Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
PAOLO MENGOZZI
prezentate la 14 mai 2014[1]

Cauza C-219/13

K Oy

[cerere de decizie preliminară formulată de Korkein hallinto-oikeus (Finlanda)]

„Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată — Directiva 2006/112/CE — Directiva 2009/47/CE — Aplicarea unei cote reduse de TVA numai cărților tipărite, cu excluderea cărților stocate pe alte suporturi fizice (compact-discuri, CD-ROM-uri sau memorii USB) — Aspecte concrete și specifice — Neutralitate fiscală”

I – **Introducere**

1. O reglementare națională care acordă o cotă redusă a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) exclusiv cărților tipărite, cu excluderea cărților stocate pe alte suporturi fizice, precum compact-discurile, CD-ROM-urile sau memoriile USB, este contrară dispozițiilor Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată[2] și principiului neutralității fiscale?

2. Aceasta este, în esență, problema înaintată Curții de către Korkein hallinto-oikeus (Finlanda) în cadrul unui litigiu între societatea K Oy (denumită în continuare „K”) și Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö, și anume administrația fiscală finlandeză, în privința unei decizii prealabile a Keskusverolautakunta (Comisia Centrală de Impozite) prin care aceasta din urmă a respins cererea formulată de K, pentru exercițiile fiscale din anii 2011 și 2012, prin care urmărea să afle dacă cota redusă de TVA de 9 % aplicabilă cărților tipărite putea fi aplicată cărților în format audio și cărților în format electronic, stocate pe suporturi fizice și care reproduc textul scris al unei cărți tipărite, editate de această societate.

3. În primul rând, Comisia Centrală de Impozite a apreciat că sunt considerate cărți numai publicațiile tipărite sau realizate prin alt procedeu similar, în sensul articolului 85 bis alineatul 1 punctul 7 și alineatul 3 din Legea 1265/1997 privind TVA-ul (arvonlisäverolaki 1265/1997).

4. În al doilea rând, această comisie a reținut că articolul 98 alineatul (2) primul paragraf și punctul 6 din anexa III la Directiva TVA, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2009/47/CE a Consiliului din 5 mai 2009 în ceea ce privește cotele reduse ale taxei pe valoarea adăugată[3], precum și principiul neutralității fiscale nu se opuneau aplicării în cazul comercializării de cărți stocate pe un suport fizic, altul decât hârtia, a unei cote standard de TVA, și anume, în speță, 23 % din baza de impozitare, în locul cotei reduse de 9 % aplicate cărților tipărite. Astfel, potrivit Comisiei Centrale de Impozite,

1 — Limba originală: franceza.

2 — JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7.

3 — JO L 116, p. 18.

cărțile în format audio și în format digital stocate pe un suport fizic, altul decât hârtia, s-ar apropia, prin natura, proprietățile și modul de utilizare ale acestora, de cărțile similare disponibile în format electronic, cărora, în temeiul articolului 98 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva TVA, nu li se aplică cotele reduse.

5. În aceste condiții, K a formulat un recurs la Korkein hallinto-oikeus împotriva deciziei prealabile a Comisiei Centrale de Impozite, solicitând, pe de o parte, anularea acestei decizii și, pe de altă parte, să se declare că cărțile în format audio și cărțile în format digital stocate pe suporturi fizice precum compact-discurile, CD-ROM-urile sau memoriile USB și alte produse similare descrise în cerere sunt considerate, în sensul articolului 85 bis alineatul 1 punctul 7 din Legea 1265/1997 privind TVA-ul, cărți imprimate a căror comercializare este supusă unei cote reduse de TVA.

6. După ce a solicitat avizul Valtiovarainministeriö (Ministerul Finanțelor), care s-a alăturat, în esență, poziției adoptate de Comisia Centrală de Impozite, Korkein hallinto-oikeus a decis să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 98 alineatul (2) primul paragraf din Directiva [TVA] și punctul 6 din anexa III la această directivă, în versiunea introdusă, în ceea ce privește ultimul punct, prin Directiva 2009/47, având în vedere principiul neutralității fiscale, se opun unei reglementări naționale conform căreia cărților tipărite li se aplică o cotă redusă de TVA, iar cărților stocate pe alte suporturi fizice precum compact-discurile, CD-ROM-urile sau memoriile USB li se aplică cota standard?

În vederea răspunsului la prima întrebare, este relevant dacă:

— o carte este destinată lecturii sau ascultării (carte în format audio);

— o carte sau o carte în format audio stocată pe un compact-disc, un CD-ROM, pe o memorie [USB] sau pe un alt suport fizic corespunzător are același conținut într-o carte tipărită;

— în cazul unei cărți stocate pe un alt suport fizic decât hârtia pot fi utilizate caracteristicile tehnice ale acestui suport, de exemplu funcțiile de căutare?”

