

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

z 5. marca 2015 (*)

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

Vo veci C-502/13,

ktorej predmetom je žaloba o nesplnenie povinnosti podľa článku 258 ZFEÚ, podaná 18. septembra 2013,

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

žalobkyňa,

ktorú v konaní podporuje:

Rada Európskej únie, v zastúpení: E. Chatziioakeimidou a A. de Gregorio Merino, splnomocnení zástupcovia,

vedúcej účasník konania,

proti

Luxemburskému veľkovoľvodstvu, v zastúpení: D. Holderer, splnomocnená zástupkyňa,

žalovanému,

ktorého v konaní podporuje:

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

vedúcej účasník 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 zreteľom na písomnú časť konania,

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

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Európska komisia svojou žalobou navrhuje, aby Súdny dvor rozhodol, že Luxemburské veľkostatok si tým, že na dodanie digitálnych (alebo elektronických) kníh uplatnilo 3 % sadzbu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“), nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článkov 96 až 99, 110 a 114 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 vykonávacím nariadením 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 Podľa článku 97 smernice o DPH:

„Od 1. januára 2011 do 31. decembra 2015 nesmie byť štandardná sadzba nižšia ako 15 %.“

6 Článok 98 ods. 1 a 2 tejto 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.“

7 Článok 99 ods. 1 uvedenej smernice stanovuje:

„Znížené sadzby sa stanovujú ako percento základu dane, ktoré nesmie byť nižšie ako 5 %.“

8 Podľa článku 110 tej istej smernice:

„Členské štáty, ktoré k 1. januáru 1991 poskytovali oslobodenie od dane s možnosťou odpustenia DPH zaplatenej na predchádzajúcom stupni alebo uplatňovali znížené sadzby nižšie ako minimum stanovené v článku 99, môžu pokračovať v takomto oslobodení od dane alebo uplatňovaní takýchto znížených sadzieb.

Oslobodenia od dane a znížené sadzby uvedené v prvom odseku musia byť v súlade s právnymi predpismi Spoločenstva a ich prijatie musí mať jasne vymedzené sociálne dôvody a musí byť v

prospech konečného spotrebiteľa.“

9 Článok 114 ods. 1 smernice o DPH upravuje:

„Členské štáty, ktoré boli k 1. januáru 1993 povinné zvýšiť svoju štandardnú sadzbu platnú k 1. januáru 1991 o viac než 2 %, môžu na dodanie tovaru a poskytovanie služieb v kategóriách uvedených v prílohe III uplatňovať zníženú sadzbu nižšiu než je minimum stanovené v článku 99.

...“

10 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 prístupovanie databáz.“

11 Príloha III pôvodného znenia smernice 2006/112 obsahujúca zoznam dodaní tovarov 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 tlačovín, 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.“

12 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 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.“

13 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 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.“

14 Bod 9 prílohy III smernice o DPH uvádza medzi poskytnutiami služieb, ktoré môžu byť predmetom zníženej sadzby dane, „služby poskytované spisovateľmi, skladateľmi a výkonnými umelcami a ich autorské poplatky“.

15 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.“

16 Príloha I vykonávacieho nariadenia ? 282/2011 s názvom „?lánok 7 tohto nariadenia“ vo svojom bode 3 stanovuje:

„Bod 3 prílohy II k smernici [o DPH]:

...

c) digitalizovaný obsah kníh a iných elektronických publikácií;

...“

Luxemburské právo

17 Zákon z 12. februára 1979 o dani z pridanej hodnoty vo svojej verzii platnej v okamihu uplynutia lehoty stanovenej v odôvodnenom stanovisku adresovanom 25. októbra 2012 Luxemburskému veľkoveľkoveľkostvu (?alej len „zákon o DPH“) vo svojom ?lánku 39 ods. 3 upravuje:

„Štandardná sadzba [DPH] uplatniteľná na zdaniteľné plnenia sa stanovuje na pätnásť percent zo základu dane... .

Znížená sadzba dane sa stanovuje na šesť percent z uvedeného základu dane.

