

## Downloaded via the EU tax law app / web

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

5. března 2015(\*)

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

Ve věci C-479/13,

jejímž předmětem je žaloba pro nesplnění povinností na základě článku 258 SFEU podaná dne 6. září 2013,

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

žalobkyně,

proti

**Francouzské republice**, zastoupené D. Colasem a J.-S. Pilcerem, jako zmocněnci,

žalované,

podporované

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

vedlejší účastníkem,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

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

generální advokát: P. Mengozzi,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

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

vydává tento

### Rozsudek

1 Svou žalobou se Evropská komise domáhá toho, aby Soudní dvůr určil, že Francouzská republika uplatněním snížené sazby daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) v případě dodání digitálních (nebo elektronických knih), nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článků 96 a 98 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady 2010/88/EU ze dne 7. prosince 2010 (Úř.

v?st. L 326, s. 1, dále jen „sm?rnice o DPH“), ve spojení s p?ílohami II a III uvedené sm?rnice a provád?cím na?ízením Rady (EU) ?. 282/2011 ze dne 15. b?ezna 2011, kterým se stanoví provád?cí opat?ení ke sm?rnici 2006/112 (Ú?. v?st. L 77, s. 1).

## Právní rámec

### Unijní právo

2 ?lánek 14 sm?rnice o DPH v odstavci 1 stanoví:

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

3 ?lánek 24 odst. 1 této sm?rnice uvádí, že:

„ ‚Poskytnutím služby‘ se rozumí každé pln?ní, které není dodáním zboží.“

4 ?lánek 96 uvedené sm?rnice stanoví:

„?lenské státy uplat?ují základní sazbu DPH, kterou stanoví každý ?lenský stát jako procentní podíl ze základu dan? a která je stejná pro dodání zboží i pro poskytnutí služby.“

5 ?lánek 98 odst. 1 a 2 téže sm?rnice stanoví:

„1. ?lenské státy mohou uplat?ovat jednu ?i dv? snížené sazby.

2. Snížené sazby se uplat?ují pouze u dodání zboží a poskytnutí služeb t?ch kategorií, které jsou uvedeny v p?íloze III.

Snížené sazby se neuplat?ují u elektronicky poskytovaných služeb.“

6 P?íloha II sm?rnice o DPH, která obsahuje „[i]nformativní seznam elektronicky poskytovaných služeb podle ?lánku 58 a ?l. 59 prvního pododstavce písm. k)“, kteréžto se oba se zabývají ur?ením místa poskytnutí služeb osobám nepovinným k dani, v bod? 3 zmi?uje:

„dodání obrázk?, text? a informací a zp?ístup?ování databází“.

7 V p?vodním zn?ní sm?rnice 2006/112 bylo v její p?íloze III obsahující seznam dodání zboží a poskytnutí služeb, která mohou být p?edm?tem snížené sazby uvedené v ?lánku 98 této sm?rnice, v bod? 6 uvedeno:

„dodání knih (v?etn? brožur, leták? a obdobných tiskovin, d?tských obrázkových knížek, ná?rtník? ?i omalovánek, hudebních partitur tišt?ných ?i psaných, zem?pisných, vodopisných nebo obdobných map), novin a ?asopis?, nejsou-li výlu?n? nebo p?evážn? ur?eny k propagaci, v?etn? dodání na výp?j?ku knihovnamí“.

8 Sm?rnice Rady 2009/47/ES ze dne 5. kv?tna 2009 (Ú?. v?st. L 116, s. 18), pozm?nila sm?rnici 2006/112. Bod 4 od?vodn?ní sm?rnice 2009/47 uvádí:

„Sm?rnice 2006/112/ES by m?la být dále zm?n?na tak, aby bylo možné uplat?ovat snížené sazby nebo p?ípadn? osvobození od dan? v omezeném po?tu p?ípad?, ze společenských nebo zdravotních d?vod?, a za ú?elem zp?esn?ní a p?izp?sobení pojmu knihy uvedenému v p?íloze III uvedené sm?rnice s ohledem na technický pokrok.“

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

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

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

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

2. Odstavec 1 se vztahuje zejména na tyto případy:

[...]

f) služby uvedené v příloze I.“

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

„Bod 3 přílohy II směrnice [o DPH]:

[...]

c) digitalizovaný obsah knih a jiných elektronických publikací;

[...]“

#### *Francouzské právo*

12 Článek 278-0a všeobecného daňového zákoníku, ve znění platném po uplynutí lhůty stanovené v odvodném stanovisku, jež bylo dne 25. října 2012 zasláno Francouzské republice (dále jen „CGI“), stanoví:

„Snížená sazba [DPH] ve výši 5,5 % se uplatní v případech:

A. – nákupu, dovozu, pořízení uvnitř Společenství, prodeji, dodání, povolení, zprostředkování nebo jiných plnění týkajících se:

[...]

