

3. Pirmk?rt, Centr?l? nodok?u komisija uzskat?ja, ka par gr?mat?m uzskata vien?gi
iespieddarbus vai l?dz?g? veid? realiz?tus darbus saska?? ar 85.a panta 1. punkta 7.
apakšpunktu un 3. punktu Likum? par PVN (*arvonlisäverolaki* 1265/1997).

4. Otrķrt, ŗ Komisija uzskatŗja, ka 98. panta 2. punkta pirmŗ daŗa un III pielikuma 6. punkts PVN direktŗvŗ, kas grozŗta ar Padomes 2009. gada 5. maiŗa Direktŗvu 2009/47/EK, attiecŗbŗ uz pievienotŗs vŗrtŗbas nodokŗa samazinŗto likmi (3), kŗ arŗ nodokŗu neitralitŗtes principu nav pretrunŗ tam, lai, pŗrdodot grŗmatas, kuras ir saglabŗtas citŗ datu nesŗjŗ, nevis uz papŗra, tŗm tiktu piemŗrota PVN standartlikme, proti, ŗajŗ gadŗjumŗ 23 % no nodokŗu bŗzes, nevis 9 % samazinŗtŗ likme, ko piemŗro drukŗtŗm grŗmatŗm. Centrŗlŗ nodokŗu komisija uzskata, ka audiogrŗmatas un eŗgrŗmatas, kuras ir saglabŗtas citŗ datu nesŗjŗ, nevis uz papŗra, pŗc savas bŗtŗbas, to ŗpaŗŗbŗm un izmantoŗanas veida lŗdzinŗs lŗdzŗgŗm grŗmatŗm, kas pieejamas elektroniskŗ formŗtŗ, kurŗm atbilstoŗi PVN direktŗvas 98. panta 2. punkta otrajai daŗai nepiemŗro samazinŗto likmi.

5. K iesniedza *Korkein hallinto-oikeus* apelŗcijas sŗdzŗbu par Centrŗlŗs nodokŗu komisijas iepriekŗŗjo lŗmumu, prasot, pirmķrt, atcelt ŗo lŗmumu un, otrķrt, atzŗt, ka tŗs izdotŗs audiogrŗmatas un eŗgrŗmatas, kuras saglabŗtas datu nesŗjos, piemŗram, CD, CD-ROM vai zibatmiŗŗs un citos prasŗbŗ aprakstŗtajos lŗdzŗgos datu nesŗjos, tiek pielŗdzinŗtas Likuma 1265/1997 par PVN 85.a panta 1. punkta 7. apakŗpunkta izpratnŗ drukŗtŗm grŗmatŗm, kuru tirdzniecŗbai piemŗro PVN samazinŗto likmi.

6. Pŗc tam, kad bija saŗemts atzinums no *Valtiovarainministeriŗ* (Finanŗu ministriŗa), kurŗ bŗtŗbŗ atbilda Centrŗlŗs nodokŗu komisijas paustajai nostŗjai, iesniedzŗjtiesa nolŗma apturŗ tiesvedŗbu un uzdot Tiesai ŗŗdu prejudiciŗlu jautŗjumu:

“Vai [PVN] direktŗvas redakcijŗ, kas grozŗta ar Padomes Direktŗvu 2009/47, 98. panta 2. punkta [pirmajai] daŗai un ŗŗs direktŗvas III pielikuma 6. punktam, ŗemot vŗrŗ nodokŗu neitralitŗtes principu, ir pretrunŗ valsts tiesiskais regulŗjums, saskaŗŗ ar kuru drukŗtŗm grŗmatŗm tiek piemŗrota pievienotŗs vŗrtŗbas nodokŗa samazinŗtŗ likme, bet grŗmatŗm, kuras ir saglabŗtas citos datu nesŗjos, piemŗram, CD vai CD-ROM vai zibatmiŗŗ, nodokŗa standartlikme?

Vai, atbildot uz iepriekŗ uzdoto jautŗjumu, nozŗme ir tam:

- vai grŗmata ir paredzŗta, lai to lasŗtu vai klausŗtos (audiogrŗmata);
- vai pastŗv drukŗta grŗmata, kuras saturs atbilst CD vai CD-ROM, zibatmiŗŗ vai attiecŗgi citŗ datu nesŗjŗ saglabŗtas grŗmatas vai audiogrŗmatas saturam;
- ka citŗ fiziskŗ datu nesŗjŗ, nevis uz papŗra saglabŗtŗ grŗmatŗ tiek izmantotas ŗŗ datu nesŗja tehniskŗs ŗpaŗŗbas, piemŗram, meklŗŗanas funkcija?”

7. ŗis jautŗjums bija iekŗauts Somijas, Vŗcijas, Igaunijas, Grieŗijas un ŗrijas valdŗbu, kŗ arŗ Eiropas Komisijas rakstveida atpsvŗrumos.

8. Minŗtŗs ieinteresŗtŗs personas tika arŗ uzklaustas 2014. gada 13. marta tiesas sŗdŗ, izŗemot Vŗcijas un Igaunijas valdŗbas, kuras tajŗ nepiedalŗŗs.

II – Analŗze

9. PVN direktŗvas 96. pantŗ ir paredzŗts, ka preŗu piegŗdei un pakalpojumu sniegŗšanai ir piemŗrojama tŗ pati PVN likme – pamatlikme.

