Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Marea Cameră)

7 martie 2017*

„Trimitere preliminară — Fiscalitate — Taxa pe valoarea adăugată (TVA) — Directiva 2006/112/CE — Punctul 6 din anexa III — Validitate — Procedură — Modificare a unei propuneri de directivă a Consiliului în urma unui aviz emis de Parlament — Lipsa unei noi consultări a Parlamentului — Articolul 98 alineatul (2) — Validitate — Excludere de la aplicarea unei cote reduse de TVA în cazul livrării de cărți digitale pe cale electronică — Principiul egalității de tratament — Caracterul comparabil a două situații — Livrarea de cărți digitale pe cale electronică și pe toate tipurile de suport fizic”

În cauza C-390/15,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Trybunał Konstytucyjny (Curtea Constituțională, Polonia), prin decizia din 7 iulie 2015, primită de Curte la 20 iulie 2015, în procedura inițiată de

Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO)

cu participarea:

Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej,

Prokurator Generalny,

CURTEA (Marea Cameră),

compusă din domnul K. Lenaerts, președinte, domnul A. Tizzano, vicepreședinte, doamna R. Silva de Lapuerta și domnul L. Bay Larsen, președinți de cameră, domnii J. Malenovský (raportor), J.-C. Bonichot și A. Arabadjiev, doamna C. Toader și domnii M. Safjan, E. Jarašiūnas, C. G. Fernlund, C. Vajda și S. Rodin, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul M. Aleksejev, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 14 iunie 2016,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO), de A. Bodnar, de Rzecznik Praw Obywatelskich, de M. Wróblewski și de A. Grzelak, în calitate de agenți;

— pentru Prokurator Generalny, de R. Hernand, în calitate de agent;

* Limba de procedură: polona.

— pentru guvernul polonez, de B. Majczyna, de A. Miłkowska și de K. Maćkowska, în calitate de agenți;

— pentru guvernul elen, de K. Georgiadis și de S. Papaïoannou, în calitate de agenți;

— pentru Consiliul Uniunii Europene, de E. Moro, de E. Chatziioakeimidou și de K. Pleśniak, în calitate de agenți;

— pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de M. Owsiany-Hornung, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 8 septembrie 2016,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 98 alineatul (2) și a punctului 6 din anexa III la Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2009/47/CE a Consiliului din 5 mai 2009 (JO 2009, L 116, p. 18) (denumită în continuare „Directiva 2006/112 modificată”).

2 Această cerere a fost formulată în urma introducerii de către Rzecznik Praw Obywatelskich (Ombudsmanul, Polonia) a unei cereri de constatare a neconformității cu Constituția poloneză a unor dispoziții naționale care exclud aplicarea unei cote reduse a taxei pe valoarea adăugată (TVA) în cazul livrării de cărți și de alte publicații digitale pe cale electronică.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

A șasea directivă

3 Articolul 12 alineatul (3) litera (a) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2001/4/CE a Consiliului din 19 ianuarie 2001 (JO 2001, L 22, p. 17), prevedea:

„Cota standard a taxei pe valoarea adăugată este fixată de fiecare stat membru ca procent din baza de impozitare și este aceeași pentru livrarea de bunuri și pentru prestarea de servicii. De la 1 ianuarie 2001 până la 31 decembrie 2005, acest procent nu poate fi mai mic de 15 %.

[…]

De asemenea, statele membre pot aplica fie una, fie două cote reduse. Aceste cote reduse se fixează ca procent din baza de impozitare, care nu poate fi mai mic de 5 %, și se aplică numai livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii din categoriile prevăzute în anexa H.” [traducere neoficială]

4 Potrivit articolului 1 din Directiva 2002/38/CE a Consiliului din 7 mai 2002 de modificare, în parte cu titlu temporar, a Directivei 77/388/CEE în ceea ce privește regimul taxei pe valoarea adăugată aplicabil serviciilor de radiodifuziune și de televiziune și anumitor servicii furnizate pe cale electronică (JO 2002, L 128, p. 41):

„Directiva 77/388/CEE se modifică temporar după cum urmează:

(1) La articolul 9:
(a) la alineatul (2) litera (e), se înlocuiește punctul final cu o virgulă și se adaugă următoarele liniuțe:

— «[…]

— serviciile prestate pe cale electronică, printre care cele prevăzute în anexa L»;

[…]

(2) La articolul 12 alineatul (3) litera (a) se adaugă al patrulea paragraf după cum urmează:

— «Al treilea paragraf nu se aplică serviciilor prevăzute la articolul 9 alineatul (2) litera (e) ultima liniuță.»”

