

Wydanie tymczasowe

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

JULIANE KOKOTT

z dnia 8 września 2016 r.(1)

Sprawa C-390/15

Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO)

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Trybunał Konstytucyjny (Polska)]

Przepisy podatkowe – Podatek od wartości dodanej – Obniżona stawka podatku dla dostaw księzek, gazet i czasopism – Ważność pkt 6 załącznika III do dyrektywy 2006/112/WE w brzmieniu dyrektywy 2009/47/WE – Artykuł 113 TFUE – Udział Parlamentu Europejskiego – Zasada równego traktowania – Traktowanie publikacji na papierze i innych nośnikach fizycznych odmienne od traktowania publikacji przesłanych elektronicznie

I – Wprowadzenie

1. Obowiązujące przepisy Unii o podatku od wartości dodanej pozwalają państwom członkowskim na uprzywilejowanie podatkowe sprzedaży księzek oraz gazet i czasopism. Bez ograniczeń stosuje się to jednak tylko wydań drukowanych. Dla ich sprzedaży państwa członkowskie mogą przewidzieć obniżoną stawkę podatku, której w znacznym zakresie odmawia się wydaniom cyfrowym.
2. Polski Trybunał Konstytucyjny zgłasza w niniejszym wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wątpliwości co do ważności obniżonej stawki podatku od wartości dodanej dla księzek i innych publikacji w formie, w jakiej jest ona uregulowana w prawie Unii. Na pierwszym planie badania Trybunału znajduje się przede wszystkim pytanie, jakie wiążą narzuca zasada równego traktowania prawodawcy unijnemu w ramach przepisów o podatku od wartości dodanej i w jakim zakresie spełniają one te wymagania w wypadku obniżonych stawek dla księzek, gazet i czasopism.

II – Ramy prawne

3. Artykuł 93 WE(2) (obecnie art. 113 TFUE) regulował następującą kompetencję ustawodawczą Wspólnoty:

„Rada, stanowiąc jednomyślnie na wniosek Komisji i po konsultacji z Parlamentem Europejskim oraz Komitetem Ekonomiczno-Społecznym, uchwała przepisy dotyczące harmonizacji ustawodawstw odnoszących się do podatków obrotowych, akcyzy i innych podatków pośrednich w zakresie, w jakim harmonizacja ta jest niezbędna do zapewnienia ustanowienia i funkcjonowania

rynku wewnętrznego w terminie przewidzianym w artykule 14”.

4. Na tej podstawie przyjęto dyrektywę Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej(3) (zwaną dalej „dyrektywą VAT”).

5. Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT opodatkowaniu podlega „odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze”. To samo odnosi się zgodnie z lit. c) tego przepisu do „świadczenia usług”.

6. W odniesieniu do stawki podatku art. 96 dyrektywy VAT przewiduje, że państwa członkowskie regulują „stawki podstawowe”, która nie może być niższa od określonej wysokości minimalnej ustalonej w art. 97. Uzupełniając art. 98 dyrektywy VAT w brzmieniu dyrektywy 2008/8/WE(4) stanowi:

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

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

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

3. [...]”.

7. Załącznik III do dyrektywy VAT, do którego odsyła art. 98 ust. 2 akapit pierwszy, zawiera „Wykaz dostaw towarów i świadczenia usług, do których można zastosować stawki obniżone, o których mowa w art. 98”. Jego pkt 6 ma następujące brzmienie, nadane mu dyrektywą 2009/47/WE(5), będące przedmiotem postępowania górnego:

„6) dostarczanie księzek na wszystkich nośnikach fizycznych, również w formie wypożyczeń w bibliotekach (również z broszurami, ulotkami i podobnymi materiałami drukowanymi, albumami, księeczkami obrazkowymi, do rysowania lub kolorowania dla dzieci, nutami drukowanymi lub w postaci rękopisu, mapami, mapami hydrograficznymi lub podobnymi), dzienników i periodyków, z wyłączeniem materiałów, które w całości lub w przeważającej mierze są ucelom reklamowym”.

8. Przed zmianą wprowadzoną dyrektywą 2009/47 przepis ten miał następujące brzmienie:

„6) dostarczanie księek, również w formie wypożyczeń w bibliotekach (również z broszurami, ulotkami i podobnymi materiałami drukowanymi, albumami, księeczkami obrazkowymi, do rysowania lub kolorowania dla dzieci, nutami drukowanymi lub w postaci rękopisu, mapami, mapami hydrograficznymi lub podobnymi), dzienników i periodyków, z wyłączeniem materiałów, które w całości lub w przeważającej mierze są ucelom reklamowym”.

9. We wniosku Komisji dotyczącym u podstaw dyrektywy zmieniającej 2009/47 przewidywano jeszcze następujące brzmienie tego przepisu(6):

„6) dostarczanie księek, również w formie wypożyczeń w bibliotekach (również z broszurami, ulotkami i podobnymi materiałami drukowanymi, albumami, księeczkami obrazkowymi, do rysowania lub kolorowania dla dzieci, nutami drukowanymi lub w postaci rękopisu, mapami, mapami hydrograficznymi lub podobnymi), jak również księek audio, płyt CD, CD-ROMów lub jakichkolwiek podobnych nośników fizycznych, które powtarzają głównie te same informacje, jakie zawarte są w księkach drukowanych, dzienników i periodyków, z wyłączeniem materiałów, które w całości lub w przeważającej mierze są ucelom reklamowym”.

10. Rzeczpospolita Polska skorzystała z uprawnienia przewidzianego w art. 98 dyrektywy VAT w związku z pkt 6 załącznika III do niej w drodze art. 41 ust. 2 i 2a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług w związku z poz. 72–75 załącznika 3 oraz pozycjami 32–35 załącznika 10 do tej ustawy. Zgodne z nimi obniżone stawki podatku w wysokości 8% lub 5% stosowane są aktualnie do księzek, gazet i czasopism w formie drukowanej lub na innych nośnikach danych (w szczególności na płytach CD lub kasetach). Księжки, gazety i czasopisma publikowane elektronicznie objęte są podstawową stawką podatku w wysokości 23%.

III – Postępowanie główne i postępowanie przed Trybunałem

11. Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich odmienne opodatkowanie identycznych publikacji, które należy stwierdzić w prawie polskim, narusza zasadę równości opodatkowania, tak jak wynika ona z polskiej konstytucji. Wniósł on z tego powodu do Trybunału Konstytucyjnego wniosek o zbadanie zgodności z konstytucją polskich przepisów dotyczących obniżonej stawki podatku dla publikacji.

12. Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że Rzeczpospolita Polska na podstawie wymogów dyrektywy VAT jest zobligowana do stosowania stawki podstawowej do księzek przesłanych elektronicznie i do innych publikacji elektronicznych. Podaje on jednak w wątpliwość ważność odpowiednich przepisów dyrektywy VAT. Z jednej strony w procesie prawodawczym dyrektywy 2009/47, na której opiera się obecne brzmienie pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT, tekst dyrektywy został istotnie zmieniony już po odbyciu konsultacji z Parlamentem Europejskim; z drugiej strony Trybunał Konstytucyjny uważa, że wyłączenie stosowania obniżonej stawki podatku do publikacji elektronicznych, które są pobierane przez Internet jako pliki lub dostarczane w formie tak zwanego streamingu, za niezgodne z zasadą neutralności podatkowej, która jest wyrazem zasady równego traktowania w dziedzinie podatku od wartości dodanej.

13. Dlatego też Trybunał Konstytucyjny w dniu 20 lipca 2015 r. na podstawie art. 267 TFUE przedłożył następujące pytania:

„1) Czy pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT jest nieważny, ponieważ w procesie prawodawczym naruszono istotny wymóg proceduralny konsultacji z Parlamentem Europejskim?

2) Czy art. 98 ust. 2 dyrektywy VAT w związku z pkt 6 załącznika III do tej dyrektywy jest nieważny, ponieważ narusza zasadę neutralności podatkowej w zakresie, w jakim wyłącza stosowanie obniżonych stawek podatku do księzek wydawanych w formie cyfrowej i innych publikacji elektronicznych?”.

14. W postępowaniu przed Trybunałem Sprawiedliwości pisemne uwagi do tych pytań przedłożyli polski Rzecznik Praw Obywatelskich, polski Prokurator Generalny, Republika Grecka, Rzeczpospolita Polska, Rada Unii Europejskiej i Komisja. W rozprawie w dniu 14 czerwca 2016 r. uczestniczyli Rzecznik Praw Obywatelskich, Rzeczpospolita Polska, Rada i Komisja.

IV – Ocena prawna

15. Poprzez swoje pytania polski Trybunał Konstytucyjny zmierza zasadniczo do ustalenia, czy aktualne brzmienie pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT, jakie wynika z art. 1 pkt 13 w związku z pkt 1 załącznika do dyrektywy 2009/47, jest ważne pod dwoma względami, mianowicie formalnymi i materialnym.

A – W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego: ważność formalna

16. Pierwsze pytanie prejudycjalne ma wyjaśnić, czy proces ustawodawczy dyrektywy 2009/47,

która nadała pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT jego obecne brzmienie, przebieg prawdy. Możliwe jest bowiem, że Parlament nie był wystarczająco zaangażowany we wprowadzenie tej zmiany.

