

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

5. března 2015(*)

„Nesplnění povinnosti státem – Daně – DPH – Uplatnění snížené sazby – Dodání digitálních nebo elektronických knih“

Ve věci C-502/13,

jejímž předmětem je žaloba pro nesplnění povinnosti na základě článku 258 SFEU podaná dne 18. září 2013,

Evropská komise, zastoupená C. Soulay a F. Dintilhacem, jako zmocněnci, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

žalobkyně,

podporovaná

Radou Evropské unie, zastoupenou E. Chatziioakeimidou a A. de Gregorio Merinem, jako zmocněnci,

vedlejší účastníci,

proti

Lucemburskému velkovévodství, zastoupenému D. Holderer, jako zmocněnkyní,

žalovanému,

podporovanému

Belgickým královstvím, zastoupeným M. Jacobs a J.-C. Halleuxem, jako zmocněnci,

vedlejším účastníkem,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení L. Bay Larsen, předseda senátu, K. Jürimäe, J. Malenovský, M. Safjan a A. Prechal (zpravodajka), soudci,

generální advokát: P. Mengozzi,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Svou žalobou se Evropská komise domáhá toho, aby Soudní dvůr určil, že Lucemburské velkovévodství uplatněním sazby daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve výši 3 % v případě dodání digitálních (nebo elektronických knih), nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článků 96 až 99, 110 a 114 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady 2010/88/EU ze dne 7. prosince 2010 (Úř. věst. L 326, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“), ve spojení s přílohami II a III uvedené směrnice a prováděcím nařízením Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112 (Úř. věst. L 77, s. 1).

Právní rámec

Unijní právo

2 Článek 14 směrnice o DPH v odstavci 1 stanoví:

„ ‚Dodáním zboží‘ se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník. “

3 Článek 24 odst. 1 této směrnice uvádí, že:

„ ‚Poskytnutím služby‘ se rozumí každé plnění, které není dodáním zboží. “

4 Článek 96 uvedené směrnice stanoví:

„Členské státy uplatní základní sazbu DPH, kterou stanoví každý členský stát jako procentní podíl ze základu daně a která je stejná pro dodání zboží i pro poskytnutí služby. “

5 Článek 97 směrnice o DPH zní:

„Od 1. ledna 2011 do 31. prosince 2015 nesmí být základní sazba nižší než 15 %. “

6 Článek 98 odst. 1 a 2 této směrnice stanoví:

„1. Členské státy mohou uplatňovat jednu či dvě snížené sazby.

2. Snížené sazby se uplatní pouze u dodání zboží a poskytnutí služeb těchto kategorií, které jsou uvedeny v příloze III.

Snížené sazby se neuplatní u elektronicky poskytovaných služeb. “

7 Článek 99 odst. 1 uvedené směrnice stanoví:

„Snížené sazby se stanoví jako procentní podíl ze základu daně a nesmí být nižší než 5 %. “

8 Podle článku 110 též směrnice platí:

„Členské státy, které k 1. lednu 1991 poskytovaly osvobození od daně s nárokem na odpočet daně odvedené na předchozím stupni nebo uplatňovaly snížené sazby nižší, než je minimální sazba stanovená v článku 99, mohou nadále toto osvobození poskytovat a tyto snížené sazby uplatňovat.

Osvobození od daně a snížené sazby podle prvního pododstavce musí být v souladu s právem Společenství a musely být přijaty v jasné vymezeném společenském zájmu a ve prospěch

konečných spotřebitelů.“

9 Podle čl. 114 odst. 1 směrnice o DPH:

„členské státy, které byly k 1. lednu 1993 povinny zvýšit svou základní sazbu uplatňovanou k 1. lednu 1991 o více než 2 %, mohou u dodání zboží a poskytnutí služeb těchto kategorií, které jsou uvedeny v příloze III, uplatňovat sníženou sazbu nižší, než je minimální sazba stanovená v článku 99.