5 A șasea directivă a fost abrogată și înlocuită de Directiva 2006/112, care a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2007.

Directiva 2006/112

6 Articolul 14 alineatul (1) din Directiva 2006/112 modificată prevede:

„«Livrare de bunuri» înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.”

7 Articolul 24 alineatul (1) din această directivă prevede:

„«Prestare de servicii» înseamnă orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri.”

8 Potrivit articolului 25 din directiva menționată:

„O prestare de servicii poate consta, între altele, în una dintre următoarele operațiuni:

(a) cesiunea de bunuri necorporale, indiferent dacă acestea fac sau nu obiectul unui drept de proprietate;

[…]”

9 Articolul 96 din Directiva 2006/112 modificată prevede:

„Statele membre aplică o cotă standard a TVA, care este fixată de fiecare stat membru ca procent din baza de impozitare și care este aceeași pentru livrarea de bunuri și pentru prestarea de servicii.”

10 Articolul 98 alineatele (1) și (2) din această directivă are următorul cuprins:

„(1) Statele membre pot aplica fie una, fie două cote reduse.

(2) Cotele reduse se aplică numai livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii din categoriile prevăzute în anexa III.

Cotele reduse nu se aplică serviciilor furnizate pe cale electronică."

11 Punctul 6 din anexa III la Directiva 2006/112, în versiunea anterioară intrării în vigoare a Directivei 2009/47, se referea la:

„[L]ivrarea, inclusiv împrumutul de către librării, a cărților (inclusiv broșuri, pliante și imprimate similare, albume, cărți de desenat sau de colorat pentru copii, partituri imprimate sau în manuscris, hărți și hărți hidrografice sau similare), ziare și periodice, altele decât materialele destinate în totalitate sau în mod predominant publicității".

12 La 7 iulie 2008, Comisia Europeană a prezentat o propunere de directivă a Consiliului de modificare a Directivei 2006/112 în ceea ce privește cotele reduse ale taxei pe valoarea adăugată [COM(2008) 428 final, denumită în continuare „propunerea de directivă"], care prevedea înlocuirea punctului 6 din anexa III la Directiva 2006/112, în versiunea anterioară intrării în vigoare a Directivei 2009/47, cu următorul text:

„[L]ivrarea, inclusiv împrumutul din biblioteci, a cărților (inclusiv broșuri, pliante și alte materiale tipărite similare, albume, cărți de desenat sau de colorat pentru copii, partituri imprimate sau în manuscris, hărți și planșe hidrografice sau alte reprezentări grafice similare, precum și cărți audio, cărți în format CD, CD-ROM sau pe orice alt suport fizic similar, care reproduc în cea mai mare parte aceleași informații ca și cărțile în format de hârtie), ziare și periodice, altele decât materialele destinate în totalitate sau în mod predominant publicității".

13 Printr-o rezoluție legislativă din 19 februarie 2009, Parlamentul European a aprobat, după amendare, propunerea de directivă. Niciunul dintre amendamentele reținute de Parlament nu se referea la textul propus de Comisie pentru înlocuirea punctului 6 din anexa III la Directiva 2006/112, în versiunea anterioară intrării în vigoare a Directivei 2009/47.

14 La 5 mai 2009, Consiliul a aprobat textul definitiv al Directivei 2009/47. Din acel moment, punctul 6 din anexa III la Directiva 2006/112 modificată are următorul cuprins:

„[L]ivrarea, inclusiv împrumutul de către librării, a cărților pe toate tipurile de suport fizic (inclusiv broșuri, pliante și imprimate similare, albume, cărți de desenat sau de colorat pentru copii, partituri imprimate sau în manuscris, hărți și hărți hidrografice sau similare), ziare și periodice, altele decât materialele destinate în totalitate sau în mod predominant publicității".

Dreptul polonez

15 În conformitate cu articolul 146, precum și cu articolul 41 alineatele 2 și 2a din ustawa o podatku od towarów i usług (Legea privind taxa pe bunuri și servicii) din 11 martie 2004, în versiunea aplicabilă faptelor din litigiul principal (Dz. U. din 2011, nr. 177, poziția 1054, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul"), coroborate cu pozițiile 72-75 din anexa 3 la această lege, precum și cu pozițiile 32-35 din anexa 10 la legea menționată, livrările de publicații tipărite sau pe suport fizic se supun unei cote reduse de TVA. În schimb, transmiterile de publicații pe cale electronică nu beneficiază de o cotă redusă de TVA.

