



Zbiór Orzeczeń

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 książek, 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 przesyłanych elektronicznie

I – Wprowadzenie

1. Obowiązujące przepisy Unii o podatku od wartości dodanej pozwalają państwom członkowskim na uprzywilejowanie podatkowe sprzedaży książek 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 książek i innych publikacji w formie, w jakiej jest ona uregulowana w prawie Unii. Na pierwszym planie badania Trybunału znajdować się będą przy tym pytania, jakie więzy narzuca zasada równego traktowania prawodawcy unijnemu w ramach przepisów o podatku od wartości dodanej i w jakim zakresie spełnił on te wymagania w wypadku obniżonych stawek dla książek, gazet i czasopism.

II – Ramy prawne

3. Artykuł 93 WE² (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”.

1 — Język oryginału: niemiecki.

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

4. Na tej podstawie przyjęto dyrektywę Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej³ (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 „stawkę podstawową”, która nie może być niższa od określonej wysokości minimalnej ustalonej w art. 97. Uzupełniając art. 98 dyrektywy VAT w brzmieniu dyrektywy 2008/8/WE⁴ 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/WE⁵, będące przedmiotem postępowania głównego:

„6) dostarczanie książek na wszystkich nośnikach fizycznych, również w formie wypożyczeń w bibliotekach (łącznie 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), dzienników i periodyków, z wyłączeniem materiałów, które w całości lub w przeważającej mierze służą celom reklamowym”.

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

„6) dostarczanie książek, również w formie wypożyczeń w bibliotekach (łącznie 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), dzienników i periodyków, z wyłączeniem materiałów, które w całości lub w przeważającej mierze służą celom reklamowym”.

9. We wniosku Komisji leżącym u podstaw dyrektywy zmieniającej 2009/47 przewidywano jeszcze następujące brzmienie tego przepisu⁶:

„6) dostarczanie książek, również w formie wypożyczeń w bibliotekach (łącznie 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), jak również książek audio, płyt CD, CD-ROM-ów lub

3 — Dz.U. 2006, L 347, s. 1.

4 — Zobacz art. 2 pkt 2 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 z dnia 7 lipca 2008 r. zmieniającej dyrektywę Rady 2006/112/WE w zakresie stawek obniżonych podatku od wartości dodanej [COM(2008) 428 wersja ostateczna].

jakichkolwiek podobnych nośników fizycznych, które powtarzają głównie te same informacje, jakie zawarte są w książkach drukowanych, dzienników i periodyków, z wyłączeniem materiałów, które w całości lub w przeważającej mierze służą celom 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 książek, gazet i czasopism w formie drukowanej lub na innych nośnikach danych (w szczególności na płytach CD lub kasetach). Książki, 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 wnioski 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 książek przesyłanych 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 książek 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, przebiegł prawidłowo. 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 stanowią zgodnie z utrwalonym orzecznictwem istotny wymóg formalny, którego naruszenie powoduje nieważność danego aktu⁷.

19. W niniejszej sprawie konsultowano się z Parlamentem w przedmiocie pierwotnego wniosku Komisji dotyczącego dyrektywy, który ustosunkował się do niego pisemnie⁸. Pierwotny wniosek przewidywał uzupełnienie pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT w taki sposób, by do katalogu rodzajów „książek”, do których w szczególności może być stosowana obniżona stawka podatku, dodać kolejne przykłady, mianowicie „książek audio, płyt CD, CD-ROM-ów lub jakichkolwiek podobnych nośników fizycznych, które powtarzają głównie te same informacje, jakie zawarte są w książkach 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 książek” 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 Parlamentu¹¹.

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 dostrzeże w dokonany przez Radę przeformułowaniu nowego brzmienia pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT zmianę merytoryczną.

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 – C6-0299/2008 – 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 przykład „Notenhefte oder –manuskripte” został zmieniony na „Notenhefte oder Manuskripte”. Najwyraźniej miało to jednak na celu jedynie redakcyjną zmianę wersji niemieckiej, a nie merytoryczną, jak świadczą o tym niezmienione wersje angielska i francuska (zarówno przed zmianą, jak i po zmianie dokonanej w dyrektywą 2009/47 brzmią one 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).

