

Ediție provizorie

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

JULIANE KOKOTT

prezentate la 8 septembrie 2016(1)

Cauza C-390/15

Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO)

[cerere de decizie preliminară formulată de Trybunał Konstytucyjny (Curtea Constituțională, Polonia)]

„Legislație fiscală – Taxa pe valoarea adăugată – Cote reduse ale taxei pe valoarea adăugată aplicate furnizării de cărți, de ziare și de periodice – Validitatea punctului 6 din anexa III la Directiva 2006/112/CE astfel cum a fost modificată prin Directiva 2009/47/CE – Articolul 113 TFUE – Participarea Parlamentului European – Principiul egalității de tratament – Inegalitate de tratament între publicațiile în format hârtie și pe alte suporturi fizice și publicațiile furnizate pe cale electronică”

I – Introducere

1. Dreptul Uniunii aplicabil în materia taxei pe valoarea adăugată permite statelor membre să favorizeze din punct de vedere fiscal vânzarea de cărți, de ziare și de periodice. Cu toate acestea, dispozițiile în discuție se aplică fără restricție numai versiunilor tipărite. La vânzarea acestora, statele membre pot aplica o cotă redusă a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”), care, în mare măsură, nu se aplică în cazul cărților publicate în format digital.

2. În cadrul prezentei trimiteri preliminare, Curtea Constituțională din Polonia exprimă îndoieli privind validitatea cotei reduse a TVA-ului aplicabile cărților și altor publicații, astfel cum este reglementată de dreptul Uniunii. Examinarea Curții se va referi, așadar, în primul rând la constrângerile pe care principiul egalității de tratament le impune legiuitorului Uniunii în materia TVA-ului, precum și la problema dacă acesta a respectat aceste cerințe prin faptul că a prevăzut cote reduse ale TVA-ului aplicate cărților, revistelor și periodicelor.

II – Cadru juridic

3. Articolul 93 CE(2) (devenit articolul 113 TFUE) reglementa competența de legiferare a Comunității Europene după cum urmează:

„Consiliul, hotărând în unanimitate la propunerea Comisiei și după consultarea Parlamentului European și a Comitetului Economic și Social, adoptă dispozițiile referitoare la armonizarea legislațiilor privind impozitul pe cifra de afaceri, accizele și alte impozite indirecte, în măsura în care această armonizare este necesară pentru a asigura instituirea și funcționarea pieței interne

în termenul stabilit la articolul 14.” [traducere neoficial?]

4. Pe baza acestui articol, a fost adoptat? Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?(3) (denumit? în continuare „Directiva TVA”).

5. Potrivit articolului 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA, este supus? TVA?ului „livrarea de bunuri efectuat? cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de c?tre o persoan? impozabil? care ac?ioneaz? ca atare”. Potrivit literei (c) a acestei dispozi?ii, sunt supuse TVA?ului ?i „prest?ri[le] de servicii”.

6. Cu privire la cota TVA, articolul 96 din Directiva TVA prevede c? statele membre aplic? o „cot? standard”, care nu poate fi mai mic? dec?t cota minim?, prev?zut? la articolul 97. Cu titlu complementar, articolul 98 din Directiva TVA, astfel cum a fost modificat prin Directiva 2008/8/CE(4), prevede urm?toarele:

„(1) Statele membre pot aplica fie una, fie dou? cote reduse.

(2) Cotele reduse se aplic? numai livr?rilor de bunuri sau prest?rilor de servicii din categoriile prev?zute în anexa III.

Cotele reduse nu se aplic? serviciilor furnizate pe cale electronic?.

(3) [...]”

7. Anexa III la Directiva TVA, la care se face trimitere la articolul 98 alineatul (2) primul paragraf, include „Lista livr?rilor de bunuri ?i prest?rilor de servicii c?rora le pot fi aplicate cotele reduse prev?zute la articolul 98”. Punctul 6 din aceast? anex?, astfel cum a fost modificat prin Directiva 2009/47/CE(5), care este pertinent? în cauza principal?, are urm?torul con?inut:

„6. livrarea, inclusiv împrumutul de c?tre libr?rii, a c?r?ilor pe toate tipurile de suport fizic (inclusiv bro?uri, pliante ?i imprimate similare, albume, c?r?i de desenat sau de colorat pentru copii, partituri imprimate sau în manuscris, h?r?i ?i h?r?i hidrografice sau similare), ziare ?i periodice, altele dec?t materialele destinate în totalitate sau în mod predominant publicit??ii;”

8. Înainte s? fie modificat? prin Directiva 2009/47, aceast? dispozi?ie avea urm?torul con?inut:

„6. livrarea, inclusiv împrumutul de c?tre libr?rii, a c?r?ilor (inclusiv bro?uri, pliante ?i imprimate similare, albume, c?r?i de desenat sau de colorat pentru copii, partituri imprimate sau în manuscris, h?r?i ?i h?r?i hidrografice sau similare), ziare ?i periodice, altele dec?t materialele destinate în totalitate sau în mod predominant publicit??ii;”

9. În propunerea Comisiei care este la originea Directivei 2009/47, aceast? dispozi?ie avea urm?torul con?inut(6):

„6. livrarea, inclusiv împrumutul din biblioteci, a c?r?ilor (inclusiv bro?uri, pliante ?i alte materiale tip?rite similare, albume, c?r?i de desenat sau de colorat pentru copii, partituri imprimate sau în manuscris, h?r?i ?i plan?e hidrografice sau alte reprezent?ri grafice similare, precum ?i c?r?i audio, c?r?i în format CD, CD-ROM sau pe orice alt suport fizic similar, care reproduc în cea mai mare parte acelea?i informa?ii ca ?i c?r?ile în format de hârtie), ziare ?i periodice, altele dec?t materialele destinate în totalitate sau în mod predominant publicit??ii;”

10. Republica Polon? a recurs la posibilitatea prev?zut? la articolul 98 coroborat cu anexa III punctul 6 din Directiva TVA, prin intermediul articolului 41 alineatele 2 ?i 2a coroborat cu anexa 3

pozițiile 72-75, precum și cu anexa 10 pozițiile 32-35 din Ustawa o podatku od towarów i usług (Legea din 11 martie 2004 privind taxa pe bunuri și servicii). Potrivit acestei dispoziții, în prezent, în cazul cărților, revistelor și periodicelor tipărite sau pe orice alt suport (în special CD sau casetă), se aplică cote reduse de TVA de 8 % sau de 5 %. Cărțile, revistele și periodicele publicate pe cale electronică se supun cotei standard de 23 %.

III – Procedura principală și procedura în fața Curții

11. În opinia Rzecznik Praw Obywatelskich (Ombudsmanul, Polonia), taxarea diferită a unor publicații identice, care se aplică potrivit dreptului polon, încalcă principiul egalității de tratament în materie fiscală, astfel cum rezultă din Constituția Republicii Polonia. Pentru acest motiv, acesta a depus la Trybunał Konstytucyjny (Curtea Constituțională din Polonia) o cerere de examinare a constituționalității dispozițiilor polone cu privire la cota redusă a TVA-ului aplicat publicațiilor.

12. Curtea Constituțională din Polonia consideră că, în temeiul dispozițiilor Directivei TVA, Republica Polonă este obligată să aplice cota standard a TVA-ului cărților furnizate pe cale electronică, precum și altor publicații electronice, dar are îndoieli legate de validitatea dispozițiilor corespunzătoare din Directiva TVA. Pe de o parte, în cadrul procesului legislativ al Directivei 2009/47, pe care se întemeiază versiunea actuală a punctului 6 din anexa III la Directiva TVA, textul directivei a fost modificat în mod semnificativ după consultarea Parlamentului European. Pe de altă parte, Curtea Constituțională consideră că neaplicarea unei cote reduse a TVA-ului publicațiilor electronice descrise în format fizic prin intermediul internetului sau furnizate prin intermediul așa-numitului „streaming” este incompatibilă cu principiul neutralității fiscale, care este o expresie a principiului egalității de tratament în materia TVA-ului.

13. Pentru acest motiv, la 20 iulie 2015, Curtea Constituțională din Polonia a adresat Curții următoarele întrebări preliminare, în conformitate cu articolul 267 TFUE:

1) Este nevalid punctul 6 din anexa III la Directiva TVA, pentru motivul că, în cadrul procesului legislativ, s-au încălcat normele fundamentale de procedură prin lipsa consultării Parlamentului European?

2) Este nevalid articolul 98 alineatul (2) din Directiva TVA coroborat cu punctul 6 din anexa III la directivă, pentru motivul că s-a încălcat principiul neutralității fiscale, în măsura în care exclude aplicarea unei cote reduse a TVA-ului cărților publicate în format digital și altor publicații electronice?

14. În procedura din fața Curții, în legătură cu aceste întrebări, au prezentat observații scrise Ombudsmanul (Polonia), Prokurator Generalny (procurorul general) (Polonia), Republica Elenă, Republica Polonă, Consiliul Uniunii Europene și Comisia Europeană. La sfârșitul din data de 14 iunie 2016 au participat Ombudsmanul (Polonia), Republica Polonă, Consiliul și Comisia.

