

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 11. septembra 2014 (*)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Smernica 2006/112/ES – článok 98 ods. 2 – Príloha III bod 6 – Znížená sadzba DPH uplatniteľná výhradne na tlačene knihy na papieri – Knihy zachytené na iných fyzických nosičoch ako na papieri, ktoré podliehajú štandardnej sadzbe DPH – Daňová neutralita“

Vo veci C-219/13,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Korkein hallinto-oikeus (Fínsko) z 22. apríla 2013 a doručený Súdnemu dvoru 25. apríla 2013, ktorý súvisí s konaním začatým na návrh:

K Oy,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory M. Ilešič, sudcovia C. G. Fernlund (spravodajca), A. Ó Caoimh, C. Toader a E. Jarašič,

generálny advokát: P. Mengozzi,

tajomník: C. Strömholm, referentka,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 13. marca 2014,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- fínska vláda, v zastúpení: H. Leppo, splnomocnená zástupkyňa,
- nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze a K. Petersen, splnomocnení zástupcovia,
- estónska vláda, v zastúpení: K. Kraavi-Käerdi a N. Grünberg, splnomocnené zástupkyne,
- grécka vláda, v zastúpení: I. Bakopoulos, splnomocnený zástupca,
- írsky vláda, v zastúpení: A. Joyce, splnomocnený zástupca, a C. Toland, BL, ktorých splnomocnil L. Williams, solicitor,
- Európska komisia, v zastúpení: C. Soulay a I. Koskinen, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 14. mája 2014,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 98 ods. 2 prvého pododseku a prílohy III bodu 6 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1), zmenenej a doplnenej smernicou Rady

2009/47/ES z 5. mája 2009 (Ú. v. EÚ L 116, s. 18, ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci konania, ktoré začala K Oy (ďalej len „K“) proti rozhodnutiu Keskusverolautakunta (ústredná daňová komisia), podľa ktorého zníženie sadzby dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) stanovenú pre dodanie kníh zachytených na papieri nemožno uplatniť na dodanie kníh zachytených na iných fyzických nosičoch ako na papieri.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 96 smernice o DPH stanovuje:

„Ďalšie štáty uplatňujú štandardnú sadzbu DPH, ktorú určí každý členský štát ako percento zo základu dane a ktorá je rovnaká pre dodanie tovaru a poskytovanie služieb.“

4 Článok 98 ods. 1 a 2 tejto smernice stanovuje:

„1. Ďalšie štáty môžu uplatňovať buď jednu alebo dve znížené sadzby.

2. Znížené sadzby sa uplatňujú len na dodanie tovaru a poskytovania služieb, ktoré patria do kategórií uvedených v prílohe III.

Znížené sadzby sa neuplatňujú na elektronicky poskytované služby.“

5 Pred zmenou a doplnením smernicou 2009/47 uvádzala príloha III smernice o DPH obsahujúca zoznam dodaní tovarov a poskytnutí služieb, na ktoré sa môžu uplatniť znížené sadzby uvedené v článku 98 tejto smernice, medzi týmito službami v bode 6:

„dodanie kníh vrátane výpožičiek z knižníc (vrátane brožúr, letákov a podobných tlačovín, detských obrázkových knižiek, náčrtníkov alebo omačovaných, hudobných partitúr tlačených alebo písaných, máp a hydrografických alebo podobných schém), novín a časopisov s výnimkou materiálu, ktorý je výlučne alebo prevažne určený na propagáciu“.

6 Odôvodnenie 4 smernice 2009/47 uvádza:

„Smernica [o DPH] by sa mala ďalej zmeniť a doplniť s cieľom umožniť uplatňovať znížené sadzby alebo výnimku v obmedzenom počte konkrétnych situácií zo sociálnych alebo zdravotných dôvodov a s cieľom ozrejmiť a aktualizovať v súlade s technickým pokrokom odkaz na knihy v prílohe III k uvedenej smernici.“

7 Od 1. júna 2009 príloha III bod 6 smernice o DPH znie:

„dodanie kníh vrátane výpožičiek z knižníc na všetkých fyzických nosičoch (vrátane brožúr, letákov a podobných tlačovín, detských obrázkových knižiek, náčrtníkov alebo omačovaných, hudobných partitúr tlačených alebo písaných, máp a hydrografických alebo podobných schém), novín a časopisov s výnimkou materiálu, ktorý je výlučne alebo prevažne určený na propagáciu“.

