Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (virspalāta)

2017. gada 7. martā*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Nodokļi — Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) — Direktīva 2006/112/EK — III pielikuma 6. punkts — Spēkā esamība — Procedūra — Priekšlikuma Padomes direktīvai grozīšana pēc Parlamenta sniegta atzinuma — Atkārtotas apspriešanās ar Parlamentu neesamība — 98. panta 2. punkts — Spēkā esamība — Samazinātas PVN likmes piemērošanas izslēgšana digitāla formāta grāmatu elektroniskai piegādei — Vienlīdzīgas attieksmes princips — Divu situāciju salīdzināmība — Digitāla formāta grāmatu elektroniska piegāde un piegāde fiziskā formātā

Lieta C-390/15

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Trybunał Konstytucyjny* (Konstitucionālā tiesa, Polija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2015. gada 7. jūlijā un kas Tiesā reģistrēts 2015. gada 20. jūlijā, tiesvedībā, ko uzsācis

Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO),

piedaloties

Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej,

Prokurator Generalny.

TIESA (virspalāta)

šādā sastāvā: priekšsēdētājs K. Lēnartss [*K. Lenaerts*], priekšsēdētāja vietnieks A. Ticano [*A. Tizzano*], palātu priekšsēdētāji R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*] un L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*], tiesneši J. Malenovskis [*J. Malenovský*] (referents), Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*], A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*], K. Toadere [*C. Toader*], M. Safjans [*M. Safjan*], E. Jarašūns [*E. Jarašiūnas*], K. G. Fernlunds [*C. G. Fernlund*], K. Vajda [*C. Vajda*] un S. Rodins [*S. Rodin*],

ģenerāladvokāte J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretārs M. Aleksejevs [*M. Aleksejev*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2016. gada 14. jūnija tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza

— *Rzecznik Praw Obywatelskich* (*RPO*) vārdā – *A. Bodnar*, *Rzecznik Praw Obywatelskich*,kā arī *M. Wróblewski* un *A. Grzelak*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – poļu.

— *Prokurator Generalny* vārdā – *R. Hernand*, pārstāvis,

— Polijas valdības vārdā – *B. Majczyna*, kā arī *A. Miłkowska* un *K. Maćkowska*, pārstāvji,

— Grieķijas valdības vārdā – *K. Georgiadis* un *S. Papaïoannou*, pārstāvji,

— Eiropas Savienības Padomes vārdā – *E. Moro* un *E. Chatziioakeimidou*, kā arī *K. Pleśniak*, pārstāvji,

— Eiropas Komisijas vārdā – *L. Lozano Palacios* un *M. Owsiany-Hornung*, pārstāves,

noklausījusies ģenerāladvokātes secinājumus 2016. gada 8. septembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes 2009. gada 5. maija Direktīvu 2009/47/EK (OV 2009, L 116, 18. lpp.), (turpmāk tekstā – "grozītā Direktīva 2006/112") 98. panta 2. punkta un III pielikuma 6. punkta spēkā esamību.

2 Šis lūgums ir iesniegts pēc tam, kad *Rzecznik Praw Obywatelskich* (ombuds, Polija) cēla prasību ar mērķi konstatēt tādu valsts tiesību normu neatbilstību Polijas Konstitūcijai, ar kurām ir izslēgta samazinātas pievienotās vērtības nodokļa (PVN) likmes piemērošana digitāla formāta grāmatu un citu publikāciju elektroniskai piegādei.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

– Sestā direktīva

3 Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 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.; turpmāk tekstā – "sestā direktīva"), kas grozīta ar Padomes 2001. gada 19. janvāra Direktīvu 2001/4/EK (OV 2001, L 22, 17. lpp.), 12. panta 3. punkta a) apakšpunktā bija noteikts:

"Pievienotās vērtības nodokļa pamatlikmi katra dalībvalsts nosaka procentos no summas, kam uzliek nodokli; preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai pamatlikme ir vienāda. No 2001. gada 1. janvāra līdz 2005. gada 31. decembrim šī pamatlikme nevar būt mazāka par 15 %.

[..]

Dalībvalstis var piemērot arī vienu vai divas samazinātas likmes. Šīs likmes nosaka kā procentuālo daļu no apliekamās summas, tās nevar būt mazākas par 5 %, un tās piemēro tikai to kategoriju precēm un pakalpojumiem, kas norādīti H pielikumā."

4 Saskaņā ar 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.), 1. pantu:

"Direktīvu 77/388/EEK īslaicīgi groza šādi:

1) Direktīvas 9. pantā:
   a) tā 2. punkta e) apakšpunktā punktu aizstāj ar komatu un pievieno šādus ievilkumus:

      — "[..]

      — elektroniski sniegti pakalpojumi, *inter alia*, tie, kas aprakstīti L pielikumā";

   [..]

