

Pagaidu versija

ENERĢĻADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [JULIANE KOKOTT] SECINĀJUMI,

sniegti 2016. gada 8. septembrī (1)

Lieta C-390/15

Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO)

(Trybuna Konstytucyjny (Konstitucionālā tiesa, Polija) lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Nodokļu tiesību akti – PVN – Samazināta nodokļa likme grāmatu, laikrakstu un periodisku izdevumu piegādei – Direktīvas 2006/112/EK III pielikuma 6. punkta Direktīvas 2009/47/EK redakcijā spēkā esamība – LESD 113. pants – Eiropas Parlamenta lūdzdabā – Vienlīdzīgās attieksmes princips – Atšķirīga attieksme pret papāra un citu fiziskā formā izdotu publikāciju mēdīzinājumu ar elektroniski nosūtītu publikāciju

I – Ievads

1. Atbilstoši spēkā esošajiem Savienības tiesību aktiem PVN jomā dalībvalstīs ir tiesības paredzēt nodokļu priekšrocības grāmatu, kā arī laikrakstu un periodisku izdevumu tirdzniecībai. Taču neierobežoti tas attiecas tikai uz drukātiem izdevumiem. To tirdzniecībai dalībvalstīs var paredzēt samazinātu likmi, kas joprojām gandrīz nekad nav attiecināma uz digitāliem izdevumiem.
2. Polijas Konstitucionālā tiesa ar šo lūgumu sniegt prejudiciālu nolikumu apšaubā samazinātās PVN likmes spēkā esamību attiecībā uz grāmatām un citām publikācijām, kā arī ir reglamentēta Savienības tiesību sistēmā. Šajā ziņā Tiesas veiktajā pārbaudē galvenā uzmanība tiks pievērsta jautājumiem par to, kādas saistības vienlīdzīgās attieksmes princips uzliek Savienības likumdevējam, pieņemot tiesību aktus PVN jomā, un cik tālā tas šīs prasības arī ievērojis, nosakot samazinātas likmes grāmatām, laikrakstiem un periodiskiem izdevumiem.

II – Atbilstošās tiesību normas

3. EKL (2) 93. pantā (tagad – LESD 113. pants) bija reglamentēta šāda Kopienas likumdošanas kompetence:

“Padome pēc Komisijas priekšlikuma, apspriedusies ar Eiropas Parlamentu un Ekonomikas un sociālo lietu komiteju, ar vienprātīgu lēmumu pieņem noteikumus par likumu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem, akcīzes nodokļiem un citiem netiešajiem nodokļiem, ciktāl tāda saskaņošana ir vajadzīga, lai 14. panta noteiktajā termiņā nodrošinātu iekšējā tirgus izveidi un darbību.”

4. Pamatojoties uz min?to, tika pie?emta Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?va 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (3) (turpm?k tekst? – “PVN direkt?va”).

5. Atbilstoši PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta a) apakšpunktam nodokli uzliek “pre?u pieg?dei, ko par atl?dz?bu k?d? dal?bvalsts teritorij? veic nodok?a maks?t?js, kas r?kojas k?t?ds”. Tas pats saska?? ar ties?bu normas c) apakšpunktu ir piem?rojams “pakalpojumu sniegšanai”.

6. Saist?b? ar nodok?a likmi PVN direkt?vas 96. pant? ir paredz?ts, ka dal?bvalst?m ir j?reglament? “pamatlikme”, kas nedr?kst b?t zem?ka par konkr?tu minim?lu lielumu, kas ir reglament?ts 97. pant?. Papildus PVN direkt?vas 98. pant? redakcij?, kas ir ietverta Direkt?v? 2008/8/EK (4), ir paredz?ts:

“1. Dal?bvalstis var piem?rot vienu vai divas samazin?tas likmes.

2. Samazin?tas likmes piem?ro tikai t?du kategoriju pre?u pieg?dei vai t?du kategoriju pakalpojumu sniegšanai, kas min?ti III pielikum?.

Samazin?tas likmes nepiem?ro elektroniski sniegtajiem pakalpojumiem.

3. [..]”

7. PVN direkt?vas III pielikum?, uz kuru ir nor?d?ts 98. panta 2. punkta pirmaj? da??, ir ietverts “to pre?u pieg?žu un to pakalpojumu sniegšanas saraksts, kam var piem?rot 98. pant? min?t?s samazin?t?s likmes”. T? 6. punkts redakcij?, kas ir ietverta Direkt?v? 2009/47/EK (5) un kas ir pamatlietas priekšmets, ir formul?ts š?di:

“6) visa veida fizisk? form?t? (ietverot broš?ras, bukletus un taml?dz?gus iespieddarbus, bilžu, z?m?jam?s un kr?sojam?s gr?matas b?rniem, iespiestas notis vai nošu rokrakstus, kartes un hidrogr?fiskas vai taml?dz?gas sh?mas) izdotu gr?matu pieg?de, tostarp bibliot?ku izsniegtas gr?matas, laikrakstus un periodiskus izdevumus, iz?emot materi?lus, kas piln?gi vai galvenok?rt velt?ti rekl?mai; [..].”

8. Pirms groz?jumu izdar?šanas ar Direkt?vu 2009/47 š? ties?bu norma bija formul?ta š?di:

“6) gr?matu pieg?de, tostarp bibliot?ku izsniegtas gr?matas (ieskaitot broš?ras, lapi?as un taml?dz?gus iespieddarbus, bilžu, z?m?jam?s un kr?sojam?s gr?matas b?rniem, iespiestas notis vai nošu rokrakstus, kartes un hidrogr?fiskas vai taml?dz?gas sh?mas), laikrakstus un periodiskus izdevumus, iz?emot materi?lus, kas piln?gi vai galvenok?rt velt?ti rekl?mai; [..].”

9. Komisijas priekšlikum?, kurš ir Direkt?vas 2009/47, ar kuru tika izdar?ti groz?jumi, pamat?, paredz?t? ties?bu normas redakcija v?l bija š?da (6):

“6) gr?matu pieg?de, tostarp bibliot?ku izsniegtas gr?matas (ieskaitot broš?ras, inform?cijas lapi?as un taml?dz?gus iespieddarbus, bilžu, z?m?jam?s vai kr?sojam?s gr?matas b?rniem, iespiestas notis vai nošu manuskriptus, kartes un hidrogr?fiskas vai taml?dz?gas sh?mas, k? ar? klaus?mgr?matas un gr?matas, kas ierakst?tas CD, CD-ROM vai jebk?d? cit? fizisk? ska?as nes?j? un kur?s reproduc?ts t?ds pats inform?cijas saturs k? druk?taj?s gr?mat?s), laikraksti un periodiski izdevumi, iz?emot materi?lus, kas piln?gi vai galvenok?rt velt?ti rekl?mai; [..].”

10. Polijas Republika PVN direkt?vas 98. pant?, lasot to kop? ar III pielikuma 6. punktu, ietverto pilnvarojumu ir ?stenojusi, pie?emot *Ustawa o podatku od towarów i us?ug* (2004. gada 11. marta

Likums par preču un pakalpojumu nodokli) 41. panta 2. un 2.a punktu, lasot tos kopā ar 3. pielikuma 72.–75. pozīciju un 10. pielikuma 32.–35. pozīciju. Atbilstoši minētajam šobrīd samazinātas likmes 8 % vai 5 % apmērā tiek piemērotas drukātajai vai citu datu nesēju (it paši CD vai kasešu) formā izdotām grāmatām, laikrakstiem un periodiskiem izdevumiem. Grāmatām, laikrakstiem un periodiskiem izdevumiem, kas tiek publicēti elektroniski, piemēro pamatlīkmi 23 % apmērā.

III – Pamatlieta un tiesvedība Tiesā

11. *Rzecznik Praw Obywatelskich* (Polijas ombuds) ieskatā, Polijas tiesābā konstatējamā atšķirīgā nodokļi vienādam publikācijām ir pretrunā vienlīdzīgas attieksmes nodokļu jomā principam, kāds tas izriet no Polijas Konstitūcijas. Tādēļ tas *Trybuna Konstytucyjny* (Konstitucionālā tiesa, Polija) ir lūdzis pārbaudīt Polijas tiesību normu par samazinātu nodokļa likmi publikācijām atbilstību Konstitūcijai.

12. Polijas Konstitucionālās tiesas ieskatā, Polijas Republikai, pamatojoties uz PVN direktīvas prasībām, ir pienākums elektroniski nosūtīt grāmatām un pārējām elektroniskajām publikācijām piemērot pamatlīkmi. Taču tai ir šaubas par to, ka attiecīgās PVN direktīvas tiesību normas ir spēkā. Pirmkārt, Direktīvas 2009/47, kura ir pamatā šobrīd spēkā esošajai PVN direktīvas III pielikuma 6. punkta redakcijai, teksts likumdošanas procedūrā pāc apspriešanās ar Eiropas Parlamentu esot ticis būtiski grozīts. Otrkārt, tā samazinātas likmes piemērošanas izslēgšanu attiecībā uz elektroniskām publikācijām, kas tiek lejupielādētas, izmantojot internetu, vai tiek piegādātas tās sauktajās straumēšanas formā, uzskata par nesaderīgu ar nodokļu neitralitātes principu, kas esot vienlīdzīgas attieksmes principa izpausme PVN jomā.

13. Tādēļ Polijas Konstitucionālā tiesa 2015. gada 20. jūlijā atbilstoši LESD 267. pantam iesniedza šādus jautājumus:

“1) Vai PVN direktīvas III pielikuma 6. punkts ir spēkā neesošs, jo likumdošanas procesā nav ieviesta būtiska procesuālā prasība par konsultāšanos ar Eiropas Parlamentu?

2) Vai 1. jautājuma minētās PVN direktīvas 98. panta 2. punkts saistībā ar šīs direktīvas III pielikuma 6. punktu ir spēkā neesošs, jo tas ir pretējs nodokļu neitralitātes principam, ciktāl ar to izslēgta samazinātu nodokļa likmju piemērošana grāmatām, kas izdotas digitālā formā, un citām elektroniskām publikācijām?”

14. Tiesvedībā Tiesā par šiem jautājumiem savus rakstveida atbildes iesniedza Polijas ombuds, *Prokurator Generalny* (Polijas ģenerālprokurors), Grieķijas Republika, Polijas Republika, Eiropas Savienības Padome un Eiropas Komisija. 2016. gada 14. jūnijā tiesas sēdē piedalījās Polijas ombuds, Polijas Republika, Padome un Komisija.

