ĢENERĀLADVOKĀTA PAOLO MENGOCI [PAOLO MENGOZZI]
SECINĀJUMI,
sniegti 2014. gada 14. maijā[1]

Lieta C-219/13

K Oy

(Korkein hallinto-oikeus (Somija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma — Direktīva 2006/112/EK — Direktīva 2009/47/EK — PVN likmes piemērošana vienīgi drukātām grāmatām, neiekļaujot grāmatas uz citiem datu nesējiem (CD, CD-ROM, zibatmiņa) — Konkrēti un specifiski aspekti — Nodokļu neitralitāte

I – **Ievads**

1. Vai valsts tiesiskais regulējums, kas piemēro pievienotās vērtības nodokļa (PVN) samazināto likmi vienīgi drukātām grāmatām, neiekļaujot grāmatas, kuras saglabātas citos datu nesējos, piemēram, *CD*, *CD-ROM* vai zibatmiņās, ir pretrunā Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu[2] (turpmāk tekstā – "PVN direktīva") noteikumiem un nodokļu neitralitātes principam?

2. Tāds pēc būtības ir jautājums, ko Tiesai uzdod *Korkein hallinto-oikeus* (Somija) tiesvedībā starp sabiedrību *K Oy* (turpmāk tekstā – "*K*") un *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö*, Somijas nodokļu administrāciju, par *Keskusverolautakunta* (Centrālā nodokļu komisija) iepriekšēju lēmumu, ar kuru šī komisija noraidīja *K* prasību par 2011. un 2012. finanšu gadu, ar kuru tas vēlējās uzzināt, vai samazināto PVN 9 % likmi, ko piemēro drukātām grāmatām, varētu piemērot šīs sabiedrības publicētām audiogrāmatām un e-grāmatām, kuras ir saglabātas citos datu nesējos un kurās ir pārņemts teksts no drukātām grāmatām.

3. Pirmkārt, Centrālā nodokļu komisija uzskatīja, ka par grāmatām uzskata vienīgi iespieddarbus vai līdzīgā veidā realizētus darbus saskaņā ar 85.a panta 1. punkta 7. apakšpunktu un 3. punktu Likumā par PVN (*arvonlisäverolaki* 1265/1997).

4. Otrkārt, šī Komisija uzskatīja, ka 98. panta 2. punkta pirmā daļa un III pielikuma 6. punkts PVN direktīvā, kas grozīta ar Padomes 2009. gada 5. maija Direktīvu 2009/47/EK, attiecībā uz pievienotās vērtības nodokļa samazināto likmi[3], kā arī nodokļu neitralitātes principu nav pretrunā tam, lai, pārdodot grāmatas, kuras ir saglabātas citā datu nesējā, nevis uz papīra, tām tiktu piemērota PVN standartlikme, proti, šajā gadījumā 23 % no nodokļu bāzes, nevis 9 % samazinātā likme, ko piemēro

1 — Oriģinālvaloda – franču.
2 — OV L 347, 1. lpp.
3 — OV L 116, 8. lpp.

drukātām grāmatām. Centrālā nodokļu komisija uzskata, ka audiogrāmatas un e-grāmatas, kuras ir saglabātas citā datu nesējā, nevis uz papīra, pēc savas būtības, to īpašībām un izmantošanas veida līdzinās līdzīgām grāmatām, kas pieejamas elektroniskā formātā, kurām atbilstoši PVN direktīvas 98. panta 2. punkta otrajai daļai nepiemēro samazināto likmi.

5. *K* iesniedza *Korkein hallinto-oikeus* apelācijas sūdzību par Centrālās nodokļu komisijas iepriekšējo lēmumu, prasot, pirmkārt, atcelt šo lēmumu un, otrkārt, atzīt, ka tās izdotās audiogrāmatas un e-grāmatas, kuras saglabātas datu nesējos, piemēram, *CD*, *CD-ROM* vai zibatmiņās un citos prasībā aprakstītajos līdzīgos datu nesējos, tiek pielīdzinātas Likuma 1265/1997 par PVN 85.a panta 1. punkta 7. apakšpunkta izpratnē drukātām grāmatām, kuru tirdzniecībai piemēro PVN samazināto likmi.

6. Pēc tam, kad bija saņemts atzinums no *Valtiovarainministeriö* (Finanšu ministrija), kurš būtībā atbilda Centrālās nodokļu komisijas paustajai nostājai, iesniedzējtiesa nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai [PVN] direktīvas redakcijā, kas grozīta ar Padomes Direktīvu 2009/47, 98. panta 2. punkta [pirmajai] daļai un šīs direktīvas III pielikuma 6. punktam, ņemot vērā nodokļu neitralitātes principu, ir pretrunā valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru drukātām grāmatām tiek piemērota pievienotās vērtības nodokļa samazinātā likme, bet grāmatām, kuras ir saglabātas citos datu nesējos, piemēram, *CD* vai *CD-ROM* vai zibatmiņā, nodokļa standartlikme?

Vai, atbildot uz iepriekš uzdoto jautājumu, nozīme ir tam:

— vai grāmata ir paredzēta, lai to lasītu vai klausītos (audiogrāmata);

— vai pastāv drukāta grāmata, kuras saturs atbilst *CD* vai *CD-ROM*, zibatmiņā vai attiecīgi citā datu nesējā saglabātas grāmatas vai audiogrāmatas saturam;

— ka citā fiziskā datu nesējā, nevis uz papīra saglabātā grāmatā tiek izmantotas šā datu nesēja tehniskās īpašības, piemēram, meklēšanas funkcija?"

