

TIESAS SPRIEDUMS (treš? pal?ta)

2014. gada 11. septembr? (*)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?ma – Direkt?va 2006/112/EK – 98. panta 2. punkts – III pielikuma 6) punkts – Samazin?ta PVN likme, kas piem?rojama tikai uz pap?ra druk?t?m gr?mat?m – Cit? fizisk? form?t?, nevis uz pap?ra izdotas gr?matas, kam tiek piem?rota PVN pamatlikme – Nodok?u neitralit?te

Lieta C?219/13

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Korkein hallinto-oikeus* (Somija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2013. gada 22. apr?l? un kas Ties? re?istr?ts 2013. gada 25. apr?l?, tiesved?b?, ko ierosin?jusi

K Oy.

TIESA (treš? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js M. Ileši?s [*M. Ileši?*], tiesneši K. G. Fernlunds [*C. G. Fernlund*] (referents), A. O'K?fs [*A. Ó Caoimh*], K. Toadere [*C. Toader*] un E. Jaraš?ns [*E. Jaraši?nas*],

?ener?ladvok?ts P. Mengoci [*P. Mengozzi*],

sekret?re S. Stremholma [*C. Strömholm*], administratore,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2014. gada 13. marta tiesas s?di,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- Somijas vald?bas v?rd? – *H. Leppo*, p?rst?ve,
- V?cijas vald?bas v?rd? – *T. Henze* un *K. Petersen*, p?rst?vji,
- Igaunijas vald?bas v?rd? – *K. Kraavi-Käerdi* un *N. Grünberg*, p?rst?ves,
- Grie?ijas vald?bas v?rd? – *I. Bakopoulos*, p?rst?vis,
- ?rijas vald?bas v?rd? – *A. Joyce*, p?rst?vis, un *C. Toland*, BL, ko pilnvarojusi *L. Williams*, *solicitor*,
- Eiropas Komisijas v?rd? – *C. Soulay* un *I. Koskinen*, p?rst?vji,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?ta secin?jumus 2014. gada 14. maija tiesas s?d?,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu attiecas uz Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?vas 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV L 347, 1. lpp.), kas groz?ta ar Padomes 2009. gada 5. maija Direkt?vu 2009/47/EK (OV L 116, 18. lpp.; turpm?k

tekst? – “PVN direkt?va”), 98. panta 2. punkta pirm?s da?as un III pielikuma 6) punkta interpret?ciju.

2 Šis l?gums ir iesniegts tiesved?b?, ko K Oy (turpm?k tekst? – “K”) ir uzs?kusi par *Keskusverolautakunta* (centr?l? nodok?u komisija) l?mumu, saska?? ar kuru cit? fizisk? form?t?, nevis uz pap?ra izdotu gr?matu pieg?d?m nevar tikt piem?rota samazin?ta pievienot?s v?rt?bas nodok?a (turpm?k tekst? – “PVN”) likme, kas paredz?ta pap?ra form?t? izdotu gr?matu pieg?d?m.

Atbilstoš?s ties?bu normas

Savien?bas ties?bas

3 PVN direkt?vas 96. pant? ir noteikts:

“Dal?bvalstis piem?ro PVN pamatlikmi, ko katra dal?bvalsts nosaka procentos no summas, kurai uzliek nodokli; pre?u pieg?dei un pakalpojumu sniegšanai pamatlikme ir vien?da.”

4 Š?s direkt?vas 98. panta 1. un 2. punkt? ir noteikts:

“1. Dal?bvalstis var piem?rot vienu vai divas samazin?tas likmes.

2. Samazin?tas likmes piem?ro tikai t?du kategoriju pre?u pieg?dei vai t?du kategoriju pakalpojumu sniegšanai, kas min?ti III pielikum?.

Samazin?tas likmes nepiem?ro elektroniski sniegtajiem pakalpojumiem.”