IV – Juridiskais vērtējums

15. Ar saviem prejudiciālajiem jautājumiem Polijas Konstitucionālā tiesa būtībā vēlas zināt, vai spēkā esošā PVN direktīvas III pielikuma 6. punkta redakcija, kāda tā izriet no Direktīvas 2009/47 1. panta 13. punkta, lasot to kopā ar pielikuma 1. punktu, ir spēkā divējādi ziņā, proti, no formālā un no saturiskā viedokļa.

A – Par pirmo prejudiciālo jautājumu: spēkā esamība no formālā viedokļa

16. Ar pirmo prejudiciālo jautājumu ir jānoskaidro, vai Direktīvas 2009/47, ar kuru PVN direktīvas III pielikuma 6. punkts tika izteikts tā spēkā esošajā redakcijā, likumdošanas procedūra ir notikusi pienācīgi kārtībā. Tas tādēļ, ka saistībā ar šo grozījumu Parlamentam varētu būt bijusi

nepietiekama iespēja līdztarboties.

17. Direktīva 2009/47 ir tikusi pieņemta, balstoties uz EKL 93. pantu. Saskaņā ar to Padome pieņem noteikumus par tiesību aktu saskaņošanu, tostarp attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem, tikai pēc apspriešanās ar Eiropas Parlamentu.

18. Apspriešanās ar Parlamentu pienācīgā kārtā likumdošanas procedūrā saskaņā pastāvīgo judikatūru ir būtisks procedūras noteikums, kura neieviešanas gadījumā attiecīgais tiesību akts nav spēkā (7).

19. Šajā gadījumā apspriešanās ar Parlamentu notika par sēkotnājo Komisijas priekšlikumu direktīvai, un par to tas sniedza viedokli rakstveidā (8). Sēkotnājo priekšlikumu bija paredzēts papildināt PVN direktīvas III pielikuma 6. punktu tādējādi, ka tajā "grāmatu" veidu uzskaitījums, kurā ir paši var tikt piemērota samazināta likme, tika papildināts ar citiem piemēriem, proti, "klausmārgmatas un grāmatas, kuras ierakstītas CD, CD-ROM vai jebkādā citā fiziskā formā nesējā un kurās reproducēts tās pats informācijas saturs kā drukātajās grāmatās" (9).

20. Tādu Padome turpmākajā likumdošanas procedūrā šo priekšlikumu neatbalstīja. Galu galā ar pieņemto Direktīvu 2009/47 tobrīd spēkā esošais PVN direktīvas III pielikuma 6. punkts tika grozīts tikai tādējādi, ka teikuma daļa "grāmatu piegāde" tika papildināta ar vārdiem "visa veida fiziskā formā [..] izdotu" (10). Turpretim sēkotnājo priekšlikumu direktīvai norādītie piemēri vairs netika minēti.

21. Par šo Padomes pieņemto PVN direktīvas III pielikuma 6. punkta redakciju apspriešanās ar Parlamentu vairs nenotika. Tādu saskaņā ar pastāvīgo judikatūru ar Parlamentu ir jāapspriežas no jauna, ja pieņemtā teksta galīgā redakcija "kopumā būtiski" atšķiras no redakcijas, par kuru ar Parlamentu jau ir notikusi apspriešanās, ciktī šie grozījumi būtībā neatbilst paša Parlamenta izteiktajam vārdam (11).

22. Tāpēc, tādēļ šajā gadījumā nav konstatējama attiecīgā Parlamenta vārdlīme, rodas tikai jautājums par to, vai Padome pēc apspriešanās ar Parlamentu pieņemtās Direktīvas 2009/47 tekstu "kopumā būtiski" ir grozījusi salīdzinājumā ar Komisijas priekšlikumu.

23. Vispirms ir jāpiekrīt Polijas Konstitucionālajai tiesai, kas ir vārsusies Tiesā, ka tā Padomes veiktajā PVN direktīvas III pielikuma 6. punkta jaunās redakcijas pārformulēšanā saskaņā izmaiņas satura ziņā.

24. Nevar gan viennozīmīgi konstatēt, ka jaunās redakcijas formulējums pretī Komisijas priekšlikumam vairs neattiecas uz klausmārgmātm, par ko Polijas Konstitucionālā tiesa ir pārliecināta. Tas tādēļ, ka arī klausmārgmatas varētu būt tikt uzskatītas par fiziskā formā izdotu grāmatu (12).

25. Tādu viennozīmīgi teksta izmaiņas satura ziņā ir saistītas ar apstākli, ka galu galā pieņemtajā PVN direktīvas III pielikuma 6. punkta redakcijā vairs nav ietverts priekšlikuma direktīvai ietvertais papildu nosacījums, atbilstoši kuram datu nesējā "reproducēts tās pats informācijas saturs kā drukātajās grāmatās". Turklāt saskaņā gan ar angļu, gan ar franču valodas priekšlikuma direktīvai redakcijā vispirms bija jābūt iespējām samazināto likmi piemērot tikai tiem līdztarbotiem fiziskiem datu nesējiem kā klausmārgmatas, CD un CD-ROM (13), savukārt PVN direktīvas III pielikuma 6. punktā tagad runa ir par visa veida fiziskiem formātiem. Ar šiem abiem grozījumiem samazinātās likmes piemērošanas joma, salīdzinot ar Komisijas priekšlikumu, zināmā mērā tika paplašināta (14).

26. Tādu šādi nav tikušas veiktas tik plašas izmaiņas priekšlikuma direktīvai, ka būtu bijusi

nepieciešama atkarotā apspriešanās ar Parlamentu. Proti, saskaņā ar judikatūru izmaiņas ir uzskatāmas par būtiskām tikai tad, ja tās skar attiecīgā tiesiskā regulējuma būtību (15).

27. Priekšlikuma direktīvai galvenais mērķis bija sniegt dalībvalstīm vispārēju iespēju piemērot samazinātu likmi konkrētiem vietēji sniegtiem pakalpojumiem (16). Turpretim samazinātās likmes piemērošanas jomas paplašināšanai attiecībā uz grāmatām priekšlikumā ir tikai pakārtota nozīme, un tā tiek apzīmēta tikai kā "tehniskie dokumentu izstrādes pielāgojumi" (17).

28. Pat ja pieņemtu, ka būtiskuma kritērijs ir jebkāda veida saistība ar katru konkrētu priekšlikuma leģislatīvam aktam tiesisko regulējumu, datu nesēja informācijas satura ierobežojuma svētrošana un pārēja no "līdzīgiem" uz "visa veida" datu nesējiem neskar tiesiskā regulējuma par samazinātās likmes grozīšanu attiecībā uz grāmatām būtību. Tas tādēļ, ka šā tiesiskā regulējuma pamatā galvenokārt ir samazinātās likmes piemērošanas jomas paplašināšana attiecībā uz grāmatām, kas ierakstītas citos datu nesējos, nevis kas izdotas papēra formātā. Saistība ar būtisko paplašināšanu minētā piemērošanas jomas paplašināšana ir tikai pakārtots aspekts.

29. Turklāt Parlamentam saistība ar notikūšo apspriešanos ar to katrā ziņā bija iespēja izteikt viedokli par šiem aspektiem, jo vēlāk nepieņemtie piemērošanas jomas ierobežojumi jau bija sīkotāji Komisijas priekšlikuma daļa (18).

30. Tāpēc, tā kā ar Parlamentu likumdošanas procedūrā, kura noslēdzās ar Direktīvas 2009/47 pieņemšanu, apspriešanās notika pienācīgā kārtā, šajā ziņā spēkā esošās PVN direktīvas III pielikuma 6. punkta redakcijas spēkā esamība nav ietekmēta.

B – *Par otro prejudiciālo jautājumu: spēkā esamība no saturiskā viedokļa*

31. Ar savu otro prejudiciālo jautājumu Polijas Konstitucionālā tiesa vēlas zināt, vai PVN direktīvas III pielikuma 6. punkts, lasot to kopā ar 98. panta 2. punktu, nav spēkā, ciktāl atbilstoši tam ir izslēgta samazinātās likmes piemērošana grāmatām, kas tiek nosūtītas digitālā formātā, un citām elektroniskajām publikācijām.

32. Lai gan iesniedzējtiesa prejudiciālo jautājuma formulējumā balstās uz nodokļu neitralitātes principa pārkāpumu, no līguma sniegt prejudiciālu nolikumu pamatojuma izriet, ka tā vēlas veikt pārbaudi, ņemot vērā vienlīdzīgās attieksmes principu (19).

33. Tikai šāda pārbaude ir arī iespējama. Tas tādēļ, ka PVN direktīvas III pielikuma 6. punkta spēkā neesamība var izrietēt tikai no primāro tiesību pārkāpuma. Tādu nodokļu neitralitātes princips *pats par sevi* ir tikai palīgizteikums PVN direktīvas interpretēšanai, kuram nav primāro tiesību juridiskā spēka (20). Minētais ir attiecināms arī, ciktāl nodokļu neitralitātes princips konkurences neitralitātes nozīmē (21) ir vienlīdzīgās attieksmes principa *izpausme* (22). Tas tādēļ, ka, neraugoties uz minēto, PVN direktīvas tiesību normas spēkā esamības pārbaude var notikt, tikai ņemot vērā pašu vienlīdzīgās attieksmes principu, kuram vienīgajam ir primāro tiesību juridiskais spēks un kurš saskaņā ar judikatūru izvirza arī citas sīkākās prasības nekā nodokļu neitralitātes princips.

34. No prejudiciālo jautājuma, ņemot vērā tā pamatojumu līgumā sniegt prejudiciālu nolikumu, var secināt, ka runa ir par vairākiem nevienlīdzīgās attieksmes gadījumiem, kuri ir jāpārbauda saistībā ar to atbilstību vienlīdzīgās attieksmes principam. Galvenokārt iesniedzējtiesa iebilst, ka *digitālajām* grāmatām tiek piemērota atšķirīga attieksme atkarībā no tā, vai tās pircējam tiek nodotas ar fizisku datu nesēju starpniecību – piemēram, izmantojot CD-ROM – vai elektroniskā veidā – piemēram, izmantojot lejupielādēšanu internetā (23) (par to tālāk 1)

punkt?). Turklāt ar prejudiciālo jautājumu tiek uzdots jautājums arī par atšķirīgu attieksmi pret citām publikācijām, kas ietilpst samazinātas likmes tiesiskajā sastāvā un kas nav grāmatas – tādā laikā un periodiskiem izdevumiem. Tas, ka grāmatas digitālā formātā ir izslēgtas no samazinātas likmes piemērošanas pat tad, ja tiek piegādātas uz fizisku datu nesēju, tiek analizēts vispirms (par to 2) punktā), pirms nobeiguma vācī ir jāaplūko atšķirīgā attieksme pret visām elektroniski piegādātām publikācijām salīdzinājumā ar drukātām publikācijām (par to 3) punktā).