IV – Aprecieri juridice

15. Prin intermediul întrebărilor sale preliminare, Curtea Constituțională solicită să se stabilească în principal dacă versiunea actuală a punctului 6 din anexa III la Directiva TVA, astfel cum rezultă din articolul 1 punctul 13 coroborat cu punctul 1 din anexa la Directiva 2009/47, este validă din punct de vedere formal și material.

A – Cu privire la prima întrebare preliminară: validitatea din punct de vedere formal

16. Prin intermediul primei întrebări preliminare se urmărește să se clarifice dacă procesul de adoptare a Directivei 2009/47, care cuprinde versiunea actuală a punctului 6 din anexa III la

Directiva TVA, s-a desfurat în mod corespunzător, întrucât, în ceea ce privește această modificare, este posibil ca Parlamentul să nu fi participat într-o măsură suficientă.

17. Directiva de modificare 2009/47 a fost adoptată pe baza articolului 93 CE, potrivit căruia Consiliul adoptă dispoziții referitoare la armonizarea legislațiilor privind printre altele impozitul pe cifra de afaceri numai după consultarea Parlamentului.

18. Consultarea corespunzătoare a Parlamentului în cadrul unei proceduri de legiferare constituie, potrivit unei jurisprudențe constante, o normă fundamentală de procedură a cărei nerespectare determină nulitatea actului vizat(7).

19. În speță, Parlamentul a fost consultat cu privire la propunerea inițială a Comisiei și a formulat observații scrise în legătură cu aceasta(8). Propunerea inițială prevedea completarea punctului 6 din anexa III la Directiva TVA în sensul că în lista tipurilor de „cărți” cărora li se poate aplica cota redusă a TVA-ului s-au adăugat alte exemple, mai precis „cărți audio, cărți în format CD, CD-ROM sau [...] orice alt suport fizic similar care reproduc în cea mai mare parte aceleași informații ca și cărțile în format de hârtie”(9).

20. Cu toate acestea, ulterior, în cursul procedurii legislative, Consiliul s-a îndepărtat de la această propunere. În Directiva 2009/47, astfel cum a fost adoptată în final, conținutul punctului 6 din anexa III la Directiva TVA, în forma aplicabilă la data respectivă, s-a modificat numai în sensul că s-au adăugat în partea introductivă, „livrarea cărților”, cuvintele „pe orice alt suport fizic similar”(10). În schimb, s-a renunțat la exemplele cuprinse în propunerea inițială de directivă.

21. Parlamentul nu a mai fost consultat cu privire la această versiune a punctului 6 din anexa III la Directiva TVA. Potrivit unei jurisprudențe constante, o nouă consultare a Parlamentului este necesară atunci când textul adoptat în final, „în ansamblu, se îndepărtează în esență sa” de la textul cu privire la care Parlamentul a fost consultat, în măsura în care modificările nu corespund, în esență, poziției exprimate de Parlament(11).

22. Având în vedere că, în speță, nu se poate identifica o poziție a Parlamentului în acest sens, se ridică numai întrebarea dacă, după consultarea Parlamentului, Consiliul a modificat textul Directivei 2009/47 într-un astfel de mod încât, „în ansamblu, [acesta] se îndepărtează în esență sa” de propunerea Comisiei.

23. În primul rând, trebuie să fim de acord cu opinia instanței de trimitere potrivit căreia reformularea de către Consiliu a noii versiuni a punctului 6 din anexa III la Directiva TVA este o modificare pe fond a directivei.

24. Având în vedere că se poate considera că, în speță, cărțile audio pot fi considerate cărți pe suport fizic(12), nu este cert că modul de redactare a noii versiuni nu mai include cărțile audio, contrar propunerii Comisiei și opiniei Curții Constituționale din Polonia.

25. Cu toate acestea, o modificare pe fond a textului rezultă din faptul că versiunea punctului 6 din anexa III la Directiva TVA adoptată în final nu mai conține condiția suplimentară prevăzută în propunerea Comisiei, potrivit căreia suporturile de date „reproduc în cea mai mare parte aceleași informații ca și cărțile în format de hârtie”. În plus, potrivit atât versiunii în limba engleză, cât și versiunii în limba franceză a propunerii de directivă, cota redusă a TVA-ului urma să se aplice inițial numai unor suporturi fizice *similare*, precum cărțile audio, cărțile în format CD și CD-ROM(13), în timp ce punctul 6 din anexa III la Directiva TVA menționează în prezent *orice* alt suport fizic. Prin intermediul acestor două modificări, s-a extins într-o anumită măsură domeniul de aplicare al cotei reduse a TVA-ului în raport cu propunerea Comisiei(14).

26. Această modificare a propunerii de directivă nu este însă atât de importantă încât să fi fost necesară o nouă consultare a Parlamentului. Potrivit jurisprudenței Curții, se consideră că modificările sunt substanțiale numai dacă se referă la esența reglementării adoptate(15).

27. Scopul central al propunerii de directivă a fost să permită statelor membre în mod durabil să aplice o cotă redusă a TVA-ului anumitor prestări de servicii la nivel local(16). În schimb, extinderea domeniului de aplicare al cotei reduse a TVA-ului aplicate cărilor are o importanță secundară în cadrul propunerii de directivă și este calificată drept simplă „adaptare tehnică”(17).

28. Chiar dacă s-ar considera că criteriul caracterului substanțial trebuie respectat cu privire la orice dispoziție autonomă a unei propuneri legislative, suprimarea limitării privind informațiile conținute pe un suport de date și înlocuirea suporturilor de date „similare” cu „orice” suporturi de date nu aduc atingere esenței dispoziției de modificare a cotei reduse a TVA-ului aplicate cărilor, întrucât această dispoziție este marcată mai ales de extinderea domeniului de aplicare al cotei reduse a TVA-ului la cările editate pe alte suporturi de date decât hârtia. În cadrul acestei extinderi de principiu, extinderile menționate ale domeniului de aplicare al directivei sunt doar secundare.

29. De altfel, cu ocazia consultării, Parlamentul a avut în orice caz oportunitatea să se pronunțe cu privire la aceste aspecte, întrucât limitările domeniului de aplicare, la care s-a renunțat ulterior, se regăseau deja în propunerea Comisiei(18).

30. Având în vedere că, în consecință, Parlamentul a participat în mod corespunzător la procesul legislativ care a condus la adoptarea Directivei 2009/47, validitatea versiunii actuale a punctului 6 din anexa III la Directiva TVA nu este afectată.

B – Cu privire la a doua întrebare preliminară: validitatea din punct de vedere material

31. Prin intermediul celei de a doua întrebări preliminare, Curtea Constituțională solicită să se stabilească dacă punctul 6 din anexa III coroborat cu articolul 98 alineatul (2) din Directiva TVA este nevalid, în măsura în care exclude aplicarea unei cote reduse a TVA-ului în cazul cărilor furnizate în format digital, precum și al altor publicații electronice.

32. În pofida faptului că, în cadrul formulării întrebării preliminare, instanța de trimitere are în vedere o încălcare a principiului neutralității fiscale, din motivarea deciziei de trimitere rezultă că aceasta dorește o verificare în raport cu principiul egalității de tratament(19).

33. De altfel, numai o astfel de verificare este posibilă, întrucât nevaliditatea punctului 6 din anexa III la Directiva TVA poate rezulta exclusiv din încălcarea unei dispoziții din dreptul primar. Or, principiul neutralității fiscale *ca atare* este numai un mijloc de interpretare a Directivei TVA care nu are rang de drept primar(20). Această concluzie este valabilă și în măsura în care principiul neutralității fiscale, în sensul de neutralitate în ceea ce privește concurența(21), este un *corolar* al principiului egalității de tratament(22). Astfel, în orice caz, examinarea validității unei dispoziții din Directiva TVA se poate efectua doar în raport cu principiul egalității de tratament *ca atare*, care este singurul principiu cu rang de drept primar și care, potrivit jurisprudenței, impune și alte cerințe decât principiul neutralității fiscale.

34. Rezultă din întrebarea preliminară, în lumina motivării sale din cadrul deciziei de trimitere, că trebuie verificate mai multe diferențe de tratament în raport cu principiul egalității de tratament. Instanța de trimitere invocă în primul rând tratamentul diferit al cărilor în format *digital* în funcție de modul în care sunt puse la dispoziția cumpărătorului: fie prin intermediul unui suport fizic – de exemplu un CD-ROM – fie pe cale electronică – de exemplu prin descărcarea de pe internet(23)

(a se vedea în acest sens punctul 1 de mai jos). În al doilea rând, prin intermediul întrebării preliminare, se ridică problema tratamentului diferit al unor publicații, altele decât cărțile, în cazul cărora este aplicabilă cota redusă a TVA-ului, de exemplu revistele și periodicele. Vom analiza mai întâi faptul că acestea din urmă, în format digital, sunt excluse de la aplicarea unei cote reduse a TVA-ului chiar și atunci când sunt furnizate pe un suport fizic (a se vedea punctul 2), înainte de a analiza în final tratamentul diferit al tuturor publicațiilor digitale furnizate pe cale electronică în raport cu publicațiile tipărite (a se vedea punctul 3).