24. Prawdą jest, iż nie ma pewności, że brzmienie nowej wersji, w przeciwieństwie do wniosku Komisji, nie obejmuje już książek audio, o czym przekonany jest Trybunał Konstytucyjny. Książki audio można by bowiem uznać również za książki na nośniku fizycznym¹².

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 „powtarza[ć] głównie te same informacje, jakie zawarte są w książkach 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 książki audio, płyty CD i CD-ROM¹³, 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 Komisji¹⁴.

26. Nie jest z tym związana jednak tak daleko idąca zmiana wniosku dotyczącego dyrektywy, by wymagana była ponowna konsultacja z Parlamentem. Zgodnie z orzecznictwem zmiany należy uznać za istotne tylko wtedy, gdy dotyczą one sedna przyjętej regulacji¹⁵.

27. Głównym celem wniosku dotyczącego dyrektywy było trwale umożliwienie państwom członkowskim stosowania obniżonej stawki podatku do niektórych usług świadczonych lokalnie¹⁶. Rozszerzenie zakresu stosowania obniżonej stawki dla książek odgrywa we wniosku jedynie rolę drugorzędną i określone jest jedynie jako „redakcyjne dostosowanie techniczne”¹⁷.

28. Nawet gdyby przyjąć, że kryterium istotności należy przestrzegać w odniesieniu do każdej odrębnego 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 książek. Regulację tę cechuje bowiem w pierwszym rzędzie powiększenie zakresu stosowania obniżonej stawki podatku dla książek na inne nośniki danych niż papier. W ramach tego zasadniczego powiększenia wspomniane rozszerzenia zakresu stosowania stanowią 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, gdyż nieprzyjęte później ograniczenia zakresu stosowania figurowały już w pierwotnym wniosku Komisji¹⁸.

30. Ponieważ tym samym Parlament należycie uczestniczył w procesie ustawodawczym, który doprowadził do przyjęcia dyrektywy 2009/47, ważność aktualnego brzmienia pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT nie jest w tym zakresie naruszona.

12 — Niczego nie zmienia w tym względzie fakt, że motyw 6 wniosku, który zawiera wyraźne odniesienie do m.in. „książek audio”, nie zostaje 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 wyjaśnia wprawdzie, że „wydaje się”, iż przyjęty przez Radę tekst jest jedynie „redakcyjnym uproszczeniem” wniosku Komisji. Z powodu braku uzasadnienia oraz w obliczu innego tła 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 służb Komisji [SEC(2008) 2191], który nawet nie wspomina o zmianie dotyczącej książek.

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).

B – W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego: ważność 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 książek 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 traktowania¹⁹.

33. Tylko taka kontrola jest też możliwa. Nieważność pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT może bowiem wynikać wyłącznie z naruszenia prawa pierwotnego. Zasada neutralności podatkowej jest jednak *jako taka* jedynie środkiem pomocniczym do wykładni dyrektywy VAT, który nie ma rangi prawa pierwotnego²⁰. Jest tak też w takim zakresie, w jakim zasada neutralności podatkowej w jej wariacie znaczeniowym neutralności warunków konkurencji²¹ jest *emanacją* zasady równego traktowania²². Ważność przepisu dyrektywy VAT można bowiem badać mimo wszystko tylko w świetle samej zasady równego traktowania, jedynie której przysługuje charakter prawa pierwotnego i która zgodnie z orzecznictwem 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 książki cyfrowe są traktowane w sposób zróżnicowany w zależności od tego, czy udostępniane są nabywcy za pomocą fizycznego nośnika danych – przykładowo CD-ROM – czy w drodze elektronicznej – przykładowo poprzez pobranie z Internetu²³ (zob. niżej sekcja 1). Ponadto w tym pytaniu prejudycjalnym kwestionowane jest również zróżnicowane traktowanie innych publikacji objętych hipotezą obniżonej stawki podatku niż książki – a więc gazet i czasopism. Najpierw zbadam to, że w formie cyfrowej są one wyłączone ze stosowania obniżonej stawki podatku nawet wtedy, gdy dostarczane są na nośniku fizycznym (zobacz niżej sekcja 2), a na zakończenie rozpatrzę jeszcze nierówne traktowanie wszystkich dostarczanych elektronicznie publikacji cyfrowych względem publikacji drukowanych (zobacz niżej sekcja 3).