7. Šis jautājums bija iekļauts Somijas, Vācijas, Igaunijas, Grieķijas un Īrijas valdību, kā arī Eiropas Komisijas rakstveida apsvērumos.

8. Minētās ieinteresētās personas tika arī uzklausītas 2014. gada 13. marta tiesas sēdē, izņemot Vācijas un Igaunijas valdības, kuras tajā nepiedalījās.

II – **Analīze**

9. PVN direktīvas 96. pantā ir paredzēts, ka preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai ir piemērojama tā pati PVN likme – pamatlikme.

10. Atkāpjoties no minētā principa, PVN direktīvas 98. panta 2. punkta pirmā daļa dalībvalstīm ir dota iespēja piemērot samazinātās likmes vienīgi šīs direktīvas III pielikumā minēto kategoriju preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai.

11. Kamēr minētā pielikuma 6. punktā pirms grozījumiem, kas izdarīti ar Direktīvu 2009/47, bija formulējums "grāmatu piegāde [..]", šī direktīva aizstāja III pielikuma 6. punkta tekstu, precizējot, ka turpmāk tas iekļauj "*visa veida formātā izdotu* grāmatu piegādi [..]"[4].

4 — Mans izcēlums. Kā to norādīja visas ieinteresētās personas, šī lieta neattiecas uz nodokļu režīmu, ko piemēro e-grāmatām, t.i. tādām, kuras piegādā elektroniskā veidā, bet vienīgi tām, kuras ir pieejamas uz visiem fiziskiem datu nesējiem.

12. Tā kā Somija, tāpat kā vairums dalībvalstu [5], pamatoti izvēlējās piemērot PVN samazināto likmi drukātu grāmatu piegādei – jau saskaņā ar Sestās direktīvas 77/388/EEK [6], 12. panta 3. punkta a) apakšpunktu un H pielikuma 6. punktu, kas bija pieņemts pirms PVN direktīvas 98. panta 1. punkta un III pielikuma, – iesniedzējtiesa uzdotajā jautājumā būtībā vēlas noskaidrot, vai sakarā ar grozījumiem, kas izdarīti ar Direktīvu 2009/47, dalībvalstij ir pienākums piemērot šādu PVN samazināto likmi grāmatu piegādei uz citiem datu nesējiem, nevis uz papīra, piemēram, *CD*, *CD-ROM* vai zibatmiņas.

13. Valdības, kas piedalās tiesvedībā, ierosina sniegt noraidošu atbildi uz šo jautājumu. Būtībā tās pamato savu argumentāciju par izvēles iespēju piemērot PVN samazināto likmi ar to, ka ar Direktīvu 2009/47 ir izdarīti izteikti tehniski grozījumi, kā arī ar to, ka trūkst salīdzināmības starp grāmatām uz papīra un grāmatām citos datu nesējos. Tādējādi ierobežojums piemērot PVN samazināto likmi tikai grāmatām papīra formātā nepārkāpj nodokļu neitralitātes principu. Jebkurā gadījumā valdības apgalvo, ka dalībvalstīm un valsts tiesām konkrētā veidā ir jāpārbauda konkurences attiecības, kas pastāv starp šīm atšķirīgajām grāmatu kategorijām.

14. Turpretī rakstveida apsvērumos Komisija uzskatīja, ka PVN samazinātās likmes selektīva piemērošana vienīgi uz papīra drukātām grāmatām ir pretrunā Komisijas un Savienības likumdevēja mērķim, kas izvirzīts, pieņemot Direktīvu 2009/47, ar kuru grozīts PVN direktīvas III pielikuma 6. punkts, nodrošināt nodokļu neitralitātes principa ievērošanu attiecībā uz visām grāmatām neatkarīgi no to datu nesēja, kuras pamatā sniedz vienu un to pašu informācijas saturu.

15. Tomēr tiesvedības laikā pēc iepazīšanās ar citu ieinteresēto personu rakstveida apsvērumiem Komisija vēlējās "nedaudz precizēt" savu nostāju. Tā kā Komisija uzskatīja, ka, iespējams, pieņemot Direktīvu 2009/47, Savienības likumdevējs bija vēlējies norobežoties no Komisijas 2008. gada 7. jūlija priekšlikuma, kura rezultātā tika pieņemta Direktīva 2009/47 [7], un obligāti nepiemērot PVN samazināto likmi visām grāmatām neatkarīgi no to datu nesēja, tā uzsvēra, ka grozītās PVN direktīvas 98. panta 2. punkta pirmā daļa un III pielikuma 6. punkts *noteikti* nerada šķēršļus tādam valsts tiesiskajam regulējumam, kas piemēro PVN samazināto likmi vienīgi drukātajām grāmatām, neiekļaujot grāmatas, kuras ir saglabātas citos datu nesējos un būtībā nodrošina tādu pašu informācijas saturu, *ja ir ievērots nodokļu neitralitātes princips*.

