



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (treće vijeće)

11. rujna 2014.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 98. stavak 2. – Prilog III. točka 6. – Snižena stopa PDV-a koja se primjenjuje samo na knjige tiskane na papiru – Knjige izdane u drugom fizičkom obliku osim papira koje podliježu standardnoj stopi PDV-a – Porezna neutralnost“

U predmetu C-219/13,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Korkein hallinto-oikeus (Finska), odlukom od 22. travnja 2013., koju je Sud zaprimio 25. travnja 2013., u postupku koji je pokrenuo

K Oy,

SUD (treće vijeće),

u sastavu: M. Ilešič, predsjednik vijeća, C. G. Fernlund (izvjestitelj), A. Ó Caoimh, C. Toader i E. Jarašiūnas, suci,

nezavisni odvjetnik: P. Mengozzi,

tajnik: C. Strömholm, administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 13. ožujka 2014.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za finsku vladu, H. Leppo, u svojstvu agenta,
- za njemačku vladu, T. Henze i K. Petersen, u svojstvu agenata,
- za estonsku vladu, K. Kraavi-Käerdi i N. Grünberg, u svojstvu agenata,
- za grčku vladu, I. Bakopoulos, u svojstvu agenta,
- za irsku vladu, A. Joyce, u svojstvu agenta, i C. Toland, *BL*, koje je opunomoćio L. Williams, *solicitor*,
- za Europsku komisiju, C. Soulay i I. Koskinen, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 14. svibnja 2014.,

* Jezik postupka: finski

donosi sljedeću

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 98. stavka 2. prvog podstavka i Priloga III. točke 6. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), kako je izmijenjena 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.), u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).
- 2 Zahtjev je upućen u okviru postupka koji je pokrenuo K Oy (u daljnjem tekstu: K) protiv odluke Keskusverolautakunta (središnji porezni odbor), u skladu s kojom se snižena stopa poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV), predviđena za isporuku knjiga izdanih u papirnatom obliku, ne može primijeniti na isporuku knjiga izdanih u drugom fizičkom obliku osim papira.

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 Članak 96. Direktive o PDV-u određuje:
„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.“
- 4 Članak 98. stavci 1. i 2. te direktive glase:
„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 elektronički isporučene usluge.“
- 5 Prije nego što je izmijenjen Direktivom 2009/47, Prilog III. Direktivi o PDV-u, koji je sadržavao popis isporuke robe i usluga na koje je moguće primijeniti snižene stope iz članka 98. te direktive, navodio je na tom popisu u svojoj točki 6.:
„[N]abava, 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;“
- 6 Uvodna izjava 4. Direktive 2009/47 propisuje:
„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.“

7 Od 1. lipnja 2009. Prilog III. točka 6. Direktive o PDV-u glasi:

„[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 su u cijelosti ili većim dijelom posvećen oglašavanju;“

Finsko pravo

8 Članak 1. stavak 1. točka 1. Zakona 1501/1993 o porezu na dodanu vrijednost [arvonlisäverolaki (1501/1993)] od 30. prosinca 1993., u verziji koja je bila na snazi u odnosu na poslovne godine 2011. i 2012. (u daljnjem tekstu: zakon o PDV-u), propisuje:

„[PDV] se naplaćuje u korist države na način propisan ovim zakonom:

1) na prodaju robe i usluga izvršenih u Finskoj u okviru poslovne djelatnosti;“

9 Na temelju članka 84. Zakona o PDV-u:

„Stopa koja se primjenjuje iznosi 23 [%] porezne osnovice, ako u člancima 85. ili 85.a) nije određeno drugačije.“

10 Na temelju članka 85.a) tog zakona:

„Stopa u visini od 9 [%] porezne osnovice plaća se na prodaju sljedećih usluga, kao i na prodaju, kupnju unutar Zajednice, prijenose carinskog skladištenja i uvoz [sljedeće robe]:

[...]

7) knjig[e];

[...]

Ne smatraju se knjigama u smislu stavka 1. točke 7.:

1) publikacije nastale na drugi način osim tiskanjem ili sličnim postupkom;

2) časopisi, i

3) publikacije koje se uglavnom sastoje od oglasa.“

Glavni postupak i prethodna pitanja

11 K je društvo koje se bavi izdavačkom djelatnošću koja obuhvaća izdavanje djela opće literature i udžbenika. Ono također izdaje audio knjige i elektroničke knjige.

