Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
PAOLA MENGOZZIJA,
predstavljeni 14. maja 2014[1]

Zadeva C-219/13

K Oy
(Predlog za sprejetje predhodne odločbe,

ki ga je vložilo Korkein hallinto-oikeus (Finska))

„Skupni sistem davka na dodano vrednost — Direktiva 2006/112/ES — Direktiva 2009/47/ES — Uporaba nižje stopnje DDV le za tiskane knjige, ne pa tudi za knjige na drugih fizičnih nosilcih (CD-ploščah, CD-ROM-ih, USB-ključih) — Konkretni in posebni vidiki — Davčna nevtralnost“

I – **Uvod**

1. Ali je nacionalna davčna zakonodaja, v skladu s katero se uporablja nižja stopnja davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) le za tiskane knjige, ne pa tudi za knjige na drugih fizičnih nosilcih, kot so CD-plošče, CD-ROM-i in USB-ključi, v nasprotju z določbami Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost[2] in načelom davčne nevtralnosti?

2. Na to se v bistvu nanaša vprašanje, ki ga je Sodišču predložilo Korkein hallinto-oikeus (Finska) v okviru spora med družbo K Oy (v nadaljevanju: K) in Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (finska davčna uprava) v zvezi s predhodno odločbo Keskusverolautakunta (centralni davčni odbor), s katero je bil zavrnjen predlog družbe K za davčni leti 2011 in 2012, s katerim je želela zadevna družba izvedeti, ali je mogoče 9-odstotno nižjo davčno stopnjo, ki se uporablja za tiskane knjige, uporabiti tudi za zvočne in e-knjige, ki so shranjene na fizičnih nosilcih in katerih vsebina se ujema z zapisanim besedilom tiskane knjige, ki jo je izdala ta družba.

3. Prvič, centralni davčni odbor je menil, da se v skladu s členom 85a(1), točka 7, in (3), zakona o DDV 1265/1997 (arvonlisäverolaki 1265/1997) za knjige štejejo le tiskane ali v podobni obliki izdelane publikacije.

4. Drugič, po mnenju tega odbora člen 98(2), prvi pododstavek, Direktive o DDV in točka 6 Priloge III k tej direktivi, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2009/47/ES z dne 5. maja 2009 v zvezi z uporabo nižjih stopenj davka na dodano vrednost,[3] ter načelo davčne nevtralnosti ne nasprotujejo temu, da se pri prodaji knjig na drugih fizičnih nosilcih razen papirja uporabi splošna stopnja DDV, to

1 — Jezik izvirnika: francoščina.
2 — UL L 347, str. 1.
3 — UL L 116, str. 18.

je 23 % davčne osnove, namesto 9-odstotne nižje stopnje, ki se uporablja za tiskane knjige. Centralni davčni odbor namreč meni, da so zvočne in e-knjige, shranjene na fizičnem nosilcu, ki ni papir, po naravi, lastnostih in načinu uporabe blizu podobnim knjigam, ki so na voljo v elektronski obliki in za katere se na podlagi člena 98(2), drugi pododstavek, Direktive o DDV ne uporabljajo nižje stopnje.

5. Družba K je nato pri Korkein hallinto-oikeus zoper predhodno odločbo centralnega davčnega odbora vložila pritožbo, v kateri je predlagala, prvič, naj se ta odločba razglasi za nično, in drugič, naj se ugotovi, da se zvočne in e-knjige, ki so shranjene na CD-plošči, CD-ROM-u, USB-ključu ali drugem podobnem fizičnem nosilcu, navedenem v pritožbi, obravnavajo v smislu člena 85a(1), točka 7, zakona 1265/1997 o DDV kot tiskane knjige, pri prodaji katerih se uporablja nižja stopnja DDV.

6. Korkein hallinto-oikeus je za mnenje zaprosilo Valtiovarainministeriö (ministrstvo za finance), ki se je v bistvu strinjalo s stališčem centralnega davčnega odbora, nato pa je prekinilo odločanje in Sodišču predložilo to vprašanje:

„Ali člen 98(2), prvi pododstavek, Direktive [o DDV] in točka 6 Priloge III k direktivi o DDV, kakor je bila [v zvezi z zadnjenavedeno točko] spremenjena z Direktivo 2009/47, ob upoštevanju načela davčne nevtralnosti nasprotujeta nacionalni ureditvi, v skladu s katero se za tiskane knjige uporablja nižja stopnja DDV, za knjige, ki so shranjene na drugih fizičnih nosilcih, kot so CD-plošče, CD-ROM-i in USB-ključi, pa splošna davčna stopnja?

