



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
PAOLA MENGGOZZIEGO
przedstawiona w dniu 14 maja 2014 r.¹

Sprawa C-219/13

K Oy

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Korkein hallinto-oikeus (Finlandia)]

Wspólny system podatku od wartości dodanej — Dyrektywa 2006/112/WE — Dyrektywa 2009/47/WE — Zastosowanie obniżonej stawki podatku VAT wyłącznie do książek drukowanych, z wyłączeniem książek na innych nośnikach fizycznych (CD, CD-ROM, pendrive) — Konkretnie i szczególne aspekty — Neutralność podatkowa

I – Wprowadzenie

1. Czy przepisy krajowe przyznające obniżoną stawkę podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) wyłącznie do książek drukowanych, z wyłączeniem książek na innych nośnikach fizycznych, takich jak płyta CD, CD-ROM lub pendrive, są sprzeczne z postanowieniami dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej² (zwanego dalej „dyrektywą VAT”) i z zasadą neutralności podatkowej?

2. Takie jest zasadniczo pytanie, z jakim wystąpił Korkein hallinto-oikeus (Finlandia) w ramach sporu pomiędzy spółką K Oy (zwaną dalej „K”) a Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (wydziałem ds. ochrony interesów odbiorców podatku), czyli fińską administracją podatkową, dotyczącego wstępnej decyzji wydanej przez Keskusverolautakunta (centralną komisję podatkową) odrzucającej wniosek K o ustalenie w zakresie lat podatkowych 2011 i 2012, czy stosowana do książek drukowanych obniżona stawka podatku VAT w wysokości 9% może być stosowana do wydawanych przez tę spółkę audiobooków i e-booków, zapisanych na nośnikach fizycznych i zawierających tę samą treść co książki drukowane.

3. Po pierwsze, centralna komisja podatkowa stwierdziła, że zgodnie z § 85 a ust. 1 pkt 7 i ust. 3 arvonlisäverolaki 1265/1997 (ustawy o podatku VAT) za książki mogą być uznane wyłącznie publikacje drukowane lub wyprodukowane w podobny sposób.

4. Po drugie, centralna komisja podatkowa uznała, że art. 98 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy VAT i pkt 6 załącznika III do tej dyrektywy w brzmieniu zmienionym dyrektywą Rady 2009/47/WE z dnia 5 maja 2009 r. zmieniającą dyrektywę 2006/112/WE w zakresie stawek obniżonych podatku od wartości dodanej³, z uwzględnieniem zasady neutralności podatkowej, nie sprzeciwiają się stosowaniu do sprzedaży książek zapisanych na innych niż papier nośnikach fizycznych stawki podstawowej VAT,

1 — Język oryginału: francuski.

2 — Dz.U. L 347, s. 1.

3 — Dz.U. L 116, s. 18.

czyli w niniejszym przypadku w wysokości 23% podstawy opodatkowania, zamiast stawki obniżonej w wysokości 9% stosowanej do książek drukowanych. Zdaniem centralnej komisji podatkowej audiobooki i e-booki, które są zapisane na innych niż papier nośnikach fizycznych, na podstawie ich istoty, właściwości i sposobu użytkowania należy bowiem zrównać z odpowiednimi książkami w formie elektronicznej, do których nie mają zastosowania stawki obniżone na podstawie art. 98 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT.

5. Wówczas K wniosła sprzeciw od wstępnej decyzji centralnej komisji podatkowej do Korkein hallinto-oikeus, wnosząc, po pierwsze, o uchylenie tej decyzji oraz, po drugie, o stwierdzenie, że audiobooki i e-booki zapisane na innych nośnikach fizycznych takich jak płyta CD lub CD-ROM lub pendrive oraz inne podobne produkty opisane we wniosku są uważane za książki drukowane, do których sprzedaży znajduje zastosowanie obniżona stawka podatku VAT w rozumieniu § 85 a ust. 1 pkt 7 ustawy 1265/1997 o podatku VAT.

6. Po zasięgnięciu opinii Valtiovarainministeriö (ministerstwa finansów), które zasadniczo przyłączyło się do stanowiska zajętego przez centralną komisję podatkową, Korkein hallinto-oikeus postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 98 ust. 2 akapit [pierwszy] dyrektywy [VAT] i [pkt 6 załącznika III] do tej dyrektywy w brzmieniu dyrektywy 2009/47/WE z uwzględnieniem zasady neutralności podatkowej sprzeciwiają się uregulowaniu krajowemu, na podstawie którego do książek drukowanych stosuje się stawkę obniżoną, jednakże do książek zapisanych na innych nośnikach fizycznych takich jak płyta CD lub CD-ROM lub pendrive, stosuje się stawkę podstawową?

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?”.

7. Do tego pytania w swoich uwagach pisemnych odniosły się rządy: fiński, niemiecki, estoński, irlandzki i grecki oraz Komisja Europejska.