Super znížená sadzba dane sa stanovuje na tri percentá z uvedeného základu dane.“

18 Podľa ?lánku 40 zákona o DPH:

„1. V rozsahu a za podmienok stanovených vo veľkoveľkovodskom nariadení sa [DPH] vyberá:

...

2° v trojpercentnej super zníženej sadzbe pri dodaniach tovarov a poskytnutí služieb, ako aj pri nadobudnutiach v rámci Spoločenstva a dovoze tovarov, akými sú tovary a služby uvedené v prílohe B tohto zákona;

...

2. V prípade zdaniteľných plnení iných ako plnení uvedených v odseku 1 sa [DPH] vyberá v štandardnej sadzbe pätnásť percent.

...“

19 Bod 5 prílohy B zákona o DPH s názvom „Zoznam tovarov a služieb, na ktoré sa uplatňuje super znížená sadzba“, stanovuje:

„Knihy (vrátane brožúr, letákov a podobných tlačovín, detských obrázkových knižiek, náčrtníkov alebo omáčovanok, hudobných partitúr tlačených alebo písaných, máp a hydrografických alebo podobných schém), noviny a časopisy. S výnimkou materiálu, ktorý je výlučne alebo prevažne určený na propagáciu, ako aj pornografických kníh, novín a publikácií.“

20 Veľkoveľkovodské nariadenie z 21. decembra 1991, ktoré určuje rozsah a podmienky

uplatnenia zníženej, super zníženej a strednej sadzby dane z pridanej hodnoty, vo svojej verzii platnej v okamihu uplynutia lehoty stanovnej v odôvodnenom stanovisku (?alej len „ve?kovojské nariadenie z 21. decembra 1991“) upravuje vo svojom ?lánku 2:

„Tovary uvedené v bodoch 1 až 7 prílohy B zákona [o DPH] sú bližšie definované v odkaze na jednotlivé položky sadzobníka vstupných poplatkov (VP), ktorý je uvedený v ?lánku 1 tohto nariadenia.

...

5° Knihy, noviny a ?asopisy:

a)

- Knihy, brožúry a podobné tla?oviny, tiež v jednotlivých listoch, okrem materiálov ur?ených výlu?ne alebo v prevažnej miere na propagáciu, ako aj pornografických kníh (ex ?. 49.01 VP)
- Prvotla?e a iné knihy, ktoré predstavujú starožitnosti staršie ako sto rokov (ex ?. 97.06 VP)

...“

21 Obežník Riadite?stva evidencie a verejného majetku ?. 756 z 12. decembra 2011 znie:

„Ke?že pojem ‚knihy‘ nemá v rámci ?lenských štátov [Európskej únie] jednotný výklad, vláda z dôvodu neutrality rozhodla, že tomuto pojmu uvedenému v bode 5 prílohy B zákona [o DPH] a v ?lánku 2 bode 5 [ve?kovojského nariadenia z 21. decembra 1991] je nutné prizna? široký výklad v tom zmysle, že v prípade totožnej funkcie neexistuje rozdiel medzi fyzickým a digitálnym nosi?om.

Tento výklad implicitne potvrdzuje oznámenie Komisie Európskemu parlamentu, Rade a Európskemu hospodárskemu a sociálnemu výboru zo 6. decembra 2011 o budúcnosti DPH [KOM(2011)851 v kone?nom znení], kde je zdôraznené..., že ‚ve?ký ohlas po?as verejných konzultácií mala aj otázka rovnakého zaobchádzania s produktmi, ktoré sú dostupné tak v tradi?nom formáte, ako aj v online formátoch. Týmito otázkami sa treba zaobera?‘.

Uvedené sa bude uplat?ova? od 1. januára 2012.“

Konanie pred podaním žaloby a konanie pred Súdny dvorom

22 Komisia sa domnievala, že uplatnenie, od 1. januára 2012, 3 % „super zníženej“ sadzby DPH (?alej len „3 % znížená sadzba DPH“) na dodanie digitálnych alebo elektronických kníh je v rozpore so smernicou o DPH. Z tohto dôvodu adresovala Luxemburskému ve?kovojsktvu 4. júla 2012 výzvu. Tento ?lenský štát na ?u odpovedal listom z 31. júla 2012.

