

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2014 m. rugsėjo 11 d.(\*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Direktyva 2006/112/EB – 98 straipsnio 2 dalis – III priedo 6 punktas – Lengvatinis PVM tarifas, taikomas tik spausdintiniams knygoms – Kitų pavidalų nei popierinis knygoms taikomas standartinis PVM tarifas – Mokesčių neutralumas“

Byloje C-219/13

dėl *Korkein hallinto-oikeus* (Suomija) 2013 m. balandžio 22 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2013 m. balandžio 25 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje, pradėtoje

**K Oy,**

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas M. Ilešis, teisėjai C. G. Fernlund (pranešėjas), A. Ó Caoimh, C. Toader ir E. Jarašiūnas,

generalinis advokatas P. Mengozzi,

posėdžio sekretorė C. Strömholm, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2014 m. kovo 13 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- Suomijos vyriausybės, atstovaujamos H. Leppo,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze ir K. Petersen,
- Estijos vyriausybės, atstovaujamos K. Kraavi-Käerdi ir N. Grünberg,
- Graikijos vyriausybės, atstovaujamos I. Bakopoulos,
- Airijos vyriausybės, atstovaujamos A. Joyce ir BL C. Toland, įgaliotų solisitorų L. William,
- Europos Komisijos, atstovaujamos C. Soulay ir I. Koskinen,

susipažinęs su 2014 m. gegužės 14 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada, priima šį

**Sprendimą**

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1), iš dalies pakeistos 2009 m. gegužės 5 d. Tarybos direktyva 2009/47/EB (OL L 116, p. 18; toliau – PVM direktyva), 98 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos ir III priedo 6 punkto išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas *K Oy* (toliau – *K*) pradėtoje byloje dėl *Keskusverolautakunta* (Centrinis mokesčių komisija) sprendimo, pagal kurį lengvatiniis pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) tarifas, numatytas popierinių knygų tiekimui, negali būti taikomas kito pavidalo nei popierinis knygoms.

## Teisinis pagrindas

### *Sąjungos teisė*

3 PVM direktyvos 96 straipsnyje nustatyta:

„Valstybės narės taiko standartinį PVM tarifą, kurį kiekviena valstybė narė nustato kaip tam tikrą procentą nuo apmokestinamosios vertės ir kuris turi būti toks pats prekių tiekimui bei paslaugų teikimui.“

4 Šios direktyvos 98 straipsnio 1 ir 2 dalyse numatyta:

„1. Valstybės narės gali taikyti vieną arba du lengvatinius tarifus.

2. Lengvatiniai tarifai taikomi tik III priede nustatytoms kategorijoms priklausančių prekių tiekimui ar paslaugų teikimui.

Lengvatiniai tarifai netaikomi elektroniniu būdu teikiamoms paslaugoms.“

5 Iki pakeitimo Direktyva 2009/47 PVM direktyvos III priede sudarę prekių ir paslaugų, kurias tiekiant ir teikiant gali būti taikomi 98 straipsnyje nurodyti lengvatiniai tarifai, sąrašas, kurio 6 punkte numatytas:

„visų pavidalų knygų (įskaitant brošiūras, skrajutes ir panašius spaudinius, vaikams skirtas iliustruotas, piešimo ar spalvinimo knygeles, spausdintas ar rankraštines natas, žemėlapius ir hidrografines ar panašias schemas), laikraštis ir periodiniai leidiniai, išskyrus visiškai ar iš esmės reklaminius leidinius, tiekimas, įskaitant jų išdavimą bibliotekose;“

6 Direktyvos 2009/47 4 konstatuojamojoje dalyje nustatyta:

„[PVM direktyva] turėtų būti papildoma iš dalies pakeista siekiant atitinkamai sudaryti galimybę taikyti lengvatinius tarifus arba neapmokestinti PVM keliais konkrečiais atvejais dėl socialinių ar sveikatos apsaugos motyvų, bei siekiant nuorodą į knygas, pateikiamą jos III priede, patikslinti ir atnaujinti atsižvelgiant į technikos pažangą.“

