Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

z 5. marca 2015*

„Nesplnenie povinnosti členským štátom — Dane — DPH — Uplatnenie zníženej sadzby — Dodanie digitálnych a elektronických kníh“

Vo veci C-502/13,

ktorej predmetom je žaloba o nesplnenie povinnosti podľa článku 258 ZFEÚ, podaná 18. septembra 2013,

Európska komisia, v zastúpení: C. Soulay a F. Dintilhac, splnomocnení zástupcovia, s adresou na doručovanie v Luxemburgu,

žalobkyňa,

ktorú v konaní podporuje:

Rada Európskej únie, v zastúpení: E. Chatziioakeimidou a A. de Gregorio Merino, splnomocnení zástupcovia,

vedľajší účastník konania,

proti

Luxemburskému veľkovojvodstvu, v zastúpení: D. Holderer, splnomocnená zástupkyňa,

žalovanému,

ktorého v konaní podporuje:

Belgické kráľovstvo, v zastúpení: M. Jacobs a J.-C. Halleux, splnomocnení zástupcovia,

vedľajší účastník konania,

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory L. Bay Larsen, sudcovia K. Jürimäe, J. Malenovský, M. Safjan a A. Prechal (spravodajkyňa),

generálny advokát: P. Mengozzi,

tajomník: A. Calot Escobar,

* Jazyk konania: francúzština.

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Európska komisia svojou žalobou navrhuje, aby Súdny dvor rozhodol, že Luxemburské veľkovojvodstvo si tým, že na dodanie digitálnych (alebo elektronických) kníh uplatnilo 3 % sadzbu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“), nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článkov 96 až 99, 110 a 114 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2010/88/EÚ zo 7. decembra 2010 (Ú. v. EÚ L 326, s. 1; ďalej len „smernica o DPH“), v spojení s prílohami II a III uvedenej smernice a vykonávacím nariadením Rady (EÚ) č. 282/2011 z 15. marca 2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112 (Ú. v. EÚ L 77, s. 1).

Právny rámec

Právo Únie

2 Článok 14 smernice o DPH vo svojom odseku 1 upravuje:

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

3 Podľa článku 24 ods. 1 tejto smernice:

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

4 Článok 96 uvedenej smernice stanovuje:

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

5 Podľa článku 97 smernice o DPH:

„Od 1. januára 2011 do 31. decembra 2015 nesmie byť štandardná sadzba nižšia ako 15 %.“

6 Článok 98 ods. 1 a 2 tejto smernice upravuje:

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

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

Znížené sadzby sa neuplatňujú na elektronicky poskytované služby.“

7 Článok 99 ods. 1 uvedenej smernice stanovuje:

„Znížené sadzby sa stanovia ako percento základu dane, ktoré nesmie byť nižšie ako 5 %.“

8 Podľa článku 110 tej istej smernice:

„Členské štáty, ktoré k 1. januáru 1991 poskytovali oslobodenie od dane s možnosťou odpočítania DPH zaplatenej na predchádzajúcom stupni alebo uplatňovali znížené sadzby nižšie ako minimum stanovené v článku 99, môžu pokračovať v takomto oslobodení od dane alebo uplatňovaní takýchto znížených sadzieb.

Oslobodenia od dane a znížené sadzby uvedené v prvom odseku musia byť v súlade s právnymi predpismi Spoločenstva a ich prijatie musí mať jasne vymedzené sociálne dôvody a musí byť v prospech konečného spotrebiteľa.“

9 Článok 114 ods. 1 smernice o DPH upravuje:

„Členské štáty, ktoré boli k 1. januáru 1993 povinné zvýšiť svoju štandardnú sadzbu platnú k 1. januáru 1991 o viac než 2 %, môžu na dodanie tovaru a poskytovanie služieb v kategóriách uvedených v prílohe III uplatňovať zníženú sadzbu nižšiu než je minimum stanovené v článku 99.