2) Direktīvas 12. panta 3. punkta a) apakšpunktam pievieno šādu ceturto daļu:

   — "Trešā daļa neattiecas uz pakalpojumiem, kas minēti 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta pēdējā ievilkumā.""

5 Sestā direktīva tika atcelta un aizstāta ar Direktīvu 2006/112, kura stājās spēkā 2007. gada 1. janvārī.

– *Direktīva 2006/112*

6 Grozītās Direktīvas 2006/112 14. panta 1. punktā ir noteikts:

""Preču piegāde" ir tiesību nodošana rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam."

7 Šīs direktīvas 24. panta 1. punktā ir paredzēts:

""Pakalpojumu sniegšana" ir jebkurš darījums, kas nav preču piegāde."

8 Saskaņā ar minētās direktīvas 25. pantu:

"Pakalpojumu sniegšana, *inter alia*, var būt viens no šādiem darījumiem:

a) nemateriālā īpašuma nodošana neatkarīgi no tā, vai tas ir tāda dokumenta priekšmets, kurš rada īpašumtiesības;

[..]."

9 Grozītās Direktīvas 2006/112 96. pantā ir paredzēts:

"Dalībvalstis piemēro PVN pamatlikmi, ko katra dalībvalsts nosaka procentos no summas, kurai uzliek nodokli; preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai pamatlikme ir vienāda."

10 Šīs direktīvas 98. panta 1. un 2. punkts ir formulēti šādi:

"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."

11 Direktīvas 2006/112 III pielikuma 6. punkts, redakcijā pirms Direktīvas 2009/47 stāšanās spēkā, bija šāds:

"Grāmatu piegāde, tostarp bibliotēku izsniegtas grāmatas (ieskaitot brošūras, lapiņas un tamlīdzīgus iespieddarbus, 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."

12 2008. gada 7. jūlijā Eiropas Komisija iesniedza priekšlikumu Padomes direktīvai, ar ko groza Direktīvu 2006/112 saistībā ar samazinātām pievienotās vērtības nodokļa likmēm (COM (2008) 428, galīgā redakcija, turpmāk tekstā – "direktīvas priekšlikums"), kurā bija paredzēts Direktīvas 2006/112 III pielikuma 6. punktu redakcijā pirms Direktīvas 2009/47 stāšanās spēkā aizstāt ar šādu:

"Grāmatu piegāde, tostarp bibliotēku izsniegtas grāmatas (ieskaitot brošūras, informācijas lapiņas un tamlīdzīgus iespieddarbus, 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."

13 Ar 2009. gada 19. februāra normatīvo rezolūciju Eiropas Parlaments direktīvas priekšlikumu apstiprināja, vispirms tajā izdarot grozījumus. Neviens no Parlamenta izdarītajiem grozījumiem neskāra tekstu, ko Komisija bija piedāvājusi, lai aizstātu Direktīvas 2006/112 III pielikuma 6. punktu redakcijā pirms Direktīvas 2009/47 stāšanās spēkā.

14 2009. gada 5. maijā Padome apstiprināja galīgo Direktīvas 2009/47 tekstu. Grozītās Direktīvas 2006/112 III pielikuma 6. punkta teksts tika formulēts šādi:

"Visa veida fiziskā formātā (ietverot brošūras, bukletus un tamlīdzīgus iespieddarbus, 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."

Polijas tiesības

15 Saskaņā ar 2004. gada 11. marta *ustawa o podatku od towarów i usług* (Likums par preču un pakalpojumu nodokli), redakcijā, kas piemērojama pamatlietas faktiem (2011. gada *Dz. U.*, Nr. 177, 1054. pozīcija; turpmāk tekstā – "Likums par PVN"), 146. pantu, kā arī 41. panta 2. un 2.a punktu, lasot tos kopā ar šī likuma 3. pielikuma 72.–75. pozīciju, kā arī minētā likuma 10. pielikuma 32.–35. pozīciju, drukātu vai uz fiziska datu nesēja ierakstītu publikāciju piegādēm piemēro samazinātu PVN likmi. Savukārt publikāciju elektroniskai piegādei samazināta PVN likme nav piemērojama.

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

16 Ar 2013. gada 6. decembrī iesniegto pieteikumu ombuds lūdza *Trybunał Konstytucyjny* (Konstitucionālā tiesa, Polija) atzīt par Polijas Konstitūcijai neatbilstošām, pirmkārt, Likuma par PVN 3. pielikuma 72.–75. pozīciju, lasot tās kopā ar šī likuma 41. panta 2. punktu, kā arī, otrkārt, minētā

likuma 10. pielikuma 32.–35. pozīciju, lasot tās kopā ar šī paša likuma 41. panta 2.a punktu, ciktāl ar šīm normām ir paredzēta samazinātu PVN likmju piemērošana tikai publikācijām, kas tiek nodrošinātas uz fiziska datu nesēja, izslēdzot elektroniski piegādātas publikācijas.

