

Downloaded via the EU tax law app / web

SODBA SODIŠ?A (?etrti senat)

z dne 5. marca 2015(*)

„Neizpolnitev obveznosti države – Obdav?enje – DDV – Uporaba nižje stopnje – Dobava digitalnih ali elektronskih knjig“

V zadevi C?479/13,

zaradi tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti na podlagi ?lena 258 PDEU, vložene 6. septembra 2013,

Evropska komisija, ki jo zastopata C. Soulay in F. Dintilhac, agenta, z naslovom za vro?anje v Luxembourg,

tože?a stranka,

proti

Francoski republiki, ki jo zastopata D. Colas in J.?S. Pilczer, agenta,

tožena stranka,

ob intervenciji

Kraljevine Belgije, ki jo zastopata M. Jacobs in J.?C. Halleux, agenta,

intervenientka,

SODIŠ?E (?etrti senat),

v sestavi L. Bay Larsen, predsednik senata, K. Jürimäe, sodnica, J. Malenovský, M. Safjan, sodnika, in A. Prechal (poro?evalka), sodnica,

generalni pravobranilec: P. Mengozzi,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Komisija s tožbo Sodiš?u predlaga, naj ugotovi, da Francoska republika z uporabo nižje stopnje davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) za dobavo digitalnih (ali elektronskih) knjig ni izpolnila svojih obveznosti iz ?lenov 96 in 98 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2010/88/EU z dne 7. decembra 2010 (UL L 326, str. 1, v

nadaljevanju: Direktiva o DDV), v povezavi s prilogama II in III k navedeni direktivi in Izvedbeno uredbo Sveta (EU) št. 282/2011 z dne 15. marca 2011 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 2006/112 (UL L 77, str. 1).

Pravni okvir

Pravo Unije

2 Člen 14 Direktive o DDV v odstavku 1 določa:

„Dobava blaga‘ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.“

3 Člen 24(1) te direktive določa:

„Opravljanje storitev‘ pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga.“

4 Člen 96 navedene direktive določa:

„Države članice uporabljajo splošno stopnjo DDV, ki jo določi vsaka država članica kot odstotek od davčne osnove in je enaka za dobavo blaga in za opravljanje storitev.“

5 Člen 98(1) in (2) te direktive določa:

„1. Države članice lahko uporabljajo eno ali dve nižji stopnji.

2. Nižje stopnje se uporabljajo samo za dobave blaga in opravljanje storitev iz kategorij, določenih v Prilogi III.

Nižje davčne stopnje se ne uporabljajo za elektronsko opravljene storitve.“

6 V Prilogi II k Direktivi o DDV, ki vključuje „[o]kvirni seznam elektronsko opravljanih storitev iz člena 58 in točke (k) prvega odstavka člena 59“, pri čemer sta ta člena namenjena določitvi kraja opravljanja storitev za osebe, ki niso davčni zavezanci, je v točki 3 navedeno:

„dobava slik, besedil in informacij kot tudi dajanje baz podatkov na razpolago“.

7 V prvotni različici Direktive 2006/112 je bilo v Prilogi III, ki je vsebovala seznam dobav blaga in storitev, za katere se lahko uporabijo nižje stopnje iz člena 98 te direktive, v točki 6 navedeno:

„dobava, skupaj s knjižnično izposajo, knjig (vključno z brošurami, letaki in podobnim tiskanim gradivom, otroškimi slikanicami, vključno s tistimi za risanje ali barvanje, glasbenimi deli, tiskanimi ali v rokopisu, zemljevidi in hidrografskimi ali podobnimi kartami), časopisov in periodičnih publikacij, razen gradiv, ki so v celoti ali v pretežnem delu namenjena oglaševanju“.