8. Te zainteresowane strony zostały również wysłuchane na rozprawie, która odbyła się w dniu 13 marca 2014 r., z wyjątkiem rządów niemieckiego i estońskiego ze względu na nieobecność ich pełnomocników.

II – Analiza

9. Artykuł 96 dyrektywy VAT przewiduje, że do dostaw towarów i świadczenia usług ma zastosowanie jednakowa stawka podatku VAT, określona jako stawka podstawowa.

10. W drodze odstępstwa od tej zasady, art. 98 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy VAT przyznaje państwom członkowskim możliwość zastosowania obniżonych stawek tylko do dostaw towarów i usług z kategorii określonych w załączniku III do tej dyrektywy.

11. Podczas gdy pkt 6 tego załącznika przed zmianą wprowadzoną przez dyrektywę 2009/47 przewidywał „dostarczanie książek [...]”, owa dyrektywa zastąpiła treść pkt 6 załącznika III dodając, iż obecnie punkt ten obejmuje „dostarczanie książek *na wszystkich nośnikach fizycznych* [...]”⁴.

12. Ponieważ Finlandia, podobnie jak znaczna większość państw członkowskich⁵, ostatecznie wybrała zastosowanie obniżonej stawki podatku VAT do dostarczania książek drukowanych – już w okresie obowiązywania art. 12 ust. 3 lit. a) i pkt 6 załącznika H do szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG⁶ poprzedzających art. 98 ust. 1 i załącznik III do dyrektywy VAT – pytanie skierowane przez sąd odsyłający dotyczy zasadniczo kwestii, czy ze względu na zmianę wprowadzoną przez dyrektywę 2009/47 państwo członkowskie musi rozszerzyć zastosowanie takiej obniżonej stawki podatku VAT do dostaw książek na innych niż papier nośnikach fizycznych, takich jak płyta CD, CD-ROM lub pendrive.

13. Rządy biorące udział w postępowaniu proponują, aby na to pytanie udzielić odpowiedzi przeczącej. Swoją argumentację opierają zasadniczo na fakultatywnym charakterze stosowania obniżonych stawek podatku VAT, na czysto technicznym charakterze zmiany wprowadzonej przez dyrektywę 2009/47 oraz na braku porównywalności pomiędzy dostawą książek na nośniku papierowym i książek na innych nośnikach fizycznych. Ograniczenie stosowania obniżonej stawki podatku VAT do dostarczania książek wyłącznie na nośniku papierowym nie narusza zatem zasady neutralności podatkowej. W każdym razie rządy twierdzą, że do państw członkowskich i sądów krajowych należy konkretne zbadanie stosunku konkurencji pomiędzy tymi poszczególnymi kategoriami książek.

14. W swoich uwagach na piśmie Komisja uznała natomiast, że wybiórcze stosowanie obniżonej stawki podatku VAT tylko do książek na nośniku papierowym jest sprzeczne z realizowanym przez Komisję i prawodawcę unijnego podczas przyjmowania dyrektywy 2009/47 zmieniającej pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT celem zapewnienia przestrzegania zasady neutralności podatkowej pomiędzy wszystkimi książkami zawierającymi zasadniczo tę samą treść, niezależnie od ich formy.

15. Jednakże po zapoznaniu się z uwagami innych zainteresowanych stron, podczas rozprawy Komisja postanowiła „skorygować” swoje stanowisko. Zważywszy, że jest możliwe, iż przyjmując dyrektywę 2009/47 prawodawca unijny zamierzał odróżnić się od stanowiska zawartego we wniosku Komisji z dnia 7 lipca 2008 r. dotyczącego projektu dyrektywy, który doprowadził do przyjęcia dyrektywy 2009/47⁷, i nie wymagać obowiązkowo obniżonej stawki podatku VAT dla dostaw wszystkich książek niezależnie od ich formy, Komisja stwierdziła w związku z tym, że art. 98 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy VAT i pkt 6 załącznika III do tej dyrektywy po zmianach wprowadzonych dyrektywą 2009/47 *niekoniecznie* sprzeciwiają się uregulowaniu krajowemu stosującemu obniżoną stawkę podatku VAT tylko do książek drukowanych z wyłączeniem książek zapisanych na innych nośnikach fizycznych, zawierających zasadniczo tę samą treść, *o ile przestrzegana jest zasada neutralności podatkowej*.

4 — Wyróżnienie moje. Jak stwierdziły wszystkie zainteresowane strony, niniejsza sprawa nie dotyczy zatem traktowania pod względem podatkowym e-booków, tj. książek dostarczanych drogą elektroniczną, ale wyłącznie tych dostępnych na dowolnym nośniku fizycznym.

5 — Z dokumentu Komisji odnoszącego się do stawek VAT stosowanych w państwach członkowskich Unii Europejskiej na dzień 13 stycznia 2014 r. wynika, że 26 z 28 państw członkowskich stosuje obniżoną stawkę podatku VAT w odniesieniu do dostaw książek drukowanych [zob. dokument taxud.c.1(2014) 48867, s. 4].