7. Această întrebare a făcut obiectul unor observații scrise din partea guvernelor finlandez, german, estonian, irlandez și elen, precum și din partea Comisiei Europene.

8. Aceste părți interesate au fost ascultate de asemenea în cadrul ședinței care a avut loc la 13 martie 2014, cu excepția guvernelor german și estonian, care nu au fost reprezentate la aceasta.

II – **Analiză**

9. Articolul 96 din Directiva TVA prevede că aceeași cotă de TVA, considerată cota standard, este aplicabilă livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii.

10. Prin derogare de la acest principiu, articolul 98 alineatul (2) primul paragraf din Directiva TVA acordă statelor membre posibilitatea de a aplica cote reduse numai livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii din categoriile prevăzute în anexa III la această directivă.

11. În timp ce punctul 6 din această anexă viza, înaintea modificării introduse prin Directiva 2009/47, „livrarea […] cărților”, această directivă a înlocuit textul punctului 6 din anexa III, precizând că includea în prezent „livrarea […] cărților *pe toate tipurile de suport fizic* […]” [4].

4 — Sublinierea noastră. Astfel cum au observat toate părțile interesate, prezenta cauză nu privește, așadar, tratamentul fiscal al cărților în format electronic, cu alte cuvinte furnizate pe cale electronică, ci numai al celor disponibile pe un suport fizic de orice natură.

12. Dat fiind că Republica Finlanda, la fel ca cea mai mare parte a statelor membre [5], a optat în mod valabil pentru aplicarea unei cote reduse de TVA în cazul livrării cărților tipărite – deja, în fond, în temeiul articolului 12 alineatul (3) litera (a) și al punctului 6 din anexa H la A șasea directivă 77/388/CEE [6], care au precedat articolul 98 alineatul (1) și anexa III la Directiva TVA –, întrebarea adresată de instanța de trimitere urmărește în esență să se stabilească dacă, dată fiind modificarea introdusă prin Directiva 2009/47, un stat membru este obligat să extindă aplicarea unei astfel de cote reduse de TVA în cazul livrării cărților pe suporturi fizice, altele decât hârtia, precum compact-discuri, CD-ROM-uri sau memorii USB.

13. Guvernele care au participat la procedură propun să se răspundă negativ la această întrebare. În esență, acestea își sprijină argumentele pe caracterul facultativ al aplicării cotelor reduse de TVA, pe caracterul pur tehnic al modificării introduse prin Directiva 2009/47, precum și pe lipsa unei posibilități de comparare între livrarea cărților pe suport de hârtie și a celor pe alte suporturi fizice. Limitarea aplicării cotei reduse de TVA numai la livrarea cărților pe suport de hârtie nu ar încălca, așadar, principiul neutralității fiscale. În orice caz, guvernele susțin că ar reveni statelor membre, precum și instanțelor naționale sarcina de a verifica în mod concret raportul de concurență care s-ar stabili între aceste categorii de cărți diferite.

14. Dimpotrivă, în observațiile sale scrise, Comisia a considerat că aplicarea selectivă a cotei reduse de TVA numai în cazul cărților pe suport de hârtie contravine obiectivului urmărit de Comisie și de legiuitorul Uniunii la adoptarea Directivei 2009/47, care a modificat punctul 6 din anexa III la Directiva TVA, de a asigura respectarea principiului neutralității fiscale între toate cărțile, indiferent de suportul fizic al acestora, care furnizează în esență același conținut de informații.

15. Cu toate acestea, în cadrul ședinței, Comisia a urmărit „să nuanțeze” poziția sa, în urma interpretării observațiilor celorlalte părți interesate. Considerând că era posibil ca, prin adoptarea Directivei 2009/47, legiuitorul Uniunii să fi urmărit să se distanțeze de propunerea de directivă a Comisiei din 7 iulie 2008, care a condus la adoptarea Directivei 2009/47 [7], și să nu facă obligatorie cota redusă de TVA pentru livrarea tuturor cărților independent de suportul fizic al acestora, Comisia a susținut, așadar, că articolul 98 alineatul (2) primul paragraf și punctul 6 din anexa III la Directiva TVA, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2009/47, nu se opun *în mod necesar* unei reglementări naționale care aplică o cotă redusă de TVA numai cărților tipărite, cu excluderea cărților stocate pe alte suporturi fizice care furnizează în esență același conținut de informații, *în măsura în care principiul neutralității fiscale este respectat*.

16. În ceea ce ne privește, amintim mai întâi că, atât în ceea ce privește anexa H la A șasea directivă 77/388, cât și anexa III la Directiva TVA, Curtea a considerat că nu se interzice statelor membre să facă o aplicare selectivă a cotei reduse în cadrul aceleiași categorii de prestări de servicii, cu condiția să nu determine niciun risc de denaturare a concurenței [8], cu alte cuvinte că aceasta respectă principiul neutralității fiscale inerent sistemului comun de TVA [9].