35. Curtea de Justiție nu s-a pronunțat încă în legătură cu aceste aspecte. În cadrul unei decizii recente date cu privire la o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor având ca obiect aplicarea punctului 6 din anexa III la Directiva TVA în cazul cărților digitale furnizate pe cale electronică, Curtea a renunțat în mod explicit să analizeze dacă această dispoziție este compatibilă cu principiul egalității de tratament(24).

1. Tratamentul diferit al cărților digitale în funcție de modul de furnizare

36. În primul rând, trebuie să se clarifice dacă punctul 6 din anexa III coroborat cu articolul 98 alineatul (2) din Directiva TVA încalcă principiul egalității de tratament în măsura în care permite statelor membre să aplice o cotă redusă a TVA-ului în cazul cărților (audio) digitale numai atunci când sunt furnizate pe un suport fizic, iar nu și atunci când sunt furnizate pe cale electronică(25).

37. Potrivit unei jurisprudențe constante, principiul egalității de tratament impune legiuitorului Uniunii ca situații comparabile să nu fie tratate în mod diferit, cu excepția cazului în care o astfel de diferență de tratament este justificată în mod obiectiv(26). Principiul general al egalității de tratament este prevăzut în prezent la articolul 20 din cartă(27).

a) Situații comparabile

38. În primul rând, se ridică problema dacă furnizarea de cărți digitale pe suport fizic, pe de o parte, și furnizarea pe cale electronică, pe de altă parte, reprezintă situații de fapt comparabile.

39. Potrivit unei jurisprudențe consacrate, caracterul comparabil dintre două situații trebuie să fie determinat în special în funcție de finalitatea actului Uniunii care instituie distincția în cauză, precum și de principiile și obiectivele domeniului din care face parte actul respectiv(28). Prin urmare, pentru a considera că două situații nu sunt comparabile, nu este suficient nici să se constate numai diferențe obiective, fără a dovedi relevanța lor în ceea ce privește obiectivele actului(29), nici să se achieseze în mod automat la aprecierea legiuitorului Uniunii(30).

i) Obiectivele domeniului din care face parte actul în cauză

40. Potrivit considerentului (4) al Directivei TVA, sistemul comun al TVA-ului, din care face parte reglementarea în discuție, referitoare la cota redusă a TVA-ului, contribuie la realizarea obiectivului privind înființarea pieței interne. În acest scop, o armonizare la nivelul întregii Uniuni vizează evitarea denaturării concurenței prin perceperea impozitului pe cifra de afaceri de către statele membre, atât la nivelul Uniunii, cât și la nivel național.

41. În plus, potrivit considerentului (8) al Directivei TVA, armonizarea impozitelor pe cifra de afaceri vizează și crearea unei baze de stabilire în mod uniform la nivelul întregii Uniunii, în scopul finanțării prin resurse proprii ale Uniunii. Cu toate acestea, în speță, acest obiectiv al reglementării nu prezintă importanță, întrucât dispozițiile în litigiu ale Directivei TVA se referă la cota de impozitare, iar nu la stabilirea bazei impozabile.

42. În ceea ce privește obiectivul de evitare a denaturării concurenței, Curtea a constatat deja

c? înc?lcarea principiului egalit??ii de tratament în domeniul TVA?ului nu poate fi avut? în vedere numai în cazul operatorilor economici concuren?i(31). Cu toate acestea, într?o situa?ie de concuren?? care poate fi denaturat? din cauza unor dispozi?ii diferite în materie de TVA, trebuie s? se considere în orice caz c? situa?iile sunt comparabile din punctul de vedere al obiectivului fundamental al sistemului comun al TVA?ului(32). Luarea în considerare a existen?ei unei situa?ii de concuren?? între dou? produse corespunde de altfel abord?rii adoptate de Curte în jurispruden?a sa cu ocazia contur?rii principiului egalit??ii de tratament(33).

43. În spe??, c?r?ile digitale vândute pe un suport fizic ?i c?r?ile digitale furnizate pe cale electronic? sunt în concuren?? unele cu altele, întrucât pentru un consumator, ale c?rui nevoi creeaz? situa?ia de concuren??, este vorba despre acela?i produs, mai precis despre fi?ierul unei c?r?i digitale, care în niciun caz nu poate fi citit f?r? un dispozitiv de citire suplimentar. Ceea ce difer? este calea de furnizare c?tre consumator. În func?ie de condi?iile ofertei, consumatorul va alege una dintre cele dou? c?i de a ob?ine acela?i produs.

44. Aceea?i concluzie este valabil? chiar ?i în situa?ia în care, dup? cum a sus?inut Comisia în cadrul ?edin?ei, în cazul achizi?iei unei c?r?i pe cale electronic?, spre deosebire de achizi?ia unei c?r?i digitale pe suport fizic, consumatorul nu dobânde?te dreptul de a transmite fi?ierul unei ter?e persoane(34), întrucât, de regul?, un consumator va achizi?iona c?r?i digitale pentru uz propriu, astfel încât caracterul transferabil al unui fi?ier c?tre o ter?? persoan?, presupunând c? acesta depinde în mod efectiv de modul de furnizare, nu influen?eaz? în mod determinant situa?ia concuren?ial?. În plus, în contextul protec?iei drepturilor de autor, Curtea a constatat deja c?, „din punct de vedere economic”, vânzarea unor con?inuturi pe CD?ROM ?i vânzarea de con?inuturi prin desc?rcare de pe internet sunt similare(35).

45. Astfel, cele dou? forme de prezentare ale unei c?r?i digitale sunt comparabile din perspectiva scopului principal al sistemului comun al TVA, ?i anume evitarea denatur?rii concuren?ei.

ii) Principii ale domeniului din care face parte actul în cauz?

46. Faptul c?, potrivit dispozi?iilor privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugată?, furnizarea unei c?r?i digitale pe un suport fizic este o livrare de bunuri [articolul 14 alineatul (1) din Directiva TVA], iar transmiterea sa pe cale electronic? trebuie calificat? drept prestare de servicii [articolul 24 alineatul (1) din Directiva TVA](36) nu se opune constat?rii caracterului lor comparabil.

47. Potrivit considerentului (5) al Directivei TVA, taxa trebuie s? fie perceput? „în cel mai general mod posibil”, a?adar asupra tuturor produselor. Acest aspect este confirmat de articolul 1 alineatul (2) primul paragraf din Directiva TVA, potrivit c?ruia prin intermediul sistemului comun al taxei pe valoarea ad?ugată? se urm?re?te aplicarea unei taxe *generale* de consum. Pentru acest motiv, cele dou? fapte generatoare pentru livrarea de bunuri [articolul 2 alineatul (1) litera (a)] ?i pentru servicii [articolul 2 alineatul 1 litera (c) din Directiva TVA] sunt supuse unor condi?ii identice. Astfel, TVA?ul vizeaz? în principiu s? impoziteze în acela?i mod consumul de bunuri ?i de servicii.

48. Exist? de fiecare dat? un motiv special pentru care, cu titlu de excep?ie, dispozi?iile privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugată? disting între livrarea de bunuri ?i prestarea de servicii. De exemplu, în cadrul stabilirii locului unei opera?iuni taxabile (articolul 31 ?i urm?toarele din Directiva TVA), se poate face referire la un transport fizic numai în cazul livr?rii unui bun.

49. Cu toate acestea, în cazul stabilirii cotei TVA din spe??, această diferen?? privind prezen?a fizic? a produselor nu prezint? relevan??. În principiu, în ceea ce prive?te stabilirea cotelor TVA?ului, în cadrul Directivei TVA, nu se distinge între livrarea de bunuri ?i prestarea de servicii. În plus, articolul 96 din Directiva TVA prevede în mod expres c?, în cazul livr?rii de bunuri ?i al

prestării de servicii, cota standard trebuie să fie aceeași. De asemenea, potrivit articolului 98 alineatul (2) primul paragraf din Directiva TVA, cotele reduse ale TVA-ului sunt prevăzute atât în cazul livrării de bunuri, cât și al prestării de servicii.

iii) Scopul dispoziției analizate

50. În sfârșit, caracterul comparabil al furnizării „fizice” și „electronice” de conținut digital trebuie apreciat în lumina scopului urmărit de dispoziția analizată.

51. Punctul 6 din anexa III la Directiva TVA permite statelor membre să acorde o cotă redusă a TVA-ului în cazul conținuturilor, al revistelor și al periodicelor. Cu toate acestea, nici din textul Directivei 92/77/CEE, prin intermediul căreia a fost introdusă inițial această dispoziție(37), nici din istoricul acesteia nu se poate deduce scopul urmărit prin acordarea acestei facilități fiscale.

52. Consiliul și Comisia nu au putut da un răspuns satisfăcător la această problemă în cadrul prezentei proceduri. Din textul unei comunicări a Comisiei din anul 2007 cu privire la cotele reduse ale TVA-ului rezultă de altfel că dispozițiile în cauză din directivă „nu se bazează pe o abordare logică sau bine structurată”, ci „reflectă mai curând situația care exista în statele membre la începutul anilor 1990”(38). Pentru acest motiv, structura cotelor de TVA nu se bazează pe o logică clară(39).

