



Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE
JULIANE KOKOTT
od 8. rujna 2016.¹

Predmet C-390/15

Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO)

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Trybunał Konstytucyjny (Ustavni sud, Poljska))

„Porezno zakonodavstvo – Porez na dodanu vrijednost – Snižena porezna stopa za isporuku knjiga, novina i časopisa – Valjanost točke 6. Priloga III. Direktivi 2006/112/EZ u verziji Direktive 2009/47/EZ – Članak 113. UFEU-a – Sudjelovanje Europskog parlamenta – Načelo jednakog postupanja – Različito postupanje prema publikacijama na papiru i drugim fizičkim nosačima u odnosu na elektronički isporučene publikacije“

I – Uvod

1. Važeće zakonodavstvo Europske unije o porezu na dodanu vrijednost državama članicama omogućava porezno pogodovanje prilikom prodaje knjiga kao i novina i časopisa. Međutim, to neograničeno vrijedi samo za tiskana izdanja. Za njihovu prodaju države članice mogu predvidjeti sniženu poreznu stopu, od koje su digitalna izdanja uglavnom isključena.

2. Poljski ustavni sud predmetnim zahtjevom za prethodnu odluku dvoji o važenju snižene stope poreza na dodanu vrijednost za knjige i druge publikacije, kako je to uređeno pravom Unije. U prvom planu ispitivanja od strane Suda stajat će pitanja koje obveze načelo jednakog postupanja nameće zakonodavcu Unije u području poreza na dodanu vrijednost te u kojoj mjeri je u slučaju sniženih poreznih stopa za knjige, novine i časopise udovoljio tim zahtjevima.

II – Pravni okvir

3. Članak 93. UEZ-a² (sada članak 113. UFEU-a) uređivao je sljedeću zakonodavnu nadležnost Zajednice:

„Vijeće, odlučujući jednoglasno na prijedlog Komisije i nakon savjetovanja s Europskim parlamentom te Gospodarskim i socijalnim odborom, donosi odredbe za usklađenje zakonodavstva o porezu na promet, trošarinama i ostalim oblicima posrednih poreza, u mjeri u kojoj je takvo usklađivanje nužno da bi se osigurala uspostava i funkcioniranje unutarnjeg tržišta unutar roka zadanog u članku 14.“

4. Na toj osnovi donesena je Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost³ (u daljnjem tekstu: Direktiva o porezu na dodanu vrijednost).

1 — Izvorni jezik: njemački

2 — Ugovor o osnivanju Europske Zajednice u verziji Ugovora iz Amsterdama (SL 1997., C 340, str. 173.)

3 — SL 2006., L 347, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)

5. Sukladno članku 2. stavku 1. točki (a) Direktive o porezu na dodanu vrijednost, porezu podliježe „isporuka robe koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav na teritoriju države članice u zamjenu za plaćanje”. Isto važi prema točki (c) propisa za „isporuku usluga”.

6. Članak 96. Direktive o porezu na dodanu vrijednost o poreznoj stopi predviđa da države članice moraju urediti „standardnu stopu” koja ne smije biti ispod određene visine, kako je utvrđena člankom 97. Kao dopuna, članak 98. Direktive o porezu na dodanu vrijednost u verziji Direktive 2008/8/EZ⁴ određuje:

„1. Države članice mogu primijeniti jednu ili dvije snižene stope.

2. Snižene stope primjenjuju se samo na isporuke roba ili usluga u kategorijama navedenim u Prilogu III.

Smanjene se stope ne primjenjuju na elektronički pružene usluge.

3. [...]”

7. Prilog III. Direktivi o porezu na dodanu vrijednost na koji upućuje članak 98. stavak 2. podstavak 1. sadržava „Popis isporuke robe i usluga na koje je moguće primijeniti snižene stope iz članka 98.” Njegova točka 6. u verziji Direktive 2009/47/EZ⁵ koja je predmet spora u glavnom predmetu glasi kako slijedi:

„6. isporuka, uključujući posudbu iz knjižnica knjiga u svim fizičkim oblicima (uključujući brošure, letke i slične tiskane materijale, dječje slikovnice, crtanke ili bojanke, glazbene note u tiskanom obliku ili u obliku rukopisnih bilješki, zemljopisne karte te hidrografske ili slične grafičke prikaze), novina i časopisa, osim materijala koji su u cijelosti ili većim dijelom posvećen[i] oglašavanju;”

8. Prije izmjene Direktivom 2009/47 je ta odredba imala sljedeći tekst:

„6. nabava, zajedno s knjižničnom posudbom, knjiga (uključujući brošure, letke i slične tiskane materijale, dječje slikovnice, kao i one namijenjene crtanju ili bojanju, glazbena djela, tiskana ili u rukopisu, zemljovide i hidrografske ili slične karte), novina i periodičnih publikacija, osim materijala koji je u cijelosti ili pretežito posvećen oglašavanju;”

9. U prijedlogu Komisije, od kojega potječe Direktiva o izmjeni 2009/47 za tu odredbu je bila predviđena i sljedeća verzija⁶:

„6. isporuka, uključujući posudbu iz knjižnica, knjiga (uključujući brošure, letke i slične tiskane materijale, dječje slikovnice, crtanke ili bojanke, glazbene note u tiskanom obliku ili u obliku rukopisnih bilješki, zemljopisne karte te hidrografske ili slične grafičke prikaze, kao i audio-knjige, CD, CD-ROM ili druge fizičke oblike podataka koji u većem dijelu reproduciraju isti sadržaj informacija kao tiskane knjige), novina i časopisa, osim materijala koji su u cijelosti ili većem dijelu posvećen[i] oglašavanju;”

4 — Vidjeti članak 2. točku 2. Direktive Vijeća 2008/8/EZ od 12. veljače 2008. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o mjestu pružanja usluga (SL 2008., L 44, str. 11.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 263.).

5 — Vidjeti članak 1. točku 13. u vezi s točkom 1. Priloga Direktivi Vijeća 2009/47/EZ od 5. svibnja 2009. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o sniženim stopama poreza na dodanu vrijednost (SL 2009., L 116, str. 18.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 286.).

6 — Vidjeti str. 16. točku 3. prijedloga Komisije od 7. srpnja 2008. za Direktivu Vijeća o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o sniženim stopama poreza na dodanu vrijednost (COM[2008] 428 *final*).

10. Republika Poljska iskoristila je ovlaštenje članka 98. u vezi s točkom 6. Priloga III. Direktivi o porezu na dodanu vrijednost člankom 41. stavcima 2. i 2.a u vezi s točkama 72. i 75. Priloga 3. kao i točkama 32. do 35. Priloga 10. Ustawu o podatku od towarów i usług (Zakon od 11. ožujka 2004. o porezu na predmete i usluge). Prema tome se primjenjuju trenutačno snižene porezne stope u visini od 8% odnosno 5%, na knjige, novine i časopise u tiskanom obliku ili na drugim nosačima podataka (posebice CD ili kasete). Knjige, novine i časopisi koje se objavljuju elektronički podliježu standardnoj stopi u visini od 23%.

III – Glavni postupak i postupak pred Sudom

11. Prema shvaćanju *Rzecznika Praw Obywatelskich* (poljski pučki pravobranitelj), različito oporezivanje istovjetnih publikacija – postojanje kojeg treba utvrditi u poljskom pravu – predstavlja povredu načela jednakog postupanja, kako ono proizlazi iz poljskog ustava. Stoga je pred *Trybunałom Konstytucyjnym* (Ustavni sud, Poljska) pučki pravobranitelj zatražio ispitivanje ustavnosti poljskih odredbi o sniženoj poreznoj stopi za publikacije.

12. Poljski ustavni sud smatra da je Republika Poljska na temelju odrednica Direktive o porezu na dodanu vrijednost obvezna primijeniti standardnu stopu na elektronički isporučene knjige i druge elektroničke publikacije. Dvoji međutim, jesu li odgovarajuće odredbe Direktive o porezu na dodanu vrijednost valjane. S jedne je strane u zakonodavnom postupku Direktive 2009/47, na kojoj počiva trenutačna verzija točke 6. Priloga III. Direktivi o porezu na dodanu vrijednost, nakon savjetovanja s Europskim parlamentom tekst Direktive bitno izmijenjen. S druge strane, smatra da je isključenje primjene snižene porezne stope za elektroničke publikacije koje se učitavaju preko interneta kao datoteka ili se isporučuju u obliku takozvanog *streaminga* nespojivo s načelom porezne neutralnosti, koje je izraz načela jednakog postupanja u području poreza na dodanu vrijednost.