12 Iz spisa podnesenog Sudu proizlazi da su audio knjige i elektroničke knjige koje izdaje K dostupne u obliku elektroničkih datoteka, sadržanih na nosačima poput CD-ova, CD-ROM-ova, USB ključeva ili istovjetnih proizvoda, koji reproduciraju knjige izvorno izdane u papirnatom obliku. Audio knjiga, namijenjena slušanju, reproducira pisani tekst tiskane knjige, čitane naglas, na nosaču poput CD-a ili CD-ROM-a. Elektronička knjiga u biti reproducira sadržaj knjige koja je izvorno bila dostupna u

papirnatom obliku, čiji vanjski izgled i strukturu načelno zadržava, na nosač poput CD-a ili USB ključa, i koji se može preuzeti na računalo ili drugi prikladan uređaj za čitanje. Elektroničke verzije mogu se međutim razlikovati po svom sadržaju i strukturi od knjiga tiskanih na papiru.

- 13 K je pred Keskusverolautakunta podnio zahtjev za prethodnu odluku kako bi utvrdio mogu li se knjige izdane u drugom fizičkom obliku osim papira, koje reproduciraju pisani tekst knjige u papirnatom obliku, smatrati „knjigama“ u smislu članka 85.a) stavka 1. točke 7. Zakona o PDV-u, čija se prodaja oporezuje sniženom stopom PDV-a.
- 14 Prethodnom odlukom od 25. svibnja 2011. Keskusverolautakunta proglasio je da se knjigama mogu smatrati samo publikacije tiskane u papirnatom obliku ili nastale na sličan način, tako da se audio knjige i elektroničke knjige izdane na nosačima poput CD-ova, CD-ROM-ova ili USB ključeva ne mogu smatrati „knjigama“ u smislu članka 85.a) stavka 1. točke 7. Zakona o PDV-u.
- 15 Keskusverolautakunta je također pojasnio da članak 98. stavak 2. prvi podstavak Direktive o PDV-u, zajedno s Prilogom III. točkom 6. te direktive, kao i načelo porezne neutralnosti, nisu prepreka primjeni standardne stope PDV-a na prodaju knjiga izdanih u drugom fizičkom obliku osim papira, umjesto snižene stope koja se primjenjuje na knjige izdane u papirnatom obliku.
- 16 K je podnio žalbu pred Korkein hallinto-oikeus (Visoki upravni sud) kojom traži, s jedne strane, poništenje prethodne odluke Keskusverolautakunta i, s druge strane, novu prethodnu odluku kojom se proglašava da se knjige izdane u drugom fizičkom obliku osim papira, poput CD-a, CD-ROM-a ili USB ključa ili drugog sličnog proizvoda, trebaju smatrati „knjigama“ u smislu članka 85.a) stavka 1. točke 7. Zakona o PDV-u, čija prodaja podliježe sniženoj stopi PDV-a.
- 17 K smatra da je protivno načelu porezne neutralnosti da država članica primjenjuje sniženu stopu PDV-a samo na knjige izdane u papirnatom obliku, uz isključenje knjiga koje su izdane u drugom fizičkom obliku.
- 18 Korkein hallinto-oikeus zatražio je mišljenje Valtiovarainministeriö (Ministarstvo financija). Potonji je konstatirao da se porezni tretman knjiga izdanih u drugom fizičkom obliku osim papira razlikuje u raznim državama članicama Europske unije. Valtiovarainministeriö smatra da države članice mogu selektivno primijeniti sniženu stopu PDV-a na isporuke robe i usluga navedene u Prilogu III. Direktivi o PDV-u. One u tom smislu imaju širok diskrecijski prostor. U tim okolnostima te države članice smiju primijeniti sniženu stopu PDV-a na knjige izdane u papirnatom obliku i standardnu stopu na knjige izdane u drugom fizičkom obliku.
- 19 U tim je okolnostima Korkein hallinto-oikeus odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:
 - „1) Protive li se [članak 98. stavak 2. prvi podstavak i Prilog III. točka 6. Direktive o PDV-u], ispitani s obzirom na načelo porezne neutralnosti, nacionalnom zakonodavstvu u skladu s kojim se snižena stopa PDV-a primjenjuje na knjige tiskane na papiru, dok knjige izdane u drugom fizičkom obliku, poput CD-a, CD-ROM-a ili USB ključa, podliježu standardnoj stopi [PDV-a]?
 - 2) Može li se odgovor [na to pitanje] razlikovati ovisno o sljedećim okolnostima:
 - knjiga je namijenjena čitanju ili slušanju (audio knjiga);
 - postoji knjiga tiskana na papiru istog sadržaja kao knjiga ili audio knjiga izdana i distribuirana u fizičkom obliku poput CD-a, CD-ROM-a, [USB] ključa ili drugog sličnog [nosača];
 - moguće je koristiti tehnička svojstva nosača, osim papira, poput funkcije pretraživanja?“

