GENERALINIO ADVOKATO
PAOLO MENGOZZI IŠVADA,
pateikta 2014 m. gegužės 14 d.[1]

Byla C-219/13

K Oy

(Korkein hallinto-oikeus (Suomija) pateiktas prašymaspriimti prejudicinį sprendimą)

„Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema — Direktyva 2006/112/EB — Direktyva 2009/47/EB — Lengvatinio PVM tarifo taikymas tik spausdintinėms knygoms, išskyrus kitų pavidalų knygas (CD, CD-ROM, atmintukuose) — Konkretūs ir specifiniai aspektai — Mokesčių neutralumas“

I – **Įžanga**

1. Ar nacionalinės teisės aktai, kuriais suteikiamas lengvatinis pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) tarifas tik spausdintinėms knygoms, išskyrus kitų pavidalų knygas, kaip antai CD, CD-ROM arba atmintukuose įrašytas knygas, prieštarauja 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos[2] nuostatoms ir mokesčių neutralumo principui?

2. Iš esmės tokį klausimą *Korkein hallinto-oikeus* (Suomija) pateikė Teisingumo Teismui nagrinėdamas bendrovės *K Oy* (toliau – K) ir *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* (Suomijos mokesčių administratorius) ginčą dėl *Keskusverolautakunta* (Centrinė mokesčių komisija) išankstinio sprendimo, kuriuo 2011 m. ir 2012 m. mokestiniais metais pastaroji atmetė K prašymą, kuriuo siekiama išsiaiškinti, ar lengvatinis 9 % PVM tarifas taikytinas šios bendrovės leidžiamoms į laikmenas įrašytoms garso ir skaitmeninėms knygoms, kuriose perteikiamas spausdintinės knygos tekstas.

3. Pirma, Centrinė mokesčių komisija nusprendė, kad knygomis laikomi tik spausdintiniai ar panašiai išleisti leidiniai, kaip tai suprantama pagal PVM įstatymo 1265/1997 (*arvonlisäverolain 1265/1997*) 85a straipsnio 1 dalies 7 punktą ir 3 dalį.

4. Antra, ši komisija nurodė, kad PVM direktyvos 98 straipsnio 2 dalies pirmoje pastraipoje ir III priedo 6 punkte, iš dalies pakeistame 2009 m. gegužės 5 d. Tarybos direktyva 2009/47/EB, iš dalies keičiančia nuostatas, susijusias su lengvatiniais pridėtinės vertės mokesčio tarifais[3], atsižvelgiant į mokesčių neutralumo principą, nedraudžiama parduodant kitų pavidalų nei popierinės knygas taikyti standartinį, šiuo atveju – 23 %, PVM tarifą nuo apmokestinamosios vertės, o ne lengvatinį 9 % tarifą, taikomą nespausdintinėms knygoms. Iš tikrųjų, pasak Centrinės mokesčių komisijos, garso ir skaitmeninės knygos, įrašytos į laikmeną, kitą nei popierius, pagal savo pobūdį, savybes ir naudojimo būdą panašios į elektronines knygas, kurioms pagal PVM direktyvos 98 straipsnio 2 dalies antrą pastraipą lengvatinis mokesčio tarifas netaikomas.

1 — Originalo kalba: prancūzų.

2 — OL L 347, p. 1.

3 — OL L 116, p. 8.

5. Todėl K pateikė *Korkein hallinto-oikeus* apeliacinį skundą dėl Centrinės mokesčių komisijos išankstinio sprendimo ir paprašė, pirma, panaikinti šį sprendimą ir, antra, pripažinti, kad garso ir kitokio pavidalo skaitmeninės knygos, kaip antai įrašytos į CD, CD-ROM ar atmintukuose, ar kiti panašūs prašyme aprašyti produktai yra laikomi spausdintinėmis knygomis, kurias parduodant taikomas lengvatinis PVM tarifas, kaip tai suprantama pagal PVM įstatymo 1265/1997 85a straipsnio 1 dalies 7 punktą.

6. Paprašęs *Valtiovarainministeriö* (Finansų ministerija) pateikti nuomonę, o joje iš esmės pritarta Centrinės mokesčių komisijos pozicijai, *Korkein hallinto-oikeus* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„Ar [PVM] direktyvos 98 straipsnio 2 dalies [pirma] pastraipa ir jos III priedo 6 punktu, kuris pakeistas Direktyva 2009/47, atsižvelgiant į mokesčių neutralumo principą, draudžiama nacionalinės teisės nuostata, pagal kurią spausdintinėms knygoms taikomas lengvatinis PVM tarifas, o kitų pavidalų knygoms, kaip antai CD arba CD-ROM arba atmintukuose įrašytoms, taikomas standartinis mokesčio tarifas?

Ar atsakant į šį klausimą turi reikšmės tai:

— ar knyga yra skirta skaityti, ar klausyti (garso knyga),

— ar egzistuoja panašaus turinio į spausdintinės knygos CD ar CD-ROM, [USB] atmintinėje įrašyta ar kito atitinkamo pavidalo knyga ar garso knyga,

— ar galima naudotis kito nei popierinis pavidalas techninėmis savybėmis, kaip antai paieškos funkcija?“

7. Rašytines pastabas šiuo klausimu pateikė Suomijos, Vokietijos, Estijos, Airijos, Graikijos vyriausybės ir Europos Komisija.

