Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
PAOLA MENGOZZIHO
přednesené dne 14. května 2014 [1]

Věc C-219/13

K Oy

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Korkein hallinto-oikeus (Finsko)]

„Společný systém daně z přidané hodnoty — Směrnice 2006/112/ES — Směrnice 2009/47/ES — Použití snížené sazby DPH pouze na tištěné knihy, nikoliv na knihy na jiných fyzických nosičích (CD, CD-ROMu, USB klíčích) — Konkrétní a zvláštní aspekty — Daňová neutralita“

I – **Úvod**

1. Jsou vnitrostátní právní předpisy, které přiznávají sníženou sazbu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) pouze pro tištěné knihy, ale nikoliv pro knihy na jiných fyzických nosičích, jako jsou CD, CD-ROMy nebo USB klíče, v rozporu s ustanoveními směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty [2] a se zásadou daňové neutrality?

2. To je podstatou otázky položené Soudnímu dvoru Korkein hallinto-oikeus (Finsko) v rámci sporu mezi společností K Oy (dále jen jen „K“) a Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (finskými daňovými orgány) týkajícího se předběžného rozhodnutí Keskusverolautakunta (ústřední daňová komise), jímž byla zamítnuta žádost společnosti K, aby ve zdaňovacích obdobích 2011 a 2012 mohla být snížená sazba DPH ve výši 9 %, použitelná na tištěné knihy, uplatněna i na audioknihy a digitální knihy vydávané touto společností na fyzických nosičích a reprodukující text tištěné knihy.

3. Ústřední daňová komise měla zaprvé za to, že za knihy mohou být považovány pouze tištěné nebo obdobnou technologií vyráběné publikace ve smyslu čl. 85a odst. 1 bodu 7 a čl. 85a odst. 3 zákona o DPH (arvonlisäverolaki 1265/1997).

4. Zadruhé tato komise uvedla, že čl. 98 odst. 2 první pododstavec směrnice o DPH a její příloha III bod 6, ve znění směrnice Rady 2009/47/ES ze dne 5. května 2009 týkající se snížených sazeb daně z přidané hodnoty [3], jakož i zásada daňové neutrality nebrání tomu, aby byla na prodej knih na jiných fyzických nosičích než papíru uplatňována základní sazba DPH, tedy v daném případě 23 % z daňového základu namísto snížené sazby ve výši 9 % uplatňované na tištěné knihy. Podle ústřední daňové komise se totiž audioknihy a digitální knihy na jiném fyzickém nosiči než papíru svojí povahou, charakteristikami a způsobem používání blíží obdobným knihám dostupným v elektronické podobě, na něž se podle čl. 98 odst. 2 druhého pododstavce směrnice o DPH snížené sazby neuplatní.

1 — Původní jazyk: francouzština.

2 — Úř. věst. L 347, s. 1.

3 — Úř. věst. L 116, s. 18.

5. Společnost K poté podala ke Korkein hallinto-oikeus opravný prostředek směřující proti předběžnému rozhodnutí ústřední daňové komise, v němž se domáhala zrušení tohoto rozhodnutí a toho, aby bylo rozhodnuto, aby jí vydávané audioknihy a digitální knihy na fyzických nosičích, jakými jsou CD, CD-ROMy nebo USB klíče, a další obdobné výrobky popsané v návrhu, byly posuzovány stejně jako tištěné knihy, ve smyslu čl. 85a odst. 1 bodu 7 zákona 1265/1997 o DPH, jejichž prodej podléhá snížené sazbě DPH.

6. Poté, co si Korkein hallinto-oikeus vyžádal stanovisko Valtiovarainmininsteriö (ministerstvo financí), které se v podstatě shodovalo se stanoviskem ústřední daňové komise, rozhodl se přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Brání čl. 98 odst. 2 [první] pododstavec směrnice [o DPH] a příloha III bod 6 této směrnice, ve znění stran posledně uvedeného bodu směrnice 2009/47, s ohledem na zásadu daňové neutrality vnitrostátní právní úpravě, podle níž je na tištěné knihy uplatňována snížená sazba DPH, kdežto na knihy na jiných fyzických nosičích, jako jsou CD, CD-ROMy nebo USB klíče, je uplatňována základní sazba daně?

