Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (голям състав)

7 март 2017 година*

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Точка 6 от приложение III — Валидност — Производство — Изменение на предложение за директива на Съвета, след като Парламентът вече е дал становище — Непровеждане на нова консултация с Парламента — Член 98, параграф 2 — Валидност — Изключване на прилагането на намалена ставка на ДДС по отношение на доставката на електронни книги по електронен път — Принцип на равно третиране — Сходство между две положения — Доставка на електронни книги по електронен път и на всички видове физически носители“

По дело C-390/15

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Trybunał Konstytucyjny (Конституционен съд, Полша) с акт от 7 юли 2015 г., постъпил в Съда на 20 юли 2015 г., в рамките на производство, образувано по искане на

Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO)

в присъствието на:

Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej,

Prokurator Generalny,

СЪДЪТ (голям състав),

състоящ се от: K. Lenaerts, председател, A. Tizzano, заместник-председател, R. Silva de Lapuerta и L. Bay Larsen, председатели на състави, J. Malenovský (докладчик), J.-C. Bonichot, Ал. Арабаджиев, C. Toader, M. Safjan, E. Jarašiūnas, C. G. Fernlund, C. Vajda и S. Rodin, съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: M. Aleksejev, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 14 юни 2016 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO),), от A. Bodnar, Rzecznik Praw Obywatelskich, както и от M. Wróblewski и A. Grzelak, в качеството на представители,

* Език на производството: полски

— за Prokurator Generalny, от R. Hernand, в качеството на представител,

— за полското правителство, от B. Majczyna, A. Miłkowska и K. Maćkowska, в качеството на представители,

— за гръцкото правителство, от K. Georgiadis и S. Papaïoannou, в качеството на представители,

— за Съвета на Европейския съюз, от E. Moro, E. Chatziioakeimidou и K. Pleśniak, в качеството на представители,

— за Европейската комисия, от L. Lozano Palacios и M. Owsiany-Hornung, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 8 септември 2016 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до валидността на член 98, параграф 2 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7), изменена с Директива 2009/47/ЕО на Съвета от 5 май 2009 г. (ОВ L 116, 2009 г., стр. 18) (наричана по-нататък „изменената Директива 2006/112“), както и на точка 6 от приложение III към тази директива.

2 Запитването е отправено, след като Rzecznik Praw Obywatelskich (полският омбудсман) е поискал да се обявят за противоречащи на полската конституция националните разпоредби, които изключват прилагането на намалена ставка на данъка върху добавената стойност (ДДС) върху доставката по електронен път на електронни книги и други електронни публикации.

Правна уредба

Правото на Съюза

– Шеста директива

3 Член 12, параграф 3, буква а) от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година 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, наричана по-нататък „Шеста директива“), изменена с Директива 2001/4/ЕО на Съвета от 19 януари 2001 г. (ОВ L 22, 2001 г., стр. 17), предвижда:

„Основната ставка на ДДС се определя от всяка държава членка като процент от облагаемата основа и е еднаква за доставката на стоки и доставката на услуги. От 1 януари 2001 г. до 31 декември 2005 г. ставката не може да бъде по-ниска от 15 %.

[…]

Държавите членки могат също да прилагат една или две намалени ставки. Намалените ставки се определят като процент от облагаемата основа, който не може да бъде по-нисък от 5 %, и се прилагат само за доставката на категориите стоки и услуги, посочени в приложение 3“. [неофициален превод]

4 Според член 1 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, 2002 г., стр. 41):

„Директива 77/388/ЕИО се изменя временно, както следва:

1) В член 9:
   а) в параграф 2, буква д) точката накрая се заменя със запетайка и се добавят следните тирета:

      — „[…]

      — услуги, извършвани по електронен път, по-специално посочените в приложение Л“;

   […]

2) В член 12, параграф 3, буква а) се добавя следната четвърта алинея:

   — „Алинея трета не се прилага за услугите, посочени в член 9, параграф 2, буква д), последно тире“.

5 Шеста директива е отменена и заменена с Директива 2006/112, която влиза в сила на 1 януари 2007 г.

