

GENERALINIO ADVOKATO

PAOLO MENGOZZI IŠVADA,

pateikta 2014 m. gegužės 14 d.(1)

**Byla C-219/13**

**K Oy**

(*Korkein hallinto-oikeus* (Suomija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Direktyva 2006/112/EB ? Direktyva 2009/47/EB – Lengvatinio PVM tarifo taikymas tik spausdintiniams knygoms, išskyrus kitą pavidalų knygas (CD, CD-ROM, atmintukuose) – Konkretūs ir specifiniai aspektai – Mokesčių neutralumas“

## I – ?žanga

1. Ar nacionalinės teisės aktai, kuriais suteikiamas lengvatinis pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) tarifas tik spausdintiniams knygoms, išskyrus kitą pavidalų knygas, kaip antai CD, CD-ROM arba atmintukuose ?rašytas knygas, prieštarauja 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos(2) nuostatomis ir mokesčių neutralumo principui?
2. Iš esmės tokį klausimą *Korkein hallinto-oikeus* (Suomija) pateikė Teisingumo Teismui nagrinėdamas bendrovės *K Oy* (toliau – *K*) ir *Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö* (Suomijos mokesčių administratorius) ginčą dėl *Keskusverolautakunta* (Centrinis mokesčių komisija) išankstinio sprendimo, kuriuo 2011 m. ir 2012 m. mokestiniais metais pastaroji atmetė *K* prašymą, kuriuo siekiama išsiaiškinti, ar lengvatinis 9 % PVM tarifas taikytinas šios bendrovės leidžiamoms ? laikmenas ?rašytoms garso ir skaitmeniniams knygoms, kuriose perteikiamas spausdintinis knygos tekstas.
3. Pirma, Centrinis mokesčių komisija nusprendė, kad knygomis laikomi tik spausdintiniai ar panašiai išleisti leidiniai, kaip tai suprantama pagal PVM ?statymo 1265/1997 (*arvonlisäverolain 1265/1997*) 85a straipsnio 1 dalies 7 punktą ir 3 dalį.
4. Antra, ši komisija nurodė, kad PVM direktyvos 98 straipsnio 2 dalies pirmoje pastraipoje ir III priedo 6 punkte, iš dalies pakeistame 2009 m. gegužės 5 d. Tarybos direktyva 2009/47/EB, iš dalies keičiančia nuostatas, susijusias su lengvatiniams pridėtinės vertės mokesčio tarifais(3), atsižvelgiant ? mokesčių neutralumo principą, nedraudžiama parduodant kitą pavidalų nei popierinių knygų taikyti standartinį, šiuo atveju – 23 %, PVM tarifą nuo apmokestinamosios vertės, o ne lengvatinį 9 % tarifą, taikomą nespausdintiniams knygoms. Iš tikrųjų, pasak Centrinės mokesčių komisijos, garso ir skaitmeninių knygų, ?rašytos ? laikmenos, kitų nei popierius, pagal savo pobūdį, savybes ir naudojimo būdą panašios ? elektronines knygas, kurioms pagal PVM direktyvos 98 straipsnio 2 dalies antrą pastraipą lengvatinis mokesčio tarifas netaikomas.

5. Todėl K pateikė *Korkein hallinto-oikeus* apeliacinį skundą dėl Centrinės mokesčių komisijos išankstinio sprendimo ir paprašė, pirma, panaikinti šį sprendimą ir, antra, pripažinti, kad garso ir kitokio pavidalo skaitmeninis knygos, kaip antai rašytos CD, CD-ROM ar atmintukuose, ar kiti panašūs prašyme aprašyti produktai yra laikomi spausdintinomis knygomis, kurias parduodant taikomas lengvatinis PVM tarifas, kaip tai suprantama pagal PVM įstatymo 1265/1997 85a straipsnio 1 dalies 7 punktą.

6. Paprašęs *Valtiovarainministeriö* (Finansų ministerija) pateikti nuomonę, o joje iš esmės pritarta Centrinės mokesčių komisijos pozicijai, *Korkein hallinto-oikeus* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„Ar [PVM] direktyvos 98 straipsnio 2 dalies [pirma] pastraipa ir jos III priedo 6 punktu, kuris pakeistas Direktyva 2009/47, atsižvelgiant į mokesčių neutralumo principą, draudžiama nacionalinis teisės nuostata, pagal kurią spausdintinoms knygoms taikomas lengvatinis PVM tarifas, o kitų pavidalų knygoms, kaip antai CD arba CD-ROM arba atmintukuose rašytoms, taikomas standartinis mokesčių tarifas?“

Ar atsakant į šį klausimą turi reikšmės tai:

- ar knyga yra skirta skaityti, ar klausyti (garso knyga),
- ar egzistuoja panašaus turinio spausdintinės knygos CD ar CD-ROM, [USB] atmintinėje rašyta ar kito atitinkamo pavidalo knyga ar garso knyga,
- ar galima naudotis kito nei popierinis pavidalas techninėmis savybėmis, kaip antai paieškos funkcija?“

7. Rašytines pastabas šiuo klausimu pateikė Suomijos, Vokietijos, Estijos, Airijos, Graikijos vyriausybės ir Europos Komisija.

