



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
J. КОКОТТ
представено на 8 септември 2016 година¹

Дело C-390/15

Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO)

(Преюдициално запитване, отправено от Trybunał Konstytucyjny (Конституционен съд, Полша)

„Данъчно законодателство — Данък върху добавената стойност — Намалена ставка за доставката на книги, вестници и периодични издания — Валидност на точка 6 от приложение III от Директива 2006/112/ЕО, изменена с Директива 2009/47/ЕО — Член 113 ДФЕС — Участие на Европейския парламент — Принцип на равно третиране — Различно третиране на публикации върху хартиен и друг физически носител в сравнение с разпространявани по електронен път публикации“

I – Въведение

1. Приложимото законодателство на Съюза за ДДС позволява на държавите членки да предоставят данъчно предимство за продажбата на книги, както и на вестници и периодични издания. Това обаче се отнася без ограничение само за печатни издания. Държавите членки могат да предвидят за тяхната продажба намалена ставка, която за електронните издания остава в голяма степен неприложима.

2. С разглежданото преюдициално запитване полският Конституционен съд изразява съмнения относно валидността на уредената в правото на Съюза намалена ставка на ДДС за книги и други публикации. В това отношение при разглеждането на проблематиката от страна на Съда на преден план ще стоят въпросите какви изисквания поставя принципът на равно третиране пред законодателя на Съюза в рамките на законодателството за ДДС и доколко в случая с намалената ставка на ДДС за книги, вестници и периодични издания тези изисквания са изпълнени.

II – Правна уредба

3. Член 93 ЕО² (понастоящем член 113 ДФЕС) е уреждал следните законодателни правомощия на Общността:

„Съветът, с единодушие, по предложение на Комисията след консултация с Европейския парламент и с Икономическия и социален комитет, приема разпоредби за хармонизиране на законодателството относно данъците върху оборота, акцизите и другите форми на косвено данъчно облагане, в степента, в която такава хармонизация е необходима за осигуряване създаването и функционирането на вътрешния пазар в срока, предвиден в член 14“.

¹ — Език на оригиналния текст: немски.

² — Договор за създаване на Европейската общност в редакцията след измененията с Договора от Амстердам (ОВ С 340, 1997 г., стр. 173).

4. На това основание е приета Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност³ (наричана по-нататък „Директивата относно ДДС“).

5. По силата на член 2, параграф 1, буква а) от Директивата относно ДДС „възмездната доставка на стоки на територията на дадена държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“, подлежи на облагане с данък върху добавената стойност. Съгласно буква в) от посочената разпоредба същото важи и за „услугите“.

6. По отношение на данъчната ставка член 96 от Директивата относно ДДС предвижда, че държавите членки трябва да предвидят в уредбата си „стандартна ставка“, която не трябва да бъде под определен минимален размер, установен в член 97. В допълнение член 98 от Директивата относно ДДС в редакцията след направените с Директива 2008/8/ЕО⁴ изменения предвижда, че:

„1. Държавите членки могат да прилагат една или две намалени ставки.

2. Намалените ставки се прилагат само за доставки на стоки или услуги в категориите, предвидени в приложение III.

Намалените ставки не се прилагат към услуги, извършвани по електронен път.

3. [...]“.

7. Приложение III към Директивата относно ДДС, към което препраща член 98, параграф 2, първа алинея, съдържа „Списък на доставките на стоки и услуги, за които могат да бъдат приложени намалените ставки, посочени в член 98“. Точка 6 от това приложение в редакцията след измененията, направени с Директива 2009/47/ЕО⁵, която е предмет на спора в главното производство, гласи следното:

„6. доставката, включително заемане от библиотеки, на книги на всички видове физически носители (включително брошури, листовки и подобни печатни материали, детски книги с илюстрации, за рисуване или оцветяване, печатни или нотни издания или такива във формата на ръкописи, карти, хидрографски или подобни диаграми), вестници и периодични издания, различни от материали, които са изцяло или основно предназначени за реклама;“.

8. Преди да бъде изменена с Директива 2009/47/ЕО, тази разпоредба има следното съдържание:

„6. доставката, включително заемане от библиотеки, на книги (включително брошури, листовки и подобни печатни материали, детски книги с картини, за рисуване или оцветяване, печатни или нотни издания или такива във формата на ръкописи, карти, хидрографски и подобни диаграми), вестници и периодични издания, различни от материали, изцяло или преобладаващо посветени на реклами;“.

3 — ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7.

4 — Вж. член 2, параграф 2 от Директива 2008/8/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 година за изменение на Директива 2006/112/ЕО по отношение на мястото на доставка на услуги (ОВ L 44, стр. 11).

5 — Вж. член 1, параграф 13 от Директива 2009/47/ЕО на Съвета от 5 май 2009 година за изменение на Директива 2006/112/ЕО по отношение на намалените ставки на данъка върху добавената стойност във връзка с точка 1 от приложението към същата (ОВ L 116, стр. 18).

9. В предложението на Комисията, довело до Директивата за изменение 2009/47, е предвидена и следната редакция на разпоредбата⁶:

„6. Доставката, включително заемане от библиотеки, на книги (включително брошури, листовки и подобни печатни материали, детски книги с картини, книги за рисуване или за оцветяване, печатни нотни издания или такива във формата на ръкописи, карти, хидрографски или подобни диаграми, както и 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), вестници и периодични издания, различни от материали, изцяло или преобладаващо посветени на реклами;“.

10. Република Полша се възползва от правомощието по член 98 във връзка с точка 6 от приложение III към Директивата относно ДДС посредством член 41, параграфи 2 и 2а във връзка с позиции 72—75 от приложение 3, както и позиции 32—35 от приложение 10 към Ustawa o podatku od towarów i usług (Закон от 11 март 2004 г. за облагане на стоките и услугите). Понастоящем въз основа на тези разпоредби се прилагат намалени ставки в размер на 8 % и съответно 5 % за книги, вестници и периодични издания в печатен вид или на други носители (по-специално диск от тип CD или касета). Книги, вестници и периодични издания, които се издават по електронен път, се облагат със стандартната ставка в размер на 23 %.

III – Спорът по главното производство и производството пред Съда

11. Според Rzecznik Praw Obywatelskich (полският омбудсман) различното данъчно облагане на идентични публикации, което е налице в полското законодателство, противоречи на принципа на равно данъчно третиране, произтичащ от полската конституция. Поради тази причина той е сезирал Trybunał Konstytucyjny (Конституционен съд, Полша) с искане за преценка на конституционосъобразността на полските разпоредби относно намалената данъчна ставка за публикации.

12. Полският конституционен съд приема, че въз основа на изискванията на Директивата относно ДДС Република Полша е принудена да прилага стандартната ставка за книги, разпространявани по електронен път и за други електронни публикации. Той обаче има съмнения дали съответните разпоредби на посочената директива са валидни. Според него, от една страна, в рамките на законодателната процедура по приемане на Директива 2009/47, на която се основава действащият текст на точка 6 от приложение III към Директивата относно ДДС, текстът на директивата е бил съществено изменен след консултиране с Европейския парламент. От друга страна, той счита, че изключването на възможността за прилагане на намалена данъчна ставка за електронни публикации, които се изтеглят от интернет като файл или се доставят чрез излъчване в реално време — така наречения „streaming“, е несъвместимо с принципа на данъчна неутралност, който е отражение на принципа на равно третиране в областта на ДДС.

13. Ето защо на 20 юли 2015 г. на основание член 267 ДФЕС полският конституционен съд поставя следните въпроси:

„1. Невалидна ли е точка 6 от приложение III към Директивата относно ДДС, тъй като в хода на законодателната процедура не е било спазено същественото процедурно изискване за консултиране с Европейския парламент?“

6 — Вж. стр. 16, точка 3 от Предложение на Комисията от 7 юли 2008 година за директива на Съвета за изменение на Директива 2006/112/ЕС по отношение на намалените ставки на данъка върху добавената стойност (COM(2008) 428 окончателен).

