

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

z 5. marca 2015 (*)

„Nesplnenie povinnosti členským štátom – Dane – DPH – Uplatnenie zníženej sadzby – Dodanie digitálnych alebo elektronických kníh“

Vo veci C-479/13,

ktorej predmetom je žaloba o nesplnenie povinnosti podľa článku 258 ZFEÚ, podaná 6. septembra 2013,

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

žalobkyňa,

proti

Francúzskej republike, v zastúpení: D. Colas a J.-S. Pilczer, splnomocnení zástupcovia,

žalovanej,

ktorú v konaní podporuje:

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

vedúci úradník 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,

so zreteňom na písomnú časť konania,

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

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Svojou žalobou Európska komisia navrhuje, aby Súdny dvor rozhodol, že Francúzska republika si tým, že na dodanie digitálnych (alebo elektronických) kníh uplatnila zníženú sadzbu dane z pridanej hodnoty (talej len „DPH“), nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článkov 96 a 98 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 vykonávacieho nariadenia 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 Článok 98 ods. 1 a 2 tej istej 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.“

6 Príloha II smernice o DPH, ktorá obsahuje „orientálny 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.“

7 Príloha III pôvodného znenia smernice 2006/112 obsahujúca zoznam dodaní tovaru 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 tlačin, detských obrázkových knížiek, náčrtníkov alebo omyšľanok, 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.“

8 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 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.“

9 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.“

10 Vykonávacie nariadenie EÚ 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.“

11 Príloha I vykonávacieho nariadenia EÚ 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;

...“

Francúzske právo

12 Článok 278-0a code général des impôts (Všeobecný daňový zákonník) v znení platnom v čase uplynutia lehoty stanovenej v odôvodnenom stanovisku adresovanom 25. októbra 2012 Francúzskej republike (čalej len „VDZ“) upravuje:

„[DPH] sa vyberie so zníženou sadzbou vo výške 5,5 % v prípade:

A. – Nákup, dovoz, nadobudnutie v rámci Spoločenstva, predaj, dodanie, zákazka, sprostredkovanie a iné plnenia týkajúce sa:

...

3° Knihy, vrátane ich vypožičania. Daný bod 3 sa uplatňuje na knihy na všetkých fyzických nosičoch, vrátane kníh dodaných elektronickým stiahnutím.

...“

Konanie pred podaním žaloby a konanie pred Súdnym dvorom

13 Komisia sa domnievala, že rozšírenie zníženej sadzby DPH na plnenia týkajúce sa kníh dodaných elektronickým stiahnutím, pri ktorých zdaniteľná udalosť nastala po 1. januári 2012, je v

rozpore so smernicou o DPH. Z tohto dôvodu adresovala Francúzskej republike 4. júla 2012 výzvu. Tento nemecký štát na ňu odpovedal listom z 3. augusta 2012.

14 Komisia vydala 25. októbra 2012 odôvodnené stanovisko, v ktorom Francúzsku republiku vyzvala, aby prijala nevyhnutné opatrenia na dosiahnutie súladu s týmto stanoviskom v lehote jedného mesiaca od jeho doručenia. Tento nemecký štát odpovedal listom z 23. novembra 2012.

15 Keďže Komisia považovala vysvetlenia Francúzskej republiky za nedostatočné, podala predmetnú žalobu.

16 Rozhodnutím predsedu Súdneho dvora zo 6. februára 2014 bol povolený vstup Belgického kráľovstva do konania ako vedľajšieho účastníka na podporu tvrdení Francúzskej republiky.

O žalobe

Úvodné pripomienky

17 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 alebo inej elektronickej čítačke kníh alebo inom zariadení (ale len „dodanie elektronických kníh“).

18 Francúzska republika uvádza, že definícia digitálnych a elektronických kníh, na ktoré sa môže uplatniť znížená sadzba DPH podľa článku 2780a VDZ, je užšia ako definícia Komisie. Podľa tohto nemeckého štátu sa znížená sadzba DPH podľa tohto ustanovenia uplatňuje jedine na knihy nazvané „homotetické“, t. j. knihy podobné tlačovým knihám alebo knihám dodaným na inom druhu fyzického nosiča, ktoré sa od nich odlišujú len niektorými prvkami typickými pre ich formát.