…“

10 Príloha II smernice o DPH, ktorá obsahuje „orientačný zoznam elektronicky poskytovaných služieb uvedených v článku 58 a v článku 59 prvom odseku písm. k)“, pričom tieto dva články sa zaoberajú určením miesta dodania služby nezdaniteľným osobám, vo svojom bode 3 uvádza:

„poskytovanie obrázkov, textu a informácií a sprístupňovanie databáz.“

11 Príloha III pôvodného znenia smernice 2006/112 obsahujúca zoznam dodaní tovarov a poskytnutí služieb, na ktoré sa môžu uplatniť znížené sadzby uvedené v článku 98 tejto smernice, vo svojom bode 6 uvádzala:

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

12 Smernica Rady 2009/47/ES z 5. mája 2009 (Ú. v. EÚ L 116, s. 18) zmenila a doplnila smernicu 2006/112. Odôvodnenie 4 smernice 2009/47 znie:

„Smernica 2006/112/ES by sa mala ďalej zmeniť a doplniť s cieľom umožniť uplatňovať znížené sadzby alebo výnimku v obmedzenom počte konkrétnych situácií zo sociálnych alebo zdravotných dôvodov a s cieľom ozrejmiť a aktualizovať v súlade s technickým pokrokom odkaz na knihy v prílohe III k uvedenej smernici.“

13 Od 1. júna 2009, dátumu nadobudnutia účinnosti smernice 2009/47, príloha III bod 6 smernice o DPH znie:

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

14 Bod 9 prílohy III smernice o DPH uvádza medzi poskytnutiami služieb, ktoré môžu byť predmetom zníženej sadzby dane, „služby poskytované spisovateľmi, skladateľmi a výkonnými umelcami a ich autorské poplatky“.

15 Vykonávacie nariadenie č. 282/2011 vo svojom článku 7 ods. 1 a 2 upravuje:

„1 ‚Elektronicky poskytované služby' uvedené v smernici [o DPH] zahŕňajú služby poskytované cez internet alebo elektronickú sieť, ktorých poskytovanie je z dôvodu ich povahy z veľkej časti automatizované s minimálnym ľudským zásahom, pričom je nemožné ich zabezpečiť bez informačnej technológie.

2. Odsek 1 sa vzťahuje najmä na tieto prípady:

…

f) služby uvedené v prílohe I."

16 Príloha I vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 s názvom „Článok 7 tohto nariadenia" vo svojom bode 3 stanovuje:

„Bod 3 prílohy II k smernici [o DPH]:

…

c) digitalizovaný obsah kníh a iných elektronických publikácií;

…"

Luxemburské právo

17 Zákon z 12. februára 1979 o dani z pridanej hodnoty vo svojej verzii platnej v okamihu uplynutia lehoty stanovej v odôvodnenom stanovisku adresovanom 25. októbra 2012 Luxemburskému veľkovojvodstvu (ďalej len „zákon o DPH") vo svojom článku 39 ods. 3 upravuje:

„Štandardná sadzba [DPH] uplatniteľná na zdaniteľné plnenia sa stanovuje na pätnásť percent zo základu dane… .

Znížená sadzba dane sa stanovuje na šesť percent z uvedeného základu dane.

Super znížená sadzba dane sa stanovuje na tri percentá z uvedeného základu dane."

18 Podľa článku 40 zákona o DPH:

„1. V rozsahu a za podmienok stanovených vo veľkovojvodskom nariadení sa [DPH] vyberá:

…

2° v trojpercentnej super zníženej sadzbe pri dodaniach tovarov a poskytnutí služieb, ako aj pri nadobudnutiach v rámci Spoločenstva a dovoze tovarov, akými sú tovary a služby uvedené v prílohe B tohto zákona;

…

2. V prípade zdaniteľných plnení iných ako plnení uvedených v odseku 1 sa [DPH] vyberá v štandardnej sadzbe pätnásť percent.