10. Atķŗŗoties no minŗtŗ principa, PVN direktŗvas 98. panta 2. punkta pirmŗ daŗa dalŗbvalstŗm ir dota iespŗja piemŗrot samazinŗtŗs likmes vienŗgi ŗŗs direktŗvas III pielikumŗ minŗto kategoriju preŗu piegŗdei un pakalpojumu sniegŗšanai.

11. Kamēr minēt pielikuma 6. punktu pirms grozījumiem, kas izdarīti ar Direktīvu 2009/47, bija formulējums “grāmatu piegāde [...]”, šo direktīva aizstāja III pielikuma 6. punkta tekstu, precizējot, ka turpmāk tas iekļauj “*visa veida formātā izdotu grāmatu piegādi* [...]” (4).
12. Tā kā Somija, tāpat kā vairums dalībvalstu (5), pamatoti izvīlējās piemērot PVN samazināto likmi drukātu grāmatu piegādei – jau saskaņā ar Sestās direktīvas 77/388/EEK (6), 12. panta 3. punkta a) apakšpunktu un H pielikuma 6. punktu, kas bija pieņemts pirms PVN direktīvas 98. panta 1. punkta un III pielikuma, – iesniedzējtiesa uzdotajā jautājumā būtībā vālas noskaidrot, vai sakarā ar grozījumiem, kas izdarīti ar Direktīvu 2009/47, dalībvalstij ir pienākums piemērot šādu PVN samazināto likmi grāmatu piegādei uz citiem datu nesējiem, nevis uz papāra, piemēram, CD, CD-ROM vai zibatmišas.
13. Valdības, kas piedalās tiesvedībā, ierosina sniegt noraidošu atbildi uz šo jautājumu. Būtībā tās pamato savu argumentāciju par izvīles iespēju piemērot PVN samazināto likmi ar to, ka ar Direktīvu 2009/47 ir izdarīti izteikti tehniski grozījumi, kā arī ar to, ka trākst salīdzināmbas starp grāmatām uz papāra un grāmatām citos datu nesējos. Tādējādi ierobežojums piemērot PVN samazināto likmi tikai grāmatām papāra formātā nepārņepj nodokļu neitralitātes principu. Jebkurā gadījumā valdības apgalvo, ka dalībvalstīm un valsts tiesām konkrētā veidā ir jāpārbauda konkurences attiecības, kas pastāv starp šīm atšķirīgajām grāmatu kategorijām.
14. Turpretī rakstveida apsvērumos Komisija uzskatīja, ka PVN samazinātās likmes selektīva piemērošana vienīgi uz papāra drukātām grāmatām ir pretrunā Komisijas un Savienības likumdevēja mērķim, kas izvirzīts, pieņemot Direktīvu 2009/47, ar kuru grozīts PVN direktīvas III pielikuma 6. punkts, nodrošināt nodokļu neitralitātes principa ievērošanu attiecībā uz visām grāmatām neatkarīgi no to datu nesēja, kuras pamatā sniedz vienu un to pašu informācijas saturu.
15. Tomēr tiesvedības laikā pācīepazīšanās ar citu ieinteresēto personu rakstveida apsvērumiem Komisija vīlējās “nedaudz precīzīt” savu nostāju. Tā kā Komisija uzskatīja, ka, iespējams, pieņemot Direktīvu 2009/47, Savienības likumdevējs bija vīlējies norobežoties no Komisijas 2008. gada 7. jūlija priekšlikuma, kura rezultātā tika pieņemta Direktīva 2009/47 (7), un obligāti nepiemērot PVN samazināto likmi visām grāmatām neatkarīgi no to datu nesēja, tā uzsvēra, ka grozītās PVN direktīvas 98. panta 2. punkta pirmā daļa un III pielikuma 6. punkts *noteikti* nerada šā rīšus tādām valsts tiesiskajām regulājumam, kas piemēro PVN samazināto likmi vienīgi drukātajām grāmatām, neiekļaujot grāmatas, kuras ir saglabātas citos datu nesējos un būtībā nodrošina tādā pašu informācijas saturu, *ja ir ievērots nodokļu neitralitātes princips*.
16. No savas puses, es vispirms vīlos norādīt, ka Tiesa attiecībā uz Sestās direktīvas 77/388 H pielikumu un PVN direktīvas III pielikumu jau ir nospriedusi, ka dalībvalstīm nav aizliegts selektīvi piemērot samazināto likmi vienā pakalpojumu kategorijā, ar nosacījumu, ka tas nerada nekādu konkurences traucējumu risku (8), proti, ka tiek ievērots kopējai PVN sistēmai piemētošais nodokļu neitralitātes princips (9).
17. Tiesa nesen secināja, ka dalībvalstīm piešīrtā iespēja selektīvi piemērot PVN samazināto likmi ir “pakāauta diviem nosacījumiem, pirmkārt, minētās likmes piemērošanas nolīkā nošīrt tikai konkrētus un specifiskus attiecīgās pakalpojumu kategorijas aspektus un, otrkārt, ievērot nodokļu neitralitātes principu” (10).
18. Šāda dubultā nosacījuma apliecinājums ir salīdzinoši nesens.
19. Ja līdz iepriekš minētā sprieduma pasludināšanai lietā Komisija/Frāncija (EU:C:2010:253),

Tiesa formulēja samazinātās PVN likmes piemērošanas ierobežojumu ar vienas un tās pašas pakalpojumu kategorijas "konkrētiem un specifiskiem aspektiem", kā *brīvību*, ko dalībvalstīm piešķir PVN direktīva, ar nosacījumu, ka tiek ieviests *nodokļu neitralitātes princips* (11), tad minētais spriedums, kurš apstiprināts ar iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Pro Med Logistik* un *Pongratz* (EU:C:2014:111), to pārvēido par šādu *nosacījumu*, neatkarīgu no *nodokļu neitralitātes principa ieviešanas*, kuram ir pakārtota samazinātās likmes selektīva piemērošana vienai pakalpojumu kategorijai (12).

