



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (veliki senat)

z dne 7. marca 2017 *

„^{Predhodno} odločanje — Obdavčenje — Davek na dodano vrednost (DDV) — Direktiva 2006/112/ES — Točka 6 Priloge III — Veljavnost — Postopek — Sprememba predloga direktive Sveta po mnenju Parlamenta — Neobstoj vnovičnega posvetovanja s Parlamentom — Člen 98(2) — Veljavnost — Izključitev uporabe nižje stopnje DDV za dobavo digitalnih knjig v elektronski obliki — Načelo enakega obravnavanja — Primerljivost dveh položajev — Dobava digitalnih knjig v elektronski obliki in na vseh fizičnih nosilcih“

V zadevi C-390/15,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Trybunał Konstytucyjny (ustavno sodišče, Poljska) z odločbo z dne 7. julija 2015, ki je na Sodišče prispela 20. julija 2015, v postopku, ki ga je sprožil

Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO)

ob udeležbi

Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej,

Prokurator Generalny,

SODIŠČE (veliki senat),

v sestavi K. Lenaerts, predsednik, A. Tizzano, podpredsednik, R. Silva de Lapuerta, predsednica senata, L. Bay Larsen, predsednik senata, J. Malenovský (poročevalec), J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, sodniki, C. Toader, sodnica, M. Safjan, E. Jarašiūnas, C. G. Fernlund, C. Vajda in S. Rodin, sodniki,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: M. Aleksejev, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 14. junija 2016,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO) A. Bodnar, Rzecznik Praw Obywatelskich, M. Wróblewski in A. Grzelak, agenta,
- za Prokurator Generalny R. Hernand, agent,
- za poljsko vlado B. Majczyna, A. Miłkowska in K. Maćkowska, agenti,

* Jezik postopka: poljščina

- za grško vlado K. Georgiadis in S. Papaïoannou, agenta,
- za Svet Evropske unije E. Moro, E. Chatziioakeimidou in K. Pleśniak, agenti,
- za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in Owsiany-Hornung, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 8. septembra 2016
izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na veljavnost člena 98(2) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2009/47/ES z dne 5. maja 2009 (UL 2009, L 116, str. 18) (v nadaljevanju: spremenjena Direktiva 2006/112), in točke 6 Priloge III k tej direktivi.
- 2 Ta predlog je bil vložen, ker je Rzecznik Praw Obywatelskich (varuh človekovih pravic, Poljska) vložil predlog za ugotovitev neskladnosti nacionalnih predpisov, s katerimi je izključena uporaba nižje stopnje davka na dodano vrednost (DDV) za dobavo digitalnih knjig in drugih digitalnih publikacij v elektronski obliki, s poljsko ustavo.

Pravni okvir

Pravo Unije

Šesta direktiva

- 3 Člen 12(3)(a) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23, v nadaljevanju: Šesta direktiva), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2001/4/ES z dne 19. januarja 2001 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 17, str. 341), je določal:

„Splošno stopnjo davka na dodano vrednost določi vsaka država članica kot odstotek od davčne osnove in je ista za dobavo blaga in za opravljanje storitev. Od 1. januarja 2001 do 31. decembra 2005 ta odstotek ne sme biti nižji od 15 %.

[...]

Države članice lahko uporabljajo tudi eno ali dve nižji stopnji. Te stopnje se določijo kot odstotek od davčne osnove, ki ne sme biti nižji od 5 % in se uporablja samo za dobave kategorij blaga in storitev iz Priloge H.“

- 4 Člen 1 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) je določal:

„Direktiva 77/388/EGS se začasno spremeni na naslednji način:

1. v členu 9:

(a) v odstavku 2(e) se končna pika nadomesti z vejico in vstavijo se naslednje alinee:

— „[...]“

— elektronsko opravljane storitve, med drugim storitve, navedene v Prilogi L.‘

[...]“

2. V člen 12(3)(a) se vstavi naslednji četrti pododstavek:

— „Tretji pododstavek se ne uporablja za storitve iz zadnje alinee člena 9(2)(e).“

- 5 Šesta direktiva je bila razveljavljena in nadomeščena z Direktivo 2006/112, ki je začela veljati 1. januarja 2007.