35. Par visu minēto Tiesa lūdz šim vācī nav spriedusi. Arī nesen izlemtajā lietā par prasību sakarā ar valsts pienākumu neizpildi, kurā runa bija par PVN direktīvas III pielikuma 6. punkta piemērošanu elektroniski nodotām digitālām grāmatām, Tiesa *expressis verbis* neanalizēja jautājumu, vai šī tiesību norma atbilst vienlīdzīgas attieksmes principam (24).

1) Atšķirīgā attieksme pret digitālām grāmatām atkarībā no nosūtīšanas veida

36. Vispirms ir jānoskaidro, vai PVN direktīvas III pielikuma 6. punkts, lasot to kopā ar 98. panta 2. punktu, ir pretrunā vienlīdzīgas attieksmes principam, ciktāl atbilstoši tam dalībvalstīm ir tiesības izmantot samazinātas likmes tiesisko regulējumu attiecībā uz digitālām (klausmā) grāmatām tikai tad, ja tās tiek piegādātas fiziskā formātā, taču ne tad, ja tās tiek piegādātas elektroniskā formātā (25).

37. Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru vienlīdzīgas attieksmes princips paredz, ka lūdzīgās situācijās nedrīkst būt atšķirīgā attieksme, ja vien šāda attieksme nav objektīvi attaisnota (26). Šis vispārējais vienlīdzīgas attieksmes princips šobrīd ir nostiprināts Hartas (27) 20. pantā.

a) Lūdzīgās situācijas

38. Pirmkārt, rodas jautājums, vai fiziskā formātā izdotu digitālo grāmatu piegāde, no vienas puses, un to elektroniska piegāde, no otras puses, ir uzskatāmas par lūdzīgām situācijām.

39. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru divu situāciju salīdzināmais raksturs ir novērtējams, ņemot vērā pārbauzto tiesiskā regulējuma mērķi, kā arī tiesiskā regulējuma jomas principus un mērķus kopumā (28). Tādēļ, lai noraidītu divu situāciju salīdzināmbū, nepietiek tikai konstatēt objektīvas atšķirības, neizklāstot to nozīmi saistībā ar tiesiskā regulējuma mērķi (29) vai akli sekojot Savienības likumdevēja vērtējumam (30).

i) Tiesiskā regulējuma jomas mērķi

40. Kopējās pievienotās vērtības nodokļa sistēmas, kurā ietilpst šis tiesiskais regulējums par samazinātu likmi, mērķis atbilstoši PVN direktīvas preambulas ceturtajam apsvērumam ir iekšējā tirgus nostenošana. Lai sasniegtu šo mērķi, ar saskaņošanu Savienības līmenī ir jānovērš konkurences izkropojumi, kas rodas, dalībvalstīm piemērojot apgrozījuma nodokļus, gan pārrobežu gadījumos, gan dalībvalstu iekšienā.

41. Turklāt apgrozījuma nodokļu saskaņošanas mērķis atbilstoši PVN direktīvas preambulas astotajam apsvērumam ir arī izveidot visā Savienībā vienotu aprēķina bāzi saistībā ar Savienības pašas resursiem. Taču šim tiesiskā regulējuma jomas mērķim šajā gadījumā nav nozīmes, jo apstrādāto PVN direktīvas tiesību normu priekšmets ir nodokļa likme, nevis aprēķina bāzes izveidošana.

42. Attiecībā uz konkurences izkropojumu novēršanas mērķi ir jānorāda, ka Tiesa gan jau ir konstatējusi, ka par vienlīdzīgas attieksmes principa pārkāpumu PVN jomā var būt runa ne tikai konkurējošu uzņēmumu starpā (31). Taču katrā ziņā tad, ja ir konstatējama konkurences situācija,

ko var izkrop?ot atš?ir?g?s ties?bu normas PVN jom?, ?emot v?r? kop?j?s pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mas pamatm?r?i, var pie?emt, ka situ?cijas ir l?dz?gas (32). Turkl?t balst?šan?s uz divu produktu konkurences situ?ciju atbilst pieejai, kuru Tiesa ir izmantojusi t?s judikat?r? jau laik?, kad tika izstr?d?ts vienl?dz?gas attieksmes princips (33).

43. Šaj? gad?jum? digit?l?s gr?matas, kas tiek tirgotas fizisk? form?t?, un digit?l?s gr?matas, kas tiek tirgotas elektroniski, savstarp?ji atrodas konkurences apst?k?os. Tas t?d??, ka attiec?b? uz pat?r?t?ju, kura vajadz?bas vispirms nosaka konkurences situ?ciju, runa ir attiec?gi par vienu un to pašu produktu, proti, digit?las gr?matas datu kopumu, kas abos gad?jumos nav izmantojams bez las?šanai paredz?tas papildier?ces. Atš?ir?gs ir tikai nodošanas pat?r?t?jam veids. T?d?? atkar?b? no pied?v?juma nosac?jumiem pat?r?t?js izv?l?sies vienu vai otru nodošanas veidu, lai sa?emtu vienu un to pašu produktu.

44. Min?tais parasti ir sp?k? pat tad, ja pat?r?t?js – k? Komisija apgalvoja tiesas s?d? – elektroniski sa?emtas digit?l?s gr?matas gad?jum? pret?ji fizisk? form?t? sa?emtas gr?matas gad?jumam neieg?d?tos ties?bas uz datu kopuma nodošanu citai personai (34). Tas t?d??, ka parasti pat?r?t?js digit?l?s gr?matas ieg?d?sies pašpat?ri?am, un l?dz ar to datu kopuma nodošanai – ja t? patieš?m b?tu atkar?ga no nodošanas veida – nav izš?iroša noz?me konkurences situ?cij?. Turkl?t Tiesa, ?emot v?r? autorties?bu aizsardz?bu, jau ir konstat?jusi, ka inform?cijas p?rdošana CD?ROM form?t? un inform?cijas p?rdošana, lejupiel?d?jot to no interneta, “no ekonomikas skatpunkta ir l?dz?gas” (35).

45. L?dz ar to abas digit?l?s gr?matas pasniegšanas formas, ?emot v?r? kop?j?s pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mas pamatm?r?i nov?rst konkurences izkrop?ojumus, ir l?dz?gas.

ii) Tiesisk? regul?juma jomas principi

46. To l?dz?bai nav pretrun? tas, ka saska?? ar kop?j?s pievienot? v?rt?bas nodok?a sist?mas noteikumiem, pieg?d?jot fizisk? form?t? izdotu digit?lo gr?matu, runa ir par preces pieg?di (14. panta 1. punkts), turpretim, nododot to elektroniski, par pakalpojuma sniegšanu (PVN direkt?vas 24. panta 1. punkts) (36).

47. Saska?? ar PVN direkt?vas preambulas piekto apsv?rumu nodoklis ir j?uzliek, “cik iesp?jams visp?r?gi”, t?tad visiem produktiem. Min?to apstiprina PVN direkt?vas 1. panta 2. punkta pirm? da?a, atbilstoši kurai ar kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu ir j?piem?ro *visp?r?js* nodoklis par pat?ri?u. T?d?? ar? abas darb?bas, par kur?m j?maks? nodoklis, saist?b? ar pre?u pieg?di (PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta a) apakšpunkts) un pakalpojumu sniegšanu (2. panta 1. punkta c) apakšpunkts) ir saist?tas ar vien?du nosac?jumu izpildi. T?p?c b?t?b? ir v?lme PVN vien?di attiecin?t uz pre?u un pakalpojumu pat?ri?u.

48. Cikt?l kop?j? pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?m? iz??muma k?rt? tiek noš?irta pre?u pieg?de un pakalpojumu sniegšana, tam attiec?gi ir ?pašs iemesls. Piem?ram, saist?b? ar to dar?jumu vietas noteikšanu, par kuriem uzliek nodokli (PVN direkt?vas 31. un n?kamie panti), tikai preces pieg?des gad?jum? var notikt atsaukšan?s uz fizisku transportu.

49. Ta?u šaj? nodok?a likmes lieluma noteikšanas gad?jum? šai atš?ir?bai saist?b? ar produktu fizisko izskatu nav noz?mes. PVN direkt?v?, nosakot nodok?a likmes, b?t?b? netiek noš?irta pre?u pieg?de un pakalpojumu sniegšana. Tieši pret?ji, PVN direkt?vas 96. pant? ir *expressis verbis* paredz?ts, ka pre?u pieg?dei un pakalpojumu sniegšanai pamatlikme ir vien?da. Turkl?t ar? samazin?t?s likmes atbilstoši PVN direkt?vas 98. panta 2. punkta pirmajai da?ai ir paredz?tas gan attiec?b? uz pre?u pieg?di, gan pakalpojumu sniegšanu.

iii) Pārbauda, vai tiesiskā regulējuma mērķis

50. Visbeidzot ir jāpārbauda digitālo grāmatu "fizisku" un elektronisku piegāžu līdzība, ņemot vērā paša pārbauda, vai tiesiskā regulējuma mērķi.

51. PVN direktīvas III pielikuma 6. punktā dalībvalstīm tiek sniegta iespēja piemērot samazinātu likmi grāmatām, laikrakstiem un periodiskiem izdevumiem. Taču nedz no Direktīvas 95/77/EEK teksta, ar kuru tiesiskais regulējums tika ieviests šķotnā (37), nedz no tās pieņemšanas vāstures nevar secināt, kādam ir jābūt šīs nodokļa priekšrocības mērķim.

52. Ar šādu tiesvedību nedz Padome, nedz Komisija nav spējusi sniegt apmierinošu atbildi uz šo jautājumu. No Komisijas 2007. gada paziņojuma par samazinātām PVN likmēm izriet, ka attiecīgās PVN direktīvas tiesību normas "nebalstās uz strukturālu vai loģisku pieeju, bet [..] atspoguļo situāciju dalībvalstīs 90. gadu sākumā" (38). Tādēļ PVN likmju struktūrā neesot skaidras loģikas (39).

