Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
P. MENGOZZI
представено на 14 май 2014 година [1]

Дело C-219/13

K Oy

(Преюдициално запитване от Korkein hallinto-oikeus (Финландия)

„Обща система на данъка върху добавената стойност — Директива 2006/112/ЕО — Директива 2009/47/ЕО — Прилагане на намалена ставка на ДДС само за печатни книги, с изключение на книги на друг физически носител (CD, CD-ROM, флашпамет) — Конкретни и специфични аспекти — Данъчен неутралитет“

I – **Въведение**

1. Противоречи ли на разпоредбите на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност [2] (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“) и на принципа на данъчен неутралитет национална правна уредба, която предоставя намалена ставка на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) само за печатни книги, с изключение на книги на друг физически носител, например CD, CD-ROM или флашпамет?

2. Това по същество е отправеният към Съда въпрос от Korkein hallinto-oikeus (Финландия) в рамките на спор между дружеството K Oy (наричано по-нататък „K“) и Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö, а именно финландската данъчна администрация, във връзка с предварително решение на Keskusverolautakunta (централна данъчна комисия), с което последната е отхвърлила питането на K дали през данъчната 2011 и 2012 година спрямо издаваните от това дружество аудио- и цифровите книги, съдържащи се на физически носители и възпроизвеждащи текста на печатна книга, може да се приложи намалената ставка на ДДС от 9 %, приложима спрямо печатните книги.

3. На първо място, централната данъчна комисия счита, че по смисъла на член 85 а, параграф 1, точка 7 и параграф 3 от Закон 1265/1997 относно ДДС (arvonlisäverolaki 1265/1997) за книги се считат само печатните или реализираните по аналогичен начин издания.

4. На второ място, тази комисия приема, че член 98, параграф 2, първа алинея и приложение III, точка 6 от Директивата за ДДС, изменена с Директива 2009/47/ЕО на Съвета от 5 май 2009 година [3] по отношение на намалените ставки на данъка върху добавената стойност, както и принципът на данъчен неутралитет допускат прилагането спрямо продажбата на книги,

1 — Език на оригиналния текст: френски.

2 — ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7 и поправки в ОВ L 74 2011 г., стр. 3 и ОВ L 249, 2012 г., стр. 15.

3 — ОВ L 116, стр. 18.

съдържащи се на физически носител, различен от хартия, прилагането на нормалната ставка на ДДС, в случая по-конкретно 23 % от данъчната основа, вместо намалената ставка от 9 %, приложима спрямо печатните книги. Всъщност според централната данъчна комисия аудио- и цифровите книги, съдържащи се на физически носител, различен от хартия, по своята природа, качествата и начина на използване са сродни на подобните на тях книги, достъпни в електронен формат, спрямо които съгласно член 98, параграф 2, втора алинея от Директивата за ДДС не са приложими намалените ставки на ДДС.

5. K обжалва предварителното решение на централната данъчна комисия пред Korkein hallinto-oikeus с искане, от една страна, това решение да се отмени и от друга страна, да се приеме, че аудиокнигите и цифровите книги, съдържащи се на физически носители като CD, CD-ROM или флашпамет, и останалите описани в молбата стоки, които то издава, се считат по смисъла на член 85a, параграф 1, точка 7 от Закон 1265/1997 относно ДДС за печатни книги, чиято продажба се облага с намалена ставка на ДДС.

6. След като изисква становището на Valtiovarainministeriö (министерство на финансите), което по същество се присъединява към позицията на централната данъчна комисия, Korkein hallinto-oikeus решава да спре производството и да отправи към Съда следния преюдициален въпрос:

„При съобразяване на принципа на данъчен неутралитет член 98, параграф 2, първа алинея от [Директивата за ДДС] и точка 6 от приложение III към тази директива в редакцията ѝ съгласно Директива 2009/47/ЕО допускат ли национална правна уредба, съгласно която за печатните книги се прилага намалена ставка на ДДС, а за книгите, записани на други физически носители, например на дискове от типа CD и CD-ROM или на флашпамет, се прилага стандартната ставка?

Има ли значение за отговора на предходния въпрос:

— дали книгата е предназначена за четене или за слушане (аудиокнига),

— дали наред с книгата или аудиокнигата, записана на диск от типа CD или CD-ROM, на флашпамет или на друг подобен физически носител, е налице и печатна книга със същото съдържание,

— че при книгите, които са записани на различен от хартиения физически носител, е възможно да се използват някои технически характеристики на този носител, например функцията за търсене?“.

