hangoskönyvekhez, CD-khez és CD-ROM-okhoz *hasonló* fizikai adathordozókra kellett kiterjeszthetnek lennie a kedvezményes adómértéknek, (13) míg a héairányelv III. mellékletének 6. pontja immár *bármilyen* fizikai adathordozót említ. E két módosítással bizonyos mértékben tágult a kedvezményes adómérték alkalmazási köre a bizottsági javaslatához képest. (14)

26. Mindez azonban nem jelenti az irányelvjavaslat olyan nagy mértékű módosulását, amely miatt új konzultációt kellett volna lefolytatni a Parlamenttel. Az ítélezési gyakorlat szerint ugyanis csak akkor tekinthetők érdeminek a módosítások, ha azok az elfogadott szabályozás lényegét érintik. (15)

27. Az irányelvjavaslat központi célja az volt, hogy állandó lehetőséget biztosítson a tagállamoknak arra, hogy kedvezményes adókulcsot alkalmazzanak bizonyos helyben nyújtott szolgáltatásokra. (16) A könyvekre vonatkozó kedvezményes kulcs alkalmazási körének kiterjesztése ellenben csak alárendelt szerepet játszik a javaslatban, amely tisztán „technikai szövegezési kiigazításként” hivatkozik arra. (17)

28. Még ha feltételezzük is, hogy az érdemiség kritériumát valamely jogalkotási javaslat minden egyes önálló rendelkezése tekintetében figyelembe kell venni, az adathordozó információs tartalmára vonatkozó korlátozás törlése és a „hasonló” adathordozó „bármilyen”-re változása akkor sem érinti a könyvek kedvezményes adómértékének módosítására vonatkozó szabályozás lényegét. E szabályozás ugyanis elsősorban a könyvekre vonatkozó kedvezményes adómérték alkalmazási körének a papírtól eltérő adathordozókra történő kiterjesztésére irányul. Ezen általános kiterjesztés keretében csak mellékes szempontokat képeznek az alkalmazási kör említett kiterjesztései.

29. A Parlamentnek egyébként a vele lefolytatott konzultáció keretében mindenesetre lehetősége volt véleményt nyilvánítani e szempontokkal kapcsolatban, mivel az alkalmazási kör később törölt korlátozásai már az eredeti bizottsági javaslatnak is részét képezték. (18)

30. Mivel tehát a Parlament megfelelően be volt vonva a 2009/47 irányelv elfogadásához vezető jogalkotási eljárásba, e tekintetben nem érintett a héairányelv III. melléklete 6. pontja jelenlegi változatának érvényessége.

B – *A második előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről: tartalmi érvényesség*

31. Második előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésével a lengyel alkotmánybíróság arra vár választ, hogy érvénytelen-e a héairányelv 98. cikkének (2) bekezdésével összefüggésben értelmezett III. mellékletének 6. pontja annyiban, amennyiben kizárja a kedvezményes adómérték digitális formában továbbított könyvekre és egyéb elektronikus kiadványokra történő alkalmazását.

32. Jóllehet a kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés szövegében az adósemlegesség elvének megsértésére hivatkozik, az előzetes döntéshozatalra utaló határozat indokolásából egyértelművé válik, hogy az egyenlő bánásmód elve alapján szeretne vizsgálatot kérni. (19)

33. Csak ilyen vizsgálatra van lehetőség is. A héairányelv III. melléklete 6. pontjának érvénytelensége ugyanis csak az elsőleges jog megsértéséből eredhet. Az adósemlegesség elve

azonban *önmagában* csak egy nem az elsődleges jog körébe tartozó segédeszközt jelent a héairányelv értelmezéséhez.(20) Ez annyiban is igaz, amennyiben az adósemlegesség elve annak versenysemlegességet jelent? változatában(21) az egyenl? bánásmód elvének kifejezés?dése.(22) Hiszen ennek ellenére csak magán az egyenl? bánásmód elvén alapulhat a héairányelv valamely rendelkezése érvényességének a vizsgálata; kizárólag az bír ugyanis elsődleges jogi jelleggel, és az az ítélezési gyakorlat szerint részleteiben más követelményeket is támaszt, mint az adósemlegesség elve.

34. Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésb?l az következik annak az elzetes döntéshozatalra utaló határozatban foglalt indokolására tekintettel, hogy több olyan eltér? bánásmódról van szó, amelyeket meg kell vizsgálni azoknak az egyenl? bánásmód elvével való összeegyeztethet?sége szempontjából. Els?sorban azt kifogásolja a kérdést elterjeszt? bíróság, hogy a *digitális* könyveket eltér?en kezelik attól függ?en, hogy azokat fizikai adathordozón – például CD?ROM-on – vagy elektronikus úton – például az internetr?l történ? letöltés útján – bocsátják?e a vev? rendelkezésére(23) (err?l lásd nyomban az 1. pontot). Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés ezen túlmen?en a könyveken kívül a kedvezményes adómérték alá tartozó egyéb kiadványok – tehát az újságok és a folyóiratok – eltér? kezelését is megkérd?jelezi. El?s?r azzal kell foglalkozni, hogy e digitális formájúkiadványok akkor is ki vannak zárva a kedvezményes adómérték alkalmazásából, ha fizikai adathordozón értékesítik (err?l lásd a 2. pontot), mielőtt befejezésül valamennyi elektronikus úton értékesített digitális kiadvány nyomtatott kiadványoktól eltér? kezelését kellene vizsgálni (err?l lásd a 3. pontot).

35. A Bíróság mindezzel kapcsolatban még nem foglalt állást. A Bíróság egy nemrég befejezett, a héairányelv III. melléklete 6. pontjának az elektronikus úton átruházott digitális könyvekre történ? alkalmazásával foglalkozó kötelezettségszegési eljárásban is kifejezetten lemondott arról, hogy utánajárjon azon kérdésnek, hogy összeegyeztethet??e ezen rendelkezés az egyenl? bánásmód elvével.(24)

1. A digitális könyvek továbbítási módtól függ? eltér? kezelése

36. El?s?r azt kell tisztázni, hogy sérti?e a héairányelv 98. cikkének (2) bekezdésével összefüggésben értelmezett III. mellékletének 6. pontja az egyenl? bánásmód elvét annyiban, amennyiben csak akkor teszi lehetővé a tagállamok számára a digitális (hangos)könyvekre vonatkozó kedvezményes adómérték szabályozását, ha azokat fizikai adathordozón értékesítik, ha viszont elektronikus úton, akkor nem.(25)

37. Az állandó ítélezési gyakorlat értelmében az egyenl? bánásmód elve azt követeli meg az uniós jogalkotótól, hogy a hasonló helyzeteket ne kezelje eltér? módon, kivéve, ha az ilyen bánásmód objektíven igazolható.(26) Az egyenl? bánásmód ezen általános elvét id?közben a Charta(27) 20. cikke is rögzítette.

a) Hasonló helyzetek

38. Els?ként annak kérdése merül fel, hogy hasonló helyzetekr?l van?e szó a digitális könyvek egyrészt fizikai adathordozón, másrészt elektronikus úton történ? értékesítése esetében.

39. Az id?közben állandósult ítélezési gyakorlat szerint két helyzet hasonló jellegét átfogóan a vizsgált szabályozás céljára, valamint a szabályozási terület elveire és céljaira tekintettel kell értékelni.(28) Két helyzet hasonló jellegének kizárásához ezért nem elegend? sem egyszer?en objektív különbségeket megállapítani azok szabályozási célok szempontjából betöltött jelent?ségének bemutatása nélkül,(29) sem vakon követni az uniós jogalkotó értékelését.(30)

i) A szabályozási terület céljai

40. A közös héarendszer, amelynek részét a kedvezményes adómértékre vonatkozó szóban forgó szabályozás képezi, a héairányelv (4) preambulumbekkezdése szerint a belső piac létrehozását szolgálja. E célból uniós szintű összehangolás útján – mind határokon átnyúlóan, mind a tagállamokon belül – meg kell akadályozni a forgalmi adók tagállamok általi kivetésével előidézett versenytorzulásokat.