Direktiva 2006/112

- 6 Člen 14(1) spremenjene Direktive 2006/112 določa:

„Dobava blaga‘ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.“

- 7 Člen 24(1) te direktive določa:

„Opravljanje storitev‘ pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga.“

- 8 Člen 25 navedene direktive določa:

„Opravljanje storitev lahko med drugim vključuje eno od naslednjih transakcij:

(a) odstop premoženja v pravicah, ne glede na to, ali so te pravice ustanovljene z dokumentom ali ne;

[...]“

- 9 Člen 96 spremenjene Direktive 2006/112 določa:

„Države članice uporabljajo splošno stopnjo DDV, ki jo določi vsaka država članica kot odstotek od davčne osnove in je enaka za dobavo blaga in za opravljanje storitev.“

- 10 Člen 98(1) in (2) te direktive 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.“

- 11 Točka 6 Priloge III k Direktivi 2006/112 se je v različici, ki je veljala pred začetkom veljavnosti Direktive 2009/47, nanašala na:

„dobav[o], 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“.

- 12 Evropska komisija je 7. julija 2008 predstavila predlog direktive Sveta o spremembi Direktive 2006/112 glede nižjih stopenj davka na dodano vrednost (COM(2008) 428 final, v nadaljevanju: predlog direktive)), v katerem je bilo predvideno, da bi se točka 6 Priloge III k Direktivi 2006/112 iz različice, ki je veljala pred začetkom veljavnosti Direktive 2009/47, nadomestila s tem besedilom:

„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“.

- 13 Evropski parlament je predlog direktive, potem ko ga je spremenil, odobril z zakonodajno resolucijo z dne 19. februarja 2009. Nobena od sprememb, ki jih je sprejel Parlament, se ni nanašala na besedilo, ki ga je Komisija predlagala za zamenjavo točke 6 Priloge III k Direktivi 2006/112 iz različice, ki je veljala pred začetkom veljavnosti Direktive 2009/47.

- 14 Svet je 5. maja 2009 odobril dokončno besedilo Direktive 2009/47. Točka 6 Priloge III k spremenjeni Direktivi 2006/112 se odslej glasi:

„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“.

Poljsko pravo

- 15 V skladu s členom 146 ter členom 41(2) in (2a) ustawa o podatku od towarów i usług (zakon o davku na blago in storitve) z dne 11. marca 2004 v različici, ki se uporablja za dejansko stanje v postopku v glavni stvari (Dz. U. iz leta 2011, št. 177, točka 1054, v nadaljevanju: zakon o DDV), v povezavi s točkami od 72 do 75 priloge 3 k temu zakonu in s točkami od 32 do 35 priloge 10 k navedenemu zakonu se za dobavo publikacij, ki so tiskane ali na fizičnih nosilcih, uporablja nižja stopnja DDV. Za posredovanje publikacij v elektronski obliki pa se nižja stopnja DDV ne uporablja.

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

- 16 Varuh človekovih pravic je 6. decembra 2013 Trybunał Konstytucyjny (ustavno sodišče, Poljska) predlagal, naj ugotovi, da, prvič, točke od 72 do 75 priloge 3 k zakonu o DDV v povezavi s členom 41(2) tega zakona in, drugič, točke od 32 do 35 priloge 10 k temu zakonu v povezavi s členom 41(2a) tega zakona niso v skladu s poljsko ustavo, ker je s temi določbami uporaba nižjih stopenj DDV določena samo za publikacije na fizičnem nosilcu, medtem ko je izključena za publikacije, posredovane v elektronski obliki.