[...]“

10 Příloha II směrnice o DPH, která obsahuje „[i]nformativní seznam elektronicky poskytovaných služeb podle článku 58 a čl. 59 prvního pododstavce písm. k)“, kteréžto se oba zabývají určením místa poskytnutí služeb osobám nepovinným k dani, v bodě 3 zmiňuje:

„dodání obrázků, textů a informací a zpřístupňování databází.“

11 V původním znění směrnice 2006/112 bylo v její příloze III obsahující seznam dodání zboží a poskytnutí služeb, která mohou být předmětem snížené sazby uvedené v článku 98 této směrnice, v bodě 6 uvedeno:

„dodání knih (včetně brožur, letáků a obdobných tiskovin, dětských obrázkových knížek, náčrtů a omalovánek, hudebních partitur tištěných a psaných, zemepisných, vodopisných nebo obdobných map), novin a časopisů, nejsou-li výlučně nebo převážně určeny k propagaci, včetně dodání na výpůjčku knihovnami“.

12 Směrnice Rady 2009/47/ES ze dne 5. května 2009 (Úř. věst. L 116, s. 18), pozměnila směrnici 2006/112. Bod 4 odůvodnění směrnice 2009/47 uvádí:

„Směrnice 2006/112/ES by měla být dále změněna tak, aby bylo možné uplatňovat snížené sazby nebo případně osvobození od daně v omezeném počtu případů, ze společenských nebo zdravotních důvodů, a za účelem zpřesnění a zpřizpůsobení pojmu knihy uvedenému v příloze III uvedené směrnice s ohledem na technický pokrok.“

13 Od 1. června 2009, data vstupu směrnice 2009/47 v platnost, zní bod 6 přílohy III směrnice o DPH následovně:

„dodání knih na jakémkoli fyzickém nosiči (včetně brožur, letáků a obdobných tiskovin, dětských obrázkových knížek, náčrtů a omalovánek, hudebních partitur tištěných a psaných, zemepisných, vodopisných nebo obdobných map), novin a časopisů, nejsou-li výlučně nebo převážně určeny k propagaci, včetně dodání na výpůjčku knihovnami.“

14 Bod 9 přílohy III směrnice o DPH zahrnuje pod poskytnutí služeb, která mohou být předmětem snížené sazby, „poskytnutí služeb spisovatelů, skladatelů a výkonnými umělci a jejich autorské odměny“.

15 Prováděcí nařízení č. 282/2011 v čl. 7 odst. 1 a 2 stanoví:

„1. ‚Elektronicky poskytované služby‘ uvedené ve směrnici [o DPH] zahrnují služby, které jsou poskytovány přes Internet nebo elektronickou síť a z jejichž povahy vyplývá, že jejich poskytování je v podstatě automatizované a vyžaduje minimální lidský zásah, a nejsou uskutečnitelné bez informačních technologií.“

2. Odstavec 1 se vztahuje zejména na tyto případy:

[...]

f) služby uvedené v příloze I.“

16 Příloha I prováděcího nařízení č. 282/2011, nadepsaná „článek 7 tohoto nařízení“, v bodě 3 stanoví:

„Bod 3 přílohy II směrnice [o DPH]:

[...]

c) digitalizovaný obsah knih a jiných elektronických publikací;

[...]“

Lucemburské právo

17 Zákon ze dne 12. února 1979 o dani z přidané hodnoty, ve znění platném po uplynutí lhůty stanovené v odůvodněném stanovisku, jež bylo dne 25. října 2012 zasláno Lucemburskému velkovévodství (dále jen „zákon o DPH“), v čl. 39 odst. 3 stanoví:

„Základní sazba [DPH], jež se uplatní u zdanitelných plnění, se stanoví ve výši 15 % ze základu daně [...].

Supersnížená sazba daně se stanoví ve výši 6 % z uvedeného základu daně.

Supersnížená sazba daně se stanoví ve výši 3 % z uvedeného základu daně.“

18 Článek 40 zákona o DPH stanoví:

„1. V mezích a za podmínek stanovených velkovévodským nařízením se [DPH] uplatní:

[...]