20. Tiesa uzskata, ka šo abu nosacījumu mērķis ir nodrošināt, lai dalībvalstis izmantotu minēto iespēju tikai apstākļos, kuri nodrošina, ka izvēlētais samazinātās likme tiek piemērota vienmērīgi un korekti, kā arī lai novērstu krāpšanu, izvairīšanos no jebkādas nodokļu maksāšanas un jebkādu iespējamu āunprātīgu izmantošanu (13).

21. "Konkrētu un specifisku aspektu" pārvēidošana neatkarīgā nosacījumā par samazinātās PVN selektīvās likmes piemērošanu vienai kategorijai, kas minēta PVN direktīvas III pielikumā, nedaudz ierobežo pārbaudi, kuru Tiesai ir jāveic. Šāda pārbaude tagad ir kļuvusi sistemātiska, to veic pirms pārbaudes par to, vai tiek ieviesta nodokļu neitralitātes principa ieviešana. Lai arī pirms tā pārvēidošanas šis nosacījums par PVN samazinātās likmes selektīvu piemērošanu Tiesa vienmēr tika atzinusi, ka nosacījums, kas attiecas uz "konkrētiem un specifiskiem aspektiem" var tikt izpildīts, tomēr šāds jauns statuss nozīmē, ka tas var arī nenotikt, tādēļ ka Tiesai un valsts tiesīm ir noteikti jāpārbauda nodokļu neitralitātes principa ieviešana.

22. Tomēr ir svarīgi izvērtēt šos abus nosacījumus par PVN samazinātās likmes selektīvu piemērošanu vienai un tai pašai kategorijai, kas minēta PVN direktīvas III pielikumā.

A – Par vienas preču piegādes kategorijas "konkrētiem un specifiskiem aspektiem"

23. Šajās lietās neviena no ieinteresētajām personām neapšaubā pirmo nosacījuma izpildi. Patiešām, šī lietā visi atzina, vismaz netieši, ka grāmatu uz visa veida datu nesājmā piegādes kategorijai grāmatas, kuras ir saglabātas citos datu nesājos, nevis uz papīra, var būt šīs kategorijas "konkrēti un specifiski aspekti".

24. Jāatgādina, ka lietas, kurās Tiesa identificēja un lēma par šādu "konkrētu un specifisku aspektu" pastāvīšanu vienai kategorijai, kas minēta Sestajā direktīvas 77/388 (it īpaši tās H pielikumā) vai vēlāk PVN direktīvas III pielikumā, vienlaikus attiecas uz preču piegādes un pakalpojumu sniegšanas darbību.

25. Tādējādi attiecībā uz preču piegādi Tiesa atzina, ka Francijai bija tiesības piemērot samazināto likmi tikai tarifu plānam, kas nodrošina minimāla enerģijas daudzuma piegādi, ciktāl šāda piemērošana pamatojās uz konkrētiem un specifiskiem dabasgāzes un elektrības piegādes aspektiem (14).

26. Tādējādi attiecībā uz pakalpojumu sniegšanu Tiesa nolēma, ka dalībvalstīm ir iespēja piemērot samazinātu PVN likmi šādos gadījumos, kas noteikta Sestās direktīvas H pielikuma otrajā kategorijā, konkrētiem un specifiskiem aspektiem, tādēļ kā individuālais pieslēgums (15), ka mirušo personu transportēšana ar transportlīdzekli apbedīšanas uzdevumu sniegto pakalpojumu vidē ir konkrēts un specifisks elements (16) vai arī ka starp PVN direktīvas III pielikuma 5. punktā noteikto personu un bagāžu transporta pakalpojumiem pasažieru pārvadāšana pilsētā ar taksometru var tikt uzskatīta par minētās kategorijas konkrētu un specifisku aspektu, ciktāl tas ir identificējams pats par sevi, atsevišķi no aplūkojamās kategorijas pakalpojumiem (17).

27. Tas, ka Tiesai bija jāidentificē "konkrētu un specifisku aspektu" kritērijs, kurš var atļaut samazinātās likmes selektīvu piemērošanu, pamatā attiecībā uz pakalpojumu sniegšanu, nav

nekas pārstēdzošs. Patiesi, pakalpojumu sniegšanas kategorijā, kurā formulējumi nereti ir izteikti vispārīgā veidā, piemēram, “pārsniedz” vai “personu un to pavadīto bagāžu pārvadāšana”, parasti atrodama virkne daudzveidīgu darbību un dažādu pakalpojumu sniegšana.

28. Tomēr, kā tas norādīts iepriekš minētajā spriedumā lietā Komisija/Frāncija (EU:C:2003:264), kurā attiecas uz elektrības un gāzes piegādi, šādu judikatūru var piemērot arī piegādei.

29. Vēl ir arī jānoskaidro, ko nozīmē “PVN direktīvas III pielikuma minētās kategorijas konkrēti un specifiski aspekti”, un jādefinē pārbaude, kurā tiek noteikti šādi “konkrēti un specifiski aspekti”.

