

PRESUDA SUDA (četvrto vijeće)

5. ožujka 2015.(*)

„Povreda obveze države članice – Oporezivanje – PDV – Primjena snižene stope – Isporuka digitalnih ili elektroničkih knjiga“

U predmetu C-479/13,

povodom tužbe zbog povrede obveze države članice podnesene 6. rujna 2013. na temelju članka 258. UFEU-a,

Europska komisija, koju zastupaju C. Soulay i F. Dintilhac, u svojstvu agenata, s izabranom adresom za dostavu u Luxembourg,

tužitelj,

protiv

Francuske Republike, koju zastupaju D. Colas i J.-S. Pilczer, u svojstvu agenata,

tuženika,

koju podupire:

Kraljevina Belgija, koju zastupaju M. Jacobs i M. J.-C. Halleux, u svojstvu agenata,

intervenijent,

SUD (četvrto vijeće),

u sastavu: L. Bay Larsen, predsjednik vijeća, K. Jürimäe, J. Malenovský, M. Safjan i A. Prechal (izvjestiteljica), suci,

nezavisni odvjetnik: P. Mengozzi,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

odluživši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odlučiti bez njegova mišljenja,

donosi sljedeću

Presudu

1 Svojom tužbom Europska komisija zahtijeva od Suda da utvrdi da je Francuska Republika, primjenjujući sniženu stopu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) na isporuku digitalnih (ili elektroničkih) knjiga, povrijedila obveze koje ima na temelju članka 96. i 98. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (JO L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.),

kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2010/88/EU od 7. prosinca 2010. (SL L 326, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 361., u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u), u vezi s Prilozima II. i III. toj direktivi i Provedbenom uredbom Vijeća (EU) br. 282/2011 od 15. ožujka 2011. o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112 (SL L 77, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 375.).

Pravni okvir

Pravo Unije

2 Članak 14. Direktive o PDV-u u stavku 1. predviđa:

„Isporuka robe’ znači prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik.“

3 Na temelju članka 24. stavka 1. te direktive:

„Isporuka usluga’ znači svaka transakcija koja ne čini isporuku robe.“

4 Članak 96. navedene direktive glasi:

„Države članice primjenjuju standardnu stopu PDV-a, koju sve države članice utvrđuju kao postotak oporezivog iznosa i koja je jednaka i za isporuku roba i za isporuku usluga.“

5 U članku 98. stavcima 1. i 2. iste direktive predviđeno je:

„1. Države članice mogu primijeniti jednu ili dvije snižene stope.

2. Snižene stope primjenjuju se samo na isporuke robe ili usluga u kategorijama navedenim u Prilogu III.

Snižene stope ne primjenjuju se na elektroničke isporučene usluge.“

6 U Prilogu II. Direktivi o PDV-u, koji sadrži „[o]kvirni popis elektroničkih isporučenih usluga iz članka 58. i članka 59. stavka 1. točke (k)“, pri čemu se ta dva članka odnose na utvrđenje mjesta isporuke usluga osobama koje nisu porezni obveznici, u točki 3. navodi se:

„nabava slika, teksta i informacija te stavljanje na raspolaganje baza podataka“.

7 U prvotnoj verziji Direktive 2006/112, u Prilogu III., koji sadrži popis isporuka robe i usluga na koje je moguće primijeniti snižene stope iz članka 98. te direktive, u točki 6. navodi se:

„nabava, zajedno s knjižničnom posudbom, knjiga (uključujući brošure, letke i slične tiskane materijale, dječje slikovnice, kao i one namijenjene crtanju ili bojanju, glazbena djela, tiskana ili u rukopisu, zemljovide i hidrografske ili slične karte), novina i periodičnih publikacija, osim materijala koji je u cijelosti ili pretežito posvećen oglašavanju“.

8 Direktiva 2006/112 izmijenjena je Direktivom Vijeća 2009/47/EZ od 5. svibnja 2009. (SL L 116, str. 18.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 286.). Uvodna izjava 4. Direktive 2009/47 određuje:

„Direktivu 2006/112/EZ treba dalje izmijeniti kako bi se omogućila primjena sniženih stopa ili izuzeća u ograničenom broju posebnih situacija iz socijalnih i zdravstvenih razloga, te kako bi se uputa na knjige iz Priloga III. razjasnila i ažurirala u skladu s tehničkim napretkom.“

9 Od 1. lipnja 2009., dana stupanja na snagu Direktive 2009/47, točka 6. Priloga III. Direktivi o

PDV-u glasi kako slijedi:

„[I]sporuka, uključujući posudbu iz knjižnica knjiga u svim fizičkim oblicima (uključujući brošure, letke i slične tiskane materijale, dječje slikovnice, crtanke ili bojanke, glazbene note u tiskanom obliku ili u obliku rukopisnih bilješki, zemljopisne karte te hidrografske ili slične grafičke prikaze), novina i časopisa, osim materijala koji je u cijelosti ili većim dijelom posvećen oglašavanju“.

