

TIESAS SPRIEDUMS (treš? pal?ta)

2014. gada 11. septembr? (*)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?ma – Direkt?va 2006/112/EK – 98. panta 2. punkts – III pielikuma 6) punkts – Samazin?ta PVN likme, kas piem?rojama tikai uz pap?ra druk?t?m gr?mat?m – Cit? fizisk? form?t?, nevis uz pap?ra izdotas gr?matas, kam tiek piem?rota PVN pamatlikme – Nodok?u neitralit?te

Lieta C?219/13

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Korkein hallinto-oikeus* (Somija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2013. gada 22. apr?l? un kas Ties? re?istr?ts 2013. gada 25. apr?l?, tiesved?b?, ko ierosin?jusi

K Oy.

TIESA (treš? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js M. Ileši?s [*M. Ileši?*], tiesneši K. G. Fernlunds [*C. G. Fernlund*] (referents), A. O'K?fs [*A. Ó Caoimh*], K. Toadere [*C. Toader*] un E. Jaraš?ns [*E. Jaraši?nas*],

?ener?ladvok?ts P. Mengoci [*P. Mengozzi*],

sekret?re S. Stremholma [*C. Strömholm*], administratore,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2014. gada 13. marta tiesas s?di,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- Somijas vald?bas v?rd? – *H. Leppo*, p?rst?ve,
- V?cijas vald?bas v?rd? – *T. Henze* un *K. Petersen*, p?rst?vji,
- Igaunijas vald?bas v?rd? – *K. Kraavi-Käerdi* un *N. Grünberg*, p?rst?ves,
- Grie?ijas vald?bas v?rd? – *I. Bakopoulos*, p?rst?vis,
- ?rijas vald?bas v?rd? – *A. Joyce*, p?rst?vis, un *C. Toland*, *BL*, ko pilnvarojusi *L. Williams*, *solicitor*,
- Eiropas Komisijas v?rd? – *C. Soulay* un *I. Koskinen*, p?rst?vji,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?ta secin?jumus 2014. gada 14. maija tiesas s?d?,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu attiecas uz Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?vas 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV L 347, 1. lpp.), kas groz?ta ar Padomes 2009. gada 5. maija Direkt?vu 2009/47/EK (OV L 116, 18. lpp.; turpm?k

tekst? – “PVN direkt?va”), 98. panta 2. punkta pirm?s da?as un III pielikuma 6) punkta interpret?ciju.

2 Šis l?gums ir iesniegts tiesved?b?, ko K Oy (turpm?k tekst? – “K”) ir uzs?kusi par *Keskusverolautakunta* (centr?l? nodok?u komisija) l?mumu, saska?? ar kuru cit? fizisk? form?t?, nevis uz pap?ra izdotu gr?matu pieg?d?m nevar tikt piem?rota samazin?ta pievienot?s v?rt?bas nodok?a (turpm?k tekst? – “PVN”) likme, kas paredz?ta pap?ra form?t? izdotu gr?matu pieg?d?m.

Atbilstoš?s ties?bu normas

Savien?bas ties?bas

3 PVN direkt?vas 96. pant? ir noteikts:

“Dal?bvalstis piem?ro PVN pamatlikmi, ko katra dal?bvalsts nosaka procentos no summas, kurai uzliek nodokli; pre?u pieg?dei un pakalpojumu sniegšanai pamatlikme ir vien?da.”

4 Š?s direkt?vas 98. panta 1. un 2. punkt? ir noteikts:

“1. Dal?bvalstis var piem?rot vienu vai divas samazin?tas likmes.

2. Samazin?tas likmes piem?ro tikai t?du kategoriju pre?u pieg?dei vai t?du kategoriju pakalpojumu sniegšanai, kas min?ti III pielikum?.

Samazin?tas likmes nepiem?ro elektroniski sniegtajiem pakalpojumiem.”

5 Pirms groz?jumu izdar?šanas ar Direkt?vu 2009/47 PVN direkt?vas III pielikum?, kur? bija ietverts to pre?u pieg?žu un to pakalpojumu sniegšanas saraksts, kam var piem?rot 98. pant? min?t?s samazin?t?s likmes, cita starp? 6) punkt? bija noteikts:

“[G]r?matu pieg?de, tostarp bibliot?ku izsniegtas gr?matas (ieskaitot broš?ras, lapi?as un taml?dz?gus iespieddarus, bilžu, z?m?jam?s un kr?sojam?s gr?matas b?rniem, iespiestas notis vai nošu rokrakstus, kartes un hidrogr?fiskas vai taml?dz?gas sh?mas), laikrakst[i] un periodisk[i] izdevum[i], iz?emot materi?lus, kas piln?gi vai galvenok?rt velt?ti rekl?mai.”