5 Pirms groz?jumu izdar?šanas ar Direkt?vu 2009/47 PVN direkt?vas III pielikum?, kur? bija ietverts to pre?u pieg?žu un to pakalpojumu sniegšanas saraksts, kam var piem?rot 98. pant? min?t?s samazin?t?s likmes, cita starp? 6) punkt? bija noteikts:

“[G]r?matu pieg?de, tostarp bibliot?ku izsniegtas gr?matas (ieskaitot broš?ras, lapi?as un taml?dz?gus iespieddarbus, bilžu, z?m?jam?s un kr?sojam?s gr?matas b?rniem, iespiestas notis vai nošu rokrakstus, kartes un hidrogr?fiskas vai taml?dz?gas sh?mas), laikrakst[i] un periodisk[i] izdevum[i], iz?emot materi?lus, kas piln?gi vai galvenok?rt velt?ti rekl?mai.”

6 Direkt?vas 2009/47 preambulas 4. apsv?rum? ir noteikts:

“Turkl?t [PVN direkt?va] b?tu j?groza ar?, lai ierobežot? skait? ?pašu situ?ciju dotu iesp?ju piem?rot, attiec?gi, samazin?tas likmes vai atbr?vojumus soci?lu vai vesel?bas aizsardz?bas apsv?rumu d?? un lai izskaidrotu un piel?gotu tehnikas progresam t?s III pielikum? doto atsauci uz gr?mat?m.”

7 Kopš 2009. gada 1. j?nija PVN direkt?vas III pielikuma 6) punkts ir izteikts š?di:

“[V]isa veida fizisk? form?t? (ietverot broš?ras, bukletus un taml?dz?gus iespieddarbus, bilžu, z?m?jam?s un kr?sojam?s gr?matas b?rniem, iespiestas notis vai nošu rokrakstus, kartes un hidrogr?fiskas vai taml?dz?gas sh?mas) izdotu gr?matu pieg?de, tostarp bibliot?ku izsniegtas gr?matas, laikrakst[i] un periodisk[i] izdevum[i], iz?emot materi?lus, kas piln?gi vai galvenok?rt velt?ti rekl?mai.”

Somijas ties?bas

8 1993. gada 30. decembra Likuma 1501/1993 par pievienotās vērtības nodokli [*arvonlisäverolaki* (1501/1993)], redakcijā, kas bija spēkā 2011. un 2012. finanšu gadā (turpmāk tekstā – “Likums par PVN”), 1. panta 1. punkta 1. apakšpunktā bija paredzēts:

“[PVN] tiek iekasēts valsts budžetā atbilstoši šajam likumam noteiktajiem noteikumiem:

1) no jebkuras preču pārdošanas un pakalpojumu sniegšanas Somijā komercdarbības ietvaros.”

9 Atbilstoši Likuma par PVN 84. pantam:

“Piemērojamā likme ir 23 [%] no nodokļa bāzes, ievērojot 85. un 85.a pantu.”

10 Saskaņā ar šo likuma 85. pantu:

“Nodoklis 9 [%] apmērā no nodokļa bāzes ir jāiekasē no šādu pakalpojumu pārdošanas, kā arī no [šādu preču] starpkopienu pārdošanas, pirkšanas, izņemšanas no glabāšanas režīma un importa:

[..]

7) [grāmatas];

[..]

Par grāmatu 1. punkta 7) apakšpunkta izpratnē netiek uzskatīti:

1) publikācijas citā veidā, kas nav iesniegšana vai līdzīgs process;

2) laikraksti, un

3) publikācijas, kurās ir ietverti galvenokārt reklāmas materiāli.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

11 K ir sabiedrība, kas nodarbojas ar izdevējdarbību, kura ietver vispārīgas un izglītojošas literatūras publicēšanu. Tā izdod arī audiogrāmatas, kā arī elektroniskas grāmatas.