30. Šajā ziņā no iepriekš minētajiem spriedumiem Komisija/Frāncija (EU:C:2010:253) un *Pro Med Logistik* un *Pongratz* (EU:C:2014:111), kas abi attiecas uz komplicētu pakalpojumu sniegšanu, izriet, ka Tiesa pārbauda, vai attiecīgais pakalpojums “ir identificējams pats par sevi, atsevišķi no citiem” šā uzņēmuma (18) vai attiecīgās kategorijas pakalpojumiem (19).

31. Pretī tam, kā varētu iedomāties, Tiesa neizvērtē pakalpojuma, kas identificējams pats par sevi, ekonomisko raksturu. Iepriekš minētajā spriedumā Komisija/Frāncija (EU:C:2010:253) par mirušo personu transportēšanu ar apbedīšanas uzņēmumu transportlīdzekli Tiesa noraidīja Komisijas tēzi, saskaņā ar kuru pakalpojuma “identificējams pats par sevi” raksturs būtu jāizvērtē no vidusmēra patērētāja un ekonomiskā izdevīguma viedokļa un tam vajadzētu pārbaudīt, vai darbība, kura ietver vairākus elementus, īstenībā ir jāanalizē kā viens pakalpojums, uz kuru attiecas vienots nodokļu režīms, vai drīzāk kā viens vai vairāki atšķirīgi pakalpojumi, kurus var aplikt ar nodokļiem atšķirīgi.

32. Komisijas argumentācijas noraidīšana bija pamatota ar ierobežojumu, ko šāda tēze radītu dalībvalstu īstenotajai rīcībai, ko tā attiecībā uz PVN samazinātās likmes piemērošanu sniedz PVN direktīva, jo rīcībai ir nepieciešama vispārīga un objektīva kritēriju piemērošana (20). Ir arī iespējams, ka minētā nosacījuma izpildes ekonomisks izvērtējums varētu sajaukt šo pārbaudi ar pārbaudi, kas ļauj pārbaudīt nodokļu neitralitātes principa ieviešanu.

33. Šādos apstākļos Tiesa uzskata pārbaudīt pakalpojumu, kas ir “identificējams pats par sevi, atsevišķi no citiem” šā uzņēmuma sniegtajiem pakalpojumiem, kuram dalībvalsts piemēro samazinātu PVN likmi, balstoties uz oficiāliem un juridiskiem elementiem, piemēram, attiecīgās darbības pašu raksturu attiecībā pret citiem uzņēmumu sniegtajiem pakalpojumiem un/vai pašu noteikumu pastāvīgā, kas attiecas uz minēto pakalpojumu vai operatoriem, kas šo pakalpojumu nodrošina (21).

34. Šie elementi nešiet nedz ierobežojoši, nedz izsmeļoši.

35. Attiecīgajam precīz vai pakalpojumiem raksturīgas tehniskas atšķirības vai objektīvas atšķirības šo preču vai pakalpojumu izmantošanā ar varētu būt identificēti attiecīgā preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas kategorijā šādas kategorijas “konkrēti un specifiski aspekti”, kas varētu pamatot PVN samazinātās likmes selektīvu piemērošanu.

36. Tādējādi šajā lietā ir pilnīgi iespējams, kā to uzsvēra Vācijas un Somijas valdības, apgalvojot, ka atšķirībā no grāmatām pārveidotā formā visām grāmatām, kas saglabātas citos datu nesējos, ir nepieciešama paša tehniskā lasīšanas ierīce un tādējādi kategorijā “grāmatu piegāde uz jebkāda tipa datu nesēja” varētu veidot “konkrēti un specifiskus aspektus”, kas atbilst Tiesas judikatūras izvirzītajam nosacījumam.