2° v supersnížené sazbě ve výši 3 % u dodání zboží a poskytnutí služby, jakož i u pořízení zboží uvnitř Společenství a dovozu zboží, jsou-li takové zboží nebo služby uvedeny v příloze 2 tohoto zákona;

[...]

2. [DPH] se uplatní v základní sazbě ve výši 15 % u zdanitelných plnění neuvedených v odstavci 1.

[...]“

19 Bod 5° přílohy 2 do zákona o DPH, nadepsaný „Seznam zboží a služeb, u nichž se uplatní supersnížená sazba“, stanoví:

„Knihy (včetně brožur, letáků a obdobných tiskovin, dětských obrázkových knížek, náčrtů a omalovánek, hudebních partitur tištěných a psaných, zeměpisných, vodopisných nebo obdobných map), noviny a časopisy, s výjimkou materiálu výlučně nebo převážně určeného k propagaci, jakož i pornografických knih, novin a publikací.“

20 Velkovévodské nařízení ze dne 21. prosince 1991 o určení mezí a podmínek pro uplatnění snížené, supersnížené a střední sazby daně z přidané hodnoty, ve znění platném po uplynutí lhůty stanovené v odůvodněném stanovisku (dále jen „velkovévodské nařízení ze dne 21. prosince 1991“), v článku 2 stanoví:

„Zboží uvedené v bodech 1° až 7° přílohy k zákonu [o DPH] je podrobněji definováno odkazem na jednotlivé položky celního sazebníku (CS), uvedeného v článku 1 tohoto nařízení.

[...]

5° Knihy, noviny a periodické publikace:

a)

- knihy, brožury a obdobné tiskoviny, i na jednotlivých listech, s výjimkou materiálu výlučně nebo převážně určeného k propagaci, jakož i pornografických knih (ex t. 49.01 CS),
- prvotisky a jiné knihy představující starožitností starší sto let (ex t. 97.06 CS),

[...]“

21 Oběžník t. 756 ze dne 12. prosince 2011 Ředitelství pro správu nepřímých daní uvádí:

„Vzhledem k nejednotnému výkladu pojmu ‚knihy‘ v členských státech [Evropské unie] se vláda z důvodu neutrality rozhodla, že je nutné tento pojem uvedený v bodě 5° přílohy k zákonu o [DPH] a v čl. 2 bodě 5° písm. a) [velkovévodského nařízení ze dne 21. prosince 1991] vykládat široce v tom smyslu, že v případě totožnosti funkce není nutné rozlišovat mezi fyzickým a digitálním nosičem.

Tento výklad je implicitně podporován sdělením Komise Evropskému parlamentu, Radě a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru ze dne 6. prosince 2011 o budoucnosti DPH [COM (2011) 851 final], ve kterém se zdůrazňuje [...], že ‚otázka stejného zacházení s výrobky, které jsou dostupné v tradičním formátu i elektronicky, vyvolala v rámci veřejné konzultace značnou reakci. Tyto záležitosti je třeba řešit‘.

Oběžník nabývá účinnosti dne 1. ledna 2012.“

Postup před zahájením soudního řízení a řízení před Soudním dvorem

22 Komise měla za to, že uplatnění „supersnížené“ sazby DPH ve výši 3 % (dále jen „snížená 3 % sazba DPH“) u dodání digitálních nebo elektronických knih počinaje 1. lednem 2012, je v rozporu se směrnicí o DPH. Zaslala tedy Lucemburskému velkovévodství dne 4. července 2012 výzvu dopisem. Tento členský stát na danou výzvu odpověděl dopisem ze dne 31. července 2012.

23 Dne 25. října 2012 vydala Komise odvodné stanovisko, kterým Lucemburské velkovévodství vyzvala k přijetí opatření nezbytných k tomu, aby tomuto stanovisku vyhovělo ve lhůtě jednoho měsíce od jeho doručení. Uvedený vládní stát na odvodné stanovisko odpověděl dopisem ze dne 29. listopadu 2012.