19 V tejto súvislosti je nutné konštatovať, že samotná okolnosť, podľa ktorej sa článok 2780a VDZ, pokiaľ ide o digitálne a elektronické knihy, uplatňuje jedine na homotetické knihy, sa neumožňuje domnievať, že Komisia svojou žalobou smeruje voči širšej kategórii digitálnych a elektronických kníh v porovnaní s kategóriou, na ktorú sa v zmysle tohto ustanovenia uplatňuje znížená sadzba DPH. Digitálne a elektronické knihy uvedené v žalobe Komisie sú totiž definované spôsobom ich dodania. Francúzska republika však nenamieta, že vzťahom na toto kritérium patria homotetické knihy medzi knihy uvedené Komisiou v jej žalobe.

20 Navyše, hoci článok 2780a VDZ používa pojem „elektronické stiahnutie“, tento nemecký štát netvrdí, že dodanie kníh prostredníctvom internetového vysielania je z pôsobnosti tohto ustanovenia vylúčené.

21 Za týchto podmienok je potrebné obmedziť preskúmanie žaloby na užšiu kategóriu digitálnych alebo elektronických kníh v porovnaní s kategóriou, ktorú uviedla Komisia vo svojej žalobe.

O veci samej

22 Komisia uvádza, že uplatnenie zníženej sadzby DPH na dodanie elektronických kníh Francúzskou republikou nie je zlučiteľné s článkami 96 a 98 smernice o DPH v spojení s jej prílohami II a III a vykonávacím nariadením č. 282/2011.

23 Táto inštitúcia uvádza, že podľa článku 98 ods. 2 prvého pododseku smernice o DPH, znížené sadzby DPH sa môžu uplatniť len na dodania tovaru a poskytovania služieb uvedené v prílohe III tejto smernice. Dodanie elektronických kníh však nespadá do pôsobnosti uvedenej

prílohy, a preto sa na? nemôže uplatni? znížená sadzba DPH. Tento výklad potvrdzuje aj ?lánok 98 ods. 2 druhý pododsek smernice o DPH, ktorý vylú?uje uplatnenie zníženej sadzby DPH na elektronicky poskytované služby.

24 Francúzska republika, ktorú podporuje Belgické krá?ovstvo, namieta vo?i výkladu dotknutých ustanovení smernice o DPH, ktorý prijala Komisia. Pod?a týchto ?lenských štátov spadá dodanie elektronických kníh do bodu 6 prílohy III smernice o DPH, a preto sa na? môže uplatni? znížená sadzba DPH.

25 V tejto súvislosti je potrebné pripomenú?, že ?lánok 96 smernice o DPH stanovuje, že rovnaká štandardná sadzba DPH sa uplat?uje na dodania tovaru a poskytnutia služieb. Odchyľne od tejto zásady ?lánok 98 ods. 1 tejto smernice priznáva ?lenským štátom možnos? uplatni? jednu alebo dve znížené sadzby DPH. Pod?a odseku 2 prvého pododseku tohto ?lánku sa znížené sadzby DPH môžu uplatni? 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).

26 Pokia? ide o tvrdenie uvedené Francúzskou republikou a Belgickým krá?ovstvom, pod?a ktorého spadá dodanie elektronických kníh do bodu 6 prílohy III smernice o DPH, je dôležité pripomenú?, že pri ur?ení dosahu ustanovenia práva Únie je potrebné sú?asne zoh?adni? jeho znenie, kontext a jeho ciele (pozri najmä rozsudok NCC Construction Danmark, C?174/08, EU:C:2009:669, bod 23 a citovanú judikatúru).