6 — 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: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1).

7 — Wniosek dotyczący dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do obniżonych stawek podatku VAT [COM(2008) 428 wersja ostateczna].

16. Ze swojej strony chciałbym najpierw przypomnieć, że w odniesieniu zarówno do załącznika H do szóstej dyrektywy 77/388, jak i do załącznika III do dyrektywy VAT, Trybunał orzekł, iż nie zakazuje się państwom członkowskim selektywnego stosowania obniżonej stawki w ramach tej samej kategorii świadczenia usług, pod warunkiem że nie spowoduje ono ryzyka zakłócenia konkurencji⁸, tzn. nie naruszy zasady neutralności podatkowej, na której opiera się wspólny system podatku VAT⁹.

17. Niedawno Trybunał na tej podstawie sformułował wniosek, że korzystanie z przyznanej państwom członkowskim możliwości selektywnego stosowania obniżonej stawki podatku VAT „podlega podwójnemu warunkowi – po pierwsze, wyodrębnienia, dla celów stosowania obniżonej stawki, tylko określonych i swoistych aspektów omawianej kategorii usług, a po drugie, poszanowania zasady neutralności podatkowej”¹⁰.

18. Stwierdzenie tego podwójnego warunku jest stosunkowo nowe.

19. O ile bowiem do czasu wydania wyroku Komisja/Francja (EU:C:2010:253) Trybunał formułował ograniczenia stosowania obniżonej stawki podatku VAT do „określonych i swoistych aspektów” tej samej kategorii usług jako *pewną elastyczność* oferowaną państwom członkowskim przez dyrektywę VAT, z *zastrzeżeniem poszanowania zasady neutralności podatkowej*¹¹, orzeczenie to, potwierdzone wyrokiem Pro Med Logistik i Pongratz (EU:C:2014:111), przekształca je w prawdziwy *warunek, niezależny od poszanowania zasady neutralności podatkowej*, od którego zależy selektywne stosowanie obniżonej stawki w ramach tej samej kategorii świadczonych usług¹².

20. Zdaniem Trybunału celem tych dwóch warunków jest zapewnienie, że państwa członkowskie będą korzystać z tej możliwości tylko w warunkach gwarantujących proste i prawidłowe stosowanie wybranych obniżonych stawek oraz zapobieżenie wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużyć¹³.

21. Przekształcenie „określonych i swoistych aspektów” w niezależny warunek stosowania selektywnej obniżonej stawki podatku VAT w ramach tej samej kategorii określonej w załączniku III do dyrektywy VAT w pewnym stopniu utrudnia badanie, do którego ma przystąpić Trybunał. Badanie to przeprowadza się obecnie regularnie przed oceną realizacji poszanowania zasady neutralności podatkowej. Pomimo tego, że od momentu jego przekształcenia w rzeczywisty warunek selektywnego stosowania obniżonej stawki podatku VAT Trybunał zawsze uznawał, iż warunek związany z „określonymi i swoistymi aspektami” może zostać spełniony, przyjęcie tego nowego statusu oznacza jednakowoż, że może nie zostać spełniony, bez konieczności badania w związku z tym przez Trybunał i sądy krajowe warunku poszanowania zasady neutralności podatkowej.

22. W tej sytuacji należy zbadać powyższe dwa warunki selektywnego stosowania obniżonej stawki podatku VAT w ramach tej samej kategorii określonej w załączniku III do dyrektywy VAT.

8 — Zobacz w szczególności wyroki: Komisja/Francja (C-94/09, EU:C:2010:253, pkt 25); Pro Med Logistik i Pongratz (C-454/12 i C-455/12, EU:C:2014:111, pkt 43).

9 — Zobacz podobnie wyroki: Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (C-442/05, EU:C:2008:184, pkt 43); Komisja/Francja (EU:C:2010:253, pkt 26); a także Pro Med Logistik i Pongratz (EU:C:2014:111, pkt 44).

10 — Zobacz podobnie w szczególności wyroki: Komisja/Francja (EU:C:2010:253, pkt 30); a także Pro Med Logistik i Pongratz (EU:C:2014:111, pkt 45).

11 — Zobacz wyroki: Komisja/Francja (C-384/01, EU:C:2003:264, pkt 25, 26); Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (EU:C:2008:184, pkt 43).

12 — Zobacz wyroki: Komisja/Francja (EU:C:2010:253, pkt 30); Pro Med Logistik i Pongratz (EU:C:2014:111, pkt 45).

13 — Zobacz podobnie wyrok Pro Med Logistik i Pongratz (EU:C:2014:111, pkt 45).

A – W przedmiocie „określonych i swoistych aspektów” w ramach tej samej kategorii dostawy towarów

23. W niniejszej sprawie spełnienie pierwszego warunku nie budzi wątpliwości żadnej z zainteresowanych stron. Wszyscy wydają się bowiem przyznawać, przynajmniej w sposób dorozumiany, że w ramach kategorii dostarczania książek na wszystkich nośnikach fizycznych, książki zapisane na nośnikach innych niż papier mogą stanowić „określone i swoiste aspekty” tej kategorii.