8. Per 2014 m. kovo 13 d. vykusį posūdį šios suinteresuotosios šalys, išskyrus Vokietijos ir Estijos vyriausybes, kurioms niekas neatstovavo, buvo išklaustos.

## II – Analizė

9. PVM direktyvos 96 straipsnyje numatyta, kad prekių tiekimui ir paslaugų teikimui taikomas toks pats, t. y. standartinis, PVM tarifas.

10. Nukrypstant nuo šio principo PVM direktyvos 98 straipsnio 2 dalies pirmoje pastraipoje valstybės narės suteikta galimybė taikyti lengvatinius tarifus tik III priede nustatytoms kategorijoms priklausančių prekių tiekimui ar paslaugų teikimui.

11. Nors šio priedo 6 punkte iki jo dalinio pakeitimo Direktyva 2009/47 buvo numatytas „knygų <...> tiekimas“, šioje direktyvoje III priedo 6 punkto tekstas pakeistas, patikslinant, kad nuo šiol į jį įtraukiamas „visų pavidalų knygų <...> tiekimas“(4).

12. Kadangi Suomijos Respublika, kaip ir didžioji valstybių narių dauguma(5), neginčijamai nusprendė taikyti lengvatinį PVM tarifą spausdintinėms knygų tiekimui – be to, jau galiojant Šeštosios direktyvos 77/388/EEB(6) 12 straipsnio 3 dalies a punktui ir H priedo 6 punktui, kurie buvo priimti anksčiau nei PVM direktyvos 98 straipsnio 1 dalis ir III priedas, – prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo klausimu iš esmės siekia išsiaiškinti, ar dėl Direktyva 2009/47 padaryto dalinio pakeitimo valstybės narės privalo išplėsti tokio lengvatinio PVM tarifo taikymo sritį į jį įtraukdama ir kito pavidalo nei popierinį, kaip antai CD, CD-ROM arba USB

atmintin?je ?rašyt?, knyg? tiekim?.

13. Sprendimo pri?mimo proced?roje dalyvavusios vyriausyb?s ? š? klausim? si?lo atsakyti neigiamai. Savo argumentus iš esm?s jos grindžia tuo, kad lengvatinio PVM mokes?io taikyti neprivaloma, kad Direktyva 2009/47 padarytas dalinis pakeitimas yra visiškai techninio pob?džio ir kad n?ra galimyb?s palyginti popierini? knyg? ir kito pavidalo knyg? tiekimo. Tod?l lengvatin? PVM tarif? taikant tik popierin?ms knygoms mokes?i? neutralumo principas nepažeidžiamas. Bet kuriuo atveju vyriausyb?s tvirtina, jog valstyb?s nar?s ir nacionaliniai teismai privalo konkre?iai tikrinti, ar skirting? kategorij? knygų konkuruoja tarpusavyje.

14. Ta?iau savo rašytin?se pastabose Komisija nurod?, kad selektyviai taikant lengvatin? PVM tarif?, t. y. tik popierin?ms knygoms, pažeidžiamas Komisijos ir S?jungos teis?s akt? leid?jo tikslas, nustatytas priimant Direktyv? 2009/47, kuria iš dalies pakeistas PVM direktyvos III priedo 6 punktas, užtikrinti mokes?i? neutralumo principo taikym? visoms iš esm?s tokio paties turinio knygoms, neatsižvelgiant ? j? pavidal?.

15. Vis d?lto Komisija, perskai?iusi kit? suinteresuot?j? šali? pastabas, per pos?d? pageidavo patikslinti savo pozicij?. Kadangi gali b?ti taip, jog, priimdamas Direktyv? 2009/47, S?jungos ?statym? leid?jas nor?jo, kad ji skirt?si nuo 2008 m. liepos 7 d. Komisijos pasi?lymo d?l direktyvos, po kurio priimta Direktyva 2009/47(7), tuo, kad lengvatinio PVM tarifo taikymas neb?t? privalomas vis? knyg?, neatsižvelgiant ? j? pavidal?, tiekimui, tod?l Komisija tvirtina, kad Direktyvos 2006/112 98 straipsnio 2 dalies pirmoje pastraipoje ir Direktyva 2009/47 iš dalies pakeistame min?tos direktyvos III priedo 6 punkte *neb?tinai* draudžiama nacionalin?s teis?s aktuose lengvatin? PVM tarif? taikyti tik spausdintin?ms knygoms, išskyrus kito pavidalo iš esm?s tokio paties turinio knygas, *jeigu laikomasi mokes?i? neutralumo principo*.

16. Savo ruožtu pirmiausia nor??iau priminti, kad ir d?l Šeštosios direktyvos 77/388 H priedo ir d?l PVM direktyvos III priedo Teisingumo Teismas nusprend?, kad valstyb?ms nar?ms nedraudžiama selektyviai taikyti lengvatinio mokes?io tarifo tos pa?ios kategorijos paslaug? teikimui, jei tai nekelia konkurencijos iškreipimo pavojaus(8), t. y. jeigu laikomasi mokes?i? neutralumo principo, kuriuo grindžiama bendra PVM sistema(9).

