

PRESUDA SUDA (treće vijeće)

11. rujna 2014.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – članak 98. stavak 2. – Prilog III. točka 6. – Snižena stopa PDV-a koja se primjenjuje samo na knjige tiskane na papiru – Knjige izdane u drugom fizičkom obliku osim papira koje podliježu standardnoj stopi PDV-a – Porezna neutralnost“

U predmetu C-219/13,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Korkein hallinto-oikeus (Finska), odlukom od 22. travnja 2013., koju je Sud zaprimio 25. travnja 2013., u postupku koji je pokrenuo

K Oy,

SUD (treće vijeće),

u sastavu: M. Ilešić, predsjednik vijeća, C. G. Fernlund (izvjestitelj), A. Ó Caoimh, C. Toader i E. Jarašićnas, suci,

nezavisni odvjetnik: P. Mengozzi,

tajnik: C. Strömholm, administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 13. ožujka 2014.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za finsku vladu, H. Leppo, u svojstvu agenta,
- za njemačku vladu, T. Henze i K. Petersen, u svojstvu agenata,
- za estonsku vladu, K. Kraavi-Käerdi i N. Grünberg, u svojstvu agenata,
- za grčku vladu, I. Bakopoulos, u svojstvu agenta,
- za irsku vladu, A. Joyce, u svojstvu agenta, i C. Toland, *BL*, koje je opunomoćio L. Williams, *solicitor*,
- za Europsku komisiju, C. Soulay i I. Koskinen, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 14. svibnja 2014.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 98. stavka 2. prvog podstavka i Priloga III. točke 6. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku,

poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2009/47/EZ od 5. svibnja 2009. ((SL L 116, str. 18.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 286.), u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upućen u okviru postupka koji je pokrenuo K Oy (u daljnjem tekstu: K) protiv odluke Keskusverolautakunta (središnji porezni odbor), u skladu s kojom se snižena stopa poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV), predviđena za isporuku knjiga izdanih u papirnatom obliku, ne može primijeniti na isporuku knjiga izdanih u drugom fizičkom obliku osim papira.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Članak 96. Direktive o PDV-u određuje:

„Države članice primjenjuju standardnu stopu PDV-a, koju sve države članice utvrđuju kao postotak oporezivog iznosa i koja je jednaka i za isporuku roba i za isporuku usluga.“

4 Članak 98. stavci 1. i 2. te direktive glase:

„1. Države članice mogu primijeniti jednu ili dvije snižene stope.

2. Snižene stope primjenjuju se samo na isporuke robe ili usluga u kategorijama navedenim u Prilogu III.

Snižene stope ne primjenjuju se na elektroničke isporučene usluge.“

5 Prije nego što je izmijenjen Direktivom 2009/47, Prilog III. Direktivi o PDV-u, koji je sadržavao popis isporuke robe i usluga na koje je moguće primijeniti snižene stope iz članka 98. te direktive, navodio je na tom popisu u svojoj točki 6.:

„[N]abava, zajedno s knjižničnom posudbom, knjiga (uključujući brošure, letke i slične tiskane materijale, dječje slikovnice, kao i one namijenjene crtanju ili bojanju, glazbena djela, tiskana ili u rukopisu, zemljovide i hidrografske ili slične karte), novina i periodičnih publikacija, osim materijala koji je u cijelosti ili pretežito posvećen oglašavanju;“

6 Uvodna izjava 4. Direktive 2009/47 propisuje:

„Direktivu 2006/112/EZ treba dalje izmijeniti kako bi se omogućila primjena sniženih stopa ili izuzeća u ograničenom broju posebnih situacija iz socijalnih i zdravstvenih razloga, te kako bi se uputa na knjige iz Priloga III razjasnila i ažurirala u skladu s tehničkim napretkom.“

7 Od 1. lipnja 2009. Prilog III. točka 6. Direktive o PDV-u glasi:

„[I]sporučka, uključujući posudbu iz knjižnica knjiga u svim fizičkim oblicima (uključujući brošure, letke i slične tiskane materijale, dječje slikovnice, crtanke ili bojanke, glazbene note u tiskanom obliku ili u obliku rukopisnih bilješki, zemljopisne karte te hidrografske ili slične grafičke prikaze), novina i časopisa, osim materijala koji su u cijelosti ili većim dijelom posvećen oglašavanju;“

Finsko pravo

8 §lanak 1. stavak 1. točka 1. Zakona 1501/1993 o porezu na dodanu vrijednost [arvonlisäverolaki (1501/1993)] od 30. prosinca 1993., u verziji koja je bila na snazi u odnosu na poslovne godine 2011. i 2012. (u daljnjem tekstu: zakon o PDV-u), propisuje:

„[PDV] se naplaćuje u korist države na način propisan ovim zakonom:

1) na prodaju robe i usluga izvršenih u Finskoj u okviru poslovne djelatnosti;“

9 Na temelju §lanka 84. Zakona o PDV-u:

„Stopa koja se primjenjuje iznosi 23 [%] porezne osnovice, ako u §lancima 85. ili 85.a) nije određeno drugačije.“

10 Na temelju §lanka 85.a) tog zakona:

„Stopa u visini od 9 [%] porezne osnovice plaća se na prodaju sljedećih usluga, kao i na prodaju, kupnju unutar Zajednice, prijenose carinskog skladištenja i uvoz [sljedeće robe]:

[...]