…"

19 Bod 5 prílohy B zákona o DPH s názvom „Zoznam tovarov a služieb, na ktoré sa uplatňuje super znížená sadzba“, stanovuje:

„Knihy (vrátane brožúr, letákov a podobných tlačovín, detských obrázkových knižiek, náčrtníkov alebo omaľovánok, hudobných partitúr tlačených alebo písaných, máp a hydrografických alebo podobných schém), noviny a časopisy. S výnimkou materiálu, ktorý je výlučne alebo prevažne určený na propagáciu, ako aj pornografických kníh, novín a publikácií.“

20 Veľkovojvodské nariadenie z 21. decembra 1991, ktoré určuje rozsah a podmienky uplatnenia zníženej, super zníženej a strednej sadzby dane z pridanej hodnoty, vo svojej verzii platnej v okamihu uplynutia lehoty stanovej v odôvodnenom stanovisku (ďalej len „veľkovojvodské nariadenie z 21. decembra 1991“) upravuje vo svojom článku 2:

„Tovary uvedené v bodoch 1 až 7 prílohy B zákona [o DPH] sú bližšie definované v odkaze na jednotlivé položky sadzobníka vstupných poplatkov (VP), ktorý je uvedený v článku 1 tohto nariadenia.

…

5° Knihy, noviny a časopisy:

a)

— Knihy, brožúry a podobné tlačoviny, tiež v jednotlivých listoch, okrem materiálov určených výlučne alebo v prevažnej miere na propagáciu, ako aj pornografických kníh (ex č. 49.01 VP)

— Prvotlače a iné knihy, ktoré predstavujú starožitnosti staršie ako sto rokov (ex č. 97.06 VP)

…“

21 Obežník Riaditeľstva evidencie a verejného majetku č. 756 z 12. decembra 2011 znie:

„Keďže pojem ‚knihy‘ nemá v rámci členských štátov [Európskej únie] jednotný výklad, vláda z dôvodu neutrality rozhodla, že tomuto pojmu uvedenému v bode 5 prílohy B zákona [o DPH] a v článku 2 bode 5 [veľkovojvodského nariadenia z 21. decembra 1991] je nutné priznať široký výklad v tom zmysle, že v prípade totožnej funkcie neexistuje rozdiel medzi fyzickým a digitálnym nosičom.

Tento výklad implicitne potvrdzuje oznámenie Komisie Európskemu parlamentu, Rade a Európskemu hospodárskemu a sociálnemu výboru zo 6. decembra 2011 o budúcnosti DPH [KOM(2011)851 v konečnom znení], kde je zdôraznené…, že ‚veľký ohlas počas verejných konzultácií mala aj otázka rovnakého zaobchádzania s produktmi, ktoré sú dostupné tak v tradičnom formáte, ako aj v online formátoch. Týmito otázkami sa treba zaoberať‘.

Uvedené sa bude uplatňovať od 1. januára 2012.“

Konanie pred podaním žaloby a konanie pred Súdnym dvorom

22 Komisia sa domnievala, že uplatnenie, od 1. januára 2012, 3 % „super zníženej“ sadzby DPH (ďalej len „3 % znížená sadzba DPH“) na dodanie digitálnych alebo elektronických kníh je v rozpore so smernicou o DPH. Z tohto dôvodu adresovala Luxemburskému veľkovojvodstvu 4. júla 2012 výzvu. Tento členský štát na ňu odpovedal listom z 31. júla 2012.

23 Komisia vydala 25. októbra 2012 odôvodnené stanovisko, v ktorom Luxemburské veľkovojvodstvo vyzvala, aby prijalo nevyhnutné opatrenia na dosiahnutie súladu s týmto stanoviskom v lehote jedného mesiaca od jeho doručenia. Tento členský štát odpovedal listom z 29. novembra 2012.

24 Keďže vysvetlenia poskytnuté Luxemburským veľkovojvodstvom Komisiu neuspokojili, rozhodla sa podať túto žalobu.

25 Rozhodnutiami predsedu Súdneho dvora zo 14. januára a 3. februára 2014 bol povolený vstup Rady Európskej únie a Belgického kráľovstva do konania ako vedľajších účastníkov na podporu tvrdení jednotlivo Komisie a Luxemburského veľkovojvodstva.

O žalobe

Úvodné pripomienky

26 Komisia zdôrazňuje, že pod dodaním digitálnych alebo elektronických kníh je potrebné rozumieť dodanie za úhradu prostredníctvom elektronického stiahnutia alebo internetového vysielania („streaming“) kníh v elektronickom formáte, ktoré je možné čítať na počítači, smartfóne, elektronickej čítačke kníh alebo inom čítacom zariadení (ďalej len „dodanie elektronických kníh“).

