Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 11 września 2014 r.*

Odesłanie prejudycjalne — Wspólny system podatku od wartości dodanej — Dyrektywa 2006/112/WE — Artykuł 98 ust. 2 — Załącznik III pkt 6 — Stawka obniżona VAT mająca zastosowanie tylko do książek drukowanych na papierze — Książki wydane na nośnikach fizycznych innych niż papier objęte stawką podstawową VAT — Neutralność podatkowa

W sprawie C-219/13

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Korkein hallinto-oikeus (Finlandia) postanowieniem z dnia 22 kwietnia 2013 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 25 kwietnia 2013 r., w postępowaniu wszczętym przez:

K Oy,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: M. Ilešič, prezes izby, C.G. Fernlund (sprawozdawca), A. Ó Caoimh, C. Toader i E. Jarašiūnas, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: C. Strömholm, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 13 marca 2014 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu rządu fińskiego przez H. Leppo, działającą w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzego oraz K. Petersen, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu estońskiego przez K. Kraavi-Käerdi oraz N. Grünberg, działające w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu greckiego przez I. Bakopoulosa, działającego w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu rządu irlandzkiego przez A. Joyce'a, działającego w charakterze pełnomocnika, oraz C. Toland, BL, umocowanych przez L. Williams, solicitor,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez C. Soulay oraz I. Koskinena, działających w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: fiński.

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 14 maja 2014 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 98 ust. 2 akapit pierwszy i pkt 6 załącznika III do 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 2009/47/WE z dnia 5 maja 2009 r. (Dz.U. L 116, s. 18) (zwanej dalej „dyrektywą VAT").

2 Wniosek ten został złożony w ramach postępowania wszczętego przez K Oy (zwaną dalej „K") przeciwko decyzji Keskusverolautakunta (centralnej komisji podatkowej), zgodnie z którą obniżonej stawki podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT") przewidzianej dla dostaw książek wydanych w formacie papierowym nie można zastosować do dostaw książek wydanych na nośnikach fizycznych innych niż papier.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 96 dyrektywy VAT 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 świadczenia usług".

4 Artykuł 98 ust. 1 i 2 tej dyrektywy 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".

5 Przed zmianą wprowadzoną przez dyrektywę 2009/47 załącznik III do dyrektywy VAT, zawierający wykaz dostaw towarów i świadczenia usług, do których można zastosować stawki obniżone, o których mowa w art. 98 tej dyrektywy, wśród nich wymieniał w pkt 6:

„[D]ostarczanie 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".

6 Motyw 4 dyrektywy 2009/47 stanowi:

„Dyrektywę [VAT] 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 książek w jej załączniku III".

7 Od dnia 1 czerwca 2009 r. pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT ma następujące brzmienie:

„[D]ostarczanie 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”.

Prawo fińskie

8 Paragraf 1 ust. 1 pkt 1 arvonlisäverolaki (1501/1993) (ustawy 1501/1993 o podatku od wartości dodanej) z dnia 30 grudnia 1993 r. w wersji obowiązującej dla lat podatkowych 2011 i 2012 (zwanej dalej „ustawą o VAT”) przewiduje:

„[VAT] jest odprowadzany na rzecz państwa według zasad określonych w niniejszej ustawie:

1) od każdej sprzedaży towarów i świadczenia usług dokonanych w Finlandii w ramach działalności gospodarczej”.

9 Zgodnie z § 84 ustawy o VAT:

„[p]odatek podlegający zapłacie wynosi 23[%] podstawy opodatkowania, o ile §§ 85 lub 85a nie stanowią inaczej”.

10 Zgodnie z § 85a tej ustawy:

„Podatek podlegający zapłacie od świadczenia następujących usług i od sprzedaży, nabycia wewnątrzwspólnotowego, wyprowadzenia ze składu celnego oraz przywozu następujących towarów wynosi 9[%] podstawy opodatkowania:

[…]

7) książki;

[…]

Za książki w rozumieniu ust. 1 pkt 7 nie uważa się:

1) publikacji wytworzonych w inny sposób niż druk lub w porównywalny sposób;

2) publikacji wydawanych okresowo, lub

3) publikacji zasadniczo zawierających reklamę”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

11 K jest spółką prowadzącą działalność wydawniczą, która obejmuje wydania dzieł literatury powszechnej i podręczniki. Wydaje ona także audiobooki i e-booki.

