



Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [*JULIANE KOKOTT*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2016. gada 8. septembrī¹

Lieta C-390/15

Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO)

(Trybunał Konstytucyjny (Konstitucionālā tiesa, Polija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Nodokļu tiesību akti — PVN — Samazināta nodokļa likme grāmatu, laikrakstu un periodisku izdevumu piegādei — Direktīvas 2006/112/EK III pielikuma 6. punkta Direktīvas 2009/47/EK redakcijā spēkā esamība — LESD 113. pants — Eiropas Parlamenta līdzdalība — Vienlīdzīgas attieksmes princips — Atšķirīga attieksme pret papīra un citā fiziskā formātā izdotām publikācijām salīdzinājumā ar elektroniski nosūtītām publikācijām

I – Ievads

1. Atbilstoši spēkā esošajiem Savienības tiesību aktiem PVN jomā dalībvalstīm ir tiesības paredzēt nodokļu priekšrocības grāmatu, kā arī laikrakstu un periodisku izdevumu tirdzniecībai. Taču neierobežoti tas attiecas tikai uz drukātiem izdevumiem. To tirdzniecībai dalībvalstis var paredzēt samazinātu likmi, kas joprojām gandrīz nekad nav attiecināma uz digitāliem izdevumiem.

2. Polijas Konstitucionālā tiesa ar šo lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu apšaubā samazinātās PVN likmes spēkā esamību attiecībā uz grāmatām un citām publikācijām, kā tā ir reglamentēta Savienības tiesībās. Šajā ziņā Tiesas veiktajā pārbaudē galvenā uzmanība tiks pievērsta jautājumiem par to, kādas saistības vienlīdzīgas attieksmes princips uzliek Savienības likumdevējam, pieņemot tiesību aktus PVN jomā, un ciktāl tas šīs prasības arī ir ievērojis, nosakot samazinātās likmes grāmatām, laikrakstiem un periodiskiem izdevumiem.

II – Atbilstošās tiesību normas

3. EKL² 93. pantā (tagad – LESD 113. pants) bija reglamentēta šāda Kopienas likumdošanas kompetence:

“Padome pēc Komisijas priekšlikuma, apspriedusies ar Eiropas Parlamentu un Ekonomikas un sociālo lietu komiteju, ar vienprātīgu lēmumu pieņem noteikumus par likumu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem, akcīzes nodokļiem un citiem netiešajiem nodokļiem, ciktāl tāda saskaņošana ir vajadzīga, lai 14. pantā noteiktajā termiņā nodrošinātu iekšējā tirgus izveidi un darbību.”

1 — Oriģinālvaloda – vācu.

2 — Eiropas Kopienas dibināšanas līgums Amsterdamas līguma redakcijā (OV 1997, C 340, 173. lpp.).

4. Pamatojoties uz minēto, tika pieņemta Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu³ (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”).

5. Atbilstoši PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunktam nodokli uzliek “preču piegādei, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rikojas kā tāds”. Tas pats saskaņā ar tiesību normas c) apakšpunktu ir piemērojams “pakalpojumu sniegšanai”.

6. Saistībā ar nodokļa likmi PVN direktīvas 96. pantā ir paredzēts, ka dalībvalstīm ir jāreglamentē “pamatlikme”, kas nedrīkst būt zemāka par konkrētu minimālu lielumu, kas ir reglamentēts 97. pantā. Papildus PVN direktīvas 98. pantā redakcijā, kas ir ietverta Direktīvā 2008/8/EK⁴, ir paredzēts:

“1. Dalībvalstis var piemērot vienu vai divas samazinātas likmes.

2. Samazinātas likmes piemēro tikai tādu kategoriju preču piegādei vai tādu kategoriju pakalpojumu sniegšanai, kas minēti III pielikumā.

Samazinātas likmes nepiemēro elektroniski sniegtajiem pakalpojumiem.

3. [..]”

7. PVN direktīvas III pielikumā, uz kuru ir norādīts 98. panta 2. punkta pirmajā daļā, ir ietverts “to preču piegāžu un to pakalpojumu sniegšanas saraksts, kam var piemērot 98. pantā minētās samazinātas likmes”. Tā 6. punkts redakcijā, kas ir ietverta Direktīvā 2009/47/EK⁵ un kas ir pamatlietas priekšmets, ir formulēts šādi:

“6) visa veida fiziskā formātā (ietverot brošūras, bukletus un tamlīdzīgus iespieddarus, bilžu, zīmējamās un krāsojamās grāmatas bērniem, iespiestas notis vai nošu rokrakstus, kartes un hidrogrāfiskas vai tamlīdzīgas shēmas) izdotu grāmatu piegāde, tostarp bibliotēku izsniegtas grāmatas, laikrakstus un periodiskus izdevumus, izņemot materiālus, kas pilnīgi vai galvenokārt veltīti reklāmai; [..].”

8. Pirms grozījumu izdarīšanas ar Direktīvu 2009/47 šī tiesību norma bija formulēta šādi:

“6) grāmatu piegāde, tostarp bibliotēku izsniegtas grāmatas (ieskaitot brošūras, lapiņas un tamlīdzīgus iespieddarus, bilžu, zīmējamās un krāsojamās grāmatas bērniem, iespiestas notis vai nošu rokrakstus, kartes un hidrogrāfiskas vai tamlīdzīgas shēmas), laikrakstus un periodiskus izdevumus, izņemot materiālus, kas pilnīgi vai galvenokārt veltīti reklāmai; [..].”

9. Komisijas priekšlikumā, kurš ir Direktīvas 2009/47, ar kuru tika izdarīti grozījumi, pamatā, paredzētā tiesību normas redakcija vēl bija šāda⁶:

“6) grāmatu piegāde, tostarp bibliotēku izsniegtas grāmatas (ieskaitot brošūras, informācijas lapiņas un tamlīdzīgus iespieddarus, bilžu, zīmējamās vai krāsojamās grāmatas bērniem, iespiestas notis vai nošu manuskriptus, kartes un hidrogrāfiskas vai tamlīdzīgas shēmas, kā arī klausāmgrāmatas un grāmatas, kas ierakstītas CD, CD-ROM vai jebkādā citā fiziskā skaņas nesējā un kurās reproducēts tāds pats informācijas saturs kā drukātajās grāmatās), laikraksti un periodiski izdevumi, izņemot materiālus, kas pilnīgi vai galvenokārt veltīti reklāmai; [..].”

3 — OV 2006, L 347, 1. lpp.

4 — Skat. Padomes 2008. gada 12. februāra Direktīvas 2008/8/EK, ar ko groza Direktīvu 2006/112/EK attiecībā uz pakalpojumu sniegšanas vietu (OV 2008, L 44, 11. lpp.), 2. panta 2. punktu.

5 — Skat. Padomes 2009. gada 5. maija Direktīvas 2009/47/EK, ar ko Direktīvu 2006/112/EK groza attiecībā uz samazinātām pievienotās vērtības nodokļa likmēm (OV 2009, L 116, 18. lpp.), 1. panta 13. punktu, lasot to kopā ar pielikuma 1. punktu.

6 — Skat. Komisijas 2008. gada 7. jūlija Priekšlikuma Padomes Direktīvai, ar ko groza Direktīvu 2006/112/EK saistībā ar samazinātām pievienotās vērtības nodokļa likmēm (COM(2008) 428, galīgā redakcija), 16. lpp., 3. punkts.

10. Polijas Republika PVN direktīvas 98. pantā, lasot to kopā ar III pielikuma 6. punktu, ietvertu pilnvarojumu ir īstenojusi, pieņemot *Ustawa o podatku od towarów i usług* (2004. gada 11. marta Likums par preču un pakalpojumu nodokli) 41. panta 2. un 2.a punktu, lasot tos kopā ar 3. pielikuma 72.–75. pozīciju un 10. pielikuma 32.–35. pozīciju. Atbilstoši minētajam šobrīd samazinātas likmes 8 % vai 5 % apmērā tiek piemērotas drukātā vai citu datu nesēju (it īpaši *CD* vai kasešu) formātā izdotām grāmatām, laikrakstiem un periodiskiem izdevumiem. Grāmatām, laikrakstiem un periodiskiem izdevumiem, kas tiek publicēti elektroniski, piemēro pamatlikmi 23 % apmērā.

III – Pamatlieta un tiesvedība Tiesā

11. *Rzecznik Praw Obywatelskich* (Polijas ombuds) ieskatā, Polijas tiesībās konstatējamā atšķirīgie nodokļi vienādām publikācijām ir pretrunā vienlīdzīgas attieksmes nodokļu jomā principam, kāds tas izriet no Polijas Konstitūcijas. Tādēļ tas *Trybunał Konstytucyjny* (Konstitucionālā tiesa, Polija) ir lūdzis pārbaudīt Polijas tiesību normu par samazinātu nodokļa likmi publikācijām atbilstību Konstitūcijai.

12. Polijas Konstitucionālās tiesas ieskatā, Polijas Republikai, pamatojoties uz PVN direktīvas prasībām, ir pienākums elektroniski nosūtītām grāmatām un pārējām elektroniskajām publikācijām piemērot pamatlikmi. Taču tai ir šaubas par to, ka attiecīgās PVN direktīvas tiesību normas ir spēkā. Pirmkārt, Direktīvas 2009/47, kura ir pamatā šobrīd spēkā esošajai PVN direktīvas III pielikuma 6. punkta redakcijai, teksts likumdošanas procedūrā pēc apspriešanās ar Eiropas Parlamentu esot ticis būtiski grozīts. Otrkārt, tā samazinātas likmes piemērošanas izslēgšanu attiecībā uz elektroniskām publikācijām, kas tiek lejupielādētas, izmantojot internetu, vai tiek piegādātas tā sauktajā straumēšanas formā, uzskata par nesaderīgu ar nodokļu neitralitātes principu, kas esot vienlīdzīgas attieksmes principa izpausme PVN jomā.