35. Trybunał nie wypowiedział się dotychczas na żaden z tych tematów. Także w rozstrzygniętym niedawno postępowaniu o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, które dotyczyło stosowania pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT do przesyłanych elektronicznie książek cyfrowych, Trybunał wyraźnie zrezygnował z rozpatrywania kwestii, czy przepis ten można pogodzić z zasadą równego traktowania²⁴.

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 różnych znaczeń tej zasady wyrok z dnia 15 listopada 2012 r., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 46–48) oraz uzupełniająco 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 geležinkeliai (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).

1. Odmiennie traktowanie książek cyfrowych w zależności od sposobu dostarczenia

36. Najpierw należy wyjaśnić, czy pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT w związku z jej art. 98 ust. 2 narusza zasadę równego traktowania w zakresie, w jakim zezwala państwom członkowskim na uregulowanie obniżonej stawki podatku dla książek (audio) cyfrowych tylko wtedy, gdy dostarczane są na nośniku fizycznym, ale nie wtedy, gdy dostarczane są drogą elektroniczną²⁵.

37. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zasada równego traktowania wymaga od prawodawcy unijnego, by porównywalne sytuacje nie były traktowane w odmienny sposób, chyba że takie traktowanie jest obiektywnie uzasadnione²⁶. Ta ogólna zasada równego traktowania jest aktualnie ujęta w art. 20 karty²⁷.

a) Sytuacje porównywalne

38. Jako pierwsze nasuwa się pytanie, czy w wypadku dostawy książek cyfrowych na nośniku fizycznym z jednej strony i ich dostawie elektronicznej z drugiej strony chodzi o sytuacje porównywalne.

39. Zgodnie z utrwalonym już orzecznictwem porównywalność dwóch sytuacji należy oceniać całościowo, z uwzględnieniem celu badanej regulacji oraz zasad i celów regulowanej dziedziny²⁸. Dlatego też, aby zaprzeczyć porównywalności dwóch sytuacji, nie wystarczy po prostu stwierdzić istnienia obiektywnych różnic, nie wskazując ich znaczenia dla celów regulacji²⁹, ani też ślepo zaufać ocenie prawodawcy unijnego³⁰.

i) Cele regulowanej dziedziny

40. Wspólny system podatku od wartości dodanej, którego część stanowi niniejsza regulacja dotycząca obniżonej stawki podatku, służy zgodnie z motywem 4 dyrektywy VAT ustanowieniu rynku wewnętrznego. W tym celu harmonizacja na poziomie Unii ma zapobiec zakłóceniom konkurencji spowodowanym poborem podatków obrotowych przez państwa członkowskie, i to zarówno na poziomie transgranicznym, jak i na poziomie państw członkowskich.

41. Oprócz tego harmonizacja podatków obrotowych służy zgodnie z motywem 8 dyrektywy VAT stworzeniu jednolitej podstawy opodatkowania dla celów środków własnych Unii. Ten cel regulowanej dziedziny nie ma jednak dla niniejszej sprawy znaczenia, gdyż sporne tutaj przepisy dyrektywy VAT mają za przedmiot stawkę podatku, a nie utworzenie ujednoliconej podstawy opodatkowania.

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 D2010, 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 Szttrasburgu (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 właśnie w odniesieniu do podatku od wartości dodanej wyrok z dnia 13 marca 2014 r., Jetair i BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, pkt 55).