13. Stoga je poljski Ustavni sud 20. srpnja 2015. sukladno članku 267. UFEU-a uputio sljedeća pitanja na prethodnu odluku:

- „1. Je li točka 6. Priloga III. Direktivi o porezu na dodanu vrijednost nevaljana jer se u zakonodavnom postupku nije poštovao bitan formalan zahtjev u pogledu savjetovanja s Europskim parlamentom?
2. Je li članak 98. stavak 2. u vezi s točkom 6. Priloga III. Direktivi o porezu na dodanu vrijednost nevaljan jer povređuje načelo porezne neutralnosti u dijelu u kojem isključuje primjenu sniženih poreznih stopa na knjige koje se izdaju u digitalnom obliku kao i na ostale elektroničke publikacije?“

14. U postupku pred Sudom o tim su se pitanjima pisanim putem očitovali poljski pučki pravobranitelj, *Prokurator Generalny* (poljski glavni državni odvjetnik), Helenska Republika, Republika Poljska, Vijeće Europske unije i Europska komisija. Na usmenoj raspravi 14. lipnja 2016. sudjelovali su poljski pučki pravobranitelj, Republika Poljska, Vijeće i Komisija.

IV – Pravna ocjena

15. Postavljenim pitanjima poljski Ustavni sud u bitnome želi znati, je li u oba pristupa aktualna verzija točke 6. Priloga III. Direktivi o porezu na dodanu vrijednost, kao što to proizlazi iz članka 1. točke 13. u vezi s točkom 1. Priloga Direktivi 2009/47, formalno i materijalno valjana.

A – O prvom prethodnom pitanju: formalna valjanost

16. Prvim postavljenim pitanjem treba razjasniti je li zakonodavni postupak za Direktivu 2009/47, koja je točki 6. Priloga III. Direktivi o porezu na dodanu vrijednost dala njegovu sadašnju verziju, protekao u skladu s pravilima. Naime, Parlament u pogledu te izmjene nije mogao sudjelovati u dovoljnoj mjeri.

17. Direktiva o izmjeni 2009/47 donesena je na temelju članka 93. UEZ-a. Prema njemu, Vijeće donosi odredbe za usklađenje zakonodavstva o, među ostalim, porezima na promet, jedino nakon savjetovanja s Parlamentom.

18. Redovno savjetovanje s Parlamentom u okviru zakonodavnog postupka prema stalnoj sudskoj praksi bitan je postupovni zahtjev čije nepoštovanje dovodi do ništavosti predmetnog pravnog akta⁷.

19. U ovom je slučaju savjetovanje s Parlamentom izvršeno o izvornoj verziji Direktive koju je predložila Komisija i o tome se očitovao pisanim putem⁸. Izvorni prijedlog je predviđao dopunu točke 6. Priloga III. Direktivi o porezu na dodanu vrijednost na način da se katalogu vrsta „knjiga” na koje se osobito smije primijeniti snižena porezna stopa dodaju daljnji primjeri, naime „audio-knjige, CD, CD-ROM ili drugi fizički oblici podataka koji u većem dijelu reproduciraju isti sadržaj informacija kao tiskane knjige”⁹.

20. Vijeće je međutim odstupilo od tog prijedloga u daljnjem zakonodavnom postupku. Konačno donesena Direktiva 2009/47 izmijenila je tada važeću točku 6. Priloga III. Direktivi o porezu na dodanu vrijednost samo u toj mjeri u kojoj je u uvodnom odlomku „isporuka knjiga” dodan slijed riječi „u svim fizičkim oblicima”¹⁰. Nasuprot tomu, ostali primjeri sadržani u izvornom prijedlogu Direktive su otpali.

21. O toj u Vijeću donesenoj verziji točke 6. Priloga III. Direktivi o porezu na dodanu vrijednost više nije provođeno savjetovanje s Parlamentom. Prema stalnoj sudskoj praksi potrebno je međutim ponovno savjetovanje s Parlamentom kada konačno doneseni tekst „kao cjelina u svojoj biti” odstupa od teksta o kojem je već provedeno savjetovanje s Parlamentom, ako izmjene u bitnome ne odgovaraju želji koju je izrazio sâm Parlament¹¹.

22. S obzirom na to da se u ovom slučaju ne razaznaje odgovarajuća želja Parlamenta, time se postavlja pitanje je li Vijeće nakon savjetovanja s Parlamentom tekst donesene Direktive 2009/47 „kao cjelinu u svojoj biti” izmijenio u odnosu na Komisijin prijedlog.

23. Najprije se treba suglasiti s poljskim Ustavnim sudom, kada je u preformulaciji nove verzije točke 6. Priloga III. Direktivi o porezu na dodanu vrijednost koju je poduzelo Vijeće, prepoznao sadržajnu izmjenu.

7 — Vidjeti među ostalim presude od 4. veljače 1982., Buyl i dr./Komisija (817/79, EU:C:1982:36, t. 16.), od 11. studenoga 1997., Eurotunnel i dr. (C-408/95, EU:C:1997:532, t. 45.), kao i od 10. rujna 2015., Parlament/Vijeće (C-363/14, EU:C:2015:579, t. 82.).

8 — Vidjeti Zakonodavnu rezoluciju Europskog parlamenta od 19. veljače 2009. o prijedlogu za Direktivu Vijeća o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o sniženim stopama poreza na dodanu vrijednost (COM[2008]0428 – C6-0299/2008 – 2008/0143[CNS]) (SL 2010., C 76 E, str. 110.).

9 — Vidjeti t. 9. ovog mišljenja.

10 — Osim toga u njemačkoj verziji točke 6. Priloga III. Direktivi o porezu na dodanu vrijednost izmijenjen je primjer „Notenhefte oder -manuskripte” u „Notenhefte oder Manuskripte”. Time se njemačka verzija očigledno trebala izmijeniti redakcijski, no ne i sadržajno, kako to pokazuju neizmijenjene engleske i francuske verzije (prije i poslije izmjene Direktivom 2009/47 tamo glasi: „music printed or in manuscript form” odnosno „les partitions imprimées ou en manuscrit”).

11 — Vidjeti, među ostalim, presude od 16. srpnja 1992., Parlament/Vijeće (C-65/90, EU:C:1992:325, t. 16.), od 5. srpnja 1995., Parlament/Vijeće (C-21/94, EU:C:1995:220, t. 18.), od 11. studenoga 1997., Eurotunnel i dr. (C-408/95, EU:C:1997:532, t. 46.), kao i od 25. rujna 2003., Océ Van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495, t. 100.); vidjeti i presudu od 15. srpnja 1970., ACF Chemiefarma/Komisija (41/69, EU:C:1970:71, t. 69. i 178./179.).

24. Međutim, nije utvrđeno da u tekstu nove verzije, za razliku od prijedloga Komisije, više nisu obuhvaćene audio-knjige, u što je uvjeren poljski Ustavni sud. Jer audio-knjige bi se još mogle smatrati i knjigama na fizičkim nosačima¹².

25. Međutim, nedvojbeno je s time povezana sadržajna izmjena teksta da posljednje donesena verzija točke 6. Priloga III. Direktivi o porezu na dodanu vrijednost više ne sadržava dodatni uvjet prijedloga direktive, prema kojoj nosač podataka „[mora] reproducirati u većem dijelu isti sadržaj informacija kao tiskane knjige”. Osim toga bi se, kako prema engleskoj tako i prema francuskoj jezičnoj verziji prijedloga Direktive, snižena porezna stopa mogla protezati najprije na *slične* fizičke nosače podataka kao što su audioknjige, CD i CD-ROM¹³, dok točka 6. Priloga III. Direktivi o porezu na dodanu vrijednost govori o *svim* fizičkim oblicima. Tim dvjema izmjenama u određenom je opsegu prošireno područje primjene snižene porezne stope u odnosu na prijedlog Komisije¹⁴.

26. S time, međutim, nije povezana tako opsežna izmjena prijedloga Direktive za koju bi bilo potrebno novo savjetovanje s Parlamentom. Prema sudskoj praksi, izmjene se trebaju smatrati bitnima samo tada kada diraju u srž donesenog propisa¹⁵.

27. Glavna zadaća prijedloga Direktive bila je državama članicama trajno omogućiti primjenu snižene porezne stope na određene lokalno isporučene usluge¹⁶. Proširenje područja primjene snižene stope za knjige, međutim, u tom prijedlogu igra sporednu ulogu i označava se samo kao „pravnotehničko usklađenje teksta”¹⁷.

28. Čak i ako bi se uzelo da treba poštovati kriterij važnosti u pogledu svake samostalne odredbe nekog zakonodavnog prijedloga, brisanje ograničenja sadržaja informacija nekog oblika podataka i prijelaz sa „sličnih” na „sve” fizičke oblike podataka ne diraju u srž odredbe za izmjenu snižene porezne stope za knjige. Naime, ta odredba je u prvom redu obilježena protezanjem područja primjene snižene porezne stope za knjige na druge nosače podataka osim onih na papiru. U okviru tog načelnog protezanja, navedene izmjene područja primjene predstavljaju samo sporedne aspekte.

