Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 5 marca 2015 r.*

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego — Podatki — Podatek VAT — Stosowanie stawki obniżonej — Dostawa książek cyfrowych lub elektronicznych

W sprawie C-502/13

mającej za przedmiot skargę o stwierdzenie, na podstawie art. 258 TFUE, uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, wniesioną w dniu 18 września 2013 r.,

Komisja Europejska, reprezentowana przez C. Soulay oraz F. Dintilhaca, działających w charakterze pełnomocników, z adresem do doręczeń w Luksemburgu,

strona skarżąca,

popierana przez

Radę Unii Europejskiej, reprezentowaną przez E. Chatziioakeimidou oraz A. de Gregoria Merina, działających w charakterze pełnomocników,

interwenient,

przeciwko

Wielkiemu Księstwu Luksemburga, reprezentowanemu przez D. Holderer, działającą w charakterze pełnomocnika,

strona pozwana,

popieranemu przez

Królestwo Belgii, reprezentowane przez M. Jacobs oraz J.C. Halleux, działających w charakterze pełnomocników,

interwenient,

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: L. Bay Larsen, prezes izby, K. Jürimäe, J. Malenovský, M. Safjan i A. Prechal (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

* Język postępowania: francuski.

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Komisja Europejska w swojej skardze wnosi do Trybunału o stwierdzenie, że stosując stawkę podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT") w wysokości 3% do dostawy książek cyfrowych (lub elektronicznych), Wielkie Księstwo Luksemburga uchybiło zobowiązaniom, jakie na nim ciążą na mocy art. 96–99, 110 i 114 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2010/88/UE z dnia 7 grudnia 2010 r. (Dz.U. L 326, s. 1) (zwanej dalej „dyrektywą VAT"), w związku z załącznikami II i III do rzeczonej dyrektywy i rozporządzeniem wykonawczym Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającym środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112 (Dz.U. L 77, s. 1).

Ramy prawne

Prawo Unii

2 Artykuł 14 ust. 1 dyrektywy VAT przewiduje:

„»Dostawa towarów« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel".

3 Zgodnie z brzmieniem art. 24 ust. 1 tej dyrektywy:

„»Świadczenie usług« oznacza każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów".

4 Artykuł 96 tej dyrektywy stanowi:

„Państwa członkowskie stosują stawkę podstawową VAT, która jest określana przez każde państwo członkowskie jako procent podstawy opodatkowania i która jest jednakowa dla dostaw towarów i świadczenia usług".

5 Zgodnie z art. 97 dyrektywy VAT:

„Od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2015 r. stawka podstawowa nie może być niższa niż 15%".

6 Artykuł 98 ust. 1 i 2 owej dyrektywy stanowi:

„1. Państwa członkowskie mogą stosować jedną lub dwie stawki obniżone.

2. Stawki obniżone mają zastosowanie wyłącznie do dostaw towarów i świadczenia usług, których kategorie są określone w załączniku III.

Stawki obniżone nie mają zastosowania do usług świadczonych drogą elektroniczną".

7 Artykuł 99 ust. 1 omawianej dyrektywy stanowi:

„Stawki obniżone określane są jako procent podstawy opodatkowania, który nie może być niższy niż 5%”.

8 Zgodnie z art. 110 tej samej dyrektywy:

„Państwa członkowskie, które w dniu 1 stycznia 1991 r. przyznawały zwolnienia z prawem do odliczenia VAT zapłaconego na poprzednim etapie lub stosowały stawki obniżone niższe niż minimalna stawka określona w art. 99, mogą utrzymać te zwolnienia lub takie stawki obniżone.

Zwolnienia i stawki obniżone, o których mowa w akapicie pierwszym, muszą być zgodne z prawodawstwem wspólnotowym i muszą zostać przyjęte ze względu na jasno określony interes społeczny i dla korzyści konsumentów końcowych”.

9 Artykuł 114 ust. 1 dyrektywy VAT przewiduje:

„Państwa członkowskie, które w dniu 1 stycznia 1993 r. były zobowiązane do podwyższenia stawki podstawowej obowiązującej w dniu 1 stycznia 1991 r. o ponad 2%, mogą stosować stawkę obniżoną niższą niż stawka minimalna ustalona w art. 99 do dostaw towarów i świadczenia usług należących do kategorii określonych w załączniku III.

[…]”.