8 Z Direktivo Sveta 2009/47/ES z dne 5. maja 2009 (UL L 116, str. 18) je bila spremenjena Direktiva 2006/112. V uvodni izjavi 4 Direktive 2009/47 je navedeno:

„Direktivo 2006/112/ES bi bilo treba spremeniti tudi zato, da bi dovolili uporabo nižjih davčnih stopenj oziroma izjeme v določenih posebnih okoliščinah, kjer so se takšne znižane stopnje ali izjeme stalno uporabljale že v preteklosti zaradi socialnih ali zdravstvenih razlogov, ter da bi sklicevanje na knjige iz Priloge III k navedeni direktivi prilagodili tehničnemu napredku.“

9 V točki 6 Priloge III k Direktivi o DDV je od 1. junija 2009, dne začetka veljavnosti Direktive 2009/47, navedeno:

„dobava, skupaj s knjižni?no izposojjo, knjig na vseh fizi?nih nosilcih (vklju?no z brošurami, letaki in podobnim tiskanim gradivom, otroškimi slikanicami, vklju?no s tistimi za risanje ali barvanje, glasbenimi deli, tiskanimi ali v rokopisu, zemljevidi in hidrografskimi ali podobnimi kartami), ?asopisov in periodi?nih publikacij, razen gradiv, ki so v celoti ali v pretežnem delu namenjena oglaševanju“.

10 Izvedbena uredba št. 282/2011 v ?lenu 7(1) in (2) dolo?a:

„1. ‚Elektronsko opravljene storitve‘ iz Direktive [o DDV] vklju?ujejo storitve, ki se opravljajo s pomo?jo medmrežja ali elektronskega omrežja in katerih lastnosti omogo?ajo, da se v veliki meri opravljajo avtomatizirano in z minimalnim ?loveškim posredovanjem in v odsotnosti informacijske tehnologije ne bi mogle obstajati.

2. Z odstavkom 1 je zajeto zlasti naslednje:

[...]

(f) storitve, navedene v Prilogi I.“

11 Priloga I k Izvedbeni uredbi št. 282/2011, naslovljena „?len 7 te uredbe“, v to?ki 3 dolo?a:

„To?ka 3 Priloge II k Direktivi [o DDV]:

[...]

(c) digitalizirana vsebina knjig in drugih elektronskih publikacij;

[...]“

Francosko pravo

12 ?len 278?0a splošnega dav?nega zakonika (Code général des impôts) v razli?ici, veljavni ob izteku roka, dolo?enega v obrazloženem mnenju, ki je bilo 25. oktobra 2012 naslovljeno na Francosko republiko (v nadaljevanju: CGI), dolo?a:

„[DDV] se obra?una po nižji stopnji 5,5 % za:

A. – transakcije nakupa, uvoza, pridobitve znotraj Skupnosti, prodaje, dobave, provizije, posredovanja ali podobne transakcije glede:

[...]

3. knjig, vklju?no z njihovim najemom. Ta to?ka 3° se nanaša na knjige na kakršnemkoli fizi?nem nosilcu, vklju?no s knjigami, prenesenimi s spleta.

[...]“

Predhodni postopek in postopek pred Sodiš?em

13 Komisija je ocenila, da je razširitev ugodnosti nižje stopnje DDV na transakcije v zvezi s knjigami, prenesenimi s spleta, pri ?emer je obdav?ljivi dogodek nastal s 1. januarjem 2012, v nasprotju z Direktivo o DDV. Zato je na Francosko republiko 4. julija 2012 naslovila uradni opomin. Ta država ?lanica je nanj odgovorila z dopisom z dne 3. avgusta 2012.

14 Komisija je 25. oktobra 2012 izdala obrazloženo mnenje, s katerim je Francosko republiko pozvala, naj v enem mesecu od prejema tega mnenja sprejme potrebne ukrepe za uskladitev z njim. Ta država članica je nanj odgovorila z dopisom z dne 23. novembra 2012.

15 Ker Komisija s pojasnili, ki jih je podala Francoska republika, ni bila zadovoljna, je vložila to tožbo.

16 S sklepom predsednika Sodišča z dne 6. februarja 2014 je bila Kraljevini Belgiji dovoljena intervencija v podporo predlogom Francoske republike.

Tožba

Uvodne ugotovitve

17 Komisija pojasnjuje, da je treba dobavo digitalnih ali elektronskih knjig razumeti kot odplačano dobavo, pri kateri se s spletnega mesta prenesejo ali pretočno predvajajo (*streaming*) knjige v elektronski obliki, ki si jih je mogoče ogledati z računalnikom, pametnim telefonom, bralnikom elektronskih knjig ali katerim koli drugim bralnim sistemom (v nadaljevanju: dobava elektronskih knjig).