29. Uostalom, Parlament je u okviru svojeg provedenog savjetovanja u svakom slučaju imao priliku očitovati se o tim aspektima jer su kasnije odbačena ograničenja područja primjene već bila dio izvorne verzije prijedloga Komisije¹⁸.

30. S obzirom na to da je Parlament u okviru zakonodavnog postupka koji je doveo do donošenja Direktive 2009/47 u istome uredno sudjelovao, u tom dijelu nije bilo negativnog utjecaja na valjanost sadašnje verzije točke 6. Priloga III. Direktivi o porezu na dodanu vrijednost.

12 — Na tome ništa ne mijenja ni činjenica da se uvodna izjava 6. prijedloga koji, među ostalim, spominje „audioknjige”, ne pojavljuje ponovno u Direktivi 2009/47.

13 — Vidjeti str. 13. t.3. („audio books, CD, CD-ROMs or any similar physical support”) odnosno stranicu 15. t. 3.) („de livres audio, de disques compacts, de cédéroms ou d'autres supports physiques similaires”) prijedloga Komisije (naveden u bilješci 6.).

14 — Sud je u presudi od 5. ožujka 2015., Komisija/Luksemburg (C-502/13, EU:C:2015:143, t. 53.) doduše objasnio da je tekst koji je donijelo Vijeće doduše „očito” samo „redakcijsko pojednostavnjenje” prijedloga Komisije. U nedostatku obrazloženja, kao i s obzirom na drugu pozadinu tog utvrđenja, o tome se u okviru ovog predmeta ne može niti mora dalje elaborirati.

15 — Presude od 16. srpnja 1992., Parlament/Vijeće (C-65/90, EU:C:1992:325, t. 19.), od 5. srpnja 1995., Parlament/Vijeće (C-21/94, EU:C:1995:220, t. 22.) i od 10. lipnja 1997., Parlament/Vijeće (C-392/95, EU:C:1997:289, t. 20.).

16 — Vidjeti prijedlog Komisije (naveden u bilješci 6.), obrazloženje u t. 3.1.

17 — Prijedlog Komisije (naveden u bilješci 6.), obrazloženje u t. 5.3. uz članak 1. te uvodnu izjavu 6. teksta Direktive; vidjeti i sažetak procjene utjecaja u radnom dokumentu Komisijinih službi (SEK[2008]2191), koji izmjenu u odnosu na knjige niti ne navodi.

18 — O važnosti takve mogućnosti očitovanja vidjeti presudu od 11. studenoga 1997., Eurotunnel i dr. (C-408/95, EU:C:1997:532, t. 58.).

B – O drugom prethodnom pitanju: materijalna valjanost

31. Drugim prethodnim pitanjem poljski Ustavni sud želi znati je li točka 6. Priloga III. u vezi s člankom 98. stavkom 2. Direktive o porezu na dodanu vrijednost nevaljana u dijelu u kojem isključuje primjenu snižene porezne stope na knjige koje se isporučuju u digitalnom obliku te na druge elektroničke publikacije.

32. Iako je sud koji je uputio zahtjev u formulaciji prethodnog pitanja ciljao na povredu načela porezne neutralnosti, iz obrazloženja je razvidno da želi ispitivanje na osnovi načela jednakog postupanja¹⁹.

33. Samo takvo ispitivanje je, uostalom, i moguće. Naime, nevaljanost točke 6. Priloga III. Direktivi o porezu na dodanu vrijednost može proizaći samo iz povrede primarnog prava. Načelo porezne neutralnosti je, međutim, *kao takvo* samo pomoćno sredstvo za tumačenje Direktive o porezu na dodanu vrijednost, koje ne uživa svojstvo primarnog prava²⁰. To vrijedi i u toj mjeri u kojoj je načelo porezne neutralnosti u varijanti značenja neutralnosti tržišnog natjecanja²¹ *izraz* načela jednakog postupanja²². Naime, unatoč svemu, ispitivanje valjanosti neke odredbe Direktive o porezu na dodanu vrijednost može se orijentirati jedino na samom načelu jednakog postupanja, koje jedino ima svojstvo primarnog prava te koje prema sudskoj praksi postavlja drukčije detaljne zahtjeve od načela porezne neutralnosti.

34. Iz prethodnog se pitanja u svjetlu njegova obrazloženja može vidjeti kako se radi o više nejednakih postupanja koja se moraju ispitati u odnosu na njihovu spojivost s načelom jednakog postupanja. U prvom redu sud koji je uputio zahtjev prigovara tomu što se prema *digitalnim* knjigama različito postupuje, ovisno o tome stavljaju li se one kupcu na raspolaganje putem fizičkog oblika podataka – kao, na primjer, CD-ROM-a – ili elektroničkim putem – na primjer učitavanjem s interneta²³ (o tome uskoro pod 1.). Osim toga, prethodnim se pitanjem također dovodi u pitanje različito postupanje prema drugim publikacijama osim knjiga koje su obuhvaćene konstelacijom snižene porezne stope – dakle novina i časopisa. Najprije ću ispitati činjenicu da su isti u digitalnom obliku isključeni iz primjene snižene porezne stope čak i onda kada se isporučuju u fizičkom obliku (o tome pod 2.), prije nego se zaključno još mora ispitati nejednako postupanje prema svim elektronički isporučenim digitalnim publikacijama u odnosu na tiskane publikacije (o tome pod 3.).

35. O svemu tome Sud se do sada još nije očitovao. I u nedavno donesenoj odluci povodom tužbe zbog povrede obveze, o primjeni točke 6. Priloga III. Direktivi o porezu na dodanu vrijednost na elektroničkim putem isporučene digitalne knjige, Sud se izričito odrekao ispitivanja pitanja je li ta odredba spojiva s načelom jednakog postupanja²⁴.

19 — Vidjeti odluku kojom se upućuje prethodno pitanje, t. 3.2.22.

20 — Vidjeti presude od 29. listopada 2009., NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, t. 42.), od 19. srpnja 2012., Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, t. 45.), od 15. studenoga 2012., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, t. 50.), od 13. ožujka 2014., Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, t. 40.) i od 2. srpnja 2015., De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, t. 37.).

21 — Vidjeti, o raznim značenjima tog načela, presude od 15. studenoga 2012., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, t. 46. do 48.), kao i dopunski presude od 17. svibnja 2001., Fischer i Brandenstein (C-322/99 i C-323/99, EU:C:2001:280, t. 76.), te od 2. srpnja 2015., NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, t. 40.).

22 — Vidjeti u tom pogledu presude od 8. lipnja 2006., L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380, t. 48.), od 10. travnja 2008., Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, t. 49.), od 29. listopada 2009., NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, t. 41.), od 10. lipnja 2010., CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, t. 64.), od 19. srpnja 2012., Lietuvos geležinkeliai (C-250/11, EU:C:2012:496, t. 45.) i od 28. studenoga 2013., MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, t. 38.).

23 — Vidjeti odluku kojom se upućuje zahtjev, točke 3.2.30. i 3.2.31.

24 — Presuda od 5. ožujka 2015., Komisija/Luksemburg (C-502/13, EU:C:2015:143, t. 55. i 56.).

1. Različito postupanje prema digitalnim knjigama s obzirom na način isporuke

36. Najprije treba razjasniti predstavlja li točka 6. Priloga III. u vezi s člankom 98. stavkom 2. Direktive o porezu na dodanu vrijednost povredu načela jednakog postupanja u onoj mjeri u kojoj državama članicama dopušta propisivanje snižene porezne stope za digitalne (audio) knjige samo ako se iste isporučuju na fizičkom nosaču, no ne i ako su isporučene elektronički²⁵.

37. Prema ustaljenoj sudskoj praksi, načelo jednakog postupanja od zakonodavca Unije zahtijeva da se u usporedivim situacijama ne postupa na različit način, osim ako je takvo razlikovanje objektivno opravdano²⁶. To opće načelo jednakog postupanja u međuvremenu je sadržano u članku 20. Povelje²⁷.

a) Usporedive situacije

38. Kao prvo, postavlja se pitanje radi li se prilikom isporuke digitalnih knjiga u fizičkom obliku s jedne strane i njihove elektroničke isporuke s druge strane o usporedivim situacijama.

39. Prema dosad ustaljenoj sudskoj praksi, usporedivost dviju situacija u pogledu cilja ispitane odredbe, kao i načela i ciljeva područja uređenja, treba se ocjenjivati u svojoj ukupnosti²⁸. Za negiranje usporedivosti dviju situacija stoga niti je dovoljno samo utvrditi objektivne razlike bez da se izloži njihova relevantnost u pogledu ciljeva uređenja²⁹, niti bi se trebala slijepo slijediti ocjena zakonodavca Unije³⁰.

i. Ciljevi područja uređenja

40. Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost, čiji dio je ova odredba za sniženu poreznu stopu, služi prema uvodnoj izjavi 4. Direktive o porezu na dodanu vrijednost uspostavi jedinstvenog tržišta. U tu svrhu bi usklađenjem na području Unije trebalo biti spriječeno narušavanje tržišnog natjecanja zbog naplate poreza na promet od strane država članica i to kako prekogranično, tako i unutar država članica.

