



## Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu)

7. března 2017\*

„Řízení o předběžné otázce — Daně — Daň z přidané hodnoty (DPH) — Směrnice 2006/112/ES — Bod 6 přílohy III — Platnost — Postup — Změna návrhu směrnice Rady po zaujetí stanoviska Parlamentu — Neprovedení opětovné konzultace s Parlamentem — Článek 98 odst. 2 — Platnost — Vyloučení uplatňování snížené sazby DPH u dodání digitálních knih elektronickou cestou — Zásada rovného zacházení — Srovnatelnost dvou situací — Dodání digitálních knih elektronickou cestou a jejich dodání na jakémkoli fyzickém nosiči“

Ve věci C-390/15,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Trybunał Konstytucyjny (Ústavní soud, Polsko) ze dne 7. července 2015, došlým Soudnímu dvoru dne 20. července 2015, v řízení zahájeném

**Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO)**

za přítomnosti:

**Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej,**

**Prokurator Generalny,**

SOUDNÍ DVŮR (velký senát),

ve složení K. Lenaerts, předseda, A. Tizzano, místopředseda, R. Silva de Lapuerta a L. Bay Larsen, předsedové senátů, J. Malenovský (zpravodaj), J.-C. Bonichot, A. Arabadžev, C. Toader, M. Safjan, E. Jarašiūnas, C. G. Fernlund, C. Vajda a S. Rodin, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: M. Aleksejev, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 14. června 2016,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO) A. Bodnarem, Rzecznik Praw Obywatelskich, jakož i M. Wróblewskim a A. Grzelak, jako zmocněnci,
- za Prokurator Generalny R. Hernandem, jako zmocněncem,
- za polskou vládu B. Majczynou, A. Miłkowskou a K. Maćkowskou, jako zmocněnci,

\* Jednací jazyk: polština.–

— za řeckou vládu K. Georgiadisem a S. Papaïoannou, jako zmocněnci,  
— za Radu Evropské unie E. Moro, E. Chatziioakeimidou a K. Pleśniakem, jako zmocněnci,  
— za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a M. Owsiany-Hornung, jako zmocněnkyněmi,  
po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 8. září 2016,  
vydává tento

### **Rozsudek**

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká platnosti čl. 98 odst. 2 a bodu 6 přílohy III směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady 2009/47/ES ze dne 5. května 2009 (Úř. věst. 2009, L 116, s. 18) (dále jen „pozměněná směrnice 2006/112“).
- 2 Tato žádost byla předložena v návaznosti na návrh, kterým se Rzecznik Praw Obywatelskich (veřejný ochránce práv, Polsko) domáhá určení, že vnitrostátní ustanovení vylučující uplatňování snížené sazby daně z přidané hodnoty (DPH) u dodání digitálních knih a jiných publikací elektronickou cestou jsou v rozporu s polskou ústavou.

### **Právní rámec**

#### ***Unijní právo***

##### *– Šestá směrnice*

- 3 Článek 12 odst. 3 písm. a) šesté 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, dále jen „šestá směrnice“), ve znění směrnice Rady 2001/4/ES ze dne 19. ledna 2001 (Úř. věst. 2001, L 22, s. 17; Zvl. vyd. 09/01, s. 341), stanovil:

„Základní sazbu daně z přidané hodnoty stanoví každý členský stát jako procentní podíl ze základu daně a je stejná pro dodání zboží i pro poskytování služeb. Od 1. ledna 2001 do 31. prosince 2005 nesmí být tento procentní podíl nižší než 15 %.

[...]

Členské státy mohou rovněž uplatňovat jednu či dvě snížené sazby. Tyto sazby se určí jako procentní podíl ze základu daně, který nesmí být nižší než 5 %, a vztahují se pouze na dodání zboží a poskytnutí služeb těch kategorií, které jsou uvedeny v příloze H.“

- 4 Článek 1 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), stanovil:

„Směrnice 77/388/EHS se dočasně mění takto:

1. V článku 9:

a) v odst. 2 písm. e) se závěrečná tečka nahrazuje čárkou a doplňují se nové odrážky, které znějí:

— ,– [...]

