

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

PAOLA MENGOZZIEGO

przedstawiona w dniu 14 maja 2014 r.(1)

Sprawa C-219/13

K Oy

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Korkein hallinto-oikeus (Finlandia)]

„Wspólny system podatku od wartości dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE – Dyrektywa 2009/47/WE – Zastosowanie obniżonej stawki podatku VAT wyłączenie do księzek drukowanych, z wyłączeniem księzek na innych nośnikach fizycznych (CD, CD-ROM, pendrive) – Konkretnie i szczególne aspekty – Neutralność podatkowa”

I – Wprowadzenie

1. Czy przepisy krajowe przyznające obniżoną stawkę podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) wyłączenie do księzek drukowanych, z wyłączeniem księzek na innych nośnikach fizycznych, takich jak płyta CD, CD-ROM lub pendrive, są sprzeczne z postanowieniami dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej(2) (zwanej dalej „dyrektywą VAT”) i z zasadą neutralności podatkowej?
2. Takie jest zasadniczo pytanie, z jakim wystąpił Korkein hallinto-oikeus (Finlandia) w ramach sporu pomiędzy spółką K Oy (zwaną dalej „K”) a Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (wydziałem ds. ochrony interesów odbiorców podatku), czyli fińską administracją podatkową, dotyczącego wstępnej decyzji wydanej przez Keskusverolautakunta (centralną komisję podatkową) odrzucającej wniosek K o ustalenie w zakresie lat podatkowych 2011 i 2012, czy stosowana do księzek drukowanych obniżona stawka podatku VAT w wysokości 9% może być stosowana do wydawanych przez tę spółkę audiobooków i e-booków, zapisanych na nośnikach fizycznych i zawierających te same treści co księżki drukowane.
3. Po pierwsze, centralna komisja podatkowa stwierdziła, że zgodnie z § 85 a ust. 1 pkt 7 i ust. 3 arvonlisäverolaki 1265/1997 (ustawy o podatku VAT) za księżki mogą być uznane wyłączenie publikacje drukowane lub wyprodukowane w podobny sposób.
4. Po drugie, centralna komisja podatkowa uznała, że art. 98 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy VAT i pkt 6 załącznika III do tej dyrektywy w brzmieniu zmienionym dyrektywą Rady 2009/47/WE z dnia 5 maja 2009 r. zmieniającą dyrektywę 2006/112/WE w zakresie stawek obniżonych podatku od wartości dodanej(3), z uwzględnieniem zasady neutralności podatkowej, nie sprzeciwiają się stosowaniu do sprzedaży księzek zapisanych na innych niż papier nośnikach fizycznych stawki podstawowej VAT, czyli w niniejszym przypadku w wysokości 23% podstawy

opodatkowania, zamiast stawki obniżonej w wysokości 9% stosowanej do księzek drukowanych. Zdaniem centralnej komisji podatkowej audiobooki i e-booki, które są zapisane na innych niż papier nośnikach fizycznych, na podstawie ich istoty, właściwości i sposobu użytkowania należy bowiem zrównać z odpowiednimi księzkami w formie elektronicznej, do których nie mają zastosowania stawki obniżone na podstawie art. 98 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT.

5. Wówczas K wniosła sprzeciw od wstępnej decyzji centralnej komisji podatkowej do Korkein hallinto-oikeus, wnosząc, po pierwsze, o uchylenie tej decyzji oraz, po drugie, o stwierdzenie, że audiobooki i e-booki zapisane na innych nośnikach fizycznych takich jak płyta CD lub CD-ROM lub pendrive oraz inne podobne produkty opisane we wniosku są uważane za księжки drukowane, do których sprzedaży znajduje zastosowanie obniżona stawka podatku VAT w rozumieniu § 85 a ust. 1 pkt 7 ustawy 1265/1997 o podatku VAT.

6. Po zasięgnięciu opinii Valtiovarainministeriö (ministerstwa finansów), które zasadniczo przychyliło się do stanowiska zajętego przez centralną komisję podatkową, Korkein hallinto-oikeus postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 98 ust. 2 akapit [pierwszy] dyrektywy [VAT] i [pkt 6 załącznika III] do tej dyrektywy w brzmieniu dyrektywy 2009/47/WE z uwzględnieniem zasady neutralności podatkowej sprzeciwiają się uregulowaniu krajowemu, na podstawie którego do księzek drukowanych stosuje się stawki obniżone, jednakże do księzek zapisanych na innych nośnikach fizycznych takich jak płyta CD lub CD-ROM lub pendrive, stosuje się stawki podstawowe?

Czy dla odpowiedzi na powyższe pytanie ma znaczenie,

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

7. Do tego pytania w swoich uwagach pisemnych odniosły się rzędy: fiński, niemiecki, estoński, irlandzki i grecki oraz Komisja Europejska.

8. Te zainteresowane strony zostały również wysłuchane na rozprawie, która odbyła się w dniu 13 marca 2014 r., z wyjątkiem rzędów niemieckiego i estońskiego ze względu na nieobecność ich pełnomocników.