17. Neseniai Teisingumo Teismas padar? išvad?, kad, valstyb?ms nar?ms naudojantis pripažinta galimybe selektyviai taikyti lengvatin? PVM tarif?, „taikomos dvi s?lygos: pirma, siekiant taikyti lengvatin? tarif?, reikia atskirti tik konkre?ius ir specifinius nagrin?jamos teikiam? paslaug? kategorijos aspektus; antra, laikytis mokes?i? neutralumo principo“(10).

18. Šios dvi s?lygos patvirtintos palyginti neseniai.

19. Iš tikr?j?, nors iki min?to Sprendimo *Komisija / Pranc?zija* (EU:C:2010:253) paskelbimo Teisingumo Teismas apribojo lengvatinio PVM tarifo taikym? „konkre?iems ir specifiniams“ tos pa?ios kategorijos paslaug? teikimo aspektams, kaip antai valstyb?ms nar?ms šia direktyva suteiktai veikimo laisvei, *jei laikomasi mokes?i? neutralumo principo*(11), šiuo sprendimu, patvirtintu min?tame Sprendime *Pro Med Logistik ir Pongratz* (EU:C:2014:111), tas apribojimas pakeistas ? *tikr? s?lyg?, atskir? nuo mokes?i? neutralumo principo laikymosi*, nuo kurios priklauso tos pa?ios kategorijos paslaug? teikimui selektyviai taikomas lengvatinis PVM tarifas(12).

20. Pasak Teisingumo Teismo, šiomis dviem s?lygomis siekiama užtikrinti, kad valstyb?s nar?s šia galimybe pasinaudot? tik tokiomis s?lygomis, kuriomis užtikrinama, kad pasirinktas lengvatinis tarifas taikomas paprastai ir teisingai ir kad užkertamas kelias bet kokiam galimam suk?iavimui, mokes?i? vengimui ar piktnaudžiavimui(13).

21. D?l „konkre?i? ir specifini? aspekt?“ pakeitimo ? atskir? tai pa?iai PVM direktyvos III priede

nurodytai kategorijai selektyviai taikomo lengvatinio PVM tarifo sąlygų šiek tiek stabdomas Teisingumo Teismo nagrinėjimas, kurį jis turi atlikti. Iš tikrųjų, nuo šiol toks nagrinėjimas tampa sisteminis, palyginti su ankstesniu, kai buvo siekiama patikrinti, ar laikomasi mokesčių neutralumo principo. Nors nuo tada, kai jis pakeistas tik selektyviai taikomo lengvatinio PVM tarifo sąlygų, Teisingumo Teismas visada tvirtino, kad su „konkrečiais ir specifiniais aspektais“ susijusi sąlyga gali būti vykdoma, šio naujo statuso pripažinimas reiškia, kad ji gali būti nevykdoma, todėl Teisingumo Teismas ir nacionaliniai teismai privalo būti išnagrinėti mokesčių neutralumo principo laikymosi sąlygų.

22. Todėl svarbu išnagrinėti abi tai pačias PVM direktyvos III priede nurodytai kategorijai selektyviai taikomo lengvatinio PVM tarifo sąlygas.

A – *Dėl tos pačios kategorijos prekių tiekimo „konkrečių ir specifinių aspektų“*

23. Nė vienai iš suinteresuotųjų šalių šioje byloje nekyla dvejonų dėl pirmosios sąlygos vykdymo. Iš tikrųjų, regis, visi – bent jau netiesiogiai – pripažįsta, kad kito pavidalo knygoms nei popierinės gali būti būdingi visų pavidalų kategorijos knygoms būdingi „konkrečios ir specifiniai aspektai“.

24. Reikėtų priminti, kad bylos, kuriose Teisingumo Teismas priėmė sprendimą dėl tokių tos pačios kategorijos, nurodytos Šeštosios direktyvos 77/388, būtent jos H priedo, arba vėliau PVM direktyvos III priedo nuostatose, „konkrečių ir specifinių aspektų“ buvimo ir juos nustatę, susijusios ir su prekių tiekimo, ir paslaugų teikimo kvalifikavimu.

25. Todėl Teisingumo Teismas pripažino, kad Prancūzijos Respublika pagrįstai taiko su prekių tiekimu susijusį lengvatinį tarifą tik vienam abonentui, kuriam suteikia teisę teikti minimalią energijos kiekį, nes taip apsiribojama konkrečiais ir specifiniais gamtinių dujų ir elektros energijos tiekimo aspektais(14).

26. Be to, dėl paslaugų teikimo Teisingumo Teismas nusprendė, kad valstybės narės leidžiama taikyti lengvatinį PVM tarifą konkrečioms ir specifiniams Šeštosios direktyvos 77/388 H priedo 2 punkte nurodyto vandens tiekimo „konkrečioms ir specifiniams aspektams“, kaip antai namų prijungimui(15), kad palaikyti gabenimas transporto priemone sudaro konkretų ir specifinį laidojimo ypatybų paslaugų teikimo elementą(16) arba kad iš teikiamų keleivių ir bagažo gabenimo paslaugų, nurodytų PVM direktyvos III priedo 5 punkte, keleivių gabenimo mieste taksi veikla turėtų būti šios kategorijos konkretus ir specifinis aspektas, nes ji identifikuojama kaip atskira nuo kito teikimo šios kategorijos paslaugų veikla(17).