B – Par nodokļu neitralitātes principa ieviešanu

37. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru nodokļu neitralitātes princips, kas piemīt kopējai PVN sistēmai, it īpaši nepieļauj no PVN viedokļa atšķirīgi izvērtēt līdzīgas preces vai līdzīgus pakalpojumus, starp kuriem pastāv konkurence, tādā attiecībā uz šādu precēm vai pakalpojumiem ir jāpiemēro vienāda PVN likme (22). Tādā runā ir par vienlīdzīgas attieksmes principa pārnešanu uz PVN jomu (23).
38. No iepriekš minētā izriet, ka, ja preces vai pakalpojumi ir līdzīgi, tiem ir jāpiemēro vienota PVN likme (24).
39. Pārbaudot attiecīgo preču vai pakalpojumu līdzību, vispirms ir jāņem vērā patērētāja viedoklis, lai konstatētu, vai šīs preces vai šo pakalpojumu sniegšana atbilst vajadzībām, tomēr izvairoties no mērķlietotāja nošķiršanas, kas balstītas uz nenozīmīgām atšķirībām (25).
40. Tiesa ir nospriedusi, ka pakalpojumi ir līdzīgi, ja tiem ir līdzīgas iezīmes un no patērētāju viedokļa tie atbilst vienādam vajadzībām, pamatojoties uz kritēriju par izmantošanas salīdzināmību, un ja pastāv šādas atšķirības būtiski neietekmē vidusmērā patērētāja lēmumu izvēlēties vienu vai otru no šiem pakalpojumiem (26).
41. Kā to jau esmu norādījis, šajā lietā ieinteresētās personas ilgstoši apsprieda, vai, pieņemot Direktīvu 2009/47, kas ņem vērā PVN direktivas III pielikuma 6. punktā iekārtotās grāmatas "uz jebkādām datu nesējiem", Savienības likumdevējs apņēmis nodrošināt nodokļu neitralitātes principa ieviešanu, pamatojoties uz pieņēmumu, ka neatkarīgi no to datu nesēja visas grāmatas, kas norādītas minētajā 6. punktā, bija līdzīgas un attiecīgi atradās konkurences attiecībās.
42. Lai arī apsvērumus iesniegušās valdības būtībā neuzskata, ka Savienības likumdevējam bija nodoms ierobežot dalībvalstu, tostarp valsts tiesu, rīcības brīvību, liekot tām automātiski piemērot PVN samazināto likmi, ko tās var piemērot drukātajām grāmatām, arī grāmatām, kuras publicētas citos datu nesējos, Komisija tiesas šādu atbalstu jāpretī, lai arī niansēto nostāju.
43. Kā to apgalvoja šajā procedūrā iesaistītās valdības, nedz Direktīvas 2009/47 pamatteksts, nedz tās apsvērumu daļa neatklāj, ka PVN direktivas III pielikuma 6. punkta grozījumu mērķis būtu bijis nodrošināt nodokļu neitralitātes principa ieviešanu šajā punktā minētajā kategorijā.
44. Direktīvas 2009/47 ceturtajā apsvērumā tikai ir precizēts, ka PVN direktīva būtu "jāgroza [...], lai izskaidrotu un pielāgotu tehnikas progresam tās III pielikumā doto atsauci uz grāmatām".
45. Protams, varētu apgalvot, ka pienākums pielāgot šo atsauci tehnoloģiju attīstībai varētu netieši nozīmēt, ka Savienības likumdevējs tagad uzskata, ka grāmatas, kas publicētas citos datu nesējos, nevis uz papīra, noteikti konkurē ar drukātajām grāmatām un tādēļ ir lietderīgi tām piemērot to pašu samazināto PVN likmi.
46. Tomēr līdztekus tam, ka Komisija neatbalsta šādu argumentu, neviens objekts pierādījums šajā ziņā neizriet no Direktīvas 2009/47.
47. Turklāt, kā to arī ierosināja Komisija, ja tiktu salīdzināta Direktīva 2009/47 un sagatavošanas darbi, pēc kuriem tā tika pieņemta, tas tikai nostiprinātu argumentu, saskaņā ar kuru, lai arī nodokļu neitralitātes princips nebija Savienības likumdevēja nospraustais mērķis, tajā vismaz daļēji tomēr ir balstīts Komisijas 2008. gada 7. jūlija priekšlikuma pamatojums.
48. Tādējādi, kaut arī šā priekšlikuma paskaidrojuma rakstā bija norādīts, ka, "lai nodrošinātu

neitralitāti", ir "vajadzīgs" attiecināt PVN direktīvas III pielikuma 6. punktu arī uz "grāmatām, kuras saglabātas kompaktdiskā, CD-ROM vai jebkādā citā līdzīgā datu nesējā, kas pamatā reproducē tūdu pašu informāciju, kāda ietverta drukātās grāmatās" (27), pats priekšlikuma teksts aprobežojas ar nepieciešamību "paredzēt noteiktus tehniskus pielāgojumus, kas paredzēti [...] pielāgot [noteikumus] tehnoloģiju attīstībai", šie pielāgojumi padara "iespējamu piemērot samazināt likmi [...] audiogrāmatām, kompaktdiskiem, CD-ROM un citiem datu nesējiem, kuri pamatā reproducē tūdu pašu informāciju, kas ietverta drukātajās grāmatās" (28).

49. Tādējādi, vienkrāsi interpretējot šo priekšlikumu, ir redzams, ka, lai arī Komisija ir atzinusi, ka pastāv zināma salīdzināmība starp dažādiem iepriekš minētajiem datu nesējiem un grāmatām papāra formātā, tomēr tas neliecina par to pilnīgu salīdzināmību vai līdzību.

50. No vienas puses, šāda salīdzināmība attiecas nevis uz papāru, bet tikai citiem datu nesējiem, "kuri pamatā reproducē tūdu pašu informāciju, kāda ietverta drukātajās grāmatās", kas nenovēršami nozīmē, ka to liecina paša priekšlikuma pamatojums, ka nav iekāutas grāmatas, kuras saglabātas nevis uz papāra, bet citos datu nesējos, kuri sniedz tādā papildu funkcijas, kas nenodrošina drukātās grāmatas, piemēram, meklējprogrammas vai saites, uz citiem materiāliem (29). No otras puses, šāds salīdzināmības vai līdzības līmenis automātiski neizraisa, pretēji tam, ko principā varētu pieprasīt nodokļu neitralitātes principa ieviešana, tādā samazinātās likmes, kuru iepriekš piemēroja vienīgi drukātajām grāmatām, piemērošanu arī grāmatām, kuras saglabātas citos datu nesējos, bet vienkrāsi lika Komisijai piedāvāt šāda paplašinājuma iespēju.