5 — Potrivit unui document al Comisiei în care se recapitulează cotele de TVA aplicate în statele membre ale Uniunii Europene la 13 ianuarie 2014, 26 dintre cele 28 de state membre aplică o cotă redusă de TVA furnizării de cărți tipărite [a se vedea documentul taxud.c.1(2014) 48867, p. 4].

6 — Directiva Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislației statelor membre referitoare la impozitul pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1).

7 — Propunere de directivă a Consiliului de modificare a Directivei 2006/112/CE în ceea ce privește cotele reduse ale taxei pe valoarea adăugată [COM(2008) 428 final].

8 — A se vedea printre altele Hotărârile Comisia/Franța (C-94/09, EU:C:2010:253, punctul 25), precum și Pro Med Logistik și Pongratz (C-454/12 și C-455/12, EU:C:2014:111, punctul 43).

9 — A se vedea în acest sens Hotărârile Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (C-442/05, EU:C:2008:184, punctul 43), Comisia/Franța (EU:C:2010:253, punctul 26), precum și Pro Med Logistik și Pongratz (EU:C:2014:111, punctul 44).

17. Curtea a dedus recent de aici că utilizarea posibilității de a efectua o aplicare selectivă a cotei reduse de TVA recunoscute statelor membre este „subordonată dublei condiții ca, pe de o parte, să nu izoleze, în vederea aplicării cotei reduse, decât aspecte concrete și specifice ale categoriei de prestații în cauză și, pe de altă parte, să respecte principiul neutralității fiscale” [10].

18. Afirmarea acestei duble condiții este relativ recentă.

19. Astfel, dacă, până la pronunțarea Hotărârii Comisia/Franța (EU:C:2010:253), Curtea formula limitarea aplicării unei cote reduse de TVA la „aspecte concrete și specifice” ale aceleiași categorii de prestări de servicii ca o *latitudine* oferită statelor membre prin Directiva TVA, *sub rezerva respectării principiului neutralității fiscale* [11], această hotărâre, confirmată prin Hotărârea Pro Med Logistik și Pongratz (EU:C:2014:111), o transformă într-o veritabilă *condiție, autonomă a respectării principiului neutralității fiscale*, de care depinde este condiționată aplicarea selectivă a unei cote reduse în cadrul aceleiași categorii de prestări de servicii [12].

20. În opinia Curții, aceste două condiții urmăresc să asigure faptul că statele membre nu vor utiliza această posibilitate decât în condițiile care garantează aplicarea simplă și corectă a cotei reduse alese, precum și prevenirea oricărei fraude, a oricărei evaziuni și a oricărui abuz eventual [13].

21. Transformarea „aspectelor concrete și specifice” într-o condiție autonomă de aplicare a unei cote reduse selective de TVA în cadrul aceleiași categorii prevăzute în anexa III la Directiva TVA rigidizează oarecum examinarea pe care Curtea trebuie să o efectueze. Astfel, această examinare devine în prezent sistematică, în prealabil celei prin care urmărește să verifice îndeplinirea respectării principiului neutralității fiscale. Deși, de la transformarea acesteia într-o veritabilă condiție de aplicare selectivă a unei cote reduse de TVA, Curtea a admis întotdeauna că condiția aferentă „aspectelor concrete și specifice” putea fi îndeplinită, admiterea acestui nou statut implică totuși ca aceasta să poată să nu fie îndeplinită, fără ca, în consecință, Curtea și instanțele naționale să trebuiască să examineze în mod necesar condiția respectării principiului neutralității fiscale.

22. Astfel, trebuie să se examineze aceste două condiții de aplicare selectivă a unei cote reduse de TVA în cadrul aceleiași categorii avute în vedere în anexa III la Directiva TVA.

A – *Cu privire la „aspectele concrete și specifice” în cadrul aceleiași categorii de livrare de bunuri*

23. În prezenta cauză, niciuna dintre părțile interesate nu are îndoieli în ceea ce privește îndeplinirea primei condiții. Astfel, toate părțile par să admită cel puțin implicit că, în cadrul categoriei livrării de cărți pe orice tip de suport fizic, cărțile stocate pe alte suporturi decât hârtia pot constitui „aspecte concrete și specifice” ale acestei categorii.

24. Se va aminti că cauzele în care Curtea a stabilit și a trebuit să se pronunțe cu privire la existența unor astfel de „aspecte concrete și specifice” în cadrul aceleiași categorii avute în vedere de dispozițiile celei de A șasea directive 77/388 (în special anexa H la aceasta) sau, ulterior, de anexa III la Directiva TVA privesc atât activitățile care se referă la calificarea livrărilor de bunuri, cât și a prestărilor de servicii.

