



## Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (veľká komora)

zo 7. marca 2017\*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania — Dane — Daň z pridanej hodnoty (DPH) — Smernica 2006/112/ES — Bod 6 prílohy III — Platnosť — Konanie — Zmena návrhu smernice Rady na základe stanoviska Parlamentu — Neexistencia ďalšej konzultácie s Parlamentom — Článok 98 ods. 2 — Platnosť — Vylúčenie uplatňovania zníženej sadzby DPH na dodávky digitálnych kníh elektronickou cestou — Zásada rovnosti zaobchádzania — Porovnateľnosť dvoch situácií — Dodávky digitálnych kníh elektronickou cestou a na akomkoľvek type fyzického nosiča“

Vo veci C-390/15,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Trybunał Konstytucyjny (Ústavný súd, Poľsko) zo 7. júla 2015 a doručený Súdnemu dvoru 20. júla 2015, ktorý súvisí s konaním:

**Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO)**

za účasti:

**Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej,**

**Prokurator Generalny,**

SÚDNY DVOR (veľká komora),

v zložení: predseda K. Lenaerts, podpredseda A. Tizzano, predsedovia komôr R. Silva de Lapuerta a L. Bay Larsen, sudcovia J. Malenovský (spravodajca), J.-C. Bonichot, A. Arabadžiev, C. Toader, M. Safjan, E. Jarašiūnas, C. G. Fernlund, C. Vajda a S. Rodin,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: M. Aleksejev, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 14. júna 2016,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO), v zastúpení: A. Bodnar, Rzecznik Praw Obywatelskich, M. Wróblewski a A. Grzelak, splnomocnení zástupcovia,
- Prokurator Generalny, v zastúpení: R. Hernand, splnomocnený zástupca,
- poľská vláda, v zastúpení: B. Majczyna, A. Miłkowska a K. Maćkowska, splnomocnení zástupcovia,

\* Jazyk konania: poľština.

- grécka vláda, v zastúpení: K. Georgiadis a S. Papaïoannou, splnomocnení zástupcovia,
- Rada Európskej únie, v zastúpení: E. Moro, E. Chatziioakeimidou a K. Pleśniak, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios a M. Owsiany-Hornung, splnomocnené zástupkyne,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 8. septembra 2016,

vyhlásil tento

### **Rozsudok**

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 98 ods. 2 a bodu 6 prílohy III smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2009/47/ES z 5. mája 2009 (Ú. v. EÚ L 116, 2009, s. 18) (ďalej len „zmenená smernica 2006/112“).
- 2 Tento návrh bol predložený po tom, čo Rzecznik Praw Obywatelskich (ombudsman, Poľsko) podal žalobu o určenie toho, že vnútroštátne ustanovenia, podľa ktorých sa pri dodávkach digitálnych kníh a iných publikácií elektronickou cestou vylučuje uplatňovanie zníženej sadzby dane z pridanej hodnoty (DPH), sú v rozpore s poľskou ústavou.

### **Právny rámec**

#### ***Právo Únie***

#### ***Šiesta smernica***

- 3 Článok 12 ods. 3 písm. a) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2001/4/ES z 19. januára 2001 (Ú. v. ES L 22, 2001, s. 17; Mim. vyd. 09/001, s. 341), stanovoval:

„Štandardnú sadzbu dane z pridanej hodnoty určí každý členský štát ako percento zdaniteľnej čiastky a bude rovnaká pre dodávky tovarov a pre dodávky služieb. Od 1. januára 2001 do 31. decembra 2005 toto percento nesmie byť nižšie ako 15 %.

...

Členské štáty môžu tiež použiť jednu alebo dve znížené sadzby. Tieto sadzby sa stanovujú ako percento zdaňovanej čiastky, ktoré nesmie byť menej ako 5 % a bude platiť len pre poskytovanie kategórií tovarov a služieb špecifikovaných v prílohe H.“

- 4 Podľa článku 1 smernice Rady 2002/38/ES zo 7. mája 2002, ktorá mení a dopĺňa a dočasne mení a dopĺňa smernicu 77/388/EHS, pokiaľ ide o úpravy týkajúce sa dane z pridanej hodnoty s ohľadom na služby rozhlasového a televízneho vysielania a určité služby dodávané elektronicky (Ú. v. ES L 128, 2002, s. 41; Mim. vyd. 09/001, s. 358):

„Smernica 77/388/EHS sa týmto dočasne mení a dopĺňa takto:

1. V článku 9:

a) v odseku (2) písm. e) nahradí čiarka poslednú bodku a nasledujúce zarážky budú pridané:

— „...“

— služby dodávané elektronicky, inter alia tie, ktoré sú opísané v prílohe L’;

...

