



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)

z dnia 7 marca 2017 r.*

Odesłanie prejudycjalne — Podatki — Podatek od wartości dodanej (VAT) — Dyrektywa 2006/112/WE — Punkt 6 załącznika III — Ważność — Postępowanie — Zmiana projektu dyrektywy Rady po wydaniu opinii przez Parlament — Brak ponownej konsultacji z Parlamentem — Artykuł 98 ust. 2 — Ważność — Wyłączenie stosowania obniżonej stawki VAT do dostawy książek cyfrowych drogą elektroniczną — Zasada równego traktowania — Porównywalność dwóch sytuacji — Dostawa książek cyfrowych drogą elektroniczną i na wszystkich nośnikach fizycznych

W sprawie C-390/15

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Trybunał Konstytucyjny (Polska) postanowieniem z dnia 7 lipca 2015 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 20 lipca 2015 r., w postępowaniu wszczętym na wniosek:

Rzecznika Praw Obywatelskich (RPO)

przy udziale:

Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej,

Prokuratora Generalnego,

TRYBUNAŁ (wielka izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes, A. Tizzano, wiceprezes, R. Silva de Lapuerta i L. Bay Larsen, prezesi izb, J. Malenovský (sprawozdawca), J.C. Bonichot, A. Arabadjiev, C. Toader, M. Safjan, E. Jarašiūnas, C.G. Fernlund, C. Vajda i S. Rodin, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: M. Aleksejev, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 14 czerwca 2016 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Rzecznika Praw Obywatelskich (RPO) przez Rzecznika Praw Obywatelskich A. Bodnara osobiście, a także przez M. Wróblewskiego i A. Grzelak, działających w charakterze pełnomocników RPO,
- w imieniu Prokuratora Generalnego przez R. Hernanda, działającego w charakterze pełnomocnika,

* * Język postępowania: polski

- w imieniu rządu polskiego przez B. Majczyńkę, A. Miłkowską oraz K. Maćkowską, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu greckiego przez K. Georgiadisa oraz S. Papaïoannou, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Rady Unii Europejskiej przez E. Moro, E. Chatziioakeimidou oraz K. Pleśniaka, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios oraz M. Owsiany-Hornung, działające w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 8 września 2016 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 98 ust. 2 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2009/47/WE z dnia 5 maja 2009 r. (Dz.U. 2009, L 116, s. 18) (zwanej dalej „zmienioną dyrektywą 2006/112”), a także wykładni pkt 6 załącznika III do tej dyrektywy.
- 2 Wniosek ten został złożony w następstwie złożenia przez Rzecznika Praw Obywatelskich (Polska, zwanego dalej „Rzecznikiem”) wniosku o zbadanie zgodności z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej przepisów krajowych wyłączających stosowanie obniżonej stawki podatku od wartości dodanej (VAT) do dostawy książek i innych publikacji cyfrowych drogą elektroniczną.

Ramy prawne

Prawo Unii

Szósta dyrektywa

- 3 Artykuł 12 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy 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: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 23, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”), zmienionej dyrektywą Rady 2001/4/WE z dnia 19 stycznia 2001 r. (Dz.U. 2001, L 22, s. 17 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 341), przewidywał:

„Państwo członkowskie ustala standardową stopę podatku od wartości dodanej jako wartość procentową podstawy opodatkowania, jednakową dla dostawy towarów i świadczenia usług. W okresie między dniem 1 stycznia 2001 r. a dniem 31 grudnia 2005 r. ta wartość procentowa nie może być niższa niż 15%.

[...]

Państwa członkowskie mogą również stosować jedną lub dwie stawki obniżone. Stawki te ustalane są jako stopa procentowa podstawy opodatkowania, która nie może być niższa niż 5%, i jest stosowana tylko do dostaw towarów i usług z kategorii wymienionych w załączniku H”.

- 4 Zgodnie z art. 1 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 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 358):

„W dyrektywie 77/388/EWG wprowadza się tymczasowo następujące zmiany:

1) w art. 9:

- a) w ust. 2 lit. e) kropkę na końcu zdania zastępuje się przecinkiem oraz dodaje się następujące tiret:

— »[...]

— usługi świadczone drogą elektroniczną, między innymi te określone w załączniku L«;

[...]

