



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 8. září 2016¹

Věc C-390/15

Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO)

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Trybunał Konstytucyjny (Ústavní soud, Polsko)]

„Daňové právní předpisy — Daň z přidané hodnoty — Snížená sazba u dodání knih, novin a časopisů — Platnost bodu 6 přílohy III směrnice 2006/112/ES, ve znění směrnice 2009/47/ES — Článek 113 SFEU — Účast Evropského parlamentu — Zásada rovného zacházení — Rozdílné zacházení s publikacemi v papírové podobě a na jiných fyzických nosičích a s publikacemi dodávanými elektronicky“

I – Úvod

1. Platné právní předpisy Unie v oblasti DPH povolují členským státům daňově zvýhodnit prodej knih, jakož i novin a časopisů. Bez omezení to však platí pouze u tištěných vydání. V případě jejich prodeje mohou členské státy stanovit sníženou sazbu daně, kterou vesměs nelze použít u digitálních vydání.

2. Polský Ústavní soud vyjadřuje svou žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce pochybnosti ohledně platnosti snížené sazby DPH u knih a jiných publikací, jak je upravena unijním právem. Soudní dvůr se při přezkumu bude zabývat v první řadě otázkami, jaké povinnosti zásada rovného zacházení zákonodárci Unie v rámci právních předpisů v oblasti DPH ukládá a také v jakém rozsahu zákonodárce v případě snížené sazby daně u knih, novin a časopisů těmto požadavkům vyhověl.

II – Právní rámec

3. Článek 93 ES² (nyní článek 113 SFEU) upravoval následující zákonodárnou pravomoc Společenství:

„Rada na návrh Komise a po konzultaci s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem jednomyslně přijme ustanovení k harmonizaci právních předpisů týkajících se daní z obratu, spotřebních daní a jiných nepřímých daní v rozsahu, v jakém je tato harmonizace nezbytná pro vytvoření a fungování vnitřního trhu ve lhůtě uvedené v článku 14.“

4. Na tomto základě byla vydána směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty³ (dále jen „směrnice o DPH“).

1 — Původní jazyk: němčina.

2 — Smlouva o založení Evropského společenství ve znění Amsterodamské smlouvy (Úř. věst. 1997, C 340, s. 173).

3 — Úř. věst. 2006, L 347, s. 1.

5. Podle čl. 2 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH je předmětem DPH „dodání zboží za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“. Totéž platí podle písmena c) tohoto ustanovení pro „služby“.

6. Pokud jde o daňovou sazbu, článek 96 směrnice o DPH stanoví, že členské státy musí upravit „základní sazbu“, která nesmí být nižší než určitá minimální sazba uvedená v článku 97. Pro doplnění článku 98 směrnice o DPH ve znění směrnice 2008/8/ES⁴ stanoví:

„1. Členské státy mohou uplatňovat jednu či dvě snížené sazby.

2. Snížené sazby se uplatňují pouze u dodání zboží a poskytnutí služeb těch kategorií, které jsou uvedeny v příloze III.

Snížené sazby se neuplatňují u elektronicky poskytovaných služeb.

3. [...]“

7. Příloha III směrnice o DPH, na niž čl. 98 odst. 2 první pododstavec odkazuje, obsahuje „Seznam dodání zboží a poskytnutí služeb, která mohou být předmětem snížené sazby uvedené v článku 98“. Jejím bod 6 ve znění směrnice 2009/47/ES⁵, která je předmětem sporu v původním řízení, zní takto:

„6) dodání knih na jakémkoli fyzickém nosiči (včetně brožur, letáků a obdobných tiskovin, dětských obrázkových knížek, náčrtníků či omalovánek, hudebních partitur tištěných či psaných, zeměpisných, vodopisných nebo obdobných map), novin a časopisů, nejsou-li výlučně nebo převážně určeny k propagaci, včetně dodání na výpůjčku knihovnamí;“

8. Před změnou prostřednictvím směrnice 2009/47 znělo toto ustanovení takto:

„6) dodání knih (včetně brožur, letáků a obdobných tiskovin, dětských obrázkových knížek, náčrtníků či omalovánek, hudebních partitur tištěných či psaných, zeměpisných, vodopisných nebo obdobných map), novin a časopisů, nejsou-li výlučně nebo převážně určeny k propagaci, včetně dodání na výpůjčku knihovnamí;“

9. V návrhu Komise, z něhož pozměňovací směrnice 2009/47 vychází, se ještě počítalo s tímto zněním ustanovení⁶:

„6) dodání knih (včetně brožur, letáků a obdobných tiskovin, dětských obrázkových knížek, náčrtníků či omalovánek, hudebních partitur tištěných či psaných, zeměpisných, vodopisných nebo obdobných map, jakož i audioknih, CD, CD-ROM nebo podobného fyzického nosiče, který má převážně stejný obsah informací jako tištěné knihy), novin a časopisů, nejsou-li výlučně nebo převážně určeny k propagaci, včetně dodání na výpůjčku knihovnamí;“

4 — Viz čl. 2 bod 2 směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o místo poskytnutí služby (Úř. věst. 2008, L 44, s. 11).

5 — Viz čl. 1 bod 13 ve spojení s bodem 1 přílohy směrnice Rady 2009/47/ES ze dne 5. května 2009, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o snížené sazby daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2009, L 116, s. 18).

6 — Viz s. 16 bod 3 návrhu Komise ze dne 7. července 2008 směrnice Rady, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o snížené sazby daně z přidané hodnoty (COM(2008) 428 final).

10. Polská republika využila zmocnění v článku 98 ve spojení s přílohou III bodu 6 směrnice o DPH prostřednictvím čl. 41 odst. 2 a 2a ve spojení s přílohou 3 položkami 72 až 75, jakož i přílohou 10 položkami 32 až 35 Ustawa o podatku od towarów i usług (zákon ze dne 11. března 2004 o dani ze zboží a služeb). Podle tohoto ustanovení se snížená sazba daně ve výši 8 %, resp. 5 % v současnosti použije na knihy, noviny a časopisy v tištěné podobě nebo na jiných datových nosičích (zejména CD nebo kazetách). Knihy, noviny a časopisy, které jsou vydávány v elektronické podobě, podléhají základní sazbě ve výši 23 %.

III – Spor v původním řízení a řízení před Soudním dvorem

11. Podle názoru Rzecznik Praw Obywatelskich (polský veřejný ochránce práv) je rozdílné zdanění stejných publikací, které lze konstatovat v polském právu, v rozporu se zásadou rovného daňového zacházení v podobě, v jaké vyplývá z polské ústavy. Požádal proto Trybunał Konstytucyjny (Ústavní soud, Polsko) o přezkum souladu polských ustanovení o snížené sazbě daně u publikací s ústavou.

12. Polský Ústavní soud konstatoval povinnost Polské republiky vyplývající z ustanovení směrnice o DPH použít pro elektronicky dodávané knihy a jiné elektronické publikace základní sazbu daně. Má ovšem pochybnosti ohledně platnosti příslušných ustanovení směrnice o DPH. Zprv došlo během legislativního postupu ke směrnici 2009/47, z níž současné znění bodu 6 přílohy 3 směrnice o DPH vychází, po konzultaci s Evropským parlamentem k podstatné změně textu směrnice. Zadruhé považuje soud vyloučení použití snížené daňové sazby na elektronické publikace, které jsou stahovány z internetu jako data nebo přenášeny formou tzv. streamingu, za neslučitelné se zásadou daňové neutrality, která je vyjádřením zásady rovného zacházení v oblasti DPH.

13. Vzhledem k výše uvedenému předložil polský Ústavní soud dne 20. července 2015 podle článku 267 SFEU tyto otázky:

- „1. Je bod 6 přílohy III směrnice o DPH neplatný, neboť v rámci legislativního postupu nebyl respektován zásadní formální požadavek týkající se konzultace s Evropským parlamentem?
2. Je čl. 98 odst. 2 ve spojení s bodem 6 přílohy III směrnice o DPH neplatný, neboť porušuje zásadu daňové neutrality, když vylučuje uplatňování snížené sazby daně na knihy vydávané v digitální formě a na jiné elektronické publikace?“

14. V řízení před Soudním dvorem předložili k těmto otázkám písemná vyjádření polský veřejný ochránce práv, Prokurator Generalny (polský nejvyšší státní zástupce), Řecká republika, Polská republika, Rada Evropské unie a Evropská komise. jednání konaného dne 14. června 2016 se zúčastnili polský veřejný ochránce práv, Polská republika, Rada a Komise.

