

**Downloaded via the EU tax law app / web**

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 5 marca 2015 r. (\*)

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Podatki – Podatek VAT – Stosowanie stawki obniżonej – Dostawa księzek cyfrowych lub elektronicznych

W sprawie C-502/13

mającej za przedmiot skarg o stwierdzenie, na podstawie art. 258 TFUE, uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, wniesioną w dniu 18 września 2013 r.,

**Komisja Europejska**, reprezentowana przez C. Soulay oraz F. Dintilhaca, działających w charakterze pełnomocników, z adresem do doręczeń w Luksemburgu,

strona skarżąca,

popierana przez

**Radę Unii Europejskiej**, reprezentowaną przez E. Chatziioakeimidou oraz A. de Gregoria Merina, działających w charakterze pełnomocników,

interwenient,

przeciwko

**Wielkiemu Księstwu Luksemburga**, reprezentowanemu przez D. Holderer, działającego w charakterze pełnomocnika,

strona pozwana,

popieranemu przez

**Królestwo Belgii**, reprezentowane przez M. Jacobs oraz J.C. Halleux, działających w charakterze pełnomocników,

interwenient,

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: L. Bay Larsen, prezes izby, K. Jürimäe, J. Malenovský, M. Safjan i A. Prechal (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

## Wyrok

1 Komisja Europejska w swojej skardze wnosi do Trybunału o stwierdzenie, że stosując stawkę podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) w wysokości 3% do dostawy księzek cyfrowych (lub elektronicznych), Wielkie Księstwo Luksemburga uchybiło zobowiązaniom, jakie na nim ciąży na mocy art. 96–99, 110 i 114 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2010/88/UE z dnia 7 grudnia 2010 r. (Dz.U. L 326, s. 1) (zwanej dalej „dyrektywą VAT”), w związku z załącznikami II i III do rzeczony dyrektywy i rozporządzeniem wykonawczym Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającym środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112 (Dz.U. L 77, s. 1).

## Ramy prawne

### *Prawo Unii*

2 Artykuł 14 ust. 1 dyrektywy VAT przewiduje:

„»Dostawa towarów« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel”.

3 Zgodnie z brzmieniem art. 24 ust. 1 tej dyrektywy:

„»»Wiadczenie usług« oznacza każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów”.

4 Artykuł 96 tej dyrektywy stanowi:

„Państwa członkowskie stosują stawkę podstawową VAT, która jest określana przez każde państwo członkowskie jako procent podstawy opodatkowania i która jest jednakowa dla dostaw towarów i »Wiadczenia usług”.

5 Zgodnie z art. 97 dyrektywy VAT:

„Od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2015 r. stawka podstawowa nie może być niższa niż 15%”.

6 Artykuł 98 ust. 1 i 2 owej dyrektywy stanowi:

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

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

Stawki obniżone nie mają zastosowania do usług »Wiadczonej drogą elektroniczną”.

7 Artykuł 99 ust. 1 omawianej dyrektywy stanowi:

„Stawki obniżone określone są jako procent podstawy opodatkowania, który nie może być niższy niż 5%”.

8 Zgodnie z art. 110 tej samej dyrektywy:

„Państwa członkowskie, które w dniu 1 stycznia 1991 r. przyznawały zwolnienia z prawem do

odliczenia VAT zapłaconego na poprzednim etapie lub stosowały stawki obniżone niższe niż minimalna stawka określona w art. 99, mogą utrzymać te zwolnienia lub takie stawki obniżone.

Zwolnienia i stawki obniżone, o których mowa w akapicie pierwszym, muszą być zgodne z prawodawstwem wspólnotowym i muszą zostać przyjęte ze względu na jasno określony interes społeczny i dla korzyści konsumentów końcowych”.

9 Artykuł 114 ust. 1 dyrektywy VAT przewiduje:

„Państwa członkowskie, które w dniu 1 stycznia 1993 r. były zobowiązane do podwyższenia stawki podstawowej obowiązującej w dniu 1 stycznia 1991 r. o ponad 2%, mogą stosować stawki obniżone niższą niż stawka minimalna ustalona w art. 99 do dostaw towarów i świadczenia usług należących do kategorii określonych w załączniku III.

[...]”.

10 Załącznik II do dyrektywy VAT, który obejmuje „[p]rzykładowy wykaz usług świadczonych drogą elektroniczną, o których mowa w art. 58 i art. 59 ust. 1 lit. k)”, jako że te dwa artykuły są poświęcone określeniu miejsca świadczenia usług na rzecz osób niebędących podatnikami, w pkt 3 wymienia:

„dostarczanie obrazów, tekstu i informacji oraz udostępnianie baz danych”.