10 Załącznik II do dyrektywy VAT, który obejmuje „[p]rzykładowy wykaz usług świadczonych drogą elektroniczną, o których mowa w art. 58 i art. 59 ust. 1 lit. k)”, jako że te dwa artykuły są poświęcone określeniu miejsca świadczenia usług na rzecz osób niebędących podatnikami, w pkt 3 wymienia:

„dostarczanie obrazów, tekstu i informacji oraz udostępnianie baz danych”.

11 W pierwotnej wersji dyrektywy 2006/112 załącznik III do niej, zawierający wykaz dostaw towarów i świadczenia usług, do których można zastosować stawki obniżone, o których mowa w art. 98 tej dyrektywy, w pkt 6 wymieniał:

„dostarczanie książek, również w formie wypożyczeń w bibliotekach (łącznie z broszurami, ulotkami i podobnymi materiałami drukowanymi, albumami, książeczkami obrazkowymi, do rysowania lub kolorowania dla dzieci, nutami drukowanymi lub w postaci rękopisu, mapami, mapami hydrograficznymi lub podobnymi), dzienników i periodyków, z wyłączeniem materiałów, które w całości lub w przeważającej mierze służą celom reklamowym”.

12 Dyrektywa Rady 2009/47/WE z dnia 5 maja 2009 r. (Dz.U. L 116, s. 18) zmieniła dyrektywę 2006/112. Motyw 4 dyrektywy 2009/47 stanowi:

„Dyrektywę 2006/112/WE należy ponadto zmienić, aby umożliwić stosowanie odpowiednio stawek obniżonych lub zwolnienia w ograniczonej liczbie konkretnych sytuacji ze względów społecznych lub zdrowotnych, a także w celu uściślenia i uaktualnienia ze względu na postęp techniczny odniesienia do książek w jej załączniku III”.

13 Od dnia 1 czerwca 2009 r., daty wejścia w życie dyrektywy 2009/47, pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT ma następujące brzmienie:

„dostarczanie książek na wszystkich nośnikach fizycznych, również w formie wypożyczeń w bibliotekach (łącznie z broszurami, ulotkami i podobnymi materiałami drukowanymi, albumami, książeczkami obrazkowymi, do rysowania lub kolorowania dla dzieci, nutami drukowanymi lub w postaci rękopisu, mapami, mapami hydrograficznymi lub podobnymi), dzienników i periodyków, z wyłączeniem materiałów, które w całości lub w przeważającej mierze służą celom reklamowym”.

14 Punkt 9 załącznika III do dyrektywy VAT jako świadczenie usług, do których można zastosować stawki obniżone, wymienia „świadczenie usług przez pisarzy, kompozytorów i wykonawców lub tantiemy za należne im prawa autorskie”.

15 Rozporządzenie wykonawcze nr 282/2011 w art. 7 ust. 1 i 2 przewiduje:

„1. Do »usług świadczonych drogą elektroniczną«, o których mowa w dyrektywie [VAT], należą usługi świadczone za pomocą Internetu lub sieci elektronicznej, których świadczenie – ze względu na ich charakter – jest zasadniczo zautomatyzowane i wymaga minimalnego udziału człowieka, a ich wykonanie bez wykorzystania technologii informacyjnej jest niemożliwe.

2. Ustęp 1 obejmuje w szczególności:

[…]

f) usługi wyszczególnione w załączniku I”.

16 Załącznik I do rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011, zatytułowany „Artykuł 7 niniejszego rozporządzenia”, w pkt 3 stanowi:

„Punkt 3 załącznika II do dyrektywy [VAT]:

[…]

c) zawartość książek w formie cyfrowej i innych publikacji elektronicznych;

[…]”.

Prawo luksemburskie

17 Ustawa z dnia 12 lutego 1979 r. o podatku od wartości dodanej, w brzmieniu obowiązującym w chwili wygaśnięcia terminu wyznaczonego w uzasadnionej opinii skierowanej w dniu 25 października 2012 r. do Wielkiego Księstwa Luksemburga (zwana dalej „ustawą o podatku VAT”), w art. 39 ust. 3 przewiduje:

„Stawka podstawowa [VAT] mająca zastosowanie do transakcji podlegających opodatkowaniu zostaje ustalona na 15% podstawy opodatkowania […].

Stawka obniżona zostaje ustalona na 6% tej podstawy opodatkowania.

Kwalifikowana stawka obniżona zostaje ustalona na 3% tej podstawy opodatkowania”.

