



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
JULIANE KOKOTT,
predstavljeni 8. septembra 2016¹

Zadeva C-390/15

Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO)
(Predlog za sprejetje predhodne odločbe,

ki ga je vložilo Trybunał Konstytucyjny (ustavno sodišče, Poljska))

„Davčna zakonodaja — Davek na dodano vrednost — Nižja stopnja davka za dobavo knjig, časopisov in periodičnih publikacij — Veljavnost točke 6 Priloge III k Direktivi 2006/112/ES, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2009/47/ES — Člen 113 PDEU — Udeležba Evropskega parlamenta — Načelo enakega obravnavanja — Različna obravnava publikacij na papirju in na drugih fizičnih nosilcih, v primerjavi z elektronsko posredovanimi publikacijami“

I – Uvod

1. Veljavna zakonodaja Unije o davku na dodano vrednost (DDV) državam članicam dovoljuje davčno ugodnejšo prodajo knjig, časopisov in periodičnih publikacij. Vendar to neomejeno velja samo za tiskane izdaje, za prodajo katerih lahko države članice določijo nižjo davčno stopnjo, ki za digitalne izdaje večinoma ni dopustna.

2. Poljsko ustavno sodišče je v obravnavanem predlogu za sprejetje predhodne odločbe izrazilo dvom o veljavnosti nižje stopnje DDV za knjige in druge publikacije, ki jo ureja pravo Unije. Sodišče bo zato predvsem proučilo vprašanje, katere dolžnosti zakonodajalcu Unije nalaga načelo enakega obravnavanja v okviru zakonodaje o DDV in v kolikšni meri je zakonodajalec tem zahtevam tudi zadostil v primeru nižjih davčnih stopenj za knjige, časopise in periodične publikacije.

II – Pravni okvir

3. Člen 93 ES² (zdaj člen 113 PDEU) je določal naslednjo zakonodajno pristojnost Skupnosti:

„Svet na predlog Komisije ter po posvetovanju z Evropskim parlamentom in Ekonomsko-socialnim odborom soglasno sprejme določbe za uskladitev zakonodaje glede prometnih davkov, trošarin in drugih oblik posrednega obdavčenja v obsegu, v kakršnem je takšna uskladitev potrebna za vzpostavitev in delovanje notranjega trga v roku, določenem v členu 14.“

4. Na tej podlagi je bila sprejeta Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost³ (v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

1 — Jezik izvirnika: nemščina.

2 — Pogodba o ustanovitvi Evropske skupnosti v različici Amsterdamske pogodbe (UL 1997, C 340, str. 173).

3 — UL 2006, L 347, str. 1.

5. V skladu s členom 2(1)(a) Direktive o DDV so predmet DDV „dobave blaga, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo“. Enako v skladu s točko (c) istega odstavka tega člena velja za „storitve“.

6. V zvezi z davčno stopnjo člen 96 Direktive o DDV določa, da morajo države članice določiti „splošno stopnjo“, ki ne sme biti nižja od najnižje višine, določene v členu 97. Poleg tega člen 98 Direktive o DDV, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2008/8/ES,⁴ določa:

„1. Države članice lahko uporabljajo eno ali dve nižji stopnji.

2. Nižje stopnje se uporabljajo samo za dobave blaga in opravljanje storitev iz kategorij, določenih v Prilogi III.

Nižje davčne stopnje se ne uporabljajo za elektronsko opravljene storitve.“

3. [...]“

7. Priloga III k Direktivi o DDV, na katero se sklicuje člen 98(2), prvi pododstavek, vsebuje „Seznam dobav blaga in storitev, za katere se lahko uporabljajo nižje stopnje iz člena 98“. Točka 6 Priloge, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2009/47/ES,⁵ ki je predmet spora o glavni stvari, se glasi:

„6. „dobava, skupaj s knjižnično izposajo, knjig na vseh fizičnih nosilcih (vključno z brošurami, letaki in podobnim tiskanim gradivom, otroškimi slikanicami, vključno s tistimi za risanje ali barvanje, glasbenimi deli, tiskanimi ali v rokopisu, zemljevidi in hidrografskimi ali podobnimi kartami), časopisov in periodičnih publikacij, razen gradiv, ki so v celoti ali v pretežnem delu namenjena oglaševanju“.

8. Pred spremembo na podlagi Direktive 2009/47/ES se je ta določba glasila:

„6. „dobava, skupaj s knjižnično izposajo, knjig (vključno z brošurami, letaki in podobnim tiskanim gradivom, otroškimi slikanicami, vključno s tistimi za risanje ali barvanje, glasbenimi deli, tiskanimi ali v rokopisu, zemljevidi in hidrografskimi ali podobnimi kartami), časopisov in periodičnih publikacij, razen gradiv, ki so v celoti ali v pretežnem delu namenjena oglaševanju“.

9. V predlogu Komisije, na katerem temelji Direktiva Sveta 2009/47/ES o spremembah Direktive Sveta 2006/112/ES, je bila za navedeno določbo predvidena še naslednja različica:⁶

„6. dobava knjig, vključno s knjižnično izposajo (vključno z brošurami, letaki in podobnim tiskanim gradivom, otroškimi slikanicami, vključno s tistimi za risanje ali barvanje, glasbenimi deli, tiskanimi ali v rokopisu, zemljevidi in hidrografskimi ali podobnimi kartami ter avdio knjigami, CD-ploščami, CD-ROM-i ali kakršnimi koli podobnimi fizičnimi nosilci, ki pretežno reproducirajo isto vsebino kot tiskane knjige), časopisi in revijami, ki niso v celoti ali v večini namenjene oglaševanju“.

4 — Glej člen 2(2) Direktive Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008 o spremembi Direktive 2006/112/ES glede kraja opravljanja storitev (UL 2008, L 44, str. 11).

5 — Glej člen 1(13) v povezavi s točko 1 Priloge k Direktivi Sveta 2009/47/ES z dne 5. maja 2009 o spremembah Direktive Sveta 2006/112/ES v zvezi z uporabo nižjih stopenj davka na dodano vrednost (UL 2009, L 116, str. 18).

6 — Glej točko 3 na strani 16 Predloga Komisije z dne 7. julija 2008 za Direktivo Sveta o spremembi Direktive Sveta 2006/112/ES v zvezi z uporabo nižjih stopenj davka na dodano vrednost (COM(2008) 428 final).

10. Republika Poljska je uveljavljala možnost iz člena 98 v povezavi s točko 6 Priloge III k Direktivi o DDV v členu 41(2) in (2a) Zakona z dne 11. marca 2004 o davkih na blago in storitve (Ustawa o podatku od towarów i usług) v povezavi z njegovo Prilogo 3, točke od 72 do 75, in Prilogo 10, točke od 32 do 35. To pomeni, da se trenutno uporabljajo nižje davčne stopnje v višini 8 % oz. 5 % za knjige, časopise in periodične publikacije v tiskani obliki ali na drugih nosilcih podatkov (zlasti na CD-ploščah ali kasetah). Za knjige, časopise in periodične publikacije, objavljene v elektronski obliki, se uporablja splošna stopnja v višini 23 %.

III – Spor o glavni stvari in postopek pred Sodiščem

11. Po mnenju poljskega varuha človekovih pravic (Rzecznik Praw Obywatelskich) različna obdavčitev enakih publikacij, ki naj bi bila ugotovljena v poljskem pravu, pomeni kršitev načela enakega davčnega obravnavanja, kot izhaja iz poljske ustave. Zato je pri poljskem ustavnem sodišču (Trybunał Konstytucyjny) zaprosil za oceno ustavnosti poljskih določb o nižji davčni stopnji za publikacije.

12. Poljsko ustavno sodišče meni, da je Republika Poljska na podlagi zahtev iz Direktive o DDV prisiljena uporabiti splošno stopnjo za elektronsko posredovane knjige in za druge elektronske publikacije. Kljub temu dvomi o veljavnosti zadevnih določb Direktive o DDV. Na eni strani naj bi bilo v zakonodajnem postopku za Direktivo 2009/47/ES, na katero se opira trenutna različica točke 6 Priloge III k Direktivi o DDV, po posvetovanju z Evropskim parlamentom besedilo Direktive korenito spremenjeno. Na drugi strani pa to sodišče meni, da izključitev uporabe nižje davčne stopnje za elektronske publikacije, ki se naložijo iz spleta kot datoteka ali v obliki tako imenovanega pretočnega prenosa, ni združljiva z načelom davčne nevtralnosti, ki je na področju davka na dodano vrednost izraz načela enakega obravnavanja.