II – Analiza

9. Artykuł 96 dyrektywy VAT przewiduje, że do dostaw towarów i świadczenia usług ma zastosowanie jednakowa stawka podatku VAT, określona jako stawka podstawowa.

10. W drodze odstępstwa od tej zasady, art. 98 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy VAT przyznaje państwom członkowskim możliwość zastosowania obniżonych stawek tylko do dostaw towarów i usług z kategorii określonych w załączniku III do tej dyrektywy.

11. Podczas gdy pkt 6 tego załącznika przed zmianą wprowadzoną przez dyrektywę 2009/47 przewidywał „dostarczanie księzek [...]”, owa dyrektywa zastąpiła treść pkt 6 załącznika III dodając, iż obecnie punkt ten obejmuje „dostarczanie księzek *na wszystkich nośnikach fizycznych*

[...]”(4).

12. Ponieważ Finlandia, podobnie jak znaczna większość państw członkowskich(5), ostatecznie wybrała zastosowanie obniżonej stawki podatku VAT do dostarczania księzek drukowanych – już w okresie obowiązywania art. 12 ust. 3 lit. a) i pkt 6 załącznika H do szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG(6) poprzedzających art. 98 ust. 1 i załącznik III do dyrektywy VAT – pytanie skierowane przez sąd odsyłający dotyczy zasadniczo kwestii, czy ze względu na zmiany wprowadzone przez dyrektywę 2009/47 państwo członkowskie musi rozszerzyć zastosowanie takiej obniżonej stawki podatku VAT do dostaw księzek na innych niż papier nośnikach fizycznych, takich jak płyta CD, CD-ROM lub pendrive.

13. Rząd biorąc udział w postępowaniu proponuje, aby na to pytanie udzielił odpowiedzi przeczącej. Swoją argumentację opiera zasadniczo na fakultatywnym charakterze stosowania obniżonych stawek podatku VAT, na czysto technicznym charakterze zmiany wprowadzonej przez dyrektywę 2009/47 oraz na braku porównywalności pomiędzy dostawą księzek na nośniku papierowym i księzek na innych nośnikach fizycznych. Ograniczenie stosowania obniżonej stawki podatku VAT do dostarczania księzek wyłącznie na nośniku papierowym nie narusza zatem zasady neutralności podatkowej. W każdym razie rząd twierdzi, że do państw członkowskich i sądów krajowych należy konkretne zbadanie stosunku konkurencji pomiędzy tymi poszczególnymi kategoriami księzek.

14. W swoich uwagach na piśmie Komisja uznaje natomiast, że wybiórcze stosowanie obniżonej stawki podatku VAT tylko do księzek na nośniku papierowym jest sprzeczne z realizowanym przez Komisję i prawodawcę unijnego podczas przyjmowania dyrektywy 2009/47 zmieniającej pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT celem zapewnienia przestrzegania zasady neutralności podatkowej pomiędzy wszystkimi księzkami zawierającymi zasadniczo tę samą treść, niezależnie od ich formy.

15. Jednakże po zapoznaniu się z uwagami innych zainteresowanych stron, podczas rozprawy Komisja postanowiła „skorygować” swoje stanowisko. Zważywszy, że jest możliwe, iż przyjmując dyrektywę 2009/47 prawodawca unijny zamierza odróżnić się od stanowiska zawartego we wniosku Komisji z dnia 7 lipca 2008 r. dotyczącego projektu dyrektywy, który doprowadzi do przyjęcia dyrektywy 2009/47(7), i nie wymaga obowiązkowo obniżonej stawki podatku VAT dla dostaw wszystkich księzek niezależnie od ich formy, Komisja stwierdza w związku z tym, że art. 98 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy VAT i pkt 6 załącznika III do tej dyrektywy po zmianach wprowadzonych dyrektywą 2009/47 *niekoniecznie* sprzeciwiają się uregulowaniu krajowemu stosującemu obniżoną stawkę podatku VAT tylko do księzek drukowanych z wyłączeniem księzek zapisanych na innych nośnikach fizycznych, zawierających zasadniczo tę samą treść, o ile przestrzegana jest zasada neutralności podatkowej.

16. Ze swojej strony chciałbym najpierw przypomnieć, że w odniesieniu zarówno do załącznika H do szóstej dyrektywy 77/388, jak i do załącznika III do dyrektywy VAT, Trybunał orzekł, iż nie zakazuje się państwu członkowskiemu selektywnego stosowania obniżonej stawki w ramach tej samej kategorii świadczenia usług, pod warunkiem że nie spowoduje ono ryzyka zakłócenia konkurencji(8), tzn. nie naruszy zasady neutralności podatkowej, na której opiera się wspólny system podatku VAT(9).

17. Niedawno Trybunał na tej podstawie sformułował wniosek, że korzystanie z przyznanej państwu członkowskiemu możliwości selektywnego stosowania obniżonej stawki podatku VAT „podlega podwójnemu warunkowi – po pierwsze, wyodrębnienia, dla celów stosowania obniżonej stawki, tylko określonych i swoistych aspektów omawianej kategorii usług, a po drugie, poszanowania zasady neutralności podatkowej”(10).

