



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2014. gada 11. septembrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma — Direktīva 2006/112/EK — 98. panta 2. punkts — III pielikuma 6) punkts — Samazināta PVN likme, kas piemērojama tikai uz papīra drukātām grāmatām — Citā fiziskā formātā, nevis uz papīra izdotas grāmatas, kam tiek piemērota PVN pamatlikme — Nodokļu neitralitāte

Lieta C-219/13

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Korkein hallinto-oikeus* (Somija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2013. gada 22. aprīlī un kas Tiesā reģistrēts 2013. gada 25. aprīlī, tiesvedībā, ko ierosinājusi

K Oy .

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs M. Ilešičs [*M. Ilešič*], tiesneši K. G. Fernlunds [*C. G. Fernlund*] (referents), A. O'Kīfs [*A. Ó Caoimh*], K. Toadere [*C. Toader*] un E. Jarašūns [*E. Jarašiūnas*],

ģenerālvokāts P. Mengoci [*P. Mengozzi*],

sekretāre S. Stremholma [*C. Strömholm*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2014. gada 13. marta tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— Somijas valdības vārdā — *H. Leppo*, pārstāve,

— Vācijas valdības vārdā — *T. Henze* un *K. Petersen*, pārstāvji,

— Igaunijas valdības vārdā — *K. Kraavi-Käerdi* un *N. Grünberg*, pārstāves,

— Grieķijas valdības vārdā — *I. Bakopoulos*, pārstāvis,

— Īrijas valdības vārdā — *A. Joyce*, pārstāvis, un *C. Toland, BL*, ko pilnvarojusi *L. Williams, solicitor*,

— Eiropas Komisijas vārdā — *C. Soulay* un *I. Koskinen*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2014. gada 14. maija tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

* Tiesvedības valoda — somu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes 2009. gada 5. maija Direktīvu 2009/47/EK (OV L 116, 18. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”), 98. panta 2. punkta pirmās daļas un III pielikuma 6) punkta interpretāciju.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā, ko *K Oy* (turpmāk tekstā – “*K*”) ir uzsākusi par *Keskusverolautakunta* (centrālā nodokļu komisija) lēmumu, saskaņā ar kuru citā fiziskā formātā, nevis uz papīra izdotu grāmatu piegādēm nevar tikt piemērota samazināta pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) likme, kas paredzēta papīra formātā izdotu grāmatu piegādēm.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 PVN direktīvas 96. pantā ir noteikts:

“Dalībvalstis piemēro PVN pamatlikmi, ko katra dalībvalsts nosaka procentos no summas, kurai uzliek nodokli; preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai pamatlikme ir vienāda.”

- 4 Šīs direktīvas 98. panta 1. un 2. punktā ir noteikts:

“1. Dalībvalstis var piemērot vienu vai divas samazinātas likmes.

2. Samazinātas likmes piemēro tikai tādu kategoriju preču piegādei vai tādu kategoriju pakalpojumu sniegšanai, kas minēti III pielikumā.

Samazinātas likmes nepiemēro elektroniski sniegtajiem pakalpojumiem.”

- 5 Pirms grozījumu izdarīšanas ar Direktīvu 2009/47 PVN direktīvas III pielikumā, kurā bija ietverts to preču piegāžu un to pakalpojumu sniegšanas saraksts, kam var piemērot 98. pantā minētās samazinātas likmes, cita starpā 6) punktā bija noteikts:

“[G]rāmatu piegāde, tostarp bibliotēku izsniegtas grāmatas (ieskaitot brošūras, lapīņas un tamlīdzīgus iespaiddarbus, bilžu, zīmējamās un krāsojamās grāmatas bērniem, iespiestas notis vai nošu rokrakstus, kartes un hidrogrāfiskas vai tamlīdzīgas shēmas), laikrakst[i] un periodisk[i] izdevum[i], izņemot materiālus, kas pilnīgi vai galvenokārt veltīti reklāmai.”

- 6 Direktīvas 2009/47 preambulas 4. apsvērumā ir noteikts:

“Turklāt [PVN direktīva] būtu jāgroza arī, lai ierobežotā skaitā īpašu situāciju dotu iespēju piemērot, attiecīgi, samazinātas likmes vai atbrīvojumus sociālu vai veselības aizsardzības apsvērumu dēļ un lai izskaidrotu un pielāgotu tehnikas progresam tās III pielikumā doto atsauci uz grāmatām.”

- 7 Kopš 2009. gada 1. jūnija PVN direktīvas III pielikuma 6) punkts ir izteikts šādi:

“[V]isa veida fiziskā formātā (ietverot brošūras, bukletus un tamlīdzīgus iespaiddarbus, bilžu, zīmējamās un krāsojamās grāmatas bērniem, iespiestas notis vai nošu rokrakstus, kartes un hidrogrāfiskas vai tamlīdzīgas shēmas) izdotu grāmatu piegāde, tostarp bibliotēku izsniegtas grāmatas, laikrakst[i] un periodisk[i] izdevum[i], izņemot materiālus, kas pilnīgi vai galvenokārt veltīti reklāmai.”