13. Tādēļ Polijas Konstitucionālā tiesa 2015. gada 20. jūlijā atbilstoši LESD 267. pantam iesniedza šādus jautājumus:

- “1) Vai PVN direktīvas III pielikuma 6. punkts ir spēkā neesošs, jo likumdošanas procesā nav ievērota būtiska procesuālā prasība par konsultēšanos ar Eiropas Parlamentu?
- 2) Vai 1. jautājumā minētās PVN direktīvas 98. panta 2. punkts saistībā ar šīs direktīvas III pielikuma 6. punktu ir spēkā neesošs, jo tas ir pretējs nodokļu neitralitātes principam, ciktāl ar to ir izslēgta samazinātu nodokļa likmju piemērošana grāmatām, kas izdotas digitāla formā, un citām elektroniskām publikācijām?”

14. Tiesvedībā Tiesā par šiem jautājumiem savus rakstveida apsvērumus iesniedza Polijas ombuds, *Prokurator Generalny* (Polijas ģenerālprokurors), Grieķijas Republika, Polijas Republika, Eiropas Savienības Padome un Eiropas Komisija. 2016. gada 14. jūnija tiesas sēdē piedalījās Polijas ombuds, Polijas Republika, Padome un Komisija.

IV – Juridiskais vērtējums

15. Ar saviem prejudiciālajiem jautājumiem Polijas Konstitucionālā tiesa būtībā vēlas zināt, vai spēkā esošā PVN direktīvas III pielikuma 6. punkta redakcija, kāda tā izriet no Direktīvas 2009/47 1. panta 13. punkta, lasot to kopā ar pielikuma 1. punktu, ir spēkā divējādā ziņā, proti, no formālā un no saturiskā viedokļa.

A – Par pirmo prejudiciālo jautājumu: spēkā esamība no formālā viedokļa

16. Ar pirmo prejudiciālo jautājumu ir jānoskaidro, vai Direktīvas 2009/47, ar kuru PVN direktīvas III pielikuma 6. punkts tika izteikts tā spēkā esošajā redakcijā, likumdošanas procedūra ir notikusi pienācīgā kārtā. Tas tādēļ, ka saistībā ar šo grozījumu Parlamentam varētu būt bijusi nepietiekama iespēja līdzdarboties.

17. Direktīva 2009/47 ir tikusi pieņemta, balstoties uz EKL 93. pantu. Saskaņā ar to Padome pieņem noteikumus par tiesību aktu saskaņošanu, tostarp attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem, tikai pēc apspriešanās ar Eiropas Parlamentu.

18. Apspriešanās ar Parlamentu pienācīgā kārtā likumdošanas procedūrā saskaņā pastāvīgo judikatūru ir būtisks procedūras noteikums, kura neievērošanas gadījumā attiecīgais tiesību akts nav spēkā⁷.

19. Šajā gadījumā apspriešanās ar Parlamentu notika par sākotnējo Komisijas priekšlikumu direktīvai, un par to tas sniedza viedokli rakstveidā⁸. Sākotnējā priekšlikumā bija paredzēts papildināt PVN direktīvas III pielikuma 6. punktu tādējādi, ka tādu “grāmatu” veidu uzskaitījums, kurām it īpaši var tikt piemērota samazināta likme, tika papildināts ar citiem piemēriem, proti, “klausāmgrāmatas un grāmatas, kuras ierakstītas CD, CD-ROM vai jebkādā citā fiziskā skaņas nesējā un kurās reproducēts tāds pats informācijas saturs kā drukātajās grāmatās”⁹.

20. Taču Padome turpmākajā likumdošanas procedūrā šo priekšlikumu neatbalstīja. Galu galā ar pieņemto Direktīvu 2009/47 tobrīd spēkā esošais PVN direktīvas III pielikuma 6. punkts tika grozīts tikai tādējādi, ka teikuma daļa “grāmatu piegāde” tika papildināta ar vārdiem “visa veida fiziskā formātā [...] izdotu”¹⁰. Turpretim sākotnējā priekšlikumā direktīvai norādītie piemēri vairs netika minēti.

21. Par šo Padomes pieņemto PVN direktīvas III pielikuma 6. punkta redakciju apspriešanās ar Parlamentu vairs nenotika. Taču saskaņā ar pastāvīgo judikatūru ar Parlamentu ir jāapspriežas no jauna, ja pieņemtā teksta galīgā redakcija “kopumā būtiski” atšķiras no redakcijas, par kuru ar Parlamentu jau ir notikusi apspriešanās, ciktāl šie grozījumi būtībā neatbilst paša Parlamenta izteiktajām vēlmēm¹¹.

22. Tāpēc, tā kā šajā gadījumā nav konstatējama attiecīga Parlamenta vēlme, rodas tikai jautājums par to, vai Padome pēc apspriešanās ar Parlamentu pieņemtās Direktīvas 2009/47 tekstu “kopumā būtiski” ir grozījusi salīdzinājumā ar Komisijas priekšlikumu.

23. Vispirms ir jāpiekrit Polijas Konstitucionālajai tiesai, kas ir vērsusies Tiesā, ka tā Padomes veiktajā PVN direktīvas III pielikuma 6. punkta jaunās redakcijas pārformulēšanā saskata izmaiņas satura ziņā.

7 — Skat. tostarp spriedumus, 1982. gada 4. februāris, *Buyl* u.c./Komisija (817/79, EU:C:1982:36, 16. punkts), 1997. gada 11. novembris, *Eurotunnel* u.c. (C-408/95, EU:C:1997:532, 45. punkts) un 2015. gada 10. septembris, Parlaments/Padome (C-363/14, EU:C:2015:579, 82. punkts).

8 — Skat. Eiropas Parlamenta 2009. gada 19. februāra Normatīvo rezolūciju par priekšlikumu Padomes Direktīvai, ar ko groza Direktīvu 2006/112/EK saistībā ar samazinātām pievienotās vērtības nodokļa likmēm (COM(2008)0428 – C6-0299/2008 – 2008/0143(CNS)) (OV 2010, C 76 E, 110. lpp.).

9 — Skat. iepriekš 9. punktu.

10 — Turklāt PVN direktīvas III pielikuma 6. punkta vācu valodas redakcijā piemērs “Notenhefte oder -manuskripte” tika aizstāts ar piemēru “Notenhefte oder Manuskripte”. Taču tādējādi, acimredzot, vācu valodas redakcija bija jāmaina tikai redakcionāli, nevis saturiski, kā par to liecina šajā ziņā negrozītās angļu un franču valodas redakcijas (tāpat kā pirms, tā arī pēc ar Direktīvu 2009/47 izdarītajiem grozījumiem tajās ir paredzēts: “music printed or in manuscript form” vai “les partitions imprimées ou en manuscrit”).

11 — Skat. tostarp spriedumus, 1992. gada 16. jūlijs, Parlaments/Padome (C-65/90, EU:C:1992:325, 16. punkts), 1995. gada 5. jūlijs, Parlaments/Padome (C-21/94, EU:C:1995:220, 18. punkts), 1997. gada 11. novembris, *Eurotunnel* u.c. (C-408/95, EU:C:1997:532, 46. punkts) un 2003. gada 25. septembris, *Océ Van der Grinten* (C-58/01, EU:C:2003:495, 100. punkts); skat. arī spriedumu, 1970. gada 15. jūlijs, *ACF Chemiefarma*/Komisija (41/69, EU:C:1970:71, 69., 178. un 179. punkts).

24. Nevar gan viennozīmīgi konstatēt, ka jaunās redakcijas formulējums pretēji Komisijas priekšlikumam vairs neattiecas uz klausāmgrāmatām, par ko Polijas Konstitucionālā tiesa ir pārliecināta. Tas tādēļ, ka arī klausāmgrāmatas varētu vēl tikt uzskatītas par fiziskā formātā izdotu grāmatu¹².

25. Taču viennozīmīgi teksta izmaiņas satura ziņā ir saistītas ar apstākli, ka galu galā pieņemtajā PVN direktīvas III pielikuma 6. punkta redakcijā vairs nav ietverts priekšlikumā direktīvai ietvertais papildu nosacījums, atbilstoši kuram datu nesējā “reproducēts tāds pats informācijas saturs kā drukātajās grāmatās”. Turklāt saskaņā gan ar angļu, gan ar franču valodas priekšlikuma direktīvai redakcijām vispirms bija jābūt iespējamam samazināto likmi piemērot tikai tādiem *līdzīgiem* fiziskiem datu nesējiem kā klausāmgrāmatas, CD un CD-ROM¹³, savukārt PVN direktīvas III pielikuma 6. punktā tagad runa ir par *visa veida* fiziskiem formātiem. Ar šiem abiem grozījumiem samazinātās likmes piemērošanas joma, salīdzinot ar Komisijas priekšlikumu, zināmā mērā tika paplašināta¹⁴.

26. Taču šādi nav tikušas veiktas tik plašas izmaiņas priekšlikumā direktīvai, ka būtu bijusi nepieciešama atkārtota apspriešanās ar Parlamentu. Proti, saskaņā ar judikatūru izmaiņas ir uzskatāmas par būtiskām tikai tad, ja tās skar attiecīgā tiesiskā regulējuma būtību¹⁵.

27. Priekšlikuma direktīvai galvenais mērķis bija sniegt dalībvalstīm vispārēju iespēju piemērot samazinātu likmi konkrētiem vietēji sniegtiem pakalpojumiem¹⁶. Turpretim samazinātās likmes piemērošanas jomas paplašināšanai attiecībā uz grāmatām priekšlikumā ir tikai pakārtota nozīme, un tā tiek apzīmēta tikai kā “tehniskie dokumentu izstrādes pielāgojumi”¹⁷.

28. Pat ja pieņemtu, ka būtiskuma kritērijs ir jāņem vērā saistībā ar katru konkrētu priekšlikuma leģislatīvam aktam tiesisko regulējumu, datu nesēja informācijas satura ierobežojuma svītrosana un pāreja no “līdzīgiem” uz “visa veida” datu nesējiem neskar tiesiskā regulējuma par samazinātās likmes grozīšanu attiecībā uz grāmatām būtību. Tas tādēļ, ka šī tiesiskā regulējuma pamatā galvenokārt ir samazinātās likmes piemērošanas jomas paplašināšana attiecībā uz grāmatām, kas ierakstītas citos datu nesējos, nevis kas izdotas papīra formātā. Saistībā ar būtisko paplašināšanu minētā piemērošanas jomas paplašināšana ir tikai pakārtots aspekts.