27 Je potrebné pripomenú?, že táto príloha III vyslovene vo svojom bode 6 uvádza, že do kategórie dodaní, na ktoré sa môže uplatni? znížená sadzba DPH, spadá „dodanie kníh na všetkých fyzických nosi?och“. Z pojmov tohto bodu tak vyplýva, že znížená sadzba DPH sa uplatní na plnenia, ktoré pozostávajú z dodania knihy nachádzajúcej sa na fyzickom nosi?i. Ako správne uviedla Komisia, iný výklad by zbavil pojmy „na všetkých fyzických nosi?och“ ich zmyslu.

28 Hoci je pravda, že elektronické knihy si pri svojom ?ítaní vyžadujú fyzický nosi?, ako je po?íta?, tento však nie je sú?as?ou ich dodania.

29 Z toho vyplýva, že toto ustanovenie vzh?adom na bod 6 nezah??a do svojej pôsobnosti dodanie elektronických kníh.

30 Tento výklad podporuje aj kontext uvedeného ustanovenia. Toto ustanovenie totiž predstavuje výnimku zo zásady, pod?a ktorej ?lenské štáty uplat?ujú štandardnú sadzbu DPH na zdaniteľné plnenia, a má sa preto vyklada? doslovne (pozri najmä rozsudok Komisia/Španielsko, C?360/11, EU:C:2013:17, bod 18 a citovanú judikatúru).

31 Je pravda, ako správne uviedla Francúzska republika a Belgické krá?ovstvo, že rozšírením pôsobnosti bodu 6 prílohy III smernice o DPH, uskuto?neným smernicou 2009/47, na „dodanie kníh na všetkých fyzických nosi?och“ sa normotvorca Európskej únie snažil, ako vyplýva z odôvodnenia 4 smernice 2009/47, ozrejmí a aktualizova? v súlade s technickým pokrokom odkaz na „knihy“ nachádzajúci sa v tomto bode.

32 Rovnako, ako správne tvrdí Francúzska republika, vypracovaním prílohy III smernice 2006/112, si uvedený normotvorca prial, aby sa na základné tovary, ako aj tovary a služby zodpovedajúce spoločným a kultúrnym cie?om, za predpokladu, že vôbec nepredstavujú alebo predstavujú len ve?mi malé riziko skreslenia hospodárskej sú?aže, uplatnila znížená sadzba DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok Komisia/Holandsko, C?41/09, EU:C:2011:108, point 52).

33 Je však nesporné, ako vyplýva z ?lánku 98 ods. 2 druhého pododseku smernice o DPH, že sa tiež rozhodol vylú?i? akúko?vek možnos? uplatnenia zníženej sadzby DPH na „elektronicky

poskytnuté služby“.

34 Dodanie elektronických kníh však v zmysle tohto §lánku 98 ods. 2 druhého pododseku predstavuje „elektronicky poskytované služby“.

35 Na jednej strane je totiž podľa §lánku 24 ods. 1 smernice o DPH „poskytovaním služieb“ každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru, pričom podľa §lánku 14 ods. 1 tejto smernice je „dodaním tovaru“ prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ. V rozpore s tým, čo tvrdí Francúzska republika, však dodanie elektronických kníh nemožno považovať za „dodanie tovaru“ v zmysle posledného uvedeného ustanovenia, keďže elektronické knihy nemôžu byť označené za hmotný majetok. Ako totiž vyplýva z bodu 28 tohto rozsudku, fyzický nosič umožňujúci prečítanie tejto knihy, ktorý by mohol byť označený za „hmotný majetok“, nie je súčasťou dodania. Z toho vyplýva, že podľa tohto §lánku 24 ods. 1 sa musí dodanie elektronických kníh označiť za poskytnutie služieb.

36 Na druhej strane podľa §lánku 7 ods. 1 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 predstavujú 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 zodpovedá tejto definícii.

37 Tento výklad potvrdzuje aj bod 3 prílohy II smernice o DPH v spojení s §lánkom 7 ods. 1 a 2 uvedeného vykonávacieho nariadenia a bodom 3 jeho prílohy I, z ktorých vyplýva, že dodanie digitalizovaného obsahu kníh predstavuje takúto službu.