Fínske právo

8 § 1 ods. 1 bod 1 zákona č. 1501/1993 o dani z pridanej hodnoty [arvonlisäverolaki (1501/1993)] z 30. decembra 1993, v znení platnom a účinnom pre zdaňovacie obdobia rokov 2011 a 2012 (ďalej len „zákon o DPH“), stanovuje:

„DPH sa v prospech štátu odvádza za podmienok stanovených v tomto zákone:

1. za všetky dodania tovarov a poskytnutia služieb vo Fínsku v rámci podnikateľskej činnosti.“

9 Podľa § 84 zákona o DPH:

„Sadzba dane predstavuje 23 % základu dane, pokiaľ nie je v § 85 alebo 85a stanovené inak.“

10 Podľa § 85a tohto zákona:

„Z poskytnutia nižšie uvedených služieb, z predaja, z nadobudnutia v rámci Spoločenstva, z prepustenia z colného skladu a z dovozu nižšie uvedeného tovaru, sa zaplatí daň vo výške 9 % základu dane:

...

7. knihy;

...

Za knihy podľa prvého odseku bodu 7 sa nepovažujú:

1. publikácie zhotovené iným spôsobom ako tlaťou alebo porovnateľným spôsobom,
2. publikácie vychádzajúce periodicky a
3. publikácie, ktoré obsahujú predovšetkým reklamu.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

11 K je spoločnosť zaoberajúca sa vydavateľskou činnosťou, ktorá zahŕňa vydávanie diel všeobecnej literatúry a učebníc. Táto spoločnosť tiež vydáva audioknihy, ako aj digitálne knihy.

12 Zo spisu predloženého Súdnemu dvoru vyplýva, že audioknihy a digitálne knihy, ktoré vydáva spoločnosť K, sú dostupné v elektronickej podobe na fyzických nosičoch ako CD, CD-ROM, kóčoch USB alebo obdobných výrobkoch, ktoré reprodukujú knihy vydané pôvodne v tlačenej podobe. Audiokniha, ktorá je určená na počúvanie, reprodukuje písaný text tlačenej knihy predčítaním, zachyteným na fyzickom nosiči ako CD alebo CD-ROM. Digitálna kniha reprodukuje v zásade obsah knihy dostupnej v pôvodnom znení v papierovej podobe a v zásade preberá jej vonkajšiu podobu a štruktúru na fyzickom nosiči ako CD alebo kóč USB, ktorý možno pripojiť k počítaču alebo vhodnému čítaciemu zariadeniu. Digitálne podoby sa však od tlačенých kníh v papierovej podobe môžu líšiť svojím obsahom a štruktúrou.

13 K podala na Keskusverolautakunta návrh na vydanie predbežného rozhodnutia s cieľom preskúmať, či knihy zachytené na iných fyzických nosičoch ako na papieri, ktoré reprodukujú písaný text knihy v papierovej podobe, možno považovať za „knihy“ v zmysle § 85a ods. 1 bodu 7 zákona o DPH, na ktorých predaj sa uplatní znížená sadzba DPH.

14 Predbežným rozhodnutím z 25. mája 2011 Keskusverolautakunta rozhodol, že za knihy možno považovať len tlačené publikácie v papierovej podobe alebo vyhotovené obdobným spôsobom, a teda že audioknihy a digitálne knihy zachytené na fyzických nosičoch ako CD, CD-ROM alebo kóčoch USB nemožno považovať za „knihy“ v zmysle § 85a ods. 1 bodu 7 zákona o DPH.