29. Turklāt Parlamentam saistībā ar notikušo apspriešanos ar to katrā ziņā bija iespēja izteikt viedokli par šiem aspektiem, jo vēlāk nepieņemtie piemērošanas jomas ierobežojumi jau bija sākotnējā Komisijas priekšlikuma daļa¹⁸.

30. Tāpēc, tā kā ar Parlamentu likumdošanas procedūrā, kura noslēdzās ar Direktīvas 2009/47 pieņemšanu, apspriešanās notika pienācīgā kārtā, šajā ziņā spēkā esošās PVN direktīvas III pielikuma 6. punkta redakcijas spēkā esamība nav ietekmēta.

12 — Minēto nemaina arī apstākļi, ka priekšlikuma preambulas sestais apsvēruma, kurā tostarp ir ietverta tieša atsauce uz “grāmatām, kuras ierakstītas balsī”, nav atrodams Direktīvā 2009/47.

13 — Skat. Komisijas priekšlikuma (minēts 6. zemsvītras piezīmē) 13. lpp., (3) punkts (“audio books, CD, CD-ROMs or any similar physical support”), vai 15. lpp., (3) punkts (“de livres audio, de disques compacts, de cédéroms ou d’autres supports physiques similaires”).

14 — Tiesa 2015. gada 5. marta spriedumā Komisija/Luksemburga (C-502/13, EU:C:2015:143, 53. punkts) gan paskaidroja, ka Padomes pieņemtais teksts “nav nekas cits” kā tikai Komisijas priekšlikuma “redakcionāla vienkāršošana”. Taču, tā kā trūkst pamatojuma, kā arī ņemot vērā atšķirīgos šī secinājuma iemeslus, tas šajā lietā nevar tikt analizēts un nav jāanalizē sīkāk.

15 — Spriedumi, 1992. gada 16. jūlijs, Parlaments/Padome (C-65/90, EU:C:1992:325, 19. punkts), 1995. gada 5. jūlijs, Parlaments/Padome (C-21/94, EU:C:1995:220, 22. punkts) un 1997. gada 10. jūnijs, Parlaments/Padome (C-392/95, EU:C:1997:289, 20. punkts).

16 — Skat. Komisijas priekšlikuma (minēts 6. zemsvītras piezīmē) pamatojumu 3.1. punktā.

17 — Komisijas priekšlikuma (minēts 6. zemsvītras piezīmē) pamatojums 5.3. punktā saistībā ar 1. pantu un direktīvas teksta preambulas sestais apsvēruma; skat. arī Ietekmes novērtējuma ziņojuma kopsavilkumu Komisijas dienestu darba dokumentā (SEK(2008) 2191), kurā vispār nav analizēts grozījums saistībā ar grāmatām.

18 — Par šādas atzinuma sniegšanas iespējas nozīmi skat. spriedumu, 1997. gada 11. novembris, Eurotunnel u.c. (C-408/95, EU:C:1997:532, 58. punkts).

B – Par otro prejudiciālo jautājumu: spēkā esamība no saturiskā viedokļa

31. Ar savu otro prejudiciālo jautājumu Polijas Konstitucionālā tiesa vēlas zināt, vai PVN direktīvas III pielikuma 6. punkts, lasot to kopā ar 98. panta 2. punktu, nav spēkā, ciktāl atbilstoši tam ir izslēgta samazinātas likmes piemērošana grāmatām, kas tiek nosūtītas digitālā formātā, un citām elektroniskajām publikācijām.

32. Lai gan iesniedzējtiesa prejudiciālā jautājuma formulējumā balstās uz nodokļu neitralitātes principa pārkāpumu, no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pamatojuma izriet, ka tā vēlas veikt pārbaudi, ņemot vērā vienlīdzīgas attieksmes principu¹⁹.

33. Tikai šāda pārbaude ir arī iespējama. Tas tādēļ, ka PVN direktīvas III pielikuma 6. punkta spēkā neesamība var izrietēt tikai no primāro tiesību pārkāpuma. Taču nodokļu neitralitātes princips *pats par sevi* ir tikai palīgīdzeklis PVN direktīvas interpretēšanai, kuram nav primāro tiesību juridiskā spēka²⁰. Minētais ir attiecināms arī, ciktāl nodokļu neitralitātes princips konkurences neitralitātes nozīmē²¹ ir vienlīdzīgas attieksmes principa *izpausme*²². Tas tādēļ, ka, neraugoties uz minēto, PVN direktīvas tiesību normas spēkā esamības pārbaude var notikt, tikai ņemot vērā pašu vienlīdzīgas attieksmes principu, kuram vienīgajam ir primāro tiesību juridiskais spēks un kurš saskaņā ar judikatūru izvirza arī citas sīkākas prasības nekā nodokļu neitralitātes princips.

34. No prejudiciālā jautājuma, ņemot vērā tā pamatojumu lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu, var secināt, ka runa ir par vairākiem nevienlīdzīgas attieksmes gadījumiem, kuri ir jāpārbauda saistībā ar to atbilstību vienlīdzīgas attieksmes principam. Galvenokārt iesniedzējtiesa iebilst, ka *digitālajām* grāmatām tiek piemērota atšķirīga attieksme atkarībā no tā, vai tās pircējam tiek nodotas ar fiziska datu nesēja starpniecību – piemēram, izmantojot *CD-ROM* – vai elektroniskā veidā – piemēram, izmantojot lejupielādēšanu internetā²³ (par to tūlīt 1) punktā). Turklāt ar prejudiciālo jautājumu tiek uzdots jautājums arī par atšķirīgu attieksmi pret citām publikācijām, kas ietilpst samazinātas likmes tiesiskajā sastāvā un kas nav grāmatas – tādā laikā rakstiem un periodiskiem izdevumiem. Tas, ka grāmatas digitālā formātā ir izslēgtas no samazinātas likmes piemērošanas pat tad, ja tiek piegādātas uz fiziska datu nesēja, tiek analizēts vispirms (par to 2) punktā), pirms nobeigumā vēl ir jāaplūko atšķirīga attieksme pret visām elektroniski piegādātām publikācijām salīdzinājumā ar drukātām publikācijām (par to 3) punktā).

35. Par visu minēto Tiesa līdz šim vēl nav spriedusi. Arī nesen izlemtajā lietā par prasību sakarā ar valsts pienākumu neizpildi, kurā runa bija par PVN direktīvas III pielikuma 6. punkta piemērošanu elektroniski nodotām digitālām grāmatām, Tiesa *expressis verbis* neanalizēja jautājumu, vai šī tiesību norma atbilst vienlīdzīgas attieksmes principam²⁴.

19 — Skat. lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu 3.2.22. punktu.

20 — Skat. spriedumus, 2009. gada 29. oktobris, *NCC Construction Danmark* (C-174/08, EU:C:2009:669, 42. punkts), 2012. gada 19. jūlijs, *Deutsche Bank* (C-44/11, EU:C:2012:484, 45. punkts), 2012. gada 15. novembris, *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, 50. punkts), 2014. gada 13. marts, *Klinikum Dortmund* (C-366/12, EU:C:2014:143, 40. punkts) un 2015. gada 2. jūlijs, *De Fruytier* (C-334/14, EU:C:2015:437, 37. punkts).

21 — Par vairākām šī principa nozīmēm skat. spriedumu, 2012. gada 15. novembris, *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, 46.–48. punkts), kā arī papildus spriedumu, 2001. gada 17. maijs, *Fischer un Brandenstein* (C-322/99 un C-323/99, EU:C:2001:280, 76. punkts) un spriedumu, 2015. gada 2. jūlijs, *NLB Leasing* (C-209/14, EU:C:2015:440, 40. punkts).

22 — Šajā ziņā skat. spriedumus, 2006. gada 8. jūnijs, *L.u.p.* (C-106/05, EU:C:2006:380, 48. punkts), 2008. gada 10. aprīlis, *Marks & Spencer* (C-309/06, EU:C:2008:211, 49. punkts), 2009. gada 29. oktobris, *NCC Construction Danmark* (C-174/08, EU:C:2009:669, 41. punkts), 2010. gada 10. jūnijs, *CopyGene* (C-262/08, EU:C:2010:328, 64. punkts), 2012. gada 19. jūlijs, *Lietuvos geležinkeliai* (C-250/11, EU:C:2012:496, 45. punkts) un 2013. gada 28. novembris, *MDDP* (C-319/12, EU:C:2013:778, 38. punkts).

23 — Skat. lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu 3.2.30. un 3.2.31. punktu.

24 — Spriedums, 2015. gada 5. marts, Komisija/Luksemburga (C-502/13, EU:C:2015:143, 55. un 56. punkts).

1) Atšķirīga attieksme pret digitālajām grāmatām atkarībā no nosūtīšanas veida

36. Vispirms ir jānoskaidro, vai PVN direktīvas III pielikuma 6. punkts, lasot to kopā ar 98. panta 2. punktu, ir pretrunā vienlīdzīgas attieksmes principam, ciktāl atbilstoši tam dalībvalstīm ir tiesības izmantot samazinātas likmes tiesisko regulējumu attiecībā uz digitālām (klausām-)grāmatām tikai tad, ja tās tiek piegādātas fiziskā formātā, taču ne tad, ja tās tiek piegādātas elektroniskā formātā²⁵.

37. Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru vienlīdzīgas attieksmes princips paredz, ka līdzīgās situācijās nedrīkst būt atšķirīga attieksme, ja vien šāda attieksme nav objektīvi attaisnota²⁶. Šis vispārējais vienlīdzīgas attieksmes princips šobrīd ir nostiprināts Hartas²⁷ 20. pantā.

a) Līdzīgas situācijas

38. Pirmkārt, rodas jautājums, vai fiziskā formātā izdotu digitālo grāmatu piegāde, no vienas puses, un to elektroniska piegāde, no otras puses, ir uzskatāmas par līdzīgām situācijām.

39. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru divu situāciju salīdzināmais raksturs ir novērtējams, ņemot vērā pārbaudāmā tiesiskā regulējuma mērķi, kā arī tiesiskā regulējuma jomas principus un mērķus kopumā²⁸. Tādēļ, lai noraidītu divu situāciju salīdzināmību, nepietiek tikai konstatēt objektīvas atšķirības, neizklāstot to nozīmi saistībā ar tiesiskā regulējuma mērķi²⁹ vai akli sekojot Savienības likumdevēja vērtējumam³⁰.

i) Tiesiskā regulējuma jomas mērķi

40. Kopējās pievienotās vērtības nodokļa sistēmas, kurā ietilpst šis tiesiskais regulējums par samazinātu likmi, mērķis atbilstoši PVN direktīvas preambulas ceturtajam apsvērumam ir iekšējā tirgus īstenošana. Lai sasniegtu šo mērķi, ar saskaņošanu Savienības līmenī ir jānovērš konkurences izkropļojumi, kas rodas, dalībvalstīm piemērojot apgrozījuma nodokļus, gan pārrobežu gadījumos, gan dalībvalstu iekšienē.

41. Turklāt apgrozījuma nodokļu saskaņošanas mērķis atbilstoši PVN direktīvas preambulas astotajam apsvērumam ir arī izveidot visā Savienībā vienotu aprēķina bāzi saistībā ar Savienības pašas resursiem. Taču šim tiesiskā regulējuma jomas mērķim šajā gadījumā nav nozīmes, jo apstrīdēto PVN direktīvas tiesību normu priekšmets ir nodokļa likme, nevis aprēķina bāzes izveidošana.

25 — Par šo tiesiskā regulējuma saturu skat. spriedumus, 2015. gada 5. marts Komisija/Francija (C-479/13, EU:C:2015:141, 17., 40. un 41. punkts), kā arī Komisija/Luksemburga (C-502/13, EU:C:2015:143, 26., 47. un 49. punkts); skat. arī Komitejas pievienotās vērtības nodokļa jautājumos 2010. gada 7. un 8. decembra 92. sēdē pieņemto pamatnostādni, *Dokument A – taxud.c.1(2011)157667* – 684. lpp., kā arī par pamatnostādņu nozīmi skat. manus secinājumus lietā *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland* (C-155/12, EU:C:2013:57, 47.–50. punkts).

26 — Skat. tostarp spriedumus, 1977. gada 19. oktobris *Ruckdeschel* u.c. (117/76 un 16/77, EU:C:1977:160, 7. punkts), 1987. gada 12. marts, *Raiffeisen Hauptgenossenschaft* (215/85, EU:C:1987:127, 23. punkts), 1998. gada 17. septembris, *Pontillo* (C-372/96, EU:C:1998:412, 41. punkts), 2008. gada 16. decembris, *Arcelor Atlantique et Lorraine* u.c. (C-127/07, EU:C:2008:728, 23. punkts) un 2016. gada 4. maijs, *Pillbox* 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, 35. punkts); par citu pieeju, pamatojoties uz Pamattiesību hartas 52. panta 1. punktu, skat. spriedumu, 2015. gada 29. aprīlis, *Léger* (C-528/13, EU:C:2015:288, 50.–52. punkts).

27 — 2000. gada 7. decembra Eiropas Savienības Pamattiesību harta, kura pielāgota Strasbūrā 2007. gada 12. decembrī (OV 2016, C 202, 389. lpp.).

28 — Spriedumi, 2008. gada 16. decembris, *Arcelor Atlantique et Lorraine* u.c. (C-127/07, EU:C:2008:728, 26. punkts), 2011. gada 12. maijs, Luksemburga/Parlaments un Padome (C-176/09, EU:C:2011:290), 2013. gada 18. jūlijs, *Sky Italia* (C-234/12, EU:C:2013:496, 16. punkts), 2013. gada 26. septembris, *IBV & Cie* (C-195/12, EU:C:2013:598, 52. punkts) un 2014. gada 6. novembris, *Feakins* (C-335/13, EU:C:2014:2343, 51. punkts); tāpat par diskriminācijas aizliegumu saistībā ar pamatbrīvībām skat. tostarp spriedumus, 2008. gada 27. novembris, *Papillon* (C-418/07, EU:C:2008:659, 27. punkts) un 2016. gada 2. jūnijs, *Pensioenfonds Metaal en Techniek* (C-252/14, EU:C:2016:402, 48. punkts).

29 — Taču šādi vēl tostarp spriedumā, 1994. gada 13. decembris, *SMW Winzersekt* (C-306/93, EU:C:1994:407, 31. punkts).

30 — Taču šādi tieši par PVN spriedumā, 2014. gada 13. marts, *Jetair* un *BTWE Travel4you* (C-599/12, EU:C:2014:144, 55. punkts).

42. Attiecībā uz konkurences izkropļojumu novēršanas mērķi ir jānorāda, ka Tiesa gan jau ir konstatējusi, ka par vienlīdzīgas attieksmes principa pārkāpumu PVN jomā var būt runa ne tikai konkurējošu uzņēmumu starpā³¹. Taču katrā ziņā tad, ja ir konstatējama konkurences situācija, ko var izkropļot atšķirīgās tiesību normas PVN jomā, ņemot vērā kopējās pievienotās vērtības nodokļa sistēmas pamatmērķi, var pieņemt, ka situācijas ir līdzīgas³². Turklāt balstīšanās uz divu produktu konkurences situāciju atbilst pieejai, kuru Tiesa ir izmantojusi tās judikatūrā jau laikā, kad tika izstrādāts vienlīdzīgas attieksmes princips³³.

43. Šajā gadījumā digitālās grāmatas, kas tiek tirgotas fiziskā formātā, un digitālās grāmatas, kas tiek tirgotas elektroniski, savstarpēji atrodas konkurences apstākļos. Tas tādēļ, ka attiecībā uz patērētāju, kura vajadzības vispirms nosaka konkurences situāciju, runa ir attiecīgi par vienu un to pašu produktu, proti, digitālās grāmatas datu kopumu, kas abos gadījumos nav izmantojams bez lasīšanai paredzētas papildierīces. Atšķirīgs ir tikai nodošanas patērētājam veids. Tādēļ atkarībā no piedāvājuma nosacījumiem patērētājs izvēlēsies vienu vai otru nodošanas veidu, lai saņemtu vienu un to pašu produktu.

44. Minētais parasti ir spēkā pat tad, ja patērētājs – kā Komisija apgalvoja tiesas sēdē – elektroniski saņemtas digitālās grāmatas gadījumā pretēji fiziskā formātā saņemtas grāmatas gadījumam neiegādātos tiesības uz datu kopuma nodošanu citai personai³⁴. Tas tādēļ, ka parasti patērētājs digitālās grāmatas iegādāsies pašpatēriņam, un līdz ar to datu kopuma nodošanai – ja tā patiešām būtu atkarīga no nodošanas veida – nav izšķiroša nozīme konkurences situācijā. Turklāt Tiesa, ņemot vērā autortiesību aizsardzību, jau ir konstatējusi, ka informācijas pārdošana CD-ROM formātā un informācijas pārdošana, lejupielādējot to no interneta, “no ekonomikas skatpunkta ir līdzīgas”³⁵.

45. Līdz ar to abas digitālās grāmatas pasniegšanas formas, ņemot vērā kopējās pievienotās vērtības nodokļa sistēmas pamatmērķi novērst konkurences izkropļojumus, ir līdzīgas.

ii) Tiesiskā regulējuma jomas principi

46. To līdzībai nav pretrunā tas, ka saskaņā ar kopējās pievienotā vērtības nodokļa sistēmas noteikumiem, piegādājot fiziskā formātā izdotu digitālo grāmatu, runa ir par preces piegādi (14. panta 1. punkts), turpretim, nododot to elektroniski, par pakalpojuma sniegšanu (PVN direktīvas 24. panta 1. punkts)³⁶.

47. Saskaņā ar PVN direktīvas preambulas piekto apsvērumu nodoklis ir jāuzliek, “cik iespējams vispārīgi”, tātad visiem produktiem. Minēto apstiprina PVN direktīvas 1. panta 2. punkta pirmā daļa, atbilstoši kurai ar kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu ir jāpiemēro *vispārējs* nodoklis par patēriņu. Tādēļ arī abas darbības, par kurām jāmaksā nodoklis, saistībā ar preču piegādi (PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunkts) un pakalpojumu sniegšanu (2. panta 1. punkta c) apakšpunkts) ir saistītas ar vienādu nosacījumu izpildi. Tāpēc būtībā ir vēlme PVN vienādi attiecināt uz preču un pakalpojumu patēriņu.

31 — Skat. spriedumus, 2008. gada 10. aprīlis, *Marks & Spencer* (C-309/06, EU:C:2008:211, 49. punkts) un 2013. gada 25. aprīlis, Komisija/Zviedrija (C-480/10, EU:C:2013:263, 17. punkts).

32 — Šajā ziņā skat. arī spriedumus, 2009. gada 29. oktobris, *NCC Construction Danmark* (C-174/08, EU:C:2009:669, 44. punkts) un 2012. gada 19. jūlijs, *Lietuvos geležinkeliai* (C-250/11, EU:C:2012:496, 45. punkts).

33 — Skat. spriedumus, 1977. gada 19. oktobris, *Ruckdeschel* u.c. (117/76 un 16/77, EU:C:1977:160, 8. punkts), 1977. gada 19. oktobris, *Moullins et huileries de Pont-à-Mousson* un *Providence agricole de la Champagne* (124/76 un 20/77, EU:C:1977:161, 18. punkts) un 1978. gada 25. oktobris, *Royal Scholten-Honig* un *Tunnel Refineries* (103/77 un 145/77, EU:C:1978:186, 28. un 32. punkts).

34 — Tomēr par to varētu būt šaubas, ņemot vērā atziņas 2012. gada 3. jūlija spriedumā *UsedSoft* (C-128/11, EU:C:2012:407).

35 — Spriedums, 2012. gada 3. jūlijs, *UsedSoft* (C-128/11, EU:C:2012:407, 61. punkts).

36 — Skat. spriedumus, 2015. gada 5. marts, Komisija/Francija (C-479/13, EU:C:2015:141, 17. un 35. punkts) un Komisija/Luksemburga (C-502/13, EU:C:2015:143, 26. un 42. punkts).

48. Ciktāl kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēmā izņēmuma kārtā tiek nošķirta preču piegāde un pakalpojumu sniegšana, tam attiecīgi ir īpašs iemesls. Piemēram, saistībā ar to darījumu vietas noteikšanu, par kuriem uzliek nodokli (PVN direktīvas 31. un nākamie panti), tikai preces piegādes gadījumā var notikt atsaukšanās uz fizisku transportu.