42. Co się tyczy celu zapobiegania zakłóceniom konkurencji, prawdą jest, iż Trybunał stwierdził już, że naruszenie zasady równego traktowania w dziedzinie podatku od wartości dodanej jest możliwe nie tylko w wypadku konkurujących ze sobą podmiotów gospodarczych³¹. W każdym wypadku wtedy, gdy występuje sytuacja konkurencji, która może zostać zakłócona różnymi przepisami z zakresu podatku od wartości dodanej, należy jednak założyć, że sytuacje są porównywalne z punktu widzenia podstawowego celu wspólnego systemu podatku od wartości dodanej³². Oparcie się na sytuacji konkurencyjności dwóch produktów odpowiada zresztą podejściu, które Trybunał przyjął w swoim orzecznictwie już w czasie wypracowywania zasady równego traktowania³³.

43. W niniejszej sprawie konkurują ze sobą książki cyfrowe rozprowadzane za pomocą nośnika fizycznego i książki cyfrowe rozprowadzane elektronicznie. Dla konsumenta bowiem, którego potrzeby dopiero tworzą sytuację konkurencyjności, chodzi bowiem w każdym wypadku o ten sam produkt, a mianowicie plik książki cyfrowej, z którego w żadnym z tych dwóch wypadków nie da się skorzystać bez dodatkowego urządzenia odczytującego. Różni się jedynie sposób dostarczenia do konsumenta. W zależności od warunków oferty konsument zdecyduje się zatem na jeden albo drugi sposób dostarczenia, aby otrzymać ten sam produkt.

44. Jest tak generalnie nawet wtedy, gdyby konsument – jak twierdziła Komisja na rozprawie – w przeciwieństwie do książki cyfrowej nabytej na nośniku fizycznym nie miał uzyskać prawa do dalszego przekazania pliku innej osobie w wypadku nabycia elektronicznego³⁴. Z reguły bowiem konsument będzie nabywał książki cyfrowe na użytek własny, wobec czego możliwość przeniesienia pliku na osobę trzecią – gdyby rzeczywiście miała zależeć od sposobu dostarczenia – nie ma decydującego wpływu na sytuację konkurencyjności. Ponadto Trybunał stwierdził już w kontekście prawa autorskiego, że sprzedaż treści na CD-ROM i sprzedaż poprzez pobranie z Internetu są „z ekonomicznego punktu widzenia podobne”³⁵.

45. Tym samym te dwie formy dostarczenia książki cyfrowej są porównywalne pod względem podstawowego celu wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, jakim jest zapobieganie zakłóceniom konkurencji.

ii) Zasady regulowanej dziedziny

46. To, że zgodnie z przepisami wspólnego systemu podatku od wartości dodanej przy dostawie książki cyfrowej na nośniku fizycznym chodzi o dostawę towarów (art. 14 ust. 1), a wypadku jej dostarczenia elektronicznego natomiast o świadczenie usług (art. 24 ust. 1 dyrektywy VAT), nie stoi na przeszkodzie ich porównywalności³⁶.

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 r., Komisja/Szwecja (C-480/10, EU:C:2013:263, pkt 17).

32 — Zobacz w tym względzie też wyroki: z dnia 29 października 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 października 1977 r., Ruckdeschel i in. (117/76 i 16/77, EU:C:1977:160, pkt 8); z dnia 19 października 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 października 1978 r., Royal Scholten-Honig i Tunnel Refineries (103/77 i 145/77, EU:C:1978:186, pkt 28/32).

34 — Można wątpić jednak co do tego na podstawie ustaleń zawartych w wyroku z dnia 3 lipca 2012 r., UsedSoft (C-128/11, EU:C:2012:407).

35 — Wyrok z dnia 3 lipca 2012 r., 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).