7. Писмени становища по този въпрос са представили финландското, германското, естонското, ирландското и гръцкото правителство, както и Европейската комисия.

8. Тези заинтересовани страни, с изключение на германското и естонското правителство, които не са изпратили свои представители, са изслушани и в заседанието на 13 март 2014 г.

II – **Анализ**

9. Член 96 от Директивата за ДДС уточнява, че за доставките на стоки и на услуги се прилага една и съща стандартна ставка на ДДС.

10. Чрез дерогация от този принцип член 98, параграф 2, първа алинея от Директивата за ДДС предоставя на държавите членки възможността да прилагат намалени ставки единствено за доставката на стоки и на услуги в категориите, предвидени в приложение III към тази директива.

11. Докато преди изменението с Директива 2009/47 точка 6 от това приложение се отнася до „доставката […] на книги“, тази директива заменя текста на точка 6 от приложение III, като уточнява, че за в бъдеще той включва „доставката […] на книги *на всички видове физически носители*“ [4].

12. След като подобно на по-голямата част от държавите членки [5] Република Финландия законосъобразно е избрала прилагането на намалена ставка на ДДС спрямо доставката на печатни книги — като начало попадащият под действието на член 12, параграф 3, буква а) и на приложение 3, точка 6 от Шеста директива 77/388/ЕИО [6], които предшестват член 98, параграф 1 и приложение III към Директивата за ДДС, въпрос, отправен от запитващата юрисдикция, се отнася по същество до това да се установи дали поради въведените с Директива 2009/47 изменения дадена държава членка е задължена да разшири приложението на такава намалена ставка на ДДС спрямо доставката на книги върху физически носители, различни от хартия, каквито са CD, CD-ROM или флашпаметта.

13. Участвалите в производството правителства предлагат на този въпрос да се отговори отрицателно. По същество те се позовават в доводите си на факултативния характер на приложението на намалените ставки на ДДС, на чисто техническия характер на изменението, извършено с Директива 2009/47, както и на липсата на сравнимост между доставката на книги на хартиен носител и тези на други физически носители. Ограничаването на приложението на намалена ставка на ДДС спрямо доставката единствено на книги на хартиен носител следователно не нарушавало принципа на данъчен неутралитет. При всички положения правителствата поддържат, че държавите членки, както и националните юрисдикции са тези, които следва да проверят във всеки конкретен случай конкуренцията между тези различни категории книги.

14. Обратно, Комисията счита в писменото си становище, че избирателното приложение на намалената ставка на ДДС единствено спрямо книгите на хартиен носител е в противоречие с преследваната цел от Комисията и от законодателя на Съюза при приемането на Директива 2009/47, с която се изменя приложение III, точка 6 от Директивата за ДДС, да се осигури спазването на принципа на данъчен неутралитет между всички книги, възпроизвеждащи предимно същото информационно съдържание, независимо какъв е техният физически носител.

15. Все пак по време на заседанието Комисията изразява желание да „внесе нюанси“ в позицията си, вследствие на прочита на становищата на останалите заинтересовани страни. Като приема, че е възможно с приемането на Директива 2009/47 законодателят на Съюза да е искал да се разграничи от предложението за директивата на Комисията от 7 юли 2008 година [7], довело до приемането на Директива 2009/47, и да не прави задължителна намалената ставка на ДДС за доставката на всички книги, независимо от техния физически носител, Комисията следователно поддържа, че член 98, параграф 2, първа алинея и приложение III, точка 6 от Директивата за ДДС, изменена с Директива 2009/47, не се противопоставят *задължително* на национална правна уредба, която прилага намалена ставка на ДДС единствено спрямо печатните книги, с изключение на книгите, съдържащи се на други физически носители и възпроизвеждащи предимно същото информационно съдържание, *при условие че е спазен принципът на данъчен неутралитет*.

4 — Курсивът е мой. Както отбелязват всички заинтересовани страни, настоящото дело се отнася не до данъчното третиране на цифровите книги, тоест доставените по електронен път, а само до тези, които са достъпни на какъвто и да е физически носител.