10 — A se vedea printre altele în acest sens Hotărârile Comisia/Franța (EU:C:2010:253, punctul 30), precum și Pro Med Logistik și Pongratz (EU:C:2014:111, punctul 45).

11 — A se vedea Hotărârile Comisia/Franța (C-384/01, EU:C:2003:264, punctele 25 și 26) și Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (EU:C:2008:184, punctul 43).

12 — A se vedea Hotărârile Comisia/Franța (EU:C:2010:253, punctul 30), precum și Pro Med Logistik și Pongratz (EU:C:2014:111, punctul 45).

13 — A se vedea în acest sens Hotărârea Pro Med Logistik și Pongratz (EU:C:2014:111, punctul 45).

25. Astfel, în privința furnizării de mărfuri, Curtea a admis că Republica Franceză era îndreptățită să limiteze aplicarea unei cote reduse doar la abonamentul care acordă dreptul la o furnizare minimă de energie, în sensul că o asemenea aplicare se limita la aspecte concrete și specifice ale furnizării de gaze naturale și de electricitate [14].

26. De asemenea, în ceea ce privește prestarea de servicii, Curtea a considerat că statele membre aveau posibilitatea de a aplica o cotă redusă de TVA în ceea ce privește aspectele concrete și specifice ale serviciului de furnizare a apei prevăzut la punctul 2 din anexa H la A șasea directivă 77/388, astfel cum este branșamentul individual [15], că transportul de corpuri cu vehicule constituia un element concret și specific în cadrul categoriei prestărilor de servicii furnizate de întreprinderile de pompe funebre [16] sau chiar că, printre prestările de servicii de transport de persoane și al bagajelor acestora, prevăzute la punctul 5 din anexa III la Directiva TVA, activitatea de transport urban de persoane cu taxiuri ar putea fi considerată un aspect concret și specific al categoriei amintite, în sensul că ar putea fi identificată, ca atare, separat în raport cu celelalte prestații din categoria în discuție [17].

27. Faptul că Curtea a trebuit să stabilească criteriul „aspectelor concrete și specifice” susceptibil să permită aplicarea selectivă a unei cote reduse în esență în cadrul prestării de servicii nu are nimic surprinzător. Astfel, în cadrul categoriilor de prestări de servicii formulate adesea în mod generic, precum „serviciul de furnizare a apei” sau „servicii de transport de persoane și al bagajelor acestora” se regăsesc în general o multitudine de operațiuni în lanț sau prestări de servicii diverse.

28. Este adevărat însă că, astfel cum ilustrează Hotărârea Comisia/Franța (EU:C:2003:264), care se raporta la furnizarea de energie electrică și de gaze naturale, această jurisprudență se poate aplica livrării de bunuri.

29. Trebuie să se mai afle ce înseamnă „aspecte concrete și specifice” ale aceleiași categorii avute în vedere în anexa III la Directiva TVA și să se definească examinarea pe care o implică identificarea unor astfel de „aspecte concrete și specifice”.

30. În această privință, din Hotărârile Comisia/Franța (EU:C:2010:253), precum și Pro Med Logistik și Pongratz (EU:C:2014:111), ambele referitoare la prestări de servicii complexe, reiese că Curtea verifică dacă prestarea în discuție „poate fi identificată, ca atare, separat în raport cu celelalte prestații” furnizate de aceste întreprinderi [18] sau din categoria în cauză [19].

31. Contrar a ceea ce s-ar fi putut imagina, Curtea nu efectuează o examinare de natură economică a caracterului care poate fi identificat, ca atare, al unei prestații. Astfel, în Hotărârea Comisia/Franța (EU:C:2010:253), care se referea la transportul de corpuri cu vehicule furnizat de întreprinderile de pompe funebre, Curtea a înlăturat teza Comisiei potrivit căreia caracterul „care poate fi identificat ca atare” al unei prestații trebuia apreciat din punctul de vedere al așteptării consumatorului mediu și din perspectivă economică și trebuia să constea în verificarea aspectului dacă o operațiune care implică mai multe elemente se analiza în realitate ca o prestație unică, supusă unui singur tratament fiscal, sau mai degrabă ca două sau mai multe prestații distincte, care pot fi impozitate diferit.

14 — A se vedea Hotărârea Comisia/Franța (EU:C:2003:264, punctele 28 și 29). Această cauză privea articolul 12 alineatul (3) litera (b) din A șasea directivă 77/388. În general, amintim că gazele naturale și energia electrică intră sub incidența dispozițiilor tratatului referitoare la libera circulație a mărfurilor: a se vedea în această privință printre altele Hotărârea Comisia/Franța (C-159/94, EU:C:1997:501, punctele 43-50).

15 — Hotărârea Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (EU:C:2008:184, punctul 43).

16 — Hotărârea Comisia/Franța (EU:C:2010:253, punctul 39).