2. V článku 12 (3) a) sa pridá štvrtý pododsek, ktorý znie takto:

— „Tretí pododsek sa nebude vzťahovať na služby spomenuté v poslednej zarážke článku 9 (2) e.““

- 5 Šiesta smernica bola zrušená a nahradená smernicou 2006/112, ktorá nadobudla účinnosť 1. januára 2007.

### ***Smernica 2006/112***

- 6 Článok 14 ods. 1 zmenenej smernice 2006/112 stanovuje:

„Dodanie tovaru‘ je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ.“

- 7 Článok 24 ods. 1 tejto smernice uvádza:

„Poskytovaním služieb je každá transakcia, ktorá nie je dodaním tovaru.“

- 8 Článok 25 tejto smernice stanovuje:

„Poskytovanie služieb môže okrem iného pozostávať z jednej z týchto transakcií:

a) prevod nehmotného majetku nezávisle od toho, či je alebo nie je predmetom dokumentu stanovujúceho vlastnícke právo;

...“

- 9 Článok 96 zmenenej smernice 2006/112 stanovuje:

„Členské štáty uplatňujú štandardnú sadzbu DPH, ktorú určí každý členský štát ako percento zo základu dane a ktorá je rovnaká pre dodanie tovaru a poskytovanie služieb.“

- 10 Článok 98 ods. 1 a 2 tejto smernice uvádza:

„1. Členské štáty môžu uplatňovať buď jednu alebo dve znížené sadzby.

2. Znížené sadzby sa uplatňujú len na dodania tovaru a poskytovania služieb, ktoré patria do kategórií uvedených v prílohe III.

Znížené sadzby sa neuplatňujú na elektronicky poskytované služby.“

- 11 Bod 6 prílohy III smernice 2006/112 v znení pred nadobudnutím platnosti smernice 2009/47 stanovoval:

„Dodanie kníh vrátane výpožičiek z knižníc (vrátane brožúr, letákov a podobných tlačovín, detských obrázkových knížiek, náčrtníkov alebo omaľovánok, hudobných partitúr tlačených alebo písaných, máp a hydrografických alebo podobných schém), novín a časopisov s výnimkou materiálu, ktorý je výlučne alebo prevažne určený na propagáciu“.

- 12 Dňa 7. júla 2008 Európska komisia predložila návrh smernice Rady, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o zníženú sadzbu dane z pridanej hodnoty [KOM(2008) 428 v konečnom znení, ďalej len „návrh smernice“], v ktorom sa predpokladalo nahradiť bod 6 prílohy III smernice 2006/112 v znení pred nadobudnutím platnosti smernice 2009/47 týmto znením:

„Dodanie kníh vrátane výpožičiek z knižníc (vrátane brožúr, letákov a podobných tlačovín, detských obrázkových knížiek, náčrtníkov alebo omaľovánok, hudobných partitúr tlačených alebo písaných, máp a hydrografických alebo podobných schém), ako aj audiokníh, CD, CD ROMov alebo akýchkoľvek podobných nosičov, ktoré prevažne reprodukovujú ten istý informačný obsah ako tlačené knihy, novín a časopisov s výnimkou materiálu, ktorý je výlučne alebo prevažne určený na reklamu“.

- 13 Európsky parlament návrh smernice zmenil a legislatívnym uznesením z 19. februára 2009 ho schválil. Žiadna zo zmien navrhnutých Parlamentom sa netýkala znenia navrhnutého Komisiou s cieľom nahradiť bod 6 prílohy III smernice 2006/112 v znení, ktoré predchádzalo nadobudnutiu platnosti smernice 2009/47.

- 14 Dňa 5. mája 2009 Rada schválila konečné znenie smernice 2009/47. Bod 6 prílohy III zmenenej smernice 2006/112 teraz znie takto:

„Dodanie kníh vrátane výpožičiek z knižníc na všetkých fyzických nosičoch (vrátane brožúr, letákov a podobných tlačovín, detských obrázkových knížiek, náčrtníkov alebo omaľovánok, hudobných partitúr tlačených alebo písaných, máp a hydrografických alebo podobných schém), novín a časopisov s výnimkou materiálu, ktorý je výlučne alebo prevažne určený na propagáciu“.

### ***Poľské právo***

- 15 Podľa článku 146 a článku 41 ods. 2 a 2a ustawa o podatku od towarów i usług (zákon o dani z tovaru a služieb) z 11. marca 2004, v znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti vo veci samej (Dz. U. 2011, č. 177, položka 1054, ďalej len „zákon o DPH“), v spojení s položkami 72 až 75 prílohy 3 tohto zákona a s položkami 32 až 35 jeho prílohy 10, podlieha dodanie tlačených publikácií alebo publikácii na fyzickom nosiči zníženej sadzbe DPH. Pri zasielaní publikácií elektronickou cestou sa naopak znížená sadzba DPH neuplatňuje.