Litigiul principal și întrebările preliminare

16 Prin cererea introdusă la 6 decembrie 2013, Ombudsmanul a solicitat Trybunał Konstytucyjny (Curtea Constituțională, Polonia) să constate neconformitatea cu Constituția poloneză, pe de o parte, a pozițiilor 72-75 din anexa 3 la Legea privind TVA-ul coroborate cu articolul 41 alineatul 2 din această lege, precum și, pe de altă parte, a pozițiilor 32-35 din anexa 10 la legea menționată coroborate cu articolul 41 alineatul 2a din aceeași lege, în măsura în care aceste dispoziții prevăd aplicarea unor cote reduse de TVA numai publicațiilor disponibile pe suport fizic, cu excluderea publicațiilor transmise pe cale electronică.

17 În cursul procedurii principale, Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej (președintele Dietei Republicii Polone) și Prokurator Generalny (procurorul general, Polonia) au subliniat că, întrucât dispozițiile legii poloneze în discuție au fost adoptate în vederea transpunerii în dreptul intern a articolului 98 alineatul (2) și a punctului 6 din anexa III la Directiva 2006/112 modificată, legiuitorul polonez nu se putea îndepărta de acestea fără a-și încălca obligațiile care decurg din dreptul Uniunii. Aceeași opinie a fost împărtășită de membrii guvernului polonez invitați de instanța de trimitere să își exprime părerea în această cauză.

18 Instanța de trimitere consideră că există însă motive pentru a se pune la îndoială validitatea acestor două dispoziții ale Directivei 2006/112 modificate.

19 În primul rând, această instanță arată că Directiva 2009/47, din care a rezultat punctul 6 din anexa III la Directiva 2006/112 modificată, ar putea fi afectată de un viciu de procedură, întrucât modul de redactare a acestui punct este diferit de textul propunerii de directivă care fusese transmisă Parlamentului.

20 În al doilea rând, instanța menționată consideră că articolul 98 alineatul (2) din Directiva 2006/112 modificată coroborat cu punctul 6 din anexa III la această directivă ar putea fi contrar principiului neutralității fiscale. Astfel, deși cărțile digitale disponibile pe suport fizic și cele transmise pe cale electronică prezintă proprietăți similare și răspund acelorași nevoi ale consumatorilor, articolul 98 alineatul (2) menționat nu autorizează aplicarea unei cote reduse de TVA decât în cazul livrării cărților digitale pe suport fizic.

21 În consecință, Trybunał Konstytucyjny (Curtea Constituțională) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Este nevalid punctul 6 din anexa III la Directiva 2006/112 modificată pentru motivul că, în cadrul procedurii legislative, s-au încălcat normele fundamentale de procedură prin lipsa consultării Parlamentului European?

2) Este nevalid articolul 98 alineatul (2) din Directiva 2006/112 modificată coroborat cu punctul 6 din anexa III la directivă, pentru motivul că s-a încălcat principiul neutralității fiscale, în măsura în care exclude aplicarea unei cote reduse a TVA-ului cărților publicate în format digital și altor publicații electronice?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

22 Prin intermediul primei întrebări formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă punctul 6 din anexa III la Directiva 2006/112 modificată este nevalid pentru motivul că procedura legislativă care a condus la adoptarea sa ar fi fost afectată de o încălcare a unor norme

fundamentale de procedură. Astfel, din moment ce modul de redactare a punctului 6 din anexa III la Directiva 2006/112 modificată este diferit de textul care figurează în propunerea de directivă pe baza căreia a fost consultat Parlamentul, instanța de trimitere urmărește să afle dacă acesta nu ar fi trebuit să fie consultat din nou.

23 În speță, este necesar să se arate că, în conformitate cu articolul 93 TCE, devenit articolul 113 TFUE, care prevede o procedură legislativă specială, Parlamentul trebuia să fie consultat înainte de adoptarea Directivei 2009/47 și, în consecință, anterior înlocuirii, prin această directivă, a punctului 6 din anexa III la Directiva 2006/112.

24 Astfel, consultarea corespunzătoare a Parlamentului în cazurile prevăzute de Tratatul CE, devenit Tratatul FUE, constituie o normă fundamentală de procedură a cărei nerespectare determină nulitatea actului vizat (Hotărârea din 10 mai 1995, Parlamentul/Consiliul, C-417/93, EU:C:1995:127, punctul 9).

25 Participarea efectivă a Parlamentului la procesul legislativ, potrivit procedurilor prevăzute în tratat, reprezintă, în fapt, un element esențial al echilibrului instituțional prevăzut de tratat, întrucât competența Parlamentului reprezintă expresia unui principiu fundamental al democrației, în temeiul căruia popoarele participă la exercitarea puterii prin intermediul unei adunări reprezentative (a se vedea în acest sens Hotărârea din 5 iulie 1995, Parlamentul/Consiliul, C-21/94, EU:C:1995:220, punctul 17, și Hotărârea din 10 iunie 1997, Parlamentul/Consiliul, C-392/95, EU:C:1997:289, punctul 14).