Ali je odgovor na to vprašanje odvisen od tega,

— ali je knjiga namenjena branju ali poslušanju (zvočna knjiga),

— ali obstaja tiskana knjiga, ki ima enako vsebino kot knjiga ali zvočna knjiga, ki je shranjena na CD-plošči, CD-ROM-u, USB-ključu ali drugem podobnem fizičnem nosilcu,

— da se lahko pri knjigi, shranjeni na fizičnem nosilcu, ki ni papir, izkoriščajo tehnične lastnosti tega nosilca, na primer funkcija iskanja?“

7. Pisna stališča v zvezi s tem vprašanjem so predložile finska, nemška, estonska, irska in grška vlada ter Evropska komisija.

8. Te stranke – razen nemške in estonske vlade, ki nista bili zastopani – so bile tudi zaslišane na obravnavi 13. marca 2014.

II – **Analiza**

9. Člen 96 Direktive o DDV določa, da se za dobavo blaga in opravljanje storitev uporablja enaka stopnja DDV, ki je bila opredeljena kot splošna stopnja.

10. Na podlagi člena 98(2), prvi pododstavek, Direktive o DDV lahko države članice z odstopanjem od tega načela uporabljajo nižje stopnje samo za dobavo blaga in opravljanje storitev iz kategorij, določenih v Prilogi III k tej direktivi.

11. Točka 6 te priloge je pred spremembo, vstavljeno z Direktivo 2009/47, zadevala „dobav[o] […] knjig“, medtem ko je bilo z navedeno direktivo besedilo točke 6 Priloge III spremenjeno s pojasnilom, da je odslej vključena „dobava […] knjig *na vseh fizičnih nosilcih*“.[4]

4 — Moj poudarek. Kot so navedle vse stranke, se ta zadeva ne nanaša na davčno obravnavo e-knjig, ki se dobavijo prek spleta, temveč le na knjige, ki so na voljo na katerem koli fizičnem nosilcu.

12. Ker se je Republika Finska podobno kot velika večina držav članic [5] zakonito odločila za uporabo nižje stopnje DDV za dobavo tiskanih knjig – kar je sicer storila že na podlagi člena 12(3)(a) Šeste direktive 77/388/EGS [6] in točke 6 Priloge H k tej direktivi, torej določb predhodnic člena 98(1) Direktive o DDV in Priloge III k tej direktivi – predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali mora država članica zaradi spremembe, vstavljene z Direktivo 2009/47, razširiti uporabo nižje stopnje DDV tudi na dobavo knjig na fizičnih nosilcih, ki niso papir, kot so CD-plošče, CD-ROM-i ali USB-ključi.

13. Po mnenju vlad, ki so sodelovale v postopku, bi morali na to vprašanje odgovoriti nikalno. Tako stališče v bistvu utemeljujejo s tem, da je uporaba nižjih stopenj DDV izbirna, da je bila sprememba, vstavljena z Direktivo 2009/47, popolnoma tehnična ter da dobava knjig na papirju ni primerljiva z dobavo knjig na drugih fizičnih nosilcih. Torej naj z omejitvijo uporabe nižje stopnje DDV le na dobavo knjig na papirju ne bi bilo kršeno načelo davčne nevtralnosti. Po mnenju zadevnih vlad naj bi bilo konkretno preverjanje konkurenčnega odnosa med različnimi kategorijami knjig vsekakor v pristojnosti držav članic in nacionalnih sodišč.

14. Po drugi strani je Komisija v pisnih stališčih menila, da je selektivna uporaba nižje stopnje DDV le za knjige na papirju v nasprotju s ciljem, ki sta si ga zastavila Komisija in zakonodajalec Unije ob sprejetju Direktive 2009/47, s katero je bila spremenjena točka 6 Priloge III k Direktivi o DDV, to je zagotoviti upoštevanje načela davčne nevtralnosti za vse knjige, ki večinoma vsebujejo iste informacije, ne glede na njihov fizični nosilec.

15. Vendar pa je želela Komisija na obravnavi, potem ko je prebrala stališča preostalih strank, to stališče nekoliko natančneje pojasniti. Ker je mogoče, da se je želel zakonodajalec Unije s sprejetjem Direktive 2009/47 distancirati od predloga direktive Komisije z dne 7. julija 2008, ki je vodila k sprejetju Direktive 2009/47, [7] in da ni želel naložiti obvezne nižje stopnje DDV za dobavo vseh knjig ne glede na njihov fizični nosilec, je Komisija menila, da ni *nujno*, da člen 98(2), prvi pododstavek, Direktive 2006/112 in točka 6 Priloge III k tej direktivi, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2009/47, nasprotujeta nacionalni zakonodaji, v skladu s katero se uporablja nižja stopnja DDV le za tiskane knjige, ne pa tudi za knjige, shranjene na drugih fizičnih nosilcih, ki večinoma vsebujejo iste informacije, *če se upošteva načelo davčne nevtralnosti*.