Je pro zodpovězení výše uvedené otázky podstatné,

— zda je kniha určena ke čtení nebo k poslechu (audiokniha),

— zda v případě knihy nebo audioknihy na CD, CD-ROMu, [USB] klíči nebo jiném obdobném fyzickém nosiči existuje tištěná kniha téhož obsahu,

— zda v případě knihy vydané na jiném fyzickém nosiči než na papíře je možné využít technických vlastností tohoto nosiče, jako například vyhledávacích funkcí?“

7. K této otázce předložily písemná vyjádření finská, německá, estonská, řecká a irská vláda, jakož i Evropská komise.

8. Tito zúčastnění byli rovněž vyslechnuti na jednání konaném dne 13. března 2014, s výjimkou německé a estonské vlády, které na něm nebyly zastoupeny.

II – **Analýza**

9. Článek 96 směrnice 2006/112 stanoví, že na dodání zboží a poskytnutí služeb se uplatní stejná, základní, sazba DPH.

10. Odchylně od této zásady poskytuje čl. 98 odst. 2 první pododstavec směrnice o DPH členským státům možnost uplatňovat sníženou sazbu, a to výhradně u kategorií dodání zboží a poskytnutí služeb uvedených v příloze III této směrnice.

11. Bod 6 této přílohy před změnou provedenou směrnicí 2009/47 sice uváděl „dodání knih […]“, avšak uvedená směrnice nahradila znění tohoto bodu tak, že nyní zahrnuje „dodání knih *na jakémkoli fyzickém nosiči* […]“ [4].

4 — Kurziva provedena autorem tohoto stanoviska. Jak poznamenali všichni zúčastnění, projednávaná věc se tedy netýká daňového zacházení s digitálními knihami, tedy knihami dodávanými elektronickou cestou, ale pouze knih dostupných na jakémkoliv fyzickém nosiči.

12. Jelikož Finská republika obdobně jako valná většina členských států[5] platně zvolila uplatňování snížené sazby DPH na dodání tištěných knih – a to ostatně již dříve na základě čl. 12 odst. 3 písm. a) šesté směrnice 77/388/EHS[6] a její přílohy H bodu 6, které předcházely čl. 98 odst. 1 směrnice o DPH a její příloze III – je podstatou otázky předkládajícího soudu to, zda je na základě změny provedené směrnicí 2009/47 členský stát nucen vztáhnout použití takové snížení sazby DPH na dodání knih na jiných fyzických nosičích, než je papír, např. CD, CD-ROMech nebo USB klíčích.

13. Vlády účastnící se řízení navrhují na tuto otázku odpovědět záporně. Své argumenty v podstatě opírají o volitelnou povahu uplatňování snížených sazeb DPH, o čistě technickou povahu změny provedené směrnicí 2009/47, jakož i o nesrovnatelnost dodání tištěných knih a knih na jiných fyzických nosičích. Omezení použití snížené sazby DPH pouze na dodání tištěných knih tedy neporušuje zásadu daňové neutrality. Tyto vlády každopádně tvrdí, že je na členských státech a vnitrostátních soudech, aby konkrétním způsobem ověřily konkurenční vztah mezi těmito různými kategoriemi knih.

14. Naopak Komise měla v písemném vyjádření za to, že selektivní uplatnění snížené sazby DPH pouze na tištěné knihy je v rozporu s cílem sledovaným Komisí a unijním zákonodárcem při přijímání směrnice 2009/47, kterou byla změněna příloha III bod 6 směrnice o DPH, a sice zajištěním dodržování zásady daňové neutrality mezi všemi knihami majícími v podstatě tentýž informační obsah, nezávisle na jejich fyzickém nosiči.

15. Na jednání si však Komise po přečtení vyjádření ostatních zúčastněných přála svoje stanovisko „upřesnit“. Komise měla za to, že je možné, že se unijní zákonodárce chtěl při přijímání směrnice 2009/47 odchýlit od návrhu směrnice Komise ze dne 7. července 2008, na jehož základě byla přijata směrnice 2009/47[7], a neučinit sníženou sazbu DPH na dodání všech knih nezávisle na jejich fyzickém nosiči povinnou, a proto tvrdila, že čl. 98 odst. 2 první pododstavec a příloha III bod 6 směrnice o DPH, ve znění směrnice 2009/47 a v pozměněném znění nejsou *nutně* překážkou vnitrostátním právním předpisům uplatňujícím sníženou sazbu DPH pouze na tištěné knihy, a nikoliv na knihy obsažené na jiných fyzických nosičích, mající v podstatě tentýž informační obsah, *je-li dodržena zásada daňové neutrality*.

16. Chtěl bych nejprve připomenout, že pokud jde o přílohu H šesté směrnice 77/388/EHS i o přílohu III směrnice o DPH, Soudní dvůr rozhodl, že členským státům není bráněno v selektivním uplatňování snížené sazby uvnitř jedné kategorie poskytnutí služeb, nevznikne-li tím riziko narušení hospodářské soutěže[8], to znamená, dodrží-li zásadu daňové neutrality plynoucí ze společného systému DPH[9].