O prethodnim pitanjima

- 20 Svojim pitanjima, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita, s jedne strane, treba li članak 98. stavak 2. prvi podstavak i Prilog III. točku 6. Direktive o PDV-u tumačiti na način da se protive nacionalnom zakonodavstvu, poput onog u glavnom postupku, koje knjige izdane u papirnatom obliku oporezuje sniženom stopom PDV-a, a knjige koje su izdane u drugom fizičkom obliku, poput CD-a, CD-ROM-a ili USB ključa, standardnom stopom PDV-a i, s druge strane, može li se odgovor na to pitanje razlikovati ovisno o vrsti nosača koji se koristi, sadržaju predmetne knjige ili tehničkim svojstvima predmetnog nosača.
- 21 Članak 96. Direktive o PDV-u propisuje da se jednaka stopa PDV-a, standardna stopa, primjenjuje na isporuku roba i na isporuku usluga.
- 22 Odstupajući od tog načela, članak 98. stavak 1. te direktive daje državama članicama mogućnost primijeniti jednu ili dvije snižene stope PDV-a. Na temelju stavka 2. prvog podstavka tog članka, snižene stope PDV-a mogu se primijeniti samo na isporuke robe i usluga u kategorijama navedenim u Prilogu III. Direktivi o PDV-u.
- 23 Kad je riječ o primjeni snižene stope PDV-a ne te kategorije, iz sudske prakse Suda proizlazi da države članice trebaju, pod uvjetom poštovanja načela porezne neutralnosti svojstvenog zajedničkom sustavu PDV-a, među isporukama robe i usluga uključenih u kategorije Priloga III. Direktivi o PDV-u, preciznije odrediti one na koje se primjenjuje snižena stopa (vidjeti u tom smislu presude Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien C-442/05, EU:C:2008:184, t. 42. i 43., kao i Pro Med Logistik, C-454/12 i C-455/12, EU:C:2014:111, t. 44.).
- 24 U odnosu na načelo porezne neutralnosti, valja podsjetiti da se ono protivi tome da se slične isporuke robe ili usluga, koje međusobno konkuriraju, različito tretiraju s obzirom na PDV (vidjeti presude Komisija/Francuska, C-384/01, EU:C:2003:264, t. 25., kao i The Rank Group, C-259/10 i C-260/10, EU:C:2011:719, t. 32. i navedenu sudsku praksu).
- 25 Kako bi se odredilo jesu li isporuke robe ili usluga slične, prvenstveno valja uzeti u obzir mišljenje prosječnog potrošača. Isporuke robe ili usluga su slične kada imaju slične značajke i ispunjavaju iste potrebe potrošača, ovisno o kriteriju usporedivosti u korištenju i kada postojeće razlike ne utječu značajno na odluku prosječnog potrošača o izboru jedne ili druge navedene isporuke (vidjeti u tom smislu presudu The Rank Group, EU:C:2011:719, t. 43. i 44.).
- 26 Potrebno je navesti da se, prije izmjene koju je uvela Direktiva 2009/47, Prilog III. točka 6. Direktive o PDV-u odnosio na „isporuku knjiga [...]“. Direktiva 2009/47 izmijenila je tekst točke 6. Priloga III. Direktivi o PDV-u, koji odsad uključuje „isporuku knjiga u svim fizičkim oblicima [...]“ u popis robe i usluga na koje se može primijeniti snižena stopa PDV-a.
- 27 Stoga se postavlja pitanje mora li zbog te izmjene država članica koja je odabrala oporezivati isporuku knjiga tiskanih na papiru sniženom stopom PDV-a proširiti primjenu te snižene stope i na isporuku knjiga u svim fizičkim oblicima osim papira.
- 28 U tom smislu treba istaknuti, kako je navela i Europska komisija na raspravi, da ni tekst Direktive 2009/47 ni pripremni radovi na toj direktivi ne ukazuju na to da je zakonodavac Unije, mijenjajući točku 6. Priloga III. Direktivi o PDV-u, htio obvezati države članice da primjenjuju jednaku sniženu stopu PDV-a na sve knjige, bez obzira na fizički oblik u kojem su izdane.
- 29 U svakom slučaju, s obzirom na sudsku praksu Suda navedenu u točki 23. ove presude, dok se Prilog III. točka 6. Direktive o PDV-u ograničava na isporuku knjiga u svim fizičkim oblicima, države članice moraju, pod uvjetom poštovanja načela porezne neutralnosti svojstvenog zajedničkom sustavu PDV-a, odrediti fizičke oblike na koje se primjenjuje snižena stopa PDV-a.