6 Direkt?vas 2009/47 preambulas 4. apsv?rum? ir noteikts:

“Turkl?t [PVN direkt?va] b?tu j?groza ar?, lai ierobežot? skait? ?pašu situ?ciju dotu iesp?ju piem?rot, attiec?gi, samazin?tas likmes vai atbr?vojumus soci?lu vai vesel?bas aizsardz?bas apsv?rumu d?? un lai izskaidrotu un piel?gotu tehnikas progresam t?s III pielikum? doto atsauci uz gr?mat?m.”

7 Kopš 2009. gada 1. j?nija PVN direkt?vas III pielikuma 6) punkts ir izteikts š?di:

“[V]isa veida fizisk? form?t? (ietverot broš?ras, bukletus un taml?dz?gus iespieddarus, bilžu, z?m?jam?s un kr?sojam?s gr?matas b?rniem, iespiestas notis vai nošu rokrakstus, kartes un hidrogr?fiskas vai taml?dz?gas sh?mas) izdotu gr?matu pieg?de, tostarp bibliot?ku izsniegtas gr?matas, laikrakst[i] un periodisk[i] izdevum[i], iz?emot materi?lus, kas piln?gi vai galvenok?rt velt?ti rekl?mai.”

Somijas ties?bas

8 1993. gada 30. decembra Likuma 1501/1993 par pievienotās vērtības nodokli [*arvonlisäverolaki* (1501/1993)], redakcijā, kas bija spēkā 2011. un 2012. finanšu gadā (turpmāk tekstā – “Likums par PVN”), 1. panta 1. punkta 1. apakšpunktā bija paredzēts:

“[PVN] tiek iekasēts valsts budžetā atbilstoši šajam likumam noteiktajiem noteikumiem:

1) no jebkuras preču pārdošanas un pakalpojumu sniegšanas Somijā komercdarbības ietvaros.”

9 Atbilstoši Likuma par PVN 84. pantam:

“Piemērojamā likme ir 23 [%] no nodokļa bāzes, ievērojot 85. un 85.a pantu.”

10 Saskaņā ar šo likuma 85. pantu:

“Nodoklis 9 [%] apmērā no nodokļa bāzes ir jāiekasē no šādu pakalpojumu pārdošanas, kā arī no [šādu preču] starpkopienas pārdošanas, pirkšanas, izņemšanas no glabāšanas režīma un importa:

[..]

7) [grāmatas];

[..]

Par grāmatu 1. punkta 7) apakšpunkta izpratnē netiek uzskatīti:

- 1) publikācijas citā veidā, kas nav iesniegta vai līdzīgs process;
- 2) laikraksti, un
- 3) publikācijas, kurās ir ietverti galvenokārt reklāmas materiāli.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

11 *K* ir sabiedrība, kas nodarbojas ar izdevējdarbību, kura ietver vispārīgas un izglītojošas literatūras publicēšanu. Tā izdod arī audiogrāmatas, kā arī elektroniskas grāmatas.

12 No Tiesā iesniegtajiem lietās materiāliem izriet, ka audio un elektroniskās grāmatas, ko izdod *K*, ir pieejamas elektronisku datu formā, kas ir saglabātas tādā datu nesējā kā *CD*, *CD-ROM*, zibatmiņā vai līdzīgos datu nesējos, kuros ir reproducētas grāmatas, kas oriģināli ir iznākušas papīra formātā. Audiogrāmata, kas ir paredzēta, lai to klausītos, reproducē drukātā grāmatā rakstīto tekstu, kas tiek nolasīts skaņi, tādā datu nesējā kā *CD* vai *CD-ROM*. Elektroniska grāmata būtībā reproducē papīra formātā pieejamas grāmatas saturu, kurā principā ir tāda forma un struktūra ir pārņemta uz tādā datu nesēja kā *CD* vai zibatmiņa, un tā var tikt ielādēta datorā vai piemērotā lasīšanas aparātā. Elektroniskās versijas tomēr var atšķirties no uz papīra drukātām grāmatām to satura un struktūras ziņā.

13 *K* vērsās *Keskusverolautakunta* ar lūgumu pieņemt iepriekšēju lēmumu, lai pārliecinātos, vai grāmatas, kas izdotas citā fiziskā formātā, nevis uz papīra un reproducē papīra formātā izdotas grāmatas rakstīto tekstu, var tikt uzskatītas par “grāmatām” Likuma par PVN 85.a panta 1. punkta 7) apakšpunkta izpratnē, kuru pārdošanai ir noteikta samazināta PVN likme.