8. Per 2014 m. kovo 13 d. įvykusį posėdį šios suinteresuotosios šalys, išskyrus Vokietijos ir Estijos vyriausybes, kurioms niekas neatstovavo, buvo išklausytos.

II – **Analizė**

9. PVM direktyvos 96 straipsnyje numatyta, kad prekių tiekimui ir paslaugų teikimui taikomas toks pats, t. y. standartinis, PVM tarifas.

10. Nukrypstant nuo šio principo PVM direktyvos 98 straipsnio 2 dalies pirmoje pastraipoje valstybėms narėms suteikta galimybė taikyti lengvatinius tarifus tik III priede nustatytoms kategorijoms priklausančių prekių tiekimui ar paslaugų teikimui.

11. Nors šio priedo 6 punkte iki jo dalinio pakeitimo Direktyva 2009/47 buvo numatytas „knygų <…> tiekimas“, šioje direktyvoje III priedo 6 punkto tekstas pakeistas, patikslinant, kad nuo šiol į jį įtraukiamas „*visų pavidalų knygų* <…> tiekimas“ [4].

4 — Išskirta mano. Kaip pažymėjo visos suinteresuotosios šalys, ši byla susijusi ne su skaitmeninių knygų, t. y. elektroninių knygų, apmokestinimu, o tik su kito pavidalo knygomis.

12. Kadangi Suomijos Respublika, kaip ir didžioji valstybių narių dauguma [5], neginčijamai nusprendė taikyti lengvatinį PVM tarifą spausdintinių knygų tiekimui – be to, jau galiojant Šeštosios direktyvos 77/388/EEB [6] 12 straipsnio 3 dalies a punktui ir H priedo 6 punktui, kurie buvo priimti anksčiau nei PVM direktyvos 98 straipsnio 1 dalis ir III priedas, – prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo klausimu iš esmės siekia išsiaiškinti, ar dėl Direktyva 2009/47 padaryto dalinio pakeitimo valstybė narė privalo išplėsti tokio lengvatinio PVM tarifo taikymo sritį į ją įtraukdama ir kito pavidalo nei popierinių, kaip antai CD, CD-ROM arba USB atmintinėje įrašytų, knygų tiekimą.

13. Sprendimo priėmimo procedūroje dalyvavusios vyriausybės į šį klausimą siūlo atsakyti neigiamai. Savo argumentus iš esmės jos grindžia tuo, kad lengvatinio PVM mokesčio taikyti neprivaloma, kad Direktyva 2009/47 padarytas dalinis pakeitimas yra visiškai techninio pobūdžio ir kad nėra galimybės palyginti popierinių knygų ir kito pavidalo knygų tiekimo. Todėl lengvatinį PVM tarifą taikant tik popierinėms knygoms mokesčių neutralumo principas nepažeidžiamas. Bet kuriuo atveju vyriausybės tvirtina, jog valstybės narės ir nacionaliniai teismai privalo konkrečiai tikrinti, ar skirtingų kategorijų knygos konkuruoja tarpusavyje.

14. Tačiau savo rašytinėse pastabose Komisija nurodė, kad selektyviai taikant lengvatinį PVM tarifą, t. y. tik popierinėms knygoms, pažeidžiamas Komisijos ir Sąjungos teisės aktų leidėjo tikslas, nustatytas priimant Direktyvą 2009/47, kuria iš dalies pakeistas PVM direktyvos III priedo 6 punktas, užtikrinti mokesčių neutralumo principo taikymą visoms iš esmės tokio paties turinio knygoms, neatsižvelgiant į jų pavidalą.

15. Vis dėlto Komisija, perskaičiusi kitų suinteresuotųjų šalių pastabas, per posėdį pageidavo patikslinti savo poziciją. Kadangi gali būti taip, jog, priimdamas Direktyvą 2009/47, Sąjungos įstatymų leidėjas norėjo, kad ji skirtųsi nuo 2008 m. liepos 7 d. Komisijos pasiūlymo dėl direktyvos, po kurio priimta Direktyva 2009/47 [7], tuo, kad lengvatinio PVM tarifo taikymas nebūtų privalomas visų knygų, neatsižvelgiant į jų pavidalą, tiekimui, todėl Komisija tvirtina, kad Direktyvos 2006/112 98 straipsnio 2 dalies pirmoje pastraipoje ir Direktyva 2009/47 iš dalies pakeistame minėtos direktyvos III priedo 6 punkte *nebūtinai* draudžiama nacionalinės teisės aktuose lengvatinį PVM tarifą taikyti tik spausdintinėms knygoms, išskyrus kito pavidalo iš esmės tokio paties turinio knygas, *jeigu laikomasi mokesčių neutralumo principo*.