27 Luxemburské veľkovojvodstvo namieta voči rozsahu predmetu žaloby. Podľa neho sa 3 % znížená sadzba DPH uplatňuje jedine na dodanie kníh prostredníctvom elektronického stiahnutia bez dodania kníh prostredníctvom internetového vysielania.

28 V tejto súvislosti je potrebné konštatovať, ako správne uviedla Komisia, že z luxemburského práva v danej oblasti, ktoré je uvedené v bodoch 17 až 21 tohto rozsudku, nevyplýva, že dodanie kníh prostredníctvom internetového vysielania je vylúčené z uplatnenia 3 % zníženej sadzby DPH na rozdiel od dodania kníh prostredníctvom elektronického stiahnutia.

29 Za týchto podmienok nie je nutné obmedziť preskúmanie žaloby na užšiu kategóriu digitálnych alebo elektronických kníh, ako je kategória uvádzaná Komisiou v tejto žalobe.

O veci samej

30 Komisia uvádza, že uplatnenie 3 % zníženej sadzby DPH na dodanie elektronických kníh Luxemburským veľkovojvodstvom nie je zlučiteľné s článkami 96 až 99, 110 a 114 smernice o DPH, v spojení s jej prílohami II a III a vykonávacím nariadením č. 282/2011.

31 Táto inštitúcia poukázala na skutočnosť, že v zmysle článku 98 ods. 2 prvého pododseku smernice o DPH sa môže znížená sadzba uplatňovať len na dodania tovaru a poskytovania služieb uvedené v prílohe III tejto smernice. Dodanie elektronických kníh však nespadá do pôsobnosti uvedenej smernice, a preto sa naň nemôže uplatniť znížená sadzba DPH. Tento výklad potvrdzuje aj článok 98 ods. 2 druhý pododsek smernice o DPH, ktorý z uplatnenia zníženej sadzby DPH vylučuje elektronicky poskytované služby. Za týchto podmienok neumožňujú ani články 110 a 114 smernice o DPH uplatnenie 3 % zníženej sadzby DPH na dodanie elektronických kníh.

32 Luxemburské veľkovojvodstvo, ktoré podporuje Belgické kráľovstvo, namieta voči výkladu dotknutých ustanovení smernice o DPH Komisiou. Podľa týchto členských štátov spadá dodanie elektronických kníh do bodu 6 prílohy III smernice o DPH a, ako subsidiárne uvádza Luxemburské veľkovojvodstvo, bodu 9 uvedenej prílohy. Okrem toho články 110 a 114 smernice o DPH v každom prípade povoľujú uplatnenie 3 % zníženej sadzby DPH týmto členským štátom na dané dodanie.

33 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že článok 96 smernice o DPH stanovuje, že rovnaká, t. j. štandardná, sadzba DPH sa uplatňuje na dodania tovaru a poskytnutia služieb. Odchylne od tejto zásady článok 98 ods. 1 tejto smernice priznáva členským štátom možnosť uplatniť jednu alebo dve znížené sadzby DPH. Podľa druhého odseku prvého pododseku tohto článku sa znížené sadzby DPH môžu uplatniť len na dodania tovarov a poskytnutia služieb, ktoré patria do kategórií uvedených v prílohe III smernice o DPH (rozsudok K, C-219/13, EU:C:2014:2207, body 21 a 22).

34 Pokiaľ ide o tvrdenie uvedené Luxemburským veľkovojvodstvom a Belgickým kráľovstvom, podľa ktorého spadá dodanie elektronických kníh do bodu 6 prílohy III smernice o DPH, je potrebné pripomenúť, že pri určení dosahu ustanovenia práva Únie je potrebné zohľadniť súčasne jeho znenie, kontext a jeho ciele (pozri najmä rozsudok NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, bod 23 a citovanú judikatúru).

35 Je potrebné uviesť, že táto príloha III vyslovene vo svojom bode 6 v kategórii poskytnutia služieb, na ktoré sa môže uplatniť znížená sadzba DPH, uvádza „dodanie kníh… na všetkých fyzických nosičoch“. Z pojmov tohto bodu tak vyplýva, že znížená sadzba DPH je uplatniteľná na plnenia pozostávajúce z dodania knihy nachádzajúcej sa na fyzickom nosiči. Ako správne uviedla Komisia, akýkoľvek iný výklad by zbavil pojmy „na všetkých fyzických nosičoch“, ktoré sa nachádzajú v uvedenom bode, ich zmyslu.