26 Obligația de a consulta Parlamentul în cursul procedurii legislative, în cazurile prevăzute de tratat, presupune ca acesta să fie consultat din nou de fiecare dată când textul adoptat în final, în ansamblu, se îndepărtează în esența sa de la textul cu privire la care Parlamentul a fost deja consultat, în măsura în care modificările nu corespund în esență unei poziții exprimate de Parlament (a se vedea în acest sens Hotărârea din 5 octombrie 1994, Germania/Consiliul, C-280/93, EU:C:1994:367, punctul 38 și jurisprudența citată).

27 Prin urmare, este necesar să se examineze dacă punctul 6 din anexa III la Directiva 2006/112 modificată se îndepărtează în esența sa de textul care figura în propunerea de directivă pe baza căreia a fost consultat Parlamentul.

28 În această privință, trebuie arătat că propunerea de directivă prevedea că punctul 6 din anexa III la Directiva 2006/112 ar urma să menționeze, printre livrările de bunuri și prestările de servicii care pot face obiectul cotelor reduse de TVA, „livrarea, inclusiv împrumutul din biblioteci, a cărților (inclusiv broșuri, pliante și alte materiale tipărite similare, albume, cărți de desenat sau de colorat pentru copii, partituri imprimate sau în manuscris, hărți și planșe hidrografice sau alte reprezentări grafice similare, precum și cărți audio, cărți în format CD, CD-ROM sau pe orice alt suport fizic similar, care reproduc în cea mai mare parte aceleași informații ca și cărțile în format de hârtie), ziare și periodice, altele decât materialele destinate în totalitate sau în mod predominant publicității”.

29 Or, punctul 6 din anexa III la Directiva 2006/112 modificată se referă la „livrarea, inclusiv împrumutul de către librării, a cărților pe toate tipurile de suport fizic (inclusiv broșuri, pliante și imprimate similare, albume, cărți de desenat sau de colorat pentru copii, partituri imprimate sau în manuscris, hărți și hărți hidrografice sau similare), ziare și periodice, altele decât materialele destinate în totalitate sau în mod predominant publicității”.

30 Astfel, din compararea textului propunerii de directivă cu cel al punctului 6 din anexa III la Directiva 2006/112 modificată rezultă că acest punct este diferit de propunerea în discuție întrucât nu menționează, ca tipuri de suport fizic cărora li se poate aplica o cotă redusă de TVA, „cărți[le] audio, cărți[le] în format CD [și] CD-ROM[-urile]” enumerate în propunerea amintită, nici nu prevede în

mod expres cărțile „care reproduc în cea mai mare parte aceleași informații ca și cărțile în format de hârtie”, spre deosebire de propunerea menționată, ci face referire la livrarea de cărți „pe toate tipurile de suport fizic”.

31 Cu toate acestea, din aceste diferențe nu se poate deduce că punctul 6 din anexa III la Directiva 2006/112 modificată se îndepărtează în esența sa de textul care figura în propunerea de directivă.

32 Astfel, dat fiind că această propunere preciza că se referă și la cărțile livrate „pe orice alt suport fizic similar” cărților tipărite, cărților audio și cărților în format CD și CD-ROM, enumerarea făcută în această propunere trebuie să fie privită ca nefiind limitativă, ci ca urmărind să ilustreze faptul că erau avute în vedere toate tipurile posibile de suport fizic, după cum a reținut în final Consiliul la punctul 6 din anexa III la Directiva 2006/112 modificată.

33 Desigur, punctul 6 din anexa III la Directiva 2006/112 modificată nu precizează în mod expres că, pentru a li se aplica o cotă redusă de TVA, suporturile fizice în cauză trebuie să reproducă în principal aceleași informații ca cele conținute în cărțile tipărite. Totuși, din moment ce acest text precizează că nu se referă decât la „cărți”, noțiune care desemnează, în sensul obișnuit al acestui termen, o lucrare tipărită, rezultă că, pentru a intra în domeniul de aplicare al dispoziției menționate, suporturile în cauză trebuie să reproducă în principal aceleași informații ca cele conținute în cărțile tipărite.

34 În consecință, este necesar să se constate, după cum a procedat Curtea la punctul 53 din Hotărârea din 5 martie 2015, Comisia/Luxemburg (C-502/13, EU:C:2015:143), că textul punctului 6 din anexa III la Directiva 2006/112 modificată nu este altceva decât o simplificare a redactării textului care figura în propunerea de directivă și a cărui esență a fost menținută în întregime.