### **Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky**

- 16 Návrhom podaným 6. decembra 2013 sa ombudsman domáhal, aby Trybunał Konstytucyjny (Ústavný súd, Poľsko) konštatoval, že po prvé položky 72 až 75 prílohy 3 zákona o DPH v spojení s jeho článkom 41 ods. 2, a po druhé položky 32 až 35 prílohy 10 toho istého zákona v spojení s jeho článkom 41 ods. 2a sú v rozpore s poľskou ústavou v rozsahu, v akom stanovujú uplatnenie zníženej sadzby DPH len na publikácie poskytované na fyzickom nosiči, a nie na publikácie poskytované elektronickou cestou.

- 17 Počas konania vo veci samej Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej (maršálek Sejmu Poľskej republiky) a Prokurator Generalny (generálny prokurátor, Poľsko) zdôraznili, že vzhľadom na to, že predmetné ustanovenia poľského zákona boli prijaté na účely prebratia článku 98 ods. 2 a bodu 6 prílohy III zmenenej smernice 2006/112 do vnútroštátneho práva, poľský zákonodarca sa nemohol od týchto ustanovení odchyliť, pretože by inak nesplnil svoje povinnosti vyplývajúce z práva Únie. Ten istý názor zastávali aj členovia vlády, ktorých vnútroštátny súd prizval na podanie stanoviska v tejto veci.
- 18 Vnútroštátny súd zastáva názor, že existujú dôvody, na základe ktorých možno pochybovať o platnosti týchto dvoch ustanovení zmenenej smernice 2006/112.
- 19 Po prvé uvedený súd uvádza, že v prípade smernice 2009/47, z ktorej vychádza bod 6 prílohy III zmenenej smernice 2006/112, mohlo dôjsť k pochybeniu v legislatívnom postupe, a to v rozsahu, v akom sa tento bod svojím znením odchyľuje od návrhu smernice, ktorý bol odovzdaný Parlamentu.
- 20 Po druhé uvedený súd tiež uvádza, že článok 98 ods. 2 zmenenej smernice 2006/112 v spojení s bodom 6 prílohy III tejto smernice môže byť v rozpore so zásadou daňovej neutrality. Zatiaľ čo digitálne knihy poskytované na fyzickom nosiči a digitálne knihy poskytované elektronickou cestou majú podobné vlastnosti a slúžia na uspokojovanie rovnakých potrieb spotrebiteľov, uvedený článok 98 ods. 2 dovoľuje uplatňovanie zníženej sadzby DPH len v prípade dodania digitálnych kníh na fyzickom nosiči.
- 21 Za týchto podmienok Trybunał Konstytucyjny (Ústavný súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Je bod 6 prílohy III zmenenej smernice 2006/112 neplatný, pretože v rámci legislatívneho postupu nebola dodržaná podstatná formálna náležitosť konzultácie s Európskym parlamentom?

2. Je článok 98 ods. 2 zmenenej smernice 2006/112 v spojení s bodom 6 prílohy III tejto smernice neplatný, pretože v rozsahu, v akom vylučuje uplatnenie zníženej sadzby dane na knihy, ktoré sú vydávané v elektronickej podobe a na iné elektronické publikácie, je v rozpore so zásadou daňovej neutrality?“

## O prejudiciálnych otázkach

### O prvej otázke

- 22 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či je bod 6 prílohy III zmenenej smernice 2006/112 neplatný z toho dôvodu, že v rámci legislatívneho postupu, ktorý viedol k jeho prijatiu, boli porušené podstatné formálne náležitosti. Vzhľadom na to, že znenie bodu 6 prílohy III zmenenej smernice 2006/112 sa líši od znenia v návrhu smernice, ktorý bol predložený na konzultáciu Parlamentu, si totiž vnútroštátny súd kladie otázku, či by sa nemal Parlamentu opätovne predložiť.
- 23 V prejednávanej veci treba uviesť, že v súlade s článkom 93 ES, teraz článkom 113 ZFEÚ, ktorý upravuje mimoriadny legislatívny postup, sa musela uskutočniť konzultácia s Parlamentom pred prijatím smernice 2009/47, a teda predtým, než táto smernica nahradila bod 6 prílohy III smernice 2006/112.
- 24 Riadne konzultácie s Parlamentom v prípadoch stanovených Zmluvou o ES, teraz Zmluvou o FEÚ, totiž predstavujú podstatnú formálnu náležitosť, ktorej nedodržanie má za následok neplatnosť dotknutého právneho aktu (rozsudok z 10. mája 1995, Parlament/Rada, C-417/93, EU:C:1995:127, bod 9).