17 Tiesvedības pamatlietā ietvaros *Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej* (Polijas Republikas Sejma priekšsēdētājs) un *Prokurator Generalny* (ģenerālprokurors, Polija) uzsvēra, ka, tā kā attiecīgā Polijas likuma normas ir pieņemtas ar mērķi valsts tiesībās transponēt grozītās Direktīvas 2006/112 98. panta 2. punktu un III pielikuma 6. punktu, Polijas likumdevējs no tām nevar atkāpties, tādējādi nepārkāpjot tā no Savienības tiesībām izrietošos pienākumus. Šādu pašu nostāju aizstāvēja arī Polijas valdības locekļi, kurus iesniedzējtiesa bija uzaicinājusi paust savu viedokli šajā lietā.

18 Iesniedzējtiesa uzskata, ka tomēr pastāv iemesli apšaubīt šo abu grozītās Direktīvas 2006/112 normu spēkā esamību.

19 Pirmkārt, šī tiesa norāda, ka Direktīvā 2009/47, no kuras izriet grozītās Direktīvas 2006/112 III pielikuma 6. punkta teksts, varētu būt pieļauts procesuāls pārkāpums, ciktāl šī punkta teksts atšķiras no Parlamentam iesniegtajā direktīvas priekšlikumā ietvertā teksta.

20 Otrkārt, minētā tiesa uzskata, ka grozītās Direktīvas 2006/112 98. panta 2. punkts, lasot to kopā ar šīs direktīvas III pielikuma 6. punktu, varētu būt pretrunā nodokļu neitralitātes principam. Proti, lai arī digitāla formāta grāmatām, kuras piegādātas uz fiziska datu nesēja, un digitāla formāta grāmatām, kuras nosūtītas elektroniski, ir vienādas īpašības un tās ir paredzētas tām pašām patērētāju vajadzībām, minētajā 98. panta 2. punktā samazinātu PVN likmi ir ļauts piemērot tikai digitāla formāta grāmatām, kas tiek piegādātas uz fiziska datu nesēja.

21 Šādos apstākļos *Trybunał Konstytucyjny* (Konstitucionālā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai grozītās Direktīvas 2006/112 III pielikuma 6. punkts ir spēkā neesošs, jo likumdošanas procesā nav ievērota būtiska procesuālā prasība par konsultēšanos ar Eiropas Parlamentu?

2) Vai minētās Direktīvas 2006/112 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 digitālā formātā, un citām elektroniskām publikācijām?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

22 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai grozītās Direktīvas 2006/112 III pielikuma 6. punkts ir spēkā neesošs, jo likumdošanas procedūrā, kuras noslēgumā tas tika pieņemts, ir pieļauts būtisku procedūras noteikumu pārkāpums. Proti, tā kā grozītās Direktīvas 2006/112 III pielikuma 6. punkta formulējums atšķiras no teksta, kas bija ietverts priekšlikumā direktīvai, par ko notika apspriešanās ar Parlamentu, iesniedzējtiesa vaicā, vai nebija jārīko atkārtota apspriešanās ar Parlamentu.

23 Šajā gadījumā ir jānorāda, ka saskaņā ar EKL 93. pantu, tagad – LESD 113. pants, kurā ir paredzēta īpašā likumdošanas procedūra, ar Parlamentu bija jāapspriežas pirms Direktīvas 2009/47 pieņemšanas un līdz ar to – pirms ar šo direktīvu tika aizstāts Direktīvas 2006/112 III pielikuma 6. punkts.

24 Proti, pastāvīga apspriešanās ar Parlamentu EKL, tagad – LESD, paredzētajos gadījumos ir būtiska formas prasība, kuras neievērošanas rezultātā attiecīgais tiesību akts zaudē spēku (spriedums, 1995. gada 10. maijs, Parlaments/Padome, C-417/93, EU:C:1995:127, 9. punkts).

25 Parlamenta efektīva dalība likumdošanas procesā atbilstoši Līgumā paredzētajām procedūrām faktiski ir institucionālā līdzsvara būtisks elements, kuru ir mērķis panākt ar šo Līgumu, jo Parlamenta kompetence ir demokrātijas pamatprincipa izpausme, atbilstoši kuram tauta ar pārstāvju sapulces starpniecību piedalās varas īstenošanā (šajā ziņā skat. spriedumus, 1995. gada 5. jūlijs, Parlaments/Padome, C-21/94, EU:C:1995:220, 17. punkts, un 1997. gada 10. jūnijs, Parlaments/Padome, C-392/95, EU:C:1997:289, 14. punkts).

26 Pienākums Līgumā noteiktajos gadījumos apspriesties ar Parlamentu nozīmē, ka ar to ir jāapspriežas atkārtoti ikreiz, kad noslēgumā pieņemtais teksts kopumā būtībā atšķiras no teksta, kas jau ticis apspriests ar Parlamentu, izņemot gadījumus, kad izmaiņas būtībā atbilst Parlamenta paša paustām vēlmēm (šajā ziņā skat. spriedumu, 1994. gada 5. oktobris, Vācija/Padome, C-280/93, EU:C:1994:367, 38. punkts un tajā minētā judikatūra).