16. No savas puses, es vispirms vēlos norādīt, ka Tiesa attiecībā uz Sestās direktīvas 77/388 H pielikumu un PVN direktīvas III pielikumu jau ir nospriedusi, ka dalībvalstīm nav aizliegts selektīvi piemērot samazināto likmi vienā pakalpojumu kategorijā, ar nosacījumu, ka tas nerada nekādu konkurences traucējumu risku [8], proti, ka tiek ievērots kopējai PVN sistēmai piemītošais nodokļu neitralitātes princips [9].

17. Tiesa nesen secināja, ka dalībvalstīm piešķirtā iespēja selektīvi piemērot PVN samazināto likmi ir "pakļauta diviem nosacījumiem, pirmkārt, minētās likmes piemērošanas nolūkā nošķirt tikai konkrētus un specifiskus attiecīgās pakalpojumu kategorijas aspektus un, otrkārt, ievērot nodokļu neitralitātes principu" [10].

5 — Saskaņā ar Komisijas dokumentu, kurā apkopotas Eiropas Savienības dalībvalstīs 2014. gada 13. janvārī piemērotās PVN likmes, 26 no 28 dalībvalstīm piemēro PVN samazināto likmi drukātu grāmatu piegādei (skat. dokumentu *taxud.c.*1(2014) 48867, 4. lpp.).

6 — Padomes 1977. gada 17. maija Direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem - Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.).

7 — Padomes priekšlikums direktīvai, ar ko groza Direktīvu 2006/112/EK attiecībā uz pievienotās vērtības nodokļa samazināto likmi (COM(2208) 428, galīgā redakcija).

8 — Skat. it īpaši spriedumus Komisija/Francija (C-94/09, EU:C:2010:253, 25. punkts), kā arī *Pro Med Logistik* un *Pongratz* (C-454/12 un C-455/12, EU:C:2014:11, 43. punkts).

9 — Šajā ziņā skat. spriedumus *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien* (C-442/05, EU:C:2008:184, 43. punkts), Komisija/Francija (EU:C:2010:253, 26. punkts) un *Pro Med Logistik* un *Pongratz* (EU:C:2014:111, 44. punkts).

10 — Šajā ziņā it īpaši skat. spriedumus Komisija/Francija (EU:C:2010:253, 30. punkts), kā arī *Pro Med Logistik* un *Pongratz* (EU:C:2014:111, 45. punkts).

18. Šāda dubultā nosacījuma apliecinājums ir salīdzinoši nesens.

19. Ja līdz iepriekš minētā sprieduma pasludināšanai lietā Komisija/Francija (EU:C:2010:253), Tiesa formulēja samazinātās PVN likmes piemērošanas ierobežojumu ar vienas un tās pašas pakalpojumu kategorijas "konkrētiem un specifiskiem aspektiem", kā *brīvību*, ko dalībvalstīm piešķir PVN direktīva, ar nosacījumu, ka tiek ievērots *nodokļu neitralitātes princips*[11], tad minētais spriedums, kurš apstiprināts ar iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Pro Med Logistik* un *Pongratz* (EU:C:2014:111), to pārveido par īstu *nosacījumu*, neatkarīgu no *nodokļu neitralitātes principa ievērošanas*, kuram ir pakārtota samazinātās likmes selektīva piemērošana vienā pakalpojumu kategorijā[12].

20. Tiesa uzskata, ka šo abu nosacījumu mērķis ir nodrošināt, lai dalībvalstis izmantotu minēto iespēju tikai apstākļos, kuri nodrošina, ka izvēlētā samazinātā likme tiek piemērota vienkārši un korekti, kā arī lai novērstu krāpšanu, izvairīšanos no jebkādas nodokļu maksāšanas un jebkādu iespējamu ļaunprātīgu izmantošanu[13].

21. "Konkrētu un specifisku aspektu" pārveidošana neatkarīgā nosacījumā par samazinātās PVN selektīvās likmes piemērošanu vienā kategorijā, kas minēta PVN direktīvas III pielikumā, nedaudz ierobežo pārbaudi, kuru Tiesai ir jāveic. Šāda pārbaude tagad ir kļuvusi sistemātiska, to veic pirms pārbaudes par to, vai tiek ievērota nodokļu neitralitātes principa ievērošana. Lai arī pirms tā pārveidošanas īstā nosacījumā par PVN samazinātās likmes selektīvu piemērošanu Tiesa vienmēr tika atzinusi, ka nosacījums, kas attiecas uz "konkrētiem un specifiskiem aspektiem" var tikt izpildīts, tomēr šāds jauns statuss nozīmē, ka tas var arī nenotikt, tāpēc ka Tiesai un valsts tiesām ir noteikti jāpārbauda nodokļu neitralitātes principa ievērošana.

22. Tomēr ir svarīgi izvērtēt šos abus nosacījumus par PVN samazinātās likmes selektīvu piemērošanu vienā un tajā pašā kategorijā, kas minēta PVN direktīvas III pielikums.

A – *Par vienas preču piegādes kategorijas "konkrētiem un specifiskiem aspektiem"*

23. Šajā lietā neviena no ieinteresētajām personām neapšauba pirmā nosacījuma izpildi. Patiešām, šķiet, visi atzīst, vismaz netieši, ka grāmatu uz visa veida datu nesējiem piegādes kategorijā grāmatas, kuras ir saglabātas citos datu nesējos, nevis uz papīra, var būt šīs kategorijas "konkrēti un specifiski aspekti".