- 25 Skutočná účasť Parlamentu na legislatívnom procese podľa postupu upraveného Zmluvou je totiž podstatným prvkom inštitucionálnej rovnováhy, ktorú sa táto Zmluva snaží dosiahnuť, a to preto, lebo právomoc Parlamentu je výrazom základnej demokratickej zásady, podľa ktorej sa občania zúčastňujú na výkone moci prostredníctvom zastupiteľského zhromaždenia (pozri v tomto zmysle rozsudky z 5. júla 1995, Parlament/Rada, C-21/94, EU:C:1995:220, bod 17, a z 10. júna 1997, Parlament/Rada, C-392/95, EU:C:1997:289, bod 14).
- 26 Povinnosť konzultácie s Parlamentom počas legislatívneho postupu v prípadoch stanovených Zmluvou znamená, že konzultácia s Parlamentom sa musí uskutočniť vždy, keď sa schválené konečné znenie ako celok vo svojej podstate odchyľuje od znenia, ktoré už Parlament prekonzultoval, okrem prípadu, že zmeny zodpovedajú vôli vyslovenej samotným Parlamentom (pozri v tomto zmysle rozsudok z 5. októbra 1994, Nemecko/Rada, C-280/93, EU:C:1994:367, bod 38 a citovanú judikatúru).
- 27 Treba preto preskúmať, či sa znenie bodu 6 prílohy III zmenenej smernice 2006/112 líši vo svojej podstate od znenia v návrhu smernice, ktorý bol predložený na konzultáciu Parlamentu.
- 28 V tejto súvislosti treba uviesť, že návrh smernice stanovoval, že v bode 6 prílohy III smernice 2006/112 malo byť uvedené, že pod dodávky tovaru a služieb, na ktoré by sa mala uplatniť znížená sadzba DPH, malo patriť: „dodanie kníh vrátane výpožičiek z knižníc (vrátane brožúr, letákov a podobných tlačovín, detských obrázkových knižiek, náčrtníkov alebo omaľovánok, hudobných partitúr tlačených alebo písaných, máp a hydrografických alebo podobných schém), ako aj audiokníh, CD, CD ROMov alebo akýchkoľvek podobných nosičov, ktoré prevažne reprodukovujú ten istý informačný obsah ako tlačené knihy, novín a časopisov s výnimkou materiálu, ktorý je výlučne alebo prevažne určený na reklamu“.
- 29 V bode 6 prílohy III zmenenej smernice 2006/112 sa pritom uvádza: „dodanie kníh vrátane výpožičiek z knižníc na všetkých fyzických nosičoch (vrátane brožúr, letákov a podobných tlačovín, detských obrázkových knižiek, náčrtníkov alebo omaľovánok, hudobných partitúr tlačených alebo písaných, máp a hydrografických alebo podobných schém), novín a časopisov s výnimkou materiálu, ktorý je výlučne alebo prevažne určený na propagáciu“.
- 30 Z porovnania znenia návrhu smernice so znením bodu 6 prílohy III zmenenej smernice 2006/112 vyplýva, že tento bod sa od uvedeného návrhu odlišuje v tom, že medzi jednotlivými druhmi nosičov, na ktoré sa má uplatniť znížená sadzba DPH, neuvádza „audioknihy, CD, CD ROMy“ vymenované v uvedenom návrhu, ani neuvádza výslovne knihy, „ktoré prevažne reprodukovujú ten istý informačný obsah ako tlačené knihy“, ale odkazuje na dodanie kníh „na všetkých fyzických nosičoch“.
- 31 Z týchto rozdielov však nemožno odvodiť, či sa znenie bodu 6 prílohy III zmenenej smernice 2006/112 líši vo svojej podstate od znenia v návrhu smernice.
- 32 Vzhľadom na to, že tento návrh sa takisto týka kníh dodaných na „akýchkoľvek podobných nosičoch“, teda nosičoch podobných tlačeným knihám, audioknihám, CD a CD ROMom, výpočet uvedený v tomto návrhu nemožno považovať za taxatívny, ale len za výpočet, ktorý má ilustrovať, že ide o všetky možné typy fyzických nosičov, čo napokon zodpovedá tomu, čo Rada prijala v bode 6 prílohy III zmenenej smernice 2006/112.
- 33 Je nesporné, že bod 6 prílohy III zmenenej smernice 2006/112 výslovne neuvádza, že na uplatnenie zníženej sadzby DPH musia mať dotknuté fyzické nosiče prevažne rovnaký obsah ako tlačené knihy. Vzhľadom na to, že v tomto znení sa uvádza, že sa týka len „kníh“, a v bežnom zmysle tohto slova sa tým rozumie tlačené dielo, znamená to, že na to, aby dotknuté nosiče patrili do pôsobnosti tohto ustanovenia, musia mať prevažne rovnaký obsah ako tlačené knihy.