49. Taču šajā nodokļa likmes lieluma noteikšanas gadījumā šai atšķirībai saistībā ar produktu fizisko izskatu nav nozīmes. PVN direktīvā, nosakot nodokļa likmes, būtībā netiek nošķirta preču piegāde un pakalpojumu sniegšana. Tieši pretēji, PVN direktīvas 96. pantā ir *expressis verbis* paredzēts, ka preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai pamatlikme ir vienāda. Turklāt arī samazinātās likmes atbilstoši PVN direktīvas 98. panta 2. punkta pirmajai daļai ir paredzētas gan attiecībā uz preču piegādi, gan pakalpojumu sniegšanu.

iii) Pārbaudāmā tiesiskā regulējuma mērķis

50. Visbeidzot ir jāpārbauda digitālo grāmatu “fizisku” un elektronisku piegāžu līdzība, ņemot vērā paša pārbaudāmā tiesiskā regulējuma mērķi.

51. PVN direktīvas III pielikuma 6. punktā dalībvalstīm tiek sniegta iespēja piemērot samazinātu likmi grāmatām, laikrakstiem un periodiskiem izdevumiem. Taču nedz no Direktīvas 95/77/EEK teksta, ar kuru tiesiskais regulējums tika ieviests sākotnēji³⁷, nedz no tās pieņemšanas vēstures nevar secināt, kādam ir jābūt šis nodokļa priekšrocības mērķim.

52. Arī šajā tiesvedībā nedz Padome, nedz Komisija nav spējušas sniegt apmierinošu atbildi uz šo jautājumu. No Komisijas 2007. gada paziņojuma par samazinātām PVN likmēm izriet, ka attiecīgās PVN direktīvas tiesību normas “nebalstās uz strukturētu vai loģisku pieeju, bet [...] atspoguļo situāciju dalībvalstīs 90. gadu sākumā”³⁸. Tādēļ PVN likmju struktūrā neesot skaidras loģikas³⁹.

53. Attiecīgi Komisija uz lūgumu sniegt paskaidrojumus tiesas sēdē tostarp atbilstoši jēgai norādīja, ka samazinātā likme grāmatām, laikrakstiem un periodiskiem izdevumiem Savienības tiesībās esot tikusi reglamentēta tikai tādēļ, ka vismaz dažas dalībvalstis šādu samazinātu nodokļa likmi toreiz piemēroja un tām ar Savienības tiesībām šo iespēju nevajadzēja liegt.

54. Ir pilnīgi iespējams, ka Savienības tiesību normai nav neviena cita pastāvīga mērķa kā tikai konkrētu tiesību normu atstāšana dalībvalstu kompetencē. Tomēr šajā gadījumā tas tā nav. Tas tādēļ, ka atbilstoši PVN direktīvai samazinātu likmju reglamentācija nav vienkārši atstāta dalībvalstu ziņā, bet gan tā atļauj atbilstoši PVN direktīvas 98. pantam, lasot to kopā ar III pielikumu, piemērot tikai tādas likmes, kas ir spēkā attiecībā uz precīzi noteiktiem, izsmeļoši uzskaitītiem pakalpojumiem. Šajā ziņā pašās Savienības tiesībās ir paredzēti dalībvalstu īstenoto samazināto likmju piemērošanas priekšnoteikumi. Līdz ar to arī Savienības tiesībās dalībvalstīm piešķirto tiesību piemērot samazinātas likmes tieši grāmatām, laikrakstiem un periodiskiem izdevumiem mērķis Savienības tiesībās ir jānosaka autonomi.

37 — Skat. Padomes 1992. gada 19. oktobra Direktīvas 92/77/EEK, kas papildina kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu un groza Direktīvu 77/388/EEK (par PVN likmju tuvināšanu) (OV 1992, L 316, 1. lpp.; OV Īpašais izdevums latviešu valodā, 9. nod., 1. sēj, 202. – 205. lpp.), 1. panta 5. punktu, lasot kopā ar tās pielikuma 6. kategoriju.

38 — Komisijas 2007. gada 5. jūlija Paziņojums Padomei un Eiropas Parlamentam par PVN likmēm, kas nav standarta PVN likmes (COM(2007) 380, galīgā redakcija), 3.1. punkts.

39 — Komisijas paziņojuma (minēts 38. zemsvītras piezīmē) 4.2. punkts.

55. Lai gan Padome, kā arī Komisija šajā tiesvedībā ir norādījušas, ka PVN direktīvai nav veicināšanas mērķu, ir acīmredzami, ka ar iespēju piemērot samazinātu likmi tieši tiek sniegta iespēja dalībvalstīm veicināt konkrētu produktu noieta tirgu un ka tādējādi tiek izvirzīti konkrēti politiski mērķi⁴⁰. Tas tādēļ, ka samazināta likme sniedz nodokļu maksātājiem iespēju izteikt izdevīgus piedāvājumus. Turklāt šī noieta tirgus veicināšana ir izdevīga patērētājiem, jo tikai tiem galu galā ir jāizjūt PVN slogs⁴¹.

56. Arī šīs veicināšanas no nodokļa viedokļa jēga un mērķis man šķiet acīmredzams. Samazinātās likmes grāmatām, laikrakstiem un periodiskiem izdevumiem mērķis ir saistīts ar kultūru. Tās mērķis visaptverošā izpratnē ir Savienības pilsoņu izglītības veicināšana, lasot beletristiku vai populārzinātniskas grāmatas, vai arī politiskus, profesionālus vai izklaidējošus laikrakstus un periodiskus izdevumus. Par šo mērķi liecina priekšrocības neattiecināšana uz publikācijām, “kas pilnīgi vai galvenokārt veltītas reklāmai”, PVN direktīvas III pielikuma 6. punkta sastāvā. Proti, šādu publikāciju mērķis nav saistīts ar izglītību. Turklāt šis mērķis ir saskatāms arī citā kopējās pievienotās vērtības nodokļa sistēmas aspektā, proti, plašās nodokļu priekšrocības formā saistībā ar izglītības pakalpojumiem PVN direktīvas 132. panta 1. punkta i) un j) apakšpunktā.

57. Šī izglītības mērķa sasniegšana ir atkarīga tikai no digitālās grāmatas satura, nevis no nodošanas veida. Tādēļ starp digitālajām grāmatām, kas tiek tirgotas fiziskā formātā, un digitālajām grāmatām, kas tiek nodotas elektroniski, būtībā nepastāv atšķirība, ņemot vērā veicināšanas mērķi, kas ir izvirzīti PVN direktīvas III pielikuma 6. punktā. Tāpēc abas pakalpojuma formas, ņemot vērā arī pārbaudāmā tiesiskā regulējuma mērķi, ir līdzīgas.

iv) Starpsecinājumi

58. Ņemot vērā minēto, fiziskā formātā izdotu digitālo grāmatu piegāde, no vienas puses, un to piegāde elektroniski, no otras puses, ņemot vērā gan pārbaudītā tiesiskā regulējuma mērķi, gan tiesiskā regulējuma jomas mērķus un principus, ir līdzīgas.

b) Pamatojums

59. Taču atšķirīga attieksme līdzīgās situācijās var būt pamatota, proti, ja tā atbilst tiesiski pieļaujamam mērķim un ir samērīga ar šo mērķi⁴².

60. Šīs prasības ir jāievēro neatkarīgi no tā, kurā tiesību jomā ir konstatējama atšķirīga attieksme. Tās ir piemērojamas pat gadījumos, kad Tiesa Savienības likumdevējam *expressis verbis* ir atzinusi plašu rīcības brīvību⁴³, kā it īpaši kopējās lauksaimniecības politikas jomā⁴⁴.

61. Taču atšķirīgas attieksmes pārbaudes intensitāte ir atkarīga no tās rīcības brīvības apjoma, kas Savienības likumdevējam ir attiecīgajā gadījumā. Ja Savienības likumdevējs īsteno atšķirīgu attieksmi, pamatojoties uz atbilstoši Hartas 21. pantam aizliegtu atšķirīgas attieksmes kritēriju, piemēram, dzimumu vai rasi⁴⁵, Tiesas kompetencē ir stingri pārbaudīt atšķirīgās attieksmes pamatojumu⁴⁶.

40 — Skat. arī Iekšējā tirgus un patērētāju aizsardzības komitejas 2009. gada 22. janvāra atzinumu Ekonomikas un monetārai komitejai par priekšlikumu Padomes Direktīvai, ar ko groza Direktīvu 2006/112/EK saistībā ar samazinātām pievienotās vērtības nodokļa likmēm (COM(2008) 428) (Eiropas Parlamenta 2009. gada 11. februāra plenārsēdes dokuments, A6-0047/2009, 6. lpp.).

41 — Spriedumi, 2012. gada 3. maijs, *Lebara* (C-520/10, EU:C:2012:264, 25. punkts) un 2013. gada 7. novembris, *Tulică un Plavoşin* (C-249/12 un C-250/12, EU:C:2013:722, 34. punkts).

42 — Skat. tostarp spriedumus, 2008. gada 16. decembris, *Arcelor Atlantique et Lorraine* u.c. (C-127/07, EU:C:2008:728, 47. punkts), 2013. gada 17. oktobris, *Schaible* (C-101/12, EU:C:2013:661, 77. punkts) un 2014. gada 22. maijs, *Glatzel* (C-356/12, EU:C:2014:350, 43. punkts).

43 — Skat. spriedumu, 2008. gada 16. decembris, *Arcelor Atlantique et Lorraine* u.c. (C-127/07, EU:C:2008:728, 57. un 58. punkts).

44 — Skat. spriedumu, 2014. gada 6. novembris, *Feakins* (C-335/13, Krājums, EU:C:2014:2343, 56. punkts).

45 — Diskriminācijas aizliegums ir tikai īpaši vispārējā vienlīdzīgas attieksmes principa izpausme, skat. it īpaši spriedumu, 2005. gada 27. janvāris, *Europe Chemi-Con* (Vācija)/Padome (C-422/02 P, EU:C:2005:56, 33. punkts).

46 — Tāpat skat. jau ģenerālvadokāta L. M. Pojareša Pessoa Maduro [L. M. Pórigues Pessoa Maduro] secinājumus lietā *Arcelor Atlantique et Lorraine* u.c. (C-127/07, EU:C:2008:292, 32. punkts).