2) w art. 12 ust. 3 lit. a) dodaje się akapit czwarty w brzmieniu:

- »Akapit trzeci nie ma zastosowania w stosunku do usług określonych w art. 9 ust. 2 lit. e) tiret ostatnie«”.

- 5 Szósta dyrektywa została uchylona i zastąpiona dyrektywą 2006/112, która weszła w życie w dniu 1 stycznia 2007 r.

Dyrektywa 2006/112

- 6 Artykuł 14 ust. 1 zmienionej dyrektywy 2006/112 stanowi:

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

- 7 Artykuł 24 ust. 1 tej dyrektywy przewiduje:

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

- 8 Zgodnie z art. 25 wspomnianej dyrektywy:

„Świadczenie usług może obejmować między innymi jedną z następujących czynności:

- a) przeniesienie praw do wartości niematerialnych, bez względu na to, czy są one przedmiotem dokumentu ustanawiającego tytuł prawny, czy nie.

[...]”.

- 9 Artykuł 96 zmienionej dyrektywy 2006/112 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”.

10 Artykuł 98 ust. 1 i 2 tej dyrektywy brzmi następująco:

„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”.

11 Punkt 6 załącznika III do dyrektywy 2006/112, w brzmieniu sprzed wejścia w życie dyrektywy 2009/47, obejmował:

„[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”.

12 W dniu 7 lipca 2008 r. Komisja Europejska przedstawiła projekt dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę Rady 2006/112 w zakresie stawek obniżonych podatku od wartości dodanej [COM(2008) 428 wersja ostateczna], zwany dalej „projektem dyrektywy”, który przewidywał zastąpienie pkt 6 załącznika III do dyrektywy 2006/112 w brzmieniu sprzed wejścia w życie dyrektywy 2009/47 następującym tekstem:

„[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), jak również książek audio, płyt CD, CD-ROM-ów lub 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”.

13 Rezolucją ustawodawczą z dnia 19 lutego 2009 r. Parlament Europejski przyjął, po wprowadzeniu poprawek, projekt dyrektywy. Żadna z poprawek przyjętych przez Parlament nie dotyczyła tekstu zaproponowanego przez Komisję w celu zastąpienia pkt 6 załącznika III do dyrektywy 2006/112 w wersji sprzed wejścia w życie dyrektywy 2009/47.

14 W dniu 5 maja 2009 r. Rada zatwierdziła ostateczny tekst dyrektywy 2009/47. Obecnie pkt 6 załącznika III do zmienionej dyrektywy 2006/112 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 polskie

15 Zgodnie z art. 146 oraz art. 41 ust. 2 i 2a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, w wersji mającej zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym (Dz.U. z 2011 r., nr 177, poz. 1054, zwanej dalej „ustawą o VAT”), w związku z pozycjami 72–75 załącznika 3

do tej ustawy oraz z pozycjami 32–35 załącznika 10 do rzeczonyj ustawy, dostawy publikacji drukowanych lub na nośniku fizycznym podlegają obniżonej stawce VAT. Natomiast przesyłanie publikacji drogą elektroniczną nie korzysta z obniżonej stawki VAT.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

