Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
PAOLO MENGOZZI
prednesené 14. mája 2014[1]

Vec C-219/13

K Oy[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal

Korkein hallinto-oikeus (Fínsko)]

„Spoločný systém dane z pridanej hodnoty — Smernica 2006/112/ES — Smernica 2009/47/ES — Uplatnenie zníženej sadzby DPH výhradne na tlačené knihy s vylúčením kníh zachytených na iných fyzických nosičoch (CD, CD-ROM, kľúčoch USB) — Konkrétne a špecifické aspekty — Daňová neutralita“

I – **Úvod**

1. Je vnútroštátna právna úprava, ktorá umožňuje uplatnenie zníženej sadzby dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) len na tlačené knihy s vylúčením kníh zachytených na iných fyzických nosičoch, ako CD, CD-ROM alebo kľúčoch USB, v rozpore s ustanoveniami smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty[2] a so zásadou daňovej neutrality?

2. Takto v zásade znie otázka, ktorú Súdnemu dvoru položil Korkein hallinto-oikeus (Fínsko) v rámci sporu medzi spoločnosťou K Oy (ďalej len „K“) a Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö, teda fínskou daňovou správou, vo veci predbežného rozhodnutia Keskusverolautakunta (ústredná daňová komisia), ktorým táto komisia zamietla žiadosť K za zdaňovacie obdobie rokov 2011 a 2012, ktorej cieľom bolo zistiť, či možno zníženú sadzbu DPH vo výške 9 %, ktorá sa uplatní na tlačené knihy, uplatniť na audioknihy a digitálne knihy vydávané touto spoločnosťou, ktoré sú zachytené na fyzických nosičoch a reprodukujú písaný text tlačenej knihy.

3. Ústredná daňová komisia sa predovšetkým domnievala, že za knihy sa považujú len tlačené publikácie alebo publikácie vyrobené obdobným spôsobom v zmysle § 85a ods. 1 bodu 7 a § 85a ods. 3 zákona 1265/1997 o DPH (arvonlisäverolaki 1265/1997).

4. Po druhé táto komisia dospela k záveru, že článok 98 ods. 2 prvý pododsek a príloha III bod 6 smernice o DPH, zmenenej a doplnenej smernicou 2009/47/ES z 5. mája 2009, pokiaľ ide o znížené sadzby dane z pridanej hodnoty[3], ako aj o zásadu daňovej neutrality, nebránia uplatneniu štandardnej sadzby DPH, ktorá v prejednávanej veci predstavuje 23 % zdaniteľného základu, na predaj kníh zachytených na inom fyzickom nosiči ako na papieri namiesto zníženej sadzby 9 %, ktorá sa uplatní na

1 — Jazyk prednesu: francúzština.

2 — Ú. v. EÚ L 347, s. 1.

3 — Ú. v. EÚ L 116, s. 18.

tlačené knihy. Podľa ústrednej daňovej komisie totiž audioknihy a digitálne knihy zachytené na inom fyzickom nosiči ako na papieri sú na základe svojej povahy, vlastností a spôsobu používania príbuzné podobným knihám dostupným v elektronickej podobe, na ktoré sa v zmysle článku 98 ods. 2 druhého pododseku smernice o DPH neuplatnia znížené sadzby.

5. K sa preto proti predbežnému rozhodnutiu ústrednej daňovej komisie odvolala na Korkein hallinto-oikeus a navrhovala na jednej strane zrušenie uvedeného rozhodnutia a na druhej strane, aby súd konštatoval, že digitálne knihy uložené na fyzických nosičoch, ako sú CD, CD-ROM alebo kľúče USB, a iné podobné výrobky opísané v návrhu sa majú posudzovať v zmysle § 85a ods. 1 bodu 7 zákona 1265/1997 o DPH rovnako ako tlačené knihy, na ktorých predaj sa vzťahuje znížená sadzba DPH.

6. Korkein hallinto-oikeus najskôr požiadal o stanovisko Valtiovarainministeriö (ministerstvo financií), ktoré v podstate zopakovalo stanovisko, ktoré zaujala ústredná daňová komisia, a následne sa rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúcu prejudiciálnu otázku:

„Majú sa článok 98 ods. 2 prvý pododsek a príloha III bod 6 smernice o DPH v znení naposledy zmenenom a doplnenom smernicou 2009/47/ES pri zohľadnení zásady daňovej neutrality vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej úprave, podľa ktorej sa na tlačené knihy uplatní znížená sadzba DPH, avšak na knihy zachytené na iných fyzických nosičoch ako CD alebo CD-ROM či kľúčoch USB sa uplatní štandardná sadzba dane?