12 No Tiesā iesniegtajiem lietās materiāliem izriet, ka audio un elektroniskās grāmatas, ko izdod K, ir pieejamas elektronisku datu formā, kas ir saglabātas tādā datu nesējā kā CD, CD-ROM, zibatmiņā vai līdzīgos datu nesējos, kuros ir reproducētas grāmatas, kas oriģināli ir iznākušas papīra formātā. Audiogrāmata, kas ir paredzēta, lai to klausītos, reproducē drukātā grāmatā rakstīto tekstu, kas tiek nolasīts skaņi, tādā datu nesējā kā CD vai CD-ROM. Elektroniska grāmata būtībā reproducē papīra formātā pieejamas grāmatas saturu, kurā principā tā ir forma un struktūra ir pārņemta uz tādā datu nesēja kā CD vai zibatmiņa, un tā var tikt ielādēta datorā vai piemērotā lasīšanas aparātā. Elektroniskās versijas tomēr var atšķirties no uz papīru drukātām grāmatām to satura un struktūras ziņā.

13 K vērsās Keskusverolautakunta ar lūgumu pieņemt iepriekšēju lēmumu, lai pārliecinātos, vai grāmatas, kas izdotas citā fiziskā formātā, nevis uz papīra un reproducē papīra formātā izdotas grāmatas rakstīto tekstu, var tikt uzskatītas par “grāmatām” Likuma par PVN 85.a panta 1. punkta 7) apakšpunkta izpratnē, kuru pārdošanai ir noteikta samazinātā PVN likme.

14 Ar 2011. gada 25. maija iepriekšēju lēmumu Keskusverolautakunta paziņoja, ka par grāmatām var tikt uzskatītas tikai uz papīru drukātas vai līdzīgs veidā īstenotas publikācijas, jo

audiogrāmatas un elektroniskās grāmatas, kas ir izdotas uz tādām datu nesējām kā CD, CD-ROM vai zibatmiņa, nevar tikt uzskatītas par "grāmatām" Likuma par PVN 85.a panta 1. punkta 7) apakšpunkta izpratnē.

15 Keskusverolautakunta arī precizēja, ka PVN direktīvas 98. panta 2. punkta pirmā daļa, skatīta kopā ar tās III pielikuma 6) punktu, kā arī nodokļu neitralitātes principu, nav šķērslis PVN pamatlīkmes, nevis samazinātās likmes, kas tiek piemērota papāra formātā izdotām grāmatām, piemērošanai grāmatām, kas izdotas citā fiziskā formātā, nevis uz papāra.

16 K pārsūdzēja lēmumu *Korkein hallinto-oikeus* (Augstākā administratīvā tiesa), prasot, pirmkārt, atcelt *Keskusverolautakunta* iepriekšējo lēmumu un, otrkārt, pieņemt jaunu iepriekšēju lēmumu, atzīstot, ka uz cita datu nesēja, nevis uz papāra, tādās kā CD, CD-ROM un zibatmiņa, vai citā līdzīgā formātā izdotas grāmatas ir jāuzskata par "grāmatām" Likuma par PVN 85.a panta 1. punkta 7) apakšpunkta izpratnē, kuru pārdošanai tiek piemērota samazinātā PVN likme.

17 K uzskata, ka nodokļu neitralitātes principam neatbilst tas, ka daļēbvalsts piemēro samazinātu PVN likmi tikai papāra formātā izdotām grāmatām, izslēdzot grāmatas, kas ir izdotas citā fiziskā formātā.

18 *Korkein hallinto-oikeus* lēdza *Valtiovarainministeriö* (Finanšu ministrija) atzinumu. Tā konstatēja, ka nodokļu piemērošana grāmatām, kas izdotas citā fiziskā formātā, nevis uz papāra, atšķiras dažādos Eiropas Savienības valstīs. *Valtiovarainministeriö* uzskata, ka daļēbvalstis nodokļa samazināto likmi selektīvi varot piemērot PVN direktīvas III pielikumā uzskaitīto preču un pakalpojumu piegādēm. Tām šajā ziņā esot plaša rīcības brīvība. Šādos apstākļos šīs valstis pamatoti var piemērot samazinātu PVN likmi papāra formātā izdotām grāmatām un pamatlīkmi tām, kas izdotas citā fiziskā formātā.