35 În aceste condiții, Consiliul nu era obligat să consulte din nou Parlamentul.

36 Din ceea ce precedă rezultă că punctul 6 din anexa III la Directiva 2006/112 modificată nu este nevalid pentru motivul că procedura legislativă care a condus la adoptarea sa ar fi fost afectată de o încălcare a unor norme fundamentale de procedură.

Cu privire la a doua întrebare

37 Prin intermediul celei de a doua întrebări formulate, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă articolul 98 alineatul (2) din Directiva 2006/112 modificată coroborat cu punctul 6 din anexa III la această directivă este nevalid pentru motivul că aduce atingere principiului neutralității fiscale, întrucât exclude aplicarea cotelor reduse de TVA în cazul livrării cărților digitale și a altor publicații electronice.

Observații introductive

38 În primul rând, trebuie arătat că, deși instanța de trimitere face referire, în textul întrebării sale, la principiul neutralității fiscale, din decizia de trimitere reiese că această instanță ridică în esență problema validității articolului 98 alineatul (2) din Directiva 2006/112 modificată coroborat cu punctul 6 din anexa III la această directivă prin prisma principiului egalității de tratament, astfel cum acesta este prevăzut la articolul 20 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene (denumită în continuare „carta”).

39 În al doilea rând, deși, în formularea întrebării sale, instanța de trimitere evocă, pe lângă cărțile digitate, „alte publicații electronice”, din decizia de trimitere reiese de asemenea că îndoielile exprimate de această instanță se referă exclusiv la existența unui eventual tratament inegal, prin Directiva 2006/112 modificată, în cazul livrării de cărți digitale, după cum acestea sunt transmise prin intermediul unui suport fizic sau pe cale electronică.

40 În aceste condiții, este necesar să se considere că instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 98 alineatul (2) din Directiva 2006/112 modificată coroborat cu punctul 6 din anexa III la această directivă este nevalid pentru motivul că, prin excluderea oricărei posibilități a statelor membre de a aplica o cotă redusă de TVA în cazul livrării de cărți digitale pe cale electronică, articolul menționat încalcă principiul egalității de tratament, astfel cum acesta este prevăzut la articolul 20 din cartă.

Aprecierea Curții

41 Trebuie amintit de la bun început că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, principiul egalității de tratament impune ca situații comparabile să nu fie tratate în mod diferit și ca situații diferite să nu fie tratate în același mod, cu excepția cazului în care un astfel de tratament este justificat în mod obiectiv (Hotărârea din 12 noiembrie 2014, Guardian Industries și Guardian Europe/Comisia, C-580/12 P, EU:C:2014:2363, punctul 51, și Hotărârea din 4 mai 2016, Pillbox 38, C-477/14, EU:C:2016:324, punctul 35).

– *Cu privire la tratamentul aplicat unor situații comparabile*

42 Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, elementele care disting diferite situații, precum și caracterul lor eventual comparabil, trebuie să fie determinate și evaluate în funcție de obiectul și de finalitatea urmărită prin dispozițiile în cauză, cu condiția de a se ține seama, în acest scop, de principiile și de obiectivele domeniului respectiv (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 decembrie 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine și alții, C-127/07, EU:C:2008:728, punctul 26, precum și jurisprudența citată).

43 În speță, tratamentul diferențiat evocat de instanța de trimitere rezultă din imposibilitatea statelor membre de a prevedea aplicarea unei cote reduse de TVA în cazul livrării de cărți digitale pe cale electronică, deși aplicarea unei asemenea cote este permisă în ceea ce privește livrarea de cărți digitale pe toate tipurile de suport fizic. În consecință, elementele care caracterizează aceste două situații, precum și caracterul lor eventual comparabil trebuie să fie determinate și evaluate în funcție de obiectivele urmărite de legiuitor atunci când acesta a permis statelor membre să aplice o cotă redusă de TVA în cazul livrării de cărți digitale pe toate tipurile de suport fizic.

44 În această privință, trebuie arătat că posibilitatea statelor membre de a aplica o cotă redusă de TVA în cazul livrării de cărți tipărite a fost prevăzută, pentru prima dată, de Directiva 92/77/CEE a Consiliului din 19 octombrie 1992 de completare a sistemului comun al TVA-ului și de modificare a Directivei 77/388/CEE (armonizarea cotelor de TVA) (JO 1992, L 316, p. 1), care, prin articolul 1, a introdus în A șasea directivă o anexă H referitoare la lista livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii cărora le pot fi aplicate cotele reduse de TVA, al cărei punct 6 a fost preluat la punctul 6 din anexa III la Directiva 2006/112, în versiunea anterioară intrării în vigoare a Directivei 2009/47. Această posibilitate a fost extinsă prin această din urmă directivă la livrarea de cărți „pe toate tipurile de suport fizic”.