10 Provedbena uredba br. 282/2011 u članku 7. stavcima 1. i 2. predviđa:

„1. ‚Elektroničke isporučenjene usluge‘, kako je navedeno u Direktivi [o PDV-u] uključuju usluge koje su dostavljene putem interneta ili putem elektroničke mreže, a čija priroda omogućava da se u velikoj mjeri obavljaju automatizirano i s minimalnim povjekovim sudjelovanjem, te u odsutnosti informacijske tehnologije ne bi mogle opstati.

2. Stavak 1. obuhvaća, posebno sljedeće:

[...]

(f) upute navedene u Prilogu I.“

11 U Prilogu I. Provedbenoj uredbi br. 282/2011, naslovljenom „Članak 7. ove Uredbe“, u točki 3. navodi se:

„Točka 3. Priloga II. Direktivi [o PDV-u]:

[...]

c) digitaliziran sadržaj knjiga ili drugih elektroničkih publikacija;

[...]“

Francusko pravo

12 U članku 278.0. a Općeg poreznog zakonika (Code général des impôts), u verziji koja je bila na snazi u vrijeme isteka roka određenog u obrazloženom mišljenju upućenom Francuskoj Republici 25. listopada 2012. (u daljnjem tekstu: CGI), predviđeno je:

„[PDV] se plaća po sniženoj stopi od 5,5 % za:

A. – transakcije kupnje, uvoza, stjecanja robe unutar Zajednice, prodaje, isporuke, komisijske provizije, posredovanja ili slične transakcije koje se odnose na:

[...]

3. knjige, uključujući njihovu posudbu. Ova točka 3. primjenjuje se na knjige otisnute u bilo kojem fizičkom obliku, uključujući one koje su isporučene preuzimanjem.

[...]“

Predsudski postupak i postupak pred Sudom

13 Komisija je smatrala da je proširenje mogućnosti primjene snižene stope za transakcije koje se odnose na knjige isporužene preuzimanjem, pri čemu je oporezivi događaj nastao 1. siječnja 2012., protivno Direktivi o PDV-u. Slijedom toga je Francuskoj Republici 4. srpnja 2012. uputila pisanu opomenu. Ta je država članica odgovorila dopisom od 3. kolovoza 2012.

14 Dana 25. listopada 2012. Komisija je uputila obrazloženo mišljenje u kojem je pozvala Francusku Republiku da poduzme mjere potrebne za usklađivanje s direktivom u roku od mjesec dana od njegovog zaprimanja. Ta je država članica odgovorila na isto dopisom od 23. studenoga 2012.

15 S obzirom na to da nije bila zadovoljna objašnjenjima koja je dala Francuska Republika, Komisija je odlučila podnijeti predmetnu tužbu.

16 Odlukom predsjednika Suda od 6. veljače 2014. Kraljevini Belgiji dopušteno je sudjelovanje u postupku u potporu zahtjevu Francuske Republike.

O tužbi

Uvodna razmatranja

17 Komisija navodi da isporuka digitalnih ili elektroničkih knjiga znači isporuka knjiga u elektroničkom obliku koje se mogu čitati na računalu, pametnom telefonu, čitaču elektroničkih knjiga ili bilo kojem drugom uređaju za čitanje, uz naknadu, i koja se izvršava preuzimanjem ili prijenosom podataka bez njihovog prethodnog pohranjivanja (*streaming*) s internetske stranice (u daljnjem tekstu: isporuka elektroničkih knjiga).

18 Francuska Republika ističe da je definicija digitalnih ili elektroničkih knjiga na koje se sukladno članku 278. a CGI-a može primijeniti snižena stopa PDV-a stroža od one koju je utvrdila Komisija. Ta država članica smatra da se snižena stopa PDV-a primjenjuje, sukladno toj odredbi, isključivo na tzv. „homotetične“ knjige, odnosno na knjige koje su istovjetne tiskanim knjigama ili onima koje su isporužene u drugom fizičkom obliku i koje se razlikuju od potonjih samo po nekim elementima u odnosu na svoj format.