5 — Съгласно документ на Комисията, обобщаващ прилаганите в държавите членки на Европейския съюз данъчни ставки на ДДС към 13 януари 2014 г., 26 от 28-те държави членки прилагат намалена ставка на ДДС за доставката на печатни книги (вж. документ taxud.c.1(2014) 48867, стр. 4).

6 — Директива на Съвета от 17 май 1977 г. за хармонизиране на законодателството на държавите членки във връзка с данъците върху оборота — обща система на данък върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1).

7 — Предложение за директива на Съвета за изменение на Директива 2006/112/ЕО по отношение на намалените ставки на данъка върху добавената стойност (COM(2008) 428 окончателен).

16. Що се отнася до мен, държа най-напред да припомня, че когато става въпрос за приложение 3 от Шеста директива 77/388/ЕИО, както и за приложение III към Директивата за ДДС, Съдът вече е постановил, че на държавите членки не е забранено избирателно прилагане на намалената ставка на ДДС в рамките на една и съща категория доставки на услуги, при условие че то не води до опасност от нарушаване на конкуренцията [8], тоест ако се спазва присъщият за общия режим на ДДС принцип на данъчен неутралитет [9].

17. Неотдавна Съдът направи извода, че упражняването на признатата на държавите членки възможност избирателно да приложат намалената ставка на ДДС е „подчинено на двойното условие, от една страна, за целите на прилагане на намалената ставка да се отделят само конкретните и специфични аспекти на разглежданата категория доставки, и от друга страна, да се спазва принципът на данъчен неутралитет“ [10].

18. Потвърждаването на това двойно условие е относително скорошно.

19. Всъщност, ако до постановяването на решение Комисия/Франция (EU:C:2010:253), посочено по-горе, Съдът формулираше ограничението относно приложението на намалена ставка на ДДС спрямо „конкретни и специфични аспекти“ на една и съща категория доставки на услуги като *свобода*, предоставена на държавите членки от Директивата за ДДС, *при условие че спазват принципа на данъчен неутралитет* [11], това решение, потвърдено с решение Pro Med Logistik и Pongratz (EU:C:2014:111), посочено по-горе, го трансформира в същинско, *самостоятелно условие за спазване на принципа на данъчен неутралитет*, на което е подчинено избирателното приложение на намалена ставка на ДДС в рамките на една и съща категория доставки на услуги [12].

20. Според Съда тези условия имат за цел да осигурят, че държавите членки ще използват тази възможност само при условия, които гарантират правилно и ясно прилагане на избраната намалена ставка, както и пълното предотвратяване на евентуални измами, избягване на данъци и злоупотреба [13].

21. Трансформирането на „конкретни и специфични аспекти“ в самостоятелно условие за избирателно приложение на намалена ставка на ДДС в рамките на една и съща категория, посочена в приложение III към Директивата за ДДС, втвърдява в известна степен преценката, която Съдът следва да извърши. Всъщност тази преценка оттук нататък става систематична, предхождаща тази, насочена към установяване спазването на принципа на данъчен неутралитет. Въпреки че след трансформирането му в същинско условие за избирателно приложение на намалена ставка на ДДС Съдът винаги е считал, че условието, свързано с „конкретни и специфични аспекти“ може да бъде спазено, приемането на това ново положение предполага все пак, че това условие може и да не бъде спазено, без следователно Съдът и националните юрисдикции да са обвързани задължително да разгледат това за спазването на принципа на данъчен неутралитет.

8 — Вж. по-специално решение Комисия/Франция (C-94/09, EU:C:2010:253, т. 25), както и решение Pro Med Logistik и Pongratz (EU:C:2014:111, т. 43).

9 — Вж. в този смисъл решения Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (C-442/05, EU:C:2008:184, т. 43), Комисия/Франция (EU:C:2010:253, т. 26) и Pro Med Logistik и Pongratz (EU:C:2014:111, т. 44).

10 — Вж. по-специално в този смисъл решение Комисия/Франция (EU:C:2010:253, т. 30), както и решение Pro Med Logistik и Pongratz (EU:C:2014:111, т. 45).

11 — Вж. решение Комисия/Франция (C-384/01, EU:C:2003:264, т. 25 и 26) и решение Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (EU:C:2008:184, т. 43).

12 — Вж. решение Комисия/Франция (EU:C:2010:253, т. 30) и Pro Med Logistik и Pongratz (EU:C:2014:111, т. 45).