45 După cum a arătat avocatul general la punctul 56 din concluzii, obiectivul aflat la baza aplicării unei cote reduse de TVA în cazul livrării de cărți constă în sprijinirea lecturii, indiferent dacă este vorba despre literatură, despre lucrări de specialitate, despre ziare sau despre periodice.

46 Astfel, întrucât permite statelor membre să aplice cote reduse de TVA în cazul livrării de cărți pe toate tipurile de suport fizic, trebuie să se considere că Directiva 2006/112 modificată urmărește un astfel de obiectiv.

47 O asemenea concluzie este de altfel confirmată de faptul că punctul 6 din anexa III la Directiva 2006/112 modificată exclude posibilitatea aplicării unei cote reduse de TVA în cazul livrării „materiale[lor] destinate în totalitate sau în mod predominant publicității". Astfel, un asemenea material se caracterizează prin faptul că nu urmărește în niciun fel obiectivul menționat la punctul 45 din prezenta hotărâre.

48 În aceste condiții, pentru ca un asemenea obiectiv să poată fi atins, ceea ce contează este ca cetățenii Uniunii Europene să poată avea acces în mod efectiv la conținutul cărților, modul de livrare a acestora neavând un rol determinant în acest sens.

49 Prin urmare, este necesar să se constate că, având în vedere obiectivul urmărit prin articolul 98 alineatul (2) din Directiva 2006/112 modificată coroborat cu punctul 6 din anexa III la această directivă, livrarea de cărți digitale pe toate tipurile de suport fizic, pe de o parte, și livrarea de cărți digitale pe cale electronică, pe de altă parte, constituie situații comparabile.

50 Această concluzie nu este repusă în discuție de împrejurarea că, în conformitate cu articolul 14 alineatul (1) din Directiva 2006/112 modificată, livrarea unei cărți digitale pe suport fizic constituie, în principiu, o livrare de bunuri, în timp ce, în temeiul articolului 24 alineatul (1) și al articolului 25 din această directivă, livrarea unei cărți digitale pe cale electronică constituie o prestare de servicii. Astfel, întrucât normele privind TVA-ul urmăresc, în principiu, să impoziteze în același mod consumul de bunuri și pe cel de servicii, această calificare diferită nu apare ca fiind determinantă în raport cu obiectivul urmărit prin articolul 98 alineatul (2) din directiva menționată coroborat cu punctul 6 din anexa III la aceeași directivă, amintit la punctul 45 din prezenta hotărâre.

51 În consecință, întrucât articolul 98 alineatul (2) din Directiva 2006/112 modificată coroborat cu punctul 6 din anexa III la această directivă are ca efect excluderea aplicării unei cote reduse de TVA în cazul livrării de cărți digitale pe cale electronică, deși o asemenea aplicare este autorizată pentru livrarea de cărți digitale pe toate tipurile de suport fizic, aceste dispoziții trebuie să fie privite ca instituind o diferență de tratament între două situații totuși comparabile în raport cu obiectivul urmărit de legiuitorul Uniunii.

– *Cu privire la justificare*

52 Atunci când se constată o diferență de tratament între două situații comparabile, principiul egalității de tratament nu este încălcat în măsura în care această diferență de tratament este justificată în mod corespunzător (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 decembrie 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine și alții, C-127/07, EU:C:2008:728, punctul 46).

53 Această situație se regăsește, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, atunci când diferența de tratament se află în legătură cu un obiectiv admisibil din punct de vedere legal, urmărit de măsura care are ca efect instituirea unei asemenea diferențe, și este proporțională cu acest obiectiv (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 octombrie 2013, Schaible, C-101/12, EU:C:2013:661, punctul 77, și Hotărârea din 22 mai 2014, Glatzel, C-356/12, EU:C:2014:350, punctul 43).

54 În acest context, se înțelege că, atunci când adoptă o măsură de natură fiscală, legiuitorul Uniunii este chemat să facă alegeri de natură politică, economică, precum și socială și să stabilească o ordine de prioritate a unor interese divergente sau să facă aprecieri complexe. În consecință, trebuie să i se recunoască, în acest cadru, o putere largă de apreciere, astfel încât controlul jurisdicțional al respectării condițiilor enunțate la punctul precedent din prezenta hotărâre trebuie să se limiteze la cel

al erorii vădite [a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 decembrie 2002, British American Tobacco (Investments) și Imperial Tobacco, C-491/01, EU:C:2002:741, punctul 123, precum și Hotărârea din 17 octombrie 2013, Billerud Karlsborg și Billerud Skärblacka, C-203/12, EU:C:2013:664, punctul 35].