18 Zgodnie z art. 40 ustawy o podatku VAT:

„1. W granicach i na warunkach podlegających ustaleniu rozporządzeniem wielkoksiążęcym [podatek VAT] jest pobierany:

[…]

2° według kwalifikowanej stawki obniżonej 3%, od dostaw towarów i świadczenia usług, a także od nabycia wewnątrzwspólnotowego i przywozu towarów, dla towarów i usług określonych w załączniku B do niniejszej ustawy;

[…]

2. [Podatek VAT] jest pobierany według stawki podstawowej 15% od transakcji podlegających opodatkowaniu innych niż te, o których mowa w ust. 1.

[…]”.

19 Punkt 5 załącznika B do ustawy o podatku VAT, zatytułowany „Wykaz towarów i usług objętych kwalifikowaną stawką obniżoną”, stanowi:

„Książki (łącznie z broszurami, ulotkami i podobnymi materiałami drukowanymi, albumami, książeczkami obrazkowymi, do rysowania lub kolorowania dla dzieci, nutami drukowanymi lub w postaci rękopisu, mapami, mapami hydrograficznymi lub podobnymi), dzienniki i periodyki, z wyłączeniem materiałów, które w całości lub w przeważającej mierze służą celom reklamowym, a także książek, czasopism i publikacji pornograficznych”.

20 Rozporządzenie wielkoksiążęce z dnia 21 grudnia 1991 r. określające granice i warunki stosowania stawki obniżonej, kwalifikowanej stawki obniżonej i stawki przejściowej podatku od wartości dodanej, w wersji obowiązującej w chwili wygaśnięcia terminu ustanowionego w uzasadnionej opinii (zwane dalej „rozporządzeniem wielkoksiążęcym z dnia 21 grudnia 1991 r.”), w art. 2 przewiduje:

„Towary wymienione w pkt 1–7 załącznika B do ustawy [o podatku VAT] są zdefiniowane szerzej poprzez odwołanie do odpowiednich pozycji stawki opłat celnych przywozowych (TD), o której mowa w art. 1 niniejszego rozporządzenia.

[…]

5° Książki, dzienniki i periodyki:

a)

— Książki, broszury i podobne druki, także na osobnych kartkach, z wyłączeniem materiałów, które w całości lub w przeważającej mierze służą celom reklamowym, a także książek pornograficznych (ex Nº 49.01 TD)

— Inkunabuły i inne książki stanowiące przedmioty zabytkowe, mające ponad 100 lat (ex Nº 97.06 TD)

[…]”.

21 Okólnik nr 756 z dnia 12 grudnia 2011 r. direction de l'Enregistrement et des Domaines (dyrekcji ds. ewidencji i majątku) stanowi:

„Z uwagi na to, że pojęcie »książek« nie jest jednoznacznie interpretowane w państwach członkowskich [Unii Europejskiej], ze względów neutralności rząd postanowił, iż należy przyjąć szersze ujęcie tego terminu, o którym mowa w pkt 5 załącznika B do ustawy o podatku [VAT] oraz w art. 2 pkt 5 lit. a) [rozporządzenia wielkoksiążęcego z dnia 21 grudnia 1991 r.], w tym znaczeniu, że na podstawie tożsamości funkcji nie jest wymagane rozróżnienie pomiędzy nośnikiem fizycznym a cyfrowym.

Interpretację tę potwierdza w sposób dorozumiany komunikat Komisji z dnia 6 grudnia 2011 r. do Parlamentu Europejskiego, Rady i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie przyszłości podatku VAT [COM(2011) 851 final], w którym podkreśla się […], że »w ramach konsultacji społecznych wiele komentarzy wzbudziła również problematyka równego traktowania towarów dostępnych zarówno w formie tradycyjnej, jak i online. Kwestie te wymagają rozpatrzenia«.

Niniejsze stosuje się od dnia 1 stycznia 2012 r.".

Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi i postępowanie przed Trybunałem

22 Komisja uznała, że stosowanie od dnia 1 stycznia 2012 r. kwalifikowanej stawki obniżonej VAT wynoszącej 3% (zwanej dalej „stawką obniżoną VAT wynoszącą 3%") do dostaw książek cyfrowych lub elektronicznych było sprzeczne z dyrektywą VAT. W konsekwencji w dniu 4 lipca 2012 r. skierowała ona do Wielkiego Księstwa Luksemburga wezwanie do usunięcia uchybienia. Rzeczone państwo członkowskie odpowiedziało na nie pismem z dnia 31 lipca 2012 r.

