Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
PAOLA MENGOZZIJA
od 14. svibnja 2014.[1]

Predmet C-219/13

K Oy

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Korkein hallinto-oikeus (Finska))

„Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – Direktiva 2009/47/EZ – Primjena snižene stope PDV-a samo na tiskane knjige, uz isključenje knjiga koje su izdane u drugom fizičkom obliku (CD, CD-ROM, USB ključevi) – Konkretni i posebni vidovi – Porezna neutralnost“

I – **Uvod**

1. Je li nacionalno zakonodavstvo koje odobri sniženu stopu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) samo za tiskane knjige, uz isključenje knjiga koje su izdane u drugom fizičkom obliku, kao što su CD-i, CD ROM-ovi ili USB ključevi, u suprotnosti s odredbama Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost[2] i s načelom porezne neutralnosti?

2. To je u bitnome pitanje koje je Korkein hallinto-oikeus (Finska) uputio Sudu u okviru spora između K Oyja (u daljnjem tekstu: K) i Veronsaajien oikeudenvalvontayksikköa, to jest finske porezne uprave, u vezi s prethodnom odlukom Keskusverolautakunta (središnji porezni odbor) kojom je potonji odbio zahtjev K, za porezne godine 2011. i 2012., da se snižena stopa PDV-a od 9% primjenjiva na tiskane knjige može primijeniti i na audio i elektroničke knjige koje su izdane na nosaču te reproduciraju pisani tekst tiskane knjige koju je objavilo to društvo.

3. U prvom redu, središnji porezni odbor je smatrao da se knjigama smatraju samo tiskane publikacije ili publikacije nastale na sličan način u smislu članka 85.a stavka 1. točke 7. Zakona 1265/1997 o PDV-u (arvonlisäverolaki 1265/1997).

4. U drugom redu, središnji porezni odbor zaključio je da se članak 98. stavak 2. prvi podstavak i točka 6. Priloga III. Direktivi o PDV-u, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2009/47/EZ od 5. svibnja 2009. o sniženim stopama poreza na dodanu vrijednost[3], te načelo porezne neutralnosti ne protive primjeni standardne stope PDV-a na prodaju knjiga u drugom fizičkom obliku osim papira, to jest u ovom slučaju 23% od porezne osnovice umjesto snižene stope od 9% koja se primjenjuje na tiskane knjige. Naime, središnji porezni odbor smatra da su audio i elektroničke knjige izdane u drugom fizičkom obliku osim papira sukladno svojoj prirodi, svojim obilježjima i načinu korištenja usporedive sa sličnim knjigama u elektroničkom obliku na koje se, na temelju članka 98. stavka 2. drugog podstavka Direktive o PDV-u, ne primjenjuju snižene stope.

1 — Izvorni jezik: francuski

2 — SL L 347, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)

3 — SL L 116, str. 18. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 286.)

5. K je tada podnio žalbu Korkein hallinto-oikeusu protiv prethodne odluke središnjeg poreznog odbora tražeći, s jedne strane, poništenje te odluke i, s druge strane, utvrđenje da se audio knjige i elektroničke knjige izdane na nosačima kao što su CD-i, CD-ROM-ovi ili USB ključevi i drugi slični proizvodi navedeni u zahtjevu smatraju tiskanim knjigama čija prodaja podliježe sniženoj stopi PDV-a u smislu članka 85.a stavka 1. točke 7. Zakona 1265/1997 o PDV-u.

6. Nakon što je zatražio mišljenje od Valtiovarainministeriöa (ministarstvo financija), koji se u biti suglasio sa stajalištem središnjeg poreznog odbora, Korkein hallinto-oikeus je odlučio prekinuti postupak i Sudu postaviti sljedeće prethodno pitanje:

„Protive li se članak 98. stavak 2. [prvi] podstavak i točka 6. Priloga III. (potonja točka u verziji iz Direktive 2009/47) Direktivi o [PDV-u], ispitani s obzirom na načelo porezne neutralnosti, nacionalnom zakonodavstvu u skladu s kojim se snižena stopa PDV-a primjenjuje na tiskane knjige, dok knjige izdane u drugom fizičkom obliku, poput CD-a, CD-ROM-a ili USB ključa, podliježu standardnoj stopi?

Može li se odgovor razlikovati ovisno o sljedećim okolnostima:

— knjiga je namijenjena čitanju ili slušanju (audio knjiga);

— postoji tiskana knjiga istog sadržaja kao knjiga ili audio knjiga izdana na nosaču poput CD-a, CD-ROM-a, [USB] ključa ili na drugom sličnom proizvodu;

— moguće je koristiti tehnička svojstva nosača, osim papira, poput funkcije pretraživanja?“

7. To je pitanje bilo predmet pisanih očitovanja finske, njemačke, estonske, irske i grčke vlade kao i Europske komisije.