24 Komise se s vysvětleními podanými Lucemburským velkovévodstvím nespokojila a podala projednávanou žalobu.

25 Rozhodnutím předsedy Soudního dvora ze dne 14. ledna 2014 bylo povoleno vedlejší ústavenství Rady Evropské unie na podporu návrhových žádání Komise a jeho rozhodnutím ze dne 3. února 2014 bylo povoleno vedlejší ústavenství Belgického království na podporu návrhových žádání Lucemburského velkovévodství.

K žalobě

Úvodní poznámky

26 Komise uvádí, že za dodání digitálních nebo elektronických knih je třeba považovat i úplné dodání knih v elektronické podobě, které lze zobrazit na počítači, chytrém telefonu, neboce elektronických knih nebo jiném tiskovém systému, formou elektronického stažení nebo internetového vysílání („streamingu“) z webových stránek (dále jen „dodání elektronických knih“).

27 Lucemburské velkovévodství zpochybňuje rozsah předmětu žaloby. Uvádí, že se snížená 3 % sazba DPH vztahuje pouze na dodání knih formou elektronického stažení, a nikoli na jejich dodání formou internetového vysílání („streamingu“) z webových stránek.

28 V této souvislosti je třeba konstatovat, jak správně tvrdí Komise, že z lucemburské právní úpravy dané oblasti, která je uvedena v bodech 17 až 21 tohoto rozsudku, nevyplývá, že na rozdíl od dodání knih formou elektronického stažení se na jejich dodání formou internetového vysílání („streamingu“) z webových stránek snížená 3 % sazba DPH neuplatní.

29 Za těchto podmínek není namístě omezit přezkum žaloby na kategorii digitálních nebo elektronických knih, která by byla užší než kategorie, na kterou se zaměřuje žaloba Komise.

K věci samé

30 Komise tvrdí, že uplatnění snížené 3 % sazby DPH u dodání elektronických knih ze strany Lucemburského velkovévodství je neslučitelné s články 96 až 99, 110 a 114 směrnice o DPH, ve spojení s přílohami II a III uvedené směrnice a prováděcím nařízením č. 282/2011.

31 Tento orgán uvádí, že podle čl. 98 odst. 2 prvního pododstavce směrnice o DPH se snížené sazby uplatní pouze u dodání zboží a poskytnutí služeb uvedených v příloze III této směrnice. Dodání elektronických knih přitom nespadá do oblasti působnosti uvedené přílohy, a tedy se na ně nemůže vztahovat snížená sazba DPH. Tento výklad potvrzuje podle Komise čl. 98 odst. 2 druhý pododstavec směrnice o DPH, který vylučuje uplatnění snížené sazby DPH u elektronicky poskytovaných služeb. Za těchto podmínek podle jejího názoru články 110 a 114 směrnice o DPH rovněž neumožňují uplatňovat sníženou 3 % sazbu DPH na dodání elektronických knih.

32 Lucemburské velkovévodství, podporované Belgickým královstvím, zpochybňuje výklad předmětných ustanovení směrnice o DPH zastávaný Komisí. Podle názoru těchto vládních států se na dodání elektronických knih vztahuje bod 6 přílohy III směrnice o DPH a bod 9 uvedené přílohy, jak podprvně tvrdí Lucemburské velkovévodství. Kromě toho články 110 a 114 směrnice o DPH posledně uvedenému vládnímu státu v každém případě umožňují uplatnění snížené 3 %

sazby DPH na takové dodání.

33 V tomto ohledu je třeba připomenout, že článek 96 směrnice o DPH stanoví, že se u dodání zboží a poskytnutí služeb uplatní stejná základní sazba DPH. Odchylně od této zásady přiznává čl. 98 odst. 1 této směrnice členským státům možnost uplatňovat jednu či dvě snížené sazby DPH. Podle odst. 2 prvního pododstavce tohoto článku mohou být snížené sazby DPH uplatňovány pouze u dodání zboží a poskytnutí služeb těchto kategorií, které jsou uvedeny v příloze III směrnice o DPH (rozsudek K, C 219/13, EU:C:2014:2207, body 21 a 22).