18. Stwierdzenie tego podwójnego warunku jest stosunkowo nowe.

19. O ile bowiem do czasu wydania wyroku Komisja/Francja (EU:C:2010:253) Trybuna? formu?owa? ograniczenia stosowania obni?onej stawki podatku VAT do „okre?lonych i swoistych aspektów” tej samej kategorii us?ug jako *pewn? elastyczno??* oferowan? pa?stwom cz?onkowskim przez dyrektyw? VAT, z *zastrze?eniem poszanowania zasady neutralno?ci podatkowej*(11), orzeczenie to, potwierdzone wyrokiem Pro Med Logistik i Pongratz (EU:C:2014:111), przekszta?ca je w prawdziwy *warunek, niezale?ny od poszanowania zasady neutralno?ci podatkowej*, od którego zale?y selektywne stosowanie obni?onej stawki w ramach tej samej kategorii ?wiadczonych us?ug(12).

20. Zdaniem Trybuna?u celem tych dwóch warunków jest zapewnienie, ?e pa?stwa cz?onkowskie b?d? korzysta? z tej mo?liwo?ci tylko w warunkach gwarantuj?cych proste i prawid?owe stosowanie wybranych obni?onych stawek oraz zapobie?enie wszelkim mo?liwym przypadkom uchylania si? od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadu?y?(13).

21. Przekszta?cenie „okre?lonych i swoistych aspektów” w niezale?ny warunek stosowania selektywnej obni?onej stawki podatku VAT w ramach tej samej kategorii okre?lonej w za??czniku III do dyrektywy VAT w pewnym stopniu utrudnia badanie, do którego ma przyst?pi? Trybuna?. Badanie to przeprowadza si? obecnie regularnie przed ocen? realizacji poszanowania zasady neutralno?ci podatkowej. Pomimo tego, ?e od momentu jego przekszta?cenia w rzeczywisty warunek selektywnego stosowania obni?onej stawki podatku VAT Trybuna? zawsze uznawa?, i? warunek zwi?zany z „okre?lonymi i swoistymi aspektami” mo?e zosta? spe?niony, przyj?cie tego nowego statusu oznacza jednakowo?, ?e mo?e nie zosta? spe?niony, bez konieczno?ci badania w zwi?zku z tym przez Trybuna? i s?dy krajowe warunku poszanowania zasady neutralno?ci podatkowej.

22. W tej sytuacji nale?y zbada? powy?sze dwa warunki selektywnego stosowania obni?onej stawki podatku VAT w ramach tej samej kategorii okre?lonej w za??czniku III do dyrektywy VAT.

A – W przedmiocie „okre?lonych i swoistych aspektów” w ramach tej samej kategorii dostawy towarów

23. W niniejszej sprawie spe?nienie pierwszego warunku nie budzi w?tpliwo?ci ?adnej z zainteresowanych stron. Wszyscy wydaj? si? bowiem przyznawa?, przynajmniej w sposób dorozumiany, ?e w ramach kategorii dostarczania ksi??ek na wszystkich no?nikach fizycznych, ksi??ki zapisane na no?nikach innych ni? papier mog? stanowi? „okre?lone i swoiste aspekty” tej kategorii.

24. Nale?y przypomnie?, ?e sprawy, w których Trybuna? wyodr?bni? i móg? zaj?? stanowisko w przedmiocie istnienia takich „okre?lonych i swoistych aspektów” w ramach tej samej kategorii obj?tej przepisami szóstej dyrektywy (w szczególno?ci jej za??cznika H) czy nast?pnie za??cznika III do dyrektywy VAT, dotycz? jednocze?nie dzia?alno?ci kwalifikuj?cej si? jako dostawy towarów jak i ?wiadczenie us?ug.

25. Dlatego te? Trybuna? przyzna?, ?e z tytu?u ?wiadczenia us?ug Republika Francuska by?a uprawniona do ograniczenia stosowania obni?onej stawki do samego abonamentu uprawniaj?cego do dostawy minimalnej ilo?ci energii, w zakresie w jakim takie stosowanie ogranicza?o si? do okre?lonych i swoistych aspektów dostawy gazu ziemnego i energii elektrycznej(14).

26. Podobnie w odniesieniu do ?wiadczenia us?ug Trybuna? orzek?, ?e pa?stwa

członkowskie są upoważnione do stosowania obniżonej stawki podatku VAT w odniesieniu do określonych i swoistych aspektów dostarczania wody, o którym mowa w załączniku H pkt 2 do szóstej dyrektywy 77/388, takich jak podaż ciepła domowe(15), że przewóz zwłok pojazdem stanowi określony i swoisty element wśród usług świadczonych przez przedsiębiorstwa pogrzebowe(16) czy też, że wśród usług przewozu osób i ich bagaży, o których mowa w pkt 5 załącznika III do dyrektywy VAT, przewóz osób taksówkami w komunikacji lokalnej mógłby stanowić określony i swoisty aspekt wspomnianej kategorii, jeżeli chodzi o świadczenie usługi dającej się zidentyfikować jako taka, odrębnie od innych usług mieszczących się w tej kategorii(17).