17. Soudní dvůr z toho nedávno vyvodil, že možnost selektivního uplatňování snížené sazby DPH přiznaná členským státům „podléhá dvěma podmínkám, a to jednak oddělit za účelem uplatnění snížené sazby pouze konkrétní a zvláštní aspekty dotyčné kategorie služeb a jednak dodržet zásadu daňové neutrality“[10].

18. Zakotvení této dvojí podmínky je relativně nové.

5 — Podle dokumentu Komise obsahujícího přehled sazeb DPH uplatňovaných v členských státech Evropské unie k 13. lednu 2014 uplatňuje 26 z 28 členských států na prodej tištěných knih sníženou sazbu DPH [viz dokument taxud.c.1(2014) 48867, s. 4].

6 — Směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23).

7 — Návrh směrnice Rady, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o snížené sazby daně z přidané hodnoty [COM(2008) 428 final]

8 — Viz zejména rozsudky Komise v. Francie (C-94/09, EU:C:2010:253, bod 25) a Pro Med Logistik a Pongratz (C-454/12 a C-455/12, EU:C:2014:111, bod 43).

9 — V tomto smyslu viz rozsudky Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (C-442/05, EU:C:2008:184, bod 43), Komise v. Francie (EU:C:2010:253, bod 26) a Pro Med Logistik a Pongratz (EU:C:2014:111, bod 44).

10 — V tomto smyslu viz zejména rozsudky Komise v. Francie (EU:C:2010:253, bod 30) a Pro Med Logistik a Pongratz (EU:C:2014:111, bod 45).

19. Do vyhlášení výše uvedeného rozsudku ze dne 6. května 2010, Komise v. Francie (EU:C:2010:253) Soudní dvůr sice formuloval omezení uplatňování snížené sazby DPH na „konkrétní a zvláštní aspekty“ téže kategorie poskytnutí služeb jako *prostor* nabízený členským státům směrnicí o DPH s *výhradou dodržení zásady daňové neutrality*[11], avšak tento rozsudek potvrzený výše uvedeným rozsudkem Pro Med Logistik a Pongratz (EU:C:2014:111) přeměnil toto omezení na skutečnou *podmínku, nezávislou na dodržení zásady daňové neutrality*, které podléhá selektivní uplatnění snížené sazby uvnitř téže kategorie služeb[12].

20. Tyto dvě podmínky mají dle Soudního dvora zajistit, aby členské státy této možnosti využívaly pouze za podmínek, které zaručují jednoduché a správné uplatňování zvolené snížené sazby, jakož i předcházení veškerým daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem či jiným zneužitím[13].

21. Přeměna „konkrétních a zvláštních aspektů“ na samostatnou podmínku selektivního uplatňování snížené sazby DPH v rámci jedné z kategorií uvedených v příloze III směrnice o DPH činí přezkum, který má Soudní dvůr provést, o něco méně pružným. Tento přezkum totiž nyní probíhá systematicky před přezkumem, který má ověřit splnění zásady daňové neutrality. Přestože Soudní dvůr po její přeměně na skutečnou podmínku selektivního uplatnění snížené sazby DPH vždy uznal, že podmínka týkající se „konkrétních a zvláštních aspektů“ mohla být splněna, uznání tohoto jejího nového postavení nicméně znamená, že splněna být nemusí, aniž Soudní dvůr a vnitrostátní soudy musí nutně zkoumat podmínku dodržení zásady daňové neutrality.

22. Vzhledem k výše uvedenému je třeba přezkoumat tyto dvě podmínky selektivního uplatňování snížené sazby DPH v rámci jedné z kategorií uvedených v příloze III směrnice o DPH.

A – *Ke „konkrétním a zvláštním aspektům“ v rámci jedné z kategorií dodání zboží*

23. V projednávané věci žádný ze zúčastněných nepochybuje o splnění první podmínky. Zdá se totiž, že všichni přinejmenším implicitně připouštějí, že v rámci kategorie dodání knih na jakémkoli fyzickém nosiči mohou knihy na jiném než papírovém nosiči představovat „konkrétní a zvláštní aspekty“ této kategorie.

24. Je třeba připomenout, že věci, v nichž Soudní dvůr zakotvil takové „konkrétní a zvláštní aspekty“ v rámci jedné z kategorií, k nimž se vztahují ustanovení šesté směrnice 77/388 (zejména její příloha H) nebo následně přílohy III směrnice o DPH, a měl rozhodnout o jejich existenci, se týkaly činností kvalifikovaných zároveň jako dodání zboží i poskytnutí služeb.