53. Attiecīgi Komisija uz līgumu sniegt paskaidrojumus tiesas sēdē tostarp atbilstoši jāgai norādīja, ka samazinātā likme grāmatām, laikrakstiem un periodiskiem izdevumiem Savienības tiesībās esot tikusi reglamentēta tikai tādēļ, ka vismaz dažas dalībvalstis šādu samazinātu nodokļa likmi toreiz piemēroja un tām ar Savienības tiesībām šo iespēju nevajadzēja liegt.

54. Ir pilnīgi iespējams, ka Savienības tiesību normai nav neviena cita pastāvīga mērķa kā tikai konkrēto tiesību normu atstāšana dalībvalstu kompetencē. Tomēr šādu gadījumu tas nav. Tas tādēļ, ka atbilstoši PVN direktīvai samazinātu likmju reglamentācija nav vienkārši atstāta dalībvalstu ziņā, bet gan tā atļauj atbilstoši PVN direktīvas 98. pantam, lasot to kopā ar III pielikumu, piemērot tikai tādās likmes, kas ir spēcīgi attiecībā uz precīzi noteiktiem, izsmērēti uzskaitētiem pakalpojumiem. Šādu ziņu pašas Savienības tiesībās ir paredzēti dalībvalstu īstenoto samazināto likmju piemērošanas priekšnoteikumi. Līdz ar to ar Savienības tiesībās dalībvalstīm piešķirto tiesību piemērot samazinātās likmes tieši grāmatām, laikrakstiem un periodiskiem izdevumiem mērķis Savienības tiesībās ir jānosaka autonomi.

55. Lai gan Padome, kā arī Komisija šādu tiesvedību ir norādījušas, ka PVN direktīvai nav veicināšanas mērķu, ir acīmredzami, ka ar iespēju piemērot samazinātu likmi tieši tiek sniegta iespēja dalībvalstīm veicināt konkrētu produktu noieta tirgu un ka tādējādi tiek izvirzīti konkrēti politiski mērķi (40). Tas tādēļ, ka samazinātā likme sniedz nodokļu maksātājiem iespēju izteikt izdevīgus piedāvājumus. Turklāt šāda noieta tirgus veicināšana ir izdevīga patērētājiem, jo tikai tiem galu galā ir jāizjūt PVN slogi (41).

56. Ar šīs veicināšanas no nodokļa viedokļa jēga un mērķis man šķiet acīmredzams. Samazinātās likmes grāmatām, laikrakstiem un periodiskiem izdevumiem mērķis ir saistīts ar kultūru. Tās mērķis visaptveroši izprātņ ir Savienības pilsoņu izglītības veicināšana, lasot beletristiku vai populārzinātniskas grāmatas, vai arī politiskus, profesionālus vai izklaidējošus laikrakstus un periodiskus izdevumus. Par šo mērķi liecina priekšrocības neattiecināšana uz publikācijām, "kas pilnīgi vai galvenokārt veltītas reklāmai", PVN direktīvas III pielikuma 6. punkta sastāvā. Proti, šādu publikāciju mērķis nav saistīts ar izglītību. Turklāt šis mērķis ir saskatāms arī citā kopējās pievienotās vērtības nodokļa sistēmas aspektā, proti, plašs nodokļu priekšrocības formā saistībā ar izglītības pakalpojumiem PVN direktīvas 132. panta 1. punkta i) un j) apakšpunktā.

57. Šā izglītības mērķa sasniegšana ir atkarīga tikai no digitālās grāmatas satura, nevis no nodošanas veida. Tādēļ starp digitālajām grāmatām, kas tiek tirgotas fiziskā formātā, un digitālajām grāmatām, kas tiek nodotas elektroniski, būtībā nepastāv atšķirība, ņemot vērā

veicināšanas mērī, kas ir izvirzīts PVN direktīvas III pielikuma 6. punktā. Tāpēc abas pakalpojuma formas, ņemot vērā arī pārbaudāmā tiesiskā regulējuma mērī, ir līdzīgas.

iv) Starpsociāli

58. ņemot vērā minēto, fiziskā formā izdotu digitālo grāmatu piegādē, no vienas puses, un to piegādē elektroniski, no otras puses, ņemot vērā gan pārbaudāmā tiesiskā regulējuma mērī, gan tiesiskā regulējuma jomas mērī un principus, ir līdzīgas.

b) Pamatojums

59. Tādu atšķirīga attieksme līdzīgās situācijās var būt pamatota, proti, ja tā atbilst tiesiski pieļaujamam mērī un ir samērīga ar šo mērī (42).

60. Šīs prasības ir jāievēro neatkarīgi no tā, kurā tiesību jomā ir konstatējama atšķirīga attieksme. Tās ir piemērojamas pat gadījumos, kad Tiesa Savienības likumdevījam *expressis verbis* ir atzinusi plašu rīcības brīvību (43), kā it īpaši kopīgās lauksaimniecības politikas jomā (44).

61. Tādu atšķirīgas attieksmes pārbaudes intensitāte ir atkarīga no tās rīcības brīvības apjoma, kas Savienības likumdevījam ir attiecīgajā gadījumā. Ja Savienības likumdevījs ir steno atšķirīgu attieksmi, pamatojoties uz atbilstoši Hartas 21. pantam aizliegtu atšķirīgas attieksmes kritēriju, piemēram, dzimumu vai rasi (45), Tiesas kompetencē ir stingri pārbaudīt atšķirīgās attieksmes pamatojumu (46). Turpretim, ja atšķirīga attieksme balstās uz citu kritēriju, Tiesas pārbaude būs mazāk stingra, lai novērstu, ka Savienības tiesa aizstāj Savienības likumdevīja novērtējumu ar savu novērtējumu (47). Minētais saskaņā ar judikatūru ir piemērojams it īpaši tādā tiesību normu gadījumā, kurā ir runa par sarežģītiem politiskās, ekonomiskās, sociālās vai medicīniskās dabas jautājumiem (48). Tādu arī šajā gadījumā atbilstoši samērīguma principam Tiesas veiktajai pārbaudei ir jābūt jo stingrākai, jo smagāk atšķirīgās attieksmes sekas izjūt atsevišķie Savienības pilsoņi (49).

i) Atšķirīgās attieksmes mērī

62. ņemot vērā šo ierobežoto pārbaudes kritēriju, vispirms ir jānosaka mērī, kuru Savienības likumdevījs ir izvirzījis, īstenojot atšķirīgu attieksmi pret fiziskā formā izdotu digitālo grāmatu piegādi un to elektronisko piegādi.

63. Atšķirīgā attieksme tika ieviesta ar Direktīvu 2009/47. Ar to saistītās PVN direktīvas III pielikuma 6. punktā paredzētā nodokļu priekšrocības tiesiskā sastāva attiecināšanas arī uz digitālajām grāmatām, kas tiek piegādātas fiziskā formā, mērī atbilstoši Direktīvas 2009/47 preambulas ceturtajam apsvērumam ir "izskaidrot un pielāgot tehnikas progresam tās III pielikumā doto atsauci uz grāmatām". Tādu ar Direktīvu 2009/47 netika grozīts it īpaši PVN direktīvas 98. panta 2. punkta otrās daļas tiesiskais regulējums, atbilstoši kuram samazinātas likmes nekādā ziņā nepiemēro elektroniski sniegtiem pakalpojumiem. Tādēļ digitāli piegādātām grāmatām pašām par sevi nevar piemērot samazinātu nodokļa likmi (50).

64. Tāpēc pielgošana "tehniskam progresam" nenotika pilnībā. Tieši "parastajam" digitālo grāmatu nodošanas veidam, proti, elektroniskajai piegādei, nevajadzētu baudīt samazinātas likmes priekšrocības. Minētā iemesls galu galā ir PVN direktīvas 98. panta 2. punkta otrās daļas tiesiskais regulējums, atbilstoši kuram samazinātas likmes piemērošana ir izslēgta saistībā ar visiem elektroniskajiem pakalpojumiem (51), tādēļ ne tikai saistībā ar elektroniski piegādātām digitālajām grāmatām. Tādēļ šim vispārīgajam elektronisko pakalpojumu tirgum piemērojamam tiesiskajam regulējumam ir izšķiroša nozīme, pamatojot atšķirīgo attieksmi šajā lietā.

65. PVN direktīvas 98. panta 2. punkta otrās daļas pamatā ir Sestās direktīvas (52) 12. panta 3. punkta a) apakšpunkta ceturtais daļas, lasot to kopā ar tās 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta pārdēļo ievilkumu, tiesiskais regulējums, kas tika ieviests ar Direktīvu 2002/38/EK (53). Par nodomu, kāds bija šīs tiesību normas pamatā, Direktīvas 2002/38 preambulas apsvērumos nav ietvertas nekādas norādes.

66. Tādu attiecīgajai Komisijas priekšlikumu ir norādīts uz nedrošību, ko varētu izjust elektronisko pakalpojumu sniedzēji, ņemot vērā piemērojamo nodokļa likmi (54). Tas tādēļ, ka ar Direktīvu 2002/38 ārpus Savienības reģistrētiem elektronisko pakalpojumu sniedzējiem tika noteikts pienākums to patērētājiem Savienības rezidentiem sniegtajiem pakalpojumiem uzlikt nodokli attiecīgi patērētāja reģistrācijas valstī (55). Tādējādi ir jānovērš konkurences izkropojumi (56), kurus varētu radīt trešo valstu nodokļu politika. Tiesiskā regulējuma sekas ir tādas, ka elektroniskajiem pakalpojumiem tiek piemērota attiecīgi tās dalībvalsts nodokļa likme, kur atrodas patērētājs.

67. Tas tādēļ, ka vienlaicīgi nodokļu maksātājiem, kas nav reģistrēti Savienībā, bija jāatvieglo to jauno pienākumu nodokļu jomā Savienībā izpilde laikam gan ar, lai padarītu iespējamāku to izpildi (57). Vienlaikus vienkāršošanai bija jāpalīdz dalībvalstu nodokļu administrācijām un bija jāuzlabo to kontroles iespējas (58). Galvenokārt tas bija jāpanāk tādējādi, ka nodokļu maksātāji savus pienākumus var izpildīt, iesniedzot elektroniskas nodokļu deklarācijas tikai vienā dalībvalstī attiecībā uz visu Savienību (59). Turklāt ar PVN direktīvas 98. panta 2. punkta otrās daļas priekštecī tika nodrošināts, ka elektroniskajiem pakalpojumiem attiecīgās dalībvalsts patērētājiem vienmēr tiek piemērota šīs dalībvalsts attiecīgā likme.