53. De aceea, ca răspuns la o întrebare adresată cu ocazia ședinței, Comisia a susținut printre altele că cota redusă a TVA-ului în cazul conținuturilor, al revistelor și al periodicelor a fost reglementată în dreptul Uniunii doar pentru că cel puțin unele dintre statele membre aplicau la momentul respectiv o astfel de cotă redusă a TVA-ului și că dreptul Uniunii nu trebuia să le priveze de această posibilitate.

54. Or, este posibil ca o normă de drept al Uniunii să nu urmărească alt scop autonom în afară de cel de a lăsa anumite dispoziții la latitudinea statelor membre. Totuși, această situație nu se regăsește în speță, întrucât Directiva TVA nu lasă reglementarea cotelor reduse ale TVA-ului pur și simplu la latitudinea statelor membre, ci permite, potrivit articolului 98 coroborat cu anexa III la Directiva TVA, doar aplicarea unor cote reduse conținuturilor unor prestații enumerate exhaustiv, iar nu și altora. Astfel, dreptul Uniunii preia răspunderea pentru condițiile de aplicare a cotelor reduse ale TVA-ului de către statele membre. Prin urmare, obiectivele urmărite de legiuitorul Uniunii prin autorizarea statelor membre de a aplica cote reduse ale TVA-ului în special conținuturilor, revistelor și periodicelor trebuie stabilite în mod autonom în dreptul Uniunii.

55. Cu toate că, în speță, atât Consiliul, cât și Comisia au declarat că Directiva TVA nu urmărește un scop de sprijin al anumitor sectoare, este evident că posibilitatea de a aplica o cotă redusă a TVA-ului permite statelor membre să sprijine vânzarea anumitor produse și că, prin urmare, se urmăresc anumite obiective politice(40). Astfel, o cotă redusă a TVA-ului permite persoanei impozabile să facă o ofertă mai avantajoasă din punctul de vedere al prețului. Acest sprijin reprezintă de fapt un beneficiu numai pentru consumatori, întrucât TVA-ul este suportat numai de consumatorul final(41).

56. Scopul și obiectivele acestei facilități fiscale nu se par evidente. Cota redusă a TVA-ului aplicată conținuturilor, revistelor și periodicelor urmărește un obiectiv de natură culturală. Acesta vizează, în sens larg, promovarea educației cetățenilor Uniunii prin intermediul lecturii, indiferent dacă este vorba despre conținuturi de beletristică, conținuturi practice sau despre ziare și periodice politice, de specialitate sau de divertisment. Un indiciu privind acest obiectiv îl reprezintă excluderea promovării „publicațiilor destinate în totalitate sau în mod predominant publicității”, prevăzută la punctul 6 din anexa III la Directiva TVA. Asemenea publicații nu urmăresc obiective educative. În rest, obiectivul menționat se regăsește și în alt loc în cadrul sistemului comun al taxei pe valoarea

adugat?, mai precis sub forma avantajului fiscal important acordat prest?rilor în domeniul educa?iei, prev?zut la articolul 132 alineatul (1) literele (i) ?i (j) din Directiva TVA.

57. Îndeplinirea acestui scop educativ depinde numai de con?inut, dar nu de calea de furnizare a unei c?r?i digitale. Pentru acest motiv, în principiu, între c?r?ile digitale vândute pe suport fizic ?i c?r?ile digitale livrate pe cale electronic? nu exist? nicio diferen?? din perspectiva obiectivului urm?rit la punctul 6 din anexa III la Directiva TVA. Astfel, cele dou? forme de prest?ri sunt comparabile din perspectiva obiectivului dispozi?iei analizate.

iv) Concluzie intermediar?

58. Având în vedere cele ce preced?, trebuie s? constat?m c? livrarea de c?r?i digitale pe suport fizic, pe de o parte, ?i furnizarea lor pe cale electronic?, pe de alt? parte, sunt comparabile atât din perspectiva obiectivului dispozi?iei analizate, cât ?i a obiectivelor ?i a principiilor domeniului din care face parte aceast? dispozi?ie.

b) Justificare

59. Cu toate acestea, o diferen?? de tratament poate fi justificat? dac? urm?re?te un scop admisibil din punct de vedere legal, iar aceast? diferen?? este propor?ional? cu scopul urm?rit de tratamentul în cauz?(42).

60. Aceste cerin?e trebuie respectate indiferent de domeniul de drept în care se constat? c? exist? o diferen?? de tratament. Ele se aplic? chiar ?i în cazul în care Curtea a recunoscut legiuitorului o ampl? putere de apreciere(43), în special în domeniul politicii agricole comune, de exemplu(44).

61. Cu toate acestea, intensitatea controlului justific?rii unui tratament diferit depinde de întinderea puterii de apreciere de care dispune legiuitorul în situa?ia respectiv?. În cazul în care acesta prevede o diferen?? de tratament în func?ie de un criteriu de distinc?ie interzis în temeiul articolului 21 din cart?, precum sexul ?i rasa(45), Curtea trebuie s? examineze mai strict justificarea inegalit??ii de tratament(46). În schimb, dac? inegalitatea de tratament este întemeiat? pe alt criteriu, controlul Cur?ii va fi mai pu?in strict, pentru a evita ca instan?a Uniunii s? înlocuiasc? aprecierea legiuitorului cu propria sa apreciere(47). Potrivit jurispruden?ei, se procedeaz? astfel în special în cazul unor dispozi?ii care se refer? la aprecieri ?i evalu?ri complexe de natur? politic?, economic? ?i social? sau medical?(48). Cu toate acestea, chiar ?i în acest caz, controlul propor?ionalit??ii Cur?ii trebuie s? fie cu atât mai strict cu cât efectele unei diferen?e de tratament sunt mai grave pentru cet?eanul Uniunii(49).

i) Obiectivul diferen?ei de tratament

62. Având în vedere acest control limitat, trebuie s? se identifice în primul rând obiectivul urm?rit de legiuitorul Uniunii prin instituirea unei inegalit??i de tratament în cazul livr?rii c?r?ilor digitale pe suport fizic ?i al furniz?rii acestora pe cale electronic?.

63. Diferența de tratament a fost introdusă prin Directiva 2009/47. În temeiul considerentului (4) al Directivei 2009/47, extinderea facilității fiscale prevăzute la punctul 6 din anexa III la Directiva TVA la cărțile digitale furnizate pe suport fizic s-a realizat „pentru a clarifica și [a] actualiza, în funcție de progresele tehnice, trimiterea la cărți din anexa III la aceasta”. Directiva 2009/47 a lăsat însă nemodificată în special dispoziția articolului 98 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva TVA, potrivit căreia cotele reduse ale TVA-ului nu se aplică în niciun caz serviciilor prestate pe cale electronică. Astfel, ca atare, cărților digitale furnizate pe cale electronică nu li se poate aplica o cotă redusă a TVA-ului(50).

64. Astfel, actualizarea „în funcție de progresele tehnice” nu a fost completă. Tocmai calea „naturală” de furnizare a cărților digitale, și anume pe cale electronică, urma să nu poată profita de o cotă redusă a TVA-ului. Motivul se regăsește în dispoziția cuprinsă la articolul 98 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva TVA, care exclude aplicarea cotei reduse a TVA-ului în cazul tuturor serviciilor prestate pe cale electronică(51), așadar nu numai în cazul cărților digitale furnizate pe cale electronică. Obiectivul acestei dispoziții general aplicabile pentru piața de servicii electronice este, așadar, decisiv pentru justificarea inegalității de tratament din speță.

65. Articolul 98 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva TVA are ca origine dispoziția cuprinsă la articolul 12 alineatul (3) litera (a) al patrulea paragraf coroborat cu articolul 9 alineatul (2) litera (e) ultima liniuță din Așasea directivă 77/388/CE(52), dispoziție introdusă de Directiva 2002/38/CE(53). Considerentele Directivei 2002/38 nu conțin niciun indiciu cu privire la obiectivele acestei dispoziții.

66. Cu toate acestea, propunerea Comisiei evocă incertitudinea cu care s-ar putea confrunta furnizorii de servicii electronice cu privire la cota de TVA aplicabilă(54). Astfel, Directiva 2002/38 a supus furnizorii de servicii electronice stabiliți în afara Uniunii Europene obligației de a taxa serviciile prestate în beneficiul consumatorilor din interiorul Uniunii în statul membru în care este domiciliat consumatorul(55). Astfel, se urmărește evitarea denaturării concurenței(56), care ar putea lua naștere din cauza politicilor fiscale ale unor state terțe. Această dispoziție are drept consecință faptul că serviciile electronice se supun cotei de TVA aplicabile în statul membru în care se află consumatorul.