Je z hľadiska odpovede na predchádzajúcu otázku relevantné:

— či je kniha určená na čítanie, alebo na počúvanie (audiokniha),

— či existuje tlačená kniha s rovnakým obsahom ako kniha alebo audiokniha zachytená na fyzickom nosiči ako CD, CD-ROM, kľúč USB alebo na inom podobnom fyzickom nosiči,

— či možno využívať iné technické vlastnosti charakteristické pre iný fyzický nosič ako papier, ako sú funkcie vyhľadávania?“

7. Táto otázka bola predmetom písomných pripomienok, ktoré predložila fínska, nemecká, estónska, írska a grécka vláda, ako aj Európska komisia.

8. Tieto zúčastnené osoby sa vyjadrili aj na pojednávaní, ktoré sa uskutočnilo 13. marca 2014, okrem nemeckej a estónskej vlády, ktoré sa na pojednávaní nezúčastnili.

II – **Posúdenie**

9. Článok 96 smernice o DPH spresňuje, že rovnaká štandardná sadzba DPH sa použije na dodanie tovaru a poskytovanie služieb.

10. Bez ohľadu na túto zásadu článok 98 ods. 2 prvý pododsek smernice o DPH členským štátom poskytuje možnosť uplatniť znížené sadzby výlučne na dodanie tovaru a poskytovanie služieb, ktoré patria do kategórií uvedených v prílohe III tejto smernice.

11. Kým pred zmenou a doplnením smernicou 2009/47 sa bod 6 tejto prílohy týkal „dodania kníh…“, táto smernica nahradila znenie bodu 6 prílohy III spresnením, že v súčasnosti zahŕňa „dodanie kníh *na všetkých fyzických nosičoch…*“ [4].

4 — Kurzívou zvýraznil generálny advokát. Ako poznamenali všetky zúčastnené osoby, prejednávaná vec sa teda netýka daňového zaobchádzania s digitálnymi knihami, čiže knihami poskytovanými v elektronickej podobe, ale len kníh zachytených na akomkoľvek fyzickom nosiči.

12. Keďže sa Fínska republika ako prevažná väčšina členských štátov [5] platne rozhodla pre uplatnenie zníženej sadzby DPH na dodanie tlačených kníh – predovšetkým už na základe článku 12 ods. 3 písm. a) a prílohy H kategórie 6 šiestej smernice 77/388/EHS [6], ktoré predchádzali článku 98 ods. 1 a prílohe III smernice o DPH –, vnútroštátny súd sa otázkou, ktorú položil, v podstate pýta, či na základe zmeny prijatej smernicou 2009/47 je členský štát nútený rozšíriť uplatnenie takejto zníženej sadzby DPH na dodanie kníh zachytených na iných fyzických nosičoch ako na papieri, akými sú CD, CD-ROM alebo kľúče USB.

13. Vlády, ktoré sa zúčastnili na konaní, navrhujú na túto otázku odpovedať záporne. Svoju argumentáciu zakladajú v zásade na fakultatívnej povahe uplatnenia znížených sadzieb DPH, na výlučne technickej povahe zmeny zavedenej smernicou 2009/47, ako aj na neporovnateľnosti dodania kníh v papierovej podobe a kníh zachytených na iných fyzických nosičoch. Obmedzenie uplatnenia zníženej sadzby len na dodávku kníh v papierovej podobe preto neporušuje zásadu daňovej neutrality. V každom prípade sa vlády domnievajú, že prináleží členským štátom, ako aj vnútroštátnym súdom, aby konkrétne preskúmali konkurenčný vzťah, ktorý existuje medzi týmito rozdielnymi druhmi kníh.

14. Komisia sa naopak vo svojich písomných pripomienkach domnievala, že selektívne uplatnenie zníženej sadzby DPH len na knihy v papierovej podobe narušuje cieľ sledovaný Komisiou a normotvorcom Únie pri prijatí smernice 2009/47, ktorá zmenila prílohu III bod 6 smernice o DPH, ktorým je zabezpečiť dodržiavanie zásady daňovej neutrality medzi všetkými knihami, ktoré v podstate poskytujú rovnaký obsah informácií, bez ohľadu na ich fyzický nosič.

15. Komisia však po prečítaní pripomienok ostatných zúčastnených osôb na konaní chcela počas pojednávania „spresniť“ svoje stanovisko. Konštatujúc, že je možné, že pri prijatí smernice 2009/47 sa chcel normotvorca Únie odkloniť od návrhu smernice Komisie zo 7. júla 2008, ktorý viedol k prijatiu smernice 2009/47 [7], a nestanoviť povinnú zníženú sadbu DPH na dodávku všetkých kníh bez ohľadu na ich fyzický nosič, Komisia tvrdila, že článok 98 ods. 2 prvý pododsek a príloha III bod 6 smernice o DPH, zmenenej a doplnenej smernicou 2009/47, *nevyhnutne* nebránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá uplatňuje zníženú sadzbu DPH len na tlačené knihy s vylúčením kníh zachytených na iných fyzických nosičoch, ktoré poskytujú v zásade rovnaký obsah informácií, *pokiaľ sa dodrží zásada daňovej neutrality*.