19 Šādos apstākļos *Korkein hallinto-oikeus* nolēma atlikt lietas izskatīšanu un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"1) Vai [PVN direktīvas 98. panta 2. punkta pirmajai daļai un III pielikuma 6) punktam], ņemot vērā nodokļu neitralitātes principu, ir pretrunā valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru uz papāra drukātām grāmatām tiek piemērota PVN samazinātā likme, bet grāmatām, kuras ir saglabātas citos datu nesējos, piemēram, CD, CD-ROM vai zibatmiņā, – [PVN] pamatlīkme?

2) Vai, atbildot uz [šo] jautājumu, nozīme ir tam:

– vai grāmata ir paredzēta, lai to lasītu vai klausītos (audiogrāmata);

– vai pastāv drukāta grāmata, kuras saturs atbilst CD, CD-ROM, zibatmiņai vai attiecīgi citā fiziskā formātā izdotas un izplatītas grāmatas vai audiogrāmatas saturam;

– ka citā datu nesējā, nevis uz papāra saglabātā grāmatā tiek izmantotas šā datu nesēja tehniskās īpašības, piemēram, meklēšanas funkcija?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

20 Uzdodot šos jaut?jumus, kas ir j?p?rbauda kop?, iesniedz?jtiesa b?t?b? v?las uzzin?t, pirmk?rt, vai PVN direkt?vas 98. panta 2. punkta pirm? da?a un III pielikuma 6) punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem ir pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums, k?ds ir pamatliet?, kur? pap?ra form?t? izdot?m gr?mat?m ir noteikta samazin?ta PVN likme, bet gr?mat?m, kas saglab?tas citos datu nes?jos, t?dos k? *CD*, *CD-ROM* vai zibatmi?a, – š? nodok?a pamatlikme, un, otrk?rt, vai atbilde uz šo jaut?jumu var atš?irties atkar?b? no attiec?g?s gr?matas saglab?šanai izmantot? datu nes?ja veida vai no attiec?g? datu nes?ja tehniskaj?m ?paš?b?m.

21 PVN direkt?vas 96. pant? ir paredz?ts, ka pre?u pieg?dei un pakalpojumu sniegšanai ir piem?rojama t? pati PVN likme – pamatlikme.

22 Atk?pjoties no š? principa, š?s direkt?vas 98. panta 1. punkt? ir atz?tas ties?bas dal?bvalst?m piem?rot vienu vai divas samazin?tas PVN likmes. Atbilstoši š? panta 2. punkta pirmajai da?ai samazin?tas PVN likmes var tikt piem?rotas tikai pre?u pieg?d?m un pakalpojumu sniegšanai, kas ietilpst PVN direkt?vas III pielikum? nor?d?taj?s kategorij?s.

23 Attiec?b? uz samazin?tas PVN likmes piem?rošanu š?m kategorij?m no Tiesas judikat?ras izriet, ka dal?bvalst?m, iev?rojot nodok?u neitralit?tes principu, kas ir rakstur?gs kop?jai PVN sist?mai, prec?z?k ir j?nosaka t?s PVN direkt?vas III pielikuma kategorij?s ietilpstoš?s pre?u pieg?des un pakalpojumi, kam tiek piem?rota samazin?t? likme (šaj? zi?? skat. spriedumus *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien*, C?442/05, EU:C:2008:184, 42. un 43. punkts, k? ar? *Pro Med Logistik*, C?454/12 un C?455/12, EU:C:2014:111, 44. punkts).