13. Iz tega razloga je poljsko ustavno sodišče 20. julija 2015 v skladu s členom 267 PDEU predložilo naslednji vprašanji:

1. Ali je točka 6 Priloge III k Direktivi o DDV neveljavna, ker v zakonodajnem postopku ni bila upoštevana bistvena postopkovna zahteva po posvetovanju z Evropskim parlamentom?
2. Ali je člen 98(2) Direktive o DDV v povezavi s točko 6 Priloge III k tej direktivi neveljaven, ker krši načelo davčne nevtralnosti, v kolikor izključuje uporabo nižjih stopenj davka na knjige, ki so izdane v digitalni obliki, ter druge elektronske publikacije?

14. V postopku pred Sodiščem so pisna stališča do zgornjih dveh vprašanj zavzeli poljski varuh človekovih pravic, poljski generalni državni tožilec (Prokurator Generalny), Helenska republika, Republika Poljska, Svet Evropske unije in Evropska komisija. Ustne obravnave z dne 14. junija 2016 so se udeležili poljski varuh človekovih pravic, Republika Poljska, Svet in Komisija.

IV – Pravna presoja

15. S svojima vprašanjema za predhodno odločanje želi poljsko ustavno sodišče v bistvu izvedeti, ali je trenutna različica točke 6 Priloge III k Direktivi o DDV, ki je razvidna iz člena 1(13) Direktive 2009/47/ES, v povezavi s točko 1 Priloge k tej direktivi, formalno in vsebinsko gledano veljavna.

A – Prvo vprašanje za predhodno odločanje: formalna veljavnost

16. Prvo vprašanje za prehodno odločanje naj bi pojasnilo, ali je zakonodajni postopek za Direktivo 2009/47/ES, v okviru katerega je točka 6 Priloge III k Direktivi o DDV dobila trenutno veljavno različico, potekal pravilno, saj Parlament pri sprejemanju te spremembe ni mogel biti udeležen v zadostni meri.

17. Direktiva Sveta 2009/47/ES o spremembah Direktive Sveta 2006/112/ES je bila izdana na podlagi člena 93 ES, v skladu s katerim Svet sprejme določbe za uskladitev zakonodaje, med drugim tudi glede prometnih davkov, samo po posvetovanju s Parlamentom.

18. Pravilno izvedeno posvetovanje s Parlamentom v okviru zakonodajnega postopka v skladu z ustaljeno sodno prakso pomeni bistveno postopkovno zahtevo, katere nespoštovanje lahko povzroči ničnost zadevnega pravnega akta.⁷

19. V obravnavanem primeru je bil Parlament zaprosen za mnenje o prvotnem predlogu Komisije za Direktivo, o čemer je tudi podal pisno stališče.⁸ V prvotnem predlogu je bila predvidena dopolnitev točke 6 Priloge III k Direktivi o DDV tako, da bi se v seznam z vrstami „knjig“, za katere se zlasti lahko uporablja nižja davčna stopnja, dodali nadaljnji primeri, in sicer „audio knjige, CD-plošče, CD-ROM-i ali kakršni koli podobni fizični nosilci, ki pretežno reproducirajo isto vsebino kot tiskane knjige“.⁹

20. Svet je sicer v nadaljnjem zakonodajnem postopku odstopil od tega predloga. Direktiva 2009/47/ES, ki je bila na koncu sprejeta, je spremenila takrat veljavno točko 6 Priloge III k Direktivi o DDV zgolj tako, da je bila k uvodnemu delu „dobava knjig“ dodana besedna zveza „na vseh fizičnih nosilcih“.¹⁰ Ostali primeri, vsebovani v prvotnem predlogu Direktive, niso bili upoštevani.

21. O tej različici točke 6 Priloge III k Direktivi o DDV, ki jo je sprejel Svet, Parlament ni bil več zaprosen za mnenje. V skladu z ustaljeno sodno prakso pa je ponovno posvetovanje s Parlamentom potrebno, kadar končno sprejeto besedilo „v celoti gledano bistveno“ odstopa od besedila, glede katerega je bil Parlament že zaprosen za mnenje, razen če spremembe večinoma ustrezajo želji, ki jo je izrazil Parlament.¹¹

22. Ker takšne želje Parlamenta v obravnavanem primeru ni zaznati, se v zvezi s tem zastavlja samo še vprašanje, ali je Svet po posvetovanju s Parlamentom besedilo sprejete Direktive 2009/47/ES „v celoti gledano bistveno“ spremenil glede na predlog Komisije.

23. Najprej je treba pritrditi predložitvenemu poljskemu ustavnemu sodišču, ko je v preoblikovani ubeseditvi nove različice točke 6 Priloge III k Direktivi o DDV, ki jo je sprejel Svet, prepoznalo vsebinsko spremembo.

24. Sicer ne drži, da besedilo nove različice v nasprotju s predlogom Komisije več ne zajema audio knjig, kot je prepričano poljsko ustavno sodišče, saj bi se audio knjige vendarle še lahko obravnavale kot knjiga na fizičnem nosilcu.¹²

7 — Glej med drugim sodbe z dne 4. februarja 1982, Buyl in drugi/Komisija (817/79, EU:C:1982:36, točka 16), z dne 11. novembra 1997, Eurotunnel in drugi (C-408/95, EU:C:1997:532, točka 45), in z dne 10. septembra 2015, Parlament/Svet (C-363/14, EU:C:2015:579, točka 82).

8 — Glej Zakonodajno resolucijo Evropskega parlamenta z dne 19. februarja 2009 o predlogu Direktive Sveta o spremembi Direktive 2006/112/ES v zvezi z uporabo nižjih stopenj davka na dodano vrednost (COM(2008) 428 – C6-0299/2008 – 2008/0143[CNS]) (UL 2010, C 76 E, str. 110).

9 — Glej točko 9 zgoraj.

10 — Poleg tega je bil v nemški različici točke 6 Priloge III k Direktivi o DDV primer „glasbena dela, tiskana ali v rokopisu“ spremenjen v „tiskana glasbena dela ali rokopisi“. S tem pa je bila nemška različica očitno samo redakcijsko in ne vsebinsko spremenjena, kot je razvidno tudi iz nespremenjenih angleških in francoskih jezikovnih različic (pred in tudi po spremembi na podlagi Direktive 2009/47/ES se ti glasita: „music printed or in manuscript form“ oziroma „les partitions imprimées ou en manuscrit“).

11 — Glej med drugim sodbe z dne 16. julija 1992, Parlament/Svet (C-65/90, EU:C:1992:325, točka 16), z dne 5. julija 1995, Parlament/Svet (C-21/94, EU:C:1995:220, točka 18), z dne 11. novembra 1997, Eurotunnel in drugi (C-408/95, EU:C:1997:532, točka 46), in z dne 25. septembra 2003, Océ Van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495, točka 100); glej tudi sodbo z dne 15. julija 1970, ACF Chemiefarma/Komisija (41/69, EU:C:1970:71, točki 69 in 178/179).

12 — Na to ne vpliva niti dejstvo, da se šesta uvodna izjava predloga, ki se med drugim izrecno sklicuje na „audio knjige“, v Direktivi 2009/47/ES ne pojavi več.

25. Nedvomno pa je s tem povezana vsebinska sprememba besedila, kajti zadnja sprejeta različica točke 6 Priloge III k Direktivi o DDV ne vsebuje več dodatnega pogoja iz predloga Direktive, da mora nosilec „pretežno reproducirati isto vsebino kot tiskane knjige“. Poleg tega naj bi se v skladu z angleško in tudi francosko jezikovno različico predloga Direktive nižja davčna stopnja najprej lahko razširila samo na *podobne* fizične nosilce, kot so avdio knjige, CD-plošče in CD-ROM-i,¹³ medtem ko zdajšnja točka 6 Priloge III k Direktivi o DDV govori o *vseh* fizičnih nosilcih. S tema dvema spremembama je bilo področje uporabe nižje davčne stopnje glede na predlog Komisije nekoliko razširjeno.¹⁴

26. To pa ne spreminja predloga Direktive tako zelo, da bi bilo potrebno ponovno posvetovanje s Parlamentom. V skladu s sodno prakso se namreč spremembe štejejo kot bistvene samo takrat, ko se nanašajo na srčiko zadevne ureditve.¹⁵

27. Osrednji namen predloga Direktive je bil, da se državam članicam trajno omogoči uporaba nižje davčne stopnje za nekatere storitve, ki se zagotavljajo na lokalni ravni.¹⁶ Razširitev področja uporabe nižje stopnje za knjige pa ima v predlogu zgolj podrejeno vlogo in se označuje zgolj kot „tehnična redakcijska izboljšava“.¹⁷

28. Tudi če se domneva, da je treba pri vsaki samostojni ureditvi zakonodajnega predloga upoštevati načelo materialnosti, pa se črtanje omejitve na vsebino nosilca in sprememba s „podobnih“ na „vse“ nosilce ne dotikata srčike ureditve o spremembi nižje davčne stopnje za knjige. Kajti to ureditev v prvi vrsti zaznamuje razširitev področja uporabe nižje davčne stopnje za knjige na drugih nosilcih, kot je papir. Z vidika te osnovne razširitve pa sta prej navedeni razširitvi področja uporabe zgolj obstranskega pomena.