25. V rámci dodání zboží tak Soudní dvůr připustil, že Francouzská republika je oprávněna omezit uplatňování snížené sazby pouze na smlouvy o minimální dodávce energie, jelikož takové uplatňování se omezovalo na konkrétní a zvláštní aspekty dodání zemního plynu a elektřiny[14].

26. Stejně tak pokud jde o poskytnutí služeb, Soudní dvůr rozhodl, že členské státy jsou oprávněny uplatňovat sníženou sazbu DPH na konkrétní a zvláštní aspekty dodávky vody uvedené v příloze H druhém bodě šesté směrnice 77/388, jako jsou individuální přípojka[15], že přeprava tělesných pozůstatků vozidlem je konkrétním a zvláštním prvkem v kategorii služeb poskytovaných pohřebními

11 — Viz rozsudky Komise v. Francie (C-384/01, EU:C:2003:264, body 25 a 26) a Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (EU:C:2008:184, bod 43).

12 — Viz rozsudky Komise v. Francie (EU:C:2010:253, bod 30) a Pro Med Logistik a Pongratz (EU:C:2014:111, bod 45).

13 — V tomto smyslu viz rozsudek Pro Med Logistik a Pongratz (EU:C:2014:111, bod 45).

14 — Viz rozsudek Komise v. Francie (C-384/01, EU:C:2003:264, body 28 a 29). Tato věc se týkala čl. 12 odst. 3 písm. b) šesté směrnice. Připomínám, že v obecné rovině spadá zemní plyn a elektřina pod ustanovení Smlouvy týkající se volného pohybu zboží: v tomto ohledu viz zejména rozsudek Komise v. Francie (C-159/94, EU:C:1997:501, body 43 až 50).

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

ústavy [16] nebo v rámci přepravy osob a zavazadel, uvedené v příloze III bodě 5 směrnice o DPH, může přeprava osob v místní dopravě vozidly taxislužby představovat konkrétní a zvláštní aspekt uvedené kategorie, jelikož ho lze jako takový samostatně identifikovat v rámci ostatních služeb této kategorie [17].

27. To, že Soudní dvůr musel formulovat kritérium „konkrétních a zvláštních aspektů“ umožňující selektivní uplatňování snížené sazbu především v rámci poskytnutí služeb, není nikterak překvapivé. V rámci kategorií služeb, které jsou často formulovány obecně, jako například „dodávky vody“ nebo „přeprava osob a jejich doprovodných zavazadel“, se totiž obvykle vyskytuje mnoho navazujících činností nebo různých služeb.

28. Jak ale dokládá výše uvedený rozsudek Komise v. Francie (EU:C:2003:264), který se týkal dodávek elektřiny a plynu, tato judikatura se může použít i na dodání zboží.

29. Je ale třeba objasnit, co znamená pojem „konkrétní a zvláštní aspekty“ jedné z kategorií uvedených v příloze III směrnice o DPH, a vymezit přezkum zahrnující určení takových „konkrétních a zvláštních aspektů“.

30. V tomto ohledu z výše uvedených rozsudků Komise v. Francie (EU:C:2010:253) a Pro Med Logistik a Pongratz (EU:C:2014:111) týkajících se v obou případech poskytování komplexních služeb plyne, že Soudní dvůr ověřuje, zda je dotčená služba „jako taková rozlišitelná od ostatních služeb“ poskytovaných dotčenými podniky [18] nebo spadajících do dotyčné kategorie [19].

31. Na rozdíl od toho, co by bylo možné očekávat, Soudní dvůr nezkoumá rozlišitelnost služby jako takové po hospodářské stránce. Ve svém výše uvedeném rozsudku Komise v. Francie (EU:C:2010:253), který se týkal přepravy tělesných ostatků vozidlem poskytnutým pohřebními ústavy, totiž Soudní dvůr odmítl tezi Komise, podle které je třeba rozlišitelnost služby jako takové posuzovat z pohledu očekávání průměrného spotřebitele a z hospodářského hlediska a toto posouzení by mělo spočívat v ověření toho, zda je možné činnost skládající se z několika prvků ve skutečnosti považovat za jedinou službu podléhající jedinému daňovému zacházení, nebo spíše za několik různých služeb, které je možné zdanit odlišně.