51. Tas, ka Savienības likumdevējs nav pieņēmis ierobežojumu, kurš bija ietverts Komisijas direktīvas priekšlikumā un saskaņā ar kuru iespēja paplašināt PVN samazinātās likmes piemērošanu attiektos vienīgi uz tādām datu nesējiem, "kuri reproducē tūdu pašu informāciju, kas ir ietverta drukātās grāmatās", bet ir izdarījis vispārīgu atsauci uz grāmatām "uz visiem datu nesējiem", man liek domāt, ka tā nodoms nebija *a fortiori* atzīt visu to grāmatu līdzību, kuras minētas PVN direktīvas, kas grozīta ar Direktīvu 2009/47, III pielikuma 6. punktā, neatkarīgi no to datu nesēja un uzlikta pienākumu daļēbvalstīm piemērot minētajām grāmatām PVN samazinātā likmi, kas būtu identiska tai likmei, kuru tās ir tiesīgas piemērot drukātajām grāmatām.

52. Tādējādi, manuprāt, Savienības likumdevēja nodoms nebija ierobežot daļēbvalstu rīcības brīvību attiecībā uz iespējamu PVN samazinātās likmes selektīvu piemērošanu PVN direktīvas, kas grozīta ar Direktīvu 2009/47, III pielikuma 6. punktā noteiktās kategorijas grāmatu piegādei visiem datu nesējiem (30).

53. Ievērojot šos nosacījumus un saskaņā ar judikatūru, iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai drukātās grāmatas un grāmatas, kas publicētas citos datu nesējos, pēc vidusmēra patērētāja domām ir līdzīgas tāpēc, ka apmierina to vienas un tās pašas vajadzības.

54. Kā to tiesas sēdē pamatoti norādīja ieinteresētās personas, par atskaites punktu ir jāpieņem katras daļēbvalsts vidusmēra patērētājs, kas ir saprotami, jo vidusmēra patērētāja vērtējums var mainīties atkarībā no jauno tehnoloģiju pieejamības katras valsts tirgū un no tā, cik lielā mērā ir pieejamas tehniskās ierīces, kas ļauj šim patērētājam lasīt vai klausīties grāmatas, kuras ir saglabātas citos datu nesējos, nevis uz papāra.

55. Piemērojot judikatūru, iesniedzējtiesai, ņemot vērā tai pieejamo informāciju, ir jāpārbauda, vai drukātajām grāmatām un grāmatām, kuras ir saglabātas citos datu nesējos, nevis uz papāra, ir līdzīgas iezīmes un no patērētāju viedokļa tās atbilst vienādam vajadzībām, pamatojoties uz kritēriju par izmantošanas salīdzināmību un pastāvīgo atšķirībām, lai noteiktu, vai šīs atšķirības būtiski ietekmē vai neietekmē vidusmēra patērētāja lēmumu izvēlēties vienu vai otru no šīm kultūras precēm.

56. Šaj? zi?? vald?bas, kas iesaist?tas min?taj? proces?, Komisijai neiebilstot, apgalvoja, ka gr?matas, kuras ir saglab?tas citos datu nes?jos, nevis uz pap?ra, ar sav?m ?paš?b?m objekt?vi atš?iras no druk?t?m gr?mat?m. Š?das atš?ir?bas izrietot ne tikai no priekšnoteikuma, ka vajadz?ga tehniska las?šanas ier?ce (31), bet ar? no apst?k?a, ka t?du gr?matu vidusm?ra pat?r?t?js, kuras ir saglab?tas citos datu nes?jos, nevis uz pap?ra, izv?l?sies š?s preces to lietojumprogrammu un papildu funkciju d??, ko t?s nodrošina atš?ir?b? no druk?t?m gr?mat?m.

57. T?d?j?di, k? to tiesas s?d? nor?d?ja Somijas vald?ba, vidusm?ra pat?r?t?ja l?mumu ieg?d?ties audiogr?matu reti pamato tikai v?lme vienk?rši iepazīties ar druk?t?s gr?matas tekstu, bet biež?k to ietekm? atska?ot?ja veiksp?ja un/vai atpaz?stam?ba, k? ar? audio form?t? ietvertie speci?lie efekti vai m?zika. T?pat V?cijas un Somijas vald?bas, it ?paši attiec?b? uz gr?mat?m, kuras ir saglab?tas CD, CD?ROM vai zibatmi??, uzskata, ka vidusm?ra pat?r?t?ju, veicot pirkumu, ietekm?s papildu mekl?šanas funkcijas, ko atš?ir?b? no druk?t?m gr?mat?m pied?v? š?s gr?matas, vai lietojumprogrammu vai citu programmu ietveršana min?taj?s gr?mat?s.

58. ?emot v?r? tai pieejamos pier?d?jumus, iesniedz?jtiesai ir j?p?rbauda šo apgalvojumu precizit?te attiec?b? uz vidusm?ra pat?r?t?ja uzved?bu Somij?.

59. Balstoties uz iepriekš izkl?st?tajiem apsv?rumiem, es ierosinu PVN direkt?vas 98. panta 2. punkta pirmo da?u un III pielikuma 6. punktu redakcij?, kas groz?ta ar Direkt?vu Nr. 2009/47, interpret?t t?d?j?di, ka tie neliedz valsts tiesisko regul?jumu, saska?? ar kuru druk?t?m gr?mat?m tiek piem?rota pievienot?s v?rt?bas nodok?a samazin?t? likme, bet gr?mat?m, kuras ir saglab?tas citos datu nes?jos, piem?ram, CD vai CD?ROM vai zibatmi??, nodok?a standartlikme, ar nosac?jumu, ka p?c attiec?g?s dal?bvalsts vidusm?ra pat?r?t?ja dom?m abi gr?matu veidi nav l?dz?gi t?p?c, ka neatbilst vien?m un t?m paš?m min?t? pat?r?t?ja vajadz?b?m, kas iesniedz?jtiesai ir j?noskaidro.