16. Predovšetkým pripomínam, že pokiaľ ide o prílohu H šiestej smernice 77/388, ako aj o prílohu III smernice o DPH, Súdny dvor rozhodol, že členským štátom sa nezakazuje selektívne uplatňovanie zníženej sadzby v rámci rovnakej kategórie služieb pod podmienkou, že tým nevznikne žiadne riziko narušenia hospodárskej súťaže [8], teda, že sa dodrží zásada daňovej neutrality, ktorá je vlastná spoločnému systému DPH. [9]

17. Súdny dvor z uvedeného nedávno vyvodil záver, že využitie možnosti selektívneho uplatnenia zníženej sadzby DPH priznanej členským štátom sa viaže „na splnenie dvoch podmienok, a to na jednej strane izolovať na účely uplatnenia uvedenej sadzby len konkrétne a špecifické aspekty predmetnej kategórie plnení a na druhej strane rešpektovať zásadu daňovej neutrality“ [10].

5 — Podľa dokumentu Komisie, ktorý rekapituluje sadzby DPH v členských štátoch Európskej únie z 13. januára 2014, 26 z 28 členských štátov uplatňuje zníženú sadzbu DPH na dodanie tlačených kníh [pozri dokument taxud.c.1(2014) 48867, s. 4)].

6 — Smernica Rady zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23).

7 — Návrh smernice Rady, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o znížené sadzby dane z pridanej hodnoty [KOM(2008)428 v konečnom znení].

8 — Pozri najmä rozsudky Komisia/Francúzsko(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 zmysle pozri rozsudky Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (C-442/05, EU:C:2008:184, bod 43), Komisia/Francúzsko (EU:C:2010:253, bod 26) a Pro Med Logistik a Pongratz (EU:C:2014:111, bod 44).

10 — V tomto zmysle pozri najmä rozsudky Komisia/Francúzsko (EU:C:2010:253, bod 30) a Pro Med Logistik a Pongratz (EU:C:2014:111, bod 45).

18. Táto dvojitá podmienka bola potvrdená relatívne nedávno.

19. Ak teda Súdny dvor do vyhlásenia už citovaného rozsudku Komisia/Francúzsko (EU:C:2010:253) formuloval obmedzenie uplatnenia zníženej sadzby DPH na „konkrétne a špecifické aspekty“ rovnakej kategórie služieb ako *slobodu* poskytnutú členským štátom smernicou o DPH *pod podmienkou dodržania zásady daňovej neutrality*[11], tento rozsudok, potvrdený už citovaným rozsudkom Pro Med Logistik a Pongratz (EU:C:2014:111), túto podmienku mení na skutočnú *podmienku nezávislú od dodržania zásady daňovej neutrality*, ktorá sa vzťahuje na selektívne uplatnenie zníženej sadzby v rovnakej kategórií služieb.[12]

20. Cieľom týchto dvoch podmienok je podľa Súdneho dvora zabezpečiť, že členské štáty využijú túto možnosť len za okolností, ktoré garantujú jednoduché a správne uplatnenie vybranej zníženej sadzby, ako aj predchádzanie akémukoľvek podvodu, daňovým únikom alebo prípadnému zneužívaniu.[13]

21. Premena „konkrétnych a špecifických aspektov“ na autonómnu podmienku selektívneho uplatnenia zníženej sadzby DPH v rovnakej kategórii uvedenej v prílohe III smernice o DPH trochu sprísňuje preskúmanie, ktoré má Súdny dvor vykonať. Takéto preskúmanie sa totiž v súčasnosti stáva systematickým pred preskúmaním, ktorým sa má overiť dodržanie zásady daňovej neutrality. Aj keď Súdny dvor od jej premeny na skutočnú podmienku selektívneho uplatnenia zníženej sadzby DPH vždy pripúšťal, že podmienka týkajúca sa „konkrétnych a špecifických aspektov“ môže byť splnená, priznanie tohto nového postavenia môže mať za následok, že uvedená podmienka nemusí byť splnená, pričom Súdny dvor a vnútroštátne súdy nie sú povinné nevyhnutne preskúmať podmienku dodržania zásady daňovej neutrality.

22. Za týchto okolností treba preskúmať tieto dve podmienky selektívneho uplatnenia zníženej sadzby DPH v rovnakej kategórii uvedenej v prílohe III smernice o DPH.

A – *O „konkrétnych a špecifických aspektoch“ v rovnakej kategórii dodania tovarov*

23. V prejednávanej veci nevyjadruje žiadna zo zúčastnených osôb na konaní pochybnosti, pokiaľ ide o splnenie prvej podmienky. Všetci totiž zrejme pripúšťajú, prinajmenšom implicitne, že v kategórii dodania kníh na akomkoľvek druhu fyzického nosiča môžu knihy zachytené na inom nosiči ako na papieri predstavovať „konkrétne a špecifické aspekty“ tejto kategórie.