29. Sicer pa je Parlament v okviru opravljenega posvetovanja vsekakor imel priložnost, da izrazi svoje mnenje glede teh vidikov, saj so bile omejitve področja uporabe, ki pozneje niso bile upoštevane, že vključene v prvotni predlog Komisije.¹⁸

30. Ker je bil torej Parlament v zakonodajnem postopku, ki je vodil k sprejetju Direktive 2009/47/ES, pravilno udeležen, to potemtakem ne vpliva na veljavnost trenutne različice točke 6 Priloge III k Direktivi o DDV.

B – Drugo vprašanje za predhodno odločanje: vsebinska veljavnost

31. Poljsko ustavno sodišče želi s svojim drugim vprašanjem za predhodno odločanje izvedeti, ali točka 6 Priloge III v povezavi s členom 98(2) Direktive o DDV ni veljavna, ker izključuje uporabo nižje davčne stopnje za knjige, posredovane v digitalni obliki, in za druge elektronske publikacije.

32. Čeprav se predložitveno sodišče v ubeseditvi vprašanja za predhodno odločanje opira na kršitev načela davčne nevtralnosti, pa iz utemeljitve predložitvene odločbe jasno izhaja, da zaproša za preizkus na podlagi načela enakega obravnavanja.¹⁹

13 — Glej točko 3 na strani 13 („audio books, CD, CD-ROMs or any similar physical support“) oziroma točko 3 na strani 15 („de livres audio, de disques compacts, de cédéroms ou d'autres supports physiques similaires“) predloga Komisije (navedenega v opombi 6).

14 — Sodišče je v sodbi z dne 5. marca 2015, Komisija/Luksemburg (C-502/13, EU:C:2015:143, točka 53), sicer izjavilo, da je besedilo, ki ga je sprejel Svet, očitno samo „redakcijska poenostavitev“ predloga Komisije. Zaradi pomanjkanja utemeljitve in glede na drugače zasnovano ozadje te trditve tega v okviru predložene zadeve ni mogoče in ni treba podrobneje obravnavati.

15 — Sodbe z dne 16. julija 1992, Parlament/Svet (C-65/90, EU:C:1992:325, točka 19), z dne 5. julija 1995, Parlament/Svet (C-21/94, EU:C:1995:220, točka 22), in z dne 10. junija 1997, Parlament/Svet (C-392/95, EU:C:1997:289, točka 20).

16 — Glej predlog Komisije (naveden v opombi 6), utemeljitev v točki 3.1.

17 — Predlog Komisije (naveden v opombi 6), utemeljitev v točki 5.3 o členu 1, in šesta uvodna izjava besedila Direktive; glej tudi povzetek ocene učinka v delovnem dokumentu služb Komisije (SEC(2008) 2191), ki spremembe v zvezi s knjigami ne omenja niti enkrat.

18 — Glede uporabe takšne možnosti za izražanje mnenja glej sodbo z dne 11. novembra 1997, Eurotunnel in drugi (C-408/95, EU:C:1997:532, točka 58).

19 — Glej predložitveno odločbo, točka 3.2.22.

33. Samo takšen preizkus je tudi mogoč. Kajti neveljavnost točke 6 Priloge III k Direktivi o DDV lahko izhaja samo iz kršitve primarnega prava. Načelo davčne nevtralnosti pa je *kot tako* zgolj pripomoček za razlago Direktive o DDV, ki ne uživa statusa primarnega prava.²⁰ To velja tudi takrat, ko je načelo davčne nevtralnosti v svoji pomenski različici konkurenčne nevtralnosti²¹ *izvedeno* iz načela enakega obravnavanja.²² Ne glede na to se lahko preizkus veljavnosti neke določbe Direktive o DDV ravna samo po načelu enakega obravnavanja, ki ima izključno naravo primarnega prava in ki v skladu s sodno prakso poleg načela davčne nevtralnosti nalaga tudi druge podrobne zahteve.

34. Iz vprašanja za predhodno odločanje je glede na njegovo utemeljitev v predložitveni odločbi razvidno, da je prisotnih več primerov različnega obravnavanja, ki jih je treba preizkusiti z vidika združljivosti z načelom enakega obravnavanja. Kot prvo predložitveno sodišče izpodbija trditev, da se digitalne knjige različno obravnavajo glede na to, ali so bile kupcu dane na voljo v obliki fizičnega nosilca, kot je npr. CD-ROM, ali po elektronski poti, torej z naložitvijo iz spleta²³ (v zvezi s tem glej točko 1). Poleg tega vprašanje za predhodno odločanje izraža dvome tudi glede različne obravnave drugih publikacij, za katere se poleg knjig lahko uporablja nižja davčna stopnja, to je časopisov in periodičnih publikacij. Dejstvo, da so te v digitalni obliki izključene iz uporabe nižje davčne stopnje, nato pa bo treba preučiti še različno obravnavanje vseh elektronsko dobavljenih digitalnih publikacij v primerjavi s tiskanimi publikacijami (v zvezi s tem glej točko 3).

35. O vsem tem se Sodišče do zdaj še ni izreklo. Tudi v postopku zaradi neizpolnitve obveznosti na podlagi Pogodbe, o katerem je bilo pred kratkim odločeno in katerega predmet je bila uporaba točke 6 Priloge III k Direktivi o DDV za elektronsko prenesene digitalne knjige, se je Sodišče izrecno odpovedalo temu, da podrobneje razišče vprašanje, ali je navedena določba združljiva z načelom enakega obravnavanja.²⁴

1. Različna obravnava digitalnih knjig glede na način prenosa

36. Najprej je treba pojasniti, ali točka 6 Priloge III, v povezavi s členom 98(2) Direktive o DDV, krši načelo enakega obravnavanja s tem, da državam članicam določi nižje davčne stopnje za digitalne (avdio) knjige dovoljuje, samo če so dobavljene na fizičnem nosilcu, ne pa tudi za njihovo dobavo po elektronski poti.²⁵

20 — Glej sodbe z dne 29. oktobra 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, točka 42), z dne 19. julija 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, točka 45), z dne 15. novembra 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, točka 50), z dne 13. marca 2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, ZOdl., EU:C:2014:143, točka 40), in z dne 2. julija 2015, De Fruytier (C-334/14, ZOdl., EU:C:2015:437, točka 37).

21 — Glede različnih pomenov tega načela glej sodbo z dne 15. novembra 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, točke 46 do 48), dodatno pa tudi sodbe z dne 17. maja 2001, Fischer in Brandenstein (C-322/99 in C-323/99, EU:C:2001:280, točka 76), in z dne 2. julija 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, točka 40).

22 — V zvezi s tem glej sodbe z dne 8. junija 2006, L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380, točka 48), z dne 10. aprila 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, točka 49), z dne 29. oktobra 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, točka 41), z dne 10. junija 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, točka 64), z dne 19. julija 2012, Lietuvos geležinkeliai (C-250/11, EU:C:2012:496, točka 45), in z dne 28. novembra 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, točka 38).

23 — Glej predložitveno odločbo, točki 3.2.30 in 3.2.31.

24 — Sodba z dne 5. marca 2015, Komisija/Luksemburg (C-502/13, EU:C:2015:143, točki 55 in 56).

25 — V zvezi s to vsebino ureditve glej sodbe z dne 5. marca 2015, Komisija/Francija, C-479/13 (EU:C:2015:141, točke 17, 40 in 41), in z dne 5. marca 2015, Komisija/Luksemburg (C-502/13, EU:C:2015:143, točke 26, 47 in 49); glej tudi Smernice svetovalnega odbora za DDV z 92. seje z dne 7. in 8. decembra 2010, Dokument A – taxud.c.1(2011)157667 – 684, glede pomena Smernic pa tudi moje sklepne predloge v zadevi RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12 (EU:C:2013:57, točke od 47 do 50).

37. V skladu z ustaljeno sodno prakso načelo enakega obravnavanja od zakonodajalca Unije zahteva, da se primerljivi položaji ne obravnavajo različno, razen če je razlikovanje objektivno utemeljeno.²⁶ To splošno načelo enakega obravnavanja je trenutno varovano s členom 20 Listine.²⁷

a) Primerljivost položajev

38. Na prvem mestu se zastavlja vprašanje, ali gre pri dobavi digitalnih knjig na fizičnem nosilcu na eni strani in v elektronski obliki na drugi za primerljiva položaja.