17 — Hotărârea Pro Med Logistik și Pongratz (EU:C:2014:111, punctul 50).

18 — Hotărârea Comisia/Franța (EU:C:2010:253, punctul 35).

19 — Hotărârea Pro Med Logistik și Pongratz (EU:C:2014:111, punctele 47 și 50).

32. Respingerea argumentelor Comisiei a fost motivată de limita pe care ar fi implicat-o această teză în exercitarea de către statele membre a marjei de apreciere care le este acordată prin Directiva TVA în ceea ce privește aplicarea cotei reduse de TVA, marjă de apreciere care necesită aplicarea unor criterii generale și obiective [20]. Este de asemenea plauzibil că o evaluare economică a îndeplinirii condiției menționate ar fi avut drept efect confundarea acestei examinări cu cea care permite controlarea respectării principiului neutralității fiscale.

33. În aceste condiții, Curtea a efectuat verificarea caracterului de „[a putea] fi identificată, ca atare, separat în raport cu celelalte prestații" al unei prestații căreia i se aplică cota redusă de TVA de către un stat membru, pe baza elementelor de formă și de drept, precum natura specifică a activității în cauză în raport cu celelalte prestații furnizate de întreprinderi și/sau existența unei reglementări speciale aferente prestației respective sau operatorilor care o furnizează pe aceasta din urmă [21].

34. Aceste elemente nu par nici limitative, nici exhaustive.

35. Diferențe tehnice aferente produselor sau serviciilor în cauză sau diferențe obiective în utilizarea acestor produse sau a acestor servicii ar putea permite de asemenea să se identifice într-adevăr, în cadrul aceleiași categorii de livrare de bunuri sau de prestări de servicii, „aspecte concrete și specifice" acestei categorii, de natură să justifice aplicarea selectivă a unei cote reduse de TVA.

36. Astfel, în prezenta cauză, este perfect posibil, după cum au susținut guvernele german și finlandez, să se afirme că, contrar cărților pe suport de hârtie, toate cărțile pe alte suporturi necesită un dispozitiv tehnic special de citire și sunt, așadar, apte să constituie „aspecte concrete și specifice" ale categoriei „de livrare de cărți pe toate tipurile de suport fizic", ceea ce ar îndeplini condiția ridicată de jurisprudența Curții.

B – *Cu privire la respectarea principiului neutralității fiscale*

37. Potrivit jurisprudenței, principiul neutralității fiscale, care este inerent sistemului comun al TVA-lui, se opune în special posibilității ca mărfuri sau prestări de servicii similare, care se află, așadar, în concurență unele cu altele, să fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA-lui [22]. Este vorba, așadar, despre transpunerea, în materie de TVA, a principiului general al egalității de tratament [23].

38. Decurge de aici că, în cazul în care mărfuri sau prestări de servicii sunt similare, acestea trebuie supuse unei cote de TVA uniforme [24].

39. Verificarea caracterului similar al mărfurilor sau al prestărilor de servicii în cauză necesită să se privească în principal din punctul de vedere al consumatorului mediu, astfel încât să se poată constata dacă aceste mărfuri sau aceste prestări de servicii îndeplinesc aceleași nevoi ale acestuia, evitând distincții artificiale întemeiate pe diferențe nesemnificative [25].

20 — Hotărârea Comisia/Franța (EU:C:2010:253, punctele 33 și 34).

21 — A se vedea Hotărârile Comisia/Franța (EU:C:2010:253, punctele 35-38), precum și Pro Med Logistik și Pongratz (EU:C:2014:111, punctele 48 și 49).

22 — A se vedea printre altele Hotărârile The Rank Group (C-259/10 și C-260/10, EU:C:2011:719, punctul 32), precum și Pro Med Logistik și Pongratz (EU:C:2014:111, punctul 52).

23 — A se vedea în această privință Hotărârea NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, punctul 41 și jurisprudența citată).

24 — A se vedea Hotărârea Comisia/Franța (C-481/98, EU:C:2001:237, punctul 22).

25 — A se vedea în acest sens Hotărârile The Rank Group (EU:C:2011:719, punctul 43), precum și Pro Med Logistik și Pongratz (EU:C:2014:111, punctul 53).

40. Curtea a statuat de asemenea că două prestări de servicii sunt similare atunci când prezintă proprietăți analoge și răspund acelorași nevoi ale consumatorului, în funcție de un criteriu de comparabilitate în utilizare, și atunci când diferențele existente nu influențează în mod considerabil decizia consumatorului mediu de a recurge la una sau la alta dintre prestările menționate [26].

41. Astfel cum am arătat deja, în prezenta cauză, părțile interesate au discutat îndelung problema dacă, prin adoptarea Directivei 2009/47, care a permis includerea, la punctul 6 din anexa III la Directiva TVA, a cărților „pe toate tipurile de suport fizic”, legiuitorul Uniunii a urmărit să asigure respectarea principiului neutralității fiscale, întemeindu-se pe premisa că, independent de suportul acestora, toate cărțile menționate la punctul 6 erau similare și, în consecință, exista între acestea un raport reciproc de concurență.