24. Pripomeniem, že veci, v ktorých Súdny dvor zistil a bol povinný sa vysloviť k existencii takýchto „konkrétnych a špecifických aspektov“ v rovnakej kategórii zahrnutej v ustanoveniach šiestej smernice 77/388 (najmä v jej prílohe H) alebo následne v prílohe III smernice o DPH, sa týkajú činností, ktoré možno posúdiť ako dodanie tovarov aj ako poskytnutia služieb.

25. Súdny dvor taktiež v súvislosti s dodaním tovarov pripustil, že Francúzska republika bola oprávnená obmedziť uplatnenie zníženej sadby len na predplatné, ktoré oprávňovalo na minimálne dodávky energie, pokiaľ sa takéto uplatnenie obmedzilo na konkrétne a špecifické aspekty dodávok plynu a elektriny.[14]

11 — Pozri rozsudky Komisia/Francúzsko (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 — Pozri rozsudky Komisia/Francúzsko (EU:C:2010:253, bod 30) a Pro Med Logistik a Pongratz (EU:C:2014:111, bod 45).

13 — Pozri v tomto zmysle rozsudok Pro Med Logistik a Pongratz (EU:C:2014:111, bod 45).

14 — Pozri rozsudok Komisia/Francúzsko (EU:C:2003:264, body 28 a 29). Táto vec sa týkala článku 12 ods. 3 písm. b) šiestej smernice. Vo všeobecnosti pripomínam, že plyn a elektrina patria do ustanovení Zmluvy týkajúcich sa voľného pohybu tovarov: pozri v tomto zmysle najmä rozsudok Komisia/Francúzsko (C-159/94, EU:C:1997:501, body 43 až 50).

26. Rovnako pokiaľ ide o poskytovanie služieb, Súdny dvor rozhodol, že členské štáty majú možnosť uplatniť zníženú sadzbu DPH na konkrétne a špecifické aspekty dodávok vody uvedených v prílohe H kategórii 2 šiestej smernice 77/388, akým je zriadenie prípojky [15], že prevoz telesných pozostatkov vozidlom je konkrétnym a špecifickým aspektom medzi kategóriami poskytovania služieb pohrebnými ústavmi [16] alebo že v rámci služieb prepravy osôb a ich sprievodnej batožiny uvedenej v prílohe III bode 5 smernice o DPH môže preprava osôb taxíkmi v mestskej doprave predstavovať konkrétny a špecifický aspekt tejto kategórie, pokiaľ je ako taká identifikovateľná oddelene od iných plnení predmetnej kategórie. [17]

27. Na tom, že Súdny dvor musel zdôrazniť kritérium „konkrétnych a špecifických aspektov“, ktoré umožňuje selektívne uplatnenie zníženej sadzby najmä v oblasti poskytovania služieb, nie je nič prekvapujúce. V kategóriách služieb, ktoré sú často formulované všeobecne, ako „dodávky vody“ alebo „preprava osôb a ich sprievodnej batožiny“ sa totiž obvykle uvádza viacero reťazových plnení alebo poskytnutia rôznych služieb.

28. Faktom je, ako vyplýva z už citovaného rozsudku Komisia/Francúzsko (EU:C:2003:264), ktorý sa týka dodávok elektriny a plynu, že túto judikatúru možno uplatniť na dodanie tovarov.

29. Treba ešte poznať význam pojmov „konkrétne a špecifické aspekty“ rovnakej kategórie uvedenej v prílohe III smernice o DPH a definovať preskúmanie, ktoré zahŕňa identifikáciu takýchto „konkrétnych a špecifických aspektov“.

30. V tomto ohľade z už citovaných rozsudkov Komisia/Francúzsko (EU:C:2010:253), ako aj z Pro Med Logistik a Pongratz (EU:C:2014:111), ktoré sa týkajú poskytnutia komplexných služieb, vyplýva, že Súdny dvor preskúmava, či je predmetné plnenie „ako také identifikovateľné, oddelene od iných plnení“ [18] poskytovaných dotknutými podnikmi alebo od predmetnej kategórie. [19]

31. Na rozdiel od toho, čo by bolo možné očakávať, Súdny dvor nevykonáva ekonomické posúdenie identifikovateľnosti plnenia ako takého. Vo svojom rozsudku Komisia/Francúzsko (EU:C:2010:253), ktorý sa týkal prevozu telesných pozostatkov vozidlom poskytovaného pohrebnými ústavmi, totiž Súdny dvor odmietol tvrdenie Komisie, v zmysle ktorého sa „identifikovateľnosť služby ako takej“ musí posúdiť z pohľadu očakávania priemerného spotrebiteľa a z ekonomického uhla a musí zahŕňať preskúmanie, či plnenie, ktoré sa skladá z viacerých prvkov, sa v skutočnosti považuje za jediné plnenie, na ktoré sa vzťahuje jediný daňový režim, alebo za dve a viac rozličných plnení, ktoré možno zdaniť odlišne.

