

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (veliko vijeće)

7. ožujka 2017.(1)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Točka 6. Priloga III. – Valjanost – Postupak – Izmjena prijedloga Direktive Vijeća nakon što je Parlament dao svoje mišljenje – Nepostojanje novog savjetovanja s Parlamentom – Članak 98. stavak 2. – Valjanost – Isključenje primjene snižene stope PDV-a na isporuku digitalnih knjiga elektroničkim putem – Načelo jednakog postupanja – Usporedivost dviju situacija – Isporuka digitalnih knjiga elektroničkim putem i u svim fizičkim oblicima”

U predmetu C-390/15,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Trybunał Konstytucyjny (Ustavni sud, Poljska), odlukom od 7. srpnja 2015., koju je Sud zaprimio 20. srpnja 2015., u postupku koji je pokrenuo

Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO)

uz sudjelovanje:

Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej,

Prokurator Generalny,

SUD (veliko vijeće),

u sastavu: K. Lenaerts, predsjednik, A. Tizzano, potpredsjednik, R. Silva de Lapuerta i L. Bay Larsen, predsjednici vijeća, J. Malenovský (izvjestitelj), J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, C. Toader, M. Safjan, E. Jarašinas, C. G. Fernlund, C. Vajda i S. Rodin, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: M. Aleksejev, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 14. lipnja 2016.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Rzecznika Praw Obywatelskich (RPO), A. Bodnar, *Rzecznik Praw Obywatelskich*, kao i M. Wróblewski i A. Grzelak, u svojstvu agenata,
- za Prokuratora Generalnoga, R. Hernand, u svojstvu agenta,
- za poljsku vladu, B. Majczyna, kao i A. Miłkowska i K. Małkowska, u svojstvu agenata,
- za vladu Helenske Republike, K. Georgiadis i S. Papaïoannou, u svojstvu agenata,
- za Vijeće Europske unije, E. Moro, E. Chatziioakeimidou i K. Pleśniak, u svojstvu agenata,

– za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios i M. Owsiany-Hornung, u svojstvu agenata, saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 8. rujna 2016., donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na valjanost članka 98. stavka 2. i točke 6. Priloga III. Direktivi Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2009/47/EZ od 5. svibnja 2009. (SL 2009., L 116, str. 18.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 286., u daljnjem tekstu: izmijenjena Direktiva 2006/112).

2 Zahtjev je upućen nakon što je Rzecznik Praw Obywatelskich (Pučki pravobranitelj, Poljska) podnio zahtjev za utvrđenje neustavnosti nacionalnih odredaba koje isključuju primjenu snižene stope poreza na dodanu vrijednost (PDV) na isporuku knjiga i drugih digitalnih publikacija elektroničkim putem.

Pravni okvir

Pravo Unije

– *Šesta direktiva*

3 Članak 12. stavak 3. točka (a) Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena porezna osnovica (SL 1977., L 145, str. 1., u daljnjem tekstu: Šesta direktiva), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2001/4/EZ od 19. siječnja 2001. (SL 2001., L 22, str. 17.) propisuje:

„Standardnu stopu poreza na dodanu vrijednost sve države članice utvrđuju kao postotak oporezivog iznosa i koja je jednaka za isporuke robe i za isporuke usluga. Od 1. siječnja 2001. do 31. prosinca 2005. taj postotak ne može iznositi manje od 15 %.

[...]

Također, države članice mogu primijeniti jednu ili dvije snižene stope. Te snižene stope utvrđuju se kao postotak oporezivog iznosa, koji ne može biti manji od 5 % i primjenjuju se samo na isporuke robe ili usluga iz kategorija navedenih u Prilogu H.” *[neslužbeni prijevod]*

4 U skladu s člankom 1. Direktive Vijeća 2002/38/EZ od 7. svibnja 2002. o izmjeni i privremenoj izmjeni Direktive 77/388/EEZ u vezi s poreznim tretmanom usluga radijskog i televizijskog emitiranja te određenih elektronički pruženih usluga (SL 2002., L 128, str. 44.):

„Direktiva 77/388/EEZ privremeno se mijenja kako slijedi:

1. U članku 9.:

(a) u stavku 2. točki (e) zarez zamjenjuje točku na kraju rečenice i dodaju se sljedeće alineje:

– „[...]”

– elektronički isporučene usluge, među ostalim, one iz Priloga L’;

[...]

2. U članku 12. stavku 3. točki (a) dodaje se četvrta alineja:

– „Treći podstavak ne primjenjuje se na usluge iz zadnje alineje članka 9. stavka 2. točke (e).”
[neslužbeni prijevod]

5 Šesta direktiva stavljena je izvan snage i zamijenjena Direktivom 2006/112 koja je stupila na snagu 1. siječnja 2007.