7) knjig[e];

[...]

Ne smatraju se knjigama u smislu stavka 1. točke 7.:

1) publikacije nastale na drugi način osim tiskanjem ili sličnim postupkom;

2) časopisi, i

3) publikacije koje se uglavnom sastoje od oglasa.“

Glavni postupak i prethodna pitanja

11 K je društvo koje se bavi izdavačkom djelatnošću u koja obuhvaća izdavanje djela opće literature i udžbenika. Ono također izdaje audio knjige i elektroničke knjige.

12 Iz spisa podnesenog Sudu proizlazi da su audio knjige i elektroničke knjige koje izdaje K dostupne u obliku elektroničkih datoteka, sadržanih na nosačima poput CD-ova, CD-ROM-ova, USB ključeva ili istovjetnih proizvoda, koji reproduciraju knjige izvorno izdane u papirnatom obliku. Audio knjiga, namijenjena slušanju, reproducira pisani tekst tiskane knjige, čitane naglas, na nosaču poput CD-a ili CD-ROM-a. Elektronička knjiga u biti reproducira sadržaj knjige koja je izvorno bila dostupna u papirnatom obliku, čiji vanjski izgled i strukturu načelno zadržava, na nosaču poput CD-a ili USB ključa, i koji se može preuzeti na računalo ili drugi prikladan uređaj za čitanje. Elektroničke verzije mogu se međutim razlikovati po svom sadržaju i strukturi od knjiga tiskanih na papiru.

13 K je pred Keskusverolautakunta podnio zahtjev za prethodnu odluku kako bi utvrdio mogu li se knjige izdane u drugom fizičkom obliku osim papira, koje reproduciraju pisani tekst knjige u papirnatom obliku, smatrati „knjigama“ u smislu §lanka 85.a) stavka 1. točke 7. Zakona o PDV-u, čija se prodaja oporezuje sniženom stopom PDV-a.

14 Prethodnom odlukom od 25. svibnja 2011. Keskusverolautakunta proglasio je da se knjigama mogu smatrati samo publikacije tiskane u papirnatom obliku ili nastale na sličan način,

tako da se audio knjige i elektroničke knjige izdane na nosačima poput CD-ova, CD-ROM-ova ili USB ključeva ne mogu smatrati „knjigama“ u smislu članka 85.a) stavka 1. točke 7. Zakona o PDV-u.

15 Keskusverolautakunta je također pojasnio da članak 98. stavak 2. prvi podstavak Direktive o PDV-u, zajedno s Prilogom III. točkom 6. te direktive, kao i načelo porezne neutralnosti, nisu prepreka primjeni standardne stope PDV-a na prodaju knjiga izdanih u drugom fizičkom obliku osim papira, umjesto snižene stope koja se primjenjuje na knjige izdane u papirnatom obliku.

16 K je podnio žalbu pred Korkein hallinto-oikeus (Visoki upravni sud) kojom traži, s jedne strane, poništenje prethodne odluke Keskusverolautakunta i, s druge strane, novu prethodnu odluku kojom se proglašava da se knjige izdane u drugom fizičkom obliku osim papira, poput CD-a, CD-ROM-a ili USB ključa ili drugog sličnog proizvoda, trebaju smatrati „knjigama“ u smislu članka 85.a) stavka 1. točke 7. Zakona o PDV-u, čija prodaja podliježe sniženoj stopi PDV-a.

17 K smatra da je protivno načelu porezne neutralnosti da država članica primjenjuje sniženu stopu PDV-a samo na knjige izdane u papirnatom obliku, uz isključenje knjiga koje su izdane u drugom fizičkom obliku.

18 Korkein hallinto-oikeus zatražio je mišljenje Valtiovarainministeriö (Ministarstvo financija). Potonji je konstatirao da se porezni tretman knjiga izdanih u drugom fizičkom obliku osim papira razlikuje u raznim državama članicama Europske unije. Valtiovarainministeriö smatra da države članice mogu selektivno primijeniti sniženu stopu PDV-a na isporuke robe i usluga navedene u Prilogu III. Direktivi o PDV-u. One u tom smislu imaju širok diskrecijski prostor. U tim okolnostima te države članice smiju primijeniti sniženu stopu PDV-a na knjige izdane u papirnatom obliku i standardnu stopu na knjige izdane u drugom fizičkom obliku.