23 W dniu 25 października 2012 r. Komisja skierowała do Wielkiego Księstwa Luksemburga uzasadnioną opinię, wzywając je do podjęcia wszelkich środków niezbędnych do zastosowania się do owej opinii w terminie miesiąca od dnia jej otrzymania. Rzeczone państwo członkowskie odpowiedziało na tę opinię pismem z dnia 29 listopada 2012 r.

24 Uznawszy udzielone przez Wielkie Księstwo Luksemburga wyjaśnienia za niezadowalające, Komisja postanowiła wnieść niniejszą skargę.

25 Postanowieniami prezesa Trybunału z dnia 14 stycznia i 3 lutego 2004 r. Rada Unii Europejskiej i Królestwo Belgii zostały dopuszczone do udziału w postępowaniu w charakterze interwenientów popierających stanowiska, odpowiednio, Komisji i Wielkiego Księstwa Luksemburga.

W przedmiocie skargi

Uwagi wstępne

26 Komisja wyjaśnia, że poprzez dostawę książek cyfrowych lub elektronicznych należy rozumieć odpłatną dostawę, poprzez pobieranie lub transmisję strumieniową („streaming") ze strony internetowej, książek w formacie elektronicznym, które można przeglądać na komputerze, smartfonie, czytniku książek elektronicznych lub jakimkolwiek innym czytniku (zwaną dalej „dostawą książek elektronicznych").

27 Wielkie Księstwo Luksemburga kwestionuje zakres przedmiotu skargi. Jego zdaniem stawka obniżona VAT wynosząca 3% ma zastosowanie wyłącznie do dostawy książek w drodze pobierania, z wyłączeniem dostawy książek w drodze transmisji strumieniowej.

28 W tym względzie należy stwierdzić, że – jak słusznie podnosi Komisja – z prawa luksemburskiego w tej dziedzinie, przywołanego w pkt 17–21 niniejszego wyroku, nie wynika, że dostawa książek w drodze transmisji strumieniowej jest wyłączona, w przeciwieństwie do dostawy książek w drodze pobierania, ze stawki obniżonej VAT wynoszącej 3%.

29 W tych okolicznościach badania skargi nie należy ograniczać do kategorii książek cyfrowych lub elektronicznych węższej niż określona przez Komisję w skardze.

Co do istoty

30 Komisja podnosi, że zastosowanie przez Wielkie Księstwo Luksemburga stawki obniżonej VAT wynoszącej 3% do dostawy książek elektronicznych jest niezgodne z art. 96–99, 110 i 114 dyrektywy VAT, w związku z załącznikami II i III do tej dyrektywy i rozporządzeniem wykonawczym nr 282/2011.

31 Instytucja ta zwraca uwagę, że na podstawie art. 98 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy VAT stawki obniżone VAT mają zastosowanie wyłącznie do dostaw towarów i świadczenia usług, które są określone w załączniku III do tej dyrektywy. Tymczasem dostawa książek elektronicznych nie wchodzi w zakres stosowania rzeczonego załącznika, a zatem nie może korzystać ze stawki obniżonej VAT. Interpretację tę potwierdza art. 98 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT, który wyłącza stosowanie stawki obniżonej VAT do usług świadczonych drogą elektroniczną. W tych okolicznościach art. 110 i 114 dyrektywy VAT nie pozwalają też na stosowanie stawki obniżonej VAT wynoszącej 3% do dostawy książek elektronicznych.

32 Wielkie Księstwo Luksemburga, popierane przez Królestwo Belgii, kwestionuje stosowaną przez Komisję interpretację odnośnych przepisów dyrektywy VAT. Według tych państw członkowskich dostawa książek elektronicznych wchodzi w zakres pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT oraz, jak podnosi tytułem ewentualnym Wielkie Księstwo Luksemburga, w zakres pkt 9 rzeczonego załącznika. Ponadto art. 110 i 114 dyrektywy VAT w każdym razie zezwalają na stosowanie przez to ostatnie państwo członkowskie stawki obniżonej VAT wynoszącej 3% do takiej dostawy.

