

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

11. září 2014(*)

„řízení o předběžné otázce – Společný systém daní z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – Článek 98 odst. 2 – Příloha III bod 6 – Snížená sazba DPH použitelná pouze na knihy tištěné na papíře – Knihy vydávané na jiných fyzických nosičích nežli papíru, podléhající základní sazbě DPH – Daňová neutralita“

Ve věci C-219/13,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Korkein hallinto-oikeus (Finsko) ze dne 22. dubna 2013, došlým Soudnímu dvoru dne 25. dubna 2013, v řízení zahájeném na návrh

K Oy,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení M. Ilešič, předseda senátu, C. G. Fernlund (zpravodaj), A. Ó Caoimh, C. Toader a E. Jarašič, soudci,

generální advokát: P. Mengozzi,

vedoucí soudní kanceláře: C. Strömholm, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 13. března 2014,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za finskou vládu H. Leppo, jako zmocněnkyní,
- za německou vládu T. Henzem a K. Petersen, jako zmocněnci,
- za estonskou vládu K. Kraavi-Käerdi a N. Grünberg, jako zmocněnkyni,
- za řeckou vládu I. Bakopoulosem, jako zmocněncem,
- za irskou vládu A. Joyceem, jako zmocněncem, a C. Tolandem, BL, pověřenými L. Williams, solicitor,
- za Evropskou komisi C. Soulay a I. Koskinenem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 14. května 2014,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 98 odst. 2 prvního pododstavce a přílohy III bodu 6 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady 2009/47/ES ze dne 5.

května 2009 (Úř. věst. L 116, s. 18, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci řízení zahájeného na návrh společnosti K Oy (dále jen „K“) ve věci rozhodnutí Keskusverolautakunta (ústřední daňová komise), podle něhož nelze sníženou sazbu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) použitelnou na dodávky knih vydávaných v papírové formě uplatnit i na dodávky knih vydávaných na jiných fyzických nosičích nežli papíru.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 96 směrnice o DPH stanoví:

„Členské státy uplatňují základní sazbu DPH, kterou stanoví každý členský stát jako procentní podíl ze základu daně a která je stejná pro dodání zboží i pro poskytnutí služby.“

4 Článek 98 odst. 1 a 2 této směrnice stanoví:

„1. Členské státy mohou uplatňovat jednu či dvě snížené sazby.

2. Snížené sazby se uplatňují pouze u dodání zboží a poskytnutí služeb těchto kategorií, které jsou uvedeny v příloze III.

Snížené sazby se neuplatňují u elektronicky poskytovaných služeb.“

5 Před svojí změnou uskutečnou směrnicí 2009/47 příloha III směrnice o DPH, obsahující seznam dodání zboží a poskytnutí služeb, která mohou být předmětem snížené sazby uvedené v článku 98 směrnice, mimo jiné uváděla v bodě 6:

„dodání knih (včetně brožur, letáků a obdobných tiskovin, dárkových obrázkových knížek, náčrtků či omalovánek, hudebních partitur tištěných či psaných, zemepisných, vodopisných nebo obdobných map), novin a časopisů, nejsou-li výlučně nebo převážně určeny k propagaci, včetně dodání na výpůjčku knihovnami“.

6 Bod 4 odvodňující směrnice 2009/47 uvádí:

„Směrnice [o DPH] by měla být dále změněna tak, aby bylo možné uplatňovat snížené sazby nebo případně osvobození od daně v omezeném počtu případů, ze společenských nebo zdravotních důvodů, a za účelem zpevnění a přizpůsobení pojmu knihy uvedenému v příloze III uvedené směrnice s ohledem na technický pokrok.“

7 Od 1. června 2009 má příloha III bod 6 směrnice o DPH toto znění:

„dodání knih na jakémkoli fyzickém nosiči (včetně brožur, letáků a obdobných tiskovin, dárkových obrázkových knížek, náčrtků či omalovánek, hudebních partitur tištěných či psaných, zemepisných, vodopisných nebo obdobných map), novin a časopisů, nejsou-li výlučně nebo převážně určeny k propagaci, včetně dodání na výpůjčku knihovnami“.

Finské právo

8 Článek 1 odst. 1 bod 1 zákona 1501/1993 ze dne 30. prosince 1993 o dani z přidané hodnoty [arvonlisäverolaki (1501/1993)], ve znění použitelném ve zdaňovacích obdobích 2011 a 2012, (dále jen „zákon o DPH“) stanoví:

„[DPH] se dle podmínek definovaných tímto zákonem odvádí státu:

1) z každého prodeje zboží a poskytnutí služeb ve Finsku v rámci obchodní činnosti“.