24. Należy przypomnieć, że sprawy, w których Trybunał wyodrębnił i mógł zająć stanowisko w przedmiocie istnienia takich „określonych i swoistych aspektów” w ramach tej samej kategorii objętej przepisami szóstej dyrektywy (w szczególności jej załącznika H) czy następnie załącznika III do dyrektywy VAT, dotyczą jednocześnie działalności kwalifikującej się jako dostawy towarów jak i świadczenie usług.

25. Dlatego też Trybunał przyznał, że z tytułu świadczenia usług Republika Francuska była uprawniona do ograniczenia stosowania obniżonej stawki do samego abonamentu uprawniającego do dostawy minimalnej ilości energii, w zakresie w jakim takie stosowanie ograniczało się do określonych i swoistych aspektów dostawy gazu ziemnego i energii elektrycznej¹⁴.

26. Podobnie w odniesieniu do świadczenia usług Trybunał orzekł, że państwa członkowskie są upoważnione do stosowania obniżonej stawki podatku VAT w odniesieniu do określonych i swoistych aspektów dostarczania wody, o którym mowa w załączniku H pkt 2 do szóstej dyrektywy 77/388, takich jak podłączenie domowe¹⁵, że przewóz zwłok pojazdem stanowi określony i swoisty element wśród usług świadczonych przez przedsiębiorstwa pogrzebowe¹⁶ czy też, że wśród usług przewozu osób i ich bagażu, o których mowa w pkt 5 załącznika III do dyrektywy VAT, przewóz osób taksówką w komunikacji lokalnej mógłby stanowić określony i swoisty aspekt wspomnianej kategorii, jeżeli chodzi o świadczenie usługi dającej się zidentyfikować jako taka, odrębnie od innych usług mieszczących się w tej kategorii¹⁷.

27. Nie jest zaskakujące, że Trybunał musiał wyodrębnić kryterium „określonych i swoistych aspektów” pozwalające na selektywne zastosowanie obniżonej stawki głównie w ramach świadczenia usług. W ramach kategorii świadczenia usług często ogólnie określanych jako „dostarczanie wody” lub „przewóz osób i ich bagażu” znajduje się zazwyczaj wiele transakcji łańcuchowych lub różnych usług.

28. Nie zmienia to jednak faktu, jak zostało wykazane w wyroku Komisja/Francja (EU:C:2003:264), który odnosił się do dostawy energii elektrycznej i gazu, że to orzecznictwo może mieć zastosowanie do dostawy towarów.

29. Należy dowiedzieć się jeszcze, co oznacza pojęcie „określone i swoiste aspekty” w tej samej kategorii opisanej w załączniku III do dyrektywy VAT oraz zdefiniować badanie obejmujące identyfikację takich „określonych i swoistych aspektów”.

30. W tym względzie z wyroków odnoszących się do kompleksowego świadczenia usług Komisja/Francja (EU:C:2010:253) oraz Pro Med Logistik i Pongratz (EU:C:2014:111) wynika, że Trybunał bada, czy dana usługa „daje się zidentyfikować jako taka, odrębnie od innych usług” świadczonych przez dane przedsiębiorstwa¹⁸ lub mieszczących się w danej kategorii¹⁹.

14 — Zobacz wyrok Komisja/Francja (EU:C:2003:264, pkt 28, 29). Ta sprawa dotyczyła art. 12 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy 77/388. Ogólnie rzecz biorąc, muszę przypomnieć, że gaz ziemny i energia elektryczna wchodzą w zakres postanowień traktatu dotyczących swobodnego przepływu towarów: zob. w tym zakresie w szczególności wyrok Komisja/Francja (C-159/94, EU:C:1997:501, pkt 43–50).

15 — Wyrok Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (EU:C:2008:184, pkt 43).

16 — Wyrok w sprawie Komisja/Francja (EU:C:2010:253, pkt 39).

17 — Wyrok Pro Med Logistik i Pongratz (EU:C:2014:111, pkt 50).

18 — Wyrok Komisja/Francja (EU:C:2010:253, pkt 35).

19 — Wyrok Pro Med Logistik i Pongratz (EU:C:2014:111, pkt 47, 50).

31. Wbrew temu, czego można było się spodziewać, Trybunał nie przeprowadza jednak badania możliwości identyfikacji usługi jako takiej pod kątem komercyjnym. W swoim wyroku Komisja/Francja (EU:C:2010:253), który dotyczył przewozu zwłok pojazdem świadczonego przez przedsiębiorstwa pogrzebowe, Trybunał odrzucił bowiem argument Komisji, że możliwość „zidentyfikowania usługi jako takiej” należy oceniać z punktu widzenia oczekiwania przeciętnego konsumenta i pod kątem rachunku ekonomicznego oraz że powinna ona polegać na sprawdzeniu, czy transakcję zawierającą kilka elementów ocenia się w rzeczywistości jako jedną usługę opodatkowaną jedną stawką podatku, czy raczej jako dwie lub więcej odrębnych usług, które mogą być opodatkowane różnymi stawkami.