19 U tim je okolnostima Korkein hallinto-oikeus odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1) Protive li se [članak 98. stavak 2. prvi podstavak i Prilog III. točka 6. Direktive o PDV-u], ispitani s obzirom na načelo porezne neutralnosti, nacionalnom zakonodavstvu u skladu s kojim se snižena stopa PDV-a primjenjuje na knjige tiskane na papiru, dok knjige izdane u drugom fizičkom obliku, poput CD-a, CD-ROM-a ili USB ključa, podliježu standardnoj stopi [PDV-a]?

2) Može li se odgovor [na to pitanje] razlikovati ovisno o sljedećim okolnostima:

- knjiga je namijenjena čitanju ili slušanju (audio knjiga);
- postoji knjiga tiskana na papiru istog sadržaja kao knjiga ili audio knjiga izdana i distribuirana u fizičkom obliku poput CD-a, CD-ROM-a, [USB] ključa ili drugog sličnog [nosaa];
- mogu li se koristiti tehnička svojstva nosaa, osim papira, poput funkcije pretraživanja?“

O prethodnim pitanjima

20 Svojim pitanjima, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita, s jedne strane, treba li članak 98. stavak 2. prvi podstavak i Prilog III. točku 6. Direktive o PDV-u tumačiti na način da se protive nacionalnom zakonodavstvu, poput onog u glavnom postupku, koje knjige izdane u papirnatom obliku oporezuje sniženom stopom PDV-a, a knjige koje su izdane u drugom fizičkom obliku, poput CD-a, CD-ROM-a ili USB ključa, standardnom stopom PDV-a i, s druge strane, može li se odgovor na to pitanje razlikovati ovisno o vrsti nosaa koji se koristi, sadržaju predmetne knjige ili tehničkim svojstvima predmetnog nosaa.

21 Članak 96. Direktive o PDV-u propisuje da se jednaka stopa PDV-a, standardna stopa, primjenjuje na isporuku roba i na isporuku usluga.

22 Odstupaju li od tog načela, članak 98. stavak 1. te direktive daje državama članicama mogućnost primijeniti jednu ili dvije snižene stope PDV-a. Na temelju stavka 2. prvog podstavka tog članka, snižene stope PDV-a mogu se primijeniti samo na isporuke robe i usluga u kategorijama navedenim u Prilogu III. Direktivi o PDV-u.

23 Kad je riječ o primjeni snižene stope PDV-a ne te kategorije, iz sudske prakse Suda proizlazi da države članice trebaju, pod uvjetom poštovanja načela porezne neutralnosti svojstvenog zajedničkom sustavu PDV-a, među isporukama robe i usluga uključenih u kategorije Priloga III. Direktivi o PDV-u, preciznije odrediti one na koje se primjenjuje snižena stopa (vidjeti u tom smislu presude *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien* C-442/05, EU:C:2008:184, t. 42. i 43., kao i *Pro Med Logistik*, C-454/12 i C-455/12, EU:C:2014:111, t. 44.).

24 U odnosu na načelo porezne neutralnosti, valja podsjetiti da se ono protivi tome da se sližne isporuke robe ili usluga, koje međusobno konkuriraju, različito tretiraju s obzirom na PDV (vidjeti presude *Komisija/Francuska*, C-384/01, EU:C:2003:264, t. 25., kao i *The Rank Group*, C-259/10 i C-260/10, EU:C:2011:719, t. 32. i navedenu sudsku praksu).

25 Kako bi se odredilo jesu li isporuke robe ili usluga sližne, prvenstveno valja uzeti u obzir mišljenje prosječnog potrošača. Isporuke robe ili usluga su sližne kada imaju sližne značajke i ispunjavaju iste potrebe potrošača, ovisno o kriteriju usporedivosti u korištenju i kada postojeće razlike ne utječu značajno na odluku prosječnog potrošača o izboru jedne ili druge navedene isporuke (vidjeti u tom smislu presudu *The Rank Group*, EU:C:2011:719, t. 43. i 44.).

26 Potrebno je navesti da se, prije izmjene koju je uvela Direktiva 2009/47, Prilog III. točka 6. Direktive o PDV-u odnosio na „isporuku knjiga [...]“. Direktiva 2009/47 izmijenila je tekst točke 6. Priloga III. Direktivi o PDV-u, koji odsad uključuje „isporuku knjiga u svim fizičkim oblicima [...]“ u popis robe i usluga na koje se može primijeniti snižena stopa PDV-a.

27 Stoga se postavlja pitanje mora li zbog te izmjene država članica koja je odabrala oporezivati isporuku knjiga tiskanih na papiru sniženom stopom PDV-a proširiti primjenu te snižene stope i na isporuku knjiga u svim fizičkim oblicima osim papira.