11 W pierwotnej wersji dyrektywy 2006/112 załącznik III do niej, zawierający wykaz dostaw towarów i świadczenia usług, do których można zastosować stawki obniżone, o których mowa w art. 98 tej dyrektywy, w pkt 6 wymienia:

„dostarczanie księzek, również w formie wypożyczeń w bibliotekach (zwykle 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 służy celom reklamowym”.

12 Dyrektywa Rady 2009/47/WE z dnia 5 maja 2009 r. (Dz.U. L 116, s. 18) zmieniła dyrektywę 2006/112. Motyw 4 dyrektywy 2009/47 stanowi:

„Dyrektywę 2006/112/WE należy ponadto zmienić, aby umożliwić stosowanie odpowiednio stawek obniżonych lub zwolnienia w ograniczonej liczbie konkretnych sytuacji ze względów społecznych lub zdrowotnych, a także w celu uściślenia i uaktualnienia ze względu na postęp techniczny odniesienia do księek w jej załączniku III”.

13 Od dnia 1 czerwca 2009 r., daty wejścia w życie dyrektywy 2009/47, pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT ma następujące brzmienie:

„dostarczanie księek na wszystkich nośnikach fizycznych, również w formie wypożyczeń w bibliotekach (zwykle 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 służy celom reklamowym”.

14 Punkt 9 załącznika III do dyrektywy VAT jako świadczenie usług, do których można zastosować stawki obniżone, wymienia „świadczenie usług przez pisarzy, kompozytorów i wykonawców lub tantiemy za należne im prawa autorskie”.

15 Rozporządzenie wykonawcze nr 282/2011 w art. 7 ust. 1 i 2 przewiduje:

„1. Do »usług świadczonych drogą elektroniczną«, o których mowa w dyrektywie [VAT], należy usługi świadczone za pomocą Internetu lub sieci elektronicznej, których świadczenie – ze względu na ich charakter – jest zasadniczo zautomatyzowane i wymaga minimalnego udziału człowieka, a ich wykonanie bez wykorzystania technologii informacyjnej jest niemożliwe.

2. Ustęp 1 obejmuje w szczególności:

[...]

f) usługi wyszczególnione w załączniku I”.

16 Załącznik I do rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011, zatytułowany „Artykuł 7 niniejszego rozporządzenia”, w pkt 3 stanowi:

„Punkt 3 załącznika II do dyrektywy [VAT]:

[...]

c) zawartość księzek w formie cyfrowej i innych publikacji elektronicznych;

[...]”.

#### *Prawo luksemburskie*

17 Ustawa z dnia 12 lutego 1979 r. o podatku od wartości dodanej, w brzmieniu obowiązującym w chwili wygaśnięcia terminu wyznaczonego w uzasadnionej opinii skierowanej w dniu 25 października 2012 r. do Wielkiego Księstwa Luksemburga (zwana dalej „ustawą o podatku VAT”), w art. 39 ust. 3 przewiduje:

„Stawka podstawowa [VAT] mająca zastosowanie do transakcji podlegających opodatkowaniu zostaje ustalona na 15% podstawy opodatkowania [...].

Stawka obniżona zostaje ustalona na 6% tej podstawy opodatkowania.

Kwalifikowana stawka obniżona zostaje ustalona na 3% tej podstawy opodatkowania”.

18 Zgodnie z art. 40 ustawy o podatku VAT:

„1. W granicach i na warunkach podlegających ustaleniu rozporządzeniem wielkokończym [podatek VAT] jest pobierany:

[...]

2° według kwalifikowanej stawki obniżonej 3%, od dostaw towarów i świadczenia usług, a także od nabycia wewnątrzspółnotowego i przywozu towarów, dla towarów i usług określonych w załączniku B do niniejszej ustawy;

[...]

2. [Podatek VAT] jest pobierany według stawki podstawowej 15% od transakcji podlegających opodatkowaniu innych niż te, o których mowa w ust. 1.

[...]”.