67. În același timp, persoanelor impozabile stabilite în afara Uniunii Europene ar trebui să li se faciliteze îndeplinirea noilor obligații fiscale în cadrul Uniunii, pentru a crește și probabilitatea respectării lor(57). În același timp, simplificările erau menite să fie utile și administrațiilor financiare ale statelor membre și să le îmbunătățească posibilitățile de control(58). Acest fapt urma să se realizeze, în primul rând, permițând persoanei impozabile să își îndeplinească obligațiile prin depunerea declarației fiscale electronice într-un singur stat membru pentru întreaga Uniune(59). În plus, dispoziția anterioară a articolului 98 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva TVA garanta că, în cazul serviciilor electronice furnizate consumatorilor unui stat membru, se poate aplica numai cota standard din statul membru respectiv.

68. În schimb, furnizorii de servicii electronice stabiliți în Uniune erau într-o situație diferită, întrucât Directiva 2002/38 nu trebuia să modifice nimic în privința lor. Aceștia urmau să taxeze în continuare serviciile electronice prestate în statul membru în care erau stabiliți, indiferent de locul în care era stabilit sau domiciliat consumatorul(60), și, prin urmare, prestațiile lor erau supuse unui număr de maximum trei cote diferite ale TVA-ului aplicabil în acest stat membru.

69. Cu toate acestea, în cadrul prezentei proceduri, Comisia a susținut în esență că interzicerea aplicării cotelor reduse ale TVA-ului în cazul serviciilor electronice prezintă importanță și pentru persoanele impozabile care își desfășoară activitatea pe teritoriul Uniunii, în măsura în care ar evita concurența fiscală dintre statele membre. Având în vedere că,

În cazul acestor persoane impozabile, tocmai sediul ar fi determinant în privința sarcinii fiscale legate de serviciile electronice, un stat membru ar fi putut încerca, prin introducerea unei cote reduse a TVA-ului, să determine acești furnizori de servicii să se stabilească pe teritoriul său. În mod similar, este relativ ușor să se transfere centrul unei rețele de distribuție electronică.

70. Cu toate acestea, începând cu 1 ianuarie 2015, dispozițiile legale s-au modificat fundamental. În temeiul articolului 58 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA în vigoare(61), persoanelor impozabile stabilite pe teritoriul Uniunii li se aplică aceeași reglementare precum celor stabilite în afara Uniunii. Serviciile electronice vor fi impozitate în statul membru al consumatorului. Astfel, de la această dată, toți furnizorii își pot îndeplini și obligațiile fiscale în raport cu toate statele membre prin depunerea declarației fiscale într-un singur stat membru(62).

71. În concluzie, identificăm două obiective diferite ale articolului 98 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva TVA și ale dispozițiilor care l-au precedat, care, în plus, trebuie diferențiate în timp. Până la 31 decembrie 2014, interzicerea cotelor reduse ale TVA-ului în cazul serviciilor electronice a vizat, pe de o parte, simplificarea obligațiilor fiscale ale persoanelor impozabile stabilite în afara Uniunii și, pe de altă parte, evitarea concurenței fiscale dăunătoare între statele membre. Începând cu 1 ianuarie 2015, această interdicție vizează numai simplificarea obligațiilor fiscale, dar pentru întreaga piață a serviciilor electronice.

ii) Urmărirea adecvată a obiectivelor

72. Legiuitorul ar trebui să urmărească realizarea acestor obiective în mod corespunzător. Astfel, consecințele tratamentului diferit trebuie comparate cu avantajele care rezultă din urmărirea îndeplinirii obiectivelor. În acest sens, trebuie să ținem seama de faptul că, în materie fiscală, legiuitorul Uniunii trebuie să aprecieze situații complexe de natură economică și financiară și că, în această privință, dispune de o putere de apreciere(63).

73. Cu privire la obiectivul simplificării obligațiilor fiscale ca urmare a unui număr mic de cote de TVA de care trebuie să se țină seama, trebuie să se facă o distincție, întrucât interzicerea aplicării cotelor reduse ale TVA-ului în cazul serviciilor electronice servește atât persoanelor impozabile, cât și administrațiilor fiscale din statele membre(64).

74. Astfel, simplificarea de care beneficiază persoanele impozabile nu este într-un raport adecvat cu dezavantajele pe care le implică refuzul de a aplica o cotă redusă a TVA-ului în cazul cărilor digitale furnizate pe cale electronică. Astfel, pentru protejarea lor împotriva unui număr prea mare de cote diferite se plătete un preț prea mare prin faptul că serviciile lor sunt supuse unei cote mai mari de TVA și, prin urmare, unui dezavantaj concurențial. Desigur, faptul de a profita de orice facilitate fiscală complică aplicarea dreptului fiscal în cazul beneficiarului, dar acest efort nu poate însemna că legiuitorul poate trata în mod diferit situații comparabile.

75. În ceea ce privește simplificarea activităților administrațiilor fiscale ale statelor membre, caracterului adecvat al obiectivelor urmărite se poate opune o hotărâre mai veche a Curții, potrivit căreia dificultățile practice nu pot justifica impunerea unei sarcini nerezonabile în mod evident, în speță în cazul vânzărilor de cărți digitale furnizate pe cale electronică(65). Cu toate acestea, recent, în contextul interzicerii discriminării impuse de libertățile fundamentale, Curtea a recunoscut în mod clar că administrațiile financiare au un interes legitim cu privire la adoptarea unor prevederi care pot fi ușor de administrat și de controlat(66).

76. Pentru acest motiv, în principiu, instituirea unui sistem special de impozitare a tuturor serviciilor electronice în funcție de locul de consum se supune puterii de apreciere a legiuitorului. Faptul că un asemenea sistem de impozitare special poate fi necesar rezultă din situația specifică a serviciilor electronice care, spre deosebire de comerțul clasic cu bunuri, pot traversa practic fără

niciun efort frontierele ?i în plus necesit? numai o prezen?? fizic? minim?, f?când astfel dificil? interven?ia autorit??ilor fiscale na?ionale.

77. În plus, Curtea a recunoscut deja c?, în cazul unui sistem complex, legiuitorul poate s? recurg? la o abordare etapizat?(67). Astfel, este de în?eles c?, ini?ial, legiuitorul va organiza o astfel de procedur? de impozitare în cel mai simplu mod posibil. Aceast? concluzie se aplic? în special într-o perioad? în care furnizorii de servicii electronice prezint? o num?r mare de produse noi a c?ror încadrare în categoriile existente ale cotelor reduse ale TVA?ului poate fi incert?.

78. Cu toate acestea, caracterul adecvat al unei astfel de abord?ri etapizate este condi?ionat de o reexaminare a sistemului în mod regulat(68). Or, pân? în prezent, în cadrul activit??ii lor, institu?iile competente la nivelul Uniunii au îndeplinit aceast? cerin??. Odat? cu introducerea dispozi?iilor respective, Consiliul a prev?zut verificarea dup? un anumit timp a sistemului special de impozitare a serviciilor electronice, pe baza experien?ei acumulate în acest sens(69). În plus, Comisia a anun?at recent c? va analiza elaborarea unei propuneri de directiv? de modificare a Directivei TVA, cu scopul instituirii unei egalit??i de tratament a c?r?ilor digitale furnizate pe cale electronic?(70).

79. În m?sura în care, pân? la 31 decembrie 2014, obiectivul simplific?rii sistemului de impozitare se referea exclusiv la persoane impozabile stabilite în afara Uniunii, considerentele de mai sus au o semnifica?ie relativ redus?. Acest aspect este îns? compensat, pentru perioada respectiv?, prin obiectivul legitim de evitare a concuren?ei fiscale d?un?toare între statele membre(71).

80. În schimb, cealalt? parte a balan?ei nu are o pondere atât de mare.

81. Astfel, cazurile de denaturare a concuren?ei între furnizorii de c?r?i digitale furnizate pe un suport fizic ?i cei de c?r?i digitale furnizate pe cale electronic? ar trebui s? fie relativ limitate. În ?edin??, Republica Polon? a atras în mod întemeiat aten?ia asupra faptului c? costurile vânz?rii pe cale electronic? sunt mult mai reduse decât cele ale vânz?rii clasice de bunuri. Prin urmare, în general, c?r?ile digitale furnizate pe cale electronic? pot fi oferite la un pre? mai redus decât cele pe suport fizic, chiar ?i atunci când sunt supuse unei cote mai ridicate a TVA?ului.

82. Având în vedere cele ce preced?, nu se poate sus?ine c? se aduce atingere în mod semnificativ accesului transfrontalier la c?r?i, protejat prin libert??ile fundamentale, sau, dup? cum a precizat în mod întemeiat Ombudsmanul, accesului persoanelor cu dizabilit??i la c?r?i(72).

83. Obiectivele legiuitorului Uniunii vizate prin intermediul articolului 98 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva TVA sunt astfel urm?rite în mod adecvat.

c) Concluzie intermediar?

84. În concluzie, tratamentul diferit al c?r?ilor digitale în func?ie de modul lor de transmitere, care rezult? de la punctul 6 din anexa III coroborat cu articolul 98 alineatul (2) din Directiva TVA este justificat ?i nu încalc? principiul egalit??ii de tratament.