36 Hoci je pravda, že elektronické knihy si na účel svojho prečítania vyžadujú fyzický nosič ako počítač, takýto nosič však nie je zaradený do dodania elektronických kníh.

37 Z toho vyplýva, že vzhľadom na pojmy bodu 6 toto ustanovenie nezahŕňa do svojej pôsobnosti dodanie elektronických kníh.

38 Tento výklad potvrdzuje aj kontext uvedeného ustanovenia. Toto ustanovenie totiž predstavuje výnimku zo zásady, podľa ktorej uplatňujú členské štáty na zdaniteľné plnenia štandardnú sadzbu DPH, a má sa preto vykladať reštriktívne (pozri najmä rozsudok Komisia/Španielsko, C-360/11, EU:C:2013:17, bod 18 a citovanú judikatúru).

39 Je pravda, ako správne uvádza Luxemburské veľkovojvodstvo a Belgické kráľovstvo, že rozšírením pôsobnosti bodu 6 prílohy III smernice o DPH, po zmene a doplnení na základe smernice 2009/47, na „dodanie kníh… na všetkých fyzických nosičoch“ mal normotvorca Únie za cieľ, ako vplýva z odôvodnenia 4 smernice 2009/47, ozrejmiť a aktualizovať v súlade s technickým pokrokom pojem „knihy“ nachádzajúci sa v tomto bode.

40 Je pritom nesporné, že sa tiež rozhodol, ako vyplýva z článku 98 ods. 2 druhého pododseku smernice o DPH, vylúčiť možnosť uplatnenia zníženej sadzby DPH na „elektronicky poskytované služby“.

41 Dodanie elektronických kníh však predstavuje „elektronicky poskytovanú službu“ v zmysle článku 98 ods. 2 druhého pododseku.

42 Na jednej strane podľa článku 24 ods. 1 smernice o DPH je totiž „poskytovaním služieb“ každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru, pričom podľa článku 14 ods. 1 tejto smernice je „dodaním tovaru“ prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ. Dodanie elektronických kníh tak nemožno v zmysle posledného uvedeného ustanovenia považovať za „dodanie tovaru“, keďže elektronické knihy nemožno označiť za hmotný majetok. Ako totiž vyplýva z bodu 36 tohto rozsudku, fyzický nosič umožňujúci prečítanie tejto knihy, ktorý je možné označiť za „hmotný majetok“, sa v dodaní nenachádza. Z toho vyplýva, že podľa tohto článku 24 ods. 1 musí byť dodanie elektronických kníh označené za poskytovanie služieb.

43 Na druhej strane zahŕňajú v súlade s článkom 7 ods. 1 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 elektronicky poskytované služby v zmysle smernice o DPH „služby poskytované cez internet alebo elektronickú sieť, ktorých poskytovanie je z dôvodu ich povahy z veľkej časti automatizované s minimálnym ľudským zásahom, pričom je nemožné ich zabezpečiť bez informačnej technológie“. Je potrebné konštatovať, že dodanie elektronických kníh spĺňa túto definíciu.

44 Tento výklad potvrdzuje bod 3 prílohy II smernice o DPH, v spojení s tým istým článkom 7 ods. 1 a 2 uvedeného vykonávacieho nariadenia a bodom 3 jeho prílohy I, z ktorých vyplýva, že dodanie digitálneho obsahu kníh predstavuje takúto službu.

45 V rozpore s uvedeným nie je, ako uvádza Luxemburské veľkovojvodstvo, skutočnosť, že príloha II smernice o DPH obsahuje orientačný zoznam elektronicky poskytovaných služieb uvedených v článku 58 a 59 prvom odseku písm. k) smernice o DPH. Skutočnosť, že táto príloha vymenúva len služby poskytnuté elektronicky, ktoré sú relevantné pre uplatnenie týchto dvoch ustanovení, nemá totiž vplyv na samotnú povahu týchto služieb.