2. Невалидна ли е разпоредбата на член 98, параграф 2 от посочената изменена Директива 2006/112 във връзка с точка 6 от приложение III към тази директива, тъй като нарушава принципа на данъчен неутралитет, доколкото изключва прилагането на намалените данъчни ставки за цифрови книги, и за други електронни публикации?“

14. В рамките на производството пред Съда са представили писмени становища Rzecznik Praw Obywatelskich, Prokurator Generalny (главен прокурор), Република Гърция, Република Полша, Съветът на Европейския съюз и Европейската комисия. В съдебното заседание от 14 юни 2016 г. са се явили Rzecznik Praw Obywatelskich, Република Полша, Съветът и Комисията.

IV – Правен анализ

15. Със своите преюдициални въпроси полският конституционен съд иска да установи дали понастоящем действащата редакция на точка 6 от приложение III към Директивата относно ДДС, която произтича от член 1, точка 13 във връзка с точка 1 от приложението към Директива 2009/47, е валидна в два аспекта, по-специално във формалноправен и в материалноправен аспект.

A– По първия преюдициален въпрос: валидност от формалноправна гледна точка

16. Първият въпрос следва да изясни дали законодателната процедура по приемане на Директива 2009/47, която съдържа действащата понастоящем редакция на точка 6 от приложение III към Директивата относно ДДС, е протекла правомерно. Причината е, че е възможно във връзка с това изменение Парламентът да не е участвал в достатъчна степен.

17. Директивата 2009/47, с която са направени измененията, е приета на основание член 93 ЕО. Съгласно този член Съветът приема разпоредби за хармонизиране на законодателството *inter alia* относно данъците върху оборота само след консултация с Парламента.

18. Съгласно постоянната практика на Съда надлежното консултиране с Парламента в рамките на дадена законодателна процедура представлява съществено процедурно изискване, чието неспазване води до недействителност на съответния акт⁷.

19. В настоящия случай с Парламента е проведена консултация във връзка с първоначалното предложение на Комисията за директивата и той е дал писмено становище по него⁸. Първоначалното предложение предвижда точка 6 от приложение III към Директивата относно ДДС да бъде допълнена, като към списъка с видовете „книги“, за които по-специално може да бъде приложена намалена ставка, се добавят допълнителни примери, по-конкретно „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“⁹.

7 — Вж. например решения от 4 февруари 1982 г., *Вуул* и др./Комисия (817/79, EU:C:1982:36, т. 16), от 11 ноември 1997 г., *Eurotunnel* и др. (C-408/95, EU:C:1997:532, т. 45), както и от 10 септември 2015 г., *Парламент/Съвет* (C-363/14, EU:C:2015:579, т. 82).

8 — Вж. Законодателна резолюция на Европейския парламент от 19 февруари 2009 г. относно предложението за директива на Съвета за изменение на Директива 2006/112/ЕО по отношение на намалените ставки на данъка върху добавената стойност (COM(2008) 0428 — C6-0299/2008 — 2008/0143(CNS) (ОВ С 76Е, стр. 110).

9 — Вж. точка 9 по-горе.

20. Съветът обаче се отклонява от това предложение в по-нататъшния ход на законодателната процедура. Окончателно приетата Директива 2009/47 променя действащата тогава точка 6 от приложение III към Директивата относно ДДС само доколкото към уводния пасаж „доставката [...] на книги“ се добавя текстът „на всички видове физически носители“¹⁰. Съдържащите се в първоначалното предложение за директива примери обаче отпадат.

21. За така приетия от Съвета текст на точка 6 от приложение III към Директивата относно ДДС не е провеждана повече консултация с Парламента. Съгласно постоянната практика на Съда обаче се изисква ново консултиране с Парламента, когато „като цяло окончателно приетият текст се различава по самата си същност“ от този, по който вече е имало консултиране с Парламента, доколкото измененията по същество не съответстват на желанието, изразено от самия Парламент¹¹.

22. Тъй като в случая не е налице съответно желание на Парламента, то се поставя само въпросът дали след консултирането с Парламента Съветът е променил „като цяло [...] същността“ на текста на приетата Директива 2009/47 в сравнение с предложението на Комисията.

23. На първо място Конституционният съд на Полша като запитваща юрисдикция с право приема, че направеното от Съвета преформулиране на новия текст на точка 6 от приложение III към Директивата относно ДДС представлява съществено изменение.

24. Действително не е установено, че противно на предложението на Комисията текстът в изменената си редакция вече не включва аудио книги, както е убеден Конституционният съд на Полша. Причината е, че аудио книгите биха могли да се разглеждат и като книги върху физически носител¹².

25. Несъмнено обаче съществено изменение на текста е свързано с обстоятелството, че окончателно приетият текст на точка 6 от приложение III към Директивата относно ДДС вече не съдържа допълнителното условие в предложението за директива носителът да „[трябва да] възпроизвежда предимно същото информационно съдържание като печатните книги“. Освен това както според текста на предложението за директива на английски, така и на френски език намалената ставка е трябвало първоначално да може да се прилага само за *подобни* материални носители като CD и дискове от тип CD-ROM¹³, докато понастоящем точка 6 от приложение III към Директивата относно ДДС обхваща *всички* видове физически носители. С тези две изменения приложното поле на намалената ставка е в известна степен разширено в сравнение с предложението на Комисията¹⁴.

10 — Освен това в текста на немски на точка 6 от приложение III към Директивата за ДДС примерът е изменен от „Notenhefte oder -manuskripte“ на „Notenhefte oder Manuskripte“. По този начин обаче очевидно текстът на немски език е трябвало да бъде изменен само в езиково отношение, но без да се променя съдържанието му, както е видно от непроменените в това отношение текстове на английски и френски език (както преди, така и след изменението на Директива 2009/47 в тях се посочва: „music printed or in manuscript form“, съответно „les partitions imprimées ou en manuscrit“).

11 — Вж. например решения от 16 юли 1992 г., Парламент/Съвет (C-65/90, EU:C:1992:325, т. 16), от 5 юли 1995 г., Парламент/Съвет (C-21/94, EU:C:1995:220, т. 18), от 11 ноември 1997 г., Eurotunnel и др. (C-408/95, EU:C:1997:532, т. 46), както и от 25 септември 2003 г., Océ Van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495, т. 100); вж. още решение от 15 юли 1970 г., ACF Chemiefarma/Комисия (41/69, EU:C:1970:71, т. 69 и 178/179).

12 — Този извод не се променя и от обстоятелството, че шестото съображение от предложението, което *inter alia* се отнася изрично до „аудио книги“, не се намира в Директива 2009/47.

13 — Вж. стр. 13, точка 3 („audio books, CD, CD-ROMs or any similar physical support“), съответно стр. 15, точка 3 („de livres audio, de disques compacts, de cédéroms ou d'autres supports physiques similaires“) от предложението на Комисията (посочено в бележка под линия 6).

14 — В решение от 5 март 2015 г., Комисия/Люксембург (C-502/13, EU:C:2015:143, т. 53) Съдът всъщност разяснява, че „изглежда“, приетият от Съвета текст е само „редакция чрез опростяване“ на предложението на Комисията. Поради липса на мотиви, както и с оглед на различния контекст тази констатация не може и не е необходимо да се разглежда по-подробно в рамките на настоящото дело.

26. Това обаче не води до толкова значително изменение на предложението за директива, че да е необходимо ново консултиране с Парламента. Съгласно практиката на Съда измененията трябва да се квалифицират като съществени, когато засягат ядрото на разглежданата правна уредба¹⁵.

27. Основната цел на предложението за директива е била на държавите членки трайно да се предостави възможността да прилагат намалена ставка за някои местно доставяни услуги¹⁶. От друга страна, разширяването на приложното поле на намалената ставка за книги в предложението играе само второстепенна роля и е описано като обикновени „[правнот]ехнически редакционни адаптации“¹⁷.