39. V skladu z zdaj že ustaljeno sodno prakso se primerljivost dveh položajev presoja z vidika cilja proučevane ureditve ter skupaj z načeli in cilji področja ureditve.²⁸ Za zanikanje primerljivosti dveh položajev torej ni dovolj ugotoviti zgolj objektivne razlike, ne da bi se pojasnila njihova pomembnost z vidika ciljev ureditve,²⁹ niti slepo slediti presoji zakonodajalca Unije.³⁰

i) Cilji področja ureditve

40. V skladu s četrto uvodno izjavo Direktive o DDV je namen skupnega sistema DDV, katerega del je tudi obravnavana ureditev z nižjo davčno stopnjo, uresničevanje vzpostavitve notranjega trga. Zato je treba doseči, da se z uskladitvijo znotraj Unije na čezmejni in nacionalni ravni prepreči izkrivljanje konkurence, ki se pojavi pri pobiranju prometnih davkov v državah članicah.

41. Uskladitev prometnih davkov pa je v skladu z osmo uvodno izjavo Direktive o DDV namenjena tudi oblikovanju enotne osnove za odmero po vsej Uniji zaradi lastnih sredstev Unije. Ta cilj področja ureditve nima nikakršnega vpliva na obravnavano zadevo, saj se v tej sporne določbe iz Direktive o DDV nanašajo na davčno stopnjo in ne na oblikovanje osnove za odmero.

42. Kar zadeva cilj preprečevanja izkrivljanja konkurence, je Sodišče sicer že ugotovilo, da se neupoštevanje načela enakega obravnavanja na področju DDV ne določi le med konkurenčnimi gospodarskimi udeleženci.³¹ Vsekakor pa je treba takrat, ko gre za konkurenčni položaj, v katerem lahko pride do izkrivljanja zaradi različnih določb o DDV, z vidika temeljnega cilja skupnega sistema DDV izhajati iz primerljivosti položajev.³² Sklicevanje na konkurenčni položaj dveh izdelkov sicer ustreza pristopu, ki ga je Sodišče v svoji sodni praksi zasledovalo že v času izoblikovanja načela enakega obravnavanja.³³

26 — Glej med drugim tudi sodbe z dne 19. oktobra 1977, Ruckdeschel in drugi (117/76 in 16/77, EU:C:1977:160, točka 7), z dne 12. marca 1987, Raiffeisen Hauptgenossenschaft (215/85, ZOdl., EU:C:1987:127, točka 23), z dne 17. septembra 1998, Pontillo (C-372/96, EU:C:1998:412, točka 41), z dne 16. decembra 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine in drugi (C-127/07, EU:C:2008:728, točka 23), in z dne 4. maja 2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, točka 35); v zvezi z drugim pristopom na podlagi člena (1) Listine temeljnih pravic pa glej sodbo z dne 5229. aprila 2015, Léger, C-528/13 (EU:C:2015:288, točke od 50 do 52).

27 — Listina Evropske unije o temeljnih pravicah z dne 7. decembra 2000 v različici, prilagojeni 12. decembra 2007 v Strasbourgu (UL 2016, C 202, str. 389).

28 — Sodbe z dne 16. decembra 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine in drugi (C-127/07, EU:C:2008:728, točka 26), z dne 12. maja 2011, Luksemburg/Parlament in Svet (C-176/09, EU:C:2011:290), z dne 18. julija 2013, Sky Italia (C-234/12, EU:C:2013:496, točka 16), z dne 26. septembra 2013, IBV & Cie, C-195/12 (EU:C:2013:598, točka 52), in z dne 6. novembra 2014, Feakins (C-335/13, EU:C:2014:2343, točka 51); glede prepovedi diskriminacije z vidika temeljnih svoboščin glej med drugim tudi sodbi z dne 27. novembra 2008, Papillon, C-418/07 (EU:C:2008:659, točka 27), in z dne 2. junija 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14 (EU:C:2016:402, točka 48).

29 — Tako med drugim navaja tudi sodba z dne 13. decembra 1994, SMW Winzersekt (C-306/93, EU:C:1994:407, točka 31).

30 — Tako je prav v zvezi z DDV navedeno tudi v sodbi z dne 13. marca 2014, Jetair in BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, točka 55).

31 — Glej sodbi z dne 10. aprila 2008, Marks & Spencer (C-309/06, ZOdl., EU:C:2008:211, točka 49), in z dne 25. aprila 2013, Komisija/Švedska (C-480/10, ZOdl., EU:C:2013:263, točka 17).

32 — V zvezi s tem glej tudi sodbi z dne 29. oktobra 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, točka 44), in z dne 19. julija 2012, Lietuvos geležinkeliai (C-250/11, EU:C:2012:496, točka 45).

33 — Glej sodbe z dne 19. oktobra 1977, Ruckdeschel in drugi (117/76 in 16/77, EU:C:1977:160, točka 8), z dne 19. oktobra 1977, Moulins et huileries de Pont-à-Mousson in Providence agricole de la Champagne (124/76 in 20/77, EU:C:1977:161, točka 18), in z dne 25. oktobra 1978, Royal Scholten-Honig in Tunnel Refineries (103/77 in 145/77, EU:C:1978:186, točka 28/32).

43. V obravnavanem primeru so digitalne knjige, ki se distribuirajo na fizičnem nosilcu, in digitalne knjige, ki se distribuirajo elektronsko, v medsebojni konkurenci. Kajti z vidika potrošnika, čigar potrebe šele ustvarijo neki konkurenčni položaj, gre vedno za enak izdelek, namreč datoteko digitalne knjige, ki je v nobenem primeru ni mogoče uporabljati brez dodatnega čitalca. Razlikuje se samo način prenosa do potrošnika. Glede na pogoje ponudbe se bo potrošnik torej odločil za prvi ali drugi način prenosa, da bi dobil enak izdelek.

44. To praviloma velja celo takrat, ko potrošnik – kot je Komisija zatrjevala med ustno obravnavo – pri digitalni knjigi, ki se dobavi po elektronski poti in ne na fizičnem nosilcu, ne pridobi pravice do nadaljnjega posredovanja datoteke.³⁴ Kajti po vseh pravilih bo potrošnik digitalne knjige kupil za lastno uporabo, tako da prenosljivost datoteke na tretjo osebo – čeprav je dejansko odvisna od vrste prenosa – nima odločilnega vpliva na konkurenčni položaj. Poleg tega je Sodišče z vidika zaščite avtorskih pravic že ugotovilo, da sta prodaja vsebin na CD-ROM-u in z naložitvijo iz spleta „z ekonomskega vidika podobni“.³⁵

45. To pomeni, da sta obe obliki predstavitve digitalne knjige primerljivi z vidika temeljnega cilja skupnega sistema DDV, ki je preprečiti izkrivljanje konkurence.

ii) Načela področja ureditve

46. Njuni primerljivosti ne nasprotuje dejstvo, da gre v skladu z določbami skupnega sistema DDV pri dobavi digitalne knjige na fizičnem nosilcu za dobavo blaga (člen 14(1)), v primeru elektronskega prenosa pa za opravljanje storitev (člen 24(1) Direktive o DDV).³⁶

47. V skladu s peto uvodno izjavo Direktive o DDV naj bi se davek obračunaval „na najbolj splošen možni način“, torej od vseh izdelkov. To potrjuje tudi člen 1(2), prvi pododstavek, Direktive o DDV, v skladu s katerim naj bi se skupni sistem DDV uresničeval s *splošnim* davkom na potrošnje blaga in storitev. Zato so tudi za obe davčni okoliščini, to je za dobavo blaga (člen 2(1)(a)) in za opravljanje storitev (člen 2(1)(c) Direktive o DDV), določeni enaki pogoji. Namen je torej, da DDV načeloma zajema potrošnje blaga in storitev na enak način.

48. Če določbe skupnega sistema DDV izjemoma razlikujejo med dobavo blaga in opravljanjem storitev, za to vedno obstaja poseben razlog. V okviru določitve kraja obdavčljivih transakcij (člen 31 in naslednji členi Direktive o DDV) se lahko na fizični prevoz sklicuje samo pri dobavi blaga.