27. Nieko nuostabaus, kad Teisingumo Teismas turėjo nustatyti „konkrečių ir specifinių aspektų“ kriterijų, kuriuo remiantis būtų galima selektyviai taikyti lengvatinį tarifą teikiamoms paslaugoms. Iš tikrųjų, dažnai bendrai nustatytiems teikiamų paslaugų, kaip antai „vandens tiekimo“ arba „keleivių ir jų bagažo gabenimo“, kategorijoms bendrai priklauso daugelis grandinių sandorių arba įvairių paslaugų teikimas.

28. Kaip iliustruoja su elektros energijos ir dujų tiekimu susijęs minėtas Sprendimas *Komisija / Prancūzija* (EU:C:2003:264), tokio teismo praktikę visada galima taikyti prekių tiekimui.

29. Taip pat reikėtų išsiaiškinti, ką reiškia tos pačios kategorijos, nurodytos PVM direktyvos III priede, „konkrečios ir specifiniai aspektai“, ir apibrėžti tokio „konkrečių ir specifinių aspektų“ nustatymą apimantį nagrinėjimą.

30. Šiuo klausimu iš minėto sprendimo *Komisija / Prancūzija* (EU:C:2010:253) ir *Pro Med Logistik ir Pongratz* (EU:C:2014:111), susijusių su kompleksinių paslaugų teikimu, matyti, kad

Teisingumo Teismas tikrina, ar nagrinėjimą „paslaugų, kaip tokių, galima identifikuoti atskirai nuo kitų šių „monių paslaugų“ (18) arba nuo kitų šios kategorijos paslaugų (19).

31. Priešingai, nei sivaizdavome, Teisingumo Teismas nenagrinėja ekonominiu požiūriu, ar galima identifikuoti paslaugų kaip tokių. Iš tikrųjų minėtame Sprendime *Komisija / Prancūzija* (EU:C:2010:253), susijusiame su laidojimo „monių“ teikiama palaikymo gabenimo transporto priemone paslauga, Teisingumo Teismas atmetė Komisijos teiginį, kad galimybė identifikuoti paslaugų kaip tokių reikėtų vertinti atsižvelgiant į vidutinio vartotojo lūkesčius ir ekonominiu požiūriu, taip siekiant patikrinti, ar iš kelių elementų sudarytas sandoris iš tikrųjų laikomas viena paslauga, kuri būtų bendrai apmokestinama, ar dviem, ar keliomis atskiromis paslaugomis, kurios gali būti skirtingai apmokestinamos.

32. Komisijos argumentas atmetimas grindžiamas tuo, kad tie argumentai susiję su valstybių narių naudojimosi PVM direktyva joms suteikta diskrecija taikyti lengvatinį PVM tarifų ribojimu, nes tokiai diskrecijai reikalingi bendri ir objektyvūs kriterijai (20). Taip pat tikėtina, kad, vertinant minėtos sąlygos vykdymą ekonominiu požiūriu, šis nagrinėjimas būtų susietas su nagrinėjimu, kai galima prižinti, ar laikomasi mokesčių neutralumo principo.

33. Tokiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas, remdamasis formaliais ir teisniais aspektais, kaip antai atitinkamos veiklos vienybės pobūdžiu, palyginti su kitomis „monių“ teikiamomis paslaugomis, ir (arba) konkrečiais teisės aktais, susijusiais su minėta paslauga arba į teikiamais ekonominės veiklos vykdytojais, pradėjo tikrinti, ar paslauga, kuriai valstybės narė taiko lengvatinį PVM tarifą, identifikuojama kaip tokia atskirai nuo kitų paslaugų (21).

34. Šie aspektai nėra nei ribojamieji, nei baigtiniai.

35. Dėl nagrinėjimams prekėms arba paslaugoms būdingų techninių skirtumų arba dėl su šių prekių arba paslaugų naudojimu susijusių objektyvių skirtumų taip pat turėtų būti galima nustatyti šios kategorijos – tos pačios kategorijos prekių tiekimo arba paslaugų teikimo – konkrečius ir specifinius aspektus, kuriais remiantis būtų galima pagrįsti selektyvų lengvatinio PVM tarifo taikymą.

36. Taigi visiškai manoma, kaip teigė Vokietijos ir Suomijos vyriausybės, kad šioje byloje bus nutarta, jog kito pavidalo knygoms, priešingai nei spausdintiniams knygoms, reikia specialaus skaityti skirto techninio prietaiso, todėl joms gali būti būdingi visų pavidalų knygų tiekimo „konkrečūs ir specifiniai aspektai“, o tokiu atveju būtų vykdyta Teisingumo Teismo praktikoje nustatyta sąlyga.

B – Dėl mokesčių neutralumo principo laikymosi

37. Remiantis teismo praktika, pagal mokesčių neutralumo principą, kuris būdingas bendrai PVM sistemai, PVM atžvilgiu visų pirma draudžiama skirtingai vertinti panašias prekes ar paslaugas, kurios konkuruoja tarpusavyje (22). Taigi tai yra bendrojo vienodo požiūrio principo atitikmuo PVM srityje (23).