28. Дори ако се приеме, че критерият за същественост следва да се има предвид по отношение на всяка самостоятелна правна норма в законодателно предложение, премахването на ограничението относно информационното съдържание на даден носител и преминаването от „подобни“ към „всички“ носители не засягат ядрото на правната уредба, с която се изменя намалената ставка за книги. Всъщност тази правна уредба се характеризира преди всичко с разширяването на приложното поле на намалената ставка за книги спрямо други носители, различни от хартия. В рамките на това принципно разширяване посочените разширения на приложното поле представляват само аспекти от второстепенно значение.

29. Освен това Парламентът е имал при всички случаи възможността в рамките на проведената с него консултация да се произнесе по тези аспекти, тъй като отпадналите на по-късен етап ограничения на приложното поле вече са били част от първоначалното предложение на Комисията¹⁸.

30. Следователно, тъй като Парламентът участвал надлежно в законодателната процедура, довела до приемането на Директива 2009/47, в това отношение валидността на действащата понастоящем точка 6 от приложение III към Директивата относно ДДС не е засегната.

Б– По втория преюдициален въпрос: валидност от материалноправна гледна точка

31. С втория си преюдициален въпрос Конституционният съд на Полша иска да установи дали точка 6 от приложение III във връзка с член 98, параграф 2 от Директивата относно ДДС е невалиден, доколкото изключва прилагането на намалена ставка за цифрови книги и за други електронни публикации.

32. Въпреки че във формулировката на преюдициалния въпрос запитващата юрисдикция приема, че е налице нарушение на принципа на данъчна неутралност, от мотивите на преюдициалното запитване става ясно, че желанието ѝ е да бъде извършена преценка въз основа на принципа на равно третиране¹⁹.

15 — Решение от 16 юли 1992 г., Парламент/Съвет (C-65/90, EU:C:1992:325, т. 19), от 5 юли 1995 г., Парламент/Съвет (C-21/94, EU:C:1995:220, т. 22) и от 10 юни 1997 г., Парламент/Съвет (C-392/95, EU:C:1997:289, т. 20).

16 — Предложение на Комисията (посочено в бележка под линия 6), мотиви по точка 3.1.

17 — Предложение на Комисията (посочено в бележка под линия 6), мотиви по точка 5.3 във връзка с член 1, както и шесто съображение от текста на директивата; вж. също Обобщение на оценка на въздействието в Работен документ на службите на Комисията (SEC(2008) 2191), който нееднократно разглежда изменението относно книгите.

18 — Вж. относно релевантността на такава възможност за становище решение от 11 ноември 1997 г., Eurotunnel и др. (C-408/95, EU:C:1997:532, т. 58).

19 — Вж. точка 3.2.22 от Определението за преюдициално запитване.

33. Освен това е налице възможност само за такава преценка. Всъщност невалидността на точка 6 от приложение III към Директивата относно ДДС може да произтича само от нарушение на първичното право. Принципът на данъчна неутралност обаче *сам по себе си* е само спомагателно средство за тълкуването на Директивата относно ДДС, което няма ранг на норма на първичното право²⁰. Този извод важи и доколкото принципът на данъчна неутралност във варианта си, в който има значението на конкурентна неутралност²¹, е *израз* на принципа на равното третиране²². Това се дължи на обстоятелството, че въпреки всичко преценката на валидността на разпоредба на Директивата относно ДДС може да се основава единствено на принципа на равно третиране, който сам по себе си има характер на норма на първичното право и който съгласно практиката на Съда освен принципа на данъчен неутралитет поставя в частност и други изисквания.

34. Предвид изложените в преюдициалното запитване мотиви от преюдициалния въпрос може да се направи извод, че става дума за редица разлики в третирането, чиято съвместимост с принципа на равно третиране трябва да бъде проверена. На първо място, запитващата юрисдикция твърди, че *цифрови* книги се третират различно в зависимост от това дали се предоставят на разположение на купувача посредством материален носител — например диск от тип CD-ROM — или по електронен път — например чрез изтегляне от интернет²³ (по този въпрос вж. т. 1 малко по-долу). Освен това с преюдициалния въпрос се поставя под съмнение и различното третиране на други публикации, които са обхванати от фактическия състав на намалената данъчна ставка и не са книги — например вестници и периодични издания. Първо ще бъде разгледано обстоятелството, че тези публикации са изключени от приложното поле на намалената ставка, дори ако се доставят на физически носител (по този въпрос вж. по-долу т. 2), преди в заключение да се разгледа по необходимост и разликата в третирането на всички доставяни по електронен път цифрови публикации спрямо печатни публикации (по този въпрос вж. по-долу т. 3).

35. Съдът все още не се е произнесъл по всички изложени въпроси. В неотдавна приключило производство за установяване на неизпълнение на задължения на държава членка, в което е разгледана приложимостта на точка 6 от приложение III към Директивата относно ДДС по отношение на цифрови книги, които могат да се прехвърлят по електронен път, Съдът също изрично е отказал да се произнесе по въпроса дали тази разпоредба е съвместима с принципа на равно третиране²⁴.

20 — Решения от 29 октомври 2009 г., NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, т. 42), от 19 юли 2012 г., Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, т. 45), от 15 ноември 2012 г., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, т. 50), от 13 март 2014 г., Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, т. 40) и от 2 юли 2015 г., De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, т. 37).

21 — Вж. относно различните значения на този принцип решение от 15 ноември 2012 г., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, т. 46–48), както и в допълнение решения от 17 май 2001 г., Fischer и Brandenstein (C-322/99 и C-323/99, EU:C:2001:280, т. 76) и от 2 юли 2015 г., NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, т. 40).

22 — Вж. по този въпрос решения от 8 юни 2006 г., L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380, т. 48), от 10 април 2008 г., Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, т. 49), от 29 октомври 2009 г., NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, т. 41), от 10 юни 2010 г., CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, т. 64), от 19 юли 2012 г., Lietuvos geležinkiai (C-250/11, EU:C:2012:496, т. 45) и от 28 ноември 2013 г., MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, т. 38).

23 — Вж. определението за преюдициално запитване, точки 3.2.30 и 3.2.31.

24 — Решение от 5 март 2015 г., Комисия/Люксембург (C-502/13, EU:C:2015:143, т. 55 и 56).

1. Различното третиране на цифрови книги според начина на предоставяне

36. Първо трябва да се изясни дали точка 6 от приложение III във връзка с член 98, параграф 2 от Директивата относно ДДС противоречи на принципа на равно третиране, доколкото позволява на държавите членки да прилагат уредбата за намалена ставка за цифрови (аудио) книги само когато се доставят на физически, но не и на електронен носител²⁵.

37. Съгласно постоянната практика на Съда принципът на равно третиране изисква от законодателя да не третира по различен начин сходни положения, освен ако такова третиране не е обективно обосновано²⁶. Междувременно този общ принцип на равно третиране е закрепен в член 20 от Хартата на основните права²⁷.

а) Сходни положения

38. На първо място се поставя въпросът дали при доставката на цифрови книги на физически носител, от една страна, и при тяхната доставка по електронен път, от друга страна, става въпрос за сходни положения.

39. Съгласно вече установената практика на Съда сходството между две положения трябва да се прецени, като се вземат предвид общо целта на разглежданата правна уредба, както и принципите и целите в областта, за която се отнася уредбата²⁸. Следователно, за да се отхвърли сходството между две положения, не е достатъчно нито просто да бъдат установени обективни разлики, без да се обяснява тяхната релевантност с оглед целите на правната уредба²⁹, нито пък да се следва сяпа преценката на законодателя на Съюза³⁰.

і) Целите в областта, за която се отнася уредбата

40. Видно от четвъртото съображение от Директивата относно ДДС, общата система на данъка върху добавената стойност, част от която е разглежданата понастоящем правна уредба на намалената ставка, служи за изграждането на вътрешен пазар. За тази цел е необходимо чрез хармонизация на територията на целия Съюз да бъдат предотвратени нарушения на конкуренцията във връзка със събирането на данъците върху оборота от държавите членки, и то както на трансгранично, така и на национално равнище.