60. Lai b?tu apl?koti visi aspekti, j?piebilst, ka tikko sniegt? atbilde, manupr?t, nemain?s atkar?b? no trim faktoriem, ko iesniedz?jtiesa uzskait?jusi sav? prejudici?laj? jaut?jum?, proti, pirmk?rt, vai gr?mata ir paredz?ta, lai to las?tu vai klaus?tos (audiogr?mata), otrk?rt, vai past?v druk?ta gr?mata, kuras saturs atbilst CD vai CD?ROM, zibatmi?? vai attiec?gi cit? datu nes?j? saglab?tas gr?matas vai audiogr?matas saturam, un, trešk?rt, vai iesp?jams, ka cit? fizisk? datu nes?j?, nevis uz pap?ra saglab?t? gr?mat? tiek izmantotas š? datu nes?ja tehnisk?s ?paš?bas, piem?ram, mekl?šanas funkcija.

61. Iesniedz?jtiesai ir j?izv?rt? tieši t?du gr?matu ?paš?bu, kuras ir saglab?tas citos datu nes?jos, nevis uz pap?ra, iesp?jam? b?tisk? vai jut?g? ietekme uz vidusm?ra somu pat?r?t?ja l?mumu par labu š?du gr?matu, nevis druk?tu gr?matu ieg?dei.

62. Ja, k? to uzsver Somijas un V?cijas vald?bas, p?c attiec?g?s dal?bvalsts vidusm?ra pat?r?t?ja uzskatiem š?s ?paš?bas ir noteicoš?s, ir pamatoti, ka valsts tiesiskais regul?jums nepiem?ro gr?matu pieg?dei, kuras ir saglab?tas citos datu nes?jos, nevis uz pap?ra, PVN samazin?to likmi, ko piem?ro druk?t?m gr?mat?m. Savuk?rt, ja š?s ?paš?bas neietekm? vai sal?dzinoši maz ietekm? min?t? vidusm?ra pat?r?t?ja l?mumu ieg?d?ties gr?matas, kuras ir saglab?tas citos datu nes?jos, nevis uz pap?ra – jo min?tajam pat?r?t?jam svar?gs ir visu gr?matu vien?dais saturs neatkar?gi no to datu nes?ja vai to ?paš?b?m –, PVN samazin?t?s likmes selekt?va piem?rošana nav pamatota.

III – Secinājumi

63. Ievērojot iepriekš izklāstītos atbildējumus, ierosinu Tiesai uz *Korkein hallinto-oikeus* uzdotu prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu redakciju, kas grozīta ar Padomes 2009. gada 5. maija Direktīvu 2009/47/EK, 98. panta 2. punkta pirmā daļa un šīs direktīvas III pielikuma 6. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tie neliedz tādai valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru drukātajam grāmatam tiek piemērota pievienotās vērtības nodokļa samazinātā likme, bet grāmatam, kuras ir saglabātas citos datu nesējos, piemēram, *CD* vai *CD-ROM* vai zibatmiņā, nodokļa standartlikme, ar nosacījumu, ka pēc attiecīgās dalībvalsts vidusmēra patērētāja domām abi grāmatu veidi nav līdzīgi tādēļ, ka neatbilst vienam un tam pašam minētā patērētāja vajadzībām, kas iesniedzējtiesai ir jānoskaidro.

Šā atbildē nemainās atkarībā no tā, vai grāmata ir paredzēta, lai to lasītu vai klausītos (audiogrāmata), vai pastāv drukāta grāmata, kuras saturs atbilst *CD* vai *CD-ROM*, zibatmiņā vai attiecīgi citā datu nesējā saglabātas grāmatas vai audiogrāmatas saturam, vai ir iespējams izmantot fiziskā datu nesēja, kas nav papīrs, nodrošinātās tehniskās pašbas, piemēram, meklēšanas funkciju.

1 – Oriģinālvārda – franču.

2 – OV L 347, 1. lpp.

3 – OV L 116, 8. lpp.

4 – Mans izcēlums. Kā to norādīja visas ieinteresētās personas, šī lieta neattiecas uz nodokļu režīmu, ko piemēro e-grāmatām, t.i. tādām, kuras piegādā elektroniskā veidā, bet vienīgi tām, kuras ir pieejamas uz visiem fiziskiem datu nesējiem.

5 – Saskaņā ar Komisijas dokumentu, kurā apkopotas Eiropas Savienības dalībvalstīs 2014. gada 13. janvārī piemērotās PVN likmes, 26 no 28 dalībvalstīm piemēro PVN samazināto likmi drukātu grāmatu piegādei (skat. dokumentu *taxud.c.1(2014) 48867*, 4. lpp.).

6 – Padomes 1977. gada 17. maija Direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.).

7 – Padomes priekšlikums direktīvai, ar ko groza Direktīvu 2006/112/EK attiecībā uz pievienotās vērtības nodokļa samazināto likmi (COM(2208) 428, galīgā redakcija).

8 – Skat. it īpaši spriedumus Komisija/Francija (C-94/09, EU:C:2010:253, 25. punkts), kā arī *Pro Med Logistik un Pongratz* (C-454/12 un C-455/12, EU:C:2014:111, 43. punkts).