18 Francoska republika trdi, da je opredelitev digitalnih ali elektronskih knjig, za katere je v skladu s členom 278(0)(a) CGI mogoče uporabiti nižjo stopnjo DDV, ožja od tiste, ki jo je uporabila Komisija. Ta država članica meni, da se nižja stopnja DDV v skladu s to določbo uporablja le za t. i. „homotetične“ knjige, torej knjige, ki so podobne natisnjenim knjigam ali knjigam na drugem fizičnem nosilcu in se od njih razlikujejo le po nekaterih elementih, ki so neločljivo povezani z njihovo obliko.

19 Glede tega je treba ugotoviti, da zgolj na podlagi okoliščin, da bi se člen 278(0)(a) CGI, kar zadeva digitalne ali elektronske knjige, uporabljal le za homotetične knjige, ni mogoče šteti, da se Komisija s tožbo nujno sklicuje na širšo kategorijo digitalnih ali elektronskih knjig od tiste, za katero se na podlagi te določbe uporablja nižja stopnja DDV. Digitalne ali elektronske knjige, na katere se sklicuje Komisija v tožbi, so namreč opredeljene glede na način njihove dobave. Francoska republika pa ne zanika, da so glede na to merilo homotetične knjige tiste, na katere se sklicuje Komisija v tožbi.

20 Poleg tega, čeprav je v členu 278(0)(a) CGI uporabljen izraz „prenos“, ta država ne trdi, da je dobava knjig s pretočnim predvajanjem izključena iz področja uporabe te določbe.

21 V teh okoliščinah preizkusa tožbe ni treba omejiti na ožjo kategorijo digitalnih ali elektronskih knjig od tiste, ki jo je Komisija opredelila v tožbi.

Vsebinska presoja

22 Komisija trdi, da je to, da je Francoska republika uporabila nižjo stopnjo DDV za dobavo elektronskih knjig, v nasprotju s členoma 96 in 98 Direktive o DDV v povezavi s prilogama II in III k navedeni direktivi in Izvedbeno uredbo št. 282/2011.

23 Ta institucija navaja, da se lahko v skladu s členom 98(2), prvi pododstavek, Direktive o DDV nižje stopnje DDV uporabljajo samo za dobave blaga in opravljanje storitev, določenih v Prilogi III k tej direktivi. Dobava elektronskih knjig pa naj ne bi spadala na področje uporabe navedene priloge in naj zato zanjo ne bi bilo mogoče uporabiti nižje stopnje DDV. To razlago naj bi potrjeval člen 98(2), drugi pododstavek Direktive o DDV, ki izključuje uporabo nižje stopnje DDV za elektronsko opravljene storitve.

24 Francoska republika ob podpori Kraljevine Belgije izpodbija razlago zadevnih določb Direktive o DDV, ki jo je uporabila Komisija. Ti državi članici menita, da je dobava elektronskih knjig zajeta s točko 6 Priloge III k Direktivi o DDV, zato naj zanjo ne bi bilo mogoče uporabiti nižje stopnje DDV.

25 Glede tega je treba opozoriti, da člen 96 Direktive o DDV določa, da se enaka stopnja DDV, to je splošna stopnja, uporabi za dobavo blaga in opravljanje storitev. Z odstopanjem od tega načela člen 98(1) te direktive državam članicam priznava možnost uporabiti eno ali dve nižji stopnji DDV. V skladu z odstavkom 2, prvi pododstavek, tega člena se lahko nižje stopnje DDV uporabljajo samo za dobavo blaga in opravljanje storitev iz kategorij, določenih v Prilogi III k Direktivi o DDV (sodba K, C-219/13, EU:C:2014:2207, točki 21 in 22).

26 Glede trditve Francoske republike in Kraljevine Belgije, da je dobava elektronskih knjig zajeta s točko 6 Priloge III Direktive o DDV, je treba opozoriti, da je treba pri določitvi področja uporabe določbe prava Unije upoštevati hkrati njeno besedilo, njen smisel in njene cilje (glej zlasti sodbo NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, točka 23 in navedena sodna praksa).