16. Savo ruožtu pirmiausia norėčiau priminti, kad ir dėl Šeštosios direktyvos 77/388 H priedo ir dėl PVM direktyvos III priedo Teisingumo Teismas nusprendė, kad valstybėms narėms nedraudžiama selektyviai taikyti lengvatinio mokesčio tarifo tos pačios kategorijos paslaugų teikimui, jei tai nekelia konkurencijos iškreipimo pavojaus [8], t. y. jeigu laikomasi mokesčių neutralumo principo, kuriuo grindžiama bendra PVM sistema [9].

17. Neseniai Teisingumo Teismas padarė išvadą, kad, valstybėms narėms naudojantis pripažinta galimybe selektyviai taikyti lengvatinį PVM tarifą, „taikomos dvi sąlygos: pirma, siekiant taikyti lengvatinį tarifą, reikia atskirti tik konkrečius ir specifinius nagrinėjamos teikiamų paslaugų kategorijos aspektus; antra, laikytis mokesčių neutralumo principo“ [10].

5 — Pagal 2014 m. sausio 13 d. Komisijos dokumentą, kuriame pateikiama Europos Sąjungos valstybėse narėse taikomų PVM tarifų santrauka, 28 valstybės narės taiko lengvatinį PVM tarifą spausdintinių knygų tiekimui (žr. *document taxud*. c. 1 (2014) 48867, p. 4).

6 — 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23).

7 — Tarybos direktyvos pasiūlymas, kuria iš dalies keičiama Direktyva 2006/112/EB dėl lengvatinių pridėtinės vertės mokesčio tarifų (COM(2008) 428 galutinis).

8 — Žr., be kita ko, sprendimus *Komisija / Prancūzija* (C-94/09, EU:C:2010:253, 25 punktas) ir *Pro Med Logistik ir Pongratz* (C-454/12 ir C-455/12, EU:C:2014:111, 43 punktas).

9 — Šiuo klausimu žr. sprendimus *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien* (C-442/05, EU:C:2008:184, 43 punktas); *Komisija / Prancūzija* (EU:C:2010:253, 26 punktas) ir *Pro Med Logistik ir Pongratz* (EU:C:2014:111, 44 punktas).

10 — Šiuo klausimu žr., be kita ko, sprendimus *Komisija / Prancūzija* (EU:C:2010:253, 30 punktas) ir *Pro Med Logistik ir Pongratz* (EU:C:2014:111, 45 punktas).

18. Šios dvi sąlygos patvirtintos palyginti neseniai.

19. Iš tikrųjų, nors iki minėto Sprendimo *Komisija / Prancūzija* (EU:C:2010:253) paskelbimo Teisingumo Teismas apribojo lengvatinio PVM tarifo taikymą „konkretiems ir specifiniams“ tos pačios kategorijos paslaugų teikimo aspektams, kaip antai valstybėms narėms šia direktyva suteiktai veikimo laisvei, *jei laikomasi mokesčių neutralumo principo* [11] , šiuo sprendimu, patvirtintu minėtame Sprendime *Pro Med Logistik ir Pongratz* (EU:C:2014:111), tas apribojimas pakeistas į *tikrą sąlygą, atskirą nuo mokesčių neutralumo principo laikymosi*, nuo kurios priklauso tos pačios kategorijos paslaugų teikimui selektyviai taikomas lengvatinis PVM tarifas [12].

20. Pasak Teisingumo Teismo, šiomis dviem sąlygomis siekiama užtikrinti, kad valstybės narės šia galimybe pasinaudotų tik tokiomis sąlygomis, kuriomis užtikrinama, kad pasirinktas lengvatinis tarifas taikomas paprastai ir teisingai ir kad užkertamas kelias bet kokiam galimam sukčiavimui, mokesčių vengimui ar piktnaudžiavimui [13].

21. Dėl „konkrečių ir specifinių aspektų“ pakeitimo į atskirą tai pačiai PVM direktyvos III priede nurodytai kategorijai selektyviai taikomo lengvatinio PVM tarifo sąlygą šiek tiek stabdomas Teisingumo Teismo nagrinėjimas, kurį jis turi atlikti. Iš tikrųjų, nuo šiol toks nagrinėjimas tampa sisteminis, palyginti su ankstesniu, kai buvo siekiama patikrinti, ar laikomasi mokesčių neutralumo principo. Nors nuo tada, kai jis pakeistas į tikrą selektyviai taikomo lengvatinio PVM tarifo sąlygą, Teisingumo Teismas visada tvirtino, kad su „konkrečiais ir specifiniais aspektais“ susijusi sąlyga gali būti vykdoma, šio naujo statuso pripažinimas reiškia, kad ji gali būti nevykdoma, todėl Teisingumo Teismas ir nacionaliniai teismai privalo būtinai išnagrinėti mokesčių neutralumo principo laikymosi sąlygą.

22. Todėl svarbu išnagrinėti abi tai pačiai PVM direktyvos III priede nurodytai kategorijai selektyviai taikomo lengvatinio PVM tarifo sąlygas.

A – *Dėl tos pačios kategorijos prekių tiekimo „konkrečių ir specifinių aspektų“*

23. Nė vienai iš suinteresuotųjų šalių šioje byloje nekyla dvejonių dėl pirmosios sąlygos vykdymo. Iš tikrųjų, regis, visi – bent jau netiesiogiai – pripažįsta, kad kito pavidalo knygoms nei popierinės gali būti būdingi visų pavidalų kategorijos knygoms būdingi „konkretūs ir specifiniai aspektai“.