Turpretim, ja atšķirīga attieksme balstās uz citu kritēriju, Tiesas pārbaude būs mazāk stingra, lai novērstu, ka Savienības tiesa aizstāj Savienības likumdevēja novērtējumu ar savu novērtējumu⁴⁷. Minētais saskaņā ar judikatūru ir piemērojams it īpaši tādu tiesību normu gadījumā, kurās ir runa par sarežģītiem politiskas, ekonomiskas, sociālas vai medicīniskas dabas jautājumiem⁴⁸. Taču arī šajā gadījumā atbilstoši samērīguma principam Tiesas veiktajai pārbaudei ir jābūt jo stingrākai, jo smagāk atšķirīgās attieksmes sekas izjūt atsevišķie Savienības pilsoņi⁴⁹.

i) Atšķirīgās attieksmes mērķis

62. Ņemot vērā šo ierobežoto pārbaudes kritēriju, vispirms ir jānosaka mērķis, kuru Savienības likumdevējs ir izvirzījis, īstenojot atšķirīgu attieksmi pret fiziskā formātā izdoto digitālo grāmatu piegādi un to elektronisko piegādi.

63. Atšķirīgā attieksme tika ieviesta ar Direktīvu 2009/47. Ar to saistītās PVN direktīvas III pielikuma 6. punktā paredzētā nodokļu priekšrocības tiesiskā sastāva attiecināšanas arī uz digitālajām grāmatām, kas tiek piegādātas fiziskā formātā, mērķis atbilstoši Direktīvas 2009/47 preambulas ceturtajam apsvērumam ir “izskaidrot un pielāgot tehnikas progresam tās III pielikumā doto atsauci uz grāmatām”. Taču ar Direktīvu 2009/47 netika grozīts it īpaši PVN direktīvas 98. panta 2. punkta otrās daļas tiesiskais regulējums, atbilstoši kuram samazinātas likmes nekādā ziņā nepiemēro elektroniski sniegtiem pakalpojumiem. Tādēļ digitāli piegādātām grāmatām pašām par sevi nevar piemērot samazinātu nodokļa likmi⁵⁰.

64. Tāpēc pielāgošana “tehniskam progresam” nenotika pilnībā. Tieši “parastajam” digitālo grāmatu nodošanas veidam, proti, elektroniskajai piegādei, nevajadzētu baudīt samazinātas likmes priekšrocības. Minētā iemesls galu galā ir PVN direktīvas 98. panta 2. punkta otrās daļas tiesiskais regulējums, atbilstoši kuram samazinātas likmes piemērošana ir izslēgta saistībā ar visiem elektroniskajiem pakalpojumiem⁵¹, tātad ne tikai saistībā ar elektroniski piegādātām digitālajām grāmatām. Tādēļ šim vispārējam elektronisko pakalpojumu tirgum piemērojamam tiesiskajam regulējumam ir izšķiroša nozīme, pamatojot atšķirīgo attieksmi šajā lietā.

47 — Šajā ziņā skat. tostarp spriedumus, 2011. gada 12. maijs, Luksemburga/Parlaments un Padome (C-176/09, EU:C:2011:290, 35. punkts) un 2014. gada 22. maijs, *Glatzel* (C-356/12, EU:C:2014:350, 64. punkts).

48 — Skat. spriedumus, 2008. gada 16. decembris, *Arcelor Atlantique et Lorraine* u.c. (C-127/07, EU:C:2008:728, 57. punkts) un 2014. gada 22. maijs, *Glatzel* (C-356/12, EU:C:2014:350, 52. punkts); it īpaši par kopējo lauksaimniecības politiku skat. tostarp spriedumus, 1980. gada 29. oktobris, *Roquette Frères*/Padome (138/79, EU:C:1980:249, 25. punkts), 1994. gada 5. oktobris, Vācija/Padome (C-280/93, EU:C:1994:367, 89. un 90. punkts), kā arī 2016. gada 30. jūnijs, *Lidl* (C-134/15, EU:C:2016:498, 47. punkts); turklāt par vispārējām saistībām, kas izriet no samērīguma principa, skat. tostarp spriedumus, 1996. gada 12. novembris, Apvienotā Karaliste/Padome (C-84/94, EU:C:1996:431, 58. punkts), 2016. gada 1. marts, *National Iranian Oil Company*/Padome (C-440/14 P, EU:C:2016:128, 77. punkts) un 2016. gada 4. maijs, *Pillbox* 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, 49. punkts).

49 — Šajā ziņā skat. spriedumu, 2008. gada 16. decembris, *Arcelor Atlantique et Lorraine* u.c. (C-127/07, EU:C:2008:728, 59. punkts); it īpaši pamattiesību ierobežojumu gadījumā skat. spriedumu, 2014. gada 8. aprīlis, *Digital Rights Ireland* u.c., (C-293/12 un C-594/12, EU:C:2014:238, 47. punkts).

50 — Skat. spriedumus, 2015. gada 5. marts, Komisija/Francija (C-479/13, EU:C:2015:141, 17. un 40. punkts), kā arī 2015. gada 5. marts, Komisija/Luksemburga (C-502/13, EU:C:2015:143, 26. un 47. punkts).

51 — Šajā ziņā skat. neizsmelīgo elektronisko pakalpojumu sarakstu PVN direktīvas II pielikumā attiecībā uz 58. panta 1. punkta c) apakšpunktu un papildu definīciju Padomes 2011. gada 15. marta Istenošanas regulas (ES) Nr. 282/2011, ar ko nosaka istenošanas pasākumus Direktīvai 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (pārstrādāta versija) (OV 2011, L 77, 1. lpp.), 7. pantā un I pielikumā.

65. PVN direktīvas 98. panta 2. punkta otrās daļas pamatā ir Sestās direktīvas⁵² 12. panta 3. punkta a) apakšpunkta ceturtais daļas, lasot to kopā ar tās 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta pēdējo ievilkumu, tiesiskais regulējums, kas tika ieviests ar Direktīvu 2002/38/EK⁵³. Par nodomu, kāds bija šīs tiesību normas pamatā, Direktīvas 2002/38 preambulas apsvērumos nav ietvertas nekādas norādes.

66. Taču attiecīgajā Komisijas priekšlikumā ir norādīts uz nedrošību, ko varētu izjust elektronisko pakalpojumu sniedzēji, ņemot vērā piemērojamo nodokļa likmi⁵⁴. Tas tādēļ, ka ar Direktīvu 2002/38 ārpus Savienības reģistrētiem elektronisko pakalpojumu sniedzējiem tika noteikts pienākums to patērētājiem Savienības rezidentiem sniegtajiem pakalpojumiem uzlikt nodokli attiecīgi patērētāja reģistrācijas valstī⁵⁵. Tādējādi ir jānovērš konkurences izkropļojumi⁵⁶, kurus varētu radīt trešo valstu nodokļu politika. Tiesiskā regulējuma sekas ir tādas, ka elektroniskajiem pakalpojumiem tiek piemērota attiecīgi tās dalībvalsts nodokļa likme, kur atrodas patērētājs.

67. Tas tādēļ, ka vienlaicīgi nodokļu maksātājiem, kas nav reģistrēti Savienībā, bija jāatvieglo to jauno pienākumu nodokļu jomā Savienībā izpilde laikam gan arī, lai padarītu iespējamāku to izpildi⁵⁷. Vienlaikus vienkāršošanai bija jāpalīdz dalībvalstu nodokļu administrācijām un bija jāuzlabo to kontroles iespējas⁵⁸. Galvenokārt tas bija jāpanāk tādējādi, ka nodokļu maksātāji savus pienākumus var izpildīt, iesniedzot elektroniskas nodokļu deklarācijas tikai vienā dalībvalstī attiecībā uz visu Savienību⁵⁹. Turklāt ar PVN direktīvas 98. panta 2. punkta otrās daļas priekštecī tika nodrošināts, ka elektroniskajiem pakalpojumiem attiecīgās dalībvalsts patērētājiem vienmēr tiek piemērota šīs dalībvalsts attiecīgā likme.

68. Turpretim Savienībā reģistrētie elektronisko pakalpojumu sniedzēji atradās citā situācijā. Tas tādēļ, ka Direktīvai 2002/38 nevajadzēja tos ietekmēt. Tiem joprojām to elektroniskajiem pakalpojumiem nodoklis bija jāuzliek to reģistrācijas dalībvalstī neatkarīgi no attiecīgā patērētāja reģistrācijas valsts⁶⁰, un tādēļ to pakalpojumiem bija piemērojamas tikai lielākais trīs šīs dalībvalsts nodokļa likmes.

69. Tomēr Komisija šajā tiesvedībā atbilstoši jēgai ir norādījusi, ka samazinātu likmju aizliegums elektroniskiem pakalpojumiem attiecinās arī uz nodokļu maksātājiem, kas uzņēmējdarbību veic Savienībā, jo ar to esot tikusi novērsta nelabvēlīga nodokļu konkurence starp dalībvalstīm. Tas tāpēc, ka tieši tādēļ, ka attiecībā uz šiem nodokļu maksātājiem nozīme saistībā ar nodokļu slogu par elektroniskiem pakalpojumiem joprojām bija tikai to reģistrācijas vietai, dalībvalsts, ieviešot attiecīgu samazinātu likmi, būtu varējusi mēģināt mudināt šos pakalpojumu sniedzējus reģistrēties tās teritorijā. Proti, elektroniska izplatīšanas tīkla galvenā mītne var tikt pārcelta salīdzinoši vienkārši.

52 — Padomes 1977. gada 17. maija Direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.; OV Īpašais izdevums latviešu valodā, 9. nod., 1. sēj, 23. – 62. lpp.), kas atbilstoši PVN direktīvas 411. panta 1. punktam un 413. pantam bija jāpiemēro līdz 2006. gada 31. decembrim.

53 — Skat. Padomes 2002. gada 7. maija Direktīvas 2002/38/EK, ar kuru groza un īslaicīgi groza Direktīvu 77/388/EEK attiecībā uz pievienotās vērtības nodokļa piemērošanu radio un televīzijas apraides pakalpojumiem un dažiem elektroniski sniegtiem pakalpojumiem (OV 2002, L 128, 41. lpp.; OV Īpašais izdevums latviešu valodā, 9. nod., 1. sēj, 358. – 362. lpp.), 1. panta 2. punktu.