41. A héairányelv (8) preambulumbekkezdése értelmében a forgalmi adók összehangolása emellett egy Unió-szerte egységes adóalap megállapítását is szolgálja az Unió saját forrásainak céljaira. A szabályozási terület e célja azonban nem bír jelentőséggel a jelen ügy szempontjából, mert a héairányelv jelen ügyben vitatott rendelkezéseinek tárgyát az adó mértéke, nem pedig az adóalap megállapítása képezi.

42. Ami a versenytorzulások megakadályozásának célját illeti, a Bíróság már megállapította ugyan, hogy a hía területén az egyenlő bánásmód elvének megsértése nem csak versenyhelyzetben lévő gazdasági szereplők esetében fordulhat elő.(31) Mindenesetre azonban akkor, ha olyan versenyhelyzet áll fenn, amelyet torzíthatnak az eltérő hía jogi rendelkezések, a közös héarendszer alapvető céljára tekintettel a helyzetek hasonló jellegéből kell kiindulni.(32) A két termék közötti versenyhelyzet alapulvétele egyébként annak a megközelítésnek felel meg, amelyet a Bíróság már az egyenlő bánásmód elve ítélezési gyakorlatában történő kialakításának idején is alkalmazott.(33)

43. A jelen esetben a fizikai adathordozón és az elektronikus úton forgalmazott digitális könyvek versenyeznek egymással. Hiszen a fogyasztó szempontjából, akinek igényei hozzák létre alapvetően a versenyhelyzetet, mindkét esetben ugyanarról a termékről, mégpedig egy digitáliskönyvfájlról van szó, amely egyik esetben sem használható egy további olvasórendszer nélkül. Kizárólag a fogyasztóra történő átruházás módjában van eltérés. Az ajánlati feltételektől függetlenül dönt ezért a fogyasztó az egyik vagy a másik átruházási mód mellett ugyanazon termék megszerzése érdekében.

44. Ez főszabály szerint akkor is így van, ha a fogyasztó – mint azt a Bizottság a tárgyaláson állította – az elektronikus úton beszerzett digitális könyv esetében a fizikai adathordozón beszerzettől eltérően nem szerzi meg a fájl másik személy részére történő továbbadásához való jogot.(34) A fogyasztó ugyanis rendszerint saját használatra vásárol digitális könyveket, és a fájl harmadik személy részére történő átadhatósága ezért – ha az valóban függ a továbbítás formájától – nem gyakorol döntő befolyást a versenyhelyzetre. A Bíróság ezen túlmenően a szerzői jogi védelem szempontjából már megállapította, hogy a tartalmak CD-ROM-on történő eladása „gazdasági szempontból hasonló” az internetről történő letöltéshez.(35)

45. A digitális könyv e két értékesítési formája tehát hasonló egymáshoz a közös héarendszer versenytorzulások megakadályozására irányuló alapvető céljára tekintettel.

ii) A szabályozási terület elvei

46. Azok hasonló jellegét nem zárja ki, hogy a közös héarendszer rendelkezései szerint a digitális könyv fizikai adathordozón történő értékesítése esetében termékértékesítésről (a héairányelv 14. cikkének (1) bekezdése), elektronikus úton történő átruházása esetében viszont szolgáltatásnyújtásról (a héairányelv 24. cikkének (1) bekezdése) van szó.(36)

47. A héairányelv (5) preambulumbekkezdése értelmében az adót „a lehető legáltalánosabb módon”, tehát minden termékre ki kell vetni. Ezt alátámasztja a héairányelv 1. cikke (2)

bekezdésének első albekezdése, amelynek értelmében a közös héarendszer célja egy általános fogyasztási adó létrehozása. Ezért tartalmaznak azonos feltételeket a termékértékesítés (a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontja) és a szolgáltatásnyújtás (a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja) adóztatandó tényállásai is. A héa tehát f?szabály szerint azonos módon kívánja hatálya alá vonni a termékek és a szolgáltatások fogyasztását.

48. Amennyiben a közös héarendszer rendelkezései kivételesen különbséget tesznek a termékértékesítés és a szolgáltatásnyújtás között, annyiban ennek mindig különös indoka van. Az adóköteles ügylet teljesítési helyének meghatározása keretében például (a héairányelv 31. és azt követ? cikkei) csak termékértékesítés esetén lehet fizikai szállításra hivatkozni.

49. Az adómérték meghatározásának jelen esetében azonban nem bír jelent?séggel ez a termékek fizikai jelenlétében megnyilvánuló különbség. A héairányelv f?szabály szerint nem tesz különbséget az adómértékek meghatározása körében a termékértékesítés és a szolgáltatásnyújtás között. A héairányelv 96. cikke sokkal inkább kifejezetten úgy rendelkezik, hogy az általános adómérték azonos a termékértékesítésre és a szolgáltatásnyújtásra. Ezenfelül a héairányelv 98. cikke (2) bekezdésének első albekezdése a kedvezményes adómértéket is mind a termékértékesítésre, mind a szolgáltatásnyújtásra biztosítja.

iii) A vizsgált szabályozás célja

50. Végezetül a digitális könyvek „fizikai” és elektronikus úton történ? értékesítéseinek hasonló jellegét kell értékelni a magával a vizsgált szabályozással elérni kívánt célra tekintettel.

51. A héairányelv III. mellékletének 6. pontja lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy kedvezményes adómértéket alkalmazzanak a könyvekre, újságokra és folyóiratokra. Sem a szabályozást eredetileg bevezet? 92/77/EGK irányelv(37) szövegéb?l, sem ezen irányelv keletkezésének történetéb?l nem derül ki mindazonáltal, hogy milyen célt hivatott szolgálni ezen adóelőny biztosítása.

52. A jelen eljárás keretében sem tudott sem a Tanács, sem a Bizottság kielégít? választ adni erre a kérdésre. Egy a kedvezményes héakulcsokra vonatkozó 2007. évi bizottsági közleményb?l ugyanis az is kiderül, hogy a héairányelv vonatkozó rendelkezései „nem egy megfelelően strukturált és logikus megközelítésen” alapulnak, hanem inkább csak „a tagállamokban a '90-es évek elején meglév? helyzetet” tükrözik.(38) A héakulcsok rendszere ezért nem alapul semmiféle világos logikán.(39)

53. A Bizottság ennek megfelelően a tárgyaláson kérdésre válaszolva lényegében többek között arra hivatkozott, hogy a könyvekre, újságokra és folyóiratokra vonatkozó kedvezményes adómérték kizárólag azért lett szabályozva az uniós jogban, mert legalább néhány tagállam alkalmazott ilyen csökkentett adómértéket akkoriban, és az uniós jog nem vághatta el ?ket ett?l a lehet?ségt?l.

54. Teljesen elképzelhet?, hogy valamely uniós jogi rendelkezés nem szolgál önálló célt azon kívül, hogy bizonyos szabályozásokat a tagállamok felel?sségi körében hagy. A jelen esetben azonban nem ez a helyzet. A héairányelv ugyanis nem egyszer?en a tagállamokra bízta a kedvezményes adómértékek szabályozását, hanem a héairányelv III. mellékletével összefüggésben értelmezett 98. cikke értelmében csak olyanokat tesz lehetővé, amelyek pontosan meghatározott, kimerít?en felsorolt tartalmú termékértékesítésekre és szolgáltatásnyújtásokra vonatkoznak, másokkal szemben. Az uniós jog e tekintetben saját felel?sséget vállal a kedvezményes adómértékek tagállamok általi alkalmazásának feltételeiért. Következésképpen az uniós jog alapján önállóan kell meghatározni az uniós jog által a tagállamok számára biztosított azon lehet?ség céljait is, hogy kedvezményes adómértékeket

alkalmazhassanak éppen a könyvekre, újságokra és folyóiratokra.