8. Te zainteresirane stranke iznijele su usmena očitovanja na raspravi održanoj 13. ožujka 2014., uz iznimku njemačke i estonske vlade koje nisu sudjelovale na raspravi.

II – **Analiza**

9. Članak 96. Direktive o PDV-u propisuje da se jednaka stopa PDV-a, standardna stopa, primjenjuje na isporuku roba i na isporuku usluga.

10. Odstupajući od tog načela, članak 98. stavak 2. prvi podstavak Direktive o PDV-u daje državama članicama mogućnost primjene snižene stope PDV-a samo na isporuke robe i usluga u kategorijama navedenima u Prilogu III. toj direktivi.

11. Dok se prije izmjene koju je uvela Direktiva 2009/47 točka 6. tog priloga odnosila na „isporuku knjiga [...]“, ta je direktiva izmijenila tekst točke 6., navodeći da on odsad uključuje „isporuku knjiga *u svim fizičkim oblicima* [...]“ [4].

4 — Moje isticanje. Kao što su istaknule sve zainteresirane strane, ovaj predmet se stoga ne tiče poreznog tretmana elektroničkih knjiga, to jest knjiga isporučenih elektroničkim sredstvima, nego samo onih koje se nalaze u svim fizičkim oblicima.

12. Budući da se Republika Finska kao i velika većina država članica [5] valjano odlučila za primjenu snižene stope PDV-a na isporuku tiskanih knjiga i štoviše to je napravila na temelju članka 12. stavka 3. točke (a) i točke 6. Priloga H Šestoj direktivi 77/388/EEZ [6], koji su prethodili članku 98. stavku 1. i Prilogu III. Direktivi o PDV-u – pitanjem suda koji je uputio zahtjev u biti se želi znati je li zbog izmjena uvedenih Direktivom 2009/47 država članica prisiljena proširiti primjenu takve snižene stope PDV-a na isporuku knjiga u drugom fizičkom obliku osim papira, kao što su CD-i, CD-ROM-ovi ili USB ključevi.

13. Vlade koje su sudjelovale u postupku predlažu da se na to pitanje odgovori niječno. One u bitnome temelje svoje argumente na činjenici da je primjena sniženih stopa PDV-a fakultativna i da je izmjena uvedena Direktivom 2009/47 isključivo tehničke prirode te da isporuka knjiga u papirnatom obliku nije usporediva s isporukom knjiga u drugim fizičkim oblicima. Stoga se ograničavanjem primjene snižene stope PDV-a samo na isporuku knjiga u papirnatom obliku ne krši načelo porezne neutralnosti. U svakom slučaju, vlade smatraju da je zadaća država članica i nacionalnih sudova da na konkretan način provjere u kakvom se odnosu nalaze te različite kategorije knjiga u odnosu na tržišno natjecanje.

14. Nasuprot tomu, Komisija je u svojim pisanim očitovanjima zauzela stav da se selektivna primjena snižene stope PDV-a samo na knjige u papirnatom obliku kosi s ciljem koji Komisija i zakonodavac Unije nastoje ostvariti donošenjem Direktive 2009/47 kojom je izmijenjena točka 6. Priloga III. Direktivi o PDV-u, to jest osigurati poštovanje načela porezne neutralnosti među svim knjigama koje u bitnome sadrže iste informacije, neovisno o njihovom fizičkom obliku.

15. Međutim, na raspravi je Komisija željela „iznijansirati“ svoje stajalište nakon čitanja očitovanja drugih zainteresiranih stranaka. Smatrajući da je kod donošenja Direktive 2009/47 bilo moguće da se zakonodavac Unije namjeravao udaljiti od Komisijinog Prijedloga direktive od 7. srpnja 2008. koji je doveo do donošenja Direktive 2009/47 [7], a ne da sniženu stopu PDV-a učini obveznom za isporuku svih knjiga neovisno o njihovom fizičkom obliku, Komisija je stoga navela da članak 98. stavak 2. prvi podstavak i točka 6. Priloga III. Direktivi o PDV-u, kako je izmijenjena Direktivom 2009/47, nisu *nužno* prepreka za nacionalno zakonodavstvo koje primjenjuje sniženu stopu PDV-a samo na tiskane knjige, isključujući knjige u drugim fizičkim oblicima koje sadrže ustvari iste informacije, *ako se poštuje načelo porezne neutralnosti*.