25 — Вж. по въпроса за това съдържание на правната уредба решения от 5 март 2015 г., Комисия/Франция (C-479/13, EU:C:2015:141, т. 17, 40 и 41) и от 5 март 2015 г., Комисия/Люксембург (C-502/13, EU:C:2015:143, т. 26, 47 и 49); вж. също насоките на Консултативния комитет по данъка за добавената стойност, приети на 92-то заседание от 7 и 8 декември 2010 г., doc A — taxud.c.1(2011) 157667-684, както и по въпроса за значението на насоките представеното от мен заключение по дело RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12 (EU:C:2013:57, т. 47—50).

26 — Вж. наред с други решения от 19 октомври 1977 г., Ruckdeschel и др. (117/76 и 16/77, EU:C:1977:160, т. 7), от 12 март 1987 г., Raiffeisen Hauptgenossenschaft (215/85, EU:C:1987:127, т. 23), от 17 септември 1998 г., Pontillo (C-372/96, EU:C:1998:412, т. 41), от 16 декември 2008 г., Arcelor Atlantique et Lorraine и др. (C-127/07, EU:C:2008:728, т. 23) и от 4 май 2016 г., Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, т. 35); вж. относно друг подход въз основа на член 52, параграф 1 от Хартата на основните права решение от 29 април 2015 г., Léger (C-528/13, EU:C:2015:288, т. 50—52).

27 — Харта на основните права на Европейския съюз от 7 декември 2000 година в редакцията, адаптирана на 12 декември 2007 г. в Страсбург (ОВ С 202, стр. 389).

28 — Решения от 16 декември 2008 г., Arcelor Atlantique et Lorraine и др. (C-127/07, EU:C:2008:728, т. 26), от 12 май 2011 г., Люксембург/Парламент и Съвет (C-176/09, EU:C:2011:290), от 18 юли 2013 г., Sky Italia (C-234/12, EU:C:2013:496, т. 16), от 26 септември 2013 г., IBV & Cie (C-195/12, EU:C:2013:598, т. 52) и от 6 ноември 2014 г., Feakins (C-335/13, EU:C:2014:2343, т. 51); вж. също относно забраната за дискриминиране в рамките на основните права *inter alia* решения от 27 ноември 2008 г., Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, т. 27) и от 2 юни 2016 г., Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402, т. 48).

29 — Вж. непременно наред с други и решение от 13 декември 1994 г., SMW Winzersekt (C-306/93, EU:C:1994:407, т. 31).

30 — Вж. непременно точно по въпроса за данъка върху добавената стойност решение от 13 март 2014 г., Jetair и BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, т. 55).

41. Освен това съгласно осмото съображение от Директивата относно ДДС хармонизацията на данъците върху оборота служи и за образуването на единна данъчна основа за територията на целия Съюз за целите на собствените му средства. За настоящия случай обаче тази цел в областта, за която се отнася уредбата, няма значение, тъй като понастоящем спорните разпоредби от Директивата относно ДДС имат за предмет данъчната ставка, а не образуването на данъчната основа.

42. Що се отнася до целта да се предотвратят нарушения на конкуренцията, Съдът вече е установил, че неспазването на принципа на равно третиране в областта на ДДС е възможно не само между конкурентни икономически оператори³¹. Въпреки това обаче, когато е налице състояние на конкуренция, което може да бъде нарушено посредством различни разпоредби в областта на ДДС, с оглед на основополагащата цел на общата система на данъка върху добавената стойност, трябва да се изхожда от сходство между положенията³². Позоваването на състоянието на конкуренция между два продукта съответства впрочем на подход, който Съдът следва в своята практика още по времето на изграждането на принципа на равно третиране³³.

43. В настоящия случай цифрови книги, които се разпространяват чрез физически носител, и тези, които се разпространяват по електронен път, са в конкуренция помежду си. Причината е в обстоятелството, че за потребителя, чиито нужди тепърва създават конкурентна ситуация, става дума винаги за един и същи продукт, а именно файл, представляващ цифрова книга, който и в двата случая не може да се ползва без допълнително устройство за четене. Само начинът на предоставяне на потребителите е различен. По тази причина, за да ползва един същи продукт, потребителят ще избере единия или другия начин на предоставяне в зависимост от условията на предлагане.

44. По принцип това важи и когато — както твърди Комисията в съдебното заседание — потребителят придобива цифрова книга по електронен път, която няма право да преотстъпва като файл на друго лице, за разлика от цифрова книга на физически носител³⁴. Това се дължи на обстоятелството, че по правило потребител придобива цифрови книги за лична употреба, така че прехвърлимостта на файла на трето лице — в случай че наистина зависи от начина на предоставяне — няма решаващо значение за състоянието на конкуренция. Освен това в контекста на защитата на авторските права Съдът вече е установил, че продажбата на съдържание върху CD-ROM или посредством изтегляне по интернет „от икономическа гледна точка [...] си приличат“³⁵.

45. Следователно двете форми на предоставяне на цифрова книга са сходни с оглед на основополагащата цел на общата система на данъка върху добавената стойност, която е предотвратяване на нарушения на конкуренцията.

31 — Решения от 10 април 2008 г., Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, т. 49) и от 25 април 2013 г., Комисия/Швеция (C-480/10, EU:C:2013:263, т. 17).

32 — Вж. по този въпрос също решения 29 октомври 2009 г., NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, т. 44) и от 19 юли 2012 г., Lietuvos geležinkeliai (C-250/11, EU:C:2012:496, т. 45).

33 — Решения от 19 октомври 1977 г., Ruckdeschel и др. (117/76 и 16/77, EU:C:1977:160, т. 8), от 19 октомври 1977 г., Moulins et huileries de Pont-à-Mousson и Providence agricole de la Champagne (124/76 и 20/77, EU:C:1977:161, т. 18) и от 25 октомври 1978 г., Royal Scholten-Honig и Tunnel Refineries (103/77 и 145/77, EU:C:1978:186, т. 28/32).

34 — Това обаче може да предизвика съмнение поради констатациите в решение от 3 юли 2012 г., UsedSoft (C-128/11, EU:C:2012:407).

35 — Решение от 3 юли 2012 г., UsedSoft (C-128/11, EU:C:2012:407, т. 61).

ii) Принципи в областта, за която се отнася уредбата

46. Обстоятелството, че съгласно разпоредбите на общата система на ДДС при доставка на цифрова книга върху физически носител става въпрос за доставка на стока (член 14, параграф 1), докато при предоставянето ѝ по електронен път — за доставка на услуга (член 24, параграф 1 от Директивата относно ДДС³⁶, не е пречка те да си приличат.

47. Съгласно петото съображение на Директивата относно ДДС данъкът се събира по „колкото е възможно по-общ начин“, тоест върху всички продукти. Това се потвърждава от член 1, параграф 2, първа алинея от Директивата относно ДДС, съгласно който принципът на общата система на ДДС изисква прилагането на *общи* данък върху потреблението. По тази причина и двете хипотези на данъчно облагане — за доставка на стоки (член 2, параграф 1, буква а) и на услуги (член 2, параграф 1, буква в) от Директивата относно ДДС), имат еднакви предпоставки. Следователно данъкът върху добавената стойност по принцип обхваща потреблението на стоки и на услуги по един и същ начин.

48. Доколкото разпоредбите на общата система на ДДС по изключение правят разграничение между доставките на стоки и на услуги, за това обстоятелство е налице съответно специално основание. Например в рамките на определянето на място на облагаемите сделки (член 31 и сл. от Директивата относно ДДС) позоваване на физическо транспортиране може да се прави само при доставка на стока.

