Sistemul comun al TVA – Cotă redusă de TVA aplicabilă numai cărților tipărite pe hârtie – Cărți editate pe alte suporturi fizice decât hârtia, supuse cotei standard de TVA – Neutralitate fiscală

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Articolul 98 alineatul (2) – Anexa III punctul 6 – Cotă redusă de TVA aplicabilă numai cărților tipărite pe hârtie – Cărți editate pe alte suporturi fizice decât hârtia, supuse cotei standard de TVA – Neutralitate fiscală”

În cauza C-219/13,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Korkein hallinto-oikeus (Finlanda), prin decizia din 22 aprilie 2013, primită de Curte la 25 aprilie 2013, în procedura inițiată de

K Oy,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul M. Ilešič, președinte de cameră, domnii C. G. Fernlund (raportor) și A. Ó Caoimh, doamna C. Toader și domnul E. Jarašiūnas, judecători,

avocat general: domnul P. Mengozzi,

grefier: doamna C. Strömholm, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 13 martie 2014,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru guvernul finlandez, de H. Leppo, în calitate de agent;

– pentru guvernul german, de T. Henze și de K. Petersen, în calitate de agenți;

– pentru guvernul estonian, de K. Kraavi-Käerdi și de N. Grünberg, în calitate de agenți;

– pentru guvernul elen, de I. Bakopoulos, în calitate de agent;

– pentru guvernul irlandez, de A. Joyce, în calitate de agent, și de C. Toland, BL, mandatați de L. Williams, solicitor;

– pentru Comisia Europeană, de C. Soulay și de I. Koskinen, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 14 mai 2014,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 98 alineatul (2) primul paragraf și a punctului 6 din anexa III la Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2009/47/CE a Consiliului din 5 mai 2009 (JO L 116, p. 18, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unei

proceduri inițiate de K Oy (denumită în continuare „K”) împotriva deciziei adoptate de Keskusverolautakunta (Comisia Centrală de Impozite) potrivit căreia cota redusă a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) prevăzută pentru livrarea de cărți editate pe suport de hârtie nu poate fi aplicată livrării de cărți editate pe alte suporturi fizice decât hârtia.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 96 din Directiva TVA prevede:

„Statele membre aplică o cotă standard a TVA, care este fixată de fiecare stat membru ca procent din baza de impozitare și care este aceeași pentru livrarea de bunuri și pentru prestarea de servicii.”

4 Articolul 98 alineatele (1) și (2) din directivă prevede:

„(1) Statele membre pot aplica fie una, fie două cote reduse.

(2) Cotele reduse se aplică numai livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii din categoriile prevăzute în anexa III.

Cotele reduse nu se aplică serviciilor furnizate pe cale electronică.”

5 Înainte de modificarea efectuată prin Directiva 2009/47, anexa III la Directiva TVA, care conține lista livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii cărora le pot fi aplicate cotele reduse prevăzute la articolul 98 din Directiva TVA, menționa printre acestea, la punctul 6:

„[L]ivrarea, inclusiv împrumutul de către librării, a cărților (inclusiv broșuri, pliante și imprimate similare, albume,

cărți de desenat sau de colorat pentru copii, partituri imprimate sau în manuscris, hărți și hărți hidrografice sau similare), ziare și periodice, altele decât materialele destinate în totalitate sau în mod predominant publicității;”

6 Considerentul (4) al Directivei 2009/47 prevede:

„De asemenea, Directiva [TVA] ar trebui să fie modificată pentru a permite aplicarea cotelor reduse, respectiv a unei scutiri, într-un număr limitat de situații specifice, din motive sociale sau de sănătate, precum și pentru a clarifica și actualiza, în funcție de progresele tehnice, trimiterea la cărți din anexa III la aceasta.”

7 Începând cu 1 iunie 2009, punctul 6 din anexa III la Directiva TVA are următorul cuprins:

„livrarea, inclusiv împrumutul de către librării, a cărților pe toate tipurile de suport fizic (inclusiv broșuri, pliante și imprimate similare, albume, cărți de desenat sau de colorat pentru copii, partituri imprimate sau în manuscris, hărți și hărți hidrografice sau similare), ziare și periodice, altele decât materialele destinate în totalitate sau în mod predominant publicității”.

Dreptul finlandez

8 Articolul 1 alineatul 1 punctul 1 din Legea 1501/1993 privind taxa pe valoarea adăugată [arvonlisäverolaki (1501/1993)] din 30 decembrie 1993, în versiunea în vigoare pentru exercițiile fiscale din anii 2011 și 2012 (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), prevede:

„[TVA-ul] este colectat în beneficiul statului, potrivit modalităților definite în prezenta lege:

1) pentru orice vânzare de bunuri și de servicii efectuată în Finlanda în cadrul unei activități comerciale.”