- 16 W dniu 6 grudnia 2013 r. Rzecznik złożył do Trybunału Konstytucyjnego (Polska) wniosek o zbadanie zgodności z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej pozycji 72–75 załącznika 3 do ustawy o VAT w związku z art. 41 ust. 2 tej ustawy oraz pozycjami 32–35 załącznika 10 do ustawy o VAT w związku z art. 41 ust. 2a tej ustawy w zakresie, w jakim przepisy te przewidują stosowanie obniżonych stawek VAT tylko do publikacji udostępnionych na nośniku fizycznym, z wyłączeniem publikacji przesyłanych drogą elektroniczną.
- 17 W trakcie postępowania głównego Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej i Prokurator Generalny (Polska) podkreślili, że ponieważ sporne przepisy polskiej ustawy o VAT zostały wydane w celu transpozycji do prawa krajowego art. 98 ust. 2 zmienionej dyrektywy 2006/112 i pkt 6 załącznika III do tej dyrektywy, polski ustawodawca nie mógł inaczej uregulować tej kwestii, nie naruszając zobowiązań wynikających z prawa Unii. Tej samej opinii bronili członkowie rządu polskiego wezwani przez sąd odsyłający do przedstawienia opinii w tej sprawie.
- 18 Sąd odsyłający jest zdania, że istnieją jednak wątpliwości co do ważności tych dwóch przepisów zmienionej dyrektywy 2006/112.
- 19 W pierwszej kolejności sąd ten stwierdza, że dyrektywa 2009/47, z której wynika pkt 6 załącznika III do zmienionej dyrektywy 2006/112, może być dotknięta uchybieniem proceduralnym, ponieważ brzmienie tego punktu różni się od tekstu projektu dyrektywy, jaki został przekazany Parlamentowi.
- 20 W drugiej kolejności sąd ten uważa, że art. 98 ust. 2 zmienionej dyrektywy 2006/112 w związku z pkt 6 załącznika III do tej dyrektywy może być sprzeczny z zasadą neutralności podatkowej. Podczas gdy książki cyfrowe udostępnione na nośniku fizycznym i te przesyłane drogą elektroniczną wykazują analogiczne właściwości i spełniają te same potrzeby konsumentów, tenże art. 98 ust. 2 dopuszcza stosowanie obniżonej stawki VAT tylko do dostawy książek cyfrowych na nośniku fizycznym.
- 21 W tych okolicznościach Trybunał Konstytucyjny postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
 - „1) Czy pkt 6 załącznika III do zmienionej dyrektywy 2006/112 jest nieważny, ponieważ w procesie prawodawczym naruszono istotny wymóg proceduralny konsultacji z Parlamentem Europejskim?
 - 2) Czy art. 98 ust. 2 zmienionej dyrektywy 2006/112 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?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

- 22 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający w istocie zmierza do ustalenia, czy pkt 6 załącznika III do zmienionej dyrektywy 2006/112 jest nieważny, ponieważ w procesie prawodawczym prowadzącym do jego przyjęcia naruszono istotny wymóg proceduralny. Skoro bowiem brzmienie pkt 6 załącznika III

do zmienionej dyrektywy 2006/112 różni się od zawartego w projekcie dyrektywy tekstu, na podstawie którego nastąpiła konsultacja z Parlamentem, sąd odsyłający zastanawia się, czy nie należało zasięgnąć ponownej konsultacji tej instytucji.

- 23 W niniejszym wypadku należy stwierdzić, że zgodnie z art. 93 TWE, obecnie art. 113 TFUE, który przewiduje szczególną procedurę prawodawczą, należało zasięgnąć konsultacji Parlamentu przed przyjęciem dyrektywy 2009/47, a w konsekwencji przed zastąpieniem przez tę dyrektywę pkt 6 załącznika III do dyrektywy 2006/112.
- 24 Regularne konsultacje z Parlamentem w wypadkach przewidzianych przez traktat WE, obecnie traktat FUE, stanowią bowiem istotny wymóg formalny, którego naruszenie powoduje nieważność danego aktu (wyrok z dnia 10 maja 1995 r., Parlament/Rada, C-417/93, EU:C:1995:127, pkt 9).
- 25 Faktyczny udział Parlamentu w procesie prawodawczym, zgodnie z procedurami przewidzianymi przez traktat, stanowi bowiem istotny element równowagi instytucjonalnej zamierzonej przez traktat i to w zakresie, w jakim kompetencja Parlamentu stanowi wyraz fundamentalnej zasady demokratycznej, zgodnie z którą obywatele uczestniczą w sprawowaniu władzy za pośrednictwem zgromadzenia przedstawicielskiego (zob. podobnie wyroki: z dnia 5 lipca 1995 r., Parlament/Rada, C-21/94, EU:C:1995:220, pkt 17; z dnia 10 czerwca 1997 r., Parlament/Rada, C-392/95, EU:C:1997:289, pkt 14).
- 26 Obowiązek konsultacji Parlamentu w toku procedury prawodawczej w wypadkach przewidzianych przez traktat oznacza, że ponowne konsultacje z Parlamentem są konieczne, 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 Parlamentu (zob. podobnie wyrok z dnia 5 października 1994 r., Niemcy/Rada, C-280/93, EU:C:1994:367, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 27 Należy zatem zbadać, czy pkt 6 załącznika III do zmienionej dyrektywy 2006/112 różni się w swej istocie od znajdującego się w projekcie dyrektywy tekstu, na podstawie którego dokonano konsultacji z Parlamentem.
- 28 W tym względzie należy stwierdzić, że projekt dyrektywy przewidywał, iż pkt 6 załącznika III do dyrektywy 2006/112 wśród dostaw towarów i świadczenia usług, jakie mogą być objęte obniżoną stawką VAT, wymieniał odtąd „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 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”.
- 29 Tymczasem pkt 6 załącznika III do zmienionej dyrektywy 2006/112 wymienia „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”.
- 30 Z porównania odpowiedniego brzmienia projektu dyrektywy i pkt 6 załącznika III do zmienionej dyrektywy 2006/112 wynika, że punkt ten różni się od rzezonego projektu, ponieważ jako rodzaje nośnika fizycznego uprawniające do stosowania obniżonej stawki VAT nie wskazuje wymienionych w tym projekcie „książek audio, płyt CD [i] CD-ROM-ów”, ani też nie odnosi się wyraźnie do książek,