17. Dyrektywa zmieniająca 2009/47 została przyjęta na podstawie art. 93 WE. Zgodnie z nim Rada uchwała przepisy dotyczące harmonizacji ustawodawstw odnoszących się między innymi do podatków obrotowych tylko po konsultacji z Parlamentem.

18. Regularne konsultacje z Parlamentem w ramach procesu ustawodawczego stanowi zgodnie z utrwalonym orzecznictwem istotny wymóg formalny, którego naruszenie powoduje nieważność danego aktu(7).

19. W niniejszej sprawie konsultowano się z Parlamentem w przedmiocie pierwotnego wniosku Komisji dotyczącego dyrektywy, który ustosunkowała się do niego pisemnie(8). Pierwotny wniosek przewidywał uzupełnienie pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT w taki sposób, by do katalogu rodzajów „księzek”, do których w szczególności może być stosowana obniżona stawka podatku, dodać kolejne przykłady, mianowicie „księzek audio, płyt CD, CD-ROMów lub jakichkolwiek podobnych nośników fizycznych, które powtarzają głównie te same informacje, jakie zawarte są w księzkach drukowanych”(9).

20. Rada odeszła jednak od tej propozycji w dalszym procesie ustawodawczym. Przyjęta ostatecznie dyrektywa 2009/47 zmieniła obowiązujący wówczas pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT jedynie w takim zakresie, że do wyrażenia wprowadzającego „dostarczanie księzek” dodano sformułowanie „na wszystkich nośnikach fizycznych”(10). Odrzucono natomiast przykłady zawarte w pierwotnym wniosku dotyczącym dyrektywy.

21. Tej wersji pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT przyjętej przez Radę z Parlamentem już nie konsultowano. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem ponowne konsultacje z Parlamentem są jednak niezbędne, jeżeli tekst ostatecznie przyjęty „jako całość różni się w swej istocie” od tekstu, który konsultowano już z Parlamentem, chyba że zmiany zgodne są zasadniczo z życzeniami samego Parlamentu(11).

22. Ponieważ nie można dostrzec odpowiedniego życzenia Parlamentu w niniejszej sprawie, pojawia się tym samym tylko pytanie, czy Rada po konsultacji z Parlamentem zmieniła tekst przyjętej dyrektywy 2009/47 „jako całość [...] w swej istocie” w porównaniu do wniosku Komisji.

23. W pierwszej kolejności należy zgodzić się z kierującym odesłanie Trybunałem Konstytucyjnym, kiedy dostrzega w dokonanej przez Radę przeformułowaniu nowego brzmienia pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT zmianę merytoryczną.

24. Prawdą jest, iż nie ma pewności, że brzmienie nowej wersji, w przeciwieństwie do wniosku Komisji, nie obejmuje już księzek audio, o czym przekonany jest Trybunał Konstytucyjny. Księżki audio mogą być bowiem uznane również za księżki na nośniku fizycznym(12).

25. Merytoryczna zmiana tekstu jest jednak jednoznacznie związana z tym, że przyjęte ostatecznie brzmienie pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT nie zawiera już dodatkowego warunku zawartego we wniosku dotyczącym dyrektywy, zgodnie z którym nośniki danych powinny „powtarzać[...] głównie te same informacje, jakie zawarte są w księzkach drukowanych”. Ponadto zarówno na podstawie angielskiej, jak i francuskiej wersji językowej wniosku dotyczącego dyrektywy powinna istnieć możliwość stosowania obniżonej stawki podatku najpierw do podobnych fizycznych nośników danych, takich jak księżki audio, płyty CD i CD-ROM(13), podczas gdy pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT obecnie mówi o *wszystkich* nośnikach fizycznych. Tymi dwiema zmianami zakres stosowania obniżonej stawki podatku został w

pewnym zakresie rozszerzony względem wniosku Komisji(14).

26. Nie jest z tym związana jednak tak daleko idąca zmiana wniosku dotyczącego dyrektywy, by wymagana była ponowna konsultacja z Parlamentem. Zgodnie z orzecnictwem zmiany należy uznać za istotne tylko wtedy, gdy dotyczą one sedna przyjętej regulacji(15).

27. Głównym celem wniosku dotyczącego dyrektywy było trwałe umożliwienie państwom członkowskim stosowania obniżonej stawki podatku do niektórych usług świadczonych lokalnie(16). Rozszerzenie zakresu stosowania obniżonej stawki dla księtek odgrywa we wniosku jedynie rolę drugorzędną i określone jest jedynie jako „redakcyjne dostosowanie techniczne”(17).

28. Nawet gdyby przyjęto, że kryterium istotności należy przestrzegać w odniesieniu do każdej odrębnej przepisu wniosku ustawodawczego, skreślenie ograniczenia dotyczącego informacji zawartych na nośniku danych i przejście od „podobnych” do „wszystkich” nośników danych nie dotyka istoty regulacji zmieniającej obniżoną stawkę podatku dla księtek. Regulację tę cechuje bowiem w pierwszym rzędzie powiększenie zakresu stosowania obniżonej stawki podatku dla księtek na inne nośniki danych niż papier. W ramach tego zasadniczego powiększenia wspomniane rozszerzenie zakresu stosowania stanowi jedynie aspekty drugorzędne.

29. Poza tym Parlament w ramach przeprowadzonych z nim konsultacji miał w każdym wypadku okazję, by wypowiedzieć się na temat tych aspektów, gdy nieprzyjęte później ograniczenia zakresu stosowania figurowały już w pierwotnym wniosku Komisji(18).

30. Ponieważ tym samym Parlament należy uczestniczyć w procesie ustawodawczym, który doprowadzi do przyjęcia dyrektywy 2009/47, wątpliwość aktualnego brzmienia pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT nie jest w tym zakresie naruszona.

B – W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego: wątpliwość materialna

31. Poprzez drugie pytanie prejudycjalne Trybunał Konstytucyjny zmierza do ustalenia, czy pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT w związku z jej art. 98 ust. 2 jest nieważny w zakresie, w jakim wyłącza stosowanie obniżonej stawki podatku do księtek dostarczanych w formie cyfrowej i do innych publikacji elektronicznych.

32. Chociaż sąd odsyłający w sformułowaniu pytania prejudycjalnego odnosi się do naruszenia zasady neutralności podatkowej, z uzasadnienia postanowienia odsyłającego wyraźnie wynika, że wnosi o kontrolę w oparciu o zasadę równego traktowania(19).

33. Tylko taka kontrola jest tego możliwa. Niewątpliwie pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT może bowiem wynikać z naruszenia prawa pierwotnego. Zasada neutralności podatkowej jest jednak *jako taka* jedynie środkiem pomocniczym do wykładni dyrektywy VAT, który nie ma rangi prawa pierwotnego(20). Jest tak też w takim zakresie, w jakim zasada neutralności podatkowej w jej wariacie znaczeniowym neutralności warunków konkurencji(21) jest *emanacją* zasady równego traktowania(22). Wątpliwość przepisu dyrektywy VAT może natomiast badać mimo wszystko tylko w świetle samej zasady równego traktowania, jedynie której przysuguje charakter prawa pierwotnego i która zgodnie z orzecnictwem w szczególności stawia też inne wymagania niż zasada neutralności podatkowej.

34. Z pytania prejudycjalnego można wywnioskować w świetle jego uzasadnienia w postanowieniu odsyłającym, że chodzi o więcej rodzajów nierównego traktowania, które należy zbadać pod kątem ich zgodności z zasadą równego traktowania. W pierwszym rzędzie sąd odsyłający podnosi zastrzeżenie, że księtki cyfrowe są traktowane w sposób zróżnicowany w zależności od tego, czy udostępniane są nabywcy za pomocą fizycznego nośnika danych –

przyk?adowo CD?ROM – czy w drodze elektronicznej – przyk?adowo poprzez pobranie z Internetu(23) (zob. ni?ej sekcja 1). Ponadto w tym pytaniu prejudycjalnym kwestionowane jest r?wnie? zr?nicowane traktowanie innych publikacji obj?tych hipotez? obni?onej stawki podatku ni? ksi??ki – a wi?c gazet i czasopism. Najpierw zbadam to, ?e w formie cyfrowej s? one wy??czone ze stosowania obni?onej stawki podatku nawet wtedy, gdy dostarczane s? na no?niku fizycznym (zobacz ni?ej sekcja 2), a na zako?czenie rozpatrz? jeszcze nier?wne traktowanie wszystkich dostarczanych elektronicznie publikacji cyfrowych wzgl?dem publikacji drukowanych (zobacz ni?ej sekcja 3).

35. Trybuna? nie wypowiedzia? si? dotychczas na ?aden z tych temat?w. Tak?e w rozstrzygni?ym niedawno post?powaniu o stwierdzenie uchybienia zobowi?zaniom pa?stwa cz?onkowskiego, kt?re dotyczy?o stosowania pkt 6 za??cznika III do dyrektywy VAT do przesy?anych elektronicznie ksi??ek cyfrowych, Trybuna? wyra?nie zrezygnowa? z rozpatrywania kwestii, czy przepis ten mo?na pogodzi? z zasad? r?wnego traktowania(24).