41. Pored toga, usklađenje poreza na promet prema uvodnoj izjavi 8. Direktive o porezu na dodanu vrijednost također služi oblikovanju jedinstvene osnovice za razrez diljem Unije za potrebe vlastitih sredstava Unije. Taj cilj područja uređenja za predmetni slučaj doduše nema nikakvo značenje, jer ovdje sporne odredbe Direktive o porezu na dodanu vrijednost imaju za predmet poreznu stopu a ne oblikovanje osnovice za razrez.

25 — Vidjeti o tom sadržaju uređenja presude od 5. ožujka 2015., Komisija/Francuska (C-479/13, EU:C:2015:141, t. 17., 40. i 41.), kao i od 5. ožujka 2015., Komisija/Luksemburg (C-502/13, EU:C:2015:143, t. 26., 47. i 49.); vidjeti također smjernicu Savjetodavnog vijeća za porez na dodanu vrijednost sa 92. sjednice od 7./8. prosinca 2010., Dokument A – taxud.c.1(2011)157667 – 684, kao i o značenju smjernice moje mišljenje u predmetu RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:57, t. 47. do 50.).

26 — Vidjeti, među ostalim, presude od 19. listopada 1977., Ruckdeschel i dr. (117/76 i 16/77, EU:C:1977:160, t. 7.), od 12. ožujka 1987., Raiffeisen Hauptgenossenschaft (215/85, EU:C:1987:127, t. 23.), od 17. rujna 1998., Pontillo (C-372/96, EU:C:1998:412, t. 41.), od 16. prosinca 2008., Arcelor Atlantique et Lorraine i dr. (C-127/07, EU:C:2008:728, t. 23.), te od 4. svibnja 2016., Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, t. 35.); vidjeti o drugom pristupu na osnovi članka 52. stavka 1. Povelje o temeljnim pravima presudu od 29. travnja 2015., Léger (C-528/13, EU:C:2015:288, t. 50. do 52.).

27 — Povelja Europske unije o temeljnim pravima od 7. prosinca 2000. u verziji usklađenoj dana 12. prosinca 2007. u Strassbourgu (SL 2016., C 202, str. 389.).

28 — Presude od 16. prosinca 2008., Arcelor Atlantique et Lorraine i dr. (C-127/07, EU:C:2008:728, t. 26.), od 12. svibnja 2011., Luksemburg/Parlament i Vijeće (C-176/09, EU:C:2011:290), od 18. srpnja 2013., Sky Italia (C-234/12, EU:C:2013:496, t. 16.), od 26. rujna 2013., IBV & Cie (C-195/12, EU:C:2013:598, t. 52.) te od 6. studenoga 2014., Feakins (C-335/13, EU:C:2014:2343, t. 51.); vidjeti također zabranu diskriminacije u okviru temeljnih sloboda, među ostalim, presude od 27. studenoga 2008., Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, t. 27.) te od 2. lipnja 2016., Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402, t. 48.).

29 — Tako međutim, među ostalim, presuda od 13. prosinca 1994., SMW Winzersekt (C-306/93, EU:C:1994:407, t. 31.).

30 — Tako, upravo o porezu na dodanu vrijednost, presuda od 13. ožujka 2014., Jetair i BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, t. 55.).

42. Što se tiče cilja sprječavanja narušavanja tržišnog natjecanja, Sud je doduše već utvrdio da povreda načela jednakog postupanja u području poreza na dodanu vrijednost ne dolazi u obzir samo kad je riječ o gospodarskim subjektima koji su konkurenti³¹. Međutim, u svakom slučaju kada postoji situacija tržišnog natjecanja koja se može narušiti različitim odredbama koje se odnose na porez na dodanu vrijednost mora se, u pogledu temeljnog cilja zajedničkog sustava poreza na dodanu vrijednost, polaziti od usporedivosti situacija³². Polazanje od situacije tržišnog natjecanja dvaju proizvođača uostalom odgovara pristupu koji je Sud već u vrijeme formiranja načela jednakog postupanja slijedio u svojoj sudskoj praksi³³.

43. U ovom se slučaju digitalne knjige, koje se prodaju na fizičkom nosaču i digitalne knjige koje se prodaju elektronički nalaze u situaciji natjecanja. Naime, za potrošača čije potrebe tek uspostavljaju situaciju tržišnog natjecanja radi se o istom proizvodu, to jest datoteci digitalne knjige, koja se u obama slučajevima ne može koristiti bez dodatnog čitača. Razlikuje se samo način prijenosa potrošaču. Kako bi dobio isti proizvod, potrošač će se stoga odlučiti za jedan ili drugi način prijenosa, ovisno o uvjetima ponude.

44. To redovito vrijedi čak i kada potrošač – kako je to Komisija tvrdila na glavnoj raspravi – kod digitalne knjige isporučene elektroničkim putem kod koje, za razliku od digitalne knjige isporučene na fizičkom nosaču, ne bi trebao steći pravo na prosljeđivanje datoteke nekoj drugoj osobi³⁴. Naime, potrošač će digitalne knjige u pravilu kupiti za vlastitu upotrebu, tako da mogućnost prijenosa datoteke na treću osobu – ako bi ona stvarno bila ovisna samo o načinu prijenosa – nema odlučujući utjecaj na situaciju tržišnog natjecanja. Pored toga je Sud pred pozadinom zaštite autorskih prava već utvrdio da je prodaja sadržaja na CD-ROM-u te putem učitavanja s interneta „ekonomski gledano usporediva”³⁵.

45. Time su oba ponudena oblika predstavljanja digitalne knjige usporedivi u pogledu temeljnog cilja zajedničkog sustava poreza na dodanu vrijednost, tj. sprječavanja narušavanja tržišnog natjecanja.

ii. Načela područja regulacije

46. Njihovoj usporedivosti ništa se ne protivi jer se prema odredbama zajedničkog sustava poreza na dodanu vrijednost prilikom isporuke digitalne knjige na fizičkom nosaču radi o isporuci robe (članak 14. stavak 1.), a u slučaju njegova elektroničkog prijenosa o isporuci usluge (članak 24. stavak 1. Direktive o porezu na dodanu vrijednost)³⁶.

47. Prema uvodnoj izjavi 5. Direktive o porezu na dodanu vrijednost porez bi se trebao ubirati „na što je moguće općenitiji način”, dakle na sve proizvode. To potvrđuje članak 1. stavak 2. podstavak 1. Direktive o porezu na dodanu vrijednost prema kojemu bi uslijed zajedničkog sustava poreza na dodanu vrijednost trebao biti uspostavljen *opći* porez na potrošnju. Stoga i obje porezne situacije za isporuku roba (članak 2. stavak 1. točka (a) i za isporuku usluga (članak 2. stavak 1. točka (c) Direktive o porezu na dodanu vrijednost) sadržavaju identične pretpostavke. Time porez na dodanu vrijednost načelno želi na isti način obuhvatiti potrošnju roba i usluga.

31 — Vidjeti presude od 10. travnja 2008., Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, t. 49.) i od 25. travnja 2013., Komisija/Švedska (C-480/10, EU:C:2013:263, t. 17.).

32 — Vidjeti o tome i presude od 29. listopada 2009., NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, t. 44.) i od 19. srpnja 2012., Lietuvos geležinkeliai (C-250/11, EU:C:2012:496, t. 45.).

33 — Vidjeti presude od 19. listopada 1977., Ruckdeschel i dr. (117/76 und 16/77, EU:C:1977:160, t. 8.), od 19. listopada 1977., Moulins et huileries de Pont-à-Mousson i Providence agricole de la Champagne (124/76 i 20/77, EU:C:1977:161, t. 18.) te od 25. listopada 1978., Royal Scholten-Honig i Tunnel Refineries (103/77 i 145/77, EU:C:1978:186, t. 28./32.).

34 — U ovo se, međutim, na temelju spoznaja iz presude od 3. srpnja 2012., UsedSoft (C-128/11, EU:C:2012:407) može sumnjati.

35 — Presuda od 3. srpnja 2012., UsedSoft (C-128/11, EU:C:2012:407, t. 61.).

36 — Vidjeti presude od 5. ožujka 2015., Komisija/Francuska (C-479/13, EU:C:2015:141, t. 17. i 35.) i od 5. ožujka 2015., Komisija/Luksemburg (C-502/13, EU:C:2015:143, t. 26. i 42.).

48. Kada odredbe zajedničkog sustava poreza na dodanu vrijednost iznimno razlikuju isporuke roba i usluga, onda za to postoji poseban razlog. U okviru određivanja mjesta oporezive transakcije na primjer (članak 31. i sljedeći Direktive o porezu na dodanu vrijednost) fizički transport može se uzeti u obzir samo kod isporuke neke robe.