47. Zgodnie z motywem 5 dyrektywy VAT podatek powinien być nakładany „w możliwie najbardziej ogólny sposób”, czyli na wszystkie produkty. Potwierdza to art. 1 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy VAT, zgodnie z którym wspólny system podatku od wartości dodanej ma doprowadzić do ustanowienia *ogólnego* podatku konsumpcyjnego. Dlatego też te zdarzenia podatkowe obejmują takie same przesłanki dla dostawy towarów [art. 2 ust. 1 lit. a)] i dla świadczenia usług [art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT]. Podatek od wartości dodanej ma tym samym zasadniczo obejmować w taki sam sposób korzystanie z towarów i z usług.

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 wyraźnie, że stawka podstawowa ma być jednakowa dla dostaw towarów i świadczenia usług. Poza tym przewidziane są też 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 książek cyfrowych pod kątem celu, do którego dąży sama badana regulacja.

51. Punkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT umożliwia państwom członkowskim przyznanie obniżonej stawki podatku dla książek, gazet i czasopism. Niemniej ani z tekstu dyrektywy 92/77/EWG, którą pierwotnie wprowadzono tę regulację³⁷, ani z jej genezy nie wynika, jakemu celowi ma służyć przyznanie tej korzyści podatkowej.

52. Również w ramach niniejszego postępowania ani Rada, ani Komisja nie były w stanie udzielić zadowolającej 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 logiki³⁹.

53. Dlatego też Komisja w odpowiedzi na pytanie na rozprawie stwierdziła między innymi, że obniżona stawka podatku dla książek, gazet i czasopism została uregulowana w prawie Unii wyłącznie dlatego, że przynajmniej kilka państw członkowskich stosowało taką 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

37 — Zobacz art. 1 pkt 5 w związku z kategorią 6 załącznika do dyrektywy Rady 92/77/EWG z dnia 19 października 1992 r. uzupełniającej wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającej dyrektywę 77/388/EWG (zbliżenie 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 niż podstawowe [COM(2007) 380 wersja ostateczna], pkt 3.1.

39 — Komunikat Komisji (przywołany w przypisie 38); pkt 4.2.

dokładnie 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 właśnie dla książek, 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 właśnie opcja stosowania obniżonej stawki podatku umożliwia wspieranie zbytu określonych produktów i że poprzez to realizowane są określone cele polityczne⁴⁰. Obniżona stawka podatku daje podatnikom możliwość przedstawienia tańszej oferty. To wspieranie zbytu odbywa się zresztą z korzyścią dla konsumentów, gdyż ostatecznie to tylko oni mają ponosić obciążenie podatkiem od wartości dodanej⁴¹.

56. Również sens i cel tego wspierania podatkowego wydaje mi się być oczywisty. Obniżona stawka podatku dla książek, gazet i czasopism ma cel kulturalny. Służy ona w sensie ogólnym wspieraniu kształcenia się obywateli Unii poprzez czytanie czy to beletrystyki lub książek specjalistycznych, czy to politycznych, specjalistycznych i rozrywkowych gazet i czasopism. Za takim celem przemawia w hipotezie pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT wyłączenie 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. Wypełnienie 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 żadnej 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. Odmiennie traktowanie porównywalnych sytuacji może być jednak uzasadnione, mianowicie wtedy, gdy realizuje prawnie dopuszczalny cel i jest proporcjonalne do tego celu⁴².

60. Wymagań tych należy przestrzegać niezależnie od tego, w jakiej dziedzinie prawa stwierdza się nierówne traktowanie. Obowiązują one nawet tam, gdzie Trybunał wyraźnie przyznaje prawodawcy unijnemu szeroki zakres uznania⁴³, jak w szczególności w dziedzinie wspólnej polityki rolnej⁴⁴.

40 — Zobacz też opinia Komisji Rynku Wewnętrznego i Ochrony Konsumentów z dnia 22 stycznia 2009 r. dla Komisji Gospodarczej i Monetarnej na temat wniosku dotyczącego dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w zakresie stawek obniżonych podatku od wartości 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., Tulică i Plavoşin, 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 października 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).