27. Nie jest zaskakujące, że Trybunał musi wyodrębnić kryterium „określonych i swoistych aspektów” pozwalające na selektywne zastosowanie obniżonej stawki głównie w ramach świadczenia usługi. W ramach kategorii świadczenia usługi często ogólnie określanych jako „dostarczanie wody” lub „przewóz osób i ich bagaży” znajduje się zazwyczaj wiele transakcji alicyjnych lub różnych usług.

28. Nie zmienia to jednak faktu, jak zostało wykazane w wyroku Komisja/Francja (EU:C:2003:264), który odnosi się do dostawy energii elektrycznej i gazu, że to orzecznictwo może mieć zastosowanie do dostawy towarów.

29. Należy dowiedzieć się jeszcze, co oznacza pojęcie „określone i swoiste aspekty” w tej samej kategorii opisanej w załączniku III do dyrektywy VAT oraz zdefiniować badanie obejmujące identyfikację takich „określonych i swoistych aspektów”.

30. W tym względzie z wyroków odnoszących się do kompleksowego świadczenia usługi Komisja/Francja (EU:C:2010:253) oraz Pro Med Logistik i Pongratz (EU:C:2014:111) wynika, że Trybunał bada, czy dana usługa „daje się zidentyfikować jako taka, odrębnie od innych usług” świadczonych przez dane przedsiębiorstwa(18) lub mieszczących się w danej kategorii(19).

31. Wbrew temu, czego można by o się spodziewać, Trybunał nie przeprowadza jednak badania możliwości identyfikacji usługi jako takiej pod kątem komercyjnym. W swoim wyroku Komisja/Francja (EU:C:2010:253), który dotyczy przewozu zwłok pojazdem świadczonego przez przedsiębiorstwa pogrzebowe, Trybunał odrzucił bowiem argument Komisji, że możliwość „zidentyfikowania usługi jako takiej” należy oceniać z punktu widzenia oczekiwania przeciętnego konsumenta i pod kątem rachunku ekonomicznego oraz że powinna ona polegać na sprawdzeniu, czy transakcja zawierająca kilka elementów ocenia się w rzeczywistości jako jedna usługa opodatkowana jedną stawką podatku, czy raczej jako dwie lub więcej odrębnych usług, które mogą być opodatkowane różnymi stawkami.

32. Odrzucenie argumentacji Komisji zostało uzasadnione przez zawarte w tym stanowisku ograniczenia wykonywania przez państwa członkowskie pozostawionej im przez dyrektywę VAT swobody uznania w odniesieniu do stosowania obniżonej stawki podatku VAT, wymagającej zastosowania ogólnych obiektywnych kryteriów(20). Jest również prawdopodobne, że ocena ekonomiczna spełnienia wspomnianego warunku mogłaby spowodować pomylenie tego badania z badaniem umożliwiający sprawdzenie poszanowania zasady neutralności podatkowej.

33. W tych okolicznościach Trybunał dokonał sprawdzenia możliwości „zidentyfikowania jako takiej, odrębnie od innych usług” usługi, do której państwo członkowskie stosuje obniżoną stawkę podatku VAT, na podstawie elementów formalnoprawnych, takich jak wyjątkowy charakter danej działalności w porównaniu z innymi usługami świadczonymi przez przedsiębiorstwa lub istnienie przepisów szczególnych dotyczących wspomnianej usługi lub świadczących ją podmiotów(21).

34. Nie uważam tych czynników za ograniczające albo wyczerpujące.

35. Różnice techniczne właściwe dla danych produktów lub usług lub obiektywne różnice w korzystaniu z tych produktów lub usług mogłyby równie dobrze umożliwić identyfikację w ramach tej samej kategorii dotyczącej dostaw towarów lub świadczenia usług „określonych i swoistych aspektów” w tej kategorii mogących uzasadniać selektywne stosowanie obniżonej stawki podatku VAT.

36. Tym samym w niniejszej sprawie całkowicie możliwe jest, jak utrzymują rzędy niemiecki i fiński, stwierdzenie, że w przeciwieństwie do księzek na nośniku papierowym, księgi na innych nośnikach wymagają specjalnego urządzenia technicznego do czytania i dlatego mogą stanowić „określone i swoiste aspekty” w kategorii „dostarczanie księzek na wszystkich nośnikach fizycznych”, co spełnia warunek ustanowiony przez orzecznictwo Trybunału.

B – W przedmiocie poszanowania zasady neutralności podatkowej

37. Zgodnie z orzecznictwem zasada neutralności podatkowej, na której opiera się wspólny system podatku VAT, sprzeciwia się w szczególności temu, aby towary lub usługi podobne, które są w związku z tym konkurencyjne wobec siebie, były traktowane odmiennie z punktu widzenia podatku VAT(22). Chodzi tu zatem o wyrażenie ogólnej zasady równości traktowania w zakresie podatku VAT(23).