- 17 Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej (predsednik spodnjega doma parlamenta Republike Poljske) in Prokurator Generalny (generalni državni tožilec, Poljska) sta med postopkom v glavni stvari poudarila, da poljski zakonodajalec glede na to, da so bile določbe zadevnega poljskega zakona sprejete za prenos člena 98(2) spremenjene Direktive 2006/112 in točke 6 Priloge III k tej direktivi, od njih ne more odstopati, ne da bi kršil obveznosti, ki izhajajo iz prava Unije. Enako stališče so zagovarjali člani poljske vlade, ki jih je predložitveno sodišče povabilo, da v tej zadevi izrazijo mnenje.
- 18 Predložitveno sodišče pa meni, da obstajajo razlogi za dvom glede veljavnosti teh dveh določb spremenjene Direktive 2006/112.
- 19 Prvič, navedeno sodišče ugotavlja, da je mogoče, da je bila v zvezi z Direktivo 2009/47, s katero je bila uvedena točka 6 Priloge III k spremenjeni Direktivi 2006/112, storjena postopkovna napaka, saj se besedilo te točke razlikuje od besedila predloga direktive, ki je bil posredovan Parlamentu.
- 20 Drugič, navedeno sodišče meni, da bi lahko bil člen 98(2) spremenjene Direktive 2006/112 v povezavi s točko 6 Priloge III k tej direktivi v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti. Čeprav imajo namreč digitalne knjige na fizičnem nosilcu in tiste, ki se posredujejo elektronsko, podobne lastnosti in izpolnjujejo enake potrebe potrošnikov, navedeni člen 98(2) dovoljuje uporabo nižje stopnje DDV samo za dobavo digitalnih knjig na fizičnem nosilcu.
- 21 V teh okoliščinah je Trybunał Konstytucyjny (ustavno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:
- „1. Ali je točka 6 Priloge III k spremenjeni Direktivi 2006/112 neveljavna, ker v zakonodajnem postopku ni bila upoštevana bistvena postopkovna zahteva po posvetovanju z Evropskim parlamentom?
2. Ali je člen 98(2) navedene spremenjene Direktive 2006/112 v povezavi s točko 6 Priloge III k tej direktivi neveljaven, ker krši načelo davčne nevtralnosti, v delu, v katerem izključuje uporabo nižjih stopenj davka na knjige, ki so izdane v digitalni obliki, ter druge elektronske publikacije?“

Vprašanji za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

- 22 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je točka 6 Priloge III k spremenjeni Direktivi 2006/112 neveljavna, ker naj v zakonodajnem postopku za njeno sprejetje ne bi bila upoštevana bistvena postopkovna zahteva. Ker se namreč besedilo točke 6 Priloge III k spremenjeni Direktivi 2006/112 razlikuje od besedila iz predloga direktive, na podlagi katerega je prišlo do posvetovanja s Parlamentom, se predložitveno sodišče sprašuje, ali se ne bi bilo treba ponovno posvetovati z njim.
- 23 V obravnavanem primeru je treba ugotoviti, da bi v skladu s členom 93 PES, zdaj člen 113 PDEU, ki določa poseben zakonodajni postopek, moralo priti do posvetovanja s Parlamentom pred sprejetjem Direktive 2009/47 in torej pred zamenjavo točke 6 Priloge III k Direktivi 2006/112 s prvonavedeno direktivo.
- 24 Ustrezno posvetovanje s Parlamentom v primerih, določenih s Pogodbo ES, zdaj Pogodba DEU, namreč pomeni bistveno postopkovno zahtevo, katere neupoštevanje povzroči ničnost zadevnega akta (sodba z dne 10. maja 1995, Parlament/Svet, C-417/93, EU:C:1995:127, točka 9).