„które powtarzają głównie te same informacje, jakie zawarte są w książkach drukowanych”, w przeciwieństwie do owego projektu, lecz odwołuje się do dostarczania książek na „wszystkich nośnikach fizycznych”.

- 31 Jednakże z różnic tych nie można wywnioskować, że pkt 6 załącznika III do zmienionej dyrektywy 2006/112 różni się w swej istocie od tekstu, który znajdował się w projekcie dyrektywy.
- 32 Ze względu bowiem na to, że projekt ten wskazywał objęcie także książek dostarczanych na „jakichkolwiek [nośnikach fizycznych podobnych]” do książek drukowanych, książek audio, płyt CD, i CD-ROM-ów, listę, jakiej dostarczał wskazany projekt, należy postrzegać nie jako wyczerpującą, lecz mającą jedynie zilustrować fakt, iż chodziło o wszystkie możliwe rodzaje nośnika fizycznego, podobnie jak ostatecznie określiła to Rada w pkt 6 załącznika III do zmienionej dyrektywy 2006/112.
- 33 Wprawdzie pkt 6 załącznika III do zmienionej dyrektywy 2006/112 nie wyjaśnia wyraźnie, że w celu zastosowania obniżonej stawki VAT dane nośniki fizyczne powinny powtarzać zasadniczo te same informacje co zawarte w książkach drukowanych. Jednakże, ponieważ brzmienie to dotyczy jedynie „książek”, pojęcia desygnującego, w zwykłym rozumieniu tego terminu, książkę drukowaną, wynika z tego, że aby dane nośniki wchodziły w zakres stosowania wskazanego przepisu, powinny one zasadniczo powtarzać te same informacje, co zawarte w książkach drukowanych.
- 34 W konsekwencji należy stwierdzić, jak to uczynił Trybunał w pkt 53 wyroku z dnia 5 marca 2015 r., Komisja/Luksemburg (C-502/13, EU:C:2015:143), że tekst pkt 6 załącznika III do zmienionej dyrektywy 2006/112 jest jedynie redakcyjnym uproszczeniem tekstu zawartego w projekcie dyrektywy, którego istota została w pełni zachowana.
- 35 W tych okolicznościach Rada nie była zobowiązana do ponownej konsultacji z Parlamentem.
- 36 Z powyższego wynika, że pkt 6 załącznika III do zmienionej dyrektywy 2006/112 nie jest nieważny ze względu na to, iż w procesie prawodawczym prowadzącym do jego przyjęcia naruszono istotny wymóg proceduralny.

W przedmiocie pytania drugiego

- 37 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy art. 98 ust. 2 zmienionej dyrektywy 2006/112 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 VAT do dostawy książek wydawanych w formie cyfrowej i innych publikacji elektronicznych.

Uwagi wstępne

- 38 W pierwszej kolejności należy stwierdzić, że nawet jeśli sąd odsyłający w treści swego pytania odnosi się do zasady neutralności podatkowej, to z postanowienia odsyłającego wynika, iż sąd ten w istocie porusza kwestię ważności art. 98 ust. 2 zmienionej dyrektywy 2006/112 w związku z pkt 6 załącznika III do tej dyrektywy, pod kątem zasady równego traktowania ustanowionej w art. 20 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (zwanej dalej „kartą”).
- 39 W drugiej kolejności, nawet jeśli w sformułowaniu pytania sąd odsyłający oprócz książek elektronicznych przywołuje „inne publikacje elektroniczne”, z postanowienia odsyłającego wynika również, że wątpliwości wyrażone przez ten sąd dotyczą wyłącznie istnienia ewentualnego nierównego traktowania przez zmienioną dyrektywę 2006/112 dostawy książek cyfrowych w zależności od tego, czy są one przesyłane na nośniku fizycznym czy drogą elektroniczną.