1. Odmienne traktowanie ksi??ek cyfrowych w zale?no?ci od sposobu dostarczenia

36. Najpierw nale?y wyja?ni?, czy pkt 6 za??cznika III do dyrektywy VAT w zwi?zku z jej art. 98 ust. 2 narusza zasad? r?wnego traktowania w zakresie, w jakim zezwala pa?stwu cz?onkowskim na uregulowanie obni?onej stawki podatku dla ksi??ek (audio) cyfrowych tylko wtedy, gdy dostarczane s? na no?niku fizycznym, ale nie wtedy, gdy dostarczane s? drog? elektroniczn?(25).

37. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zasada r?wnego traktowania wymaga od prawodawcy unijnego, by por?wnywalne sytuacje nie by?y traktowane w odmienny spos?b, chyba ?e takie traktowanie jest obiektywnie uzasadnione(26). Ta og?lna zasada r?wnego traktowania jest aktualnie uj?ta w art. 20 karty(27).

a) Sytuacje por?wnywalne

38. Jako pierwsze nasuwa si? pytanie, czy w wypadku dostawy ksi??ek cyfrowych na no?niku fizycznym z jednej strony i ich dostawie elektronicznej z drugiej strony chodzi o sytuacje por?wnywalne.

39. Zgodnie z utrwalonym ju? orzecznictwem por?wnywalno?? dw?ch sytuacji nale?y ocenia? ca?o?ciowo, z uwzgl?dnieniem celu badanej regulacji oraz zasad i cel?w regulowanej dziedziny(28). Dlatego te? aby zaprzeczy? por?wnywalno?ci dw?ch sytuacji, nie wystarczy po prostu stwierdzi? istnienia obiektywnych r?nic, nie wskazuj?c ich znaczenia dla cel?w regulacji(29), ani te? ?lepo zaufa? ocenie prawodawcy unijnego(30).

i) Cele regulowanej dziedziny

40. Wsp?lny system podatku od warto?ci dodanej, kt?rego cz??? stanowi niniejsza regulacja dotycz?ca obni?onej stawki podatku, s?u?y zgodnie z motywem 4 dyrektywy VAT ustanowieniu rynku wewn?trznego. W tym celu harmonizacja na poziomie Unii ma zapobiec zak??ceniom konkurencji spowodowanym poborem podatk?w obrotowych przez pa?stwa cz?onkowskie, i to zar?wno na poziomie transgranicznym, jak i na poziomie pa?stw cz?onkowskich.

41. Oprócz tego harmonizacja podatków obrotowych s?u?y zgodnie z motywem 8 dyrektywy VAT stworzeniu jednolitej podstawy opodatkowania dla celów ?rodków w?asnych Unii. Ten cel regulowanej dziedziny nie ma jednak dla niniejszej sprawy znaczenia, gdy? sporne tutaj przepisy dyrektywy VAT maj? za przedmiot stawek? podatku, a nie utworzenie ujednoliconej podstawy opodatkowania.

42. Co si? tyczy celu zapobiegania zak?óceniom konkurencji, prawd? jest, i? Trybuna? stwierdzi? ju?, ?e naruszenie zasady równego traktowania w dziedzinie podatku od warto?ci dodanej jest mo?liwe nie tylko w wypadku konkuruj?cych ze sob? podmiotów gospodarczych(31). W ka?dym wypadku wtedy, gdy wyst?puje sytuacja konkurencji, która mo?e zosta? zak?ócona ró?nymi przepisami z zakresu podatku od warto?ci dodanej, nale?y jednak za?o?y?, ?e sytuacje s? porównywalne z punktu widzenia podstawowego celu wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej(32). Oparcie si? na sytuacji konkurencyjno?ci dwóch produktów odpowiada zreszt? podej?ciu, które Trybuna? przyj?? w swoim orzecznictwie ju? w czasie wypracowywania zasady równego traktowania(33).

43. W niniejszej sprawie konkuruj? ze sob? ksi??ki cyfrowe rozprowadzane za pomoc? no?nika fizycznego i ksi??ki cyfrowe rozprowadzane elektronicznie. Dla konsumenta bowiem, którego potrzeby dopiero tworzy sytuacj? konkurencyjno?ci, chodzi bowiem w ka?dym wypadku o ten sam produkt, a mianowicie plik ksi??ki cyfrowej, z którego w ?adnym z tych dwóch wypadków nie da si? skorzysta? bez dodatkowego urz?dzenia odczytuj?cego. Ró?ni si? jedynie sposób dostarczenia do konsumenta. W zale?no?ci od warunków oferty konsument zdecyduje si? zatem na jeden albo drugi sposób dostarczenia, aby otrzyma? ten sam produkt.

44. Jest tak generalnie nawet wtedy, gdyby konsument – jak twierdzi?a Komisja na rozprawie – w przeciwie?stwie do ksi??ki cyfrowej nabytej na no?niku fizycznym nie mia? uzyska? prawa do dalszego przekazania pliku innej osobie w wypadku nabycia elektronicznego(34). Z regu?y bowiem konsument b?dzie nabywa? ksi??ki cyfrowe na u?ytek w?asny, wobec czego mo?liwe?? przeniesienia pliku na osob? trzeci? – gdyby rzeczywi?cie mia?a zale?e? od sposobu dostarczenia – nie ma decyduj?cego wp?ywu na sytuacj? konkurencyjno?ci. Ponadto Trybuna? stwierdzi? ju? w kontek?cie prawa autorskiego, ?e sprzeda? tre?ci na CD?ROM i sprzeda? poprzez pobranie z Internetu s? „z ekonomicznego punktu widzenia podobne”(35).

45. Tym samym te dwie formy dostarczenia ksi??ki cyfrowej s? porównywalne pod wzgl?dem podstawowego celu wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej, jakim jest zapobieganie zak?óceniom konkurencji.

ii) Zasady regulowanej dziedziny

46. To, ?e zgodnie z przepisami wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej przy dostawie ksi??ki cyfrowej na no?niku fizycznym chodzi o dostaw? towarów (art. 14 ust. 1), a wypadku jej dostarczenia elektronicznego natomiast o ?wiadczenie us?ug (art. 24 ust. 1 dyrektywy VAT), nie stoi na przeszkodzie ich porównywalno?ci(36).

47. Zgodnie z motywem 5 dyrektywy VAT podatek powinien by? nak?adany „w mo?liwie najbardziej ogólny sposób”, czyli na wszystkie produkty. Potwierdza to art. 1 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy VAT, zgodnie z którym wspólny system podatku od warto?ci dodanej ma doprowadzi? do ustanowienia *ogólnego* podatku konsumpcyjnego. Dlatego te? te zdarzenia podatkowe obejmuj? takie same przes?anki dla dostawy towarów [art. 2 ust. 1 lit. a)] i dla ?wiadczenia us?ug [art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT]. Podatek od warto?ci dodanej ma tym samym zasadniczo obejmowa? w taki sam sposób korzystanie z towarów i z us?ug.

48. Jeżeli przepisy wspólnego systemu podatku od wartości dodanej wyjątkowo wprowadzają rozróżnienie między dostawą towarów a świadczeniem usług, ma to zawsze szczególny powód. Przykładowo w ramach określenia miejsca transakcji podlegającej opodatkowaniu (art. 31 i nast. dyrektywy VAT) tylko przy dostawie towarów można odnieść się do transportu fizycznego.

49. W niniejszym wypadku określenia wysokości stawki podatku ta różnica w fizycznej obecności produktów nie jest jednak istotna. Dyrektywa VAT przy ustalaniu stawek podatku zasadniczo nie rozróżnia pomiędzy dostawą towarów a świadczeniem usług. Artykuł 96 dyrektywy VAT stanowi natomiast wyrażenie, że stawka podstawowa ma być jednakowa dla dostaw towarów i świadczenia usług. Poza tym przewidziane są te same stawki obniżone zgodnie z art. 98 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy VAT zarówno dla dostaw towarów, jak i świadczenia usług.

iii) Cel badanej regulacji

50. W końcu należy ocenić porównywalność „fizycznych” i elektronicznych dostaw księzek cyfrowych pod kątem celu, do którego dotyczy sama badana regulacja.

51. Punkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT umożliwia państwom członkowskim przyznanie obniżonej stawki podatku dla księzek, gazet i czasopism. Niemniej ani z tekstu dyrektywy 92/77/EWG, którą pierwotnie wprowadzono tę regulację(37), ani z jej genezy nie wynika, jakiemu celowi ma służyć przyznanie tej korzyści podatkowej.

52. Również w ramach niniejszego postępowania ani Rada, ani Komisja nie były w stanie udzielić zadowalającej odpowiedzi na to pytanie. Z komunikatu Komisji dotyczącego obniżonych stawek podatku od wartości dodanej z roku 2007 można bowiem też wywnioskować, że „dobrze usystematyzowane i logiczne podejście” nie stanowi podstawy dla odpowiednich przepisów dyrektywy VAT, lecz że są one „odzwierciedleniem sytuacji istniejącej w państwach członkowskich na początku lat 90.”(38). Struktura stawek podatku od wartości dodanej jest zatem nieuzasadniona z punktu widzenia logiki(39).