33 W tym względzie należy przypomnieć, że art. 96 dyrektywy VAT przewiduje, iż jednakowa stawka VAT, mianowicie stawka podstawowa, ma zastosowanie do dostaw towarów i świadczenia usług. W drodze odstępstwa od tej zasady art. 98 ust. 1 owej dyrektywy przyznaje państwom członkowskim uprawnienie do stosowania jednej lub dwóch stawek obniżonych VAT. Na podstawie ust. 2 akapit pierwszy tego artykułu stawki obniżone VAT mają zastosowanie wyłącznie do dostaw towarów i świadczenia usług, których kategorie są określone w załączniku III do dyrektywy VAT (wyrok K, C-219/13, EU:C:2014:2207, pkt 21, 22).

34 W odniesieniu do wysuniętego przez Wielkie Księstwo Luksemburga i Królestwo Belgii argumentu, zgodnie z którym dostawa książek elektronicznych wchodzi w zakres pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT, należy przypomnieć, że w celu ustalenia zakresu przepisu prawa Unii należy mieć na uwadze jednocześnie jego treść, kontekst oraz jego cele (zob. w szczególności wyrok NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).

35 Należy zauważyć, że wśród kategorii, do jakich można zastosować stawki obniżone VAT, ów załącznik III wyraźnie wymienia w pkt 6 „dostarczanie książek na wszystkich nośnikach fizycznych”. Z brzmienia tego punktu wynika zatem, że stawka obniżona VAT ma zastosowanie do czynności polegającej na dostawie książki znajdującej się na nośniku fizycznym. Jak słusznie zauważa Komisja, jakakolwiek inna interpretacja pozbawiłaby sensu zawarte w tym punkcie wyrażenie „na wszystkich nośnikach fizycznych”.

36 Nawet jeśli w celu przeczytania książki elektronicznej konieczny jest nośnik fizyczny, taki jak komputer, to nośnik taki nie jest jednak objęty dostawą książek elektronicznych.

37 Wynika z tego, że mając na względzie brzmienie tego pkt 6, przepis ów w swoim zakresie stosowania nie zawiera dostawy książek elektronicznych.

38 Interpretację tę potwierdza kontekst rzeczonego przepisu. Stanowi on bowiem odstępstwo od zasady, zgodnie z którą państwa członkowskie stosują stawkę podstawową VAT do transakcji objętych tym podatkiem, a zatem należy go interpretować ściśle (zob. w szczególności wyrok Komisja/Hiszpania, C-360/11, EU:C:2013:17, pkt 18 i przytoczone tam orzecznictwo).

39 Prawdą jest, jak słusznie podnoszą Wielkie Księstwo Luksemburga i Królestwo Belgii, że poprzez rozszerzenie w wyniku zmiany wprowadzonej dyrektywą 2009/47 zakresu stosowania pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT na „dostarczanie książek na wszystkich nośnikach fizycznych" prawodawca Unii miał na celu, jak wynika to z motywu 4 dyrektywy 2009/47, uściślenie i uaktualnienie ze względu na postęp techniczny odniesienia w tym punkcie do pojęcia „książek".

40 Niemniej jednak, jak wynika z art. 98 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT, postanowił on również wyłączyć jakąkolwiek możliwość zastosowania stawki obniżonej VAT do „usług świadczonych drogą elektroniczną".

41 Dostawa książek elektronicznych stanowi „usługę świadczoną drogą elektroniczną" w rozumieniu tego art. 98 ust. 2 akapit drugi.

42 Po pierwsze bowiem, zgodnie z art. 24 ust. 1 dyrektywy o podatku VAT „świadczenie usług" oznacza każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów, przy czym „dostawa towarów" zgodnie z art. 14 ust. 1 tej dyrektywy wymaga przeniesienia prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel. Dostawa książek elektronicznych nie może być uważana za „dostawę towarów" w rozumieniu tego ostatniego przepisu, ponieważ książka elektroniczna nie może być zakwalifikowana jako rzecz. Jak bowiem wynika z pkt 36 niniejszego wyroku, nośnik fizyczny umożliwiający lekturę tej książki, który mógłby być zakwalifikowany jako „rzecz", nie jest obecny podczas dostawy. Wynika z tego, że na podstawie tego art. 24 ust. 1 dostawę książek elektronicznych należy zakwalifikować jako świadczenie usług.