– *Директива 2006/112*

6 Член 14, параграф 1 от изменената Директива 2006/112 гласи:

„Доставка на стоки“ означава прехвърлянето на правото за разпореждане с материална вещ като собственик“.

7 В член 24, параграф 1 от тази директива се посочва:

„Доставка на услуги“ означава всяка сделка, която не представлява доставка на стоки“.

8 Съгласно член 25 от посочената директива:

„Доставката на услуги, наред с другото, може да включва една от следните сделки:

а) прехвърляне на права върху нематериална вещ, независимо дали при това се оформя документ за собственост;

[…]“.

9 Член 96 от изменената Директива 2006/112 предвижда:

„Държавите членки прилагат стандартна ставка на ДДС, която се определя от всяка държава членка като процент от данъчната основа и която е една и съща за доставката на стоки и за доставката на услуги“.

10 Член 98, параграфи 1 и 2 от тази директива гласят:

„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“.

11 Точка 6 от приложение III към Директива 2006/112 в редакцията преди влизане в сила на Директива 2009/47 включва:

„[Д]оставката, 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“.

12 На 7 юли 2008 г. Европейската комисия представя Предложение 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, наричано по-нататък „предложението за директива“), което предвижда точка 6 от приложение III към Директива 2006/112 в редакцията преди влизане в сила на Директива 2009/47 да бъде заменена със следния текст:

„[Д]оставката, 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“.

13 Със законодателна резолюция от 19 февруари 2009 г. Европейският парламент приема, след като го е изменил, предложението за директива. Нито от едно от измененията, приети от Парламента, не засяга текста, предложен от Комисията, за да замести точка 6 от приложение III към Директива 2006/112 в редакцията преди влизането в сила на Директива 2009/47.

14 На 5 май 2009 г. Съветът одобрява окончателния текст на Директива 2009/47. Точка 6 от приложение III към изменената Директива 2006/112 вече гласи следното:

„[Д]оставката, 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“.

Полското право

15 Според член 146 и член 41, параграфи 2 и 2a от ustawa o podatku od towarów i usług (Закон за облагане на стоките и услугите) от 11 март 2004 г. в редакцията, която е приложима към фактите, разглеждани в главното производство (Dz. U. от 2011 г., бр. 177, позиция 1054, наричан по-нататък „Законът за ДДС“) във връзка с позиции 72—75 от приложение 3 към този закон, както и с позиции 32—35 от приложение 10 към посочения закон, доставките на печатни или издадени на физически носители публикации са облагат с ДДС при намалена ставка. Предоставянето на публикации по електронен път обаче не се ползва от намалена ставка на ДДС.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

16 На 6 декември 2013 г. омбудсманът отправя до Trybunał Konstytucyjny (Конституционен съд на Полша) искане за обявяване запротиворечащи на полската конституция, от една страна, на позиции 72—75 от приложение 3 от Закона за ДДС във връзка с член 41, параграф 2 от този закон и от друга страна, на позиции 32—35 от приложение 10 към посочения закон във връзка с член 41, параграф 2a от същия, тъй като предвиждат прилагане на намалена ставка на ДДС само по отношение на публикациите, предоставяни на физически носител, но не и на тези, предоставяни по електронен път.

17 В главното производство Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej (маршалът на сейма на Република Полша) и Prokurator Generalny (генералният прокурор на Полша) подчертават, че разглежданите разпоредби от полския закон са приети с цел транспониране във вътрешното право на член 98, параграф 2 от изменената Директива 2006/112 и на точка 6 от приложение III към тази директива и поради това полският законодател не е можел да се отклони от тях, тъй като в противен случай би нарушил задълженията си, произтичащи от правото на Съюза. Това виждане се споделя от членовете на полското правителство, приканени от запитващата юрисдикция да изразят становище по делото.

18 Запитващата юрисдикция обаче счита, че съществуват основания за съмнение относно валидността на тези две разпоредби от изменената Директива 2006/112.

19 На първо място, тази юрисдикция отбелязва, че е възможно Директива 2009/47, от която идва точка 6 от приложение III към Директива 2006/112, да е опорочена поради процедурно нарушение, доколкото текстът ѝ се различава от този на предложението за директива, представено на Парламента.