23 Komisia vydala 25. októbra 2012 odôvodnené stanovisko, v ktorom Luxemburské ve?kovojsktvo vyzvala, aby prijalo nevyhnutné opatrenia na dosiahnutie súladu s týmto stanoviskom v lehote jedného mesiaca od jeho doru?enia. Tento ?lenský štát odpovedal listom z 29. novembra 2012.

24 Ke?že vysvetlenia poskytnuté Luxemburským ve?kovojsktvom Komisiu neuspokojili, rozhodla sa poda? túto žalobu.

25 Rozhodnutiami predsedu Súdneho dvora zo 14. januára a 3. februára 2014 bol povolený vstup Rady Európskej únie a Belgického krá?ovstva do konania ako ved?ajších ú?astníkov na

podporu tvrdení jednotlivě Komisie a Luxemburského veřkovejvodstva.

O řalobe

Úvodné pripomienky

26 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 ítať na poíťai, smartfóne, elektronickej íťake kníh alebo inom íťacom zariadení (ale len „dodanie elektronických kníh“).

27 Luxemburské veřkovejvodstvo namieta voři rozsahu predmetu řaloby. Podľa neho sa 3 % znížená sadzba DPH uplatňuje jedine na dodanie kníh prostredníctvom elektronického stiahnutia bez dodania kníh prostredníctvom internetového vysielania.

28 V tejto súvislosti je potrebné konštatovať, ako správne uviedla Komisia, že z luxemburského práva v danej oblasti, ktoré je uvedené v bodoch 17 až 21 tohto rozsudku, nevyplýva, že dodanie kníh prostredníctvom internetového vysielania je vylúčené z uplatnenia 3 % zníženej sadzby DPH na rozdiel od dodania kníh prostredníctvom elektronického stiahnutia.

29 Za týchto podmienok nie je nutné obmedziť preskúmanie řaloby na užšiu kategóriu digitálnych alebo elektronických kníh, ako je kategória uvádzaná Komisiou v tejto řalobe.

O veci samej

30 Komisia uvádza, že uplatnenie 3 % zníženej sadzby DPH na dodanie elektronických kníh Luxemburským veřkovejvodstvom nie je zlučiteľné s řlámkami 96 až 99, 110 a 114 smernice o DPH, v spojení s jej prílohami II a III a vykonávacím nariadením ř. 282/2011.

31 Táto inštitúcia poukázala na skutočnosť, že v zmysle řlánku 98 ods. 2 prvého pododseku smernice o DPH sa môže znížená sadzba uplatňovať len na dodania tovaru a poskytovania služieb uvedené v prílohe III tejto smernice. Dodanie elektronických kníh však nespadá do pôsobnosti uvedenej smernice, a preto sa naň nemôže uplatniť znížená sadzba DPH. Tento výklad potvrdzuje aj řlánok 98 ods. 2 druhý pododsek smernice o DPH, ktorý z uplatnenia zníženej sadzby DPH vylučuje elektronicky poskytované služby. Za týchto podmienok neumožňujú ani řlánky 110 a 114 smernice o DPH uplatnenie 3 % zníženej sadzby DPH na dodanie elektronických kníh.

32 Luxemburské veřkovejvodstvo, ktoré podporuje Belgické kráľovstvo, namieta voři výkladu dotknutých ustanovení smernice o DPH Komisiou. Podľa týchto řlenských štátov spadá dodanie elektronických kníh do bodu 6 prílohy III smernice o DPH a, ako subsidiárne uvádza Luxemburské veřkovejvodstvo, bodu 9 uvedenej prílohy. Okrem toho řlánky 110 a 114 smernice o DPH v každom prípade povoľujú uplatnenie 3 % zníženej sadzby DPH týmto řlenským štátom na dané dodanie.

33 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že řlánok 96 smernice o DPH stanovuje, že rovnaká, t. j. štandardná, sadzba DPH sa uplatňuje na dodania tovaru a poskytnutia služieb. Odchyľne od tejto zásady řlánok 98 ods. 1 tejto smernice priznáva řlenským štátom možnosť uplatniť jednu alebo dve znížené sadzby DPH. Podľa druhého odseku prvého pododseku tohto řlánku sa znížené sadzby DPH môžu uplatniť 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).

