

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

11 septembrie 2014(*)

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Articolul 98 alineatul (2) – Anexa III punctul 6 – Cota redusă de TVA aplicabilă numai cărilor tipărite pe hârtie – Cări editate pe alte suporturi fizice decât hârtia, supuse cotei standard de TVA – Neutralitate fiscală”

În cauza C-219/13,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Korkkeinen hallinto-oikeus (Finlanda), prin decizia din 22 aprilie 2013, primită de Curte la 25 aprilie 2013, în procedura inițiată de

K Oy,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul M. Ileși, președinte de cameră, domnii C. G. Fernlund (raportor) și A. Ó Caoimh, doamna C. Toader și domnul E. Jarașinas, judecători,

avocat general: domnul P. Mengozzi,

grefier: doamna C. Strömholm, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 13 martie 2014,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru guvernul finlandez, de H. Leppo, în calitate de agent;
- pentru guvernul german, de T. Henze și de K. Petersen, în calitate de agenți;
- pentru guvernul estonian, de K. Kraavi-Käerdi și de N. Grünberg, în calitate de agenți;
- pentru guvernul elen, de I. Bakopoulos, în calitate de agent;
- pentru guvernul irlandez, de A. Joyce, în calitate de agent, și de C. Toland, BL, mandată de L. Williams, solicitor;
- pentru Comisia Europeană, de C. Soulay și de I. Koskinen, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 14 mai 2014,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 98 alineatul (2) primul paragraf și a punctului 6 din anexa III la Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p.

7), astfel cum a fost modificat? prin Directiva 2009/47/CE a Consiliului din 5 mai 2009 (JO L 116, p. 18, denumit? în continuare „Directiva TVA”).

2 Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unei proceduri ini?iate de K Oy (denumit? în continuare „K”) împotriva deciziei adoptate de Keskusverolautakunta (Comisia Central? de Impozite) potrivit c?reia cota redus? a taxei pe valoarea ad?ugat? (denumit? în continuare „TVA”) prev?zut? pentru livrarea de c?r?i editate pe suport de hârtie nu poate fi aplicat? livr?rii de c?r?i editate pe alte suporturi fizice decât hârtia.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 96 din Directiva TVA prevede:

„Statele membre aplic? o cot? standard a TVA, care este fixat? de fiecare stat membru ca procent din baza de impozitare ?i care este aceea?i pentru livrarea de bunuri ?i pentru prestarea de servicii.”

4 Articolul 98 alineatele (1) ?i (2) din directiv? prevede:

„(1) Statele membre pot aplica fie una, fie dou? cote reduse.

(2) Cotele reduse se aplic? numai livr?rilor de bunuri sau prest?rilor de servicii din categoriile prev?zute în anexa III.

Cotele reduse nu se aplic? serviciilor furnizate pe cale electronic?.”

5 Înainte de modificarea efectuat? prin Directiva 2009/47, anexa III la Directiva TVA, care con?ine lista livr?rilor de bunuri ?i a prest?rilor de servicii c?rora le pot fi aplicate cotele reduse prev?zute la articolul 98 din Directiva TVA, men?iona printre acestea, la punctul 6:

„[L]ivrarea, inclusiv împrumutul de c?tre libr?rii, a c?r?ilor (inclusiv bro?uri, pliante ?i imprimate similare, albume, c?r?i de desenat sau de colorat pentru copii, partituri imprimate sau în manuscris, h?r?i ?i h?r?i hidrografice sau similare), ziare ?i periodice, altele decât materialele destinate în totalitate sau în mod predominant publicit??ii;”

6 Considerentul (4) al Directivei 2009/47 prevede:

„De asemenea, Directiva [TVA] ar trebui s? fie modificat? pentru a permite aplicarea cotelor reduse, respectiv a unei scutiri, într?un num?r limitat de situa?ii specifice, din motive sociale sau de s?n?tate, precum ?i pentru a clarifica ?i actualiza, în func?ie de progresele tehnice, trimiterea la c?r?i din anexa III la aceasta.”