49. U ovom slučaju određivanja visine porezne stope ta razlika u fizičkoj prisutnosti proizvoda, međutim, nije relevantna. Direktiva o porezu na dodanu vrijednost prilikom utvrđivanja poreznih stopa načelno ne čini razliku između isporuke roba i usluga. Štoviše, članak 96. Direktive o porezu na dodanu vrijednost izričito određuje da bi standardna stopa za isporuke roba i usluga trebala biti jednaka. Osim toga su i snižene porezne stope prema članku 98. stavku 2. podstavku 1. Direktive o porezu na dodanu vrijednost predviđene kako za isporuke robe, tako i za isporuke usluga.

iii. Cilj ispitane odredbe

50. U konačnici se treba ocijeniti usporedivost „fizičkih” i elektroničkih isporuka digitalnih knjiga u pogledu samog cilja koji se ispitanim pravilom provodi.

51. Točka 6. Priloga III. Direktive o porezu na dodanu vrijednost omogućuje državama članicama odobravanje snižene porezne stope za knjige, novine i časopise. Niti iz teksta Direktive 92/77/EEZ kojom je odredba izvorno uvedena³⁷, niti iz njezine povijesti nastanka ne proizlazi kojoj svrsi bi trebalo služiti odobrenje te porezne prednosti.

52. I u okviru ovog postupka niti Vijeće, niti Komisija, nisu na to pitanje mogli dati zadovoljavajući odgovor. Iz Komunikacije Komisije u vezi sa sniženim stopama poreza na dodanu vrijednost iz 2007. također se može iščitati da odgovarajući propisi Direktive o porezu na dodanu vrijednost „nisu zasnovani na logičnom ili strukturiranom konceptu”, već odražavaju „tadašnju situaciju pojedinih država članica početkom 90-ih godina”³⁸. Struktura stopa poreza na dodanu vrijednost stoga ne slijedi jasnu logiku³⁹.

53. U skladu s time Komisija je odgovarajući na pitanje na glavnoj raspravi, među ostalim, logično istaknula da je snižena porezna stopa za knjige, novine i časopise uređena u pravu Unije samo zbog toga što su barem neke države članice u to vrijeme primjenjivale takvu sniženu poreznu stopu i oni pravom Unije ne bi trebali biti lišeni te mogućnosti.

54. Svakako je moguće da se nekom odredbom Unije ne nastoji postići neki samostalni cilj osim onoga da se određene odredbe ostave u odgovornosti država članica. Ovdje to, međutim, nije slučaj. Naime, Direktiva o porezu na dodanu vrijednost regulaciju sniženih poreznih stopa ne prepušta jednostavno državama članicama, nego u skladu s člankom 98. u vezi s Prilogom III. Direktivi o porezu na dodanu vrijednost dopušta samo one koje vrijede za točno određene, taksativno nabrojane sadržaje isporuka, i nikakve druge. Time pravo Unije preuzima vlastitu odgovornost za pretpostavke primjene sniženih poreznih stopa od strane država članica. Slijedom toga i ciljeve dopuštenja prava Unije državama članicama kojima mogu primijeniti snižene porezne stope upravo za knjige, novine i časopise treba određivati autonomno unutar Unije.

37 — Vidjeti članak 1. točku 5. u vezi s kategorijom 6. Priloga Direktivi Vijeća 92/77/EEZ od 19. listopada 1992. o dopuni zajedničkog sustava poreza na dodanu vrijednost i izmjeni Direktive 77/388/EEZ (usklađivanje stopa PDV-a) (SL 1992., L 316, str. 1.).

38 — Komunikacija Komisije od 5. srpnja 2007. Vijeću i Europskom Parlamentu o stopama poreza na dodanu vrijednost koje odstupaju od standardne stope (COM[2007] 380 *final*), pod 3.1.

39 — Komunikacija Komisije (navedena u bilješci 38.), t. 4.2.

55. Iako su i Vijeće i Komisija u ovom postupku istaknuli da se Direktivom o porezu na dodanu vrijednost ne nastoje postići nikakvi ciljevi potpore, ipak je očito da se opcijom primjene snižene porezne stope upravo omogućava potpora prodaji određenih proizvoda od strane država članica te da se time nastoje postići određeni politički ciljevi⁴⁰. Naime, snižena porezna stopa porezne obveznike stavlja u položaj da mogu dati povoljniju ponudu. Ta potpora prodaji se, uostalom, provodi u korist potrošača, jer samo oni u konačnici trebaju snositi teret poreza na dodanu vrijednost⁴¹.

56. Jasni su mi i smisao i svrha te porezne potpore. Snižena porezna stopa za knjige, novine i časopise ima kulturni cilj. U sveobuhvatnom smislu služi poticanju obrazovanja građana Unije čitanjem, bilo beletristike ili stručne literature, bilo političkih, stručnih ili zabavnih novina i časopisa. Uputa na takav cilj u točki 6. Priloga III. Direktivi o porezu na dodanu vrijednost jest isključenje potpore za publikacije koje su „u cijelosti ili većim dijelom posvećeni oglašavanju”. Takvim publikacijama, naime, ne nastoji se postići obrazovni cilj. Uostalom, taj se cilj u zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost može naći i na drugom mjestu, naime u obliku širokog poreznog pogodovanja obrazovnim uslugama člankom 132. stavkom 1. točkama (i) i (j) Direktive o porezu na dodanu vrijednost.

57. Ispunjenje te obrazovne svrhe sada ovisi samo o sadržaju, a ne o načinu prijenosa digitalne knjige. Stoga između digitalnih knjiga koje se prodaju u fizičkom obliku i digitalnih knjiga koje se isporučuju elektronički načelno ne postoji razlika u pogledu cilja potpore koji se nastoji postići točkom 6. Priloga III. Direktivi o porezu na dodanu vrijednost. Tako su ta dva oblika isporuke usporediva i s obzirom na cilj ispitane odredbe.

iv. Međuzaključak

58. Nakon svega iznesenoga treba utvrditi da su isporuka digitalnih knjiga na fizičkom nosaču, s jedne strane, i njihova isporuka elektroničkim putem, s druge strane, usporedive u pogledu kako cilja ispitane odredbe, tako i ciljeva i načela područja.

b) Opravdanje

59. Različito postupanje prema usporedivim situacijama može međutim biti opravdano, i to kada se njime želi postići pravno dopušten cilj i proporcionalno je tom cilju⁴².

60. Ti se zahtjevi trebaju promatrati neovisno o tome u kojem se pravnom području treba utvrditi nejednako postupanje. Oni vrijede i tamo gdje Sud zakonodavcu Unije izričito priznaje široku diskrecijsku ovlast⁴³, kao što je to posebice u području zajedničke agrarne politike⁴⁴.

61. Međutim, intenzitet ispitivanja opravdanosti nejednakog postupanja razlikuje se prema opsegu diskrecijske ovlasti koja je zakonodavcu Unije na raspolaganju u svakom pojedinom slučaju. Ako zakonodavac Unije čini razliku na temelju nekog kriterija diskriminacije zabranjenog prema članku 21. Povelje, kao što bi na primjer bio spol ili rasa⁴⁵, opravdanje nejednakog postupanja podliježe strogom

40 — Vidjeti i očitovanje Odbora za unutarnje tržište i zaštitu potrošača od 22. siječnja 2009. za Odbor za gospodarstvo i valutu o prijedlogu Direktive Vijeća o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o sniženim stopama poreza na dodanu vrijednost (COM[2008]0428) (Dokument s plenarne sjednice Europskog parlamenta od 11. veljače 2009., A6-0047/2009, str. 6.).

41 — Vidjeti, među ostalim, presude od 3. svibnja 2012., Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, t. 25.) i od 7. studenoga 2013., Tulicá i Plavošín (C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, t. 34.).

42 — Vidjeti, među ostalim, presude od 16. prosinca 2008., Arcelor Atlantique et Lorraine i dr. (C-127/07, EU:C:2008:728, t. 47.), od 17. listopada 2013., Schaible (C-101/12, EU:C:2013:661, t. 77.) i od 22. svibnja 2014., Glatzel (C-356/12, EU:C:2014:350, t. 43.).

43 — Vidjeti presudu od 16. prosinca 2008., Arcelor Atlantique et Lorraine i dr. (C-127/07, EU:C:2008:728, t. 57. i 58.).

44 — Vidjeti presudu od 6. studenoga 2014., Feakins (C-335/13, EU:C:2014:2343, t. 56.).