27 Tādēļ ir jāpārbauda, vai grozītās Direktīvas 2006/112 III pielikuma 6. punkts būtībā atšķiras no teksta, kas bija ietverts priekšlikumā direktīvai, par ko notika apspriešanās ar Parlamentu.

28 Šajā ziņā ir jānorāda, ka direktīvas priekšlikumā bija paredzēts, ka Direktīvas 2006/112 III pielikuma 6. punktā preču piegādes un pakalpojumu sniegšanas veidiem, kuriem var tikt piemērota samazināta PVN likme, turpmāk tiks pievienota "grāmatu piegāde, tostarp bibliotēku izsniegtas grāmatas (ieskaitot brošūras, informācijas lapiņas un tamlīdzīgus iespieddarbus, bilžu, zīmējamās vai krāsojamās grāmatas bērniem, iespiestas notis vai nošu manuskriptus, kartes un hidrogrāfiskas vai tamlīdzīgas shēmas, kā arī grāmatas, kuras lasītas balsī un 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".

29 Taču grozītās Direktīvas 2006/112 III pielikuma 6. punktā ir teikts: "visa veida fiziskā formātā (ietverot brošūras, bukletus un tamlīdzīgus iespieddarbus, 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".

30 Tādējādi no attiecīgo direktīvas priekšlikuma un grozītās Direktīvas 2006/112 III pielikuma 6. punkta tekstu salīdzinājuma izriet, ka šis punkts no minētā priekšlikuma atšķiras ar to, ka tajā starp fiziskajiem datu nesējiem, attiecībā uz kuriem var tikt piemērota samazinātā PVN likme, nav minētas "grāmatas, kuras lasītas balsī un ierakstītas CD, CD-ROM", kas uzskaitītas šajā priekšlikumā, nedz arī, atšķirībā no minētā priekšlikuma, skaidri nav norādīts, ka tas attiecas tikai uz grāmatām, "kurās reproducēts tāds pats informācijas saturs kā drukātajās grāmatās", bet savukārt ir norādīts, ka tas ir piemērojams grāmatu "visa veida fiziskā formātā" piegādei.

31 Tomēr no šīm atšķirībām nevar tikt secināts, ka grozītās Direktīvas 2006/112 III pielikuma 6. punkts savā būtībā atšķiras no teksta, kas bija ietverts direktīvas priekšlikumā.

32 Proti, tā kā šajā priekšlikumā bija norādīts, ka tas attiecas arī uz grāmatām, kas ierakstītas uz "citiem fiziskiem [datu] nesējiem", kuri ir līdzīgi drukātajām grāmatām, audiogrāmatām, CD un CD-ROM, šajā priekšlikumā ietvertais uzskaitījums nav jāuzskata par izsmeļošu, bet gan tikai kā ilustrācija faktam, ka ir paredzēti visi iespējamie fiziskie datu nesēji, gluži kā Padome noslēgumā to ir ietvērusi grozītās Direktīvas 2006/112 III pielikuma 6. punktā.

33 Tiesa gan, ka grozītās Direktīvas 2006/112 III pielikuma 6. punktā nav skaidri precizēts, ka, lai varētu piemērot samazinātu PVN likmi, attiecīgajos fiziskajos datu nesējos ir jābūt ietvertai tai pašai informācijai, kas ietverta drukātajās grāmatās. Taču, tā kā šajā tekstā ir norādīts, ka tas attiecas tikai uz jēdzienu "grāmatas", kurš parastā izpratnē ietver tikai drukātu darbu, no tā izriet, ka, lai attiecīgajiem datu nesējiem šī norma varētu tikt piemērota, tajos principā ir jābūt ietvertai tai pašai informācijai, kas ietverta drukātajās grāmatās.

34 Līdz ar to ir jāatzīst, kā Tiesa to darījusi 2015. gada 5. marta sprieduma Komisija/Luksemburga (C-502/13, EU:C:2015:143) 53. punktā, ka grozītās Direktīvas 2006/112 III pielikuma 6. punktā ir tikai vienkāršots direktīvas priekšlikumā ietvertais teksts un tā būtība ir pilnībā saglabāta.

35 Šādos apstākļos Padomei ar Parlamentu nebija atkārtoti jāapspriežas.

36 No iepriekš izklāstītā izriet, ka grozītās Direktīvas 2006/112 III pielikuma 6. punkts nav spēkā neesošs tā iemesla dēļ, ka likumdošanas procedūrā, kuras noslēgumā tas tika pieņemts, būtu pieļauts būtisku procedūras noteikumu pārkāpums.