12 Z akt przedstawionych Trybunałowi wynika, że audiobooki i e-booki wydawane przez K są dostępne w formie plików elektronicznych, znajdujących się na nośnikach fizycznych takich jak płyty CD lub CD-ROM, pendrive lub równoważnych produktach, które powielają książki, jakie pierwotnie ukazały

się w formacie papierowym. Audiobook, przeznaczony do słuchania, powiela pisaną treść książki drukowanej, odczytaną na głos, na nośniku fizycznym takim jak płyta CD lub CD-ROM. E-book zasadniczo powiela zawartość książki pierwotnie dostępnej w formacie papierowym, z której przejmuje w zasadzie wygląd zewnętrzny i strukturę, na nośniku fizycznym takim jak płyta CD lub pendrive, i może być pobrany na komputer lub odpowiedni czytnik. Wersje elektroniczne mogą jednak różnić się zawartością i strukturą od książek drukowanych na papierze.

13 K zwróciła się do Keskusverolautakunta z wnioskiem o wydanie decyzji wstępnej w celu zbadania, czy książki wydane na nośnikach fizycznych innych niż papier, powielające pisany tekst książki w formacie papierowym, można uważać za „książki" w rozumieniu § 85a ust. 1 pkt 7 ustawy o VAT, których sprzedaż podlega stawce obniżonej VAT.

14 Decyzją wstępną z dnia 25 maja 2011 r. Keskusverolautakunta stwierdził, że tylko publikację drukowaną w formacie papierowym lub wyprodukowaną w podobny sposób można uważać za książkę, a zatem audiobooki i e-booki wydane na nośnikach fizycznych takich jak płyty CD lub CD-ROM lub pendrive nie mogą być uważane za „książki" w rozumieniu zgodnie z § 85a ust. 1 pkt 7 ustawy o VAT.

15 Keskusverolautakunta wyjaśnił również, że art. 98 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy VAT w związku z pkt 6 załącznika III do tej dyrektywy, a także zasada neutralności podatkowej nie stoją na przeszkodzie stosowaniu do sprzedaży książek wydanych na nośniku fizycznym innym niż papier stawki podstawowej VAT zamiast stawki obniżonej stosowanej do książek wydanych w formacie papierowym.

16 K wniosła odwołanie do Korkein hallinto-oikeus (najwyższego sądu administracyjnego) w celu uzyskania uchylenia decyzji wstępnej Keskusverolautakunta oraz wydania nowej decyzji wstępnej, oświadczając, że książki wydane na nośniku fizycznym innym niż papier, takim jak płyta CD lub CD-ROM, pendrive bądź inny podobny produkt mogą być uważane za „książki" w rozumieniu § 85a ust. 1 pkt 7 ustawy o VAT, do których sprzedaży może być stosowana stawka obniżona VAT.

17 Według K z zasadą neutralności podatkowej sprzeczne jest, że państwo członkowskie stosuje stawkę obniżoną VAT wyłącznie do książek wydanych w formacie papierowym, wyłączając ją w stosunku do książek wydanych na innych nośnikach fizycznych.

18 Korkein hallinto-oikeus zwrócił się do Valtiovarainministeriö (ministerstwa finansów) o opinię. Stwierdziło ono, że traktowanie pod względem podatkowym książek wydanych na nośniku fizycznym innym niż papier jest różne w państwach członkowskich Unii Europejskiej. Według Valtiovarainministeriö państwa członkowskie mogą wybiórczo stosować stawkę obniżoną VAT do dostaw towarów i świadczenia usług wymienionych w załączniku III do dyrektywy VAT. W tym zakresie dysponują one szerokim zakresem uznania. W tym kontekście państwa te są uprawnione do stosowania stawki obniżonej VAT do książek wydanych w formacie papierowym, a stawki podstawowej do książek wydanych na innych nośnikach fizycznych.

19 W tych okolicznościach Korkein hallinto-oikeus postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy [art. 98 ust. 2 akapit pierwszy i pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT], z uwzględnieniem zasady neutralności podatkowej, sprzeciwiają się uregulowaniu krajowemu, na podstawie którego do książek drukowanych stosuje się stawkę obniżoną podatku VAT, jednakże do książek zapisanych na innych nośnikach fizycznych, takich jak płyta CD lub CD-ROM lub pendrive, stosuje się stawkę podstawową [VAT]?