34 Co se týče argumentu uplatňovaného Lucemburským velkovévodstvím a Belgickým královstvím, podle něhož se na dodání elektronických knih vztahuje bod 6 přílohy III směrnice o DPH, je třeba připomenout, že pro určení působnosti ustanovení unijního práva je nutné vzít v úvahu jeho znění, kontext i cíle (viz zejména rozsudek NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, bod 23 a citovaná judikatura).

35 Je třeba poukázat na to, že tato příloha III v bodě 6 výslovně zmiňuje v kategorii plnění, která mohou být předmětem snížené sazby DPH, „dodání knih na jakémkoli fyzickém nosiči“. Ze znění tohoto bodu tedy vyplývá, že se snížená sazba DPH vztahuje na plnění, které spočívá v dodání knihy na fyzickém nosiči. Jak správně uvádí Komise, jakýkoliv jiný výklad by zbavil slov „na jakémkoli fyzickém nosiči“ uvedených v tomto bodě jejich významu.

36 I když je ke třetí elektronických knih zajisté nutný fyzický nosič, jako je počítač, takový nosič nicméně není součástí dodání elektronických knih.

37 Z toho vyplývá, že s ohledem na znění ustanovení uvedeného bodu 6 nespadá dodání elektronických knih do rozsahu jeho působnosti.

38 Tento výklad je podpořen kontextem uvedeného ustanovení. Toto ustanovení totiž představuje výjimku ze zásady, podle které členské státy uplatňují základní sazbu DPH u plnění podléhajících této dani, a musí být proto vykládána striktně (viz zejména rozsudek Komise v. Španělsko, C-360/11, EU:C:2013:17, bod 18 a citovaná judikatura).

39 Je pravda, jak správně uvádí Lucemburské velkovévodství a Belgické království, že rozšířením rozsahu působnosti bodu 6 přílohy III směrnice o DPH, ke kterému došlo v důsledku změny zavedené směrnicí 2009/47, na „dodání knih na jakémkoli fyzickém nosiči“ unijní zákonodárce sledoval, jak vyplývá z bodu 4 odvodnění směrnice 2009/47, zpěsmění a přizpůsobení pojmu „knihy“ uvedenému v tomto bodě s ohledem na technický pokrok.

40 Nic to však nemění na tom, jak vyplývá z čl. 98 odst. 2 druhého pododstavce směrnice o DPH, že se rovněž rozhodl vyloučit možnost uplatňovat sníženou sazbu DPH u „elektronicky poskytovaných služeb“.

41 Dodání elektronických knih je přitom „elektronicky poskytovaná služba“ ve smyslu tohoto čl. 98 odst. 2 druhého pododstavce.

42 Podle §l. 24 odst. 1 směrnice o DPH se totiž „poskytnutím služby“ rozumí každé plnění, které není dodáním zboží, přičemž podle §l. 14 odst. 1 této směrnice pojem „dodání zboží“ vyžaduje převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník. Dodání elektronických knih přitom nelze považovat za „dodání zboží“ ve smyslu tohoto uvedeného ustanovení, pokud nelze elektronické knihy kvalifikovat jako hmotný majetek. Jak totiž vyplývá z bodu 36 tohoto rozsudku, fyzický nosič umožňující čtení této knihy, který by mohl být kvalifikován jako „hmotný majetek“, při tomto dodání chybí. Z toho vyplývá, že v souladu s tímto §l. 24 odst. 1 musí být dodání elektronických knih kvalifikováno jako poskytnutí služeb.

43 Kromě toho podle §l. 7 odst. 1 prováděcího nařízení č. 282/2011 jsou za elektronicky poskytované služby ve smyslu směrnice o DPH považovány „služby, které jsou poskytovány přes internet nebo elektronickou síť a z jejichž povahy vyplývá, že jejich poskytování je v podstatě automatizované a vyžaduje minimální lidský zásah, a bez informačních technologií nejsou uskutečnitelné“. Je třeba konstatovat, že dodání elektronických knih odpovídá této definici.