42. În timp ce, în esență, guvernele care au depus observații consideră că intenția legiuitorului Uniunii nu era de a priva statele membre, inclusiv instanțele naționale, de marja lor de apreciere, obligându-le să extindă automat cota redusă de TVA pe care au dreptul să o aplice livrării cărților tipărite la cărțile editate pe alte suporturi fizice, Comisia a susținut o poziție contrară, chiar dacă mai nuanțată, în cadrul ședinței.

43. Astfel cum au susținut guvernele care au participat la prezenta procedură, nici textul Directivei 2009/47, nici considerentele acesteia nu permit să se întrevadă că obiectul modificării aduse punctului 6 din anexa III la Directiva TVA era de a asigura respectarea principiului neutralității fiscale în cadrul categoriei avute în vedere de acest punct.

44. Astfel, considerentul (4) al Directivei 2009/47 se limitează să indice că Directiva TVA trebuie „să fie modificată […] pentru a clarifica și actualiza, în funcție de progresele tehnice, trimiterea la cărți din anexa III la aceasta”.

45. Desigur, s-ar putea susține că obligația asumată de a adapta această trimitere la progresele tehnice însemna, în mod implicit, că legiuitorul Uniunii considera în prezent că cărțile publicate pe alte suporturi decât hârtia intrau în mod necesar în concurență cu cărțile tipărite și că trebuia, așadar, să li se aplice aceeași cotă redusă de TVA.

46. Cu toate acestea, pe lângă faptul că Comisia nu a invocat un astfel de argument, niciun indiciu obiectiv în acest sens nu reiese din Directiva 2009/47.

47. În plus, efectuarea, astfel cum a sugerat de asemenea Comisia, a unei comparații între Directiva 2009/47 și lucrările pregătitoare care au condus la adoptarea acesteia, nu face, în definitiv, decât să consolideze teza potrivit căreia principiul neutralității fiscale nu pare să fi fost obiectivul urmărit de legiuitorul Uniunii, chiar dacă constituia, cel puțin parțial, temeiul motivelor propunerii citate anterior a Comisiei din 7 iulie 2008.

48. Astfel, deși expunerea de motive a acestei propuneri arăta că, „din motive de imparțialitate”, „se impune” extinderea punctului 6 din anexa III la Directiva TVA la „cărți[le] în format CD, CD-ROM sau pe orice alt suport fizic similar, care reproduc în cea mai mare parte aceleași informații ca și cărțile în format de hârtie” [27], textul însuși al propunerii se limita să sublinieze necesitatea „să se includă adaptări tehnice menite să […] adapteze [dispozițiile] la progresul tehnic”, aceste adaptări oferind *„posibilitate[a*] de a aplica cote reduse de TVA pentru toate […] cărțile în format CD, CD-ROM sau pe orice alt suport fizic care reproduce în cea mai mare parte aceeași informație ca și cărțile în format de hârtie” [28].

26 — Hotărârea Pro Med Logistik și Pongratz (EU:C:2014:111, punctul 55 și jurisprudența citată).

27 — Punctul 5.3, p. 9, din propunerea de directivă citată la nota de subsol 7.

28 — Considerentul (6) al propunerii de directivă citate mai sus (sublinierea noastră).

49. Se înțelege, așadar, la simpla lectură a acestei propuneri că, deși Comisia recunoștea existența unei anumite comparabilități între diferitele suporturi fizice menționate mai sus și cărțile pe suport de hârtie, nu era totuși vorba deja despre o comparabilitate sau despre o similitudine totală.

50. Astfel, pe de o parte, această comparabilitate era limitată la alte suporturi decât hârtia „care reproduc în cea mai mare parte aceleași informații ca și cărțile în format de hârtie”, ceea ce implica în mod necesar, după cum arată chiar expunerea de motive a propunerii, că cărțile pe alte suporturi decât hârtia care oferă funcționalități suplimentare față de cele ale cărților tipărite, precum motoare de căutare sau link-uri către alte tipuri de material, erau excluse din acestea [29]. Pe de altă parte, acest grad de comparabilitate sau de similitudine nu determina în mod automat, contrar a ceea ce ar trebui să impună în principiu respectarea principiului neutralității fiscale, extinderea la cărțile pe alte suporturi fizice a cotei reduse care era aplicabilă în prealabil doar în cazul cărților tipărite, dar determina pur și simplu Comisia să propună *posibilitatea* unei asemenea extinderi.