32. Odmietnutie argumentácie Komisie bolo odôvodnené obmedzením, ktoré so sebou toto tvrdenie prinášalo, pokiaľ ide o uplatnenie miery voľnej úvahy členských štátov, priznanej smernicou o DPH v súvislosti s uplatnením znížených sadzieb DPH, keďže miera voľnej úvahy si vyžaduje uplatnenie všeobecných a objektívnych kritérií. [20] Je tiež pravdepodobné, že ekonomické posúdenie splnenia uvedenej podmienky by malo za následok zámenu tohto posúdenia s posúdením umožňujúcim kontrolu dodržania zásady daňovej neutrality.

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

16 — Rozsudok Komisia/Francúzsko (EU:C:2010:253, bod 39).

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

18 — Rozsudok Komisia/Francúzsko (EU:C:2010:253, bod 35).

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

20 — Rozsudok Komisia/Francúzsko (EU:C:2010:253, body 33 a 34).

33. Za týchto podmienok Súdny dvor preskúmal, či služba, na ktorú členský štát uplatňuje zníženú sadzbu DPH na základe formálnych a právnych skutočností, akými je individuálna povaha predmetnej činnosti v porovnaní s inými plneniami poskytovanými podnikmi a/alebo existencia osobitnej právnej úpravy týkajúcej sa tohto plnenia alebo jeho poskytovateľov, je „ako taká identifikovateľná od iných plnení“ [21].

34. Tieto skutočnosti sa nejavia ani obmedzujúce, ani vyčerpávajúce.

35. Technické rozdiely vlastné dotknutým výrobkom a službám alebo objektívne rozdiely vo využívaní týchto výrobkov alebo služieb sú všetky rovnako spôsobilé identifikovať v rovnakej kategórii dodávok tovarov alebo poskytnutia služieb „konkrétne a špecifické aspekty“ tejto kategórie, ktorými možno odôvodniť selektívne uplatnenie zníženej sadzby DPH.

36. V tejto veci možno tiež podporiť záver, tak ako uvádza nemecká a fínska vláda, že na rozdiel od kníh v papierovej podobe si knihy zachytené na iných nosičoch vyžadujú osobitné čítacie zariadenie, a teda môžu predstavovať „konkrétne a špecifické aspekty“ v kategórii „dodanie kníh na všetkých fyzických nosičoch“, čiže spĺňajú podmienku stanovenú v judikatúre Súdneho dvora.

B – *O dodržaní zásady daňovej neutrality*

37. Podľa judikatúry zásada daňovej neutrality, ktorá je charakteristická pre spoločný systém DPH, bráni najmä tomu, aby sa s podobnými tovarmi alebo poskytnutiami služieb, ktoré si tak navzájom konkurujú, zaobchádzalo rôzne z hľadiska DPH. [22] Ide teda o reflexiu všeobecnej zásady rovnosti zaobchádzania v oblasti DPH. [23]

38. Z toho vyplýva, že ak sú tovary alebo poskytnutia služieb podobné, uplatní sa na ne rovnaká sadzba DPH. [24]

39. Preskúmanie podobnosti dotknutých tovarov alebo poskytnutia služieb je v zásade potrebné vykonať z pohľadu vnímania priemerného spotrebiteľa, aby bolo možné určiť, či tieto tovary alebo poskytnutia služieb slúžia na uspokojenie rovnakých potrieb tohto spotrebiteľa, a pritom sa treba vyhnúť umelým odlišnostiam založeným na nepodstatných rozdieloch. [25]

40. Súdny dvor tiež rozhodol, že dve poskytnutia služieb sú podobné, ak majú analogické vlastnosti a zodpovedajú tým istým potrebám spotrebiteľov, a to v závislosti od kritéria porovnateľnosti pri používaní, a ak existujúce rozdiely podstatným spôsobom neovplyvňujú rozhodnutie priemerného spotrebiteľa uprednostniť jedno z uvedených plnení. [26]

41. Ako som už uviedol, v tejto veci zúčastnené osoby na konaní dlho diskutovali o otázke, či prijatím smernice 2009/47, ktorá umožnila, aby sa do prílohy III bodu 6 smernice o DPH začlenili knihy „na všetkých fyzických nosičoch“, normotvorca Únie zamýšľal zabezpečiť dodržiavanie zásady daňovej neutrality, vychádzajúc z predpokladu, že bez ohľadu na ich nosič sú všetky knihy uvedené v tomto bode 6 podobné, a teda si navzájom konkurujú.

21 — Pozri rozsudky Komisia/Francúzsko (EU:C:2010:253, body 35 až 38) a Pro Med Logistik a Pongratz (EU:C:2014:111, body 48 a 49).

22 — Pozri najmä 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 — Pozri v tejto súvislosti rozsudok NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, bod 41 a citovanú judikatúru).

24 — Pozri rozsudok Komisia/Francúzsko (C-481/98, EU:C:2001:237, bod 22).