2. Excluderea revistelor ?i a periodicelor digitale furnizate pe suport fizic

85. În al doilea rând, trebuie verificat dac? faptul c? punctul 6 din anexa III coroborat cu articolul 98 alineatul (2) din Directiva TVA nu permite aplicarea unei cote reduse a TVA?ului în cazul revistelor ?i periodicelor digitale furnizate pe suport fizic este compatibil cu principiul egalit??ii de tratament. În acest sens, trebuie s? analiz?m dou? inegalit??i de tratament distincte.

a) Comparația cu cîrțile digitale

86. Pe de o parte, revistele și periodicele digitale sunt tratate diferit față de cîrțile digitale, întrucît cele din urmă pot fi supuse unei cote reduse a TVA-ului atunci cînd sunt livrate pe un suport fizic.
87. O încălcare a principiului egalității de tratament ar presupune în primul rînd ca ziarele și revistele, pe de o parte, și cîrțile, pe de altă parte, să se afle în situații de fapt comparabile(73).
88. Or, această situație nu se regăsește în speță. Situațiile de fapt nu sunt comparabile nici din perspectiva obiectivului domeniului de reglementare și nici din perspectiva obiectivului dispoziției analizate(74).
89. În primul rînd, ziarele și periodicele nu se află în general în concurență cu cîrțile. Diferitele forme de publicații se adresează unor nevoi diferite ale consumatorului, întrucît diferă, de regulă, în funcție de lungimea textului, de tipul informațiilor, de pretenția artistică și de relevanța în timp. Pentru acest motiv, ele nu sunt comparabile din perspectiva obiectivului sistemului comun al TVA-ului, care constă în evitarea unor denaturări ale concurenței(75).
90. În al doilea rînd, din punctul de vedere al obiectivului dispoziției analizate, ziarele și revistele, pe de o parte, și cîrțile, pe de altă parte, nu sunt comparabile. Obiectivul cultural vizat de punctul 6 din anexa III la Directiva TVA(76) diferă de regulă semnificativ în cazul acestor forme de publicații. În timp ce ziarele și periodicele au un caracter practic și privesc actualitatea, cîrțile urmăresc să transmită cunoștințe cu o importanță mai durabilă sau o expresie artistică. Astfel, obiectivul urmărit printr-o facilitate fiscală în cazul cîrților, pe de o parte, și obiectivul unei facilități fiscale acordate revistelor și periodicelor, pe de altă parte, sunt destul de diferite în cadrul domeniului cultural.
91. Tratamentul diferit al revistelor și al periodicelor digitale furnizate pe suport fizic în raport cu cîrțile digitale furnizate pe suport fizic nu încalcă principiul egalității de tratament.

b) Comparația cu revistele și periodicele în format hîrtie

92. Pe de altă parte, revistele și periodicele digitale furnizate pe suport fizic sunt tratate diferit față de revistele și periodicele editate pe hîrtie.
93. În pofida faptului că, în această privință, concluzia nu este atât de clară ca în cazul precedent, considerăm că revistele și periodicele în format hîrtie și revistele și periodicele digitale furnizate pe suport fizic nu sunt comparabile din punct de vedere obiectiv.
94. Desigur, din perspectiva scopului de promovare fiscală al punctului 6 din anexa III la Directiva TVA, trebuie să se pornească de la premisa caracterului comparabil al revistelor și periodicelor digitale, întrucît ar trebui să prezinte relevanță numai conținutul(77).
95. Cu toate acestea, concluzia menționată nu este valabilă în ceea ce privește scopul domeniului de reglementare, evitarea denaturării concurenței(78), întrucît în hotărîrea din cauza K, Curtea a constatat că versiunile digitale ale cîrților pe suport fizic și versiunile pe format hîrtie nu se găsesc neapărat în concurență unele cu altele. În plus, existența unei asemenea concurențe depinde de o serie de împrejurări care nu diferă numai de la un stat membru la altul, ci se pot și modifica în timp(79). În cazul unei situații de fapt atât de neclare, revine legiuitorului Uniunii, iar nu Curții, sarcina de a realiza o apreciere complexă a unei situații concurențiale în întreaga Uniune în cadrul puterii de apreciere de care dispune(80).

96. Astfel, nu se aduce atingere principiului egalității de tratament nici prin faptul că, potrivit punctului 6 din anexa III coroborat cu articolul 98 alineatul (2) din Directiva TVA, spre deosebire de revistele și periodicele tipărite pe hârtie, cele în format digital furnizate pe suport fizic nu pot fi supuse unei cote reduse a TVA-ului.

3. Tratamentul diferit al publicațiilor furnizate pe cale electronică în raport cu publicațiile tipărite

97. În sfârșit, trebuie să mai analizăm și problema dacă tratamentul diferit al tuturor publicațiilor digitale transmise pe cale electronică în raport cu publicațiile tipărite, care rezultă de la punctul 6 din anexa III coroborat cu articolul 98 alineatul (2) din Directiva TVA, ar putea încălca principiul egalității de tratament.

98. Or, având în vedere concluziile enunțate anterior, acest aspect nu se confirmă.

99. În consecință, nu prezintă relevanță să se stabilească dacă, în sensul jurisprudenței, publicațiile digitale și cele tipărite nu sunt suficient de comparabile între ele. Din perspectiva scopului dispoziției analizate, acest aspect este confirmat de faptul că între publicațiile digitale furnizate pe cale electronică și publicațiile tipărite există o diferență considerabilă în ceea ce privește nevoia de a beneficia de *un sprijin*, care rezultă din costurile de distribuție deosebit de diferite(81). La aceasta s-ar adăuga luarea în considerare a puterii de apreciere a legiuitorului în cadrul analizei situației concurențiale(82).

100. Cu toate acestea, chiar dacă s-ar presupune că acestea sunt comparabile, în prezent, tratamentul diferit al publicațiilor digitale furnizate pe cale electronică și al publicațiilor tipărite este justificat. Acest aspect rezultă, după cum am văzut, în special din scopul legitim al legiuitorului de a prevedea un sistem de impozitare special pentru publicațiile furnizate pe cale electronică(83). Din acest punct de vedere, tratamentul diferit al publicațiilor furnizate pe cale electronică în raport cu publicațiile tipărite este cu atât mai adecvat, cu cât situația concurențială ar trebui să fie încă mai puțin accentuată decât în cazul publicațiilor digitale identice(84).

101. Prin urmare, nu s-a încălcat principiul egalității de tratament nici în măsura în care, potrivit punctului 6 din anexa III coroborat cu articolul 98 alineatul (2) din Directiva TVA, spre deosebire de publicațiile tipărite, publicațiile furnizate pe cale electronică sunt excluse din domeniul de aplicare al cotei reduse a TVA-ului.

V – Concluzie

102. Având în vedere toate considerațiile care preced, propunem Curții să decidă după cum urmează:

„Din examinarea întrebărilor preliminare nu a rezultat niciun aspect care ar putea pune în discuție validitatea punctului 6 din anexa III la Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificat prin Directiva 2009/47/CE.”

1 – Limba originală: germana.

2 – Tratatul de instituire a Comunității Europene astfel cum a fost modificat prin Tratatul de la Amsterdam (JO 1997, C 340, p. 173).

3 – JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7.

4 – A se vedea articolul 2 punctul 2 din Directiva 2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de

modificare a Directivei 2006/112/CE în ceea ce privește locul de prestare a serviciilor (JO 2008, L 44, p. 11).

5 – A se vedea articolul 1 punctul 13 coroborat cu punctul 1 din anexa la Directiva 2009/47/CE a Consiliului din 5 mai 2009 de modificare a Directivei 2006/112/CE în ceea ce privește cotele reduse ale taxei pe valoarea adăugată (JO 2009, L 116, p. 18).

6 – A se vedea punctul 3 de la pagina 16 din anexa la Propunerea Comisiei din 7 iulie 2008 de directivă a Consiliului de modificare a Directivei 2006/112/CE în ceea ce privește cotele reduse ale taxei pe valoarea adăugată [COM(2008) 428 final].

7 – A se vedea printre altele Hotărârea din 4 februarie 1982, Buyl și alții/Comisia (817/79, EU:C:1982:36, punctul 16), Hotărârea din 11 noiembrie 1997, Eurotunnel și alții (C-408/95, EU:C:1997:532, punctul 45), precum și Hotărârea din 10 septembrie 2015, Parlamentul European/Consiliul (C-363/14, EU:C:2015:579, punctul 82).

8 – A se vedea Rezoluția legislativă a Parlamentului European din 19 februarie 2009 referitoare la Propunerea de directivă a Consiliului de modificare a Directivei 2006/112/CE în ceea ce privește cotele reduse ale taxei pe valoarea adăugată [COM(2008)0428 – C6-0299/2008-2008/0143(CNS)] (JO 2010, C 76 E, p. 110).

9 – A se vedea punctul 9 de mai sus.

10 – În plus, în versiunea în limba germană a punctului 6 din anexa III la Directiva TVA, exemplul „Notenhefte oder-manuskripte” [„partituri imprimate sau în manuscris”] a fost înlocuit cu „Notenhefte oder Manuskripte” [„partituri imprimate sau manuscrise”]. Se pare însă că această modificare a versiunii în limba germană se referea numai la modul de redactare, iar nu și la fond, astfel cum demonstrează versiunile nemodificate din limbile engleză și franceză (care, atât înainte, cât și după modificarea adusă de Directiva 2009/47 au următorul conținut: „music printed or in manuscript form”, respectiv „les partitions imprimées ou en manuscrit”).