- 40 W tych okolicznościach należy uznać, że sąd odsyłający w istocie dąży do ustalenia, czy art. 98 ust. 2 zmienionej dyrektywy 2006/112 w związku z pkt 6 załącznika III do tej dyrektywy jest nieważny, ponieważ w zakresie, w jakim wyłącza wszelką możliwość stosowania przez państwa członkowskie obniżonej stawki VAT do dostawy książek cyfrowych drogą elektroniczną, artykuł ten narusza zasadę równego traktowania ustanowioną w art. 20 karty.

Ocena Trybunału

- 41 Należy najpierw przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału zasada równego traktowania wymaga, aby porównywalne sytuacje nie były traktowane w odmienny sposób, a sytuacje odmienne nie były traktowane w sposób jednakowy, chyba że takie traktowanie jest obiektywnie uzasadnione (wyroki: z dnia 12 listopada 2014 r., *Guardian Industries i Guardian Europe/Komisja*, C-580/12 P, EU:C:2014:2363, pkt 51; z dnia 4 maja 2016 r., *Pillbox 38*, C-477/14, EU:C:2016:324, pkt 35).

– W przedmiocie odmiennego traktowania podobnych sytuacji

- 42 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału elementy charakteryzujące różne sytuacje, a w ten sposób ich ewentualnie podobny charakter, winny być określone i ocenione w świetle przedmiotu i celu danych przepisów, przy czym należy uwzględnić także zasady i cele danej dziedziny (zob. podobnie wyrok z dnia 16 grudnia 2008 r., *Arcelor Atlantique et Lorraine i in.*, C-127/07, EU:C:2008:728, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 43 W niniejszej sprawie różne traktowanie przywołane przez sąd odsyłający wynika z braku możliwości przewidzenia przez państwa członkowskie stosowania obniżonej stawki VAT do dostawy książek cyfrowych drogą elektroniczną, podczas gdy stosowanie takiej stawki jest dopuszczone w odniesieniu do dostawy książek cyfrowych na wszystkich nośnikach fizycznych. W konsekwencji elementy charakteryzujące te dwie sytuacje, a także ich ewentualnie podobny charakter, winny być określone i ocenione w świetle celów zamierzonych przez prawodawcę, skoro ten ostatni zezwolił państwom członkowskim na stosowanie obniżonej stawki VAT do dostawy książek cyfrowych na wszystkich nośnikach fizycznych.
- 44 W tym względzie należy zauważyć, że uprawnienie państw członkowskich do stosowania obniżonej stawki VAT do dostawy książek drukowanych po raz pierwszy zostało przewidziane przez dyrektywę Rady 92/77/EWG z dnia 19 października 1992 r. uzupełniającą wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającą dyrektywę 77/388/EWG (zbliżenie stawek VAT) (Dz.U. 1992, L 316, s. 1 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 202), która poprzez art. 1 wprowadziła do szóstej dyrektywy załącznik H dotyczący wykazu towarów i usług, które mogą podlegać obniżonym stawkom VAT, którego pkt 6 został powtórzony w pkt 6 załącznika III do dyrektywy 2006/112 w brzmieniu sprzed wejścia w życie dyrektywy 2009/47. Uprawnienie to zostało rozszerzone przez tę ostatnią dyrektywę na dostawę książek „na wszystkich nośnikach fizycznych”.
- 45 Jak stwierdziła rzecznik generalna w pkt 56 opinii, cel leżący u podstaw stosowania obniżonej stawki VAT do dostawy książek polega na wspieraniu czytania, czy to beletrystyki lub książek specjalistycznych, czy to gazet lub czasopism.
- 46 Należy zatem uznać, że poprzez umożliwienie państwom członkowskim stosowania obniżonych stawek VAT do dostawy książek na wszystkich nośnikach fizycznych, zmieniona dyrektywa 2006/112 służy takiemu celowi.