32. Odrzucenie argumentacji Komisji zostało uzasadnione przez zawarte w tym stanowisku ograniczenia wykonywania przez państwa członkowskie pozostawionej im przez dyrektywę VAT swobody uznania w odniesieniu do stosowania obniżonej stawki podatku VAT, wymagającej zastosowania ogólnych obiektywnych kryteriów²⁰. Jest również prawdopodobne, że ocena ekonomiczna spełnienia wspomnianego warunku mogłaby spowodować pomylenie tego badania z badaniem umożliwiającym sprawdzenie poszanowania zasady neutralności podatkowej.

33. W tych okolicznościach Trybunał dokonał sprawdzenia możliwości „zidentyfikowania jako takiej, odrębnie od innych usług” usługi, do której państwo członkowskie stosuje obniżoną stawkę podatku VAT, na podstawie elementów formalnoprawnych, takich jak wyjątkowy charakter danej działalności w porównaniu z innymi usługami świadczonymi przez przedsiębiorstwa lub istnienie przepisów szczególnych dotyczących wspomnianej usługi lub świadczących ją podmiotów²¹.

34. Nie uważam tych czynników za ograniczające albo wyczerpujące.

35. Różnice techniczne właściwe dla danych produktów lub usług lub obiektywne różnice w korzystaniu z tych produktów lub usług mogłyby równie dobrze umożliwić identyfikację w ramach tej samej kategorii dotyczącej dostaw towarów lub świadczenia usług „określonych i swoistych aspektów” w tej kategorii mogących uzasadniać selektywne stosowanie obniżonej stawki podatku VAT.

36. Tym samym w niniejszej sprawie całkowicie możliwe jest, jak utrzymywały rządy niemiecki i fiński, stwierdzenie, że w przeciwieństwie do książek na nośniku papierowym, książki na innych nośnikach wymagają specjalnego urządzenia technicznego do czytania i dlatego mogą stanowić „określone i swoiste aspekty” w kategorii „dostarczanie książek na wszystkich nośnikach fizycznych”, co spełnia warunek ustanowiony przez orzecznictwo Trybunału.

B – W przedmiocie poszanowania zasady neutralności podatkowej

37. Zgodnie z orzecznictwem zasada neutralności podatkowej, na której opiera się wspólny system podatku VAT, sprzeciwia się w szczególności temu, aby towary lub usługi podobne, które są w związku z tym konkurencyjne wobec siebie, były traktowane odmiennie z punktu widzenia podatku VAT²². Chodzi tu zatem o wyrażenie ogólnej zasady równości traktowania w zakresie podatku VAT²³.

38. Wynika z tego, że skoro towary lub usługi są podobne, powinny podlegać jednolitej stawce podatku VAT²⁴.

20 — Wyrok Komisja/Francja (EU:C:2010:253, pkt 33, 34).

21 — Zobacz wyroki: Komisja/Francja (EU:C:2010:253, pkt 35–38); Pro Med Logistik i Pongratz (EU:C:2014:111, pkt 48, 49).

22 — Zobacz w szczególności wyroki: The Rank Group (C-259/10 i C-260/10, EU:C:2011:719, pkt 32); Pro Med Logistik i Pongratz (EU:C:2014:111, pkt 52).

23 — Zobacz w tym względzie wyrok NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo).

24 — Zobacz wyrok Komisja/Francja (C-481/98, EU:C:2001:237, pkt 22).

39. Badanie podobnego charakteru danych towarów lub usług wymaga przede wszystkim uwzględnienia punktu widzenia przeciętnego konsumenta, aby móc stwierdzić, czy te towary lub usługi spełniają te same jego potrzeby, unikając sztucznych rozróżnień opartych na nieznaczących różnicach²⁵.

40. Trybunał również orzekł, że dwie usługi są podobne, gdy wykazują analogiczne właściwości i spełniają te same potrzeby konsumenta, w zależności od kryterium porównywalności w użytkowaniu, i gdy istniejące różnice nie wpływają w znaczący sposób na decyzję konsumenta o skorzystaniu z jednej lub drugiej usługi²⁶.

41. Jak już wspomniałem, w niniejszej sprawie zainteresowane strony toczyły ożywioną debatę o tym, czy przyjmując dyrektywę 2009/47, która to umożliwiła umieszczenie w pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT pojęcia książek „na wszystkich nośnikach fizycznych”, unijny prawodawca zamierzał zapewnić przestrzeganie zasady neutralności podatkowej w oparciu o założenie, że niezależnie od ich nośnika wszystkie książki wymienione w rzeczonym pkt 6 są podobne i w konsekwencji pozostają względem siebie w stosunku konkurencji.