2) Czy dla odpowiedzi na powyższe pytanie ma znaczenie,

— czy książka jest przeznaczona do czytania, czy do słuchania (audiobook),

— czy istnieje książka drukowana zawierająca taką samą treść jak książka lub audiobook zapisane na płycie CD lub CD-ROM, pendrivie bądź odpowiednim innym nośniku fizycznym,

— że w wypadku książki zapisanej na innym nośniku fizycznym niż papier mogą być wykorzystywane inne techniczne właściwości tego nośnika, jak na przykład funkcje wyszukiwania?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

20 Poprzez swoje pytania, które należy analizować łącznie, sąd odsyłający zasadniczo dąży do ustalenia, czy, po pierwsze, art. 98 ust. 2 akapit pierwszy i pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one obowiązywaniu uregulowania krajowego, takiego jak w postępowaniu głównym, na podstawie którego do książek wydanych w formacie papierowym stosuje się stawkę obniżoną VAT, a do książek na innych nośnikach fizycznych, takich jak płyta CD lub CD-ROM lub pendrive, stosuje się stawkę podstawową tego podatku, a po drugie, czy odpowiedź na to pytanie może być różna w zależności od rodzaju użytego nośnika fizycznego, treści danej książki lub technicznych właściwości danego nośnika fizycznego.

21 Artykuł 96 dyrektywy VAT przewiduje, że jednakowa stawka VAT, stawka podstawowa, ma zastosowanie do dostaw towarów i świadczenia usług.

22 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 obniżone VAT mają zastosowanie wyłącznie do dostaw towarów i świadczenia usług, których kategorie są określone w załączniku III do dyrektywy VAT.

23 W odniesieniu do stosowania stawek obniżonych VAT do tych kategorii z orzecznictwa Trybunału wynika, że z zastrzeżeniem poszanowania zasady neutralności podatkowej, na której opiera się wspólny system podatku VAT, do państw członkowskich należy dokładniejsze określenie wśród dostaw towarów i świadczenia usług objętych kategoriami załącznika III do dyrektywy VAT tych, do których ma zastosowanie stawka obniżona (zob. podobnie wyroki: Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien C-442/05, EU:C:2008:184, pkt 42, 43; a także Pro Med Logistik, C-454/12 i C-455/12, EU:C:2014:111, pkt 44).

24 W odniesieniu do zasady neutralności podatkowej należy przypomnieć, że sprzeciwia się ona temu, aby towary lub usługi podobne, które są konkurencyjne wobec siebie, były traktowane odmiennie z punktu widzenia VAT (zob. wyroki: Komisja/Francja, C-384/01, EU:C:2003:264, pkt 25; a także The Rank Group, C-259/10 i C-260/10, EU:C:2011:719, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

25 W celu ustalenia, czy towary lub usługi są podobne, należy przede wszystkim uwzględnić punkt widzenia przeciętnego konsumenta. Towary lub usługi są podobne, gdy wykazują analogiczne właściwości i zaspokajają te same potrzeby konsumenta, według kryterium porównywalności w użytkowaniu, i gdy istniejące różnice nie wpływają w znaczący sposób na decyzję przeciętnego konsumenta o skorzystaniu z jednego lub drugiego towaru bądź usługi (zob. podobnie wyrok The Rank Group, EU:C:2011:719, pkt 43, 44).

26 Należy stwierdzić, że przed zmianą wprowadzoną dyrektywą 2009/47 pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT obejmował „dostarczanie książek […]”. Dyrektywa 2009/47 zmieniła treść pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT i od tej pory zawiera on w wykazie dostaw towarów i świadczenia usług, do których można zastosować stawki obniżone „dostarczanie książek na wszystkich nośnikach fizycznych […]”.

27 Pytaniem, jakie powstaje, jest zatem, czy ze względu na tę zmianę państwo członkowskie, które postanowiło zastosować stawkę obniżoną VAT do dostaw książek drukowanych na papierze, jest z tego względu zmuszone do rozszerzenia stosowania tej stawki obniżonej także na dostawę książek na każdym nośniku fizycznym innym niż papier.

28 W tym względzie należy stwierdzić, jak zauważyła również Komisja Europejska na rozprawie, że ani tekst dyrektywy 2009/47, ani dotyczące jej prace przygotowawcze nie wskazują, aby prawodawca Unii poprzez zmianę pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT chciał skłonić państwa członkowskie do stosowania stawki obniżonej VAT identycznej do wszystkich książek, niezależnie od nośnika fizycznego, na jakim są wydane.