15 Keskusverolautakunta tiež objasnil, že článok 98 ods. 2 prvý pododsek smernice o DPH v spojení s prílohou III bodom 6 tejto smernice, ako aj zásada daňovej neutrality nebránia uplatneniu štandardnej sadzby DPH na predaj kníh zachytených na inom fyzickom nosiči ako na papieri namiesto zníženej sadzby DPH, ktorá sa uplatňuje na knihy zachytené na papieri.

16 K podala odvolanie na Korkein hallinto-oikeus (Najvyšší správny súd), pričom žiadala jednak o zrušenie predbežného rozhodnutia Keskusverolautakunta a jednak o vydanie nového predbežného rozhodnutia, ktorým sa konštatuje, že knihy zachytené na inom fyzickom nosiči ako na papieri, akým je CD, CD-ROM, kúč USB alebo iný podobný výrobok, sa musia považovať za „knihy“ v zmysle § 85a ods. 1 bodu 7 zákona o DPH, ktorých predaj podlieha zníženej sadzbe DPH.

17 Podľa spoločnosti K je v rozpore so zásadou daňovej neutrality, keď český štát uplatňuje zníženú sadzbu DPH len na knihy zachytené na papieri a vylučuje knihy, ktoré sú zachytené na iných fyzických nosičoch.

18 Korkein hallinto-oikeus požiadal o názor Valtiovarainministeriö (ministerstvo financií). Toto ministerstvo konštatovalo, že daňové zaobchádzanie s knihami zachytenými na inom fyzickom nosiči ako na papieri je v jednotlivých členských štátoch Európskej únie rozdielne. Podľa Valtiovarainministeriö môžu české štáty zníženú sadzbu dane selektívne uplatniť na dodania tovaru a poskytnutia služieb uvedené v prílohe III smernice o DPH. České štáty disponujú v tejto súvislosti veľkou mierou voľnej úvahy. V tomto ohľade sú české štáty oprávnené uplatniť zníženú sadzbu DPH na knihy zachytené na papieri a štandardnú sadzbu na knihy, ktoré sú zachytené na iných fyzických nosičoch.

19 Za týchto okolností Korkein hallinto-oikeus rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. Bránia [článok 98 ods. 2 prvý pododsek a príloha III bod 6 smernice o DPH] pri zohľadnení zásady neutrality dane takej vnútroštátnej úprave, podľa ktorej sa na tlačenej knihy uplatňuje znížená sadzba dane z pridanej hodnoty, avšak na knihy uložené na iných fyzických nosičoch, ako sú CD alebo CD-ROM či kúč USB, sa uplatňuje štandardná sadzba [DPH]?

2. Je z hľadiska odpovede na predchádzajúcu otázku relevantné:

- či je kniha určená na čítanie alebo na počúvanie (audiokniha),
- či v prípade e-knihy alebo audioknihy, uloženej na CD alebo CD-ROMe, kúči USB alebo inom adekvátnom fyzickom nosiči, existuje tlačená kniha s rovnakým obsahom,
- že v prípade knihy uloženej na inom fyzickom nosiči než papier sa môžu využívať technické vlastnosti tohto nosiča, napríklad funkcie vyhadávania“

O prejudiciálnych otázkach

20 Svojimi otázkami, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 98 ods. 2 prvý pododsek a príloha III bod 6 smernice o DPH majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, podľa ktorej knihy zachytené na papieri podliehajú zníženej sadzbe DPH a knihy, ktoré sú zachytené na iných fyzických nosičoch, akými sú CD, CD-ROM alebo kúče USB, štandardnej sadzbe tejto dane a či je z hľadiska odpovede na túto otázku relevantný druh použitého fyzického nosiča, obsah predmetnej knihy alebo technické vlastnosti predmetného fyzického nosiča.

21 ?lánok 96 smernice o DPH stanovuje, že rovnaká štandardná sadzba DPH sa uplatňuje na dodania tovaru a poskytnutia služieb.