38. Iš to matyti, kad jeigu prekės ar paslaugos panašios, joms turi būti taikomas vienodas PVM tarifas (24).

39. Tikrinant, ar nagrinėjamos prekės ar paslaugos yra panašios, pirmiausia reikia atsižvelgti į vidutinio vartotojo nuomonę, kad būtų galima nustatyti, ar šios prekės ar paslaugos tenkina tuos pačius vidutinio vartotojo poreikius, vengiant dirbtinio atskyrimo, pagrįsto nedideliais skirtumais (25).

40. Teisingumo Teismas taip pat nusprendė, kad dvi paslaugos yra panašios, kai turi panašią savybę ir, atsižvelgiant į palyginamumo naudojant kriterijų, tenkina panašius vartotojų poreikius ir kai egzistuojantys skirtumai nedaro didelės įtakos vidutinio vartotojo sprendimui naudotis viena ar kita iš šių paslaugų (26).

41. Kaip jau nurodžiau, šioje byloje suinteresuotosios šalys ilgai svarstė, ar priimdamas Direktyvą 2009/47, kuria PVM direktyvos III priedo 6 punkto trauktos „visų pavidalų knygos“, Sąjungos teisės aktų leidėjas ketino užtikrinti mokesčių neutralumo principo laikymąsi remdamasis prielaida, kad visos minėtame 6 punkte paminėtos knygos, neatsižvelgiant į jų pavidalą, yra panašios ir todėl tarpusavyje konkuruoja.

42. Nors iš esmės pastabas pateikusios vyriausybės mano, kad Sąjungos teisės aktų leidėjas neketino iš valstybių narių, įskaitant nacionalinius teismus, atimti diskrecijos ir priversti jų automatiškai išplėsti lengvatinio PVM tarifo, kurį jos turi teisę taikyti spausdintiniams knygų tiekimui, taikymo srities traukiant į jų kito pavidalo knygas, Komisija palaiko priešingą poziciją, kuri labiau patikslino per posėdį.

43. Kaip teigė šiame procese dalyvavusios vyriausybės, nei Direktyvos 2009/47 tekste, nei jos konstatuojamosiose dalyse nurodyta, kad PVM direktyvos III priedo 6 punktas iš dalies pakeistas siekiant užtikrinti mokesčių neutralumo principo laikymąsi, kaip suprantama pagal šiame punkte nurodytą kategoriją.

44. Iš tikrųjų Direktyvos 2009/47 4 konstatuojamojoje dalyje tik nurodoma, kad PVM direktyva turi „būti papildomai iš dalies pakeista <...> siekiant nuorodą į knygas, pateikiamą jos III priede, patikslinti ir atnaujinti atsižvelgiant į technikos pažangą“.

45. Tačiau galima tvirtinti, kad poreikis atnaujinti šią nuorodą atsižvelgiant į technikos pažangą netiesiogiai reiškia, kad dabar Sąjungos teisės aktų leidėjas laikosi nuomonės, jog kito pavidalo nei popierinės knygos būtinai konkuruoja su spausdintinėmis knygomis, todėl joms reikėtų taikyti tokį patį lengvatinį PVM tarifą.

46. Tačiau, be to, kad Komisija nenurodė tokio argumento, Direktyvoje 2009/47 nepateikta jokios objektyvios su tuo susijusios informacijos.

47. Be to, kaip teigė ir Komisija, lyginant Direktyvą 2009/47 ir jai priimti skirtus parengiamuosius dokumentus, galiausiai tik patvirtinamas argumentas, kad mokesčių neutralumo principas nebuvo Sąjungos teisės aktų leidėjo tikslas, nors – bent iš dalies – juo pagrįsti minėto 2008 m. liepos 7 d. Komisijos pasiūlymo motyvai.

48. Todėl, nors šio pasiūlymo aiškinamajame memorandumė nurodyta, kad „siekiant neutralumo“ reikia išplėsti PVM direktyvos III priedo 6 punkto traukiant į „knygas, kurios yra išleistos kaip CD, CD-ROM ar kitos panašios priemonės, kuriose iš esmės atkuriama tokio pat turinio informacija kaip ir spausdintinėse knygosė“ (27), pačiame pasiūlymo tekste nurodoma tik būtinybė „traukti techninius pritaikymus, kad teisės aktų būtų galima <...> pritaikyti prie techninės pažangos“, nes toks pritaikymas suteiktų „vienodą galimybę taikyti lengvatinius tarifus <...> garso knygoms, CD, CD-ROM ar bet kurioms kitoms priemonėms, kuriose iš esmės atkuriama tokio pat turinio informacija kaip spausdintinėse knygosė“ (28).

49. Todėl, paprasčiausiai perskačius šį pasiūlymą, pažymėtina, kad nors Komisija pripažino, kad minėtos kitų pavidalų knygos ir popierinės knygos yra šiek tiek panašios, jos nėra visiškai panašios ar vienodos.