- 47 Wniosek ten potwierdza zresztą fakt, iż pkt 6 załącznika III do zmienionej dyrektywy 2006/112 wyłącza możliwość stosowania obniżonej stawki VAT do „dostawy materiałów, które w całości lub w przeważającej mierze służą celom reklamowym”. Materiały takie odznaczają się bowiem tym, że w żaden sposób nie służą celowi wymienionemu w pkt 45 niniejszego wyroku.
- 48 Aby więc cel taki mógł zostać osiągnięty, istotne jest to, aby obywatele Unii Europejskiej mogli mieć faktyczny dostęp do treści książek, a sposób ich dostawy nie odgrywa w tym kontekście decydującej roli.
- 49 W konsekwencji należy stwierdzić, że w świetle celu art. 98 ust. 2 zmienionej dyrektywy 2006/112 w związku z pkt 6 załącznika III do tej dyrektywy dostawa książek cyfrowych na wszystkich nośnikach fizycznych, z jednej strony, oraz dostawa książek cyfrowych drogą elektroniczną, z drugiej strony, stanowią sytuacje podobne.
- 50 Wniosku tego nie podważa okoliczność, że zgodnie z art. 14 ust. 1 zmienionej dyrektywy 2006/112 dostawa książki cyfrowej na nośniku fizycznym co do zasady stanowi dostawę towarów, podczas gdy na podstawie art. 24 ust. 1 i art. 25 tej dyrektywy dostawa książki cyfrowej drogą elektroniczną stanowi świadczenie usług. Jako że zasady VAT w gruncie rzeczy mają na celu opodatkowanie w taki sam sposób konsumpcji towarów i usług, ta odmienna kwalifikacja nie jawi się jako decydująca w kontekście celu, jakiemu służy art. 98 ust. 2 rzeczony dyrektywy w związku z pkt 6 załącznika III do niej, przywołanego w pkt 45 niniejszego wyroku.
- 51 W konsekwencji w zakresie, w jakim art. 98 ust. 2 zmienionej dyrektywy 2006/112 w związku z pkt 6 załącznika III do tej dyrektywy, skutkuje wyłączeniem stosowania obniżonej stawki VAT do dostawy książek cyfrowych drogą elektroniczną, podczas gdy takie stosowanie jest dopuszczone dla dostawy książek cyfrowych na wszystkich nośnikach fizycznych, przepisy te należy uważać za ustanawiające odmienne traktowanie dwóch podobnych sytuacji w świetle celu zamierzonego przez prawodawcę Unii.
- *W przedmiocie uzasadnienia*
- 52 Jeżeli zostało stwierdzone odmienne traktowanie dwóch podobnych sytuacji, zasada równego traktowania nie jest naruszana, o ile różnica ta jest należycie uzasadniona (zob. podobnie wyrok z dnia 16 grudnia 2008 r., Arcelor Atlantique et Lorraine i in., C-127/07, EU:C:2008:728, pkt 46).
- 53 Zgodnie z utrwalonym orzecnictwem Trybunału ma to miejsce, gdy odmienne traktowanie pozostaje w związku z dopuszczalnym prawnie celem realizowanym przez przepis skutkujący ustanowieniem takiej różnicy oraz gdy różnica ta jest proporcjonalna do tego celu (zob. podobnie wyroki: 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).
- 54 W tym kontekście zrozumiałe jest, że przy przyjmowaniu przepisu o charakterze podatkowym prawodawca Unii powinien dokonywać wyborów o charakterze politycznym, ekonomicznym, a także społecznym, oraz wyważać rozbieżne interesy lub dokonywać złożonych ocen. W konsekwencji należy mu przyznać w tych ramach szeroki zakres uznania, tak aby sądowa kontrola przesłanek wymienionych w poprzednim punkcie niniejszego wyroku ograniczała się do kontroli oczywistego błędu [zob. podobnie wyroki: z dnia 10 grudnia 2002 r., British American Tobacco (Investments) i Imperial Tobacco, C-491/01, EU:C:2002:741, pkt 123; a także z dnia 17 października 2013 r., Billerud Karlsborg i Billerud Skärblacks, C-203/12, EU:C:2013:664, pkt 35].
- 55 W niniejszym wypadku należy przypomnieć, że odmienne traktowanie stwierdzone w pkt 51 niniejszego wyroku wynika z art. 98 ust. 2 zmienionej dyrektywy 2006/112 w związku z pkt 6 załącznika III do tej dyrektywy, który wyłącza stosowanie obniżonej stawki VAT do świadczenia

wszelkich usług elektronicznych, a w konsekwencji, do dostawy książek cyfrowych drogą elektroniczną, w przeciwieństwie do dostawy książek w danym wypadku cyfrowych, na wszystkich nośnikach fizycznych.