45 — Zabrane diskriminacije su samo posebni izrazi općeg načela jednakog postupanja, vidjeti osobito presudu od 27. siječnja 2005., Europe Chemi-Con (Deutschland)/Vijeće (C-422/02 P, EU:C:2005:56, t. 33.).

ispitivanju Suda⁴⁶. Ako, međutim, nejednako postupanje počiva na nekom drugom kriteriju, ispitivanje od strane Suda bit će manje strogo kako bi se izbjeglo da sud Unije ocjenu zakonodavca Unije nadomjesti svojom⁴⁷. To vrijedi i prema sudskoj praksi u posebnoj mjeri kod regulacija u kojima se radi o složenim političkim, gospodarskim, socijalnim ili medicinskim ocjenama⁴⁸. Međutim, i ovdje će, sukladno načelu proporcionalnosti, ispitivanje od strane Suda morati biti to strože što su dalekosežniji učinci nejednakog postupanja za pojedinog građanina Unije⁴⁹.

i. Cilj različitog postupanja

62. S obzirom na takvo ograničeno ispitno mjerilo najprije treba identificirati cilj koji zakonodavac Unije nastoji postići nejednakim postupanjem isporuke digitalnih knjiga na fizičkom nosaču i njihove isporuke elektroničkim putem.

63. Različito postupanje uvedeno je Direktivom 2009/47. S time povezano proširenje broja slučajeva na koje se primjenjuju porezne potpore u točki 6. Priloga III. Direktivi o porezu na dodanu vrijednost na digitalne knjige koje se isporučuju na fizičkom nosaču služi, prema uvodnoj izjavi 4. Direktive 2009/47 tomu kako bi se „uputa na knjige iz Priloga III. razjasnila i ažurirala u skladu s tehničkim napretkom”. Direktiva 2009/47 nepromijenjenom je ostavila posebice odredbu članka 98. stavka 2. podstavka 2. Direktive o porezu na dodanu vrijednost prema kojoj snižene porezne stope nisu primjenjive na usluge izvršene elektroničkim putem. Elektronički isporučene digitalne knjige kao takve stoga ne mogu podlijegati sniženoj poreznoj stopi⁵⁰.

64. Zahtjevima „tehničkog napretka” time nije udovoljeno u punom opsegu. Upravo „prirodan” način isporuke digitalnih knjiga, naime, elektronička isporuka, ne bi trebala moći profitirati od snižene porezne stope. Razlog za to naposljetku leži u odredbi članka 98. stavka 2. podstavka 2. Direktive o porezu na dodanu vrijednost koja isključuje primjenu snižene porezne stope za sve elektroničke usluge⁵¹, dakle ne samo za elektronički isporučene digitalne knjige. Cilj te općenito za elektroničko tržište usluga važeće odredbe stoga je odlučujuć za opravdanje ovog nejednakog postupanja.

65. Članak 98. stavak 2. podstavak 2. Direktive o porezu na dodanu vrijednost potječe od odredbe članka 12. stavka 3. točke (a) podstavka 4. u vezi s člankom 9. stavkom 2. točkom (e) posljednjom alinejom Šeste Direktive⁵² koja je uvedena Direktivom 2002/38/EZ⁵³. Uvodne izjave Direktive 2002/38 ne sadržavaju nikakvu naznaku o namjeri koja se nastoji postići tom odredbom.

46 — Vidjeti i mišljenje nezavisnog odvjetnika Poiaresa Madura u predmetu Arcelor Atlantique et Lorraine i dr. (C-127/07, EU:C:2008:292, t. 32.).

47 — Vidjeti u tom smislu, među ostalim, presude od 12. svibnja 2011., Luksemburg/Parlament i Vijeće (C-176/09, EU:C:2011:290, t. 35.) i od 22. svibnja 2014., Glatzel (C-356/12, EU:C:2014:350, t. 64.).

48 — Vidjeti presude od 16. prosinca 2008., Arcelor Atlantique et Lorraine i dr. (C-127/07, EU:C:2008:728, t. 57.) i od 22. svibnja 2014., Glatzel (C-356/12, EU:C:2014:350, t. 52.); vidjeti, posebno o zajedničkoj agrarnoj politici, među ostalim, presude od 29. listopada 1980., Roquette Frères/Vijeće (138/79, EU:C:1980:249, t. 25.) od 5. listopada 1994., Njemačka/Vijeće (C-280/93, EU:C:1994:367, t. 89. i 90.) kao i od 30. lipnja 2016., Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498, t. 47.); vidjeti, osim toga, uz opće zahtjeve načela proporcionalnosti, među ostalim, presude od 12. studenoga 1996., Ujedinjena Kraljevina/Vijeće (C-84/94, EU:C:1996:431, t. 58.), od 1. ožujka 2016., National Iranian Oil Company/Vijeće (C-440/14 P, EU:C:2016:128, t. 77.) i od 4. svibnja 2016., Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, t. 49.).

49 — Vidjeti u tom smislu presudu od 16. prosinca 2008., Arcelor Atlantique et Lorraine i dr. (C-127/07, EU:C:2008:728, t. 59.); vidjeti osobito u slučaju zahvata u temeljna prava presudu od 8. travnja 2014., Digital Rights Ireland i dr. (C-293/12 i C-594/12, EU:C:2014:238, t. 47.).

50 — Vidjeti presude od 5. ožujka 2015., Komisija/Francuska (C-479/13, EU:C:2015:141, t. 17. i 40.), kao i od 5. ožujka 2015., Komisija/Luksemburg (C-502/13, EU:C:2015:143, t. 26. i 47.).

51 — Vidjeti o tome nezaključeni popis elektroničkih usluga u Prilogu II. uz članak 58. stavak 1. točku (c) Direktive o porezu na dodanu vrijednost, kao i dopunsku definiciju u članku 7. i Prilogu I. Provedbenoj uredbi Vijeća (EU) br. 282/2011 od 15. ožujka 2011. o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (preinaka) (SL 2011., L 77, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 375.).

52 — Šesta Direktiva Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet - zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL 1977., L 145, str. 1.) koja sukladno članku 411. stavku 1. i članku 413. Direktive o porezu na dodanu vrijednost trebala primjenjivati do 31. prosinca 2006.

53 — Vidjeti članak 1. točku 2. Direktive Vijeća 2002/38/EZ od 7. svibnja 2002. o izmjeni i privremenoj izmjeni Direktive 77/388/EEZ u vezi s poreznim tretmanom usluga radijskog i televizijskog emitiranja te određenih elektronički pruženih usluga (SL 2002., L 128, str. 41.).

66. Međutim, odgovarajući prijedlog Komisije upućuje na neizvjesnost kojoj bi mogli biti izloženi pružatelji elektroničkih usluga u pogledu porezne stope koja bi se trebala primijeniti⁵⁴. Naime, Direktivom 2002/38 uvedena je obveza za pružatelje elektroničkih usluga sa sjedištem izvan Unije da svoje usluge potrošačima unutar Unije oporezuju u onoj državi članici u kojoj potrošač ima prebivalište⁵⁵. Time bi se trebala spriječiti narušavanja tržišnog natjecanja⁵⁶ koja bi mogla nastati poreznom politikom trećih zemalja. Ta odredbe ima za posljedicu da elektroničke usluge podliježu poreznoj stopi one države članice u kojoj se nalazi potrošač.

67. Poreznim obveznicima sa sjedištem izvan Unije istodobno bi trebalo biti olakšano ispunjenje njihovih novih poreznih obveza unutar Unije, kako bi se povećala vjerojatnost njihova ispunjenja⁵⁷. Istodobno bi porezne uprave država članica trebale imati koristi od pojednostavljenja te bi se poboljšale mogućnosti nadzora⁵⁸. Ponajprije bi se time trebalo omogućiti da porezni obveznici mogu ispuniti svoje obveze elektroničkim poreznim prijavama u samo jednoj državi članici za cijelu Uniju⁵⁹. Osim toga, prethodna je odredba članka 98. stavka 2. podstavka 2. Direktive o porezu na dodanu vrijednost jamčila da se na elektroničke usluge isporučene tamošnjim potrošačima uvijek može primijeniti samo standardna stopa odgovarajuće države članice.

68. Pružatelji elektroničkih usluga sa sjedištem unutar Unije, međutim, nalazili su se u drugačijem položaju. Naime, za njih se Direktivom 2002/38 ništa nije trebalo promijeniti. Oni bi i dalje trebali oporezivati svoje elektroničke usluge u državi članici svojega sjedišta, neovisno o tome gdje bi određeni potrošač imao prebivalište⁶⁰, te su stoga sa svojim uslugama podlijezali samo najviše trima različitim poreznim stopama te države članice.

69. Komisija je u ovom postupku, međutim, logično istaknula da je zabrana sniženih poreznih stopa za elektroničke usluge u toj mjeri važna i za porezne obveznike koji djeluju unutar Unije jer je spriječila štetno porezno natjecanje među državama članicama. Naime, upravo zato što je za te porezne obveznike i za njihovu poreznu obvezu u pogledu elektroničkih usluga ostalo mjerodavno samo njihovo sjedište, neka bi država članica mogla pokušati uvođenjem odgovarajuće snižene porezne stope potaknuti te pružatelje usluga da se nastane na njezinu državnom području. Sjedište pojedine elektroničke prodajne mreže može se naime relativno jednostavno preseliti.