13 — Вж. в този смисъл решение Pro Med Logistik и Pongratz (EU:C:2014:111, т. 45).

22. При това положение важно е да се разгледат тези две условия за селективното приложение на намалена ставка на ДДС в рамките на една и съща категория, посочена в приложение III към Директивата за ДДС.

А – *По условието за „конкретни и специфични аспекти“ в рамките на една и съща категория доставки на стоки*

23. В настоящото дело никоя от заинтересованите страни не подлага на съмнение спазването на първото условие. Всъщност всички изглежда приемат, най-малкото мълчаливо, че в рамките на категорията на доставката на книги на всички видове физически носители книги, съдържащи се на носители, различни от хартията, могат да представляват „конкретни и специфични аспекти“ на тази категория.

24. Ще припомня, че делата, по които Съдът е извел и е трябвало да се произнесе относно съществуването на такива „конкретни и специфични аспекти“ в рамките на една и съща категория, посочена в разпоредбите на Шеста директива 77/388 (по-специално в нейното приложение З) или, впоследствие, в приложение III на Директивата за ДДС, засягат дейности, които едновременно могат да бъдат квалифицирани като доставки както на стоки, така и на услуги.

25. Именно по този начин, въз основа на доставката на стоки, Съдът приема, че Френската република е имала право да ограничи приложението на намалената ставка единствено до абонамента, който дава право на минимална доставка на енергия, доколкото такова приложение се свежда до конкретните и специфични аспекти на доставката на природен газ и на електричество [14].

26. По същия начин, когато става въпрос за доставката на услуги, Съдът постановява, че държавите членки имат възможност да прилагат намалена ставка на ДДС спрямо конкретни и специфични аспекти от доставката на вода, посочена във категория 2 от приложение З към Шеста директива 77/388, като индивидуалното свързване на абонатите [15], че превозът на тела представлява конкретен и специфичен аспект в категорията на доставки на услуги от погребалните служби [16] или още че сред доставките на услуги за превоз на пътници и багажи, посочени в приложение III, точка 5 от Директивата за ДДС, дейността по градски таксиметров превоз може да представлява конкретен и специфичен аспект на споменатата категория, доколкото тя може да бъде идентифицирана като такава отделно от останалите доставки от тази категория [17].

27. Не е учудващо, че Съдът е трябвало да изведе критерия за „конкретни и специфични аспекти“, които могат да позволят избирателното приложение на намалена ставка, най-вече в рамките на доставката на услуги. Всъщност в рамките на категориите доставки на услуги, често формулирани родово като „доставка на вода“ или „превоз на пътници и придружаващия ги багаж“, попадат поначало множество верижни сделки или доставки на разнообразни услуги.

28. Както и да е, както показва решението Комисия/Франция (EU:C:2003:264), посочено по-горе, което е свързано с доставката на електричество и на газ, тази съдебна практика може да се приложи и спрямо доставката на стоки.

14 — Вж. решение Комисия/Франция (EU:C:2003:264, т. 28 и 29). Това дело се отнася до член 12, параграф 3, буква б) от Шеста директива 77/388. По общ начин, припомням, природният газ и електричеството попадат под действието на разпоредбите на Договора относно свободното движение на стоки: вж. в това отношение по-специално решение Комисия/Франция (C-159/94, EU:C:1997:501, т. 43—50).

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

16 — Решение Комисия/Франция (EU:C:2010:253, т. 39).

17 — Решение Pro Med Logistik и Pongratz (EU:C:2014:111, т. 50).

29. Трябва освен това да се знае какво означава „конкретни и специфични аспекти“ на една и съща категория, посочена в приложение III към Директивата за ДДС, и да се дефинира прегледът, който изисква идентификацията на „конкретни и специфични аспекти“.

30. В това отношение от решенията Комисия/Франция (EU:C:2010:253)и Pro Med Logistik и Pongratz (EU:C:2014:111), посочени по-горе, и двете свързани с доставката на комплексни услуги, следва, че Съдът проверява дали съответната доставка „може да бъде идентифицирана като такава отделно от останалите доставки“ на въпросните предприятия [18] или от съответната категория [19].