55. Jóllehet a Tanács és a Bizottság a jelen eljárásban arra hivatkozott, hogy a héairányelv nem szolgál ösztönzési célokat, nyilvánvaló, hogy a kedvezményes adómérték alkalmazásának lehetősége éppen elsősorban bizonyos termékek eladásának tagállamok általi ösztönzését teszi lehetővé, és hogy ez meghatározott politikai célokat szolgál.(40) A kedvezményes adómérték ugyanis kedvező áru ajánlat tételét teszi lehetővé az adóalanyok számára. Ezen eladásösztönzésre egyébként a fogyasztók érdekében kerül sor, a héa ugyanis kizárólag két terhelő végső soron.(41)

56. Ezen adójogi ösztönzés értelme és célja is nyilvánvalónak tűnik számomra. A könyvekre, újságokra és folyóiratokra vonatkozó kedvezményes adómérték célkitűzése kulturális jellegű. Az átfogó értelemben az uniós polgárok olvasás – akár szépirodalmi, akár szakkönyvek, akár politikai, szakmai vagy szórakoztató újságok és folyóiratok – útján való művelődésének ösztönzését szolgálja. E célkitűzésre utal a héairányelv III. melléklete 6. pontjának szövegében „a nagyrészt vagy teljes egészében reklámcélú anyagok[ra]” minősülő kiadványok támogatásának kizárása. Az ilyen jellegű kiadványok ugyanis nem a művelődés célját szolgálják. E cél egyébként más helyütt is visszaköszön a közös héarendszerben, mégpedig az oktatási szolgáltatások tekintetében a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) és j) pontjában biztosított széles körű adókedvezmény formájában.

57. E művelődési cél megvalósulása márpedig kizárólag a tartalomtól, nem pedig a digitális könyv átruházásának módjától függ. Főszabály szerint ezért nincs különbség a fizikai adathordozón forgalmazott és az elektronikus úton átruházott digitális könyvek között a héairányelv III. mellékletének 6. pontja által szolgálta ösztönzési célra tekintettel. A két értékesítési forma tehát a vizsgált szabályozás célja szempontjából is hasonló egymáshoz.

iv) Közbenes következtetés

58. Mindezek alapján meg kell állapítani, hogy a digitális könyvek egyrészt fizikai adathordozón, másrészt elektronikus úton történő értékesítése mind a vizsgált szabályozás célja, mind a szabályozási terület céljai és elvei szempontjából hasonló egymáshoz.

b) Igazolhatóság

59. A hasonló helyzetekkel való eltérő bánásmód azonban igazolható lehet, mégpedig akkor, ha jogszerű célt szolgál, és arányos ezen céllal.(42)

60. E követelményeket attól függetlenül tiszteletben kell tartani, hogy melyik jogterületen állapítandó meg az eltérő bánásmód. Azok még azokban az esetekben is alkalmazandók, amelyekben a Bíróság kifejezetten széles körű mérlegelési jogkört ismer el az uniós jogalkotó számára,(43) mint különösen a közös agrárpolitika területén.(44)

61. Az eltérő bánásmód igazolhatóságára irányuló vizsgálat intenzitása mindazonáltal az adott esetben az uniós jogalkotó rendelkezésére álló mérlegelési jogkör terjedelmétől függ. Ha az uniós jogalkotó a Charta 21. cikke által tiltott megkülönböztetési szempont, mint például a nem vagy a faj alapján tesz különbséget,(45) akkor az eltérő bánásmód igazolhatósága a Bíróság általi szigorú vizsgálat alá tartozik.(46) Ha azonban más szemponton alapul a megkülönböztetés, akkor kevésbé lesz szigorú a Bíróság vizsgálata annak elkerülése érdekében, hogy az uniós bíróság ne helyettesítse a saját megállapításaival az uniós jogalkotó megállapításait.(47) Az ítélezési gyakorlat szerint ez különösen azon szabályozások esetében igaz, amelyekben összetett politikai, gazdasági, szociális és orvosi jellegű értékelésekről van szó.(48) Az arányosság elvének megfelelően mindazonáltal ezekben az esetekben is annál szigorúbbnak kell lennie a Bíróság

általi vizsgálatnak, minél terheesebbek az eltér? bánásmód hatásai az egyes uniós polgárokra nézve.(49)

i) Az eltér? bánásmód célja

62. A vizsgálat e korlátozottsága mellett el?ször azt a célt kell azonosítani, amelyet az uniós jogalkotó el kíván érni a digitális könyvek fizikai adathordozón és elektronikus úton történ? értékesítésének eltér? kezelésével.

63. Az eltér? bánásmódot a 2009/47 irányelv vezette be. A héairányelv III. melléklete 6. pontja adójogi ösztönz? tényállásának a fizikai adathordozón értékesített digitális könyvekre történ?, ehhez kapcsolódó kiterjesztése a 2009/47 irányelv (4) preambulumbekkezdése szerint azt szolgálja, hogy „a III. mellékletében található, könyvekre vonatkozó hivatkozásokat pontosítani, és a technikai fejl?dés tekintetében naprakésszé lehessen tenni”. A 2009/47 irányelv azonban változatlanul hagyta különösen a héairányelv 98. cikke (2) bekezdésének második albekezdése szerinti szabályozást, amelynek értelmében a kedvezményes adómérték semmiképpen nem alkalmazható az elektronikus úton nyújtott szolgáltatásokra. Az elektronikus úton átruházott digitális könyvek azonban nem tratozhatnak kedvezményes adómérték alá.(50)

64. A „technikai fejl?dés” tekintetében tehát nem történt meg teljes mértékben a naprakésszé tétel. Éppen a digitális könyvek „természetes” átruházási módja, azaz az elektronikus úton történ? értékesítés nem részesülhet a kedvezményes adómérték el?nyében. Ennek oka végs? soron a héairányelv 98. cikke (2) bekezdésének második albekezdése szerinti szabályozásban rejlik, amely valamennyi elektronikus szolgáltatás(51) – tehát nem csak az elektronikus úton átruházott digitális könyvek – tekintetében kizárja a kedvezményes adómérték alkalmazását. Ennek az elektronikus szolgáltatások piacára általános jelleggel alkalmazandó szabályozásnak a célja ezért dönt? jelent?séggel bír a szóban forgó eltér? bánásmód igazolhatósága szempontjából.

65. A héairányelv 98. cikke (2) bekezdése második albekezdésének eredete a hatodik irányelv(52) 9. cikke (2) bekezdése e) pontjának utolsó francia bekezdésével összefüggésben értelmezett 12. cikke (3) bekezdése a) pontjának negyedik albekezdése szerinti szabályozásra nyúlik vissza, amelyet a 2002/38/EK irányelv iktatott be.(53) A 2002/38 irányelv preambulumbekkezdései nem tartalmazznak utalást az e rendelkezéssel elérni kívánt célra.

66. A Bizottság vonatkozó javaslata mindazonáltal utal arra a bizonytalanságra, amelynek az elektronikus szolgáltatások nyújtói az alkalmazandó adómérték tekintetében ki lehettek téve.(54) A 2002/38 irányelv ugyanis azt a kötelezettséget róta az Unión kívül letelepedett elektronikusszolgáltatás?nyújtókra, hogy az uniós fogyasztók részére nyújtott szolgáltatásaik után abban a tagállamban fizessenek adót, amelyben a fogyasztó letelepedett.(55) Ez a verseny adott esetben harmadik országok adópolitikája által el?idézett torzulásának megakadályozását(56) szolgálja. A szabályozás következményeként az elektronikus szolgáltatásokra mindenkor azon tagállam adómértéke alkalmazandó, amelyben a fogyasztó tartózkodik.