61. Niemniej intensywność kontroli uzasadnienia nierównego traktowania różni się w zależności od zakresu uprawnień dyskrecjonalnych przysługujących w danym wypadku prawodawcy unijnemu. Jeżeli prawodawca unijny dokonuje zróżnicowania na podstawie jednego z kryteriów zakazanych na podstawie art. 21 karty, jak przykładowo płci lub rasy⁴⁵, wtedy uzasadnienie nierównego traktowania podlega ścisłej kontroli Trybunału⁴⁶. Jeżeli natomiast zróżnicowanie opiera się na innym kryterium, kontrola Trybunału będzie mniej ścisła, aby uniknąć sytuacji, w której sąd Unii zastępowałby ocenę prawodawcy unijnego swoją własną oceną⁴⁷. Zgodnie z orzecznictwem jest tak w szczególnym stopniu w wypadku regulacji, w których chodzi o złożone oceny o charakterze politycznym, ekonomicznym, społecznym lub medycznym⁴⁸. Niemniej również i tu zgodnie z zasadą proporcjonalności kontrola Trybunału musi być tym ściślejsza, im dotkliwsze są skutki nierównego traktowania dla indywidualnego obywatela Unii⁴⁹.

i) Cel zróżnicowanego traktowania

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

63. Zróżnicowane traktowanie zostało wprowadzone dyrektywą 2009/47. Związane z tym rozszerzenie kryteriów wsparcia podatkowego określonych w pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT na książki 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 książek 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. Książki cyfrowe dostarczane elektronicznie nie mogą zatem jako takie podlegać obniżonej stawce podatku⁵⁰.

64. Tym samym nie uwzględniono w pełni „postępu technicznego”. Akurat w przypadku „naturalnej” drogi przekazu książek cyfrowych, a mianowicie dostawy elektronicznej, nie miałaby istnieć możliwość 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 elektroniczną⁵¹, a więc nie tylko do książek cyfrowych dostarczanych elektronicznie. Cel tej regulacji obowiązującej ogólnie rynek usług elektronicznych jest zatem rozstrzygający dla uzasadnienia niniejszego nierównego traktowania.

45 — Zakazy dyskryminacji są jedynie szczególnym wyrazem ogólnej zasady równego traktowania, zob. w szczególności wyrok z dnia 27 stycznia 2005 r., *Europe Chemi-Con (Niemcy)/Rada* (C-422/02 P, EU:C:2005:56, pkt 33).

46 — Zobacz również już opinia rzecznika generalnego M. Poiarsa 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 szczególności w odniesieniu do wspólnej polityki rolnej m.in. wyroki: z dnia 29 października 1980 r., *Roquette Frères/Rada* (138/79, EU:C:1980:249, pkt 25); z dnia 5 października 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 wymagań zasady proporcjonalności 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 szczególności w wypadku naruszeń 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 kontekście niewyczerpujący wykaz usług świadczonych drogą elektroniczną w załączniku II do art. 58 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT, a także uzupełniającą definicję w art. 7 i załącznik I do rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (wersja przekształcona) (Dz.U. 2011, L 77, s. 1).

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 dyrektywy⁵², która została dodana dyrektywą 2002/38/WE⁵³. Motywy dyrektywy 2002/38 nie zawierają żadnej wskazówki co do zamiaru, który przyświecał wprowadzeniu tego przepisu.

66. Niemniej odpowiedni wniosek Komisji wskazuje na niepewność, na którą mogą być wystawieni dostawcy usług świadczonych elektronicznie ze względu na mającą zastosowanie stawkę podatku⁵⁴. 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 konsument⁵⁵. Ma to zapobiec zakłóceniom konkurencji⁵⁶, 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 prawdopodobne⁵⁷. Równocześnie uproszczenia powinny być korzystne także dla administracji skarbowych państw członkowskich i poprawić ich możliwości kontrolne⁵⁸. 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 Unii⁵⁹. 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 miał miejsce zamieszkania dany konsument⁶⁰, i z tego powodu ich świadczenia podlegały tylko maksymalnie trzem różnym stawkom podatku tego państwa członkowskiego.