54 — Komisijas 2000. gada 7. jūnija Priekšlikums Padomes direktīvai, ar kuru groza Direktīvu 77/388/EEK attiecībā uz pievienotās vērtības nodokļa piemērošanu dažiem elektroniski sniegtiem pakalpojumiem (COM(2000) 349, galīgā versija), 3.1. un 5.2. punkts par 1. panta 2. punktu.

55 — Skat. Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta f) apakšpunktu un tagad PVN direktīvas 58. panta 1. punkta c) apakšpunktu.

56 — Tagad skat. PVN direktīvas preambulas 23. apsvērumu.

57 — Skat. Komisijas priekšlikumu (minēts 54. zemsvītras piezīmē) 3.1. un 3.2. punktu.

58 — Skat. Komisijas priekšlikumu (minēts 54. zemsvītras piezīmē) 5. punkta sākuma daļu.

59 — Skat. Direktīvas 2002/38 preambulas piekto apsvērumu; tagad skat. PVN direktīvas 358.a un nākamos pantus.

60 — Tas izrietēja no Sestās direktīvas 9. panta 1. punkta pamatnoteikuma; skat. Komisijas priekšlikuma (minēts 54. zemsvītras piezīmē) 2. punktu.

70. Tomēr šajā gadījumā tiesību normas kopš 2015. gada 1. janvāra ir būtiski mainījušās. Atbilstoši spēkā esošajam PVN direktīvas 58. panta 1. punkta c) apakšpunktam⁶¹ tagad Savienībā reģistrētajiem nodokļu maksātājiem ir piemērojams tāds pats tiesiskais regulējums kā ārpus Savienības reģistrētajiem nodokļu maksātājiem: elektroniskajiem pakalpojumiem nodoklis vienmēr ir jāuzliek attiecīgā patērētāja dalībvalstī. Tagad visi pakalpojumu sniedzēji arī savus pienākumus nodokļu jomā attiecībā pret visām dalībvalstīm var izpildīt ar vienu nodokļu deklarāciju tikai vienā dalībvalstī⁶².

71. Tāpēc ir konstatējami divi atšķirīgi PVN direktīvas 98. panta 2. punkta otrās daļas un tās priekšteču mērķi, kuri turklāt ir jānošķir laika ziņā: samazinātu likmju elektroniskiem pakalpojumiem aizlieguma mērķis līdz 2014. gada 31. decembrim bija, pirmkārt, atvieglot pienākumu nodokļu jomā izpildi ārpus Savienības reģistrētajiem nodokļu maksātājiem un, otrkārt, nelabvēlīgas nodokļu konkurences novēršana starp dalībvalstīm; kopš 2015. gada 1. janvāra aizlieguma mērķis ir vairs tikai atvieglot pienākumu nodokļu jomā izpildi, taču attiecībā uz visu elektronisko pakalpojumu tirgu.

ii) Samērīga mērķa sasniegšana

72. Savienības likumdevējam šie mērķi bija arī jāasniedz samērīgā veidā. Šajā ziņā ir jāsalīdzina atšķirīgās attieksmes sekas un priekšrocības, kuras rodas, sasniedzot šo mērķi. Turklāt ir jāņem vērā, ka Savienības likumdevējam nodokļu tiesību jomā ir jāveic sarežģīti ekonomiskas un finansiālas dabas apsvērumi, un tam šajā ziņā ir novērtējuma brīvība un tiesības pieņemt tiesisko regulējumu⁶³.

73. Attiecībā uz mērķi atvieglot pienākumu izpildi nodokļu jomā, pamatojoties uz mazāku vērā ņemamo PVN likmju daudzumu, ir jāveic nošķiršana. Tas tādēļ, ka samazinātu likmju elektroniskiem pakalpojumiem aizliegums ir vērsts gan uz nodokļu maksātājiem, gan uz dalībvalstu nodokļu administrācijām⁶⁴.

74. Šajā ziņā nodokļu maksātāju labā pastāvošā vienkāršošana nav samērīga ar negatīvām sekām, kas tiem rodas, liedzot piemērot samazinātu likmi digitālām grāmatām, kas tiek nodotas elektroniskā ceļā. Tas tādēļ, ka par nodokļu maksātāju aizsardzību pret papildu nodokļa likmju daudzveidību ir samaksāta pārāk augsta cena tādējādi, ka to pakalpojumiem tiek piemērota paaugstināta likme un līdz ar to tie izjūt negatīvas sekas konkurences jomā. Ir pašsaprotami, ka katras nodokļu priekšrocības izmantošana tās izmantotājam nozīmē sarežģītāku nodokļu tiesību aktu piemērošanu. Taču šie izdevumi nevar nozīmēt, ka nodokļu tiesību aktu izdevējam ir tiesības īstenot atšķirīgu attieksmi līdzīgās situācijās.

75. Saistībā ar dalībvalstu nodokļu administrāciju darba atvieglošanu mērķa sasniegšanas samērīgums varētu tikt atspēkots ar senu Tiesas atziņu, ka praktiskas grūtības nevar attaisnot acīmredzami netaisnīgu slogu – šajā gadījumā elektroniski nodotu digitālo grāmatu izplatīšanu⁶⁵. Taču saistībā ar pamatbrīvību diskriminācijas aizliegumu Tiesa nesen ir skaidri atzinusi, ka nodokļu administrācijām ir likumīgas intereses uz tiesību normām, kuru izpilde var tikt viegli uzraudzīta un kontrolēta⁶⁶.

61 — No 2015. gada 1. janvāra tiesību norma tika grozīta ar Direktīvas 2008/8 5. panta 1. punktu.

62 — Skat. PVN direktīvas 358.–369.k pantu.

63 — Skat. iepriekš 61. punktu.

64 — Skat. iepriekš 67. punktu.

65 — Skat. spriedumu, 1978. gada 25. oktobris *Royal Scholten-Honig un Tunnel Refineries* (103/77 un 145/77, EU:C:1978:186, 81., 82. un 83. punkts).

66 — Skat. spriedumu, 2015. gada 24. februāris, *Sopora* (C-512/13, EU:C:2015:108, 33. punkts).

76. Tādēļ būtībā Savienības likumdevēja rīcības brīvībā ietilpst noteikt īpašu sistēmu saistībā ar nodokļu uzlikšanu visiem elektroniskiem pakalpojumiem, ņemot vērā to saņemšanas vietu. Tas, ka var būt nepieciešama šāda īpaša nodokļu uzlikšanas sistēma, izriet no īpašajiem noteikumiem attiecībā uz elektroniskiem pakalpojumiem, kuru sniegšanai salīdzinājumā ar klasisko preču tirdzniecību gandrīz vienmēr ir pārrobežu raksturs un turklāt saistībā ar kuriem ir nepieciešama tikai minimāla fiziska klātbūtne, kas nozīmē, ka valsts nodokļu iestāžu darbs tiek apgrūtināts.

77. Turklāt Tiesa jau ir atzinusi, ka Savienības likumdevējs sarežģītu sistēmu gadījumā var rīkoties vairākās stadijās⁶⁷. Šajā ziņā var saprast, ka Savienības likumdevējs jaunu nodokļu uzlikšanas procedūru sākotnēji nosaka pēc iespējas vienkāršāk. Tas tā ir it īpaši laikā, kad elektronisko pakalpojumu sniedzēji piedāvā lielu skaitu jaunu produktu, par kuru iekļaušanu esošajās samazināto likmju kategorijās var pastāvēt šaubas.

78. Taču šādas rīcības vairākās stadijās samērīguma priekšnoteikums ir regulāra tiesiskā regulējuma sistēmas pārbaude⁶⁸. Savienības līmenī kompetento iestāžu rīcība līdz šim atbilst minētajam. Padome, jau ieviešot attiecīgas tiesību normas, paredzēja pēc zināma laika pārbaudīt īpašo nodokļa uzlikšanas sistēmu elektroniskiem pakalpojumiem, ņemot vērā ar to iegūto pieredzi⁶⁹. Turklāt Komisija nesen ir paziņojusi, ka, lai īstenotu vienlīdzīgu attieksmi pret elektroniski nosūtītām digitālām grāmatām, tiks pārbaudīta iespēja izstrādāt priekšlikumu direktīvai, ar kuru groza PVN direktīvu⁷⁰.

79. Ciktāl nodokļu uzlikšanas sistēmas vienkāršošanas mērķis līdz 2014. gada 31. decembrim attiecās tikai uz ārpus Savienības reģistrētiem nodokļu maksātājiem, iepriekš izklāstītajiem apsvērumiem gan ir salīdzinoši maza nozīme. Taču attiecībā uz šo laikposmu minēto katrā ziņā kompensē leģitīmais mērķis novērst nelabvēlīgu nodokļu konkurenci starp dalībvalstīm⁷¹.

80. Turpretim otrs svaru kauss nav tik smags.

81. Tā, piemēram, konkurences izkropļojumiem starp pakalpojumu sniedzējiem, kas digitālās grāmatas piegādā fiziskā formātā, un tiem, kuri tās piegādā elektroniski, nevajadzētu pārsniegt noteiktās robežas. Tas tādēļ, ka Polijas Republika tiesas sēdē pareizi norādīja, ka elektroniskās tirdzniecības izmaksas esot daudz mazākas nekā tradicionālās preču tirdzniecības izmaksas. Līdz ar to elektroniski nodotas digitālās grāmatas parasti pat tad var tikt piedāvātas par zemāku cenu nekā grāmatas fiziskā formātā, ja tām tiek piemērota augstāka PVN likme.

82. Ņemot vērā minēto, nevar konstatēt būtiskus ierobežojumus saistībā ar pārrobežu pieeju grāmatām, kuru aizsargā pamatbrīvības, vai saistībā ar – kam pareizi pievērta uzmanību Polijas ombuds – invalīdu pieeju grāmatām⁷².

83. Tāpēc Savienības likumdevēja PVN direktīvas 98. panta 2. punkta otrajā daļā izvirzītie mērķi tiek arī sasniegti samērīgā veidā.