38. Wynika z tego, że skoro towary lub usługi są podobne, powinny podlegać jednolitej stawce podatku VAT(24).

39. Badanie podobnego charakteru danych towarów lub usług wymaga przede wszystkim uwzględnienia punktu widzenia przeciętnego konsumenta, aby móc stwierdzić, czy te towary lub usługi spełniają te same jego potrzeby, unikając sztucznych rozróżnień opartych na nieznaczających różnicach(25).

40. Trybunał również orzekł, że dwie usługi są podobne, gdy wykazują analogiczne właściwości i spełniają te same potrzeby konsumenta, w zależności od kryterium porównywalności w użytkowaniu, i gdy istniejące różnice nie wpływają w znaczący sposób na decyzję konsumenta o skorzystaniu z jednej lub drugiej usługi(26).

41. Jak już wspominałem, w niniejszej sprawie zainteresowane strony toczyły ożywioną debatę o tym, czy przyjmując dyrektywę 2009/47, która to umożliwia umieszczenie w pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT pojęcia księzek „na wszystkich nośnikach fizycznych”, unijny prawodawca zamierza zapewnić przestrzeganie zasady neutralności podatkowej w oparciu o założenie, że niezależnie od ich nośnika wszystkie księgi wymienione w rzeczonym pkt 6 są podobne i w konsekwencji pozostają względem siebie w stosunku konkurencji.

42. Podczas gdy rzędy, które przedstawiły uwagi, uważają zasadniczo, że zamiarem prawodawcy unijnego nie było pozbawienie państw członkowskich, w tym również sądów krajowych, przysługującej im swobody uznania poprzez zmuszenie ich do automatycznego rozszerzenia obniżonej stawki podatku VAT, który mają prawo zastosować w odniesieniu do dostawy księzek drukowanych do księzek wydanych na innych nośnikach fizycznych, Komisja podtrzymała przeciwne stanowisko, chociaż bardziej wyważone na rozprawie.

43. Jak twierdzą rzędy biorące udział w niniejszym postępowaniu, zarówno z tekstu dyrektywy 2009/47, jak i jej motywów nie wynika, że celem zmiany dokonanej w pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT było zapewnienie przestrzegania zasady neutralności podatkowej w ramach

kategorii określonej w tym punkcie.

44. Motyw czwarty dyrektywy 2009/47 ogranicza się bowiem do wskazania, że dyrektywę VAT należy „zmienić [...] w celu uściślenia i uaktualnienia ze względu na postęp techniczny odniesienia do księzek w jej załączniku III”.

45. Można wprowadzić argumentować, że poczuwanie się w obowiązku do dokonania zmiany tego odniesienia do postępu technicznego mogłoby oznaczać pośrednio, iż unijny prawodawca uważa obecnie, że księgi wydawane na innych niż papier nośnikach znajdują się w bezpośredniej konkurencji z księkami drukowanymi i że w związku z tym należy zastosować do nich także obniżoną stawkę VAT.

46. Jednakże oprócz tego, że Komisja nie przywołała takiego argumentu, z dyrektywy 2009/47 nie wynika żadna obiektywna wskazówka w tym zakresie.

47. Ponadto przeprowadzenie sugerowanego również przez Komisję porównania między dyrektywą 2009/47 i pracami przygotowawczymi, które doprowadziły do jej przyjęcia, w ostatecznym rozrachunku wzmacnia jedynie тезę, że zasada neutralności podatkowej nie wydaje się być celem zamierzonym przez unijnego prawodawcę, nawet jeżeli uzasadniała ona, przynajmniej częściowo, wniosek Komisji z dnia 7 lipca 2008 r.

48. Zatem o ile uzasadnienie tego wniosku wskazywało, że „względny neutralności wymagają” rozszerzenia pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT w celu objęcia nim „księzek zawartych na płytach CD, CD-ROM-ach lub jakichkolwiek podobnych nośnikach fizycznych, które powtarzają głównie te same informacje, jakie zawarte są w księgach drukowanych”(27), o tyle sam tekst projektu ogranicza się do podkreślenia konieczności „wprowadzenia dostosowań technicznych w celu [...] uaktualnienia [przepisów] ze względu na postęp techniczny”, ponieważ dostosowania te stwarzają „jednakowe możliwości zastosowania stawki obniżonej VAT [...] do audiobooków, płyt CD, CD-ROM-ów lub jakichkolwiek nośników fizycznych, które powtarzają głównie te same informacje, jakie zawarte są w księgach drukowanych”(28).

49. Podczas lektury tego wniosku można zatem zauważyć, że o ile Komisja uznawała istnienie pewnej porównywalności między wspomnianymi poszczególnymi nośnikami fizycznymi i księkami na nośniku papierowym, nie było tu już jednak mowy o porównywalności lub o całkowitym podobieństwie.