- 34 V dôsledku toho treba konštatovať, ako to urobil aj Súdny dvor v bode 53 rozsudku z 5. marca 2015, Komisia/Luxembursko (C-502/13, EU:C:2015:143), že znenie bodu 6 prílohy III zmenenej smernice 2006/112 je len redakčným zjednodušením znenia návrhu Komisie, ktorého podstata bola celkovo zachovaná.
- 35 Za týchto okolností Rada nebola povinná uskutočniť opätovnú konzultáciu s Parlamentom.
- 36 Z uvedeného vyplýva, že bod 6 prílohy III zmenenej smernice 2006/112 nie je neplatný z toho dôvodu, že v rámci legislatívneho postupu, ktorý viedol k jeho prijatiu, boli porušené podstatné formálne náležitosti.

### ***O druhej prejudiciálnej otázke***

- 37 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či je článok 98 ods. 2 zmenenej smernice 2006/112 v spojení s bodom 6 prílohy III tejto smernice neplatný z toho dôvodu, že v rozsahu, v akom vylučuje uplatnenie zníženej sadzby DPH na elektronické knihy a iné elektronické publikácie, je v rozpore so zásadou daňovej neutrality.

### ***Úvodné pripomienky***

- 38 Po prvé treba uviesť – hoci vnútroštátny súd v znení svojej otázky hovorí o zásade daňovej neutrality –, že z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že otázku platnosti článku 98 ods. 2 zmenenej smernice 2006/112 v spojení s bodom 6 jej prílohy III v podstate kladie z hľadiska zásady rovnosti zaobchádzania, tak ako je zakotvená v článku 20 Charty základných práv Európskej únie (ďalej len „Charta“).
- 39 Po druhé treba uviesť, že hoci vnútroštátny súd v znení svojej otázky uvádza okrem elektronických kníh aj „iné elektronické publikácie“, z jeho rozhodnutia tiež vyplýva, že jeho pochybnosti sa týkajú výlučne toho, či v dôsledku zmenenej smernice 2006/112 prípadne dochádza k nerovnosti zaobchádzania v súvislosti s dodaním digitálnych kníh na základe toho, či sa dodávajú na fyzickom nosiči alebo elektronicky.
- 40 Za týchto okolností treba usudzovať, že vnútroštátny súd sa v zásade pýta, či je článok 98 ods. 2 zmenenej smernice 2006/112 v spojení s bodom 6 prílohy III tejto smernice neplatný z toho dôvodu, že vylúčením akejkoľvek možnosti členských štátov uplatniť na dodanie digitálnych kníh elektronickou cestou zníženú sadzbu DPH, tento článok porušuje zásadu rovnosti zaobchádzania tak, ako je zakotvená v článku 20 Charty.

### ***Posúdenie Súdnym dvorom***

- 41 Na úvod treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora si zásada rovnosti zaobchádzania vyžaduje, aby sa s porovnateľnými situáciami nezaobchádzalo rozdielne a s rozdielnymi situáciami rovnako, pokiaľ takéto zaobchádzanie nie je objektívne odôvodnené (rozsudky z 12. novembra 2014, Guardian Industries a Guardian Europe/Komisia, C-580/12 P, EU:C:2014:2363, bod 51, a zo 4. mája 2016, Pillbox 38, C-477/14, EU:C:2016:324, bod 35).