- 25 Učinkovito sodelovanje Parlamenta v zakonodajnem postopku v skladu s postopki, ki jih določa Pogodba, je namreč bistven element institucionalnega ravnovesja, ki se uresničuje s Pogodbo, saj je pristojnost Parlamenta izraz temeljnega demokratičnega načela, v skladu s katerim ljudstvo sodeluje pri izvajanju oblasti prek predstavniške skupščine (glej v tem smislu sodbi z dne 5. julija 1995, Parlament/Svet, C-21/94, EU:C:1995:220, točka 17, in z dne 10. junija 1997, Parlament/Svet, C-392/95, EU:C:1997:289, točka 14).
- 26 Obveznost posvetovanja s Parlamentom v zakonodajnem postopku v primerih, ki so določeni s Pogodbo, pomeni, da je potrebno ponovno posvetovanje z njim vsakič, ko je dokončno sprejeto besedilo kot celota v svojem bistvu drugačno od tistega, v zvezi s katerim je že bilo opravljeno posvetovanje s Parlamentom, razen v primerih, v katerih so spremembe v bistvenem v skladu z izraženo željo Parlamenta (glej v tem smislu sodbo z dne 5. oktobra 1994, Nemčija/Svet, C-280/93, ECLI:EU:C:1994:367, točka 38 in navedena sodna praksa).
- 27 Zato je treba preučiti, ali se točka 6 Priloge III k spremenjeni Direktivi 2006/112 v svojem bistvu razlikuje od besedila v predlogu direktive, na podlagi katerega je prišlo do posvetovanja s Parlamentom.
- 28 V zvezi s tem je treba navesti, da je bilo v predlogu direktive predvideno, da bi točka 6 Priloge III k Direktivi 2006/112 odtlej med dobavami blaga in storitev, ki so lahko obdavčene po nižji stopnji DDV, zajemala „dobav[o] 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 reviji, ki niso v celoti ali v večini namenjene oglaševanju“.
- 29 Besedilo točke 6 Priloge III k spremenjeni Direktivi 2006/112 pa se nanaša na „dobav[o], 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“.
- 30 Iz primerjave besedil predloga direktive in točke 6 Priloge III k spremenjeni Direktivi 2006/112 je tako razvidno, da se ta točka od zadevnega predloga razlikuje, ker v njej med vrstami fizičnih nosilcev, ki so lahko podlaga za uporabo nižje stopnje DDV, niso navedeni „avdio knjig[e], CD-plošč[e] [in] CD-ROM-i“, ki so naštet v navedenem predlogu, prav tako drugače kot v navedenem predlogu v njej niso izrecno omenjene knjige, „ki pretežno reproducirajo isto vsebino kot tiskane knjige“, ampak je v njej navedena dobava knjig „na vseh fizičnih nosilcih“.
- 31 Vendar na podlagi teh razlik ni mogoče sklepati, da se točka 6 Priloge III k spremenjeni Direktivi 2006/112 v svojem bistvu razlikuje od besedila v predlogu direktive.
- 32 Ker je bilo namreč v tem predlogu navedeno, da se nanaša tudi na knjige, dobavljene na „kakršnih koli fizičnih [...] nosilcih, [podobnih]“ tiskanim knjigam, avdio knjigam, CD-ploščam in CD-ROM-om, je treba šteti, da naštevanje v tej določbi ni taksativno, temveč namenjeno prikazu vseh možnih oblik fizičnih nosilcev, kar je Svet nazadnje sprejel v točki 6 Priloge III k spremenjeni Direktivi 2006/112.
- 33 V točki 6 Priloge III k spremenjeni Direktivi 2006/112 sicer ni izrecno navedeno, da se za uporabo nižje stopnje DDV zahteva, da zadevni fizični nosilci pretežno reproducirajo isto vsebino kot tiskane knjige. Vendar ker je v tem besedilu navedeno, da se nanaša samo na „knjige“ – kar je pojem, ki v običajnem pomenu te besede označuje tiskano delo – iz tega izhaja, da morajo zadevni nosilci, da bi spadali na področje uporabe navedene določbe, pretežno reproducirati isto vsebino kot tiskane knjige.

- 34 Zato je treba ugotoviti, kot je Sodišče storilo v točki 53 sodbe z dne 5. marca 2015, Komisija/Luksemburg (C-502/13, EU:C:2015:143), da je besedilo točke 6 Priloge III k spremenjeni Direktivi 2006/112 samo redakcijska poenostavitev besedila iz predloga direktive in da je bilo njegovo bistvo v celoti ohranjeno.
- 35 V teh okoliščinah se Svetu ni bilo treba ponovno posvetovati s Parlamentom.
- 36 Iz navedenega izhaja, da točka 6 Priloge III k spremenjeni Direktivi 2006/112 ni neveljavna, ker v zakonodajnem postopku za njeno sprejetje ne bi bila upoštevana bistvena postopkovna zahteva.

Drugo vprašanje

- 37 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem sprašuje, ali je člen 98(2) spremenjene Direktive 2006/112 v povezavi s točko 6 Priloge III k tej direktivi neveljaven, ker naj bi s tem, da izključuje uporabo nižjih stopenj DDV za dobavo elektronskih knjig in drugih elektronskih publikacij, kršil načelo davčne nevtralnosti.