9 Podle článku 84 zákona o DPH:

„Použitelná sazba daně činí 23 [%] základu daně, není-li v článcích 85 nebo 85a stanoveno jinak.“

10 Podle článku 85a tohoto zákona:

„Daň ve výši 9 [%] základu daně se odvede při poskytnutí následujících služeb a při prodeji, pořízení uvnitř Společenství, propuštění z celního skladu a dovozu [následujícího zboží]:

[...]

7) knih;

[...]

Za knihy ve smyslu odst. 1 bodu 7 se nepovažují:

1) publikace vyrobené jinak než tiskem nebo obdobným způsobem;

2) publikace vydávané periodicky a

3) publikace obsahující z podstatné části reklamu.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

11 Společnost K je společnost vykonávající nakladatelskou činnost, jež zahrnuje obecnou a vzdělávací literaturu. Vydává rovněž audioknihy a elektronické knihy.

12 Za spisu předloženého Soudnímu dvoru plyne, že audioknihy a elektronické knihy jsou společností K vydávány ve formě digitálních souborů obsažených na fyzických nosičích, jakými jsou CD, CD-ROMy, USB klíče nebo obdobné výrobky, jež reprodukují knihy vydané původně v papírové formě. Audioknihy, určené k poslechu, reprodukují psaný text tištěných knih, který je předčítán, na fyzické nosiče, jakými jsou CD nebo CD-ROMy. Elektronické knihy v podstatě reprodukují obsah knih, které původně existovaly v papírové formě, jejíž vnější vzhled a strukturu v zásadě přebírají, na fyzické nosiče, jako jsou CD nebo USB klíče, a mohou být nahrány do počítače nebo do k tomu vhodného speciálního zařízení. Elektronické verze se nicméně mohou svým obsahem a strukturou od knih tištěných na papíře odlišovat.

13 Společnost K podala ke Keskusverolautakunta žádost o závazné stanovisko k tomu, zda mohou být knihy vydané na jiném fyzickém nosiči nežli papíru, reprodukující psaný text papírové knihy, považovány za „knihy“ ve smyslu čl. 85a odst. 1 bodu 7 zákona o DPH, při jejichž prodeji se uplatní snížená sazba DPH.

14 V závazném stanovisku ze dne 25. května 2011 Keskusverolautakunta prohlásila, že za knihy mohou být považovány jen publikace tištěné na papíře nebo vyrobené obdobným způsobem, takže audioknihy a elektronické knihy vydávané na fyzických nosičích, jakými jsou CD, CD-ROMy nebo USB klíče, nemohou být za „knihy“ ve smyslu čl. 85a odst. 1 bodu 7 zákona o DPH považovány.

15 Keskusverolautakunta rovněž upřesnila, že čl. 98 odst. 2 první pododstavec směrnice o

DPH, ve spojení s její přílohou III bodem 6, jakož i zásada daňové neutrality nebrání tomu, aby byla při prodeji knih vydaných na jiném fyzickém nosiči nežli papíru použita základní sazba DPH, namísto snížené sazby použitelné na knihy vydávané v papírové formě.

16 Společnost K podala opravný prostředek ke Korkein hallinto-oikeus (nejvyšší správní soud), kterým se domáhala zrušení závazného stanoviska Keskusverolautakunta a dále nového závazného stanoviska prohlašujícího, že knihy vydávané na jiných fyzických nosičích nežli papíru, jakými jsou CD, CD-ROMy, USB klíče nebo obdobné výrobky, mají být považovány za „knihy“ ve smyslu čl. 85a odst. 1 bodu 7 zákona o DPH, jejichž prodej podléhá snížené sazbě DPH.

17 Podle společnosti K je v rozporu se zásadou daňové neutrality, aby členský stát uplatňoval sníženou sazbu DPH pouze na knihy vydávané v papírové formě, a nikoliv i na knihy vydávané na jiných fyzických nosičích.

18 Korkein hallinto-oikeus si vyžádal stanovisko Valtiovarainministeriö (ministerstvo financí). To uvedlo, že daňové zacházení s knihami vydávanými na jiném fyzickém nosiči nežli papíru se v jednotlivých členských státech Evropské unie různí. Podle Valtiovarainministeriö mohou členské státy sníženou sazbu DPH uplatňovat na dodání zboží a poskytnutí služeb uvedená v příloze III směrnice o DPH selektivně. V tomto ohledu disponují širokou diskreční pravomocí. Členské státy jsou v této souvislosti oprávněny uplatňovat sníženou sazbu DPH na knihy vydávané v papírové formě a základní sazbu na knihy vydávané na jiných fyzických nosičích.