19 U tom pogledu valja navesti da okolnost da se članak 278. a CGI-a, u odnosu na digitalne ili elektroničke knjige, primjenjuje isključivo na tzv. „homotetične“ knjige ne dovodi, sama za sebe, do zaključka da je Komisija svojom tužbom nužno zahvatila širu kategoriju digitalnih ili elektroničkih knjiga od one na koju se, sukladno toj odredbi, primjenjuje snižena stopa PDV-a. Ustvari, digitalne ili elektroničke knjige na koje se odnosi tužba Komisije definirane su prema načinu na koji su isporužene. Francuska Republika nije osporila da su, prema tom kriteriju, homotetične knjige kategorija knjiga na koje upućuje Komisija u svojoj tužbi.

20 Nadalje, bez obzira na to što se u članku 278. a CGI-a upotrebljava pojam „preuzimanja“, ta država članica ne tvrdi da je isporuka knjiga prijenosom podataka bez njihovog prethodnog pohranjivanja isključena iz područja primjene te odredbe.

21 U tim uvjetima nema razloga da se ispitivanje tužbe ograniči na jednu kategoriju digitalnih ili elektroničkih knjiga koja je uža od one na koju upućuje Komisija u svojoj tužbi.

O meritumu

22 Komisija ističe da primjena snižene stope PDV-a na isporuku elektroničkih knjiga od strane Francuske Republike nije u skladu s člancima 96. i 98. Direktive o PDV-u, u vezi s njezinim Prilogima II. i III. te Provedbenom uredbom br. 282/2011.

23 Ta institucija upućuje na to da se, sukladno članku 98. stavku 2. prvom podstavku Direktive o PDV-u, snižene stope PDV-a mogu primijeniti samo na isporuke robe ili usluga u kategorijama navedenim u Prilogu III. Međutim, isporuka elektroničkih knjiga ne ulazi u područje primjene navedenog priloga i na nju se stoga ne može primijeniti snižena stopa PDV-a. To tumačenje potkrijepljeno je člankom 98. stavkom 2. drugim podstavkom Direktive o PDV-u, prema kojemu se snižena stopa PDV-a ne primjenjuje na usluge isporužene elektroničkim putem.

24 Francuska Republika, koju podupire Kraljevina Belgija, osporava tumačenje relevantnih odredaba Direktive o PDV-u koje je dala Komisija. Te države članice smatraju da isporuka elektroničkih knjiga ulazi u točku 6. Priloga III. Direktivi o PDV-u i, slijedom toga, da se na nju može primijeniti snižena stopa PDV-a.

25 U tom pogledu, valja podsjetiti da je u članku 96. Direktive o PDV-u predviđeno da se jednaka stopa PDV-a, i to standardna stopa, primjenjuje za isporuku roba i za isporuku usluga. Odstupajući od tog načela, u članku 98. stavku 1. te direktive državama članicama je dana mogućnost da primijene jednu ili dvije snižene stope PDV-a. Sukladno odredbi stavka 2. prvog podstavka tog članka, snižene stope PDV-a primjenjuju se samo na isporuke robe ili usluga u kategorijama navedenim u Prilogu III. Direktivi o PDV-u (presuda K, C-219/13, EU:C:2014:2207, t. 21. i 22.).

26 Što se tiče argumenta koji su istaknule Francuska Republika i Kraljevina Belgija, prema kojem je isporuka elektroničkih knjiga obuhvaćena točkom 6. Priloga III. Direktivi o PDV-u, valja podsjetiti na to da radi utvrđivanja dosega neke odredbe prava Unije valja istodobno voditi računa o njezinom tekstu, o njezinom kontekstu i o njezinim ciljevima (vidjeti osobito presudu NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, t. 23. i navedenu sudsku praksu).

27 Valja navesti da se u tom Prilogu III., u njegovoj točki 6., u kategoriji usluga na koje je moguće primijeniti snižene stope PDV-a, izrijeком navodi: „isporuka knjiga u svim fizičkim oblicima“. Stoga, iz odredbe te točke proizlazi da se snižena stopa PDV-a može primijeniti na transakciju koja se sastoji od isporuke knjige u fizičkom obliku. Kao što to Komisija osnovano navodi, svakim drukčijim tumačenjem izgubio bi se smisao navoda „u svim fizičkim oblicima“ koji je sadržan u istoj točki.