34 Pokiať ide o tvrdenie uvedené Luxemburským veřkovejvodstvom a Belgickým

kráľovstvom, podľa ktorého spadá dodanie elektronických kníh do bodu 6 prílohy III smernice o DPH, je potrebné pripomenúť, že pri určení dosahu ustanovenia práva Únie je potrebné zohľadniť súčasne jeho znenie, kontext a jeho ciele (pozri najmä rozsudok NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, bod 23 a citovanú judikatúru).

35 Je potrebné uviesť, že táto príloha III vyslovene vo svojom bode 6 v kategórii poskytnutia služieb, na ktoré sa môže uplatniť znížená sadzba DPH, uvádza „dodanie kníh... na všetkých fyzických nosičoch“. Z pojmov tohto bodu tak vyplýva, že znížená sadzba DPH je uplatniteľná na plnenia pozostávajúce z dodania knihy nachádzajúcej sa na fyzickom nosiči. Ako správne uviedla Komisia, akýkoľvek iný výklad by zbavil pojmy „na všetkých fyzických nosičoch“, ktoré sa nachádzajú v uvedenom bode, ich zmyslu.

36 Hoci je pravda, že elektronické knihy si na účel svojho prešitia vyžadujú fyzický nosič ako počítač, takýto nosič však nie je zaradený do dodania elektronických kníh.

37 Z toho vyplýva, že vzhľadom na pojmy bodu 6 toto ustanovenie nezahŕňa do svojej pôsobnosti dodanie elektronických kníh.

38 Tento výklad potvrdzuje aj kontext uvedeného ustanovenia. Toto ustanovenie totiž predstavuje výnimku zo zásady, podľa ktorej uplatňujú členské štáty na zdaniteľné plnenia štandardnú sadzbu DPH, a má sa preto vykladať reštriktívne (pozri najmä rozsudok Komisia/Španielsko, C-360/11, EU:C:2013:17, bod 18 a citovanú judikatúru).

39 Je pravda, ako správne uvádza Luxemburské veľkoveľkvovodstvo a Belgické kráľovstvo, že rozšírením pôsobnosti bodu 6 prílohy III smernice o DPH, po zmene a doplnení na základe smernice 2009/47, na „dodanie kníh... na všetkých fyzických nosičoch“ mal normotvorca Únie za cieľ, ako vyplýva z odôvodnenia 4 smernice 2009/47, ozrejmiť a aktualizovať v súlade s technickým pokrokom pojem „knihy“ nachádzajúci sa v tomto bode.

40 Je pritom nesporné, že sa tiež rozhodol, ako vyplýva z článku 98 ods. 2 druhého pododseku smernice o DPH, vylúčiť možnosť uplatnenia zníženej sadzby DPH na „elektronicky poskytované služby“.

41 Dodanie elektronických kníh však predstavuje „elektronicky poskytovanú službu“ v zmysle článku 98 ods. 2 druhého pododseku.

42 Na jednej strane podľa článku 24 ods. 1 smernice o DPH je totiž „poskytovaním služieb“ každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru, pričom podľa článku 14 ods. 1 tejto smernice je „dodaním tovaru“ prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ. Dodanie elektronických kníh tak nemožno v zmysle posledného uvedeného ustanovenia považovať za „dodanie tovaru“, keďže elektronické knihy nemožno označiť za hmotný majetok. Ako totiž vyplýva z bodu 36 tohto rozsudku, fyzický nosič umožňujúci prešitie tejto knihy, ktorý je možné označiť za „hmotný majetok“, sa v dodaní nenachádza. Z toho vyplýva, že podľa tohto článku 24 ods. 1 musí byť dodanie elektronických kníh označené za poskytovanie služieb.

43 Na druhej strane zahŕňajú v súlade s článkom 7 ods. 1 vykonávacieho nariadenia 282/2011 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 spadá túto definíciu.

44 Tento výklad potvrdzuje bod 3 prílohy II smernice o DPH, v spojení s tým istým článkom 7

ods. 1 a 2 uvedeného vykonávacieho nariadenia a bodom 3 jeho prílohy I, z ktorých vyplýva, že dodanie digitálneho obsahu kníh predstavuje takúto službu.