31. Противно на това, което бихме могли да си представим, Съдът не извършва преглед от икономическа гледна точка на възможността дадена доставка да бъде идентифицирана като такава. Всъщност в решението си Комисия/Франция (EU:C:2010:253), посочено по-горе, свързано с превоза на тела, извършван от погребалните служби, Съдът отклонява тезата на Комисията, че възможността дадена доставка да „може да бъде идентифицирана като такава“ трябва да се преценява от гледна точка на очакването на средния потребител и от икономическа гледна точка и трябва да се състои в проверка дали дадена сделка, включваща множество елементи, се свежда в действителност до една-единствена доставка, подлежаща на едно данъчно третиране, или по-скоро представлява две или повече отделни доставки, които могат да бъдат облагани по различен начин.

32. Отхвърлянето на доводите на Комисията е мотивирано от ограничението, което тази теза би поставила по отношение на упражняването от държавите членки на свободата на преценка, предоставена им от Директивата за ДДС що се отнася до приложението на намалената ставка на ДДС, свобода на преценка, която изисква приложението на общи и обективни критерии [20]. Възможно е също така икономическата преценка относно спазването на посоченото условие да доведе до смесването на този преглед с контрола относно спазването на принципа на данъчен неутралитет.

33. При тези условия Съдът извършва проверка дали дадена доставка, спрямо която е приложена намалената ставка на ДДС от държава членка, „може да бъде идентифицирана като такава“ въз основа на формални и юридически белези като специфичния характер на разглежданата дейност спрямо останалите доставки на същите предприятия и/или съществуването на специална правна уредба относно посочената доставка или спрямо нейните доставчици [21].

34. Тези белези не изглеждат нито ограничителни, нито изчерпателни.

35. Присъщи на разглежданите стоки или услуги технически различия или обективни различия при използването на тези стоки или услуги биха могли със същия успех да идентифицират в рамките на една и съща категория доставки на стоки или услуги „конкретни и специфични критерии“ на тази категория, даващи основание за избирателното приложение на намалена ставка на ДДС.

18 — Решение Комисия/Франция (EU:C:2010:253, точка 35).

19 — Решение Pro Med Logistik и Pongratz (EU:C:2014:111, т. 47 и 50).

20 — Решение Комисия/Франция (EU:C:2010:253, т. 33 и 34).

21 — Вж. решение Комисия/Франция (EU:C:2010:253, т. 35—38) и решение Pro Med Logistik и Pongratz (EU:C:2014:111, т. 48 и 49).

36. Така по настоящото дело е напълно възможно, каквато позиция защитават германското и финландското правителство, да се поддържа, че за разлика от книгите на хартиен носител книгите на други носители изискват специално техническо средство за четене и следователно могат да представляват „конкретни и специфични аспекти“ на категорията „доставка[…] […] на книги на всички видове физически носители“, което би удовлетворило поставеното от практиката на Съда условие.

Б – *По спазването на принципа за данъчен неутралитет*

37. Съгласно съдебната практика принципът на данъчен неутралитет, присъщ на установената с общностното законодателство обща система на ДДС, в частност не допуска сходните стоки или доставки на услуги, които следователно са в конкуренция помежду си, да се третират по различен начин от гледна точка на ДДС[22]. Следователно тук става въпрос за законодателното отражение в областта на ДДС на общия принцип на равно третиране[23].

38. От това следва, че ако стоките или доставките на услуги са сходни, те трябва да бъдат облагани със стандартната ставка на ДДС[24].

39. Необходимо е проверката на сходния характер на разглежданите стоки или доставки на услуги да се извършва главно от гледна точка на средния потребител, така че да се установи дали тези стоки или тези доставки на услуги задоволяват едни и същи негови нужди, като се избягват изкуствени отграничения, основани на незначителни разлики[25].

40. Съдът също така е постановил, че две доставки на услуги са сходни, когато имат еднакви характеристики и задоволяват едни и същи нужди на потребителя, съгласно критерий за сходство при използването, и когато съществуващите различия не влияят съществено върху решението на средния потребител да избере едната или другата доставка[26].

41. Както вече посочих, заинтересованите страни по настоящото дело дълго обсъждаха въпроса дали с приемането на Директива 2009/47, която даде възможност в точка 6 от приложение III към Директивата за ДДС да се включат „книги на всички видове физически носители“, законодателят на Съюза е целял да осигури спазването на принципа на данъчен неутралитет, позовавайки се на предпоставката, че независимо от техния носител всички посочени в точка 6 книги са сходни и в резултат на това поддържат реципрочни конкурентни отношения.