27 Poudariti je treba, da je v tej Prilogi III v točki 6 v kategoriji storitev, za katere je mogoče uporabiti nižje stopnje DDV, izrecno navedena „dobava knjig na vseh fizičnih nosilcih“. Iz besedila te točke tako izhaja, da je mogoče nižjo stopnjo DDV uporabiti za transakcijo, pri kateri se dobavi knjiga na fizičnem nosilcu. Kot pravilno ugotavlja Komisija, bi se s kakršno koli drugo razlago odvzel smisel besedni zvezi „na vseh fizičnih nosilcih“ iz navedene točke.

28 Čeprav je sicer za branje elektronske knjige potreben fizični nosilec, kot je računalnik, pa tak nosilec ni vključen v dobavo elektronskih knjig.

29 Iz tega je razvidno, da področje uporabe te točke 6 v skladu z njenim besedilom ne zajema dobave elektronskih knjig.

30 To razlago potrjuje sobesedilo navedene določbe. Ta namreč pomeni odstopanje od načela, da države članice za transakcije, ki se obdavčijo z DDV, uporabijo splošno stopnjo DDV, in jo je torej treba razlagati ozko (glej zlasti sodbo Komisija/Španija, C-360/11, EU:C:2013:17, točka 18 in navedena sodna praksa).

31 Kot pravilno poudarjata Francoska republika in Kraljevina Belgija, je bil sicer pri razširitvi – po spremembi, uvedeni z Direktivo 2009/47 – področja uporabe točke 6 Priloge III k Direktivi o DDV na „dobavo knjig na vseh fizičnih nosilcih“ cilj zakonodajalca Evropske unije, kot je razvidno iz uvodne izjave 4 Direktive 2009/47, da bi se sklicevanje na „knjige“ iz te točke pojasnilo in prilagodilo tehničnemu napredku.

32 Prav tako je navedeni zakonodajalec, kot pravilno trdi Francoska republika, s sprejetjem Priloge III k Direktivi 2006/112 želel zagotoviti, da se lahko za bistveno blago ter blago in storitve, ki ustrezajo socialnim ali kulturnim ciljem, uporabi nižja stopnja DDV, če to ne pomeni tveganja ali pomeni le nizko stopnjo tveganja za izkrivljanje konkurence (glej v tem smislu sodbo

Komisija/Nizozemska, C-41/09, EU:C:2011:108, točka 52).

33 Vendar se je, kot izhaja iz člena 98(2), drugi pododstavek, Direktive o DDV, odločil tudi izključiti vsakršno možnost uporabe nižje stopnje DDV za „elektronsko opravljene storitve“.

34 Dobava elektronskih knjig pa je „elektronsko opravljena storitev“ v smislu tega člena 98(2), drugi pododstavek.

35 Po eni strani namreč v skladu s členom 24(1) Direktive o DDV „opravljanje storitev“ pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga, medtem ko v skladu s členom 14(1) te direktive „dobava blaga“ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik. V nasprotju s trditvami Francoske republike pa dobave elektronskih knjig ni mogoče šteti za „dobavo blaga“ v smislu zadnjenavedene določbe, ker elektronske knjige ni mogoče šteti za premoženje v stvareh. Kot namreč izhaja iz točke 28 te sodbe, fizični nosilec, ki bi omogočal branje te knjige in bi ga bilo mogoče šteti za „premoženje v stvareh“, ni vključen v dobavo. Iz tega je razvidno, da je treba v skladu s tem členom 24(1) dobavo elektronskih knjig šteti za opravljanje storitev.

36 Po drugi strani v skladu s členom 7(1) Izvedbene uredbe št. 282/2011 elektronsko opravljene storitve v smislu Direktive o DDV pomenijo „storitve, ki se opravljajo s pomočjo medmrežja ali elektronskega omrežja in katerih lastnosti omogočajo, da se v veliki meri opravljajo avtomatizirano in z minimalnim človeškim posredovanjem in v odsotnosti informacijske tehnologije ne bi mogle obstajati“. Ugotoviti je treba, da dobava elektronskih knjig ustreza tej opredelitvi.

37 Ta razlaga je potrjena s točko 3 Priloge II k Direktivi o DDV v povezavi s členom 7(1) in (2) navedene izvedbene uredbe in točko 3 iz njene Priloge I, iz katere je razvidno, da je dobava digitalizirane vsebine knjig tovrstna storitev.