53. Dlatego też Komisja w odpowiedzi na pytanie na rozprawie stwierdziła między innymi, że obniżona stawka podatku dla księzek, gazet i czasopism została uregulowana w prawie Unii wyłącznie dlatego, że przynajmniej kilka państw członkowskich stosowało tak zmniejszoną stawkę podatku w owym czasie i nie chciano pozbawić ich tej możliwości na mocy prawa Unii.

54. Można zatem jak najbardziej uznać, że norma unijna nie realizuje żadnego innego samodzielnego celu niż cel pozostawienia określonych regulacji w zakresie odpowiedzialności państw członkowskich. Sytuacja taka nie zachodzi jednak w niniejszej sprawie. Dyrektywa VAT nie pozostawia bowiem uregulowania obniżonych stawek podatku po prostu państwom członkowskim, lecz pozwala zgodnie z art. 98 dyrektywy VAT w związku z załącznikiem III do niej tylko na takie, które stosują się do konkretnie określonych, wymienionych wyczerpująco świadczeń, ale nie do żadnych innych. W tym względzie prawo Unii bierze na siebie odpowiedzialność za przesłanki stosowania stawek obniżonych przez państwa członkowskie. W konsekwencji na gruncie prawa Unii należy też określić autonomicznie cele zawartego w prawie Unii zezwolenia państwom członkowskim na stosowanie obniżonych stawek podatku w żadnym dla księzek, gazet i czasopism.

55. Chociaż zarówno Rada, jak i Komisja zaznaczyły w niniejszym postępowaniu, że dyrektywa VAT nie realizuje żadnych celów wspierających, jest jednak oczywiste, że w żadnej opcji stosowania obniżonej stawki podatku umożliwia wspieranie zbytu określonych produktów i że poprzez to realizowane są określone cele polityczne(40). Obniżona stawka podatku daje

podatnikom możliwości przedstawić ofertę. To wspieranie zbytu odbywa się zresztą z korzyścią dla konsumentów, gdy ostatecznie to tylko oni mają ponosić obciążenie podatkiem od wartości dodanej(41).

56. Również sens i cel tego wspierania podatkowego wydaje mi się być oczywisty. Obniżona stawka podatku dla księzek, gazet i czasopism ma cel kulturalny. Służą one w sensie ogólnym wspieraniu kształcenia się obywateli Unii poprzez czytanie czy to beletrystyki lub księzek specjalistycznych, czy to politycznych, specjalistycznych i rozrywkowych gazet i czasopism. Za takim celem przemawia w hipotezie pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT wyrażenie wspierania publikacji, które „w całości lub w przeważającej mierze służą celom reklamowym”. Tego rodzaju publikacje nie służą bowiem celowi edukacyjnemu. Poza tym cel ten można odnaleźć w innym miejscu wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, mianowicie w postaci daleko idącego uprzywilejowania podatkowego usług w zakresie kształcenia poprzez art. 132 ust. 1 lit. i) i j) dyrektywy VAT.

57. Wyłączenie tego celu edukacyjnego zależy jedynie od treści, a nie od sposobu dostarczenia książki cyfrowej. Dlatego między książkami cyfrowymi, których sprzedaż prowadzona jest na nośniku fizycznym, a książkami cyfrowymi, które przesyłane są elektronicznie, nie ma zasadniczo różnicy pod względem celu wspierania, który realizowany jest za pomocą pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT. Tym samym te dwie formy świadczeń są porównywalne również pod względem celu badanej regulacji.

iv) Wniosek wstępny

58. Wobec powyższego należy stwierdzić, że dostawa książek cyfrowych na nośniku fizycznym z jednej strony i ich dostawa elektroniczna z drugiej strony są porównywalne zarówno pod względem celu badanej regulacji, jak i pod względem celów i zasad regulowanej dziedziny.

b) Uzasadnienie

59. Odmienne traktowanie porównywalnych sytuacji może być jednak uzasadnione, mianowicie wtedy gdy realizuje prawnie dopuszczalny cel i jest proporcjonalne do tego celu(42).

60. Wymaga tych należy przestrzegać niezależnie od tego, w jakiej dziedzinie prawa stwierdza się nierówne traktowanie. Obowiązuje one nawet tam, gdzie Trybuna wyrażnie przyznaje prawodawcy unijnemu szeroki zakres uznania(43), jak w szczególności w dziedzinie wspólnej polityki rolnej(44).

61. Niemniej intensywność kontroli uzasadnienia nierównego traktowania różni się w zależności od zakresu uprawnień dyskrecyjnych przysługujących w danym wypadku prawodawcy unijnemu. Jeżeli prawodawca unijny dokonuje zróżnicowania na podstawie jednego z kryteriów zakazanych na podstawie art. 21 karty, jak przykładowo płeć lub rasy(45), wtedy uzasadnienie nierównego traktowania podlega ścisłej kontroli Trybunału(46). Jeżeli natomiast zróżnicowanie opiera się na innym kryterium, kontrola Trybunału będzie mniej ścisła, aby uniknąć sytuacji, w której sąd Unii zastępowałby ocenę prawodawcy unijnego swojej własną oceną(47). Zgodnie z orzecznictwem jest tak w szczególnym stopniu w wypadku regulacji, w których chodzi o różne oceny o charakterze politycznym, ekonomicznym, społecznym lub medycznym(48). Niemniej również i tu zgodnie z zasadą proporcjonalności kontrola Trybunału musi być tym ciśniejsza, im dotkliwsze są skutki nierównego traktowania dla indywidualnego obywatela Unii(49).

i) Cel zróżnicowanego traktowania

62. Na tle tego ograniczonego kryterium kontroli należał najpierw zidentyfikować cel, do którego osiągnięcia zmierza prawodawca unijny poprzez nierówne traktowanie dostawy księzek cyfrowych na nośniku fizycznym i ich dostawy elektronicznej.

63. Zróznicowane traktowanie zostało wprowadzone dyrektywą 2009/47. Związane z tym rozszerzenie kryteriów wsparcia podatkowego określonych w pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT na księgi cyfrowe, które są dostarczane na nośniku fizycznym, dokonuje się zgodnie z motywem 4 dyrektywy 2009/47 „w celu uściślenia i uaktualnienia ze względu na postęp techniczny odniesienia do księzek w jej załączniku III”. Dyrektywa 2009/47 pozostawiła jednak w szczególności bez zmian regulację art. 98 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT, zgodnie z którą stawki obniżone nie mają w żadnym razie zastosowania do usług świadczonych elektronicznie. Księgi cyfrowe dostarczane elektronicznie nie mogą zatem jako takie podlegać obniżonej stawce podatku(50).

64. Tym samym nie uwzględniono w pełni „postępu technicznego”. Akurat w przypadku „naturalnej” drogi przekazu księzek cyfrowych, a mianowicie dostawy elektronicznej, nie miałyby istnieć możliwości skorzystania z obniżonej stawki podatku. Powodem tego jest ostatecznie regulacja art. 98 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT, która wyłącza stosowanie obniżonej stawki podatku do wszystkich usług świadczonych drogą elektroniczną(51), a więc nie tylko do księzek cyfrowych dostarczanych elektronicznie. Cel tej regulacji obowiązuje ogólnie rynek usług elektronicznych jest zatem rozstrzygający dla uzasadnienia niniejszego nierównego traktowania.

65. Artykuł 98 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT opiera się na regulacji art. 12 ust. 3 lit. a) akapit czwarty w związku z art. 9 ust. 2 lit. e) tiret ostatnie szóstej dyrektywy(52), która została dodana dyrektywą 2002/38/WE(53). Motywy dyrektywy 2002/38 nie zawierają żadnej wskazówki co do zamiaru, który przywieca wprowadzeniu tego przepisu.

66. Niemniej odpowiedni wniosek Komisji wskazuje na niepewność, na którą mogą być wystawieni dostawcy usług świadczonych elektronicznie ze względu na mające zastosowanie stawki podatku(54). Dyrektywą 2002/38 wprowadzono bowiem dla dostawców usług świadczonych elektronicznie mających siedzibę poza Unią obowiązek opodatkowania swoich usług świadczonych konsumentom w Unii w każdym wypadku w tym państwie członkowskim, w którym ma miejsce zamieszkania konsumenta(55). Ma to zapobiec zakłóceniom konkurencji(56), które mogłyby powstać w wyniku polityki podatkowej państw trzecich. Regulacja ta powoduje, że usługi świadczone elektronicznie każdorazowo podlegają stawce podatku państwa członkowskiego, w którym znajduje się konsument.

67. Podatnikom mającym siedzibę poza Unią powinno się jednak jednocześnie ułatwić wypełnienie ich nowych obowiązków podatkowych w Unii, również po to, by było ono bardziej prawdopodobne(57). Równocześnie uproszczenia powinny być korzystne także dla administracji skarbowych państw członkowskich i poprawiły ich możliwości kontrolne(58). W pierwszym rzędzie miałyby to być zrealizowane w ten sposób, że podatnicy mogliby spełnić swoje obowiązki za pomocą elektronicznych deklaracji podatkowych w jednym tylko państwie członkowskim dla całej Unii(59). Ponadto regulacja poprzedzająca art. 98 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT gwarantowała, że zawsze zastosowanie może mieć tylko stawka podstawowa danego państwa członkowskiego do usług świadczonych elektronicznie tamtejszym konsumentom.