16. Želio bih prije svega istaknuti da je s obzirom na Prilog H Šestoj direktivi 77/388 i Prilog III. Direktivi o PDV-u Sud zaključio da državama članicama nije zabranjeno selektivno primijeniti sniženu stopu unutar jedne te iste kategorije usluga, pod uvjetom da ona ne dovede ni do kakve opasnosti od narušavanja tržišnog natjecanja [8], to jest pod uvjetom da se njome poštuje načelo porezne neutralnosti svojstveno zajedničkom sustavu PDV-a [9].

17. Sud je nedavno iz tog zaključio da korištenje mogućnosti dane državama članicama da selektivno primijene sniženu stopu PDV-a „podliježe dvostrukom uvjetu, s jedne strane, da u svrhu primjene navedene stope izdvoje samo konkretne i posebne vidove kategorije predmetnih isporuka i da, s druge strane, poštuju načelo porezne neutralnosti“ [10].

5 — Prema dokumentu Komisije, koja sažima stope PDV-a koje se primjenjuju u državama članicama Europske unije na dan 13. siječnja 2014., 26 od 28 država članica primjenjuje sniženu stopu PDV-a na isporuku tiskanih knjiga (vidjeti dokument taxud.c.1(2014) 48867, str. 4.).

6 — Direktiva Vijeća od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena porezna osnovica (SL L 145, str. 1.)

7 — Prijedlog direktive Vijeća o izmjeni Direktive 2006/112/EZ u vezi sa sniženim stopama poreza na dodanu vrijednost (COM(2008) 428 *final*)

8 — Vidjeti osobito presudu Komisija/Francuska (C-94/09, EU:C:2010:253, t. 25.) i presudu Pro Med Logistik i Pongratz (C-454/12 i C-455/12, EU:C:2014:111, t. 43.).

9 — Vidjeti u tom smislu presudu Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (C-442/05, EU:C:2008:184, t. 43.), presudu Komisija/Francuska (EU:C:2010:253, t. 26.) i presudu Pro Med Logistik i Pongratz (EU:C:2014:111, t. 44.).

10 — Vidjeti osobito u tom smislu presudu Komisija/Francuska (EU:C:2010:253, t. 30.) i presudu Pro Med Logistik i Pongratz (EU:C:2014:111, t. 45.).

18. Dvostruki uvjet je relativno nedavna tvrdnja.

19. Naime, iako je do donošenja presude Komisija/Francuska (EU:C:2010:253) Sud formulirao ograničenje primjene snižene stope PDV-a na „konkretne i posebne vidove“ jedne te iste kategorije isporuka, kao *slobodu* dodijeljenu državama članicama Direktivom o PDV-u, *pod uvjetom poštovanja načela porezne neutralnosti* [11], ta ju presuda, potvrđena presudom Pro Med Logistik i Pongratz (EU:C:2014:111), pretvara u istinski *uvjet*, *neovisan o poštovanju načela porezne neutralnosti*, kojemu je podvrgnuta selektivna primjena snižene stope unutar iste kategorije usluga [12].

20. Ta dva uvjeta nastoje prema mišljenju Suda osigurati da države članice tu mogućnost koriste samo u okolnostima koje će jamčiti jednostavnu i ispravnu primjenu odabrane snižene stope kao i sprečavanje svih mogućih oblika porezne utaje, izbjegavanja poreza i eventualne zlouporabe [13].

21. Budući da su „konkretni i posebni vidovi“ postali samostalan uvjet za primjenu selektivne stope PDV-a unutar iste kategorije navedene u Prilogu III. Direktivi o PDV-u, ispitivanje koje Sud mora provesti donekle je strože. Takvo ispitivanje sada postaje sustavno i prethodi provjeri poštovanja načela porezne neutralnosti. Iako je od te promjene u stvaran uvjet za selektivnu primjenu snižene stope PDV-a Sud uvijek prihvaćao da se uvjet u vezi s „konkretnim i posebnim vidovima“ može ispuniti, prihvaćanje novog pravila ipak podrazumijeva da se on možda neće ispuniti, tako da Sud i nacionalni sudovi ne moraju nužno ispitivati uvjet o poštovanju načela porezne neutralnosti.

22. Nakon što je to rečeno, moraju se ispitati ta dva uvjeta za selektivnu primjenu snižene stope PDV-a unutar iste kategorije iz Priloga III. Direktivi o PDV-u.

A – *„Konkretni i posebni vidovi“ unutar iste kategorije isporuke robe*

23. U ovom predmetu nijedna od zainteresiranih stranaka ne sumnja da je prvi uvjet ispunjen. Naime, izgleda da sve prihvaćaju, barem prešutno, da unutar kategorije isporuke knjiga u svim fizičkim oblicima knjige koje se nalaze u drugom fizičkom obliku osim papira mogu predstavljati „konkretne i posebne vidove“ te kategorije.