16. Najprej moram opozoriti, da je Sodišče v zvezi s Prilogo H k Šesti direktivi 77/388 in Prilogo III k Direktivi o DDV menilo, da državam članicam ni prepovedana selektivna uporaba nižje stopnje v isti kategoriji opravljanja storitev, če ne obstaja nevarnost izkrivljanja konkurence, [8] kar pomeni, da je treba upoštevati načelo davčne nevtralnosti, na katerem temelji skupni sistem DDV. [9]

17. Sodišče je na podlagi navedenega pred nedavnim sklenilo, da je izvajanje možnosti selektivne uporabe nižje stopnje DDV, ki se priznava državam članicam, „podrejeno dvojnemu pogoju, prvič, da se za uporabo nižje stopnje izločijo le konkretni in posebni vidiki zadevne kategorije storitev, in drugič, da se upošteva načelo davčne nevtralnosti“. [10]

18. Trditev v zvezi s tem dvojnim pogojem je sorazmerno nova.

5 — Komisija je v dokumentu, v katerem je zbrala podatke o stopnjah DDV, ki so jih države članice Evropske unije uporabljale 13. januarja 2014, ugotovila, da je 26 od 28 držav članic uporabljalo nižjo stopnjo DDV za dobavo tiskanih knjig (glej dokument taxud.c.1(2014)48867, str. 4).

6 — Direktiva Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23).

7 — Predlog Direktive Sveta o spremembah Direktive 2006/112/ES v zvezi z uporabo nižjih stopenj davka na dodano vrednost (COM(2008) 428 final).

8 — Glej zlasti sodbi Komisija/Francija (C-94/09, EU:C:2010:253, točka 25) ter Pro Med Logistik in Pongratz (C-454/12 in C-455/12, EU:C:2014:111, točka 43).

9 — Glej v tem smislu sodbi Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (C-442/05, EU:C:2008:184, točka 43) in Komisija/Francija (EU:C:2010:253, točka 26) ter zgoraj navedeno sodbo Pro Med Logistik in Pongratz (EU:C:2014:111, točka 44).

10 — Glej v tem smislu zlasti sodbi Komisija/Francija (EU:C:2010:253, točka 30) ter Pro Med Logistik in Pongratz (EU:C:2014:111, točka 45).

19. Sodišče je namreč do izreka zgoraj navedene sodbe z dne 6. maja 2010 Komisija/Francija (EU:C:2010:253) omejitev uporabe nižje stopnje DDV na „konkretne in posebne vidike“ iste kategorije opravljanja storitev opredeljevalo kot *prožnost*, ki je z Direktivo o DDV dana na voljo državam članicam, *pod pogojem spoštovanja načelo davčne nevtralnosti*,[11] medtem ko je bila s to sodbo, ki je bila potrjena z zgoraj navedeno sodbo Pro Med Logistik in Pongratz (EU:C:2014:111), zadevna omejitev spremenjena v dejanski *pogoj, ki je neodvisen od upoštevanja načela davčne nevtralnosti* in kateremu je podrejena selektivna uporaba nižje stopnje v isti kategoriji opravljanja storitev.[12]

20. Po mnenju Sodišča naj bi s tema pogojema zagotovili, da države članice uporabijo to možnost le v okoliščinah, ki zagotavljajo preprosto in pravilno uporabo izbrane nižje stopnje ter preprečevanje vsakršnih mogočih davčnih utaj, izogibanja in zlorab.[13]

21. S spremembo „konkretnih in posebnih vidikov“ v neodvisen pogoj za uporabo selektivne nižje stopnje DDV v isti kategoriji iz Priloge III k Direktivi o DDV se je nekoliko zožil manevrski prostor, ki ga ima Sodišče pri pregledu, ki ga mora opraviti. Odslej se namreč ta pregled sistematično izvaja pred pregledom, s katerim se preveri upoštevanje načela davčne nevtralnosti. Čeprav je Sodišče od preoblikovanja pogoja v zvezi s „konkretnimi in posebnimi vidiki“ v dejanski pogoj za selektivno uporabo nižje stopnje DDV vselej menilo, da je mogoče ta pogoj izpolniti, priznanje zadevnega novega statusa kljub temu lahko pomeni, da ta pogoj ne bo izpolnjen, zato ni nujno, da morajo Sodišče in nacionalna sodišča vedno preučiti tudi pogoj v zvezi z upoštevanjem načela davčne nevtralnosti.

22. Torej je treba ta pogoja za selektivno uporabo nižje stopnje DDV preučiti v smislu kategorije iz Priloge III k Direktivi o DDV.

A – *„Konkretni in posebni vidiki“ v isti kategoriji dobave blaga*

23. V obravnavani zadevi nobena od strank ne dvomi o tem, da je prvi pogoj izpolnjen. Zdi se namreč, da vse vsaj implicitno dopuščajo, da lahko knjige, shranjene na nosilcih, ki niso papir, v kategoriji dobave knjig na vseh vrstah fizičnih nosilcev pomenijo „konkretne in posebne vidike“ te kategorije.