68. Dostawcy usług świadczonych elektronicznie mający siedzibę w Unii znajdowali się natomiast w innej sytuacji. Dla nich bowiem nie powinno się nic zmienić w wyniku dyrektywy 2002/38. Mieli oni nadal opodatkowywać swoje usługi elektroniczne w państwie członkowskim swej siedziby, niezależnie od tego, gdzie ma miejsce zamieszkania dany konsument(60), i z tego powodu ich świadczenia podlegały tylko maksymalnie trzem różnym stawkom podatku tego

państwa czonkowskiego.

69. Komisja zaznaczyła jednak w niniejszym postępowaniu, że zakaz stosowania obniżonych stawek podatku dla usług elektronicznych ma znaczenie również dla podatników prowadzących działalność w Unii, gdy zapobiega szkodliwej konkurencji podatkowej pomiędzy państwami członkowskimi. Wątpliwie bowiem ze względu na to, że w wypadku tych podatników wyjątkowo ich siedziba pozostała decydująca dla ich obciążenia podatkowego w odniesieniu do usług elektronicznych, które z państw członkowskich mogłyby poprzez wprowadzenie odpowiedniej obniżonej stawki podatku próbować skłonić tych usługodawców do założenia siedziby na jego terytorium. Centralna elektroniczna sieć dystrybucyjnej mogłaby bowiem przenieść stosunkowo łatwo.

70. Niemniej stan prawny zmienił się tutaj od dnia 1 stycznia 2015 r. zasadniczo. Zgodnie z obowiązującym art. 58 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT(61) obecnie do podatników mających siedzibę w Unii ma zastosowanie ta sama regulacja co do podatników z siedzibą poza Unią: usługi elektroniczne podlegają opodatkowaniu zawsze w państwie członkowskim konsumenta. Wszyscy dostawcy mogą odtąd także wypewnić swoje zobowiązania podatkowe względem wszystkich państw członkowskich, składając deklarację podatkową w tylko jednym państwie członkowskim(62).

71. W rezultacie mamy tym samym do czynienia z dwoma różnymi celami art. 98 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT i przepisami go poprzedzającymi, które ponadto należy rozróżnić pod względem czasowym: zakaz stosowania obniżonych stawek podatku dla usług elektronicznych służył do dnia 31 grudnia 2014 r. z jednej strony uproszczeniu zobowiązań podatkowych podatników mających siedzibę poza Unią, a z drugiej strony zapobieganiu szkodliwej konkurencji podatkowej między państwami członkowskimi; od dnia 1 stycznia 2015 r. zakaz służy jedynie jeszcze uproszczeniu zobowiązań podatkowych, obecnie jednak dla całego rynku usług elektronicznych.

ii) Proporcjonalna realizacja celu

72. Cele te prawodawca unijny powinien był też realizować w sposób proporcjonalny. Należy przy tym porównać skutki nierównego traktowania z korzyściami, jakie wynikają z realizacji celu. W tym względzie należy zwrócić uwagę na to, że w dziedzinie prawa podatkowego prawodawca unijny musi przeprowadzić złozone oceny ekonomiczne i finansowe i przysądzuje mu w tym zakresie swoboda regulacyjna(63).

73. Co się tyczy celu uproszczenia zobowiązań podatkowych dzięki zmniejszonej liczbie stawek podatku od wartości dodanej podlegających stosowaniu, należy wprowadzić rozróżnienie. Zakaz stosowania obniżonych stawek podatkowych dla usług elektronicznych służy bowiem w tym zakresie zarówno podatnikom, jak i administracjom skarbowym państw członkowskich(64).

74. Uproszczenie na rzecz podatników nie jest przy tym proporcjonalne do niekorzyści wynikających dla nich z odmowy zastosowania obniżonej stawki podatku do księzek cyfrowych przesyłanych drogą elektroniczną. Ich ochrona przed dodatkową różnorodnością stawek podatku jest bowiem okupiona nadto drogo, gdy ich świadczenia podlegają podwyższonej stawce podatku i tym samym są dla nich również niekorzystne pod względem konkurencyjności. Oczywiście korzystanie z każdej korzyści podatkowej komplikuje jej beneficjentowi stosowanie prawa podatkowego. Ten wysiłek nie może jednak oznaczać dla prawodawcy podatkowego zezwolenia na nierówne traktowanie porównywalnych sytuacji.

75. Co się tyczy ułatwienia pracy administracjom skarbowym państw członkowskich, proporcjonalności realizacji celu mogłaby być przeciwstawić jedno z dawnych orzeczeń Trybunału,

Je praktyczne trudno ci nie mog? uzasadnia? na o?enia oczywi?cie nies?usznego obci??enia – tutaj na dystrybucj? dostarczanych elektronicznie ksi??ek cyfrowych(65). W ramach zakazu dyskryminacji w zakresie swobód podstawowych Trybuna? niedawno uzna? jednak jednoznacznie, ?e administracje skarbowe maj? uzasadniony interes we wprowadzeniu przepisów, które mo?na ?atwo stosowa? i kontrolowa?(66).

76. Dlatego zasadniczo w zakresie uznania prawodawcy unijnego le?y ustanowienie specjalnego systemu opodatkowania dla wszystkich us?ug elektronicznych na podstawie miejsca korzystania z nich. To, ?e taki specjalny system opodatkowania mo?e by? konieczny, wynika ze specyficznych uwarunkowa? us?ug elektronicznych, które w porównaniu do klasycznego obrotu towarami niemal bez trudu ?wiadczone s? transgranicznie i do tego wymagaj? jedynie minimalnej obecno?ci fizycznej, co utrudnia ingerencj? krajowych organów skarbowych.

77. Poza tym Trybuna? uzna? ju?, ?e przy z?o?onych systemach prawodawca unijny mo?e wybra? dzia?anie etapowe(67). Jest zatem zrozumia?e, ?e prawodawca unijny nowego rodzaju procedur? podatkow? najpierw kształtuje na tyle prosto, na ile to mo?liwe. Jest tak w szczególno?ci w okresie, w którym dostawcy us?ug elektronicznych wprowadzaj? szereg nowego rodzaju produktów, których zaszeregowanie do istniej?cych kategorii obni?onych stawek podatku mo?e budzi? w?tpliwo?ci.

78. Przes?ank? proporcjonalno?ci takiego dzia?ania etapowego jest jednak regularny przepl?d systemu regulacyjnego(68). Do chwili obecnej dzia?anie instytucji w?a?ciwych na poziomie Unii spe?nia ten warunek. Ju? przy wprowadzeniu odpowiednich przepisów Rada przewidzia?a przepl?d specjalnego systemu opodatkowania dla us?ug elektronicznych po pewnym czasie na podstawie uzyskanych z jego pomoc? do?wiadcze?(69). Do tego Komisja zapowiedzia?a niedawno, ?e rozpatrzy opracowanie wniosku dotycz?cego dyrektywy zmieniaj?cej dyrektyw? VAT celem zrównania traktowania ksi??ek cyfrowych przesys?anych elektronicznie(70).

79. Powy?sze rozwa?ania maj? jednak stosunkowo mniejsze znaczenie w zakresie, w jakim cel uproszczenia systemu opodatkowania dotyczy? do dnia 31 grudnia 2014 r. wy??cznie podatników maj?cych siedzib? poza Uni?. W odniesieniu do tego okresu jest to z pewno?ci? kompensowane zgodnym z prawem celem zapobiegania szkodliwej konkurencji podatkowej mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi(71).

80. Na drugiej szali ci??ar nie jest natomiast a? tak wielki.

81. Zak?ócenia konkurencji pomi?dzy dostawcami ksi??ek cyfrowych na no?niku fizycznym i takich, które dostarczane s? elektronicznie, powinny trzyma? si? w ryzach. Rzeczpospolita Polska s?uszenie bowiem wskaza?a na rozprawie, ?e koszty dystrybucji elektronicznej s? du?o mniejsze ni? koszty tradycyjnej dystrybucji towarów. W konsekwencji ksi??ki cyfrowe przesys?ane na drodze elektronicznej mog? by? z regu?y oferowane po ni?szej cenie ni? ksi??ki na no?niku fizycznym nawet wtedy, gdy podlegaj? wy?szej stawce podatku od warto?ci dodanej.

82. Na tym tle nie mo?na dostrzec powa?nych zak?óce? transgranicznego dost?pu do ksi??ek, który chroni? swobody podstawowe, lub – na co s?uszenie zwróci? uwag? Rzecznik Praw Obywatelskich – dost?pu osób niepe?nosprawnych do ksi??ek(72).

83. Cele zamierzone przez prawodawc? unijnego w art. 98 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT s? tym samym realizowane w sposób proporcjonalny.

c) Wniosek wst?pny

84. Zró?nicowane traktowanie ksi??ek cyfrowych w odniesieniu do obni?onej stawki podatku w

zależności od ich formy dostarczenia, wynikające z pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT w związku z jej art. 98 ust. 2 dyrektywy VAT, jest tym samym uzasadnione i w konsekwencji nie narusza zasady równego traktowania.