24. Reikėtų priminti, kad bylos, kuriose Teisingumo Teismas priėmė sprendimą dėl tokių tos pačios kategorijos, nurodytos Šeštosios direktyvos 77/388, būtent jos H priedo, arba vėliau PVM direktyvos III priedo nuostatose, „konkrečių ir specifinių aspektų“ buvimo ir juos nustatė, susijusios ir su prekių tiekimo, ir paslaugų teikimo kvalifikavimu.

25. Todėl Teisingumo Teismas pripažino, kad Prancūzijos Respublika pagrįstai taiko su prekių tiekimu susijusį lengvatinį tarifą tik vienam abonentui, kuriam suteikia teisę teikti minimalų energijos kiekį, nes taip apsiribojama konkrečiais ir specifiniais gamtinių dujų ir elektros energijos tiekimo aspektais [14].

11 — Žr. sprendimus *Komisija / Prancūzija* (C-384/01, EU:C:2003:264, 25 ir 26 punktai) ir *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau Westelbien* (EU:C:2008:184, 43 punktas).

12 — Žr. sprendimus *Komisija / Prancūzija* (EU:C:210:253, 30 punktas) ir *Pro Med Logistik ir Pongratz* (EU:C:2014:111, 45 punktas).

13 — Šiuo klausimu žr. Sprendimą *Pro Med Logistik ir Pongratz* (EU:C:2014:111, 45 punktas).

14 — Žr. Sprendimą *Komisija / Prancūzija* (EU:C:2003:264, 28 ir 29 punktai). Ši byla susijusi su Šeštosios direktyvos 77/388 12 straipsnio 3 dalies b punktu. Bendrai primenu, kad gamtinėms dujoms ir elektros energijai taikomos sutarties nuostatos dėl laisvo prekių judėjimo; šiuo klausimu, be kita ko, žr. Sprendimą *Komisija / Prancūzija* (C-159/94, EU:C:1997:501, 43–50 punktai).

26. Be to, dėl paslaugų teikimo Teisingumo Teismas nusprendė, kad valstybėms narėms leidžiama taikyti lengvatinį PVM tarifą konkretiems ir specifiniams Šeštosios direktyvos 77/388 H priedo 2 punkte nurodyto vandens tiekimo „konkretiems ir specifiniams aspektams“, kaip antai namų ūkio prijungimui[15], kad palaikų gabenimas transporto priemone sudaro konkretų ir specifinį laidojimo įmonių paslaugų teikimo elementą[16] arba kad iš teikiamų keleivių ir bagažo gabenimo paslaugų, nurodytų PVM direktyvos III priedo 5 punkte, keleivių gabenimo mieste taksi veikla turėtų būti šios kategorijos konkretus ir specifinis aspektas, nes ji identifikuojama kaip atskira nuo kito teikimo šios kategorijos paslaugų veikla[17].

27. Nieko nuostabaus, kad Teisingumo Teismas turėjo nustatyti „konkrečių ir specifinių aspektų“ kriterijų, kuriuo remiantis būtų galima selektyviai taikyti lengvatinį tarifą teikiamoms paslaugoms. Iš tikrųjų, dažnai bendrai nustatytoms teikiamų paslaugų, kaip antai „vandens tiekimo“ arba „keleivių ir jų bagažo gabenimo“, kategorijoms bendrai priklauso daugelis grandininių sandorių arba įvairių paslaugų teikimas.

28. Kaip iliustruoja su elektros energijos ir dujų tiekimu susijęs minėtas Sprendimas *Komisija / Prancūzija* (EU:C:2003:264), tokią teismo praktiką visada galima taikyti prekių tiekimui.

29. Taip pat reikėtų išsiaiškinti, ką reiškia tos pačios kategorijos, nurodytos PVM direktyvos III priede, „konkretūs ir specifiniai aspektai“, ir apibrėžti tokių „konkrečių ir specifinių aspektų“ nustatymą apimantį nagrinėjimą.

30. Šiuo klausimu iš minėtų sprendimų *Komisija / Prancūzija* (EU:C:2010:253) ir *Pro Med Logistik ir Pongratz* (EU:C:2014:111), susijusių su kompleksinių paslaugų teikimu, matyti, kad Teisingumo Teismas tikrina, ar nagrinėjamą „paslaugą, kaip tokią, galima identifikuoti atskirai nuo kitų šių įmonių paslaugų“[18] arba nuo kitų šios kategorijos paslaugų[19].

31. Priešingai, nei įsivaizdavome, Teisingumo Teismas nenagrinėja ekonominiu požiūriu, ar galima identifikuoti paslaugą kaip tokią. Iš tikrųjų minėtame Sprendime *Komisija / Prancūzija* (EU:C:2010:253), susijusiame su laidojimo įmonių teikiama palaikų gabenimo transporto priemone paslauga, Teisingumo Teismas atmetė Komisijos teiginį, kad galimybę identifikuoti paslaugą kaip tokią reikėtų vertinti atsižvelgiant į vidutinio vartotojo lūkesčius ir ekonominiu požiūriu, taip siekiant patikrinti, ar iš kelių elementų sudarytas sandoris iš tikrųjų laikomas viena paslauga, kuri būtų bendrai apmokestinama, ar dviem, ar keliomis atskiromis paslaugomis, kurios gali būti skirtingai apmokestinamos.