32. Odmítnutí argumentů Komise bylo odůvodněno omezením, které by tato teze znamenala pro prostor pro uvážení členských států, který jim směrnice o DPH při uplatňování snížené sazby DPH poskytuje a který vyžaduje použití obecných a objektivních kritérií [20]. Je rovněž pravděpodobné, že účinkem hospodářského posouzení splnění uvedené podmínky by bylo zaměňování tohoto přezkumu s přezkumem umožňujícím ověřit dodržení zásady daňové neutrality.

33. Za těchto podmínek provedl Soudní dvůr ověření, zda je služba, na kterou členský stát uplatňuje sníženou sazbu DPH, „jako taková rozlišitelná od ostatních služeb“, na základě formálních a právních prvků, například zvláštní povahy dotyčné činnosti vzhledem k ostatním službám poskytovaným podniky nebo existence specifické právní úpravy týkající se uvedené služby nebo jejích poskytovatelů [21].

34. Tyto prvky se nezdají být omezující ani taxativní.

35. Stejně tak by mohly pomoci určit „konkrétní a zvláštní aspekty“ jedné z kategorií dodání zboží nebo poskytnutí služeb, jež by mohly odůvodnit selektivní uplatňování snížené sazby DPH i technické odlišnosti dotčeného zboží nebo služeb nebo objektivní odlišnosti jejich používání.

16 — Rozsudek Komise v. Francie (EU:C:2010:253, bod 39).

17 — Rozsudek Pro Med Logistik a Pongratz (EU:C:2014:111, bod 50).

18 — Rozsudek Komise v. Francie (EU:C:2010:253, bod 35).

19 — Rozsudek Pro Med Logistik a Pongratz (EU:C:2014:111, body 47 a 50).

20 — Rozsudek Komise v. Francie (EU:C:2010:253, body 33 a 34).

21 — Viz rozsudky Komise v. Francie (EU:C:2010:253, body 35 až 38) a Pro Med Logistik a Pongratz (EU:C:2014:111, body 48 a 49).

36. V projednávané věci tak lze zcela dobře souhlasit s názorem zastávaným německou a finskou vládou, že knihy na jiných nosičích vyžadují na rozdíl od tištěných knih specifické čtecí zařízení, a mohou tedy představovat „konkrétní a zvláštní aspekty“ kategorie „dodání knih na jakémkoli fyzickém nosiči“, čímž by byla splněna podmínka formulovaná judikaturou Soudního dvora.

B – *K dodržení zásady daňové neutrality*

37. Podle judikatury zásada daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH, brání zejména tomu, aby bylo s podobným zbožím nebo službami, které si tedy navzájem konkurují, zacházeno z pohledu DPH rozdílně [22]. Jedná se tedy o přenesení obecné zásady rovného zacházení do oblasti DPH [23].

38. Z toho plyne, že jsou-li zboží nebo poskytované služby podobné, musí na ně být uplatňována jednotná sazba DPH [24].

39. Při ověření podobnosti dotčeného zboží nebo poskytovaných služeb je třeba zejména určit, zda z pohledu průměrného spotřebitele uspokojuje toto zboží nebo poskytované služby tytéž potřeby, a vyhnout se přitom umělému rozlišování na základě nepodstatných rozdílů [25].

40. Soudní dvůr rovněž rozhodl, že dvě služby jsou podobné, pokud mají obdobné vlastnosti a slouží stejným potřebám spotřebitelů, a to na základě kritéria srovnatelnosti v použití, a pokud existující rozdíly neovlivňují podstatným způsobem rozhodnutí průměrného spotřebitele zvolit jednu nebo druhou z uvedených služeb [26].

41. Jak jsem již uvedl, v projednávané věci zúčastnění dlouze diskutovali o tom, zda při přijímání směrnice 2009/47, kterou byly do přílohy III bodu 6 směrnice o DPH zařazeny knihy „na jakémkoli fyzickém nosiči“, hodlal unijní zákonodárce zajistit dodržování zásady daňové neutrality a vycházel z předpokladu, že všechny knihy uvedené v bodě 6 jsou podobné nezávisle na nosiči, a v důsledku toho si vzájemně konkurují.

42. Zatímco vlády, které předložily vyjádření, se v podstatě domnívají, že záměrem unijního zákonodárce nebylo připravit členské státy, a tedy i jejich vnitrostátní soudy, o jejich prostor pro uvážení a donutit je vztáhnout automaticky sníženou sazbu DPH, které jsou oprávněny uplatňovat na dodání tištěných knih, i na knihy vydané na jiných fyzických nosičích, Komise zastávala opačné stanovisko, i když na jednání již v o něco mírnější podobě.