Par otro jautājumu

37 Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai grozītās Direktīvas 2006/112 98. panta 2. punkts, lasot to kopā ar šīs direktīvas III pielikuma 6. punktu, ir spēkā neesošs, jo tas ir pretējs nodokļu neitralitātes principam, ciktāl ar to ir izslēgta samazinātu PVN likmju piemērošana grāmatu, kas izdotas digitālā formā, piegādēm un citām elektroniskām publikācijām.

Ievada piezīmes

38 Pirmkārt, ir jānorāda, ka, lai arī iesniedzējtiesa savā jautājumā atsaucas uz nodokļu neitralitātes principu, no iesniedzējtiesas nolēmuma izriet, ka šī tiesa būtībā uzdod jautājumu par grozītās Direktīvas 2006/112 98. panta 2. punkta, lasot to kopā ar šīs direktīvas III pielikuma 6. punktu, spēkā esamību, ņemot vērā vienlīdzīgas attieksmes principu, kas noteikts Eiropas Savienības Pamattiesību hartas (turpmāk tekstā – "Harta") 20. pantā.

39 Otrkārt, kaut arī jautājuma formulējumā iesniedzējtiesa papildus digitāla formāta grāmatām min "citas elektroniskās publikācijas", no iesniedzējtiesas nolēmuma izriet, ka šīs tiesas paustās šaubas attiecas vienīgi uz iespējamu nevienlīdzīgu attieksmi, kura grozītajā Direktīvā 2006/112 varētu būt ietverta attiecībā uz digitāla formāta grāmatu piegādi atkarībā no tā, vai tās tiek piegādātas fiziskā formātā vai elektroniski.

40 Šādos apstākļos ir jāuzskata, ka iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai grozītās Direktīvas 2006/112 98. panta 2. punkts, lasot to kopā ar šīs direktīvas III pielikuma 6. punktu, nav spēkā tā iemesla dēļ, ka, izslēdzot dalībvalstīm jebkādu iespēju piemērot samazinātu PVN likmi digitāla formāta grāmatu elektroniskai piegādei, ar minēto pantu tiek pārkāpts Hartas 20. pantā nostiprinātais vienlīdzīgas attieksmes princips.

Tiesas vērtējums

41 Ir jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru vienlīdzīgas attieksmes princips paredz, ka līdzīgās situācijās nedrīkst būt atšķirīga attieksme un ka atšķirīgās situācijās nedrīkst būt vienāda attieksme, ja vien šāda attieksme nav objektīvi attaisnojama (spriedumi, 2014. gada 12. novembris, *Guardian Industries* un *Guardian Europe*/Komisija, C-580/12 P, EU:C:2014:2363, 51. punkts, un 2016. gada 4. maijs, *Pillbox 38*, C-477/14, EU:C:2016:324, 35. punkts).

– Par attieksmi salīdzināmās situācijās

42 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru atšķirīgas situācijas raksturojošie elementi, kā arī to salīdzināmība ir jānosaka un jānovērtē atbilstoši attiecīgo tiesību normu, ar ko ir ieviesta šī atšķirība, mērķim, neaizmirstot, ka šai nolūkā jāņem vērā arī attiecīgās jomas principi un mērķi (šajā ziņā skat. spriedumu, 2008. gada 16. decembris, *Arcelor Atlantique* un *Lorraine* u.c., C-127/07, EU:C:2008:728, 26. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

43 Šajā gadījumā atšķirīgā attieksme, uz ko atsaucas iesniedzējtiesa, izriet no tā, ka dalībvalstis nevar noteikt, ka samazinātā PVN likme ir piemērojama digitālu grāmatu elektroniskai piegādei, taču to ir atļauts piemērot digitālu grāmatu piegādei visu veidu fiziskā formātā. Līdz ar to abām šīm situācijām raksturīgie elementi, kā arī to iespējamā salīdzināmība ir jānosaka un jāizvērtē, ņemot vērā likumdevēja mērķus, ļaujot dalībvalstīm piemērot samazināto PVN likmi digitālu grāmatu piegādei visu veidu fiziskā formātā.

44 Šajā ziņā ir jānorāda, ka dalībvalstīm sniegtā iespēja piemērot PVN samazināto likmi drukātu grāmatu piegādei pirmo reizi bija paredzēta Padomes 1992. gada 19. oktobra Direktīvā 92/77/EEK, ar kuru papildina kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu un groza Direktīvu 77/388/EEK (par PVN likmju tuvināšanu) (OV 1992, L 316, 1. lpp.), ar kuras 1. pantu sestajā direktīvā tika iekļauts H pielikums par to piegādājamo preču un sniedzamo pakalpojumu sarakstu, uz kuriem var tikt attiecinātas samazinātas PVN likmes, un tā 6. punkts tika ietverts Direktīvas 2006/112, redakcijā, kas bija spēkā pirms Direktīvas 2009/47 stāšanās spēkā, III pielikuma 6. punktā. Šī iespēja ar pēdējo minēto direktīvu tika paplašināta, ietverot grāmatu piegādes "visu veidu fiziskā formātā".