– *Direktiva 2006/112*

6 Članak 14. stavak 1. izmijenjene Direktive 2006/112 određuje:

„Isporuka robe’ znači prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik.”

7 Članak 24. stavak 1. te direktive glasi:

„Isporuka usluga’ znači svaka transakcija koja ne čini isporuku robe.”

8 U skladu s člankom 25. navedene direktive:

„Isporuka usluga može se sastojati, između ostalog, od jedne od sljedećih transakcija:

(a) ustupanje nematerijalne imovine, bez obzira bilo ono ili ne predmetom dokumenta kojim se utvrđuje vlasništvo;

[...]”

9 Članak 96. izmijenjene Direktive 2006/112 propisuje:

„Države članice primjenjuju standardnu stopu PDV-a, koju sve države članice utvrđuju kao postotak oporezivog iznosa i koja je jednaka i za isporuku roba i za isporuku usluga.”

10 Članak 98. stavci 1. i 2. glase kako slijedi:

„1. Države članice mogu primijeniti jednu ili dvije snižene stope.

2. Snižene stope primjenjuju se samo na isporuke robe ili usluga u kategorijama navedenim u Prilogu III.

Snižene stope ne primjenjuju se na elektronički isporučene usluge.”

11 Točka 6. Priloga III. Direktivi 2006/112, u verziji prije stupanja na snagu Direktive 2009/47, navodila je:

„[N]abava, zajedno s knjižničnom posudbom, knjiga (uključujući brošure, letke i slične tiskane materijale, dječje slikovnice, kao i one namijenjene crtanju ili bojanju, glazbena djela, tiskana ili u rukopisu, zemljovide i hidrografske ili slične karte), novina i periodičnih publikacija, osim materijala koji je u cijelosti ili pretežito posvećen oglašavanju.”

12 Europska komisija podnijela je 7. srpnja 2008. prijedlog Direktive Vijeća o izmjeni Direktive 2006/112 o sniženim stopama poreza na dodanu vrijednost (COM (2008)428 *final*, u daljnjem

tekstu: prijedlog direktive), koji je propisivao zamjenu točke 6. Priloga III. Direktivi 2006/112, u verziji prije stupanja na snagu Direktive 2009/47, sljedećim tekstom:

„[I]sporuka, uključujući posudbu iz knjižnica, knjiga (uključujući brošure, letke i slične tiskane materijale, dječje slikovnice, crtanke ili bojanke, glazbene note u tiskanom obliku ili u obliku rukopisnih bilješki, zemljopisne karte te hidrografske ili slične grafičke prikaze), kao i audio-knjige, CD, CD-ROM ili druge slične fizičke oblike podataka koji u većem dijelu reproduciraju isti sadržaj informacija kao tiskane knjige, novina i časopisa, osim materijala koji su u cijelosti ili većem dijelu posvećen[i] oglašavanju.”

13 Nakon što ga je izmijenio, Europski parlament odobrio je prijedlog direktive Zakonodavnom rezolucijom od 19. veljače 2009. Nijedan amandman koji je Parlament usvojio nije se odnosio na tekst koji je Komisija predložila radi zamjene točke 6. Priloga III. Direktivi 2006/112, u verziji prije stupanja na snagu Direktive 2009/47.

14 Vijeće je 5. svibnja 2009. odobrilo završni tekst Direktive 2009/47. Točka 6. Priloga III. izmijenjenoj Direktivi 2006/112 od tada glasi kako slijedi:

„[I]sporuka, uključujući posudbu iz knjižnica knjiga u svim fizičkim oblicima (uključujući brošure, letke i slične tiskane materijale, dječje slikovnice, crtanke ili bojanke, glazbene note u tiskanom obliku ili u obliku rukopisnih bilješki, zemljopisne karte te hidrografske ili slične grafičke prikaze), novina i časopisa, osim materijala koji je u cijelosti ili većim dijelom posvećen oglašavanju.”

Poljsko pravo

15 U skladu s člankom 146. i člankom 41. stavcima 2. i 2.a ustawa o podatku od towarów i usług (Zakon o porezu na robe i usluge) od 11. ožujka 2004., u verziji koja se primjenjuje na prijenose u glavnom postupku (Dz. U. iz 2011., br. 177., točka 1054., u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u), u vezi s točkama 72. do 75. Priloga 3. tom zakonu i točkama 32. do 35. Priloga 10. navedenom zakonu, isporuke tiskanih publikacija ili na fizičkom nosaču podliježu sniženoj stopi PDV-a. Nasuprot tomu, snižena stopa PDV-a ne primjenjuje se na prijenose publikacija elektroničkim putem.