43. Jak tvrdily vlády účastnící se řízení v projednávané věci, znění směrnice 2009/47 ani její body odůvodnění nenasvědčují tomu, že by předmětem změny provedené v příloze III bodě 6 směrnice o DPH bylo zajištění dodržování zásady daňové neutrality v rámci kategorie, které se týká tento bod.

44. Čtvrtý bod odůvodnění směrnice 2009/47 se totiž omezuje na to, že uvádí, že směrnice o DPH musí být „změněna […] za účelem zpřesnění a přizpůsobení pojmu knihy uvedenému v příloze III uvedené směrnice s ohledem na technický pokrok“.

22 — Viz zejména rozsudky The Rank Group (C-259/10 a C-260/10, EU:C:2011:719, bod 32) a Pro Med Logistik a Pongratz (EU:C:2014:111, bod 52).

23 — V tomto ohledu viz rozsudek NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, bod 41 a citovaná judikatura).

24 — Viz rozsudek Komise v. Francie (C-481/98, EU:C:2001:237, bod 22).

25 — V tomto smyslu viz rozsudky The Rank Group (EU:C:2011:719, bod 43) a Pro Med Logistik a Pongratz (EU:C:2014:111, bod 53).

26 — Rozsudek Pro Med Logistik a Pongratz (EU:C:2014:111, bod 55 a citovaná judikatura).

45. Lze sice tvrdit, že by vnímaná potřeba přizpůsobit tuto položku technologickému pokroku mohla implicitně znamenat, že unijní zákonodárce došel k názoru, že knihy vydávané na jiném než papírovém nosiči si nutně konkurují s tištěnými knihami, a že je tedy třeba na ně uplatňovat tutéž sníženou sazbu DPH.

46. Avšak nejen že Komise takový argument nevznesla, ale ani ze směrnice 2009/47 nevyplývá žádný objektivní náznak v tomto směru.

47. Navíc srovnání mezi směrnicí 2009/47 a přípravnými pracemi vedoucími k jejímu přijetí, které rovněž navrhla Komise, v konečném důsledku pouze posiluje tezi, podle níž zásada daňové neutrality zřejmě nebyla cílem zamýšleným unijním zákonodárcem, přestože přinejmenším částečně odůvodňovala výše citovaný návrh Komise ze dne 7. července 2008.

48. I když důvodová zpráva tohoto návrhu uváděla, že „z důvodu neutrality“ je „nezbytné“ rozšířit přílohu III bod 6 směrnice o DPH i na „knihy, které jsou nahrané na CD, CD-ROM či jiném podobném fyzickém médiu, které má převážně stejný obsah informací jako tištěné knihy“ [27], znění samotného návrhu se omezovalo na zmínku o nutnosti „zahrnout technické úpravy za účelem […] přizpůsobení [těchto ustanovení] technickému pokroku“, přičemž tyto úpravy měly poskytnout „ *možnost* uplatňovat sníženou sazbu […] u audioknih, CD, CD-ROM nebo u jakéhokoli fyzického nosiče, který má převážně stejný obsah informací jako tištěné knihy“ [28].

49. Již při čtení tohoto návrhu je tedy možné si všimnout, že i když Komise uznávala určitou srovnatelnost jednotlivých výše uvedených fyzických nosičů a tištěných knih, nejednalo se o úplnou srovnatelnost nebo podobnost.

50. Tato srovnatelnost totiž byla omezena na jiné než nosiče než papír, které mají „převážně stejný obsah informací jako tištěné knihy“, což nutně znamená, že knihy na jiných nosičích než papír, které nabízí více funkcí než tištěné knihy, například vyhledávací funkce nebo odkazy na jiné druhy materiálů, z toho byly vyloučeny [29], jak o tom svědčí i důvodová zpráva samotného návrhu. A dále na rozdíl od toho, co by mělo v zásadě vyžadovat dodržování zásady daňové neutrality, tento stupeň srovnatelnosti nebo podobnosti neznamená automatické rozšíření uplatňování snížené sazby, která byla do té doby použitelná pouze na tištěné knihy, i na knihy na jiných fyzických nosičích, ale vedl Komisi pouze k návrhu na *umožnění* takového rozšíření.