9 Potrivit articolului 84 din Legea privind TVA-ul:

„Cota aplicabilă este de 23 [%] din baza de impozitare, fără a aduce atingere articolului 85 sau 85 bis.”

10 Potrivit articolului 85 bis din această lege:

„Pentru vânzarea următoarelor servicii, precum și pentru vânzarea, achizițiile intracomunitare, transferurile din regimul de depozit temporar și importurile referitoare la [următoarele bunuri] se va plăti o taxă de 9 [%] din baza de impozitare:

[…]

7) cărți;

[…]

Nu sunt considerate cărți în sensul alineatului 1 punctul 7:

1) publicațiile realizate prin alte metode decât prin tipărire sau printr-o metodă comparabilă;

2) publicațiile periodice și

3) publicațiile care cuprind în esență publicitate.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

11 K este o societate care desfășoară activități de editare, care cuprind editarea de lucrări de literatură generală și de învățământ. De asemenea, aceasta editează cărți în format audio, precum și cărți în format electronic.

12 Din dosarul prezentat Curții reiese că atât cărțile în format audio, cât și cărțile în format electronic editate de K sunt disponibile sub forma unor fișiere electronice stocate pe suporturi fizice precum compact-discuri, CD-ROM-uri, memorii USB sau produse echivalente, ce reproduc cărți editate inițial pe suport de hârtie. O carte în format audio, destinată să fie ascultată, reproduce textul scris al unei cărți tipărite, citit cu voce tare, pe un suport fizic precum un compact-disc

sau un CD-ROM. O carte în format electronic reproduce, în esență, conținutul unei cărți disponibile inițial pe suport de hârtie, căreia îi reia, în principiu, aspectul exterior și structura pe un suport fizic precum un compact-disc sau o memorie USB și care poate fi încărcată pe un calculator sau pe un aparat de citire adecvat. Cu toate acestea, versiunile în format electronic pot fi diferite, prin conținut și structură, de cărțile tipărite pe hârtie.

13 K a sesizat Keskusverolautakunta cu o cerere de decizie prealabilă pentru a verifica dacă cărțile editate pe alte suporturi fizice decât hârtia, care reproduc textul scris al unei cărți pe suport de hârtie, puteau fi considerate „cărți” în sensul articolului 85 bis alineatul 1 punctul 7 din Legea privind TVA-ul, a căror vânzare face obiectul unei cote reduse de TVA.

14 Prin decizia prealabilă din 25 mai 2011, Keskusverolautakunta a declarat că pot fi considerate cărți numai publicațiile tipărite pe suport de hârtie sau realizate în mod analog, astfel încât cărțile în format audio și cărțile în format electronic editate pe suporturi fizice precum compact-discuri, CD-ROM-uri sau memorii USB nu pot fi considerate „cărți” în sensul articolului 85 bis alineatul 1 punctul 7 din Legea privind TVA-ul.

15 De asemenea, Keskusverolautakunta a precizat că articolul 98 alineatul (2) primul paragraf din Directiva TVA coroborat cu punctul 6 din anexa III la aceasta, precum și principiul neutralității fiscale nu se opun aplicării unei cote standard de TVA vânzării de cărți editate pe alt suport fizic decât hârtia, în locul unei cote reduse aplicate cărților editate pe suport de hârtie.

16 K a introdus recurs la Korkein hallinto-oikeus (Curtea Supremă Administrativă) prin care a solicitat, pe de o parte, anularea deciziei prealabile a Keskusverolautakunta și, pe de altă parte, adoptarea unei noi decizii prealabile prin care să

se declare că cărțile editate pe un alt suport fizic decât hârtia, precum un compact-disc, un CD-ROM, o memorie USB sau un alt produs similar, trebuie considerate „cărți” în sensul articolului 85 bis alineatul 1 punctul 7 din Legea privind TVA-ul, a căror vânzare este supusă unei cote reduse de TVA.

17 K susține că faptul că un stat membru aplică o cotă redusă de TVA numai în privința cărților editate pe suport de hârtie, excluzând cărțile care sunt editate pe alte suporturi fizice, este contrar principiului neutralității fiscale.

18 Korkein hallinto-oikeus a solicitat avizul Valtiovarainministeriö (Ministerul Finanțelor). Acesta a constatat că tratamentul fiscal al cărților editate pe un alt suport fizic decât hârtia variază în diferitele state membre ale Uniunii Europene. Potrivit Valtiovarainministeriö, statele membre pot aplica în mod selectiv o cotă redusă de TVA pentru livrările de bunuri și prestările de servicii enumerate în anexa III la Directiva TVA. În această privință, statele membre ar dispune de o marjă largă de acțiune. În acest context, statele membre ar avea dreptul să aplice o cotă redusă de TVA cărților editate pe suport de hârtie și o cotă standard cărților editate pe alte suporturi fizice.

