

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 11 września 2014 r. (*)

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 98 ust. 2 – Załącznik III pkt 6 – Stawka obniżona VAT mająca zastosowanie tylko do księzek drukowanych na papierze – Księжки wydane na nośnikach fizycznych innych niż papier objęte stawką podstawową VAT – Neutralność podatkowa

W sprawie C-219/13

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Korkein hallinto-oikeus (Finlandia) postanowieniem z dnia 22 kwietnia 2013 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 25 kwietnia 2013 r., w postępowaniu wszczętym przez:

K Oy,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: M. Ilešič, prezes izby, C.G. Fernlund (sprawozdawca), A. Ó Caoimh, C. Toader i E. Jarašinas, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: C. Strömholm, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 13 marca 2014 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu rządu fińskiego przez H. Leppo, działając w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzega oraz K. Petersen, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu estońskiego przez K. Kraavi-Käerdi oraz N. Grünberg, działające w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu greckiego przez I. Bakopoulou, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu irlandzkiego przez A. Joyce'a, działającego w charakterze pełnomocnika, oraz C. Toland, BL, umocowanych przez L. Williams, solicitor,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez C. Soulay oraz I. Koskinena, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 14 maja 2014 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 98 ust. 2 akapit pierwszy i pkt 6 załącznika III do 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 2009/47/WE z dnia 5 maja 2009 r. (Dz.U. L 116, s. 18) (zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach postępowania wszczętego przez K Oy (zwaną dalej „K”) przeciwko decyzji Keskusverolautakunta (centralnej komisji podatkowej), zgodnie z którą obniżonej stawki podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) przewidzianej dla dostaw książek wydanych w formie papierowej nie można zastosować do dostaw książek wydanych na nośnikach fizycznych innych niż papier.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 96 dyrektywy VAT 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 świadczenia usług”.

4 Artykuł 98 ust. 1 i 2 tej dyrektywy stanowi:

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

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

Stawki obniżonej nie mają zastosowania do usług świadczonych drogą elektroniczną”.

5 Przed zmianą wprowadzoną przez dyrektywę 2009/47 załącznik III do dyrektywy VAT, zawierający wykaz dostaw towarów i świadczenia usług, do których można zastosować stawki obniżonej, o których mowa w art. 98 tej dyrektywy, wśród nich wymienia w pkt 6:

„[D]ostarczanie książek, również w formie wypożyczeń w bibliotekach (razem 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 są o celom reklamowym”.

6 Motyw 4 dyrektywy 2009/47 stanowi:

„Dyrektywę [VAT] 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”.

7 Od dnia 1 czerwca 2009 r. pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT ma następujące brzmienie:

„[D]ostarczanie 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”.

Prawo fińskie

8 Paragraf 1 ust. 1 pkt 1 arvonlisäverolaki (1501/1993) (ustawy 1501/1993 o podatku od wartości dodanej) z dnia 30 grudnia 1993 r. w wersji obowiązującej dla lat podatkowych 2011 i 2012 (zwanej dalej „ustawą o VAT”) przewiduje:

„[VAT] jest odprowadzany na rzecz państwa według zasad określonych w niniejszej ustawie:

1) od każdej sprzedaży towarów i świadczenia usług dokonanych w Finlandii w ramach działalności gospodarczej”.

9 Zgodnie z § 84 ustawy o VAT:

„[p]odatek podlegający zapłacie wynosi 23[%] podstawy opodatkowania, o ile §§ 85 lub 85a nie stanowi inaczej”.

10 Zgodnie z § 85a tej ustawy:

„Podatek podlegający zapłacie od świadczenia następujących usług i od sprzedaży, nabycia wewnątrzwspólnotowego, wyprowadzenia ze składu celnego oraz przywozu następujących towarów wynosi 9[%] podstawy opodatkowania:

[...]

7) księki;

[...]

Za księki w rozumieniu ust. 1 pkt 7 nie uważa się:

1) publikacji wytworzonych w inny sposób niż druk lub w porównywalny sposób;

2) publikacji wydawanych okresowo, lub

3) publikacji zasadniczo zawierających reklamy”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

11 K jest spółką prowadzącą działalność wydawniczą, która obejmuje wydania dzieł literatury powszechnej i podręczniki. Wydaje ona także audiobooki i e-booki.