20 На второ място, посочената юрисдикция счита, че член 98, параграф 2 от изменената Директива 2006/112 във връзка с точка 6 от приложение III към тази директива може би противоречи на принципа на данъчен неутралитет. Всъщност, въпреки че електронните книги, които се предоставят на физически носител, и тези, които се предоставят по електронен път, имат сходни свойства и задоволяват едни и същи нужди на потребителите, посоченият член 98, параграф 2 допуска прилагане на намалена ставка на ДДС само за доставката на електронни книги на физически носител.

21 Ето защо Trybunał Konstytucyjny (Конституционен съд) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Невалидна ли е точка 6 от приложение III към изменената Директива 2006/112, тъй като в хода на законодателната процедура не е било спазено същественото процедурно изискване за консултиране с Европейския парламент?

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?“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

22 С първия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали точка 6 от приложение III към изменената Директива 2006/112 е невалидна поради допуснато в хода на законодателната процедура по приемането ѝ съществено процедурно нарушение. Всъщност запитващата юрисдикция се пита дали, след като текстът на точка 6 от приложение III към изменената Директива 2006/112 е различен от текста в предложението за директива, въз основа на който е извършена консултацията с Парламента, последният не е трябвало да бъде консултиран отново.

23 В случая следва да се отбележи, че според член 93 ДЕС, понастоящем член 113 ДФЕС, който предвижда специална законодателна процедура, Парламентът е трябвало да бъде консултиран преди приемането на Директива 2009/47 и следователно преди замяната с тази директива на точка 6 от приложение III към Директива 2006/112.

24 Всъщност надлежното консултиране с Парламентав случаите, предвидени в ДЕС, понастоящем ДФЕС, е съществено изискване, чието неспазване води до нищожност на съответния акт (решение от 10 май 1995 г., Парламент/Съвет, C-417/93, EU:C:1995:127, т. 9).

25 Реалното участие наПарламента в законодателния процес при спазване на предвидените в Договора процедури всъщност е съществен елемент от целеното с Договора институционално равновесие, доколкото компетентността на Парламента е израз на основния демократичен принцип, че народите участват в упражняването на властта чрез представително събрание (вж. в този смисъл решения от 5 юли 1995 г., Парламент/Съвет, C-21/94, EU:C:1995:220, т. 17 и от 10 юни 1997 г., Парламент/Съвет, C-392/95, EU:C:1997:289, т. 14).

26 Задължението за консултиране с Парламента в хода на законодателната процедура в предвидените в Договора случаи предполага той да бъде консултиран отново, когато окончателно приетият текст като цяло се различава по самата си същност от този, по който вече е извършена консултация с Парламента, освен ако измененията по същество съответстват на желание, изразено от самия Парламент (вж. в този смисъл решение от 5 октомври 1994 г., Германия/Съвет, C-280/93, EU:C:1994:367, т. 38 и цитираната съдебна практика).

27 При това положение следва да се прецени дали точка 6 от приложение III към изменената Директива 2006/112 се различава по самата си същност от текста в предложението за директива, въз основа на който е извършена консултацията с Парламента.

28 В това отношение следва да се отбележи, че предложението за директива е предвиждало в точка 6 от приложение III към Директива 2006/112 сред доставките на стоки и услуги, за които могат да се прилагат намалени ставки на ДДС, занапред да фигурират „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“.

29 В точка 6 от приложение III към изменената Директива 2006/112 обаче са посочени: „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“.

30 Така при съпоставяне на съответните текстове на предложението за директива и на точка 6 от приложение III към изменената Директива 2006/112 се установява, че тази точка се различава от посоченото предложение по това, че не споменава като видове физически носители, при които може да се приложи намалена ставка на ДДС, изброените в посоченото предложение „аудио книги, дискове от тип CD [и] дискове от тип CD-ROM“ и по това, че за разлика от посоченото предложение не посочва изрично книгите, „ко[и]то възпроизвежда[т] предимно същото информационно съдържание като печатните книги“, а посочва доставката на книги „на всички видове физически носители“.

31 Въпреки това от тези разлики не може да се заключи, че точка 6 от приложение III към изменената Директива 2006/112 се различавапо самата си същност от текста в предложението за директива.

