

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 11. septembra 2014(*)

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Direktiva 2006/112/ES – člen 98(2) – Priloga III, točka 6 – Nižja stopnja DDV, ki se uporablja samo za knjige, tiskane na papir – Knjige, izdane na fizičnih nosilcih, ki niso papir, za katere se uporablja splošna stopnja DDV – Davčna nevtralnost“

V zadevi C-219/13,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Korkein hallinto-oikeus (Finska) z odločbo z dne 22. aprila 2013, ki je prispela na Sodišče 25. aprila 2013, v postopku, ki ga je sprožila

K Oy,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi M. Ilešič, predsednik senata, C. G. Fernlund (poročevalec), A. Ó Caoimh, sodnika, C. Toader, sodnica, in E. Jarašinas, sodnik,

generalni pravobranilec: P. Mengozzi,

sodna tajnica: C. Strömholm, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 13. marca 2014,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za finsko vlado H. Leppo, agentka,
- za nemško vlado T. Henze in K. Petersen, agenta,
- za estonsko vlado K. Kraavi-Käerdi in N. Grünberg, agentki,
- za grško vlado I. Bakopoulos, agent,
- za irsko vlado A. Joyce, agent, in C. Toland, BL, po pooblastilu L. Williams, solicitor,
- za Evropsko komisijo C. Soulay in I. Koskinen, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 14. maja 2014

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 98(2), prvi pododstavek, Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2009/47/ES z dne 5. maja 2009 (UL L 116, str. 18, v nadaljevanju: Direktiva o DDV), in točke 6 Priloge III k tej

direktivi.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru postopka, ki ga je družba K Oy (v nadaljevanju: K) sprožila zoper odločbo Keskusverolautakunta (centralni davčni odbor), v skladu s katero se nižja stopnja davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), določena za dobavo knjig, izdanih v papirnati obliki, ne more uporabiti za dobavo knjig, izdanih na fizičnih nosilcih, ki niso papir.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 96 Direktive o DDV določa:

„Države članice uporabljajo splošno stopnjo DDV, ki jo določi vsaka država članica kot odstotek od davčne osnove in je enaka za dobavo blaga in za opravljanje storitev.“

4 Člen 98(1) in (2) te direktive določa:

„1. Države članice lahko uporabljajo eno ali dve nižji stopnji.

2. Nižje stopnje se uporabljajo samo za dobave blaga in opravljanje storitev iz kategorij, določenih v Prilogi III.

Nižje davčne stopnje se ne uporabljajo za elektronsko opravljene storitve.“

5 Pred spremembo z Direktivo 2009/47 so bile v Prilogi III k Direktivi o DDV, ki vsebuje seznam dobav blaga in storitev, za katere se lahko uporabljajo nižje stopnje iz člena 98 te direktive, v točki 6 navedene:

„[D]obava, skupaj s knjižnično izposajo, knjig (vključno z brošurami, letaki in podobnim tiskanim gradivom, otroškimi slikanicami, vključno s tistimi za risanje ali barvanje, glasbenimi deli, tiskanimi ali v rokopisu, zemljevidi in hidrografskimi ali podobnimi kartami), časopisov in periodičnih publikacij, razen gradiv, ki so v celoti ali v pretežnem delu namenjena oglaševanju“.

6 V uvodni izjavi 4 Direktive 2009/47 je navedeno:

„Direktivo [o DDV] bi bilo treba spremeniti tudi zato, da bi dovolili uporabo nižjih davčnih stopenj oziroma izjeme v določenih posebnih okoliščinah, kjer so se takšne znižane stopnje ali izjeme stalno uporabljale že v preteklosti zaradi socialnih ali zdravstvenih razlogov, ter da bi sklicevanje na knjige iz Priloge III k navedeni direktivi prilagodili tehničnemu napredku.“

7 Od 1. junija 2009 se točka 6 Priloge III k Direktivi o DDV glasi:

„dobava, skupaj s knjižnično izposajo, knjig na vseh fizičnih nosilcih (vključno z brošurami, letaki in podobnim tiskanim gradivom, otroškimi slikanicami, vključno s tistimi za risanje ali barvanje, glasbenimi deli, tiskanimi ali v rokopisu, zemljevidi in hidrografskimi ali podobnimi kartami), časopisov in periodičnih publikacij, razen gradiv, ki so v celoti ali v pretežnem delu namenjena oglaševanju“.

Finsko pravo

8 Člen 1(1), točka 1, zakona 1501/1993 o davku na dodano vrednost (arvonlisäverolaki (1501/1993)) z dne 30. decembra 1993 je v različici, ki je veljala za davni leti 2011 in 2012 (v nadaljevanju: zakon o DDV), določal:

„[DDV] se v korist države obračunava v skladu s pogoji iz tega zakona:

(1) za vsako prodajo blaga in opravljanje storitev v okviru komercialne dejavnosti na Finskem“.