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

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

42. Zatiaľ čo sa vlády, ktoré predložili pripomienky, v zásade domnievajú, že úmyslom normotvorcu Únie nebolo zbaviť členské štáty a vnútroštátne súdy ich miery voľnej úvahy tým, že sú nútené automaticky rozšíriť sadzbu zníženej DPH, ktorú môžu uplatniť na dodania tlačených kníh, na knihy zachytené na iných fyzických nosičoch, Komisia podporovala opačné stanovisko, aj keď ho počas pojednávania spresnila.

43. Tak ako uviedli vlády, ktoré sa zúčastnili na tomto konaní, ani zo znenia smernice 2009/47, ani z jej odôvodnení nemožno vyvodiť, že predmetom zmeny prílohy III bodu 6 smernice o DPH bolo zabezpečiť dodržanie zásady daňovej neutrality v kategórii uvedenej v tomto bode.

44. Odôvodnenie 4 smernice 2009/47 sa totiž obmedzuje na konštatovanie, že smernica o DPH „by sa mala zmeniť… s cieľom ozrejmiť a aktualizovať v súlade s technickým pokrokom odkaz na knihy v prílohe III k uvedenej smernici“.

45. Samozrejme, bolo by možné tvrdiť, že povinnosť prispôsobiť tento odkaz technickému pokroku implicitne znamená, že normotvorca Únie zastával názor, že knihy uverejnené na iných nosičoch ako na papieri sú nevyhnutne v konkurenčnom vzťahu s tlačenými knihami, a teda že sa na ne musí uplatniť rovnaká znížená sadzba DPH.

46. Okrem toho, že sa Komisia neodvolávala na takéto tvrdenie, však zo smernice 2009/47 v tomto ohľade nevyplýva nijaká objektívna skutočnosť.

47. Navyše vykonanie porovnania smernice 2009/47 a prípravných prác, ktoré viedli k jej prijatiu, tak ako navrhovala Komisia, len posilňuje tvrdenie, v zmysle ktorého zásada daňovej neutrality nebola cieľom, ktorý sledoval normotvorca Únie, aj napriek tomu, že prinajmenšom sčasti vychádzal z už citovaného odôvodnenia návrhu Komisie zo 7. júla 2008.

48. Hoci sa teda v odôvodnení tohto návrhu uvádza, že „z dôvodu neutrality“ bolo „potrebné“ rozšíriť prílohu III bod 6 smernice o DPH na „knihy, ktoré sú na CD, CD-ROMoch alebo akomkoľvek podobnom fyzickom médiu, ktoré prevažne reprodukujú rovnaký informačný obsah ako tlačené knihy“ [27], samotný text návrhu sa obmedzuje na zdôraznenie potreby „zahrnúť technické úpravy s cieľom… aktualizovať [ustanovenia] v súlade s technickým pokrokom“, pričom týmito úpravami by sa mala poskytnúť „*možnosť* uplatňovať zníženú sadzbu DPH na… audioknihy, CD nosiče, CD-ROMy alebo iné fyzické nosiče, ktoré predovšetkým reprodukujú ten istý informačný obsah ako tlačené knihy“ [28].

49. Z jednoduchého prečítania tohto ustanovenia teda vyplýva, že aj keď Komisia uznala existenciu istej porovnateľnosti medzi rôznymi fyzickými nosičmi uvedenými vyššie a knihami v papierovej podobe, nejde o úplnú porovnateľnosť alebo podobnosť.

50. Táto porovnateľnosť bola totiž na jednej strane obmedzená na iné nosiče, ako je papier, „ktoré prevažne reprodukujú rovnaký informačný obsah ako tlačené knihy“, z čoho nepochybne vyplýva, ako je zrejmé aj z odôvodnenia samotného návrhu, že knihy zachytené na iných nosičoch ako na papieri, ktoré poskytujú dodatočné funkcie v porovnaní s tlačenými knihami, akými sú vyhľadávače alebo odkazy na iné druhy materiálov, boli vylúčené. [29] Na druhej strane tento stupeň porovnateľnosti alebo

27 — Bod 5.3, s. 9 návrhu citovanej smernice v poznámke pod čiarou 7.

28 — Šieste odôvodnenie už citovaného návrhu smernice (kurzívou zvýraznil generálny advokát).

29 — Pozri už citovaný návrh smernice, bod 5.3, s. 9. Uvedené potvrdzujú aj usmernenia vyplývajúce z rokovaní výboru pre DPH na 92. stretnutí 7. a 8. decembra 2010, dokument A - taxud.c.1(2011) 157667-684, ktoré v podstate doslovne preberajú definíciu pojmu „knihy zachytené na akomkoľvek druhu fyzického nosiča“ z návrhu smernice. Tak ako vyplýva aj zo samotného dokumentu, tieto usmernenia nie sú záväzné ani pre Komisiu, ani pre členské štáty.

podobnosti automaticky nemá na rozdiel od toho, čo by si v zásade malo vyžadovať dodržanie zásady daňovej neutrality, za následok rozšírenie zníženej sadzby na knihy zachytené na iných fyzických nosičoch, ktorá sa pôvodne uplatňovala len na tlačené knihy, ale len viedol Komisiu k návrhu *možnosti* takéhoto rozšírenia.