24. Podsjetit ćemo se da se predmeti u kojima se Sud izjasnio i morao odlučiti o postojanju takvih „konkretnih i posebnih vidova“ unutar iste kategorije iz odredaba Šeste direktive 77/388 (osobito njezinog Priloga H) ili nakon toga iz Priloga III. Direktivi o PDV-u odnose na djelatnosti klasificirane i kao isporuke robe i kao isporuke usluga.

25. Tako je u odnosu na isporuku robe Sud utvrdio da je Francuska Republika opravdano ograničila primjenu snižene stope samo na pretplatu na temelju koje postoji pravo na isporuku minimalne količine energije jer je takva primjena bila ograničena na konkretne i posebne vidove isporuke prirodnog plina i električne energije [14].

11 — Vidjeti presudu Komisija/Francuska (C-384/01, EU:C:2003:264, t. 25. i 26.) i presudu Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (EU:C:2008:184, t. 43.).

12 — Vidjeti presudu Komisija/Francuska (EU:C:2010:253, t. 30.) i presudu Pro Med Logistik i Pongratz (EU:C:2014:111, t. 45.).

13 — Vidjeti u tom smislu presudu Pro Med Logistik i Pongratz (EU:C:2014:111, t. 45.).

14 — Vidjeti presudu Komisija/Francuska (EU:C:2003:264, t. 28. i 29.). Taj se predmet ticao članka 12. stavka 3. točke (b) Šeste direktive 77/388. Općenito podsjećam da su prirodni plin i električna energija obuhvaćeni odredbama Ugovora o slobodnom kretanju robe: vidjeti osobito u tom pogledu presudu Komisija/Francuska (C-159/94, EU:C:1997:501, t. 43. do 50.).

26. Također, s obzirom na isporuku usluga, Sud je zaključio da države članice mogu primijeniti sniženu stopu PDV-a na konkretne i posebne vidove isporuke vode obuhvaćene točkom 2. Priloga H Šestoj direktivi 77/388, kao što je kućni priključak [15], da prijevoz tijela vozilom predstavlja konkretan i poseban vid u kategoriji isporuke usluga pogrebnika [16] i da se među uslugama prijevoza putnika i njihove prtljage iz točke 5. Priloga III. Direktivi o PDV-u djelatnost lokalnog prijevoza putnika taksijem može smatrati konkretnim i posebnim vidom te kategorije jer se, kao takva, može prepoznati zasebno od drugih isporuka obuhvaćenih tom kategorijom [17].

27. Nije iznenađujuće da je Sud morao uvesti kriterij „konkretnog i posebnog vida“ koji omogućuje selektivnu primjenu snižene stope uglavnom u okviru pružanja usluga. Unutar kategorija usluga koje se često formuliraju na općenit način, kao „distribucija vode“ ili „prijevoz putnika i njihove prtljage“, može se općenito naći više transakcija u nizu ili više različitih usluga.

28. Kao što prikazuje presuda Komisija/Francuska (EU:C:2003:264), koja se odnosila na isporuku električne energije i plina, navedena sudska praksa može se primijeniti na isporuku robe.

29. Također potrebno je znati što se podrazumijeva pod „konkretnim i posebnim vidovima“ jedne te iste kategorije iz Priloga III. Direktivi o PDV-u te utvrditi ispitivanje koje obuhvaća prepoznavanje tih „konkretnih i posebnih vidova“.

30. U tom pogledu, iz presuda Komisija/Francuska (EU:C:2010:253) i Pro Med Logistik i Pongratz (EU:C:2014:111), koje se obje tiču isporuke složenih usluga, proizlazi da Sud provjerava „može li se“ predmetna usluga „kao takva prepoznati zasebno od drugih usluga“ koje je isporučio predmetni poduzetnik [18] ili u dotičnoj kategoriji [19].

31. Suprotno onome što se moglo očekivati, Sud ne provodi ispitivanje s gospodarskog aspekta o prepoznatljivosti usluge kao takve. Naime, u svojoj presudi Komisija/Francuska (EU:C:2010:253), koja se ticala prijevoza tijela u vozilima pogrebnika, Sud je odbio argument Komisije da se ocjena „prepoznatljivosti usluge kao takve“ treba provesti sa stajališta očekivanja prosječnog potrošača i gospodarskog aspekta te da se treba sastojati od utvrđivanja je li transakcija koja obuhvaća više elemenata u stvarnosti predstavljala jedinstvenu uslugu koja podliježe jednom poreznom tretmanu, a ne dvije ili više različitih usluga koje bi se moglo različito oporezivati.