51. To, že unijní zákonodárce nezachoval omezení obsažené v návrhu směrnice předloženém Komisí, podle něhož se možnost rozšířit sníženou sazbu DPH vztahovala pouze na fyzické nosiče, které mají „převážně stejný obsah informací jako tištěné knihy“, a odkázal obecně na knihy „na jakémkoli fyzickém nosiči“, mě vede k myšlence, že jeho záměrem *a fortiori* nebylo uznání podobnosti všech knih uvedených v příloze III bodě 6 směrnice o DPH ve znění směrnice 2009/47, nezávisle na jejich fyzickém nosiči, a uložení povinnosti členským státům, aby na uvedené knihy uplatňovaly sníženou sazbu DPH totožnou se sazbou, kterou jsou oprávněny uplatňovat na tištěné knihy.

27 — Bod 5.3, s. 9 návrhu směrnice uvedeného výše v poznámce pod čarou 7.

28 — Šestý bod odůvodnění výše uvedeného návrhu směrnice (kurziva provedena autorem tohoto stanoviska).

29 — Viz výše uvedený návrh směrnice, bod 5.3, s. 9. To je podepřeno i obecnými směry vyplývajícími ze zasedání výboru pro DPH, 92. zasedání konané ve dnech 7. a 8. prosince 2010, doc A - taxud.c.1(2011)157667–684, které definici pojmu „knihy na jakémkoli fyzickém nosiči“ téměř doslovně převzaly z návrhu směrnice. Jak uvádí samotný dokument, tyto obecné směry nejsou pro Komisi ani pro členské státy závazné.

52. Unijní zákonodárce tudíž dle mého názoru nezamýšlel připravit členské státy o jejich prostor pro uvážení, pokud jde o, případně selektivní, uplatnění snížené sazby DPH v rámci kategorie dodání knih na jakémkoli fyzickém nosiči, uvedené v příloze III bodě 6 směrnice o DPH ve znění směrnice 2009/47 [30].

53. Za těchto podmínek předkládajícímu soudu v souladu s judikaturou přísluší ověřit, zda tištěné knihy a knihy vydané na jiných fyzických nosičích jsou z pohledu průměrného spotřebitele podobné, jelikož plní tytéž jeho potřeby.

54. Jak správně na jednání tvrdili zúčastnění, jde o to vzít za referenční bod průměrného spotřebiteli v každém členském státě, což je pochopitelné, jelikož posouzení průměrného spotřebitele se může lišit v závislosti na možném odlišném stupni rozšíření nových technologií na každém z vnitrostátních trhů a na dostupnosti technických zařízení umožňujících tomuto spotřebiteli číst nebo poslouchat knihy obsažené na jiných nosičích než papír.

55. Podle judikatury přísluší předkládajícímu soudu, aby s ohledem na všechny poznatky, které mu byly mu předloženy, ověřil, zda tištěné knihy a knihy na jiných nosičích než papír mají obdobné vlastnosti a plní tytéž potřeby spotřebitele, a to na základě kritéria srovnatelného použití a existujících rozdílů, tak aby mohl určit, zda tyto odlišnosti značně nebo citelně ovlivňují rozhodování průměrného spotřebitele o koupi toho či onoho kulturního artiklu, či nikoliv.

56. V tomto ohledu vlády účastnící se řízení v projednávané věci tvrdily, aniž to Komise rozporovala, že knihy na jiných nosičích než papír se svými vlastnostmi od tištěných knih objektivně odlišují. Tento rozdíl plyne nejen z nutnosti mít nejprve k dispozici čtecí nebo přehrávací zařízení [31], ale rovněž z okolnosti, že průměrný spotřebitel knih na jiných nosičích, než je papír, si tyto výrobky koupí právě pro doplňkové aplikace a funkce, které mu mohou nabídnout ve srovnání s tištěnými knihami.

57. Jak uvedla na jednání finská vláda, rozhodnutí průměrného spotřebitele týkající se koupě audioknihy tak bude jen zřídkakdy spočívat na pouhém poslechu textu tištěné knihy, ale spíše na výkonu nebo známosti osoby, která text namluvila, jakož i na zvláštních efektech nebo hudbě reprodukovaných v audio verzi knihy. Stejně tak zejména podle německé a finské vlády bude průměrný spotřebitel, pokud jde o knihy na CD, CD-ROMu nebo USB klíčích, při svém nákupu ovlivněn doplňkovými vyhledávacími funkcemi nabízenými těmito knihami nebo začleněním programového vybavení do uvedených knih, které u tištěných knih nenalezne.

58. Předkládajícímu soudu přísluší, aby s ohledem na poznatky, které má k dispozici, ověřil relevantnost těchto tvrzení, pokud jde o chování průměrného spotřebitele ve Finsku.