70. Međutim, ovdje se pravna situacija temeljito izmijenila od 1. siječnja 2015. godine. Prema važećem članku 58. stavku 1. točki (c) Direktive o porezu na dodanu vrijednost⁶¹, sada se na porezne obveznike sa sjedištem unutar Unije primjenjuje ista odredba kao i na one sa sjedištem izvan Unije: elektroničke se usluge uvijek oporezuju u državi članici potrošača. Svi pružatelji usluga od tada mogu izvršiti svoje porezne obveze prema svim državama članicama poreznom prijavom u samo jednoj državi članici⁶².

71. U konačnici smo suočeni s dvama različitim ciljevima članka 98. stavka 2. podstavka 2. Direktive o porezu na dodanu vrijednost i ciljevima njegovih odredbi prethodnica koje, osim toga, treba vremenski razlikovati: zabrana sniženih poreznih stopa za elektroničke usluge služila je do 31. prosinca 2014. s jedne strane pojednostavljenju poreznih obveza poreznih obveza sa sjedištem izvan Unije, a s druge strane sprečavanju štetnog poreznog natjecanja između država članica; od 1. siječnja 2015. zabrana služi još samo pojednostavljenju poreznih obveza, no sada za cjelokupno tržište elektroničkih usluga.

54 — Prijedlog Komisije od 7. lipnja 2000. za Direktivu Vijeća o izmjeni Direktive 77/388/EEZ u vezi s poreznim tretmanom poreza na dodanu vrijednost određenih elektronički pruženih usluga (COM[2000] 349 *final*), t. 3.1. i 5.2. u članku 1. točki 2.

55 — Vidjeti članak 9. stavak 2. točku (f) Šeste Direktive i sadašnji članak 58. stavak 1. točku (c) Direktive o porezu na dodanu vrijednost.

56 — Vidjeti, sadašnju uvodnu izjavu 23. Direktive o porezu na dodanu vrijednost.

57 — Vidjeti prijedlog Komisije (navedeno u bilješci 54.), t. 3.1. i 3.2.

58 — Vidjeti prijedlog Komisije (navedeno u bilješci 54.), t. 5. na početku.

59 — Vidjeti uvodnu izjavu 5. Direktive 2002/38; vidjeti sadašnji članak 358.a i sljedeće Direktive o porezu na dodanu vrijednost.

60 — To je proizašlo iz temeljnog pravila članka 9. stavka 1. Šeste Direktive; vidjeti prijedlog Komisije (naveden u bilješci 54.), pod 2.

61 — Odredba je izmijenjena s učinkom od 1. siječnja 2015. člankom 5. točkom 1. Direktive 2008/8.

62 — Vidjeti članke 358. do 369.k Direktive o porezu na dodanu vrijednost.

ii. Prikladno postizanje cilja

72. Te bi ciljeve zakonodavac Unije trebao postizati na prikladan način. Pritom se posljedice nejednakog postupanja trebaju usporediti s prednostima koji proizlaze iz postizanja tog cilja. Treba se uzeti u obzir kako zakonodavac Unije na području poreznog prava treba izvršiti složene gospodarske i financijske ocjene te da stoga raspolaže diskrecijskom ovlašt⁶³.

73. Što se tiče cilja pojednostavljenja poreznih obveza zbog manjeg broja stopa poreza na dodanu vrijednost koje se trebaju uzimati u obzir, treba uočavati razliku. Naime, zabrana sniženih poreznih stopa za elektroničke usluge služi istodobno kako poreznom obvezniku, tako i poreznim upravama država članica⁶⁴.

74. Pojednostavljenje koje postoji u korist poreznih obveznika pritom nije proporcionalno nedostacima koji im nastaju iz uskrate snižene porezne stope za digitalne knjige koje se isporučuju elektronički. Naime, njihova zaštita od dodatnog raspona poreznih stopa preskupo je plaćena time što njihove usluge podliježu povišenoj poreznoj stopi i time su stavljani u nepovoljniji konkurentni položaj. Za korisnika će korištenje svake porezne pogodnosti svakako komplicirati primjenu poreznog prava. Međutim, te komplikacije za poreznog zakonodavca ne mogu značiti odriješene ruke da može nejednako postupati u usporedivim situacijama.

75. U pogledu olakšavanja rada poreznim upravama država članica, prikladnostima postizanja cilja mogla bi se suprotstaviti jedna stara izreka Suda da praktične teškoće ne bi trebale opravdati nametanje očito nepravednog tereta – ovdje prodaje elektronički isporučenih digitalnih knjiga⁶⁵. U okviru zabrane diskriminacije temeljnih sloboda Sud je, međutim, nedavno jasno priznao da porezne uprave imaju legitiman interes za propise koji se mogu jednostavno primijeniti i nadzirati⁶⁶.

76. Stoga je načelno u diskrecijskoj ocjeni zakonodavca Unije da se za oporezivanje svih elektroničkih usluga uspostavi poseban sustav oporezivanja prema mjestu njihove potrošnje. Da bi takav sustav oporezivanja mogao biti potreban, proizlazi iz specifičnih okvirnih uvjeta elektroničkih usluga, koje se u usporedbi s klasičnom prodajom robe mogu bez gotovo ikakvih napora isporučivati prekogranično, i još k tomu zahtijevaju minimalnu fizičku prisutnost, pri čemu je otežana intervencija nacionalnih poreznih uprava.

77. Osim toga, Sud je već priznao da zakonodavac Unije u kompleksnim sustavima može birati postupanje u fazama⁶⁷. Zato je razumljivo kada zakonodavac Unije neki novi postupak oporezivanja najprije oblikuje što je jednostavnije moguće. To posebice vrijedi za trenutak u kojem pružatelji elektroničkih usluga nude velik broj novih proizvoda, čije uvrštavanje u postojeće kategorije sniženih poreznih stopa može biti dvojbena.

63 — Vidjeti t. 61. ovog mišljenja.

64 — Vidjeti t. 67. ovog mišljenja.

65 — Vidjeti presudu od 25. listopada 1978., *Royal Scholten-Honig iTunnel Refineries* (103/77 i 145/77, EU:C:1978:186, t. 81. i 82./83.).

66 — Vidjeti presudu od 24. veljače 2015., *Sopora* (C-512/13, EU:C:2015:108, t. 33.).

67 — Vidjeti presude od 16. prosinca 2008., *Arcelor Atlantique et Lorraine* i dr. (C-127/07, EU:C:2008:728, t. 57.) i od 17. listopada 2013., *Schaible* (C-101/12, EU:C:2013:661, t. 91.).

78. Pretpostavka prikladnosti takvog postupanja u fazama je, međutim, redovito provjeravanje sustava⁶⁸. Tom zahtjevu je do sada bilo dovoljno postupanje tijela nadležnih na razini Unije. Vijeće je već prilikom uvođenja odgovarajućih odredbi propisalo da će se poseban sustav oporezivanja za elektroničke usluge provjeriti nakon određenog vremena na temelju tako stečenih iskustava⁶⁹. Osim toga, Komisija je nedavno najavila da će radi izjednačavanja elektronički isporučениh digitalnih knjiga ispitati potrebu izrade prijedloga Direktive o izmjeni Direktive o porezu na dodanu vrijednost⁷⁰.

79. U dijelu u kojemu se ciljani smjer pojednostavljenja sustava oporezivanja do 31. prosinca 2014. odnosio samo na porezne obveznike sa sjedištem izvan Unije, prethodna razmatranja manje su značajna. To se, međutim, za to razdoblje u svakom slučaju kompenzira legitimnim ciljem sprečavanja štetnog poreznog natjecanja između država članica⁷¹.

80. Nasuprot tomu, druga strana vage nema preveliku težinu.

81. Tako bi se narušavanja tržišnog natjecanja između ponuditelja digitalnih knjiga koje se isporučuju na fizičkom nosaču i onih koje se isporučuju elektronički trebale držati u granicama. Naime, Republika Poljska je na glavnoj raspravi s pravom ukazala na to da su troškovi elektroničke prodaje mnogo manji od tradicionalne prodaje robe. Slijedom toga, elektronički isporučene digitalne knjige mogle bi se nuditi po nižoj cijeni od onih na fizičkom nosaču čak i kada bi podlijegale višoj poreznoj stopi.

82. S obzirom na to ne mogu se utvrditi znatni negativni utjecaji na prekograničnu dostupnost knjiga, koja je zaštićena temeljnim slobodama, ili – na što je s pravom ukazao poljski pučki pravobranitelj – pristup knjigama osobama s invaliditetom⁷².