14 Ar 2011. gada 25. maija iepriekšēju lēmumu *Keskusverolautakunta* paziņoja, ka par grāmatām var tikt uzskatītas tikai uz papīra drukātas vai līdzīgs veidā īstenotas publikācijas, jo

audiogrāmatas un elektroniskās grāmatas, kas ir izdotas uz tādām datu nesējām kā CD, CD-ROM vai zibatmiņa, nevar tikt uzskatītas par “grāmatām” Likuma par PVN 85.a panta 1. punkta 7) apakšpunkta izpratnē.

15 Keskusverolautakunta arī precizēja, ka PVN direktīvas 98. panta 2. punkta pirmā daļa, skatīta kopā ar tās III pielikuma 6) punktu, kā arī nodokļu neitralitātes principu, nav šķērslis PVN pamatlīdzmes, nevis samazinātās likmes, kas tiek piemērota papāra formātā izdotām grāmatām, piemērošanai grāmatām, kas izdotas citā fiziskā formātā, nevis uz papāra.

16 Kpārsdzija lēmumu *Korkein hallinto-oikeus* (Augstākā administratīvā tiesa), prasot, pirmkārt, atcelt *Keskusverolautakunta* iepriekšējo lēmumu un, otrkārt, pieņemt jaunu iepriekšēju lēmumu, atzīstot, ka uz cita datu nesēja, nevis uz papāra, tādās kā CD, CD-ROM un zibatmiņa, vai citā līdzīgā formātā izdotas grāmatas ir jāuzskata par “grāmatām” Likuma par PVN 85.a panta 1. punkta 7) apakšpunkta izpratnē, kuru piemērošanai tiek piemērota samazinātā PVN likme.

17 Kuzskata, ka nodokļu neitralitātes principam neatbilst tas, ka daļēbvalsts piemēro samazinātu PVN likmi tikai papāra formātā izdotām grāmatām, izslēdzot grāmatas, kas ir izdotas citā fiziskā formātā.

18 *Korkein hallinto-oikeus* lēdza *Valtiovarainministeriö* (Finanšu ministrija) atzinumu. Tā konstatēja, ka nodokļu piemērošana grāmatām, kas izdotas citā fiziskā formātā, nevis uz papāra, atšķiras dažādās Eiropas Savienības valstīs. *Valtiovarainministeriö* uzskata, ka daļēbvalstis nodokļa samazināto likmi selektīvi varot piemērot PVN direktīvas III pielikumā uzskaitīto preču un pakalpojumu piegādēm. Tām šajā ziņā esot plaša rēcības brīvība. Šādos apstākļos šīs valstis pamatoti var piemērot samazinātu PVN likmi papāra formātā izdotām grāmatām un pamatlīdzmes, kas izdotas citā fiziskā formātā.

19 Šādos apstākļos *Korkein hallinto-oikeus* nolēma atlikt lietas izskatīšanu un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai [PVN direktīvas 98. panta 2. punkta pirmajai daļai un III pielikuma 6) punktam], ņemot vērā nodokļu neitralitātes principu, ir pretrunā valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru uz papāra drukātām grāmatām tiek piemērota PVN samazinātā likme, bet grāmatām, kuras ir saglabātas citos datu nesējos, piemēram, CD, CD-ROM vai zibatmiņā, – [PVN] pamatlīdzme?”

2) Vai, atbildot uz [šo] jautājumu, nozīme ir tam:

– vai grāmata ir paredzēta, lai to lasītu vai klausītos (audiogrāmata);

– vai pastāv drukāta grāmata, kuras saturs atbilst CD, CD-ROM, zibatmiņai vai attiecīgi citā fiziskā formātā izdotas un izplatītas grāmatas vai audiogrāmatas saturam;

– ka citā datu nesējā, nevis uz papāra saglabātā grāmatā tiek izmantotas šādas datu nesēja tehniskās īpašības, piemēram, meklēšanas funkcija?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

20 Uzdodot šos jautājums, kas ir jāpārbauda kopā, iesniedzoties b?b? v?las uzzināt, pirmkārt, vai PVN direktīvas 98. panta 2. punkta pirmā daļa un III pielikuma 6) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tās valsts tiesiskais regulējums, kāds ir pamatlietā, kurā papāra formā izdotam grāmatam ir noteikta samazināta PVN likme, bet grāmatam, kas saglabātas citos datu nesējos, tās kā CD, CD-ROM vai zibatmiņa, – šā nodokļa pamatlikme, un, otrkārt, vai atbilde uz šo jautājumu var atšķirties atkarībā no attiecīgās grāmatas saglabāšanai izmantotā datu nesēja veida vai no attiecīgā datu nesēja tehniskajam pašb?m.