32. Razlog za odbijanje Komisijinog argumenta bilo je ograničenje koje bi se tom pretpostavkom nametnulo diskrecijskom prostoru koji je državama članicama osiguran Direktivom o PDV-u u odnosu na primjenu snižene stope PDV-a i koji zahtijeva primjenu općih i objektivnih kriterija [20]. Također je vjerojatno da bi učinak gospodarske ocjene o tome je li taj uvjet ispunjen bilo miješanje tog ispitivanja s ispitivanjem kojim se provjerava poštovanje načela porezne neutralnosti.

33. U tim uvjetima, Sud je pristupio provjeri „prepoznatljivosti kao takve, odvojeno od drugih usluga“ one usluge na koju je država članica primijenila sniženu stopu PDV-a na temelju formalnih i pravnih čimbenika, kao što je jedinstvenost dotične djelatnosti u usporedbi s drugim uslugama koje su poduzetnici isporučili i/ili postojanje posebnog propisa u vezi s navedenom uslugom ili s gospodarskim subjektima koji pružaju tu uslugu [21].

34. Ti mi se čimbenici ne čine ni ograničavajućim ni iscrpnim.

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

16 — Presuda Komisija/Francuska (EU:C:2010:253, t. 39.)

17 — Presuda Pro Med Logistik i Pongratz (EU:C:2014:111, t. 50.)

18 — Presuda Komisija/Francuska (EU:C:2010:253, t. 35.)

19 — Presuda Pro Med Logistik i Pongratz (EU:C:2014:111, t. 47. i 50.)

20 — Presuda Komisija/Francuska (EU:C:2010:253, t. 33. i 34.)

21 — Vidjeti presude Komisija/Francuska (EU:C:2010:253, t. 35. do 38.) i Pro Med Logistik i Pongratz (EU:C:2014:111, t. 48. i 49.).

35. Tehničke razlike svojstvene predmetnim proizvodima ili uslugama ili objektivne razlike u upotrebi tih proizvoda ili usluga također mogu omogućiti da se u jednoj te istoj kategoriji isporuke robe ili usluga prepoznaju „konkretni i posebni vidovi“ te kategorije, koji mogu opravdati selektivnu primjenu snižene stope PDV-a.

36. Tako se u ovom predmetu u potpunosti može tvrditi, kako navode njemačka i finska vlada, da za razliku od knjiga u papirnatom obliku knjige u drugim fizičkim oblicima zahtijevaju posebni tehnički uređaj za čitanje te stoga mogu predstavljati „konkretne i posebne vidove“ kategorije „isporuke knjiga u svim fizičkim oblicima“, čime bi se ispunio uvjet utvrđen u sudskoj praksi Suda.

B – *Poštovanje načela porezne neutralnosti*

37. Prema sudskoj praksi, načelu porezne neutralnosti koje je svojstveno zajedničkom sustavu PDV-a protivi se osobito to da se prema sličnim isporukama robe ili usluga, koje stoga međusobno konkuriraju, postupa na različit način u pogledu PDV-a [22]. Stoga se radi o izrazu općeg načela jednakog postupanja na području PDV-a [23].

38. Iz navedenog proizlazi da ako su roba i usluge slični, moraju podlijegati jedinstvenoj stopi PDV-a [24].

39. Za provjeru sličnosti predmetne robe i usluga mora se ponajprije uvažiti stajalište prosječnog potrošača, tako da se utvrdi ispunjavaju li ta roba ili usluge iste potrebe tog potrošača izbjegavajući pritom umjetna razlikovanja koja se temelje na neznatnim razlikama [25].

40. Sud je također odlučio da su dvije isporuke usluga slične kada imaju slične značajke i ispunjavaju iste potrebe potrošača, ovisno o kriteriju usporedivosti u korištenju i kada postojeće razlike ne utječu značajno na odluku prosječnog potrošača o izboru jedne ili druge navedene usluge [26].

41. Kao što sam već naveo, u ovom predmetu zainteresirane stranke su naširoko raspravljale o tome je li kod donošenja Direktive 2009/47, koja je omogućila uvrštavanje knjiga „u svim fizičkim oblicima“ u točku 6. Priloga III. Direktivi o PDV-u, zakonodavac Unije namjeravao osigurati poštovanje načela porezne neutralnosti, pod pretpostavkom da su neovisno o svojem fizičkom obliku sve knjige iz točke 6. slične i da shodno tome između njih postoji odnos tržišnog natjecanja.

42. Dok vlade koje su dostavile očitovanja u bitnome smatraju da namjera zakonodavca Unije nije bila uskratiti državama članicama, uključujući nacionalne sudove, diskrecijski prostor prisiljavajući ih da sniženu stopu PDV-a, koju mogu primijeniti na isporuku tiskanih knjiga, automatski prošire na knjige izdane u drugim fizičkim oblicima, Komisija je na raspravi zauzela protivan, međutim više iznijansiran pristup.