IV – Právní posouzení

15. Svými předběžnými otázkami chce polský Ústavní soud v zásadě zjistit, zda je aktuální znění bodu 6 přílohy III směrnice o DPH, jak vyplývá z čl. 1 bodu 13 ve spojení s bodem 1 přílohy směrnice 2009/47, neplatné jak z formálního, tak z věcného hlediska.

A – *K první předběžné otázce: formální platnost*

16. První předběžná otázka má objasnit, zda legislativní postup v případě směrnice 2009/47, která dala bodu 6 přílohy III směrnice o DPH jeho současné znění, proběhl řádně. Parlament se totiž nemohl na této změně dostatečně podílet.

17. Pozměňovací směrnice 2009/47 byla přijata na základě článku 93 ES. Podle něj přijme Rada ustanovení k harmonizaci právních předpisů mimo jiné o daních z obratu pouze po konzultaci s Parlamentem.

18. Řádná konzultace s Parlamentem v rámci legislativního postupu je podle ustálené judikatury podstatným formálním požadavkem, jehož nedodržení má za následek neplatnost dotčeného právního aktu⁷.

19. V projednávaném případě byl Parlament konzultován k původnímu návrhu směrnice předloženému Komisí a předložil k němu písemné stanovisko⁸. Původní návrh stanovil doplnění bodu 6 přílohy III směrnice o DPH v tom smyslu, že do katalogu druhů „knih“, u nichž zejména může být snížená sazba daně použita, byly doplněny další příklady, totiž „audioknihy, CD, CD-ROM nebo podobný fyzický nosič, který má převážně stejný obsah informací jako tištěné knihy“⁹.

20. Rada se však od tohoto návrhu v dalším legislativním postupu odchýlila. Nakonec přijatá směrnice 2009/47 změnila tehdy platný bod 6 přílohy III směrnice o DPH pouze potud, že úvodní spojení „dodání knih“ bylo doplněno slovním spojením „na jakémkoli fyzickém nosiči“¹⁰. Naproti tomu příklady obsažené v původním návrhu směrnice vypadly.

21. Toto znění bodu 6 přílohy III směrnice o DPH přijaté Radou již s Parlamentem nebylo konzultováno. Podle ustálené judikatury je však opětovná konzultace s Parlamentem nezbytná, pokud se konečný text, který byl přijat, „ve své podstatě“ odchyľuje od toho, který již byl s Parlamentem konzultován, jestliže změny v zásadě neodpovídají přání, které vyslovil samotný Parlament¹¹.

22. Vzhledem k tomu, že odpovídající přání Parlamentu není v projednávaném případě zřejmé, vzniká tedy pouze otázka, zda Rada po konzultaci s Parlamentem změnila text přijaté směrnice 2009/47 „v jeho podstatě“ ve srovnání s návrhem Komise.

23. Nejprve je nutno s předkládajícím polským Ústavním soudem souhlasit, když považuje změnu formulace nového znění bodu 6 přílohy III směrnice o DPH provedenou Radou za obsahovou změnu.

24. Není jasné, že formulace nového znění na rozdíl od návrhu Komise již nezahrnuje audioknihy, o čemž je přesvědčen polský Ústavní soud. Audioknihy totiž mohou existovat i jako knihy na fyzickém nosiči¹².

25. Obsahová změna textu je však jednoznačně spojena s tím, že nakonec přijaté znění bodu 6 přílohy III směrnice o DPH již neobsahuje dodatečnou podmínku návrhu směrnice, podle níž datový nosič „[musí] mít převážně stejný obsah informací jako tištěné knihy“. Kromě toho – jak podle anglického, tak podle francouzského znění návrhu směrnice – mělo být možné rozšířit sníženou sazbu

7 — Viz mimo jiné rozsudky ze dne 4. února 1982, *Buyl a další v. Komise* (817/79, EU:C:1982:36, bod 16), ze dne 11. listopadu 1997, *Eurotunnel a další* (C-408/95, EU:C:1997:532, bod 45), jakož i ze dne 10. září 2015, *Parlament v. Rada* (C-363/14, EU:C:2015:579, bod 82).

8 — Viz legislativní usnesení Evropského parlamentu ze dne 19. února 2009 o návrhu směrnice Rady, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o snížené sazby daně z přidané hodnoty (COM[2008]0428 – C6-0299/2008 – 2008/0143[CNS]) (Úř. věst. 2010, C 76 E, s. 110).

9 — Viz výše, bod 9.

10 — Kromě toho byl v německém znění bodu 6 přílohy III směrnice o DPH příklad „Notenhefte oder -manuskripte“ (pozn. české znění „hudebních partitur tištěných či psaných“ zůstalo nezměněno) změněn na „Notenhefte oder Manuskripte“. Německé znění tedy bylo zjevně pouze redakčně upraveno, nikoli však obsahově změněno, jak ukazuje v tomto rozsahu nezměněné anglické a francouzské znění (ta znějí jak před změnou, tak po změně provedené směrnicí 2009/47 v prvním případě „music printed or in manuscript form“ a v druhém případě: „les partitions imprimées ou en manuscrit“).

11 — Viz mimo jiné rozsudky ze dne 16. července 1992, *Parlament v. Rada* (C-65/90, EU:C:1992:325, bod 16); ze dne 5. července 1995, *Parlament v. Rada* (C-21/94, EU:C:1995:220, bod 18); ze dne 11. listopadu 1997, *Eurotunnel a další* (C-408/95, EU:C:1997:532, bod 46), jakož i ze dne 25. září 2003, *Océ Van der Grinten* (C-58/01, EU:C:2003:495, bod 100); viz již rozsudek ze dne 15. července 1970, *ACF Chemiefarma v. Komise* (41/69, EU:C:1970:71, bod 69 a 178/179).

12 — Na tom nic nemění ani okolnost, že šestý bod odůvodnění návrhu, který mimo jiné výslovně odkazuje na „audioknihy“, ve směrnici 2009/47 již nenalezneme.

daně nejprve pouze na *podobné* fyzické datové nosiče jako audioknihy, CD a CD-ROM¹³, zatímco bod 6 přílohy III směrnice o DPH nyní hovoří o *jakýchkoli* fyzických nosičích. S oběma těmito změnami byl rozsah použitelnosti snížené sazby daně ve srovnání s návrhem Komise do určité míry rozšířen¹⁴.

26. S tím však není spojena žádná tak rozsáhlá změna návrhu směrnice, aby bylo nutno provést opětovnou konzultaci s Parlamentem. Podle judikatury se totiž změny považují za zásadní pouze tehdy, jestliže se dotýkají podstaty dotčené právní úpravy¹⁵.

27. Hlavním smyslem návrhu směrnice bylo poskytnout členským státům trvale možnost použít sníženou sazbu daně u určitých lokálně prováděných služeb¹⁶. Rozšíření rozsahu použitelnosti snížené sazby daně u knih hraje naproti tomu v návrhu pouze podřadnou roli a označuje se za pouhé „technické úpravy znění“¹⁷.

28. I kdybychom připustili, že je nutno zohlednit kritérium podstatnosti ve vztahu ke každému jednotlivému ustanovení legislativního návrhu, vyškrtnutí omezení, pokud jde o informační obsah datového nosiče, a přechod od „podobných“ k „jakýmkoli“ datovým nosičům se nedotýkají podstaty právní úpravy, kterou se mění snížená daňová sazba u knih. Tato právní úprava se totiž v první řadě vyznačuje rozšířením rozsahu použitelnosti snížené sazby daně u knih vydávaných na jiných nosičích dat než na papíře. V rámci tohoto zásadního rozšíření jsou uvedena rozšíření rozsahu použitelnosti pouze podružná.