43 Po drugie, zgodnie z art. 7 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 do usług świadczonych drogą elektroniczną w rozumieniu dyrektywy VAT należą „usługi świadczone za pomocą Internetu lub sieci elektronicznej, których świadczenie – ze względu na ich charakter – jest zasadniczo zautomatyzowane i wymaga minimalnego udziału człowieka, a ich wykonanie bez wykorzystania technologii informacyjnej jest niemożliwe". Należy stwierdzić, że dostawa książek elektronicznych odpowiada tej definicji.

44 Tę interpretację potwierdza pkt 3 załącznika II do dyrektywy VAT w związku z art. 7 ust. 1 i 2 rzeczonego rozporządzenia wykonawczego oraz pkt 3 załącznika I do niego, z którego wynika, że dostawa zawartości książek w formie cyfrowej stanowi taką usługę.

45 Wbrew temu, co podnosi Wielkie Księstwo Luksemburga, nie sprzeciwia się temu fakt, że załącznik II do dyrektywy VAT zawiera przykładowy wykaz usług świadczonych drogą elektroniczną, o których mowa w art. 58 i w art. 59 akapit pierwszy lit. k) dyrektywy VAT. Okoliczność, że załącznik ten wymienia jedynie usługi świadczone drogą elektroniczną, które są istotne dla stosowania tych dwóch ostatnich przepisów, nie ma bowiem wpływu na sam charakter tych usług.

46 Ponadto, jak wynika z brzmienia art. 7 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011, odniesienie w kontekście tego przepisu do usług wymienionych w pkt 3 załącznika II do dyrektywy VAT służy określeniu usług świadczonych drogą elektroniczną, o których mowa w dyrektywie VAT ogólnie, a nie wyłącznie poprzez niektóre przepisy tej dyrektywy.

47 W konsekwencji, ponieważ dostawa książek elektronicznych jest „usługą świadczoną drogą elektroniczną” w rozumieniu art. 98 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT, a przepis ten wyklucza jakąkolwiek możliwość stosowania stawki obniżonej VAT do takich usług, pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT nie może być interpretowany jako obejmujący zakresem stosowania dostawę książek elektronicznych bez nieuwzględnienia zamiaru nieprzyznania tym usługom stawki obniżonej VAT przez prawodawcę Unii.

48 Ponadto nie można przyjąć argumentu Wielkiego Księstwa Luksemburga, zgodnie z którym skutkiem dyrektywy 2009/47 była zmiana w tym punkcie zakresu art. 98 ust. 2 akapit drugi, ponieważ interpretacji takiej zaprzecza samo brzmienie tego ostatniego przepisu, które bez wyjątku wyłącza wszelkie usługi świadczone drogą elektroniczną z możliwości skorzystania ze stawki obniżonej VAT.

49 Wynika z tego, że przy uwzględnieniu zarówno brzmienia pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT, jak i jego kontekstu i celów uregulowania, w jakie wpisuje się ten przepis, punkt ten nie może być interpretowany jako obejmujący zakresem stosowania dostawę książek elektronicznych.

50 Wbrew temu, co podnoszą Wielkie Księstwo Luksemburga i Królestwo Belgii, interpretacji tej nie podważa zasada neutralności podatkowej, która jest przeniesieniem przez prawodawcę Unii na grunt podatku VAT ogólnej zasady równego traktowania (wyrok NCC Construction Danmark, EU:C:2009:669, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo).

51 Zasada neutralności podatkowej nie pozwala bowiem na rozszerzenie zakresu stosowania stawki obniżonej VAT w braku jednoznacznego przepisu (zob. podobnie wyrok Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo). Punkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT nie jest przepisem, który w sposób jednoznaczny rozszerza zakres stosowania stawek obniżonych VAT na dostawę książek elektronicznych. Przeciwnie, jak wynika z pkt 49 niniejszego wyroku, dostawa taka nie wchodzi w zakres tego przepisu.

52 Interpretacji zawartej w pkt 49 niniejszego wyroku nie podważają też – jak twierdzi Wielkie Księstwo Luksemburga – prace przygotowawcze dotyczące dyrektywy 2009/47. Owo państwo członkowskie w szczególności odnosi się do tekstu pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT w brzmieniu zaproponowanym przez Komisję, według którego rzeczony załącznik obejmowałby „dostarczanie książek, również w formie wypożyczeń w bibliotekach (łącznie z broszurami, ulotkami i podobnymi materiałami drukowanymi, albumami, książeczkami obrazkowymi, do rysowania lub kolorowania dla dzieci, nutami drukowanymi lub w postaci rękopisu, mapami, mapami hydrograficznymi lub podobnymi), jak również książek audio, płyt CD, CD-ROM-ów lub jakichkolwiek podobnych nośników fizycznych, które powtarzają głównie te same informacje, jakie zawarte są w książkach drukowanych, dzienników i periodyków, z wyłączeniem materiałów, które w całości lub w przeważającej mierze służą celom reklamowym”.