24. Jāatgādina, ka lietas, kurās Tiesa identificēja un lēma par šādu "konkrētu un specifisku aspektu" pastāvēšanu vienā kategorijā, kas minēta Sestajā direktīvā 77/388 (it īpaši tās H pielikumā) vai vēlāk PVN direktīvas III pielikumā, vienlaikus attiecas uz preču piegādes un pakalpojumu sniegšanas darbībām.

25. Tādējādi attiecībā uz preču piegādi Tiesa atzina, ka Francijai bija tiesības piemērot samazināto likmi tikai tarifu plānam, kas nodrošina minimāla enerģijas daudzuma piegādi, ciktāl šāda piemērošana pamatojās uz konkrētiem un specifiskiem dabasgāzes un elektrības piegādes aspektiem[14].

11 — Skat. spriedumus Komisija/Francija (C-384/01, EU:C:2003:264, 25. un 26. punkts) un *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien* (EU:C:2008:184, 43. punkts).

12 — Skat. spriedumus Komisija/Francija (EU:C:2010:253, 30. punkts), kā arī *Pro Med Logistik* un *Pongratz* (EU:C:2014:111, 45. punkts).

13 — Šajā ziņā skat. spriedumu *Pro Med Logistik* un *Pongratz* (EU:C:2014:111, 45. punkts).

14 — Skat. spriedumu Komisija/Francija (EU:C:2003:264, 28. un 29. punkts). Šī lieta attiecās uz Sestās direktīvas 77/388 12. panta 3. punkta b) apakšpunktu. Vispārīgā veidā es atgādinu, ka uz dabasgāzi un elektrību attiecas Līguma noteikumi par preču brīvu apriti: šajā ziņā skat. it īpaši spriedumu Komisija/Francija (C-159/94, EU:C:1997:501, 43.–50. punkts).

26. Tādējādi attiecībā uz pakalpojumu sniegšanu Tiesa nolēma, ka dalībvalstīm ir iespēja piemērot samazinātu PVN likmi ūdensapgādes, kas noteikta Sestās direktīvas H pielikuma otrajā kategorijā, konkrētiem un specifiskiem aspektiem, tādiem kā individuālais pieslēgums [15], ka mirušo personu transportēšana ar transportlīdzekli apbedīšanas uzņēmumu sniegto pakalpojumu vidū ir konkrēts un specifisks elements [16] vai arī ka starp PVN direktīvas III pielikuma 5. punktā noteikto personu un bagāžu transporta pakalpojumiem pasažieru pārvadāšana pilsētā ar taksometru var tikt uzskatīta par minētās kategorijas konkrētu un specifisku aspektu, ciktāl tas ir identificējams pats par sevi, atsevišķi no aplūkojamās kategorijas pakalpojumiem [17].

27. Tas, ka Tiesai bija jāidentificē "konkrētu un specifisku aspektu" kritērijs, kurš var atļaut samazinātās likmes selektīvu piemērošanu, pamatā attiecībā uz pakalpojumu sniegšanu, nav nekas pārsteidzošs. Patiesi, pakalpojumu sniegšanas kategorijā, kurā formulējumi nereti ir izteikti vispārīgā veidā, piemēram, "ūdensapgāde" vai "personu un to pavadošo bagāžu pārvadāšana", parasti atrodama virkne daudzveidīgu darījumu un dažādu pakalpojumu sniegšana.

28. Tomēr, kā tas norādīts iepriekš minētajā spriedumā lietā Komisija/Francija (EU:C:2003:264), kurš attiecas uz elektrības un gāzes piegādi, šādu judikatūru var piemērot preču piegādei.

29. Vēl ir arī jānoskaidro, ko nozīmē "PVN direktīvas III pielikumā minētās kategorijas konkrēti un specifiski aspekti", un jādefinē pārbaude, kurā tiek noteikti šādi "konkrēti un specifiski aspekti".

30. Šajā ziņā no iepriekš minētajiem spriedumiem Komisija/Francija (EU:C:2010:253) un *Pro Med Logistik* un *Pongratz* (EU:C:2014:111), kas abi attiecas uz komplicētu pakalpojumu sniegšanu, izriet, ka Tiesa pārbauda, vai attiecīgais pakalpojums "ir identificējams pats par sevi, atsevišķi no citiem" šā uzņēmuma [18] vai attiecīgās kategorijas pakalpojumiem [19].

31. Pretēji tam, kā varētu iedomāties, Tiesa neizvērtē pakalpojuma, kas identificējams pats par sevi, ekonomisko raksturu. Iepriekš minētajā spriedumā Komisija/Francija (EU:C:2010:253) par mirušo personu transportēšanu ar apbedīšanas uzņēmumu transportlīdzekli Tiesa noraidīja Komisijas tēzi, saskaņā ar kuru pakalpojuma "identificējams pats par sevi" raksturs būtu jāizvērtē no vidusmēra patērētāja un ekonomiskā izdevīguma viedokļa un tam vajadzētu pārbaudīt, vai darbība, kura ietver vairākus elementus, īstenībā ir jāanalizē kā viens pakalpojums, uz kuru attiecas vienots nodokļu režīms, vai drīzāk kā viens vai vairāki atšķirīgi pakalpojumi, kurus var aplikt ar nodokļiem atšķirīgi.