42. Podczas gdy rządy, które przedstawiły uwagi, uważają zasadniczo, że zamiarem prawodawcy unijnego nie było pozbawienie państw członkowskich, w tym również sądów krajowych, przysługującej im swobody uznania poprzez zmuszenie ich do automatycznego rozszerzenia obniżonej stawki podatku VAT, którą mają prawo zastosować w odniesieniu do dostawy książek drukowanych do książek wydanych na innych nośnikach fizycznych, Komisja podtrzymała przeciwne stanowisko, chociaż bardziej wyważone na rozprawie.

43. Jak twierdziły rządy biorące udział w niniejszym postępowaniu, zarówno z tekstu dyrektywy 2009/47, jak i jej motywów nie wynika, że celem zmiany dokonanej w pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT było zapewnienie przestrzegania zasady neutralności podatkowej w ramach kategorii określonej w tym punkcie.

44. Motyw czwarty dyrektywy 2009/47 ogranicza się bowiem do wskazania, że dyrektywę VAT należy „zmienić [...] w celu uściślenia i uaktualnienia ze względu na postęp techniczny odniesienia do książek w jej załączniku III”.

45. Można wprawdzie argumentować, że poczuwanie się w obowiązku do dokonania zmiany tegoż odniesienia do postępu technicznego mogłoby oznaczać pośrednio, iż unijny prawodawca uważa obecnie, że książki wydawane na innych niż papier nośnikach znajdują się w bezpośredniej konkurencji z książkami drukowanymi i że w związku z tym należy zastosować do nich tę samą obniżoną stawkę VAT.

46. Jednakże oprócz tego, że Komisja nie przywołała takiego argumentu, z dyrektywy 2009/47 nie wynika żadna obiektywna wskazówka w tym zakresie.

47. Ponadto przeprowadzenie sugerowanego również przez Komisję porównania między dyrektywą 2009/47 i pracami przygotowawczymi, które doprowadziły do jej przyjęcia, w ostatecznym rozrachunku wzmacnia jedynie tezę, że zasada neutralności podatkowej nie wydaje się być celem zamierzonym przez unijnego prawodawcę, nawet jeżeli uzasadniała ona, przynajmniej częściowo, wniosek Komisji z dnia 7 lipca 2008 r.

25 — Zobacz podobnie wyroki: *The Rank Group* (EU:C:2011:719, pkt 43); *Pro Med Logistik i Pongratz* (EU:C:2014:111, pkt 53).

26 — Wyrok *Pro Med Logistik i Pongratz* (EU:C:2014:111, pkt 55 i przytoczone tam orzecznictwo).

48. Zatem o ile uzasadnienie tego wniosku wskazywało, że „względy neutralności wymagają” rozszerzenia pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT w celu objęcia nim „książek zawartych na płycie CD, CD-ROM-ach lub jakichkolwiek podobnych nośnikach fizycznych, które powtarzają głównie te same informacje, jakie zawarte są w książkach drukowanych”²⁷, o tyle sam tekst projektu ograniczał się do podkreślenia konieczności „wprowadzenia dostosowań technicznych w celu [...] uaktualnienia [przepisów] ze względu na postęp techniczny”, ponieważ dostosowania te stwarzają „jednakowe możliwości zastosowania stawki obniżonej VAT [...] do audiobooków, płyt CD, CD-ROM-ów lub jakichkolwiek nośników fizycznych, które powtarzają głównie te same informacje, jakie zawarte są w książkach drukowanych”²⁸.

49. Podczas lektury tego wniosku można zatem zauważyć, że o ile Komisja uznawała istnienie pewnej porównywalności między wspomnianymi poszczególnymi nośnikami fizycznymi i książkami na nośniku papierowym, nie było tu już jednak mowy o porównywalności lub o całkowitym podobieństwie.

50. Z jednej strony owa porównywalność była w istocie ograniczona do nośników innych niż papier, „które powtarzają głównie te same informacje, jakie zawarte są w książkach drukowanych”, co oznaczało oczywiście, czego dowodzi samo uzasadnienie wniosku, że książki na innych nośnikach niż papierowy oferujące dodatkowe funkcje w stosunku do książek drukowanych, takie jak funkcje wyszukiwania lub odsyłacze do innych materiałów, były wyłączone z tego zakresu²⁹. Z drugiej strony, wbrew temu, czego zasadniczo powinno wymagać poszanowanie zasady neutralności podatkowej, ów poziom porównywalności lub podobieństwa nie spowodował automatycznie rozszerzenia na książki na innych nośnikach fizycznych obniżonej stawki VAT, mającej uprzednio zastosowanie wyłącznie do książek drukowanych, ale doprowadził jedynie Komisję do zaproponowania *możliwości* takiego rozszerzenia.