46 Okrem toho, ako vyplýva zo znenia článku 7 ods. 1 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011, odkaz uvedený v kontexte tohto ustanovenia na služby vymenované v bode 3 prílohe II smernice o DPH slúži na určenie služieb poskytovaných elektronicky, ktoré upravuje smernica o DPH vo všeobecnosti, a nie jednotlivo prostredníctvom určitých ustanovení tejto smernice.

47 Z toho vyplýva, že vzhľadom na skutočnosť, že dodanie elektronických kníh sa v zmysle článku 98 ods. 2 druhého pododseku smernice o DPH považuje za „elektronicky poskytované služby“ a že toto ustanovenie vylučuje možnosť uplatnenia zníženej sadzby DPH na takého služby, bod 6 prílohy III smernice o DPH nemožno vykladať v tom zmysle, že do svojej pôsobnosti zahŕňa dodanie elektronických kníh, bez zohľadnenia zámeru normotvorcu Únie neuplatniť na tieto služby zníženú sadzbu DPH.

48 Navyše nemožno prijať tvrdenie Luxemburského veľkovojvodstva, podľa ktorého bola účelom smernice 2009/47 v tomto ohľade zmena a doplnenie rozsahu článku 98 ods. 2 druhého pododseku, keďže takýto výklad je v rozpore so samotnými pojmami tohto ustanovenia, ktoré bez výnimky vylučujú všetky elektronicky poskytované služby z možnosti uplatnenia zníženej sadzby DPH.

49 Z toho vyplýva, že zohľadňujúc pojmy bodu 6 prílohy III smernice o DPH, ako aj kontext a cieľ právnej úpravy, ktorej súčasťou je toto ustanovenie, nemožno tento bod vykladať v tom zmysle, že do svojej pôsobnosti zahŕňa dodanie elektronických kníh.

50 V rozpore s tým, čo tvrdí Luxemburské veľkovojvodstvo a Belgické kráľovstvo, tento výklad nespochybňuje zásadu daňovej neutrality, ktorá je zo strany normotvorcu Únie reflexiou všeobecnej zásady rovnosti zaobchádzania v oblasti DPH (rozsudok NCC Construction Danmark, EU:C:2009:669, bod 41 a citovanú judikatúru).

51 Zásada daňovej neutrality totiž neumožňuje rozšíriť pôsobnosť zníženej sadzby DPH, ak to nie je jednoznačne stanovené (pozri v tomto zmysle rozsudok Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, bod 50 a citovanú judikatúru). Bod 6 prílohy III smernice o DPH však nie je ustanovením, ktoré by jednoznačne rozširovalo pôsobnosť zníženej sadzby DPH na dodanie elektronických kníh. Naopak, ako vyplýva z bodu 49 tohto rozsudku, takéto dodanie nespadá do tohto ustanovenia.

52 Výklad uvedený v bode 49 tohto rozsudku nespochybňujú, ako uvádza Luxemburské veľkovojvodstvo, ani prípravné práce na smernici 2009/47. Tento členský štát sa odvoláva predovšetkým na text bodu 6 prílohy III smernice o DPH, ktorý navrhla Komisia a podľa ktorého by do uvedenej prílohy spadalo „dodanie kníh vrátane výpožičiek z knižníc (vrátane brožúr, letákov a podobných tlačovín, detských obrázkových knižiek, náčrtníkov alebo omaľovánok, hudobných partitúr tlačených alebo písaných, máp

a hydrografických alebo podobných schém), ako aj audiokníh, CD, CD-ROMov alebo akýchkoľvek podobných nosičov, ktoré prevažne reprodukujú ten istý informačný obsah ako tlačené knihy), novín a časopisov s výnimkou materiálu, ktorý je výlučne alebo prevažne určený na reklamu“.

53 Zdá sa totiž, ako poukázala Komisia, že text tohto bodu 6, v jeho konečne prijatom znení, je len redakčným zjednodušením pôvodne navrhnutého textu.