24 Attiec?b? uz nodok?u neitralit?tes principu ir j?atg?dina, ka tas liedz attiekties atš?ir?gi attiec?b? uz PVN pret l?dz?g?m prec?m un pakalpojumiem, kas savstarp?ji konkur? (skat. spriedumus Komisija/Francija, C?384/01, EU:C:2003:264, 25. punkts, k? ar? *The Rank Group*, C?259/10 un C?260/10, EU:C:2011:719, 32. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

25 Lai noteiktu, vai preces vai pakalpojumi ir l?dz?gi, ir j??em v?r? vidusm?ra pat?r?t?ja viedoklis. Preces vai pakalpojumi ir l?dz?gi, ja tiem ir l?dz?gas iez?mes un no pat?r?t?ju viedok?a tie atbilst vien?d?m vajadz?b?m, pamatojoties uz krit?riju par izmantošanas sal?dzin?m?bu, un ja past?voš?s atš?ir?bas noz?m?gi neiespaido vidusm?ra pat?r?t?ja l?mumu izmantot vienu vai otru no š?m prec?m vai pakalpojumiem (šaj? zi?? skat. spriedumu *The Rank Group*, EU:C:2011:719, 43. un 44. punkts).

26 Ir j?nor?da, ka pirms groz?jumiem, kas tika izdar?ti ar Direkt?vu 2009/47, PVN direkt?vas III pielikuma 6) punkt? bija nor?d?ta “gr?matu pieg?de [...]”. Ar Direkt?vu 2009/47 tika groz?ts III pielikuma 6) punkta teksts, atbilstoši kuram to pre?u pieg?žu un pakalpojumu sniegšanas sarakst?, kam var tikt piem?rota samazin?ta PVN likme, turpm?k tiek ietvertas “visa veida fizisk? form?t? [...] izdotu gr?matu pieg?des”.

27 T?d?j?di rodas jaut?jums par to, vai šo groz?jumu d?? dal?bvalsts, kas ir izv?l?jusies noteikt samazin?tu PVN likmi uz pap?ra druk?t?m gr?mat?m, t?d?? nevar piem?rot šo samazin?to likmi ar? jebk?d? fizisk? form?t?, nevis uz pap?ra izdotu gr?matu pieg?dei.

28 Šaj? zi?? j?atz?m?, k? Eiropas Komisija ir nor?d?jusi tiesas s?d?, ka ne Direkt?vas 2009/47 teksts, ne t?s sagatavošanas darbi nenor?da, ka Savien?bas likumdev?js, grozot PVN direkt?vas III pielikuma 6) punktu, b?tu grib?jis aizliegt dal?bvalst?m piem?rot vien?du samazin?tu PVN likmi vis?m gr?mat?m, neatkar?gi no t?, k?d? fizisk? form?t? t?s ir izdotas.

29 Katr? zi?? Tiesas judikat?ras, kas min?ta š? sprieduma 23. punkt?, k? ar? PVN direkt?vas

III pielikuma 6) punkta, kur? ir nor?d?ta vien?gi gr?matu jebk?d? fizisk? form?t? pieg?de, gaism? dal?bvalst?m, iev?rodot nodok?u neitralit?tes principu, kas ir rakstur?gs kop?jai PVN sist?mai, ir j?nosaka, kuriem datu nes?jiem tiek piem?rota samazin?ta PVN likme.

30 Š?dos apst?k?os, t?pat k? ?rijas vald?bai un k? atg?din?jis ?ener?ladvok?ts vi?a secin?jumu 54. punkt?, ir j?preciz?, ka t?d? liet?, k?da ir pamatliet?, ?emot v?r?, ka vidusm?ra pat?r?t?ja v?rt?jums var main?ties atkar?b? no jauno tehnolo?iju iesp?jami atš?ir?g?s pieejam?bas katras valsts tirg? un no t?, cik liel? m?r? ir pieejamas tehnisk?s ier?ces, kas ?auj šim pat?r?t?jam las?t vai klaus?ties gr?matas, kuras ir izdotas citos fiziskos form?tos, nevis uz pap?ra, par atskaides punktu ir j?pie?em katras dal?bvalsts vidusm?ra pat?r?t?js.