67. Az Unión kívül letelepedett adóalanyok számára ugyanakkor meg kellett könnyíteni az Unión belüli új adójogi kötelezettségeik teljesítését, már csak azok teljesítésének valószínűbbé tétele érdekében is.(57) Az egyszerűsítések?l egyúttal a tagállami adóhatóságoknak is hasznot kellett húzniuk, és azoknak javítaniuk kellett e hatóságok ellen?rzési lehet?ségeit.(58) Ezt els?sorban azáltal kívánták elérni, hogy az adóalanyok egyetlen tagállamban benyújtott elektronikus adóbevallások útján teljesíthessék kötelezettségeiket az Unió egésze tekintetében.(59) A héairányelv 98. cikke (2) bekezdésének második albekezdését megel?z? szabályozás ezenfelül biztosította, hogy minden esetben csak az adott tagállam általános adómértéke legyen alkalmazható az ottani fogyasztóknak nyújtott elektronikus szolgáltatásokra.

68. Az Unióban letelepedett elektronikus szolgáltatásnyújtók ezzel szemben más helyzetben voltak. Számukra ugyanis nem hozott változást a 2002/38 irányelv. Nekik továbbra is a székhelyük szerinti tagállamban kellett adót fizetniük elektronikus szolgáltatásaik után, függetlenül attól, hogy hol telepedett le a konkrét fogyasztó,(60) és ügyleteikre ezért csak e tagállam legfeljebb három különböz? adómértéke volt alkalmazandó.

69. A Bizottság a jelen eljárásban azonban lényegében arra hivatkozott, hogy a kedvezményes adómértékek elektronikus szolgáltatásokra történ? alkalmazásának tilalma az Unióban m?köd? adóalanyok szempontjából is jelent?séggel bír annyiban, amennyiben az elejét vette a tagállamok közötti káros adóversenynek. Ugyanis éppen mert kizárólag a székhelyük maradt dönt? ezen adóalanyok számára az elektronikus szolgáltatásokhoz kapcsolódó adóterhük szempontjából, megfelel? kedvezményes adómérték bevezetésével egy tagállam megkísérelhetette volna e szolgáltatókat a saját területén való letelepedésre rábírní. Egy elektronikus forgalmazási hálózat központja ugyanis viszonylag egyszer?en áthelyezhet?.

70. A jogi helyzet mindazonáltal alapvet?en megváltozott 2015. január 1?jét?l e területen. A héairányelv hatályos 58. cikke els? bekezdésének c) pontja(61) alapján immár ugyanaz a szabályozás alkalmazandó az Unión belül letelepedett adóalanyokra, mint az Unión kívül letelepedettek: az elektronikus szolgáltatások után minden esetben a konkrét fogyasztó tagállamában kell adót fizetni. Immár minden szolgáltató csak egyetlen tagállamban benyújtott adóbevallással teljesítheti adójogi kötelezettségeit is valamennyi tagállammal szemben.(62)

71. Végeredményben tehát a héairányelv 98. cikke (2) bekezdése második albekezdése és az azt megelőz? rendelkezés két különböz? célkit?zésével van dolgunk, amelyek között ezen túlmen?en id?beli szempontból is különbséget kell tenni: a kedvezményes adómértékek elektronikus szolgáltatásokra történ? alkalmazásának tilalma 2014. december 31?ig egyrészt az Unión kívül letelepedett adóalanyok adójogi kötelezettségeinek egyszer?sítését, másrészt a tagállamok közötti káros adóverseny megakadályozását szolgálta; 2015. január 1?jét?l a tilalom már csak az adójogi kötelezettségek egyszer?sítését szolgálja, mindazonáltal immár az elektronikus szolgáltatások teljes piaca tekintetében.

ii) A célok megvalósításának arányossága

72. E célokat emellett arányos módon kellett megvalósítania az uniós jogalkotónak. Ennek körében az eltér? bánásmód következményeit azokkal az el?nyökkel kell összehasonlítani, amelyek a cél megvalósításából erednek. E tekintetben figyelembe kell venni, hogy az uniós jogalkotónak összetett gazdasági és pénzügyi vizsgálatokat kell végeznie az adójog területén, és ennek körében az értékeléssel és a szabályozással kapcsolatos mérlegelési jogkör illeti meg.(63)

73. Az adójogi kötelezettségeknek a figyelembe veendő héamértékek alacsonyabb számán alapuló egyszer?sítésének célját illet?en megkülönböztetést kell tenni. A kedvezményes adómértékek elektronikus szolgáltatásokra történ? alkalmazásának tilalma ennyiben ugyanis az adóalanyok és a tagállami adóhatóságok számára is el?nyös.(64)

74. Az adóalanyok számára előnyös egyszerűsítés ennek körében nem arányos azokkal a hátrányokkal, amelyeket az elektronikus úton továbbított digitális könyvek kedvezményes adómérték alkalmazásából történő kizárása okoz számukra. Túl magas árat jelent ugyanis az adómértékek még nagyobb sokféleségétől való védelmükért, hogy ügyleteik magasabb adómérték alá tartoznak, és ezáltal versenyhátrányba is kerülnek. Természetesen minden adóelőny igénybevétele bonyolultabbá teszi a kedvezményezett számára az adójog alkalmazását. E teher azonban nem szolgálhat menlevélként az adójogszabályok megalkotója számára ahhoz, hogy eltérően kezeljen hasonló helyzeteket.

75. A tagállami adóhatóságok munkájának megkönnyítése tekintetében a Bíróság azon régi kijelentésével lehet vitatni a célok megvalósításának arányosságát, hogy gyakorlati nehézségek nem igazolhatják egy nyilvánvalóan méltánytalan – jelen esetben az elektronikus úton átruházott digitális könyvek kereskedelmét sújtó – teher előírását.(65) Az alapvető szabadságokkal kapcsolatos hátrányos megkülönböztetés tilalma keretében a Bíróság mindazonáltal legutóbb egyértelműen elismerte, hogy az adóhatóságoknak jogszerű érdekük fűződik a könnyen kezelhető és ellenőrizhető szabályokhoz.(66)

76. Főszabály szerint ezért az uniós jogalkotó mérlegelési jogkörébe tartozik, hogy különös adórendszert hozzon létre valamennyi elektronikus szolgáltatásnak az e szolgáltatások igénybevételeinek helye szerinti adóztatására. Egy ilyen különös adórendszer szükségessége az elektronikus szolgáltatások különleges keretfeltételeiből fakad, mely szolgáltatások a klasszikus árukereskedelemhez képest szinte nehézség nélkül nyújthatók határokon átnyúlóan, és ezenfelül csak minimális fizikai jelenlétet igényelnek, ami megnehezíti a nemzeti adóhatóságok eljárását.

77. A Bíróság ezenkívül már elismerte, hogy az uniós jogalkotó összetett rendszerek esetében szakaszos megközelítést alkalmazhat.(67) Ennyiben elfogadható, ha az uniós jogalkotó kezdetben a lehető legegyszerűbben alakít ki egy újszerű adóeljárást. Ez különösen igaz egy olyan időszakra, amelyben az elektronikus szolgáltatások nyújtói számos olyan újszerű termékkel rukkolnak elő, amelyek besorolása kétséges lehet a kedvezményes adómértékek létező kategóriáiba.