54 Rovnako nie je možné prijať tvrdenie Luxemburského veľkovojvodstva, podľa ktorého sa bod 6 prílohy III smernice o DPH má vykladať v tom zmysle, že zahŕňa dodanie elektronických kníh, pod hrozbou prehliadnutia cieľa tohto ustanovenia, keďže neexistujú digitálne knihy, ktoré by boli zákazníkovi materiálne doručené. V tejto súvislosti stačí totiž uviesť, ako to preukazujú aj predmetné okolnosti vo veci vedúcej k prijatiu rozsudku K (EU:C:2014:2207), že toto tvrdenie sa zakladá na nesprávnom predpoklade.

55 Je potrebné dodať, že vzhľadom na skutočnosť, že Luxemburské veľkovojvodstvo spochybňuje platnosť smernice o DPH, a predovšetkým bod 6 jej prílohy III, vzhľadom na zásadu rovnosti zaobchádzania, preskúmanie tejto platnosti sa nemôže uskutočniť v rámci tejto žaloby o nesplnenie povinnosti.

56 Ak totiž neexistuje ustanovenie zmluvy o FEÚ, ktoré by to výslovne dovoľovalo, členský štát nie je oprávnený odvolávať sa na protiprávnosť smernice, ktorej je adresátom, ako prostriedku obrany proti žalobe o nesplnenie povinnosti spočívajúcej v nevykonaní tejto smernice. Inak by tomu bolo v prípade, ak by bol predmetný akt postihnutý zvlášť závažným a zjavným porušením v takej miere, že by ho bolo možné označiť za ničotný, pričom Luxemburské veľkovojvodstvo na existenciu takýchto nedostatkov nepoukazuje (pozri rozsudok Komisia/Rakúsko, C-189/09, EU:C:2010:455, body 15 až 17 a citovanú judikatúru).

57 Z toho istého dôvodu sa tento členský štát nemôže oprávnene odvolávať na tvrdenie založené na neplatnosti smernice 2009/47 z dôvodu, že pri jej prijatí sa nezohľadnila úloha Európskeho parlamentu.

58 Luxemburské veľkovojvodstvo sa odvoláva aj na článok 110 ZFEÚ, ktorý podľa neho preukazuje, že autori zmluvy nemali v pláne poskytnúť inštitúciám Únie právo zaviesť diskriminačné zdanenie.

59 Toto tvrdenie sa však v podstate zhoduje s tvrdením tohto členského štátu o zásade rovnosti zaobchádzania. Toto tvrdenie je preto nutné zamietnuť z rovnakých dôvodov, ako sú dôvody uvedené v bodoch 50 a 51, ako aj bodoch 55 a 56 tohto rozsudku.

60 Subsidiárne, ak dodanie elektronických kníh nespadá do bodu 6 prílohy III smernice o DPH, Luxemburské veľkovojvodstvo uvádza, že takéto dodanie spadá do bodu 9 uvedenej prílohy.

61 Toto tvrdenie však nie je možné prijať. Takýto výklad uvedeného bodu 9, ktorý sa týka dodaní služieb poskytnutých spisovateľmi, skladateľmi a výkonnými umelcami a ich autorských poplatkov, totiž nenachádza podporu v znení tohto ustanovenia a vedie k rozšíreniu jeho pôsobnosti, hoci, ako vyplýva z bodu 38 tohto rozsudku, toto ustanovenie je nutné vykladať reštriktívne.

62 Okrem toho, ako uvádza správne Komisia, predpoklad, že dodanie elektronických kníh spadá do pôsobnosti bodu 9 prílohy III smernice o DPH, zbavuje bod 6 uvedenej prílohy jeho zmyslu.

63 Z vyššie uvedeného vyplýva, že dodanie elektronických kníh nespadá ani do bodu 6, ani do bodu 9 prílohy III smernice o DPH. Navyše je zrejmé, že uvedené dodanie nespadá do žiadnej inej z kategórií poskytnutia služieb vymenovanej v uvedenej prílohe. Za týchto podmienok nie je uplatnenie zníženej sadzby DPH na takéto dodanie v súlade s článkom 98 ods. 2 smernice o DPH.

64 Komisia rovnako tomuto žalovanému členskému štátu vytýka, že uplatnením 3 % zníženej sadzby DPH porušil články 99, 110 a 114 smernice o DPH.