— elektronicky poskytované služby, jako jsou mimo jiné služby uvedené v příloze L.‘

[...]

2. V článku 12 odst. 3 písm. a) se doplňuje nový pododstavec, který zní:

— ‚Třetí pododstavec se nepoužije na služby uvedené v čl. 9 odst. 2 písm. e) poslední odrážce.‘ “

- 5 Šestá směrnice byla zrušena a nahrazena směrnicí 2006/112, která vstoupila v platnost dnem 1. ledna 2007.

– *Směrnice 2006/112*

- 6 Článek 14 odst. 1 pozměněné směrnice 2006/112 stanoví:

„ ‚Dodáním zboží‘ se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník. “

- 7 Článek 24 odst. 1 této směrnice stanoví:

„ ‚Poskytnutím služby‘ se rozumí každé plnění, které není dodáním zboží. “

- 8 Článek 25 uvedené směrnice stanoví:

„Poskytnutí služby může mimo jiné spočívat v některém z těchto plnění:

a) postoupení nehmotného majetku bez ohledu na to, zda je vázán na určitý dokument zakládající vlastnické právo či nikoli;

[...]“

- 9 Článek 96 pozměněné směrnice 2006/112 stanoví:

„Členské státy uplatňují základní sazbu DPH, kterou stanoví každý členský stát jako procentní podíl ze základu daně a která je stejná pro dodání zboží i pro poskytnutí služby. “

- 10 Článek 98 odst. 1 a 2 této směrnice 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.“

- 11 Bod 6 přílohy III směrnice 2006/112, ve znění před vstupem v platnost směrnice 2009/47, zněl:

„[D]odání 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.“

- 12 Dne 7. července 2008 předložila Evropská komise návrh směrnice Rady, kterou se mění směrnice 2006/112, pokud jde o snížené sazby daně z přidané hodnoty [COM (2008)428 final, dále jen „návrh směrnice“], v němž se předpokládalo nahrazení bodu 6 přílohy III směrnice 2006/112, ve znění před vstupem v platnost směrnice 2009/47, tímto zněním:

„[D]odání 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.“

- 13 Evropský parlament návrh směrnice pozměnil, načež jej legislativním usnesením ze dne 19. února 2009 schválil. Žádná ze změn provedených Parlamentem se netýkala Komisí navrženého znění, jímž měl být nahrazen bod 6 přílohy III směrnice 2006/112, ve znění před vstupem v platnost směrnice 2009/47.

- 14 Dne 5. května 2009 schválila Rada konečné znění směrnice 2009/47. Bod 6 přílohy III pozměněné směrnice 2006/112 nyní zní:

„[D]odání 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.“

### ***Polské právo***

- 15 Podle článku 146 a čl. 41 odst. 2 a 2a ustawa o podatku od towarów i usług (zákon o dani ze zboží a služeb) ze dne 11. března 2004, ve znění použitelném na skutkový stav ve věci v původním řízení (Dz. U. 2011, částka 177, č. 1054, dále jen „zákon o DPH“), ve spojení s položkami 72 až 75 přílohy 3 tohoto zákona a s položkami 32 až 35 jeho přílohy 10, podléhá dodání publikací tištěných či obsažených na fyzickém nosiči snížené sazbě DPH. U zasílání publikací elektronickou cestou se naproti tomu snížená sazba DPH neuplatňuje.

### **Spor v původním řízení a předběžné otázky**

- 16 Návrhem podaným dne 6. prosince 2013 se veřejný ochránce práv domáhá, aby Trybunał Konstytucyjny (Ústavní soud, Polsko) určil, že zaprvé položky 72 až 75 přílohy 3 zákona o DPH ve spojení s jeho čl. 41 odst. 2 a zadruhé položky 32 až 35 přílohy 10 téhož zákona ve spojení s jeho čl. 41 odst. 2a jsou v rozporu s polskou ústavou v rozsahu, v němž upravují uplatnění snížených sazeb DPH pouze na publikace poskytované na fyzickém nosiči, a nikoli na publikace poskytované elektronickou cestou.