Glavni postupak i prethodna pitanja

16 Zahtjevom podnesenim 6. prosinca 2013. Pučki pravobranitelj zatražio je od Trybunała Konstytucyjnego (Ustavni sud, Poljska) da utvrdi neustavnost, s jedne strane, točka 72. do 75. Priloga 3. Zakonu o PDV-u u vezi s člankom 41. stavkom 2. toga zakona i, s druge strane, točka 32. do 35. Priloga 10. navedenom zakonu u vezi s člankom 41. stavkom 2.a istoga zakona, time što te odredbe propisuju primjenu sniženih stopa PDV-a samo na publikacije koje se stavljaju na raspolaganje na fizičkom nosaču a isključuju publikacije prenesene elektroničkim putem.

17 Tijekom glavnog postupka Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej (Predsjednik Sejma Republike Poljske) i Prokurator Generalny (Glavni državni odvjetnik, Poljska) naglasili su da poljski zakonodavac – s obzirom na to da su odredbe poljskog zakona bile donesene radi prenošenja članka 98. stavka 2. i točke 6. Priloga III. izmijenjenoj Direktivi 2006/112 u nacionalno pravo – nije mogao odstupiti od tih odredaba a da pritom ne povrijedi svoje obveze koje proizlaze iz prava Unije. Isto mišljenje branili su članovi poljske vlade koje je sud koji je uputio zahtjev pozvao da izraze svoje mišljenje u ovom predmetu.

18 Međutim, sud koji je uputio zahtjev smatra da postoje razlozi za sumnju u valjanost tih dviju odredbi izmijenjene Direktive 2006/112.

19 Kao prvo, taj sud ističe da bi Direktiva 2009/47, iz koje je proizašla točka 6. Priloga III. izmijenjenoj Direktivi 2006/112, mogla biti zahvaćena povredom postupka jer se ta točka u svojem tekstu razlikuje od teksta prijedloga direktive koji je bio dostavljen Parlamentu.

20 Kao drugo, navedeni sud smatra da bi članak 98. stavak 2. izmijenjene Direktive 2006/112 u vezi s točkom 6. Priloga III. toj direktivi mogao biti protivan na temelju porezne neutralnosti. Naime, iako digitalne knjige koje se stavljaju na raspolaganje na fizičkom nosaču i knjige prenesene elektroničkim putem imaju slična svojstva i ispunjavaju iste potrebe potrošača, navedeni članak 98. stavak 2. dopušta primjenu snižene stope PDV-a samo na isporuku digitalnih knjiga na fizičkom nosaču.

21 Slijedom toga, Trybuna Konstytucyjny (Ustavni sud) odlučio je prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Je li točka 6. Priloga III. izmijenjene Direktive 2006/112 nevaljana jer se u zakonodavnom postupku nije poštovao bitan formalan zahtjev u pogledu savjetovanja s Europskim parlamentom?

2. Je li članak 98. stavak 2. navedene izmijenjene Direktive 2006/112 u vezi s točkom 6. Priloga III. toj istoj direktivi nevaljan jer povređuje na temelju porezne neutralnosti u dijelu u kojem isključuje primjenu sniženih poreznih stopa na knjige koje se izdaju u digitalnom obliku kao i na ostale elektroničke publikacije?”

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

22 Svojim prvim pitanjem, sud koji je uputio zahtjev u biti pita je li točka 6. Priloga III. izmijenjenoj Direktivi 2006/112 nevaljana jer se u zakonodavnom postupku koji je doveo do njezina donošenja nije poštovao bitan formalan zahtjev. Naime, budući da se tekst točke 6. Priloga III. izmijenjenoj Direktivi 2006/112 razlikuje od teksta iz prijedloga direktive na temelju kojeg je provedeno savjetovanje s Parlamentom, sud koji je uputio zahtjev pita se je li s njim trebalo ponovno provesti savjetovanje.

23 U ovom slučaju treba istaknuti da je u skladu s člankom 93. UEZ-a, koji je postao članak 113. UFEU-a i koji propisuje poseban zakonodavni postupak, savjetovanje s Parlamentom trebalo biti provedeno prije donošenja Direktive 2009/47 i, slijedom toga, prije zamjene točke 6. Priloga III. Direktivi 2006/112 tom direktivom.

24 Naime, redovito savjetovanje s Parlamentom, u slučajevima koji su uređeni UEZ-om, koji je postao UFEU, bitan je postupovni zahtjev čije nepoštovanje dovodi do ništavosti akta na koji se to odnosi (presuda od 10. svibnja 1995., Parlament/Vijeće, C-417/93, EU:C:1995:127, t. 9.).