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, gdyż zapobiega szkodliwej konkurencji podatkowej pomiędzy państwami członkowskimi. Właśnie bowiem ze względu na to, że w wypadku tych podatników wyłącznie ich siedziba pozostała decydująca dla ich obciążenia podatkowego w odniesieniu do usług elektronicznych, któreś z państw członkowskich mogłoby poprzez wprowadzenie odpowiedniej obniżonej stawki podatku próbować skłonić tych usługodawców do założenia siedziby na jego terytorium. Centralę elektronicznej sieci dystrybucyjnej można bowiem przenieść stosunkowo łatwo.

52 — Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1), która zgodnie z art. 411 ust. 1 i art. 413 dyrektywy VAT stosowała się 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 — Wynikało to z zasady podstawowej określonej w art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy; zob. wniosek Komisji (przywołany w przypisie 54), pkt 2.

70. Niemniej stan prawny zmienił się tutaj od dnia 1 stycznia 2015 r. zasadniczo. Zgodnie z obowiązującym art. 58 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT⁶¹ 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 wypełnić swoje zobowiązania podatkowe względem wszystkich państw członkowskich, składając deklarację podatkową w tylko jednym państwie członkowskim⁶².

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 złożone oceny ekonomiczne i finansowe i przysługuje mu w tym zakresie swoboda regulacyjna⁶³.

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 członkowskich⁶⁴.

74. Uproszczenie na rzecz podatników nie jest przy tym proporcjonalne do niekorzyści wynikających dla nich z odmowy zastosowania obniżonej stawki podatku do książek cyfrowych przesyłanych drogą elektroniczną. Ich ochrona przed dodatkową różnorodnością stawek podatku jest bowiem okupiona nazbyt drogo, gdyż 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 można by przeciwstawić jedno z dawnych orzeczeń Trybunału, że praktyczne trudności nie mogą uzasadniać nałożenia oczywiście niesłusznego obciążenia – tutaj na dystrybucję dostarczanych elektronicznie książek cyfrowych⁶⁵. W ramach zakazu dyskryminacji w zakresie swobód podstawowych Trybunał niedawno uznał jednak jednoznacznie, że administracje skarbowe mają uzasadniony interes we wprowadzeniu przepisów, które można łatwo stosować i kontrolować⁶⁶.

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).

76. Dlatego zasadniczo w zakresie uznania prawodawcy unijnego leży ustanowienie specjalnego systemu opodatkowania dla wszystkich usług elektronicznych na podstawie miejsca korzystania z nich. To, że taki specjalny system opodatkowania może być konieczny, wynika ze specyficznych uwarunkowań usług elektronicznych, które w porównaniu do klasycznego obrotu towarami niemal bez trudu świadczone są transgranicznie i do tego wymagają jedynie minimalnej obecności fizycznej, co utrudnia ingerencję krajowych organów skarbowych.

77. Poza tym Trybunał uznał już, że przy złożonych systemach prawodawca unijny może wybrać działanie etapowe⁶⁷. Jest zatem zrozumiałe, że prawodawca unijny nowego rodzaju procedurę podatkową najpierw kształtuje na tyle prosto, na ile to możliwe. Jest tak w szczególności w okresie, w którym dostawcy usług elektronicznych wprowadzają szereg nowego rodzaju produktów, których zaszeregowanie do istniejących kategorii obniżonych stawek podatku może budzić wątpliwości.

78. Przesłanką proporcjonalności takiego działania etapowego jest jednak regularny przegląd systemu regulacyjnego⁶⁸. Do chwili obecnej działanie instytucji właściwych na poziomie Unii spełnia ten warunek. Już przy wprowadzeniu odpowiednich przepisów Rada przewidziała przegląd specjalnego systemu opodatkowania dla usług elektronicznych po pewnym czasie na podstawie uzyskanych z jego pomocą doświadczeń⁶⁹. Do tego Komisja zapowiedziała niedawno, że rozpatrzy opracowanie wniosku dotyczącego dyrektywy zmieniającej dyrektywę VAT celem zrównania traktowania książek cyfrowych przesyłanych elektronicznie⁷⁰.