9 – Šajā ziņā skat. spriedumus *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien* (C-442/05, EU:C:2008:184, 43. punkts), Komisija/Francija (EU:C:2010:253, 26. punkts) un *Pro Med Logistik un Pongratz* (EU:C:2014:111, 44. punkts).

10 – Šajā ziņā it īpaši skat. spriedumus Komisija/Francija (EU:C:2010:253, 30. punkts), kā arī *Pro Med Logistik un Pongratz* (EU:C:2014:111, 45. punkts).

- 11 – Skat. spriedumus Komisija/Francija (C?384/01, EU:C:2003:264, 25. un 26. punkts) un *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau?Westelbien* (EU:C:2008:184, 43. punkts).
- 12 – Skat. spriedumus Komisija/Francija (EU:C:2010:253, 30. punkts), k? ar? *Pro Med Logistik* un *Pongratz* (EU:C:2014:111, 45. punkts).
- 13 – Šaj? zi?? skat. spriedumu *Pro Med Logistik* un *Pongratz* (EU:C:2014:111, 45. punkts).
- 14 – Skat. spriedumu Komisija/Francija (EU:C:2003:264, 28. un 29. punkts). Š? lieta attiec?s uz Sest?s direkt?vas 77/388 12. panta 3. punkta b) apakšpunktu. Visp?r?g? veid? es atg?dinu, ka uz dabasg?zi un elektr?bu attiecas L?guma noteikumi par pre?vu br?vu apriti: šaj? zi?? skat. it ?paši spriedumu Komisija/Francija (C?159/94, EU:C:1997:501, 43.–50. punkts).
- 15 – Spriedums *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau?Westelbien* (EU:C:2008:184, 43. punkts).
- 16 – Spriedums Komisija/Francija (EU:C:2010:253, 39. punkts).
- 17 – Spriedums *Pro Med Logistik* un *Pongratz* (EU:C:2014:111, 50. punkts).
- 18 – Spriedums Komisija/Francija (EU:C:2010:253, 35. punkts).
- 19 – Spriedums *Pro Med Logistik* un *Pongratz* (EU:C:2014:111, 47. un 50. punkts).
- 20 – Spriedums Komisija/Francija (EU:C:2010:253, 33. un 34. punkts).
- 21 – Skat. spriedumus Komisija/Francija (EU:C:2010:253, 35.–38. punkts) un *Pro Med Logistik* un *Pongratz* (EU:C:2014:111, 48. un 49. punkts).
- 22 – Skat. it ?paši spriedumus *The Rank Group* (C?259/10 un C?260/10, EU:C:2011:719, 32. punkts) un *Pro Med Logistik* un *Pongratz* (EU:C:2014:111, 52. punkts).
- 23 – Šaj? zi?? skat. spriedumu *NCC Construction Danmark* (C?174/08, EU:C:2009:669, 41. punkts un taj? min?t? judikat?ra).
- 24 – Skat. spriedumu Komisija/Francija (C?481/98, EU:C:2001:237, 22. punkts).
- 25 – Šaj? zi?? skat. spriedumus *The Rank Group* (EU:C:2011:719, 43. punkts) un *Pro Med Logistik* un *Pongratz* (EU:C:2014:111, 53. punkts).
- 26 – Spriedums *Pro Med Logistik* un *Pongratz* (EU:C:2014:111, 55. punkts un taj? min?t? judikat?ra).
- 27 – Iepriekš min?t? direkt?vas priekšlikuma 5.3. punkts, 9. lpp.
- 28 – Iepriekš min?t?s direkt?vas priekšlikuma sestais apsv?rums (mans izc?lums).
- 29 – Skat. iepriekš min?t?s direkt?vas priekšlikuma 5.3. punktu, 9. lpp. To apstiprina ar? nost?dnes, kas izriet no PVN komitejas san?ksm?m, 2010. gada 7. un 8. decembra 92. san?ksmes dok. A – *taxud.c.1(2011)157667?684*, kas burtiski v?rds v?rd? p?r?em j?dziena “gr?matas uz visiem datu nes?jiem” formul?jumu no direkt?vas priekšlikuma. K? tas nor?d?ts šaj? paš? dokument?, min?t?s nost?dnes nav saistošas nedz Komisijai, nedz dal?bvalst?m.

30 – Tas, ka Savienības likumdevēja nodoms nebija piespiest dalībvalstis attiecināt ar uz grāmatām, kuras saglabātas citos datu nesējos, nevis uz papāra, PVN samazināto likmi, kuru 26 dalībvalstis piemēro drukātu grāmatu piegādei, man šķiet, apstiprina fakts, ka 14 no šīm dalībvalstīm, proti, vairāk nekā puse, izvēlējās saglabāt PVN standartlikmes piemērošanu tādū grāmatu piegādei, kuras ir saglabātas citos datu nesējos. Attiecībā uz šo statistiku skat. tabulu 4. lappusē iepriekš minētajā dokumentā *taxud.c.1*(2014) 48867, kurā ieskicēta situācija ar PVN likmi, ko dalībvalstis piemēroja 2014. gada 13. janvārī.

31 – Kā to būtībā norādīja Vācijas un Igaunijas valdības, šādas tehniskas lasīšanas ierīces iegādes cena (datora, planšetdatora utt.) arī var būt svarīgs faktors, kas ietekmē vidusmēra patērētāja izvēli.