- 17 V průběhu původního řízení Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej (maršálek Sejmu Polské republiky) a Prokurator Generalny (generální prokurátor, Polsko) zdůraznili, že jelikož byla předmětná ustanovení polského zákona přijata za účelem provedení čl. 98 odst. 2 a bodu 6 přílohy III pozměněné směrnice 2006/112 do vnitrostátního práva, nemohl se polský zákonodárce od těchto ustanovení odchýlit, neboť by jinak nesplnil povinnosti, které pro něj vyplývají z unijního práva. Tentýž názor hájili členové polské vlády přizvaní předkládajícím soudem k zaujetí stanoviska v této věci.
- 18 Předkládající soud má za to, že jsou nicméně dány důvody, na jejichž základě lze pochybovat o platnosti těchto dvou ustanovení pozměněné směrnice 2006/112.
- 19 Zprvė poukazuje předkládající soud na to, že v případě směrnice 2009/47, z níž bod 6 přílohy III pozměněné směrnice 2006/112 vzešel, mohlo dojít k vadě v legislativním postupu, neboť se tento bod svým zněním odchyľuje od návrhu směrnice, který byl předán Parlamentu.
- 20 Zadruhé má předkládající soud za to, že čl. 98 odst. 2 pozměněné směrnice 2006/112 ve spojení s bodem 6 její přílohy III by mohl být v rozporu se zásadou daňové neutrality. Přestože totiž digitální knihy poskytované na fyzickém nosiči a digitální knihy poskytované elektronickou cestou vykazují podobné vlastnosti a slouží k uspokojení stejných potřeb spotřebitelů, uvedený čl. 98 odst. 2 dovoluje uplatňování snížené sazby DPH jen u dodání digitálních knih na fyzickém nosiči.
- 21 Trybunał Konstytucyjny (Ústavní soud) se proto rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1) Je bod 6 přílohy III pozměněné směrnice 2006/112 neplatný z důvodu, že v rámci legislativního postupu nebyla dodržena podstatná formální náležitost spočívající v konzultaci s Evropským parlamentem?
- 2) Je čl. 98 odst. 2 pozměněné směrnice 2006/112 ve spojení s bodem 6 její přílohy III neplatný z důvodu, že porušuje zásadu daňové neutrality, když vylučuje uplatňování snížené sazby daně na knihy vydávané v digitální formě a na jiné elektronické publikace?“

## **K předběžným otázkám**

### ***K první otázce***

- 22 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda je bod 6 přílohy III pozměněné směrnice 2006/112 neplatný z důvodu, že v rámci legislativního postupu, který vedl k jeho přijetí, nebyly dodrženy podstatné formální náležitosti. Vzhledem k tomu, že se znění bodu 6 přílohy III pozměněné směrnice 2006/112 liší od znění obsaženého v návrhu směrnice, na jehož základě byl Parlament konzultován, si totiž předkládající soud klade otázku, zda neměl být Parlament konzultován opětovně.
- 23 V daném případě je třeba poukázat na to, že v souladu s článkem 93 SES, nyní článkem 113 SFEU, který upravuje zvláštní legislativní postup, musela před přijetím směrnice 2009/47, a tím pádem před tím, než byl touto směrnicí nahrazen bod 6 přílohy III směrnice 2006/112, proběhnout konzultace Parlamentu.
- 24 Řádná konzultace Parlamentu v případech upravených Smlouvou o ES, nyní Smlouvou o FEU, totiž představuje podstatnou formální náležitost, jejíž nedodržení je důvodem neplatnosti dotyčného aktu (rozsudek ze dne 10. května 1995, Parlament v. Rada, C-417/93, EU:C:1995:127, bod 9).