29. Parlament měl ostatně v rámci provedené konzultace v každém případě příležitost vyjádřit se k těmto vedlejším aspektům, neboť omezení rozsahu použitelnosti, od nichž se později upustilo, byla součástí již původního návrhu Komise¹⁸.

30. Protože se tedy Parlament legislativního postupu, který vedl k přijetí směrnice 2009/47, řádně zúčastnil, není potud dotčena platnost současného znění bodu 6 přílohy III směrnice o DPH.

B – Ke druhé předběžné otázce: věcná platnost

31. Svou druhou předběžnou otázkou chce polský Ústavní soud zjistit, zda je bod 6 přílohy III ve spojení s čl. 98 odst. 2 směrnice o DPH neplatný, pokud vylučuje použití snížené sazby daně na knihy vydávané v digitální formě a jiné elektronické publikace.

32. Ačkoli předkládající soud ve formulaci předběžné otázky poukazuje na porušení zásady daňové neutrality, je z odůvodnění předkládacího rozhodnutí zřejmé, že žádá o přezkum podle zásady rovného zacházení¹⁹.

13 — Viz s. 13 bod 3 („audio books, CD, CD-ROMs or any similar physical support“), respektive s. 15 bod 3 („de livres audio, de disques compacts, de cédéroms ou d'autres supports physiques similaires“) návrhu Komise (citovaný v poznámce pod čarou 6).

14 — Soudní dvůr sice v rozsudku ze dne 5. března 2015, Komise v. Lucembursko (C-502/13, EU:C:2015:143, bod 53), konstatoval, že text přijatý Radou je „zjevně“ pouze „redakčním zjednodušením“ návrhu Komise. V důsledku chybějícího odůvodnění však vzhledem k odlišnému kontextu tohoto zjištění na něj v rámci projednávané věci nemůže a nemusí být dále brán zřetel.

15 — Rozsudky ze dne 16. července 1992, Parlament v. Rada (C-65/90, EU:C:1992:325, bod 19); ze dne 5. července 1995, Parlament v. Rada (C-21/94, EU:C:1995:220, bod 22), a ze dne 10. června 1997, Parlament v. Rada (C-392/95, EU:C:1997:289, bod 20).

16 — Viz návrh Komise (citovaný v poznámce pod čarou 6), odůvodnění v bodě 3.1.

17 — Návrh Komise (citovaný v poznámce pod čarou 6), odůvodnění v bodě 5.3 k článku 1, jakož i šestý bod odůvodnění textu směrnice; viz také shrnutí odhadovaných dopadů v pracovním dokumentu útvarů Komise (SEK[2008]2191), které změnu týkající se knih vůbec nezmiňuje.

18 — K relevanci takové možnosti vyjádřit se viz rozsudek ze dne 11. listopadu 1997, Eurotunnel a další (C-408/95, EU:C:1997:532, bod 58).

19 — Viz předkládací usnesení, bod 3.2.22.

33. Pouze takový přezkum je také možný. Neplatnost bodu 6 přílohy III směrnice o DPH může totiž vyplývat pouze z porušení primárního práva. Zásada daňové neutrality je však *jako taková* pouze podpůrným prostředkem k výkladu směrnice o DPH, která nemá postavení primárního práva²⁰. To platí také v tom rozsahu, v němž je zásada daňové neutrality ve své významové variantě neutrality hospodářské soutěže²¹ *projevem* zásady rovného zacházení²². Přezkum platnosti ustanovení směrnice o DPH se totiž přesto může zaměřit pouze na samotnou zásadu rovného zacházení, které jediné přísluší charakter primárního práva a která podle judikatury při bližším posouzení klade také jiné požadavky než zásada daňové neutrality.

34. Z předběžné otázky lze ve světle jejího odůvodnění v předkládacím rozhodnutí vyčíst, že jde o více způsobů nerovného zacházení, které mají být přezkoumány z hlediska jejich slučitelnosti se zásadou rovného zacházení. V první řadě poukazuje předkládající soud na skutečnost, že s *digitálními* knihami je zacházeno různě v závislosti na tom, zda jsou kupujícímu dodávány na fyzickém nosiči dat – jako např. CD-ROM – nebo elektronickou cestou – např. stažením z internetu²³ (k tomu viz níže bod 1). Kromě toho je předběžnou otázkou zpochybňováno také rozdílné zacházení s jinými publikacemi, u nichž se uplatní snížená sazba daně, než knihami – tedy s novinami a časopisy. Skutečnost, že tyto publikace jsou v digitální formě vyloučeny z použití snížené sazby daně i tehdy, jsou-li dodány na fyzickém nosiči, bude posuzována nejdříve (k tomu viz bod 2), a poté bude na závěr zapotřebí zkoumat rozdílné zacházení s veškerými digitálními publikacemi dodávanými v elektronické podobě ve srovnání s publikacemi tištěnými (k tomu viz bod 3).

35. K žádnému z výše uvedených aspektů se Soudní dvůr dosud nevyjádřil. Také v nedávno rozhodnutém řízení o nesplnění povinnosti, které se zabývalo použitím bodu 6 přílohy III směrnice o DPH na elektronicky dodávané digitální knihy, Soudní dvůr výslovně upustil od posuzování otázky, zda je toto ustanovení slučitelné se zásadou rovného zacházení²⁴.

1. Rozdílné zacházení s digitálními knihami v závislosti na způsobu dodávání

36. Nejprve je třeba objasnit, zda je bod 6 přílohy III ve spojení s čl. 98 odst. 2 směrnice o DPH v rozporu se zásadou rovného zacházení, když členským státům povoluje upravit sníženou sazbu daně u digitálních (audio-)knih pouze tehdy, jestliže jsou na fyzickém nosiči, nikoli však tehdy, pokud jsou dodávány elektronickou cestou²⁵.

20 — Viz rozsudky ze dne 29. října 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, bod 42); ze dne 19. července 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, bod 45); ze dne 15. listopadu 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, bod 50); ze dne 13. března 2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, bod 40), a ze dne 2. července 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, bod 37).

21 — K různým významům této zásady viz rozsudek ze dne 15. listopadu 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, body 46 až 48), jakož i podpůrně rozsudky ze dne 17. května 2001, Fischer a Brandenstein (C-322/99 a C-323/99, EU:C:2001:280, bod 76), a ze dne 2. července 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, bod 40).

22 — K tomu viz rozsudky ze dne 8. června 2006, L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380, bod 48); ze dne 10. dubna 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, bod 49); ze dne 29. října 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, bod 41); ze dne 10. června 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, bod 64); ze dne 19. července 2012, Lietuvos geležinkiai (C-250/11, EU:C:2012:496, bod 45), a ze dne 28. listopadu 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, bod 38).

23 — Viz předkládací usnesení, body 3.2.30 a 3.2.31.

24 — Rozsudek ze dne 5. března 2015, Komise v. Lucembursko (C-502/13, EU:C:2015:143, body 55 a 56).

25 — K tomuto obsahu ustanovení viz rozsudky ze dne 5. března 2015, Komise v. Francie (C-479/13, EU:C:2015:141, body 17, 40 a 41), a ze dne 5. března 2015, Komise v. Lucembursko (C-502/13, EU:C:2015:143, body 26, 47 a 49); viz také pokyn Poradního výboru pro DPH přijatý na 92. zasedání, které se konalo ve dnech 7.-8. prosince 2010, dokument A – taxud.c.1(2011)157667 – 684, jakož i k významu pokynu mě stanovisko ve věci RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:57, body 47 až 50).

37. Podle ustálené judikatury zásada rovného zacházení vyžaduje, aby unijní zákonodárce nezacházel se srovnatelnými situacemi odlišně, není-li takové zacházení objektivně odůvodněno²⁶. Tato obecná zásada rovného zacházení je nyní zakotvena v článku 20 Listiny²⁷.

a) Srovnatelné situace

38. Jako první vzniká otázka, zda se u dodání digitálních knih na fyzickém nosiči na straně jedné a jejich elektronického dodání na straně druhé jedná o srovnatelné situace.