50. Iš tikrųjų, viena vertus, lyginant apsiribojama tik kitų pavidalų nei popierinės knygomis, „kuriose iš esmės atkuriamas tokio pat turinio informacija kaip spausdintinėse knygose“, o tai, kaip nurodyta paties pasiūlymo aiškinamajame memorandumė, būtinai reiškia, kad kitų pavidalų knygomis, kuriose esama papildomų medžiagų, kaip antai paieškos funkcija arba nuorodų kitų medžiagų, kurių nėra spausdintinėse knygose, tai netaikoma(29). Kita vertus, priešingai, nei iš esmės reikalaujama laikantis mokesčių neutralumo principo, dėl panašumo ar vienodumo automatiškai neprivaloma išplėsti lengvatinio tarifo, kuris anksčiau buvo taikomas tik spausdintinėms knygoms, taikymo srities traukiant į jį kitų pavidalų knygas, tačiau Komisija paprasčiausiai turi pasiūlyti tokio išplėtimo galimybę.

51. Tai, kad Sąjungos teisės aktų leidėjas nenustatė apribojimo, kuris apibrėžtas Komisijos pasiūlyme dėl direktyvos, pagal kurį galimybė išplėsti lengvatinio PVM tarifo taikymą taikoma tik kitų pavidalų knygomis, „kuriose iš esmės atkuriamas tokio pat turinio informacija kaip spausdintinėse knygose“, bendrai nurodydamas „visų pavidalų“ knygas, mane verčia manyti, kad jis neketino *a fortiori* pripažinti, jog visos Direktyva 2009/47 iš dalies pakeistos PVM direktyvos III priedo 6 punkte nurodytos knygos vienodos, neatsižvelgiant į jų pavidalą, ir pareigoti valstybės nares mintoms knygomis taikyti tokį pat lengvatinį PVM tarifą, kurį jos turi teisę taikyti spausdintinėms knygoms.

52. Todėl, mano manymu, Sąjungos teisės aktų leidėjas neketino iš valstybių narių atimti jų diskrecijos taikyti – galbūt selektyviai – lengvatinį PVM tarifą visų pavidalų knygų, nurodytų Direktyva 2009/47 iš dalies pakeistos PVM direktyvos III priedo 6 punkte, kategorijai(30).

53. Tokiomis aplinkybėmis ir remiantis teismo praktika, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turėtų patikrinti, ar spausdintinės knygos ir kitų pavidalų knygos yra panašios atsižvelgiant į vidutinio vartotojo nuomonę dėl pačių jo poreikių tenkinimo.

54. Taigi, kaip per posėdį teisingai nurodė suinteresuotosios šalys, kaip pavyzdį reikėtų imti kiekvienos valstybės narės vidutinio vartotojų, ir tai iš tikrųjų suprantama, nes vidutinio vartotojo vertinimas gali priklausyti nuo galbūt skirtingo naujų technologijų siskverbimo nacionalines rinkas masto ir techninių prietaisų, kuriais naudodamasis vartotojas gali skaityti kitų pavidalų nei popierinės knygas ar jų klausyti, prieinamumo lygio.

55. Remdamasis teismo praktika prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turėtų, atsižvelgdamas į jam pateiktą medžiagą, patikrinti, ar spausdintinėms knygoms ir kitų pavidalų nei popierinės knygomis būdingos tos pačios savybės ir ar jos tenkina tuos pačius vartotojų poreikius atsižvelgiant į palyginamumo naudojant kriterijų ir skirtumus, kad būtų išsiaiškinta, ar šie skirtumai turi didelį arba reikšmingą taką vidutinio vartotojo sprendimui naudotis viena ar kita iš šių kultūros prekių.

56. Šiuo klausimu šioje sprendimo priėmimo procedūroje dalyvavusios vyriausybės, Komisijai neprieštaraujant, tvirtino, kad kitų pavidalų nei popierinės knygos savo savybėmis objektyviai skiriasi nuo spausdintinių knygų. Šis skirtumas lemia ne tik būtinybę turėti skaityti skirtą techninį prietaisą(31), bet ir aplinkybę, kad vidutinis kitų pavidalų nei popierinės knygų skaitytojas rinksis šias prekes ir dėl taikomųjų programų ir papildomų funkcijų, kurių jis negautų rinkdamasis spausdintines knygas.

57. Todėl, kaip per posėdį išdėstė Suomijos vyriausybė, vidutinis vartotojas, nusprendęs nusipirkti garso knygą, retai vadovaujasi tik tuo, kad spausdintinės knygos tekstą galima paprasčiausiai išklausyti, o dažniau atsižvelgia į savo gebėjimus ir (arba) asmenybę, specialius efektus arba muziką garso knygos versijoje. Be to, ypač Vokietijos ir Suomijos vyriausybė manymu, CD, CD-ROM ar atmintukuose įrašytas knygas perkančiam vidutiniam vartotojui svarbu

papildomos paieškos funkcijos, esančios šiose knygose, arba, skirtingai nuo spausdintinių knygų, jose instaliuota programinė įranga arba kitos programos.

58. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgdamas į turimą medžiagą, turi patikrinti šio teiginio svarbą vertindamas pagal vidutinio Suomijos vartotojo elgesį.