24. Spomniti je treba, da zadeve, v katerih je Sodišče obravnavalo obstoj takih „konkretnih in posebnih vidikov“ v isti kategoriji iz določb Šeste direktive 77/388 (zlasti njene Priloge H) ali nato Priloge III k Direktivi o DDV ter v katerih je moralo o tem odločiti, hkrati zadevajo dejavnosti, ki se opredeljujejo kot dobava blaga in opravljanje storitev.

25. Tako je Sodišče v zvezi z dobavo blaga menilo, da je Francoska republika utemeljeno omejila uporabo nižje stopnje le na redno naročnino, na podlagi katere so bili odjemalci upravičeni do minimalne količine energije, saj je bila taka uporaba omejena na konkretne in posebne vidike dobave zemeljskega plina in električne energije.[14]

26. Prav tako je Sodišče v zvezi z opravljanjem storitev presodilo, da lahko države članice uporabijo nižjo stopnjo DDV za konkretne in posebne vidike dobave vode iz kategorije 2 priloge H k Šesti direktivi 77/388, kot je individualna priključitev,[15] da je prevoz trupla z vozilom konkreten in poseben del v kategoriji storitev, ki jih opravljajo podjetja, ki se ukvarjajo s pogrebno dejavnostjo,[16] in da bi med

11 — Glej sodbi Komisija/Francija (C-384/01, EU:C:2003:264, točki 25 in 26) ter Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (EU:C:2008:184, točka 43).

12 — Glej sodbi Komisija/Francija (EU:C:2010:253, točka 30) ter Pro Med Logistik in Pongratz (EU:C:2014:111,točka 45).

13 — Glej v tem smislu sodbo Pro Med Logistik in Pongratz (EU:C:2014:111,točka 45).

14 — Glej sodbo Komisija/Francija (EU:C:2003:264, točki 28 in 29). Ta zadeva se je nanašala na člen 12(3)(b) Šeste direktive 77/388. Naj na splošno spomnim, da zemeljski plin in električna energija spadata na področje uporabe določb Pogodbe v zvezi s prostim pretokom blaga (glej v zvezi s tem zlasti sodbo Komisija/Francija, C-159/94, EU:C:1997:501, točke od 43 do 50).

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

16 — Sodba Komisija/Francija (EU:C:2010:253, točka 39).

storitvami prevoza potnikov in njihove spremljajoče prtljage iz točke 5 Priloge III k Direktivi o DDV dejavnost lokalnega prevoza potnikov s taksijem lahko pomenila konkreten in poseben vidik navedene kategorije, saj jo je mogoče prepoznati kot storitev, ki je ločena od drugih storitev zadevne kategorije. [17]

27. To, da je moralo Sodišče opredeliti merilo „konkretnih in posebnih vidikov“, ki lahko omogočijo selektivno uporabo nižje stopnje, večinoma v okviru opravljanja storitev, nikakor ni presenetljivo. Kategorije opravljanja storitev, ki so pogosto opredeljene na splošno, na primer „dobava vode“ ali „prevoz potnikov in njihove spremljajoče prtljage“, namreč običajno vključujejo več zaporednih transakcij ali različne storitve.

28. Vendar pa se lahko ta sodna praksa, kot je razvidno iz zgoraj navedene sodbe Komisija/Francija (EU:C:2003:264), ki se je nanašala dobavo električne energije in plina, uporablja tudi za dobavo blaga.

29. Treba je še razjasniti, kaj pomenijo „konkretni in posebni vidiki“ iste kategorije iz Priloge III k Direktivi o DDV, in opredeliti preizkus za določitev takih „konkretnih in posebnih vidikov“.

30. V zvezi s tem iz zgoraj navedenih sodb Komisija/Francija (EU:C:2010:253) ter Pro Med Logistik in Pongratz, ki sta se obe nanašali na opravljanje kompleksnih storitev, izhaja, da Sodišče preveri, ali je mogoče sporno storitev „prepoznati kot ločeno od drugih storitev“, ki jih opravljajo zadevna podjetja, [18] ali od drugih storitev zadevne kategorije. [19]

31. Lahko bi se domnevalo, da Sodišče pri tem opravi pregled prepoznavnosti dejavnosti kot take z gospodarskega vidika, vendar ni tako. V zgoraj navedeni sodbi Komisija/Francija (EU:C:2010:253), ki se je nanašala na prevoz trupel z vozilom, ki ga opravljajo podjetja, ki se ukvarjajo s pogrebno dejavnostjo, je Sodišče namreč zavrnilo trditev Komisije, da bi bilo treba „storitev, ki jo je kot tako mogoče prepoznati“, obravnavati z vidika pričakovanja povprečnega potrošnika in z gospodarskega vidika ter pri tem preveriti, ali je treba transakcijo, sestavljeno iz več elementov, dejansko analizirati kot enotno storitev, ki se z davčnega vidika obravnava enotno, ali kot dve ali več ločenih storitev, pri katerih je mogoče različno obdavčenje.