Uvodne ugotovitve

- 38 Prvič, ugotoviti je treba, da čeprav se predložitveno sodišče v vprašanju sklicuje na načelo davčne nevtralnosti, je iz predložitvene odločbe razvidno, da to sodišče v bistvu postavlja vprašanje glede veljavnosti člena 98(2) spremenjene Direktive 2006/112 v povezavi s točko 6 Priloge III k tej direktivi z vidika načela enakega obravnavanja, kot je določeno v členu 20 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah (v nadaljevanju: Listina).
- 39 Drugič, čeprav predložitveno sodišče v besedilu vprašanja poleg elektronskih knjig omenja „druge elektronske publikacije“, je iz predložitvene odločbe razvidno tudi, da se dvomi tega sodišča nanašajo izključno na obstoj morebitnega neenakega obravnavanja v spremenjeni Direktivi 2006/112 v zvezi z dobavo digitalnih knjig glede na to, ali so te posredovane na fizičnem nosilcu ali v elektronski obliki.
- 40 V teh okoliščinah je treba ugotoviti, da predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je člen 98(2) spremenjene Direktive 2006/112 v povezavi s točko 6 Priloge III k tej direktivi neveljaven, ker naj bi navedeni člen s tem, da izključuje vsakršno možnost, da bi države članice uporabile nižjo stopnjo DDV za dobavo digitalnih knjig v elektronski obliki, kršil načelo enakega obravnavanja, kot je določeno v členu 20 Listine.

Presoja Sodišča

- 41 Najprej je treba opozoriti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča načelo enakega obravnavanja zahteva, da se primerljivi položaji ne obravnavajo različno in da se različni položaji ne obravnavajo enako, razen če je taka obravnava objektivno utemeljena (sodbi z dne 12. novembra 2014, Guardian Industries in Guardian Europe/Komisija, C-580/12 P, EU:C:2014:2363, točka 51, in z dne 4. maja 2016, Pillbox 38, C-477/14, EU:C:2016:324, točka 35).

– Obravnavanje primerljivih položajev

- 42 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča je treba elemente, po katerih se položaji razlikujejo, in njihovo morebitno primerljivost opredeliti in presojati ob upoštevanju predmeta in namena zadevnih določb, pri čemer je treba upoštevati načela in cilje zadevnega področja (glej v tem smislu sodbo z dne 16. decembra 2008, Arcelor Atlantique in Lorraine in drugi, C-127/07, EU:C:2008:728, točka 26 in navedena sodna praksa).