19 În aceste condiții, Korkein hallinto-oikeus a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) [Articolul 98 alineatul (2) primul paragraf și punctul 6 din anexa III la Directiva TVA], având în vedere principiul neutralităţii fiscale, se opun unei reglementări naţionale conform căreia cărţilor tipărite li se aplică o cotă redusă de TVA, iar cărţilor stocate pe alte suporturi fizice precum compact-discuri, CD-ROM-uri sau memorii USB li se aplică cota standard [de TVA]?

2) În vederea răspunsului [la această întrebare], este relevant dacă:

– o carte este destinată lecturii sau ascultării (carte în format audio);

– o carte sau o carte în format audio stocată pe un compact-disc, un CD-ROM, pe o memorie [USB] sau pe un alt suport fizic corespunzător are acelaşi conţinut într-o carte tipărită;

– în cazul unei cărţi stocate pe un alt suport fizic decât hârtia pot fi utilizate caracteristicile tehnice ale acestui suport, de exemplu funcţiile de căutare?”

Cu privire la întrebările preliminare

20 Prin intermediul întrebărilor formulate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere urmărește, în esență, să afle, pe de o parte, dacă articolul 98 alineatul (2) primul paragraf și punctul 6 din anexa III la Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care supune cărțile editate pe suport de hârtie unei cote reduse de TVA, iar cărțile care sunt editate pe alte suporturi fizice, precum compact-discuri, CD-ROM-uri sau memorii USB, cotei standard a acestei taxe și, pe de altă parte, dacă răspunsul la această întrebare poate varia în funcție de tipul de suport fizic utilizat, de conținutul cărții în discuție sau de proprietățile tehnice ale suportului fizic respectiv.

21 Articolul 96 din Directiva TVA prevede că aceeași cotă de TVA, cota standard, este aplicabilă livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii.

22 Prin derogare de la acest principiu, articolul 98 alineatul (1) din această directivă recunoaște statelor membre posibilitatea de a aplica fie una, fie două cote reduse de TVA. Potrivit alineatului (2) primul paragraf al acestui articol, cotele reduse de TVA pot fi aplicate numai livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii din categoriile

prevăzute în anexa III la Directiva TVA.

23 În ceea ce privește aplicarea unor cote reduse de TVA în cazul acestor categorii, din jurisprudența Curții reiese că, sub rezerva respectării principiului neutralității fiscale inerent sistemului comun de TVA, în ceea ce privește livrările de bunuri și prestările de servicii incluse în categoriile menționate în anexa III la Directiva TVA, statele membre au obligația de a determina în special pe cele cărora li se aplică o cotă redusă (a se vedea în acest sens Hotărârea Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien C-442/05, EU:C:2008:184, punctele 42 și 43, precum și Hotărârea Pro Med Logistik, C-454/12 și C-455/12, EU:C:2014:111, punctul 44).

24 În ceea ce privește principiul neutralității fiscale, trebuie amintit că acesta se opune în special posibilității ca bunurile sau prestările de servicii asemănătoare, care se găsesc în concurență unele cu altele, să fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA-ului (a se vedea Hotărârea Comisia/Franța, C-384/01, EU:C:2003:264, punctul 25, precum și Hotărârea The Rank Group, C-259/10 și C-260/10, EU:C:2011:719, punctul 32 și jurisprudența citată).

25 Pentru a stabili dacă bunurile sau prestările de servicii sunt asemănătoare, trebuie să fie luat în considerare în principal punctul de vedere al consumatorului mediu. Bunurile sau prestările de servicii sunt asemănătoare atunci când prezintă proprietăți analoge și răspund acelorași nevoi ale consumatorului, în funcție de un criteriu de comparabilitate în utilizare, și atunci când diferențele existente nu influențează în mod considerabil decizia consumatorului mediu de a recurge la unul sau la altul dintre bunurile sau serviciile menționate (a se vedea în acest sens Hotărârea The Rank Group, EU:C:2011:719, punctele 43 și 44).

26 Trebuie arătat că, înainte de modificarea introdusă prin Directiva 2009/47, punctul 6 din anexa III la Directiva

TVA avea în vedere „livrarea […] cărților […]”. Directiva 2009/47 a modificat textul punctului 6 din anexa III la Directiva TVA, acesta incluzând în prezent în lista bunurilor sau a serviciilor care pot beneficia de o cotă redusă de TVA „livrarea […] cărților pe toate tipurile de suport fizic […]”.