2. Wyżyczenie gazet i czasopism cyfrowych na nośniku fizycznym

85. W drugiej kolejności należy teraz zbadać, czy okoliczności, że pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT w związku z jej art. 98 ust. 2 dyrektywy VAT nie pozwala na obniżenie stawki podatku dla gazet i czasopism cyfrowych na nośniku fizycznym, jest zgodna z zasadą równego traktowania. Należy przy tym rozpatrzeć dwa różne przypadki nierównego traktowania.

a) Porównanie z książkami cyfrowymi

86. Z jednej strony gazety i czasopisma cyfrowe są traktowane inaczej niż książki cyfrowe, gdyż te ostatnie mogą podlegać obniżonej stawce podatku, kiedy są dostarczane na nośniku fizycznym.

87. Wynikające z tego naruszenie zasady równego traktowania zakładałoby najpierw, że gazety i czasopisma z jednej strony oraz książki z drugiej strony znajdują się w porównywalnych sytuacjach(73).

88. Tak jednak nie jest. Sytuacje nie są porównywalne ani w świetle celu regulowanej dziedziny, ani pod względem celu badanej regulacji(74).

89. Po pierwsze, gazety i czasopisma z reguły nie konkurują z książkami. Różne formy publikacji odwołują się do różnych potrzeb konsumenta, gdyż zwykle różni się długość tekstu, rodzajem informacji, oczekiwaniami artystycznymi i trwającym znaczeniem czasowym. Stąd nie są porównywalne pod względem celu wspólnego systemu podatku od wartości dodanej polegającego na zapobieganiu zakłóceniom konkurencji(75).

90. Po drugie, również pod względem celu badanej regulacji, brak jest porównywalności gazet i czasopism z jednej strony i książek z drugiej. Cel edukacyjny, do którego zmierza pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT(76), różni się zwykle wyrażenie przy tych różnych formach publikacji. Podczas gdy gazety i czasopisma mają raczej aktualne odniesienie praktyczne, w wypadku książek chodzi często o przekazanie wiedzy o znaczeniu bardziej długoterminowym lub o wyraz artystyczny. Tym samym cel wsparcia podatkowego książek z jednej strony i gazet i czasopism z drugiej strony różni się wyrażenie w aspekcie edukacyjnym.

91. Odmienne traktowanie gazet i czasopism cyfrowych na nośniku fizycznym od książek cyfrowych na nośniku fizycznym nie narusza tym samym zasady równego traktowania.

b) Porównanie z gazetami i czasopismami na papierze

92. Z drugiej strony gazety i czasopisma cyfrowe na nośniku fizycznym są jednak również traktowane inaczej niż gazety i czasopisma ukazujące się na papierze.

93. Chociaż tutaj wynik nie zarysowuje się tak jasno jak w poprzednim wypadku, uważam, że gazety i czasopisma w formie papierowej oraz gazety i czasopisma cyfrowe na nośniku fizycznym również nie są obiektywnie porównywalne.

94. W odniesieniu do celu wsparcia podatkowego wynikającego z pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT należy zasadniczo przyjąć, że gazety i czasopisma cyfrowe i drukowane są porównywalne, gdyż w tym względzie znaczenie powinna mieć tylko o treść(77).

95. Nie można jednak stwierdzić tego samego w odniesieniu do celu regulowanej dziedziny, jakim jest zapobieganie zakłóceniom konkurencji(78). Trybunał stwierdził już bowiem w wyroku w sprawie K w odniesieniu do księzek, że ich wersje cyfrowe na nośniku fizycznym i wersje papierowe niekoniecznie ze sobą konkurują. Istnienie takiej konkurencji jest raczej zależne od szeregu okoliczności, które nie tylko różnią się w zależności od państwa członkowskiego, lecz również mogą się zmieniać z biegiem czasu(79). Przy tego rodzaju niejasnej sytuacji faktycznej wyrażenie do prawodawcy unijnego, a nie do Trybunału należy przeprowadzenie złozonej oceny sytuacji konkurencyjnej w całej Unii w ramach jego uprawnień ustawodawczych(80).

96. Tym samym zasady równego traktowania nie narusza również to, że zgodnie z pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT w związku z jej art. 98 ust. 2 gazety i czasopisma cyfrowe na nośniku fizycznym, w przeciwieństwie do ich formy papierowej, nie mogą podlegać obniżonej stawce podatku.

3. Odmienne traktowanie publikacji przesyłanych elektronicznie od publikacji drukowanych

97. W końcu należy jeszcze rozpatrzyć kwestię tego, czy odmienne traktowanie wszystkich publikacji cyfrowych, które przesyłane są elektronicznie, od publikacji drukowanych, które wynika z pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT w związku z jej art. 98 ust. 2, mogłoby naruszać zasadę równego traktowania.

98. Zgodnie z powyższymi ustaleniami tak jednak nie jest.

99. Ostatecznie nie ma przy tym znaczenia, czy publikacje cyfrowe i drukowane w rozumieniu orzecznictwa generalnie nie są wystarczająco porównywalne. Pod względem celu badanej tu regulacji przemawia za tym to, że między publikacjami cyfrowymi, które przesyłane są elektronicznie, a publikacjami drukowanymi istnieje znaczna różnica pod względem *potrzeby* ich wspierania, która wynika z bardzo różnych kosztów dystrybucji(81). Do tego należy aby uwzględnić uprawnienia dyskrecjonalne prawodawcy unijnego przy ocenie sytuacji konkurencyjnej(82).

100. Niemniej nawet gdyby należało założyć ich porównywalność, zróżnicowane traktowanie przesyłanych elektronicznie publikacji cyfrowych i publikacji drukowanych byłoby aktualnie uzasadnione. Wynika to, jak zobaczyliśmy, w szczególności ze zgodnego z prawem celu prawodawczego, jakim jest ustanowienie specjalnego systemu opodatkowania usług elektronicznych(83). W tym kontekście odmienne traktowanie publikacji przesyłanych elektronicznie od publikacji drukowanych jest tym bardziej proporcjonalne, że sytuacja konkurencyjna w tym zakresie mogłaby być jeszcze mniej wyrazista niż ma to miejsce przy identycznych publikacjach cyfrowych(84).

101. Tym samym zasady równego traktowania nie narusza również to, że pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT w związku z jej art. 98 ust. 2 wyłącza publikacje przesyłane elektronicznie z zakresu stosowania obniżonej stawki podatku, w przeciwieństwie do publikacji drukowanych.

V – Propozycja rozstrzygnięcia

102. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby Trybunał orzekł następująco:

Badanie pytań prejudycjalnych nie wykazało niczego, co mogłoby podważyć w szczególności pkt 6 załącznika III do dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w brzmieniu dyrektywy 2009/47/WE.

1 – Język oryginału: niemiecki.

2 – Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską w brzmieniu ustalonym w traktacie z Amsterdamu (Dz.U. 1997, C 340, s. 173).

3 – Dz.U. 2006, L 347, s. 1.

4 – Zobacz art. 2 pkt dyrektywy Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do miejsca świadczenia usług (Dz.U. 2008, L 44, s. 11).

5 – Zobacz art. 1 pkt 13 w związku z pkt 1 załącznika do dyrektywy Rady 2009/47/WE z dnia 5 maja 2009 r. zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w zakresie stawek obniżonych podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2009, L 116, s. 18).

6 – Zobacz s. 16 w pkt 3 wniosku dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę Rady 2006/112/WE w zakresie stawek obniżonych podatku od wartości dodanej [COM(2008) 428 wersja ostateczna].

7 – Zobacz m.in. wyroki: z dnia 4 lutego 1982 r., Buyl i in./Komisja (817/79, EU:C:1982:36, pkt 16); z dnia 11 listopada 1997 r., Eurotunnel i in. (C-408/95, EU:C:1997:532, pkt 45); a także z dnia 10 września 2015 r., Parlament/Rada (C-363/14, EU:C:2015:579, pkt 82).

8 – Zobacz rezolucja legislacyjna Parlamentu Europejskiego z dnia 19 lutego 2009 r. w sprawie wniosku dotyczącego dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w zakresie stawek obniżonych podatku od wartości dodanej [COM(2008) 428 – C-0299/2008 – 2008/0143(CNS)] (Dz.U. 2010, C 76 E, s. 110).

9 – Zobacz wyżej, pkt 9.

10 – Ponadto w wersji niemieckiej pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT przyjął „Notenhefte oder –manuskripte” został zmieniony na „Notenhefte oder Manuskripte”. Najwyraźniej miało to jednak na celu jedynie redakcyjne zmiany wersji niemieckiej, a nie merytoryczne, jak świadczy o tym niezmienną wersję angielską i francuską (zarówno przed zmianą, jak i po zmianie dokonanej w dyrektywę 2009/47 brzmi ono następująco: „music printed or in manuscript form” względnie „les partitions imprimées ou en manuscrit”).