49. В настоящия случай обаче тази разлика във физическата наличност на продуктите не е релевантна при определянето на размера на данъчната ставка. Директивата относно ДДС по принцип не прави разграничение между доставките на стоки и на услуги при определянето на данъчните ставки. Напротив, член 96 от Директивата относно ДДС изрично предвижда, че стандартната ставка трябва да е една и съща за доставката на стоки и за доставката на услуги. Освен това намалените ставки съгласно член 98, параграф 2, първа алинея от Директивата относно ДДС се прилагат за доставки както на стоки, така и на услуги.

iii) Цел на разглежданата правна уредба

50. На последно място, сходството между „физически“ и електронни доставки на цифрови книги трябва да се прецени с оглед на целта, която преследва самата разглеждана правна уредба.

51. Точка 6 от приложение III към Директивата относно ДДС предоставя на държавите членки възможност да прилагат намалени ставки за книги, вестници и периодични издания. Нито от текста на Директива 92/77/ЕИО, с която правната уредба е първоначално въведена³⁷, нито от нейната предистория обаче е видно на каква цел трябва служи предоставянето на това данъчно предимство.

36 — Решения от 5 март 2015 г., Комисия/Франция, C-479/13 (EU:C:2015:141, т. 17 и 35) и от 5 март 2015 г., Комисия/Люксембург (C-502/13, EU:C:2015:143, т. 26 и 42).

37 — Вж. член 1, точка 5 във връзка с категория 6 от приложението към Директива 92/77/ЕИО на Съвета от 19 октомври 1992 година за допълване на общата система на данъка върху добавената стойност и за изменение на Директива 77/388/ЕИО (сближаване на ставките на ДДС) (ОВ L 316, стр. 1).

52. Също така в рамките на настоящото производство нито Съветът, нито Комисията са успели да дадат задоволителен отговор на този въпрос. От съобщение на Комисията от 2007 г. относно намалените данъчни ставки по ДДС обаче е видно, че съответните разпоредби на Директивата относно ДДС не се основават „на добре структуриран и логичен подход“, а отразяват „ситуацията, съществувала в държавите членки в началото на 90-те години“³⁸. Ето защо структурата на ставките по ДДС не следвала ясна логика³⁹.

53. Съответно, на поставен въпрос в съдебно заседание наред с друго Комисията по същество е посочила, че намалената ставка за книги, вестници и периодични издания е била установена в правото на Съюза единствено поради обстоятелството че по това време най-малко няколко държави членки са прилагали такава ограничена ставка и правото на Съюза не трябвало да ги лишава от тази възможност.

54. Следователно несъмнено е възможно норма на правото на Съюза да не преследва друга самостоятелна цел освен целта да остави отговорността за определени разпоредби на държавите членки. Настоящият случай обаче не е такъв. Всъщност Директивата относно ДДС не оставя просто отговорността за правната уредба на намалените ставки на държавите членки, а съгласно член 98 във връзка с приложение III към Директивата относно ДДС разрешава само такива ставки, които са валидни за точно определени, изчерпателно изброени доставки, като за разлика от тях не допуска други. В това отношение правото на Съюза поема собствена отговорност за предпоставките за прилагането на намалени ставки от държавите членки. Следователно целите на предоставеното от правото на Съюза на държавите членки разрешение да могат да прилагат намалените ставки именно за книги, вестници и периодични издания, също следва да се определят самостоятелно в правото на Съюза.

55. Въпреки че в настоящото производство както Съветът, така и Комисията са посочили, че Директивата относно ДДС няма за цел стимулиране, все пак е очевидно, че възможността за прилагане на намалена ставка от държавите членки прави по-специално възможно стимулирането на продажбата на определени продукти и че следователно се преследват определени политически цели⁴⁰. Това се дължи на обстоятелството, че намалената ставка поставя данъчнозадължените лица в положение да предлагат по-ниски цени. От друга страна, това стимулиране на продажбата е в полза на потребителите, защото в крайна сметка само те трябва да носят тежестта на данъка върху добавената стойност⁴¹.

56. Смисълът и целта на това данъчно стимулиране също ми се струват очевидни. Намалената ставка за книги, вестници и периодични издания има културна цел. В широк смисъл то служи за насърчаване на образованието на гражданите на Съюза посредством четене, било на белетристика или на специализирана литература, било на политически, професионални или развлекателни вестници и периодични издания. Указание за така поставената цел се съдържа във фактическия състав на точка 6 от приложение III към Директивата относно ДДС по отношение на публикации, които са „изцяло или преобладаващо посветени на реклами“. Такива публикации нямат именно образователна цел. Освен това посочената цел може да бъде открита и на друго място в Директивата относно ДДС, а именно под формата на широките данъчни привилегии за образователни услуги, предоставени с член 132, параграф 1, букви и) и й) от Директивата относно ДДС.

38 — Съобщение на Комисията от 5 юли 2007 г. до Съвета и до Европейския парламент относно данъчни ставки по ДДС, различни от стандартните данъчни ставки по ДДС (СОМ(2007) 380 окончателен), точка 3.1.

39 — Съобщение на Комисията (посочено в бележка под линия 38), точка 4.2.

40 — Вж. и Становището на Комисията по вътрешния пазар и защита на потребителите от 22 януари 2009 г. за Комисията по икономически и парични въпроси относно предложение за директива на Съвета за изменение на Директива 2006/112/ЕО по отношение на намалените ставки на данъка върху добавената стойност (СОМ(2008) 0428) (документ за разглеждане в заседание на Европейския парламент от 11 февруари 2009 г., А6-0047/2009, стр. 6).

41 — Решения от 3 май 2012 г., Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, т. 25) и от 7 ноември 2013 г., Tulică и Plavoşin (C-249/12 и C-250/12, EU:C:2013:722, т. 34).

57. Изпълнението на тази образователна цел обаче зависи само от съдържанието, но не и от начина на предоставяне на цифрова книга. По тази причина не съществува принципна разлика между цифрови книги, които се разпространяват на физически носител, и цифрови книги, които се предоставят по електронен път, от гледна точка на целта за стимулиране, преследвана с точка 6 от приложение III към Директивата относно ДДС. Следователно двете форми на доставка са сходни и в контекста на целта на разглежданата правна уредба.

iv) Междинно заключение

58. Въз основа на изложеното може да се заключи, че доставката на цифрови книги на физически носител, от една страна, и доставката им по електронен път, от друга страна, са сходни както по отношение на целта на разглежданата правна уредба, така и по отношение целите и принципите в областта, за която се отнася уредбата.

б) Обосновка

59. Разлика в третирането на сходни положения обаче може да бъде обоснована именно когато преследва допустима от закона цел и е съразмерна на тази цел⁴².

60. Тези изисквания трябва да се спазват независимо от областта на правото, в която се установи разлика в третирането. Те се прилагат дори в случаите, в които на законодателя на Съюза изрично е предоставено широко право на преценка⁴³, какъвто по-специално е случаят в областта на общата селскостопанска политика⁴⁴.

61. Интензивността на проверката на обосновката на дадена разлика в третирането обаче е различна в зависимост от обхвата на правото на преценка, с което законодателят на Съюза разполага в конкретния случай. Ако законодателят на Съюза въвежда разлика въз основа на дискриминационен критерий, които е забранен по член 21 от Хартата на основните права⁴⁵, като например въз основа на пол и раса, то обосновката на дадена разлика в третирането подлежи на стриктна проверка от Съда⁴⁶. Ако обаче разликата се основава на друг критерий, проверката на Съда ще бъде по-малко стриктна, за да се избегне положение, при което съдът на Съюза заменя преценката на законодателя на Съюза със своята собствена⁴⁷. Съгласно съдебната практика това важи в особено голяма степен при разпоредби, в които става въпрос

42 — Вж. в този смисъл наред с други решения от 12 декември 2008 г., Arcelor Atlantique et Lorraine и др. (C-127/07, EU:C:2008:728, т. 47), от 17 октомври 2013 г., Schaible (C-101/12, EU:C:2013:661, т. 77) и от 22 май 2014 г., Glatzel (C-356/12, EU:C:2014:350, т. 43).