49. Kljub temu v obravnavanem primeru določitve višine davčne stopnje ta razlika v fizični prisotnosti izdelkov ni pomembna. Direktiva o DDV pri določitvi davčnih stopenj načeloma ne razlikuje med dobavo blaga in opravljanjem storitev. Nasprotno, člen 96 Direktive o DDV izrecno določa, da mora biti splošna stopnja enaka za dobavo blaga in opravljanje storitev. Poleg tega so v skladu s členom (98)(2), prvi pododstavek, Direktive o DDV nižje davčne stopnje določene tako za dobavo blaga kot za opravljanje storitev.

iii) Cilj proučevane ureditve

50. Ne nazadnje je treba primerljivost „fizičnih“ in elektronskih dobav digitalnih knjig presoјati z vidika cilja, ki mu sledi proučevana ureditev.

34 — Tu bi se lahko porajali dvomi z vidika spoznanj iz sodbe z dne 3. julija 2012, UsedSoft (C-128/11, EU:C:2012:407).

35 — Sodba z dne 3. julija 2012, UsedSoft (C-128/11, EU:C:2012:407, točka 61).

36 — Glej sodbi z dne 5. marca 2015, Komisija/Francija, C-479/13 (EU:C:2015:141, točki 17 in 35), in z dne 5. marca 2015, Komisija/Luksemburg (C-502/13, EU:C:2015:143, točki 26 in 42).

51. Točka 6 Priloge III k Direktivi o DDV državam članicam dovoljuje uporabo nižje davčne stopnje za knjige, časopise in periodične publikacije. Niti iz besedila Direktive 92/77/EGS, ki je kot prva uvedla to ureditev³⁷, niti iz zgodovine njenega nastanka ni mogoče razbrati, čemu naj bi odobritev takšne davčne ugodnosti služila.

52. Tudi v obravnavanem postopku niti Svet niti Komisija nista uspela zadovoljivo odgovoriti na to vprašanje. Iz Sporočila Komisije iz leta 2007 v zvezi z nižjimi stopnjami DDV pa je kljub temu mogoče razbrati, da zadevne določbe Direktive o DDV ne temeljijo na „dobro strukturiranem ali logičnem pristopu“, ampak so preprosto odraz „razmer, ki so v državah članicah obstajale v začetku devetdesetih let“.³⁸ Struktura stopenj DDV se torej ne podreja nobeni jasni logiki.³⁹

53. Temu ustrezno je Komisija na zahtevo med ustno obravnavo med drugim smiselno zatrjevala, da je bila v pravu Unije nižja davčna stopnja za knjige, časopise in periodične publikacije določena samo zato, ker so vsaj nekatere države članice v tistem času uporabljale takšno nižjo davčno stopnjo in jim te možnosti pravo Unije ni smelo odvzeti.

54. Ena od možnih razlag tega je, da se s predpisom Unije ne zasleduje noben samostojni cilj razen tistega, da določene ureditve pusti v pristojnosti držav članic. Vendar v obravnavanem primeru ni tako. Kajti Direktiva o DDV ureditev nižjih davčnih stopenj ne prepušča enostavno državam članicam, temveč v skladu s členom 98, v povezavi s Prilogo III Direktive o DDV, dopušča samo takšne, ki veljajo za točno določene, izčrpno naštete vsebine storitev. V tem smislu pravo Unije prevzema lastno odgovornost za pogoje, v skladu s katerimi države članice lahko uporabljajo nižje davčne stopnje. Zato je treba tudi cilje dovoljenja, ki ga pravo Unije daje državam članicam v zvezi z uporabo nižjih davčnih stopenj prav za knjige, časopise in periodične revije, določiti enotno na ravni Unije.

55. Čeprav sta oba, Svet in Komisija, v obravnavanem postopku zatrjevala, da Direktiva o DDV ne zasleduje nobenih ciljev dajanja spodbud, pa je očitno, da se prav z možnostjo uporabe nižje davčne stopnje pravzaprav šele omogoča pospeševanje prodaje nekaterih izdelkov v državah članicah in da se s tem zasledujejo določeni politični cilji.⁴⁰ Kajti na podlagi nižje davčne stopnje lahko davčni zavezanci dajo ugodnejšo ponudbo. Takšno pospeševanje prodaje pa je poleg tega tudi v dobro potrošnikov, kajti le ti naj bi na koncu nosili breme davka na dodano vrednost.⁴¹

56. Tudi smisel in namen takšne davčne spodbude sta kot na dlani. Cilj nižje davčne stopnje za knjige, časopise in periodične publikacije je kulturno naravnano. Širše gledano služi spodbujanju izobraževanja državljanov Unije prek branja, bodisi leposlovja ali poljudnoznanstvenih knjig bodisi političnih, strokovnih ali zabavnih časopisov in periodičnih publikacij. Takšen cilj je razviden iz opisa v točki 6 Priloge III k Direktivi o DDV, ki izključuje dajanje spodbude pri publikacijah, ki „so v celoti ali v pretežnem delu namenjene oglaševanju“, saj takšne publikacije nimajo izobraževalnega namena. Poleg tega se ta cilj pojavi še na enem mestu v skupnem sistemu DDV, namreč v obliki obsežne davčne ugodnosti za izobraževalne storitve iz člena 132(1)(i) in (j) Direktive o DDV.

37 — Glej člen 1, št. 5 v povezavi s kategorijo 6 Priloge k Direktivi Sveta 92/77/EGS z dne 19. oktobra 1992 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in spremembi Direktive 77/388/EGS (približevanje stopenj DDV) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 202).

38 — Sporočilo Komisije Svetu in Evropskemu parlamentu z dne 5. julija 2007 o stopnjah DDV, ki niso splošne (COM(2007) 380 final), točka 3.1.

39 — Sporočilo Komisije (navedeno v opombi 38), točka 4.2.

40 — Glej tudi stališče Odbora za notranji trg in varstvo potrošnikov z dne 22. januarja 2009, pripravljeno za Odbor za ekonomske in monetarne zadeve, k predlogu Direktive Sveta o spremembi Direktive Sveta 2006/112/ES v zvezi z uporabo nižjih stopenj davka na dodano vrednost (COM(2008) 428) (dokument s plenarnega zasedanja Evropskega parlamenta z dne 11. februarja 2009, A6-0047/2009, str. 6).

41 — Sodbi z dne 3. maja 2012, Lebara, C-520/10 (EU:C:2012:264, točka 25), in z dne 7. novembra 2013, Tulicā in Plavošin, C-249/12 in C-250/12 (EU:C:2013:722, točka 34).

57. Izpolnjevanje tega izobraževalnega namena je torej odvisno samo od vsebine in ne od načina prenosa digitalne knjige. Zato med digitalnimi knjigami, ki se distribuirajo na fizičnem nosilcu, in digitalnimi knjigami, ki se prenašajo elektronsko, načeloma ni razlike z vidika cilja dajanja spodbude, ki ga zasleduje točka 6 Priloge III k Direktivi o DDV. Torej sta obe obliki storitev primerljivi tudi z vidika cilja proučevane ureditve.

iv) Vmesni rezultat

58. Glede na navedeno se lahko ugotovi, da je dobava digitalnih knjig na fizičnem nosilcu na eni strani in v elektronski obliki na drugi primerljiva ne samo z vidika cilja proučevane ureditve, temveč tudi z vidika ciljev in načel področja ureditve.

b) Utemeljitev

59. Različno obravnavanje primerljivih položajev pa je lahko upravičeno takrat, ko zasleduje pravno dopusten cilj in je sorazmerno s takšnim ciljem.⁴²

60. Te zahteve je treba upoštevati neodvisno od tega, na katerem pravnem področju je bilo različno obravnavanje ugotovljeno. Veljajo celo tam, kjer je Sodišče zakonodajalcu Unije izrecno podelilo široko diskrecijsko pravico,⁴³ kot zlasti velja na področju skupne kmetijske politike.⁴⁴

61. Vsekakor se intenzivnost preizkusa utemeljitve različnega obravnavanja razlikuje glede na obseg diskrecijske pravice, ki jo ima zakonodajalec Unije v obravnavanem primeru na voljo. Če zakonodajalec Unije razlikuje na podlagi merila, ki je v skladu s členom 21 Listine prepovedano, npr. spol ali rasa,⁴⁵ je utemeljitev različnega obravnavanja podvržena strogemu preizkusu Sodišča⁴⁶. Če pa razlikovanje temelji na drugem merilu, je preizkus Sodišča manj strog, da ne bi prišlo do tega, da bi sodnik Unije s svojo presojo nadomestil presojo zakonodajalca Unije.⁴⁷ To v skladu s sodno prakso posebej velja pri ureditvah, pri katerih je treba opraviti zapletene politične, gospodarske, socialne ali medicinske presoje.⁴⁸ Vsekakor mora biti tudi tukaj v skladu z načelom sorazmernosti preizkus Sodišča toliko strožji, kolikor hujše so posledice različnega obravnavanja za posameznega državljanja Unije.⁴⁹

42 — Glej med drugim tudi sodbe z dne 16. decembra 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine in drugi (C-127/07, EU:C:2008:728, točka 47), z dne 17. oktobra 2013, Schaible, C-101/12 (EU:C:2013:661, točka 77), in z dne 22. maja 2014, Glatzel, C-356/12 (EU:C:2014:350, točka 43).