79. Powyższe rozważania mają jednak stosunkowo mniejsze znaczenie w zakresie, w jakim cel uproszczenia systemu opodatkowania dotyczył do dnia 31 grudnia 2014 r. wyłącznie podatników mających siedzibę poza Unią. W odniesieniu do tego okresu jest to z pewnością kompensowane zgodnym z prawem celem zapobiegania szkodliwej konkurencji podatkowej między państwami członkowskimi⁷¹.

80. Na drugiej szali ciężar nie jest natomiast aż tak wielki.

81. Zakłócenia konkurencji pomiędzy dostawcami książek cyfrowych na nośniku fizycznym i takich, które dostarczane są elektronicznie, powinny trzymać się w ryzach. Rzeczpospolita Polska słusznie bowiem wskazała na rozprawie, że koszty dystrybucji elektronicznej są dużo mniejsze niż koszty tradycyjnej dystrybucji towarów. W konsekwencji książki cyfrowe przesyłane na drodze elektronicznej mogą być z reguły oferowane po niższej cenie niż książki na nośniku fizycznym nawet wtedy, gdy podlegają wyższej stawce podatku od wartości dodanej.

82. Na tym tle nie można dostrzec poważnych zakłóceń transgranicznego dostępu do książek, który chronią swobody podstawowe, lub – na co słusznie zwrócił uwagę Rzecznik Praw Obywatelskich – dostępu osób niepełnosprawnych do książek⁷².

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

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.

c) Wniosek wstępny

84. Zróżnicowane traktowanie książek cyfrowych w odniesieniu do obniżonej 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. Wyłączenie gazet i czasopism cyfrowych na nośniku fizycznym

85. W drugiej kolejności należy teraz zbadać, czy okoliczność, że pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT w związku z jej art. 98 ust. 2 dyrektywy VAT nie pozwala na obniżoną stawkę podatku dla gazet i czasopism cyfrowych na nośniku fizycznym, jest zgodna z zasadą równego traktowania. Należy przy tym rozpatrzyć 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 sytuacjach⁷³.

88. Tak jednak nie jest. Sytuacje nie są porównywalne ani w świetle celu regulowanej dziedziny, ani pod względem celu badanej regulacji⁷⁴.

89. Po pierwsze, gazety i czasopisma z reguły nie konkurują z książkami. Różne formy publikacji odwołują się do różnych potrzeb konsumenta, gdyż zwykle różnią się długością tekstu, rodzajem informacji, oczekiwaniami artystycznymi i trwałym znaczeniem czasowym. Stąd nie są porównywalne pod względem celu wspólnego systemu podatku od wartości dodanej polegającego na zapobieganiu zakłóceniom konkurencji⁷⁵.

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 VAT⁷⁶, różni się zwykle wyraźnie 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 wyraźnie 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.

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.

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 treść⁷⁷.

95. Nie można jednak stwierdzić tego samego w odniesieniu do celu regulowanej dziedziny, jakim jest zapobieganie zakłóceniom konkurencji⁷⁸. Trybunał stwierdził już bowiem w wyroku w sprawie K w odniesieniu do książek, 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 czasu⁷⁹. Przy tego rodzaju niejasnej sytuacji faktycznej wyłącznie do prawodawcy unijnego, a nie do Trybunału należy przeprowadzenie złożonej oceny sytuacji konkurencyjnej w całej Unii w ramach jego uprawnień ustawodawczych⁸⁰.

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 dystrybucji⁸¹. Do tego należałoby uwzględnić uprawnienia dyskrecjonalne prawodawcy unijnego przy ocenie sytuacji konkurencyjnej⁸².

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 elektronicznych⁸³. 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 cyfrowych⁸⁴.

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.

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 podważać ważność 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.