32 Всъщност, като се има предвид, че в предложението е посочено, че то се отнася и до книгите, доставяни на „друг материален носител“, подобен на аудио книгите, дисковете от тип CD и дисковете от тип CD-ROM, изброяването в предложението трябва да се счита не за ограничително, а за направено с цел да се покаже, че се имат предвид всички възможни физически носители, в какъвто смисъл е в крайна сметка разрешението, възприето от Съвета в точка 6 от приложение III към изменената Директива 2006/112.

33 Вярно е, че точка 6 от приложение III към изменената Директива 2006/112 не уточнява изрично, че за да се прилага намалената ставка на ДДС, съответните физически носители трябва да възпроизвеждат предимно същото съдържание като това на печатните книги. При положение обаче че в този текст е посочено, че се отнася само до „книгите“, дума, която в общоупотребимия смисъл обозначава печатно произведение, за да попадат в приложното поле на посочената разпоредба, съответните носители трябва да възпроизвеждат предимно същото съдържание като това на печатните книги.

34 Ето защо следва да се констатира, както Съдът в точка 53 от решение от 5 март 2015 г., Комисия/Люксембург (C-502/13, EU:C:2015:143), че текстът на точка 6 от приложение III към Директива 2006/112 е просто редакционно опростяване на текста от предложението за директива, чиято същност е запазена изцяло.

35 При тези обстоятелства Съветът не е бил длъжен да се консултира отново с Парламента.

36 От изложеното по-горе следва, че точка 6 от приложение III към изменената Директива 2006/112 не е невалидна поради допуснато в хода на законодателната процедура по приемането ѝ съществено процедурно нарушение.

По втория въпрос

37 С втория си въпрос запитващата юрисдикция иска да установи дали член 98, параграф 2 от изменената Директива 2006/112 във връзка с точка 6 от приложение III към тази директива е невалиден, тъй като нарушава принципа на данъчен неутралитет, като изключва прилагането на намалените ставки на ДДС за доставката на електронни книги и на други електронни публикации.

Предварителни бележки

38 На първо място, следва да се отбележи, че макар във въпроса си запитващата юрисдикция да посочва принципа на данъчен неутралитет, от акта за преюдициално запитване следва, че тази юрисдикция по същество повдига въпроса за валидността на член 98, параграф 2 от изменената Директива 2006/112 във връзка с точка 6 от приложение III към тази директива от гледна точка на принципа на равно третиране, закрепен в член 20 от Хартата на основните права на Европейския съюз (наричана по-нататък „Хартата“).

39 На второ място, макар при формулирането на въпроса си запитващата юрисдикция да посочва не само електронните книги, но и „други електронни публикации“, пак от акта за преюдициално запитване следва, че съмненията, изразени от тази юрисдикция, се отнасят единствено до това дали изменената Директива 2006/112 евентуално третира различнодоставката на електронни книги в зависимост от това дали се предоставят на физически носител, или по електронен път.

40 При тези обстоятелства следва да се приеме, че запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали член 98, параграф 2 от изменената Директива 2006/112 във връзка с точка 6 от приложение III към тази директива е невалиден, поради това че като изключва всякаква възможност държавите членки да прилагат намалена ставка на ДДС по отношение на доставката на електронни книги по електронен път, той нарушава принципа на равно третиране, закрепен в член 20 от Хартата.

Съображения на Съда

41 Още в началото следва да се припомни, че според постоянната практика на Съда принципът на равно третиране изисква да не се третират по различен начин сходни положения и да не се третират еднакво различни положения, освен ако такова третиране не е обективно обосновано (решения от 12 ноември 2014 г., Guardian Industries и Guardian Europe/Комисия, C-580/12 P, EU:C:2014:2363, т. 51 и от 4 май 2016 г., Pillbox 38, C-477/14, EU:C:2016:324, т. 35).

– По различното третиране на сходни положения

42 Според постоянната практика на Съда аспектите, по които се различават отделните положения, както и евентуалното сходство между тях трябва да се определят и преценяват в светлината на предмета и целта на разглежданите разпоредби, като, разбира се, при това трябва да се вземат предвид принципите и целите в съответната област (вж. в този смисъл решение от 16 декември 2008 г., Arcelor Atlantique et Lorraine и др., C-127/07, EU:C:2008:728, т. 26 и цитираната съдебна практика).