43 — Решение от 16 декември 2008 г., Arcelor Atlantique et Lorraine и др. (C-127/07, EU:C:2008:728, т. 57 и 58).

44 — Решение от 6 ноември 2014 г., Feakins (C-335/13, EU:C:2014:2343, т. 56).

45 — Забраните за дискриминация са само специален израз на общия принцип за равно третиране, вж. по-специално решение от 27 януари 2005 г., Europe Chimi-Con (Deutschland)/Съвет (C-422/02 P, EU:C:2005:56, т. 33).

46 — Вж. също така заключението на генералния адвокат Poiares Maduro по дело Arcelor Atlantique et Lorraine и др. (C-127/07, EU:C:2008:292, т. 32).

47 — Вж. в този смисъл наред с други решения от 12 май 2011 г., Люксембург/Парламент и Съвет (C-176/09, EU:C:2011:290, т. 35) и от 22 май 2014 г., Glatzel (C-356/12, EU:C:2014:350, т. 64).

за сложни преценки от политически, икономически, социален или медицински характер⁴⁸. Съгласно принципа на пропорционалност обаче и в тези случаи проверката на Съда трябва да бъде толкова по-строга, колкото по-сериозно е въздействието на дадената разлика в третирането върху отделните граждани на Съюза⁴⁹.

i) Цел на различното третиране

62. В контекста на този ограничен критерий за проверка най-напред следва да се установи целта, която законодателят на Съюза преследва с разликата в третирането на доставката на цифрови книги върху физически носител и на тяхната доставка по електронен път.

63. Различното третиране е въведено с Директива 2009/47/ЕО. Видно от четвъртото съображение на посочената директива, свързаното с него разширяване на фактическия състав на данъчното стимулиране по точка 6 от приложение III към Директивата относно ДДС по отношение на цифрови книги, които се доставят на физически носител, служи за „изясняване и адаптиране към техническия прогрес на частта относно книгите в приложение III към директивата“. Директива 2009/47/ЕО обаче оставя непроменена по-специално правната уредба на член 98, параграф 2, втора алинея от Директивата относно ДДС, според която намалените ставки в никакъв случай не се прилагат за услуги, извършвани по електронен път. В това си качество предоставяните по електронен път цифрови книги следователно не могат да се облагат с намалена ставка⁵⁰.

64. Следователно „техническият прогрес“ не е взет изцяло предвид. Тъкмо „естественият“ начин за предоставяне на цифрови книги, по-конкретно доставката по електронен път, не следва да се ползва от намалена ставка. В крайна сметка причината за това е в правната уредба в член 98, параграф 2, втора алинея от Директивата относно ДДС, която изключва прилагането на намалена ставка за всички електронни услуги⁵¹, а не само за предоставяни по електронен път цифрови книги. Следователно целта на тази общовалидна за пазара на извършвани по електронен път услуги правна уредба е от решаващо значение за обосновката на разглежданата разлика в третирането.

65. Член 98, параграф 2, втора алинея от Директивата относно ДДС се основава на правната уредба в член 12, параграф 3, буква д), последно тире от Шеста директива⁵², която е въведена с Директива 2002/38/ЕО⁵³. Съображенията на Директива 2002/38/ЕО не съдържат указания относно замисъла, който тази разпоредба следва да осъществи.

48 — Решения от 16 декември 2008 г., Arcelor Atlantique et Lorraine и др. (C-127/07, EU:C:2008:728, т. 57) и от 22 май 2014 г., Glatzel (C-356/12, EU:C:2014:350, т. 52); специално относно общата селскостопанска политика наред с други решения вж. решения от 29 октомври 1980 г., Roquette Frères/Съвет (138/79, EU:C:1980:249, т. 25), от 5 октомври 1994 г., Германия/Съвет (C-280/93, EU:C:1994:367, т. 89 и 90) и от 30 юни 2016 г., Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498, т. 47); вж. също относно общите постулати на принципа на пропорционалност например решения от 12 ноември 1996 г., Обединено кралство/Съвет (C-84/94, EU:C:1996:431, т. 58), от 1 март 2016 г., National Iranian Oil Company/Съвет ((C-440/14 P, EU:C:2016:128, т. 77) и от 4 май 2016 г., Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, т. 49).

49 — Вж. в този смисъл решение от 16 декември 2008 г., Arcelor Atlantique et Lorraine и др. (C-127/07, EU:C:2008:728, т. 59); вж. относно намесата в основните права по-специално решение от 8 април 2014 г., Digital Rights Ирландия и др. (C-293/12 и C-594/12, EU:C:2014:238, т. 47).

50 — Вж. решения от 5 март 2015 г., Комисия/Франция (C-479/13, EU:C:2015:141, т. 17 и 40) и от 5 март 2015 г., Комисия/Люксембург (C-502/13, EU:C:2015:143, т. 26 и 47).

51 — Вж. по този въпрос неизчерпателния списък на услуги, предоставяни по електронен път, в приложение II към член 58, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС, както и допълнителното определение в член 7 и приложение I към Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 на Съвета от 15 март 2011 година за установяване на мерки за прилагане на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност (преработена версия) (ОВ L 77/1, стр. 1).

52 — Шеста Директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 г. относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, 1977 г., стр. 1), която съгласно член 411, параграф 1 и член 413 от Директивата за ДДС се прилага до 31 декември 2006 г.

53 — Вж. член 1, параграф 2 от Директива 2002/38/ЕО на Съвета от 7 май 2002 година относно временно изменение на Директива 77/388/ЕИО по отношение на режима на данъка върху добавената стойност за услугите по разпространение на радио и телевизия и някои извършвани по електронен път услуги (ОВ L 128, стр. 41).

66. В съответното предложение на Комисията обаче се посочва несигурността, на която доставчиците на електронните услуги могат да бъдат изложени във връзка с приложимата данъчна ставка⁵⁴. Това се дължи на обстоятелството, че за доставчици на електронни услуги, установени извън Съюза, с Директива 2002/38 е въведено задължението да облагат с данък предоставяните на техните потребители в Съюза услуги, в съответната държава членка, в която е установен потребителят⁵⁵. По този начин се цели предотвратяването на нарушения на конкуренцията⁵⁶, които биха могли да възникват в резултат на данъчната политика на трети държави. Вследствие на правната уредба електронните услуги подлежат на данъчно облагане със ставката на съответната държава членка, в която се намира потребителят.

67. Същевременно обаче установените извън Съюза данъчнозадължени лица би следвало да бъдат улеснени при изпълнението на новите им данъчни задължения в рамките на Съюза явно с цел спазването им да се направи по-вероятно⁵⁷. В същото време опростяването би трябвало да е от полза и за финансовите администрации на държавите членки и да подобри техните възможности за контрол⁵⁸. Това би следвало да се осъществи преди всичко посредством възможността данъчнозадължените лица да подават само в една държава членка електронни данъчни декларации за техните задължения в целия Съюз⁵⁹. Освен това предходната разпоредба на член 98, параграф 2, втора алинея от Директивата относно ДДС гарантира, че за електронни услуги, предоставени на потребители от дадена държава членка, винаги се прилага само стандартната ставка на съответната държава членка.

68. В замяна положението на установените в рамките на Съюза доставчици на електронни услуги беше различно. Всъщност за тях нищо не трябваше да се промени вследствие на Директива 2002/38. Те следваше да продължат да плащат данъци за предоставяните от тях електронни услуги в държавата членка по своето седалище, независимо от това къде е установен съответният потребител⁶⁰, и по тази причина техните услуги подлежах на данъчно облагане с най-много три различни ставки в тази държава членка.