11 – A se vedea printre altele Hotărârea din 16 iulie 1992, Parlamentul/Consiliul (C-65/90, EU:C:1992:325, punctul 16), Hotărârea din 5 iulie 1995, Parlamentul/Consiliul (C-21/94, EU:C:1995:220, punctul 18), Hotărârea din 7 noiembrie 1997 Eurotunnel și alții (C-408/95, EU:C:1997:532, punctul 46), precum și Hotărârea din 25 septembrie 2003, Océ Van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495, punctul 100); a se vedea deja Hotărârea din 15 iulie 1970, ACF Chemiefarma/Comisia (41/69, EU:C:1970:71, punctele 69, 178 și 179).

12 – Faptul că considerentul (6) al propunerii de directivă, care face printre altele referire în mod explicit la „cărți audio”, nu se regăsește în Directiva 2009/47 nu modifică cu nimic acest aspect.

13 – A se vedea pagina 13, punctul 3 („audio books, CD, CD-ROMs or any similar physical support”) și pagina 15, punctul 3 („de livres audio, de disques compacts, de cédéroms ou d'autres supports physiques similaires”) din propunerea Comisiei (citată la nota de subsol 6).

14 – În Hotărârea din 5 martie 2015, Comisia/Luxemburg (C-502/13, EU:C:2015:143, punctul 53), Curtea de Justiție a declarat că, „în mod evident”, textul adoptat de Consiliu nu este altceva decât „o simplificare a redactării textului” propus de Comisie. Cu toate acestea, în lipsa unei motivații a acestei constatări și având în vedere contextul diferit în care a fost elaborat textul menționat, nu este posibil și nici nu este necesar să fie examinat în detaliu în speță.

15 – Hotărârea din 16 iulie 1992, Parlamentul/Consiliul (C-65/90, EU:C:1992:325, punctul 19), Hotărârea din 5 iulie 1995, Parlamentul /Consiliul (C-21/94, EU:C:1995:220, punctul 22), și

Hotărârea din 10 iunie 1997, Parlamentul/Consiliul (C-392/95, EU:C:1997:289, punctul 20).

16 – A se vedea propunerea Comisiei (citată la nota de subsol 6), expunerea de motive, punctul 3.1.

17 – Propunerea Comisiei (citată la nota de subsol 6), expunerea de motive, punctul 5.3, articolul 1 și considerentul (6) al Directivei TVA; a se vedea și rezumatul evaluării impactului din Documentul de lucru al serviciilor Comisiei [SEC(2008) 2191], care nici nu examinează modificarea referitoare la cîrși.

18 – În ceea ce privește relevanța unei asemenea posibilități de exprimare a unei poziții, a se vedea Hotărârea din 11 noiembrie 1997, Eurotunnel și alții (C-408/95, EU:C:1997:532, punctul 58).

19 – A se vedea decizia de trimitere, punctul 3.2.22.

20 – A se vedea Hotărârea din 29 octombrie 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, punctul 42), Hotărârea din 19 iulie 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, punctul 45), Hotărârea din 15 noiembrie 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punctul 50), Hotărârea din 13 martie 2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, punctul 40), și Hotărârea din 2 iulie 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, punctul 37).

21 – Cu privire la diferitele semnificații ale acestui principiu, a se vedea Hotărârea din 15 noiembrie 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punctele 46-48), precum și, cu titlu suplimentar, Hotărârea din 17 mai 2001, Fischer și Brandenstein (C-322/99 și C-323/99, EU:C:2001:280, punctul 76), și Hotărârea din 2 iulie 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, punctul 40).

22 – A se vedea în acest sens Hotărârea din 8 iunie 2006, L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380, punctul 48), Hotărârea din 10 aprilie 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, punctul 49), Hotărârea din 29 octombrie 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, punctul 41), Hotărârea din 10 iunie 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, punctul 64), Hotărârea din 19 iulie 2012, Lietuvos geležinkiai (C-250/11, EU:C:2012:496, punctul 45), și Hotărârea din 28 noiembrie 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, punctul 38).

23 – A se vedea decizia de trimitere, punctele 3.2.30 și 3.2.31.

24 – Hotărârea din 5 martie 2015, Comisia/Luxemburg (C-502/13, EU:C:2015:143, punctele 55 și 56).

25 – În ceea ce privește conținutul acestei dispoziții, a se vedea Hotărârea din 5 martie 2015, Comisia/Franța (C-479/13, EU:C:2015:141, punctele 17, 40 și 41), precum și Hotărârea din 5 martie 2015, Comisia/Luxemburg (C-502/13, EU:C:2015:143, punctele 26, 47 și 49); a se vedea de asemenea și orientările care decurg din reuniunile Comitetului pentru TVA, a 92-a reuniune din 7 și 8 decembrie 2010, documentul A – taxud.c.1(2011)1576677684, precum și, în ceea ce privește semnificația orientărilor, Concluziile noastre prezentate în cauza RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:57, punctele 47-50).

26 – A se vedea printre altele Hotărârea din 19 octombrie 1977, Ruckdeschel și alții (117/76 și 16/77, EU:C:1977:160, punctul 7), Hotărârea din 12 martie 1987, Raiffeisen Hauptgenossenschaft (215/85, EU:C:1987:127, punctul 23), Hotărârea din 17 septembrie 1998, Pontillo (C-372/96, EU:C:1998:412, punctul 41), Hotărârea din 16 decembrie 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine și

al?ii (C?127/07, EU:C:2008:728, punctul 23), ?i Hot?r?rea din 4 mai 2016, Pillbox 38 (C?477/14, EU:C:2016:324, punctul 35); cu privire la alt? abordare, întemeiat? pe articolul 52 alineatul (1) din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene, a se vedea Hot?r?rea din 29 aprilie 2015, Léger (C?528/13, EU:C:2015:288, punctele 50-52).

27 – Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene din 7 decembrie 2000, astfel cum a fost adaptat? la 12 decembrie 2007, la Strasbourg (JO 2016, C 202, p. 389).

28 – Hot?r?rea din 16 decembrie 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine ?i al?ii (C?127/07, EU:C:2008:728, punctul 26), Hot?r?rea din 12 mai 2011, Luxemburg/Parlamentul ?i Consiliul (C?176/09, EU:C:2011:290), Hot?r?rea din 18 iulie 2013, Sky Italia (C?234/12, EU:C:2013:496, punctul 16), Hot?r?rea din 26 septembrie 2013, IBV & Cie (C?195/12, EU:C:2013:598, punctul 52), ?i Hot?r?rea din 6 noiembrie 2014, Feakins (C?335/13, EU:C:2014:2343, punctul 51); a se vedea de asemenea, cu privire la interdic?ia discrimin?rii în cadrul libert??ilor fundamentale, printre altele Hot?r?rea din 27 noiembrie 2008, Papillon (C?418/07, EU:C:2008:659, punctul 27), ?i Hot?r?rea din 2 iunie 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek (C?252/14, EU:C:2016:402, punctul 48).

29 – A se vedea totu?i printre altele Hot?r?rea din 13 decembrie 1994, SMW Winzersekt (C?306/93, EU:C:1994:407, punctul 31).

30 – A se vedea totu?i în acest sens, tocmai cu privire la TVA, Hot?r?rea din 13 martie 2014, Jetair ?i BTWE Travel4you (C?599/12, EU:C:2014:144, punctul 55).

31 – A se vedea Hot?r?rea din 10 aprilie 2008, Marks & Spencer (C?309/06, EU:C:2008:211, punctul 49), ?i Hot?r?rea din 25 aprilie 2013, Comisia/Suedia (C?480/10, EU:C:2013:263, punctul 17).

32 – A se vedea în acest sens ?i Hot?r?rea din 29 octombrie 2009, NCC Construction Danmark (C?174/08, EU:C:2009:669, punctul 44), ?i Hot?r?rea din 19 iulie 2012, Lietuvos geležinkeliai (C?250/11, EU:C:2012:496, punctul 45).

33 – Hot?r?rea din 19 octombrie 1977, Ruckdeschel ?i al?ii (117/76 ?i 16/77, EU:C:1977:160, punctul 8), Hot?r?rea din 19 octombrie 1977, Moulins et huileries de Pont-à-Mousson ?i Providence agricole de la Champagne (124/76 ?i 20/77, EU:C:1977:161, punctul 18), ?i Hot?r?rea din 25 octombrie 1978, Royal Scholten?Honig ?i Tunnel Refineries (103/77 ?i 145/77, EU:C:1978:186, punctele 28 ?i 32).

34 – Aprecierile din Hot?r?rea din 3 iulie 2012, UsedSoft (C?128/11, EU:C:2012:407), ar putea suscita îndoieli în acest sens.

35 – Hot?r?rea din 3 iulie 2012, UsedSoft (C?128/11, EU:C:2012:407, punctul 61).