- 43 V obravnavanem primeru različno obravnavanje, ki ga navaja predložitveno sodišče, izhaja iz nemožnosti držav članic, da bi določile uporabo nižje stopnje DDV za dobavo digitalnih knjig v elektronski obliki, medtem ko je uporaba take stopnje dovoljena glede dobave digitalnih knjig na vseh fizičnih nosilcih. Zato je treba elemente, ki so značilni za ta položaja, in njihovo morebitno primerljivost opredeliti in presojati ob upoštevanju ciljev, ki jim je zakonodajalec sledil pri tem, ko je državam članicam dovolil, da za dobavo digitalnih knjig na vseh fizičnih nosilcih uporabijo nižjo stopnjo DDV.
- 44 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da je bila možnost, da države članice uporabijo nižjo stopnjo DDV za dobavo tiskanih knjig, prvič določena z Direktivo 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), s členom 1 katere je bila v Šesto direktivo vstavljena Priloga H o seznamu dobav blaga in storitev, za katere se lahko uporabljajo nižje stopnje DDV, katere točka 6 je bila povzeta v točki 6 Priloge III k Direktivi 2006/112 v različici pred začetkom veljavnosti Direktive 2009/47. Ta možnost je bila z zadnjenavedeno direktivo razširjena na dobavo knjig „na vseh fizičnih nosilcih“.
- 45 Kot je generalna pravobranilka navedla v točki 56 sklepnih predlogov, je cilj, na katerem temelji uporaba nižje stopnje DDV za dobavo knjig, spodbujanje branja, najsi gre za leposlovje, strokovna dela, časopise ali periodične publikacije.
- 46 Zato je treba šteti, da spremenjena Direktiva 2006/112 s tem, da državam članicam omogoča uporabo nižje stopnje DDV za dobavo knjig na vseh fizičnih nosilcih, ta cilj uresničuje.
- 47 To ugotovitev sicer potrjuje tudi to, da je s točko 6 Priloge III k spremenjeni Direktivi 2006/112 izključena uporaba nižje stopnje DDV za dobavo „gradiv, ki so v celoti ali v pretežnem delu namenjena oglaševanju“. Za to gradivo je namreč značilno, da nikakor ne uresničuje cilja, navedenega v točki 45 te sodbe.
- 48 Da bi bilo mogoče ta cilj doseči, pa je pomembno, da državljani Evropske unije lahko dejansko dostopajo do vsebine knjig, pri čemer način njihove dobave pri tem ni odločilen.
- 49 Zato je treba ugotoviti, da sta glede na cilj, ki ga uresničuje člen 98(2) spremenjene Direktive 2006/112 v povezavi s točko 6 Priloge III k tej direktivi, dobava digitalnih knjig na vseh fizičnih nosilcih in dobava digitalnih knjig v elektronski obliki primerljiva položaja.
- 50 Te ugotovitve ne spremeni okoliščina, da v skladu s členom 14(1) spremenjene Direktive 2006/112 dobava digitalne knjige na fizičnem nosilcu načeloma pomeni dobavo blaga, medtem ko v skladu s členom 24(1) in s členom 25 te direktive dobava digitalne knjige v elektronski obliki pomeni opravljanje storitev. Ker so pravila o DDV načeloma namenjena enakemu obdavčenju potrošnje blaga in potrošnje storitev, ta razlika v opredelitvi ni odločilna z vidika cilja, ki se uresničuje s členom 98(2) navedene direktive v povezavi s točko 6 Priloge III k isti direktivi in ki je naveden v točki 45 te sodbe.
- 51 Ker torej člen 98(2) spremenjene Direktive 2006/112 v povezavi s točko 6 Priloge III k tej direktivi povzroči izključitev uporabe nižje stopnje DDV za dobavo digitalnih knjig v elektronski obliki, medtem ko je ta uporaba dovoljena za dobavo digitalnih knjig na vseh fizičnih nosilcih, je treba za ti določbi šteti, da uvajata neenako obravnavanje dveh položajev, ki sta sicer primerljiva z vidika cilja, ki mu sledi zakonodajalec Unije.