69. В настоящото производство обаче Комисията по същество изтъква, че забраната за намалени ставки за електронни услуги е от значение също и за данъчнозадължените лица, упражняващи дейност в рамките на Съюза, доколкото предотвратява вредната данъчна конкуренция между държавите членки. Всъщност именно поради обстоятелството че единствено за тези данъчнозадължени лица само седалището им продължава да е от решаващо значение за данъчната тежест по отношение на електронни услуги, дадена държава членка е можела да направи опит да насърчи посочените доставчици на услуги да се установят на нейна територия посредством въвеждането на съответна намалена ставка. По-специално централният офис на електронна дистрибуторска мрежа може да се премести сравнително лесно.

54 — Предложение на Комисията от 7 юни 2000 г. за директива на Съвета за изменение на Директива 77/388/ЕИО по отношение на режима на данъка върху добавената стойност за някои извършвани по електронен път услуги (COM(2007) 380 окончателен), точки 3.1 и 5.2 относно член 1, параграф 2.

55 — Вж. член 9, параграф 2, буква е) от Шеста директива и настоящия член 58, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС.

56 — Вж. съображение 23 от Директивата за ДДС.

57 — Вж. предложението на Комисията (посочено в бележка под линия 54), точки 3.1 и 3.2.

58 — Вж. предложението на Комисията (посочено в бележка под линия 54), точка 5 в началото.

59 — Вж. петото съображение от Директива 2002/38 и настоящия член 358а и сл. от Директивата за ДДС.

60 — Това следваше от основното правило на член 9, параграф 1 от Шеста директива; вж. предложението на Комисията (посочено в бележка под линия 54), точка 2.

70. След 1 януари 2015 г. обаче това положение се промени основно. Съгласно приложимия член 58, параграф 1, буква в) от Директивата относно ДДС⁶¹ за данъчнозадължени лица, установени в рамките на Съюза, сега се прилага същата правна уредба, както за установените извън Съюза: електронните услуги винаги подлежат на данъчно облагане в държавата членка на съответния потребител. Оттогава всички доставчици могат да погасяват данъчните си задължения към всички държави членки посредством подаване на данъчна декларация в само една държава членка⁶².

71. Следователно в крайна сметка са налице две различни цели на член 98, параграф 2, втора алинея от Директивата относно ДДС и на предходните разпоредби, които освен това следва да се разграничават и по отношение на времето: забраната за намалени ставки за електронни услуги до 31 декември 2014 г. е служела, от една страна, за опростяването на данъчните задължения на данъчнозадължените лица, установени извън Съюза, и от друга страна, за предотвратяването на вредната данъчна конкуренция между държавите членки; от 1 януари 2015 г. забраната служи само за опростяване на данъчните задължения, но вече за целия пазар на електронни услуги.

ii) Подходящи мерки за постигане на преследваната цел

72. Законодателят на Съюза е трябвало също да преследва тези цели по подходящ начин. Във връзка с това трябва да се съпоставят последиците от разликата в третирането с предимствата, до които води преследваната цел. В това отношение трябва да се има предвид, че в областта на данъчното право законодателят на Съюза следва да направи сложни икономически и финансови преценки и за целта разполага със съответната свобода на преценка⁶³.

73. Що се отнася до целта за опростяването на данъчните задължения поради по-ограничен брой ставки по ДДС, които следва да се имат предвид, то трябва да се направи разграничение. Това се дължи на обстоятелството, че в това отношение забраната за намалени ставки за електронни услуги всъщност е от полза както за данъчнозадължените лица, така и за финансовите администрации на държавите членки⁶⁴.

74. При това положение съществуващото опростяване в полза на данъчнозадължените лица не е пропорционално на неблагоприятните последици, които възникват за тях вследствие на отказа цифрови книги, които се предоставят по електронен път, да бъдат облагани с намалената ставка. Всъщност за тяхната защита от още по-голям брой ставки се заплаща твърде високата цена, услугите им да се облагат с по-висока ставка и следователно да понесат неблагоприятни конкурентни последици. Разбира се, използването на всяко данъчно предимство усложнява прилагането на данъчното право по отношение на облагодетелстваните лица. Това затруднение обаче не може да се използва като картбланш за различно третиране на съпоставими фактически състави.

61 — Разпоредбата е изменена с член 5, параграф 1 от Директива 2008/8, считано от 1 януари 2015 г.

62 — Вж. член 358 до 369к от Директивата за ДДС.

63 — Вж. точка 61 по-горе.

64 — Вж. точка 67 по-горе.

75. С оглед улесняването на работата на финансовите администрации в държавите членки на пропорционалния характер на преследваната цел би могло да се противопостави едно старо становище на Съда, че практически затруднения не могат да обосноват налагането на явно несправедлива тежест — в случая по отношение на разпространението на предоставяните по електронен път цифрови книги⁶⁵. В рамките на забраната за дискриминация при основните свободи Съдът обаче в крайна сметка ясно признава, че финансовите администрации имат законен интерес от въвеждането на правила, които лесно да прилагат и контролират⁶⁶.

76. По тази причина установяването на специална система на данъчно облагане на всички електронни услуги по мястото на тяхното ползване по принцип зависи от преценката на законодателя на Съюза. Необходимостта от такава специална система на данъчно облагане следва от специалното положение на електронни услуги, които в сравнение с класическата търговия със стоки могат да бъдат доставяни трансгранично почти без усилие и освен това изискват минимално физическо присъствие, което затруднява намесата на националните данъчни служби.

77. Освен това Съдът вече е признал, че при сложни системи законодателят на Съюза може да прибегне към поетапен подход⁶⁷. В това отношение е разбираемо, ако на първо време законодателят на Съюза уреди по възможно опростен начин дадено ново данъчно производство. Това важи по-специално за период от време, през който доставчиците на електронни услуги предлагат голям брой нови продукти, чието класифициране по съществуващите категории намалени ставки може да бъде спорно.

78. Предпоставка за пропорционалния характер на такъв поетапен подход обаче е периодичното преразглеждане на нормативната уредба⁶⁸. До настоящия момент действията на компетентните органи на равнището на Съюза са в съответствие с това изискване. Още при въвеждането на съответните разпоредби Съветът е предвидил след определено време специалната система на данъчно облагане на електронни услуги да се подложи на проверка въз основа на опита по прилагането ѝ⁶⁹. Освен това неотдавна Комисията съобщи, че разглежда възможността за изготвяне на предложение за Директива за изменение на Директивата относно ДДС с цел равното третиране на цифрови книги, които се разпространяват по електронен път⁷⁰.

79. Доколкото до 31 декември 2014 г. целта за опростяването на системата на данъчно облагане е засягала само установените извън Съюза данъчнозадължени лица, изложените по-горе съображения действително имат сравнително по-ограничено значение. За посочения период от време обаче, това обстоятелство се компенсира все пак от законовата цел да се предотврати вредната данъчна конкуренция между държавите членки⁷¹.

80. В замяна не са налице обстоятелства, които да наклонят везните в другата посока.

65 — Решение от 25 октомври 1978 г., Royal Scholten-Honig и Tunnel Refineries (103/77 и 145/77, EU:C:1978:186, т. 81 и 82/83).

66 — Решение от 24 февруари 2015 г., Sopora (C-512/13, EU:C:2015:108, т. 33).

67 — Решения от 16 декември 2008 г., Arcelor Atlantique et Lorraine и др. (C-127/07, EU:C:2008:728, т. 57) и от 17 октомври 2013 г., Schaible (C-101/12, EU:C:2013:661, т. 91).

68 — Вж. в този смисъл решение от 16 декември 2008 г., Arcelor Atlantique et Lorraine и др. (C-127/07, EU:C:2008:728, т. 62).

69 — Вж. членове 4 и 5 от Директива 2002/38, както и член 6 от Директива 2008/8.

70 — Вж. съобщение на Комисията до Европейския парламент, Съвета и Европейския икономически и социален комитет от 7 април 2016 г. относно план за действие във връзка с ДДС (COM(2016) 148 final), т. 5.

71 — Вж. точка 69 по-горе.