21 PVN direktīvas 96. pantā ir paredzēts, ka preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai ir piemērojama tā pati PVN likme – pamatlikme.

22 Atkāpjoties no šā principa, šās direktīvas 98. panta 1. punktā ir atzītas tiesības dalībvalstīm piemērot vienu vai divas samazinātas PVN likmes. Atbilstoši šā panta 2. punkta pirmajai daļai samazinātas PVN likmes var tikt piemērotas tikai preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanai, kas ietilpst PVN direktīvas III pielikumā norādītajās kategorijās.

23 Attiecībā uz samazinātas PVN likmes piemērošanu šīm kategorijām no Tiesas judikatūras izriet, ka dalībvalstīm, ievērojot nodokļu neitralitātes principu, kas ir raksturīgs kopējai PVN sistēmai, precīzāk ir jānosaka tās PVN direktīvas III pielikuma kategorijas ietilpstošās preču piegādes un pakalpojumi, kam tiek piemērota samazinātā likme (šajā ziņā skat. spriedumus *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien*, C-442/05, EU:C:2008:184, 42. un 43. punkts, kā arī *Pro Med Logistik*, C-454/12 un C-455/12, EU:C:2014:111, 44. punkts).

24 Attiecībā uz nodokļu neitralitātes principu ir jāatgādina, ka tas liedz attiekties atšķirīgi attiecībā uz PVN pret līgumgrem un pakalpojumiem, kas savstarpēji konkurē (skat. spriedumus *Komisija/Francija*, C-384/01, EU:C:2003:264, 25. punkts, kā arī *The Rank Group*, C-259/10 un C-260/10, EU:C:2011:719, 32. punkts un tajā minētā judikatūra).

25 Lai noteiktu, vai preces vai pakalpojumi ir līgumīgi, ir jāņem vērā vidusmēra patērētāja viedoklis. Preces vai pakalpojumi ir līgumīgi, ja tiem ir līgumgais iezīmes un no patērētāju viedokļa tie atbilst vienādam vajadzībām, pamatojoties uz kritēriju par izmantošanas salīdzināmību, un ja pastāv šā atšķirības nozīmīgi neiespaido vidusmēra patērētāja lēmumu izmantot vienu vai otru no šīm precēm vai pakalpojumiem (šajā ziņā skat. spriedumu *The Rank Group*, EU:C:2011:719, 43. un 44. punkts).

26 Ir jānorāda, ka pirms grozījumiem, kas tika izdarīti ar Direktīvu 2009/47, PVN direktīvas III pielikuma 6) punktā bija norādīta “grāmatu piegāde [...]”. Ar Direktīvu 2009/47 tika grozīts III pielikuma 6) punkta teksts, atbilstoši kuram to preču piegāžu un pakalpojumu sniegšanas sarakstā, kam var tikt piemērota samazināta PVN likme, turpmāk tiek ietvertas “visa veida fiziskā formā [...] izdotu grāmatu piegādes”.

27 Tādējādi rodas jautājums par to, vai šo grozījumu dēļ dalībvalsts, kas ir izvēlējusies noteikt samazinātu PVN likmi uz papāra drukātām grāmatām, tādēļ nevar piemērot šo samazinātu likmi arī jebkādam fiziskā formā, nevis uz papāra izdotu grāmatu piegādei.

28 Šajā ziņā jāatzīmē, kā Eiropas Komisija ir norādījusi tiesās sēdē, ka ne Direktīvas 2009/47 teksts, ne tās sagatavošanas darbi nenorāda, ka Savienības likumdevējs, grozot PVN direktīvas III pielikuma 6) punktu, būtu gribējis aizliegt dalībvalstīm piemērot vienādu samazinātu PVN likmi visām grāmatām, neatkarīgi no tā, kādā fiziskā formā tās ir izdotas.

29 Katrā ziņā Tiesas judikatūras, kas minēta šā sprieduma 23. punktā, kā arī PVN direktīvas

III pielikuma 6) punkta, kur? ir nor?d?ta vien?gi gr?matu jebk?d? fizisk? form?t? pieg?de, gaism? dal?bvalst?m, iev?rodot nodok?u neitralit?tes principu, kas ir rakstur?gs kop?jai PVN sist?mai, ir j?nosaka, kuriem datu nes?jiem tiek piem?rota samazin?ta PVN likme.