Somijas tiesības

- 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 šajā likumā 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 šī likuma 85. pantu:

“Nodoklis 9 [%] apmērā no nodokļa bāzes ir jāiekasē no šādu pakalpojumu pārdošanas, kā arī no [šādu preču] starpkopienu 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 iespējama 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 lietas materiāliem izriet, ka audio un elektroniskās grāmatas, ko izdod *K*, ir pieejamas elektronisku datņu formā, kas ir saglabātas tādos datu nesējos kā *CD*, *CD-ROM*, zibatmiņā vai līdzīgos datu nesējos, kuros ir reproducētas grāmatas, kas oriģinālā ir iznākušas papīra formātā. Audiogrāmata, kas ir paredzēta, lai to klausītos, reproducē drukātā grāmatā rakstīto tekstu, kas tiek nolasīts skaļi, tādā datu nesējā kā *CD* vai *CD-ROM*. Elektroniska grāmata būtībā reproducē papīra formātā pieejamas grāmatas saturu, kurā principā ārējā forma un struktūra ir pārņemta uz tāda 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 līdzīgā veidā istenotas publikācijas, jo audiogrāmatas un elektroniskās grāmatas, kas ir izdotas uz tādiem datu nesējiem 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 pamatlikmes, nevis samazinātās likmes, kas tiek piemērota papīra formātā izdotām grāmatām, piemērošanai grāmatām, kas izdotas citā fiziskā formātā, nevis uz papīra.
- 16 *K* pārsūdzēja 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 papīra, tādos 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 pārdošanai tiek piemērota samazināta PVN likme.
- 17 *K* uzskata, ka nodokļu neitralitātes principam neatbilst tas, ka dalībvalsts piemēro samazinātu PVN likmi tikai papīra formātā izdotām grāmatām, izslēdzot grāmatas, kas ir izdotas citā fiziskā formātā.
- 18 *Korkein hallinto-oikeus* lūdza *Valtiovarainministeriö* (Finanšu ministrija) atzinumu. Tā konstatēja, ka nodokļu piemērošana grāmatām, kas izdotas citā fiziskā formātā, nevis uz papīra, atšķiras dažādās Eiropas Savienības valstīs. *Valtiovarainministeriö* uzskata, ka dalībvalstis nodokļa samazināto likmi selektīvi varot piemērot PVN direktīvas III pielikumā uzskaitīto preču un pakalpojumu piegādēm. Tām šajā ziņā esot plaša rīcības brīvība. Šādos apstākļos šīs valstis pamatoti var piemērot samazinātu PVN likmi papīra formātā izdotām grāmatām un pamatlikmi tām, 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 papīra drukātām grāmatām tiek piemērota PVN samazinātā likme, bet grāmatām, kuras ir saglabātas citos datu nesējos, piemēram, *CD*, *CD-ROM* vai zibatmiņā, – [PVN] pamatlikme?
- 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*, zibatmiņā vai attiecīgi citā fiziskā formātā izdotas un izplatītas grāmatas vai audiogrāmatas saturam;
 - ka citā datu nesējā, nevis uz papīra saglabātā grāmatā tiek izmantotas šā datu nesēja tehniskās īpašības, piemēram, meklēšanas funkcija?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

- 20 Uzdodot šos jautājumus, kas ir jāpārbauda kopā, iesniedzējtiesa būtībā vēlas uzzināt, pirmkārt, vai PVN direktīvas 98. panta 2. punkta pirmā daļa un III pielikuma 6) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, kāds ir pamatlietā, kurā papīra formātā izdotām grāmatām ir noteikta samazināta PVN likme, bet grāmatām, kas saglabātas citos datu nesējos, tādos kā *CD*, *CD-ROM* vai zibatmiņa, – šī 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 tehniskajām īpašībām.