28 U tom smislu treba istaknuti, kako je navela i Europska komisija na raspravi, da ni tekst Direktive 2009/47 ni pripremni radovi na toj direktivi ne ukazuju na to da je zakonodavac Unije, mijenjajući točku 6. Priloga III. Direktivi o PDV-u, htio obvezati države članice da primjenjuju jednaku sniženu stopu PDV-a na sve knjige, bez obzira na fizički oblik u kojem su izdane.

29 U svakom slučaju, s obzirom na sudsku praksu Suda navedenu u točki 23. ove presude, dok se Prilog III. točka 6. Direktive o PDV-u ograničava na isporuku knjiga u svim fizičkim oblicima, države članice moraju, pod uvjetom poštovanja načela porezne neutralnosti svojstvenog zajedničkom sustavu PDV-a, odrediti fizičke oblike na koje se primjenjuje snižena stopa PDV-a.

30 U tom kontekstu potrebno je precizirati, poput irske vlade i kako je naveo nezavisni odvjetnik u točki 54. svog mišljenja, da u slučaju poput onog u glavnom postupku, s obzirom na to da ocjena prosječnog potrošača može varirati ovisno o eventualno različitom stupnju ulaska novih tehnologija na svako nacionalno tržište i o stupnju pristupa tehničkim instrumentima koji tom potrošaču omogućavaju da posegne za knjigama izdanim u drugom fizičkom obliku osim papira, u obzir valja uzeti prosječnog potrošača svake države članice.

31 U tim uvjetima sud koji je uputio zahtjev treba provjeriti, kako je istaknuto u točki 25. ove presude, jesu li knjige izdane u papirnatom obliku i knjige izdane u drugom fizičkom obliku proizvodi koje prosječni potrošač može smatrati sličnima. Taj sud u tu svrhu treba ocijeniti predstavljaju li te knjige slične značajke i ispunjavaju li iste potrebe ovisno o kriteriju usporedivosti u korištenju, kako bi provjerio utječu li postojeće razlike značajno ili osjetno na odluku prosječnog potrošača o izboru tih knjiga.

32 Taj odgovor se ne mijenja ovisno o vrsti nosača koji se koristi, sadržaju predmetne knjige ili tehničkim svojstvima predmetnog nosača, s obzirom na to da su, među ostalim, to takve okolnosti koje sud koji je uputio zahtjev mora uzeti u obzir kako bi ocijenio jesu li knjige izdane u papirnatom obliku i knjige izdane u drugom fizičkom obliku proizvodi koje prosječni potrošač može smatrati sličnima.

33 Ako su, kako je istaknuo nezavisni odvjetnik u točki 62. svog mišljenja, te okolnosti odlučujuće s obzirom na mišljenje prosječnog potrošača dotične države članice, opravdano je da nacionalno zakonodavstvo ne dodijeli za isporuku knjiga koje se nalaze u drugom fizičkom obliku osim papira sniženu stopu PDV-a koja se primjenjuje na isporuke tiskanih knjiga. Međutim, ako je tom potrošaču najvažniji u bitnome sličan sadržaj svih knjiga, neovisno o njihovom obliku ili njihovim značajkama, selektivna primjena snižene stope PDV-a nije opravdana.

34 Iz prethodno navedenih razmatanja proizlazi da na postavljena pitanja treba odgovoriti da članak 98. stavak 2. prvi podstavak i Prilog III. točki 6. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da nisu protivni, ako se poštuje načelo porezne neutralnosti svojstveno zajedničkom sustavu PDV-a, a što treba provjeriti sud koji je uputio zahtjev, nacionalnom zakonodavstvu, poput onog u glavnom postupku, u skladu s kojim knjige izdane u papirnatom obliku podliježu sniženoj stopi PDV-a, a knjige izdane u drugom fizičkom obliku, poput CD-a, CD-ROM-a ili USB ključa, standardnoj stopi tog poreza.

Troškovi

35 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (treće vijeće) odlučuje:

Članak 98. stavak 2. prvi podstavak i Prilog III. točki 6. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2009/47/EZ od 5. svibnja 2009., treba tumačiti na način da nisu protivni, ako se poštuje načelo porezne neutralnosti svojstveno zajedničkom sustavu PDV-a, a što treba provjeriti sud koji je uputio zahtjev, nacionalnom zakonodavstvu, poput onog u glavnom postupku, u skladu s kojim knjige izdane u papirnatom obliku podliježu sniženoj stopi PDV-a, a knjige izdane u drugom fizičkom obliku, poput CD-a, CD-ROM-a ili USB ključa, standardnoj stopi tog poreza.

Potpisi

* Jezik postupka: finski.