65 Luxemburské veľkovojvodstvo, podporované Belgickým kráľovstvom, naopak tvrdí, že články 110 a 114 smernice o DPH mu v každom prípade povoľujú uplatnenie takejto sadzby DPH na dodanie elektronických kníh.

66 Pokiaľ ide o článok 110 smernice o DPH, je potrebné pripomenúť, ako to vyplýva zo znenia tohto ustanovenia, možnosť členského štátu uplatniť zníženú sadzbu nižšiu ako minimum stanovené v článku 99 smernice o DPH, je podriadená splneniu štyroch kumulatívnych podmienok, a to najmä podmienke, podľa ktorej musia byť znížené sadzby v súlade s právnymi predpismi Únie (rozsudok Komisia/Francúzsko, C-596/10, EU:C:2012:130, bod 75).

67 Ako však vyplýva z bodu 63 tohto rozsudku, uplatnenie zníženej sadzby DPH na dodanie elektronických kníh nie je v súlade s článkom 98 ods. 2 smernice o DPH. Za týchto podmienok a bez toho, aby bolo potrebné skúmať, či sú splnené ostatné podmienky uvedené v článku 110 tejto smernice, nemôže výnimka upravená v tomto ustanovení odôvodňovať uplatnenie 3 % zníženej sadzby DPH Luxemburským veľkovojvodstvom na dodanie elektronických kníh (pozri v tomto zmysle rozsudok Komisia/Francúzsko, EU:C:2012:130, body 76 a 77).

68 Pokiaľ ide o článok 114 smernice o DPH, stačí uviesť, že toto ustanovenie vyslovene vyžaduje, aby predmetné dodanie tovarov alebo poskytnutie služieb spadalo do jednej z kategórií nachádzajúcich sa v prílohe III smernice o DPH. Je však zrejmé, že to tak nie je v prípade dodania elektronických kníh.

69 Za týchto podmienok nie je uplatnenie 3 % zníženej sadzby DPH Luxemburským veľkovojvodstvom na dodanie elektronických kníh odôvodnené ani článkom 110 smernice o DPH, ani jej článkom 114.

70 Z vyššie uvedeného vyplýva, že žaloba Komisie je dôvodná.

71 Z toho vyplýva, že je potrebné konštatovať, že Luxemburské veľkovojvodstvo si tým, že na dodanie elektronických kníh uplatnilo 3 % zníženú sadzbu DPH, nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článkov 96 až 99, 110 a 114 smernice o DPH, v spojení s prílohami II a III uvedenej smernice a vykonávacím nariadením č. 282/2011.

O trovách

72 Podľa článku 138 ods. 1 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora účastník konania, ktorý vo veci nemal úspech, je povinný nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté. Keďže Komisia navrhla uložiť Luxemburskému veľkovojvodstvu povinnosť nahradiť trovy konania a Luxemburské veľkovojvodstvo vo svojich dôvodoch nemalo úspech, je potrebné uložiť mu povinnosť znášať vlastné trovy konania, ako aj nahradiť trovy konania, ktoré vznikli Komisii.

73 Podľa článku 140 ods. 1 toho istého rokovacieho poriadku členské štáty a inštitúcie, ktoré vstúpili do konania ako vedľajší účastníci, znášajú vlastné trovy konania. Belgické kráľovstvo a Rada preto znášajú vlastné trovy konania.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (štvrtá komora) rozhodol a vyhlásil:

1. **Luxemburské veľkovojvodstvo si tým, že na dodanie digitálnych alebo elektronických kníh uplatnilo 3 % sadzbu dane z pridanej hodnoty, nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článkov 96 až 99, 110 a 114 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej a doplnenej smernicou Rady**

2010/88/EÚ zo 7. decembra 2010, v spojení s prílohami II a III uvedenej smernice a vykonávacím nariadením Rady (EÚ) č. 282/2011 z 15. marca 2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112.

2. **Luxemburské veľkovojvodstvo znáša svoje vlastné trovy konania a je povinné nahradiť trovy konania, ktoré vznikli Európskej komisii.**

3. **Belgické kráľovstvo a Rada Európskej únie znášajú svoje vlastné trovy konania.**

Podpisy