9 člen 84 zakona o DDV določa:

„Davčna stopnja znaša 23 [%] davčne osnove, če v členih 85 in 85a ni določeno drugače.“

10 člen 85a istega zakona določa:

„Davčna stopnja v višini 9 [%] davčne osnove se plača za opravljanje teh storitev ter za prodajo, pridobitev znotraj Skupnosti, prevzem iz carinskega skladišča in uvoz [tega blaga]:

[...]

(7) knjige;

[...]

Za knjige v smislu odstavka 1, točka 7, se ne štejejo:

1. publikacije, ki niso v tiskani ali podobni obliki;
2. periodične publikacije in
3. publikacije, ki pretežno vključujejo reklamne vsebine.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

11 K je družba, ki se ukvarja z založniško dejavnostjo, ki obsega izdajanje knjig s področja splošne literature in učenikov. Izdaja tudi zvočne knjige in e-knjige.

12 Iz spisa, predloženega Sodišču, izhaja, da so zvočne knjige in e-knjige, ki jih izdaja družba K, na voljo v elektronski obliki, shranjeni na CD-plošči, na CD-ROM-u, na USB-ključu ali na drugih podobnih fizičnih nosilcih, ki reproducirajo knjige, prvotno izdane v papirnatih obliki. Zvočna knjiga, namenjena poslušanju, z glasnim branjem reproducira zapisano besedilo tiskane knjige na fizičnem nosilcu, kot sta CD-plošča ali CD-ROM. E-knjiga ima v bistvu enako vsebino kot izvirno tiskana knjiga, po zunanosti in strukturi ji je na celoma enaka, shranjena je na fizičnem nosilcu, kot sta CD-plošča ali USB-ključ, in se lahko naloži na računalnik ali ustrezen italnik. Vendar se lahko elektronska različica knjige po vsebini in strukturi razlikuje od tiskane različice.

13 Družba K je pri Keskusverolautakunta vložila predlog za izdajo predhodne odločbe, ker je želela izvedeti, ali je mogoče knjige, izdane na drugih fizičnih nosilcih kot papirju, ki reproducirajo zapisano besedilo tiskane knjige, šteti za „knjige“ v smislu člena 85a(1), točka 7, zakona o DDV, pri prodaji katerih se uporablja nižja stopnja DDV.

14 V predhodni odločbi z dne 25. maja 2011 je Keskusverolautakunta zavzel stališče, da je za knjige mogoče šteti le tiskane ali v podobni obliki izdelane publikacije, tako da zvočnih knjig in e-knjig na fizičnih nosilcih, kot so CD-plošče, CD-ROM-i ali USB-ključ-i, ni mogoče šteti za „knjige“ v smislu člena 85a(1), točka 7, zakona o DDV.

15 Keskusverolautakunta je tudi pojasnil, da člen 98(2), prvi pododstavek, Direktive o DDV v povezavi s točko 6 Priloge III k tej direktivi in načelo davčne nevtralnosti ne preprečujeta tega, da se pri prodaji knjig, izdanih na fizičnih nosilcih, ki niso papir, namesto nižje davčne stopnje, ki se

uporablja za knjige, izdane v papirnati obliki, uporablja splošna stopnja DDV.

16 Družba K je na Korkein hallinto-oikeus (vrhovno upravno sodišče) vložila pritožbo, s katero predlaga, naj se, na eni strani, predhodna odločba Keskusverolautakunta odpravi in, na drugi strani, izda nova predhodna odločba, s katero naj se ugotovi, da je treba knjige, izdane na CD-plošči, CD-ROM-u, USB-ključu ali drugem podobnem fizičnem nosilcu, ki ni papir, šteti za „knjige“ v smislu člena 85a(1), točka 7, zakona o DDV, pri prodaji katerih se uporabi nižja davčna stopnja.

17 Po mnenju družbe K je to, da država članica nižjo stopnjo DDV uporablja zgolj za knjige, izdane v papirnati obliki, ne pa tudi za knjige, ki so na drugih fizičnih nosilcih, v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti.

18 Korkein hallinto-oikeus je za mnenje zaprosilo Valtiovarainministeriö (ministrstvo za finance). To je navedlo, da je davčna obravnava knjig, ki so shranjene na fizičnih nosilcih, ki ni papir, v državah članicah Evropske unije različna. Po navedbah Valtiovarainministeriö naj bi države članice nižjo stopnjo DDV za dobave blaga in storitev, ki so navedene v Prilogi III k Direktivi o DDV, lahko uporabljale selektivno. Države članice naj bi imele v zvezi s tem široko polje proste presoje. Upravičene naj bi bile, da nižjo stopnjo DDV uporabljajo za knjige, izdane v papirnati obliki, in splošno stopnjo za knjige na drugih fizičnih nosilcih.