11 – Zobacz m.in. wyroki: z dnia 16 lipca 1992 r., Parlament/Rada (C-65/90, EU:C:1992:325, pkt 16); z dnia 5 lipca 1995 r., Parlament/Rada (C-21/94, EU:C:1995:220, pkt 18); z dnia 11 listopada 1997 r., Eurotunnel i in. (C-408/95, EU:C:1997:532, pkt 46); a także z dnia 25 września 2003 r., Océ Van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495, pkt 100); zob. wcześniejszy wyrok z dnia 15 lipca 1970 r., ACF Chemiefarma/Komisja (41/69, EU:C:1970:71, pkt 69, 178, 179).

12 – Niczego nie zmienia w tym względzie fakt, że motyw 6 wniosku, który zawiera wyrażenie odniesienie do m.in. „książek audio”, nie został powtórzony w dyrektywie 2009/47.

13 – Zobacz s. 13 pkt 3 („audio books, CD, CD-ROMs or any similar physical support”) względnie s. 15 pkt 3 („de livres audio, de disques compacts, de cédéroms ou d’autres supports physiques similaires”) wniosku Komisji (przywołanego w przypisie 6).

14 – W wyroku z dnia 5 marca 2015 r., Komisja/Luksemburg (C-502/13, EU:C:2015:143, pkt 53) Trybunał wyjął wprawdzie, że „wydaje się”, iż przyjęty przez Radę tekst jest jedynie „redakcyjnym uproszczeniem” wniosku Komisji. Z powodu braku uzasadnienia oraz w obliczu innego tego ustalenia nie ma potrzeby bliższego rozpatrywania tej kwestii w niniejszej sprawie.

15 – Wyroki: z dnia 16 lipca 1992 r., Parlament/Rada (C-65/90, EU:C:1992:325, pkt 19); z dnia 5 lipca 1995 r., Parlament/Rada (C-21/94, EU:C:1995:220, pkt 22); z dnia 10 czerwca 1997 r., Parlament/Rada (C-392/95, EU:C:1997:289, pkt 20).

16 – Wniosek Komisji (przywołany w przypisie 6); uzasadnienie w pkt 3.1.

17 – Wniosek Komisji (przywołany w przypisie 6); uzasadnienie w pkt 5.3 do art. 1 oraz motyw 6 tekstu dyrektywy; zob. również streszczenie szacowanych skutków w dokumencie roboczym s-ub Komisji [SEC(2008) 2191], który nawet nie wspomina o zmianie dotyczącej księgek.

18 – Zobacz w odniesieniu do znaczenia takiej możliwości zajęcia stanowiska wyrok z dnia 11 listopada 1997 r., Eurotunnel i in. (C-408/95, EU:C:1997:532, pkt 58).

19 – Zobacz postanowienie odsyłające, pkt 3.2.22.

20 – Wyroki: z dnia 29 października 2009 r., NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, pkt 42); z dnia 19 lipca 2012 r., Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, pkt 45); z dnia 15 listopada 2012 r., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 50); z dnia 13 marca 2014 r., Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, pkt 40); z dnia 2 lipca 2015 r., De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, pkt 37).

21 – Zobacz w przedmiocie różnic znaczeń tej zasady wyrok z dnia 15 listopada 2012 r., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 46–48) oraz uzupełniając wyroki: z dnia 17 maja 2001 r., Fischer i Brandenstein (C-322/99 i C-323/99, EU:C:2001:280, pkt 76); z dnia 2 lipca 2015 r., NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, pkt 40).

22 – Zobacz w tym względzie wyroki: 8 czerwca 2006 r., L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380, pkt 48); z dnia 10 kwietnia 2008 r., Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, pkt 49); z dnia 29 października 2009 r., NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, pkt 41); z dnia 10 czerwca 2010 r., CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, pkt 64); z dnia 19 lipca 2012 r., Lietuvos geležinkiai (C-250/11, EU:C:2012:496, pkt 45); z dnia 28 listopada 2013 r., MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, pkt 38).

23 – Zobacz postanowienie odsyłające, pkt 3.2.30 i 3.2.31.

24 – Wyrok z dnia 5 marca 2015 r., Komisja/Luksemburg (C-502/13, EU:C:2015:143, pkt 55, 56).

25 – Zobacz w odniesieniu do tej treści przepisu wyroki: z dnia 5 marca 2015 r., Komisja/Francja, C-479/13 (EU:C:2015:141, pkt 17, 40, 41); z dnia 5 marca 2015 r., Komisja/Luksemburg (C-502/13, EU:C:2015:143, pkt 26, 47, 49); zob. też wytyczne Komitetu Doradczego ds. Podatku od Wartości Dodanej z 92. posiedzenia w dniach 7/8 grudnia 2010, dokument A – taxud.c.1(2011)157667–684, jak też co do znaczenia tych wytycznych moja opinia w sprawie RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12 (EU:C:2013:57, pkt 47–50).

26 – Zobacz m.in. wyroki: z dnia 19 października 1977 r., Ruckdeschel i in. (117/76 i 16/77, EU:C:1977:160, pkt 7); z dnia 12 marca 1987 r., Raiffeisen Hauptgenossenschaft (215/85, EU:C:1987:127, pkt 23); z dnia 17 września 1998 r., Pontillo (C-372/96, EU:C:1998:412, pkt 41); z dnia 16 grudnia 2008 r., Arcelor Atlantique i Lorraine i in. (C-127/07, EU:C:2008:728, pkt 23); z dnia 4 maja 2016 r., Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, pkt 35); zob. w odniesieniu do innego podejścia na podstawie art. 52 ust. 1 karty praw podstawowych wyrok z dnia 29 kwietnia 2015 r., Léger, C-528/13 (EU:C:2015:288, pkt 50–52).

27 – Karta praw podstawowych Unii Europejskiej z dnia 7 grudnia 2000 r. w wersji dostosowanej w

dniu 12 grudnia 2007 r. w Sztrasburgu (Dz.U. 2016, C 202, s. 389).

28 – Wyroki: z dnia 16 grudnia 2008 r., Arcelor Atlantique i Lorraine i in. (C?127/07, EU:C:2008:728, pkt 26); z dnia 12 maja 2011 r., Luksemburg/Parlament i Rada (C?176/09, EU:C:2011:290); z dnia 18 lipca 2013 r., Sky Italia (C?234/12, EU:C:2013:496, pkt 16); z dnia 26 września 2013 r., IBV & Cie, C?195/12 (EU:C:2013:598, pkt 52); z dnia 6 listopada 2014 r., Feakins (C?335/13, EU:C:2014:2343, pkt 51); zob. również w odniesieniu do zakazu dyskryminacji w ramach swobód podstawowych m.in. wyroki: z dnia 27 listopada 2008 r., Papillon, C?418/07 (EU:C:2008:659, pkt 27); z dnia 2 czerwca 2016 r., Pensioenfonds Metaal en Techniek, C?252/14 (EU:C:2016:402, pkt 48).

29 – W ten sposób jednak m.in. jeszcze wyrok z dnia 13 grudnia 1994 r., SMW Winzersekt (C?306/93, EU:C:1994:407, pkt 31).

30 – W ten sposób jednak w?a?nie w odniesieniu do podatku od warto?ci dodanej wyrok z dnia 13 marca 2014 r., Jetair i BTWE Travel4you (C?599/12, EU:C:2014:144, pkt 55).

31 – Wyroki: z dnia 10 kwietnia 2008 r., Marks & Spencer (C?309/06, Slg, EU:C:2008:211, pkt 49); z dnia 25 kwietnia 2013, Komisja/Szwecja (C?480/10, EU:C:2013:263, pkt 17).

32 – Zobacz w tym wzgl?dzie te? wyroki: z dnia 29 pa?dziernika 2009 r., NCC Construction Danmark (C?174/08, EU:C:2009:669, pkt 44); z dnia 19 lipca 2012 r., Lietuvos geležinkeliai (C?250/11, EU:C:2012:496, pkt 45).

33 – Wyroki: z dnia 19 pa?dziernika 1977 r., Ruckdeschel i in. (117/76 i 16/77, EU:C:1977:160, pkt 8); z dnia 19 pa?dziernika 1977 r., Moulins et huileries de Pont-à-Mousson i Providence agricole de la Champagne (124/76 i 20/77, EU:C:1977:161, pkt 18); z dnia 25 pa?dziernika 1978 r., Royal Scholten-Honig i Tunnel Refineries (103/77 i 145/77, EU:C:1978:186, pkt 28/32).

34 – Mo?na w?tpi? jednak co do tego na podstawie ustale? zawartych w wyroku z dnia 3 lipca 2012 r., UsedSoft (C?128/11, EU:C:2012:407).

35 – Wyrok z dnia 3 lipca 2012, UsedSoft (C?128/11, EU:C:2012:407, pkt 61).

36 – Wyroki z dnia 5 marca 2015 r., Komisja/Francja, C?479/13 (EU:C:2015:141, pkt 17, 35); z dnia 5 marca 2015 r., Komisja/Luksemburg (C?502/13, EU:C:2015:143, pkt 26, 42).

37 – Zobacz art. 1 pkt 5 w zwi?zku z kategori? 6 za??cznika do dyrektywy Rady 92/77/EWG z dnia 19 pa?dziernika 1992 r. uzupe?niaj?cej wspólny system podatku od warto?ci dodanej i zmieniaj?cej dyrektyw? 77/388/EWG (zbli?enie stawek VAT) (Dz.U. 1992, L 316, s. 1).