50. Z jednej strony owa porównywalność była w istocie ograniczona do nośników innych niż papier, „które powtarzają głównie te same informacje, jakie zawarte są w księgach drukowanych”, co oznaczało oczywiście, czego dowodzi samo uzasadnienie wniosku, że księgi na innych nośnikach niż papierowy oferujące dodatkowe funkcje w stosunku do księek drukowanych, takie jak funkcje wyszukiwania lub odsyłacze do innych materiałów, były wyłączone z tego zakresu(29). Z drugiej strony, wbrew temu, czego zasadniczo powinno wymagać poszanowanie zasady neutralności podatkowej, ów poziom porównywalności lub podobieństwa nie spowodował automatycznie rozszerzenia na księgi na innych nośnikach fizycznych obniżonej stawki VAT, mającej uprzednio zastosowanie wyłącznie do księek drukowanych, ale doprowadził jedynie Komisję do zaproponowania możliwości takiego rozszerzenia.

51. Fakt, że unijny prawodawca nie uwzględnił ograniczenia zawartego we wniosku Komisji dotyczącym dyrektywy, zgodnie z którym możliwość rozszerzenia obniżonej stawki VAT miała zastosowanie wyłącznie do nośników fizycznych, „które powtarzają głównie te same informacje, jakie zawarte są w księgach drukowanych”, odwołując się w sposób ogólny do księek „na wszystkich nośnikach fizycznych”, skłania mnie do myślenia, że jego zamiarem tym bardziej nie

było przyznanie podobieństwa wszystkich księzek wymienionych w pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT, niezależnie od ich nośnika fizycznego, i zobowiązanie państw członkowskich do zastosowania do takich księzek obniżonej stawki VAT w takiej samej wysokości, jak mają prawo stosować w odniesieniu do księzek drukowanych.

52. Moim zdaniem zatem unijny prawodawca nie zamierza pozbawić państw członkowskich przysługującej im swobody uznania w odniesieniu do zastosowania, ewentualnie wybiórczego, obniżonej stawki VAT w ramach kategorii dostawy księzek na wszystkich nośnikach fizycznych, wymienionej w pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT zmienionej dyrektywą 2009/47(30).

53. W tych okolicznościach i zgodnie z orzecznictwem, do sądu odsyłającego należy sprawdzenie, czy księжки drukowane i księжки wydawane na innych nośnikach fizycznych są podobne z punktu widzenia przeciętnego konsumenta w zakresie, w jakim odpowiadają na takie same jego potrzeby.

54. Jak sąszenie podniosły na rozprawie zainteresowane strony, chodzi o przyjęcie jako punktu odniesienia przeciętnego konsumenta z każdego państwa członkowskiego, co jest zrozumiałe, ponieważ ocena przeciętnego konsumenta może się w istocie zmieniać w zależności od źródłowanego poziomu przyjmowania się nowych technologii na danym rynku krajowym i stopnia dostępu do urządzeń technicznych pozwalających temu konsumentowi na czytanie lub słuchanie księzek umieszczonych na innych niż papier nośnikach.

55. Zgodnie z orzecznictwem do sądu odsyłającego należy sprawdzenie w świetle wszystkich przedstawionych mu okoliczności, czy księжки drukowane i księжки wydawane na innych niż papier nośnikach posiadają podobne właściwości i spełniają te same potrzeby konsumenta, na podstawie kryterium porównywalności w użytkowaniu oraz na podstawie istniejących różnic w celu zbadania, czy różnice te wpływają w sposób znaczący lub istotny na decyzję przeciętnego konsumenta o wyborze jednego lub drugiego z tych dóbr kultury.

56. Rząd białoruski w niniejszym postępowaniu twierdził w tym względzie, co nie spotkało się ze sprzeciwem ze strony Komisji, że księжки wydawane na innych niż papier nośnikach obiektywnie różnią się od księzek drukowanych ze względu na swoje właściwości. Różnica ta wynika nie tylko z uprzedniej konieczności dysponowania technicznymi środkami pomocniczymi do odczytu(31), ale również z tego, że przeciętny konsument księzek zapisanych na innych niż papier nośnikach wybierze te produkty właśnie ze względu na różne aplikacje i dodatkowe funkcje, które mu oferują w porównaniu z tymi oferowanymi przez księжки drukowane.

57. A zatem, jak na rozprawie wyjaśnił rzędkowski, decyzja przeciętnego konsumenta o zakupie audiobooka rzadko będzie opierała się wyłącznie na samej lekturze treści księжки drukowanej, ale znacznie częściej na jakości technicznej lub reputacji lektora oraz na efektach specjalnych czy muzyce zamieszczonych w wersji audio. Podobnie, szczególnie zdaniem rzędów niemieckiego i fińskiego, w odniesieniu do księzek zapisanych na płycie CD, CD-ROM lub na pendrive, na dokonującego zakupu przeciętnego konsumenta będzie miały wpływ oferowane przez te księжки dodatkowe funkcje wyszukiwania lub dołączone do nich oprogramowanie lub inne aplikacje programów, w odróżnieniu od księzek drukowanych.