36 – A se vedea Hot?r?rea din 5 martie 2015, Comisia/Fran?a (C?479/13, EU:C:2015:141, punctele 17 ?i 35), ?i Hot?r?rea din 5 martie 2015, Comisia/Luxemburg (C?502/13, EU:C:2015:143, punctele 26 ?i 42).

37 – A se vedea articolul 1 punctul 5 coroborat cu categoria 6 din anexa la Directiva 92/77/CEE a Consiliului din 19 octombrie 1992 de completare a sistemului comun al TVA?ului ?i de modificare a Directivei 77/388/CEE (armonizarea cotelor de TVA) (JO L 316, p. 1).

38 – Comunicarea Comisiei c?tre Consiliu ?i Parlamentul European din 5 iulie 2007 privind cotele de TVA altele decât cotele standard de TVA [COM (2007) 380 final], punctul 3.1.

39 – Comunicarea Comisiei (citată la nota de subsol 39), punctul 4.2.

40 – A se vedea de asemenea Avizul Comisiei pentru piața internă și protecția consumatorilor din 22 ianuarie 2009 pentru Comisia pentru Afaceri Economice și Monetare cu privire la propunerea de directivă a Consiliului de modificare a Directivei 2006/112/CE în ceea ce privește cotele reduse ale taxei pe valoarea adăugată [COM(2008) 0428] (sesiunea plenară a Parlamentului European din 11 februarie 2009, A6-0047/2009, p. 6).

41 – Hotărârea din 3 mai 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, punctul 25), și Hotărârea din 7 noiembrie 2013, Tulică și Plavovici (C-249/12 și C-250/12, EU:C:2013:722, punctul 34).

42 – A se vedea printre altele Hotărârea din 16 decembrie 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine și alții (C-127/07, EU:C:2008:728, punctul 47), Hotărârea din 17 octombrie 2013, Schaible (C-101/12, EU:C:2013:661, punctul 77), și Hotărârea din 22 mai 2014, Glatzel (C-356/12, EU:C:2014:350, punctul 43).

43 – A se vedea Hotărârea din 16 decembrie 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine și alții (C-127/07, EU:C:2008:728, punctele 57 și 58).

44 – A se vedea Hotărârea din 6 noiembrie 2014, Feakins (C-335/13, EU:C:2014:2343, punctul 56).

45 – Dispozițiile privind interdicția discriminării sunt expresii speciale ale principiului general al egalității de tratament: a se vedea în special Hotărârea din 27 ianuarie 2005, Europe Chemical (Deutschland)/Consiliul (C-422/02 P, EU:C:2005:56, punctul 33).

46 – A se vedea de asemenea deja Concluziile avocatului general Poiares Maduro prezentate în cauza Arcelor Atlantique et Lorraine și alții (C-127/07, EU:C:2008:292, punctul 32).

47 – A se vedea în acest sens printre altele Hotărârea din 12 mai 2011, Luxemburg/Parlamentul European și Consiliul (C-176/09, EU:C:2011:290, punctul 35), și Hotărârea din 22 mai 2014, Glatzel (C-356/12, EU:C:2014:350, punctul 64).

48 – Hotărârea din 16 decembrie 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine și alții (C-127/07, EU:C:2008:728, punctul 57), și Hotărârea din 22 mai 2014, Glatzel (C-356/12, EU:C:2014:350, punctul 52); a se vedea, în ceea ce privește în special politica agricolă comună, printre altele Hotărârea din 29 octombrie 1980, Roquette Frères/Consiliul (138/79, EU:C:1980:249, punctul 25), Hotărârea din 5 octombrie 1994, Germania/Consiliul (C-280/93, EU:C:1994:367, punctele 89 și 90), precum și Hotărârea din 30 iunie 2016, Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498, punctul 47); a se vedea în plus, cu privire la cerințele generale impuse de principiul proporționalității, printre altele Hotărârea din 12 noiembrie 1996, Regatul Unit/Consiliul (C-84/94, EU:C:1996:431, punctul 58), Hotărârea din 1 martie 2016, National Iranian Oil Company/Consiliul (C-440/14 P, EU:C:2016:128, punctul 77), și Hotărârea din 4 mai 2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, punctul 49).

49 – A se vedea în acest sens Hotărârea Arcelor Atlantique et Lorraine și alții (C-127/07, EU:C:2008:728, punctul 59); a se vedea în special, în cazul atingerilor aduse drepturilor fundamentale, Hotărârea din 8 aprilie 2014, Digital Rights Ireland și alții (C-293/12 și C-594/12, EU:C:2014:238, punctul 47).

50 A se vedea Hotărârea din 5 martie 2015, Comisia/Franța (C-479/13, EU:C:2015:141, punctele 17 și 40), precum și Hotărârea din 5 martie 2015, Comisia/Luxemburg (C-502/13, EU:C:2015:143, punctele 26 și 47).

51 – A se vedea în acest sens, în anexa II la Directiva TVA, lista neexhaustivă a serviciilor electronice prevăzută la articolul 58 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, precum și definiția complementară de la articolul 7 și din anexa I la Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (reformare) (JO 2011, L 77, p. 1).

52 – A se vedea directivă a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun de taxă pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1), care, potrivit articolului 411 alineatul (1) și articolului 413 din Directiva TVA, era aplicabilă până la 31 decembrie 2006.

53 – A se vedea articolul 1 punctul 2 din Directiva 2002/38/CE a Consiliului din 7 mai 2002 de modificare, în parte cu titlu temporar, a Directivei 77/388/CEE în ceea ce privește regimul taxei pe valoarea adăugată aplicabil serviciilor de radiodifuziune și de televiziune și anumitor servicii furnizate pe cale electronică (JO 2002, L 128, p. 41).

54 – Propunerea Comisiei din 7 iunie 2000 de directivă a Consiliului de modificare a Directivei 77/388/CEE în ceea ce privește regimul taxei pe valoarea adăugată aplicabil unor anumite servicii prestate pe cale electronică [COM(2000) 349 final], punctele 3.1 și 5.2 și articolul 1 punctul 2.

55 – A se vedea articolul 9 alineatul (2) litera (f) din A se vedea directivă 77/388, precum și, în prezent, articolul 58 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA.

56 – A se vedea considerentul (23) al Directivei TVA.

57 – A se vedea propunerea Comisiei (citată la nota de subsol 54), punctele 3.1 și 3.2.

58 – A se vedea propunerea Comisiei (citată la nota de subsol 54), punctul 5 partea introductivă.

59 – A se vedea considerentul (5) al Directivei 2002/38; a se vedea de asemenea articolul 358a și urm. din Directiva TVA.

60 – Acest fapt rezulta din regula de bază prevăzută la articolul 9 alineatul (1) din A se vedea directivă; a se vedea propunerea Comisiei (citată la nota de subsol 54), punctul 2.

61 – Această dispoziție a fost modificată, cu efect de la 1 ianuarie 2015, prin articolul 5 punctul 1 din Directiva 2008/8.

62 – A se vedea articolele 358-369k din Directiva TVA.

63 – A se vedea punctul 61 de mai sus.

64 – A se vedea punctul 67 de mai sus.

65 – A se vedea Hotărârea din 25 octombrie 1978, Royal Scholten-Honig și Tunnel Refineries (103/77 și 145/77, EU:C:1978:186, punctele 81-83).

66 – A se vedea Hotărârea din 24 februarie 2015, Sopora (C-512/13, EU:C:2015:108, punctul 33).

67 – A se vedea Hotărârea din 16 decembrie 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine și alții (C-127/07, EU:C:2008:728, punctul 57), și Hotărârea din 17 octombrie 2013, Schaible (C-101/12, EU:C:2013:661, punctul 91).

68 – A se vedea în acest sens Hotărârea din 16 decembrie 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine și alții (C-127/07, EU:C:2008:728, punctul 62).

69 – A se vedea articolele 4 și 5 din Directiva 2002/38, precum și articolul 6 din Directiva 2008/8.

70 – A se vedea Comunicarea Comisiei din 7 aprilie 2016 către Parlamentul European, Consiliul și Comitetul Economic și Social European referitoare la un plan de acțiune privind TVA [COM(2016) 148 final, punctul 5].

71 – A se vedea punctul 69 din prezentele concluzii.

72 – A se vedea în acest sens articolul 26 din cartă.

73 – În ceea ce privește această condiție, a se vedea punctul 37 din prezentele concluzii.

74 – În ceea ce privește aceste condiții, a se vedea punctul 39 din prezentele concluzii.

75 – A se vedea punctele 40 și 42 din prezentele concluzii.

76 – A se vedea punctele 55 și 56 din prezentele concluzii.

77 – A se vedea punctele 56 și 57 din prezentele concluzii.

78 – A se vedea punctul 40 din prezentele concluzii.

79 – Hotărârea din 11 septembrie 2014, K (C-219/13, EU:C:2014:2207, punctele 24-32).

80 – A se vedea punctul 61 din prezentele concluzii.

81 – A se vedea punctul 81 din prezentele concluzii.

82 – A se vedea punctul 95 din prezentele concluzii.

83 – A se vedea punctele 66 și urm. din prezentele concluzii.

84 – A se vedea punctul 81 din prezentele concluzii.