43 В случая изтъкнатото от запитващата юрисдикция различно третиране произтича от това, че държавите членки нямат възможност да предвидят прилагането на намалена ставка на ДДС за доставката на електронни книги по електронен път, въпреки че прилагането на такава ставка е разрешено за доставката на електронни книги на всички видове физически носители. Следователно аспектите, в които тези две положения се различават, както и евентуалното

сходство между тях трябва да се определят и преценят в светлината на целите, които законодателят се е стремил да постигне, като е позволил на държавите членки да прилагат намалена ставка на ДДС по отношение на доставката на електронни книги на всички видове физически носители.

44 В това отношение следва да се отбележи, че възможността държавите членки да прилагат намалена ставка на ДДС по отношение на доставката на печатни книги, е предвидена за първи път с 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, 1992 г., стр. 1), член 1 от която добавя в Шеста директива приложение З, което съдържа списък на доставките на стоки и услуги, за които може да се прилагат намалени ставки на ДДС, и чиято точка 6 е възпроизведена в точка 6 от приложение III към Директива 2006/112 в редакцията преди влизането в сила на Директива 2009/47. С последната директива тази възможност е разширена по отношение на доставката на книги на „всички видове физически носители“.

45 Както отбелязва генералният адвокат в точка 56 от заключението си, целта, която обосновава прилагането на намалена ставка на ДДС по отношение на доставката на книги, е да се насърчи четенето, независимо дали на художествена литература, на специализирани произведения, на вестници, или на периодични издания.

46 Така трябва да се приеме, че изменената Директива 2006/112 преследва такава цел, като разрешава на държавите членки да прилагат намалена ставка на ДДС по отношение на доставката на книги на всички видове физически носители.

47 Този извод впрочем се потвърждава от това, че точка 6 от приложение III към изменената Директива 2006/112 изключва възможността за прилагане на намалена ставка на ДДС по отношение на „материали, които са изцяло или основно предназначени за реклама“. Всъщност характерно затези материали е, че по никакъв начин не преследват целта, посочена в точка 45 от настоящото решение.

48 За да може обаче тази цел да се постигне, е важно гражданите на Европейския съюз да имат реално достъп до съдържанието на книгите, като в това отношение начинът на доставянето им няма определяща роля.

49 Ето защо следва да се констатира, че с оглед на целта, преследвана с член 98, параграф 2 от изменената Директива 2006/112 във връзка с точка 6 от приложение III към тази директива, доставката на електронни книги на всички видове физически носители, от една страна, и доставката на електронни книги по електронен път, от друга страна, представляват сходни положения.

50 Този извод не се опровергава от това, че в съответствие с член 14, параграф 1 от изменената Директива 2006/112 доставката на електронна книга на физически носител по принцип представлява доставка на стока, докато в съответствие с член 24, параграф 1 и член 25 от тази директива доставката на електронна книга по електронен път представлява доставка на услуга. Всъщност, тъй като целта на правилата за ДДС по принцип е потреблението на стоки и на това на услуги да се облагат по един и същи начин, тази различна квалификация не се оказва определяща от гледна точка на припомнената в точка 45 от настоящото решение цел, преследвана с член 98, параграф 2 от посочената директива във връзка с точка 6 от приложение III към същата.

51 Следователно, доколкото член 98, параграф 2 от изменената Директива 2006/112 във връзка с точка 6 от приложение III към тази директива изключва прилагането на намалена ставка на ДДС по отношение на доставката на електронни книги по електронен път, въпреки че

прилагането на такава ставка е разрешено за доставката на електронни книги на всички видове физически носители, следва да се приеме, че тези разпоредби установяват различно третиране по отношение на две положения, които са сходни от гледна точка на целта, преследвана от законодателя на Съюза.

– *По обосноваността*

52 Принципът на равно третиране не е нарушен, ако при констатирана разлика в третирането на сходни положения тази разлика е надлежно обоснована (вж. в този смисъл решение от 16 декември 2008 г., Arcelor Atlantique et Lorraine и др., C-127/07, EU:C:2008:728, т. 46).