68. Turpretim Savienībā reģistrētie elektronisko pakalpojumu sniedzēji atradās citā situācijā. Tas tādēļ, ka Direktīvai 2002/38 nevajadzēja tos ietekmēt. Tiem joprojām to elektroniskajiem pakalpojumiem nodoklis bija jāuzliek to reģistrācijas dalībvalstī neatkarīgi no attiecīgā patērētāja reģistrācijas valsts (60), un tādēļ to pakalpojumiem bija piemērojamas tikai lielākais trīs šīs dalībvalsts nodokļa likmes.

69. Tomēr Komisija šajā tiesvedībā atbilstoši jāgai ir norādījusi, ka samazinātu likmju aizliegums elektroniskiem pakalpojumiem attiecoties arī uz nodokļu maksātājiem, kas uzņēmējdarbību veic Savienībā, jo ar to esot tikusi novērsta nelabvēlīga nodokļu konkurence starp dalībvalstīm. Tas tāpēc, ka tieši tādēļ, ka attiecībā uz šiem nodokļu maksātājiem nozīme saistībā ar nodokļu slogu par elektroniskiem pakalpojumiem joprojām bija tikai to reģistrācijas vietai, dalībvalsts, ieviešot attiecīgu samazinātu likmi, būtu varējusi mēģināt mudināt šos pakalpojumu sniedzējus reģistrēties tās teritorijā. Proti, elektroniska izplatīšanas tīkla galvenā mērķa var tikt pārcelta salīdzinoši vienkārši.

70. Tomēr šajā gadījumā tiesību normas kopš 2015. gada 1. janvāra ir būtiski mainījušās. Atbilstoši spēkā esošajam PVN direktīvas 58. panta 1. punkta c) apakšpunktam (61) tagad Savienībā reģistrētajiem nodokļu maksātājiem ir piemērojams tāds pats tiesiskais regulējums kā ārpus Savienības reģistrētajiem nodokļu maksātājiem: elektroniskajiem pakalpojumiem nodoklis vienmēr ir jāuzliek attiecīgi patērētāja dalībvalstī. Tagad visi pakalpojumu sniedzēji arī savus

pienākumus nodokļu jomā attiecībā pret visām dalībvalstīm var izpildīt ar vienu nodokļu deklarāciju tikai vienā dalībvalstī (62).

71. Tāpēc ir konstatējami divi atšķirīgi PVN direktīvas 98. panta 2. punkta otrās daļas un tās priekšteču mērķi, kuri turklāt ir jānošķir laika ziņā: samazinātu likmju elektroniskiem pakalpojumiem aizlieguma mērķis līdz 2014. gada 31. decembrim bija, pirmkārt, atvieglot pienākumu nodokļu jomā izpildi ārpus Savienības reģistrētajiem nodokļu maksātājiem un, otrkārt, nelabvēlīgas nodokļu konkurences novēršana starp dalībvalstīm; kopš 2015. gada 1. janvāra aizlieguma mērķis ir vairs tikai atvieglot pienākumu nodokļu jomā izpildi, taču attiecībā uz visu elektronisko pakalpojumu tirgu.

ii) Samērīga mērķa sasniegšana

72. Savienības likumdevējam šie mērķi bija arī jāsasniedz samērīgā veidā. Šajā ziņā ir jāsalīdzina atšķirīgās attieksmes sekas un priekšrocības, kuras rodas, sasniedzot šo mērķi. Turklāt ir jāņem vērā, ka Savienības likumdevējam nodokļu tiesību jomā ir jāveic sarežģīti ekonomiskas un finansiālas dabas apsvērumi, un tam šajā ziņā ir novērtējuma brīvība un tiesības pieņemt tiesisko regulējumu (63).

73. Attiecībā uz mērķi atvieglot pienākumu izpildi nodokļu jomā, pamatojoties uz mazāku vērtību, mēs PVN likmju daudzumu, ir jāveic nošķiršana. Tas tādēļ, ka samazinātu likmju elektroniskiem pakalpojumiem aizliegums ir vērstis gan uz nodokļu maksātājiem, gan uz dalībvalstu nodokļu administrācijām (64).

74. Šajā ziņā nodokļu maksātāju labā pastāvīgo vienkāršošanu nav samērīga ar negatīvām sekām, kas tiem rodas, liedzot piemērot samazinātu likmi digitālā grāmatmā, kas tiek nodotas elektroniskā veidā. Tas tādēļ, ka par nodokļu maksātāju aizsardzību pret papildu nodokļa likmju daudzveidību ir samaksāta pārāk augsta cena tādējādi, ka to pakalpojumiem tiek piemērota paaugstināta likme un līdz ar to tie izjūt negatīvas sekas konkurences jomā. Ir pašsaprotami, ka katras nodokļu priekšrocības izmantošana tās izmantotajam nozīmē sarežģītību nodokļu tiesību aktu piemērošanā. Taču šie izdevumi nevar nozīmēt, ka nodokļu tiesību aktu izdevējam ir tiesības īstenot atšķirīgu attieksmi līdzīgās situācijās.

75. Saistībā ar dalībvalstu nodokļu administrāciju darba atvieglošanu mērķa sasniegšanas samērīgums varētu tikt atspēkots ar senu Tiesas atziņu, ka praktiskas grūtības nevar attaisnot acīmredzami netaisnīgu slogu – šajā gadījumā elektroniski nodotu digitālo grāmatu izplatšanu (65). Taču saistībā ar pamatbrīvību diskriminācijas aizliegumu Tiesa nesen ir skaidri atzinusi, ka nodokļu administrācijām ir likumīgas intereses uz tiesību normām, kuru izpilde var tikt viegli uzraudzēta un kontrolēta (66).

76. Tādēļ būtībā Savienības likumdevēja rīcības brīvība ietilpst noteikt pašu sistēmu saistībā ar nodokļu uzlikšanu visiem elektroniskiem pakalpojumiem, ņemot vērā to saņemšanas vietu. Tas, ka var būt nepieciešama šāda paša nodokļu uzlikšanas sistēma, izriet no pašajiem noteikumiem attiecībā uz elektroniskiem pakalpojumiem, kuru sniegšanai salīdzinājumā ar klasisko preču tirdzniecību gandrīz vienmēr ir pārrobežu raksturs un turklāt saistībā ar kuriem ir nepieciešama tikai minimāla fiziska klātbūtne, kas nozīmē, ka valsts nodokļu iestāžu darbs tiek apgrūtināts.

77. Turklīt Tiesa jau ir atzinusi, ka Savienības likumdevējs sarežģītu sistēmu gadījumā var rēķināt vairākas stadijas (67). Šajā ziņā var saprast, ka Savienības likumdevējs jaunu nodokļu uzlikšanas procedūru sākotnēji nosaka pēc iespējas vienkāršāk. Tas tā ir it īpaši laikā, kad elektronisko pakalpojumu sniedzēji piedāvā lielu skaitu jaunu produktu, par kuru iekaušanu esošajās samazināto likmju kategorijās var pastāvēt šaubas.

78. Taču šādas rēķināšanas vairākas stadijas samērīguma priekšnoteikums ir regulāra tiesiskā regulējuma sistēmas pārbaude (68). Savienības lēmējo kompetento iestāžu rēķināšana līdz šim atbilst minētajam. Padome, jau ieviešot attiecīgās tiesību normas, paredzēja pēc zināma laika pārbaudīt īpašo nodokļa uzlikšanas sistēmu elektroniskiem pakalpojumiem, ņemot vērā ar to iegūto pieredzi (69). Turklīt Komisija nesen ir paziņojusi, ka, lai īstenotu vienlīdzīgu attieksmi pret elektroniski nosūtīto digitālo grāmatu, tiks pārbaudīta iespēja izstrādāt priekšlikumu direktīvai, ar kuru groza PVN direktīvu (70).

79. Ciktāl nodokļu uzlikšanas sistēmas vienkāršošanas mērķis līdz 2014. gada 31. decembrim attiecas tikai uz ģrupus Savienības reģistrētiem nodokļu maksātājiem, iepriekš izklāstētajiem apsvērumiem gan ir salīdzinoši maza nozīme. Taču attiecībā uz šo laikposmu minēto katrā ziņā kompensē leģitīmais mērķis novērst nelabvēlīgu nodokļu konkurenci starp dalībvalstīm (71).

80. Turpretim otrs svaru kauss nav tik smags.

81. Tā, piemēram, konkurences izkropojumiem starp pakalpojumu sniedzējiem, kas digitālos grāmatas piegādā fiziskā formātā, un tiem, kuri tos piegādā elektroniski, nevajadzētu pārsniegt noteiktās robežas. Tas tādēļ, ka Polijas Republika tiesas sēdē pareizi norādīja, ka elektroniskās tirdzniecības izmaksas esot daudz mazākas nekā tradicionālās preču tirdzniecības izmaksas. Līdz ar to elektroniski nodotas digitāls grāmatas parasti pat tad var tikt piedāvātas par zemāku cenu nekā grāmatas fiziskā formātā, ja tām tiek piemērota augstāka PVN likme.

82. ņemot vērā minēto, nevar konstatēt būtiskus ierobežojumus saistībā ar pārrobežu pieeju grāmatām, kuru aizsargā pamatbrīvības, vai saistībā ar – kam pareizi pievērsas uzmanību Polijas ombuds – invalīdu pieeju grāmatām (72).

83. Tāpēc Savienības likumdevēja PVN direktīvas 98. panta 2. punkta otrajā daļā izvirzītie mērķi tiek arī sasniegti samērīgā veidā.

c) Starpsecinājumi

84. Tāpēc atšķirīgā attieksme pret digitālo grāmatu atkarībā no to nosūtīšanas formas, kas izriet no PVN direktīvas III pielikuma 6. punkta, lasot to kopā ar 98. panta 2. punktu, ņemot vērā samazināto likmi, ir attaisnota un līdz ar to nav pretrunā vienlīdzīgās attieksmes principam.