43. Kako su tvrdile vlade koje su sudjelovale u ovom postupku, ni tekst Direktive 2009/47 ni njezine uvodne izjave ne upućuju na to da je cilj izmjene točke 6. Priloga III. Direktivi o PDV-u bio osigurati poštovanje načela porezne neutralnosti unutar kategorije iz te točke.

44. Naime, uvodna izjava 4. Direktive 2009/47 ograničava se na tvrdnju da se Direktiva o PDV-u treba „izmijeniti kako bi se […] uputa na knjige iz Priloga III. razjasnila i ažurirala u skladu s tehničkim napretkom“.

22 — Vidjeti osobito presude The Rank Group (C-259/10 i C-260/10, EU:C:2011:719, t. 32.) i Pro Med Logistik i Pongratz (EU:C:2014:111, t. 52.).

23 — Vidjeti u tom pogledu presudu NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, t. 41. i navedenu sudsku praksu).

24 — Vidjeti presudu Komisija/Francuska (C-481/98, EU:C:2001:237, t. 22.).

25 — Vidjeti u tom pogledu presude The Rank Group (EU:C:2011:719, t. 43.) i Pro Med Logistik i Pongratz (EU:C:2014:111, t. 53.).

26 — Presuda Pro Med Logistik i Pongratz (EU:C:2014:111, t. 55. i navedena sudska praksa)

45. Doduše, moglo bi se tvrditi da obveza ažuriranja te upute u skladu s tehničkim napretkom implicitno znači to da zakonodavac Unije odsad smatra da knjige izdane u drugim fizičkim oblicima osim papira nužno konkuriraju tiskanim knjigama i da stoga na njih treba primijeniti istu sniženu stopu PDV-a.

46. Međutim, osim toga što se Komisija nije pozvala na taj argument, nijedna objektivna indicija u tom smislu ne proizlazi iz Direktive 2009/47.

47. Nadalje, kao što je Komisija predložila, usporedba između Direktive 2009/47 i pripremnih radova koji su doveli do njezinog donošenja samo jača postavku prema kojoj izgleda da načelo porezne neutralnosti nije bilo cilj koji je zakonodavac Unije slijedio, čak i ako se na njemu, barem djelomično, zasnivalo obrazloženje gore navedenog prijedloga Komisije od 7. srpnja 2008.

48. Stoga iako je obrazloženje tog prijedloga upućivalo na to da je „u ime neutralnosti“ bilo „potrebno“ proširiti točku 6. Priloga III. Direktivi o PDV-u na „knjige koje su zapisane na kompaktnim diskovima, CD-ROM-ovima i drugim sličnim fizičkim oblicima koji uglavnom reproduciraju iste informacije kao i one sadržane u tiskanim knjigama“ [27], sam tekst prijedloga ograničio se na isticanje potrebe da se „predvide određena tehnička ažuriranja namijenjena […] prilagodbi [odredaba] tehničkom napretku“, pri čemu te odredbe „*omogućuju* primjenu snižene stope […] na audio knjige, kompaktne diskove, CD-ROM-ove i druge fizičke oblike koji uglavnom reproduciraju iste informacije kao i one sadržane u tiskanim knjigama“ [28].

49. Stoga se jednostavnim čitanjem tog prijedloga može primijetiti da se nije radilo o potpunoj usporedivosti ili sličnosti, iako je Komisija priznala postojanje određene usporedivosti između različitih gore navedenih fizičkih oblika i knjiga u papirnatom obliku.

50. Prvo, usporedivost je bila ograničena na druge fizičke oblike osim papira koji „uglavnom reproduciraju iste informacije kao i one sadržane u tiskanim knjigama“, što je nužno upućivalo na to, kao što potvrđuje i samo obrazloženje prijedloga, da su bile isključene knjige u fizičkim oblicima osim papira, koje nude dodatne funkcionalnosti u odnosu na one tiskanih knjiga, poput tražilica ili veza s drugom vrstom opreme [29]. S druge strane, taj stupanj usporedivosti ili sličnosti nije automatski, suprotno onome što općenito zahtijeva poštovanje načela porezne neutralnosti, doveo do proširenja snižene stope na knjige u drugom fizičkom obliku, koja je prethodno bila primjenjiva samo na tiskane knjige, već je samo naveo Komisiju da predloži *mogućnost* takvog proširenja.