19 V teh okoliščinah je Korkein hallinto-oikeus prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali člen 98(2), prvi pododstavek, [Direktive o DDV] in točka 6 Priloge III k tej direktivi [...] ob upoštevanju načela davčne nevtralnosti nasprotujeta nacionalni ureditvi, v skladu s katero se za tiskane knjige uporablja nižja stopnja DDV, za knjige, ki so izdane na drugih fizičnih nosilcih, kot so CD-plošče, CD-ROM-i in USB-ključ, pa splošna [stopnja DDV]?

2. Ali je odgovor na prvo vprašanje odvisen od tega,

- ali je knjiga namenjena branju ali poslušanju (zvočna knjiga);
- ali obstaja tiskana knjiga, ki ima enako vsebino kot knjiga, ki je izdana in se distribuira na CD-plošči, CD-ROM-u, USB-ključu ali drugem podobnem fizičnem nosilcu;
- da se lahko na fizičnem nosilcu, ki ni papir, izkoriščajo tehnične lastnosti tega nosilca, na primer funkcija iskanja?“

Vprašanja za predhodno odločanje

20 Predložitveno sodišče želi z vprašanjema, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu izvedeti, na eni strani, ali je treba člen 98(2), prvi pododstavek, Direktive o DDV in točka 6 Priloge III k tej direktivi razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni zakonodaji, kot je ta iz postopka v glavni stvari, ki za knjige, izdane v papirnati obliki, uporablja nižjo stopnjo DDV, za knjige na drugih fizičnih nosilcih, kot so CD-plošče, CD-ROM-i ali USB-ključ, pa splošno stopnjo DDV, in na drugi strani, ali se odgovor na to vprašanje lahko razlikuje glede na vrsto uporabljenega fizičnega nosilca, vsebino zadevne knjige ali tehnične lastnosti zadevnega fizičnega nosilca.

21 Člen 96 Direktive o DDV določa, da je splošna stopnja DDV enaka za dobavo blaga in opravljanje storitev.

22 Na podlagi člena 98(1) Direktive o DDV imajo države članice z odstopanjem od tega načela možnost uporabiti eno ali dve nižji stopnji DDV. V skladu z odstavkom 2, prvi pododstavek, tega člena se lahko nižje stopnje DDV uporabljajo samo za dobavo blaga in opravljanje storitev iz

kategorij, določenih v Prilogi III k tej direktivi.

23 Glede uporabe nižje stopnje DDV za te kategorije je iz sodne prakse Sodišča razvidno, da je pod pogojem spoštovanja načela davčne nevtralnosti, na katerem temelji skupni sistem DDV, v pristojnosti držav članic, da natančneje določijo, za katere dobave blaga in opravljanje storitev iz kategorij, določenih v Prilogi III k Direktivi o DDV, se uporablja nižja stopnja DDV (glej v tem smislu sodbi *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien*, C-442/05, EU:C:2008:184, točki 42 in 43, in *Pro Med Logistik*, C-454/12 in C-455/12, EU:C:2014:111, točka 44).

24 Glede načela davčne nevtralnosti je treba opozoriti, da ta nasprotuje temu, da se podobno blago ali podobne storitve, ki si medsebojno konkurirajo, z vidika DDV obravnavajo različno (glej sodbi *Komisija/Francija*, C-384/01, EU:C:2003:264, točka 25, in *The Rank Group*, C-259/10 in C-260/10, EU:C:2011:719, točka 32 in navedena sodna praksa).

25 Da bi se ugotovilo, ali so blago ali storitve podobni, je treba predvsem upoštevati stališče povprečnega potrošnika. Blago ali storitve so si podobni, če imajo podobne lastnosti in izpolnjujejo enake potrebe potrošnika glede na merilo primerljivosti njihove uporabe ter če obstoječe razlike ne vplivajo znatno na odločitev povprečnega potrošnika za eno ali drugo navedeno blago ali storitev (glej v tem smislu sodbo *The Rank Group*, EU:C:2011:719, točki 43 in 44).

26 Treba je poudariti, da je točka 6 Priloge III k Direktivi o DDV pred spremembo, vstavljeno z Direktivo 2009/47, zadevala „dobav[o] [...] knjig“. Z Direktivo 2009/47 je bilo besedilo točke 6 Priloge III k Direktivi o DDV spremenjeno tako, da je odslej na seznam blaga in storitev, ki so upravičeni do nižje stopnje DDV, vključena „dobava [...] knjig na vseh fizičnih nosilcih“.

27 Vprašanje, ki se postavlja, je torej, ali mora država članica, ki se je odločila, da bo za dobavo tiskanih knjig uporabljala nižjo stopnjo DDV, uporabo enake stopnje razširiti tudi na dobavo knjig na vseh fizičnih nosilcih, ki niso papir.