30 Š?dos apst?k?os, t?pat k? ?rijas vald?bai un k? atg?din?jis ?ener?ladvok?ts vi?a secin?jumu 54. punkt?, ir j?preciz?, ka t?d? liet?, k?da ir pamatliet?, ?emot v?r?, ka vidusm?ra pat?r?t?ja v?rt?jums var main?ties atkar?b? no jauno tehnolo?iju iesp?jami atš?ir?g?s pieejam?bas katras valsts tirg? un no t?, cik liel? m?r? ir pieejamas tehnisk?s ier?ces, kas ?auj šim pat?r?t?jam las?t vai klaus?ties gr?matas, kuras ir izdotas citos fiziskos form?tos, nevis uz pap?ra, par atskaites punktu ir j?pie?em katras dal?bvalsts vidusm?ra pat?r?t?js.

31 Š?dos apst?k?os iesniedz?jtiesai ir j?p?rbauda, k? tas ir nor?d?ts š? sprieduma 25. punkt?, vai pap?ra form?t? izdot?s gr?matas un t?s, kas ir izdotas cit? fizisk? form?t?, ir preces, ko vidusm?ra pat?r?t?js uzskata par l?dz?g?m. Šaj? nol?k? šai tiesai ir j?nov?rt?, vai š?m gr?mat?m piem?t vien?das ?paš?bas un vai t?s lietošan? apmierina t?s pašas vajadz?bas saska?? ar sal?dzin?m?bas krit?riju, lai p?rbaud?tu, vai past?voš?s atš?ir?bas b?tiski vai j?tami ietekm? vai neietekm? vidusm?ra pat?r?t?ja l?mumu izv?l?ties vienu vai otru no š?m gr?mat?m.

32 Š? atbilde neatš?iras atkar?b? no izmantot? datu nes?ja veida, attiec?g?s gr?matas saturu vai atkar?b? no attiec?g? datu nes?ja tehniskaj?m ?paš?b?m, jo iesniedz?jtiesai ir j??em v?r? ar šie apst?k?i, lai nov?rt?tu, vai pap?ra form?t? izdotas gr?matas un t?s gr?matas, kas ir izdotas cit? fizisk? form?t?, ir preces, ko vidusm?ra pat?r?t?js var uzskat?t par l?dz?g?m.

33 Ja, k? nor?da ?ener?ladvok?ts savu secin?jumu 62. punkt?, p?c attiec?g?s dal?bvalsts vidusm?ra pat?r?t?ja uzskatiem, š?s ?paš?bas ir noteicoš?s, ir pamatoti, ka atbilstoši valsts tiesiskajam regul?jumam gr?matu, kas ir izdotas cit? fizisk? form?t?, nevis uz pap?ra pieg?dei nepiem?ro 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 izdotas cit? fizisk? form?t?, nevis uz pap?ra – jo min?tajam pat?r?t?jam svar?gs ir visu gr?matu vien?dais saturs neatkar?gi no to form?ta vai to ?paš?b?m –, PVN samazin?t?s likmes selekt?va piem?rošana nav pamatota.

34 No visiem iepriekš min?tajiem apsv?rumiem izriet, ka uz uzdotajiem jaut?jumiem ir j?atbild, ka PVN direkt?vas 98. panta 2. punkta pirm? da?a un III pielikuma 6) punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka, ja vien ir iev?rots kop?jai PVN sist?mai rakstur?gais nodok?u neitralit?tes princips, kas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai, tiem nav pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums, k?ds ir pamatliet?, kur? pap?ra form?t? izdot?m gr?mat?m ir noteikta samazin?ta PVN likme, bet gr?mat?m, kas saglab?tas citos datu nes?jos, t?dos k? CD, CD?ROM vai zibatmi?a, – š? nodok?a pamatlikme.

Par ties?šan?s izdevumiem

35 Attiec?b? uz pamatlietas pus?m š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to lietas pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (treš? pal?ta) nospriež:

Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kas ir grozīta ar Padomes 2009. gada 5. maija Direktīvu 2009/47/EK, 98. panta 2. punkta pirmā daļa un III pielikuma 6) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka, ja vien ir ievērots kopīgai PVN sistēmai raksturīgais nodokļu neitralitātes princips, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai, tiem nav pretrunā tās valsts tiesiskais regulējums, kāds ir pamatlīmenī, kurā papāra formātā izdotam grāmatam ir noteikta samazinātā PVN likme, bet grāmatam, kas saglabātas citos datu nesējos, tās kā *CD*, *CD-ROM* vai zibatmiņa, – šis nodokļa pamatlīkme.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – somu.