7 Începând cu 1 iunie 2009, punctul 6 din anexa III la Directiva TVA are urm?torul cuprins:

„livrarea, inclusiv împrumutul de c?tre libr?rii, a c?r?ilor pe toate tipurile de suport fizic (inclusiv bro?uri, pliante ?i imprimate similare, albume, c?r?i de desenat sau de colorat pentru copii, partituri imprimate sau în manuscris, h?r?i ?i h?r?i hidrografice sau similare), ziare ?i periodice, altele decât materialele destinate în totalitate sau în mod predominant publicit??ii”.

Dreptul finlandez

8 Articolul 1 alineatul 1 punctul 1 din Legea 1501/1993 privind taxa pe valoarea ad?ugat? [arvonlisäverolaki (1501/1993)] din 30 decembrie 1993, în versiunea în vigoare pentru exerci?iile

fiscale din anii 2011 și 2012 (denumit în continuare „Legea privind TVA-ul”), prevede:

„[TVA-ul] este colectat în beneficiul statului, potrivit modalităților definite în prezenta lege:

1) pentru orice vânzare de bunuri și de servicii efectuat în Finlanda în cadrul unei activități comerciale.”

9 Potrivit articolului 84 din Legea privind TVA-ul:

„Cota aplicabilă este de 23 [%] din baza de impozitare, fără a aduce atingere articolului 85 sau 85 bis.”

10 Potrivit articolului 85 bis din această lege:

„Pentru vânzarea următoarelor servicii, precum și pentru vânzarea, achizițiile intracomunitare, transferurile din regimul de depozit temporar și importurile referitoare la [următoarele bunuri] se va plăti o taxă de 9 [%] din baza de impozitare:

[...]

7) cărți;

[...]

Nu sunt considerate cărți în sensul alineatului 1 punctul 7:

1) publicațiile realizate prin alte metode decât prin tipărire sau printr-o metodă comparabilă;

2) publicațiile periodice și

3) publicațiile care cuprind în esență publicitate.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

11 K este o societate care desfășoară activități de editare, care cuprind editarea de lucrări de literatură generală și de învățământ. De asemenea, aceasta editează cărți în format audio, precum și cărți în format electronic.

12 Din dosarul prezentat Curții reiese că atât cărțile în format audio, cât și cărțile în format electronic editate de K sunt disponibile sub forma unor fișiere electronice stocate pe suporturi fizice precum compactdiscuri, CD-ROM-uri, memorii USB sau produse echivalente, ce reproduc cărți editate inițial pe suport de hârtie. O carte în format audio, destinat să fie ascultată, reproduce textul scris al unei cărți tipărite, citit cu voce tare, pe un suport fizic precum un compactdisc sau un CD-ROM. O carte în format electronic reproduce, în esență, conținutul unei cărți disponibile inițial pe suport de hârtie, creia îi reia, în principiu, aspectul exterior și structura pe un suport fizic precum un compactdisc sau o memorie USB și care poate fi încărcată pe un calculator sau pe un aparat de citire adecvat. Cu toate acestea, versiunile în format electronic pot fi diferite, prin conținut și structură, de cărțile tipărite pe hârtie.

13 K a sesizat Keskusverolautakunta cu o cerere de decizie prealabil? pentru a verifica dac? c?r?ile editate pe alte suporturi fizice dec?t h?rtia, care reproduc textul scris al unei c?r?i pe suport de h?rtie, puteau fi considerate „c?r?i” ?n sensul articolului 85 bis alineatul 1 punctul 7 din Legea privind TVA?ul, a c?ror v?nzare face obiectul unei cote reduse de TVA.

14 Prin decizia prealabil? din 25 mai 2011, Keskusverolautakunta a declarat c? pot fi considerate c?r?i numai publica?iile tip?rite pe suport de h?rtie sau realizate ?n mod analog, astfel ?nc?c?r?ile ?n format audio ?i c?r?ile ?n format electronic editate pe suporturi fizice precum compact?discuri, CD?ROM?uri sau memorii USB nu pot fi considerate „c?r?i” ?n sensul articolului 85 bis alineatul 1 punctul 7 din Legea privind TVA?ul.

15 De asemenea, Keskusverolautakunta a precizat c? articolul 98 alineatul (2) primul paragraf din Directiva TVA coroborat cu punctul 6 din anexa III la aceasta, precum ?i principiul neutralit??ii fiscale nu se opun aplic?rii unei cote standard de TVA v?nz?rii de c?r?i editate pe alt suport fizic dec?t h?rtia, ?n locul unei cote reduse aplicate c?r?ilor editate pe suport de h?rtie.