- 25 Účinná účast Parlamentu na legislativním procesu podle postupů upravených Smlouvou je totiž podstatným prvkem institucionální rovnováhy zamýšlené touto Smlouvou, a to proto, že pravomoc Parlamentu je výrazem základní demokratické zásady, podle níž se lid účastní výkonu moci prostřednictvím zastupitelského shromáždění (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 5. července 1995, *Parlament v. Rada*, C-21/94, EU:C:1995:220, bod 17, a rozsudek ze dne 10. června 1997, *Parlament v. Rada*, C-392/95, EU:C:1997:289, bod 14).
- 26 Povinnost konzultovat Parlament během legislativního postupu v případech stanovených Smlouvou znamená, že Parlament musí být opětovně konzultován vždy, kdy se přijatý konečný text jako celek co do své podstaty odchyľuje od toho, který již byl s Parlamentem konzultován, ledaže změny v zásadě odpovídají přání, které vyslovil samotný Parlament (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 5. října 1994, *Německo v. Rada*, C-280/93, EU:C:1994:367, bod 38 a citovaná judikatura).
- 27 Proto je třeba zkoumat, zda se bod 6 přílohy III pozměněné směrnice 2006/112 co do své podstaty odchyľuje od znění obsaženého v návrhu směrnice, na jehož základě byl Parlament konzultován.
- 28 V tomto ohledu je třeba poukázat na to, že podle návrhu směrnice mělo být v bodě 6 přílohy III směrnice 2006/112 na seznamu dodání zboží a poskytnutí služeb, která mohou být předmětem snížené sazby DPH, napříště uvedeno „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“.
- 29 V bodě 6 přílohy III pozměněné směrnice 2006/112 je přitom uvedeno „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“.
- 30 Z porovnání znění návrhu směrnice se zněním bodu 6 přílohy III pozměněné směrnice 2006/112 vyplývá, že se tento bod od uvedeného návrhu odlišuje v tom, že mezi jednotlivými typy fyzických nosičů, v jejichž případě může být uplatňována snížená sazba DPH, nezmiňuje „audioknihy, CD [a] CD-ROM“, které vyjmenovává uvedený návrh, ani na rozdíl od uvedeného návrhu výslovně neuvádí knihy, „kter[é] m[a]jí převážně stejný obsah informací jako tištěné knihy“, nýbrž hovoří o dodání knih „na jakémkoli fyzickém nosiči“.
- 31 Z těchto rozdílů však nelze dovodit, že by se bod 6 přílohy III pozměněné směrnice 2006/112 co do své podstaty odchyľoval od znění návrhu směrnice.
- 32 Vzhledem k tomu, že se tento návrh dle svého znění týkal rovněž knih dodaných na „podobném fyzickém nosiči“, tzn. na nosiči podobném tištěným knihám, audioknihám, CD a CD-ROM, nelze totiž výčet obsažený v uvedeném návrhu pokládat za výčet taxativní, nýbrž za výčet, který má názorným způsobem ukázat, že se jedná o všechny myslitelné typy fyzických nosičů, což odpovídá znění, které nakonec Rada v bodě 6 přílohy III pozměněné směrnice 2006/112 použila.
- 33 Je pravda, že bod 6 přílohy III pozměněné směrnice 2006/112 výslovně neuvádí, že pro uplatnění snížené sazby DPH musí mít dotyčné fyzické nosiče převážně stejný obsah informací jako tištěné knihy. Jelikož se však v tomto znění uvádí, že se týká pouze „knih“, kterýžto pojem dle svého obvyklého významu označuje tištěné dílo, znamená to, že k tomu, aby dotyčné nosiče spadaly do působnosti tohoto ustanovení, musí mít převážně stejný obsah informací jako tištěné knihy.



- 34 Proto je třeba konstatovat – jak to Soudní dvůr učinil v bodě 53 rozsudku ze dne 5. března 2015, Komise v. Lucembursko (C-502/13, EU:C:2015:143) – že znění bodu 6 přílohy III pozměněné směrnice 2006/112 není nic jiného než zjednodušení znění obsaženého v návrhu směrnice, jehož podstata byla zcela zachována.
- 35 Za těchto podmínek nebyla Rada povinna opětovně konzultovat Parlament.
- 36 Z výše uvedeného vyplývá, že bod 6 přílohy III pozměněné směrnice 2006/112 není neplatný z důvodu, že by v rámci legislativního postupu, který vedl k jeho přijetí, nebyly dodrženy podstatné formální náležitosti.