– O rozdielnom zaobchádzaní s porovnateľnými situáciami

- 42 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora prvky, ktoré charakterizujú rozdielne situácie, a prípadne aj ich porovnateľný charakter, je potrebné určiť a posúdiť najmä s ohľadom na predmet a cieľ dotknutých ustanovení, pričom treba zohľadniť aj zásady a ciele dotknutej oblasti (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. decembra 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine a i., C-127/07, EU:C:2008:728, bod 26, ako aj citovanú judikatúru).
- 43 V prejednávanej veci rozdielne zaobchádzanie, o ktorom hovorí vnútroštátny súd, vyplýva z nemožnosti členských štátov stanoviť uplatňovanie zníženej sadzby DPH na dodávky digitálnych kníh elektronickou cestou, zatiaľ čo uplatňovanie takej sadzby na dodávky digitálnych kníh na akomkoľvek inom fyzickom nosiči je povolené. Prvky, ktoré charakterizujú tieto dve situácie, a prípadne aj ich porovnateľný charakter, je preto potrebné určiť a posúdiť na základe cieľov, ktoré normotvorca sledoval, keď členským štátom umožnil uplatňovať zníženú sadzbu DPH na dodávky digitálnych kníh na akomkoľvek inom fyzickom nosiči.
- 44 V tejto súvislosti treba uviesť, že možnosť členských štátov uplatňovať zníženú sadzbu DPH na dodávky tlačenej kníh bola po prvýkrát upravená smernicou Rady 92/77/EHS z 19. októbra 1992, ktorá dopĺňa spoločný systém dane z pridanej hodnoty, mení a dopĺňa smernicu 77/388/EHS (zblíženie sadzieb DPH) (Ú. v. ES L 316, 1992, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 202), ktorá na základe svojho článku 1 pripojila k šiestej smernici prílohu H upravujúcu zoznam tovaru a služieb, ktoré môžu byť predmetom zníženej sadzby DPH, pričom bod 6 tejto prílohy bol prevzatý do bodu 6 prílohy III smernice 2006/112, vo svojom znení platnom pred nadobudnutím účinnosti smernice 2009/47. Táto možnosť bola uvedenou smernicou rozšírená na dodávky kníh „na všetkých fyzických nosičoch“.
- 45 Ako však uviedla generálna advokátka v bode 56 svojich návrhov, uplatňovanie zníženej sadzby DPH na dodávky kníh má podporiť čítanie, či už beletrie, literatúry faktu, novín alebo časopisov.
- 46 Vzhľadom na to, že zmenená smernica 2006/112 členským štátom umožňuje uplatňovať zníženú sadzbu DPH na dodávky kníh na všetkých fyzických nosičoch, treba dospieť k záveru, že takýto cieľ sleduje.
- 47 Takýto záver napokon podporuje aj skutočnosť, že bod 6 prílohy III zmenenej smernice 2006/112 vylučuje možnosť uplatňovať zníženú sadzbu DPH na dodávky „materiálu, ktorý je výlučne alebo prevažne určený na propagáciu“. Takéto materiály sa totiž vyznačujú tým, že v žiadnom prípade nesledujú cieľ uvedený v bode 45 tohto rozsudku.
- 48 Aby bolo možné taký cieľ dosiahnuť, je potrebné, aby občania Európskej únie mohli mať skutočný prístup k obsahu kníh, pričom spôsob ich dodania nie je v tomto ohľade rozhodujúci.
- 49 Vzhľadom na cieľ sledovaný článkom 98 ods. 2 zmenenej smernice 2006/112 v spojení s bodom 6 jej prílohy III treba preto konštatovať, že dodávky digitálnych kníh na akomkoľvek type fyzického nosiča a dodávky digitálnych kníh elektronickou cestou predstavujú porovnateľné situácie.
- 50 Tento záver nespochybňuje ani skutočnosť, že podľa článku 14 ods. 1 zmenenej smernice 2006/112 je dodanie digitálnej knihy na fyzickom nosiči dodaním tovaru, zatiaľ čo podľa článku 24 ods. 1 a článku 25 tejto smernice je dodanie digitálnej knihy elektronickou cestou poskytnutím služby. Účelom pravidiel upravujúcich DPH je totiž zdaňovať rovnako spotrebu tovaru aj služieb, a preto sa táto rozdielna kvalifikácia nezdá byť dôležitá z hľadiska cieľa sledovaného článkom 98 ods. 2 tejto smernice v spojení s bodom 6 prílohy III tejto smernice, ktorý bol pripomenutý v bode 45 tohto rozsudku.



51 V dôsledku toho v rozsahu, v akom článok 98 ods. 2 zmenenej smernice 2006/112 v spojení s bodom 6 jej prílohy III má za následok vylúčenie uplatňovania zníženej sadzby DPH na dodávky digitálnych kníh elektronickou cestou, zatiaľ čo povoľuje takéto uplatnenie na dodávky digitálnych kníh na akomkoľvek type fyzického nosiča, treba na tieto ustanovenia nazerať tak, že zavádzajú rozdielne zaobchádzanie s dvoma situáciami, ktoré sú z hľadiska cieľa sledovaného normotvorcom Únie porovnateľné.

– *O odôvodnení*

52 Pokiaľ sa konštatuje rozdielne zaobchádzanie s dvoma porovnateľnými situáciami, zásada rovnosti zaobchádzania nie je porušená, pokiaľ je tento rozdiel náležite odôvodnený (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. decembra 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine a i., C-127/07, EU:C:2008:728, bod 46).

53 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora je to tak v prípade, ak je rozdielne zaobchádzanie v súlade s právne prípustným cieľom sledovaným opatrením, ktoré takýto rozdiel zavádza, a je tomuto cieľu primerané (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 17. októbra 2013, Schaible, C-101/12, EU:C:2013:661, bod 77, a z 22. mája 2014, Glatzel, C-356/12, EU:C:2014:350, bod 43).