32. Komisijos argumentų atmetimas grindžiamas tuo, kad tie argumentai susiję su valstybių narių naudojimosi PVM direktyva joms suteikta diskrecija taikyti lengvatinį PVM tarifą ribojimu, nes tokiai diskrecijai reikalingi bendri ir objektyvūs kriterijai[20]. Taip pat tikėtina, kad, vertinant minėtos sąlygos vykdymą ekonominiu požiūriu, šis nagrinėjimas būtų susietas su nagrinėjimu, kai galima prižiūrėti, ar laikomasi mokesčių neutralumo principo.

15 — Sprendimas *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau Westelbien* (EU:C:2008:184, 43 punktas).

16 — Sprendimas *Komisija / Prancūzija* (EU:C:210:253, 39 punktas).

17 — Sprendimas *Pro Med Logistik ir Pongratz* (EU:C:2014:111, 50 punktas).

18 — Sprendimas *Komisija / Prancūzija* (EU:C:2010:253, 35 punktas).

19 — Sprendimas *Pro Med Logistik ir Pongratz* (EU:C:2014:111, 47 ir 50 punktai).

20 — Sprendimas *Komisija / Prancūzija* (EU:C:2010:253, 33 ir 34 punktai).

33. Tokiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas, remdamasis formaliais ir teisiniais aspektais, kaip antai atitinkamos veiklos vienalyčiu pobūdžiu, palyginti su kitomis įmonių teikiamomis paslaugomis, ir (arba) konkrečiais teisės aktais, susijusiais su minėta paslauga arba ją teikiančiais ekonominės veiklos vykdytojais, pradėjo tikrinti, ar paslauga, kuriai valstybė narė taiko lengvatinį PVM tarifą, identifikuojama kaip tokia atskirai nuo kitų paslaugų [21].

34. Šie aspektai nėra nei ribojamieji, nei baigtiniai.

35. Dėl nagrinėjamoms prekėms arba paslaugoms būdingų techninių skirtumų arba dėl su šių prekių arba paslaugų naudojimu susijusių objektyvių skirtumų taip pat turėtų būti galima nustatyti šios kategorijos – tos pačios kategorijos prekių tiekimo arba paslaugų teikimo – konkrečius ir specifinius aspektus, kuriais remiantis būtų galima pagrįsti selektyvų lengvatinio PVM tarifo taikymą.

36. Taigi visiškai įmanoma, kaip teigė Vokietijos ir Suomijos vyriausybės, kad šioje byloje bus nutarta, jog kito pavidalo knygoms, priešingai nei spausdintinėms knygoms, reikia specialaus skaityti skirto techninio prietaiso, todėl joms gali būti būdingi visų pavidalų knygų tiekimo „konkretūs ir specifiniai aspektai“, o tokiu atveju būtų įvykdyta Teisingumo Teismo praktikoje nustatyta sąlyga.

B – *Dėl mokesčių neutralumo principo laikymosi*

37. Remiantis teismo praktika, pagal mokesčio neutralumo principą, kuris būdingas bendrai PVM sistemai, PVM atžvilgiu visų pirma draudžiama skirtingai vertinti panašias prekes ar paslaugas, kurios konkuruoja tarpusavyje [22]. Taigi tai yra bendrojo vienodo požiūrio principo atitikmuo PVM srityje [23].

38. Iš to matyti, kad jeigu prekės ar paslaugos panašios, joms turi būti taikomas vienodas PVM tarifas [24].

39. Tikrinant, ar nagrinėjamos prekės arba paslaugos yra panašios, pirmiausia reikia atsižvelgti į vidutinio vartotojo nuomonę, kad būtų galima nustatyti, ar šios prekės arba paslaugos tenkina tuos pačius vidutinio vartotojo poreikius, vengiant dirbtinio atskyrimo, pagrįsto nedideliais skirtumais [25].

40. Teisingumo Teismas taip pat nusprendė, kad dvi paslaugos yra panašios, kai turi panašių savybių ir, atsižvelgiant į palyginamumo naudojant kriterijų, tenkina panašius vartotojų poreikius ir kai egzistuojantys skirtumai nedaro didelės įtakos vidutinio vartotojo sprendimui naudotis viena ar kita iš šių paslaugų [26].

41. Kaip jau nurodžiau, šioje byloje suinteresuotosios šalys ilgai svarstė, ar priimdamas Direktyvą 2009/47, kuria į PVM direktyvos III priedo 6 punktą įtrauktos „visų pavidalų knygos“, Sąjungos teisės aktų leidėjas ketino užtikrinti mokesčių neutralumo principo laikymąsi remdamasis prielaida, kad visos minėtame 6 punkte paminėtos knygos, neatsižvelgiant į jų pavidalą, yra panašios ir todėl tarpusavyje konkuruoja.

