

Downloaded via the EU tax law app / web

WYROK TRYBUNA?U (czwarta izba)

z dnia 5 marca 2015 r. (*)

Uchybienie zobowi?zaniom pa?stwa cz?onkowskiego – Podatki – Podatek VAT – Stosowanie stawki obni?onej – Dostawa ksi??ek cyfrowych lub elektronicznych

W sprawie C?479/13

maj?cej za przedmiot skarg? o stwierdzenie, na podstawie art. 258 TFUE, uchybienia zobowi?zaniom pa?stwa cz?onkowskiego, wniesion? w dniu 6 wrze?nia 2013 r.,

Komisja Europejska, reprezentowana przez C. Soulay oraz F. Dintilhaca, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników, z adresem do dor?cze? w Luksemburgu,

strona skar??ca,

przeciwko

Republice Francuskiej, reprezentowanej przez D. Colasa oraz J.S. Pilczera, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

strona pozwana,

popieranej przez:

Królestwo Belgii, reprezentowane przez M. Jacobs oraz J.C. Halleux, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

interwenient,

TRYBUNA? (czwarta izba),

w sk?adzie: L. Bay Larsen, prezes izby, K. Jürimäe, J. Malenovský, M. Safjan i A. Prechal (sprawozdawca), s?dziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzgl?dniaj?c pisemny etap post?powania,

podj?wszy, po wys?uchaniu rzecznika generalnego, decyzj? o rozstrzygni?ciu sprawy bez opinii,

wydaje nast?puj?cy

Wyrok

1 Komisja Europejska w swojej skardze wnosi do Trybuna?u o stwierdzenie, ?e stosuj?c stawk? obni?on? podatku od warto?ci dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) do dostawy ksi??ek cyfrowych (lub elektronicznych), Republika Francuska uchybi?a zobowi?zaniom, jakie na niej ci??? na mocy art. 96 i 98 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 rzeczony 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 dyrektywy VAT w ust. 1 przewiduje:

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

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

„»»wiadczenie usług« oznacza każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów”.

4 Artykuł 96 tej dyrektywy stanowi:

„Państwa członkowskie stosują stawki podstawowej VAT, która jest określana przez każde państwo członkowskie jako procent podstawy opodatkowania i która jest jednakowa dla dostaw towarów i »wiadczenia usług”.

5 Artykuł 98 ust. 1 i 2 owej dyrektywy przewiduje:

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

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

Stawki obniżone nie mają zastosowania do usług »wiadczonych drogą elektroniczną”.

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

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

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

„dostarczanie księzek, również w formie wypożyczeń w bibliotekach (wraz z broszurami, ulotkami i podobnymi materiałami drukowanymi, albumami, księeczkami 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 są »u celu reklamowym”.

8 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 względu na społecznych

lub zdrowotnych, a także w celu uściślenia i uaktualnienia ze względu na postęp techniczny odniesienia do księzek w jej załączniku III”.

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

„dostarczanie księzek na wszystkich nośnikach fizycznych, również w formie wypożyczeń w bibliotekach (również z broszurami, ulotkami i podobnymi materiałami drukowanymi, albumami, księeczkami 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”.

10 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”.

11 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 księek w formie cyfrowej i innych publikacji elektronicznych;

[...]”.

Prawo francuskie

12 Artykuł 278^{0a} ogólnego kodeksu podatkowego w wersji obowiązującej w chwili wygaśnięcia terminu wyznaczonego w uzasadnionej opinii skierowanej w dniu 25 października 2012 r. do Republiki Francuskiej (zwanego dalej „CGI”) przewiduje:

„[Podatek VAT] jest pobierany według stawki obniżonej wynoszącej 5,5% w odniesieniu do:

A. – transakcji kupna, przywozu, nabycia wewnątrzspółnotowego, sprzedaży, dostawy, zlecenia, pośrednictwa lub innego rodzaju dotyczących:

[...]

3° Księek, w tym ich wypożyczenia. Niniejszy pkt 3° ma zastosowanie do księek na wszystkich nośnikach fizycznych, w tym dostarczanych w drodze pobierania.

[...]”.

Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi i postępowanie przed Trybunałem

13 Komisja uznała, że rozszerzenie stawki obniżonej VAT na transakcje dotyczące księzek dostarczanych w drodze pobierania, w odniesieniu do których zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego nastąpiło w terminie od dnia 1 stycznia 2012 r., było sprzeczne z dyrektywą VAT. W konsekwencji w dniu 4 lipca 2012 r. skierowała ona do Republiki Francuskiej wezwanie do usunięcia uchybienia. Rzeczono państwo czonkowskie odpowiedziało na nie pismem z dnia 3 sierpnia 2012 r.

14 W dniu 25 października 2012 r. Komisja skierowała do Republiki Francuskiej uzasadnioną opinię, wzywając to państwo czonkowskie do podjęcia wszelkich środków niezbędnych do zastosowania się do owej opinii w terminie miesiąca od dnia jej otrzymania. Rzeczono państwo czonkowskie odpowiedziało na nią pismem z dnia 23 listopada 2012 r.

15 Ponieważ Komisja uznała udzielone przez Republikę Francuską wyjaśnienia za niezadowolające, postanowiła wnieść niniejszą skargę.

16 Postanowieniem Prezesa Trybunału z dnia 6 lutego 2014 r. Królestwo Belgii zostało dopuszczone do udziału w postępowaniu w charakterze interwenienta popierającego stanowisko Republiki Francuskiej.

W przedmiocie skargi

Uwagi wstępne

17 Komisja wyjaśnia, że poprzez dostawę księzek cyfrowych lub elektronicznych należy rozumieć odpłatną dostawę, poprzez pobieranie lub transmisję strumieniową („streaming”) ze strony internetowej, księzek w formie elektronicznej, które można przeglądać na komputerze, smartfonie, czytniku księzek elektronicznych lub jakimkolwiek innym czytniku (zwanym dalej „dostawą księzek elektronicznych”).

18 Republika Francuska podnosi, że definicja księzek cyfrowych lub elektronicznych, do których można stosować stawkę obniżoną VAT na podstawie art. 278^oa CGI, jest węższa niż reprezentowana przez Komisję. Według tego państwa czonkowskiego stawka obniżona VAT ma zastosowanie, na podstawie tego przepisu, wyłącznie do księzek „homotetycznych”, czyli analogicznych do księzek drukowanych lub do księzek dostarczanych na innym nośniku fizycznym, które różni się od tych ostatnich tylko niektórymi elementami w zakresie formatu.

19 W tym względzie należy stwierdzić, że okoliczności, zgodnie z którą art. 278^oa CGI w odniesieniu do księzek cyfrowych lub elektronicznych ma zastosowanie wyłącznie do księzek homotetycznych, sama w sobie nie pozwala uznać, iż w swojej skardze Komisja bezwzględnie odnosi się do kategorii księzek cyfrowych lub elektronicznych szerszej niż kategoria, do której ma zastosowanie stawka obniżona VAT na mocy tego przepisu. Księжки cyfrowe lub elektroniczne, których dotyczy skarga Komisji, są bowiem zdefiniowane poprzez sposób dostawy. Republika Francuska nie kwestionuje, że w kontekście tego kryterium księжки homotetyczne odpowiadają księżkom takim, jakich dotyczy skarga Komisji.

20 Ponadto nawet jeżeli art. 278^oa CGI używa terminu „pobieranie”, to państwo czonkowskie nie twierdzi, że dostawa księzek w drodze transmisji strumieniowej jest wyłączone z zakresu stosowania tego przepisu.

21 W tych okolicznościach nie należy ograniczać badania skargi do kategorii księzek cyfrowych lub elektronicznych w której nie określona w skardze Komisji.

Co do istoty

22 Komisja podnosi, że zastosowanie przez Republikę Francuską stawki obniżonej VAT dostawy księzek elektronicznych jest niezgodne z art. 96 i 98 dyrektywy VAT w związku z załącznikami II i III do tej dyrektywy i rozporządzeniem wykonawczym nr 282/2011.

23 Instytucja ta zwraca uwagę, że na podstawie art. 98 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy VAT stawki obniżonej VAT mają zastosowanie wyłącznie do dostaw towarów i świadczenia usług, które są określone w załączniku III do tej dyrektywy. Tymczasem dostawa księzek elektronicznych nie wchodzi w zakres stosowania rzeczowego załącznika, a zatem nie może korzystać ze stawki obniżonej VAT. Interpretacja potwierdza art. 98 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT, który wyłącza stosowanie stawki obniżonej VAT do usług świadczonych drogą elektroniczną.