51. Fakt, że unijny prawodawca nie uwzględnił ograniczenia zawartego we wniosku Komisji dotyczącym dyrektywy, zgodnie z którym możliwość rozszerzenia obniżonej stawki VAT miała zastosowanie wyłącznie do nośników fizycznych, „które powtarzają głównie te same informacje, jakie zawarte są w książkach drukowanych”, odwołując się w sposób ogólny do książek „na wszystkich nośnikach fizycznych”, skłania mnie do myślenia, że jego zamiarem tym bardziej nie było przyznanie podobieństwa wszystkim książkom wymienionym w pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT, niezależnie od ich nośnika fizycznego, i zobowiązanie państw członkowskich do zastosowania do takich książek obniżonej stawki VAT w takiej samej wysokości, jaką mają prawo stosować w odniesieniu do książek drukowanych.

52. Moim zdaniem zatem unijny prawodawca nie zamierzał pozbawić państw członkowskich przysługującej im swobody uznania w odniesieniu do zastosowania, ewentualnie wybiórczego, obniżonej stawki VAT w ramach kategorii dostawy książek na wszystkich nośnikach fizycznych, wymienionej w pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT zmienionej dyrektywą 2009/47³⁰.

53. W tych okolicznościach i zgodnie z orzecznictwem, do sądu odsyłającego należy sprawdzenie, czy książki drukowane i książki wydawane na innych nośnikach fizycznych są podobne z punktu widzenia przeciętnego konsumenta w zakresie, w jakim odpowiadają na takie same jego potrzeby.

27 — Punkt 5.3, s. 9 wniosku dotyczącego dyrektywy ww. w przypisie 7.

28 — Szósty motyw ww. wniosku dotyczącego dyrektywy, wyróżnienie moje.

29 — Zobacz ww. wniosek dotyczący dyrektywy, pkt 5.3, s. 9. Potwierdzają to również wytyczne wynikające z posiedzeń Komitetu ds. VAT, 92. posiedzenie w dniach 7 i 8 grudnia 2010 r., dokument A – taxud.c.1(2011)157667–684, które powtarzają niemal dosłownie definicję pojęcia „książki na wszystkich nośnikach fizycznych” z wniosku dotyczącego dyrektywy. Jak wskazuje sam ten dokument, wytyczne te nie są wiążące ani dla Komisji, ani dla państw członkowskich.

30 — To, że zamiarem unijnego prawodawcy nie było zmuszanie państw członkowskich do rozszerzenia na książki na nośnikach fizycznych innych niż papier obniżonej stawki VAT, którą 26 spośród nich przewiduje w odniesieniu do książek drukowanych, moim zdaniem potwierdza okoliczność, iż wśród państw członkowskich 14 państw, tj. o jedno ponad większość, postanowiło utrzymać stosowanie stawki podstawowej VAT do dostaw książek zapisanych na innych nośnikach fizycznych. Zobacz w kwestii tych danych statystycznych, tabela zamieszczona na stronie 4 wspomnianego powyżej w przypisie 5 dokumentu taxud.c.1(2014) 48867, przedstawiająca sytuację w zakresie stawek VAT stosowanych w państwach członkowskich na dzień 13 stycznia 2014 r.

54. Jak słusznie podniosły na rozprawie zainteresowane strony, chodzi o przyjęcie jako punktu odniesienia przeciętnego konsumenta z każdego państwa członkowskiego, co jest zrozumiałe, ponieważ ocena przeciętnego konsumenta może się w istocie zmieniać w zależności od zróżnicowanego poziomu przyjmowania się nowych technologii na danym rynku krajowym i stopnia dostępu do urządzeń technicznych pozwalających temu konsumentowi na czytanie lub słuchanie książek umieszczonych na innych niż papier nośnikach.

55. Zgodnie z orzecznictwem do sądu odsyłającego należy sprawdzenie w świetle wszystkich przedstawionych mu okoliczności, czy książki drukowane i książki wydawane na innych niż papier nośnikach posiadają podobne właściwości i spełniają te same potrzeby konsumenta, na podstawie kryterium porównywalności w użytkowaniu oraz na podstawie istniejących różnic w celu zbadania, czy różnice te wpływają w sposób znaczący lub istotny na decyzję przeciętnego konsumenta o wyborze jednego lub drugiego z tych dóbr kultury.

56. Rządy biorące udział w niniejszym postępowaniu twierdziły w tym względzie, co nie spotkało się ze sprzeciwem ze strony Komisji, że książki wydawane na innych niż papier nośnikach obiektywnie różnią się od książek drukowanych ze względu na swoje właściwości. Różnica ta wynika nie tylko z uprzedniej konieczności dysponowania technicznymi środkami pomocniczymi do odczytu³¹, ale również z tego, że przeciętny konsument książek zapisanych na innych niż papier nośnikach wybierze te produkty właśnie ze względu na różne aplikacje i dodatkowe funkcje, które mu oferują w porównaniu z tymi oferowanymi przez książki drukowane.