3° Knih včetně jejich výpůjčky. Tento bod 3° se vztahuje na knihy na jakémkoli fyzickém nosiči, včetně knih, které se dodávají formou elektronického stažení.

[...]“

#### **Postup před zahájením soudního řízení a řízení před Soudním dvorem**

13 Komise měla za to, že rozšíření výhody snížené sazby DPH na plnění týkající se knih dodaných formou elektronického stažení, u nichž došlo k uskutečnění zdanitelného plnění po 1.

lednu 2012, je v rozporu se směrnicí o DPH. Zaslala tedy Francouzské republice dne 4. července 2012 výzvu dopisem. Uvedený belgický stát na výzvu dopisem odpověděl dopisem ze dne 3. srpna 2012.

14 Dne 25. října 2012 vydala Komise odvodné stanovisko, kterým Francouzskou republiku vyzvala k přijetí opatření nezbytných k tomu, aby tomuto stanovisku vyhověla ve lhůtě dvou měsíců od jeho doručení. Uvedený belgický stát na odvodné stanovisko odpověděl dopisem ze dne 23. listopadu 2012.

15 Komise se s vysvětleními podanými Francouzskou republikou nespokojila a podala projednávanou žalobu.

16 Rozhodnutím předsedy Soudního dvora ze dne 6. února 2014 bylo povoleno vedlejší ústavenství Belgického království na podporu návrhových žádání Francouzské republiky.

## **K žalobě**

### *Úvodní poznámky*

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

18 Francouzská republika tvrdí, že definice digitálních nebo elektronických knih, u kterých lze uplatnit sníženou sazbu DPH podle článku 278-0a CGI, je užší než definice zastávaná Komisí. Podle tohoto belgického státu se snížená sazba DPH podle tohoto ustanovení uplatní pouze u tzv. „homotetických“ knih, tj. u knih obdobných tištěným knihám nebo knihám dodávaným na jiném fyzickém nosiči, které se od těchto posledně uvedených knih liší pouze některými prvky typickými pro jejich formát.

19 V tomto ohledu je třeba poznamenat, že na základě samotné okolnosti, podle které se článek 278-0a CGI vztahuje, pokud jde o digitální nebo elektronické knihy, pouze na tzv. homotetické knihy, nelze uvažovat, že se Komise v žalobě zaměřuje na kategorii digitálních nebo elektronických knih, která je širší než kategorie, u které se uplatňuje snížená sazba DPH podle tohoto ustanovení. Digitální nebo elektronické knihy, na které se zaměřuje žaloba Komise, jsou totiž definovány společně s jejich dodáním. Francouzská republika přitom nepopřela, že s ohledem na toto kritérium homotetické knihy patří mezi knihy, na které se Komise zaměřuje v žalobě.

20 Kromě toho, i když článek 278-0a CGI používá pojem „elektronické stažení“, tento belgický stát netvrdí, že dodání knih formou internetového vysílání („streamingu“) je z oblasti působnosti tohoto ustanovení vyloučeno.

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

### *K věci samé*

22 Komise tvrdí, že uplatnění snížené sazby DPH u dodání elektronických knih ze strany Francouzské republiky je neslučitelné s články 96 a 98 směrnice o DPH, ve spojení s přílohami II a III uvedené směrnice a prováděcím nařízením č. 282/2011.

23 Tento orgán uvádí, že podle čl. 98 odst. 2 prvního pododstavce směrnice o DPH se snížené

sazby uplatňují pouze u dodání zboží a poskytnutí služeb uvedených v příloze III této směrnice. Dodání elektronických knih přitom nespadá do oblasti působnosti uvedené přílohy, a nemůže se na ně tedy vztahovat snížená sazba DPH. Tento výklad potvrzuje čl. 98 odst. 2 druhý pododstavec směrnice o DPH, který vylučuje uplatnění snížené sazby DPH u elektronicky poskytovaných služeb.

24 Francouzská republika, podporovaná Belgickým královstvím, zpochybňuje výklad předemtných ustanovení směrnice o DPH zastávaný Komisí. Podle názoru těchto členských států se na dodání elektronických knih vztahuje bod 6 přílohy III směrnice o DPH, a proto takové dodání podléhá snížené sazbě DPH.

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

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

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

28 I když je ke čtení elektronických knih zajištěn nutný fyzický nosič, jako je počítač, takový nosič nicméně není součástí dodání elektronických knih.