2) Fiziskā formātā izdotu digitālu laikrakstu un periodisku izdevumu izslēgšana

85. Otrkārt, ir jāpārbauda, vai tas, ka atbilstoši PVN direktīvas III pielikuma 6. punktam, lasot to kopā ar 98. panta 2. punktu, samazināta likme nevar tikt piemērota fiziskā formātā izdotiem digitāliem laikrakstiem un periodiskiem izdevumiem, ir saderīgs ar vienlīdzīgās attieksmes principu. Šajā ziņā ir jāņem vērā divu veidu atšķirīgās attieksmes.

a) Salīdzinājums ar digitālo grāmatu

86. Pirmkārt, pret digitāliem laikrakstiem un periodiskiem izdevumiem tiek īstenota atšifrēšana attieksme salīdzinājumā ar digitālo grāmatu tirdzniecību, ka minētajām grāmatām var tikt piemērota samazināta likme, ja tās tiek piegādātas fiziskā formā.

87. Lai konstatētu tirdzniecībā radītu vienlīdzīgas attieksmes principa pārkāpumu, laikrakstu un periodisku izdevumu, no vienas puses, un grāmatu, no otras puses, gadījumā runai bija jābūt par līdzīgu situāciju (73).

88. Taču šajā gadījumā tas tika nav. Situācijas nav līdzīgas, nedz vienotā tiesiskā regulējuma jomas mērī, nedz vienotā pārbaudāmā tiesiskā regulējuma mērī (74).

89. Pirmkārt, laikraksti un periodiski izdevumi parasti neatrodam konkurences apstākļos ar grāmatām. Dažādas publikāciju formas apmierina dažādas patērētāja vajadzības, jo parasti tās ir atšifrēgas atkarībā no teksta garuma, informācijas veida, mērķslinieci? l?me?a un noz?mes ilgtermiņ?. Tād??, vienotā kopējās pievienotās vērtības nodokļa sistēmas mērī novērst konkurences izkropojumus (75), minētās publikāciju formas nav salīdzināmas.

90. Otrkārt, ar vienotā pārbaudāmā tiesiskā regulējuma mērī, nevar salīdzināt laikrakstus un periodiskos izdevumus, no vienas puses, un grāmatas, no otras puses. Šo atšifrēgo publikācijas formu gadījumā parasti šīs izglītības mērķis, kurš ir izvirzīts PVN direktīvas III pielikuma 6. punktā (76), būtiski atšķiras. Kamēr laikrakstiem un periodiskiem izdevumiem drēz?k ir aktuāli praktiska noz?me, grāmatu gadījumā bieži runa ir par ilgtermiņ? noz?m?g?ku zin?šanu nodošanu vai kult?ras izpausmi. Tāpēc grāmatām, no vienas puses, un laikrakstiem un periodiskiem izdevumiem, no otras puses, piemērojamas nodokļu priekšrocības mērķis izglītības jomā ir visumā atšifrēgs.

91. Tāpēc atšifrēšana attieksme pret fiziskā formā izdotiem digitāliem laikrakstiem un periodiskiem izdevumiem salīdzinājumā ar fiziskā formā izdotām digitālām grāmatām nav pretrunā vienlīdzīgas attieksmes principam.

b) Salīdzinājums ar laikrakstiem un periodiskiem izdevumiem papāra formā

92. Taču, otrkārt, pret fiziskā formā izdotiem digitāliem laikrakstiem un periodiskiem izdevumiem tiek īstenota atšifrēšana attieksme ar salīdzinājumā ar papāra formā publicētiem laikrakstiem un periodiskiem izdevumiem.

93. Lai gan rezultāts šajā gadījumā nav saskaņots tik skaidri kā iepriekš, es uzskatu, ka laikraksti un periodiski izdevumi papāra formā un fiziskā formā publicēti digitāli laikraksti un periodiski izdevumi ar nav objektīvi līdzīgi.

94. Vienotā PVN direktīvas III pielikuma 6. punkta nodokļu priekšrocības mērī, būtībā gan ir jāpieņem digitālo un drukāto laikrakstu un periodisko izdevumu līdzība, jo šajā ziņā noz?m?gam vajadzētu būt tikai saturam (77).

95. Taču tas pats nav attiecināms uz tiesiskā regulējuma jomas mērī novērst konkurences izkropojumus (78). Tas tād??, ka Tiesa jau spriedumā *K saistībā* ar grāmatām konstatēja, ka starp to fiziskā formā izdoto digitālo versiju un to papāra versiju noteikti nav jāpastāv konkurencei. Drēz?k šādas konkurences pastāv?šana ir atkarīga no daudziem apstākļiem, kas neatšķiras tikai valstu starpā, bet kas var mainīties arī laikā (79). Taču tik neskaidrā situācijā tikai Savienības, nevis Tiesas kompetencē ir veikt sarežž?to konkurences situācijas novērtējumu visā Savienībā, izmantojot tam kā likumdev?jam pienākošos rēcības brīvību (80).

96. Tāpēc vienlīdzīgas attieksmes princips nav pārkāpts ar tirdzniecību, ka atbilstoši PVN

direktīvas III pielikuma 6. punktam, lasot to kopā ar 98. panta 2. punktu, fiziskā formātā izdotiem digitāliem laikrakstiem un periodiskiem izdevumiem pretīji to papāra formātā nevar tikt piemērota samazināta likme.

3) Atšķirīgā attieksmē pret elektroniski nosūtītām publikcijām un drukātām publikcijām

97. Visbeidzot ir vēl jānoskaidro, vai tāda atšķirīgā attieksmē pret visām digitālām publikcijām, kas tiek nosūtītas elektroniski, iepretim drukātām publikcijām, kura izriet no PVN direktīvas III pielikuma 6. punkta, lasot to kopā ar tās 98. panta 2. punktu, varētu būt pretrunā vienlīdzīgās attieksmes principam.

98. Tāpēc, ņemot vērā iepriekš gūtās atziņas, tas tādēļ nav.

99. Šajā ziņā galu galā var neatbildēt uz jautājumu par to, vai digitālās un drukātās publikcijas judikatūras izpratnē būtībā nav pietiekami līdzīgas. Par to, ņemot vērā šajā gadījumā pārbaudītā tiesiskā regulējuma mērķi, liecina tas, ka starp digitālām publikcijām, kas tiek nodotas elektroniskā veidā, un drukātām publikcijām, ņemot vērā *nepieciešamību* veicināt to noietu, pastāv būtiska atšķirība, kas izriet no atšķirīgajām tirdzniecības izmaksām (81). Papildus būtu jāņem vērā Savienības likumdevēja rīcības brīvība, vērējot konkurences situāciju (82).

100. Tāpēc, pat ja pieņemtu to līdzību, atšķirīgā attieksmē pret elektroniski nosūtītām digitālām publikcijām un drukātām publikcijām šajā gadījumā būtu attaisnota. Tas, kā norādīts, it īpaši izriet no likumdevēja leģitimitātes mērķa paredzēt īpašu nodokļa uzlikšanas sistēmu elektroniskiem pakalpojumiem (83). ņemot vērā minēto, atšķirīgā attieksmē pret elektroniski nosūtītām publikcijām iepretim drukātām publikcijām ir vēl samērīgāka, jo konkurences situācijai šajā ziņā vajadzētu būt vēl mazāk izteiktai nekā vienādu digitālo publikāciju gadījumā (84).

101. Tāpēc vienlīdzīgās attieksmes princips nav pārkāpts ar, ciktāl atbilstoši PVN direktīvas III pielikuma 6. punktam, lasot to kopā ar 98. panta 2. punktu, elektroniski nosūtītās publikcijas pretīji drukātām publikcijām ir izslēgtas no samazinātās likmes piemērošanas jomas.

V – Secinājumi

102. ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, ierosinu Tiesai lemt šādi:

No prejudiciālo jautājumu pārbaudes neizriet nekas tāds, kas varētu ietekmēt Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu III pielikuma 6. punkta Direktīvas 2009/47/EK redakcijā spēkā esamību.

1 – Oriģinālvārda – vārds.

2 – Eiropas Kopienas dibināšanas līgums Amsterdamas līguma redakcijā (OV 1997, C 340, 173. lpp.).

3 – OV 2006, L 347, 1. lpp.

4 – Skat. Padomes 2008. gada 12. februāra Direktīvas 2008/8/EK, ar ko groza Direktīvu 2006/112/EEK attiecībā uz pakalpojumu sniegšanas vietu (OV 2008, L 44, 11. lpp.), 2. panta 2. punktu.

5 – Skat. Padomes 2009. gada 5. maija Direktīvas 2009/47/EK, ar ko Direktīvu 2006/112/EK groza attiecībā uz samazinātām pievienotās vērtības nodokļa likmēm (OV 2009, L 116, 18. lpp.), 1. panta 13. punktu, lasot to kopā ar pielikuma 1. punktu.

6 – Skat. Komisijas 2008. gada 7. jūlija Priekšlikuma Padomes Direktīvai, ar ko groza Direktīvu 2006/112/EK saistībā ar samazinātām pievienotās vērtības nodokļa likmēm (COM(2008) 428, galīgā redakcija), 13. lpp., 3. punkts.

7 – Skat. tostarp spriedumus, 1982. gada 4. februāris, *Buyl* u.c./Komisija (817/79, EU:C:1982:36, 16. punkts), 1997. gada 11. novembris, *Eurotunnel* u.c. (C-408/95, EU:C:1997:532, 45. punkts) un 2015. gada 10. septembris, Parlaments/Padome (C-363/14, EU:C:2015:579, 82. punkts).

8 – Skat. Eiropas Parlamenta 2009. gada 19. februāra Normatīvo rezolūciju par priekšlikumu Padomes Direktīvai, ar ko groza Direktīvu 2006/112/EK saistībā ar samazinātām pievienotās vērtības nodokļa likmēm (COM(2008)0428 – C6?0299/2008 – 2008/0143(CNS)) (OV 2010, C 76 E, 110. lpp.).

9 – Skat. iepriekš 9. punktu.

10 – Turklāt PVN direktīvas III pielikuma 6. punkta vācu valodas redakcijā piemērs “Notenhefte oder Manuskripte” tika aizstāts ar piemēru “Notenhefte oder Manuskripte”. Taču tādējādi, acīmredzot, vācu valodas redakcija bija jāmaina tikai redakcionāli, nevis saturiski, kā par to liecina šajā ziņā negrozītās angļu un franču valodas redakcijas (tāpat kā pirms, tā arī pēc ar Direktīvu 2009/47 izdarītajiem grozījumiem tajās ir paredzēts: “music printed or in manuscript form” vai “les partitions imprimées ou en manuscrit”).