19 Punkt 5 załącznika 1 do ustawy o podatku VAT, zatytułowany „Wykaz towarów i usług objętych kwalifikowanymi stawkami obniżonymi”, stanowi:

„Książki (razem z broszurami, ulotkami i podobnymi materiałami drukowanymi, albumami, książeczkami obrazkowymi, do rysowania lub kolorowania dla dzieci, nutami drukowanymi lub w postaci rękopisu, mapami, mapami hydrograficznymi lub podobnymi), dzienniki i periodyki, z wyłączeniem materiałów, które w całości lub w przeważającej mierze służy celom reklamowym, a także książek, czasopism i publikacji pornograficznych”.

20 Rozporządzenie wielkokościowe z dnia 21 grudnia 1991 r. określające granice i warunki stosowania stawki obniżonej, kwalifikowanej stawki obniżonej i stawki przejściowej podatku od wartości dodanej, w wersji obowiązującej w chwili wygaśnięcia terminu ustanowionego w uzasadnionej opinii (zwanego dalej „rozporządzeniem wielkokościowym z dnia 21 grudnia 1991 r.”), w art. 2 przewiduje:

„Towary wymienione w pkt 1–7 załącznika B do ustawy [o podatku VAT] są zdefiniowane szerzej poprzez odwołanie do odpowiednich pozycji stawki opłat celnych przywozowych (TD), o której mowa w art. 1 niniejszego rozporządzenia.

[...]

5° Książki, dzienniki i periodyki:

a)

– Książki, broszury i podobne druki, także na osobnych kartkach, z wyłączeniem materiałów, które w całości lub w przeważającej mierze służy celom reklamowym, a także książek pornograficznych (ex No 49.01 TD)

– Inkunabuły i inne książki stanowiące przedmioty zabytkowe, mające ponad 100 lat (ex No 97.06 TD)

[...]”.

21 Okólnik nr 756 z dnia 12 grudnia 2011 r. direction de l'Enregistrement et des Domaines (dyrekcji ds. ewidencji i majątku) stanowi:

„Z uwagi na to, że pojęcie »książek« nie jest jednoznacznie interpretowane w państwach członkowskich [Unii Europejskiej], ze względu na neutralności rzędu postanowienia, i należy przyjąć szersze ujęcie tego terminu, o którym mowa w pkt 5 załącznika B do ustawy o podatku [VAT] oraz w art. 2 pkt 5 lit. a) [rozporządzenia wielkokościowego z dnia 21 grudnia 1991 r.], w tym znaczeniu, że na podstawie tożsamości funkcji nie jest wymagane rozróżnienie pomiędzy nośnikiem fizycznym a cyfrowym.

Interpretację tę potwierdza w sposób dorozumiany komunikat Komisji z dnia 6 grudnia 2011 r. do Parlamentu Europejskiego, Rady i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie

przyszłości podatku VAT [COM(2011) 851 final], w którym podkreśla się [...], że »w ramach konsultacji społecznych wiele komentarzy wzbudziła również problematyka równego traktowania towarów dostarczonych zarówno w formie tradycyjnej, jak i online. Kwestie te wymagają rozpatrzenia«.

Niniejsze stosuje się od dnia 1 stycznia 2012 r.”.

## **Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi i postępowanie przed Trybunałem**

22 Komisja uważa, że stosowanie od dnia 1 stycznia 2012 r. kwalifikowanej stawki obniżonej VAT wynoszącej 3% (zwanej dalej „stawką obniżoną VAT wynoszącą 3%”) do dostaw księzek cyfrowych lub elektronicznych było sprzeczne z dyrektywą VAT. W konsekwencji w dniu 4 lipca 2012 r. skierowała ona do Wielkiego Księstwa Luksemburga wezwanie do usunięcia uchybienia. Rzeczone państwo członkowskie odpowiedziało na nie pismem z dnia 31 lipca 2012 r.

23 W dniu 25 października 2012 r. Komisja skierowała do Wielkiego Księstwa Luksemburga uzasadnioną opinię, wzywając je do podjęcia wszelkich środków niezbędnych do zastosowania się do owej opinii w terminie miesiąca od dnia jej otrzymania. Rzeczone państwo członkowskie odpowiedziało na tę opinię pismem z dnia 29 listopada 2012 r.

24 Uznawszy udzielone przez Wielkie Księstwo Luksemburga wyjaśnienia za niezadowolające, Komisja postanowiła wnieść niniejszą skargę.

25 Postanowieniami prezesa Trybunału z dnia 14 stycznia i 3 lutego 2004 r. Rada Unii Europejskiej i Królestwo Belgii zostały dopuszczone do udziału w postępowaniu w charakterze interwenientów popierających stanowiska, odpowiednio, Komisji i Wielkiego Księstwa Luksemburga.