7 Nuo 2009 m. birželio 1 d. PVM direktyvos III priedo 6 punktas suformuluotas taip:

„visų pavidalų knygų (įskaitant brošiūras, skrajutes ir panašius spaudinius, vaikams skirtas iliustruotas, piešimo ar spalvinimo knygeles, spausdintas ar rankraštines natas, žemėlapius ir hidrografines ar panašias schemas), laikraštis ir periodiniai leidiniai, išskyrus visiškai ar iš esmės reklaminius leidinius, tiekimas, įskaitant jų išdavimą bibliotekose;“

### *Suomijos teisė*

8 2011 ir 2012 mokesčiais metais galiojusios 1993 m. gruodžio 30 d. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 1501/1993 [*arvonlisäverolaki (1501/1993)*] (toliau – PVM įstatymas) redakcijos 1 straipsnio 1 dalies 1 punkte numatyta:

„[PVM] renkamas valstybės naudai šiame įstatyme nustatyta tvarka:

1) už vykdant prekybos veiklą Suomijoje parduotas prekes ir paslaugas“.

9 Pagal PVM įstatymo 84 straipsnį:

„Taikomas mokestis sudaro 23 [%] apmokestinamosios vertės, jei 85 ar 85a straipsniuose nenumatyta kitaip.“

10 Pagal šio įstatymo 85 straipsnį:

„9 [%] apmokestinamosios vertės mokesčio tarifas taikomas teikiant šias paslaugas ir parduodant, įsigyjant Bendrijoje, išgabenant iš muitinės sandėlių ir importuojant [šias prekes]:

<...>

7) knygas;

<...>

Knyga, kaip tai suprantama pagal 1 dalies 7 punktą, nelaikoma:

- 1) kitokiu būdu nei spausdinimo arba panašiu išleisti leidiniai;
- 2) periodiniai leidiniai ir
- 3) iš esmės reklaminiai leidiniai.“

### **Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai**

11 Bendrovė K užsiima leidybos veikla, kuri apima bendrosios literatūros ir vadovėlių leidybą. Ji taip pat leidžia garso ir skaitmenines knygas.

12 Iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad K leidžiamos garso ir skaitmeninės knygos, tokio pavidalo, kaip CD, CD-ROM, atmintukas arba kiti atitinkami produktai, yra panašios į spausdintinius originalus. Garso knyga, tokio pavidalo, kaip CD arba CD-ROM, skirta klausyti, perteikia rašytinį spausdintinės knygos tekstą, skaitomą garsiai. Skaitmeninėje knygoje, tokio pavidalo, kaip CD arba CD-ROM, kuri gali būti įkelta į kompiuterį ar atitinkamą skaitymo įrenginį, iš esmės perteikiamas spausdintinės knygos turinys, išorinė forma ir struktūra. Tačiau skaitmeninės knygos turiniu ir struktūra gali skirtis nuo atitinkamos spausdintinės knygos.

13 K pateikė *Keskusverolautakunta* prašymą dėl išankstinio sprendimo, susijusio su patikrinimu, ar knygos, išleistos kitokio pavidalo nei popierinis, perteikiančios popierinės knygos tekstą, gali būti laikomos „knygomis“, kaip tai suprantama pagal PVM įstatymo 85bis straipsnio 1 dalies 7 punktą, kurias parduodant taikomas lengvatinis PVM tarifas.

14 2011 m. gegužės 25 d. išankstiniu sprendimu *Keskusverolautakunta* nusprendė, kad knygomis laikomi tik spausdintiniai ar analogišku būdu išleisti leidiniai, tai reiškia, kad CD, CD-ROM ar atmintuko pavidalo garso ir skaitmeninės knygos neturėtų būti laikomos „knygomis“, kaip tai suprantama pagal PVM įstatymo 85bis straipsnio 1 dalies 7 punktą.