39. Podle nyní již ustálené judikatury je srovnatelnost dvou situací nutno posuzovat společně s ohledem na cíl přezkoumávané právní úpravy, jakož i na zásady a cíle oblasti, do níž dotčený akt spadá²⁸. K popření srovnatelnosti dvou situací tedy nestačí konstatovat pouhé objektivní rozdíly, aniž by byl objasněn jejich význam s ohledem na cíle právní úpravy²⁹, ani slepě následovat posouzení zákonodárce Unie³⁰.

i) Cíle oblasti, do níž dotčený akt spadá

40. Společný systém daně z přidané hodnoty, jehož součástí je projednávaná právní úprava týkající se snížené sazby daně, slouží podle čtvrtého bodu odůvodnění směrnice o DPH k vytvoření vnitřního trhu. Za tímto účelem má být prostřednictvím celounijní harmonizace zabráněno narušení hospodářské soutěže z důvodu výběru daní z obratu členskými státy, a sice jak přeshraničně, tak uvnitř členských států.

41. Vedle toho slouží harmonizace daní z obratu podle osmého bodu odůvodnění směrnice o DPH také k vytvoření jednotného vyměřovacího základu v celé Unii pro účely získání vlastních zdrojů Unie. Tento cíl oblasti úpravy, do níž dotčený akt spadá, však nemá v projednávaném případě význam, neboť předmětem zde sporných ustanovení směrnice o DPH je daňová sazba, a nikoli tvorba vyměřovacího základu.

26 — Viz mimo jiné rozsudky ze dne 19. října 1977, Ruckdeschel a další (117/76 a 16/77, EU:C:1977:160, bod 7); ze dne 12. března 1987, Raiffeisen Hauptgenossenschaft (215/85, EU:C:1987:127, bod 23); ze dne 17. září 1998, Pontillo (C-372/96, EU:C:1998:412, bod 41); ze dne 16. prosince 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine a další (C-127/07, EU:C:2008:728, bod 23), a ze dne 4. května 2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, bod 35); k jinému přístupu na základě čl. 52 odst. 1 Listiny základních práv viz rozsudek ze dne 29. dubna 2015, Léger (C-528/13, EU:C:2015:288, body 50 až 52).

27 — Listina základních práv Evropské unie ze dne 7. prosince 2000 ve znění upraveném dne 12. prosince 2007 ve Štrasburku (Úř. věst. 2016, C 202, s. 389).

28 — Rozsudek ze dne 16. prosince 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine a další (C-127/07, EU:C:2008:728, bod 26); ze dne 12. května 2011, Lucembursko v. Parlament a Rada (C-176/09, EU:C:2011:290); ze dne 18. července 2013, Sky Italia (C-234/12, EU:C:2013:496, bod 16); ze dne 26. září 2013, IBV & Cie (C-195/12, EU:C:2013:598, bod 52), a ze dne 6. listopadu 2014, Feakins (C-335/13, EU:C:2014:2343, bod 51); k zákazu diskriminace v rámci základních svobod viz mimo jiné také rozsudky ze dne 27. listopadu 2008, Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, bod 27), a ze dne 2. června 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402, bod 48).

29 — Takto ovšem mimo jiné ještě rozsudek ze dne 13. prosince 1994, SMW Winzersekt (C-306/93, EU:C:1994:407, bod 31).

30 — Takto ovšem právě k DPH rozsudek ze dne 13. března 2014, Jetair a BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, bod 55).

42. Co se týče cíle zabránění narušení hospodářské soutěže, pak Soudní dvůr již stanovil, že porušení zásady rovného zacházení v oblasti DPH přichází v úvahu nejen u hospodářských subjektů, které si konkurují³¹. V každém případě však, jestliže vzniká konkurenční situace, která může být narušena rozdílnými ustanoveními o DPH, je nutno s ohledem na základní cíl společného systému DPH vycházet ze srovnatelnosti situací³². Zaměření se na konkurenční vztah dvou produktů ostatně odpovídá přístupu, který Soudní dvůr následoval ve své judikatuře již v době formulace zásady rovného zacházení³³.

43. V projednávaném případě se digitální knihy na fyzickém nosiči a digitální knihy, které jsou dodávány elektronicky, nacházejí navzájem v konkurenčním vztahu. Pro spotřebitele, jehož potřeby teprve zakládají konkurenční situaci, jde totiž pokaždé o tentýž produkt, tedy data digitální knihy, která v obou případech není použitelná bez dalšího čtecího zařízení. Pouze způsob dodání spotřebiteli se liší. V závislosti na podmínkách nabídky se spotřebitel proto rozhodne pro jeden či druhý způsob dodání za účelem získání stejného produktu.

44. To platí obvykle i tehdy, pokud by spotřebitel – jak Komise uvedla při jednání – v případě digitální knihy získané elektronickou cestou na rozdíl od té na fyzickém nosiči nenabyl právo k předání dat další osobě³⁴. Spotřebitel totiž zpravidla nabývá digitálních knih pro vlastní potřebu, takže přenositelnost souboru dat na třetí osoby – měla-li by skutečně záviset na způsobu dodání – nemá žádný rozhodující vliv na konkurenční situaci. Kromě toho Soudní dvůr s ohledem na ochranu autorských práv již konstatoval, že prodej obsahů na CD-ROM a prodej stažením z internetu jsou „z hospodářského hlediska podobné“³⁵.

45. Obě formy nabídky digitální knihy jsou tudíž srovnatelné, pokud jde o základní cíl společného systému DPH, tedy zabránit narušení hospodářské soutěže.

ii) Zásady oblasti, do níž dotčený akt spadá

46. Skutečnost, že se podle ustanovení společného systému DPH při dodání digitální knihy na fyzickém nosiči jedná o dodání zboží (čl. 14 odst. 1), v případě elektronického dodání naproti tomu o službu (čl. 24 odst. 1 směrnice o DPH), jejich srovnatelnosti nebrání³⁶.

47. Podle pátého bodu odůvodnění směrnice o DPH mají být daně vybírány „co nejvšeobecněji“, tedy z veškerých výrobků. To potvrzuje čl. 1 odst. 2 první pododstavec směrnice o DPH, podle něhož má být společným systémem DPH vytvořena *všeobecná* daň ze spotřeby. Proto také obě skutkové podstaty daně pro dodání zboží (čl. 2 odst. 1 písm. a)) a pro služby (čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH) obsahují totožné podmínky. Daní z přidané hodnoty je tudíž v zásadě stejným způsobem zatížena spotřeba zboží i služeb.

48. Jestliže se ustanovení společného systému DPH výjimečně liší v případě dodání zboží a služeb, má to vždy zvláštní důvod. V rámci určení místa zdanitelného plnění např. (článek 31 a násl. směrnice o DPH) může být při dodání zboží brán zřetel na fyzickou dopravu.

31 — Viz rozsudky ze dne 10. dubna 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, bod 49), a ze dne 25. dubna 2013, Komise v. Švédsko (C-480/10, EU:C:2013:263, bod 17).

32 — K tomu viz také rozsudky ze dne 29. října 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, bod 44), a ze dne 19. července 2012, Lietuvos geležinkeliai (C-250/11, EU:C:2012:496, bod 45).

33 — Viz rozsudky ze dne 19. října 1977, Ruckdeschel a další (117/76 a 16/77, EU:C:1977:160, bod 8), ze dne 19. října 1977, Moulins et huileries de Pont-à-Mousson a Providence agricole de la Champagne (124/76 a 20/77, EU:C:1977:161, bod 18), a ze dne 25. října 1978, Royal Scholten-Honig a Tunnel Refineries (103/77 a 145/77, EU:C:1978:186, body 28 až 32).

34 — O tom však lze vzhledem k poznatkům z rozsudku ze dne 3. července 2012, UsedSoft (C-128/11, EU:C:2012:407), pochybovat.

35 — Rozsudek ze dne 3. července 2012, UsedSoft (C-128/11, EU:C:2012:407, bod 61).

36 — Viz rozsudky ze dne 5. března 2015, Komise v. Francie (C-479/13, EU:C:2015:141, body 17 a 35), a ze dne 5. března 2015, Komise v. Lucembursko (C-502/13, EU:C:2015:143, body 26 a 42).