78. Az ilyen szakaszos megközelítés arányosságának feltétele mindazonáltal a szabályozási rendszer rendszeres felülvizsgálata.(68) E követelményt ez idáig kielégítette a hatáskörrel rendelkező uniós intézmények tevékenysége. A Tanács már a vonatkozó rendelkezések bevezetésekor előírta, hogy az arról szerzett tapasztalatok alapján bizonyos idő elteltével felül kell vizsgálni az elektronikus szolgáltatásokra vonatkozó különös adórendszert.(69) A Bizottság ezenkívül nemrég bejelentette, hogy az elektronikus úton továbbított digitális könyvek azonos kezelése céljából megvizsgálja egy a héairányelv módosításáról szóló irányelvre vonatkozó javaslat kidolgozását.(70)

79. Amennyiben az adórendszer egyszerűsítésének célkitűzése 2014. december 31-ig kizárólag az Unión kívül letelepedett adóalanyokat érintette, annyiban az előző megfontolások viszonylag kis jelentőséggel bírnak. Ezt azonban mindenképpen ellensúlyozza ezen időszak tekintetében a tagállamok közötti káros adóverseny megakadályozásának jogszerű célja.(71)

80. A mérleg másik serpenyője ezzel szemben nem nagy súllyal esik latba.

81. Így a fizikai adathordozón és az elektronikus úton értékesített digitális könyvek forgalmazói között alighanem korlátok között maradnak a versenytorzulások. A Lengyel Köztársaság ugyanis helyesen mutatott rá a tárgyaláson arra, hogy az elektronikus forgalmazás költségei sokkal alacsonyabbak a hagyományos termékértékesítés költségeinél. Az elektronikus úton átruházott digitális könyvek ezért rendszerint akkor is alacsonyabb áron kínálhatók a fizikai adathordozón

tároltakkal, ha magasabb héamérték alá tartoznak.

82. E körülmények között nem állapítható meg a könyvekhez való – az alapvető szabadságok által védett – határokon átnyúló hozzáférésnek vagy – amire a lengyel ombudsman helyesen hívta fel a figyelmet – a fogyatékkal élők személyek könyvekhez való hozzáférése(72) súlyos korlátozása.

83. Az uniós jogalkotó által a héairányelv 98. cikke (2) bekezdésének második albekezdésével elérni kívánt célok megvalósítása tehát arányos módon zajlik.

c) Közben? következtetés

84. A digitális könyvek azok továbbításának formájától függ? és a kedvezményes adómérték szempontjából a héairányelv 98. cikkének (2) bekezdésével összefüggésben értelmezett III. mellékletének 6. pontjából ered? eltér? kezelése tehát igazolható, és ezért nem sérti az egyenlő bánásmód elvét.

2. A fizikai adathordozón tárolt digitális újságok és folyóiratok kizárása

85. Másodikként azt kell megvizsgálni, hogy összeegyeztethet?e az egyenlő bánásmód elvével az a körülmény, hogy a héairányelv 98. cikkének (2) bekezdésével összefüggésben értelmezett III. mellékletének 6. pontja nem teszi lehetővé kedvezményes adómérték alkalmazását a fizikai adathordozón tárolt digitális újságokra és folyóiratokra. Ennek körében két különböző eltér? bánásmódot kell figyelembe venni.

a) Összehasonlítás a digitális könyvekkel

86. Egyrészt a digitális újságokat és folyóiratokat ezzel a digitális könyvekkel eltér?en kezelik, mivel ez utóbbiakra kedvezményes adómérték alkalmazható, ha fizikai adathordozón értékesítik azokat.

87. Az egyenlő bánásmód elvének ebből ered? megsértése először azt feltételezi, hogy egyrészt az újságok és folyóiratok, másrészt a könyvek esetében hasonló helyzetekről legyen szó.(73)

88. A helyzet azonban nem ez. A helyzetek sem a szabályozási terület célja, sem a vizsgált szabályozás célja szempontjából nem hasonlóak.(74)

89. Először is az újságok és folyóiratok rendszerint nem versenyeznek a könyvekkel. A kiadványok különböző formái a fogyasztó különböző igényeit elégítik ki, mivel azok szöveghosszúság, információfajta, művészi színvonal és maradandó jelentőség szempontjából f?szabály szerint eltérnek egymástól. A közös héarendszer versenytorzulások megakadályozására irányuló céljára tekintettel(75) ezért azok nem hasonlóak egymáshoz.

90. Másodszor, a vizsgált szabályozás célja szempontjából sem áll fenn hasonlóság egyrészt az újságok és folyóiratok, másrészt a könyvek között. A héairányelv III. mellékletének 6. pontja által megvalósítani kívánt művel?dési cél(76) f?szabály szerint egyértelműen eltér e különböző kiadványformák esetében. Míg az újságok és folyóiratok inkább id?szer? gyakorlati vonatkozással bírnak, addig a könyvek esetében gyakran hosszú távon is jelent?sebb tudás közvetítéséről vagy művészi kifejezésről van szó. Egyrészt a könyvek, másrészt az újságok és folyóiratok adójogi támogatásának célkit?zése tehát teljesen eltér? a művel?dés területén belül.

91. A fizikai adathordozón tárolt digitális újságok és folyóiratok fizikai adathordozón tárolt digitális könyvektől eltérő kezelése tehát nem sérti az egyenlő bánásmód elvét.

b) Összehasonlítás a papíralapú újságokkal és folyóiratokkal

92. Másrészt azonban a fizikai adathordozón tárolt digitális újságokat és folyóiratokat a papíron megjelenő újságoktól és folyóiratoktól is eltérően kezelik.

93. Jóllehet az eredmény ez esetben nem rajzolódik ki annyira egyértelműen, mint korábban, úgy vélem, hogy a papíralapú újságok és folyóiratok, valamint a fizikai adathordozón tárolt digitális újságok és folyóiratok szintén nem hasonlíthatók össze objektív módon.

94. Jóllehet a héairányelv III. melléklete 6. pontjának adójogi ösztönzési céljára tekintettel a szabály szerint feltételezendő a digitális és nyomtatott újságok és folyóiratok hasonlósága, mivel e tekintetben csak a tartalom bírhat jelentőséggel.(77)

95. Nem igaz azonban ugyanez a szabályozási terület célja, a versenytorzulások megakadályozása(78) tekintetében. A Bíróság ugyanis a Kérdésben a könyvekkel kapcsolatban már megállapította, hogy azok fizikai adathordozón tárolt digitális változata és papíralapú változata között nem feltétlenül van verseny. Az ilyen verseny fennállása sokkal inkább számos olyan körülmény függvénye, amelyek nemcsak hogy tagállamonként különböznek, hanem idővel változhatnak is.(79) Ennyire bizonytalan ténybeli helyzetben azonban kizárólag az uniós jogalkotó – nem pedig a Bíróság – feladata az Unió egészén belüli versenyhelyzet összetett értékelését jogalkotói mérlegelési jogköre keretében elvégezni.(80)

96. Az sem sérti tehát az egyenlő bánásmód elvét, hogy a héairányelv 98. cikkének (2) bekezdésével összefüggésben értelmezett III. mellékletének 6. pontja alapján a fizikai adathordozón tárolt digitális újságokra és folyóiratokra papíralapú változataikkal szemben nem alkalmazható kedvezményes adómérték.

3. Az elektronikus úton továbbított kiadványok nyomtatott kiadványoktól eltérő kezelése

97. Befejezésül még annak kérdésével kell foglalkozni, hogy sértheti-e az egyenlő bánásmód elvét valamennyi elektronikus úton továbbított digitális kiadvány nyomtatott kiadványoktól eltérő kezelése, amely a héairányelv 98. cikkének (2) bekezdésével összefüggésben értelmezett III. mellékletének 6. pontjából ered.