44 Tento výklad je potvrzen bodem 3 přílohy II směrnice o DPH, ve spojení s §l. 7 odst. 1 a 2 uvedeného prováděcího nařízení a bodem 3 jeho přílohy I, z něhož vyplývá, že dodání digitalizovaného obsahu knih je takovou službou.

45 Na rozdíl od toho, co tvrdí Lucemburské velkovévodství, není v rozporu s tím ani skutečnost, že příloha II směrnice o DPH obsahuje informativní seznam elektronicky poskytovaných služeb podle článku 58 a §l. 59 prvního pododstavce písm. k) směrnice o DPH. Skutečnost, že tato příloha vyjmenovává pouze elektronicky poskytované služby, které jsou relevantní pro uplatnění těchto dvou posledně uvedených ustanovení, nemá žádný dopad na samotnou povahu těchto služeb.

46 Mimoto slouží odkaz v kontextu tohoto ustanovení na služby vyjmenované v bodě 3 přílohy II směrnice o DPH k určení elektronicky poskytovaných služeb, na které se obecně vztahuje směrnice o DPH, a nikoli pouze některá ustanovení této směrnice, jak vyplývá ze znění §l. 7 odst. 1 prováděcího nařízení č. 282/2011.

47 Vzhledem k tomu, že dodání elektronických knih je „elektronicky poskytovanou službou“ ve smyslu §l. 98 odst. 2 druhého pododstavce směrnice o DPH a že toto ustanovení vylučuje jakoukoli možnost uplatňovat sníženou sazbu DPH na takové služby, nemůže být proto bod 6 přílohy III směrnice o DPH vykládán tak, že do rozsahu jeho působnosti spadá i dodání elektronických knih, jinak by byla pominuta vůle unijního zákonodárce, aby se na tyto služby neuplatňovala snížená sazba DPH.

48 Dále nelze přijmout argument Lucemburského velkovévodství, podle kterého bylo úelem směrnice 2009/47 změnit v tomto ohledu rozsah působnosti tohoto §l. 98 odst. 2 druhého pododstavce, jelikož takový výklad je v rozporu se samotným zněním tohoto ustanovení, které bez výjimky vylučuje, aby na jakékoliv elektronicky poskytované služby mohla být uplatněna snížená sazba DPH.

49 Z toho vyplývá, že s ohledem jak na znění bodu 6 přílohy III směrnice o DPH, tak na jeho kontext a účel právní úpravy, jejíž je toto ustanovení součástí, nelze tento bod vykládat tak, že do jeho rozsahu působnosti spadá dodání elektronických knih.

50 Na rozdíl od toho, co tvrdí Lucemburské velkovévodství a Belgické království, tento výklad není zpochybněná zásadou daňové neutrality, kterou unijní zákonodárce vyjádřil v oblasti DPH obecnou zásadu rovného zacházení (rozsudek NCC Construction Danmark, EU:C:2009:669, bod 41 a citovaná judikatura).

51 Zásada daňové neutrality totiž neumožňuje rozšířit působnost snížené sazby DPH, pokud tak není jednoznačně stanoveno (v tomto smyslu viz rozsudek Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, bod 50 a citovaná judikatura). Bod 6 přílohy III směrnice o DPH přitom není ustanovením, které jednoznačně rozšiřuje působnost snížené sazby DPH na dodání elektronických knih. Naopak, jak vyplývá z bodu 49 tohoto rozsudku, toto ustanovení se na takové dodání nevztahuje.

52 Výklad zvolený v bodu 49 tohoto rozsudku nezpochybují, jak tvrdí Lucemburské velkovévodství, ani přípravné práce na směrnici 2009/47. Tento šlenský stát odkazuje zejména na znění bodu 6 přílohy III směrnice o DPH, jak ho navrhovala Komise a podle kterého měla uvedená příloha zahrnovat „dodání knih (včetně brožur, letáků a obdobných tiskovin, digitálních obrázkových knížek, náčrtů a omalovánek, hudebních partitur tištěných i psaných, zeměpisných, vodopisných nebo obdobných map, jakož i audioknih, CD, CD-ROM nebo podobného fyzického nosiče, který má převážně stejný obsah informací jako tištěné knihy), novin a časopisů, nejsou-li výlučně nebo převážně určeny k propagaci, včetně dodání na výpůjčku knihovnami“.