49. V projednávaném případě týkajícím se určení výše daňové sazby není však tento rozdíl ve fyzické přítomnosti výrobku relevantní. Směrnice o DPH při stanovení daňové sazby obecně nečiní rozdíl mezi dodáním zboží a poskytnutím služeb. Článek 96 směrnice o DPH naopak výslovně stanoví, že základní sazba má být pro dodání zboží i poskytování služeb stejná. Kromě toho jsou také snížené sazby daně podle čl. 98 odst. 2 prvního pododstavce směrnice o DPH stanoveny jak pro dodání zboží, tak také pro služby.

iii) Cíl přezkoumávané právní úpravy

50. A konečně musí být srovnatelnost „fyzického“ a elektronického dodání digitálních knih posuzována s ohledem na cíl, který je sledován samotnou přezkoumávanou právní úpravou.

51. Bod 6 přílohy III směrnice o DPH umožňuje členským státům upravit sníženou sazbu daně pro knihy, noviny a časopisy. Ze znění směrnice 92/77/EHS, kterou byla právní úprava původně zavedena³⁷, ani z historie jejího vzniku není ovšem možné vyčíst, k jakému účelu má poskytnutí této daňové výhody sloužit.

52. Také v rámci projednávaného řízení nemohly Rada ani Komise k této otázce poskytnout uspokojivou odpověď. Ze sdělení Komise týkajícího se snížené sazby DPH z roku 2007 je však také možné dovodit, že příslušná ustanovení směrnice o DPH nevycházejí „z logického či strukturovaného konceptu“, nýbrž odrážejí „tehdejší situaci v jednotlivých členských státech na počátku 90. let“³⁸. Struktura sazby DPH proto nesleduje žádnou jasnou logiku³⁹.

53. V souladu s tím Komise během jednání na dotaz mimo jiné logicky uvedla, že snížená sazba daně pro knihy, noviny a časopisy byla unijním právem upravena pouze proto, že přinejmenším některé členské státy takovou sníženou sazbu daně tehdy používaly a tato možnost jim neměla být unijním právem odňata.

54. Je tedy docela dobře možné, že norma Unie nemá žádný samostatný cíl, kromě toho, že ponechává určitou úpravu v kompetenci členských států. Tak tomu však v projednávaném případě není. Směrnice o DPH totiž jednoduše nepřenechává úpravu snížené sazby daně členským státům, nýbrž dovoluje podle článku 98 ve spojení s přílohou III směrnice o DPH pouze takové snížené sazby, které se použijí u přesně určených, taxativně vymezených, avšak žádných dalších plnění. V tomto rozsahu přebírá právo Unie vlastní odpovědnost za podmínky použití snížené daňové sazby členskými státy. Proto musí být také cíle povolení podle unijního práva umožňující členským státům použít snížené sazby daně právě u knih, novin a časopisů určeny Uníí autonomně.

55. Ačkoli jak Rada, tak Komise v projednávaném řízení uvedly, že směrnice o DPH nesleduje žádné cíle podpory, je přesto zjevné, že teprve možností použít sníženou sazbu daně je právě umožněna podpora odbytu určitých výrobků ze strany členských států a že jsou tím sledovány určité politické cíle⁴⁰. Snížená sazba totiž osobám povinným k dani umožní činit cenově výhodnější nabídky. Tato podpora odbytu je ostatně prováděna ve prospěch spotřebitelů, neboť pouze ti nesou v konečném důsledku zátěž DPH⁴¹.

37 — Viz čl. 1 bod 5 ve spojení s kategorií 6 přílohy směrnice Rady 92/77/EHS ze dne 19. října 1992, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS (sblížení sazeb DPH) (Úř. věst. 1992, L 316, s. 1; Zvl. vyd. 9/1, s. 202).

38 — Sdělení Komise ze dne 5. července 2007 Radě a Evropskému parlamentu o jiných než základních sazbách DPH (KOM[2007] 380 final), bod 3.1.

39 — Sdělení Komise (citované v poznámce pod čarou 38), bod 4.2.

40 — Viz také stanovisko Výboru pro vnitřní trh a ochranu spotřebitelů ze dne 22. ledna 2009 pro Hospodářský a měnový výbor k návrhu směrnice Rady, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o snížené sazby daně z přidané hodnoty (KOM[2008]0428) (Dokument z plenárního zasedání Evropského parlamentu ze dne 11. února 2009, A6-0047/2009, s. 6).

41 — Rozsudky ze dne 3. května 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, bod 25), a ze dne 7. listopadu 2013, Tulicá a Plavoštin (C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 34).

56. Také smysl a účel této daňové podpory mi připadá zjevný. Snížená sazba daně u knih, novin a časopisů má kulturní účel. Slouží v širokém smyslu k podpoře vzdělávání občanů Unie čtením, ať již beletrie či naučných knih, nebo politických, odborných či zábavných novin a časopisů. Že se může jednat o tento cíl, naznačuje v bodě 6 přílohy III směrnice o DPH vyloučení podpory u publikací, které jsou „výlučně nebo převážně určeny k propagaci“. Takové publikace totiž nesledují účel vzdělávání. Tento cíl je ostatně možno znovu nalézt i na jiném místě ve společném systému DPH, totiž ve formě rozsáhlých daňových privilegií pro vzdělávací služby prostřednictvím čl. 132 odst. 1 písm. i) a j) směrnice o DPH.

57. Naplnění tohoto vzdělávacího účelu tedy závisí pouze na obsahu, nikoli však na způsobu dodání digitální knihy. Proto v zásadě neexistuje rozdíl mezi digitálními knihami, které jsou distribuovány na fyzickém nosiči, a digitálními knihami, které jsou dodávány elektronicky, co se týče účelu podpory, který je sledován bodem 6 přílohou III směrnice o DPH. Obě formy plnění jsou tudíž srovnatelné také s přihlédnutím k cíli přezkoumávané právní úpravy.

iv) Dílčí závěr

58. Vzhledem k výše uvedenému je nutno konstatovat, že dodání digitálních knih na fyzických nosičích na straně jedné a jejich elektronické dodání na straně druhé jsou srovnatelná jak z hlediska cíle přezkoumávané právní úpravy, tak cílů a zásad oblasti, do níž dotčený akt spadá.

b) Odůvodnění

59. Rozdílné zacházení se srovnatelnými situacemi však může být odůvodněné, totiž tehdy, pokud sleduje právně přípustný cíl a je ve vztahu k tomuto cíli přiměřené⁴².

60. Tyto požadavky je nutno posuzovat nezávisle na tom, v které právní oblasti je rozdílné zacházení konstatováno. Platí i tam, kde byla zákonodárci Unie Soudním dvorem výslovně přiznána široká možnost vlastního uvážení⁴³, jako zejména v oblasti společné zemědělské politiky⁴⁴.

61. Intenzita přezkumu odůvodněnosti rozdílného zacházení se ovšem liší v závislosti na rozsahu volného uvážení, který je zákonodárci Unie v příslušném případě k dispozici. Rozlišuje-li zákonodárce Unie na základě kritéria odlišnosti zakázaného podle článku 21 Listiny, jako např. pohlaví či rasa⁴⁵, pak podléhá odůvodnění nerovného zacházení přísnému přezkumu Soudním dvorem⁴⁶. Spočívá-li naproti tomu rozlišování na jiném kritériu, bude přezkum Soudního dvora méně přísný, aby se zabránilo tomu, že unijní soud nahradí posouzení zákonodárce Unie svým vlastním⁴⁷. To platí podle

42 — Viz mimo jiné rozsudky ze dne 16. prosince 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine a další (C-127/07, EU:C:2008:728, bod 47; ze dne 17. října 2013, Schaible (C-101/12, EU:C:2013:661, bod 77), a ze dne 22. května 2014, Glatzel (C-356/12, EU:C:2014:350, bod 43).

43 — Viz rozsudek ze dne 16. prosince 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine a další (C-127/07, EU:C:2008:728, body 57 a 58).

44 — Viz rozsudek ze dne 6. listopadu 2014, Feakins (C-335/13, EU:C:2014:2343, bod 56).