25 Naime, djelotvorno sudjelovanje Parlamenta u zakonodavnom postupku, u skladu s postupcima propisanim Ugovorom, bitan je element međuinstitucijske ravnoteže koja se želi postići tim ugovorom i to s obzirom na to da je nadležnost Parlamenta izraz temeljnog demokratskog načela prema kojem građani sudjeluju u obnašanju vlasti posredstvom zastupničke skupštine (vidjeti u tom smislu presude od 5. srpnja 1995., Parlament/Vijeće, C-21/94, EU:C:1995:220, t. 17. i od 10. lipnja 1997., Parlament/Vijeće, C-392/95, EU:C:1997:289, t. 14.).

26 Obveza savjetovanja s Parlamentom tijekom zakonodavnog postupka u slučajevima propisanim Ugovorom znači da se s njime treba ponovno savjetovati svaki put kada konačno doneseni tekst, promatran u cijelosti, odstupa u samoj svojoj biti, od onoga o kojemu je već provedeno savjetovanje s Parlamentom, uz iznimku slučajeva u kojima izmjene u bitnome

odgovaraju izraženoj želji sâmog Parlamenta (vidjeti u tom smislu presudu od 5. listopada 1994., Njemačka/Vijeće, C-280/93, EU:C:1994:367, t. 38. i navedenu sudsku praksu).

27 Stoga treba ispitati odstup li točka 6. Priloga III. izmijenjenoj Direktivi 2006/112 u sâmoj svojoj biti od teksta koji se nalazio u prijedlogu direktive na temelju kojega je bilo provedeno savjetovanje s Parlamentom.

28 U tom pogledu treba istaknuti da je prijedlog direktive propisivao da će točka 6. Priloga III. Direktivi 2006/112 od tada među brojnim isporukama robe i usluga koje mogu biti predmet sniženih stopa PDV-a navoditi „isporuk[u], uklju[u] i posudbu iz knjižnica, knjiga (uklju[u] i brošure, letke i sli?ne tiskane materijale, dje?je slikovnice, crtanke ili bojanke, glazbene note u tiskanom obliku ili u obliku rukopisnih bilješki, zemljopisne karte te hidrografske ili sli?ne grafi?ke prikaze), kao i audio-knjige, CD, CD-ROM ili druge sli?ne fizi?ke oblike podataka koji u ve?em dijelu reproduciraju isti sadržaj informacija kao tiskane knjige), novina i ?asopisa, osim materijala koji su u cijelosti ili ve?em dijelu posve?en[i] oglašavanju”.

29 Me?utim, točka 6. Priloga III. izmijenjenoj Direktivi 2006/112 poziva se na „isporuk[u], uklju[u] i posudbu iz knjižnica knjiga u svim fizi?kim oblicima (uklju[u] i brošure, letke i sli?ne tiskane materijale, dje?je slikovnice, crtanke ili bojanke, glazbene note u tiskanom obliku ili u obliku rukopisnih bilješki, zemljopisne karte te hidrografske ili sli?ne grafi?ke prikaze), novina i ?asopisa, osim materijala koji je u cijelosti ili ve?im dijelom posve?en oglašavanju”.

30 Dakle, iz usporedbe odgovaraju?ih tekstova prijedloga direktive i to?ke 6. Priloga III. izmijenjenoj Direktivi 2006/112 proizlazi da se ta točka razlikuje od navedenog prijedloga o kojemu je rije? u dijelu u kojem on, kao vrste fizi?kog nosa?a koje mogu dovesti do primjene snižene stope PDV-a – za razliku od navedene odredbe – ne navodi „audioknjige, CD-ove i CD-ROM-ove” nabrojene u toj odredbi i ne obuhva?a izri?ito knjige „koje u ve?em dijelu reproduciraju isti sadržaj informacija kao tiskane knjige”, ali upu?uje na isporuku knjiga u „svim fizi?kim oblicima”.

31 Ipak, iz tih razlika ne može se zaklju?iti da točka 6. Priloga III. izmijenjenoj Direktivi 2006/112 u sâmoj svojoj biti odstupa od teksta koji se nalazio u prijedlogu direktive.

32 Naime, s obzirom na to da je taj prijedlog navodio da obuhva?a i knjige dostavljene „na drugim fizi?kim nosa?ima [sli?nim]” tiskanim knjigama, audio-knjigama, CD-ovima i CD-ROM-ovima, treba smatrati da nabranje izvršeno u navedenom prijedlogu nije ograni?avaju?e, nego da prikazuje ?injenicu da su obuhva?eni svi mogu?i fizi?ki nosa?i, poput onoga što je Vijeće kona?no odlu?ilo u to?ki 6. Priloga III. izmijenjenoj Direktivi 2006/112.

33 To?no je da točka 6. Priloga III. izmijenjenoj Direktivi 2006/112 ne pojašnjava izri?ito da, kako bi se primijenila snižena stopa PDV-a, doti?ni fizi?ki nosa?i moraju u ve?em dijelu reproducirati isti sadržaj informacija kao tiskane knjige. Me?utim, budu?i da taj tekst navodi da se odnosi samo na „knjige”, pojam koji u svojem uobi?ajenom zna?enju ozna?ava tiskano djelo, iz toga slijedi da doti?ni nosa?i, kako bi ušli u podru?je primjene navedene odredbe, moraju u ve?em dijelu reproducirati isti sadržaj informacija kao tiskane knjige.