51. To što zakonodavac Unije nije prihvatio granicu sadržanu u Komisijom prijedlogu direktive, prema kojoj se mogućnost proširenja snižene stope PDV-a primjenjuje samo na fizičke oblike koji „uglavnom reproduciraju iste informacije kao i one sadržane u tiskanim knjigama“, pri čemu se općenito upućuje na knjige u „svim fizičkim oblicima“, navodi me na zaključak da njegova namjera nije bila *a fortiori* prihvatiti sličnost svih knjiga iz točke 6. Priloga III. Direktivi o PDV-u, kako je izmijenjena Direktivom 2009/47, neovisno o njihovom fizičkom obliku, i obvezati države članice da na knjige primijene sniženu stopu PDV-a, jednaku onoj kojoj inače imaju pravo podvrgnuti tiskane knjige.

27 — Točka 5.3., str. 9. prijedloga direktive navedenog u bilješci 7. gore

28 — Uvodna izjava 6. gore navedenog prijedloga direktive (moje isticanje)

29 — Vidjeti gore navedeni prijedlog direktive, točku 5.3., str. 9. To također potkrepljuju smjernice koje proizlaze iz sjednica odbora za PDV, 92. sjednica od 7. i 8. prosinca 2010., doc A - taxud.c.1(2011)157667-684, koje gotovo od riječi do riječi reproduciraju definiciju pojma „knjiga u svim fizičkim oblicima“ iz prijedloga direktive. Kako sam taj dokument upućuje, te smjernice nisu obvezujuće za Komisiju i države članice.

52. Stoga, prema mojem mišljenju zakonodavac Unije nije namjeravao lišiti države članice njihovog diskrecijskog prostora u vezi s eventualno selektivnom primjenom snižene stope PDV-a unutar kategorije isporuke knjiga u svim fizičkim oblicima iz točke 6. Priloga III. Direktivi o PDV-a, kako je izmijenjena Direktivom 2009/47 [30].

53. U tim uvjetima i u skladu sa sudskom praksom, na sudu je koji je uputio zahtjev da provjeri jesu li tiskane knjige i knjige izdane u drugim fizičkim oblicima slične s gledišta prosječnog potrošača na način da ispunjavaju njegove iste potrebe.

54. Kao što su zainteresirane stranke s pravom istaknule na raspravi, potrebno je uputiti na prosječnog potrošača u svakoj državi članici, što je razumljivo jer se ocjena prosječnog potrošača može razlikovati ovisno o stupnju prodora novih tehnologija na svako nacionalno tržište i stupnju pristupa raspoloživim tehnologijama koje omogućuju potrošaču da čita ili sluša knjige u drugim fizičkim oblicima osim na papiru.

55. U skladu sa sudskom praksom, na nacionalnom je sudu da utvrdi, s obzirom na sve informacije koje su mu dostavljene, imaju li tiskane knjige i knjige u fizičkim oblicima osim papira slične značajke i ispunjavaju li iste potrebe potrošača, na temelju primjene kriterija usporedivosti njihove upotrebe i na temelju razlika između njih, kako bi provjerio utječu li te razlike značajno ili osjetno na prosječnog potrošača da se odluči za jedan ili drugi kulturni proizvod.

56. U tom pogledu, vlade koje su sudjelovale u ovom postupku tvrdile su, bez proturječja Komisije s tim u vezi, da se knjige u fizičkim oblicima osim papira objektivno razlikuju od tiskanih knjiga na temelju svojih svojstava. Te vlade tvrde da razlika ne potječe samo iz potrebe za tehničkom opremom za čitanje [31], nego i iz činjenice da će prosječni potrošač knjiga u fizičkom obliku osim papira odabrati te proizvode zbog dodatnih primjena i funkcija koje mu one mogu pružiti u odnosu na tiskane knjige.

57. Stoga, kao što je na raspravi iznijela finska vlada, odluka prosječnog potrošača da kupi audio knjigu počivat će rijetko samo na jednostavnom čitanju teksta tiskane knjige, a mnogo češće na svojstvima i/ili poznatosti čitača te na posebnim efektima ili glazbi reproduciranoj u audio verziji. Također, osobito prema mišljenju njemačke i finske vlade, u vezi s knjigama koje se nalaze na CD-ima, CD-ROM-ovima ili USB ključevima, na prosječnog potrošača će kod njezine kupnje utjecati dopunske pretraživačke funkcije koje nude te knjige ili ugrađen softver ili drugi programi na navedenim knjigama, za razliku od tiskanih knjiga.

58. S obzirom na činjenice i dokaze kojima raspolaže, sud koji je uputio zahtjev mora provjeriti relevantnost tih tvrdnji s obzirom na ponašanje prosječnog potrošača u Finskoj.