38 – Komunikat Komisji z dnia 5 lipca 2007 r. do Rady i Parlamentu Europejskiego w sprawie stawek VAT innych ni? podstawowe [COM(2007) 380 wersja ostateczna], pkt 3.1.

39 – Komunikat Komisji (przywo?any w przypisie 38); pkt 4.2.

40 – Zobacz te? opinia Komisji Rynku Wewn?trznego i Ochrony Konsumentów z dnia 22 stycznia 2009 r. dla Komisji Gospodarczej i Monetarnej na temat wniosku dotycz?cego dyrektywy Rady zmieniaj?cej dyrektyw? 2006/112/WE w zakresie stawek obni?onych podatku od warto?ci dodanej [COM(2008)0428] (dokument z posiedzenia Parlamentu Europejskiego z dnia 11 lutego 2009 r., A6–0047/2009, s. 6).

- 41 – Wyroki: z dnia 3 maja 2012 r., Lebara, C?520/10 (EU:C:2012:264, pkt 25); z dnia 7 listopada 2013 r., Tulic? i Plavo?in, C?249/12 i C?250/12 (EU:C:2013:722, pkt 34).
- 42 – Zobacz m.in. wyroki: z dnia 16 grudnia 2008 r., Arcelor Atlantique et Lorraine i in. (C?127/07, EU:C:2008:728, pkt 47); z dnia 17 pa?dziernika 2013 r., Schaible, C?101/12 (EU:C:2013:661, pkt 77); z dnia 22 maja 2014 r., Glatzel, C?356/12 (EU:C:2014:350, pkt 43).
- 43 – Wyrok z dnia 16 grudnia 2008 r., Arcelor Atlantique et Lorraine i in. (C?127/07, EU:C:2008:728, pkt 57, 58).
- 44 – Wyrok z dnia 6 listopada 2014 r., Feakins (C?335/13, EU:C:2014:2343, pkt 56).
- 45 – Zakazy dyskryminacji s? jedynie szczególnym wyrazem ogólnej zasady równego traktowania, zob. w szczególno?ci wyrok z dnia 27 stycznia 2005 r., Europe Chemi-Con (Niemcy)/Rada (C?422/02 P, EU:C:2005:56, pkt 33).
- 46 – Zobacz równie? ju? opinia rzecznika generalnego M. Poiaresa Madura w sprawie Arcelor Atlantique et Lorraine i in., C?127/07 (EU:C:2008:292, pkt 32).
- 47 – Zobacz podobnie m.in. wyroki z dnia 12 maja 2011 r., Luksemburg/Parlament i Rada, C?176/09 (EU:C:2011:290, pkt 35); z dnia 22 maja 2014 r., Glatzel (C?356/12, EU:C:2014:350, pkt 64).
- 48 – Wyroki: z dnia 16 grudnia 2008 r., Arcelor Atlantique et Lorraine i in. (C?127/07, EU:C:2008:728, pkt 57); z dnia 22 maja 2014 r., Glatzel (C?356/12, EU:C:2014:350, pkt 52); zob. w szczególno?ci w odniesieniu do wspólnej polityki rolnej m.in. wyroki: z dnia 29 pa?dziernika 1980 r., Roquette Frères/Rada (138/79, EU:C:1980:249, pkt 25); z dnia 5 pa?dziernika 1994 r., Niemcy/Rada (C?280/93, EU:C:1994:367, pkt 89, 90); z dnia 30 czerwca 2016 r., Lidl (C?134/15, EU:C:2016:498, pkt 47); zob. ponadto w odniesieniu do ogólnych wymaga? zasady proporcjonalno?ci m.in. wyroki: z dnia 12 listopada 1996 r., Zjednoczone Królestwo/Rada (C?84/94, EU:C:1996:431, pkt 58); z dnia 1 marca 2016 r., National Iranian Oil Company/Rada (C?440/14 P, EU:C:2016:128, pkt 77); z dnia 4 maja 2016 r., Pillbox 38 (C?477/14, EU:C:2016:324, pkt 49).
- 49 – Zobacz podobnie wyrok z dnia 16 grudnia 2008 r., Arcelor Atlantique et Lorraine i in. (C?127/07, EU:C:2008:728, pkt 59); zob. w szczególno?ci w wypadku narusze? praw podstawowych wyrok z dnia 8 kwietnia 2014 r., Digital Rights Ireland i in., C?293/12 i C?594/12 (EU:C:2014:238, pkt 47).
- 50 – Zobacz wyroki z dnia 5 marca 2015 r., Komisja/Francja (C?479/13, EU:C:2015:141, pkt 17, 40), oraz z dnia 5 marca 2015 r., Komisja/Luksemburg (C?502/13, EU:C:2015:143, pkt 26, 47).
- 51 – Zobacz w tym kontek?cie niewyczerpuj?cy wykaz us?ug ?wiadczonych drog? elektroniczn? w za??czniku II do art. 58 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT, a tak?e uzupe?niaj?c? definicj? w art. 7 i za??cznik I do rozporz?dzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiaj?cego ?rodki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej (wersja przekszta?cona) (Dz.U. 2011, L 77, s. 1).
- 52 – Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1), która zgodnie z art. 411 ust. 1 i art. 413 dyrektywy VAT stosowa?a si? do dnia 31 grudnia 2006 r.

- 53 – Zobacz art. 1 pkt 2 dyrektywy Rady 2002/38/WE z dnia 7 maja 2002 r. zmieniającej oraz tymczasowo zmieniającej dyrektywę 77/388/EWG w odniesieniu do systemu podatku od wartości dodanej stosowanego do usług radiowych i telewizyjnych oraz niektórych usług świadczonych drogą elektroniczną (Dz.U. 2002, L 128, s. 41).
- 54 – Wniosek Komisji z dnia 7 czerwca 2000 r. dotyczący dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 77/388/EWG w odniesieniu do systemu podatku od wartości dodanej stosowanego do niektórych usług świadczonych drogą elektroniczną [COM(2000) 349 wersja ostateczna], pkt 3.1 i 5.2 odnośnie do art. 1 pkt 2.
- 55 – Zobacz art. 9 ust. 2 lit. f) szóstej dyrektywy i obecnie art. 58 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT.
- 56 – Zobacz obecnie motyw 23 dyrektywy VAT.
- 57 – Zobacz wniosek Komisji (przywołany w przypisie 54), pkt 3.1 i 3.2.
- 58 – Zobacz wniosek Komisji (przywołany w przypisie 54), pkt 5 in initio.
- 59 – Zobacz motyw 5 dyrektywy 2002/38; zob. obecnie art. 358a i nast. dyrektywy VAT.
- 60 – Wynika to z zasady podstawowej określonej w art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy; zob. wniosek Komisji (przywołany w przypisie 54), pkt 2.
- 61 – Przepis ten został zmieniony z dniem 1 stycznia 2015 r. przez art. 5 pkt 1 dyrektywy 2008/8.
- 62 – Zobacz art. 358–369k dyrektywy VAT.
- 63 – Zobacz wyżej, pkt 61.
- 64 – Zobacz wyżej, pkt 67.
- 65 – Wyrok z dnia 25 października 1978, Royal Scholten-Honig i Tunnel Refineries (103/77 i 145/77, EU:C:1978:186, pkt 81, 82, 83).
- 66 – Wyrok z dnia 24 lutego 2015 r., Sopora, C-512/13 (EU:C:2015:108, pkt 33).
- 67 – Wyroki: z dnia 16 grudnia 2008 r., Arcelor Atlantique et Lorraine i in. (C-127/07, EU:C:2008:728, pkt 57); z dnia 17 października 2013 r., Schaible (C-101/12, EU:C:2013:661, pkt 91).
- 68 – Zobacz podobnie wyrok z dnia 16 grudnia 2008 r., Arcelor Atlantique et Lorraine i in. (C-127/07, EU:C:2008:728, pkt 62).
- 69 – Zobacz art. 4 i 5 dyrektywy 2002/38 oraz art. 6 dyrektywy 2008/8.
- 70 – Zobacz komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego z dnia 7 kwietnia 2016 r. dotyczący planu działania w sprawie VAT [COM(2016) 148 final], pkt 5.
- 71 – Zobacz wyżej, pkt 69.
- 72 – Zobacz w tym zakresie art. 26 karty.

73 – Zobacz odnośnie do tej przesłanki pkt 37 powyżej.

74 – Zobacz odnośnie do tej przesłanki pkt 39 powyżej.

75 – Zobacz pkt 40 i 42 powyżej.

76 – Zobacz pkt 55 i 56 powyżej.

77 – Zobacz pkt 56 i 57 powyżej.

78 – Zobacz pkt 40 powyżej.

79 – Wyrok z dnia 11 września 2014 r., K, C-219/13 (EU:C:2014:2207, pkt 24–32).

80 – Zobacz pkt 61 powyżej.

81 – Zobacz pkt 81 powyżej.

82 – Zobacz pkt 95 powyżej.

83 – Zobacz pkt 66 i nast. Powyżej.

84 – Zobacz pkt 81 powyżej.