– *Utemeljenost*

- 52 Kadar je ugotovljeno različno obravnavanje dveh primerljivih položajev, načelo enakega obravnavanja ni kršeno, če je to razlikovanje ustrezno utemeljeno (glej v tem smislu sodbo z dne 16. decembra 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine in drugi, C-127/07, EU:C:2008:728, točka 46).
- 53 To v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča velja, če je različno obravnavanje povezano s pravno dopustnim ciljem, ki se želi doseči z ukrepom, s katerim je bilo povzročeno to razlikovanje, in če je zadnje sorazmerno s tem ciljem (glej v tem smislu sodbo 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).
- 54 V tem kontekstu ni sporno, da je zakonodajalec Unije ob sprejetju davčnega ukrepa primoran sprejeti politične, gospodarske in socialne odločitve ter prednostno razvrščati različne interese in opraviti kompleksne presoje. Zato mu je treba v tem okviru priznati široko polje proste presoje, tako da mora biti sodni nadzor spoštovanja pogojev, navedenih v prejšnji točki te sodbe, omejen na očitno napako (glej v tem smislu sodbo z dne 10. decembra 2002, British American Tobacco (Investments) in Imperial Tobacco, C-491/01, EU:C:2002:741, točka 123, in z dne 17. oktobra 2013, Billerud Karlsborg in Billerud Skärblacka, C-203/12, EU:C:2013:664, točka 35).
- 55 V obravnavanem primeru je treba opozoriti, da različno obravnavanje, ugotovljeno v točki 51 te sodbe, izhaja iz člena 98(2) spremenjene Direktive 2006/112 v povezavi s točko 6 Priloge III k tej direktivi, ki izključuje uporabo nižje stopnje DDV za dobavo vseh elektronskih storitev in torej za dobavo digitalnih knjig v elektronski obliki, v nasprotju z dobavo knjig, lahko tudi digitalnih, na vseh fizičnih nosilcih.
- 56 V zvezi s tem je iz pripravljalnega gradiva za Direktivo 2002/38 razvidno, da so spremembe, ki jih je predlagala Komisija, glede obdavčitve storitev, dobavljenih v elektronski obliki, pomenile prvo fazo uvajanja nove politike na področju DDV, katere namen je bil poenostaviti in okrepiti ureditev DDV, da bi se spodbudilo zakonito trgovanje na notranjem trgu. Iz tega pripravljalnega gradiva je namreč razvidno, da je elektronsko trgovanje velik potencial za ustvarjanje bogastva in delovnih mest v Uniji ter da je oblikovanje jasnega in natančnega regulativnega okolja ključen pogoj za vzpostavitev zaupanja, ki bi podjetja spodbujalo k naložbam in trgovanju.
- 57 Kot sta Svet in Komisija pojasnila v odgovoru na pisno vprašanje Sodišča in na obravnavi, je treba šteti, da izključitev uporabe nižje stopnje DDV za dobavo digitalnih knjig v elektronski obliki, določena v členu 98(2) spremenjene Direktive 2006/112, spada v posebno ureditev DDV za elektronsko trgovanje. Iz pojasnil teh institucij je namreč razvidno, da je bilo presojeno, da je treba za elektronsko opravljene storitve določiti jasna, preprosta in enotna pravila, da bi bilo mogoče stopnjo DDV, ki se uporabi za te storitve, določiti z gotovostjo ter da bi bilo s tem olajšano upravljanje tega davka za davčne zavezance in nacionalne davčne organe.
- 58 Glede pravne dopustnosti takega cilja pa ni mogoč razumen dvom.
- 59 Načelo pravne varnosti, ki je podlaga za navedeni cilj, namreč zahteva, da predpis Unije subjektom, na katere se nanaša, omogoča, da se nedvoumno seznani z obsegom svojih pravic in obveznosti, da lahko ustrezno ukrepajo (glej v tem smislu sodbo z dne 15. julija 2010, Komisija/Združeno kraljestvo, C-582/08, EU:C:2010:429, točka 49 in navedena sodna praksa).
- 60 Poleg tega je Sodišče že priznalo legitimnost cilja zakonodajalca, da sprejme splošna pravila, ki jih lahko gospodarski subjekti preprosto uporabljajo, pristojni nacionalni organi pa preprosto nadzirajo (glej v tem smislu sodbo z dne 24. februarja 2015, Sopora, C-512/13, EU:C:2015:108, točka 33).