51. Faptul că legiuitorul Uniunii nu a reținut limita conținută în propunerea de directivă a Comisiei, potrivit căreia posibilitatea de a extinde cota redusă de TVA se aplica numai suporturilor fizice „care reproduc în cea mai mare parte aceleași informații ca și cărțile în format de hârtie”, făcând trimitere în mod generic la cărțile „pe toate tipurile de suport fizic”, ne determină să considerăm că intenția acestuia nu era, *a fortiori*, de a admite similitudinea tuturor cărților prevăzute la punctul 6 din anexa III la Directiva TVA, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2009/47, independent de suportul fizic al acestora, și de a obliga statele membre să aplice cărților respective o cotă redusă de TVA identică cu cea pe care au dreptul să o aplice cărților tipărite.

52. În consecință, legiuitorul Uniunii nu a intenționat, în opinia noastră, să priveze statele membre de marja de apreciere a acestora în ceea ce privește aplicarea, eventual selectivă, a cotei reduse de TVA în cadrul categoriei livrării de cărți pe toate tipurile de suport fizic, avută în vedere la punctul 6 din anexa III la Directiva TVA, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2009/47 [30].

53. În aceste condiții, potrivit jurisprudenței, revine instanței de trimitere sarcina de a verifica dacă cărțile tipărite și cărțile publicate pe alte suporturi fizice sunt similare din punctul de vedere al consumatorului mediu în sensul că acestea răspund acelorași nevoi ale acestuia.

54. Astfel cum au susținut în mod întemeiat părțile interesate în cadrul ședinței, trebuie să se ia drept referință consumatorul mediu din fiecare stat membru, ceea ce este de înțeles, astfel, întrucât aprecierea consumatorului mediu va putea varia în funcție de gradul eventual diferit de pătrundere a noilor tehnologii pe fiecare piață națională și de gradul de acces la dispozitive tehnice care permit acestui consumator să citească sau să asculte cărți conținute pe alte suporturi decât hârtia.

55. În temeiul jurisprudenței, revine instanței de trimitere, având în vedere toate elementele prezentate în fața acesteia, sarcina de a verifica dacă cărțile tipărite și cărțile stocate pe alte suporturi decât hârtia au proprietăți similare și răspund acelorași nevoi ale consumatorului, în funcție de un criteriu de comparabilitate în utilizare și în funcție de diferențe existente pentru a verifica dacă aceste diferențe influențează sau nu influențează în mod considerabil sau semnificativ decizia consumatorului mediu de a opta pentru unul sau pentru celălalt dintre aceste produse culturale.

29 — A se vedea propunerea de directivă, citată mai sus, punctul 5.3, p. 9. Acest lucru este de asemenea coroborat cu orientările care decurg din reuniunile Comitetului pentru TVA, a 92-a reuniune din 7 și 8 decembrie 2010, doc A - taxud.c.1(2011)157667-684, care reiau aproape în totalitate definiția noțiunii „cărți pe toate tipurile de suport fizic” din propunerea de directivă. Astfel cum arată chiar acest document, orientările menționate nu sunt obligatorii nici pentru Comisie și nici pentru statele membre.

30 — Faptul că intenția legiuitorului Uniunii nu a fost aceea de a obliga statele membre să extindă la cărțile pe suporturi fizice, altele decât hârtia, cota redusă de TVA pe care 26 dintre acestea o aplică livrării de cărți tipărite ne pare întărit de împrejurarea că, printre aceste state membre, 14 dintre ele, respectiv cu unul mai mult decât majoritatea, au decis să mențină aplicarea cotei normale a TVA-ului în cazul livrării de cărți stocate pe alte suporturi fizice. A se vedea, cu privire la aceste statistici, tabelul reprodus la pagina 4 din documentul taxud.c.1(2014) 48867, citat la nota de subsol 5, în care se menționează situația cotelor de TVA aplicate în statele membre la data de 13 ianuarie 2014.

56. În această privință, guvernele care au participat la prezenta procedură au susținut, fără a fi contrazise de Comisie, că cărțile stocate pe alte suporturi decât hârtia se disting în mod obiectiv, prin proprietățile lor, de cărțile tipărite. Această diferență ar rezulta nu numai din necesitatea prealabilă de a putea dispune de un dispozitiv tehnic de citire [31], dar și din împrejurarea că consumatorul mediu al cărților stocate pe alte suporturi decât hârtia va opta pentru aceste produse chiar din cauza aplicațiilor și a funcțiilor suplimentare pe care acestea i le pot oferi în comparație cu cele oferite de cărțile tipărite.

57. Astfel, după cum a arătat guvernul finlandez în cadrul ședinței, decizia unui consumator mediu de a cumpăra o carte în format audio se va baza rareori doar pe simpla citire a textului unei cărți tipărite, ci mai frecvent pe performanța și/sau pe notorietatea reader-ului, precum și pe efectele speciale sau pe muzica reproduse în versiunea audio. De asemenea, potrivit guvernelor german și finlandez în special, în ceea ce privește cărțile stocate pe compact discuri, pe CD-ROM-uri sau pe memorii USB, consumatorul mediu va fi influențat la cumpărare de funcțiile suplimentare de căutare oferite de aceste cărți sau de integrarea de software sau de alte programe în cărțile respective, spre deosebire de cărțile tipărite.