## **W przedmiocie skargi**

### *Uwagi wstępne*

26 Komisja wyjaśnia, że poprzez dostawę księzek cyfrowych lub elektronicznych należy rozumieć odpłatną dostawę, poprzez pobieranie lub transmisję strumieniową („streaming”) ze strony internetowej, księzek w formacie elektronicznym, które można przeglądać na komputerze, smartfonie, czytniku księzek elektronicznych lub jakimkolwiek innym czytniku (zwanym dalej „dostawą księzek elektronicznych”).

27 Wielkie Księstwo Luksemburga kwestionuje zakres przedmiotu skargi. Jego zdaniem stawka obniżona VAT wynosząca 3% ma zastosowanie wyłącznie do dostawy księzek w drodze pobierania, z wyłączeniem dostawy księzek w drodze transmisji strumieniowej.

28 W tym względzie należy stwierdzić, że – jak słusznie podnosi Komisja – z prawa luksemburskiego w tej dziedzinie, przywołanego w pkt 17–21 niniejszego wyroku, nie wynika, że dostawa księzek w drodze transmisji strumieniowej jest wyłączona, w przeciwieństwie do dostawy księzek w drodze pobierania, ze stawki obniżonej VAT wynoszącej 3%.

29 W tych okolicznościach badania skargi nie należy ograniczać do kategorii księzek cyfrowych lub elektronicznych w szczególności określonej przez Komisję w skardze.

### *Co do istoty*

30 Komisja podnosi, że zastosowanie przez Wielkie Księstwo Luksemburga stawki obniżonej VAT wynoszącej 3% do dostawy księzek elektronicznych jest niezgodne z art. 96–99, 110 i 114 dyrektywy VAT, w związku z załącznikami II i III do tej dyrektywy i rozporządzeniem

wykonawczym nr 282/2011.

31 Instytucja ta zwraca uwagę, że na podstawie art. 98 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy VAT stawki obniżonej VAT mają zastosowanie wyłącznie do dostaw towarów i świadczenia usług, które są określone w załączniku III do tej dyrektywy. Tymczasem dostawa księzek elektronicznych nie wchodzi w zakres stosowania rzeczoności załącznika, a zatem nie może korzystać ze stawki obniżonej VAT. Interpretacja ta potwierdza art. 98 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT, który wyłącza stosowanie stawki obniżonej VAT do usług świadczonych drogą elektroniczną. W tych okolicznościach art. 110 i 114 dyrektywy VAT nie pozwalają też na stosowanie stawki obniżonej VAT wynoszącej 3% do dostawy księzek elektronicznych.

32 Wielkie Księstwo Luksemburga, popierane przez Królestwo Belgii, kwestionuje stosowanie przez Komisję interpretacji odnośnych przepisów dyrektywy VAT. Według tych państw członkowskich dostawa księzek elektronicznych wchodzi w zakres pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT oraz, jak podnosi tytułem ewentualnym Wielkie Księstwo Luksemburga, w zakres pkt 9 rzeczoności załącznika. Ponadto art. 110 i 114 dyrektywy VAT w każdym razie zezwalają na stosowanie przez to ostatnie państwo członkowskie stawki obniżonej VAT wynoszącej 3% do takiej dostawy.

33 W tym względzie należy przypomnieć, że art. 96 dyrektywy VAT przewiduje, iż jednakowa stawka VAT, mianowicie stawka podstawowa, ma zastosowanie do dostaw towarów i świadczenia usług. W drodze odstępstwa od tej zasady art. 98 ust. 1 owej dyrektywy przyznaje państwom członkowskim uprawnienie do stosowania jednej lub dwóch stawek obniżonych VAT. Na podstawie ust. 2 akapit pierwszy tego artykułu stawki obniżonej VAT mają zastosowanie wyłącznie do dostaw towarów i świadczenia usług, których kategorie są określone w załączniku III do dyrektywy VAT (wyrok K, C-219/13, EU:C:2014:2207, pkt 21, 22).

34 W odniesieniu do wysuniętego przez Wielkie Księstwo Luksemburga i Królestwo Belgii argumentu, zgodnie z którym dostawa księzek elektronicznych wchodzi w zakres pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT, należy przypomnieć, że w celu ustalenia zakresu przepisu prawa Unii należy mieć na uwadze jednocześnie jego treść, kontekst oraz jego cele (zob. w szczególności wyrok NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).