21 — Žr. sprendimus *Komisija / Prancūzija* (EU:C:2010:253, 35–38 punktai) *ir Pro Med Logistik ir Pongratz* (EU:C:2014:111, 48 ir 49 punktai).

22 — Žr., be kita ko, sprendimus *The Rank Group* (C-259/10 ir C-260/10, EU:C:2011:719, 32 punktas) ir *Pro Med Logistik ir Pongratz* (EU:C:2014:111, 52 punktas).

23 — Šiuo klausimu žr. Sprendimą *NCC Construction Danmark* (C-174/08, EU:C:2009:669, 41 punktas ir minėta teismų praktika).

24 — Žr. Sprendimą *Komisija / Prancūzija* (C-481/98, EU:C:2001:237, 22 punktas).

25 — Šiuo klausimu žr. sprendimus *The Rank Group* (EU:C:2011:719, 43 punktas) ir *Pro Med Logistik ir Pongratz* (EU:C:2014:111, 53 punktas).

26 — Sprendimas *Pro Med Logistik ir Pongratz* (EU:C:2014:111, 55 punktas ir minėta teismų praktika).

42. Nors iš esmės pastabas pateikusios vyriausybės mano, kad Sąjungos teisės aktų leidėjas neketino iš valstybių narių, įskaitant nacionalinius teismus, atimti diskrecijos ir priversti jų automatiškai išplėsti lengvatinio PVM tarifo, kurį jos turi teisę taikyti spausdintinių knygų tiekimui, taikymo srities įtraukiant į ją kito pavidalo knygas, Komisija palaiko priešingą poziciją, kurią labiau patikslino per posėdį.

43. Kaip teigė šiame procese dalyvavusios vyriausybės, nei Direktyvos 2009/47 tekste, nei jos konstatuojamosiose dalyse nenurodyta, kad PVM direktyvos III priedo 6 punktas iš dalies pakeistas siekiant užtikrinti mokesčių neutralumo principo laikymąsi, kaip suprantama pagal šiame punkte nurodytą kategoriją.

44. Iš tikrųjų Direktyvos 2009/47 4 konstatuojamojoje dalyje tik nurodoma, kad PVM direktyva turi „būti papildomai iš dalies pakeista <…> siekiant nuorodą į knygas, pateikiamą jos III priede, patikslinti ir atnaujinti atsižvelgiant į technikos pažangą“.

45. Tačiau galima tvirtinti, kad poreikis atnaujinti šią nuorodą atsižvelgiant į technikos pažangą netiesiogiai reiškia, kad dabar Sąjungos teisės aktų leidėjas laikosi nuomonės, jog kito pavidalo nei popierinės knygos būtinai konkuruoja su spausdintinėmis knygomis, todėl joms reikėtų taikyti tokį patį lengvatinį PVM tarifą.

46. Tačiau, be to, kad Komisija nenurodė tokio argumento, Direktyvoje 2009/47 nepateikta jokios objektyvios su tuo susijusios informacijos.

47. Be to, kaip teigė ir Komisija, lyginant Direktyvą 2009/47 ir jai priimti skirtus parengiamuosius dokumentus, galiausiai tik patvirtinamas argumentas, kad mokesčių neutralumo principas nebuvo Sąjungos teisės aktų leidėjo tikslas, nors – bent iš dalies – juo pagrįsti minėto 2008 m. liepos 7 d. Komisijos pasiūlymo motyvai.

48. Todėl, nors šio pasiūlymo aiškinamajame memorandume nurodyta, kad „siekiant neutralumo“ reikia išplėsti PVM direktyvos III priedo 6 punktą įtraukiant į jį „knygas, kurios yra išleistos kaip CD, CD-ROM ar kitos panašios priemonės, kuriose iš esmės atkuriama tokio pat turinio informacija kaip ir spausdintinėse knygose“ [27], pačiame pasiūlymo tekste nurodoma tik būtinybė „įtraukti techninius pritaikymus, kad teisės aktą būtų galima <…> pritaikyti prie techninės pažangos“, nes toks pritaikymas suteiktų „vienodą *galimybę* taikyti lengvatinius tarifus <…> garso knygoms, CD, CD-ROM ar bet kurioms kitoms priemonėms, kuriose iš esmės atkuriama tokio pat turinio informacija kaip spausdintinėse knygose“ [28].

49. Todėl, paprasčiausiai perskaičius šį pasiūlymą, pažymėtina, kad nors Komisija pripažino, kad minėtos kitų pavidalų knygos ir popierinės knygos yra šiek tiek panašios, jos nėra visiškai panašios ar vienodos.

50. Iš tikrųjų, viena vertus, lyginant apsiribojama tik kitų pavidalų nei popierinės knygomis, „kuriose iš esmės atkuriama tokio pat turinio informacija kaip spausdintinėse knygose“, o tai, kaip nurodyta paties pasiūlymo aiškinamajame memorandume, būtinai reiškia, kad kitų pavidalų knygoms, kuriose esama papildomų medžiagų, kaip antai paieškos funkcija arba nuorodų į kitą medžiagą, kurių nėra

27 — 7 išnašoje minėto pasiūlymo dėl direktyvos 5.3 punktas, p. 9.