43 — Glej sodbo z dne 16. decembra 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine in drugi (C-127/07, EU:C:2008:728, točki 57 in 58).

44 — Glej sodbo z dne 6. novembra 2014, Feakins (C-335/13, ZOdl., EU:C:2014:2343, točka 56).

45 — Prepovedi diskriminacije so samo poseben izraz splošnega načela enakega obravnavanja, glej zlasti sodbo z dne 27. januarja 2005, Europe Chemi-Con (Deutschland)/Svet (C-422/02 P, EU:C:2005:56, točka 33).

46 — Glej tudi sklepne predloge generalnega pravobranilca M. Poiarasa Madura v zadevi Arcelor Atlantique et Lorraine in drugi, C-127/07 (EU:C:2008:292, točka 32).

47 — V tem smislu glej med drugim sodbi z dne 12. maja 2011, Luksemburg/Parlament in Svet, C-176/09 (EU:C:2011:290, točka 35), in z dne 22. maja 2014, Glatzel (C-356/12, EU:C:2014:350, točka 64).

48 — Sodbi z dne 16. decembra 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine in drugi (C-127/07, EU:C:2008:728, točka 57), in z dne 22. maja 2014, Glatzel (C-356/12, ZOdl., EU:C:2014:350, točka 52); posebej v zvezi s skupno kmetijsko politiko glej med drugim sodbe z dne 29. oktobra 1980, Roquette Frères/Svet (138/79, EU:C:1980:249, točka 25), z dne 5. oktobra 1994, Nemčija/Svet (C-280/93, EU:C1994:367, točki 89 in 90), in z dne 30. junija 2016, Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498, točka 47); poleg tega v zvezi s splošnimi dolžnostmi upoštevanja načela sorazmernosti med drugim glej sodbe z dne 12. novembra 1996, Združeno kraljestvo/Svet (C-84/94, EU:C:1996:431, točka 58), z dne 1. marca 2016, National Iranian Oil Company/Svet (C-440/14 P, EU:C:2016:128, točka 77), in z dne 4. maja 2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, točka 49).

49 — V tem smislu glej sodbo z dne 16. decembra 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine in drugi (C-127/07, EU:C:2008:728, točka 59); zlasti v primeru poseganja v temeljne pravice glej sodbo z dne 8. aprila 2014, Digital Rights Ireland in drugi, C-293/12 in C-594/12 (EU:C:2014:238, točka 47).

i) Cilj različnega obravnavanja

62. Z vidika tega omejenega merila preizkusa se najprej opredeli cilj, ki ga zakonodajalec Unije zasleduje z različnim obravnavanjem dobave digitalnih knjig na fizičnem nosilcu in v elektronski obliki.

63. Različno obravnavanje je uvedla Direktiva 2009/47/ES. S tem povezana razširitev uporabe davčne spodbude, ki je opisana v točki 6 Priloge III k Direktivi o DDV, na digitalne knjige, ki se dobavijo na fizičnem nosilcu, je v skladu s četrto uvodno izjavo Direktive 2009/47/ES namenjena temu, „da bi sklicevanje na knjige iz Priloge III k navedeni direktivi prilagodili tehničnemu napredku“. Direktiva 2009/47/ES pa je zlasti pustila nespremenjeno ureditev iz člena 98(2), drugi pododstavek, Direktive o DDV, v skladu s katero se nižje davčne stopnje nikakor ne uporabljajo za elektronsko opravljene storitve. Kot take elektronsko prenesene digitalne knjige zato ne morejo biti predmet znižane stopnje obdavčitve.⁵⁰

64. Torej „tehničnemu napredku“ s tem ni bilo v celoti zadoščeno. Prav zaradi „naravnega“ načina prenosa digitalnih knjig, to je v elektronski obliki, naj se zanje ne bi smela uporabljati nižja davčna stopnja. Razlog za to je navsezadnje v ureditvi iz člena 98(2), drugi pododstavek, Direktive o DDV, ki za vse elektronske storitve,⁵¹ torej ne samo za elektronsko prenesene digitalne knjige, izključuje uporabo nižje davčne stopnje. Cilj te ureditve, ki na splošno velja za trg elektronskih storitev, je torej odločilen pri utemeljevanju različnega obravnavanja v tem primeru.

65. Člen 98(2), drugi pododstavek, Direktive o DDV se sklicuje na ureditev iz člena 12(3)(a), četrty pododstavek, v povezavi z zadnjo alineo člena 9(2)(e) Šeste direktive,⁵² ki je bila vstavljena na podlagi Direktive 2002/38/ES.⁵³ O namenu, ki ga zasleduje ta določba, v uvodnih izjavah Direktive 2002/38/ES ni zaslediti nobene omembe.

66. Vsekakor navedeni predlog Komisije opozarja na negotovost, ki bi ji bili ponudniki elektronskih storitev lahko izpostavljeni z vidika davčne stopnje, ki se mora uporabljati.⁵⁴ Kajti Direktiva 2002/38/ES je za ponudnike elektronskih storitev s sedežem zunaj Unije uvedla dolžnost, da svoje storitve, ki jih opravljajo za naročnike v Uniji, vedno obdavčijo v državi članici, v kateri ima naročnik sedež.⁵⁵ S tem naj bi bilo preprečeno izkrivljanje konkurence,⁵⁶ ki bi lahko nastalo zaradi davčne politike tretjih držav. Posledica takšne ureditve je, da se za elektronske storitve vedno uporablja davčna stopnja države članice, v kateri je naročnik.

67. Istočasno pa je treba davčnim zavezancem s sedežem zunaj Unije olajšati izpolnjevanje njihovih novih davčnih obveznosti znotraj Unije, da bi se s tem povečala verjetnost njihove izpolnitve.⁵⁷ Obenem naj bi poenostavitve koristile tudi davčnim organom držav članic in tako izboljšale njihove možnosti nadzora.⁵⁸ V prvi vrsti se to poskuša doseči s tem, da lahko davčni zavezanci svoje

50 — Glej sodbi z dne 5. Marca 2015, Komisija/Francija (C-479/13, EU:C:2015:141, točki 17 in 40), in z dne 5. marca 2015, Komisija/Luxemburg (C-502/13, EU:C:2015:143, točki 26 in 47).

51 — V zvezi s tem glej Okvirni seznam elektronsko opravljenih storitev iz točke (c) prvega odstavka člena 58 v Prilogi II k Direktivi o DDV, dodatno opredelitev v členu 7 in Prilogo I k Izvedbeni uredbi Sveta (EU) št. 282/2011 z dne 15. marca 2011 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (prenovitev) (UL 2011, L 77, str. 1).

52 — Šesta direktiva Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23), ki se je v skladu s členom 411(1) in členom 413 Direktive o DDV uporabljala do 31. decembra 2006.

53 — Glej člen 1(2) Direktive Sveta 2002/38/ES z dne 7. maja 2002 o spremembah in začasnih spremembah Direktive 77/388/EGS glede ureditve davka na dodano vrednost, ki se uporablja za storitve radijskega in televizijskega oddajanja ter za določene elektronsko opravljene storitve (UL, posebna izdaja v slovenščini: poglavje 9, zvezek 1, str. 358).

54 — Predlog Komisije z dne 7. junija 2000 za Direktivo Sveta o spremembi Direktive 77/388/EGS v zvezi z ureditvami DDV, ki se uporabljajo za določene elektronsko opravljene storitve (COM(2000) 349 final), točka 3.1 in točka 5.2 k členu 1(2).

55 — Glej člen 9(2)(f) Šeste direktive in tudi člen 58(1)(c) Direktive o DDV.

56 — Glej tudi uvodno izjavo 23 Direktive o DDV.

57 — Glej predlog Komisije (naveden v opombi 54), točki 3.1. in 3.2.

58 — Glej predlog Komisije (naveden v opombi 54), na začetku v točki 5.

obveznosti za celotno Unijo izpolnijo z oddajo elektronskih obračunov davka v samo eni državi članici.⁵⁹ Poleg tega je predhodna ureditev člena 98(2), drugi pododstavek, Direktive o DDV zagotovila, da se lahko za potrošnike v določeni državi članici vedno uporabi samo tamkajšnja splošna stopnja za elektronske storitve.