53 Je totiž zřejmé, jak uvádí Komise, že znění tohoto bodu 6, které bylo nakonec přijato, není nic jiného než zjednodušení původně navrhovaného znění.

54 Stejně tak nelze přijmout argument Lucemburského velkovévodství, podle kterého bod 6 přílohy III směrnice o DPH musí být vykládán tak, že zahrnuje dodání elektronických knih, jinak bude zmařen cíl tohoto ustanovení, jelikož již neexistují digitální knihy fyzicky dodávané zákazníkovi. V tomto ohledu stačí pouze uvést, že se tento argument zakládá na chybném předpokladu, jak vyplývá z okolností, které byly dány ve věci, v níž byl vydán rozsudek K (EU:C:2014:2207).

55 Je třeba dodat, že pokud Lucemburské velkovévodství zpochybňuje platnost směrnice o DPH, a zejména bodu 6 její přílohy III, s ohledem na zásadu rovného zacházení, nelze přezkoumání této platnosti provést v rámci této žaloby pro nesplnění povinnosti.

56 Šlenský stát se totiž nemůže – neexistuje-li ustanovení Smlouvy o FEU, které mu to výslovně dovoluje – užitečně dovolávat protiprávnosti směrnice, která je mu určena, jako důvodu na obranu proti žalobě pro nesplnění povinnosti založené na neprovedení této směrnice. Jinak by tomu mohlo být pouze tehdy, pokud by dotčený akt byl stížen tak závažnými a zjevnými vadami, že by mohl být kvalifikován jako právně nicotný akt, avšak Lucemburské velkovévodství na takové vady nepoukazuje (viz rozsudek Komise v. Rakousko, C-189/09, EU:C:2010:455, body 15 až 17 a citovaná judikatura).

57 Ze stejného důvodu tento šlenský stát nemůže užitečně uplatnit argument vycházející z neplatnosti směrnice 2009/47 z důvodu, že Evropský parlament při přijetí této směrnice nesplnil svoji roli.

58 Lucemburské velkovévodství také odkazuje na článek 110 SFEU, který podle jeho názoru prokazuje, že záměrem tvůrců Smlouvy nebylo přiznat unijním orgánům právo zavést diskriminační zdanění.

59 Tento argument se však v podstatě shoduje s argumentací tohoto německého státu týkající se zásady rovného zacházení. Je proto třeba ho odmítnout ze stejných důvodů, jaké jsou uvedeny v bodech 50 a 51, jakož i 55 a 56 tohoto rozsudku.

60 Lucemburské velkovévodství podnět tvrdí, že pokud se na dodání elektronických knih nevztahuje bod 6 přílohy III směrnice o DPH, vztahuje se na takové dodání bod 9 této přílohy.

61 Tento argument však nelze přijmout. Takový výklad tohoto bodu 9, který se týká poskytnutí služeb spisovateli, skladateli a výkonnými umělci a jejich autorské odměny, totiž nenachází žádnou podporu ve znění tohoto ustanovení a vede k rozšíření jeho rozsahu působnosti, přestože je třeba toto ustanovení vykládat striktně, jak vyplývá z bodu 38 tohoto rozsudku.

62 Mimoto, jak správně podotýká Komise, bod 6 uvedené přílohy by postrádal smysl v případě závěru, že dodání knih spadá do rozsahu působnosti bodu 9 přílohy III směrnice o DPH.

63 Z výše uvedeného vyplývá, že se na dodání elektronických knih nevztahuje bod 6 ani bod 9 přílohy III směrnice o DPH. Kromě toho je nesporné, že uvedené dodání nespadá do žádné jiné kategorie poskytnutí služeb uvedené v dané příloze. Za těchto podmínek není uplatnění snížené sazby DPH na takové dodání v souladu s čl. 98 odst. 2 směrnice o DPH.