32. Zavrnitev trditve Komisije je bila utemeljena s tem, da bi to lahko pomenilo omejitev izvajanja diskrecijske pravice, ki jo državam članicam dopušča Direktiva o DDV v zvezi z uporabo nižje stopnje DDV, to je diskrecijske pravice, ki zahteva splošna in objektivna merila. [20] Z gospodarsko oceno izpolnjevanja zadevnega pogoja bi verjetno povzročili tudi prekrivanje te preučitve s preučitvijo, ki omogoča nadzor nad upoštevanjem načela davčne nevtralnosti.

33. V takih okoliščinah je Sodišče preverilo, ali je storitev, za katero država članica uporablja nižjo stopnjo DDV, „kot tako mogoče prepoznati kot ločeno od drugih storitev“ na podlagi formalnih in pravnih elementov, kot sta edinstvenost zadevne dejavnosti v primerjavi z drugimi storitvami, ki jih opravljajo podjetja, in/ali obstoja posebnih predpisov v zvezi z zadevno dejavnostjo ali njenimi izvajalci. [21]

34. Zdi se, da ta elementa nista niti omejevalna niti izključna.

35. Tehnične razlike, značilne za zadevne izdelke ali storitve, ali objektivne razlike pri njihovi uporabi bi lahko v isti kategoriji dobave blaga ali opravljanja storitev prav tako omogočile opredelitev „konkretnih in posebnih vidikov“ te kategorije, s katerimi bi bilo mogoče utemeljiti selektivno uporabo nižje stopnje DDV.

17 — Sodba Pro Med Logistik in Pongratz (EU:C:2014:111, točka 50).

18 — Sodba Komisija/Francija (EU:C:2010:253, točka 35).

19 — Sodba Pro Med Logistik in Pongratz (EU:C:2014:111, točki 47 in 50).

20 — Sodba Komisija/Francija (EU:C:2010:253, točki 33 in 34).

21 — Glej sodbi Komisija/Francija (EU:C:2010:253, točke od 35 do 38) ter Pro Med Logistik in Pongratz (EU:C:2014:111, točki 48 in 49).

36. Tako je v obravnavani zadevi povsem mogoče trditi – kot sta menili nemška in finska vlada – da vse knjige na drugih nosilcih v nasprotju s knjigami na papirju zahtevajo posebno tehnično bralno napravo in torej lahko pomenijo „konkretne in posebne vidike“ kategorije „dobave knjig na vseh vrstah fizičnih nosilcev“, s čimer bi bil izpolnjen pogoj, ki ga je določila sodna praksa Sodišča.

B – *Upoštevanje načela davčne nevtralnosti*

37. V skladu s sodno prakso načelo davčne nevtralnosti, na katerem temelji skupni sistem DDV, nasprotuje zlasti temu, da se podobno blago ali podobne storitve, ki si zaradi podobnosti konkurirajo, z vidika DDV obravnavajo različno.[22] Tako je torej izraženo splošno načelo enakega obravnavanja na področju DDV.[23]

38. Če so si torej blago ali storitve podobni, je treba zanje zaračunavati enako stopnjo DDV.[24]

39. Da bi se preverilo, ali so zadevno blago ali storitve podobni, je treba predvsem upoštevati stališče povprečnega potrošnika, da bi se tako ugotovilo, ali lahko to blago ali storitve izpolnijo enake potrošnikove potrebe, in se pri tem izogniti umetnemu razlikovanju, ki temelji na nepomembnih razlikah.[25]

40. Sodišče je še menilo, da sta si storitvi podobni, če imata podobne lastnosti in izpolnjujeta enake potrebe potrošnika glede na merilo primerljivosti njune uporabe ter če obstoječe razlike ne vplivajo znatno na odločitev povprečnega potrošnika za eno ali drugo navedeno storitev.[26]

41. Kot sem v tej zadevi že omenil, so stranke dolgo razpravljale o vprašanju, ali je želel zakonodajalec Unije s sprejetjem Direktive 2009/47, ki je omogočila, da se v točko 6 Priloge III k Direktivi o DDV vključijo knjige „na vseh fizičnih nosilcih“, zagotoviti upoštevanje načela davčne nevtralnosti, tako da je izhajal iz predpostavke, da so si vse knjige iz navedene točke 6, ne glede na nosilec, podobne in da zato med njimi obstaja vzajemen konkurenčni odnos.

42. Medtem ko so vlade, ki so predložile stališča, v bistvu menile, da zakonodajalec Unije držav članic, vključno z nacionalnimi sodišči, ni nameraval prikrajšati za diskrecijsko pravico, tako da bi jim naložil samodejno razširitev nižje stopnje DDV, ki jo lahko uporabljajo za tiskane knjige, tudi na knjige, izdane na drugih fizičnih nosilcih, je Komisija zagovarjala nasprotno, vendar natančneje pojasnjeno stališče.