38 Temu ne nasprotuje dejstvo, da Priloga II k Direktivi o DDV vsebuje okvirni seznam elektronsko opravljanih storitev iz členov 58 in 59, prvi odstavek, točka (k), Direktive o DDV. Okoliščina, da so v tej prilogi naštet le elektronske storitve, ki so upoštevne za uporabo dveh zadnjenavedenih določb, namreč ne vpliva na samo naravo teh storitev.

39 Poleg tega je, kot izhaja iz besedila člena 7(1) Izvedbene uredbe št. 282/2011, v okviru te določbe namen sklicevanja na storitve, našete v točki 3 Priloge II k Direktivi o DDV, določiti elektronsko opravljene storitve, ki so zajete z Direktivo o DDV na splošno in ne le z nekaterimi določbami te direktive.

40 Ker je dobava elektronskih knjig „elektronsko opravljena storitev“ v smislu člena 98(2), drugi pododstavek, Direktive o DDV in ker ta določba izključuje vsakršno možnost uporabe nižje stopnje DDV za take storitve, točke 6 Priloge III k Direktivi o DDV ni mogoče razlagati tako, da na svoje področje uporabe vključuje dobavo elektronskih knjig, ne da bi se napačno razlagal namen zakonodajalca Unije, da se za te storitve ne uporabi nižja stopnja DDV.

41 Iz tega je razvidno, da ob upoštevanju tako besedila točke 6 Priloge III k Direktivi o DDV kot njenega sobesedila in ciljev ureditve, v katero ta določba spada, te točke ni mogoče razlagati tako, da na svoje področje uporabe vključuje dobavo elektronskih knjig.

42 V nasprotju s trditvami Francoske republike in Kraljevine Belgije ta razlaga ni omajana z načelom davčne nevtralnosti, s katerim je zakonodajalec Unije na področju DDV izrazil splošno načelo enakega obravnavanja (sodba NCC Construction Danmark, EU:C:2009:669, točka 41 in navedena sodna praksa).

43 Načelo davčne nevtralnosti namreč ne dopušča razširitve področja uporabe nižje stopnje

DDV brez nedvoumne določbe (glej v tem smislu sodbo Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, točka 50 in navedena sodna praksa). Točka 6 Priloge III k Direktivi o DDV pa ni določba, ki bi nedvoumno razširjala področje uporabe nižjih stopenj DDV na dobavo elektronskih knjig. Nasprotno, kot je razvidno iz točke 41 te sodbe, taka dobava ni zajeta s to določbo.

44 Ker prav tako ni sporno, da dobava elektronskih knjig ne spada v nobeno drugo kategorijo opravljanja storitev iz Priloge III k Direktivi o DDV, uporaba nižje stopnje DDV za tako dobavo ni v skladu s členom 98(2) Direktive o DDV.

45 Iz tega sledi, da je tožba Komisije utemeljena.

46 Zato je treba ugotoviti, da Francoska republika z uporabo nižje stopnje DDV za dobavo elektronskih knjig ni izpolnila svojih obveznosti iz podlagi členov 96 in 98 Direktive o DDV v povezavi s prilogama II in III k navedeni direktivi in Izvedbeno uredbo  t. 282/2011.

Stroški

47 V skladu s členom 138(1) Poslovnika Sodi a se neuspeli stranki na predlog naloži plačilo stroškov. Ker je Komisija predlagala, naj se Francoski republiki naloži plačilo stroškov, in ker ta s predlogi ni uspela, nosi svoje stroške in se ji naloži plačilo stroškov Komisije.

48 V skladu s členom 140(1) tega poslovnika države članice in institucije, ki so intervenirale v postopku, nosijo svoje stroške. Kraljevina Belgija zato nosi svoje stroške.

Iz teh razlogov je Sodi e ( etri senat) razsodilo:

- 1. Francoska republika z uporabo nižje stopnje davka na dodano vrednost za dobavo digitalnih ali elektronskih knjig ni izpolnila svojih obveznosti iz členov 96 in 98 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2010/88/EU z dne 7. decembra 2010, v povezavi s prilogama II in III k navedeni direktivi in Izvedbeno uredbo Sveta (EU)  t. 282/2011 z dne 15. marca 2011 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 2006/112.**
- 2. Francoska republika nosi svoje stroške in se ji naloži plačilo stroškov Evropske komisije.**
- 3. Kraljevina Belgija nosi svoje stroške.**

Podpisi

* Jezik postopka: franco ina.