32. Komisijas argumentācijas noraidīšana bija pamatota ar ierobežojumu, ko šāda tēze radītu dalībvalstu īstenotajai rīcības brīvībai, ko tām attiecībā uz PVN samazinātās likmes piemērošanu sniedz PVN direktīva, jo rīcības brīvībai ir nepieciešama vispārēju un objektīvu kritēriju piemērošana [20]. Ir arī iespējams, ka minētā nosacījuma izpildes ekonomisks izvērtējums varētu sajaukt šo pārbaudi ar pārbaudi, kas ļauj pārbaudīt nodokļu neitralitātes principa ievērošanu.

33. Šādos apstākļos Tiesa uzsāka pārbaudīt pakalpojumu, kas ir "identificējams pats par sevi, atsevišķi no citiem šī uzņēmuma sniegtajiem pakalpojumiem", kuram dalībvalsts piemēro samazinātu PVN likmi, balstoties uz oficiāliem un juridiskiem elementiem, piemēram, attiecīgās darbības īpašo raksturu attiecībā pret citiem uzņēmumu sniegtajiem pakalpojumiem un/vai īpašu noteikumu pastāvēšana, kas attiecas uz minēto pakalpojumu vai operatoriem, kas šo pakalpojumu nodrošina [21].

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

16 — Spriedums Komisija/Francija (EU:C:2010:253, 39. punkts).

17 — Spriedums *Pro Med Logistik* un *Pongratz* (EU:C:2014:111, 50. punkts).

18 — Spriedums Komisija/Francija (EU:C:2010:253, 35. punkts).

19 — Spriedums *Pro Med Logistik* un *Pongratz* (EU:C:2014:111, 47. un 50. punkts).

20 — Spriedums Komisija/Francija (EU:C:2010:253, 33. un 34. punkts).

21 — Skat. spriedumus Komisija/Francija (EU:C:2010:253, 35.–38. punkts) un *Pro Med Logistik* un *Pongratz* (EU:C:2014:111, 48. un 49. punkts).

34. Šie elementi nešķiet nedz ierobežojoši, nedz izsmeļoši.

35. Attiecīgajām precēm vai pakalpojumiem raksturīgas tehniskas atšķirības vai objektīvas atšķirības šo preču vai pakalpojumu izmantošanā arī varētu ļaut identificēt attiecīgajā preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas kategorijā šādas kategorijas "konkrētus un specifiskus aspektus", kas varētu pamatot PVN samazinātās likmes selektīvu piemērošanu.

36. Tādējādi šajā lietā ir pilnīgi iespējams, kā to uzsvēra Vācijas un Somijas valdības, apgalvot, ka atšķirībā no grāmatām papīra formātā visām grāmatām, kas saglabātas citos datu nesējos, ir nepieciešama īpaša tehniska lasīšanas ierīce un tāpēc kategorijā "grāmatu piegāde uz jebkāda tipa datu nesēja" varētu veidot "konkrētus un specifiskus aspektus", kas atbilst Tiesas judikatūras izvirzītajam nosacījumam.

B – *Par nodokļu neitralitātes principa ievērošanu*

37. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru nodokļu neitralitātes princips, kas piemīt kopējai PVN sistēmai, it īpaši nepieļauj no PVN viedokļa atšķirīgi izvērtēt līdzīgas preces vai līdzīgus pakalpojumus, starp kuriem pastāv konkurence, tātad attiecībā uz šādām precēm vai pakalpojumiem ir jāpiemēro vienāda PVN likme [22]. Tātad runa ir par vienlīdzīgas attieksmes principa pārnešanu uz PVN jomu [23].

38. No iepriekš minētā izriet, ka, ja preces vai pakalpojumi ir līdzīgi, tiem ir jāpiemēro vienota PVN likme [24].

39. Pārbaudot attiecīgo preču vai pakalpojumu līdzību, vispirms ir jāņem vērā patērētāja viedoklis, lai konstatētu, vai šīs preces vai šo pakalpojumu sniegšana atbilst tā vajadzībām, tomēr izvairoties no mākslīgām nošķiršanām, kas balstītas uz nenozīmīgām atšķirībām [25].

40. Tiesa ir nospriedusi, ka 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 būtiski neietekmē vidusmēra patērētāja lēmumu izvēlēties vienu vai otru no šiem pakalpojumiem [26].

41. Kā to jau esmu norādījis, šajā lietā ieinteresētās personas ilgstoši apsprieda, vai, pieņemot Direktīvu 2009/47, kas ļāva PVN direktīvas III pielikuma 6. punktā iekļaut grāmatas "uz jebkādiem datu nesējiem", Savienības likumdevējs apņēmās nodrošināt nodokļu neitralitātes principa ievērošanu, pamatojoties uz pieņēmumu, ka neatkarīgi no to datu nesēja visas grāmatas, kas norādītas minētajā 6. punktā, bija līdzīgas un attiecīgi atradās konkurences attiecībās.

42. Lai arī apsvērumus iesniegušās valdības būtībā neuzskata, ka Savienības likumdevējam bija nodoms ierobežot dalībvalstu, tostarp valsts tiesu, rīcības brīvību, liekot tām automātiski piemērot PVN samazināto likmi, ko tās var piemērot drukātām grāmatām, arī grāmatām, kuras publicētas citos datu nesējos, Komisija tiesas sēdē atbalstīja pretēju, lai arī niansētāku nostāju.