- 61 Glede ustreznosti ukrepa iz člena 98(2) spremenjene Direktive 2006/112 v povezavi s točko 6 Priloge III k tej direktivi za uresničevanje cilja, ki se mu sledi, kot je bil podrobneje opisan v točkah 56 in 57 te sodbe, ni razvidno, da bi zakonodajalec Unije pri svoji presoji presegel polje proste presoje, ki ga ima na voljo.
- 62 Zakonodajalec Unije namreč s tem, da izključuje uporabo nižje stopnje DDV za storitve, dobavljene v elektronski obliki, davčnim zavezancem in nacionalnim davčnim organom omogoča, da jim ni treba za vsako vrsto opravljenih elektronskih storitev ugotavljati, ali ta spada v eno od kategorij storitev, za katere se lahko taka stopnja uporabi na podlagi Priloge III k spremenjeni Direktivi 2006/112.
- 63 Zato je treba šteti, da je zadevni ukrep primeren za uresničitev cilja določitve stopnje DDV, ki se uporabi za storitve, opravljene v elektronski obliki, z gotovostjo ter s tem olajšanja upravljanja tega davka za davčne zavezance in nacionalne davčne organe.
- 64 Kar zadeva zahtevo, povezano s pogojem sorazmernosti, in sicer da je treba izbrati ukrep, ki je v primerjavi z drugimi mogočimi ustreznimi ukrepi najmanj omejujoč, in da povzročene neprijetnosti ne smejo biti čezmerne glede na zastavljene cilje, je treba ugotoviti, da bi zakonodajalec Unije lahko dobavo digitalnih knjig v elektronski obliki ločil od ostalih elektronskih storitev in tako omogočil uporabo nižje stopnje DDV za te knjige.
- 65 Vendar bi lahko bila taka rešitev v nasprotju s ciljem, ki mu sledi zakonodajalec Unije, in sicer da je treba odpraviti pravno negotovost, ki izhaja iz neprestanega razvoja celote elektronskih storitev, zaradi česar je zakonodajalec Unije vse te storitve izključil iz seznama transakcij, ki so v skladu s Prilogo III k spremenjeni Direktivi 2006/112 lahko obdavčene z nižjo stopnjo DDV.
- 66 V zvezi s tem bi priznanje možnosti držav članic, da za dobavo digitalnih knjig v elektronski obliki uporabijo nižjo stopnjo DDV, kot je dovoljeno za dobavo takih knjig na vseh fizičnih nosilcih, pomenilo poseg v skladnost celotnega ukrepa, ki jo je želel zakonodajalec Unije in ki pomeni izključitev možnosti uporabe nižje stopnje DDV za vse elektronske storitve.
- 67 Glede morebitne razširitve možnosti uporabe nižje stopnje DDV na vse elektronske storitve je treba ugotoviti, da bi sprejetje takega ukrepa na splošno povzročilo neenako obravnavanje neelektronskih storitev, ki načeloma niso upravičene do nižje stopnje DDV, in elektronskih storitev.
- 68 Zato je zakonodajalec Unije v okviru polja proste presoje, ki ga ima na voljo, lahko štel, da ni nobeden od dveh teoretično mogočih ukrepov ustrezen za uresničitev različnih ciljev, ki jim sledi.
- 69 Treba je dodati, da je iz členov 4 in 5 Direktive 2002/38 ter iz člena 6 Direktive Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008 o spremembi Direktive 2006/112 glede kraja opravljanja storitev (UL 2008, L 44, str. 11) razvidno, da je Svet predvidel ponovno preučitev posebnega sistema obdavčitve storitev, opravljenih v elektronski obliki, da bi se upoštevale pridobljene izkušnje. Poleg tega je Komisija v Sporočilu Evropskemu parlamentu, Svetu in Evropskemu ekonomsko-socialnemu odboru o akcijskem načrtu za DDV (COM(2016) 148 final) izrazila namero, da preuči pripravo osnutka direktive o spremembi spremenjene Direktive 2006/112.
- 70 V teh okoliščinah je treba šteti, da je razlika v obravnavanju med dobavo digitalnih knjig v elektronski obliki in dobavo knjig na vseh fizičnih nosilcih, ki izhaja iz člena 98(2) spremenjene Direktive 2006/112 v povezavi s točko 6 Priloge III k tej direktivi, ustrezno utemeljena.
- 71 Zato je treba ugotoviti, da člen 98(2) spremenjene Direktive 2006/112 v povezavi s točko 6 Priloge III k tej direktivi, ki povzroči izključitev možnosti, da bi države članice uporabile nižjo stopnjo DDV za dobavo digitalnih knjig v elektronski obliki, medtem ko jim je uporaba nižje stopnje DDV dovoljena za dobavo digitalnih knjig na vseh fizičnih nosilcih, ne krši načela enakega obravnavanja, kot je določeno v členu 20 Listine.

- 72 Iz zgoraj navedenih preudarkov izhaja, da preučitev vprašanj za predhodno odločanje ni razkrila ničesar, kar bi lahko vplivalo na veljavnost točke 6 Priloge III k spremenjeni Direktivi 2006/112 ali člena 98(2) te direktive v povezavi s točko 6 Priloge III k tej direktivi.

1. Stroški

- 73 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (veliki senat) razsodilo:

Preučitev vprašanj za predhodno odločanje ni razkrila ničesar, 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 Sveta 2009/47/ES z dne 5. maja 2009, ali člena 98(2) te direktive v povezavi s točko 6 Priloge III k tej direktivi.

Podpisi