28 Iako je za elektroničku knjigu, kako bi se mogla čitati, potrebno fizičko sredstvo kao što je to računalo, takvo sredstvo nije, međutim, uključeno u isporuku elektroničkih knjiga.

29 Iz toga slijedi da, imajući u vidu tekst točke 6., područje primjene te odredbe ne uključuje isporuku elektroničkih knjiga.

30 To je tumačenje potkrijepljeno kontekstom navedene odredbe. Naime, odredba predstavlja odstupanje od načela prema kojem države članice primjenjuju standardnu stopu PDV-a na transakcije koje se oporezuju tim porezom i treba ju, stoga, strogo tumačiti (vidjeti osobito presudu Komisija/Španjolska, C-360/11, EU:C:2013:17, t. 18. i navedenu sudsku praksu).

31 Točno je, kako to osnovano ističu Francuska Republika i Kraljevina Belgija, da je, nakon izmjene koja je uvedena Direktivom 2009/47, proširenjem područja primjene točke 6. Priloga III. Direktivi o PDV-u na „isporuku knjiga u svim fizičkim oblicima“ zakonodavac Europske unije želio da se uputa na pojam „knjige“, koja je sadržana u toj točki, razjasni i ažurira u skladu s tehničkim

napretkom.

32 Također, kao što je to osnovano istaknula Francuska Republika, donošenjem Priloga III. Direktivi 2006/112 navedeni je zakonodavac želio da se na osnovnu robu te na robu i usluge kojima se postižu socijalni ili kulturni ciljevi može primijeniti smanjena stopa PDV-a, sve dok ne predstavljaju nikakvu ili malu opasnost narušavanja tržišnog natjecanja (vidjeti u tom smislu presudu Komisija/Nizozemska, C-41/09, EU:C:2011:108, t. 52.).

33 Međutim, ostaje činjenica, kao što proizlazi iz članka 98. stavka 2. drugog podstavka Direktive o PDV-u, da je zakonodavac Unije također odlučio isključiti svaku mogućnost primjene snižene stope PDV-a na „elektroničke isporučene usluge“.

34 Međutim, isporuka elektroničkih knjiga predstavlja „elektronički isporučenu uslugu“ u smislu tog članka 98. stavka 2. drugog podstavka.

35 Naime, s jedne strane, sukladno članku 24. stavku 1. Direktive o PDV-u „isporuka usluga“ znači svaka transakcija koja ne čini isporuku robe, dok sukladno članku 14. stavku 1. te direktive „isporuka robe“ znači prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik. Međutim, suprotno onome što ističe Francuska Republika, isporuka elektroničkih knjiga ne može se smatrati „isporukom robe“ u smislu te potonje odredbe jer se elektronička knjiga ne može kvalificirati kao materijalna imovina. Ustvari, kao što to proizlazi iz točke 28. ove presude, fizičko sredstvo koje omogućuje čitanje knjige, koje se može kvalificirati kao „materijalna imovina“, nije uključeno u isporuku. Slijedom toga, na temelju tog članka 24. stavka 1., isporuka elektroničkih knjiga mora se kvalificirati kao isporuka usluga.

36 S druge strane, sukladno članku 7. stavku 1. Provedbene uredbe br. 282/2011, elektronički isporučene usluge u smislu Direktive o PDV-u znači „usluge koje su dostavljene putem interneta ili putem elektroničke mreže, a čija priroda omogućava da se u velikoj mjeri obavljaju automatizirano i s minimalnim povjekovim sudjelovanjem te u odsutnosti informacijske tehnologije ne bi mogle opstati“. Valja navesti da isporuka elektroničkih knjiga odgovara toj definiciji.

37 To je tumačenje potkrijepljeno točkom 3. Priloga II. Direktivi o PDV-u, u vezi s člankom 7. stavcima 1. i 2. spomenute provedbene uredbe te točkom 3. njezinog Priloga I., iz koje proizlazi da isporuka digitaliziranog sadržaja knjiga predstavlja takvu uslugu.

38 Tome se ne protivi činjenica da je Prilog II. Direktivi o PDV-u sadrži okvirni popis elektronički ispučenih usluga iz članka 58. i članka 59. prvog podstavka točke (k) Direktive o PDV-u. Ustvari, okolnost da su u tom prilogu popisane elektronički ispučene usluge koje su relevantne za primjenu njegovih dviju posljednjih odredbi ne utječe na narav tih usluga.