12 Z akt przedstawionych Trybunałowi wynika, że audiobooki i e-booki wydawane przez K są dostępne w formie plików elektronicznych, znajdujących się na nośnikach fizycznych takich jak płyty CD lub CD-ROM, pendrive lub równoważnych produktach, które powielają księki, jakie pierwotnie ukazały się w formie papierowej. Audiobook, przeznaczony do słuchania, powiela

pisan? tre?? ksi??ki drukowanej, odczytan? na g?os, na no?niku fizycznym takim jak p?yta CD lub CD-ROM. E-book zasadniczo powiela zawarto?? ksi??ki pierwotnie dost?pnej w formie papierowym, z której przejmuj? w zasadzie wygl?d zewn?trzny i struktur?, na no?niku fizycznym takim jak p?yta CD lub pendrive, i mo?e by? pobrany na komputer lub odpowiedni czytnik. Wersje elektroniczne mog? jednak ró?ni? si? zawarto?ci? i struktur? od ksi??ek drukowanych na papierze.

13 K zwróci?a si? do Keskusverolautakunta z wnioskiem o wydanie decyzji wst?pnej w celu zbadania, czy ksi??ki wydane na no?nikach fizycznych innych ni? papier, powielaj?ce pisany tekst ksi??ki w formie papierowym, mo?na uwa?a? za „ksi??ki” w rozumieniu § 85a ust. 1 pkt 7 ustawy o VAT, których sprzeda? podlega stawce obni?onej VAT.

14 Decyzj? wst?pn? z dnia 25 maja 2011 r. Keskusverolautakunta stwierdzi?, ?e tylko publikacj? drukowan? w formie papierowym lub wyprodukowan? w podobny sposób mo?na uwa?a? za ksi??k?, a zatem audiobooki i e-booki wydane na no?nikach fizycznych takich jak p?yty CD lub CD-ROM lub pendrive nie mog? by? uwa?ane za „ksi??ki” w rozumieniu zgodnie z § 85a ust. 1 pkt 7 ustawy o VAT.

15 Keskusverolautakunta wyja?ni? równie?, ?e art. 98 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy VAT w zwi?zku z pkt 6 za??cznika III do tej dyrektywy, a tak?e zasada neutralno?ci podatkowej nie stoj? na przeszkodzie stosowaniu do sprzeda?y ksi??ek wydanych na no?niku fizycznym innym ni? papier stawki podstawowej VAT zamiast stawki obni?onej stosowanej do ksi??ek wydanych w formie papierowym.

16 K wnio?a odwo?anie do Korkein hallinto-oikeus (najwy?szego s?du administracyjnego) w celu uzyskania uchylecia decyzji wst?pnej Keskusverolautakunta oraz wydania nowej decyzji wst?pnej, o?wiadcza?c, ?e ksi??ki wydane na no?niku fizycznym innym ni? papier, takim jak p?yta CD lub CD-ROM, pendrive b?d? inny podobny produkt mog? by? uwa?ane za „ksi??ki” w rozumieniu § 85a ust. 1 pkt 7 ustawy o VAT, do których sprzeda?y mo?e by? stosowana stawka obni?ona VAT.

17 Wed?ug K z zasad? neutralno?ci podatkowej sprzeczne jest, ?e pa?stwo cz?onkowskie stosuje stawk? obni?on? VAT wy??cznie do ksi??ek wydanych w formie papierowym, wy??czaj?c j? w stosunku do ksi??ek wydanych na innych no?nikach fizycznych.

18 Korkein hallinto-oikeus zwróci? si? do Valtiovarainministeriö (ministerstwa finansów) o opini?. Stwierdzi?o ono, ?e traktowanie pod wzgl?dem podatkowym ksi??ek wydanych na no?niku fizycznym innym ni? papier jest ró?ne w pa?stwach cz?onkowskich Unii Europejskiej. Wed?ug Valtiovarainministeriö pa?stwa cz?onkowskie mog? wybiórczo stosowa? stawk? obni?on? VAT do dostaw towarów i ?wiadczenia us?ug wymienionych w za??czniku III do dyrektywy VAT. W tym zakresie dysponuj? one szerokim zakresem uznania. W tym kontek?cie pa?stwa te s? uprawnione do stosowania stawki obni?onej VAT do ksi??ek wydanych w formie papierowym, a stawki podstawowej do ksi??ek wydanych na innych no?nikach fizycznych.