11 – Skat. tostarp spriedumus, 1992. gada 16. jūlijs, Parlaments/Padome (C-65/90, EU:C:1992:325, 16. punkts), 1995. gada 5. jūlijs, Parlaments/Padome (C-21/94, EU:C:1995:220, 18. punkts), 1997. gada 11. novembris, *Eurotunnel* u.c. (C-408/95, EU:C:1997:532, 46. punkts) un 2003. gada 25. septembris, *Océ Van der Grinten* (C-58/01, EU:C:2003:495, 100. punkts); skat. arī spriedumu, 1970. gada 15. jūlijs, *ACF Chemiefarma*/Komisija (41/69, EU:C:1970:71, 69., 178. un 179. punkts).

12 – Minēto nemaina arī apstākļi, ka priekšlikuma preambulas sestais apsvērums, kurā tostarp ir ietverta tieša atsauce uz “grāmatām, kuras ierakstītas baltā”, nav atrodams Direktīvā 2009/47.

13 – Skat. Komisijas priekšlikuma (minēts 6. zemsvētras piezīmē) 13. lpp., (3) punkts (“audio books, CD, CD-ROMs or any similar physical support”), vai 15. lpp., (3) punkts (“de livres audio, de disques compacts, de cédéroms ou d’autres supports physiques similaires”).

14 – Tiesa 2015. gada 5. marta spriedumā Komisija/Luksemburga (C-502/13, EU:C:2015:143, 53. punkts) gan paskaidroja, ka Padomes pieņemtais teksts “nav nekas cits” kā tikai Komisijas priekšlikuma “redakcionāla vienkāršošana”. Taču, tā kā trūkst pamatojuma, kā arī iemesla, kas izraisījis šo secinājuma iemeslus, tas šajā lietā nevar tikt analizēts un nav jāanalizē saskaņā ar.

15 – Spriedumi, 1992. gada 16. jūlijs, Parlaments/Padome (C-65/90, EU:C:1992:325, 19. punkts), 1995. gada 5. jūlijs, Parlaments/Padome (C-21/94, EU:C:1995:220, 22. punkts) un 1997. gada 10. jūnijs, Parlaments/Padome (C-392/95, EU:C:1997:289, 20. punkts).

16 – Skat. Komisijas priekšlikuma (minēts 6. zemsvētras piezīmē) pamatojumu 3.1. punktā.

17 – Komisijas priekšlikuma (minēts 6. zemsvētras piezīmē) pamatojums 5.3. punktā saistībā ar 1. pantu un direktīvas teksta preambulas sestais apsvērums; skat. arī Ietekmes novērtējuma ziņojuma kopsavilkumu Komisijas dienestu darba dokumentā (SEK(2008) 2191), kurā vispārīgā veidā ir analizēti grozījumi saistībā ar grāmatām.

18 – Par šādas atzinuma sniegšanas iespējas nozīmi skat. spriedumu, 1997. gada 11. novembris, *Eurotunnel*

u.c. (C?408/95, EU:C:1997:532, 58. punkts).

19 – Skat. l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu 3.2.22. punktu.

20 – Skat. spriedums, 2009. gada 29. oktobris, *NCC Construction Danmark* (C?174/08, EU:C:2009:669, 42. punkts), 2012. gada 19. j?lijs, *Deutsche Bank* (C?44/11, EU:C:2012:484, 45. punkts), 2012. gada 15. novembris, *Zimmermann* (C?174/11, EU:C:2012:716, 50. punkts), 2014. gada 13. marts, *Klinikum Dortmund* (C?366/12, EU:C:2014:143, 40. punkts) un 2015. gada 2. j?lijs, *De Fruytier* (C?334/14, EU:C:2015:437, 37. punkts).

21 – Par vair?k?m š? principa noz?m?m skat. spriedumu, 2012. gada 15. novembris, *Zimmermann* (C?174/11, EU:C:2012:716, 46.–48. punkts), k? ar? papildus spriedumu, 2001. gada 17. maijs, *Fischer un Brandenstein* (C?322/99 un C?323/99, EU:C:2001:280, 76. punkts) un spriedumu, 2015. gada 2. j?lijs, *NLB Leasing* (C?209/14, EU:C:2015:440, 40. punkts).

22 – Šaj? zi?? skat. spriedums, 2006. gada 8. j?nijs, *L.u.p.* (C?106/05, EU:C:2006:380, 48. punkts), 2008. gada 10. apr?lis, *Marks & Spencer* (C?309/06, EU:C:2008:211, 49. punkts), 2009. gada 29. oktobris, *NCC Construction Danmark* (C?174/08, EU:C:2009:669, 41. punkts), 2010. gada 10. j?nijs, *CopyGene* (C?262/08, EU:C:2010:328, 64. punkts), 2012. gada 19. j?lijs, *Lietuvos geležinkeliai* (C?250/11, EU:C:2012:496, 45. punkts) un 2013. gada 28. novembris, *MDDP* (C?319/12, EU:C:2013:778, 38. punkts).

23 – Skat. l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu 3.2.30. un 3.2.31. punktu.

24 – Spriedums, 2015. gada 5. marts, Komisija/Luksemburga (C?502/13, EU:C:2015:143, 55. un 56. punkts).

25 – Par šo tiesisk? regul?juma saturu skat. spriedums, 2015. gada 5. marts Komisija/Francija (C?479/13, EU:C:2015:141, 17., 40. un 41. punkts), k? ar? Komisija/Luksemburga (C?502/13, EU:C:2015:143, 26., 47. un 49. punkts); skat. ar? Komitejas pievienot?s v?rt?bas nodok?a jaut?jumos 2010. gada 7. un 8. decembra 93. s?d? pie?emto pamatnost?dni, *Dokument A – taxud.c.1(2012)400557 – 684*. lpp., k? ar? par pamatnost?d?u noz?mi skat. manus secin?jumus liet? *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland* (C?155/12, EU:C:2013:57, 47.–50. punkts).

26 – Skat. tostarp spriedums, 1977. gada 19. oktobris *Ruckdeschel* u.c. (117/76 un 16/77, EU:C:1977:160, 7. punkts), 1987. gada 12. marts, *Raiffeisen Hauptgenossenschaft* (215/85, EU:C:1987:127, 23. punkts), 1998. gada 17. septembris, *Pontillo* (C?372/96, EU:C:1998:412, 41. punkts), 2008. gada 16. decembris, *Arcelor Atlantique et Lorraine* u.c. (C?127/07, EU:C:2008:728, 23. punkts) un 2016. gada 4. maijs, *Pillbox 38* (C?477/14, EU:C:2016:324, 35. punkts); par citu pieeju, pamatojoties uz Pamatties?bu hartas 52. panta 1. punktu, skat. spriedumu, 2015. gada 29. apr?lis, *Léger* (C?528/13, EU:C:2015:288, 50.–52. punkts).

27 – 2000. gada 7. decembra Eiropas Savien?bas Pamatties?bu harta, kura piel?gota Strasb?r? 2007. gada 12. decembr? (OV 2016, C 202, 389. lpp.).

28 – Spriedumi, 2008. gada 16. decembris, *Arcelor Atlantique et Lorraine* u.c. (C?127/07, EU:C:2008:728, 26. punkts), 2011. gada 12. maijs, *Luksemburga/Parlaments un Padome* (C?176/09, EU:C:2011:290), 2013. gada 18. j?lijs, *Sky Italia* (C?234/12, EU:C:2013:496, 16. punkts), 2013. gada 26. septembris, *IBV & Cie* (C?195/12, EU:C:2013:598, 52. punkts) un 2014. gada 6. novembris, *Feakins* (C?335/13, EU:C:2014:2343, 51. punkts); t?pat par diskrimin?cijas aizliegumu saist?b? ar pamatbr?v?b?m skat. tostarp spriedumus, 2008. gada 27. novembris, *Papillon* (C?418/07, EU:C:2008:659, 27. punkts) un 2016. gada 2. j?nijs, *Pensioenfonds Metaal en Techniek* (C?252/14, EU:C:2016:402, 48. punkts).

29 – Ta?u š?di v?l tostarp spriedum?, 1994. gada 13. decembris, *SMW Winzersekt* (C?306/93, EU:C:1994:407, 31. punkts).

30 – Ta?u š?di tieši par PVN spriedum?, 2014. gada 13. marts, *Jetair* un *BTWE Travel4you* (C?599/12, EU:C:2014:144, 55. punkts).

31 – Skat. spriedumus, 2008. gada 10. apr?lis, *Marks & Spencer* (C?309/06, EU:C:2008:211, 49. punkts) un 2013. gada 25. apr?lis, Komisija/Zviedrija (C?480/10, EU:C:2013:263, 17. punkts).

32 – Šaj? zi?? skat. ar? spriedumus, 2009. gada 29. oktobris, *NCC Construction Danmark* (C?174/08, EU:C:2009:669, 44. punkts) un 2012. gada 19. j?lijs, *Lietuvos geležinkeliai* (C?250/11, EU:C:2012:496, 45. punkts).

33 – Skat. spriedumus, 1977. gada 19. oktobris, *Ruckdeschel* u.c. (117/76 un 16/77, EU:C:1977:160, 8. punkts), 1977. gada 19. oktobris, *Moulins et huileries de Pont-à-Mousson* un *Providence agricole de la Champagne* (124/76 un 20/77, EU:C:1977:161, 18. punkts) un 1978. gada 25. oktobris, *Royal Scholten-Honig* un *Tunnel Refineries* (103/77 un 145/77, EU:C:1978:186, 28. un 32. punkts).

34 – Tom?r par to var?tu b?t šaubas, ?emot v?r? atzi?as 2012. gada 3. j?lija spriedum? *UsedSoft* (C?128/11, EU:C:2012:407).

35 – Spriedums, 2012. gada 3. j?lijs, *UsedSoft* (C?128/11, EU:C:2012:407, 61. punkts).

36 – Skat. spriedumus, 2015. gada 5. marts, Komisija/Francija (C?479/13, EU:C:2015:141, 17. un 35. punkts) un Komisija/Luksemburga (C?502/13, EU:C:2015:143, 26. un 42. punkts).