### *Ke druhé otázce*

- 37 V rámci druhé otázky se předkládající soud táže, zda je čl. 98 odst. 2 pozměněné směrnice 2006/112 ve spojení s bodem 6 její přílohy III neplatný z důvodu, že porušuje zásadu daňové neutrality, když vylučuje uplatňování snížené sazby DPH na knihy vydávané v digitální formě a na jiné elektronické publikace.

### *Úvodní poznámky*

- 38 Zprv je třeba poukázat na to, že i když předkládající soud v textu své otázky zmiňuje zásadu daňové neutrality, z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že otázku platnosti čl. 98 odst. 2 pozměněné směrnice 2006/112 ve spojení s bodem 6 její přílohy III v podstatě vznáší z hlediska zásady rovného zacházení, tak jak je zakotvena v článku 20 Listiny základních práv Evropské unie (dále jen „Listina“).
- 39 Zadruhé je třeba uvést, že ačkoli předkládající soud v textu otázky zmiňuje vedle knih vydávaných v digitální formě také „jiné elektronické publikace“, z předkládacího rozhodnutí rovněž vyplývá, že se pochybnosti předkládajícího soudu týkají výlučně toho, zda v důsledku pozměněné směrnice 2006/112 případně dochází k nerovnému zacházení v souvislosti s dodáním digitálních knih podle toho, zda jsou poskytovány na fyzickém nosiči, nebo elektronickou cestou.
- 40 Za těchto podmínek je třeba mít za to, že podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda je čl. 98 odst. 2 pozměněné směrnice 2006/112 ve spojení s bodem 6 její přílohy III neplatný z toho důvodu, že vyloučením jakékoli možnosti členských států uplatňovat na dodání digitálních knih elektronickou cestou sníženou sazbu DPH tento článek porušuje zásadu rovného zacházení, tak jak je zakotvena v článku 20 Listiny.

### *Závěry Soudního dvora*

- 41 Je třeba předeslat, že podle ustálené judikatury Soudního dvora zásada rovného zacházení vyžaduje, aby se srovnatelnými situacemi nebylo zacházeno odlišně a s odlišnými situacemi stejně, není-li takové zacházení objektivně odůvodněné (rozsudek ze dne 12. listopadu 2014, Guardian Industries a Guardian Europe v. Komise, C-580/12 P, EU:C:2014:2363, bod 51, a rozsudek ze dne 4. května 2016, Pillbox 38, C-477/14, EU:C:2016:324, bod 35).