34 Slijedom toga treba utvrditi, kao što je to Sud u?inio u to?ki 53. presude od 5. ožujka 2015., Komisija/Luksemburg (C-502/13, EU:C:2015:143), da je tekst to?ke 6. Priloga III. izmijenjenoj Direktivi 2006/112 samo redakcijsko pojednostavnjenje teksta koji se nalazio u prijedlogu direktive i ?ija je bit u cijelosti zadržana.

35 U tim okolnostima Vijeće nije bilo dužno ponovno provesti savjetovanje s Parlamentom.

36 Iz prethodno navedenog proizlazi da točka 6. Priloga III. izmijenjenoj Direktivi 2006/112 nije

nevaljana jer se u zakonodavnom postupku koji je doveo do njezina donošenja nije poštovao bitan formalan zahtjev.

Drugo pitanje

37 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev pita je li članak 98. stavak 2. izmijenjene Direktive 2006/112 u vezi s točkom 6. Priloga III. toj direktivi nevaljan jer povređuje načelo porezne neutralnosti u dijelu u kojem isključuje primjenu sniženih poreznih stopa na knjige koje se izdaju u digitalnom obliku kao i na ostale elektroničke publikacije.

Uvodna razmatranja

38 Kao prvo, treba istaknuti da, iako se sud koji je uputio zahtjev u tekstu svojega pitanja poziva na načelo porezne neutralnosti, iz odluke kojom se upućuje zahtjev proizlazi da taj sud u biti postavlja pitanje valjanosti članka 98. stavka 2. izmijenjene Direktive 2006/112 u vezi s točkom 6. Priloga III. te direktive s obzirom na načelo jednakog postupanja, kako je navedeno u članku 20. Povelje Europske unije o temeljnim pravima (u daljnjem tekstu: Povelja).

39 Kao drugo, iako sud koji je uputio zahtjev u formulaciji svojega pitanja osim na knjige koje se izdaju u digitalnom obliku podsjeća i na „druge elektroničke publikacije”, iz odluke kojom se upućuje zahtjev proizlazi i da se sumnje koje je izrazio taj sud odnose isključivo na postojanje mogućeg nejednakog postupanja izmijenjenom Direktivom 2006/112 prema isporuci digitalnih knjiga ovisno o tome jesu li one prenesene fizičkim nosačem ili elektroničkim putem.

40 U tim okolnostima treba smatrati da sud koji je uputio zahtjev u biti pita je li članak 98. stavak 2. izmijenjene Direktive 2006/112 u vezi s točkom 6. Priloga III. toj direktivi nevaljan zbog toga što u dijelu u kojem u potpunosti isključuje mogućnost za države članice da primijene sniženu stopu PDV-a na isporuku digitalnih knjiga elektroničkim putem navedeni članak povređuje načelo jednakog postupanja, kako je naveden u članku 20. Povelje.

Ocjena Suda

41 Prije svega treba podsjetiti da, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, načelo jednakog postupanja zahtijeva da se u usporedivim situacijama ne postupa na različit način i da se u različitim situacijama ne postupa na jednak način, osim ako takvo postupanje nije objektivno opravdano (presude od 12. studenoga 2014., *Guardian Industries i Guardian Europe/Komisija*, C-580/12 P, EU:C:2014:2363, t. 51. i od 4. svibnja 2016., *Pillbox 38*, C-477/14, EU:C:2016:324, t. 35.).

– Postupanje u usporedivim situacijama

42 Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, elemente koji razlikuju različite situacije, kao i njihovu moguću usporedivost treba utvrđivati i cijeliti vodeći računa o predmetu i cilju koji se nastoji postići odredbama o kojima je riječ, pri čemu u tu svrhu treba uzeti u obzir načela i ciljeve područja o kojemu je riječ (vidjeti u tom smislu presudu od 16. prosinca 2008., *Arcelor Atlantique et Lorraine i dr.*, C-127/07, EU:C:2008:728, t. 26. i navedenu sudsku praksu).

43 U ovom slučaju, različito postupanje koje navodi sud koji je uputio zahtjev proizlazi iz nemogućnosti za države članice da propišu primjenu snižene stope PDV-a na isporuku digitalnih knjiga elektroničkim putem dok je primjena takve stope dopuštena kada je riječ o isporuci digitalnih knjiga u svim fizičkim oblicima. Slijedom toga, elemente koji obilježavaju te dvije situacije i njihovu moguću usporedivost treba utvrditi i cijeliti vodeći računa o ciljevima koje je zakonodavac nastojao postići kada je državama članicama dopustio primjenu snižene stope PDV-

a na isporuku digitalnih knjiga u svim fizičkim oblicima.