55 În speță, trebuie amintit că diferența de tratament constatată la punctul 51 din prezenta hotărâre rezultă din articolul 98 alineatul (2) din Directiva 2006/112 modificată coroborat cu punctul 6 din anexa III la această directivă, care exclude aplicarea unei cote reduse de TVA în cazul prestării tuturor serviciilor electronice și, pe cale de consecință, în cazul livrării de cărți digitale pe cale electronică, spre deosebire de livrarea de cărți, după caz, digitale, pe toate tipurile de suport fizic.

56 În această privință, din lucrările pregătitoare ale Directivei 2002/38 reiese că modificările propuse de Comisie au constituit, în ceea ce privește impozitarea serviciilor furnizate pe cale electronică, o primă etapă în cadrul punerii în aplicare a unei noi politici în materie de TVA, care urmărește simplificarea și consolidarea regimului TVA astfel încât să se încurajeze tranzacțiile comerciale legitime în cadrul pieței interne. Astfel, din aceste lucrări pregătitoare reiese că comerțul electronic reprezintă un important potențial de generare de bogăție și de locuri de muncă în Uniune și că instituirea unui cadru normativ clar și precis constituie o condiție prealabilă esențială pentru crearea unui climat de încredere care încurajează întreprinderile să investească și să facă comerț.

57 După cum au explicat Consiliul și Comisia ca răspuns la o întrebare scrisă adresată de Curte și în ședință, excluderea livrării de cărți digitale pe cale electronică de la aplicarea unei cote reduse de TVA, care figurează la articolul 98 alineatul (2) din Directiva 2006/112 modificată, trebuie concepută ca făcând parte dintr-un regim special de TVA pentru comerțul electronic. Prin urmare, din explicațiile acestor instituții rezultă că s-a considerat necesar ca serviciile furnizate pe cale electronică să fie supuse unor norme clare, simple și uniforme pentru a se putea stabili cu certitudine cota de TVA aplicabilă acestor servicii și, astfel, pentru a se facilita gestionarea acestei taxe de către persoanele impozabile și de către administrațiile fiscale naționale.

58 Or, caracterul admisibil din punct de vedere legal al unui asemenea obiectiv nu poate fi în mod rezonabil pus la îndoială.

59 Astfel, principiul securității juridice, aflat la baza obiectivului menționat, impune ca o reglementare a Uniunii să permită persoanelor interesate să cunoască fără echivoc întinderea drepturilor și a obligațiilor lor, pentru a fi în măsură să acționeze în cunoștință de cauză (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 iulie 2010, Comisia/Regatul Unit, C-582/08, EU:C:2010:429, punctul 49 și jurisprudența citată).

60 În plus, Curtea a recunoscut deja legitimitatea obiectivului constând, pentru un legiuitor, în stabilirea unor norme generale care pot fi aplicate cu ușurință de operatorii economici și ușor de controlat de către autoritățile naționale competente (a se vedea în acest sens Hotărârea din 24 februarie 2015, Sopora, C-512/13, EU:C:2015:108, punctul 33).

61 În ceea ce privește aptitudinea măsurii prevăzute la articolul 98 alineatul (2) din Directiva 2006/112 modificată coroborat cu punctul 6 din anexa III la această directivă de a realiza obiectivul urmărit, astfel cum acesta a fost precizat la punctele 56 și 57 din prezenta hotărâre, nu reiese că aprecierea făcută de legiuitorul Uniunii a depășit puterea de apreciere de care dispune acesta.

62 Într-adevăr, prin excluderea aplicării unei cote reduse de TVA în cazul serviciilor furnizate pe cale electronică, legiuitorul Uniunii oferă persoanelor impozabile și administrațiilor fiscale naționale posibilitatea de a evita obligația de a examina, pentru fiecare tip de servicii electronice furnizate, dacă acesta face parte din una dintre categoriile de servicii care pot beneficia de o asemenea cotă în temeiul anexei III la Directiva 2006/112 modificată.

63 Astfel, măsura în discuție trebuie privită ca fiind aptă să realizeze obiectivul care urmărește stabilirea cu certitudine a cotei de TVA aplicabile serviciilor furnizate pe cale electronică și, în acest fel, facilitarea gestionării acestei taxe de către persoanele impozabile și de către administrațiile fiscale naționale.