22 Odchylné od tejto zásady ?lánok 98 ods. 1 tejto smernice priznáva ?lenským štátom možnosť uplatniť jednu alebo dve znížené sadzby DPH. Podľa druhého odseku prvého pododseku tohto ?lánku sa znížené sadzby DPH môžu uplatniť len na dodania tovarov a poskytnutia služieb, ktoré patria do kategórií uvedených v prílohe III smernice o DPH.

23 ?o sa týka uplatnenia znížených sadzieb DPH na tieto kategórie, z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že ?lenským štátom prináleží, s výhradou dodržania zásady daňovej neutrality, ktorá je vlastná spoločnému systému DPH, aby z dodaní tovarov a poskytnutí služieb uvedených v týchto kategóriách prílohy III smernice o DPH presnejšie určili tie, na ktoré sa uplatní znížená sadzba DPH (pozri v tomto zmysle rozsudky *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien* C-442/05, EU:C:2008:184, body 42 a 43, ako aj *Pro Med Logistik*, C-454/12 a C-455/12, EU:C:2014:111, bod 44).

24 ?o sa týka zásady daňovej neutrality, treba pripomenúť, že táto bráni najmä tomu, aby sa s podobnými tovarmi alebo poskytnutiami služieb, ktoré si navzájom konkurujú, zaobchádzalo rôzne z hľadiska DPH (pozri rozsudky *Komisia/Francúzsko*, C-384/01, EU:C:2003:264, bod 25, ako aj *The Rank Group*, C-259/10 a C-260/10, EU:C:2011:719, bod 32 a citovaná judikatúra).

25 Na účely určenia, či sú tovary alebo poskytnutia služieb podobné, je potrebné v zásade zohľadniť hľadisko vnímania priemerného spotrebiteľa. Tovary alebo poskytnutia služieb sú podobné, ak majú analogické vlastnosti a zodpovedajú tým istým potrebám spotrebiteľa, a to v závislosti od kritéria porovnateľnosti pri používaní, a ak existujúce rozdiely podstatným spôsobom neovplyvujú rozhodnutie priemerného spotrebiteľa uprednostniť jeden alebo druhý z uvedených tovarov alebo poskytnutí služieb (pozri v tomto zmysle rozsudok *The Rank Group*, EU:C:2011:719, body 43 a 44).

26 Treba uviesť, že pred zmenou a doplnením, ktoré zaviedla smernica 2009/47, sa v prílohe III bode 6 smernice o DPH uvádzalo „dodanie kníh...“. Smernica 2009/47 zmenila a doplnila znenie bodu 6 prílohy III smernice o DPH tak, že v súčasnosti zahŕňa do zoznamu tovarov alebo služieb, na ktoré možno uplatniť zníženú sadzbu DPH „dodanie kníh... na všetkých fyzických nosičoch“.

27 Teda otázka, ktorá vzniká, znie, či na základe tejto zmeny ?lenský štát, ktorý sa rozhodol, že dodanie tlačiených kníh podlieha zníženej sadzbe DPH, je z tohto dôvodu povinný rozšíriť uplatnenie tejto zníženej sadzby aj na dodanie kníh na akomkoľvek inom fyzickom nosiči ako na papieri.

28 V tomto ohľade treba uviesť, tak ako poznamenala Európska komisia na pojednávaní, že ani zo znenia smernice 2009/47, ani z prípravných prác k tejto smernici nevyplýva, že normotvorca Únie zmenou bodu 6 prílohy III smernice o DPH zamýšľal donútiť ?lenské štáty, aby uplatnili rovnakú zníženú sadzbu DPH na všetky knihy, bez ohľadu na fyzický nosič, na ktorom sú zachytené.

29 V každom prípade s ohľadom na judikatúru Súdneho dvora citovanú v bode 23 tohto rozsudku, keďže sa príloha III bod 6 smernice o DPH obmedzuje na úpravu dodania kníh na všetkých fyzických nosičoch, prináleží ?lenským štátom, s výhradou dodržania zásady daňovej neutrality, ktorá je vlastná spoločnému systému DPH, aby určili fyzické nosiče, na ktoré sa uplatní znížená sadzba DPH.