44 U tom pogledu treba istaknuti da mogućnost za države članice da primijene sniženu stopu PDV-a na isporuku tiskanih knjiga prvi put bila propisana Direktivom Vijeća 92/77/EEZ od 19. listopada 1992. o dopuni zajedničkog sustava poreza na dodanu vrijednost i izmjeni Direktive 77/388/EEZ (usklađivanje stopa PDV-a) (SL 1992., L 316, str. 1.), koja je svojim člankom 1. u Šestu direktivu uvrstila Prilog H o popisu isporuka robe i usluga koje mogu biti predmet snižene stope PDV-a, a koja je točka 6. bila preuzeta u točki 6. Priloga III. Direktivi 2006/112, u verziji prije stupanja na snagu Direktive 2009/47. Ta mogućnost je potonjom direktivom proširena na isporuku knjiga u „svim fizičkim oblicima”.

45 Kao što je to nezavisna odvjetnica istaknula u točki 56. svojega mišljenja, cilj na kojemu se zasniva primjena snižene stope PDV-a na isporuku knjiga sastoji se od poticanja čitanja, bili to književnost, specijalizirana djela, novine ili časopisi.

46 Dakle, treba smatrati da se, dopuštajući državama članicama da primijene snižene stope PDV-a na isporuku knjiga u svim fizičkim oblicima, izmijenjenom Direktivom 2006/112 nastoji postići takav cilj.

47 Takav zaključak je usto potkrijepljen činjenicom da točka 6. Priloga III. izmijenjenoj Direktivi 2006/112 isključuje mogućnost primjene snižene stope PDV-a na isporuku „materijala koji je u cijelosti ili većim dijelom posvećen oglašavanju”. Naime, takvom materijalu svojstveno je da se njime nikako ne nastoji postići cilj naveden u točki 45. ove presude.

48 Uzimajući to u obzir, ono što je važno kako bi se mogao postići takav cilj jest da građani Europske unije stvarno mogu pristupiti sadržaju knjiga i da njihov način isporuke u tom pogledu ne igra odlučujuću ulogu.

49 Slijedom toga treba utvrditi da u pogledu cilja koji se nastoji postići člankom 98. stavkom 2. izmijenjene Direktive 2006/112 u vezi s točkom 6. Priloga III. toj direktivi, isporuka digitalnih knjiga u svim fizičkim oblicima, s jedne strane, i isporuka digitalnih knjiga elektroničkim putem, s druge strane, jesu usporedive situacije.

50 Taj zaključak nije doveden u pitanje okolnošću da u skladu s člankom 14. stavkom 1. izmijenjene Direktive 2006/112, isporuka digitalne knjige na fizičkom nosaču na čelno jest isporuka robe, dok na temelju članka 24. stavka 1. i članka 25. te direktive, isporuka digitalne knjige elektroničkim putem jest isporuka usluga. Naime, budući da se pravilima o PDV-u u načelu nastoje na isti način oporezivati potrošnja dobara i potrošnja usluga, različitost kvalifikacija ne čini se odlučujućom u pogledu cilja koji se nastoji postići člankom 98. stavkom 2. navedene direktive u vezi s točkom 6. Priloga III. te iste direktive na koju se podsjeća u točki 45. ove presude.

51 Slijedom toga, budući da članak 98. stavak 2. izmijenjene Direktive 2006/112 u vezi s točkom 6. Priloga III. toj direktivi za ukinak ima isključivanje primjene snižene stope PDV-a na isporuku digitalnih knjiga elektroničkim putem, dok je takva primjena dopuštena za isporuku digitalnih knjiga u svim fizičkim oblicima, za te odredbe treba smatrati da uspostavljaju razliku u postupanju između dvije situacije koje su usporedive u pogledu cilja koji zakonodavac Unije nastoji postići.

– *Opravdanost*

52 Kada je utvrđena razlika u postupanju između dviju usporedivih situacija, načelo jednakog postupanja nije povrijeđeno osim ako je ta razlika valjano opravdana (vidjeti u tom smislu presudu od 16. prosinca 2008., *Arcelor Atlantique et Lorraine i dr.*, C-127/07, EU:C:2008:728, t. 46.).

53 To je slučaj, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, kada se razlika u postupanju odnosi na zakonski dopušten cilj koji se nastoji postići mjerom čiji je ukinak uspostava takve razlike i kada je ona proporcionalna tom cilju (vidjeti u tom smislu presude od 17. listopada 2013., *Schaible*, C-101/12, EU:C:2013:661, t. 77. i od 22. svibnja 2014., *Glatzel*, C-356/12, EU:C:2014:350, t. 43.).