58. W świetle posiadanych informacji do sądu odsyłającego należy zbadać znaczenie tych twierdzeń pod kątem zachowania przeciętnego konsumenta w Finlandii.

59. Mając na uwadze powyższe ustalenia proponuję, że art. 98 ust. 2 akapit pierwszy i pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT, ten ostatni punkt w brzmieniu nadanym dyrektywą 2009/47, należy interpretować w ten sposób, iż nie sprzeciwiają się one uregulowaniom krajowym, zgodnie z którymi obniżona stawka VAT jest stosowana do księzek drukowanych, podczas gdy księжки

zapisane na innych nośnikach fizycznych takich jak płyta CD, CD-ROM lub pendrive podlegają stawce podstawowej VAT, pod warunkiem, że z punktu widzenia przeciętnego konsumenta z danego państwa członkowskiego, te drugie książki nie są podobne do pierwszych dlatego, że nie spełniają tych samych potrzeb wspomnianego konsumenta, o czym sąd odsyłający powinien się upewnić.

60. Tytułem uzupełnienia dodam, że w moim mniemaniu udzielona powyżej odpowiedź nie zmieni się bez względu na trzy okoliczności wymienione przez sąd odsyłający w przedstawionym pytaniu prejudycjalnym, tj. po pierwsze, czy książka jest przeznaczona do czytania czy do słuchania (audiobook), po drugie, 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 i po trzecie, czy mogłyby być wykorzystywane inne techniczne właściwości nośnika fizycznego innego niż papier, jak na przykład funkcje wyszukiwania.

61. Chodzi właśnie bowiem o właściwości książek zapisanych na innych niż papier nośnikach, których ewentualnie znaczący lub istotny wpływ na decyzję przeciętnego fińskiego konsumenta o zakupie tych książek, a nie książek drukowanych, powinien ocenić sąd odsyłający.

62. Jeżeli, jak twierdzi w szczególności rzędy fiński i niemiecki, właściwości te są decydujące z punktu widzenia przeciętnego konsumenta danego państwa członkowskiego, uzasadnione jest, aby uregulowania krajowe nie przyznawały dla dostawy książek zapisanych na innych niż papier nośnikach obniżonej stawki VAT mającej zastosowanie do dostawy książek drukowanych. Jeżeli natomiast właściwości te nie wpływają wcale lub mają niewielki wpływ na decyzję wspomnianego przeciętnego konsumenta o dokonaniu zakupu książek zapisanych na innych niż papier nośnikach – ponieważ dla tego konsumenta ważna jest zasadniczo podobna treść wszystkich książek, niezależnie od ich nośnika lub właściwości – selektywne stosowanie obniżonej stawki VAT jest nieuzasadnione.

III – Wnioski

63. Mając na względzie powyższe rozważania, proponuję, aby Trybunał udzielił następującej odpowiedzi na pytanie prejudycjalne, z którym zwrócił się Korkein hallinto-oikeus:

Wykładni art. 98 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej i pkt 6 załącznika III do tej dyrektywy, tego ostatniego punktu w brzmieniu nadanym dyrektywą Rady 2009/47/WE z dnia 5 maja 2009 r., należy dokonywać w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one uregulowaniu krajowemu, zgodnie z którym do książek drukowanych stosuje się stawkę obniżoną podatku od wartości dodanej, jednakże do książek zapisanych na innych nośnikach fizycznych takich jak płyta CD, CD-ROM lub pendrive, stosuje się stawkę podstawową podatku od wartości dodanej, pod warunkiem, że z punktu widzenia przeciętnego konsumenta z danego państwa członkowskiego, te drugie nie są podobne do pierwszych dlatego, że nie spełniają tych samych potrzeb wspomnianego konsumenta, o czym sąd odsyłający powinien się upewnić.

Dla odpowiedzi na powyższe pytanie nie ma znaczenia, 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, lub że w wypadku książki zapisanej na innym nośniku fizycznym niż papier mogłyby być wykorzystywane inne techniczne właściwości tego nośnika, jak na przykład funkcje wyszukiwania.

2 – Dz.U. L 347, s. 1.

3 – Dz.U. L 116, s. 18.

4 – Wyróżnienie moje. Jak stwierdziły wszystkie zainteresowane strony, niniejsza sprawa nie dotyczy zatem traktowania pod względem podatkowym e-booków, tj. księzek dostarczanych drogą elektroniczną, ale wyłączenie tych dostępnych na dowolnym nośniku fizycznym.

5 – Z dokumentu Komisji odnoszącego się do stawek VAT stosowanych w państwach członkowskich Unii Europejskiej na dzień 13 stycznia 2014 r. wynika, że 26 z 28 państw członkowskich stosuje obniżoną stawkę podatku VAT w odniesieniu do dostaw księzek drukowanych [zob. dokument taxud.c.1(2014) 48867, s. 4].

6 – Dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1).

7 – Wniosek dotyczący dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do obniżonych stawek podatku VAT [COM(2008) 428 wersja ostateczna].