54 V tejto súvislosti sa predpokladá, že normotvorca Únie má pri prijímaní opatrení daňovej povahy urobiť rozhodnutie politickej, ekonomickej a sociálnej povahy a hierarchicky usporiadať protichodné záujmy, ako aj vykonať komplexné posúdenie. V tomto rámci mu preto treba priznať širokú mieru voľnej úvahy, takže súdne preskúmanie dodržania podmienok uvedených v predchádzajúcom bode sa musí obmedziť len na zjavne nesprávne posúdenie [pozri v tomto zmysle rozsudky z 10. decembra 2002, British American Tobacco (Investments) a Imperial Tobacco, C-491/01, EU:C:2002:741, bod 123, a zo 17. októbra 2013, Billerud Karlsborg a Billerud Skärblacka, C-203/12, EU:C:2013:664, bod 35].

55 V prejednávanej veci treba pripomenúť, že rozdielne zaobchádzanie konštatované v bode 51 tohto rozsudku vyplýva z článku 98 ods. 2 zmenenej smernice 2006/112 v spojení s bodom 6 jej prílohy III, ktorý vylučuje uplatňovanie zníženej sadzby DPH na poskytovanie služieb elektronickou cestou, a teda aj na dodávky digitálnych kníh elektronickou cestou, na rozdiel od dodania kníh – prípadne aj digitálnych – na akomkoľvek type fyzického nosiča.

56 V tejto súvislosti z dôvodovej správy k smernici 2002/38 vyplýva, že v súvislosti so zdanením elektronicky poskytovaných služieb zmeny navrhnuté Komisiou predstavovali prvú etapu v procese zavedenia novej politiky v oblasti DPH, ktorej cieľom je zjednodušiť a posilniť systém DPH, a podporiť tak legitímne obchodné transakcie na vnútornom trhu. Z tejto dôvodovej správy vyplýva, že elektronický obchod má veľký potenciál pri tvorbe bohatstva a pracovných miest v Únii a že vytvorenie jasného a konkrétneho právneho rámca je zásadným predpokladom pre vznik prostredia dôvery, ktoré podniky motivuje k investovaniu a obchodovaniu.

57 Ako Rada a Komisia vysvetlili v odpovedi na písomnú otázku Súdneho dvora a na pojednávaní, vylúčenie uplatňovania zníženej sadzby DPH na dodávky digitálnych kníh elektronickou cestou vyplývajúce z článku 98 ods. 2 zmenenej smernice 2006/112 sa musí chápať ako súčasť osobitného režimu DPH pre elektronický obchod. Z vysvetlenia, ktoré predložili tieto inštitúcie, totiž vyplýva, že sa považovalo za nevyhnutné podriadiť elektronicky poskytované služby jasným, jednoduchým a jednotným pravidlám, aby sa sadzba DPH pre tieto služby dala s istotou určiť, a aby sa zdaniteľným osobám a vnútroštátnym orgánom zjednodušila administratíva spojená s touto daňou.