19 W tych okoliczno?ciach Korkein hallinto-oikeus postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy [art. 98 ust. 2 akapit pierwszy i pkt 6 za??cznika III do dyrektywy VAT], z uwzgl?dnieniem zasady neutralno?ci podatkowej, sprzeciwia? si? uregulowaniu krajowemu, na podstawie którego do ksi??ek drukowanych stosuje si? stawk? obni?on? podatku VAT, jednak?e do ksi??ek zapisanych na innych no?nikach fizycznych, takich jak p?yta CD lub CD-ROM lub pendrive, stosuje si? stawk? podstawow? [VAT]?

- 2) Czy dla odpowiedzi na powyższe pytanie ma znaczenie,
- czy książka jest przeznaczona do czytania, czy do słuchania (audiobook),
 - czy istnieje książka drukowana zawierająca taką samą treść jak książka lub audiobook zapisane na płycie CD lub CD-ROM, pendrive bądź odpowiednim innym nośniku fizycznym,
 - że w wypadku książki zapisanej na innym nośniku fizycznym niż papier mogą być wykorzystywane inne techniczne właściwości tego nośnika, jak na przykład funkcje wyszukiwania?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

20 Poprzez swoje pytania, które należy analizować szczególnie, sąd odsyłający zasadniczo dąży do ustalenia, czy, po pierwsze, art. 98 ust. 2 akapit pierwszy i pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się one obowiązywaniu uregulowania krajowego, takiego jak w postępowaniu głównym, na podstawie którego do książek wydanych w formie papierowej stosuje się stawki obniżonej VAT, a do książek na innych nośnikach fizycznych, takich jak płyta CD lub CD-ROM lub pendrive, stosuje się stawki podstawowej tego podatku, a po drugie, czy odpowiedź na to pytanie może być różna w zależności od rodzaju użytego nośnika fizycznego, treści danej książki lub technicznych właściwości danego nośnika fizycznego.

21 Artykuł 96 dyrektywy VAT przewiduje, że jednakowa stawka VAT, stawka podstawowa, ma zastosowanie do dostaw towarów i świadczenia usług.

22 W drodze odstąpienia 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.

23 W odniesieniu do stosowania stawek obniżonych VAT do tych kategorii z orzecznictwa Trybunału wynika, że z zastrzeżeniem poszanowania zasady neutralności podatkowej, na której opiera się wspólny system podatku VAT, do państw członkowskich należy dokonać określenia wśród dostaw towarów i świadczenia usług objętych kategoriami załącznika III do dyrektywy VAT tych, do których ma zastosowanie stawka obniżona (zob. podobnie wyroki: *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien* C-442/05, EU:C:2008:184, pkt 42, 43; a także *Pro Med Logistik*, C-454/12 i C-455/12, EU:C:2014:111, pkt 44).

24 W odniesieniu do zasady neutralności podatkowej należy przypomnieć, że sprzeciwia się ona temu, aby towary lub usługi podobne, które są konkurencyjne wobec siebie, były traktowane odmiennie z punktu widzenia VAT (zob. wyroki: *Komisja/Francja*, C-384/01, EU:C:2003:264, pkt 25; a także *The Rank Group*, C-259/10 i C-260/10, EU:C:2011:719, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

25 W celu ustalenia, czy towary lub usługi są podobne, należy przede wszystkim uwzględnić punkt widzenia przeciętnego konsumenta. Towary lub usługi są podobne, gdy wykazują analogiczne właściwości i zaspokajają te same potrzeby konsumenta, według kryterium porównywalności w użytkowaniu, i gdy istniejące różnice nie wpływają w znaczący sposób na decyzję przeciętnego konsumenta o skorzystaniu z jednego lub drugiego towaru bądź usługi.

(zob. podobnie wyrok The Rank Group, EU:C:2011:719, pkt 43, 44).

26 Należy stwierdzić, że przed zmianą wprowadzoną dyrektywą 2009/47 pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT obejmuje „dostarczanie księzek [...]”. Dyrektywa 2009/47 zmienia treść pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT i od tej pory zawiera on w wykazie dostaw towarów i świadczenia usług, do których można zastosować stawki obniżone „dostarczanie księzek na wszystkich nośnikach fizycznych [...]”.

27 Pytaniem, jakie powstaje, jest zatem, czy ze względu na tę zmianę państwo członkowskie, które postanowiło zastosować stawkę obniżoną VAT do dostaw księzek drukowanych na papierze, jest z tego względu zmuszone do rozszerzenia stosowania tej stawki obniżonej także na dostawę księzek na każdym nośniku fizycznym innym niż papier.