45 Kā savu secinājumu 56. punktā ir norādījusi ģenerāladvokāte, grāmatu piegādei piemērojamās samazinātās PVN likmes mērķis ir veicināt lasīšanu neatkarīgi no tā, vai tā būtu literatūra, specializētas publikācijas, žurnāli vai periodika.

46 Tādējādi, ļaujot dalībvalstīm samazināto PVN likmi piemērot grāmatu piegādēm jebkādā fiziskā formātā, ir jāuzskata, ka grozītajai Direktīvai 2006/112 bija šāds mērķis.

47 Turklāt šādu secinājumu apstiprina fakts, ka grozītās Direktīvas 2006/112 III pielikuma 6. punktā ir izslēgta iespēja piemērot samazinātu PVN likmi "materiālu, kas pilnīgi vai galvenokārt veltīti reklāmai", piegādei. Šādiem materiāliem ir raksturīgi, ka tie nekādi nav veltīti šī sprieduma 45. punktā minētā mērķa sasniegšanai.

48 Līdz ar to, lai šo mērķi sasniegtu, ir svarīgi, lai Eiropas Savienības pilsoņi efektīvi varētu piekļūt grāmatu saturam, un to piegādes veidam šajā ziņā nav izšķirošas nozīmes.

49 Tādēļ ir jāatzīst, ka, ņemot vērā grozītās Direktīvas 2006/112 98. panta 2. punkta, lasot to kopā ar šīs direktīvas III pielikuma 6. punktu, mērķi, digitālu grāmatu piegāde jebkādā fiziskā formātā, no vienas puses, un digitālu grāmatu piegāde elektroniski, no otras puses, ir salīdzināmas situācijas.

50 Šo secinājumu neatspēko tas, ka saskaņā ar grozītās Direktīvas 2006/112 14. panta 1. punktu digitālas grāmatas piegāde fiziskā formātā principā ir uzskatāma par preču piegādi, savukārt saskaņā ar šīs direktīvas 24. panta 1. punktu un 25. pantu digitālas grāmatas piegāde elektroniski ir uzskatāma par pakalpojuma sniegšanu. Proti, tā kā PVN normās principā ir paredzēts ar nodokli vienādi aplikt kā preču, tā pakalpojumu patēriņu, šī atšķirīgā kvalifikācija nešķiet izšķiroša, ņemot vērā minētās direktīvas 98. panta 2. punkta, lasot to kopā ar šīs pašas direktīvas III pielikuma 6. punktu, mērķi, kas atgādināts šī sprieduma 45. punktā.

51 Līdz ar to, ciktāl grozītās Direktīvas 2006/112 98. panta 2. punkta, lasot to kopā ar šīs direktīvas III pielikuma 6. punktu, sekas ir tādas, ka no samazinātas PVN likmes piemērošanas ir izslēgta digitālu grāmatu elektroniska piegāde, taču to ir ļauts piemērot digitālu grāmatu piegādei fiziskā formātā, šīs normas ir uzskatāmas par tādām, ar kurām attiecībā uz Savienības likumdevēja nosprausto mērķi ir iedibināta atšķirīga attieksme divās salīdzināmās situācijās.

– *Par pamatojumu*

52 Ja tiek konstatēta atšķirīga attieksme divās salīdzināmās situācijās, vienlīdzīgas attieksmes princips nav pārkāpts, ja šī attieksme ir pienācīgi pamatota (šajā ziņā skat. spriedumu, 2008. gada 16. decembris, *Arcelor Atlantique* un *Lorraine* u.c., C-127/07, EU:C:2008:728, 46. punkts).

53 Tā tas saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru ir gadījumā, ja atšķirīgā attieksme ir saistīta ar likumīgi pieļaujamu mērķi, kurš ir nosprausts pasākumam, kā rezultātā tiek ieviesta šāda atšķirīga attieksme, un ja tā ir samērīga ar šo mērķi (šajā ziņā skat. spriedumus, 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).

54 Šajā kontekstā ir jāņem vērā, ka tad, kad Savienības likumdevējs īsteno fiskāla rakstura pasākumu, tam ir jāveic politiskas, ekonomiskas, kā arī sociālas izvēles un jāizveido dažādu interešu hierarhija vai jāveic sarežģīti vērtējumi. Līdz ar to tam šajā ziņā ir atzīstama plaša rīcības brīvība, kuras dēļ tiesas pārbaude par šī sprieduma iepriekšējā punktā minēto nosacījumu izpildi ir jāaprobežo vienīgi ar acīmredzamas kļūdas konstatāciju (šajā ziņā skat. spriedumus, 2002. gada 10. decembris, *British American Tobacco(Investments)* un *Imperial Tobacco*, C-491/01, EU:C:2002:741, 123. punkts, kā arī 2013. gada 17. oktobris, *Billerud Karlsborg* un *Billerud Skärblacka*, C-203/12, EU:C:2013:664, 35. punkts).