38 V rozpore s týmto výkladom nie je ani skutočnosť, že príloha II smernice o DPH obsahuje orientačný zoznam elektronicky poskytovaných služieb uvedených v §lánku 58 a 59 prvom odseku písm. k) smernice o DPH. Okolnosť, že táto príloha vymenúva len elektronicky poskytnuté služby relevantné pre uplatnenie týchto dvoch ustanovení, nemá totiž vplyv na samotnú povahu týchto služieb.

39 Okrem toho, ako vyplýva zo znenia §lánku 7 ods. 1 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011, odkaz uvedený v kontexte tohto ustanovenia na služby vymenované v bode 3 prílohy II smernice o DPH slúži na všeobecné určenie služieb poskytnutých elektronicky, ktoré sú uvedené v smernici o DPH, a nie na ich osobitné určenie prostredníctvom niektorých ustanovení tejto smernice.

40 Preto ak je dodanie elektronických kníh v zmysle §lánku 98 ods. 2 druhého pododseku smernice o DPH „elektronicky poskytovanou službou“ a toto ustanovenie nepripúšťa možnosť uplatnenia zníženej sadzby DPH na takéto služby, bod 6 prílohy III smernice o DPH nemožno vykladať v tom zmysle, že do svojej pôsobnosti zahŕňa dodanie elektronických kníh bez prihliadnutia na zámer normotvorcu Únie vylúčiť tieto služby z uplatnenia zníženej sadzby DPH.

41 Z toho vyplýva, že vzhľadom na pojmy bodu 6 prílohy III smernice o DPH, ako aj na kontext a cieľ právnej úpravy, v rámci ktorej sa toto ustanovenie nachádza, tento bod nemožno vykladať v tom zmysle, že do svojej pôsobnosti zahŕňa dodanie elektronických kníh.

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

43 Zásada daňovej neutrality neumožňuje totiž rozšíriť pôsobnosť uplatnenia 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 jednoznačne rozširuje pôsobnosť uplatnenia zníženej sadzby DPH na dodanie elektronických kníh. Naopak, ako vyplýva z bodu 41 tohto rozsudku, takéto dodanie nespadá do tohto ustanovenia.

44 Keďže je tiež zrejmé, že dodanie elektronických kníh nespadá do žiadnej inej z kategórií poskytnutia služieb uvedených v prílohe III smernice o DPH, uplatnenie zníženej sadzby DPH na takéto dodania tak nie je v súlade s článkom 98 ods. 2 smernice o DPH.

45 Z toho vyplýva, že žaloba Komisie je dôvodná.

46 Preto je potrebné konštatovať, že Francúzska republika si tým, že na dodanie elektronických kníh uplatnila zníženú sadzbu DPH, nespĺnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článkov 96 a 98 smernice o DPH v spojení s prílohami II a III uvedenej smernice a vykonávacieho nariadenia č. 282/2011.

O trovách

47 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 Francúzskej republike povinnosť nahradiť trovy konania a Francúzska republika vo svojich dôvodoch nemala úspech, je opodstatnené uložiť jej povinnosť znášať vlastné trovy konania, ako aj nahradiť trovy konania, ktoré vznikli Komisii.

48 Podľa článku 140 ods. 1 rokovacieho poriadku členské štáty, ktoré vstúpili do konania, znášajú svoje trovy konania. Belgické kráľovstvo v dôsledku toho znáša svoje vlastné trovy konania.

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

1. Francúzska republika si tým, že na dodanie digitálnych alebo elektronických kníh uplatnila zníženú sadzbu dane z pridanej hodnoty, nespĺnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článkov 96 a 98 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 vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) č. 282/2011 z 15. marca 2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112.

2. Francúzska republika znáša svoje vlastné trovy konania a je povinná nahradiť trovy konania, ktoré vznikli Európskej komisii.

3. Belgické kráľovstvo znáša svoje vlastné trovy konania.

Podpisy

* Jazyk konania: francúzština.