43. Vlade, ki so sodelovale v tem postopku, so trdile, da niti besedilo Direktive 2009/47 niti njene uvodne izjave ne kažejo na to, da bi bil namen spremembe, vnesene v točko 6 Priloge III k Direktivi o DDV, zagotoviti upoštevanje načela davčne nevtralnosti v kategoriji iz te točke.

44. V uvodni izjavi 4 Direktive 2009/47 je namreč le navedeno, da je treba Direktivo o DDV „spremeniti[,] […] da bi sklicevanje na knjige iz Priloge III k navedeni direktivi [pojasnili in] prilagodili tehničnemu napredku“.

45. Mogoče bi bilo sicer trditi, da bi lahko dejstvo, da je bilo treba po mnenju zakonodajalca Unije to sklicevanje prilagoditi tehničnemu napredku, implicitno pomenilo, da zadevni zakonodajalec odslej meni, da knjige, objavljene na drugih nosilcih razen papirja, nujno konkurirajo tiskanim knjigam in da je treba zato zanje uporabiti enako nižjo stopnjo DDV.

22 — Glej zlasti sodbi The Rank Group (C-259/10 in C-260/10, EU:C:2011:719, točka 32) ter Pro Med Logistik in Pongratz (EU:C:2014:111, točka 52).

23 — Glej v zvezi s tem sodbo NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, točka 41 in navedena sodna praksa).

24 — Glej sodbo Komisija/Francija (C-481/98, EU:C:2001:237, točka 22).

25 — Glej v tem smislu sodbi The Rank Group (EU:C:2011:719, točka 43) ter Pro Med Logistik in Pongratz (EU:C:2014:111, točka 53).

26 — Sodba Pro Med Logistik in Pongratz (EU:C:2014:111, točka 54 in navedena sodna praksa).

46. Vendar Komisija tega ni trdila in niti Direktiva 2009/47 ne vsebuje nobenega objektivnega indica v zvezi s tem.

47. Komisija je predlagala še primerjavo Direktive 2009/47 s pripravljalnimi deli, ki so privedla do njenega sprejetja, vendar se lahko navsezadnje tudi s tem le še podkrepi trditev, da načelo davčne nevtralnosti ni bil cilj, ki si ga je zastavil zakonodajalec Unije, čeprav so na tem načelu vsaj delno temeljili razlogi za zgoraj navedeni predlog Komisije z dne 7. julija 2008.

48. Tako je bilo v obrazložitvi tega predloga sicer res navedeno, da je „zaradi nevtralnosti […] potrebna“ razširitev točke 6 Priloge III k Direktivi o DDV na „knjige, ki so na CD-ploščah, CD-ROM-ih ali na podobnih medijih [fizičnih nosilcih], ki pretežno reproducirajo isto vsebino kot tiskane knjige“,[27] medtem ko je bila v samem besedilu predloga izpostavljena le potreba po tem, da je treba „vključiti tehnične prilagoditve zaradi […] tehničnega napredka“, da bodo te prilagoditve omogočile „*možnost* uporabe nižje stopnje DDV […] za avdio [zvočne] knjige, CD-plošče, CD-ROM-e ali druge fizične nosilce, ki […] pretežno reproducirajo isto vsebino kot tiskane knjige“.[28]

49. Torej se lahko že na podlagi besedila tega predloga ugotovi, da je Komisija sicer res priznala določeno primerljivost med različnimi zgoraj navedenimi fizičnimi nosilci in knjigami na papirju, vendar že tukaj ni šlo za popolno primerljivost ali podobnost.

50. Prvič, ta primerljivost je bila namreč omejena na nosilce, ki niso papir in ki „pretežno reproducirajo isto vsebino kot tiskane knjige“, kar nujno pomeni – kot je razvidno iz obrazložitve samega predloga – da so bile izključene knjige na drugih nosilcih razen papirja, ki ponujajo dodatne funkcije v primerjavi s tiskanimi knjigami, na primer iskalnike ali povezave do drugih vrst materiala.[29] Drugič, taka stopnja primerljivosti ali podobnosti ni samodejno povzročila razširitve nižje stopnje, ki se je pred tem uporabljala za tiskane knjige, še na knjige na drugih fizičnih nosilcih – v nasprotju s tem, kar bi moralo načeloma narekovati upoštevanje načela davčne nevtralnosti – temveč je Komisija iz tega razloga le predlagala *možnost* take razširitve.