68. Ponudniki elektronskih storitev s sedežem v Uniji pa so se na drugi strani znašli v drugačnem položaju. Zanje naj se z Direktivo 2002/38 ne bi spremenilo nič. Določeno je, da se njihove elektronske storitve še naprej obdavčijo v državi članici, v kateri imajo svoj sedež, ne glede na to, kje je sedež zadevnega potrošnika,⁶⁰ zato se za njihove storitve uporabljajo največ tri različne davčne stopnje te države članice.

69. Komisija je v obravnavanem postopku smiselno zatrjevala, da je prepoved nižjih davčnih stopenj za elektronske storitve pomembna tudi za davčne zavezance, ki delujejo znotraj Unije, in sicer tako, da preprečuje škodljivo davčno konkurenco med državami članicami. Prav zato, ker je za te davčne zavezance v povezavi z njihovo davčno obremenitvijo na področju elektronskih storitev še vedno odločilen edino njihov sedež, bi lahko neka država članica z uvedbo primerne nižje davčne stopnje te ponudnike storitev poskusila pripraviti do tega, da svoj sedež preselijo na njeno ozemlje, saj vemo, da je mogoče glavni del elektronskega distribucijskega omrežja sorazmerno enostavno preseliti.

70. Vsekakor pa se je tu pravni položaj po 1. januarju 2015 temeljito spremenil. V skladu z veljavnim členom 58(1)(c) Direktive o DDV⁶¹ se zdaj za davčne zavezance s sedežem znotraj Unije uporablja enaka ureditev kot za tiste, ki imajo sedež zunaj Unije: elektronske storitve se vedno obdavčijo v državi članici zadevnega potrošnika. Vsi ponudniki lahko zdaj svoje davčne obveznosti do vseh držav članic izpolnijo z oddajo obračuna davka v samo eni državi članici.⁶²

71. Posledično se torej pojavljata dve različni ciljni usmeritvi člena 98(2), drugi pododstavek, Direktive o DDV in njegovih predhodnih določb, ki jih je treba poleg tega še časovno razmejiti: prepoved nižjih davčnih stopenj za elektronske storitve je do 31. decembra 2014 na eni strani služila poenostavitvi davčnih obveznosti za davčne zavezance s sedežem zunaj Unije, na drugi pa preprečevala škodljivo davčno konkurenco med državami članicami; od 1. januarja 2015 je prepoved namenjena samo še poenostavitvi davčnih obveznosti, ki zdaj velja za celotni trg elektronskih storitev.

ii) Pravilno zasledovanje ciljev

72. Zakonodajalec Unije bi moral te cilje tudi na primeren način zasledovati. Pri tem je treba posledice različnega obravnavanja primerjati s koristmi, ki izhajajo iz takšnega zasledovanja ciljev. Upoštevati je treba, da mora zakonodajalec Unije na področju davčne zakonodaje opraviti zapletene gospodarske in finančne premisleke, v zvezi s katerimi mu je pri presoji in oblikovanju podeljena diskrecijska pravica.⁶³

73. Kar zadeva cilj poenostavitve davčnih obveznosti zaradi manjšega števila stopenj DDV, ki jih je treba upoštevati, je treba omeniti naslednje: prepoved nižjih davčnih stopenj za elektronske storitve ni namenjena zgolj davčnim zavezancem, temveč tudi davčnim organom držav članic.⁶⁴

59 — Glej peto uvodno izjavo Direktive 2002/38/ES; glej tudi člen 358a in naslednje člene Direktive o DDV.

60 — To izhaja tudi iz osnovnega pravila člena 9(1) Šeste direktive; glej predlog Komisije (naveden v opombi 54), točka 2.

61 — Določba je bila z učinkom od 1. januarja 2015 spremenjena s členom 5(1) Direktive 2008/8/ES.

62 — Glej člene 358 do 369k Direktive o DDV.

63 — Glej točko 61 zgoraj.

64 — Glej točko 67 zgoraj.

74. Poenostavitev, ki je v dobro davčnih zavezancev, pri tem ni sorazmerna s slabostmi, ki zanje nastanejo zaradi odrekanja nižje davčne stopnje za digitalne knjige, ki se posredujejo po elektronski poti. Kajti njihova zaščita pred dodatno raznolikostjo davčnih stopenj je vse predrago kupljena s tem, da za njihove storitve velja višja davčna stopnja, zaradi česar so te tudi postavljene v konkurenčno manj ugoden položaj. Res pa je, da uveljavljanje vsake davčne ugodnosti naredi uporabo davčne zakonodaje za prejemnika ugodnosti bolj zapleteno. Takšen vložen trud pa ne more pomeniti odpustka za davčnega zakonodajalca, da primerljive položaje obravnava različno.

75. Z vidika olajšanja dela davčnih organov držav članic bi primernost zasledovanja ciljev lahko izrazili s starim izrekom Sodišča, da praktične težave ne morejo upravičiti naložitve očitno nesorazmerne obremenitve – v tem primeru distribucije elektronsko prenesenih digitalnih knjig.⁶⁵ Z vidika prepovedi diskriminacije temeljnih svoboščin pa je Sodišče navsezadnje jasno priznalo, da imajo davčni organi legitimni interes za uvedbo predpisov, ki jih je mogoče enostavno upravljati in nadzorovati.⁶⁶

76. Torej načeloma spada v diskrecijsko pravico zakonodajalca Unije, da za obdavčitev vseh elektronskih storitev glede na kraj potrošnje uvede poseben sistem obdavčitve. Nujnost takšnega posebnega sistema obdavčitve je razvidna iz posebnih okvirnih pogojev za elektronske storitve, ki se lahko v primerjavi s klasično trgovino z blagom skoraj brez težav opravijo čezmejno in poleg tega zahtevajo le minimalno fizično prisotnost, kar otežuje poseg nacionalnih davčnih organov.

77. Poleg tega je Sodišče že priznalo, da lahko zakonodajalec Unije pri zapletenih sistemih izbere postopen pristop.⁶⁷ V tem smislu je tudi razumljivo, da zakonodajalec Unije nov postopek obdavčitve najprej oblikuje čim bolj enostavno. To velja zlasti v obdobju, ko ponudniki elektronskih storitev ustvarjajo številne vrste novih izdelkov, katerih uvrstitev v obstoječe kategorije nižjih davčnih stopenj bi bila lahko dvomljiva.

78. Predpogoj za primernost takšnega postopnega pristopa je vsekakor redno pregledovanje sistema ureditve.⁶⁸ Za to je doslej zadostovalo delovanje pristojnih organov na ravni Unije. Svet je že pri uvedbi zadevnih določb določil, da bo zlasti sistem obdavčitve za elektronske storitve po preteku določenega časa pregledal na podlagi do takrat pridobljenih izkušenj.⁶⁹ Poleg tega je Komisija pred kratkim najavila, da bo za doseg enakega položaja elektronsko posredovanih digitalnih knjig preverila možnosti oblikovanja predloga za Direktivo o spremembah Direktive o DDV.⁷⁰

79. Ker se je cilj poenostavitve sistema obdavčitve do 31. decembra 2014 nanašal samo na davčne zavezance s sedežem zunaj Unije, imajo zgoraj navedeni preudarki primerjalno gledano sicer manjši pomen, kar pa za navedeno obdobje vsekakor odtehta legitimni cilj preprečevanja škodljive davčne konkurence med državami članicami.⁷¹

80. Druga stran tehtnice nasproti temu ni pridobila bistveno večje teže.

65 — Glej sodbo z dne 25. oktobra 1978, Royal Scholten-Honig in Tunnel Refineries (103/77 in 145/77, EU:C:1978:186, točke 81 in 82/83).

66 — Glej sodbo z dne 24. februarja 2015, Sopora, C-512/13 (EU:C:2015:108, točka 33).

67 — Glej sodbi z dne 16. decembra 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine in drugi (C-127/07, EU:C:2008:728, točka 57), in z dne 17. oktobra 2013, Schaible, C-101/12 (EU:C:2013:661, točka 91).

68 — V tem smislu glej sodbo z dne 16. decembra 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine in drugi (C-127/07, EU:C:2008:728, točka 62).

69 — Glej člena 4 in 5 Direktive 2002/38/ES in člen 6 Direktive 2008/8/ES.

70 — Glej Sporočilo Komisije Evropskemu parlamentu, Svetu in Evropskemu ekonomsko-socialnemu odboru z dne 7. aprila 2016 o akcijskem načrtu za DDV (COM(2016) 148 final), točka 5.

71 — Glej točko 69 zgoraj.