15 *Keskusverolautakunta* taip pat pažymėjo, kad PVM direktyvos 98 straipsnio 2 dalies pirmą pastraipą kartu su jos III priedo 6 punktu ir mokesčių neutralumo principu neklaido taikyti standartinio PVM tarifo kitokio pavidalo nei popierinis knygos pardavimui vietoj lengvatinio tarifo, taikomo popierinėms knygoms.

16 K pateiktą apeliacinį skundą *Korkein hallinto-oikeus* (Vyriausias administracinis teismas) siekdama, pirma, panaikinti *Keskusverolautakunta* išankstinį sprendimą ir, antra, naujo išankstinio sprendimo, kuriuo pripažįstama, kad kitokio pavidalo nei popierinis, kaip antai CD, CD-ROM, atmintuko ar kito panašaus produkto, knygos yra „knygos“, kaip tai suprantama pagal PVM įstatymo 85bis straipsnio 1 dalies 7 punktą, kurias parduodant taikomas lengvatinis PVM tarifas.

17 K teigimu, mokesčių neutralumo principui prieštarauja tai, kad valstybės narės lengvatinį PVM tarifą taiko tik popierinėms knygoms, bet ne kito pavidalo knygoms.

18 *Korkein hallinto-oikeus* paprašė *Valtiovarainministeriö* (Finansų ministerija) nuomonės. Ši konstatavo, kad skirtingose Europos Sąjungos valstybėse narėse mokesčių tikslais skirtingai vertinamos kito pavidalo nei popierinis knygos. *Valtiovarainministeriö* teigimu, valstybės narės selektyviai gali taikyti lengvatinį mokesčių tarifą PVM direktyvos III priede išvardytiems prekių tiekimams ir paslaugų teikimams. Jos šiuo klausimu turi plačią diskreciją. Šiomis aplinkybėmis valstybės narės pagrįstai gali taikyti lengvatinį PVM tarifą popierinėms knygoms ir standartinį tarifą kito pavidalo knygoms.

19 Šiomis aplinkybėmis *Korkein hallinto-oikeus* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir Teisingumo Teismui pateikti šiuos prejudicinius klausimus:

„1. „Ar [PVM direktyvos 98 straipsnio 2 dalies pirmą pastraipą ir jos III priedo 6 punktu], atsižvelgiant į mokesčių neutralumo principą, draudžiama nacionalinės teisės nuostata, pagal kurią spausdintinėms knygoms taikomas lengvatinis PVM tarifas, o kito pavidalo knygoms, kaip antai CD, CD-ROM arba atmintukuose įrašytoms, taikomas standartinis [PVM] tarifas?

2. Ar atsakant į [šį klausimą] turi reikšmės tai:

- ar knyga yra skirta skaityti ar klausyti (garso knyga),
- ar egzistuoja panašaus turinio spausdintinės knygos CD ar CD-ROM, atmintuke įrašyta ar kito atitinkamo pavidalo knyga ar garso knyga,
- ar galima naudotis kito nei popierinio pavidalo techninėmis savybėmis, kaip antai paieškos funkcija?“

## **Dėl prejudicinių klausimų**

20 Šiais klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės nori žinoti, pirma, ar PVM direktyvos 98 straipsnio 2 dalies pirmą pastraipą ir III priedo 6 punktą reikia aiškinti taip, kad jais draudžiami nacionalinės teisės aktai, kaip antai nagrinėjami pagrindinėje byloje, pagal kuriuos popierinėms knygoms taikomas lengvatinis PVM tarifas, o kito pavidalo, kaip antai CD, CD-ROM ar atmintukas, knygoms standartinis šio mokesčių tarifas, ir, antra, ar atsakymas į šį klausimą priklauso nuo naudojamo

pavidalo, nagrinėjamos knygos turinio ar nagrinėjamo pavidalo techninių ypatybių.

21 Direktyvos 2006/112 96 straipsnyje numatyta, kad prekių tiekimui ir paslaugų teikimui taikomas toks pats, t. y. standartinis, PVM tarifas.