45 — Zákazy diskriminace jsou pouze zvláštním vyjádřením obecné zásady rovného zacházení, viz zejména rozsudek ze dne 27. ledna 2005, Europe Chemi-Con (Německo) v. Rada (C-422/02 P, EU:C:2005:56, bod 33).

46 — Stejně viz již stanovisko generálního advokáta M. Poiars Madura ve věci Arcelor Atlantique et Lorraine a další (C-127/07, EU:C:2008:292, bod 32).

47 — V tomto smyslu mimo jiné rozsudky ze dne 12. května 2011, Lucembursko v. Parlament a Rada (C-176/09, EU:C:2011:290, bod 35), a ze dne 22. května 2014, Glatzel (C-356/12, EU:C:2014:350, bod 64).

judikatury ve zvláštní míře u právních úprav, v nichž jde o komplexní posouzení politické, hospodářské, sociální nebo lékařské povahy⁴⁸. Ovšem i zde podle zásady proporcionality dopadne přezkum Soudního dvora o to přísněji, čím závažnější jsou dopady rozdílného zacházení pro jednotlivého občana Unie⁴⁹.

i) Cíl rozdílného zacházení

62. V kontextu tohoto omezeného kritéria přezkumu je nejprve nutné identifikovat cíl, který zákonodárce Unie rozdílným zacházením s dodáním digitálních knih na fyzickém nosiči a jejich elektronickým dodáním sleduje.

63. Rozdílné zacházení bylo zavedeno směrnicí 2009/47. S tím spojené rozšíření daňového zvýhodnění v bodě 6 přílohy III směrnice o DPH na digitální knihy, které jsou dodávány na fyzickém nosiči, slouží podle čtvrtého bodu odůvodnění směrnice 2009/47 ke „zpřesnění a přizpůsobení pojmu knihy uvedenému v příloze III uvedené směrnice s ohledem na technický pokrok“. Směrnice 2009/47 však ponechává beze změny zejména právní úpravu čl. 98 odst. 2 druhého pododstavce směrnice o DPH, podle níž nejsou snížené sazby daně v žádném případě použitelné na elektronicky poskytnuté služby. Elektronicky přenášené digitální knihy tak nemohou podléhat snížené daňové sazbě⁵⁰.

64. „Technický pokrok“ tedy nebyl v plném rozsahu zohledněn. Právě „přirozený“ způsob přenosu digitálních knih, totiž elektronické dodání, neměl mít prospěch ze snížené sazby daně. Důvod toho spočívá v konečném důsledku v právní úpravě čl. 98 odst. 2 druhém pododstavci směrnice o DPH, která pro veškeré elektronické služby⁵¹, tedy nejen pro digitální knihy, vylučuje použití snížené sazby daně. Účel této právní úpravy platné obecně pro trh s elektronickými službami je tudíž rozhodný pro zdůvodnění projednávaného rozdílného zacházení.

65. Článek 98 odst. 2 druhý pododstavec směrnice o DPH vychází z právní úpravy v čl. 12 odst. 3 písm. a) čtvrtého pododstavce ve spojení s čl. 9 odst. 2 písm. e) poslední odrážky šesté směrnice⁵², která byla doplněna směrnicí 2002/38/ES⁵³. O záměru, který byl tímto ustanovením sledován, se odůvodnění směrnice 2002/38 nezmiňuje.

48 — Viz rozsudky ze dne 16. prosince 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine a další (C-127/07, EU:C:2008:728, bod 57), a ze dne 22. května 2014, Glatzel (C-356/12, EU:C:2014:350, bod 52); viz speciálně ke společné zemědělské politice mimo jiné rozsudky ze dne 29. října 1980, Roquette Frères v. Rada (138/79, EU:C:1980:249, bod 25); ze dne 5. října 1994, Německo v. Rada (C-280/93, EU:C:1994:367, body 89 a 90), a ze dne 30. června 2016, Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498, bod 47); k obecným podmínkám zásady proporcionality mimo jiné rozsudky ze dne 12. listopadu 1996, Spojené království v. Rada (C-84/94, EU:C:1996:431, bod 58); ze dne 1. března 2016, National Iranian Oil Company v. Rada (C-440/14 P, EU:C:2016:128, bod 77), a ze dne 4. května 2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, bod 49).

49 — V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. prosince 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine a další (C-127/07, EU:C:2008:728, bod 59); zejména v případě porušení základních práv viz rozsudek ze dne 8. dubna 2014, Digital Rights Ireland a další (C-293/12 a C-594/12, EU:C:2014:238, bod 47).

50 — Srov. rozsudky ze dne 5. března 2015, Komise v. Francie (C-479/13, EU:C:2015:141, body 17 a 40), a ze dne 5. března 2015, Komise v. Lucembursko (C-502/13, EU:C:2015:143, body 26 a 47).

51 — K tomu viz příkladný výčet elektronických služeb v příloze II k čl. 58 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH, jakož i doplňující definici v článku 7 a příloze I prováděcího nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (nové znění) (Úř. věst. 2011, L 77, s. 1).

52 — Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01 s. 23), která byla podle čl. 411 odst. 1 a článku 413 směrnice o DPH použitelná do 31. prosince 2006.

53 — Viz čl. 1 bod 2 směrnice Rady 2002/38/ES ze dne 7. května 2002, kterou se mění a dočasně upravuje směrnice 77/388/EHS, pokud jde o úpravu daně z přidané hodnoty uplatňované na služby rozhlasového a televizního vysílání a na určité elektronicky poskytované služby (Úř. věst. 2002, L 128, s. 41; Zvl. vyd. 09/01, s. 358).

66. Příslušný návrh Komise nicméně poukazuje na nejistotu, které mohou být poskytovatelé elektronických služeb s ohledem na použitelnou sazbu daně vystaveni⁵⁴. Směrnicí 2002/38 byla totiž pro poskytovatele elektronických služeb usazené mimo území Unie zavedena povinnost zdanit své služby poskytované spotřebitelům uvnitř Unie vždy v tom členském státě, v němž má spotřebitel bydliště⁵⁵. Tím má být zabráněno narušení hospodářské soutěže⁵⁶, k němuž by v důsledku daňové politiky třetích zemí mohlo dojít. Důsledkem této právní úpravy je skutečnost, že elektronické služby podléhají vždy daňové sazbě členského státu, v němž se nachází spotřebitel.

67. Osobě povinné k dani se sídlem mimo Unii by však zároveň mělo být usnadněno plnění jejich nových daňových povinností uvnitř Unie, zejména také proto, aby se zvýšila pravděpodobnost jejich plnění⁵⁷. Současně by zjednodušení měla pomoci také finančním orgánům členských států a zlepšit jejich možnosti kontroly⁵⁸. V první řadě by k tomu mělo dojít tím, že osoba povinná k dani bude moci své povinnosti splnit prostřednictvím elektronických daňových příznání v jediném členském státě pro celou Unii⁵⁹. Kromě toho předcházející právní úprava čl. 98 odst. 2 druhého pododstavce směrnice o DPH zajistila, že se pro tamní spotřebitele může u elektronických služeb použít pokaždé pouze základní sazba příslušného členského státu.

68. Poskytovatelé elektronických služeb se sídlem uvnitř Unie se naproti tomu nacházeli v jiné situaci. Pro ně by se totiž směrnicí 2002/38 nemělo nic měnit. Měli i nadále povinnost zdanit své elektronické služby v členském státu svého sídla nezávisle na tom, kde měl bydliště příslušný spotřebitel⁶⁰, a podléhali proto se svými službami pouze maximálně třem rozdílným sazbám daní tohoto členského státu.

69. Komise však v projednávaném řízení logicky uvedla, že zákaz snížené sazby daně u elektronických služeb je důležitý také pro osoby povinné k dani činné uvnitř Unie v rozsahu, v němž zabránil nežádoucí daňové konkurenci mezi členskými státy. Neboť právě proto, že pro tyto osoby povinné k dani zůstává z hlediska daňového zatížení s ohledem na elektronické služby rozhodné pouze jejich sídlo, by se členský stát zavedením odpovídající snížené sazby daně mohl pokusit tyto poskytovatele služeb přimět k usazení na svém teritoriu. Vedení elektronické provozní sítě může být totiž poměrně jednoduše přemístěno.