16 K a introdus recurs la Korkein hallinto?oikeus (Curtea Suprem? Administrativ?) prin care a solicitat, pe de o parte, anularea deciziei prealabile a Keskusverolautakunta ?i, pe de alt? parte, adoptarea unei noi decizii prealabile prin care s? se declare c? c?r?ile editate pe un alt suport fizic dec?t h?rtia, precum un compact?disc, un CD?ROM, o memorie USB sau un alt produs similar, trebuie considerate „c?r?i” ?n sensul articolului 85 bis alineatul 1 punctul 7 din Legea privind TVA?ul, a c?ror v?nzare este supus? unei cote reduse de TVA.

17 K sus?ine c? faptul c? un stat membru aplic? o cot? redus? de TVA numai ?n privin?a c?r?ilor editate pe suport de h?rtie, excluz?nd c?r?ile care sunt editate pe alte suporturi fizice, este contrar principiului neutralit??ii fiscale.

18 Korkein hallinto?oikeus a solicitat avizul Valtiovarainministeri? (Ministerul Finan?elor). Acesta a constatat c? tratamentul fiscal al c?r?ilor editate pe un alt suport fizic dec?t h?rtia variaz? ?n diferitele state membre ale Uniunii Europene. Potrivit Valtiovarainministeri?, statele membre pot aplica ?n mod selectiv o cot? redus? de TVA pentru livr?rile de bunuri ?i prest?rile de servicii enumerate ?n anexa III la Directiva TVA. ?n acest? privin??, statele membre ar dispune de o marj? larg? de ac?iune. ?n acest context, statele membre ar avea dreptul s? aplice o cot? redus? de TVA c?r?ilor editate pe suport de h?rtie ?i o cot? standard c?r?ilor editate pe alte suporturi fizice.

19 ?n aceste condi?ii, Korkein hallinto?oikeus a hot?r?t s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarele ?ntreb?ri preliminare:

„1) [Articolul 98 alineatul (2) primul paragraf ?i punctul 6 din anexa III la Directiva TVA], av?nd ?n vedere principiul neutralit??ii fiscale, se opun unei reglement?ri na?ionale conform c?reia c?r?ilor tip?rite li se aplic? o cot? redus? de TVA, iar c?r?ilor stocate pe alte suporturi fizice precum compact?discuri, CD?ROM?uri sau memorii USB li se aplic? cota standard [de TVA]?

2) ?n vederea r?spunsului [la aceast? ?ntrebare], este relevant dac?:

- o carte este destinat? lecturii sau ascult?rii (carte ?n format audio);
- o carte sau o carte ?n format audio stocat? pe un compact?disc, un CD?ROM, pe o memorie [USB] sau pe un alt suport fizic corespunz?tor are acela?i con?inut ?ntr?o carte tip?rit?;

– în cazul unei c?r?i stocate pe un alt suport fizic decât hârtia pot fi utilizate caracteristicile tehnice ale acestui suport, de exemplu func?iile de c?utare?”

Cu privire la întreb?rile preliminare

20 Prin intermediul întreb?rilor formulate, care trebuie analizate împreun?, instan?a de trimitere urm?re?te, în esen??, s? afle, pe de o parte, dac? articolul 98 alineatul (2) primul paragraf ?i punctul 6 din anexa III la Directiva TVA trebuie interpretate în sensul c? se opun unei reglement?ri na?ionale precum cea în discu?ie în litigiul principal, care supune c?r?ile editate pe suport de hârtie unei cote reduse de TVA, iar c?r?ile care sunt editate pe alte suporturi fizice, precum compact?discuri, CD?ROM-uri sau memorii USB, cotei standard a acestei taxe ?i, pe de alt? parte, dac? r?spunsul la această întrebare poate varia în func?ie de tipul de suport fizic utilizat, de con?inutul c?r?ii în discu?ie sau de propriet??ile tehnice ale suportului fizic respectiv.

21 Articolul 96 din Directiva TVA prevede c? aceea?i cot? de TVA, cota standard, este aplicabil? livr?rilor de bunuri ?i prest?rilor de servicii.