43. Kā to apgalvoja šajā procedūrā iesaistītās valdības, nedz Direktīvas 2009/47 pamatteksts, nedz tās apsvērumu daļa neatklāj, ka PVN direktīvas III pielikuma 6. punkta grozījumu mērķis būtu bijis nodrošināt nodokļu neitralitātes principa ievērošanu šajā punktā minētajā kategorijā.

22 — Skat. it īpaši spriedumus *The Rank Group* (C-259/10 un C-260/10, EU:C:2011:719, 32. punkts) un *Pro Med Logistik* un *Pongratz* (EU:C:2014:111, 52. punkts).

23 — Šajā ziņā skat. spriedumu *NCC Construction Danmark* (C-174/08, EU:C:2009:669, 41. punkts un tajā minētā judikatūra).

24 — Skat. spriedumu Komisija/Francija (C-481/98, EU:C:2001:237, 22. punkts).

25 — Šajā ziņā skat. spriedumus *The Rank Group* (EU:C:2011:719, 43. punkts) un *Pro Med Logistik* un *Pongratz* (EU:C:2014:111, 53. punkts).

26 — Spriedums *Pro Med Logistik* un *Pongratz* (EU:C:2014:111, 55. punkts un tajā minētā judikatūra).

44. Direktīvas 2009/47 ceturtajā apsvērumā tikai ir precizēts, ka PVN direktīva būtu "jāgroza [..], lai izskaidrotu un pielāgotu tehnikas progresam tās III pielikumā doto atsauci uz grāmatām".

45. Protams, varētu apgalvot, ka pienākums pielāgot šo atsauci tehnoloģiju attīstībai varētu netieši nozīmēt, ka Savienības likumdevējs tagad uzskata, ka grāmatas, kas publicētas citos datu nesējos, nevis uz papīra, noteikti konkurē ar drukātām grāmatām un tāpēc ir lietderīgi tām piemērot to pašu samazināto PVN likmi.

46. Tomēr līdztekus tam, ka Komisija neatbalstīja šādu argumentu, neviens objektīvs pierādījums šajā ziņā neizriet no Direktīvas 2009/47.

47. Turklāt, kā to arī ierosināja Komisija, ja tiktu salīdzināta Direktīva 2009/47 un sagatavošanas darbi, pēc kuriem tā tika pieņemta, tas tikai nostiprinātu argumentu, saskaņā ar kuru, lai arī nodokļu neitralitātes princips nebija Savienības likumdevēja nospraustais mērķis, tajā vismaz daļēji tomēr ir balstīts Komisijas 2008. gada 7. jūlija priekšlikuma pamatojums.

48. Tādējādi, kaut arī šī priekšlikuma paskaidrojuma rakstā bija norādīts, ka, "lai nodrošinātu neitralitāti", ir "vajadzīgs" attiecināt PVN direktīvas III pielikuma 6. punktu arī uz "grāmatām, kuras saglabātas kompaktdiskā, *CD-ROM* vai jebkādā citā līdzīgā datu nesējā, kas pamatā reproducē tādu pašu informāciju, kāda ietverta drukātās grāmatās" [27], pats priekšlikuma teksts aprobežojās ar nepieciešamību "paredzēt noteiktus tehniskus pielāgojumus, kas paredzēti [..] pielāgot [noteikumus] tehnoloģiju attīstībai", šie pielāgojumi padara "*iespējamu* piemērot samazināto likmi [..] audiogrāmatām, kompaktdiskiem, *CD-ROM* un citiem datu nesējiem, kuri pamatā reproducē tādu pašu informāciju, kas ietverta drukātajās grāmatās" [28].

49. Tādējādi, vienkārši interpretējot šo priekšlikumu, ir redzams, ka, lai arī Komisija ir atzinusi, ka pastāv zināma salīdzināmība starp dažādiem iepriekš minētajiem datu nesējiem un grāmatām papīra formātā, tomēr tas neliecina par to pilnīgu salīdzināmību vai līdzību.

50. No vienas puses, šāda salīdzināmība attiecas nevis uz papīru, bet tikai citiem datu nesējiem, "kuri pamatā reproducē tādu pašu informāciju, kāda ietverta drukātajās grāmatās", kas nenovēršami nozīmē, kā to liecina paša priekšlikuma pamatojums, ka nav iekļautas grāmatas, kuras saglabātas nevis uz papīra, bet citos datu nesējos, kuri sniedz tādas papildu funkcijas, kas nenodrošina drukātās grāmatas, piemēram, meklētājprogrammas vai saites, uz citiem materiāliem [29]. No otras puses, šāds salīdzināmības vai līdzības līmenis automātiski neizraisīja, pretēji tam, ko principā varētu pieprasīt nodokļu neitralitātes principa ievērošana, tādas samazinātās likmes, kuru iepriekš piemēroja vienīgi drukātām grāmatām, piemērošanu arī grāmatām, kuras saglabātas citos datu nesējos, bet vienkārši lika Komisijai piedāvāt šāda paplašinājuma *iespēju*.