30 V tomto ohľade treba zhodne s írskou vládou a tak, ako uviedol generálny advokát v bode 54 svojich návrhov, objasniť, že v prípade, o aký ide vo veci samej, s ohľadom na skutočnosť, že posúdenie priemerného spotrebiteľa sa môže meniť v závislosti od prípadne odlišného stupňa rozšírenia nových technológií na každom vnútroštátnom trhu a od dostupnosti technických zariadení, ktoré spotrebiteľovi umožňujú čítať alebo poúvať knihy zachytené na iných fyzických nosičoch ako na papieri, treba vziať do úvahy priemerného spotrebiteľa každého členského štátu.

31 Za týchto podmienok prináleží vnútroštátnemu súdu, aby preskúmal, tak ako bolo uvedené v bode 25 tohto rozsudku, či knihy zachytené na papieri a knihy zachytené na iných fyzických nosičoch predstavujú výrobky, ktoré môže priemerný spotrebiteľ považovať za podobné. Prináleží tomuto súdu, aby na tento účel vyhodnotil, či tieto knihy majú analogické vlastnosti a zodpovedajú tým istým potrebám spotrebiteľa, a to v závislosti od kritéria porovnateľnosti pri používaní, s cieľom preskúmať, či existujúce rozdiely ovplyvňujú podstatným alebo citlivým spôsobom rozhodnutie priemerného spotrebiteľa pre jednu alebo druhú z týchto kníh.

32 Táto odpoveď sa nemení v závislosti od druhu použitého nosiča, obsahu predmetnej knihy alebo technických vlastností dotknutého fyzického nosiča, pretože vnútroštátny súd musí okrem iného zohľadniť práve tieto okolnosti na účely posúdenia, či knihy zachytené na papieri a knihy zachytené na iných fyzických nosičoch predstavujú výrobky, ktoré môže priemerný spotrebiteľ považovať za podobné.

33 Pokiaľ sú tieto skutočnosti, tak ako uviedol generálny advokát v bode 62 svojich návrhov, rozhodujúce z pohľadu priemerného spotrebiteľa dotknutého členského štátu, je odôvodnené, že vnútroštátna právna úprava nepriznáva na dodanie kníh zachytených na iných nosičoch ako na papieri zníženú sadzbu DPH, ktorá sa uplatní na tlačenej knihy. Naopak, pokiaľ je pre spotrebiteľa v zásade dôležitý podobný obsah všetkých kníh bez ohľadu na ich nosič a vlastnosti, selektívne uplatnenie zníženej sadzby DPH nie je odôvodnené.

34 Zo všetkých vyššie uvedených úvah vyplýva, že na položené otázky treba odpovedať tak, že článok 98 ods. 2 prvý pododsek a príloha III bod 6 smernice o DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia, pokiaľ je dodržaná zásada daňovej neutrality vlastná spoločnému systému DPH, čo prináleží preskúmať vnútroštátnemu súdu, vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, podľa ktorej knihy zachytené na papieri podliehajú zníženej sadzbe DPH a knihy, ktoré sú zachytené na iných fyzických nosičoch, akými sú CD, CD-ROM alebo kúče USB, štandardnej sadzbe tejto dane.

O trovách

35 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdnym dvor (tretia komora) rozhodol takto:

§ 98 ods. 2 prvý pododsek a príloha III bod 6 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2009/47/ES z 5. mája 2009, sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia, pokiaľ je dodržaná zásada daňovej neutrality vlastná spoločnému systému dane z pridanej hodnoty, čo prináleží preskúmať vnútroštátnemu súdu, vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, podľa ktorej knihy zachytené na papieri podliehajú zníženej sadzbe DPH a knihy, ktoré sú zachytené na iných fyzických nosičoch, akými sú CD, CD-ROM alebo kľúč USB, štandardnej sadzbe tejto dane.

Podpisy

* Jazyk konania: fínčina.