54 U tom kontekstu smatra se da je zakonodavac Unije pozvan, kada donosi neku mjeru porezne naravi, provesti političke, gospodarske i socijalne izbore i hijerarhizirati različite interese ili izvršiti složene ocjene. Slijedom toga mu u tom okviru treba priznati široku diskrecijsku ovlast na način da se sudski nadzor poštovanja uvjeta navedenih u prethodnoj točki ove presude treba ograničiti na nadzor očitih pogreške (vidjeti u tom smislu presude od 10. prosinca 2002., *British American Tobacco (Investments) i Imperial Tobacco*, C-491/01, EU:C:2002:741, t. 123., kao i od 17. listopada 2013., *Billerud Karlsborg i Billerud Skärblacka*, C-203/12, EU:C:2013:664, t. 35.).

55 U ovom slučaju treba podsjetiti na to da razlika u postupanju utvrđena u točki 51. ove presude proizlazi iz članka 98. stavka 2. izmijenjene Direktive 2006/112 u vezi s točkom 6. Priloga III. toj direktivi, koji isključuje primjenu snižene stope PDV-a na isporuku svih elektroničkih usluga i posljedično na isporuku digitalnih knjiga elektroničkim putem, za razliku od isporuke knjiga – koje mogu biti digitalne – u svim fizičkim oblicima.

56 U tom pogledu iz pripremnih akata Direktive 2002/38 proizlazi da su izmjene koje je predložila Komisija, što se tiče oporezivanja usluga isporučenih elektroničkim putem, bile prva etapa ka provedbi nove politike u području PDV-a, kojom se nastoji pojednostaviti i ojačati sustav PDV-a tako da se ohrabre legitimne poslovne transakcije na unutarnjem tržištu. Naime, iz tih pripremnih akata proizlazi da elektronička trgovina predstavlja važan potencijal za stvaranje blagostanja i zapošljavanja u Uniji i da je uspostava jasnog i preciznog normativnog okruženja važan preduvjet za stvaranje klime povjerenja kojima se poduzetnici pozivaju na ulaganje i trgovanje.

57 Kao što su to Vijeće i Komisija pojasnili u odgovoru na pisano pitanje koje je postavio Sud i na raspravi, isključenje primjene snižene stope PDV-a na isporuku digitalnih knjiga elektroničkim putem koje se nalazi u članku 98. stavku 2. izmijenjene Direktive 2006/112 treba smatrati sastavnim dijelom posebnog sustava PDV-a za elektroničku trgovinu. Naime, iz pojašnjenja tih institucija proizlazi da je ocijenjeno nužnim podvrgnuti usluge isporučenih elektroničkim putem jasnim, jednostavnim i ujednaženim pravilima kako bi se stopa PDV-a koja se primjenjuje na te usluge mogla utvrditi sa sigurnošću i tako poreznim obveznicima i nacionalnim poreznim tijelima olakšati upravljanje tim porezom.

58 Zakonska dopuštenost takvoga cilja ne može se razumno dovesti u sumnju.

59 Naime, načelo pravne sigurnosti, na kojemu se zasniva taj cilj, zahtijeva da propis Unije zainteresiranim osobama omogući da nedvojbeno znaju opseg svojih prava i obveza kako bi djelovali poznajući stanje stvari (vidjeti u tom smislu presudu od 15. srpnja 2010., *Komisija/Ujedinjena Kraljevina*, C-582/08, EU:C:2010:429, t. 49. i navedenu sudsku praksu).

60 Osim toga, Sud je već priznao opravdanost cilja koji se za zakonodavca sastoji od uspostave općih pravila koja gospodarski subjekti mogu lako primijeniti a nadležna nacionalna tijela jednostavno nadzirati (vidjeti u tom smislu presudu od 24. veljače 2015., Sopora, C-512/13, EU:C:2015:108, t. 33.).

61 Što se tiče prikladnosti mjere koja se nalazi u članku 98. stavku 2. izmijenjene Direktive 2006/112 u vezi s točkom 6. Priloga III. toj direktivi da ostvari cilj koji se želi postići, kako je pojašnjen u točkama 56. i 57. ove presude, ne čini se da je zakonodavac Unije ocjenom koju je izvršio prekoračio diskrecijsku ovlast kojom raspolaže.

62 Naime, isključujući primjenu snižene stope PDV-a na usluge isporučene elektroničkim putem, zakonodavac Unije oslobađa porezne obveznike i nacionalna porezna tijela obveze da za svaku vrstu isporučenih elektroničkih usluga ispituju ulazi li ona u jednu od kategorija usluga na koje se može primijeniti takva stopa na temelju Priloga III. izmijenjenoj Direktivi 2006/112.