19 Za těchto podmínek se Korkein hallinto-oikeus rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Brání čl. 98 odst. 2 [první pododstavec a příloha III bod 6 směrnice o DPH] s ohledem na zásadu daňové neutrality vnitrostátní právní úprava, podle níž je na knihy tištěné na papíře uplatňována snížená sazba DPH, kdežto na knihy vydávané na jiných fyzických nosičích, jako jsou CD, CD-ROMy nebo USB klíče, je uplatňována základní sazba [DPH]?

2) Je pro zodpovězení výše uvedené otázky podstatné:

- zda je kniha určena ke čtení, nebo k poslechu (audiokniha),
- zda v případě knihy nebo audioknihy vydané a šířené na CD, CD-ROMu, [USB] klíči nebo jiném obdobném fyzickém nosiči existuje kniha tištěná na papíře obdobného obsahu,
- zda je možné využít technických vlastností poskytovaných jiným fyzickým nosičem než papírem, jako například vyhledávacích funkcí?“

K předběžným otázkám

20 Podstatou otázek předkládajícího soudu, které je třeba přezkoumat společně, je, zda čl. 98 odst. 2 první pododstavec a příloha III odst. 6 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že brání takovým vnitrostátním právním předpisům, jaké jsou dotčeny ve věci v původním řízení, které na knihy vydávané v papírové formě uplatňují sníženou sazbu DPH a na knihy vydávané na jiných fyzických nosičích, jako jsou CD, CD-ROMy nebo USB klíče, základní sazbu této daně, a dále, zda se odpovídá na tuto otázku může lišit v závislosti na druhu použitého fyzického nosiče, obsahu dotčené knihy nebo technických vlastnostech dotčeného fyzického nosiče.

21 Článek 96 směrnice o DPH stanoví, že na dodání zboží a poskytnutí služeb se uplatní stejná základní sazba DPH.

22 Odchyln? od této z?asady ?l. 98 odst. 1 této sm?rnice p?iznává ?lenským stát?m možnost uplat?ovat jednu ?i dv? snížené sazby DPH. Podle odst. 2 prvního pododstavce tohoto ?lánku mohou být snížené sazby DPH uplat?ovány pouze u dodání zboží a poskytnutí služeb t?ch kategorií, které jsou uvedeny v p?íloze III sm?rnice o DPH.

23 Pokud jde o uplat?ování snížených sazeb DPH na tyto kategorie, z judikatury Soudního dvora plyne, že pod podmínkou, že je dodržena z?asada da?ové neutrality, která je vlastní spole?nému systému DPH, ?lenským stát?m p?ísluší, aby mezi dodáními zboží a poskytnutími služeb za?azenými do kategorií, které jsou uvedeny v p?íloze III sm?rnice o DPH, ur?ily konkrétní dodání a poskytnutí, na n?ž se snížená sazba uplatní (v tomto smyslu viz rozsudky *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien*, C?442/05, EU:C:2008:184, body 42 a 43, jakož i *Pro Med Logistik*, C?454/12 a C?455/12, EU:C:2014:111, bod 44).

24 Co se tý?e z?asady da?ové neutrality, je t?eba p?ipomenout, že tato z?asada brání tomu, aby bylo s podobným zbožím nebo podobnými službami, které si navzájem konkurují, zacházeno z pohledu DPH rozdíln? (viz rozsudky *Komise v. Francie*, C?384/01, EU:C:2003:264, bod 25, jakož i *The Rank Group*, C?259/10 a C?260/10, EU:C:2011:719, bod 32 a citovaná judikatura).

25 Pro ur?ení, zda jsou zboží nebo služby si podobné, je t?eba zohlednit p?edevším hledisko pr?m?rného spot?ebitele. Zboží nebo služby jsou podobné, pokud mají obdobné vlastnosti a slouží stejným pot?ebám spot?ebitel?, a to na základ? kritéria srovnatelnosti v použití, a pokud existující rozdíly neovlivňují podstatným zp?sobem rozhodnutí pr?m?rného spot?ebitele zvolit jedno nebo druhé z uvedeného zboží nebo služeb (v tomto smyslu viz rozsudek *The Rank Group*, EU:C:2011:719, body 43 a 44).

26 Je t?eba uvést, že p?ed zm?nou provedenou sm?rnicí 2009/47 uvád?la p?íloha III bod 6 sm?rnice o DPH „dodání knih [...]“. Sm?rnice 2009/47 zn?ní bodu 6 p?ílohy III sm?rnice o DPH pozm?nila, a to nyní v seznamu zboží nebo služeb, na n?ž lze uplatnit sníženou sazbu DPH, uvádí „dodání knih na jakémkoli fyzickém nosi?i [...]“.