22 Prin derogare de la acest principiu, articolul 98 alineatul (1) din această directiv? recunoa?te statelor membre posibilitatea de a aplica fie una, fie dou? cote reduse de TVA. Potrivit alineatului (2) primul paragraf al acestui articol, cotele reduse de TVA pot fi aplicate numai livr?rilor de bunuri sau prest?rilor de servicii din categoriile prev?zute în anexa III la Directiva TVA.

23 În ceea ce prive?te aplicarea unor cote reduse de TVA în cazul acestor categorii, din jurispruden?a Cur?ii reiese c?, sub rezerva respect?rii principiului neutralit??ii fiscale inerent sistemului comun de TVA, în ceea ce prive?te livr?rile de bunuri ?i prest?rile de servicii incluse în categoriile men?ionate în anexa III la Directiva TVA, statele membre au obliga?ia de a determina în special pe cele c?rora li se aplic? o cot? redus? (a se vedea în acest sens Hot?rârea *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien*, C?442/05, EU:C:2008:184, punctele 42 ?i 43, precum ?i Hot?rârea *Pro Med Logistik*, C?454/12 ?i C?455/12, EU:C:2014:111, punctul 44).

24 În ceea ce prive?te principiul neutralit??ii fiscale, trebuie amintit c? acesta se opune în special posibilit??ii ca bunurile sau prest?rile de servicii asem?n?toare, care se g?sesc în concuren?? unele cu altele, s? fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA-ului (a se vedea Hot?rârea *Comisia/Fran?a*, C?384/01, EU:C:2003:264, punctul 25, precum ?i Hot?rârea *The Rank Group*, C?259/10 ?i C?260/10, EU:C:2011:719, punctul 32 ?i jurispruden?a citat?).

25 Pentru a stabili dac? bunurile sau prest?rile de servicii sunt asem?n?toare, trebuie s? fie luat în considerare în principal punctul de vedere al consumatorului mediu. Bunurile sau prest?rile de servicii sunt asem?n?toare atunci când prezint? propriet??i analoge ?i r?spund aceluia?i nevoi ale consumatorului, în func?ie de un criteriu de comparabilitate în utilizare, ?i atunci când diferen?ele existente nu influen?eaz? în mod considerabil decizia consumatorului mediu de a recurge la unul sau la altul dintre bunurile sau serviciile men?ionate (a se vedea în acest sens Hot?rârea *The Rank Group*, EU:C:2011:719, punctele 43 ?i 44).

26 Trebuie ar?tat c?, înainte de modificarea introdus? prin Directiva 2009/47, punctul 6 din anexa III la Directiva TVA avea în vedere „livrarea [...] c?r?ilor [...]”. Directiva 2009/47 a modificat textul punctului 6 din anexa III la Directiva TVA, acesta incluzând în prezent în lista bunurilor sau a serviciilor care pot beneficia de o cot? redus? de TVA „livrarea [...] c?r?ilor pe toate tipurile de suport fizic [...]”.

27 Prin urmare, problema care se ridic? este dac?, din cauza acestei modific?ri, un stat

membru care a optat c? supun? livrarea de c?r?i tip?rite pe hârtie unei cote reduse de TVA are obliga?ia, pentru acest motiv, s? extind? aplicarea acestei cote reduse ?i livr?rii de c?r?i pe orice alt suport fizic decât hârtia.

28 Cu privire la acest aspect, trebuie ar?tat, astfel cum a eviden?iat Comisia European? în ?edin??, c? nici textul Directivei 2009/47, nici lucr?rile preg?titoare ale acesteia nu men?ioneaz? c? legiuitorul Uniunii, prin faptul c? a modificat punctul 6 din anexa III la Directiva TVA, a dorit s? impun? statelor membre s? aplice o cot? redus? de TVA identic? pentru toate c?r?ile, indiferent de suportul fizic pe care acestea sunt editate.

29 În orice caz, în lumina jurispruden?ei Cur?ii citate la punctul 23 din prezenta hot?râre, din moment ce punctul 6 din anexa III la Directiva TVA se limiteaz? s? vizeze livrarea de c?r?i pe orice tip de suport fizic, statele membre au obliga?ia, sub rezerva respect?rii principiului neutralit??ii fiscale inerent sistemului comun al TVA?ului, s? stabileasc? suporturile fizice c?rora li se aplic? o cot? redus? de TVA.