22 Nukrypstant nuo šio principo šios direktyvos 98 straipsnio 1 dalimi valstybės narės pripažįstama teisė taikyti vieną ar du lengvatinius PVM tarifus. Pagal šio straipsnio 2 dalies pirmą pastraipį lengvatiniai tarifai taikomi tik PVM direktyvos III priede nustatytoms kategorijoms priklausančių prekių tiekimui ar paslaugų teikimui.

23 Dėl lengvatinio PVM tarifo taikymo šioms kategorijoms iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad valstybės narės, laikydamosi bendrai PVM sistemai būdingo mokesčių neutralumo principo, gali tiksliau nustatyti PVM direktyvos III priede nurodytas prekių tiekimo ar paslaugų teikimo kategorijas, kurioms taikomas lengvatinis tarifas (šiuo klausimu žr. sprendimų *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien*, C-442/05, EU:C:2008:184, 42 ir 43 punktus ir *Pro Med Logistik*, C-454/12 ir C-455/12, EU:C:2014:111, 44 punktą).

24 Dėl mokesčių neutralumo principo primintina, kad juo draudžiama PVM tikslais skirtingai vertinti panašias prekes ar paslaugas, kurios konkuruoja tarpusavyje (žr. sprendimų *Komisija / Prancūzija*, C-384/01, EU:C:2003:264, 25 punktą ir *The Rank Group*, C-259/10 ir C-260/10, EU:C:2011:719, 32 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

25 Siekiant nustatyti, ar dvi prekės ar paslaugos yra panašios, kaip tai suprantama pagal tame punkte nurodytą teismo praktiką, pirmiausia reikia atsižvelgti į vidutinio vartotojo požiūrą. Prekės ar paslaugos yra panašios, kai turi panašią savybę ir, atsižvelgiant į palyginamumo naudojant kriterijų, tenkina panašius vartotojų poreikius ir kai egzistuojantys skirtumai nedaro didelės įtakos vidutinio vartotojo sprendimui naudotis viena ar kita iš šių prekių ar paslaugų (šiuo klausimu žr. Sprendimo *The Rank Group*, EU:C:2011:719, 43 ir 44 punktus).

26 Primintina, kad prieš Direktyva 2009/47 atliktą pakeitimą PVM direktyvos III priedo 6 punkte buvo numatytas „knygų tiekimas <...>“. Direktyva 2009/47 buvo pakeistas PVM direktyvos III priedo 6 punkto tekstas ir dabar jis, atsižvelgiant į prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, kuriems gali būti taikomas lengvatinis PVM tarifas, sąrašą, apima „visų pavidalų knygų <...> tiekimas“.

27 Todėl iškilo klausimas, ar po šio pakeitimo valstybei narei, kuri pasirinko spausdintinių knygoms taikyti lengvatinį PVM tarifą, privaloma šį lengvatinį tarifą taikyti ir kito nei popierinis pavidalo knygų tiekimui.

28 Šiuo klausimu primintina, kaip taip pat pažymėjo Europos Komisija per posėdį, kad nei Direktyvos 2009/47 tekste, nei jos parengiamuose dokumentuose nenurodyta, kad Sąjungos teisės aktų leidėjas, pakeisdamas PVM direktyvos III priedo 6 punktą, norėjo pareigoti valstybes nares taikyti vienodą lengvatinį PVM tarifą visoms knygoms, kad ir koks būtų jų pavidalas.

29 Bet kuriuo atveju, atsižvelgiant į šio sprendimo 23 punkte nurodytą Teisingumo Teismo praktiką, kadangi PVM direktyvos III priedo 6 punkte numatytas visų pavidalų knygų tiekimas, valstybės narės, laikydamosi bendrai PVM sistemai būdingo mokesčių neutralumo principo, gali numatyti pavidalus, kuriems taikomas lengvatinis PVM tarifas.