27 Prin urmare, problema care se ridică este dacă, din cauza acestei modificări, un stat membru care a optat că supună livrarea de cărți tipărite pe hârtie unei cote reduse de TVA are obligația, pentru acest motiv, să extindă aplicarea acestei cote reduse și livrării de cărți pe orice alt suport fizic decât hârtia.

28 Cu privire la acest aspect, trebuie arătat, astfel cum a evidențiat Comisia Europeană în ședință, că nici textul Directivei 2009/47, nici lucrările pregătitoare ale acesteia nu menționează că legiuitorul Uniunii, prin faptul că a modificat punctul 6 din anexa III la Directiva TVA, a dorit să impună statelor membre să aplice o cotă redusă de TVA identică pentru toate cărțile, indiferent de suportul fizic pe care acestea sunt editate.

29 În orice caz, în lumina jurisprudenței Curții citate la punctul 23 din prezenta hotărâre, din moment ce punctul 6 din anexa III la Directiva TVA se limitează să vizeze livrarea de cărți pe orice tip de suport fizic, statele membre au obligația, sub rezerva respectării principiului neutralității fiscale inerent sistemului comun al TVA-ului, să stabilească suporturile fizice cărora li se aplică o cotă redusă de TVA.

30 În acest context, trebuie să se precizeze, similar guvernului irlandez și astfel cum a arătat avocatul general la punctul 54 din concluzii, că, într-un caz precum cel din cauza principală, întrucât aprecierea consumatorului mediu poate varia în funcție de gradul eventual diferit de pătrundere a noilor tehnologii pe fiecare piață națională și de gradul de acces la dispozitive tehnice care permit acestui consumator să recurgă la cărți editate pe alte suporturi decât hârtia,

trebuie să se ia drept referință consumatorul mediu din fiecare stat membru.

31 În aceste condiții, este de competența instanței de trimitere să verifice, astfel cum s-a arătat la punctul 25 din prezenta hotărâre, dacă cărțile editate pe suport de hârtie și cărțile editate pe alte suporturi fizice sunt produse care pot fi considerate asemănătoare de către consumatorul mediu. În acest scop, instanța de trimitere are obligația să analizeze dacă aceste cărți prezintă proprietăți analoge și răspund acelorași nevoi în funcție de un criteriu de comparabilitate în utilizare pentru a verifica dacă diferențele existente influențează ori nu influențează în mod considerabil sau sensibil decizia consumatorului mediu de a opta pentru una sau alta dintre aceste cărți.

32 Acest răspuns nu variază în funcție de tipul de suport utilizat, de conținutul cărții în discuție sau în funcție de proprietățile tehnice ale suportului tehnic respectiv, întrucât, printre altele, instanța de trimitere trebuie să ia în considerare tocmai asemenea împrejurări pentru a analiza dacă cărțile editate pe suport de hârtie și cărțile editate pe alte suporturi fizice sunt produse care pot fi considerate asemănătoare de către consumatorul mediu.

33 În cazul în care, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 62 din concluzii, aceste proprietăți sunt determinante din punctul de vedere al consumatorului mediu din statul membru în cauză, este justificat ca reglementarea națională să nu aplice livrării de cărți stocate pe alte suporturi decât hârtia cota redusă de TVA aplicabilă livrării cărților tipărite. În schimb, dacă ceea ce este important pentru acest consumator este, în esență, conținutul similar al tuturor cărților, indiferent de suportul sau de proprietățile acestora, aplicarea selectivă a unei cote reduse de TVA nu se justifică.

34 Din toate considerațiile de mai sus rezultă că la

întrebările adresate este necesar să se răspundă că articolul 98 alineatul (2) primul paragraf și punctul 6 din anexa III la Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că nu se opun, în măsura în care este respectat principiul neutralității fiscale inerent sistemului comun al TVA-ului – aspect care trebuie verificat de instanța de trimitere –, unei legislații naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care supune cărțile editate pe format de hârtie unei cote reduse de TVA, iar cărțile care sunt editate pe alte suporturi fizice, precum compact-discuri, CD-ROM-uri sau memorii USB, cotei standard a acestei taxe.

Cu privire la cheltuielile de judecată

35 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a treia) declară:

Articolul 98 alineatul (2) primul paragraf și punctul 6 din anexa III la Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2009/47/CE a Consiliului din 5 mai 2009, trebuie interpretate în sensul că nu se opun, în măsura în care este respectat principiul neutralității fiscale inerent sistemului comun al taxei pe valoarea adăugată – aspect care trebuie verificat de instanța de trimitere –, unei legislații naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care supune cărțile editate pe format de hârtie unei cote reduse a taxei pe valoarea adăugată, iar cărțile care sunt editate pe alte suporturi fizice, precum compact-discuri, CD-ROM-uri sau memorii USB, cotei standard a acestei taxe.

Sursa: www.curia.europa.eu