37 – Skat. Padomes 1992. gada 19. oktobra Direkt?vas 92/77/EEK, kas papildina kop?go pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu un groza Direkt?vu 77/388/EEK (par PVN likmju tuvin?šanu) (OV 1992, L 316, 1. lpp.; OV ?pašais izdevums latviešu valod?, 9. nod., 1. s?j, 202.–205. lpp.), 1. panta 5. punktu, lasot kop? ar t?s pielikuma 6. kategoriju.

38 – Komisijas 2007. gada 5. j?lija Pazi?ojums Padomei un Eiropas Parlamentam par PVN likm?m, kas nav standarta PVN likmes (COM(2007) 380, gal?g? redakcija), 3.1. punkts.

39 – Komisijas pazi?ojuma (min?ts 38. zemspv?tras piez?m?) 4.2. punkts.

40 – Skat. ar? lekš?j? tirgus un pat?r?t?ju aizsardz?bas komitejas 2009. gada 22. janv?ra atzinumu Ekonomikas un monet?rai komitejai par priekšlikumu Padomes Direkt?vai, ar ko groza Direkt?vu 2006/112/EK saist?b? ar samazin?t?m pievienot?s v?rt?bas nodok?a likm?m (COM(2008) 428) (Eiropas Parlamenta 2009. gada 11. febru?ra plen?rs?des dokuments, A6?0047/2009, 6. lpp.).

41 – Spriedumi, 2012. gada 3. maijs, *Lebara* (C?520/10, EU:C:2012:264, 25. punkts) un 2013.

gada 7. novembris, *Tulic?* un *Plavo?in* (C?249/12 un C?250/12, EU:C:2013:722, 34. punkts).

42 – Skat. tostarp spriedumus, 2008. gada 16. decembris, *Arcelor Atlantique et Lorraine* u.c. (C?127/07, EU:C:2008:728, 47. punkts), 2013. gada 17. oktobris, *Schaible* (C?101/12, EU:C:2013:661, 77. punkts) un 2014. gada 22. maijs, *Glatzel* (C?356/12, EU:C:2014:350, 43. punkts).

43 – Skat. spriedumu, 2008. gada 16. decembris, *Arcelor Atlantique et Lorraine* u.c. (C?127/07, EU:C:2008:728, 57. un 58. punkts).

44 – Skat. spriedumu, 2014. gada 6. novembris, *Feakins* (C?335/13, Kr?jums, EU:C:2014:2343, 56. punkts).

45 – Diskrimin?cijas aizliegums ir tikai ?paša visp?r?j? vienl?dz?gas attieksmes principa izpausme, skat. it ?paši spriedumu, 2005. gada 27. janv?ris, *Europe Chemi-Con* (V?cija)/Padome (C?422/02 P, EU:C:2005:56, 33. punkts).

46 – T?pat skat. jau ?ener?ladvok?ta L. M. Pojareša Pessoa Maduru [*L. M. Poidares Pessoa Maduro*] secin?jumus liet? *Arcelor Atlantique et Lorraine* u.c. (C?127/07, EU:C:2008:292, 32. punkts).

47 – Šaj? zi?? skat. tostarp spriedumus, 2011. gada 12. maijs, Luksemburga/Parlaments un Padome (C?176/09, EU:C:2011:290, 35. punkts) un 2014. gada 22. maijs, *Glatzel* (C?356/12, EU:C:2014:350, 64. punkts).

48 – Skat. spriedumus, 2008. gada 16. decembris, *Arcelor Atlantique et Lorraine* u.c. (C?127/07, EU:C:2008:728, 57. punkts) un 2014. gada 22. maijs, *Glatzel* (C?356/12, EU:C:2014:350, 52. punkts); it ?paši par kop?jo lauksaimniec?bas politiku skat. tostarp spriedumus, 1980. gada 29. oktobris, *Roquette Frères*/Padome (138/79, EU:C:1980:249, 25. punkts), 1994. gada 5. oktobris, V?cija/Padome (C?280/93, EU:C:1994:367, 89. un 90. punkts), k? ar? 2016. gada 30. j?nijs, *Lidl* (C?134/15, EU:C:2016:498, 47. punkts); turkl?t par visp?r?j?m saist?b?m, kas izriet no sam?r?guma principa, skat. tostarp spriedumus, 1996. gada 12. novembris, *Apvienot? Karaliste/Padome* (C?84/94, EU:C:1996:431, 58. punkts), 2016. gada 1. marts, *National Iranian Oil Company*/Padome (C?440/14 P, EU:C:2016:128, 77. punkts) un 2016. gada 4. maijs, *Pillbox 38* (C?477/14, EU:C:2016:324, 49. punkts).

49 – Šaj? zi?? skat. spriedumu, 2008. gada 16. decembris, *Arcelor Atlantique et Lorraine* u.c. (C?127/07, EU:C:2008:728, 59. punkts); it ?paši pamatties?bu ierobežojumu gad?jum? skat. spriedumu, 2014. gada 8. apr?lis, *Digital Rights Ireland* u.c., (C?293/12 un C?594/12, EU:C:2014:238, 47. punkts).

50 – Skat. spriedumus, 2015. gada 5. marts, Komisija/Francija (C?479/13, EU:C:2015:141, 17. un 40. punkts), k? ar? 2015. gada 5. marts, Komisija/Luksemburga (C?502/13, EU:C:2015:143, 26. un 47. punkts).

51 – Šaj? zi?? skat. neizsme?ošo elektronisko pakalpojumu sarakstu PVN direkt?vas II pielikum? attiec?b? uz 58. panta 1. punkta c) apakšpunktu un papildu defin?ciju Padomes 2011. gada 15. marta ?stenošanas regulas (ES) Nr. 282/2011, ar ko nosaka ?stenošanas pas?kumus Direkt?vai 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (p?rst?d?ta versija) (OV 2011, L 77, 1. lpp.), 7. pant? un I pielikum?.

52 – Padomes 1977. gada 17. maija Direkt?va 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (OV 1977, L 145, 1. lpp.; OV ?pašais izdevums latviešu valod?, 9. nod., 1. s?j,

23.–62. lpp.), kas atbilstoši PVN direktīvas 411. panta 1. punktam un 413. pantam bija jāpiemēro līdz 2006. gada 31. decembrim.

53 – Skat. Padomes 2002. gada 7. maija Direktīvas 2002/38/EK, ar kuru groza un īsteno groza Direktīvu 77/388/EEK attiecībā uz pievienotās vērtības nodokļa piemērošanu radio un televīzijas apraides pakalpojumiem un dažiem elektroniski sniegtiem pakalpojumiem (OV 2002, L 128, 41. lpp.; OV īpašais izdevums latviešu valodā, 9. nod., 1. sēj, 358.–362. lpp.), 1. panta 2. punktu.

54 – Komisijas 2000. gada 7. jūnija Priekšlikums Padomes direktīvai, ar kuru groza Direktīvu 77/388/EEK attiecībā uz pievienotās vērtības nodokļa piemērošanu dažiem elektroniski sniegtiem pakalpojumiem (COM(2000) 349, galīgā versija), 3.1. un 5.2. punkts par 1. panta 2. punktu.

55 – Skat. Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta f) apakšpunktu un tagad PVN direktīvas 58. panta 1. punkta c) apakšpunktu.

56 – Tagad skat. PVN direktīvas preambulas 23. apsvērumu.

57 – Skat. Komisijas priekšlikumu (minētā 54. zemsvērtas piezīme) 3.1. un 3.2. punktu.

58 – Skat. Komisijas priekšlikumu (minētā 54. zemsvērtas piezīme) 5. punkta sūkuma daļu.

59 – Skat. Direktīvas 2002/38 preambulas piekto apsvērumu; tagad skat. PVN direktīvas 358.a un nākamās pantus.

60 – Tas izrietēja no Sestās direktīvas 9. panta 1. punkta pamatnoteikuma; skat. Komisijas priekšlikuma (minētā 54. zemsvērtas piezīme) 2. punktu.

61 – No 2015. gada 1. janvāra tiesību norma tika grozīta ar Direktīvas 2008/8 5. panta 1. punktu.

62 – Skat. PVN direktīvas 358.–369.k pantu.

63 – Skat. iepriekš 61. punktu.

64 – Skat. iepriekš 67. punktu.

65 – Skat. spriedumu, 1978. gada 25. oktobris *Royal Scholten-Honig un Tunnel Refineries* (103/77 un 145/77, EU:C:1978:186, 81., 82. un 83. punkts).

66 – Skat. spriedumu, 2015. gada 24. februāris, *Sopora* (C-512/13, EU:C:2015:108, 33. punkts).

67 – Skat. spriedumus, 2008. gada 16. decembris, *Arcelor Atlantique et Lorraine u.c.* (C-127/07, EU:C:2008:728, 57. punkts) un 2013. gada 17. oktobris, *Schaible* (C-101/12, EU:C:2013:661, 91. punkts).

68 – Šajā ziņā skat. spriedumu, 2008. gada 16. decembris, *Arcelor Atlantique et Lorraine u.c.* (C-127/07, EU:C:2008:728, 62. punkts).

69 – Skat. Direktīvas 2002/38 4. un 5. pantu, kā arī Direktīvas 2008/8 6. pantu.

70 – Skat. Komisijas 2016. gada 7. aprīļa Paziņojumu Eiropas Parlamentam, Padomei un Eiropas Ekonomikas un sociālo lietu komitejai par rīcības plānu PVN jomā (COM(2016) 148 *final*) 5. punktu.

- 71 – Skat. iepriekš 69. punktu.
- 72 – Šaj? zi?? skat. Hartas 26. pantu.
- 73 – Par šo priekšnoteikumu skat. iepriekš 37. punktu.
- 74 – Par šiem priekšnoteikumiem skat. iepriekš 39. punktu.
- 75 – Skat. iepriekš 40. un 42. punktu.
- 76 – Skat. iepriekš 55. un 56. punktu.
- 77 – Skat. iepriekš 56. un 57. punktu.
- 78 – Skat. iepriekš 40. punktu.
- 79 – Skat. spriedumu, 2014. gada 11. septembris, *K* (C?219/13, EU:C:2014:2207, 24.–32. punkts).
- 80 – Skat. iepriekš 61. punktu.
- 81 – Skat. iepriekš 81. punktu.
- 82 – Skat. iepriekš 95. punktu.
- 83 – Skat. iepriekš 66. un n?kamos punktus.
- 84 – Skat. iepriekš 81. punktu.