– *K zacházení se srovnatelnými situacemi*

- 42 Podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že prvky, jimiž se různé situace odlišují, a případná srovnatelnost těchto situací musí být určeny a posuzovány ve světle předmětu a cíle příslušných ustanovení, přičemž se rozumí, že pro tento účel musí být zohledněny zásady a cíle příslušné oblasti (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. prosince 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine a další, C-127/07, EU:C:2008:728, bod 26 a citovaná judikatura).
- 43 V daném případě vyplývá rozdílné zacházení, o němž se zmiňuje předkládající soud, z nemožnosti členských států stanovit uplatňování snížené sazby DPH u dodání digitálních knih elektronickou cestou, zatímco uplatňování takové sazby u dodání digitálních knih na jakémkoli fyzickém nosiči je dovoleno. Prvky, jimiž se tyto dvě situace vyznačují, a případná srovnatelnost těchto situací proto musí být určeny a posuzovány ve světle cílů, které normotvůrce sledoval, když členským státům umožnil uplatňovat sníženou sazbu DPH u dodání digitálních knih na jakémkoli fyzickém nosiči.
- 44 V tomto ohledu je třeba poukázat na to, že možnost členských států uplatňovat sníženou sazbu DPH u dodání tištěných knih byla vůbec poprvé upravena směrnicí 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. 09/01, s. 202), která prostřednictvím svého článku 1 připojila k šesté směrnici přílohu H upravující seznam dodání zboží a služeb, které mohou být předmětem snížené sazby DPH, přičemž bod 6 této přílohy byl převzat do bodu 6 přílohy III směrnice 2006/112, ve znění před vstupem v platnost směrnice 2009/47. Tato možnost byla posledně uvedenou směrnicí rozšířena na dodání knih na „jakémkoli fyzickém nosiči“.
- 45 Jak uvedla generální advokátka v bodě 56 svého stanoviska, uplatňování snížené sazby DPH na dodání knih má za cíl podporu čtení, ať již beletrie, naučných knih, novin či časopisů.
- 46 Na pozměněnou směrnici 2006/112, která členským státům umožňuje uplatňovat snížené sazby DPH na dodání knih na jakémkoli fyzickém nosiči, je tedy třeba nahlížet tak, že takovýto cíl sleduje.
- 47 Takový závěr je ostatně podepřen tím, že bod 6 přílohy III pozměněné směrnice 2006/112 vylučuje možnost uplatňovat sníženou sazbu DPH na dodání materiálů „výlučně nebo převážně určených k propagaci“. Takové materiály se totiž vyznačují tím, že v žádném ohledu nesledují cíl uvedený v bodě 45 tohoto rozsudku.
- 48 Aby bylo možné takového cíle dosáhnout, je však zapotřebí, aby občané Evropské unie mohli mít skutečný přístup k obsahu knih, přičemž způsob jejich dodání není v tomto ohledu rozhodující.
- 49 Proto je třeba konstatovat, že z hlediska cíle čl. 98 odst. 2 pozměněné směrnice 2006/112 ve spojení s bodem 6 její přílohy III se v případě dodání digitálních knih na jakémkoli fyzickém nosiči a v případě dodání digitálních knih elektronickou cestou jedná o srovnatelné situace.
- 50 Tento závěr není zpochybněn tím, že podle čl. 14 odst. 1 pozměněné směrnice 2006/112 je dodání digitální knihy na fyzickém nosiči v zásadě dodáním zboží, kdežto dodání digitální knihy elektronickou cestou je podle čl. 24 odst. 1 a článku 25 této směrnice poskytnutím služby. Účelem pravidel DPH je zdanit stejným způsobem spotřebu zboží i služeb, a proto se tato rozdílná kvalifikace nejeví být rozhodující z hlediska cíle čl. 98 odst. 2 uvedené směrnice ve spojení s bodem 6 její přílohy III, připomenutého v bodě 45 tohoto rozsudku.
- 51 Vzhledem k tomu, že čl. 98 odst. 2 pozměněné směrnice 2006/112 ve spojení s bodem 6 její přílohy III ve svém důsledku vylučuje uplatňování snížené sazby DPH u dodání digitálních knih elektronickou cestou, zatímco u dodání digitálních knih na jakémkoli fyzickém nosiči je její uplatnění dovoleno, musí být tedy na tato ustanovení pohlíženo tak, že zavádějí rozdílné zacházení se dvěma situacemi, které jsou však z hlediska cíle sledovaného unijním normotvůrcem srovnatelné.