53 Според постоянната съдебна практика разликата в третирането е надлежно обоснована, когато има отношение към законно допустима цел, преследвана с мярката, от която произтича разликата в третирането, и е пропорционална на тази цел (вж. в този смисъл решения 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).

54 Разбира се, в този контекст при приемането на данъчна мярка законодателят на Съюза трябва да направи политически, икономически и социален избор и да степенува противоречиви интереси или да извърши сложни преценки. Ето защо във връзка с това следва да му се признае широко право на преценка, така че съдебният контрол за спазването на условията, посочени в предходната точка от настоящото решение, трябва да се свежда до проверка за наличие на явна грешка (вж. в този смисъл решения от 10 декември 2002 г., British American Tobacco (Investments) и Imperial Tobacco, C-491/01, EU:C:2002:741, т. 123, както и от 17 октомври 2013 г., Billerud Karlsborg и Billerud Skärblacka, C-203/12, EU:C:2013:664, т. 35).

55 В случая следва да се припомни, че констатираната в точка 51 от настоящото решение разлика в третирането произтича от член 98, параграф 2 от изменената Директива 2006/112 във връзка с точка 6 от приложение III към тази директива, който изключва прилагането на намалена ставка на ДДС по отношение на доставката на всички електронни услуги и следователно по отношение на доставката на електронни книги по електронен път, за разлика от доставката на книги, евентуално електронни, на всички други физически носители.

56 В това отношение, видно от подготвителните документи по приемането на Директива 2002/38, предложените от Комисията изменения са били, що се отнася до облагането на предоставяните по електронен път услуги, първият етап от прилагането на нова политика в областта на ДДС, насочена към опростяване и засилване на ефективността на режима на ДДС, така че да се насърчат законните сделки на вътрешния пазар. Всъщност от тези подготвителни документи следва, че електронната търговия представлява важен потенциал за създаване на благосъстояние и за разкриване на работни места в Съюза и че установяването на ясна и точна правна рамка е съществено условие за създаването на климат на доверие, насърчаващ предприятията да инвестират и да търгуват.

57 Както обясняват Съветът и Комисията в отговорите си на поставен от Съда писмен въпрос и в съдебното заседание, изключването с член 98, параграф 2 от изменената Директива 2006/112 на възможността за прилагане на намалена ставка на ДДС по отношение на доставката на електронни книги по електронен път е част от особен режим на ДДС за електронната търговия. Всъщност от обясненията на тези институции следва, че е счетено за необходимо за тези услуги да бъдат предвидени ясни, прости и еднообразни правила, така че ставката на ДДС, приложима към услугите, предоставяни по електронен път, да може да бъде определена със сигурност и така да се улесни плащането на този данък от данъчнозадължените лица и събирането му от националните данъчни администрации.

58 Законовата допустимост на подобна цел не може да се поставя под съмнение.

59 Всъщност принципът на правна сигурност, който е в основата на посочената цел, изисква правната уредба да позволява на заинтересованите лица да се запознаят по недвусмислен начин с обхвата на своите права и задължения, за да са в състояние да действат при пълното им познаване (вж. в този смисъл решение от 15 юли 2010 г., Комисия/Обединено кралство, C-582/08, EU:C:2010:429, т. 49 и цитираната съдебна практика).

60 Освен това Съдът вече е признал за законна целта на законодателя да установи общи правила, които могат лесно да се прилагат от стопанските субекти и лесно да се контролират от компетентните национални органи (вж. в този смисъл решение от 24 февруари 2015 г., Sopora, C-512/13, EU:C:2015:108, т. 33).

61 Що се отнася до това дали мярката по член 98, параграф 2 от изменената Директива 2006/112 във връзка с точка 6 от приложение III към тази директива е годна да постигнепреследваната цел, уточнена в точки 56 и 57 от настоящото решение, не се установява при извършване на преценката законодателят на Съюза да е надвишил свободатана преценка, с която разполага.

62 Всъщност, като изключва прилагането на намалена ставка на ДДС по отношение на услугите, предоставяни по електронен път, законодателят на Съюза спестява на данъчнозадължените лица и на националните данъчни администрации необходимостта да преценяват за всеки вид предоставяни електронни услуги дали попада в някоя от категориите услуги, които могат да се ползват от такава ставка съгласно приложение III към изменената Директива 2006/112.