42. Докато по същество правителствата, които са представили писмени становища, считат, че намерението на законодателя на Съюза не е било да лиши държавите членки, включително и националните юрисдикции, от свободата им на преценка, като ги задължи да разширят автоматично приложението на намалената ставка на ДДС, която те имат право да приложат спрямо доставката на печатни книги, и спрямо издадените на други физически носители книги, Комисията поддържа противоположната позиция, макар и по-нюансирана по време на заседанието.

22 — Вж. по-специално решение The Rank Group (C-259/10 и C-260/10, EU:C:2011:719, т. 32), както и Pro Med Logistik и Pongratz (EU:C:2014:111, т. 52).

23 — Вж. в това отношение решение NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, т. 41 и цитираната съдебна практика).

24 — Вж. решение Комисия/Франция (C-481/98, EU:C:2001:237, т. 22).

25 — Вж. в този смисъл решение The Rank Group (EU:C:2011:719, т. 43) и Pro Med Logistik и Pongratz (EU:C:2014:111, т. 53).

26 — Решение Pro Med Logistik и Pongratz (EU:C:2014:111, т. 55 и цитираната съдебна практика).

43. Както поддържат правителствата, участвали в настоящото производство, нито текстът на Директива 2009/47, нито нейните съображения дават възможност да се мисли, че целта на измененията, внесени в приложение III, точка 6 от Директивата за ДДС, е била да се осигури спазването на принципа на данъчен неутралитет в рамките на посочената в тази точка категория.

44. Всъщност четвъртото съображение на Директива 2009/47 се ограничава до това да посочи, че Директивата за ДДС трябва „да бъде […] изменена, […] с оглед на изясняване и адаптиране към техническия прогрес на частта относно книгите в приложение III към директивата“.

45. Разбира се, би могло да се поддържа, че усетената необходимост това изброяване да се адаптира към техническия прогрес може имплицитно да означава, че законодателят на Съюза е счел, че книгите, издавани на носител, различен от хартията, по необходимост се конкурират с печатните книги и че поради това спрямо тях следва да се приложи същата намалена ставка на ДДС.

46. Все пак, освен че Комисията не навежда такъв довод, от Директива 2009/47 също не съдържа обективен белег в този смисъл.

47. Още повече, както Комисията твърди още, да се прави сравнение между Директива 2009/47 и подготвителните работи, довели до приемането ѝ, в крайна сметка само подсилва тезата, че принципът на данъчен неутралитет не изглежда да е преследваната от законодателя на Съюза цел, независимо че това обосновава, най-малкото частично, доводите в посоченото по-горе предложение на Комисията от 7 юли 2008 г.

48. Така, макар изложението на мотивите на това предложение да сочи, че „за постигане на неутралност“ е било „необходимо“ разширяване на обхвата на приложение III, точка 6 от Директивата за ДДС, така че да бъдат включени и „книги на дискове от тип CD, на дискове от тип CD-ROM или на друг подобен материален носител, който възпроизвежда предимно същото информационно съдържание като това на печатните книги“ [27], текстът на самото предложение се ограничава да отбележи необходимостта „да се предвидят някои технически адаптации с цел […] разпоредби[те] […] да се приведат в съответствие с техническия прогрес“, така че тези адаптации да създадат „*възможност* за прилагане на намалени ставки […] за […] аудио книги, дискове от тип CD, дискове от тип CD-ROM или всеки друг материален носител, който възпроизвежда предимно същото информационно съдържание като печатните книги“ [28].

49. Видно е следователно при обикновен прочит на това предложение, че макар Комисията да признава съществуването на известно сходство между различните горепосочени технически носители и книгите на хартиен носител, все пак вече не става въпрос за пълна съпоставимост или сходство.

50. Всъщност, от една страна, тази сравнимост е ограничена до всеки носител, различен от хартия, „който възпроизвежда предимно същото информационно съдържание като печатните книги“, което по необходимост предполага, както свидетелства изложението на мотивите на самото предложение, че книгите, съдържащи се на други носители, различни от хартия, и предлагащи допълнителни функции в сравнение с печатните книги, като търсачки или линкове към друг материал, са изключени [29]. От друга страна, тази степен на сравнимост или на

27 — Точка 5.3, стр. 9 от предложението за директива, посочено в бележка под линия 7 по-горе.

28 — Шесто съображение на предложението за директива, посочено по-горе (курсивът е мой).