51. To, da zakonodajalec Unije ni ohranil omejitve iz predloga direktive Komisije, v skladu s katero bi se možnost razširitve nižje stopnje DDV nanašala le na fizične nosilce, ki „pretežno reproducirajo isto vsebino kot tiskane knjige“, in se je namesto tega na splošno skliceval na knjige „na vseh fizičnih nosilcih“, me še toliko bolj utrjuje v prepričanju, da njegov namen ni bil priznati podobnosti vseh knjig iz točke 6 Priloge III k Direktivi o DDV, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2009/47, ne glede na njihov fizični nosilec, ter da državam članicam ni želel naložiti, naj za te knjige uporabijo nižjo stopnjo DDV, enako stopnji DDV, ki jo lahko uporabijo za tiskane knjige.

52. Zato menim, da zakonodajalec Unije držav članic ni želel prikrajšati za diskrecijsko pravico, kar zadeva morebitno selektivno uporabo nižje stopnje DDV v kategoriji dobave knjig na vseh vrstah fizičnih nosilcev iz točke 6 Priloge III k Direktivi o DDV, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2009/47.[30]

27 — Točka 5.3, str. 9, predloga direktive, navedene v točki 7 zgoraj.

28 — Uvodna izjava 6 zgoraj navedenega predloga direktive (moj poudarek).

29 — Glej zgoraj navedeni predlog direktive, točka 5.3, str. 9. To je mogoče podpreti tudi s smernicami s sej odbora za DDV, sprejetimi na 92. seji z dne 7. in 8. decembra 2010 (dokument A – taxud.c.1(2011)157667-684), v katerih je praktično dobesedno povzeta opredelitev pojma „knjig na vseh vrstah fizičnih nosilcev“ iz predloga direktive. Kot je navedeno v tem dokumentu, te smernice niso zavezujoče niti za Komisijo niti za države članice.

30 — Zdi se mi, da v prid temu, da zakonodajalec Unije državam članicam ni želel naložiti obveznosti razširitve nižje stopnje DDV, ki jo 26 od njih uporablja za dobavo tiskanih knjig, še na knjige na fizičnih nosilcih, ki niso papir, govori tudi okoliščina, da se je 14 od teh držav članic, torej ena več od polovice, odločilo, da bodo za dobavo knjig, shranjenih na drugih fizičnih nosilcih, še naprej uporabljale splošno stopnjo DDV. V zvezi s temi statističnimi podatki glej preglednico na strani 4 zgoraj navedenega dokumenta taxud.c.1(2014)48867, navedeno v točki 5 zgoraj, v katerem so povzete stopnje DDV, ki so se v državah članicah uporabljale 13. januarja 2014.

53. Glede na navedeno in v skladu s sodno prakso mora predložitveno sodišče preveriti, ali so si tiskane knjige in knjige, objavljene na drugih fizičnih nosilcih, z vidika povprečnega uporabnika podobne, ker izpolnjujejo enake potrošnikove potrebe.

54. Kot so upravičeno trdile stranke na obravnavi, je treba kot referenco uporabiti povprečnega potrošnika v posamezni državi članici, kar je razumljivo, saj se lahko presoja povprečnega potrošnika razlikuje glede na morebitno različno stopnjo prodora novih tehnologij na posamezne nacionalne trge in večjo ali manjšo dostopnost tehničnih naprav, ki temu potrošniku omogočajo branje ali poslušanje knjig, shranjenih na nosilcih, ki niso papir.

55. Iz sodne prakse izhaja, da mora predložitveno sodišče na podlagi vseh dejstev in dokazov, ki so mu predloženi, preveriti, ali imajo tiskane knjige in knjige na nosilcih, ki niso papir, podobne lastnosti in izpolnjujejo enake potrebe potrošnika glede na merilo primerljivosti njihove uporabe ter glede na obstoječe razlike, da se preveri, ali te razlike znatno ali precej vplivajo (ali ne vplivajo) na odločitev povprečnega potrošnika za eno ali drugo od teh kulturnih dobrin.

56. V zvezi s tem so vlade, ki so sodelovale v tem postopku, trdile, da se knjige, shranjene na nosilcih, ki niso papir, po svojih lastnostih objektivno razlikujejo od tiskanih knjig, Komisija pa jim glede tega ni nasprotovala. Ta razlika naj ne bi bila le posledica dejstva, da mora imeti zadevna oseba na voljo tehnično bralno napravo,[31] temveč tudi okoliščine, da se povprečni potrošnik knjig, shranjenih na drugih nosilcih, ki niso papir, za te izdelke odloči prav zaradi dodatnih možnosti uporabe in funkcij, ki mu jih lahko ponudijo v primerjavi z možnostmi uporabe in funkcijami tiskanih knjig.