64 Komise rovněž žalovanému německému státu vytýká, že uplatňuje sníženou 3 % sazbu DPH v rozporu s články 99, 110 a 114 směrnice o DPH.

65 Lucemburské velkovévodství, podporované Belgickým královstvím, naproti tomu tvrdí, že články 110 a 114 směrnice o DPH je v každém případě opravují k uplatnění takové sazby DPH na dodání elektronických knih.

66 Pokud jde o článek 110 směrnice o DPH, je třeba připomenout, jak vyplývá ze znění tohoto ustanovení, že možnost německých států uplatňovat snížené sazby nižší, než je minimální sazba stanovená v článku 99 směrnice o DPH, je podmíněna splněním čtyř kumulativních podmínek, zejména pak podmínky, že snížené sazby musí být v souladu s unijním právem (rozsudek Komise v. Francie, C-596/10, EU:C:2012:130, bod 75).

67 Jak přitom vyplývá z bodu 63 tohoto rozsudku, uplatnění snížené sazby DPH na dodání elektronických knih není v souladu s čl. 98 odst. 2 směrnice o DPH. Za těchto podmínek nemůže odchylka upravená v tomto ustanovení odvodnit uplatnění snížené 3 % sazby DPH na dodání elektronických knih ze strany Lucemburského velkovévodství (v tomto smyslu viz rozsudek Komise v. Francie, EU:C:2012:130, body 76 a 77), aniž je nutné zkoumat, zda jsou splněny ostatní podmínky stanovené v článku 110 této směrnice.

68 Pokud jde o článek 114 směrnice o DPH, stačí uvést, že toto ustanovení výslovně vyžaduje, aby příslušná dodání zboží nebo poskytnutí služby spadala do některé z kategorií uvedených v příloze III směrnice o DPH. Je přitom nesporné, že tak tomu v případě dodání elektronických knih není.

69 Za těchto podmínek nelze uplatnění snížené 3 % sazby DPH na dodání elektronických knih ze strany Lucemburského velkovévodství odvodnit na základě článku 110 směrnice o DPH ani na základě jejího článku 114.

70 Z předcházejícího vyplývá, že je žaloba Komise opodstatněná.

71 Je tedy třeba konstatovat, že Lucemburské velkovévodství uplatněním sazby DPH ve výši 3 % v případě dodání elektronických knih, nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z

články 96 až 99, 110 a 114 směrnice o DPH, ve spojení s přílohami II a III uvedené směrnice a prováděcím nařízením č. 282/2011.

K nákladům řízení

72 Podle čl. 138 odst. 1 jednacího řádu Soudního dvora se účastník řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že Komise požadovala náhradu nákladů řízení a Lucemburské velkovévodství nemělo ve věci úspěch, je důvodné rozhodnout, že poslední uvedené ponese vlastní náklady řízení a ukládá se mu rovněž náhrada nákladů vynaložených Komisí.

73 Podle čl. 140 odst. 1 téhož jednacího řádu členské státy a orgány, které vstoupily do řízení jako vedlejší účastníci, nesou vlastní náklady řízení. Belgické království a Rada tudíž ponесou vlastní náklady řízení.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (čtvrtý senát) rozhodl takto:

1) **Lucemburské velkovévodství uplatněním sazby daně z přidané hodnoty ve výši 3 % v případě dodání digitálních nebo elektronických knih, nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článků 96 až 99, 110 a 114 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2010/88/EU ze dne 7. prosince 2010, ve spojení s přílohami II a III uvedené směrnice a prováděcím nařízením Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112.**

2) **Lucemburské velkovévodství ponese vlastní náklady řízení a ukládá se mu náhrada nákladů vynaložených Evropskou komisí.**

3) **Belgické království a Rada Evropské unie ponесou vlastní náklady řízení.**

Podpisy.

* Jednací jazyk: francouzština.