30 În acest context, trebuie s? se precizeze, similar guvernului irlandez ?i astfel cum a ar?tat avocatul general la punctul 54 din concluzii, c?, într?un caz precum cel din cauza principal?, întrucât aprecierea consumatorului mediu poate varia în func?ie de gradul eventual diferit de p?trundere a noilor tehnologii pe fiecare pia?? na?ional? ?i de gradul de acces la dispozitive tehnice care permit acestui consumator s? recurg? la c?r?i editate pe alte suporturi decât hârtia, trebuie s? se ia drept referin?? consumatorul mediu din fiecare stat membru.

31 În aceste condi?ii, este de competen?a instan?ei de trimitere s? verifice, astfel cum s?a ar?tat la punctul 25 din prezenta hot?râre, dac? c?r?ile editate pe suport de hârtie ?i c?r?ile editate pe alte suporturi fizice sunt produse care pot fi considerate asem?n?toare de c?tre consumatorul mediu. În acest scop, instan?a de trimitere are obliga?ia s? analizeze dac? aceste c?r?i prezint? propriet??i analoge ?i r?spund aceluia?i nevoi în func?ie de un criteriu de comparabilitate în utilizare pentru a verifica dac? diferen?ele existente influen?eaz? ori nu influen?eaz? în mod considerabil sau sensibil decizia consumatorului mediu de a opta pentru una sau alta dintre aceste c?r?i.

32 Acest r?spuns nu variaz? în func?ie de tipul de suport utilizat, de con?inutul c?r?ii în discu?ie sau în func?ie de propriet??ile tehnice ale suportului tehnic respectiv, întrucât, printre altele, instan?a de trimitere trebuie s? ia în considerare tocmai asemenea împrejur?ri pentru a analiza dac? c?r?ile editate pe suport de hârtie ?i c?r?ile editate pe alte suporturi fizice sunt produse care pot fi considerate asem?n?toare de c?tre consumatorul mediu.

33 În cazul în care, astfel cum a ar?tat avocatul general la punctul 62 din concluzii, aceste propriet??i sunt determinante din punctul de vedere al consumatorului mediu din statul membru în cauz?, este justificat ca reglementarea na?ional? s? nu aplice livr?rii de c?r?i stocate pe alte suporturi decât hârtia cota redus? de TVA aplicabil? livr?rii c?r?ilor tip?rite. În schimb, dac? ceea ce este important pentru acest consumator este, în esen??, con?inutul similar al tuturor c?r?ilor, indiferent de suportul sau de propriet??ile acestora, aplicarea selectiv? a unei cote reduse de TVA nu se justific?.

34 Din toate considera?iile de mai sus rezult? c? la întreb?rile adresate este necesar s? se r?spund? c? articolul 98 alineatul (2) primul paragraf ?i punctul 6 din anexa III la Directiva TVA trebuie interpretate în sensul c? nu se opun, în m?sura în care este respectat principiul neutralit??ii fiscale inerent sistemului comun al TVA?ului – aspect care trebuie verificat de instan?a de trimitere –, unei legisla?ii na?ionale precum cea în discu?ie în litigiul principal, care supune c?r?ile editate pe format de hârtie unei cote reduse de TVA, iar c?r?ile care sunt editate pe alte suporturi fizice, precum compact?discuri, CD?ROM?uri sau memorii USB, cotei standard a

acestei taxe.

Cu privire la cheltuielile de judecată?

35 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a treia) declară:

Articolul 98 alineatul (2) primul paragraf și punctul 6 din anexa III la Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2009/47/CE a Consiliului din 5 mai 2009, trebuie interpretate în sensul că nu se opun, în măsura în care este respectat principiul neutralității fiscale inerent sistemului comun al taxei pe valoarea adăugată – aspect care trebuie verificat de instanța de trimitere –, unei legislații naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care supune cărțile editate pe format de hârtie unei cote reduse a taxei pe valoarea adăugată, iar cărțile care sunt editate pe alte suporturi fizice, precum compactdiscuri, CD-ROM-uri sau memorii USB, cotei standard a acestei taxe.

Semnături

* Limba de procedură: finlandeza.