98. Az előzőekben tett megállapítások alapján azonban nem ez a helyzet.

99. Ennek körében végső soron megválaszolatlanul maradhat, hogy a digitális és nyomtatott kiadványok az ítélezési gyakorlat értelmében általában nem kellően hasonlóak-e. Emellett szól a jelen ügyben vizsgált szabályozás céljára tekintettel, hogy támogatásra *szorultságuk* szempontjából jelentős különbség van az elektronikus úton átruházott digitális kiadványok és a nyomtatott kiadványok között, amely a nagy mértékben eltérő forgalmazási költségekből ered.(81) Emellett még az uniós jogalkotót a versenyhelyzet értékelése körében megillető mérlegelési jogkört is figyelembe kell venni.(82)

100. Még ha azonban az említettek hasonlóságából indulunk is ki, az elektronikus úton továbbított digitális kiadványokkal és a nyomtatott kiadványokkal való eltérő bánásmód jelenleg igazolható. Ez, mint láttuk, különösen az elektronikus szolgáltatásokra vonatkozó különös adórendszer létrehozására irányuló jogszerű jogalkotói célból következik.(83) E tekintetben annál inkább arányos az elektronikus úton továbbított kiadványok nyomtatott kiadványoktól eltérő kezelése, mivel a versenyhelyzet e tekintetben alighanem még kevésbé nyilvánvaló, mint az azonos digitális

kiadványok esetében.(84)

101. Az sem sérti tehát az egyenlő bánásmód elvét, hogy a héairányelv 98. cikkének (2) bekezdésével összefüggésben értelmezett III. mellékletének 6. pontja az elektronikus úton továbbított kiadványokat a nyomtatottakkal szemben kizárja a kedvezményes adómérték alkalmazási köréből.

V – Véggövetkeztetések

102. A fenti megfontolásokra tekintettel azt javasolom, hogy a Bíróság a következőképpen határozzon:

Az elterjesztett kérdések vizsgálata nem tárt fel olyan tényezőt, amely érintené a 2009/47/EK irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadórendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv III. melléklete 6. pontjának érvényességét.

1 – Eredeti nyelv: német.

2 – Az Amszterdami Szerződéssel módosított, az Európai Közösséget létrehozó szerződés (HL 1997. C 340., 173. o.).

3 – HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítés: HL 2007. L 335., 60. o., HL 2015. L 323., 31. o.

4 – Lásd a 2006/112/EK irányelvnek a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye tekintetében történő módosításáról szóló, 2008. február 12-i 2008/8/EK tanácsi irányelv (HL 2008. L 44., 11. o.) 2. cikkének 2. pontját.

5 – Lásd a 2006/112/EK irányelvnek a hozzáadottértékadó kedvezményes mértéke tekintetében történő módosításáról szóló, 2009. május 5-i 2009/47/EK tanácsi irányelv (HL 2009. L 116., 18. o.; helyesbítés: HL 2012. L 249., 15. o.) mellékletének 1. pontjával összefüggésben értelmezett 1. cikkének 13. pontját.

6 – Lásd a 2006/112/EK irányelvnek a hozzáadottértékadó kedvezményes mértéke tekintetében történő módosításáról szóló tanácsi irányelvre vonatkozó, 2008. július 7-i bizottsági javaslat (COM(2008) 428 végleges) 16. oldalán szereplő 3. pontot.

7 – Lásd többek között: 1982. február 4-i Buyl és társai kontra Bizottság ítélet (817/79, EU:C:1982:36, 16. pont); 1997. november 11-i Eurotunnel és társai ítélet (C-408/95, EU:C:1997:532, 45. pont); 2015. szeptember 10-i Parlament kontra Tanács ítélet (C-363/14, EU:C:2015:579, 82. pont).

8 – Lásd az Európai Parlamentnek a 2006/112/EK irányelvnek a hozzáadottértékadó kedvezményes mértéke tekintetében történő módosításáról szóló tanácsi irányelvre irányuló javaslatról szóló, 2009. február 19-i jogalkotási állásfoglalását (COM(2008)0428 – C6-0299/2008 – 2008/0143[CNS]) (HL 2010. C 76E., 110. o.).

9 – Lásd a fenti 9. pontot.

10 – Ezen túlmenően a héairányelv III. melléklete 6. pontjának német változatában a „Notenhefte oder Manuskripte” példa „Notenhefte oder Manuskripte”re módosult. Ez azonban nyilvánvalóan csak a német változat szerkesztési, nem pedig tartalmi jellegű módosítására irányult, mint azt az e tekintetben változatlanul maradt angol és francia nyelvi változatok mutatják (azokban a 2009/47 irányelv általi módosítás előtt és után is a „music printed or in manuscript form”, illetve a „les partitions imprimées ou en manuscrit” szöveg szerepel).

11 – Lásd többek között: 1992. július 16-i Parlament kontra Tanács ítélet (C-65/90, EU:C:1992:325, 16. pont); 1995. július 5-i Parlament kontra Tanács ítélet (C-21/94, EU:C:1995:220, 18. pont); 1997. november 11-i Eurotunnel és társai ítélet (C-408/95, EU:C:1997:532, 46. pont); 2003. szeptember 25-i Océ Van der Grinten ítélet (C-58/01, EU:C:2003:495, 100. pont); lásd már: 1970. július 15-i ACF Chemiefarma kontra Bizottság ítélet (41/69, EU:C:1970:71, 69. és 178/179. pont).

12 – Ezen az a körülmény sem változtat, hogy a javaslat (6) preambulumbekkezdése, amely kifejezetten hivatkozik többek között a „hangoskönyvek[re]”, már nem szerepel a 2009/47 irányelvben.

13 – Lásd a bizottsági javaslat (hivatkozás a 6. lábjegyzetben) 13. oldalán szereplő 3. pontot („audio books, CD, CD-ROMs or any similar physical support”), illetve 15. oldalán szereplő 3. pontot („de livres audio, de disques compacts, de cédéroms ou d’autres supports physiques similaires”).

14 – Jóllehet a 2015. március 5-i Bizottság kontra Luxemburg ítéletben (C-502/13, EU:C:2015:143, 53. pont) a Bíróság megállapította, hogy „úgy tűnik”, hogy a Tanács által elfogadott szöveg nem más, mint a bizottsági javaslat „megfogalmazásbeli egyszerűsítése”. Indokolás hiányában, valamint e megállapítás eltérő hátterére tekintettel azonban ezzel nem lehet és nem kell tovább foglalkozni a jelen ügy keretében.

15 – 1992. július 16-i Parlament kontra Tanács ítélet (C-65/90, EU:C:1992:325, 19. pont); 1995. július 5-i Parlament kontra Tanács ítélet (C-21/94, EU:C:1995:220, 22. pont); 1997. június 10-i Parlament kontra Tanács ítélet (C-392/95, EU:C:1997:289, 20. pont).

16 – Lásd a bizottsági javaslat (hivatkozás a 6. lábjegyzetben) indokolásának 3.1. pontját.

17 – A bizottsági javaslat (hivatkozás a 6. lábjegyzetben) indokolása 5.3. pontjának az 1. cikkhez kapcsolódó része, valamint az irányelvszöveg (6) preambulumbekkezdése; lásd még a hatásvizsgálat összefoglalását a bizottsági szolgálati munkadokumentumban (SEK(2008)2191), amely egyáltalán nem is foglalkozik a könyveket érintő módosítással.

18 – A véleménynyilvánítás e lehetőségének relevanciájával kapcsolatban lásd: 1997. november 11-i Eurotunnel és társai ítélet (C-408/95, EU:C:1997:532, 58. pont).

19 – Lásd az előzetes döntéshozatalra utaló végzés 3.2.22. pontját.