51. Skutočnosť, že normotvorca Únie neprijal obmedzenie, ktoré obsahoval návrh smernice Komisie, v zmysle ktorého možnosť rozšíriť zníženú sadzbu DPH sa vzťahuje výlučne na fyzické nosiče, „ktoré prevažne reprodukujú rovnaký informačný obsah ako tlačené knihy“, pričom vo všeobecnosti odkazuje na knihy zachytené „na všetkých druhoch fyzických nosičov“, ma privádza k myšlienke, že zámerom normotvorcu Únie nebolo *a fortiori* pripustiť podobnosť všetkých kníh uvedených v prílohe III bode 6 smernice o DPH, zmenenej a doplnenej smernicou 2009/47, bez ohľadu na ich fyzický nosič a uložiť členským štátom povinnosť uplatňovať na uvedené knihy rovnakú zníženú sadzbu, ako môžu uplatniť na tlačené knihy.

52. Normotvorca Únie teda podľa mňa nemal v úmysle zbaviť členské štáty ich miery voľnej úvahy, pokiaľ ide o prípadné selektívne uplatnenie zníženej sadzby DPH v kategórii dodania kníh na všetkých druhoch fyzických nosičov uvedených v prílohe III bode 6 smernice o DPH, zmenenej a doplnenej smernicou 2009/47. [30]

53. Za týchto podmienok a v súlade s judikatúrou prináleží vnútroštátnemu súdu, aby preskúmal, či tlačené knihy a knihy uverejnené na iných fyzických nosičoch sú z pohľadu priemerného spotrebiteľa podobné, pretože zodpovedajú rovnakým potrebám tohto spotrebiteľa.

54. Tak, ako správne tvrdili zúčastnené osoby na pojednávaní, je potrebné vziať do úvahy pohľad priemerného spotrebiteľa každého členského štátu, čo je pochopiteľné, pretože posúdenie priemerného spotrebiteľa sa môže meniť v závislosti od prípadne odlišného stupňa rozšírenia nových technológií na každom vnútroštátnom trhu a od dostupnosti technických zariadení, ktoré spotrebiteľovi umožňujú čítať alebo počúvať knihy zachytené na iných nosičoch ako na papieri.

55. Podľa judikatúry prináleží vnútroštátnemu súdu, aby s ohľadom na všetky skutočnosti, ktoré mu boli predložené, preskúmal, či tlačené knihy a knihy zachytené na iných nosičoch ako na papieri majú analogické vlastnosti a zodpovedajú rovnakým potrebám spotrebiteľa s ohľadom na kritérium porovnateľnosti pri používaní a s ohľadom na existujúce rozdiely, aby mohol overiť, či tieto rozdiely ovplyvňujú, alebo neovplyvňujú podstatným alebo citlivým spôsobom rozhodnutie priemerného spotrebiteľa pre niektorý z týchto kultúrnych výrobkov.

56. V tomto ohľade vlády, ktoré sa zúčastnili na tomto konaní, tvrdili, pričom im Komisia neodporovala, že knihy zachytené na iných nosičoch ako na papieri, sa objektívne líšia svojimi vlastnosťami od tlačených kníh. Tento rozdiel nevyplýva len z nevyhnutnosti disponovať vopred čítacím zariadením [31], ale aj zo skutočnosti, že priemerný spotrebiteľ kníh zachytených na iných nosičoch ako na papieri sa rozhodne pre takéto výrobky na základe dodatočných aplikácií a funkcií, ktoré mu môžu ponúknuť v porovnaní s tlačenými knihami.

30 — To, že normotvorca Únie nezamýšľal prinútiť členské štáty, aby na knihy zachytené na iných fyzických nosičoch ako na papieri rozšírili zníženú sadzbu DPH, ktorú uplatňuje 26 z nich na dodania tlačených kníh, podľa mňa podporuje skutočnosť, že medzi členskými štátmi sa 14 z nich, teda viac ako polovica, rozhodlo zachovať uplatnenie štandardnej sadzby DPH na dodania kníh zachytených na iných fyzických nosičoch. Pokiaľ ide o štatistiky, pozri tabuľku uvedenú na strane 4 dokumentu taxud.c.1(2014) 48867, už citovaného v poznámke pod čiarou 5, ktorá zobrazuje situáciu sadzby DPH uplatňovanej v členských štátoch k 13. januáru 2014.

31 — Ako už v zásade uviedla nemecká a estónska vláda, nákupná cena čítacieho zariadenia (počítač, tablet a pod.) môže taktiež predstavovať dôležitý prvok pri výbere priemerného spotrebiteľa.