55 Šajā gadījumā ir jānorāda, ka šī sprieduma 51. punktā konstatētā atšķirīgā attieksme izriet no grozītās Direktīvas 2006/112 98. panta 2. punkta, lasot to kopā ar šīs direktīvas III pielikuma 6. punktu, ar ko ir izslēgta samazinātas PVN likmes piemērošana visu elektronisko pakalpojumu sniegšanai un līdz ar to arī digitālu grāmatu piegādei elektroniski pretstatā grāmatu, attiecīgajā gadījumā – digitālu grāmatu, piegādei fiziskā formātā.

56 Šajā ziņā no Direktīvas 2002/38 sagatavošanas darbiem izriet, ka Komisijas piedāvātie grozījumi attiecībā uz elektroniski sniegtu pakalpojumu aplikšanu ar nodokli veidoja pirmo posmu ceļā uz jaunas PVN politikas īstenošanu, kura paredz vienkāršot un stiprināt PVN regulējumu, lai veicinātu likumīgus komercdarījumus iekšējā tirgū. No šiem sagatavošanas darbiem turklāt izriet, ka elektroniskajai tirdzniecībai ir vērā ņemams potenciāls labklājības un nodarbinātības stimulēšanai Savienībā un ka skaidra un precīza regulatīvā ietvara izveidošana ir būtisks priekšnosacījums, lai radītu uzticēšanos, kas rosina uzņēmumus ieguldīt un tirgoties.

57 Kā atbildē uz Tiesas rakstveida jautājumu un tiesas sēdē paskaidroja Padome un Komisija, samazinātas PVN likmes piemērošanas izslēgšana digitālu grāmatu elektroniskai piegādei, kas paredzēta grozītās Direktīvas 2006/112 98. panta 2. punktā, ir jāuztver kā īpašā PVN regulējuma elektroniskās tirdzniecības jomā daļa. No šo iestāžu paskaidrojumiem izriet, ka ir ticis atzīts par nepieciešamu elektroniskiem pakalpojumiem piemērot skaidrus, vienkāršus un vienotus noteikumus, lai precīzi varētu noteikt šiem pakalpojumiem piemērojamo PVN likmi, kā arī atvieglotu šī nodokļa iekasēšanu nodokļu maksātājiem un valstu nodokļu iestādēm.

58 Tātad attiecībā uz šāda mērķa likumīgu pieļaujamību nav vietas pamatotām šaubām.

59 Proti, minētā mērķa pamatā esošais tiesiskās noteiktības princips paredz, ka no Savienības tiesiskā regulējuma attiecīgajām personām ir skaidri jāspēj uzzināt savu tiesību un pienākumu tvērumu, lai tās varētu atbilstoši rīkoties (šajā ziņā skat. spriedumu, 2010. gada 15. jūlijs, Komisija/Apvienotā Karaliste, C-582/08, EU:C:2010:429, 49. punkts un tajā minētā judikatūra).

60 Turklāt Tiesa jau ir atzinusi, ka likumīgs ir mērķis likumdevējam noteikt vispārīgus noteikumus, kurus tirgus dalībnieki var vienkārši piemērot un valstu kompetentās iestādes var viegli kontrolēt (šajā ziņā skat. spriedumu, 2015. gada 24. februāris, *Sopora*, C-512/13, EU:C:2015:108, 33. punkts).

61 Attiecībā uz to, vai grozītās Direktīvas 2006/112 98. panta 2. punktā, lasot to kopā ar šīs direktīvas III pielikuma 6. punktu, ietvertais pasākums ir piemērots šī sprieduma 56. un 57. punktā aprakstītā mērķa īstenošanai, ir jānorāda, ka nešķiet, ka Savienības likumdevējs tā veiktajā novērtējumā būtu pārsniedzis tam piešķirtās novērtējuma brīvības robežas.

62 Proti, izslēdzot samazinātas PVN likmes piemērošanu elektroniski sniegtiem pakalpojumiem, Savienības likumdevējs izvairās nodokļu maksātājiem un valstu nodokļu iestādēm uzlikt pienākumu attiecībā uz katru elektronisko pakalpojumu veidu pārbaudīt, vai tas ietilpst kādā no to pakalpojumu kategorijām, kuriem var tikt piemērota šāda likme atbilstoši grozītās Direktīvas 2006/112 III pielikumam.

63 Tādējādi attiecīgais pasākums ir atzīstams par piemērotu, lai sasniegtu mērķi precīzi noteikt elektroniski sniegtajiem pakalpojumiem piemērojamo PVN likmi un tādējādi atvieglotu šī nodokļa iekasēšanu nodokļu maksātājiem un valstu nodokļu iestādēm.