20 – Lásd: 2009. október 29-i NCC Construction Danmark ítélet (C-174/08, EU:C:2009:669, 42. pont); 2012. július 19-i Deutsche Bank ítélet (C-44/11, EU:C:2012:484, 45. pont); 2012. november 15-i Zimmermann-ítélet (C-174/11, EU:C:2012:716, 50. pont); 2014. március 13-i Klinikum Dortmund ítélet (C-366/12, EU:C:2014:143, 40. pont); 2015. július 2-i De Fruytier-ítélet (C-334/14, EU:C:2015:437, 37. pont).

21 – Ezen elv különböző jelentéseivel kapcsolatban lásd: 2012. november 15-i Zimmermann-ítélet (C-174/11, EU:C:2012:716, 46–48. pont); valamint kiegészítő jelleggel: 2001.

május 17?i Fischer és Brandenstein ítélet (C?322/99 és C?323/99, EU:C:2001:280, 76. pont); 2015. július 2?i NLB Leasing ítélet (C?209/14, EU:C:2015:440, 40. pont).

22 – Lásd ezzel kapcsolatban: 2006. június 8?i L.u.p.?ítélet (C?106/05, EU:C:2006:380, 48. pont); 2008. április 10?i Marks & Spencer ítélet (C?309/06, EU:C:2008:211, 49. pont); 2009. október 29?i NCC Construction Danmark ítélet (C?174/08, EU:C:2009:669, 41. pont); 2010. június 10?i CopyGene?ítélet (C?262/08, EU:C:2010:328, 64. pont); 2012. július 19?i Lietuvos geležinkeliai ítélet (C?250/11, EU:C:2012:496, 45. pont); 2013. november 28?i MDDP?ítélet (C?319/12, EU:C:2013:778, 38. pont).

23 – Lásd az el?zetes döntéshozatalra utaló végzés 3.2.30. és 3.2.31. pontját.

24 – 2015. március 5?i Bizottság kontra Luxemburg ítélet (C?502/13, EU:C:2015:143, 55. és 56. pont).

25 – A szabályozás e tartalmával kapcsolatban lásd: 2015. március 5?i Bizottság kontra Franciaország ítélet (C?479/13, EU:C:2015:141, 17., 40. és 41. pont); 2015. március 5?i Bizottság kontra Luxemburg ítélet (C?502/13, EU:C:2015:143, 26., 47. és 49. pont); lásd még: a hozzáadottérték?adóval foglalkozó tanácsadó bizottság 2010. december 7–8?i 92. ülésén elfogadott iránymutatások, A – taxud.c.1(2011)157667 – 684 dokumentum, valamint az iránymutatások jelent?ségével kapcsolatban az RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland ügyre vonatkozó indítványom (C?155/12, EU:C:2013:57, 47–50. pont).

26 – Lásd többek között: 1977. október 19?i Ruckdeschel és társai ítélet (117/76 és 16/77, EU:C:1977:160, 7. pont); 1987. március 12?i Raiffeisen Hauptgenossenschaft ítélet (215/85, EU:C:1987:127, 23. pont); 1998. szeptember 17?i Pontillo?ítélet (C?372/96, EU:C:1998:412, 41. pont); 2008. december 16?i Arcelor Atlantique és Lorraine és társai ítélet (C?127/07, EU:C:2008:728, 23. pont); 2016. május 4?i Pillbox 38 ítélet (C?477/14, EU:C:2016:324, 35. pont); egy a Charta 52. cikkének (1) bekezdésén alapuló másik megközelítéssel kapcsolatban lásd: 2015. április 29?i Léger?ítélet (C?528/13, EU:C:2015:288, 50–52. pont).

27 – Az Európai Unió Alapjogi Chartája 2000. december 7?i, Strasbourgban 2007. december 12?én kigazított szövege (HL 2016. C 202., 389. o.).

28 – 2008. december 16?i Arcelor Atlantique és Lorraine és társai ítélet (C?127/07, EU:C:2008:728, 26. pont); 2011. május 12?i Luxemburg kontra Parlament és Tanács ítélet (C?176/09, EU:C:2011:290); 2013. július 18?i Sky Italia ítélet (C?234/12, EU:C:2013:496, 16. pont); 2013. szeptember 26?i IBV & Cie ítélet (C?195/12, EU:C:2013:598, 52. pont); 2014. november 6?i Feakins?ítélet (C?335/13, EU:C:2014:2343, 51. pont); az alapvet? szabadságok keretében a hátrányos megkülönböztetés tilalmának elvével kapcsolatban lásd ugyanígy többek között: 2008. november 27?i Papillon?ítélet (C?418/07, EU:C:2008:659, 27. pont); 2016. június 2?i Pensioenfonds Metaal en Techniek ítélet (C?252/14, EU:C:2016:402, 48. pont).

29 – Így mindazonáltal többek között még az 1994. december 13?i SMW Winzersekt ítélet (C?306/93, EU:C:1994:407, 31. pont).

30 – Így mindazonáltal éppen a héával kapcsolatban a 2014. március 13?i Jetair és BTWE Travel4you ítélet (C?599/12, EU:C:2014:144, 55. pont).

31 – Lásd: 2008. április 10?i Marks & Spencer ítélet (C?309/06, EU:C:2008:211, 49. pont); 2013. április 25?i Bizottság kontra Svédország ítélet (C?480/10, EU:C:2013:263, 17. pont).

32 – Lásd ezzel kapcsolatban még: 2009. október 29?i NCC Construction Danmark ítélet

(C?174/08, EU:C:2009:669, 44. pont); 2012. július 19?i Lietuvos geležinkeliai ítélet (C?250/11, EU:C:2012:496, 45. pont).

33 – Lásd: 1977. október 19?i Ruckdeschel és társai ítélet (117/76 és 16/77, EU:C:1977:160, 8. pont); 1977. október 19?i Moulins et huileries de Pont-à-Mousson és Providence agricole de la Champagne ítélet (124/76 és 20/77, EU:C:1977:161, 18. pont); 1978. október 25?i Royal Scholten-Honig és Tunnel Refineries ítélet (103/77 és 145/77, EU:C:1978:186, 28/32. pont).

34 – Ez kétséges lehet a 2012. július 3?i UsedSoft-ítélet (C?128/11, EU:C:2012:407) megállapításai alapján.

35 – 2012. július 3?i UsedSoft-ítélet (C?128/11, EU:C:2012:407, 61. pont).

36 – Lásd: 2015. március 5?i Bizottság kontra Franciaország ítélet (C?479/13, EU:C:2015:141, 17. és 35. pont); 2015. március 5?i Bizottság kontra Luxemburg ítélet (C?502/13, EU:C:2015:143, 26. és 42. pont).

37 – A közös hozzáadottértékadó-rendszer kiegészítésér?l 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 nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 202. o.) mellékletének 6. kategóriájával összefüggésben értelmezett 1. cikkének 5. pontját.

38 – A Bizottság 2007. július 5?i közleménye a Tanácsnak és az Európai Parlamentnek a standard HÉA-kulcsoktól eltér? HÉA-kulcsokról (COM(2007) 380 végleges), 3.1 pont.

39 – A bizottsági közlemény (hivatkozás a 38. lábjegyzetben) 4.2 pontja.

40 – Lásd még: a Bels? Piaci és Fogyasztóvédelmi Bizottság 2009. január 22?i véleménye a Gazdasági és Monetáris Bizottság részére a 2006/112/EK irányelvnek a hozzáadottérték-adó kedvezményes mértéke tekintetében történ? módosításáról szóló tanácsi irányelvre irányuló javaslatról (COM(2008)0428) (az Európai Parlament 2009. február 11?i plenárisülés-dokumentuma, A6–0047/2009, 6. o.).

41 – 2012. május 3?i Lebara-ítélet (C?520/10, EU:C:2012:264, 25. pont); 2013. november 7?i Tulic? és Plavo?in ítélet (C?249/12 és C?250/12, EU:C:2013:722, 34. pont).