59. Remdamasis tuo, kas išdėstyta, siūlau PVM direktyvos 98 straipsnio 2 dalies pirmą pastraipį ir III priedo 6 punktą, trauktų Direktyva 2009/47, aiškinti taip, kad juose neprieštaraujama nacionalinės teisės aktams, pagal kuriuos lengvatinis PVM tarifas taikomas spausdintiems knygoms, o kitų pavidalų knygoms, kaip antai CD, CD-ROM arba USB atmintinėse rašytoms, taikomas standartinis PVM tarifas, jeigu, atitinkamos valstybės narės vidutinio vartotojo nuomone, tos knygos nepanašios į pirmąsias, nes netenkina tų pačių minėtų vartotojo poreikių, o tai turi užtikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

60. Kad būtų išsamiau, priduriu, jog, mano nuomone, pateiktas atsakymas nepriklauso nuo trijų prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo prejudiciniame klausime išvardytų aplinkybių: pirma, ar knyga yra skirta skaityti, ar klausyti (garso knyga), antra, ar egzistuoja panašaus turinio spausdintinė knygos CD ar CD ROM, atmintukuose ar kitoje atitinkamoje laikmenoje rašyta knyga arba garso knyga ir, trečia, ar galima naudotis kito pavidalo nei popierinė techninėmis savybėmis, kaip antai paieškos funkcija.

61. Iš tikrųjų, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi įvertinti būtų kito pavidalo nei popierinės knygos savybės galbūt didelės ar reikšmingos taką vidutinio Suomijos vartotojo sprendimui pasirinkti pirkti šias, o ne spausdintines knygas.

62. Jeigu, kaip pirmiausia tvirtina Suomijos ir Vokietijos vyriausybės, atitinkamos valstybės narės vidutinio vartotojo požiūriu, šios savybės yra lemiamos, nacionalinės teisės aktuose galima pagrįstai kitų pavidalų nei popierinės knygos tiekimui netaikyti lengvatinio PVM tarifo, kuris taikomas spausdintinėms knygoms tiekimui. Tačiau, jeigu šios savybės neturi arba turi nedaug tokos minėto vidutinio vartotojo sprendimui pirkti kitų pavidalų nei popierinės knygas – dėl to, kad šiam vartotojui yra svarbiausia, jog knygos turinys būtų tas pats, neatsižvelgiant į knygų pavidalą ar savybes, – tuomet selektyvus lengvatinio PVM tarifo taikymas yra nepagrįstas.

### III – Išvada

63. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Korkein hallinto-oikeus* pateiktą prejudicinį klausimą:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 98 straipsnio 2 dalies pirmą pastraipį ir III priedo 6 punktą, trauktų 2009 m. gegužės 5 d. Tarybos direktyva 2009/47/EB, aiškinti taip, kad juose neprieštaraujama nacionalinės teisės aktams, pagal kuriuos lengvatinis pridėtinės vertės mokesčio tarifas taikomas spausdintiems knygoms, o kitų pavidalų, kaip antai CD, CD-ROM arba atmintukuose, rašytoms knygoms taikomas standartinis pridėtinės vertės mokesčio tarifas, jeigu, atitinkamos valstybės narės vidutinio vartotojo nuomone, tos knygos nepanašios į pirmąsias, nes netenkina tų pačių minėtų vartotojo poreikių, o tai turi užtikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Atsakymas nepriklauso nuo to, ar knyga yra skirta skaityti, ar klausyti (garso knyga), ar egzistuoja panašaus turinio spausdintinė knygos CD ar CD ROM, atmintukuose ar kitoje atitinkamoje laikmenoje rašyta knyga arba garso knyga, ar galima naudotis kito pavidalo nei popierinė techninėmis savybėmis, kaip antai paieškos funkcija.

1 – Originalo kalba: pranc?z?.

2 – OL L 347, p. 1.

3 – OL L 116, p. 8.

4 – Išskirta mano. Kaip pažym?jo visos suinteresuotosios šalys, ši byla susijusi ne su skaitmenini? knygu?, t. y. elektronini? knygu?, apmokestinimu, o tik su kito pavidalo knygomis.

5 – Pagal 2014 m. sausio 13 d. Komisijos dokument?, kuriame pateikiama Europos S?jungos valstyb?se nar?se taikom? PVM tarif? santrauka, 28 valstyb?s nar?s taiko lengvatini? PVM tarif? spausdintini? knygu? tiekimui (žr. *document taxud*. c. 1 (2014) 48867, p. 4).

6 – 1977 m. geguž?s 17 d. Tarybos direktyva 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23).

7 – Tarybos direktyvos pasi?lymas, kuria iš dalies kei?iama Direktyva 2006/112/EB d?l lengvatini? prid?tin?s vert?s mokes?io tarif? (COM(2008) 428 galutinis).

8 – Žr., be kita ko, sprendimus *Komisija / Pranc?zija* (C?94/09, EU:C:2010:253, 25 punktas) ir *Pro Med Logistik ir Pongratz* (C?454/12 ir C?455/12, EU:C:2014:111, 43 punktas).

9 – Šiuo klausimu žr. sprendimus *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien* (C?442/05, EU:C:2008:184, 43 punktas); *Komisija / Pranc?zija* (EU:C:2010:253, 26 punktas) ir *Pro Med Logistik ir Pongratz* (EU:C:2014:111, 44 punktas).