– *K odůvodnění*

- 52 Je-li konstatováno rozdílné zacházení se dvěma srovnatelnými situacemi, není zásada rovného zacházení porušena, pokud je tento rozdíl náležitě odůvodněn (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. prosince 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine a další, C-127/07, EU:C:2008:728, bod 46).
- 53 Podle ustálené judikatury Soudního dvora tomu tak je, je-li rozdílné zacházení v souladu s právně přípustným cílem opatření, které ve svém důsledku takový rozdíl zavádí, a je-li tomuto cíli přiměřené (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. října 2013, Schaible, C-101/12, EU:C:2013:661, bod 77, a rozsudek ze dne 22. května 2014, Glatzel, C-356/12, EU:C:2014:350, bod 43).
- 54 V této souvislosti se rozumí, že má unijní normotvůrce při přijímání opatření daňové povahy činit rozhodnutí politické, ekonomické a sociální povahy a hierarchicky uspořádat protichůdné zájmy či provést komplexní posouzení. Proto je třeba mu v tomto rámci přiznat širokou posuzovací pravomoc, takže soudní přezkum v otázce dodržení podmínek uvedených v předchozím bodě tohoto rozsudku se musí omezit pouze na přezkum zjevného pochybení [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. prosince 2002, British American Tobacco (Investments) a Imperial Tobacco, C-491/01, EU:C:2002:741, bod 123, a rozsudek ze dne 17. října 2013, Billerud Karlsborg a Billerud Skärblacka, C-203/12, EU:C:2013:664, bod 35].
- 55 V daném případě je třeba připomenout, že rozdílné zacházení konstatované v bodě 51 tohoto rozsudku vyplývá z čl. 98 odst. 2 pozměněné směrnice 2006/112 ve spojení s bodem 6 její přílohy III, který vylučuje uplatňování snížené sazby DPH u poskytování veškerých elektronických služeb, a tím pádem i u dodání digitálních knih elektronickou cestou, na rozdíl od dodání knih – případně digitálních – na jakémkoli fyzickém nosiči.
- 56 Z přípravných prací na směrnici 2002/38 v tomto ohledu vyplývá, že v souvislosti se zdaněním elektronicky poskytovaných služeb představovaly změny navržené Komisí první etapu v procesu zavádění nové politiky v oblasti DPH, jejímž cílem je zjednodušit a posílit systém DPH, a podpořit tak legitimní obchodní transakce na vnitřním trhu. Z těchto přípravných prací totiž vyplývá, že elektronický obchod má vysoký potenciál k tvorbě bohatství a vytváření pracovních míst v Unii a že nastolení jasného a přesného právního prostředí je zásadním předpokladem pro vytvoření ovzduší důvěry vybízejícího podniky k investování a obchodování.
- 57 Jak Rada a Komise objasnily v odpověď na písemnou otázku Soudního dvora a na jednání, vyloučení uplatňování snížené sazby DPH u dodání digitálních knih elektronickou cestou v souladu s čl. 98 odst. 2 pozměněné směrnice 2006/112 musí být chápáno jako součást zvláštního režimu DPH pro elektronický obchod. Z vysvětlení podaných těmito orgány totiž vyplývá, že bylo považováno za nutné podrobit elektronicky poskytované služby jasným, jednoduchým a jednotným pravidlům, aby bylo možné s jistotou určit sazbu DPH platnou pro tyto služby, a aby se tak osobám povinným k dani a vnitrostátním daňovým orgánům zjednodušila administrativa s touto daní spojená.
- 58 Právní přípustnost takového cíle přitom nemůže být důvodně zpochybněna.
- 59 Zásada právní jistoty, na níž je tento cíl založen, totiž vyžaduje, aby právní úprava Unie umožnila dotčeným osobám jednoznačně se seznámit s rozsahem jejich práv a povinností tak, aby byly schopny postupovat se znalostí věci (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. července 2010, Komise v. Spojené království, C-582/08, EU:C:2010:429, bod 49 a citovaná judikatura).
- 60 Soudní dvůr již mimoto uznal legitimnost cíle normotvůrce stanovit obecná pravidla, která jsou snadno uplatnitelná hospodářskými subjekty a snadno kontrolovatelná příslušnými vnitrostátními orgány (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 24. února 2015, Sopora, C-512/13, EU:C:2015:108, bod 33).