45 V rozpore s uvedeným nie je, ako uvádza Luxemburské veľkoveľkoveľstvo, skutočnosť, že príloha II smernice o DPH obsahuje orientačný zoznam elektronicky poskytovaných služieb uvedených v článku 58 a 59 prvom odseku písm. k) smernice o DPH. Skutočnosť, že táto príloha vymenúva len služby poskytnuté elektronicky, ktoré sú relevantné pre uplatnenie týchto dvoch ustanovení, nemá totiž vplyv na samotnú povahu týchto služieb.

46 Okrem toho, ako vyplýva zo znenia článku 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 určenie služieb poskytovaných elektronicky, ktoré upravuje smernica o DPH vo všeobecnosti, a nie jednotlivo prostredníctvom určitých ustanovení tejto smernice.

47 Z toho vyplýva, že vzhľadom na skutočnosť, že dodanie elektronických kníh sa v zmysle článku 98 ods. 2 druhého pododseku smernice o DPH považuje za „elektronicky poskytované služby“ a že toto ustanovenie vylučuje možnosť uplatnenia zníženej sadzby DPH na takého služby, bod 6 prílohy III smernice o DPH nemožno vykladať v tom zmysle, že do svojej pôsobnosti zahŕňa dodanie elektronických kníh, bez zohľadnenia zámeru normotvorcu Únie neuplatniť na tieto služby zníženú sadzbu DPH.

48 Navyše nemožno prijať tvrdenie Luxemburského veľkoveľkoveľstva, podľa ktorého bola účelom smernice 2009/47 v tomto ohľade zmena a doplnenie rozsahu článku 98 ods. 2 druhého pododseku, keďže takýto výklad je v rozpore so samotnými pojmami tohto ustanovenia, ktoré bez výnimky vylučujú všetky elektronicky poskytované služby z možnosti uplatnenia zníženej sadzby DPH.

49 Z toho vyplýva, že zohľadňujúc pojmy bodu 6 prílohy III smernice o DPH, ako aj kontext a cieľ právnej úpravy, ktorej súčasťou je toto ustanovenie, nemožno tento bod vykladať v tom zmysle, že do svojej pôsobnosti zahŕňa dodanie elektronických kníh.

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

51 Zásada daňovej neutrality totiž neumožňuje rozšíriť pôsobnosť 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 citovaných judikatúr). Bod 6 prílohy III smernice o DPH však nie je ustanovením, ktoré by jednoznačne rozširovalo pôsobnosť zníženej sadzby DPH na dodanie elektronických kníh. Naopak, ako vyplýva z bodu 49 tohto rozsudku, takéto dodanie nespadá do tohto ustanovenia.

52 Výklad uvedený v bode 49 tohto rozsudku nespochybňujú, ako uvádza Luxemburské veľkoveľkoveľstvo, ani prípravné práce na smernici 2009/47. Tento nemecký štát sa odvoláva predovšetkým na text bodu 6 prílohy III smernice o DPH, ktorý navrhla Komisia a podľa ktorého by do uvedenej prílohy spadalo „dodanie kníh vrátane výpočítok z knižníc (vrátane brožúr, letákov a podobných tlačovín, detských obrázkových knižiek, náčrtníkov alebo omalovánok, hudobných partitúr tlačených alebo písaných, máp a hydrografických alebo podobných schém), ako aj audiokníh, CD, CD-ROMov alebo akýchkoľvek podobných nosičov, ktoré prevažne reprodukujú ten istý informačný obsah ako tlačené knihy), novín a časopisov s výnimkou materiálu, ktorý je výlučne alebo prevažne určený na reklamu“.

53 Zdá sa totiž, ako poukázala Komisia, že text tohto bodu 6, v jeho konečnej prijatom znení, je len redakčným zjednodušením pôvodne navrhnutého textu.