29 — Вж. предложението за директива, посочено по-горе, точка 5.3., стр. 9. Това се подкрепя също така и от насоките, произтичащи от срещите на Комитета по ДДС, 92-ра среща от 7 и 8 декември 2010 г., doc A — taxud.c.1(2011) 157667-684, които възпроизвеждат почти дума по дума определението на понятието „книги на всеки друг материален носител“ от предложението за директива. Както е посочено в самия документ, тези насоки не са задължителни нито за Комисията, нито за държавите членки.

сходство не води автоматично, противно на това, което по принцип би трябвало да доведе спазването на принципа на данъчен неутралитет, разширяване на приложението на намалената ставка, която преди това е била приложима само спрямо печатните книги, и спрямо книгите на други физически носители, а води само до това Комисията да предложи *възможността* за такова разширяване.

51. Фактът, че законодателят на Съюза не е възприел ограничението, съдържащо се в предложението за директива на Комисията, съгласно което възможността да се разшири приложението на намалената ставка на ДДС се отнася единствено за физически носител, „който възпроизвежда предимно същото информационно съдържание като печатните книги“, като се позовава общо на книгите „на всякакви физически носители”, ме кара да мисля, че намерението му не е било a fortiori да признае сходството на всички книги, посочени в приложение III, точка 6 от Директивата за ДДС, съгласно изменението с Директива 2009/47, независимо от физическия им носител, и да задължи държавите членки да прилагат спрямо тези книги намалена ставка на ДДС, идентична на тази, с която те имат право да облагат печатните книги.

52. Следователно законодателят на Съюза не е имал предвид според мен да лиши държавите членки от свободата им на преценка, що се отнася до евентуалното избирателно приложение на намалената ставка на ДДС в рамките на една и съща категория доставки на книги на всички физически носители, посочени в приложение III, точка 6 от Директивата за ДДС, съгласно изменението с Директива 2009/47 [30].

53. При тези обстоятелства и в съответствие със съдебната практика запитващата юрисдикция е тази, която следва да провери дали печатните книги и книгите, издадени на други физически носители, са сходни от гледна точка на средния потребител, доколкото те отговарят на едни и същи негови нужди.

54. Така, както с пълно основание изтъкват заинтересованите страни по време на заседанието, става въпрос да се възприеме за сравнение средният потребител на всяка държава членка, което се схваща всъщност, тъй като преценката на средния потребител вероятно ще варира в зависимост от евентуално различната степен на проникване на новите технологии на всеки национален пазар и от степента на достъп до технически средства, позволяващи на този потребител да чете или да слуша книгите, съдържащи се на други носители, различни от хартия.

55. В приложение на съдебната практика запитващата юрисдикция следва с оглед на всички изложени пред нея данни да провери дали печатните книги и книгите, съдържащи се на други физически носители, различни от хартия, притежават аналогични качества и отговарят на едни и същи нужди на потребителя, в зависимост от критерия за сравнимост в използването им и в зависимост от съществуващите разлики, така че да се провери дали тези разлики влияят значително или чувствително или не върху решението на средния потребител да избере единия или другия от тези културни продукти.

30 — Обстоятелството, че намерението на законодателя на Съюза не е било да задължи държавите членки да разширят приложението на намалената ставка на ДДС, която 26 от тях предоставят за доставката на печатни книги, и спрямо книгите на физически носители, различни от хартията, се подкрепя според мен от обстоятелството, че 14 от тези държави членки, тоест повече от половината, са решили за запазят приложението на стандартната ставка на ДДС за доставката на книги, съдържащи се на други физически носители. Вж. в тези статистики таблицата, възпроизведена на стр. 4 от документа taxud.c.1(2014) 48867, посочен в бележка под линия 5 по-горе, в който са изложени приложимите от държавите членки ставки на ДДС към 13 януари 2014 г.

56. В това отношение правителствата, участвали в настоящото производство, поддържат, без да се оспорва от Комисията, че книгите, съдържащи се на носители, различни от хартия, се различават обективно поради качествата си от печатните книги. Тази разлика произтича според тях не само от предварителната необходимост от наличие на техническо средство за четене [31], но също и от обстоятелството, че средният потребител на книги, съдържащи се на носители, различни от хартия, ще избере тези продукти поради приложенията и допълнителните функции, които те могат да му предложат в сравнение с печатните книги.