- 61 Pokud jde o otázku, zda může opatření obsažené v čl. 98 odst. 2 pozměněné směrnice 2006/112 ve spojení s bodem 6 její přílohy III naplnit sledovaný cíl, tak jak byl upřesněn v bodech 56 a 57 tohoto rozsudku, nic nenasvědčuje tomu, že by posouzení, jež provedl unijní normotvůrce, šlo nad rámec posuzovací pravomoci, kterou je nadán.
- 62 Vyloučením uplatňování snížené sazby DPH na elektronicky poskytované služby totiž unijní normotvůrce zbavuje osoby povinné k dani a vnitrostátní daňové orgány nutnosti zkoumat pro každý typ poskytovaných elektronických služeb, zda spadá do některé z kategorií služeb, u nichž se může taková sazba na základě přílohy III pozměněné směrnice 2006/112 uplatnit.
- 63 Na předmětné opatření je proto třeba hledět tak, že je s to naplnit cíl spočívající v tom, aby byla s jistotou určena sazba DPH platná pro elektronicky poskytované služby, a aby tak byla osobám povinným k dani a vnitrostátním daňovým orgánům usnadněna administrativa s touto daní spojená.
- 64 Pokud jde o požadavek – související s podmínkou přiměřenosti – aby z vhodných opatření, jež připadají v úvahu, bylo zvoleno to, které je nejméně omezující, a aby způsobené nevýhody nebyly nepřiměřené ve vztahu ke sledovaným cílům, je třeba uvést, že unijní normotvůrce mohl případně vyčlenit dodání digitálních knih elektronickou cestou ze souhrnu elektronických služeb a následně umožnit, aby se na tyto knihy uplatnila snížená sazba DPH.
- 65 Takové řešení by však mohlo narážet na cíl unijního normotvůrce spočívající v potřebě zjednat nápravu v souvislosti s právní nejistotou vyvolanou neustálým rozvojem elektronických služeb jako celku, což je důvod, proč unijní normotvůrce všechny tyto služby vyloučil ze seznamu plnění, na něž lze uplatňovat sníženou sazbu DPH podle přílohy III pozměněné směrnice 2006/112.
- 66 V tomto ohledu by přípuštění možnosti členských států uplatňovat sníženou sazbu DPH u dodání digitálních knih elektronickou cestou, jak je to umožněno u dodání takových knih na jakémkoli fyzickém nosiči, znamenalo narušení celkové soudržnosti opatření, které bylo záměrem unijního normotvůrce a které spočívá ve vyloučení všech elektronických služeb z možnosti uplatňovat sníženou sazbu DPH.
- 67 Pokud jde o případné rozšíření možnosti uplatňovat sníženou sazbu DPH na všechny elektronické služby, je třeba poukázat na to, že by přijetí takového opatření obecně nastolilo nerovné zacházení se službami jinými než elektronickými, u nichž se v zásadě neuplatní snížená sazba DPH, na jedné straně a službami elektronickými na straně druhé.
- 68 Unijní normotvůrce proto v rámci svého prostoru pro uvážení mohl vycházet z toho, že žádné z těchto dvou opatření, jež teoreticky připadala v úvahu, není vhodné k naplnění různých cílů, které sledoval.
- 69 Je třeba dodat, že z článků 4 a 5 směrnice 2002/38 a z článku 6 směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008, kterou se mění směrnice 2006/112, pokud jde o místo poskytnutí služby (Úř. věst. 2008, L 44, s. 11), vyplývá, že Rada počítala s přezkoumáním zvláštního systému zdanění elektronicky poskytovaných služeb za účelem zohlednění nabytých zkušeností. Komise mimoto ve sdělení Evropskému parlamentu, Radě a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru o akčním plánu v oblasti DPH [COM (2016)148 final] vyhlásila svůj záměr zvážit vypracování návrhu směrnice o změně pozměněné směrnice 2006/112.
- 70 Za těchto podmínek musí být rozdílné zacházení s dodáním digitálních knih elektronickou cestou na jedné straně a dodáním knih na jakémkoli fyzickém nosiči na straně druhé, vyplývající z čl. 98 odst. 2 pozměněné směrnice 2006/112 ve spojení s bodem 6 její přílohy III, považováno za náležitě odůvodněné.

- 71 Proto je třeba konstatovat, že čl. 98 odst. 2 pozměněné směrnice 2006/112 ve spojení s bodem 6 její přílohy III, který ve svém důsledku vylučuje možnost členských států uplatňovat sníženou sazbu DPH u dodání digitálních knih elektronickou cestou, a přitom jim současně dovoluje uplatňovat sníženou sazbu DPH u dodání digitálních knih na jakémkoli fyzickém nosiči, neporušuje zásadu rovného zacházení, jak je zakotvena v článku 20 Listiny.
- 72 Z předchozích úvah vyplývá, že přezkum předběžných otázek neodhalil žádnou skutečnost, kterou by mohla být dotčena platnost bodu 6 přílohy III pozměněné směrnice 2006/112 nebo čl. 98 odst. 2 této směrnice ve spojení s bodem 6 její přílohy III.

### **1. K nákladům řízení**

- 73 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (velký senát) 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 Rady 2009/47/ES ze dne 5. května 2009, nebo čl. 98 odst. 2 této směrnice ve spojení s bodem 6 její přílohy III.**

Podpisy.