54 Rovnako nie je možné prijať tvrdenie Luxemburského veľkohoľdovania, podľa ktorého sa bod 6 prílohy III smernice o DPH má vykladať v tom zmysle, že zahŕňa dodanie elektronických kníh, pod hrozbou prehládnutia cieľa tohto ustanovenia, keďže neexistujú digitálne knihy, ktoré by boli zákazníkovi materiálne doručené. V tejto súvislosti stačí totiž uviesť, ako to preukazujú aj predmetné okolnosti vo veci vedúcej k prijatiu rozsudku K (EU:C:2014:2207), že toto tvrdenie sa zakladá na nesprávnom predpoklade.

55 Je potrebné dodať, že vzhľadom na skutočnosť, že Luxemburské veľkovývodstvo spochybňuje platnosť smernice o DPH, a predovšetkým bod 6 jej prílohy III, vzhľadom na zásadu rovnosti zaobchádzania, preskúmanie tejto platnosti sa nemôže uskutočniť v rámci tejto žaloby o nesplnenie povinnosti.

56 Ak totiž neexistuje ustanovenie zmluvy o FEÚ, ktoré by to výslovne dovoľovalo, nemecký štát nie je oprávnený odvolávať sa na protiprávnosť smernice, ktorej je adresátom, ako prostriedku obrany proti žalobe o nesplnenie povinnosti spočívajúcej v nevykonaní tejto smernice. Inak by tomu bolo v prípade, ak by bol predmetný akt postihnutý zvlášť závažným a zjavným porušením v takej miere, že by ho bolo možné označiť za ničotný, pričom Luxemburské veľkovoľvodstvo na existenciu takýchto nedostatkov nepoukazuje (pozri rozsudok Komisia/Rakúsko, C?189/09, EU:C:2010:455, body 15 až 17 a citovaný judikatúra).

57 Z toho istého dôvodu sa tento poľský štát nemôže oprávnenne odvolávať na tvrdenie založené na neplatnosti smernice 2009/47 z dôvodu, že pri jej prijatí sa nezohľadnila úloha Európskeho parlamentu.

58 Luxemburské veľkovožňazstvo sa odvoláva aj na článok 110 ZFEÚ, ktorý podľa neho preukazuje, že autori zmluvy nemali v pláne poskytnúť inštitúciám Únie právo zaviesť diskriminačné zdanenie.

59 Toto tvrdenie sa však v podstate zhoduje s tvrdením tohto ?lenského štátu o zásade rovnosti zaobchádzania. Toto tvrdenie je preto nutné zamietnuť z rovnakých dôvodov, ako sú dôvody uvedené v bodoch 50 a 51, ako aj bodoch 55 a 56 tohto rozsudku.

60 Subsidiárne, ak dodanie elektronických kníh nespadá do bodu 6 prílohy III smernice o DPH, Luxemburské veľkovoivodstvo uvádza, že takéto dodanie spadá do bodu 9 uvedenej prílohy.

61 Toto tvrdenie však nie je možné prijať. Takýto výklad uvedeného bodu 9, ktorý sa týka dodaní služieb poskytnutých spisovateľmi, skladateľmi a výkonnými umelcami a ich autorských poplatkov, totiž nenachádza podporu v znení tohto ustanovenia a vedie k rozšíreniu jeho pôsobnosti, hoci, ako vyplýva z bodu 38 tohto rozsudku, toto ustanovenie je nutné vykladať reštriktívne.

62 Okrem toho, ako uvádza správne Komisia, predpoklad, že dodanie elektronických kníh spadá do pôsobnosti bodu 9 prílohy III smernice o DPH, zbavuje bod 6 uvedenej prílohy jeho zmyslu.

63 Z vyššie uvedeného vyplýva, že dodanie elektronických kníh nespadá ani do bodu 6, ani do bodu 9 prílohy III smernice o DPH. Navyše je zrejmé, že uvedené dodanie nespadá do žiadnej inej z kategórií poskytnutia služieb vymenovanej v uvedenej prílohe. Za týchto podmienok nie je uplatnenie zníženej sadzby DPH na takéto dodanie v súlade s článkom 98 ods. 2 smernice o

DPH.

64 Komisia rovnako tomuto žalovanému ?lenskému štátu vytýka, že uplatnením 3 % zníženej sadzby DPH porušil ?lánky 99, 110 a 114 smernice o DPH.