30 Šiomis aplinkybėmis pažymėtina, kaip teigia Airijos vyriausybė ir nurodo generalinis advokatas išvados 54 punkte, kad tokiu atveju, kaip nagrinėjamas pagrindinis byloje, kadangi vidutinio vartotojo vertinimas gali priklausyti nuo galbūt skirtingo naujų technologijų įsiskverbimo į nacionalines rinkas masto ir techninių prietaisų, kuriais naudodamasis vartotojas gali skaityti kitą

pavidal? nei popierinis knygas ar j? klausyti, prieinamumo lygio, kaip pavyzd? reik?t? imti kiekvienos valstyb?s nar?s vidutin? vartotoj?.

31 Šiomis aplinkyb?mis prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi patikrinti, kaip priminta šio sprendimo 25 punkte, ar popierines knygas ir kitokio pavidalo knygas vidutinis vartotojas gali laikyti panašiais produktais. Šiuo tikslu šis teismas turi ?vertinti, ar šios knygos turi panaši? savybi? ir, atsižvelgiant ? palyginamumo naudojant kriterij?, tenkina panašius poreikius, kad patikrint?, ar egzistuojantys skirtumai daro didel? ?tak? vidutinio vartotojo sprendimui naudotis viena ar kita iš ši? knyg?.

32 Šis atsakymas nepriklauso nuo naudojamo pavidalo, nagrin?jamos knygos turinio ar nagrin?jamo pavidalo technini? ypatybi?, nes, be kita ko, tai yra aplinkyb?s, kurias vertina prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas siekdamas nustatyti, ar popierin?s knygos ir kitokio pavidalo knygos yra produktai, kuriuos vidutinis vartotojas gali laikyti panašiais.

33 Jei, kaip nurod? generalinis advokatas išvados 62 punkte, atitinkamos valstyb?s nar?s vidutinio vartotojo poži?riu, šios savyb?s yra lemiamos, nacionalin?s teis?s aktuose galima pagr?stai kit? pavidal? nei popierinio knyg? tiekimui netaikyti lengvatinio PVM tarifo, kuris taikomas spausdintini? knyg? tiekimui. Ta?iau, jeigu šios savyb?s neturi arba turi nedaug ?takos min?to vidutinio vartotojo sprendimui pirkti kit? pavidal? nei popierinio knygas – d?l to, kad šiam vartotojui svarbiausia, jog knyg? turinys b?t? tas pats, neatsižvelgiant ? knyg? pavidal? ar savybes, – tuomet selektyvus lengvatinio PVM tarifo taikymas yra nepagr?stas.

34 Iš vis? min?t? svarstym? matyti, kad ? pateiktus klausimus reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 98 straipsnio 2 dalies pirm? pastraip? ir III priedo 6 punkt? reikia aiškinti taip, kad jei laikomasi bendrai PVM sistemai b?dingo mokes?io neutralumo principo, o tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, jais nedraudžiami nacionalin?s teis?s aktai, kaip antai nagrin?jami pagrindin?je byloje, pagal kuriuos popierin?ms knygoms taikomas lengvatinis PVM tarifas, o kito pavidalo, kaip antai CD, CD-ROM ar atmintuk?, knygoms – standartinis šio mokes?io tarifas.

### **D?l bylin?jimosi išlaid?**

35 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (tre?ioji kolegija) nusprendžia:

**2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2009 m. geguž?s 5 d. Tarybos direktyva 2009/47/EB, 98 straipsnio 2 dalies pirm? pastraip? ir III priedo 6 punkt? reikia aiškinti taip, kad jei laikomasi bendrai PVM sistemai b?dingo mokes?io neutralumo principo, o tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, jais nedraudžiami nacionalin?s teis?s aktai, kaip antai nagrin?jami pagrindin?je byloje, pagal kuriuos popierin?ms knygoms taikomas lengvatinis PVM tarifas, o kito pavidalo, kaip antai CD, CD-ROM ar atmintuk?, knygoms – standartinis šio mokes?io tarifas.**

Parašai.

\* Proceso kalba: suomi?.