81. To pomeni, da je treba izkrivljanje konkurence med ponudniki digitalnih knjig, ki se dobavijo na fizičnem nosilcu, in takšnih, ki se dobavijo elektronsko, držati v mejah. Kajti Republika Poljska je med ustno obravnavo pravilno opozorila na to, da so stroški elektronske distribucije precej nižji od stroškov običajne distribucije blaga. Torej se digitalne knjige, ki se prenašajo po elektronski poti, praviloma lahko po nižji ceni od tistih na fizičnih nosilcih ponujajo tudi takrat, kadar se zanje uporablja višji davek na dodano vrednost.

82. S tega vidika ni zaznati večjih ovir za čezmejni dostop do knjig, ki se varuje s temeljnimi pravicami, ali – na kar je pravilno opozoril poljski varuh človekovih pravic – za dostop invalidov do knjig.⁷²

83. Ciljem, ki jih zakonodajalec Unije zasleduje s členom 98(2), drugi pododstavek, Direktive o DDV, je torej pravilno zadoščeno.

c) Vmesni rezultat

84. Različno obravnavanje digitalnih knjig glede na njihovo obliko prenosa, ki izhaja iz točke 6 Priloge III, v povezavi s členom 98(2) Direktive o DDV, je torej z vidika nižje davčne stopnje upravičeno in posledično ne krši načela enakega obravnavanja.

2. Izključitev digitalnih časopisov in periodičnih publikacij na fizičnem nosilcu

85. Na drugem mestu je treba zdaj preveriti, ali je združljivo z načelom enakega obravnavanja dejstvo, da točka 6 Priloge III, v povezavi s členom 98(2) Direktive o DDV, ne dovoljuje nižje davčne stopnje za digitalne časopise in periodične publikacije na fizičnih nosilcih. Pri tem je treba upoštevati dve vrsti različnega obravnavanja.

a) Primerjava z digitalnimi knjigami

86. To torej pomeni, da se digitalni časopisi in periodične publikacije obravnavajo drugače kot digitalne knjige, saj se za slednje lahko uporablja nižja davčna stopnja, če se dobavijo na fizičnem nosilcu.

87. Iz tega izhajajoča kršitev načela enakega obravnavanja najprej predpostavlja, da gre pri časopisih in periodičnih publikacijah na eni strani ter knjigah na drugi za primerljive položaje.⁷³

88. Vendar to ne drži. Ti položaji niso primerljivi niti z vidika cilja področja ureditve niti z vidika cilja proučevane ureditve.⁷⁴

89. Prvič, časopisi in periodične publikacije praviloma ne konkurirajo knjigam. Različne oblike publikacij nagovarjajo različne potrebe potrošnika, saj se praviloma razlikujejo glede na dolžino besedila, vrsto informacij, umetniške aspiracije in trajni pomen. Z vidika cilja skupnega sistema DDV, ki je preprečiti izkrivljanje konkurence,⁷⁵ potemtako niso primerljivi.

72 — V tem smislu glej člen 26 Listine.

73 — V zvezi s to predpostavko glej točko 37 zgoraj.

74 — V zvezi s temi predpostavkami glej točko 39 zgoraj.

75 — Glej točki 40 in 42 zgoraj.

90. Drugič, tudi z vidika cilja proučevane ureditve časopisov in periodičnih publikacij ni mogoče primerjati s knjigami. Izobraževalni namen, ki ga zasleduje točka 6 Priloge III k Direktivi o DDV,⁷⁶ se pri teh različnih oblikah publikacij po vseh pravilih jasno razlikuje. Medtem ko imajo časopisi in periodične publikacije bolj aktualno in praktično uporabnost, pa gre pri knjigah pogosto za posredovanje dolgoročno pomembnejšega znanja ali za umetniški izraz. To pomeni, da je ciljna usmeritev dajanja davčne spodbude za knjige na eni strani ter za časopise in periodične publikacije na drugi znotraj izobraževalnega področja povsem drugačna.

91. Različna obravnava digitalnih časopisov in periodičnih publikacij na fizičnem nosilcu, v primerjavi z digitalnimi knjigami na fizičnem nosilcu, torej ne krši načela enakega obravnavanja.

b) Primerjava s časopisi in periodičnimi publikacijami na papirju

92. Po drugi strani pa se digitalni časopisi in periodične publikacije na fizičnem nosilcu tudi drugače obravnavajo kot časopisi in periodične publikacije, ki izhajajo na papirju.

93. Čeprav rezultat tu ni tako jasno razviden kot v prejšnjem primeru, menim, da časopisi in periodične publikacije na papirju ter digitalni časopisi in periodične publikacije na fizičnem nosilcu objektivno prav tako niso primerljivi.

94. Sicer je z vidika cilja dajanja davčne spodbude iz točke 6 Priloge III k Direktivi o DDV načeloma mogoče privzeti primerljivost časopisov in periodičnih publikacij v digitalni in tiskani obliki, saj naj bi bila v tem smislu bistvena samo vsebina.⁷⁷

95. To pa ne velja za cilj področja ureditve, ki je preprečevanje izkrivljanja konkurence.⁷⁸ Kajti Sodišče je v sodbi K v zvezi s knjigami že ugotovilo, da med njihovo digitalno različico na fizičnem nosilcu in njihovo papirno obliko ne gre nujno za konkurenco. Nasprotno, obstoj takšne konkurence je odvisen od številnih okoliščin, ki se ne razlikujejo samo med državami članicami, temveč se lahko spreminjajo tudi skozi čas.⁷⁹ Pri dejanskem položaju, ki je tako nejasen, pa ima izključno zakonodajalec Unije, in ne Sodišče, pristojnost, da v okviru svoje zakonodajne diskrecijske pravice opravi zapleteno presojo konkurenčnega položaja v celotni Uniji.⁸⁰

96. Torej načelo enakega obravnavanja ni kršeno niti s tem, da se v skladu s točko 6 Priloge III v povezavi s členom 98(2) Direktive o DDV za digitalne časopise in periodične publikacije na fizičnem nosilcu v nasprotju z njihovo papirno obliko ne more uporabljati nižja davčna stopnja.

3. Različna obravnava elektronsko posredovanih publikacij v primerjavi s tiskanimi publikacijami

97. Navsezadnje je treba odgovoriti še na vprašanje, ali se z različno obravnavo vseh digitalnih publikacij, ki se posredujejo elektronsko, v primerjavi s tiskanimi publikacijami, kot izhaja iz točke 6 Priloge III v povezavi s členom 98(2) Direktive o DDV, morda krši načelo enakega obravnavanja.

98. To na podlagi zgornjih premislekov ne drži.

76 — Glej točki 55 in 56 zgoraj.

77 — Glej točki 56 in 57 zgoraj.

78 — Glej točko 40 zgoraj.

79 — Glej sodbo z dne 11. septembra 2014, K, C-219/13 (EU:C:2014:2207, točke od 24 do 32).

80 — Glej točko 61 zgoraj.

99. Pri tem je na koncu odprto le še vprašanje, ali digitalne in tiskane publikacije v smislu sodne prakse na splošno niso dovolj primerljive. V prid temu z vidika cilja tu proučevane ureditve govori dejstvo, da med digitalnimi publikacijami, ki se prenašajo po elektronski poti, in tiskanimi publikacijami, obstaja bistvena razlika glede njihove *potrebe* po prejemanju spodbude, ki izhaja iz zelo različnih stroškov distribucije.⁸¹ Povrh vsega pa se pri presoji konkurenčnega položaja upošteva še diskrecijska pravica zakonodajalca Unije.⁸²

100. Tudi če bi se kljub vsemu izhajalo iz njihove primerljivosti, bi bilo vpričo tega različno obravnavanje elektronsko posredovanih digitalnih publikacij in tiskanih publikacij upravičeno. To je zlasti mogoče razbrati iz legitimnega zakonodajnega cilja, da se za elektronske storitve določi poseben sistem obdavčitve.⁸³ S tega vidika je različna obravnava elektronsko posredovanih publikacij v primerjavi s tiskanimi publikacijami tem bolj primerna, če bi zaradi tega konkurenčni položaj še manj prišel do izraza, kot velja za identične digitalne publikacije.⁸⁴

101. Torej načelo enakega obravnavanja ni kršeno niti v tem smislu, saj točka 6 Priloge III, v povezavi s členom 98(2) Direktive o DDV, elektronsko posredovane publikacije, v nasprotju s tiskanimi publikacijami, izključuje iz področja uporabe nižje davčne stopnje.

V – Predlog

102. Glede na navedeno Sodišču predlagam, naj odloči tako:

Iz proučitve vprašanj za predhodno odločanje ni razvidno nič, kar bi lahko vplivalo na veljavnost točke 6 Priloge III k Direktivi Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2009/47/ES.

81 — Glej točko 81 zgoraj.

82 — Glej točko 95 zgoraj.

83 — Glej točko 66 in naslednje zgoraj.

84 — Glej točko 81 zgoraj.