63 Dakle, mjeru o kojoj je riječ treba smatrati prikladnom da ostvari cilj kojim se nastoji sa sigurnošću utvrditi stopa PDV-a koja se primjenjuje na usluge isporučene elektroničkim putem i tako poreznim obveznicima i nacionalnim poreznim tijelima olakšati upravljanje tim porezom.

64 Što se tiče zahtjeva povezanog s uvjetom proporcionalnosti, da se odabere najmanje ograničavajuća mjera u odnosu na druge moguće prikladne mjere i da prouzroči neugodnosti ne budu nerazmjerne u odnosu na ciljeve, treba istaknuti da je zakonodavac Unije možda mogao odvojiti isporuku digitalnih knjiga elektroničkim putem od svih elektroničkih usluga i potom omogućiti primjenu snižene stope PDV-a na te knjige.

65 Međutim, takvo rješenje moglo bi biti protivno cilju koji nastoji postići zakonodavac Unije u pogledu nužnosti otklanjanja pravne nesigurnosti stvorene stalnim razvojem kojem podliježu sve elektroničke usluge, zbog čega je zakonodavac Unije isključio sve te usluge s popisa transakcija na koje se mogu primijeniti snižene stope PDV-a na temelju Priloga III. izmijenjenoj Direktivi 2006/112.

66 U tom pogledu, priznati državama članicama da raspolažu mogućnošću da primijene sniženu stopu PDV-a na isporuku digitalnih knjiga elektroničkim putem, kao što je to dopušteno za isporuku takvih knjiga u svim fizičkim oblicima, moglo bi negativno utjecati na cjelokupnu usklađenost mjere koju je namjeravao poduzeti zakonodavac Unije, a koja se sastoji od isključivanja svih elektroničkih usluga od mogućnosti primjene snižene stope PDV-a.

67 Što se tiče eventualnog proširenja mogućnosti primjene snižene stope PDV-a na sve elektroničke usluge, treba istaknuti da bi donošenje takve mjere općenito uvelo nejednako postupanje između usluga koje nisu elektroničke, na koje se u načelu ne primjenjuje snižena stopa PDV-a, i elektroničkih usluga.

68 Slijedom toga je zakonodavac Unije u okviru margine prosudbe kojom raspolaže mogao smatrati da nijedna od dviju mjera koje su teoretski moguće nije prikladna za postizanje različitih ciljeva koji se njima nastoje postići.

69 Treba dodati da iz članka 4. i 5. Direktive 2002/38 kao i iz članka 6. Direktive Vijeća 2008/8/EZ od 12. veljače 2008. o izmjeni Direktive 2006/112 o mjestu pružanja usluga (SL 2008., L 44, str. 11.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 263.) proizlazi da je Vijeće propisalo ponovno razmatranje posebnog sustava oporezivanja usluga pruženih elektroničkim putem kako bi se vodilo računa o stečenom iskustvu. Usto, Komisija je u obavijesti Europskom parlamentu, Vijeću i Europskom gospodarskom i socijalnom odboru o akcijskom planu

o PDV-u (COM (2016)148 *final*), najavila svoju namjeru da ispita izradu nacrtu direktive o izmjeni izmijenjene Direktive 2006/112.

70 U tim okolnostima, razliku u postupanju koja proizlazi iz članka 98. stavka 2. izmijenjene Direktive 2006/112 u vezi s točkom 6. Priloga III. toj direktivi, izmeću isporuke digitalnih knjiga elektroničkim putem i isporuke knjiga u svim fizičkim oblicima treba smatrati valjano opravdanom.

71 Stoga treba utvrditi da članak 98. stavak 2. izmijenjene Direktive 2006/112 u vezi s člankom 6. Priloga III. toj direktivi, koji za učinak ima isključivanje mogućnosti za države članice da primijene sniženu stopu PDV-a na isporuku digitalnih knjiga elektroničkim putem, dopuštajući im istodobno da primijene sniženu stopu PDV-a na isporuku digitalnih knjiga u svim fizičkim oblicima, ne povređuje načelo jednakog postupanja, kako je navedeno u članku 20. Povelje.

72 Iz prethodnih razmatranja proizlazi da ispitivanje prethodnih pitanja nije otkrilo nijedan element koji može utjecati na valjanost točke 6. Priloga III. izmijenjenoj Direktivi 2006/112 ili članka 98. stavka 2. te direktive u vezi s točkom 6. njezina Priloga III.

Troškovi

73 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (veliko vijeće) odlučuje:

Ispitivanje prethodnih pitanja nije otkrilo nijedan element koji može utjecati na valjanost točke 6. Priloga III. Direktivi Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2009/47/EZ od 5. svibnja 2009. ili članka 98. stavka 2. te direktive u vezi s točkom 6. njezina Priloga III.

Potpisi

1 Jezik postupka: poljski