51. Tas, ka Savienības likumdevējs nav pieņēmis ierobežojumu, kurš bija ietverts Komisijas direktīvas priekšlikumā un saskaņā ar kuru iespēja paplašināt PVN samazinātas likmes piemērošanu attiektos vienīgi uz tādiem datu nesējiem, "kuri reproducē tādu pašu informāciju, kas ir ietverta drukātās grāmatās", bet ir izdarījis vispārīgu atsauci uz grāmatām "uz visiem datu nesējiem", man liek domāt, ka tā nodoms nebija *a fortiori* atzīt visu to grāmatu līdzību, kuras minētas PVN direktīvas, kas grozīta ar Direktīvu 2009/47, III pielikuma 6. punktā, neatkarīgi no to datu nesēja un uzlikt pienākumu dalībvalstīm piemērot minētajām grāmatām PVN samazināto likmi, kas būtu identiska tai likmei, kuru tās ir tiesīgas piemērot drukātajām grāmatām.

27 — Iepriekš minētā direktīvas priekšlikuma 5.3. punkts, 9. lpp.

28 — Iepriekš minētās direktīvas priekšlikuma sestais apsvērums (mans izcēlums).

29 — Skat. iepriekš minētās direktīvas priekšlikuma 5.3. punktu, 9. lpp. To apstiprina arī nostādnes, kas izriet no PVN komitejas sanāksmēm, 2010. gada 7. un 8. decembra 92. sanāksmes dok. *A – taxud.c.*1(2011)157667-684, kas burtiski vārds vārdā pārņem jēdziena "grāmatas uz visiem datu nesējiem" formulējumu no direktīvas priekšlikuma. Kā tas norādīts šajā pašā dokumentā, minētās nostādnes nav saistošas nedz Komisijai, nedz dalībvalstīm.

52. Tādējādi, manuprāt, Savienības likumdevēja nodoms nebija ierobežot dalībvalstu rīcības brīvību attiecībā uz iespējamu PVN samazinātās likmes selektīvu piemērošanu PVN direktīvas, kas grozīta ar Direktīvu 2009/47, III pielikuma 6. punktā noteiktās kategorijas grāmatu piegādei visiem datu nesējiem [30].

53. Ievērojot šos nosacījumus un saskaņā ar judikatūru, iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai drukātās grāmatas un grāmatas, kas publicētas citos datu nesējos, pēc vidusmēra patērētāja domām ir līdzīgas tāpēc, ka apmierina to vienas un tās pašas vajadzības.

54. Kā to tiesas sēdē pamatoti norādīja ieinteresētās personas, par atskaites punktu ir jāpieņem katras dalībvalsts vidusmēra patērētājs, kas ir saprotami, jo vidusmēra patērētāja vērtējums var mainīties atkarībā no jauno tehnoloģiju pieejamības katras valsts tirgū un no tā, cik lielā mērā ir pieejamas tehniskās ierīces, kas ļauj šim patērētājam lasīt vai klausīties grāmatas, kuras ir saglabātas citos datu nesējos, nevis uz papīra.

55. Piemērojot judikatūru, iesniedzējtiesai, ņemot vērā tai pieejamo informāciju, ir jāpārbauda, vai drukātām grāmatām un grāmatām, kuras ir saglabātas citos datu nesējos, nevis uz papīra, ir līdzīgas iezīmes un no patērētāju viedokļa tās atbilst vienādām vajadzībām, pamatojoties uz kritēriju par izmantošanas salīdzināmību un pastāvošām atšķirībām, lai noteiktu, vai šīs atšķirības būtiski ietekmē vai neietekmē vidusmēra patērētāja lēmumu izvēlēties vienu vai otru no šīm kultūras precēm.

56. Šajā ziņā valdības, kas iesaistītas minētajā procesā, Komisijai neiebilstot, apgalvoja, ka grāmatas, kuras ir saglabātas citos datu nesējos, nevis uz papīra, ar savām īpašībām objektīvi atšķiras no drukātām grāmatām. Šādas atšķirības izrietot ne tikai no priekšnoteikuma, ka vajadzīga tehniska lasīšanas ierīce [31], bet arī no apstākļa, ka tādu grāmatu vidusmēra patērētājs, kuras ir saglabātas citos datu nesējos, nevis uz papīra, izvēlēsies šīs preces to lietojumprogrammu un papildu funkciju dēļ, ko tās nodrošina atšķirībā no drukātām grāmatām.

57. Tādējādi, kā to tiesas sēdē norādīja Somijas valdība, vidusmēra patērētāja lēmumu iegādāties audiogrāmatu reti pamato tikai vēlme vienkārši iepazīties ar drukātās grāmatas tekstu, bet biežāk to ietekmē atskaņotāja veiktspēja un/vai atpazīstamība, kā arī audio formātā ietvertie speciālie efekti vai mūzika. Tāpat Vācijas un Somijas valdības, it īpaši attiecībā uz grāmatām, kuras ir saglabātas *CD*, *CD-ROM* vai zibatmiņā, uzskata, ka vidusmēra patērētāju, veicot pirkumu, ietekmēs papildu meklēšanas funkcijas, ko atšķirībā no drukātām grāmatām piedāvā šīs grāmatas, vai lietojumprogrammu vai citu programmu ietveršana minētajās grāmatās.

58. Ņemot vērā tai pieejamos pierādījumus, iesniedzējtiesai ir jāpārbauda šo apgalvojumu precizitāte attiecībā uz vidusmēra patērētāja uzvedību Somijā.