8 – Zobacz w szczególności wyroki: Komisja/Francja (C-94/09, EU:C:2010:253, pkt 25); Pro Med Logistik i Pongratz (C-454/12 i C-455/12, EU:C:2014:111, pkt 43).

9 – Zobacz podobnie wyroki: Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (C-442/05, EU:C:2008:184, pkt 43); Komisja/Francja (EU:C:2010:253, pkt 26); a także Pro Med Logistik i Pongratz (EU:C:2014:111, pkt 44).

10 – Zobacz podobnie w szczególności wyroki: Komisja/Francja (EU:C:2010:253, pkt 30); a także Pro Med Logistik i Pongratz (EU:C:2014:111, pkt 45).

11 – Zobacz wyroki: Komisja/Francja (C-384/01, EU:C:2003:264, pkt 25, 26); Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (EU:C:2008:184, pkt 43).

12 – Zobacz wyroki: Komisja/Francja (EU:C:2010:253, pkt 30); Pro Med Logistik i Pongratz (EU:C:2014:111, pkt 45).

13 – Zobacz podobnie wyrok Pro Med Logistik i Pongratz (EU:C:2014:111, pkt 45).

14 – Zobacz wyrok Komisja/Francja (EU:C:2003:264, pkt 28, 29). Ta sprawa dotyczyła art. 12 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy 77/388. Ogólnie rzecz biorąc, muszą przypomnieć, że gaz ziemny i energia elektryczna wchodzi w zakres postanowień traktatu dotyczących swobodnego przepływu towarów: zob. w tym zakresie w szczególności wyrok Komisja/Francja (C-159/94, EU:C:1997:501, pkt 43–50).

15 – Wyrok Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (EU:C:2008:184, pkt 43).

16 – Wyrok w sprawie Komisja/Francja (EU:C:2010:253, pkt 39).

17 – Wyrok Pro Med Logistik i Pongratz (EU:C:2014:111, pkt 50).

18 – Wyrok Komisja/Francja (EU:C:2010:253, pkt 35).

- 19 – Wyrok Pro Med Logistik i Pongratz (EU:C:2014:111, pkt 47, 50).
- 20 – Wyrok Komisja/Francja (EU:C:2010:253, pkt 33, 34).
- 21 – Zobacz wyroki: Komisja/Francja (EU:C:2010:253, pkt 35–38); Pro Med Logistik i Pongratz (EU:C:2014:111, pkt 48, 49).
- 22 – Zobacz w szczególności wyroki: The Rank Group (C-259/10 i C-260/10, EU:C:2011:719, pkt 32); Pro Med Logistik i Pongratz (EU:C:2014:111, pkt 52).
- 23 – Zobacz w tym względzie wyrok NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 24 – Zobacz wyrok Komisja/Francja (C-481/98, EU:C:2001:237, pkt 22).
- 25 – Zobacz podobnie wyroki: The Rank Group (EU:C:2011:719, pkt 43); Pro Med Logistik i Pongratz (EU:C:2014:111, pkt 53).
- 26 – Wyrok Pro Med Logistik i Pongratz (EU:C:2014:111, pkt 55 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 27 – Punkt 5.3, s. 9 wniosku dotyczącego dyrektywy ww. w przypisie 7.
- 28 – Szósty motyw ww. wniosku dotyczącego dyrektywy, wyróżnienie moje.
- 29 – Zobacz ww. wniosek dotyczący dyrektywy, pkt 5.3, s. 9. Potwierdzają to również wytyczne wynikające z posiedzenia Komitetu ds. VAT, 92. posiedzenie w dniach 7 i 8 grudnia 2010 r., dokument A – taxud.c.1(2011)157667–684, które powtarzają niemal dosłownie definicję pojęcia „książki na wszystkich nośnikach fizycznych” z wniosku dotyczącego dyrektywy. Jak wskazuje sam ten dokument, wytyczne te nie są wiążące ani dla Komisji, ani dla państw członkowskich.
- 30 – To, że zamiarem unijnego prawodawcy nie było zmuszanie państw członkowskich do rozszerzenia na książki na nośnikach fizycznych innych niż papier obniżonej stawki VAT, której 26 spośród nich przewiduje w odniesieniu do księzek drukowanych, moim zdaniem potwierdza okoliczności, iż wśród państw członkowskich 14 państw, tj. o jedno ponad większość, postanowiło utrzymać stosowanie stawki podstawowej VAT do dostaw księzek zapisanych na innych nośnikach fizycznych. Zobacz w kwestii tych danych statystycznych, tabela zamieszczona na stronie 4 wspomnianego powyżej w przypisie 5 dokumentu taxud.c.1(2014) 48867, przedstawiająca sytuację w zakresie stawek VAT stosowanych w państwach członkowskich na dzień 13 stycznia 2014 r.
- 31 – Jak wskazały zasadniczo rzędy niemiecki i estoński, cena zakupu takiego technicznego środka pomocniczego do czytania (komputer, tablet, etc.) może również stanowić istotny czynnik przy wyborze dokonywanym przez przeciwnego konsumenta.