59. Na temelju prethodnih razmatranja, predlažem da se članak 98. stavak 2. prvi podstavak i točka 6. Priloga III. (potonja točka u verziji iz Direktive 2009/47) Direktivi o PDV-u tumače na način da nisu protivni nacionalnom zakonodavstvu u skladu s kojim tiskane knjige podliježu sniženoj stopi PDV-a, a knjige koje se nalaze u drugom fizičkom obliku, poput CD-a, CD-ROM-ova ili USB ključeva, standardnoj stopi PDV-a, pod uvjetom da sa stajališta prosječnog potrošača dotične države članice one prve nisu slične ovima drugima jer ne ispunjavaju iste potrebe navedenog potrošača, a što sud koji je uputio zahtjev mora utvrditi.

30 — Čini mi se da to što namjera zakonodavca Unije nije bila prisiliti države članice na proširenje na knjige u fizičkom obliku osim papira snižene stope PDV-a koju njih 26 dopušta na isporuku tiskanih knjiga, tim više proizlazi iz okolnosti da je 14 tih država članica, dakle većina, odlučila zadržati standardnu stopu PDV-a na isporuku knjiga u drugim fizičkim oblicima. Za tu statistiku vidjeti dokument taxud.c.1(2014) 48867, naveden u bilješci 5. gore, koji iznosi situaciju stopa PDV-a primjenjivih u državama članicama na dan 13. siječnja 2014.

31 — Kao što su u bitnome navele njemačka i estonska vlada, cijena tehničke opreme za čitanje te vrste (računalo, tablet itd.) može također biti važan čimbenik u izboru prosječnog potrošača.

60. Radi potpunosti, dodao bih da smatram da se odgovor koji je upravo dan ne razlikuje ovisno o tri okolnosti koje je naveo sud koji je uputio zahtjev u svojem prethodnom pitanju, to jest, prvo, je li namjena knjige čitanje ili slušanje (audio knjiga), drugo, postoji li tiskana knjiga s istim sadržajem i kao knjiga ili audio knjiga na CD-u, CD-ROM-u ili USB ključu ili drugom sličnom fizičkom proizvodu i, treće, je li moguće koristiti se tehničkim svojstvima koja nude fizički oblici osim papira, kao što su funkcije pretraživanja.

61. Naime, upravo u vezi sa svojstvima knjiga koje se nalaze u fizičkim oblicima osim papira sud koji je uputio zahtjev mora ocijeniti imaju li ona eventualno značajan ili osjetan utjecaj na odluke prosječnog finskog potrošača da se odluči za kupnju tih knjiga prije nego za tiskane knjige.

62. Ako su, kako tvrde finska i njemačka vlada, ta svojstva odlučna sa stajališta prosječnog potrošača dotične države članice, opravdano je da nacionalno zakonodavstvo za isporuku knjiga koje se nalaze u fizičkim oblicima osim papira ne dopušta sniženu stopu PDV-a koja je primjenjiva na tiskane knjige. Nasuprot tomu, ako ta svojstva nemaju ili imaju mali utjecaj na odluku navedenog prosječnog potrošača da kupi knjige koje se nalaze u fizičkim oblicima osim papira, zbog činjenice da je za tog potrošača zapravo važan sličan sadržaj svih knjiga neovisno o njihovom fizičkom obliku ili njihovim svojstvima, selektivna primjena snižene stope PDV-a nije opravdana.

III – **Zaključak**

63. S obzirom na gornja razmatranja, predlažem da Sud na prethodno pitanje koje je postavio Korkein hallinto-oikeus odgovori na sljedeći način:

Članak 98. stavak 2. prvi podstavak i točku 6. Priloga III. Direktivi Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, u verziji koja je u vezi s potonjom točkom bila izmijenjena Direktivom Vijeća 2009/47/EZ od 5. svibnja 2009., treba tumačiti na način da nisu protivni nacionalnom zakonodavstvu u skladu s kojim tiskane knjige podliježu sniženoj stopi poreza na dodanu vrijednost, a knjige koje se nalaze u drugom fizičkom obliku, poput CD-a, CD-ROM-ova ili USB ključeva, standardnoj stopi, pod uvjetom da sa stajališta prosječnog potrošača dotične države članice one prve nisu slične ovima drugima jer ne ispunjavaju iste potrebe navedenog potrošača, a što sud koji je uputio zahtjev mora utvrditi.

Odgovor se ne razlikuje ovisno o namjeni knjige za čitanje ili slušanje (audio knjiga), o tome postoji li tiskana knjiga s istim sadržajem kao i knjiga ili audio knjiga na CD-u, CD-ROM-u ili USB ključu ili drugom sličnom fizičkom proizvodu ili o tome je li moguće koristiti se tehničkim svojstvima koja nude fizički oblici osim papira, kao što su funkcije pretraživanja.