83. Time se i ciljevi koje zakonodavac Unije želi postići člankom 98. stavkom 2. podstavkom 2. Direktive o porezu na dodanu vrijednost nastoje postići na prikladan način.

c) Međuzaključak

84. Različito postupanje prema digitalnim knjigama ovisno o njihovu načinu isporuke koji proizlazi iz točke 6. Priloga III. u vezi s člankom 98. stavkom 2. Direktive o porezu na dodanu vrijednost u pogledu snižene porezne stope time je opravdan i, slijedom toga, ne povređuje načelo jednakog postupanja.

2. Isključenje novina i časopisa na fizičkom nosaču

85. Kao drugo, sada se treba ispitati je li okolnost da točka 6. Priloga III. u vezi s člankom 98. stavkom 2. Direktive o porezu na dodanu vrijednost za digitalne novine i časopise na fizičkom nosaču ne omogućava sniženu poreznu stopu spojiva s načelom jednakog postupanja. Pri tome se trebaju sagledati dva različita nejednaka postupanja.

68 — Vidjeti u tom smislu presudu od 16. prosinca 2008., Arcelor Atlantique et Lorraine i dr. (C-127/07, EU:C:2008:728, t. 62.).

69 — Vidjeti članke 4. i 5. Direktive 2002/38 kao i članak 6. Direktive 2008/8.

70 — Vidjeti Komunikaciju Komisije Europskom parlamentu, Vijeću i Europskom gospodarskom i socijalnom odboru od 7. travnja 2016. o akcijskom planu u području poreza na dodanu vrijednost (COM[2016] 148 *final*), t. 5.

71 — Vidjeti t. 69. ovog mišljenja.

72 — Vidjeti u tom pogledu članak 26. Povelje.

a) Usporedba s digitalnim knjigama

86. S jedne strane, prema digitalnim novinama i časopisima postupa se drugačije nego prema digitalnim knjigama jer potonje mogu podlijegati sniženoj poreznoj stopi ako se isporučuju na fizičkom nosaču.

87. Povreda načela jednakog postupanja proizašla iz toga najprije bi pretpostavljala da je u slučaju novina i časopisa, s jedne strane, i u slučaju knjiga, s druge strane, riječ o usporedivim situacijama⁷³.

88. To, međutim, nije slučaj. Situacije nisu usporedive niti s aspekta cilja područja uređenja niti u pogledu cilja ispitane odredbe⁷⁴.

89. Kao prvo, novine i časopisi redovito se ne natječu s knjigama. Različiti oblici publikacija odgovaraju različitim potrebama potrošača jer se u pravilu razlikuju prema dužini teksta, vrsti informacija, umjetničkim zahtjevima i trajnoj relevantnosti. Stoga oni nisu usporedivi u pogledu cilja zajedničkog sustava poreza na dodanu vrijednost, sprečavanja narušavanja tržišnog natjecanja⁷⁵.

90. Kao drugo, ni u pogledu cilja ispitane odredbe ne postoji usporedivost novina i časopisa s jedne strane te knjiga s druge strane. Obrazovna svrha koju se nastoji postići točkom 6. Priloga III. Direktivi o porezu na dodanu vrijednost⁷⁶ u pravilu se bitno razlikuje kod ovih različitih oblika publikacija. Dok su novine i časopisi usredotočeni na praktičnost i aktualnost, kod knjiga je često riječ o prijenosu dugoročno značajnijeg znanja ili o umjetničkom izričaju. Tako je zadani cilj unutar obrazovnog područja, porezna potpora knjiga s jedne strane te novina i časopisa s druge strane, svakako različit.

91. Različito postupanje prema digitalnim novinama i časopisima na fizičkom nosaču u odnosu na digitalne knjige na fizičkom nosaču stoga ne predstavlja povredu načela jednakog postupanja.

b) Usporedba s novinama i časopisima na papiru

92. S druge se strane prema digitalnim novinama i časopisima na fizičkom nosaču također drugačije postupa nego prema novinama i časopisima koji se objavljuju na papiru.

93. Iako se zaključak ovdje ne razaznaje tako jasno kao prethodni, mišljenja sam da novine i časopisi u papirnatom obliku i digitalne novine i časopisi na fizičkim nosačima također nisu objektivno usporedivi.

94. Točno je da se u pogledu cilja porezne potpore točke 6. Priloga III. Direktivi o porezu na dodanu vrijednost načelno može predmnijevati usporedivost digitalnih novina i časopisa, jer bi u tom dijelu trebao biti bitan samo sadržaj⁷⁷.

73 — Vidjeti o toj pretpostavci t. 37. ovog mišljenja.

74 — Vidjeti o tim pretpostavkama t. 39. ovog mišljenja.

75 — Vidjeti t. 40. i 42. ovog mišljenja.

76 — Vidjeti t. 55. i 56. ovog mišljenja.

77 — Vidjeti t. 56. i 57. ovog mišljenja.

95. Isto, međutim, ne vrijedi u odnosu na cilj područja uređenja, sprečavanja narušavanja tržišnog natjecanja⁷⁸. Naime, Sud je u presudi K za knjige već utvrdio da između njihove digitalne verzije na fizičkom nosaču i njihove papirnate verzije nužno ne postoji natjecanje. Štoviše, postojanje takvoga natjecanja ovisi o velikom broju okolnosti, koje se razlikuju ne samo od države članice do države članice, nego se mogu promijeniti i protekom vremena⁷⁹. U slučaju takvog nejasnog stanja isključivo je na zakonodavcu Unije, a ne Sudu, da provede kompleksnu ocjenu situacije tržišnog natjecanja u okviru njegove zakonodavne diskrecijske ovlasti⁸⁰.

96. Tako načelo jednakog postupanja nije povrijeđeno time da, sukladno točki 6. Priloga III. u vezi s člankom 98. stavkom 2. Direktive o porezu na dodanu vrijednost, digitalne novine i časopisi na fizičkim nosačima u odnosu na njihove papirnate verzije ne mogu podlijevati sniženoj poreznoj stopi.

3. Različito postupanje prema elektronički isporučenim publikacijama u odnosu na tiskane

97. Zaključno se još treba obraditi pitanje može li različito postupanje prema svim digitalnim publikacijama koje se isporučuju elektronički u odnosu na tiskane publikacije koje proizlazi iz točke 6. Priloga III. u vezi s člankom 98. stavkom 2. Direktive o porezu na dodanu vrijednost povrijediti načelo jednakog postupanja.

98. To, međutim, s obzirom na prethodno iznesena saznanja, nije slučaj.

99. Pri tome u konačnici može ostati neriješeno pitanje, jesu li digitalne i tiskane publikacije u smislu sudske prakse općenito nedovoljno usporedive. Tome u prilog u pogledu cilja ovdje ispitane odredbe govori to da između digitalnih publikacija koje se isporučuju elektronički i tiskanih publikacija postoji znatna razlika u pogledu *potrebitosti* njihove potpore, koja proizlazi iz znatno različitih troškova prodaje⁸¹. K tomu se treba poštovati diskrecijska ovlast zakonodavca Unije prilikom ocjene situacije tržišnog natjecanja⁸².

100. Čak i ako bismo polazili od njihove usporedivosti, različito postupanje prema elektronički isporučenim digitalnim publikacijama i tiskanim publikacijama i sada bi bilo opravdano. To proizlazi posebice iz legitimnog zakonodavnog cilja da se predvidi poseban sustav oporezivanja za elektroničke usluge⁸³. U tom je pogledu različito postupanje prema elektronički isporučenim publikacijama u odnosu na tiskane tim proporcionalnije ako je situacija tržišnog natjecanja još manje izražena nego što je to slučaj kod istovjetnih digitalnih publikacija⁸⁴.

101. Time načelo jednakog postupanja nije povrijeđeno, u dijelu u kojem točka 6. Priloga III. u vezi s člankom 98. stavkom 2. Direktive o porezu na dodanu vrijednost, elektronički prenesene publikacije, za razliku od tiskanih, isključuje iz područja primjene snižene porezne stope.

78 — Vidjeti t. 40. ovog mišljenja.

79 — Vidjeti presudu od 11. rujna 2014., K, C-219/13 (EU:C:2014:2207, t. 24. do 32.).

80 — Vidjeti t. 61. ovog mišljenja.

81 — Vidjeti t. 81. ovog mišljenja.

82 — Vidjeti t. 95. ovog mišljenja.

83 — Vidjeti, t. 66. ovog mišljenja i sljedeće.

84 — Vidjeti t. 81. ovog mišljenja.

V – Zaključak

102. S obzirom na sva prethodna razmatranja, predlažem Sudu da odluči kako slijedi:

Ispitivanjem prethodnih pitanja nije proizašlo ništa što bi moglo dovesti u pitanje važenje točke 6. Priloga III. Direktivi Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u verziji Direktive 2009/47/EZ.