63 Така следва да се приеме, че разглежданата мярка е годна да постигне целта ставката на ДДС, приложима към услугите, предоставяни по електронен път, да може да се установява със сигурност и така да се улесни плащането на този данък от данъчнозадължените лица и събирането му от националните данъчни администрации.

64 Що се отнася до свързаното с условието за пропорционалност изискване да се избере мярката, която налага най-малко ограничения в сравнение с другите възможни подходящи мерки, и причинените неудобства да не са прекомерни спрямо преследваните цели, следва да се отбележи, че законодателят на Съюза е могъл евентуално да отдели доставката на електронни книги по електронен път от всички електронни услуги и след това да позволи прилагането на намалена ставка на ДДС по отношение на тези книги.

65 Такова разрешение обаче би могло да се окаже в противоречие с преследваната от законодателя на Съюза цел, свързана с необходимостта от премахване на правната несигурност, породена от постоянното развитие на електронните услуги като цяло, която необходимост е причината законодателят на Съюза да изключи всички тези услуги от списъка на доставките, които могат да се ползват от намалена ставка на ДДС съгласно приложение III към изменената Директива 2006/112.

66 В това отношение да се приеме, че държавите членки имат възможност да прилагат намалена ставка на ДДС по отношение на доставката на електронни книги по електронен път, както това е позволено за доставката на такива книги на всички други физически носители, би засегнало цялостната съгласуваност на мярката, която законодателят на Съюза е пожелал да въведе и която се състои в изключване на възможността за прилагане на намалена ставка на ДДС по отношение на всички електронни услуги.

67 Що се отнася до евентуалното разширяване на възможността за прилагане на намалена ставка на ДДС по отношение на всички електронни услуги, следва да се отбележи, че приемането на такава мярка би установило като правило неравно третиране на неелектронните услуги, които по принцип не се ползват от намалена ставка на ДДС, и на електронните услуги.

68 Ето защо законодателят на Съюза е имал право да приеме, в рамките на свободата на преценка, с която разполага, че нито една от двете мерки, които са теоретично възможни, не е подходяща за постигане на различните преследвани от него цели.

69 Следва да се добави, че от членове 4 и 5 от Директива 2002/38, както и от член 6 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, 2008 г., стр. 11) следва, че Съветът е предвидил да преразгледа специфичната система на облагане на услугите, предоставяни по електронен път, за да отчете натрупания опит. Освен това в Съобщение до Европейския парламент, Съвета и Европейския икономически и социален комитет относно план за действие във връзка с ДДС (COM(2016) 148 окончателен) Комисията заявява, че възнамерява да разгледа изготвянето на проект за изменение на изменената Директива 2006/112.

70 При тези обстоятелства различното третиране на доставката на електронни книги по електронен път и на доставката на книги на всички други физически носители, произтичащо от член 98, параграф 2 от изменената Директива 2006/112 във връзка с точка 6 от приложение III към тази директива, трябва да се счита за надлежно обосновано.

71 При това положение следва да се констатира, че член 98, параграф 2 от изменената Директива 2006/112 във връзка с точка 6 от приложение III към тази директива, който изключва възможността държавите членки да прилагат намалена ставка на ДДС по отношение на доставката на електронни книги по електронен път, като същевременно им разрешава да прилагат намалена ставка на ДДС по отношение на доставката на електронни книги на всички видове физически носители, не противоречи на принципа на равно третиране, закрепен в член 20 от Хартата.

72 От изложените по-горе съображения следва, че при разглеждането на преюдициалните въпроси не се установяват никакви обстоятелства, които да засягат валидността на точка 6 от приложение III към изменената Директива 2006/112 или на член 98, параграф 2 от тази директива във връзка с точка 6 от приложение III към нея.

По съдебните разноски

73 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (голям състав) реши:

При разглеждането на преюдициалните въпроси не се установяват никакви 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, изменена с Директива 2009/47/ЕО на Съвета от 5 май 2009 г., или на член 98, параграф 2 от тази директива във връзка с точка 6 от приложение III към нея.

Подписи