24 Republika Francuska, popierana przez Królestwo Belgii, kwestionuje stosowanie przez Komisję interpretacji odnośnych przepisów dyrektywy VAT. Według tych państw członkowskich dostawa księzek elektronicznych wchodzi w zakres pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT i w konsekwencji może korzystać ze stawki obniżonej VAT.

25 W tym względzie należy przypomnieć, że art. 96 dyrektywy VAT przewiduje, iż jednakowa stawka VAT, 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 obniżonej 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).

26 W odniesieniu do wysuniętego przez Republikę Francuską i Królestwo Belgii argumentu, zgodnie z którym dostawa księzek 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).

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

28 Nawet jeżeli w celu przeczytania księgi elektronicznej konieczny jest nośnik fizyczny, taki jak komputer, to taki nośnik nie jest jednak obięty dostawą księzek elektronicznych.

29 Wynika z tego, że ze względu na brzmienie tego pkt 6 ów przepis swoim zakresem stosowania nie obejmuje dostawy księzek elektronicznych.

30 Interpretacja potwierdza kontekst rzeczowego przepisu. Stanowi on bowiem odstępstwo od zasady, zgodnie z którą państwa członkowskie stosują stawki podstawowej 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).

31 Prawd? jest, jak s?uszenie podnosz? Republika Francuska i Królestwo Belgii, ?e poprzez rozszerzenie w wyniku zmiany wprowadzonej dyrektyw? 2009/47 zakresu stosowania pkt 6 za??cznika III do dyrektywy VAT na „dostarczanie ksi??ek na wszystkich no?nikach fizycznych” prawodawca Unii Europejskiej mia? na celu, jak wynika to z motywu 4 dyrektywy 2009/47, u?ci?lenie i uaktualnienie ze wzgl?du na post?p techniczny odniesienia do poj?cia „ksi??ek” w tym punkcie.

32 Podobnie, jak s?uszenie podnosi Republika Francuska, wprowadzaj?c za??cznik III do dyrektywy 2006/112, prawodawca Unii zamierza? umo?liwi? obj?cie stawk? obni?on? VAT towarów pierwszej potrzeby, a tak?e towarów i us?ug s?u??cych zaspokojeniu potrzeb o charakterze socjalnym i kulturalnym, o ile nie grozi to, lub grozi w niewielkim zakresie, zak?óceniem konkurencji (zob. podobnie wyrok Komisja/Niderlandy, C?41/09, EU:C:2011:108, pkt 52).

33 Niemniej jednak, jak wynika z art. 98 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT, postanowi? on równie? wy??czy? jak?kolwiek mo?liwo?? zastosowania stawki obni?onej VAT do „us?ug ?wiadczonych drog? elektroniczn?”.

34 Dostawa ksi??ek elektronicznych stanowi „us?ug? ?wiadczon? drog? elektroniczn?” w rozumieniu tego art. 98 ust. 2 akapit drugi.

35 Po pierwsze bowiem, zgodnie z art. 24 ust. 1 dyrektywy VAT „?wiadczenie us?ug” oznacza ka?d? transakcj?, która nie stanowi dostawy towarów, przy czym „dostawa towarów” zgodnie z art. 14 ust. 1 tej dyrektywy wymaga przeniesienia prawa do rozporz?dzania rzecz? jak w?a?ciciel. Wbrew temu, co podnosi Republika Francuska, dostawa ksi??ek elektronicznych nie mo?e by? uwa?ana za „dostaw? towarów” w rozumieniu tego ostatniego przepisu, poniewa? ksi??ka elektroniczna nie mo?e by? zakwalifikowana jako rzecz. Jak bowiem wynika z pkt 28 niniejszego wyroku, no?nik fizyczny umo?liwiaj?cy lektur? tej ksi??ki, który móg?by by? zakwalifikowany jako „rzecz”, nie jest obecny podczas dostawy. Wynika z tego, ?e na podstawie tego art. 24 ust. 1 dostaw? ksi??ek elektronicznych nale?y zakwalifikowa? jako ?wiadczenie us?ug.

