

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 5 marca 2015 r.(*)

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Podatki – Podatek VAT – Stosowanie stawki obniżonej – Dostawa księzek cyfrowych lub elektronicznych

W sprawie C-479/13

mającej za przedmiot skargi o stwierdzenie, na podstawie art. 258 TFUE, uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, wniesioną w dniu 6 września 2013 r.,

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

strona skarżąca,

przeciwko

Republice Francuskiej, reprezentowanej przez D. Colasa oraz J.S. Pilczera, działających w charakterze pełnomocników,

strona pozwana,

popieranej 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,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

podjęwszy, 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 obniżoną podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) 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 (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:

„»»Wiadzczenie 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 »wiadzczenia 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 »wiadzczenia 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 »wiadzczenia 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 »wiadzczenia 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 ucelom reklamowym”.

8 Dyrektywa Rady 2009/47/WE z dnia 5 maja 2009 r. (Dz.U. L 116, s. 18) zmienia 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 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 (razem 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 wewnątrzwspólnotowego, sprzedaży, dostawy, zlecenia, pośrednictwa lub innego rodzaju dotyczących:

[...]

3° Księek, w tym ich wypożyczania. 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. Rzeczone państwo członkowskie 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 członkowskie do podjęcia wszelkich środków niezbędnych do zastosowania się do owej opinii w terminie miesiąca od dnia jej otrzymania. Rzeczone państwo członkowskie odpowiedziało na nią pismem z dnia 23 listopada 2012 r.

15 Ponieważ Komisja uznała udzielone przez Republikę Francuską wyjaśnienia za niezadowalające, 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^{0a} CGI, jest węższa niż reprezentowana przez Komisję. Według tego państwa członkowskiego 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 różnią się od tych ostatnich tylko niektórymi elementami w zakresie formatu.

19 W tym względzie należy stwierdzić, że okoliczności, zgodnie z którą art. 278^{0a} 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^{0a} CGI używa terminu „pobieranie”, to państwo członkowskie 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 szczególności 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 ta 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 księжки znajdującej się na nośniku fizycznym. Jak słusznie zauważyła Komisja, jakkolwiek inna interpretacja pozbawiłaby sensu wyrażenie „na wszystkich nośnikach fizycznych” zawarte w tym punkcie.

28 Nawet jeżeli w celu przeczytania księжки 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 ta 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 Prawdą jest, jak sędznie podnosi Republika Francuska i Królestwo Belgii, że poprzez rozszerzenie w wyniku zmiany wprowadzonej dyrektywy 2009/47 zakresu stosowania pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT na „dostarczanie księzek na wszystkich nośnikach fizycznych” prawodawca Unii Europejskiej miał na celu, jak wynika to z motywu 4 dyrektywy 2009/47, uściślenie i uaktualnienie ze względu na postęp techniczny odniesienia do pojęcia „księgek” w tym punkcie.

32 Podobnie, jak sędznie podnosi Republika Francuska, wprowadzając załącznik III do dyrektywy 2006/112, prawodawca Unii zamierzał umożliwić obniżenie stawki VAT towarów pierwszej potrzeby, a także towarów i usług społecznych zaspokojeniu potrzeb o charakterze socjalnym i kulturalnym, o ile nie grozi to, lub grozi w niewielkim zakresie, zakłóceniem 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, postanowił on również wyliczyć, jakkolwiek możliwości zastosowania stawki obniżonej VAT do „usług świadczonych drogą elektroniczną”.

34 Dostawa księzek elektronicznych stanowi „usługę świadczoną drogą elektroniczną” w rozumieniu tego art. 98 ust. 2 akapit drugi.

35 Po pierwsze bowiem, zgodnie z art. 24 ust. 1 dyrektywy 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. Wbrew temu, co podnosi Republika Francuska, dostawa księzek elektronicznych nie może być uważana za „dostawę towarów” w rozumieniu tego ostatniego przepisu, ponieważ księga elektroniczna nie może być zakwalifikowana jako rzecz. Jak bowiem wynika z pkt 28 niniejszego wyroku, nośnik fizyczny umożliwiający lekturę tej księgi, który mógłby być zakwalifikowany jako „rzecz”, nie jest obecny podczas dostawy. Wynika z tego, że na podstawie tego art. 24 ust. 1 dostawę księzek elektronicznych należy zakwalifikować jako świadczenie usług.

36 Po drugie, zgodnie z art. 7 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011, do usług świadczonych drogą elektroniczną w rozumieniu dyrektywy VAT należy „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 księzek elektronicznych odpowiada tej definicji.

37 Ta interpretacja 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 księgek w formie cyfrowej stanowi taką usługę.

38 Nie stoi z tym w sprzeczności fakt, że załącznik II do dyrektywy VAT zawiera przykładowy wykaz usług świadczonych drogą elektroniczną, o których mowa w art. 58 i art. 59 ust. 1 lit. k) dyrektywy VAT. Okoliczności, że ten załącznik wymienia jedynie usługi świadczone drogą elektroniczną, które są istotne dla stosowania tych dwóch ostatnich przepisów, nie ma wpływu na sam charakter tych usług.

39 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 wyjącznie 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 również 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 na mocy art. 96 i 98 dyrektywy VAT w związku z załącznikami II i III do rzeczony 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 sprawą, 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) Stosuj?c stawki obni?on? podatku od warto?ci dodanej 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 warto?ci dodanej, zmienionej dyrektyw? Rady 2010/88/UE z dnia 7 grudnia 2010 r., w zwi?zku z za??cznikami II i III do rzeczonej dyrektywy i rozporz?dzeniem wykonawczym Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiaj?cym ?rodki wykonawcze do dyrektywy 2006/112.
- 2) Republika Francuska pokrywa w?asne koszty oraz koszty poniesione przez Komisj? Europejsk?.
- 3) Królestwo Belgii pokrywa w?asne koszty.

Podpisy

* J?zyk post?powania: francuski.