57. Rovnako ako uviedla fínska vláda na pojednávaní, rozhodnutie priemerného spotrebiteľa kúpiť si audioknihu sa len zriedka zakladá na jednoduchom prečítaní textu tlačenej knihy, ale častejšie je ovplyvnené výkonom a/alebo dobrým menom osoby, ktorá text predčítala, ako aj špeciálnymi efektmi alebo hudbou reprodukovanou v audioverzii. Okrem toho podľa nemeckej a fínskej vlády, najmä pokiaľ ide o knihy na CD, CD-ROM alebo kľúčoch USB, bude priemerný spotrebiteľ pri svojom nákupe ovplyvnený dodatočnými funkciami vyhľadávania alebo zapojením počítačového programu alebo iných programov do uvedených kníh, ktoré poskytujú tieto knihy v porovnaní s tlačenými knihami.

58. S ohľadom na skutočnosti, ktoré má k dispozícii, prináleží vnútroštátnemu súdu, aby overil relevantnosť týchto tvrdení s ohľadom na správanie priemerného spotrebiteľa vo Fínsku.

59. Na základe vyššie uvedených úvah navrhujem, aby sa článok 98 ods. 2 prvý pododsek a príloha III bod 6 smernice o DPH v znení zmenenom a doplnenom smernicou 2009/47, pokiaľ ide o bod 6, vykladali v tom zmysle, že nebránia vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej sa znížená sadzba DPH uplatní na tlačené knihy, zatiaľ čo na knihy zachytené na iných fyzických nosičoch, akými sú CD, CD-ROM alebo kľúče USB, sa uplatní štandardná sadzba DPH, pod podmienkou, že z pohľadu priemerného spotrebiteľa dotknutého členského štátu druhé uvedené knihy nie sú podobné prvým uvedeným knihám, pretože nezodpovedajú rovnakým potrebám uvedeného spotrebiteľa, o čom sa má presvedčiť vnútroštátny súd.

60. Pre úplnosť dodávam, že odpoveď, ktorú som navrhol, sa podľa môjho názoru nemení v závislosti od troch okolností, ktoré vymenoval vnútroštátny súd vo svojej prejudiciálnej otázke, konkrétne po prvé, či je kniha určená na čítanie, alebo na počúvanie (audiokniha), po druhé, či existuje tlačená kniha s rovnakým obsahom ako kniha alebo audiokniha zachytená na fyzickom nosiči ako CD, CD-ROM, kľúč USB alebo inom podobnom fyzickom nosiči, a po tretie, či možno využívať technické vlastnosti vyplývajúce z iného fyzického nosiča ako papier, ako sú funkcie vyhľadávania.

61. Vnútroštátny súd má totiž posúdiť práve prípadný podstatný alebo citlivý vplyv týchto vlastností kníh zachytených na iných nosičoch ako na papieri na rozhodnutie priemerného fínskeho spotrebiteľa pri rozhodnutí pre uprednostnenie nákupu týchto kníh pred nákupom tlačených kníh.

62. Pokiaľ sú tieto vlastnosti tak, ako tvrdí najmä fínska a nemecká vláda, rozhodujúce z pohľadu priemerného spotrebiteľa dotknutého členského štátu, je odôvodnené, že vnútroštátna právna úprava nepriznáva na dodávku kníh zachytených na iných nosičoch ako na papieri zníženú sadzbu DPH, ktorá sa uplatní na tlačené knihy. Naopak, pokiaľ tieto vlastnosti nemajú alebo majú len veľmi malý vplyv na rozhodnutie uvedeného priemerného spotrebiteľa pri nákupe kníh zachytených na iných nosičoch ako na papieri – z dôvodu, že pre spotrebiteľa je v zásade dôležitý podobný obsah všetkých kníh bez ohľadu na ich nosič a vlastnosti –, selektívne uplatnenie zníženej sadzby DPH nie je odôvodnené.

III – **Návrh**

63. Vzhľadom na uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálnu otázku, ktorú položil Korkein hallinto-oikeus, takto:

Článok 98 ods. 2 prvý pododsek a príloha III bod 6 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v znení zmenenom a doplnenom smernicou Rady 2009/47/ES z 5. mája 2009, pokiaľ ide o bod 6, sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej sa znížená sadzba dane z pridanej hodnoty uplatní na tlačené knihy, zatiaľ čo na knihy zachytené na iných fyzických nosičoch, akými sú CD, CD-ROM alebo kľúče USB, sa uplatní štandardná sadzba dane z pridanej hodnoty, pod podmienkou, že z pohľadu

priemerného spotrebiteľa dotknutého členského štátu druhé uvedené knihy nie sú podobné prvým uvedeným knihám, pretože nezodpovedajú rovnakým potrebám uvedeného spotrebiteľa, o čom sa má presvedčiť vnútroštátny súd.

Táto odpoveď sa nemení v závislosti od toho, či je kniha určená na čítanie, alebo na počúvanie (audiokniha), či existuje tlačená kniha s rovnakým obsahom ako kniha alebo audiokniha zachytená na fyzickom nosiči ako CD, CD-ROM, kľúč USB alebo inom podobnom fyzickom nosiči alebo či možno využívať technické vlastnosti vyplývajúce z iného fyzického nosiča ako papier, ako sú funkcie vyhľadávania.