57. Така, както излага финландското правителство в заседанието, решението на средния потребител да купи аудиокнига ще почива рядко само на обикновеното четене на текста на печатна книга, а по-често на изпълнението и/или известността на четящия, както и на другите специални ефекти или на възпроизведената музика в аудиоверсията. Също така, по-специално според германското и финландското правителство, когато става въпрос за книги, съдържащи се на CD, CD-ROM или флашпамет, средният потребител ще бъде повлиян при покупката си от допълнителните функции за търсене, които предлагат тези книги, или от интегрирането на софтуер или на други програми в тези книги, за разлика от печатните книги.

58. Запитващата юрисдикция следва да провери значението на тези твърдения с оглед поведението на средния потребител във Финландия въз основа на данните, с които разполага.

59. Въз основа на предходните съображения предлагам член 98, параграф 2, първа алинея и приложение III, точка 6 от Директивата за ДДС, във версията на последната точка след изменението с Директива 2009/47/ЕО на Съвета от 5 май 2009 година, да се тълкуват в смисъл, че те допускат национална правна уредба, съгласно която спрямо печатните книги се прилага намалена ставка на данъка върху добавената стойност, докато книгите, съдържащи се на други физически носители като CD, CD-ROM или флашпамет, се облагат със стандартната ставка на данъка върху добавената стойност, при условие че от гледна точка на средния потребител в съответната държава членка вторите не са сходни на първите, доколкото не задоволяват едни и същи нужди на този потребител, в което запитващата юрисдикция трябва да се увери.

60. За да бъда изчерпателен, допълвам, че току-що даденият отговор не се променя, според мен, в зависимост от това дали книгата е предназначена да бъде четена или слушана (аудиокнига), дали съществува печатна книга със същото съдържание като книгата или аудиокнигата, съдържаща се на физически носител като CD, CD-ROM, флашпамет или друг сходен продукт, или в зависимост от това дали е възможно да се ползват техническите качества на физическия носител, различен от хартията, като функциите за търсене.

61. Всъщност запитващата юрисдикция трябва да прецени евентуалното значително или чувствително влияние на тези качества на книгите, съдържащи се на носители, различни от хартията, върху решението на средния финландски потребител да избере да купи тези книги вместо печатни книги.

62. Ако, както поддържат по-специално финландското и германското правителство, тези качества са определящи от гледна точка на средния потребител в съответната държава членка, оправдано е националната правна уредба да не предвижда за доставката на книги на носители, различни от хартията, намалената ставка на ДДС, приложима спрямо доставката на печатни книги. За сметка на това, ако тези качества нямат никакво или имат малко влияние върху решението на този среден потребител да извърши покупка на книги, съдържащи се на носители, различни от хартията — поради факта, че от значение за този потребител най-вече е сходното съдържание на тези книги независимо от техния носител или техните качества — избирателното приложение на намалената ставка на ДДС не е оправдано.

31 — Както посочват по същество германското и естонското правителство, цената на покупката на такова техническо средство за четене (компютър, таблет и др.) може също да представлява важен елемент при избора на средния потребител.

III – **Заключение**

63. С оглед на изложените дотук съображения предлагам на Съда да отговори на поставения от Korkein hallinto-oikeus преюдициален въпрос, както следва:

„Член 98, параграф 2, първа алинея и приложение III, точка 6 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, във версията на последната точка след изменението с Директива 2009/47/ЕО на Съвета от 5 май 2009 година, трябва да се тълкуват в смисъл, че те допускат национална правна уредба, съгласно която спрямо печатните книги се прилага намалена ставка на данъка върху добавената стойност, докато книгите, съдържащи се на други физически носители като CD, CD-ROM или флашпамет, се облагат със стандартната ставка на данъка върху добавената стойност, при условие че от гледна точка на средния потребител в съответната държава членка вторите не са сходни на първите, доколкото не задоволяват едни и същи нужди на този потребител, в което запитващата юрисдикция трябва да се увери.

Този отговор не се променя в зависимост от това дали книгата е предназначена да бъде четена или слушана (аудиокнига), дали съществува печатна книга със същото съдържание като книгата или аудиокнигата, съдържаща се на физически носител като CD, CD-ROM, флашпамет или друг сходен продукт, или в зависимост от това дали е възможно да се ползват техническите качества на физическия носител, различен от хартията, като функциите за търсене“.