57. Torej – kot je na obravnavi navedla finska vlada – odločitev povprečnega potrošnika za nakup zvočne knjige redko temelji le na samem branju besedila tiskane knjige, ampak običajno tudi na izvedbi in/ali slovesu bralca ter na posebnih učinkih ali glasbi, ki se reproducirajo v zvočni različici. Prav tako – kot sta navedli zlasti nemška in finska vlada – na nakup povprečnega potrošnika knjig na CD-ploščah, CD-ROM-ih ali USB-ključih vplivajo dodatne funkcije iskanja, ki jih ponujajo te knjige, ali dejstvo, da te knjige drugače kakor tiskane vključujejo programsko opremo ali druge programe.

58. Predložitveno sodišče mora na podlagi dejstev in dokazov, s katerimi razpolaga, preveriti, koliko je mogoče te trditve upoštevati v zvezi z ravnanjem povprečnega potrošnika na Finskem.

59. Na podlagi navedenega predlagam, naj se člen 98(2), prvi pododstavek, Direktive o DDV in točka 6 Priloge III k tej direktivi v različici, ki je bila v zvezi s to točko spremenjena z Direktivo 2009/47, razlagata tako, da ne nasprotujeta nacionalni zakonodaji, v skladu s katero se za tiskane knjige uporablja nižja stopnja DDV, medtem ko se za knjige, shranjene na drugih fizičnih nosilcih, kot so CD-plošče, CD-ROM-i ali USB-ključi, uporablja splošna stopnja DDV, če slednje z vidika povprečnega potrošnika v zadevni državi članici niso podobne prvim, saj ne izpolnjujejo enakih potreb zadevnega potrošnika, o čemer se mora prepričati predložitveno sodišče.

60. Da pa bo odgovor popoln, naj še dodam, da pravkar podani odgovor po mojem mnenju ni odvisen od treh okoliščin, ki jih je naštelo predložitveno sodišče, in sicer, prvič, ali je knjiga namenjena branju ali poslušanju (zvočna knjiga), drugič, ali obstaja tiskana knjiga, ki ima enako vsebino kot knjiga ali zvočna knjiga, ki je shranjena na fizičnem nosilcu, kot so CD-plošča, CD-ROM, USB-ključ ali drugi podoben fizični nosilec, in tretjič, da se lahko izkoriščajo tehnične lastnosti fizičnega nosilca, ki ni papir, na primer funkcija iskanja.

61. Prav to so namreč lastnosti knjig, shranjenih na nosilcih, ki niso papir, v zvezi s katerimi mora predložitveno sodišče preveriti, ali morda znatno ali precej vplivajo na odločitev povprečnega finskega potrošnika za nakup takih knjig namesto tiskanih.

31 — Kot sta v bistvu navedli nemška in estonska vlada, je lahko tudi cena take tehnične bralne naprave (računalnika, tablice itd.) pomemben dejavnik, ki vpliva na izbiro povprečnega potrošnika.

62. Če so – kot trdita finska in nemška vlada – te lastnosti z vidika povprečnega potrošnika zadevne države članice odločilne, nacionalna zakonodaja za dobavo knjig, shranjenih na nosilcih, ki niso papir, utemeljeno ne določa nižje stopnje DDV, ki se sicer uporablja za tiskane knjige. Nasprotno, če te lastnosti ne vplivajo ali le malo vplivajo na odločitev zadevnega povprečnega potrošnika za nakup knjig, shranjenih na nosilcih, ki niso papir – ker je zanj večinoma pomembna podobna vsebina vseh knjig, ne glede na njihov nosilec ali njihove lastnosti – potem selektivne uporabe nižje stopnje DDV ni mogoče utemeljiti.

III – **Predlog**

63. Glede na navedeno Sodišču predlagam, naj na vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je postavilo Korkein hallinto-oikeus, odgovori:

Člen 98(2), prvi pododstavek, Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost in točko 6 Priloge III k tej direktivi v različici, kakor je bila v zvezi z zadnjenavedeno točko spremenjena z Direktivo Sveta 2009/47/ES z dne 5. maja 2009, je treba razlagati tako, da ne nasprotujeta nacionalni zakonodaji, v skladu s katero se za tiskane knjige uporablja nižja stopnja davka na dodano vrednost, medtem ko se za knjige, shranjene na drugih fizičnih nosilcih, kot so CD-plošče, CD-ROM-i ali USB-ključi, uporablja splošna stopnja davka na dodano vrednost, če slednje z vidika povprečnega potrošnika v zadevni državi članici niso podobne prvim, saj ne izpolnjujejo enakih potreb zadevnega potrošnika, o čemer se mora prepričati predložitveno sodišče.

Ta odgovor ni odvisen od tega, ali je knjiga namenjena branju ali poslušanju (zvočna knjiga), ali obstaja tiskana knjiga, ki ima enako vsebino kot knjiga ali zvočna knjiga, ki je shranjena na fizičnem nosilcu, kot so CD-plošča, CD-ROM, USB-ključ ali drugi podoben fizični nosilec, in ali se lahko izkoriščajo tehnične lastnosti fizičnega nosilca, ki ni papir, na primer funkcija iskanja.