70. Právní stav se zde ovšem od 1. ledna 2015 zásadně změnil. Podle platného čl. 58 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH⁶¹ se nyní pro osoby povinné k dani usazené v Unii použije stejná právní úprava jako pro ty, které jsou usazené mimo Unii: elektronické služby musí být vždy zdaněny v členském státě příslušného spotřebitele. Všichni poskytovatelé služeb mohou také od té doby dostát svým daňovým povinnostem vůči všem členským státům prostřednictvím daňového příznání pouze v jednom členském státě⁶².

71. V konečném důsledku máme tedy co do činění se dvěma odlišnými účely čl. 98 odst. 2 druhého pododstavce směrnice o DPH a jejich předchůdci, které je kromě toho nutno rozlišovat z hlediska časového: zákaz snížené daňové sazby pro elektronické služby sloužil až do 31. prosince 2014 ke zjednodušení daňové povinnosti osob povinných k dani usazených vně Unie a také k zabránění nežádoucí daňové konkurenci mezi členskými státy; od 1. ledna 2015 slouží zákaz již jen ke zjednodušení daňových povinností, ovšem nyní pro celý trh elektronických služeb.

54 — Návrh Komise ze dne 7. června 2000 na směrnici Rady, kterou se mění směrnice 77/388/EHS, pokud jde o úpravu daně z přidané hodnoty uplatňované na určité elektronicky poskytované služby (KOM[2000] 349 final), body 3.1 a 5.2 k čl. 1 bodu 2.

55 — Viz čl. 9 odst. 2 písm. f) šesté směrnice a nyní čl. 58 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH.

56 — Viz pouze bod 23 odůvodnění směrnice o DPH.

57 — Viz návrh Komise (citovaný v poznámce pod čarou 54), body 3.1 a 3.2.

58 — Viz návrh Komise (citovaný v poznámce pod čarou 54), bod 5 na začátku.

59 — Viz pátý bod odůvodnění směrnice 2002/38; viz nyní článek 358a a násl. směrnice o DPH.

60 — To vyplývá ze základních pravidel čl. 9 odst. 1 šesté směrnice; viz návrh Komise (citovaný v poznámce pod čarou 54), bod 2.

61 — Toto ustanovení bylo s účinností ode dne 1. ledna 2015 změněno prostřednictvím čl. 5 bodu 1 směrnice 2008/8.

62 — Viz články 358 až 369k směrnice o DPH.

ii) Přiměřené sledování cíle

72. Tyto cíle by musel unijní zákonodárce také přiměřeným způsobem sledovat. Důsledky rozdílného zacházení je zde nutno srovnávat s výhodami, které vyplývají ze sledování cíle. Přitom je nutno přihlídnout k tomu, že unijní zákonodárce musel v oblasti daňového práva činit komplexní hospodářské a finanční úvahy a potud mu přísluší prostor k volnému posouzení a uvážení⁶³.

73. Co se týče cíle zjednodušení daňové povinnosti na základě nižšího počtu zohledňovaných sazeb DPH, pak je nutno rozlišovat. Zákaz snížení sazby daně pro elektronické služby totiž potud slouží jak osobám povinným k dani, tak finančním orgánům členských států⁶⁴.

74. Zjednodušení ve prospěch osob povinných k dani přitom není v přiměřeném vztahu k nevýhodám, které jim vyvstanou z odmítání snížené sazby daně u digitálních knih, jež jsou dodávány elektronicky. Jejich ochrana před dodatečnou rozmanitostí daňových sazeb je příliš draze vykoupena tím, že jejich plnění podléhá zvýšené sazbě daně, a tím také trpí konkurenční nevýhodou. Využívání každé daňové výhody samozřejmě činí uplatňování daňového práva pro zvýhodněný subjekt komplikovanějším. Tato zátěž nemůže však znamenat volnou ruku pro zákonodárce Unie k tomu, aby se srovnatelnými situacemi zacházel různě.

75. Pokud jde o ulehčení práce finančních orgánů členských států, mohla by být přiměřenost sledování cíle porovnáвана se starším výrokem Soudního dvora, podle něhož praktické problémy nemohou odůvodnit uložení zjevně nespravedlivé zátěže – zde distribuce elektronicky dodávaných knih⁶⁵. V rámci zákazu diskriminace základních svobod Soudní dvůr ovšem nedávno jasně uznal, že finanční orgány mají legitimní zájem na předpisech, které mohou být snadno užívány a kontrolovány⁶⁶.

76. V zásadě je proto na uvážení unijního zákonodárce, zda pro zdanění všech elektronických služeb podle místa jejich spotřeby ustaví zvláštní systém zdanění. Že takový zvláštní systém zdanění může být nezbytný, vyplývá ze specifických rámcových podmínek elektronických služeb, které ve srovnání s klasickým obchodem se zbožím mohou být téměř bez námahy poskytovány přes hranice a navíc vyžadují pouze minimální fyzickou přítomnost, čímž je ztížen zásah vnitrostátních daňových orgánů.

77. Kromě toho již Soudní dvůr uznal, že zákonodárce Unie může v případě komplexních systémů zvolit postupný přístup⁶⁷. Je tudíž pochopitelné, když zákonodárce Unie upraví zcela nový postup zdanění nejprve tak jednoduše, jak je to jen možné. To platí zejména během doby, v níž poskytovatelé elektronických služeb přijdou s větším množstvím nových produktů, jejichž zařazení do existujících kategorií snížených daňových sazeb může být pochybné.

78. Podmínkou přiměřenosti takového postupného přístupu je ovšem pravidelný přezkum systému právní úpravy⁶⁸. K tomu dosud postačovalo jednání orgánů příslušných na úrovni Unie. Rada již při zavedení odpovídajících ustanovení stanovila, že zejména systém zdanění elektronických služeb musí být po určité době přezkoumán z hlediska s tím učiněných zkušeností⁶⁹. Kromě toho Komise nedávno oznámila, že pokud jde o zrovnoprávnění elektronicky dodávaných knih, hodlá přezkoumat zpracování návrhu směrnice měnící směrnici o DPH⁷⁰.

63 — Viz výše, bod 61.

64 — Viz výše, bod 67.

65 — Viz rozsudek ze dne 25. října 1978, Royal Scholten-Honig a Tunnel Refineries (103/77 a 145/77, EU:C:1978:186, body 81 a 82/83).

66 — Viz rozsudek ze dne 24. února 2015, Sopora (C-512/13, EU:C:2015:108, bod 33).

67 — Viz rozsudky ze dne 16. prosince 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine a další (C-127/07, EU:C:2008:728, bod 57), a ze dne 17. října 2013, Schaible (C-101/12, EU:C:2013:661, bod 91).

68 — V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. prosince 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine a další (C-127/07, EU:C:2008:728, bod 62).

69 — Viz články 4 a 5 směrnice 2002/38, jakož i článek 6 směrnice 2008/8.

70 — Viz sdělení Komise Evropskému parlamentu, Radě a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru ze dne 7. dubna 2016 o akčním plánu v oblasti DPH (COM(2016) 148 final), bod 5.

79. V rozsahu, v němž bylo zjednodušení systému zdanění do 31. prosince 2014 zaměřeno pouze na osoby povinné k dani usazené mimo Unii, mají výše uvedené úvahy sice srovnatelně nižší význam. To však je pro toto období v každém případě kompenzováno legitimním cílem zabránění nežádoucí daňové konkurenci mezi členskými státy⁷¹.

80. Druhá strana vah naproti tomu není tak silně zatížena.

81. Narušení hospodářské soutěže mezi poskytovateli digitálních knih, které jsou dodávány na fyzickém nosiči, a těch, které jsou dodávány elektronicky, je zřejmě omezené. Polská republika odkázala při jednání správně na to, že náklady elektronického prodeje jsou mnohem nižší než náklady tradičního prodeje zboží. V důsledku toho mohou digitální knihy dodávané elektronicky být zpravidla nabízeny za nižší cenu než ty na fyzickém nosiči i tehdy, jestliže podléhají vyšší sazbě DPH.