35 Należy zauważyć, że wśród kategorii, do jakich można zastosować stawki obniżonej VAT, ów załącznik III wyraźnie wymienia w pkt 6 „dostarczanie księzek na wszystkich nośnikach fizycznych”. Z brzmienia tego punktu wynika zatem, że stawka obniżona VAT ma zastosowanie do czynności polegających na dostawie księgi znajdującej się na nośniku fizycznym. Jak słusznie zauważyła Komisja, jakkolwiek inna interpretacja pozbawiłaby sensu zawarte w tym punkcie wyrażenie „na wszystkich nośnikach fizycznych”.

36 Nawet jeżeli w celu przeczytania księgi elektronicznej konieczny jest nośnik fizyczny, taki jak komputer, to nośnik taki nie jest jednak obięty dostawą księzek elektronicznych.

37 Wynika z tego, że mając na względzie brzmienie tego pkt 6, przepis ów w swoim zakresie stosowania nie zawiera dostawy księzek elektronicznych.

38 Interpretacja ta potwierdza kontekst rzeczoności przepisu. Stanowi on bowiem odstępstwo od zasady, zgodnie z którą państwa członkowskie stosują stawki podstawowej VAT do transakcji objętych tym podatkiem, a zatem należy go interpretować ściśle (zob. w szczególności wyrok Komisja/Hiszpania, C-360/11, EU:C:2013:17, pkt 18 i przytoczone tam orzecznictwo).

39 Prawdą jest, jak słusznie podnosi Wielkie Księstwo Luksemburga i Królestwo Belgii, że

poprzez rozszerzenie w wyniku zmiany wprowadzonej dyrektywą 2009/47 zakresu stosowania pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT na „dostarczanie księzek na wszystkich nośnikach fizycznych” prawodawca Unii miał na celu, jak wynika to z motywu 4 dyrektywy 2009/47, uściślenie i uaktualnienie ze względu na postęp techniczny odniesienia w tym punkcie do pojęcia „księgek”.

40 Niemniej jednak, jak wynika z art. 98 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT, postanowił on również wyrazić jakkolwiek możliwości zastosowania stawki obniżonej VAT do „usług świadczonych drogą elektroniczną”.

41 Dostawa księgek elektronicznych stanowi „usługę świadczoną drogą elektroniczną” w rozumieniu tego art. 98 ust. 2 akapit drugi.

42 Po pierwsze bowiem, zgodnie z art. 24 ust. 1 dyrektywy o podatku VAT „świadczanie usług” oznacza każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów, przy czym „dostawa towarów” zgodnie z art. 14 ust. 1 tej dyrektywy wymaga przeniesienia prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel. Dostawa księgek elektronicznych nie może być uważana za „dostawę towarów” w rozumieniu tego ostatniego przepisu, ponieważ księga elektroniczna nie może być zakwalifikowana jako rzecz. Jak bowiem wynika z pkt 36 niniejszego wyroku, nośnik fizyczny umożliwiający lekturę tej księgi, który mógłby być zakwalifikowany jako „rzecz”, nie jest obecny podczas dostawy. Wynika z tego, że na podstawie tego art. 24 ust. 1 dostawę księgek elektronicznych należy zakwalifikować jako świadczenie usług.

43 Po drugie, zgodnie z art. 7 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 do usług świadczonych drogą elektroniczną w rozumieniu dyrektywy VAT należy „usługi świadczone za pomocą Internetu lub sieci elektronicznej, których świadczenie – ze względu na ich charakter – jest zasadniczo zautomatyzowane i wymaga minimalnego udziału człowieka, a ich wykonanie bez wykorzystania technologii informacyjnej jest niemożliwe”. Należy stwierdzić, że dostawa księgek elektronicznych odpowiada tej definicji.

44 Ta interpretacja potwierdza pkt 3 załącznika II do dyrektywy VAT w związku z art. 7 ust. 1 i 2 rzeczonego rozporządzenia wykonawczego oraz pkt 3 załącznika I do niego, z którego wynika, że dostawa zawartości księgek w formie cyfrowej stanowi taką usługę.

45 Wbrew temu, co podnosi Wielkie Księstwo Luksemburga, nie sprzeciwia się temu fakt, że załącznik II do dyrektywy VAT zawiera przykładowy wykaz usług świadczonych drogą elektroniczną, o których mowa w art. 58 i w art. 59 akapit pierwszy lit. k) dyrektywy VAT. Okoliczności, że załącznik ten wymienia jedynie usługi świadczone drogą elektroniczną, które są istotne dla stosowania tych dwóch ostatnich przepisów, nie ma bowiem wpływu na sam charakter tych usług.