64 În ceea ce privește cerința, legată de condiția de proporționalitate, ca să fie aleasă măsura cea mai puțin constrângătoare în raport cu celelalte măsuri adecvate care pot fi avute în vedere și ca inconvenientele cauzate să nu fie disproporționate în raport cu obiectivele urmărite, este necesar să se arate că legiuitorul Uniunii ar fi putut eventual să disocieze livrarea de cărți digitale pe cale electronică de ansamblul serviciilor electronice și, prin urmare, să permită aplicarea unei cote reduse de TVA în cazul acestor cărți.

65 Cu toate acestea, o asemenea soluție ar putea contraveni obiectivului urmărit de legiuitorul Uniunii cu privire la necesitatea de a remedia incertitudinea juridică cauzată de evoluțiile perpetue cărora le sunt supuse serviciile electronice în ansamblul lor, motiv pentru care legiuitorul Uniunii a exclus toate aceste servicii din lista operațiunilor care pot beneficia de o cotă redusă de TVA în temeiul anexei III la Directiva 2006/112 modificată.

66 În această privință, a se admite că statele membre dispun de posibilitatea de a aplica o cotă redusă de TVA în cazul livrării de cărți digitale pe cale electronică, la fel cum este permis în cazul livrării unor asemenea cărți pe toate tipurile de suport fizic, ar însemna să se aducă atingere coerenței de ansamblu a măsurii dorite de legiuitorul Uniunii, constând în excluderea tuturor serviciilor electronice de la posibilitatea aplicării unei cote reduse de TVA.

67 În ceea ce privește eventualitatea extinderii posibilității de aplicare a unei cote reduse de TVA la toate serviciile electronice, trebuie arătat că adoptarea unei astfel de măsuri ar introduce, în mod general, o inegalitate de tratament între serviciile de altă natură decât cele electronice, care nu beneficiază în principiu de o cotă redusă de TVA, și serviciile electronice.

68 În consecință, legiuitorul Uniunii putea să considere, în cadrul marjei de apreciere de care dispune, că niciuna dintre cele două măsuri care, teoretic, pot fi avute în vedere nu era adecvată pentru atingerea diferitor obiective urmărite de acesta.

69 Trebuie adăugat că din articolele 4 și 5 din Directiva 2002/38, precum și din articolul 6 din Directiva 2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de modificare a Directivei 2006/112/CE în ceea ce privește locul de prestare a serviciilor (JO 2008, L 44, p. 11) reiese că Consiliul a prevăzut reexaminarea sistemului de impunere specific al serviciilor furnizate pe cale electronică, pentru a se ține seama de experiența dobândită. Pe de altă parte, Comisia a anunțat, printr-o comunicare către Parlamentul European, Consiliu și Comitetul Economic și Social European referitoare la un plan de acțiune privind TVA [COM(2016) 148 final], intenția sa de a examina elaborarea unui proiect de directivă de modificare a Directivei 2006/112 modificate.

70 În aceste condiții, diferența de tratament, rezultată din articolul 98 alineatul (2) din Directiva 2006/112 modificată coroborat cu punctul 6 din anexa III la această directivă, dintre livrarea de cărți digitale pe cale electronică și livrarea de cărți pe toate tipurile de suport fizic trebuie să fie considerată ca fiind justificată în mod corespunzător.

71 Prin urmare, trebuie să se constate că articolul 98 alineatul (2) din Directiva 2006/112 modificată coroborat cu punctul 6 din anexa III la această directivă, care are ca efect excluderea posibilității statelor membre de a aplica o cotă redusă de TVA în cazul livrării de cărți digitale pe cale electronică, deși le autorizează să aplice o cotă redusă de TVA în cazul livrării de cărți digitale pe toate tipurile de suport fizic, nu încalcă principiul egalității de tratament, astfel cum acesta este prevăzut la articolul 20 din cartă.

72 Rezultă din considerațiile care precedă că examinarea întrebărilor preliminare nu a evidențiat niciun element de natură să afecteze validitatea punctului 6 din anexa III la Directiva 2006/112 modificată sau a articolului 98 alineatul (2) din directiva menționată coroborat cu punctul 6 din anexa III la aceasta.

Cu privire la cheltuielile de judecată

73 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Marea Cameră) declară:

Examinarea întrebărilor preliminare nu a evidențiat niciun element de natură să afecteze validitatea punctului 6 din anexa III la Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2009/47/CE a Consiliului din 5 mai 2009, sau a articolului 98 alineatul (2) din directiva menționată coroborat cu punctul 6 din anexa III la aceasta.

Semnături