42 – Lásd többek között: 2008. december 16?i Arcelor Atlantique és Lorraine és társai ítélet (C?127/07, EU:C:2008:728, 47. pont); 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).

43 – Lásd: 2008. december 16?i Arcelor Atlantique és Lorraine és társai ítélet (C?127/07, EU:C:2008:728, 57. és 58. pont).

44 – Lásd: 2014. november 6?i Feakins-ítélet (C?335/13, EU:C:2014:2343, 56. pont).

45 – A hátrányos megkülönböztetésre vonatkozó tilalmak csak az egyenl? bánásmód általános elvének különös kifejez?dései, lásd különösen: 2005. január 27?i Europe Chemi-Con (Németország) kontra Tanács ítélet (C?422/02 P, EU:C:2005:56, 33. pont).

46 – Lásd ugyanígy már Poiares Maduro f?tanácsnok Arcelor Atlantique et Lorraine és társai ügyre vonatkozó indítványát (C?127/07, EU:C:2008:292, 32. pont).

47 – Lásd ebben az értelemben többek között: 2011. május 12?i Luxemburg kontra Parlament és Tanács ítélet (C?176/09, EU:C:2011:290, 35. pont); 2014. május 22?i Glatzel-ítélet (C?356/12,

EU:C:2014:350, 64. pont).

48 – Lásd: 2008. december 16-i Arcelor Atlantique és Lorraine és társai ítélet (C-127/07, EU:C:2008:728, 57. pont); 2014. május 22-i Glatzel-ítélet (C-356/12, EU:C:2014:350, 52. pont); kifejezetten a közös agrárpolitikával kapcsolatban lásd többek között: 1980. október 29-i Roquette Frères kontra Tanács ítélet (138/79, EU:C:1980:249, 25. pont); 1994. október 5-i Németország kontra Tanács ítélet (C-280/93, EU:C:1994:367, 89. és 90. pont); 2016. június 30-i Lidl-ítélet (C-134/15, EU:C:2016:498, 47. pont); az arányosság elvének általános követelményeivel kapcsolatban lásd ezen túlmenően többek között: 1996. november 12-i Egyesült Királyság kontra Tanács ítélet (C-84/94, EU:C:1996:431, 58. pont); 2016. március 1-jei National Iranian Oil Company kontra Tanács ítélet (C-440/14 P, EU:C:2016:128, 77. pont); 2016. május 4-i Pillbox 38 ítélet (C-477/14, EU:C:2016:324, 49. pont).

49 – Lásd ebben az értelemben: 2008. december 16-i Arcelor Atlantique és Lorraine és társai ítélet (C-127/07, EU:C:2008:728, 59. pont); különösen az alapvető jogokba való beavatkozások esetében lásd: 2014. április 8-i Digital Rights Ireland és társai ítélet (C-293/12 és C-594/12, EU:C:2014:238, 47. pont).

50 – Lásd: 2015. március 5-i Bizottság kontra Franciaország ítélet (C-479/13, EU:C:2015:141, 17. és 40. pont), 2015. március 5-i Bizottság kontra Luxemburg ítélet (C-502/13, EU:C:2015:143, 26. és 47. pont).

51 – Lásd ezzel kapcsolatban az elektronikus szolgáltatásoknak a héairányelv 58. cikke első bekezdésének c) pontjához kapcsolódó II. mellékletében foglalt, nem kimerítő jegyzékét, valamint a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló 2006/112/EK irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról szóló, 2011. március 15-i 282/2011/EU tanácsi végrehajtási rendelet (átdolgozás) (HL 2011. L 77., 1. o.) 7. cikkében és I. mellékletében szereplő kiegészítő jellegű fogalom meghatározást.

52 – A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról 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.), amelyet a héairányelv 411. cikkének (1) bekezdése és 413. cikke alapján 2006. december 31-ig kellett alkalmazni.

53 – Lásd a rádióműsor- és televízióműsor-terjesztési szolgáltatásokra és egyes elektronikus úton nyújtott szolgáltatásokra alkalmazandó hozzáadottértékadóval 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. cikkének 2. pontját.

54 – Az egyes elektronikus úton nyújtott szolgáltatásokra alkalmazandó hozzáadottértékadóval kapcsolatos rendelkezések tekintetében a 77/388/EGK irányelv módosításáról szóló tanácsi irányelvre vonatkozó, 2000. június 7-i bizottsági javaslat (COM(2000) 349 végleges) 3.1. pontja és 5.2. pontjának az 1. cikk 2. pontjához kapcsolódó része.

55 – Lásd a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének f) pontját, jelenleg pedig a héairányelv 58. cikke első bekezdésének c) pontját.

56 – Lásd jelenleg a héairányelv (23) preambulumbekkezdését.

57 – Lásd a bizottsági javaslat (hivatkozás az 54. lábjegyzetben) 3.1 és 3.2 pontját.

- 58 – Lásd a bizottsági javaslat (hivatkozás az 54. lábjegyzetben) 5. pontjának elejét.
- 59 – Lásd a 2002/38 irányelv (5) preambulumbekzdését; lásd jelenleg a héairányelv 358a. és azt követ? cikkeit.
- 60 – Ez a hatodik irányelv 9. cikkének (1) bekezdése szerinti f?szabályból következett; lásd a bizottsági javaslat (hivatkozás az 54. lábjegyzetben) 2. pontját.
- 61 – A rendelkezést 2015. január 1?jével módosította a 2008/8 irányelv 5. cikkének 1. pontja.
- 62 – Lásd a héairányelv 358–369k. cikkét.
- 63 – Lásd a fenti 61. pontot.
- 64 – Lásd a fenti 67. pontot.
- 65 – Lásd: 1978. október 25?i Royal Scholten?Honig és Tunnel Refineries ítélet (103/77 és 145/77, EU:C:1978:186, 81. és 82/83. pont).
- 66 – Lásd: 2015. február 24?i Sopora?ítélet (C?512/13, EU:C:2015:108, 33. pont).
- 67 – Lásd: 2008. december 16?i Arcelor Atlantique és Lorraine és társai ítélet (C?127/07, EU:C:2008:728, 57. pont); 2013. október 17?i Schaible?ítélet (C?101/12, EU:C:2013:661, 91. pont).
- 68 – Lásd ebben az értelemben: 2008. december 16?i Arcelor Atlantique és Lorraine és társai ítélet (C?127/07, EU:C:2008:728, 62. pont).
- 69 – Lásd a 2002/38 irányelv 4. és 5. cikkét, valamint a 2008/8 irányelv 6. cikkét.
- 70 – Lásd: a Bizottság 2016. április 7?i közleménye az Európai Parlamentnek, a Tanácsnak és az Európai Gazdasági és Szociális Bizottságnak egy, a héára vonatkozó cselekvési tervr?l (COM[2016] 148 final), 5. pont.
- 71 – Lásd a fenti 69. pontot.
- 72 – E tekintetben lásd a Charta 26. cikkét.
- 73 – E feltétellel kapcsolatban lásd a fenti 37. pontot.
- 74 – E feltételekkel kapcsolatban lásd a fenti 39. pontot.
- 75 – Lásd a fenti 40. és 42. pontot.
- 76 – Lásd a fenti 55. és 56. pontot.
- 77 – Lásd a fenti 56. és 57. pontot.
- 78 – Lásd a fenti 40. pontot.
- 79 – Lásd: 2014. szeptember 11?i K?ítélet (C?219/13, EU:C:2014:2207, 24–32. pont).
- 80 – Lásd a fenti 61. pontot.

81 – Lásd a fenti 81. pontot.

82 – Lásd a fenti 95. pontot.

83 – Lásd a fenti 66. és azt követő pontokat.

84 – Lásd a fenti 81. pontot.