81. Така например е възможно да бъдат ограничени нарушенията на конкуренцията между доставчиците на цифрови книги, които се доставят на физически носител, и на такива, които се доставят по електронен път. Всъщност Република Полша основателно е отбелязала в съдебното заседание, че разходите при разпространение по електронен път са много по-ограничени от тези при традиционното разпространение на стоки. Следователно предоставяните по електронен път цифрови книги по правило могат да бъдат предлагани на по-ниска цена от книгите на физически носител дори когато подлежат на облагане с по-висока ставка на ДДС.

82. В този контекст няма данни за съществени пречки за достъпа до книги, който е защитен от основните свободи, или — както основателно обръща внимание Rzecznik Praw Obywatelskich — на достъпа до книги на хора с увреждания⁷².

83. Следователно целите, които законодателят на Съюза поставя с член 98, параграф 2, втора алинея от Директивата относно ДДС, също са преследвани по подходящ начин.

в) Междинно заключение

84. Следователно различното третиране на цифрови книги според тяхната форма на предоставяне, което следва от точка 6 от приложение III във връзка с член 98, параграф 2 от Директивата относно ДДС във връзка с намалената ставка, е обосновано и съответно не нарушава принципа на равно третиране.

2. Изключването на цифрови вестници и периодични издания на физически носител

85. На второ място, следва да се провери дали обстоятелството, че точка 6 от приложение III във връзка с член 98, параграф 2 от Директивата относно ДДС не дава възможност за облагане с намалена ставка на цифрови вестници и периодични издания на физически носител, е съвместимо с принципа на равно третиране. В това отношение следва да се разгледат две отделни разлики в третирането.

а) Съпоставка с цифрови книги

86. От една страна, по този начин цифрови вестници и периодични издания се третират по различен начин от електронни книги, тъй като последните могат да бъдат облагани с намалена ставка, когато се доставят на физически носител.

87. За да е налице възникнало вследствие на това обстоятелство нарушение на принципа на равно третиране, преди всичко би трябвало при вестниците и периодичните издания, от една страна, и при книгите, от друга страна, положенията да са сходни⁷³.

88. Случаят обаче не е такъв. Положенията не са сходни нито от гледна точка на целта в областта, за която се отнася уредбата, нито с оглед целта на разглежданата правна уредба⁷⁴.

72 — Вж. в това отношение член 26 от Хартата на основните права.

73 — Вж. относно това условие точка 37 по-горе.

74 — Вж. относно това условие точка 39 по-горе.

89. На първо място, вестници и периодични издания по принцип не се конкурират с книги. Различните форми на публикации отговарят на различни потребности на даден потребител, тъй като по правило те се различават по дължина на текста, характер на информацията, художествена стойност и дълготрайност на значението. По тази причина те не са сходни с оглед на целта на общата система на ДДС да предотвратява нарушения на конкуренцията⁷⁵.

90. На второ място, с оглед целта на разглежданата правна уредба също не е налице сходство между вестници и периодични издания, от една страна, и на книги, от друга страна. Образователната цел, която преследва точка 6 от приложение III към Директивата относно ДДС⁷⁶, по правило ясно се различава при тези различни форми на публикация. Докато вестниците и периодичните издания имат по-скоро актуално практическа насоченост, при книгите често става въпрос за предаване на познания от значение в дългосрочен аспект или за творческа изява. Следователно в рамките на областта на образованието целта при данъчните стимули по отношение на книгите, от една страна, и на вестници и периодични издания, от друга страна, е съвсем различна.

91. Ето защо различното третиране на цифрови вестници и периодични издания на физически носител спрямо цифрови книги на физически носител не нарушава принципа на равно третиране.

б) Съпоставка с вестници и периодични издания на хартиен носител

92. От друга страна, обаче цифрови вестници и периодични издания на физически носител се третират различно и от вестници и периодични издания, издавани на хартиен носител.

93. Въпреки че тук заключението не е така очевидно, както в разгледания по-горе случай, според мен вестници и периодични издания на хартиен носител и цифрови вестници и периодични издания на физически носител също не са обективно сходни.

94. Действително, с оглед целта за данъчно стимулиране по точка 6 от приложение III към Директивата относно ДДС може принципно да се приеме, че е налице сходство между цифрови и печатни вестници и периодични издания, доколкото би следвало да се взема предвид само съдържанието⁷⁷.

95. Това обаче не се отнася за целта в областта, за която се отнася уредбата, а именно предотвратяването на нарушения на конкуренцията⁷⁸. Това се дължи на обстоятелството, че в решение К Съдът вече е установил, че не е задължително да съществува конкуренция между техните цифрови версии на физически носител и версиите им на хартиен носител. Напротив, съществуването на такава конкуренция зависи от много обстоятелства, които могат не само да се различават според държавата членка, но и да се променят с течение на времето⁷⁹. При едно толкова неясно фактическо положение обаче не Съдът, а единствено законодателят на Съюза в рамките на правото си на законодателна преценка е компетентен да направи комплексна оценка на състоянието на конкуренцията в целия Съюз⁸⁰.

75 — Вж. точки 40 и 42 по-горе.

76 — Вж. точки 55 и 56 по-горе.

77 — Вж. точки 56 и 57 по-горе.

78 — Вж. точка 40 по-горе.

79 — Решение от 11 септември 2014 г., К (C-219/13, EU:C:2014:2207, т. 24—32).

80 — Вж. точка 61 по-горе.

96. Следователно принципът на равно третиране не е нарушен и поради обстоятелството че съгласно точка 6 от приложение III във връзка с член 98, параграф 2 от Директивата относно ДДС цифрови вестници и периодични издания на физически носител не могат да се облагат с намалена ставка, за разлика от издаваните на хартиен носител.

3. Различното третиране на публикации, предоставяни по електронен път, спрямо печатни публикации

97. Накрая трябва да се разгледа и въпросът дали произтичащото от точка 6 от приложение III във връзка с член 98, параграф 2 от Директивата относно ДДС различно третиране на всички цифрови публикации, които се предоставят по електронен път, спрямо печатни публикации би могло да е в нарушение на принципа на равно третиране.

98. Поради направените по-горе констатации настоящият случай обаче не е такъв.

99. В крайна сметка в това отношение няма значение дали цифровите и печатните публикации по принцип не са достатъчно сходни по смисъла на съдебната практика. С оглед целта на разглежданата тук правна уредба това се потвърждава и от обстоятелството, че между цифрови публикации, които се предоставят по електронен път, и печатни публикации има съществена разлика с оглед *необходимостта* от предоставянето на данъчни стимули, която е резултат от твърде различните разходи за разпространение⁸¹. Освен това би следвало да се вземе под внимание и правото на преценка на законодателя на Съюза при разглеждането на състоянието на конкуренция⁸².

100. Понастоящем различното третиране на предоставяни по електронен път цифрови публикации и на печатни публикации би било обосновано, дори ако се приеме, че те са сходни. Както бе посочено, това следва по-специално от легитимната законодателна цел да се предвиди специална система на данъчно облагане на електронните услуги⁸³. От тази гледна точка различното третиране на предоставяни по електронен път публикации спрямо печатни публикации е подходящо в още по-голяма степен, тъй като в това отношение състоянието на конкуренция е изразено още по-слабо, отколкото в случая с идентични цифрови публикации⁸⁴.

101. Следователно не е налице нарушение на принципа на равно третиране и поради обстоятелството че точка 6 от приложение III във връзка с член 98, параграф 2 от Директивата относно ДДС изключва от приложното поле на намалената ставка предоставяните по електронен път публикации, за разлика от печатните публикации.

V – Заключение

102. По изложените съображения предлагам на Съда да постанови следното решение:

„При разглеждането на преюдициалните въпроси не се установяват обстоятелства, които да засягат валидността на точка 6 от приложение III към Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, в редакцията след направените с Директива 2009/47/ЕО изменения“.

81 — Вж. точка 81 по-горе.

82 — Вж. точка 95 по-горе.

83 — Вж. по-горе, точка 66 и сл.

84 — Вж. точка 81 по-горе.