27 Proto je t?eba zodpov?d?t otázku, zda je v d?sledku této zm?ny ?lenský stát, který se rozhodl uplat?ovat na dodávky knih tišt?ných na papí?e sníženou sazbu DPH, nucen rozšířit uplat?ování této snížené sazby rovn?ž na dodávky knih na všech jiných fyzických nosi?ích nežli papíru.

28 V tomto ohledu je t?eba uvést, jak rovn?ž podotkla Evropská komise na jednání, že ze zn?ní sm?rnice 2009/47 ani z p?ípravných prací na ní nevyplývá, že by unijní zákonodárce zm?nou bodu 6 p?ílohy III sm?rnice o DPH cht?l p?inutit ?lenské státy k uplat?ování stejné snížené sazby DPH na všechny knihy, nezávisle na fyzickém nosi?i, na n?mž jsou vydávány.

29 Jelikož se p?íloha III bod 6 sm?rnice o DPH omezuje na uvedení dodání knih na jakémkoli fyzickém nosi?i, p?ísluší každopádn? ?lenským stát?m ve sv?tle judikatury Soudního dvora uvedené v bod? 23 tohoto rozsudku ur?it fyzické nosi?e, na n?ž se snížená sazba DPH uplatní, pod podmínkou, že je dodržena z?asada da?ové neutrality, která je vlastní spole?nému systému DPH.

30 V této souvislosti je t?eba up?esnit, obdobn? jak u?inila irská vláda a jak uvedl generální advokát v bod? 54 svého stanoviska, že v p?ípad?, o jaký se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, kdy se posouzení pr?m?rného spot?ebitele m?že lišit v závislosti na možném odlišném stupni rozší?ení nových technologií na každém z vnitrostátních trh? a na dostupnosti technických za?ízení umožňujících tomuto spot?ebiteli využívat knihy vydané na jiných fyzických nosi?ích nežli

papíru, je třeba vzít za referenční bod průměrného spotřebitele v každém členském státě.

31 Za těchto podmínek přísluší předkládajícímu soudu, aby ověřil, zda, jak bylo uvedeno v bodě 25 u tohoto rozsudku, knihy vydávané v papírové formě a knihy vydávané na jiných fyzických nosičích jsou výrobky, které mohou být průměrným spotřebitelem považovány za podobné. Za tím účelem tomuto soudu přísluší, aby zhodnotil, zda mají tyto knihy obdobné vlastnosti a slouží stejným potřebám, a to na základě kritéria srovnatelnosti v použití, a ověřil tak, zda existující rozdíly neovlivňují podstatným nebo citelným způsobem rozhodnutí průměrného spotřebitele zvolit jednu nebo druhou z těchto knih.

32 Tato odpověď bude stejná bez ohledu na druh použitého fyzického nosiče, obsah dotčené knihy nebo technické vlastnosti dotčeného fyzického nosiče, jelikož jsou to mimo jiné právě tyto okolnosti, které musí předkládající soud zohlednit při hodnocení, zda jsou knihy vydávané v papírové formě a knihy vydávané na jiných fyzických nosičích výrobky, které mohou být průměrným spotřebitelem považovány za podobné.

33 Jsou-li, jak uvedl generální advokát v bodě 62 svého stanoviska, tyto okolnosti z hlediska průměrného spotřebitele dotčeného členského státu rozhodující, je důvodné, aby vnitrostátní právní předpisy nepříznávaly pro dodání knih na jiných nosičích, než je papír, sníženou sazbu DPH použitelnou na dodání tištěných knih. Naopak je-li pro tohoto spotřebitele rozhodující především obdobný obsah všech knih nezávisle na jejich nosiči nebo vlastnostech, není selektivní uplatňování snížené sazby DPH odůvodněno.

34 Ze všech výše uvedených úvah plyne, že na položené otázky je třeba odpovědět tak, že čl. 98 odst. 2 první pododstavec a příloha III odst. 6 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání takovým vnitrostátním právním předpisům, jaké jsou dotčeny ve věci v povodním řízení, které na knihy vydávané v papírové formě uplatňují sníženou sazbu DPH a na knihy vydávané na jiných fyzických nosičích, jako jsou CD, CD-ROMy nebo USB klíče, základní sazbu této daně, pod podmínkou, že je dodržena zásada daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

K nákladům řízení

35 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

Článek 98 odst. 2 první pododstavec a příloha III odst. 6 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2009/47/ES ze dne 5. května 2009, musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání takovým vnitrostátním právním předpisům, jaké jsou dotčeny ve věci v povodním řízení, které na knihy vydávané v papírové formě uplatňují sníženou sazbu DPH a na knihy vydávané na jiných fyzických nosičích, jako jsou CD, CD-ROMy nebo USB klíče, základní sazbu této daně, pod podmínkou, že je dodržena zásada daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

Podpisy.

* Jednací jazyk: finština.