29 W każdym wypadku w świetle orzecznictwa Trybunału przytoczonego w pkt 23 niniejszego wyroku, w sytuacji gdy pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT ogranicza się do wymienienia dostarczania książek na wszystkich nośnikach fizycznych, do państw członkowskich należy, z zastrzeżeniem poszanowania zasady neutralności podatkowej, na której opiera się wspólny system VAT, określenie nośników fizycznych, do których ma zastosowanie stawka obniżona VAT.

30 W tym kontekście należy wyjaśnić, podobnie stwierdzili rząd irlandzki, a także rzecznik generalny w pkt 54 opinii, że w wypadku takim jak w sprawie głównej, przy założeniu, iż ocena przeciętnego konsumenta może się zmieniać w zależności od ewentualnie zróżnicowanego poziomu przyjmowania się nowych technologii na danym rynku krajowym i stopnia dostępu do urządzeń technicznych pozwalających temu konsumentowi na korzystanie z książek wydanych na nośnikach fizycznych innych niż papier, za punkt odniesienia należy przyjąć przeciętnego konsumenta każdego państwa członkowskiego.

31 W tych okolicznościach do sądu odsyłającego należy zbadanie, jak stwierdzono w pkt 25 niniejszego wyroku, czy książki wydane w formacie papierowym i książki wydane na innych nośnikach fizycznych są produktami, które przeciętny konsument może uważać za podobne. W tym celu ów sąd powinien ocenić, czy książki te wykazują analogiczne właściwości i zaspokajają te same potrzeby, według kryterium porównywalności w użytkowaniu, aby zbadać, czy istniejące różnice wpływają – bądź nie – w znaczący sposób na decyzję przeciętnego konsumenta o wyborze takiej lub innej książki.

32 Odpowiedź ta nie zmienia się w zależności od rodzaju użytego nośnika, treści danej książki lub w zależności od właściwości technicznych danego nośnika, przy założeniu, że między innymi są to okoliczności, jakie sąd odsyłający powinien uwzględnić w celu oceny, czy książki wydane w formacie papierowym i książki wydane na innych nośnikach fizycznych są produktami, które mogą być uważane za podobne przez przeciętnego konsumenta.

33 Jeśli, jak stwierdził rzecznik generalny w pkt 62 opinii, właściwości te są decydujące z punktu widzenia przeciętnego konsumenta danego państwa członkowskiego, uzasadnione jest, aby uregulowania krajowe nie przyznawały dla dostawy książek zapisanych na innych niż papier nośnikach stawki obniżonej VAT mającej zastosowanie do dostawy książek drukowanych. Jeśli natomiast dla konsumenta ważna jest zasadniczo podobna treść wszystkich książek, niezależnie od ich nośnika lub właściwości – selektywne stosowanie stawki obniżonej VAT jest nieuzasadnione.

34 Z powyższych rozważań wynika, że na przedstawione pytania należy odpowiedzieć, iż art. 98 ust. 2 akapit pierwszy i pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one – z zastrzeżeniem poszanowania zasady neutralności podatkowej, na której opiera się wspólny system podatku VAT, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego – obowiązywaniu uregulowania krajowego, takiego jak w postępowaniu głównym, na podstawie którego do książek wydanych w formacie papierowym stosuje się stawkę obniżoną VAT, a do książek na innych nośnikach fizycznych takich jak płyta CD lub CD-ROM lub pendrive stosuje się stawkę podstawową tego podatku.

W przedmiocie kosztów

35 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

Artykuł 98 ust. 2 akapit pierwszy i pkt 6 załącznika III do dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2009/47/WE z dnia 5 maja 2009 r., należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one – z zastrzeżeniem poszanowania zasady neutralności podatkowej, na której opiera się wspólny system podatku od wartości dodanej, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego – obowiązywaniu uregulowania krajowego, takiego jak w postępowaniu głównym, na podstawie którego do książek wydanych w formacie papierowym stosuje się stawkę obniżoną VAT, a do książek na innych nośnikach fizycznych, takich jak płyta CD lub CD-ROM lub pendrive stosuje się stawkę podstawową tego podatku.

Podpisy