58. Având în vedere elementele de care dispune, revine instanței de trimitere sarcina de a verifica pertinența acestor afirmații în raport cu comportamentul consumatorului mediu în Finlanda.

59. Pe baza considerațiilor de mai sus, propunem ca articolul 98 alineatul (2) primul paragraf și punctul 6 din anexa III la Directiva TVA, în versiunea introdusă, în ceea ce privește ultimul punct, prin Directiva 2009/47, să trebuiască să fie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări naționale potrivit căreia o cotă redusă de TVA se aplică cărților tipărite, în timp ce cărților stocate pe alte suporturi fizice precum compact discurile, CD-ROM-urile sau memoriile USB li se aplică cota standard de TVA, cu condiția ca, din punctul de vedere al consumatorului mediu din statul membru în cauză, cele din urmă să nu fie similare cu primele în sensul că acestea nu răspund acelorași nevoi ale consumatorului în cauză, lucru de care instanța de trimitere trebuie să se asigure.

60. Pentru motive de exhaustivitate, adăugăm că răspunsul pe care tocmai l-am dat nu variază, în opinia noastră, în funcție de cele trei împrejurări enumerate de instanța de trimitere în întrebarea preliminară, și anume, în primul rând, dacă cartea este destinată citirii sau ascultării (carte în format audio), în al doilea rând, dacă există o carte tipărită care are același conținut ca și cartea sau cartea în format audio stocată pe un suport fizic precum un compact disc, un CD-ROM, o memorie USB sau un alt produs fizic similar și, în al treilea rând, dacă este posibil să beneficieze de proprietățile tehnice conferite de suportul fizic, altul decât hârtia, precum funcțiile de căutare.

61. Astfel, tocmai proprietățile cărților stocate pe alte suporturi decât hârtia sunt cele în funcție de care instanța de trimitere trebuie să aprecieze influența eventual considerabilă sau semnificativă asupra deciziei consumatorului mediu finlandez de a opta mai degrabă pentru cumpărarea acestor cărți decât pentru cumpărarea cărților tipărite.

62. În cazul în care, după cum susțin în special guvernele finlandez și german, aceste proprietăți sunt determinante din punctul de vedere al consumatorului mediu din statul membru în cauză, este justificat ca reglementarea națională să nu aplice livrării de cărți stocate pe alte suporturi decât hârtia cota redusă de TVA, aplicabilă livrării cărților tipărite. În schimb, în cazul în care aceste proprietăți nu influențează sau influențează nesemnificativ decizia consumatorului mediu respectiv de a proceda la cumpărarea de cărți stocate pe alte suporturi decât hârtia - din cauza faptului că ceea ce este important pentru acest consumator este în special conținutul similar al tuturor cărților, independent de suportul sau de proprietățile acestora –, aplicarea selectivă a unei cote reduse de TVA nu se justifică.

31 — Astfel cum au arătat în esență guvernele german și estonian, prețul de achiziție al unui astfel de dispozitiv tehnic de citire (calculator, tabletă etc.) poate constitui de asemenea un element important în alegerea unui consumator mediu.

III – **Concluzie**

63. Având în vedere considerațiile de mai sus, propunem Curții să răspundă la întrebarea preliminară adresată de Korkein hallinto-oikeus după cum urmează:

„Articolul 98 alineatul (2) primul paragraf și punctul 6 din anexa III la Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, în versiunea introdusă, în ceea ce privește ultimul punct, prin Directiva 2009/47/CE a Consiliului din 5 mai 2009, trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări naționale conform căreia o cotă redusă a taxei pe valoarea adăugată este aplicată cărților tipărite, în timp ce cărților stocate pe alte suporturi fizice precum compact discurile, CD-ROM-urile sau memoriile USB li se aplică cota standard de taxă pe valoarea adăugată, cu condiția ca, din punctul de vedere al consumatorului mediu din statul membru în cauză, cele din urmă să nu fie similare cu primele în sensul că nu răspund acelorași nevoi ale consumatorului respectiv, lucru de care instanța de trimitere trebuie să se asigure.

Acest răspuns nu variază după cum cartea este destinată citirii sau ascultării (carte în format audio), după cum există o carte tipărită care are același conținut ca și cartea sau cartea în format audio stocată pe un suport fizic precum un compact disc, un CD-ROM, o memorie USB sau alt produs fizic similar sau după cum este posibil să beneficieze de proprietățile tehnice conferite de suportul fizic, altul decât hârtia, precum funcțiile de căutare.”