59. Na základě výše uvedených úvah navrhuji, aby byly čl. 98 odst. 2 první pododstavec směrnice o DPH a její příloha III bod 6 stran posledně uvedeného bodu, ve znění směrnice 2009/47/ES, vykládány v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, podle níž je na tištěné knihy uplatňována snížená sazba DPH, kdežto na knihy na jiných fyzických nosičích, jako jsou CD, CD-ROMy nebo USB klíče, je uplatňována základní sazba DPH, pokud z pohledu průměrného spotřebitele v dotyčném členském státu nejsou knihy na jiných nosičích podobné tištěným knihám, jelikož reagují na odlišné potřeby uvedeného spotřebitele, o čemž se musí přesvědčit předkládající soud.

30 — To, že záměrem unijního zákonodárce nebylo donutit členské státy rozšířit sníženou sazbu DPH, kterou 26 z nich uplatňuje na prodej tištěných knih, na knihy na jiných fyzických nosičích než papíru, se mi jeví potvrzeno i okolností, že mezi těmito členskými státy se 14 z nich, tedy o něco málo více nežli polovina, rozhodlo zachovat uplatňování základní sazby DPH na dodání knih na jiných fyzických nosičích. K těmto statistikám viz tabulka na straně 4 výše uvedeného dokumentu taxud.c.1(2014) 48867, která referuje o stavu ohledně sazeb DPH uplatňovaných v členských státech k 13. lednu 2014.

31 — Jak v podstatě uvedla německá a estonská vláda, pořizovací cena takového čtecího zařízení (počítače, tabletu atd.) může rovněž představovat důležitý prvek volby průměrného spotřebitele.

60. Pro úplnost dodávám, že poskytnutá odpověď se dle mého názoru nebude lišit v závislosti na třech okolnostech vyjmenovaných předkládajícím soudem v jeho předběžné otázce, tedy zaprvé na tom, zda je kniha určena ke čtení nebo k poslechu (audiokniha), zadruhé zda v případě knihy nebo audioknihy na CD, CD ROMu, USB klíči nebo jiném obdobném fyzickém nosiči existuje tištěná kniha téhož obsahu a zatřetí zda je v případě knihy vydané na jiném fyzickém nosiči než na papíře možné využít technických vlastností tohoto nosiče, jako například vyhledávacích funkcí.

61. Předkládající soud totiž musí posoudit právě případně značný nebo citelný vliv vlastností knih na jiných nosičích, než je papír, na rozhodování průměrného finského spotřebitele koupit si spíše tyto knihy než knihy tištěné.

62. Jsou-li tyto vlastnosti z hlediska průměrného spotřebitele dotyčného členského státu rozhodující, jak tvrdí zejména finská a německá vláda, je důvodné, aby vnitrostátní právní předpisy nepřiznávaly dodání knih na jiných nosičích, než je papír, sníženou sazbu DPH použitelnou na dodání tištěných knih. Naopak nemají-li tyto vlastnosti na rozhodnutí uvedeného průměrného spotřebitele zakoupit si knihy na jiných nosičích, než je papír, žádný nebo téměř žádný vliv – z důvodu, že pro tohoto spotřebitele je rozhodující především stejný obsah všech knih nezávisle na jejich nosiči nebo vlastnostech – není selektivní uplatňování snížené sazby DPH odůvodněno.

III – **Závěry**

63. S ohledem na výše uvedené úvahy navrhuji Soudnímu dvoru odpovědět na předběžnou otázku, kterou položil Korkein hallinto-oikeus, následovně:

„Článek 98 odst. 2 první pododstavec směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty a její příloha III bod 6, ve znění zavedeném stran posledně uvedeného bodu směrnicí Rady 2009/47/ES ze dne 5. května 2009 týkající se snížených sazeb daně z přidané hodnoty, musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, podle níž je na tištěné knihy uplatňována snížená sazba DPH, kdežto na knihy na jiných fyzických nosičích, jako jsou CD, CD-ROMy nebo USB klíče, je uplatňována základní sazba DPH, pokud z pohledu průměrného spotřebitele v dotyčném členském státu nejsou knihy na jiných nosičích podobné tištěným knihám, jelikož plní odlišné potřeby uvedeného spotřebitele, o čemž se musí přesvědčit předkládající soud.

Tato odpověď se neliší v závislosti na tom, zda je kniha určena ke čtení nebo k poslechu (audiokniha), zda v případě knihy nebo audioknihy na CD, CD ROMu, USB klíči nebo jiném obdobném fyzickém nosiči existuje tištěná kniha téhož obsahu nebo zda je v případě knihy vydané na jiném fyzickém nosiči než na papíře možné využít technických vlastností tohoto nosiče, jako například vyhledávacích funkcí.