36 Po drugie, zgodnie z art. 7 ust. 1 rozporz?dzenia wykonawczego nr 282/2011, do us?ug ?wiadczonych drog? elektroniczn? w rozumieniu dyrektywy VAT nale?? „us?ugi ?wiadczone za pomoc? Internetu lub sieci elektronicznej, których ?wiadczenie – ze wzgl?du na ich charakter – jest zasadniczo zautomatyzowane i wymaga minimalnego udzia?u cz?owieka, a ich wykonanie bez wykorzystania technologii informacyjnej jest niemo?liwe”. Nale?y stwierdzi?, ?e dostawa ksi??ek elektronicznych odpowiada tej definicji.

37 T? interpretacj? potwierdza pkt 3 za??cznika II do dyrektywy VAT w zwi?zku z art. 7 ust. 1 i 2 rzeczonego rozporz?dzenia wykonawczego oraz pkt 3 za??cznika I do niego, z którego wynika, ?e dostawa zawarto?ci ksi??ek w formie cyfrowej stanowi tak? us?ug?.

38 Nie stoi z tym w sprzeczno?ci fakt, ?e za??cznik II do dyrektywy VAT zawiera przyk?adowy wykaz us?ug ?wiadczonych drog? elektroniczn?, o których mowa w art. 58 i art. 59 ust. 1 lit. k) dyrektywy VAT. Okoliczno??, ?e ten za??cznik wymienia jedynie us?ugi ?wiadczone drog? elektroniczn?, które s? istotne dla stosowania tych dwóch ostatnich przepisów, nie ma wp?ywu na sam charakter tych us?ug.

39 Ponadto, jak wynika z brzmienia art. 7 ust. 1 rozporz?dzenia wykonawczego nr 282/2011, odniesienie w kontek?cie tego przepisu do us?ug wymienionych w pkt 3 za??cznika II do dyrektywy VAT s?u?y okre?leniu us?ug ?wiadczonych drog? elektroniczn?, o których mowa w

dyrektywie VAT ogólnie, a nie wyjątkowo poprzez niektóre przepisy tej dyrektywy.

40 W konsekwencji, ponieważ dostawa księzek elektronicznych jest „usługą świadczoną drogą elektroniczną” w rozumieniu art. 98 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT, a przepis ten wyklucza jakkolwiek możliwość stosowania stawki obniżonej VAT do takich usług, pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT nie może być bez nieuwzględnienia zamiaru prawodawcy Unii o nieprzyznaniu tym usługom stawki obniżonej VAT interpretowany jako obejmujący zakresem stosowania dostaw księzek elektronicznych.

41 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 dostaw księzek elektronicznych.

42 Wbrew temu, co podnosi Republika Francuska 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).

43 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 księzek elektronicznych. Przeciwnie, jak wynika z pkt 41 niniejszego wyroku, taka dostawa nie wchodzi w zakres tego przepisu.

44 Jako że jest równie bezsporne, iż dostawa księzek elektronicznych nie należy do żadnej innej kategorii świadczenia usług wymienionej w załączniku III do dyrektywy VAT, stosowanie stawki obniżonej VAT do takiej dostawy nie jest zgodne z art. 98 ust. 2 dyrektywy VAT.

45 Z powyższego wynika, iż skarga Komisji jest zasadna.

46 W konsekwencji należy stwierdzić, że stosując stawkę obniżoną VAT do dostawy księzek elektronicznych, Republika Francuska uchybiła zobowiązaniom, jakie na niej ciąży na mocy art. 96 i 98 dyrektywy VAT w związku z załącznikami II i III do rzeczonyj dyrektywy i rozporządzeniem wykonawczym nr 282/2011.

W przedmiocie kosztów

47 Zgodnie z art. 138 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawą. Ponieważ Komisja wniosła o obciążenie Republiki Francuskiej kosztami postępowania, a ta przegrała sprawę, należy obciążyć ją jej własnymi kosztami oraz kosztami poniesionymi przez Komisję.

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

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

1) **Stosując stawkę obniżoną podatku od wartości dodanej do dostawy księzek cyfrowych lub elektronicznych Republika Francuska uchybiła zobowiązaniom, jakie na niej ciąży na mocy art. 96 i 98 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 rzeczony dyrektywy i rozporządzeniem wykonawczym Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającym środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112.**

2) **Republika Francuska pokrywa własne koszty oraz koszty poniesione przez Komisję Europejską.**

3) **Królestwo Belgii pokrywa własne koszty.**

Podpisy

* Język postępowania: francuski.