10 – Šiuo klausimu žr., be kita ko, sprendimus *Komisija / Pranc?zija* (EU:C:2010:253, 30 punktas) ir *Pro Med Logistik ir Pongratz* (EU:C:2014:111, 45 punktas).

11 – Žr. sprendimus *Komisija / Pranc?zija* (C?384/01, EU:C:2003:264, 25 ir 26 punktai) ir *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau Westelbien* (EU:C:2008:184, 43 punktas).

12 – Žr. sprendimus *Komisija / Pranc?zija* (EU:C:210:253, 30 punktas) ir *Pro Med Logistik ir Pongratz* (EU:C:2014:111, 45 punktas).

13 – Šiuo klausimu žr. Sprendim? *Pro Med Logistik ir Pongratz* (EU:C:2014:111, 45 punktas).

14 – Žr. Sprendim? *Komisija / Pranc?zija* (EU:C:2003:264, 28 ir 29 punktai). Ši byla susijusi su Šeštosios direktyvos 77/388 12 straipsnio 3 dalies b punktu. Bendrai primenu, kad gamtin?ms dujoms ir elektros energijai taikomos sutarties nuostatos d?l laisvo preki? jud?jimo; šiuo klausimu, be kita ko, žr. Sprendim? *Komisija / Pranc?zija* (C?159/94, EU:C:1997:501, 43–50 punktai).

15 – Sprendimas *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau Westelbien* (EU:C:2008:184, 43 punktas).

16 – Sprendimas *Komisija / Pranc?zija* (EU:C:210:253, 39 punktas).

17 – Sprendimas *Pro Med Logistik ir Pongratz* (EU:C:2014:111, 50 punktas).

18 – Sprendimas *Komisija / Pranc?zija* (EU:C:2010:253, 35 punktas).

- 19 – Sprendimas *Pro Med Logistik ir Pongratz* (EU:C:2014:111, 47 ir 50 punktai).
- 20 – Sprendimas *Komisija / Prancūzija* (EU:C:2010:253, 33 ir 34 punktai).
- 21 – Žr. sprendimus *Komisija / Prancūzija* (EU:C:2010:253, 35–38 punktai) ir *Pro Med Logistik ir Pongratz* (EU:C:2014:111, 48 ir 49 punktai).
- 22 – Žr., be kita ko, sprendimus *The Rank Group* (C-259/10 ir C-260/10, EU:C:2011:719, 32 punktas) ir *Pro Med Logistik ir Pongratz* (EU:C:2014:111, 52 punktas).
- 23 – Šiuo klausimu žr. Sprendimą *NCC Construction Danmark* (C-174/08, EU:C:2009:669, 41 punktas ir minėta teismų praktika).
- 24 – Žr. Sprendimą *Komisija / Prancūzija* (C-481/98, EU:C:2001:237, 22 punktas).
- 25 – Šiuo klausimu žr. sprendimus *The Rank Group* (EU:C:2011:719, 43 punktas) ir *Pro Med Logistik ir Pongratz* (EU:C:2014:111, 53 punktas).
- 26 – Sprendimas *Pro Med Logistik ir Pongratz* (EU:C:2014:111, 55 punktas ir minėta teismų praktika).
- 27 – 7 išnašoje minėto pasiūlymo dėl direktyvos 5.3 punktas, p. 9.
- 28 – Pirmiau minėto pasiūlymo dėl direktyvos 6 konstatuojamoji dalis (išskirta mano).
- 29 – Žr. pirmiau minėto pasiūlymo dėl direktyvos 5.3 punktą, p. 9. Tai patvirtinta ir PVM komiteto gairėse, priimtose per 2010 m. gruodžio 7 ir 8 d. vykusį 92 posėdį, *doc A – taxud. c. 1(2011)157667-684*, kuriose beveik pažodžiui pakartojama pasiūlyme dėl direktyvos pateikta sėvokos „visų pavidalų knygų“ apibrėžtis. Taigi, kaip nurodyta pačiame dokumente, šios gairės nėra privalomos nei Komisijai, nei valstybėms narėms.
- 30 – Tai, kad Sąjungos teisės aktų leidėjas neketino pareigoti valstybių narių išplėsti lengvatinio PVM tarifo, kurį 26 iš jo taiko spausdintinių knygų tiekimui, taikymo srities į ją įtraukiant kitų pavidalų nei popierinių knygų, man regis, patvirtina aplinkybės, kad 14 valstybių narių, t. y. didžioji dauguma, nusprendė ir toliau taikyti standartinį PVM tarifą kitų pavidalų nei popierinių knygų tiekimui. Tokius duomenis žr. 5 išnašoje minėto dokumento *taxud. c. 1(2014) 48867 4 p.* pateiktoje lentelėje, kurioje apžvelgiama padėtis, susijusi su PVM tarifo taikymu valstybėse narėse iki 2014 m. sausio 13 d.
- 31 – Kaip iš esmės nurodė Vokietijos ir Estijos vyriausybės, tokie techniniai skaityti skirti prietaisai (kompiuteris, planšetinis kompiuteris ir t. t.) vidutinio vartotojo pasirinkimui taip pat gali būti svarbus aspektas.