53 Jak zauważa Komisja, wydaje się bowiem, że tekst rzeczonego pkt 6, jaki ostatecznie został przyjęty, nie jest niczym innym jak redakcyjnym uproszczeniem pierwotnie zaproponowanego tekstu.

54 Podobnie nie można przyjąć argumentu Wielkiego Księstwa Luksemburga, zgodnie z którym pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT należy interpretować jako obejmujący dostawę książek elektronicznych, aby nie pominąć celu tego przepisu, ponieważ nie istnieją już książki cyfrowe materialnie dostarczone klientowi. Wystarczy bowiem stwierdzić w tym zakresie, że – jak wskazują okoliczności sprawy, która doprowadziła do wydania wyroku K (EU:C:2014:2207) – argument ten jest oparty na błędnej przesłance.

55 Należy dodać, że w zakresie, w jakim Wielkie Księstwo Luksemburga kwestionuje ważność dyrektywy VAT, a w szczególności pkt 6 załącznika III do niej w świetle zasady równego traktowania, badanie tej ważności nie może mieć miejsca w ramach niniejszej skargi o stwierdzenie uchybienia.

56 W braku wyraźnie do tego upoważniającego postanowienia traktatu FUE dane państwo członkowskie nie może skutecznie powoływać się na niezgodność z prawem dyrektywy, której jest ono adresatem, jako na środek obrony przeciwko skardze o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom opartej na niewykonaniu tej dyrektywy. Mogłoby być inaczej tylko wtedy, gdyby rozpatrywany akt był dotknięty szczególnie ciężkimi i oczywistymi wadami, tak że mógłby zostać zakwalifikowany jako akt nieistniejący, przy czym istnienie tych wad nie było zarzucane przez Wielkie Księstwo Luksemburga (zob. wyrok Komisja/Austria, C-189/09, EU:C:2010:455, pkt 15–17 i przytoczone tam orzecznictwo).

57 Z tego samego względu to państwo członkowskie nie może skutecznie powoływać się na argument oparty na nieważności dyrektywy 2009/47 na tej podstawie, że przy jej przyjęciu nie została uwzględniona rola Parlamentu Europejskiego.

58 Wielkie Księstwo Luksemburga odnosi się również do art. 110 TFUE, który jego zdaniem wskazuje, że zamiarem autorów traktatu nie było przyznanie instytucjom Unii prawa do nakładania dyskryminujących podatków.

59 Jednakże argument ten w istocie koliduje z argumentacją tego państwa członkowskiego dotyczącą zasady równego traktowania. Argument ten należy zatem odrzucić z tych samych względów co przywołane w pkt 50 i 51, a także 55 i 56 niniejszego wyroku.

60 Tytułem ewentualnym, jeżeli dostawa książek elektronicznych nie wchodzi w zakres pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT, Wielkie Księstwo Luksemburga podnosi, że dostawa taka wchodzi w zakres pkt 9 rzeczonego załącznika.

61 Powyższego argumentu nie można jednak przyjąć. Taka interpretacja rzeczonego pkt 9, który dotyczy świadczenia usług przez pisarzy, kompozytorów i wykonawców lub tantiem za należne im prawa autorskie, nie znajduje bowiem żadnego oparcia w brzmieniu tego przepisu i prowadzi do rozszerzenia jego zakresu stosowania, podczas gdy, jak wynika z pkt 38 niniejszego wyroku, wymagana jest ścisła wykładnia tego przepisu.

62 Ponadto, jak słusznie podnosi Komisja, przyjęcie, że dostawa książek wchodzi w zakres stosowania pkt 9 załącznika III do dyrektywy VAT, pozbawiłoby znaczenia pkt 6 rzeczonego załącznika.

63 Z powyższego wynika, że dostawa książek elektronicznych nie wchodzi w zakres ani pkt 6, ani pkt 9 załącznika III do dyrektywy VAT. Ponadto jest bezsporne, że wskazana dostawa nie należy do żadnej innej kategorii świadczenia usług wymienionej w owym załączniku. W tych okolicznościach stosowanie stawki obniżonej VAT do takiej dostawy nie jest zgodne z art. 98 ust. 2 dyrektywy VAT.