28 V zvezi s tem je treba poudariti, kot je na obravnavi tudi opozorila Evropska komisija, da niti besedilo Direktive 2009/47 niti pripravljeno gradivo za to direktivo ne kažeta na to, da je zakonodajalec Unije s spremembo točke 6 Priloge III k Direktivi o DDV želel državam članicam naložiti obveznost uporabe iste nižje stopnje DDV za vse knjige, ne glede na to, na katerem fizičnem nosilcu so izdane.

29 V vsakem primeru, ob upoštevanju sodne prakse Sodišča, navedene v točki 23 te sodbe – ker točka 6 Priloge III k Direktivi o DDV omenja le dobavo knjig na vseh fizičnih nosilcih – je pod pogojem spoštovanja načela davčne nevtralnosti, na katerem temelji skupni sistem DDV, v pristojnosti držav članic, da določijo, za katere fizične nosilce se uporabi nižja stopnja DDV.

30 V tem okviru je treba pojasniti, tako kot sta to storila irska vlada in generalni pravobranilec v točki 54 sklepnih predlogov, da je treba v primeru, kot je ta v postopku v glavni stvari, kot referenco uporabiti povprečnega potrošnika v posamezni državi članici, saj se lahko presoja povprečnega potrošnika razlikuje glede na morebitno različno stopnjo prodora novih tehnologij na posamezne nacionalne trge in večjo ali manjšo dostopnost tehničnih naprav, ki temu potrošniku omogočajo uporabo knjig, izdanih na fizičnih nosilcih, ki niso papir.

31 V teh okoliščinah mora predložitveno sodišče preveriti, kot je bilo opozorjeno v točki 25 te sodbe, ali so knjige, izdane v papirnati obliki, in knjige na drugih fizičnih nosilcih proizvodi, ki bi jih povprečen potrošnik lahko štel za podobne. Da bi ugotovilo, ali obstoječe razlike znatno ali obutno vplivajo na odločitev povprečnega potrošnika za eno ali drugo vrsto knjige, mora to sodišče ugotoviti, ali imajo te knjige podobne lastnosti in izpolnjujejo enake potrebe glede na

merilo primerljivosti njihove uporabe.

32 Ta odgovor pa se ne razlikuje glede na vrsto uporabljenega nosilca, vsebino zadevne knjige ali tehnične lastnosti zadevnega fizičnega nosilca, saj so to take okoliščine, ki jih mora predložitveno sodišče med drugimi upoštevati pri presoji, ali so knjige v papirnati obliki in knjige na drugih fizičnih nosilcih taki proizvodi, ki bi jih povprečen potrošnik lahko štel za podobne.

33 Če so – kot je generalni pravobranilec poudaril v točki 62 sklepnih predlogov – te okoliščine z vidika povprečnega potrošnika zadevne države članice odločilne, nacionalna zakonodaja za dobavo knjig, shranjenih na nosilcih, ki niso papir, utemeljeno ne določa nižje stopnje DDV, ki se sicer uporablja za tiskane knjige. Nasprotno, če je za tega potrošnika zlasti pomembna podobna vsebina vseh knjig, ne glede na njihov nosilec ali njihove lastnosti, potem selektivna uporaba nižje stopnje DDV ni upravičena.

34 Iz vsega navedenega izhaja, da je na postavljeni vprašanji treba odgovoriti, da je treba člen 98(2), prvi pododstavek, Direktive o DDV in točka 6 Priloge III k tej direktivi razlagati tako, da ne nasprotujeta nacionalni zakonodaji, kot je ta iz postopka v glavni stvari, ki za knjige, izdane v papirnati obliki, uporablja nižjo stopnjo DDV, za knjige na drugih fizičnih nosilcih, kot so CD-plošče, CD-ROM-i ali USB-kljuke, pa splošno stopnjo DDV, pod pogojem, da se spoštuje načelo davčne nevtralnosti, na katerem temelji skupni sistem DDV, kar mora preveriti predložitveno sodišče.

Stroški

35 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališev, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

Člen 98(2), prvi pododstavek, Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2009/47/ES z dne 5. maja 2009, in točka 6 Priloge III k tej direktivi je treba razlagati tako, da ne nasprotujeta nacionalni zakonodaji, kot je ta iz postopka v glavni stvari, ki za knjige, izdane v papirnati obliki, uporablja nižjo stopnjo davka na dodano vrednost, za knjige na drugih fizičnih nosilcih, kot so CD-plošče, CD-ROM-i ali USB-kljuke, pa splošno stopnjo davka na dodano vrednost, pod pogojem, da se spoštuje načelo davčne nevtralnosti, na katerem temelji skupni sistem davka na dodano vrednost, kar mora preveriti predložitveno sodišče.

Podpisi

* Jezik postopka: finščina.