31 Š?dos apst?k?os iesniedz?jtiesai ir j?p?rbauda, k? tas ir nor?d?ts š? sprieduma 25. punkt?, vai pap?ra form?t? izdot?s gr?matas un t?s, kas ir izdotas cit? fizisk? form?t?, ir preces, ko vidusm?ra pat?r?t?js uzskata par l?dz?g?m. Šaj? nol?k? šai tiesai ir j?nov?rt?, vai š?m gr?mat?m piem?t vien?das ?paš?bas un vai t?s lietošan? apmierina t?s pašas vajadz?bas saska?? ar sal?dzin?m?bas krit?riju, lai p?rbaud?tu, vai past?voš?s atš?ir?bas b?tiski vai j?tami ietekm? vai neietekm? vidusm?ra pat?r?t?ja l?mumu izv?l?ties vienu vai otru no š?m gr?mat?m.

32 Š? atbilde neatš?iras atkar?b? no izmantot? datu nes?ja veida, attiec?g?s gr?matas saturu vai atkar?b? no attiec?g? datu nes?ja tehniskaj?m ?paš?b?m, jo iesniedz?jtiesai ir j??em v?r? ar šie apst?k?i, lai nov?rt?tu, vai pap?ra form?t? izdotas gr?matas un t?s gr?matas, kas ir izdotas cit? fizisk? form?t?, ir preces, ko vidusm?ra pat?r?t?js var uzskat?t par l?dz?g?m.

33 Ja, k? nor?da ?ener?ladvok?ts savu secin?jumu 62. punkt?, p?c attiec?g?s dal?bvalsts vidusm?ra pat?r?t?ja uzskatiem, š?s ?paš?bas ir noteicoš?s, ir pamatoti, ka atbilstoši valsts tiesiskajam regul?jumam gr?matu, kas ir izdotas cit? fizisk? form?t?, nevis uz pap?ra pieg?dei nepiem?ro PVN samazin?to likmi, ko piem?ro druk?t?m gr?mat?m. Savuk?rt, ja š?s ?paš?bas neietekm? vai sal?dzinoši maz ietekm? min?t? vidusm?ra pat?r?t?ja l?mumu ieg?d?ties gr?matas, kuras ir izdotas cit? fizisk? form?t?, nevis uz pap?ra – jo min?tajam pat?r?t?jam svar?gs ir visu gr?matu vien?dais saturs neatkar?gi no to form?ta vai to ?paš?b?m –, PVN samazin?t?s likmes selekt?va piem?rošana nav pamatota.

34 No visiem iepriekš min?tajiem apsv?rumiem izriet, ka uz uzdotajiem jaut?jumiem ir j?atbild, ka PVN direkt?vas 98. panta 2. punkta pirm? da?a un III pielikuma 6) punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka, ja vien ir iev?rots kop?jai PVN sist?mai rakstur?gais nodok?u neitralit?tes princips, kas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai, tiem nav pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums, k?ds ir pamatliet?, kur? pap?ra form?t? izdot?m gr?mat?m ir noteikta samazin?ta PVN likme, bet gr?mat?m, kas saglab?tas citos datu nes?jos, t?dos k? CD, CD?ROM vai zibatmi?a, – š? nodok?a pamatl?kme.

Par ties?šan?s izdevumiem

35 Attiec?b? uz pamatl?ietas pus?m š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lem? par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to lietas pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (treš? pal?ta) nospriež:

Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kas ir grozīta ar Padomes 2009. gada 5. maija Direktīvu 2009/47/EK, 98. panta 2. punkta pirmā daļa un III pielikuma 6) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka, ja vien ir ievērots kopīgai PVN sistēmai raksturīgais nodokļu neitralitātes princips, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai, tiem nav pretrunā tās valsts tiesiskais regulējums, kāds ir pamatlīdēt, kurā papāra formātā izdotā grāmatā ir noteikta samazinātā PVN likme, bet grāmatā, kas saglabātas citos datu nesējos, tās kā *CD*, *CD-ROM* vai zibatmiņa, – šā nodokļa pamatlīdme.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – somu.