65 Luxemburské ve?kovojudstvo, podporované Belgickým krá?ovstvom, naopak tvrdí, že ?lánky 110 a 114 smernice o DPH mu v každom prípade povo?ujú uplatnenie takejto sadzby DPH na dodanie elektronických kníh.

66 Pokia? ide o ?lánok 110 smernice o DPH, je potrebné pripomenú?, ako to vyplýva zo znenia tohto ustanovenia, možnosť ?lenského štátu uplatni? zníženú sadzbu nižšiu ako minimum stanovené v ?lánku 99 smernice o DPH, je podriadená splneniu štyroch kumulatívnych podmienok, a to najmä podmienke, pod?a ktorej musia byť znížené sadzby v súlade s právnymi predpismi Únie (rozsudok Komisia/Francúzsko, C?596/10, EU:C:2012:130, bod 75).

67 Ako však vyplýva z bodu 63 tohto rozsudku, uplatnenie zníženej sadzby DPH na dodanie elektronických kníh nie je v súlade s ?lánkom 98 ods. 2 smernice o DPH. Za týchto podmienok a bez toho, aby bolo potrebné skúma?, či sú splnené ostatné podmienky uvedené v ?lánku 110 tejto smernice, nemôže výnimka upravená v tomto ustanovení odôvod?ova? uplatnenie 3 % zníženej sadzby DPH Luxemburským ve?kovojudstvom na dodanie elektronických kníh (pozri v tomto zmysle rozsudok Komisia/Francúzsko, EU:C:2012:130, body 76 a 77).

68 Pokia? ide o ?lánok 114 smernice o DPH, sta?í uvies?, že toto ustanovenie vyslovene vyžaduje, aby predmetné dodanie tovarov alebo poskytnutie služieb spadalo do jednej z kategórií nachádzajúcich sa v prílohe III smernice o DPH. Je však zrejmé, že to tak nie je v prípade dodania elektronických kníh.

69 Za týchto podmienok nie je uplatnenie 3 % zníženej sadzby DPH Luxemburským ve?kovojudstvom na dodanie elektronických kníh odôvodnené ani ?lánkom 110 smernice o DPH, ani jej ?lánkom 114.

70 Z vyššie uvedeného vyplýva, že žaloba Komisie je dôvodná.

71 Z toho vyplýva, že je potrebné konštatova?, že Luxemburské ve?kovojudstvo si tým, že na dodanie elektronických kníh uplatnilo 3 % zníženú sadzbu DPH, nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú z ?lánkov 96 až 99, 110 a 114 smernice o DPH, v spojení s prílohami II a III uvedenej smernice a vykonávacím nariadením ?. 282/2011.

O trovách

72 Pod?a ?lánku 138 ods. 1 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora ú?astník konania, ktorý vo veci nemal úspech, je povinný nahradi? trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté. Ke?že Komisia navrhla uloži? Luxemburskému ve?kovojudstvu povinnos? nahradi? trovy konania a Luxemburské ve?kovojudstvo vo svojich dôvodoch nemalo úspech, je potrebné uloži? mu povinnos? znáša? vlastné trovy konania, ako aj nahradi? trovy konania, ktoré vznikli Komisii.

73 Pod?a ?lánku 140 ods. 1 toho istého rokovacieho poriadku ?lenské štáty a inštitúcie, ktoré vstúpili do konania ako ved?ajší ú?astníci, znášajú vlastné trovy konania. Belgické krá?ovstvo a Rada preto znášajú vlastné trovy konania.

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

1. Luxemburské ve?kovojudstvo si tým, že na dodanie digitálnych alebo elektronických kníh uplatnilo 3 % sadzbu dane z pridanej hodnoty, nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú z ?lánkov 96 až 99, 110 a 114 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 vykonávacím nariadením Rady (EÚ) ?. 282/2011 z 15. marca 2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112.

- 2. Luxemburské veľkoveľkoveľkostvo znáša svoje vlastné trovy konania a je povinné nahradiť trovy konania, ktoré vznikli Európskej komisii.**
- 3. Belgické veľkoveľkostvo a Rada Európskej únie znášajú svoje vlastné trovy konania.**

Podpisy

* Jazyk konania: francúzština.