39 Štoviše, kao što to proizlazi iz sadržaja članka 7. stavka 1. Provedbene uredbe br. 282/2011, upućivanje, koje je u kontekstu te odredbe izvršeno na usluge popisane u točki 3. Priloga II. Direktivi o PDV-u, služi kako bi se utvrdile elektronički ispučene usluge koje su općenito uređene Direktivom o PDV-u, a ne samo određenim odredbama te direktive.

40 Posljedično, s obzirom na to da je isporuka elektroničkih knjiga „elektronički ispučena usluga“ u smislu članka 98. stavka 2. drugog podstavka Direktive o PDV-u i da ta odredba isključuje svaku primjenu snižene stope PDV-a na takve usluge, točka 6. Priloga III. Direktivi o PDV-u ne može se tumačiti tako da je u njezino područje primjene uključena i isporuka elektroničkih knjiga, a da se pritom ne povrijedi namjera zakonodavca Unije da se na te usluge ne primijeni snižena stopa PDV-a.

41 Slijedom navedenoga, vodeći računa o sadržaju točke 6. Priloga III. Direktivi o PDV-u,

njegovom kontekstu i ciljevima uredbe u kojoj se ta odredba nalazi, tu točku se ne može tumačiti tako da je u njezino područje primjene uključena isporuka elektroničkih knjiga.

42 Suprotno navodima Francuske Republike i Kraljevine Belgije, takvo tumačenje nije dovedeno u pitanje na temelju porezne neutralnosti koje je u području PDV-a uveo zakonodavac Unije kao izraz općeg načela jednakog postupanja (presuda NCC Construction Danmark, EU:C:2009:669, t. 41. i navedena sudska praksa).

43 Naime, načelo porezne neutralnosti ne dopušta da se proširi područje primjene snižene stope PDV-a, a da za to ne postoji jasna odredba (vidjeti u tom smislu presudu Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, t. 50. i navedenu sudsku praksu). Međutim, točka 6. Priloga III. Direktivi o PDV-u nije odredba kojom se na jasan način proširuje područje primjene snižene stope PDV-a na isporuku elektroničkih knjiga. Suprotno tome, kako to proizlazi iz točke 41. ove presude, takva isporuka ulazi u područje primjene te odredbe.

44 S obzirom na to da nije sporno da isporuka elektroničkih knjiga ne ulazi ni u koju drugu kategoriju isporuke usluga navedenu u Prilogu III. Direktivi o PDV-u, primjena snižene stope PDV-a na takvu isporuku nije u skladu s člankom 98. stavkom 2. Direktive o PDV-u.

45 Iz navedenoga proizlazi da je tužba Komisije osnovana.

46 Stoga, valja utvrditi da je, primjenjujući sniženu stopu PDV-a na digitalne ili elektroničke knjige, Republika Francuska povrijedila obveze koje ima na temelju članaka 96. i 98. Direktive o PDV-u vezi s Prilozima II. i III. tog direktivi i Provedbenom uredbom br. 282/2011.

Troškovi

47 Na temelju članka 138. stavka 1. Poslovnika, stranka koja ne uspije u postupku dužna je, na zahtjev protivne stranke, snositi troškove. Budući da je Komisija postavila zahtjev da se Francuskoj Republici naloži snošenje troškova i da ona nije uspjela u postupku, Francuskoj Republici nalaže se snošenje vlastitih troškova kao i troškove Komisije.

48 U skladu s člankom 140. stavkom 1. istog poslovnika, države članice koje su intervenirale u postupak snose vlastite troškove. Kraljevina Belgija će snositi vlastite troškove.

Slijedom navedenoga, Sud (četvrto vijeće) proglašava i presuđuje:

1. Primjenjujući sniženu stopu poreza na dodanu vrijednost na digitalne ili elektroničke knjige Francuska Republika povrijedila je obveze koje ima na temelju članaka 96. i 98. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2010/88/EU od 7. prosinca 2010., u vezi s Prilozima II. i III. navedenoj direktivi i Provedbenom uredbom Vijeća (EU) br. 282/2011 od 15. ožujka 2011. o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112.

2. Francuska Republika snosi vlastite troškove kao i troškove Europske komisije.

3. Kraljevina Belgija snosi vlastite troškove.

Potpisi

* Jezik postupka: francuski