- 21 PVN direktīvas 96. pantā ir paredzēts, ka preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai ir piemērojama tā pati PVN likme – pamatlikme.
- 22 Atkāpjoties no šī principa, šīs direktīvas 98. panta 1. punktā ir atzītas tiesības dalībvalstīm piemērot vienu vai divas samazinātas PVN likmes. Atbilstoši šī 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 kategorijās 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 līdzīgām precēm 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 līdzīgi, ir jāņem vērā vidusmēra patērētāja viedoklis. Preces vai pakalpojumi ir līdzīgi, ja tiem ir līdzīgas iezīmes un no patērētāju viedokļa tie atbilst vienādām vajadzībām, pamatojoties uz kritēriju par izmantošanas salīdzināmību, un ja pastāvošās 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 formātā [...] izdotu grāmatu piegādes”.
- 27 Tādējādi rodas jautājums par to, vai šo grozījumu dēļ dalībvalsts, kas ir izvēlējusies noteikt samazinātu PVN likmi uz papīra drukātām grāmatām, tādēļ nevar piemērot šo samazināto likmi arī jebkādā fiziskā formātā, nevis uz papīra izdotu grāmatu piegādei.
- 28 Šajā ziņā jāatzīmē, kā Eiropas Komisija ir norādījusi tiesas 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 formātā tās ir izdotas.
- 29 Katrā ziņā Tiesas judikatūras, kas minēta šī sprieduma 23. punktā, kā arī PVN direktīvas III pielikuma 6) punkta, kurā ir norādīta vienīgi grāmatu jebkādā fiziskā formātā piegāde, gaismā dalībvalstīm, ievērojot nodokļu neitralitātes principu, kas ir raksturīgs kopējai PVN sistēmai, ir jānosaka, kuriem datu nesējiem tiek piemērota samazināta PVN likme.
- 30 Šādos apstākļos, tāpat kā Īrijas valdībai un kā atgādinājis ģenerāladvokāts viņa secinājumā 54. punktā, ir jāprecizē, ka tādā lietā, kādā ir pamatlieta, ņemot vērā, ka vidusmēra patērētāja vērtējums var mainīties atkarībā no jauno tehnoloģiju iespējami atšķirīgās pieejamības katras valsts tirgū un no tā, cik lielā mērā ir pieejamas tehniskās ierīces, kas ļauj šim patērētājam lasīt vai klausīties grāmatas, kuras ir izdotas citos fiziskos formātos, nevis uz papīra, par atskaites punktu ir jāpieņem katras dalībvalsts vidusmēra patērētājs.

- 31 Šādos apstākļos iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, kā tas ir norādīts šī sprieduma 25. punktā, vai papīra formātā izdotās grāmatas un tās, kas ir izdotas citā fiziskā formātā, ir preces, ko vidusmēra patērētājs uzskata par līdzīgām. Šajā nolūkā šai tiesai ir jānovērtē, vai šīm grāmatām piemīt vienādas īpašības un vai tās lietošanā apmierina tās pašas vajadzības saskaņā ar salīdzināmības kritēriju, lai pārbaudītu, vai pastāvošās atšķirības būtiski vai jūtami ietekmē vai neietekmē vidusmēra patērētāja lēmumu izvēlēties vienu vai otru no šīm grāmatām.
- 32 Šī atbilde neatšķiras atkarībā no izmantotā datu nesēja veida, attiecīgās grāmatas satura vai atkarībā no attiecīgā datu nesēja tehniskajām īpašībām, jo iesniedzējtiesai ir jāņem vērā arī šie apstākļi, lai novērtētu, vai papīra formātā izdotas grāmatas un tās grāmatas, kas ir izdotas citā fiziskā formātā, ir preces, ko vidusmēra patērētājs var uzskatīt par līdzīgām.
- 33 Ja, kā norāda ģenerāladvokāts savu secinājumu 62. punktā, pēc attiecīgās dalībvalsts vidusmēra patērētāja uzskatiem, šīs īpašības ir noteicošas, ir pamatoti, ka atbilstoši valsts tiesiskajam regulējumam grāmatu, kas ir izdotas citā fiziskā formātā, nevis uz papīra piegādei nepiemēro PVN samazināto likmi, ko piemēro drukātām grāmatām. Savukārt, ja šīs īpašības neietekmē vai salīdzinoši maz ietekmē minētā vidusmēra patērētāja lēmumu iegādāties grāmatas, kuras ir izdotas citā fiziskā formātā, nevis uz papīra – jo minētajam patērētājam svarīgs ir visu grāmatu vienāda saturs neatkarīgi no to formāta vai to īpašībām –, PVN samazinātās likmes selektīva piemērošana nav pamatota.
- 34 No visiem iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka PVN direktīvas 98. panta 2. punkta pirmā daļa un III pielikuma 6) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka, ja vien ir ievērots kopējai PVN sistēmai raksturīgais nodokļu neitralitātes princips, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai, tiem nav pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, kāds ir pamatlietā, kurā papīra formātā izdotām grāmatām ir noteikta samazināta PVN likme, bet grāmatām, kas saglabātas citos datu nesējos, tādos kā *CD*, *CD-ROM* vai zibatmiņa, – šī nodokļa pamatlikme.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 35 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo 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 kopējai PVN sistēmai raksturīgais nodokļu neitralitātes princips, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai, tiem nav pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, kāds ir pamatlietā, kurā papīra formātā izdotām grāmatām ir noteikta samazināta PVN likme, bet grāmatām, kas saglabātas citos datu nesējos, tādos kā *CD*, *CD-ROM* vai zibatmiņa, – šī nodokļa pamatlikme.

[Paraksti]