59. Balstoties uz iepriekš izklāstītajiem apsvērumiem, es ierosinu PVN direktīvas 98. panta 2. punkta pirmo daļu un III pielikuma 6. punktu redakcijā, kas grozīta ar Direktīvu Nr. 2009/47, interpretēt tādējādi, ka tie neliedz valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru drukātām grāmatām tiek piemērota pievienotās vērtības nodokļa samazinātā likme, bet grāmatām, kuras ir saglabātas citos datu nesējos, piemēram, *CD* vai *CD-ROM* vai zibatmiņā, nodokļa standartlikme, ar nosacījumu, ka pēc attiecīgās dalībvalsts vidusmēra patērētāja domām abi grāmatu veidi nav līdzīgi tāpēc, ka neatbilst vienām un tām pašām minētā patērētāja vajadzībām, kas iesniedzējtiesai ir jānoskaidro.

30 — Tas, ka Savienības likumdevēja nodoms nebija piespiest dalībvalstis attiecināt arī uz grāmatām, kuras saglabātas citos datu nesējos, nevis uz papīra, PVN samazināto likmi, kuru 26 dalībvalstis piemēro drukātu grāmatu piegādei, man šķiet, apstiprina fakts, ka 14 no šīm dalībvalstīm, proti, vairāk nekā puse, izvēlējās saglabāt PVN standartlikmes piemērošanu tādu grāmatu piegādei, kuras ir saglabātas citos datu nesējos. Attiecībā uz šo statistiku skat. tabulu 4. lappusē iepriekš minētajā dokumentā *taxud.c.*1(2014) 48867, kurā ieskicēta situācija ar PVN likmi, ko dalībvalstis piemēroja 2014. gada 13. janvārī.

31 — Kā to būtībā norādīja Vācijas un Igaunijas valdības, šādas tehniskas lasīšanas ierīces iegādes cena (datora, planšetdatora utt.) arī var būt svarīgs faktors, kas ietekmē vidusmēra patērētāja izvēli.

60. Lai būtu aplūkoti visi aspekti, jāpiebilst, ka tikko sniegtā atbilde, manuprāt, nemainās atkarībā no trim faktoriem, ko iesniedzējtiesa uzskaitījusi savā prejudiciālajā jautājumā, proti, pirmkārt, vai grāmata ir paredzēta, lai to lasītu vai klausītos (audiogrāmata), otrkārt, vai pastāv drukāta grāmata, kuras saturs atbilst *CD* vai *CD-ROM*, zibatmiņā vai attiecīgi citā datu nesējā saglabātas grāmatas vai audiogrāmatas saturam, un, treškārt, vai iespējams, ka citā fiziskā datu nesējā, nevis uz papīra saglabātā grāmatā tiek izmantotas šā datu nesēja tehniskās īpašības, piemēram, meklēšanas funkcija.

61. Iesniedzējtiesai ir jāizvērtē tieši tādu grāmatu īpašību, kuras ir saglabātas citos datu nesējos, nevis uz papīra, iespējamā būtiskā vai jutīgā ietekme uz vidusmēra somu patērētāja lēmumu par labu šādu grāmatu, nevis drukātu grāmatu iegādei.

62. Ja, kā to uzsver Somijas un Vācijas valdības, pēc attiecīgās dalībvalsts vidusmēra patērētāja uzskatiem šīs īpašības ir noteicošās, ir pamatoti, ka valsts tiesiskais regulējums nepiemēro grāmatu piegādei, kuras ir saglabātas citos datu nesējos, nevis uz papīra, PVN samazināto likmi, ko piemēro drukātām grāmatām. Savukārt, ja šīs īpašības neietekmē vai salīdzinoši maz ietekmē minētā vidusmēra patērētāja lēmumu iegādāties grāmatas, kuras ir saglabātas citos datu nesējos, nevis uz papīra – jo minētajam patērētājam svarīgs ir visu grāmatu vienādais saturs neatkarīgi no to datu nesēja vai to īpašībām –, PVN samazinātās likmes selektīva piemērošana nav pamatota.

III – **Secinājumi**

63. Ievērojot iepriekš izklāstītos apsvērumus, ierosinu Tiesai uz *Korkein hallinto-oikeus* uzdoto prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu redakcijā, kas grozīta ar Padomes 2009. gada 5. maija Direktīvu 2009/47/EK, 98. panta 2. punkta pirmā daļa un šīs direktīvas III pielikuma 6. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tie neliedz tādu valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru drukātām grāmatām tiek piemērota pievienotās vērtības nodokļa samazinātā likme, bet grāmatām, kuras ir saglabātas citos datu nesējos, piemēram, *CD* vai *CD-ROM* vai zibatmiņā, nodokļa standartlikme, ar nosacījumu, ka pēc attiecīgās dalībvalsts vidusmēra patērētāja domām abi grāmatu veidi nav līdzīgi tāpēc, ka neatbilst vienām un tām pašām minētā patērētāja vajadzībām, kas iesniedzējtiesai ir jānoskaidro.

Šī atbilde nemainās atkarībā no tā, vai grāmata ir paredzēta, lai to lasītu vai klausītos (audiogrāmata), vai pastāv drukāta grāmata, kuras saturs atbilst *CD* vai *CD-ROM*, zibatmiņā vai attiecīgi citā datu nesējā saglabātas grāmatas vai audiogrāmatas saturam, vai ir iespējams izmantot fiziskā datu nesēja, kas nav papīrs, nodrošinātās tehniskās īpašības, piemēram, meklēšanas funkciju.