64 Attiecībā uz prasību, kas saistīta ar samērīguma nosacījumu, ka no visiem iespējamajiem atbilstošajiem pasākumiem ir jāizvēlas vismazāk apgrūtinošais un ka radītās neērtības nedrīkst būt nesamērīgas salīdzinājumā ar iecerētajiem mērķiem, ir jānorāda, ka Savienības likumdevējs varbūt būtu varējis nodalīt digitālu grāmatu piegādi elektroniski no pārējiem elektroniskajiem pakalpojumiem un līdz ar to ļaut šīm grāmatām piemērot samazinātu PVN likmi.

65 Tomēr šāds risinājums būtu pretrunā Savienības likumdevēja izvirzītajam mērķim par nepieciešamību labot tiesisko nenoteiktību, kuru rada nepārtrauktās izmaiņas, kuras skar visus elektroniskos pakalpojumus, kas savukārt ir iemesls, kādēļ Savienības likumdevējs visus šos pakalpojumus ir izslēdzis no to darījumu saraksta, kuriem saskaņā ar grozītās Direktīvas 2006/112 III pielikumu var tikt piemērota samazināta PVN likme.

66 Šajā ziņā, pieļaujot, ka dalībvalstīm ir iespēja piemērot samazinātu PVN likmi digitālu grāmatu elektroniskai piegādei, kā tas ir ļauts attiecībā uz šādu grāmatu piegādi fiziskā formātā, tiktu ietekmēts visa Savienības likumdevēja iecerētā pasākuma saskanīgums, kas ir vērsts uz to, lai no samazinātas PVN likmes piemērošanas tiktu izslēgti visi elektroniskie pakalpojumi.

67 Attiecībā uz iespējamību paplašināt iespēju piemērot samazināto PVN likmi visiem elektroniskajiem pakalpojumiem ir jānorāda, ka šāda pasākuma ieviešanas gadījumā vispārīgi tiktu radīta nevienlīdzīga attieksme pret pakalpojumiem, kas nav sniegti elektroniski un kuriem principā nav piemērojama samazinātā PVN likme, un elektroniskajiem pakalpojumiem.

68 Līdz ar to Savienības likumdevējs savas novērtējuma brīvības ietvaros varēja uzskatīt, ka neviens no šiem abiem teorētiski iespējamajiem pasākumiem nav piemērots tā dažādo iecerēto mērķu sasniegšanai.

69 Jāpiebilst, ka no Direktīvas 2002/38 4. un 5. panta, kā arī Padomes 2008. gada 12. februāra Direktīvas 2008/8/EK, ar ko groza Direktīvu 2006/112[..] attiecībā uz pakalpojumu sniegšanas vietu (OV 2008, L 44, 11. lpp.), 6. panta izriet, ka Padome ir iecerējusi pārskatīt elektroniski sniegto pakalpojumu aplikšanas ar nodokli specifisko sistēmu, lai ņemtu vērā gūto pieredzi. Turklāt Komisija paziņojumā Eiropas Parlamentam, Padomei un Eiropas Ekonomikas un sociālo lietu komitejai par rīcības plānu attiecībā uz PVN (COM (2016) 148 *final*) ir darījusi zināmu savu nodomu izskatīt direktīvas par grozījumiem grozītajā Direktīvā 2006/112 projekta izstrādi.

70 Šādos apstākļos no grozītās Direktīvas 2006/112 98. panta 2. punkta, lasot to kopā ar šīs direktīvas III pielikuma 6. punktu, izrietošā atšķirīgā attieksme starp digitālu grāmatu piegādi elektroniski un grāmatu piegādi fiziskā formātā ir uzskatāma par pienācīgi pamatotu.

71 Tādējādi ir jāatzīst, ka grozītās Direktīvas 2006/112 98. panta 2. punkts, lasot to kopā ar šīs direktīvas III pielikuma 6. punktu, atbilstoši kuriem dalībvalstīm ir liegta iespēja samazinātu PVN likmi piemērot digitālu grāmatu elektroniskai piegādei, taču ļauts samazinātu PVN likmi piemērot digitālu grāmatu piegādei jebkādā fiziskā formātā, nav pretrunā vienlīdzīgas attieksmes principam, kas paredzēts Hartas 20. pantā.

72 No iepriekš izklāstītajiem apsvērumiem izriet, ka prejudiciālo jautājumu pārbaudē nav atklājies neviens elements, kas varētu ietekmēt grozītās Direktīvas 2006/112 III pielikuma 6. punkta vai šīs direktīvas 98. panta 2. punkta, lasot to kopā ar tās III pielikuma 6. punktu, spēkā esamību.

Par tiesāšanās izdevumiem

73 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (virspalāta) nospriež:

Prejudiciālo jautājumu pārbaudē nav atklājies neviens elements, kas varētu ietekmēt Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kas ir grozīta ar Padomes 2009. gada 5. maija Direktīvu 2009/47/EK, III pielikuma 6. punkta vai šīs direktīvas 98. panta 2. punkta, lasot to kopā ar tās III pielikuma 6. punktu, spēkā esamību.

[Paraksti]