46 Ponadto, jak wynika z brzmienia art. 7 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011, odniesienie w kontekście tego przepisu do usług wymienionych w pkt 3 załącznika II do dyrektywy VAT służy określeniu usług świadczonych drogą elektroniczną, o których mowa w dyrektywie VAT ogólnie, a nie wyjącznie poprzez niektóre przepisy tej dyrektywy.

47 W konsekwencji, ponieważ dostawa księgek elektronicznych jest „usługą świadczoną drogą elektroniczną” w rozumieniu art. 98 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT, a przepis ten wyklucza jakkolwiek możliwości stosowania stawki obniżonej VAT do takich usług, pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT nie może być interpretowany jako obejmujący zakresem stosowania dostaw księgek elektronicznych bez nieuwzględnienia zamiaru nieprzyznania tym usługom stawki obniżonej VAT przez prawodawcę Unii.

48 Ponadto nie można przyjąć argumentu Wielkiego Księstwa Luksemburga, zgodnie z którym



skutkiem dyrektywy 2009/47 by?a zmiana w tym punkcie zakresu art. 98 ust. 2 akapit drugi, poniewa? interpretacji takiej zaprzecza samo brzmienie tego ostatniego przepisu, które bez wyj?tku wy?cza wszelkie us?ugi ?wiadczone drog? elektroniczn? z mo?liwo?ci skorzystania ze stawki obni?onej VAT.

49 Wynika z tego, ?e przy uwzgl?dnieniu zarówno brzmienia pkt 6 za??cznika III do dyrektywy VAT, jak i jego kontekstu i celów uregulowania, w jakie wpisuje si? ten przepis, punkt ten nie mo?e by? interpretowany jako obejmuj?cy zakresem stosowania dostaw? ksi??ek elektronicznych.

50 Wbrew temu, co podnosz? Wielkie Ksi?stwo Luksemburga i Królestwo Belgii, interpretacji tej nie podwa?a zasada neutralno?ci podatkowej, która jest przeniesieniem przez prawodawc? Unii na grunt podatku VAT ogólnej zasady równego traktowania (wyrok NCC Construction Danmark, EU:C:2009:669, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo).

51 Zasada neutralno?ci podatkowej nie pozwala bowiem na rozszerzenie zakresu stosowania stawki obni?onej VAT w braku jednoznacznego przepisu (zob. podobnie wyrok Zimmermann, C?174/11, EU:C:2012:716, pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo). Punkt 6 za??cznika III do dyrektywy VAT nie jest przepisem, który w sposób jednoznaczny rozszerza zakres stosowania stawek obni?onych VAT na dostaw? ksi??ek elektronicznych. Przeciwnie, jak wynika z pkt 49 niniejszego wyroku, dostawa taka nie wchodzi w zakres tego przepisu.

52 Interpretacji zawartej w pkt 49 niniejszego wyroku nie podwa?aj? te? – jak twierdzi Wielkie Ksi?stwo Luksemburga – prace przygotowawcze dotycz?ce dyrektywy 2009/47. Owo pa?stwo cz?onkowskie w szczególno?ci odnosi si? do tekstu pkt 6 za??cznika III do dyrektywy VAT w brzmieniu zaproponowanym przez Komisj?, wed?ug którego rzeczony za??cznik obejmowa?by „dostarczanie ksi??ek, równie? w formie wypo?ycze? w bibliotekach (??cznie z broszurami, ulotkami i podobnymi materia?ami drukowanymi, albumami, ksi??eczkami obrazkowymi, do rysowania lub kolorowania dla dzieci, nutami drukowanymi lub w postaci r?kopisu, mapami, mapami hydrograficznymi lub podobnymi), jak równie? ksi??ek audio, p?yt CD, CD?ROM?ów lub jakichkolwiek podobnych no?ników fizycznych, które powtarzaj? g?ównie te same informacje, jakie zawarte s? w ksi??kach drukowanych, dzienników i periodyków, z wy?czeniem materia?ów, które w ca?o?ci lub w przewa?aj?cej mierze s?u?? celom reklamowym”.

53 Jak zauwa?a Komisja, wydaje si? bowiem, ?e tekst rzeczzonego pkt 6, jaki ostatecznie zosta? przyj?ty, nie jest niczym innym jak redakcyjnym uproszczeniem pierwotnie zaproponowanego tekstu.