28 W tym względzie należy stwierdzić, jak zauważyła również Komisja Europejska na rozprawie, że ani tekst dyrektywy 2009/47, ani dotyczącej jej prace przygotowawcze nie wskazują, aby prawodawca Unii poprzez zmianę pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT chciał skłonić państwa członkowskie do stosowania stawki obniżonej VAT identycznej do wszystkich księzek, niezależnie od nośnika fizycznego, na jakim są wydane.

29 W każdym wypadku w świetle orzecznictwa Trybunału przytoczonego w pkt 23 niniejszego wyroku, w sytuacji gdy pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT ogranicza się do wymienia dostarczania księzek na wszystkich nośnikach fizycznych, do państw członkowskich należy, z zastrzeżeniem poszanowania zasady neutralności podatkowej, na której opiera się wspólny system VAT, określenie nośników fizycznych, do których ma zastosowanie stawka obniżona VAT.

30 W tym kontekście należy wyjaśnić, podobnie stwierdzili rzędcy irlandzki, a także rzecznik generalny w pkt 54 opinii, że w wypadku takim jak w sprawie głównej, przy założeniu, iż ocena przeciwnego konsumenta może się zmieniać w zależności od ewentualnie zrównicowanego poziomu przyjmowania się nowych technologii na danym rynku krajowym i stopnia dostępu do urządzeń technicznych pozwalających temu konsumentowi na korzystanie z księzek wydanych na nośnikach fizycznych innych niż papier, za punkt odniesienia należy przyjąć przeciwnego konsumenta każdego państwa członkowskiego.

31 W tych okolicznościach do sędu odsyłającego należy zbadać, jak stwierdzono w pkt 25 niniejszego wyroku, czy księki wydane w formie papierowej i księki wydane na innych nośnikach fizycznych są produktami, które przeciwny konsument może uważać za podobne. W tym celu ów sędzia powinien ocenić, czy księki te wykazują analogiczne właściwości i zaspokajają te same potrzeby, według kryterium porównywalności w użytkowaniu, aby zbadać, czy istniejące różnice wpływają – bądź nie – w znaczący sposób na decyzję przeciwnego konsumenta o wyborze takiej lub innej księki.

32 Odpowiedź ta nie zmienia się w zależności od rodzaju użytego nośnika, treści danej księki lub w zależności od właściwości technicznych danego nośnika, przy założeniu, że między innymi są to okoliczności, jakie sędzia odsyłający powinien uwzględnić w celu oceny, czy księki wydane w formie papierowej i księki wydane na innych nośnikach fizycznych są produktami, które mogą być uważane za podobne przez przeciwnego konsumenta.

33 Jeżeli, jak stwierdził rzecznik generalny w pkt 62 opinii, właściwości te są decydujące z punktu widzenia przeciwnego konsumenta danego państwa członkowskiego, uzasadnione jest, aby uregulowania krajowe nie przyznawały dla dostawy księzek zapisanych na innych niż papier nośnikach stawki obniżonej VAT mającej zastosowanie do dostawy księzek drukowanych. Jeżeli natomiast dla konsumenta ważna jest zasadniczo podobna treść wszystkich księzek, niezależnie od ich nośnika lub właściwości – selektywne stosowanie stawki obniżonej VAT jest

nieuzasadnione.

34 Z powyższych rozważań wynika, że na przedstawione pytania należy odpowiedzieć, iż art. 98 ust. 2 akapit pierwszy i pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one – z zastrzeżeniem poszanowania zasady neutralności podatkowej, na której opiera się wspólny system podatku VAT, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego – obowiązywaniu uregulowania krajowego, takiego jak w postępowaniu głównym, na podstawie którego do księzek wydanych w formie papierowym stosuje się stawki obniżonej VAT, a do księzek na innych nośnikach fizycznych takich jak płyta CD lub CD-ROM lub pendrive stosuje się stawki podstawowej tego podatku.

W przedmiocie kosztów

35 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

Artykuł 98 ust. 2 akapit pierwszy i pkt 6 załącznika III do dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2009/47/WE z dnia 5 maja 2009 r., należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one – z zastrzeżeniem poszanowania zasady neutralności podatkowej, na której opiera się wspólny system podatku od wartości dodanej, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego – obowiązywaniu uregulowania krajowego, takiego jak w postępowaniu głównym, na podstawie którego do księzek wydanych w formie papierowym stosuje się stawki obniżonej VAT, a do księzek na innych nośnikach fizycznych, takich jak płyta CD lub CD-ROM lub pendrive stosuje się stawki podstawowej tego podatku.

Podpisy

* Język postępowania: fiński.