67 — Skat. spriedumus, 2008. gada 16. decembris, *Arcelor Atlantique et Lorraine* u.c. (C-127/07, EU:C:2008:728, 57. punkts) un 2013. gada 17. oktobris, *Schaible* (C-101/12, EU:C:2013:661, 91. punkts).

68 — Šajā ziņā skat. spriedumu, 2008. gada 16. decembris, *Arcelor Atlantique et Lorraine* u.c. (C-127/07, EU:C:2008:728, 62. punkts).

69 — Skat. Direktīvas 2002/38 4. un 5. pantu, kā arī Direktīvas 2008/8 6. pantu.

70 — Skat. Komisijas 2016. gada 7. aprīļa Paziņojumu Eiropas Parlamentam, Padomei un Eiropas Ekonomikas un sociālo lietu komitejai par rīcības plānu PVN jomā (COM(2016) 148 *final*) 5. punktu.

71 — Skat. iepriekš 69. punktu.

72 — Šajā ziņā skat. Hartas 26. pantu.

c) Starpsecinājumi

84. Tāpēc atšķirīga attieksme pret digitālām grāmatām atkarībā no to nosūtīšanas formas, kas izriet no PVN direktīvas III pielikuma 6. punkta, lasot to kopā ar 98. panta 2. punktu, ņemot vērā samazināto likmi, ir attaisnota un līdz ar to nav pretrunā vienlīdzīgas attieksmes principam.

2) Fiziskā formātā izdotu digitālu laikrakstu un periodisku izdevumu izslēgšana

85. Otrkārt, ir jāpārbauda, vai tas, ka atbilstoši PVN direktīvas III pielikuma 6. punktam, lasot to kopā ar 98. panta 2. punktu, samazināta likme nevar tikt piemērota fiziskā formātā izdotiem digitāliem laikrakstiem un periodiskiem izdevumiem, ir saderīgs ar vienlīdzīgas attieksmes principu. Šajā ziņā ir jāņem vērā divu veidu atšķirīgas attieksmes.

a) Salīdzinājums ar digitālām grāmatām

86. Pirmkārt, pret digitāliem laikrakstiem un periodiskiem izdevumiem tiek īstenota atšķirīga attieksme salīdzinājumā ar digitālām grāmatām tādējādi, ka minētajām grāmatām var tikt piemērota samazināta likme, ja tās tiek piegādātas fiziskā formātā.

87. Lai konstatētu tādējādi radītu vienlīdzīgas attieksmes principa pārkāpumu, laikrakstu un periodisku izdevumu, no vienas puses, un grāmatu, no otras puses, gadījumā runai bija jābūt par līdzīgām situācijām⁷³.

88. Taču šajā gadījumā tas tā nav. Situācijas nav līdzīgas, nedz ņemot vērā tiesiskā regulējuma jomas mērķi, nedz ņemot vērā pārbaudāmā tiesiskā regulējuma mērķi⁷⁴.

89. Pirmkārt, laikraksti un periodiski izdevumi parasti neatrodas konkurences apstākļos ar grāmatām. Dažādās publikāciju formas apmierina dažādas patērētāja vajadzības, jo parasti tās ir atšķirīgas atkarībā no teksta garuma, informācijas veida, mākslinieciskā līmeņa un nozīmes ilgtermiņā. Tādēļ, ņemot vērā kopējās pievienotās vērtības nodokļa sistēmas mērķi novērst konkurences izkropļojumus⁷⁵, minētās publikāciju formas nav salīdzināmas.

90. Otrkārt, arī ņemot vērā pārbaudītā tiesiskā regulējuma mērķi, nevar salīdzināt laikrakstus un periodiskos izdevumus, no vienas puses, un grāmatas, no otras puses. Šo atšķirīgo publikācijas formu gadījumā parasti šis izglītības mērķis, kurš ir izvirzīts PVN direktīvas III pielikuma 6. punktam⁷⁶, būtiski atšķiras. Kamēr laikrakstiem un periodiskiem izdevumiem drīzāk ir aktuāli praktiska nozīme, grāmatu gadījumā bieži runa ir par ilgtermiņā nozīmīgāku zināšanu nodošanu vai kultūras izpausmi. Tāpēc grāmatām, no vienas puses, un laikrakstiem un periodiskiem izdevumiem, no otras puses, piemērojamas nodokļu priekšrocības mērķis izglītības jomā ir visumā atšķirīgs.

91. Tāpēc atšķirīga attieksme pret fiziskā formātā izdotiem digitāliem laikrakstiem un periodiskiem izdevumiem salīdzinājumā ar fiziskā formātā izdotām digitālām grāmatām nav pretrunā vienlīdzīgas attieksmes principam.

73 — Par šo priekšnoteikumu skat. iepriekš 37. punktu.

74 — Par šiem priekšnoteikumiem skat. iepriekš 39. punktu.

75 — Skat. iepriekš 40. un 42. punktu.

76 — Skat. iepriekš 55. un 56. punktu.

b) Salīdzinājums ar laikrakstiem un periodiskiem izdevumiem papīra formātā

92. Taču, otrkārt, pret fiziskā formātā izdotiem digitāliem laikrakstiem un periodiskiem izdevumiem tiek īstenota atšķirīga attieksme arī salīdzinājumā ar papīra formātā publicētiem laikrakstiem un periodiskiem izdevumiem.

93. Lai gan rezultāts šajā gadījumā nav saskatāms tik skaidri kā iepriekš, es uzskatu, ka laikraksti un periodiski izdevumi papīra formātā un fiziskā formātā publicēti digitāli laikraksti un periodiski izdevumi arī nav objektīvi līdzīgi.

94. Ņemot vērā PVN direktīvas III pielikuma 6. punkta nodokļu priekšrocības mērķi, būtībā gan ir jāpieņem digitālo un drukāto laikrakstu un periodisko izdevumu līdzība, jo šajā ziņā nozīmīgam vajadzētu būt tikai saturam⁷⁷.

95. Taču tas pats nav attiecināms uz tiesiskā regulējuma jomas mērķi novērst konkurences izkropļojumus⁷⁸. Tas tādēļ, ka Tiesa jau spriedumā *K* saistībā ar grāmatām konstatēja, ka starp to fiziskā formātā izdoto digitālo versiju un to papīra versiju noteikti nav jāpastāv konkurencei. Drīzāk šādas konkurences pastāvēšana ir atkarīga no daudziem apstākļiem, kas neatšķiras tikai valstu starpā, bet kas var mainīties arī laikā⁷⁹. Taču tik neskaidrā situācijā tikai Savienības, nevis Tiesas kompetencē ir veikt sarežģīto konkurences situācijas novērtējumu visā Savienībā, izmantojot tam kā likumdevējam pienākošos rīcības brīvību⁸⁰.

96. Tāpēc vienlīdzīgas attieksmes princips nav pārkāpts arī tādējādi, ka atbilstoši PVN direktīvas III pielikuma 6. punktam, lasot to kopā ar 98. panta 2. punktu, fiziskā formātā izdotiem digitāliem laikrakstiem un periodiskiem izdevumiem pretēji to papīra formātam nevar tikt piemērota samazināta likme.

3) Atšķirīgā attieksme pret elektroniski nosūtītām publikācijām un drukātām publikācijām

97. Visbeidzot ir vēl jānoskaidro, vai tāda atšķirīgā attieksme pret visām digitālajām publikācijām, kas tiek nosūtītas elektroniski, iepretim drukātām publikācijām, kura izriet no PVN direktīvas III pielikuma 6. punkta, lasot to kopā ar tās 98. panta 2. punktu, varētu būt pretrunā vienlīdzīgas attieksmes principam.

98. Taču, ņemot vērā iepriekš gūtās atziņas, tas tā nav.

99. Šajā ziņā galu galā var neatbildēt uz jautājumu par to, vai digitālas un drukātas publikācijas judikatūras izpratnē būtībā nav pietiekami līdzīgas. Par to, ņemot vērā šajā gadījumā pārbaudītā tiesiskā regulējuma mērķi, liecina tas, ka starp digitālajām publikācijām, kas tiek nodotas elektroniskā veidā, un drukātām publikācijām, ņemot vērā *nepieciešamību* veicināt to noietu, pastāv būtiska atšķirība, kas izriet no atšķirīgajām tirdzniecības izmaksām⁸¹. Papildus būtu jāņem vērā Savienības likumdevēja rīcības brīvība, vērtējot konkurences situāciju⁸².

77 — Skat. iepriekš 56. un 57. punktu.

78 — Skat. iepriekš 40. punktu.

79 — Skat. spriedumu, 2014. gada 11. septembris, *K* (C-219/13, EU:C:2014:2207, 24.–32. punkts).

80 — Skat. iepriekš 61. punktu.

81 — Skat. iepriekš 81. punktu.

82 — Skat. iepriekš 95. punktu.

100. Taču, pat ja pieņemtu to līdzību, atšķirīga attieksme pret elektroniski nosūtītām digitālām publikācijām un drukātām publikācijām šajā gadījumā būtu attaisnota. Tas, kā norādīts, it īpaši izriet no likumdevēja leģitīmā mērķa paredzēt īpašu nodokļa uzlikšanas sistēmu elektroniskiem pakalpojumiem⁸³. Ņemot vērā minēto, atšķirīgā attieksme pret elektroniski nosūtītām publikācijām iepretim drukātām publikācijām ir vēl samērīgāka, jo konkurences situācijai šajā ziņā vajadzētu būt vēl mazāk izteiktai nekā vienādu digitālo publikāciju gadījumā⁸⁴.

101. Tāpēc vienlīdzīgas attieksmes princips nav pārkāpts arī, ciktāl atbilstoši PVN direktīvas III pielikuma 6. punktam, lasot to kopā ar 98. panta 2. punktu, elektroniski nosūtītas publikācijas pretēji drukātām publikācijām ir izslēgtas no samazinātās likmes piemērošanas jomas.

V – Secinājumi

102. Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, ierosinu Tiesai lemt šādi:

No prejudiciālo jautājumu pārbaudes neizriet nekas tāds, kas varētu ietekmēt Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu III pielikuma 6. punkta Direktīvas 2009/47/EK redakcijā spēkā esamību.

83 — Skat. iepriekš 66. un nākamās punktus.

84 — Skat. iepriekš 81. punktu.