54 Podobnie nie mo?na przyj?? argumentu Wielkiego Ksi?stwa Luksemburga, zgodnie z którym pkt 6 za??cznika III do dyrektywy VAT nale?y interpretowa? jako obejmuj?cy dostaw? ksi??ek elektronicznych, aby nie pomin?? celu tego przepisu, poniewa? nie istniej? ju? ksi??ki cyfrowe materialnie dostarczone klientowi. Wystarczy bowiem stwierdzi? w tym zakresie, ?e – jak wskazuj? okoliczno?ci sprawy, która doprowadzi?a do wydania wyroku K (EU:C:2014:2207) – argument ten jest oparty na b??dnej przes?ance.

55 Nale?y doda?, ?e w zakresie, w jakim Wielkie Ksi?stwo Luksemburga kwestionuje wa?no?? dyrektywy VAT, a w szczególno?ci pkt 6 za??cznika III do niej w ?wietle zasady równego traktowania, badanie tej wa?no?ci nie mo?e mie? miejsca w ramach niniejszej skargi o stwierdzenie uchybienia.

56 W braku wyra?nie do tego upowa?niaj?cego postanowienia traktatu FUE dane pa?stwo cz?onkowskie nie mo?e skutecznie powo?ywa? si? na niezgodno?? z prawem dyrektywy, której jest ono adresatem, jako na ?rodek obrony przeciwko skardze o stwierdzenie uchybienia zobowi?zaniom opartej na niewykonaniu tej dyrektywy. Mog?oby by? inaczej tylko wtedy, gdyby

rozpatrywany akt by? dotkni?ty szczególnie ci??kimi i oczywistymi wadami, tak ?e móg?by zosta? zakwalifikowany jako akt nieistniej?cy, przy czym istnienie tych wad nie by?o zarzucane przez Wielkie Ksi?stwo Luksemburga (zob. wyrok Komisja/Austria, C?189/09, EU:C:2010:455, pkt 15–17 i przytoczone tam orzecznictwo).

57 Z tego samego wzgl?du to pa?stwo cz?onkowskie nie mo?e skutecznie powo?ywa? si? na argument oparty na niewa?no?ci dyrektywy 2009/47 na tej podstawie, ?e przy jej przyj?ciu nie zosta?a uwzgl?dniona rola Parlamentu Europejskiego.

58 Wielkie Ksi?stwo Luksemburga odnosi si? równie? do art. 110 TFUE, który jego zdaniem wskazuje, ?e zamiarem autorów traktatu nie by?o przyznanie instytucjom Unii prawa do nak?adania dyskryminuj?cych podatków.

59 Jednak?e argument ten w istocie koliduje z argumentacj? tego pa?stwa cz?onkowskiego dotycz?c? zasady równego traktowania. Argument ten nale?y zatem odrzuci? z tych samych wzgl?dów co przywo?ane w pkt 50 i 51, a tak?e 55 i 56 niniejszego wyroku.

60 Tytu?em ewentualnym, je?eli dostawa ksi??ek elektronicznych nie wchodzi w zakres pkt 6 za??cznika III do dyrektywy VAT, Wielkie Ksi?stwo Luksemburga podnosi, ?e dostawa taka wchodzi w zakres pkt 9 rzeczonoego za??cznika.

61 Powy?szego argumentu nie mo?na jednak przyj??. Taka interpretacja rzeczonoego pkt 9, który dotyczy ?wiadczenia us?ug przez pisarzy, kompozytorów i wykonawców lub tantiem za nale?ne im prawa autorskie, nie znajduje bowiem ?adnego oparcia w brzmieniu tego przepisu i prowadzi do rozszerzenia jego zakresu stosowania, podczas gdy, jak wynika z pkt 38 niniejszego wyroku, wymagana jest ?cis?a wyk?adnia tego przepisu.

62 Ponadto, jak s?uszenie podnosi Komisja, przyj?cie, ?e dostawa ksi??ek wchodzi w zakres stosowania pkt 9 za??cznika III do dyrektywy VAT, pozbawi?oby znaczenia pkt 6 rzeczonoego za??cznika.

63 Z powy?szego wynika, ?e dostawa ksi??ek elektronicznych nie wchodzi w zakres ani pkt 6, ani pkt 9 za??cznika III do dyrektywy VAT. Ponadto jest bezsporne, ?e wskazana dostawa nie nale?y do ?adnej innej kategorii ?wiadczenia us?ug wymienionej w owym za??czniku. W tych okoliczno?ciach stosowanie stawki obni?onej VAT do takiej dostawy nie jest zgodne z art. 98 ust. 2 dyrektywy VAT.