64 Komisja zarzuca również pozwanemu państwu członkowskiemu stosowanie stawki obniżonej VAT wynoszącej 3% z naruszeniem art. 99, 110 i 114 dyrektywy VAT.

65 Wielkie Księstwo Luksemburga, popierane przez Królestwo Belgii, podnosi natomiast, że art. 110 i 114 dyrektywy VAT w każdym wypadku zezwalają mu na stosowanie takiej stawki VAT do dostawy książek elektronicznych.

66 W odniesieniu do art. 110 dyrektywy VAT należy przypomnieć, że – jak wynika z brzmienia tego przepisu – możliwość zastosowania przez państwo członkowskie stawek obniżonych niższych niż minimalna stawka określona w art. 99 dyrektywy VAT jest uzależniona od spełnienia czterech kumulatywnych przesłanek, a w szczególności przesłanki, według której te stawki obniżone powinny być zgodne z prawem Unii (wyrok Komisja/Francja, C-596/10, EU:C:2012:130, pkt 75).

67 Jak wynika z pkt 63 niniejszego wyroku, stosowanie stawki obniżonej VAT do dostawy książek elektronicznych nie jest zgodne z art. 98 ust. 2 dyrektywy VAT. W tych okolicznościach, bez potrzeby badania, czy spełnione są pozostałe przesłanki określone w art. 110 tej dyrektywy, przewidziane

odstępstwo od tego ostatniego przepisu nie może uzasadniać stosowania przez Wielkie Księstwo Luksemburga stawki obniżonej VAT wynoszącej 3% do dostawy książek elektronicznych (zob. podobnie wyrok Komisja/Francja, EU:C:2012:130, pkt 76, 77).

68 Jeśli chodzi o art. 114 dyrektywy VAT, wystarczy stwierdzić, że przepis ten wymaga wyraźnie, aby dana dostawa towarów lub dane świadczenie usług należały do jednej z kategorii określonych w załączniku III do dyrektywy VAT. Jest bezsporne, że nie ma to miejsca w odniesieniu do dostawy książek elektronicznych.

69 W tych okolicznościach stosowanie przez Wielkie Księstwo Luksemburga stawki obniżonej VAT wynoszącej 3% do dostawy książek elektronicznych nie jest uzasadnione ani przez art. 110 dyrektywy VAT, ani przez jej art. 114.

70 Z powyższego wynika, iż skarga Komisji jest zasadna.

71 W konsekwencji należy stwierdzić, że stosując stawkę obniżoną VAT wynoszącą 3% do dostawy książek elektronicznych, Wielkie Księstwo Luksemburga uchybiło zobowiązaniom, jakie na nim ciążą na mocy na mocy art. 96–99, 110 i 114 dyrektywy VAT w związku z załącznikami II i III do rzeczonej dyrektywy i z rozporządzeniem wykonawczym nr 282/2011.

W przedmiocie kosztów

72 Zgodnie z art. 138 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Komisja wniosła o obciążenie Wielkiego Księstwa Luksemburga kosztami postępowania, a to przegrało sprawę, należy obciążyć je własnymi kosztami oraz kosztami poniesionymi przez Komisję.

73 Ponadto art. 140 § 1 regulaminu przewiduje, iż państwa członkowskie, które przystąpiły do sprawy w charakterze interwenienta, pokrywają własne koszty. W konsekwencji Królestwo Belgii i Rada pokrywają własne koszty.

Z powyższych względów Trybunał (czwarta izba) orzeka, co następuje:

1) **Stosując stawkę podatku od wartości dodanej w wysokości 3% do dostawy książek cyfrowych lub elektronicznych, Wielkie Księstwo Luksemburga uchybiło zobowiązaniom, jakie na nim ciążą na mocy art. 96–99, 110 i 114 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2010/88/UE z dnia 7 grudnia 2010 r., w związku z załącznikami II i III do rzeczonej dyrektywy i z rozporządzeniem wykonawczym Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającym środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112.**

2) **Wielkie Księstwo Luksemburga pokrywa własne koszty oraz koszty poniesione przez Komisję Europejską.**

3) **Królestwo Belgii i Rada Unii Europejskiej pokrywają własne koszty.**

Podpisy