57. A zatem, jak na rozprawie wyjaśnił rząd fiński, decyzja przeciętnego konsumenta o zakupie audiobooka rzadko będzie opierać się wyłącznie na samej lekturze treści książki drukowanej, ale znacznie częściej na jakości technicznej lub reputacji lektora oraz na efektach specjalnych czy muzyce zamieszczonych w wersji audio. Podobnie, szczególnie zdaniem rządów niemieckiego i fińskiego, w odniesieniu do książek zapisanych na płycie CD, CD-ROM lub na pendrive, na dokonującego zakupu przeciętnego konsumenta będą miały wpływ oferowane przez te książki dodatkowe funkcje wyszukiwania lub dołączone do nich oprogramowanie lub inne aplikacje programów, w odróżnieniu od książek drukowanych.

58. W świetle posiadanych informacji do sądu odsyłającego należy zbadanie znaczenia tych twierdzeń pod kątem zachowania przeciętnego konsumenta w Finlandii.

59. Mając na uwadze powyższe ustalenia proponuję, że art. 98 ust. 2 akapit pierwszy i pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT, ten ostatni punkt w brzmieniu nadanym dyrektywą 2009/47, należy interpretować w ten sposób, iż nie sprzeciwiają się one uregulowaniom krajowym, zgodnie z którymi obniżona stawka VAT jest stosowana do książek drukowanych, podczas gdy książki zapisane na innych nośnikach fizycznych takich jak płyta CD, CD-ROM lub pendrive podlegają stawce podstawowej VAT, pod warunkiem, że z punktu widzenia przeciętnego konsumenta z danego państwa członkowskiego, te drugie książki nie są podobne do pierwszych dlatego, że nie spełniają tych samych potrzeb wspomnianego konsumenta, o czym sąd odsyłający powinien się upewnić.

60. Tytułem uzupełnienia dodam, że w moim mniemaniu udzielona powyżej odpowiedź nie zmieni się bez względu na trzy okoliczności wymienione przez sąd odsyłający w przedstawionym pytaniu prejudycjalnym, tj. po pierwsze, czy książka jest przeznaczona do czytania czy do słuchania (audiobook), po drugie, czy istnieje książka drukowana zawierająca taką samą treść jak książka lub audiobook zapisane na płycie CD lub CD-ROM, pendrive bądź odpowiednim innym nośniku fizycznym i po trzecie, czy mogą być wykorzystywane inne techniczne właściwości nośnika fizycznego innego niż papier, jak na przykład funkcje wyszukiwania.

31 — Jak wskazały zasadniczo rządy niemiecki i estoński, cena zakupu takiego technicznego środka pomocniczego do czytania (komputer, tablet, etc.) może również stanowić istotny czynnik przy wyborze dokonywanym przez przeciętnego konsumenta.

61. Chodzi właśnie bowiem o właściwości książek zapisanych na innych niż papier nośnikach, których ewentualnie znaczący lub istotny wpływ na decyzję przeciętnego fińskiego konsumenta o zakupie tych książek, a nie książek drukowanych, powinien ocenić sąd odsyłający.

62. Jeśli, jak twierdzą w szczególności rządy fiński i niemiecki, 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 obniżonej stawki VAT mającej zastosowanie do dostawy książek drukowanych. Jeśli natomiast właściwości te nie wpływają wcale lub mają niewielki wpływ na decyzję wspomnianego przeciętnego konsumenta o dokonaniu zakupu książek zapisanych na innych niż papier nośnikach – ponieważ dla tegoż konsumenta ważna jest zasadniczo podobna treść wszystkich książek, niezależnie od ich nośnika lub właściwości – selektywne stosowanie obniżonej stawki VAT jest nieuzasadnione.

III – Wnioski

63. Mając na względzie powyższe rozważania, proponuję, aby Trybunał udzielił następującej odpowiedzi na pytanie prejudycjalne, z którym zwrócił się Korkein hallinto-oikeus:

Wykładni art. 98 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej i pkt 6 załącznika III do tej dyrektywy, tego ostatniego punktu w brzmieniu nadanym dyrektywą Rady 2009/47/WE z dnia 5 maja 2009 r., należy dokonywać w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one uregulowaniu krajowemu, zgodnie z którym do książek drukowanych stosuje się stawkę obniżoną podatku od wartości dodanej, jednakże do książek zapisanych na innych nośnikach fizycznych takich jak płyta CD, CD-ROM lub pendrive, stosuje się stawkę podstawową podatku od wartości dodanej, pod warunkiem, że z punktu widzenia przeciętnego konsumenta z danego państwa członkowskiego, te drugie nie są podobne do pierwszych dlatego, iż nie spełniają tych samych potrzeb wspomnianego konsumenta, o czym sąd odsyłający powinien się upewnić.

Dla odpowiedzi na powyższe pytanie nie ma znaczenia, 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, lub że w wypadku książki zapisanej na innym nośniku fizycznym niż papier mogą być wykorzystywane inne techniczne właściwości tego nośnika, jak na przykład funkcje wyszukiwania.