82. V tomto kontextu nejsou patrná závažná ohrožení přeshraniční dostupnosti knih, kterou chrání základní svobody, nebo – na což správně upozornil polský veřejný ochránce práv – dostupnosti knih pro osoby s postižením⁷².

83. Cíle sledované zákonodárcem Unie v čl. 98 odst. 2 druhém pododstavci směrnice o DPH jsou tedy také sledovány přiměřeným způsobem.

c) Dílčí závěr

84. Rozdílné zacházení s digitálními knihami v závislosti na formě jejich dodání, které vyplývá z bodu 6 přílohy III ve spojení s čl. 98 odst. 2 směrnice o DPH, pokud jde o sníženou sazbu daně, je tudíž odůvodněné, a proto není v rozporu se zásadou rovného zacházení.

2. Vyloučení digitálních novin a časopisů na fyzickém nosiči

85. Zadruhé je nyní nutno přezkoumat, zda je okolnost, že bod 6 přílohy III ve spojení s čl. 98 odst. 2 směrnice o DPH neumožňuje u digitálních novin a časopisů na fyzickém nosiči použít sníženou sazbu daně, slučitelná se zásadou rovného zacházení. Přitom je nutno posoudit dvě různá rozdílná zacházení.

a) Srovnání s digitálními knihami

86. V prvním sledu se tedy s digitálními novinami a časopisy zachází jinak než s digitálními knihami, neboť ty mohou podléhat snížené daňové sazbě, pokud jsou dodávány na fyzickém nosiči.

87. Z toho vyplývající porušení zásady rovného zacházení by především předpokládalo, že se u novin a časopisů na straně jedné a u knih na straně druhé jedná o srovnatelné situace⁷³.

88. Tak tomu ovšem není. Situace nejsou srovnatelné vzhledem k cíli oblasti, do níž dotčený akt spadá, ani cíli přezkoumávané právní úpravy⁷⁴.

71 — Viz výše, bod 69.

72 — Viz potud článek 26 Listiny.

73 — K této podmínce viz výše, bod 37.

74 — K těmto podmínkám viz výše, bod 39.

89. Zprvce noviny a časopisy obecně nejsou v konkurenčním vztahu s knihami. Rozdílné formy publikací uspokojují různé potřeby spotřebitele, neboť se zpravidla liší délkou textu, druhem informace, uměleckými nároky a dlouhodobou relevancí. Vzhledem k cíli společného systému DPH, který má zabránit narušení hospodářské soutěže⁷⁵, nejsou tudíž srovnatelné.

90. Zadruhé ani v případě cíle přezkoumávané právní úpravy neexistuje srovnatelnost mezi novinami a časopisy na straně jedné a knihami na straně druhé. Vzdělávací účel, který sleduje bod 6 přílohy III směrnice o DPH⁷⁶, se u těchto rozdílných publikací zpravidla významně liší. Zatímco noviny a časopisy mají spíše aktuální praktický význam, jde u knih často o sdělení dlouhodobého významnějšího vědění či o umělecký výraz. Cíl daňového zvýhodnění knih na straně jedné, jakož i novin a časopisů na straně druhé je tudíž v rámci vzdělávací oblasti velmi rozdílný.

91. Rozdílné zacházení s digitálními novinami a časopisy na fyzickém nosiči a s digitálními knihami na fyzickém nosiči není tudíž v rozporu se zásadou rovného zacházení.

b) Srovnání s novinami a časopisy v papírové podobě

92. Ve druhém sledu je ovšem s digitálními novinami a časopisy na fyzickém nosiči také zacházeno jinak než s novinami a časopisy vydávanými v papírové formě.

93. Ačkoli se zde výsledek neprojeví tak jasně jako v přecházejícím případě, jsem toho názoru, že noviny a časopisy v papírové formě a digitální noviny a časopisy na fyzickém nosiči rovněž nejsou objektivně srovnatelné.

94. Vzhledem k cíli daňové podpory bodu 6 přílohy III směrnice o DPH lze srovnatelnost digitálních a tištěných novin a časopisů v zásadě předpokládat, neboť by v tomto rozsahu mělo záležet pouze na obsahu⁷⁷.

95. Totéž však neplatí ohledně cíle oblasti, do níž dotčený akt spadá, tedy zabránit narušení hospodářské soutěže⁷⁸. Soudní dvůr totiž v rozsudku K již pro knihy stanovil, že mezi jejich digitální verzí na fyzickém nosiči a jejich papírovou verzí nutně nedochází ke konkurenci. Existence takového konkurenčního vztahu je spíše závislá na řadě okolností, které se mohou lišit nejen v každém jednotlivém členském státě, nýbrž se mohou měnit také v průběhu času⁷⁹. V případě takto nejasné skutkové situace je však pouze věcí unijního zákonodárce, a nikoli Soudního dvora, aby v rámci svého zákonodárského uvážení provedl komplexní posouzení stavu hospodářské soutěže v celé Unii⁸⁰.

96. Zásada rovného zacházení tedy není porušena ani tím, že podle bodu 6 přílohy III ve spojení s čl. 98 odst. 2 směrnice o DPH nemohou digitální noviny a časopisy na fyzickém nosiči na rozdíl od jejich papírové formy podléhat snížené dani.

3. Rozdílné zacházení s elektronicky dodávanými publikacemi a s publikacemi tištěnými

97. A konečně je nutno se zabývat ještě otázkou, zda rozdílné zacházení se všemi digitálními publikacemi, jež jsou dodávány elektronicky, ve srovnání s tištěnými publikacemi, které vyplývá z bodu 6 přílohy III ve spojení s čl. 98 odst. 2 směrnice o DPH, může být v rozporu se zásadou rovného zacházení.

75 — Viz výše, body 40 a 42.

76 — Viz výše, body 55 a 56.

77 — Viz výše, body 56 a 57.

78 — Viz výše, bod 40.

79 — Viz rozsudek ze dne 11. září 2014, K (C-219/13, EU:C:2014:2207, body 24 až 32).

80 — Viz výše, bod 61.

98. O tento případ se však vzhledem k výše uvedeným úvahám nejedná.

99. Ve výsledku tedy není třeba se zabývat otázkou, zda digitální a tištěné publikace ve smyslu judikatury obecně nejsou dostatečně srovnatelné. Ve prospěch této teze hovoří s ohledem na cíl zde přezkoumávané právní úpravy skutečnost, že mezi digitálními publikacemi, které jsou dodávány elektronickým způsobem, a tištěnými publikacemi existuje zásadní rozdíl, pokud jde o *nutnost* jejich podpory, který vyplývá z velmi rozdílných distribučních nákladů⁸¹. K tomu je třeba zohlednit uvážení zákonodárce Unie při posouzení stavu hospodářské soutěže⁸².

100. I kdybychom však vycházeli z jejich srovnatelnosti, bylo by rozdílné zacházení s elektronicky dodávanými digitálními publikacemi a tištěnými publikacemi v současnosti odůvodněné. To vyplývá, jak je vidět, zejména z legitimního cíle zákonodárce upravit zvláštní systém zdanění pro elektronické služby⁸³. V tomto ohledu je rozdílné zacházení s elektronicky dodávanými publikacemi ve srovnání s tištěnými publikacemi o to adekvátnější, že stav hospodářské soutěže je v tomto rozsahu ještě méně zjevný, než je tomu u stejných digitálních publikací⁸⁴.

101. Zásada rovného zacházení tedy není porušena ani v rozsahu, v němž bod 6 přílohy III ve spojení s čl. 98 odst. 2 směrnice o DPH vylučuje elektronicky dodávané publikace na rozdíl od těch tištěných z rozsahu použitelnosti snížené sazby daně.

V – Závěry

102. S ohledem na předcházející úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr rozhodl takto:

„Přezkum předběžných otázek neodhalil žádnou skutečnost, kterou by mohla být dotčena platnost bodu 6 přílohy III směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice 2009/47/ES.“

81 — Viz výše, bod 81.

82 — Viz výše, bod 95.

83 — Viz výše, bod 66 a násl.

84 — Viz výše, bod 81.