64 Komisja zarzuca równie? pozwanemu pa?stwu cz?onkowskiemu stosowanie stawki obni?onej VAT wynosz?cej 3% z naruszeniem art. 99, 110 i 114 dyrektywy VAT.

65 Wielkie Ksi?stwo Luksemburga, popierane przez Królestwo Belgii, podnosi natomiast, ?e art. 110 i 114 dyrektywy VAT w ka?dym wypadku zezwalaj? mu na stosowanie takiej stawki VAT do dostawy ksi??ek elektronicznych.

66 W odniesieniu do art. 110 dyrektywy VAT nale?y przypomnie?, ?e – jak wynika z brzmienia tego przepisu – mo?liwo?? zastosowania przez pa?stwo cz?onkowskie stawek obni?onych ni?szych ni? minimalna stawka okre?lona w art. 99 dyrektywy VAT jest uzale?niona od spe?nienia czterech kumulatywnych przes?anek, a w szczególno?ci przes?anki, wed?ug której te stawki obni?one powinny by? zgodne z prawem Unii (wyrok Komisja/Francja, C?596/10, EU:C:2012:130, pkt 75).

67 Jak wynika z pkt 63 niniejszego wyroku, stosowanie stawki obni?onej VAT do dostawy ksi??ek elektronicznych nie jest zgodne z art. 98 ust. 2 dyrektywy VAT. W tych okoliczno?ciach,

bez potrzeby badania, czy spełnione są pozostałe przesłanki określone w art. 110 tej dyrektywy, przewidziane odstępstwo od tego ostatniego przepisu nie może uzasadniać stosowania przez Wielkie Księstwo Luksemburga stawki obniżonej VAT wynoszącej 3% do dostawy księzek elektronicznych (zob. podobnie wyrok Komisja/Francja, EU:C:2012:130, pkt 76, 77).

68 Jeśli chodzi o art. 114 dyrektywy VAT, wystarczy stwierdzić, że przepis ten wymaga wyrażenia, aby dana dostawa towarów lub dane świadczenie usług należały do jednej z kategorii określonych w załączniku III do dyrektywy VAT. Jest bezsporne, że nie ma to miejsca w odniesieniu do dostawy księzek elektronicznych.

69 W tych okolicznościach stosowanie przez Wielkie Księstwo Luksemburga stawki obniżonej VAT wynoszącej 3% do dostawy księzek elektronicznych nie jest uzasadnione ani przez art. 110 dyrektywy VAT, ani przez jej art. 114.

70 Z powyższego wynika, iż skarga Komisji jest zasadna.

71 W konsekwencji należy stwierdzić, że stosując stawkę obniżoną VAT wynoszącą 3% do dostawy księzek elektronicznych, Wielkie Księstwo Luksemburga uchybiło zobowiązaniom, jakie na nim ciąży na mocy art. 96–99, 110 i 114 dyrektywy VAT w związku z załącznikami II i III do rzeczony dyrektywy i z rozporządzeniem wykonawczym nr 282/2011.

### **W przedmiocie kosztów**

72 Zgodnie z art. 138 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Komisja wniosła o obciążenie Wielkiego Księstwa Luksemburga kosztami postępowania, a to przegrała sprawę, należy obciążyć je własnymi kosztami oraz kosztami poniesionymi przez Komisję.

73 Ponadto art. 140 § 1 regulaminu przewiduje, iż państwa członkowskie, które przystąpiły do sprawy w charakterze interwenienta, pokrywają własne koszty. W konsekwencji Królestwo Belgii i Rada pokrywają własne koszty.

Z powyższych względów Trybunał (czwarta izba) orzeka, co następuje:

- 1) **Stosując stawkę podatku od wartości dodanej w wysokości 3% do dostawy księzek cyfrowych lub elektronicznych, Wielkie Księstwo Luksemburga uchybiło zobowiązaniom, jakie na nim ciąży na mocy art. 96–99, 110 i 114 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2010/88/UE z dnia 7 grudnia 2010 r., w związku z załącznikami II i III do rzeczony dyrektywy i z rozporządzeniem wykonawczym Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającym środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112.**
- 2) **Wielkie Księstwo Luksemburga pokrywa własne koszty oraz koszty poniesione przez Komisję Europejską.**
- 3) **Królestwo Belgii i Rada Unii Europejskiej pokrywają własne koszty.**

Podpisy

\* Język postępowania: francuski.