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

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

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

32 Stejně tak, jak správně poznamenala Francouzská republika, záměrem unijního zákonodárce při vypracování přílohy III směrnice 2006/112 bylo, aby základní zboží, jakož i zboží a služby odpovídající sociálním nebo kulturním cílům, pokud nepředstavují riziko nebo představují jen velmi malé riziko narušení hospodářské soutěže, mohly být edmětem snížené sazby DPH (v tomto smyslu viz rozsudek Komise v. Nizozemsko, C-41/09, EU:C:2011:108, bod 52).

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

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

35 Podle čl. 24 odst. 1 směrnice o DPH se totiž „poskytnutím služby“ rozumí každé plnění, které není dodáním zboží, přičemž podle čl. 14 odst. 1 této směrnice pojem „dodání zboží“ vyžaduje převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník. Na rozdíl od toho, co tvrdí Francouzská republika, přitom dodání elektronických knih nelze považovat za „dodání zboží“ ve smyslu posledně uvedeného ustanovení, pokud nelze elektronické knihy kvalifikovat jako hmotný majetek. Jak totiž vyplývá z bodu 28 tohoto rozsudku, fyzický nosič umožňující čtení této knihy, který by mohl být kvalifikován jako „hmotný majetek“, při tomto dodání chybí. Z toho vyplývá, že v souladu s tímto čl. 24 odst. 1 musí být dodání elektronických knih kvalifikováno jako poskytnutí služeb.

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

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

38 V rozporu s tím není ani skutečnost, že příloha II směrnice o DPH obsahuje informativní seznam elektronicky poskytovaných služeb podle článku 58 a čl. 59 prvního pododstavce písm. k) směrnice o DPH. Skutečnost, že tato příloha vyjmenovává pouze elektronicky poskytované služby, které jsou relevantní pro uplatnění těchto dvou posledně uvedených ustanovení, nemá žádný dopad na samotnou povahu těchto služeb.

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

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

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

42 Na rozdíl od toho, co tvrdí Francouzská republika a Belgické království, tento výklad nezpochybňuje zásada daňové neutrality, kterou unijní zákonodárce vyjádřil v oblasti DPH obecnou zásadu rovného zacházení (rozsudek NCC Construction Danmark, EU:C:2009:669, bod 41 a citovaná judikatura).

43 Zásada daňové neutrality totiž neumožňuje rozšířit působnost snížené sazby DPH, pokud tak není jednoznačně stanoveno (v tomto smyslu viz rozsudek Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, bod 50 a citovaná judikatura). Bod 6 přílohy III směrnice o DPH přitom není ustanovením, které jednoznačně rozšiřuje působnost snížené sazby DPH na dodání elektronických knih. Naopak, jak vyplývá z bodu 41 tohoto rozsudku, toto ustanovení se na takové dodání nevztahuje.

44 Vzhledem k tomu, že je také nesporné, že dodání elektronických knih nespadá do žádné jiné kategorie služeb uvedených v příloze III směrnice o DPH, není uplatnění snížené sazby DPH na takové dodání v souladu s čl. 98 odst. 2 směrnice o DPH.

45 Z toho vyplývá, že je žaloba Komise opodstatněná.

46 Je tedy třeba konstatovat, že Francouzská republika uplatněním snížené sazby DPH na dodání elektronických knih, nespĺnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článků 96 a 98 směrnice o DPH, ve spojení s přílohami II a III uvedené směrnice a prováděcím nařízením č. 282/2011.

#### **K nákladům řízení**

47 Podle čl. 138 odst. 1 jednacího řádu Soudního dvora se účastník řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že Komise požadovala náhradu nákladů řízení a Francouzská republika neměla ve věci úspěch, je dříve rozhodnout, že poslední uvedená ponese vlastní náklady řízení a ukládá se jí rovněž náhrada nákladů vynaložených Komisí.

48 Podle čl. 140 odst. 1 téhož jednacího řádu nesou členské státy, které vstoupily do řízení jako vedlejší účastníci, vlastní náklady. Belgické království tudíž ponese vlastní náklady řízení.

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

- 1) **Francouzská republika uplatněním snížené sazby daně z přidané hodnoty na dodání digitálních nebo elektronických knih nespĺnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článků 96 a 98 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2010/88/EU ze dne 7. prosince 2010, ve spojení s přílohami II a III uvedené směrnice a prováděcím nařízením Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112.**
- 2) **Francouzská republika ponese vlastní náklady řízení a ukládá se jí náhrada nákladů vynaložených Evropskou komisí.**
- 3) **Belgické království ponese vlastní náklady řízení.**

Podpisy.

\* Jednací jazyk: francouzština.