- 30 U tom kontekstu potrebno je precizirati, poput irske vlade i kako je naveo nezavisni odvjetnik u točki 54. svog mišljenja, da u slučaju poput onog u glavnom postupku, s obzirom na to da ocjena prosječnog potrošača može varirati ovisno o eventualno različitom stupnju ulaska novih tehnologija na svako nacionalno tržište i o stupnju pristupa tehničkim instrumentima koji tom potrošaču omogućavaju da posegne za knjigama izdanim u drugom fizičkom obliku osim papira, u obzir valja uzeti prosječnog potrošača svake države članice.
- 31 U tim uvjetima sud koji je uputio zahtjev treba provjeriti, kako je istaknuto u točki 25. ove presude, jesu li knjige izdane u papirnatom obliku i knjige izdane u drugom fizičkom obliku proizvodi koje prosječni potrošač može smatrati sličnima. Taj sud u tu svrhu treba ocijeniti predstavljaju li te knjige slične značajke i ispunjavaju li iste potrebe ovisno o kriteriju usporedivosti u korištenju, kako bi provjerio utječu li postojeće razlike značajno ili osjetno na odluku prosječnog potrošača o izboru tih knjiga.
- 32 Taj odgovor se ne mijenja ovisno o vrsti nosača koji se koristi, sadržaju predmetne knjige ili tehničkim svojstvima predmetnog nosača, s obzirom na to da su, među ostalim, to takve okolnosti koje sud koji je uputio zahtjev mora uzeti u obzir kako bi ocijenio jesu li knjige izdane u papirnatom obliku i knjige izdane u drugom fizičkom obliku proizvodi koje prosječni potrošač može smatrati sličnima.
- 33 Ako su, kako je istaknuo nezavisni odvjetnik u točki 62. svog mišljenja, te okolnosti odlučujuće s obzirom na mišljenje prosječnog potrošača dotične države članice, opravdano je da nacionalno zakonodavstvo ne dodijeli za isporuku knjiga koje se nalaze u drugom fizičkom obliku osim papira sniženu stopu PDV-a koja se primjenjuje na isporuke tiskanih knjiga. Međutim, ako je tom potrošaču najvažniji u bitnome sličan sadržaj svih knjiga, neovisno o njihovom obliku ili njihovim značajkama, selektivna primjena snižene stope PDV-a nije opravdana.
- 34 Iz prethodno navedenih razmatanja proizlazi da na postavljena pitanja treba odgovoriti da članak 98. stavak 2. prvi podstavak i Prilog III. točku 6. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da nisu protivni, ako se poštuje načelo porezne neutralnosti svojstveno zajedničkom sustavu PDV-a, a što treba provjeriti sud koji je uputio zahtjev, nacionalnom zakonodavstvu, poput onog u glavnom postupku, u skladu s kojim knjige izdane u papirnatom obliku podliježu sniženoj stopi PDV-a, a knjige izdane u drugom fizičkom obliku, poput CD-a, CD-ROM-a ili USB ključa, standardnoj stopi tog poreza.

Troškovi

- 35 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (treće vijeće) odlučuje:

Članak 98. stavak 2. prvi podstavak i Prilog III. točku 6. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2009/47/EZ od 5. svibnja 2009., treba tumačiti na način da nisu protivni, ako se poštuje načelo porezne neutralnosti svojstveno zajedničkom sustavu PDV-a, a što treba provjeriti sud koji je uputio zahtjev, nacionalnom zakonodavstvu, poput onog u glavnom postupku, u skladu s kojim knjige izdane u papirnatom obliku podliježu sniženoj stopi PDV-a, a knjige izdane u drugom fizičkom obliku, poput CD-a, CD-ROM-a ili USB ključa, standardnoj stopi tog poreza.

Potpisi