58 Prípustnosť takéhoto cieľa z právneho hľadiska pritom nemožno dôvodne spochybníť.

- 59 Zásada právnej istoty, na ktorej spočíva tento cieľ, totiž vyžaduje, aby právna úprava Únie umožnila dotknutým osobám jednoznačne spoznať rozsah svojich práv a povinností tak, aby boli schopné podľa toho konať (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. júla 2010, Komisia/Spojené kráľovstvo, C-582/08, EU:C:2010:429, bod 49 a citovanú judikatúru).
- 60 Súdny dvor okrem toho už uznal legitimitu cieľa pre normotvorcu, aby stanovil pravidlá, ktoré hospodárske subjekty ľahko uplatňujú a príslušné vnútroštátne orgány ľahko kontrolujú (pozri v tomto zmysle rozsudok z 24. februára 2015, Sopora, C-512/13, EU:C:2015:108, bod 33).
- 61 Pokiaľ ide o to, či opatrenie uvedené v článku 98 ods. 2 zmenenej smernice 2006/112 v spojení s bodom 6 jej prílohy III má schopnosť realizovať sledovaný cieľ, tak ako bol spresnený v bodoch 56 a 57 tohto rozsudku, nič nenasvedčuje tomu, že by posúdenie, ktoré urobil normotvorca Únie, išlo nad rámec právomoci, ktorá mu patrí.
- 62 Vylúčením uplatňovania zníženej sadzby DPH na elektronicky poskytované služby totiž normotvorca Únie zbavuje zdaniteľné osoby a vnútroštátne daňové orgány povinnosti skúmať pri každom type poskytnutých elektronických služieb, či ten-ktorý typ patrí do niektorej z kategórií služieb, pri ktorej sa môže takáto sadzba na základe prílohy III zmenenej smernice 2006/112 uplatniť.
- 63 Na dotknuté opatrenie preto treba nazerať tak, že prostredníctvom neho možno realizovať cieľ spočívajúci v tom, aby sa platná sadzba DPH dala s istotou určiť pre elektronicky poskytované služby a aby sa zdaniteľným osobám a vnútroštátnym orgánom zjednodušila administratíva spojená s touto daňou.
- 64 Pokiaľ ide o požiadavku súvisiacu s podmienkou proporcionality, aby sa z vhodných opatrení, ktoré sú k dispozícii, vybralo také, ktoré je najmenej obmedzujúce, a aby spôsobené nevýhody neboli neprimerané vo vzťahu k sledovaným cieľom, treba uviesť, že normotvorca Únie mohol prípadne vyňať dodávky digitálnych kníh elektronickou cestou z celkového súhrnu elektronických služieb, a následne umožniť, aby sa na tieto knihy uplatnila znížená sadzba DPH
- 65 Takéto riešenie by ale mohlo byť v rozpore s cieľom normotvorcu Únie, ktorý spočíva v potrebe napraviť právnu neistotu vyvolanú neustálym vývojom elektronických služieb ako celku, čo je dôvod, prečo normotvorca Únie vylúčil všetky tieto služby zo zoznamu plnení, na ktoré možno uplatniť zníženú sadzbu DPH podľa prílohy III zmenenej smernice 2006/112.
- 66 V tejto súvislosti pripustenie možnosti členských štátov uplatňovať zníženú sadzbu DPH na dodávky digitálnych kníh elektronickou cestou, ako je to pri dodávkach digitálnych kníh na akomkoľvek type fyzického nosiča, by znamenalo narušenie celkovej súdržnosti opatrenia, ktoré chcel normotvorca Únie dosiahnuť a ktoré spočíva vo vylúčení všetkých elektronických služieb z možnosti uplatňovať zníženú sadzbu DPH.
- 67 Pokiaľ ide o prípadné rozšírenie možnosti uplatňovať zníženú sadzbu DPH na všetky elektronické služby, treba poukázať na to, že prijatie takého opatrenia by vo všeobecnosti nastolilo rozdielne zaobchádzanie s inými službami ako elektronickými, pri ktorých sa v zásade znížená sadzba DPH neuplatní, na jednej strane, a elektronickými službami na strane druhej.
- 68 Normotvorca Únie preto v rámci svojej voľnej úvahy mohol vychádzať z toho, že ani jedno z dvoch opatrení, ktoré teoreticky prichádzali od úvahy, nie je vhodné na realizáciu rôznych cieľov, ktoré sledoval.
- 69 Treba dodať, že z článkov 4 a 5 smernice 2002/38 a z článku 6 smernice Rady 2008/8/ES z 12. februára 2008, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb (Ú. v. EÚ L 44, 2008, s. 11), vyplýva, že Rada počítala s preskúmaním osobitného systému zdanenia elektronicky poskytovaných služieb, aby zohľadnila nadobudnuté skúsenosti. Okrem toho Komisia vo

svojom oznámení Európskemu parlamentu, Rade a Európskemu hospodárskemu a sociálnemu výboru o akčnom pláne v oblasti DPH [COM(2016) 148 final] vyhlásila svoj zámer preskúmať vypracovanie návrhu smernice o zmene už zmenenej smernice 2006/112.

- 70 Za týchto podmienok sa musí rozdielne zaobchádzanie s dodávkami digitálnych kníh elektronickou cestou na jednej strane a dodávkami kníh na akomkoľvek type fyzického nosiča na strane druhej vyplývajúce z článku 98 ods. 2 zmenenej smernice 2006/112 v spojení s bodom 6 jej prílohy III považovať za náležité odôvodnené.
- 71 Treba preto konštatovať, že článok 98 ods. 2 zmenenej smernice 2006/112 v spojení s bodom 6 prílohy III tejto smernice, ktorý vylučuje možnosť členských štátov uplatňovať zníženú sadzbu DPH na dodávky digitálnych kníh elektronickou cestou, zatiaľ čo im povoľuje uplatňovať zníženú sadzbu DPH na dodávky digitálnych kníh na akomkoľvek type fyzického nosiča, neporušuje zásadu rovnosti zaobchádzania, tak ako je zakotvená v článku 20 Charty.
- 72 Z predchádzajúcich úvah vyplýva, že po preskúmaní prejudiciálnych otázok nebola zistená žiadna skutočnosť, ktorá by mohla ovplyvniť platnosť bodu 6 prílohy III zmenenej smernice 2006/112 alebo článku 98 ods. 2 tejto smernice v spojení s bodom 6 jej prílohy III.

### O trovách

- 73 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (veľká komora) rozhodol takto:

**Po preskúmaní prejudiciálnych otázok nebola zistená žiadna skutočnosť, ktorá by mohla ovplyvniť platnosť bodu 6 prílohy III smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2009/47/ES z 5. mája 2009, alebo článku 98 ods. 2 tejto smernice v spojení s bodom 6 jej prílohy III.**

Podpisy