28 — Pirmiau minėto pasiūlymo dėl direktyvos 6 konstatuojamoji dalis (išskirta mano).

spausdintinėse knygose, tai netaikoma [29]. Kita vertus, priešingai, nei iš esmės reikalaujama laikantis mokesčių neutralumo principo, dėl panašumo ar vienodumo automatiškai neprivaloma išplėsti lengvatinio tarifo, kuris anksčiau buvo taikomas tik spausdintinėms knygoms, taikymo srities įtraukiant į ją į kitų pavidalų knygas, tačiau Komisija paprasčiausiai turi pasiūlyti tokio išplėtimo *galimybę*.

51. Tai, kad Sąjungos teisės aktų leidėjas nenustatė apribojimo, kuris apibrėžtas Komisijos pasiūlyme dėl direktyvos, pagal kurį galimybė išplėsti lengvatinio PVM tarifo taikymą taikoma tik kitų pavidalų knygoms, „kuriose iš esmės atkuriama tokio pat turinio informacija kaip spausdintinėse knygose“, bendrai nurodydamas „visų pavidalų“ knygas, mane verčia manyti, kad jis neketino *a fortiori* pripažinti, jog visos Direktyva 2009/47 iš dalies pakeistos PVM direktyvos III priedo 6 punkte nurodytos knygos vienodos, neatsižvelgiant į jų pavidalą, ir įpareigoti valstybes nares minėtoms knygoms taikyti tokį patį lengvatinį PVM tarifą, kurį jos turi teisę taikyti spausdintinėms knygoms.

52. Todėl, mano manymu, Sąjungos teisės aktų leidėjas neketino iš valstybių narių atimti jų diskrecijos taikyti – galbūt selektyviai – lengvatinį PVM tarifą visų pavidalų knygų, nurodytų Direktyva 2009/47 iš dalies pakeistos PVM direktyvos III priedo 6 punkte, kategorijai [30].

53. Tokiomis aplinkybėmis ir remiantis teismų praktika, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turėtų patikrinti, ar spausdintinės knygos ir kitų pavidalų knygos yra panašios atsižvelgiant į vidutinio vartotojo nuomonę dėl tų pačių jo poreikių tenkinimo.

54. Taigi, kaip per posėdį teisingai nurodė suinteresuotosios šalys, kaip pavyzdį reikėtų imti kiekvienos valstybės narės vidutinį vartotoją, ir tai iš tikrųjų suprantama, nes vidutinio vartotojo vertinimas gali priklausyti nuo galbūt skirtingo naujų technologijų įsiskverbimo į nacionalines rinkas masto ir techninių prietaisų, kuriais naudodamasis vartotojas gali skaityti kitų pavidalų nei popierinės knygas ar jų klausyti, prieinamumo lygio.

55. Remdamasis teismo praktika prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turėtų, atsižvelgdamas į jam pateiktą medžiagą, patikrinti, ar spausdintinėms knygoms ir kitų pavidalų nei popierinės knygoms būdingos tos pačios savybės ir ar jos tenkina tuos pačius vartotojų poreikius atsižvelgiant į palyginamumo naudojant kriterijų ir skirtumus, kad būtų išsiaiškinta, ar šie skirtumai turi didelę arba reikšmingą įtaką vidutinio vartotojo sprendimui naudotis viena ar kita iš šių kultūros prekių.

56. Šiuo klausimu šioje sprendimo priėmimo procedūroje dalyvavusios vyriausybės, Komisijai neprieštaraujant, tvirtino, kad kitų pavidalų nei popierinės knygos savo savybėmis objektyviai skiriasi nuo spausdintinių knygų. Šį skirtumą lemia ne tik būtinybė turėti skaityti skirtą techninį prietaisą [31], bet ir aplinkybė, kad vidutinis kitų pavidalų nei popierinės knygų skaitytojas rinksis šias prekes ir dėl taikomųjų programų ir papildomų funkcijų, kurių jis negautų rinkdamasis spausdintines knygas.

29 — Žr. pirmiau minėto pasiūlymo dėl direktyvos 5.3 punktą, p. 9. Tai patvirtinta ir PVM komiteto gairėse, priimtose per 2010 m. gruodžio 7 ir 8 d. vykusį 92 posėdį, *doc A – taxud. c.* 1(2011)157667-684, kuriose beveik pažodžiui pakartojama pasiūlyme dėl direktyvos pateikta sąvokos „visų pavidalų knygos“ apibrėžtis. Taigi, kaip nurodyta pačiame dokumente, šios gairės nėra privalomos nei Komisijai, nei valstybėms narėms.

30 — Tai, kad Sąjungos teisės aktų leidėjas neketino įpareigoti valstybių narių išplėsti lengvatinio PVM tarifo, kurį 26 iš jų taiko spausdintinių knygų tiekimui, taikymo srities į ją įtraukiant kitų pavidalų nei popierinės knygas, man regis, patvirtina aplinkybė, kad 14 valstybių narių, t. y. didžioji dauguma, nusprendė ir toliau taikyti standartinį PVM tarifą kitų pavidalų nei popierinės knygų tiekimui. Tokius duomenis žr. 5 išnašoje minėto dokumento *taxud.* c. 1(2014) 48867 4 p. pateiktoje lentelėje, kurioje apžvelgiama padėtis, susijusi su PVM tarifo taikymu valstybėse narėse iki 2014 m. sausio 13 d.

31 — Kaip iš esmės nurodė Vokietijos ir Estijos vyriausybės, tokie techniniai skaityti skirti prietaisai (kompiuteris, planšetinis kompiuteris ir t. t.) vidutinio vartotojo pasirinkimui taip pat gali būti svarbus aspektas.

57. Todėl, kaip per posėdį išdėstė Suomijos vyriausybė, vidutinis vartotojas, nusprendęs nusipirkti garso knygą, retai vadovaujasi tik tuo, kad spausdintinės knygos tekstą galima paprasčiausiai išklausyti, o dažniau atsižvelgia į savo gebėjimus ir (arba) asmenybę, specialius efektus arba muziką garso knygos versijoje. Be to, ypač Vokietijos ir Suomijos vyriausybių manymu, CD, CD-ROM ar atmintukuose įrašytas knygas perkančiam vidutiniam vartotojui svarbu papildomos paieškos funkcijos, esančios šiose knygose, arba, skirtingai nuo spausdintinių knygų, jose instaliuota programinė įranga arba kitos programos.

58. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgdamas į turimą medžiagą, turi patikrinti šių teiginių svarbą vertindamas pagal vidutinio Suomijos vartotojo elgesį.

59. Remdamasis tuo, kas išdėstyta, siūlau PVM direktyvos 98 straipsnio 2 dalies pirmą pastraipą ir III priedo 6 punktą, įtrauktą Direktyva 2009/47, aiškinti taip, kad juose neprieštaraujama nacionalinės teisės aktams, pagal kuriuos lengvatinis PVM tarifas taikomas spausdintinėms knygoms, o kitų pavidalų knygoms, kaip antai CD, CD-ROM arba USB atmintinėse įrašytoms, taikomas standartinis PVM tarifas, jeigu, atitinkamos valstybės narės vidutinio vartotojo nuomone, tos knygos nepanašios į pirmąsias, nes netenkina tų pačių minėto vartotojo poreikių, o tai turi užtikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

60. Kad būtų išsamiau, priduriu, jog, mano nuomone, pateiktas atsakymas nepriklauso nuo trijų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo prejudiciniame klausime išvardytų aplinkybių: pirma, ar knyga yra skirta skaityti, ar klausyti (garso knyga), antra, ar egzistuoja panašaus turinio į spausdintinės knygos CD ar CD ROM, atmintukuose ar kitoje atitinkamoje laikmenoje įrašyta knyga arba garso knyga ir, trečia, ar galima naudotis kito pavidalo nei popierinė techninėmis savybėmis, kaip antai paieškos funkcija.

61. Iš tikrųjų, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi įvertinti būtent kito pavidalo nei popierinės knygų savybių galbūt didelę ar reikšmingą įtaką vidutinio Suomijos vartotojo sprendimui pasirinkti pirkti šias, o ne spausdintines knygas.

62. Jeigu, kaip pirmiausia tvirtina Suomijos ir Vokietijos vyriausybės, atitinkamos valstybės narės vidutinio vartotojo požiūriu, šios savybės yra lemiamos, nacionalinės teisės aktuose galima pagrįstai kitų pavidalų nei popierinės knygų tiekimui netaikyti lengvatinio PVM tarifo, kuris taikomas spausdintinių knygų tiekimui. Tačiau, jeigu šios savybės neturi arba turi nedaug įtakos minėto vidutinio vartotojo sprendimui pirkti kitų pavidalų nei popierinės knygas – dėl to, kad šiam vartotojui yra svarbiausia, jog knygų turinys būtų tas pats, neatsižvelgiant į knygų pavidalą ar savybes, – tuomet selektyvus lengvatinio PVM tarifo taikymas yra nepagrįstas.

III – **Išvada**

63. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Korkein hallinto-oikeus* pateiktą prejudicinį klausimą:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 98 straipsnio 2 dalies pirmą pastraipą ir III priedo 6 punktą, įtrauktą 2009 m. gegužės 5 d. Tarybos direktyva 2009/47/EB, aiškinti taip, kad juose neprieštaraujama nacionalinės teisės aktams, pagal kuriuos lengvatinis pridėtinės vertės mokesčio tarifas taikomas spausdintinėms knygoms, o kitų pavidalų, kaip antai CD, CD-ROM arba atmintukuose, įrašytoms knygoms taikomas standartinis pridėtinės vertės mokesčio tarifas, jeigu, atitinkamos valstybės narės vidutinio vartotojo nuomone, tos knygos nepanašios į pirmąsias, nes netenkina tų pačių minėto vartotojo poreikių, o tai turi užtikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Atsakymas nepriklauso nuo to, ar knyga yra skirta skaityti, ar klausyti (garso knyga), ar egzistuoja panašaus turinio į spausdintinės knygos CD ar CD ROM, atmintukuose ar kitoje atitinkamoje laikmenoje įrašyta knyga arba garso knyga, ar galima naudotis kito pavidalo nei popierinė techninėmis savybėmis, kaip antai paieškos funkcija.