- 56 W tym względzie z prac przygotowawczych dotyczących dyrektywy 2002/38 wynika, że zmiany zaproponowane przez Komisję w odniesieniu do opodatkowania usług świadczonych drogą elektroniczną stanowiły pierwszy etap wprowadzania nowej polityki w dziedzinie VAT, mającej na celu uproszczenie i wzmocnienie systemu VAT w celu zachęty do zgodnych z prawem transakcji handlowych na rynku wewnętrznym. Z tych prac przygotowawczych wynika bowiem, że handel elektroniczny reprezentuje istotny potencjał tworzenia zamożności i zatrudnienia w Unii oraz że ustanowienie zrozumiałego i precyzyjnego otoczenia regulacyjnego stanowi istotną przesłankę wstępną dla stworzenia klimatu zaufania zachęcającego przedsiębiorstwa do inwestycji i handlu.
- 57 Jak wyjaśniły Rada i Komisja w odpowiedzi na pisemne pytanie zadane przez Trybunał oraz na rozprawie, wyłączenie stosowania obniżonej stawki VAT do dostawy książek cyfrowych drogą elektroniczną, zawarte w art. 98 ust. 2 zmienionej dyrektywy 2006/112, należy rozumieć jako należące do szczególnego systemu VAT dla handlu elektronicznego. Z wyjaśnień tych instytucji wynika zatem, że uznano za niezbędne poddanie usług świadczonych drogą elektroniczną jasnym, prostym i jednolitym regułom, aby stawka VAT mająca zastosowanie do tych usług mogła zostać określona w sposób pewny, a także aby ułatwić zarządzanie tym podatkiem przez podatników i krajowe organy podatkowe.
- 58 Nie można kwestionować prawnie dopuszczalnego charakteru takiego celu.
- 59 Zasada pewności prawa znajdująca się u podstaw tegoż celu wymaga, aby dane uregulowanie Unii umożliwiło zainteresowanym dokładne zapoznanie się z zakresem ich praw i obowiązków, aby miały one możliwość świadomego podjęcia odpowiednich działań (zob. podobnie wyrok z dnia 15 lipca 2010 r., Komisja/Zjednoczone Królestwo, C-582/08, EU:C:2010:429, pkt 49 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 60 Ponadto Trybunał uznał już słuszność celu polegającego na ustanowieniu przez prawodawcę ogólnych reguł, które mogą być łatwo stosowane przez podmioty gospodarcze oraz w prosty sposób kontrolowane przez właściwe organy krajowe (zob. podobnie wyrok z dnia 24 lutego 2015 r., Sopora, C-512/13, EU:C:2015:108, pkt 33).
- 61 W odniesieniu do przydatności środka zawartego w art. 98 ust. 2 zmienionej dyrektywy 2006/112 w związku z pkt 6 załącznika III do tej dyrektywy do realizacji zamierzonego celu, jaki został przedstawiony w pkt 56 i 57 niniejszego wyroku, nie można przyjąć, aby ocena, jakiej dokonał prawodawca Unii, wykraczała poza zakres uznania, jakim dysponuje.
- 62 Wyłączając bowiem stosowanie obniżonej stawki VAT do usług świadczonych drogą elektroniczną, prawodawca Unii eliminuje konieczność analizy przez podatników i krajowe organy podatkowe każdego rodzaju świadczonych usług elektronicznych, czy należy on jednak do jednej z kategorii usług mogących podlegać takiej stawce na mocy załącznika III do zmienionej dyrektywy 2006/112.
- 63 Sporny środek należy zatem uważać za przydatny do realizacji celu polegającego na określeniu w sposób pewny stawki VAT mającej zastosowanie do usług świadczonych drogą elektroniczną, a tym samym do ułatwienia zarządzania tym podatkiem przez podatników i krajowe organy podatkowe.
- 64 W odniesieniu do wymogu związanego z przesłanką proporcjonalności, należy stwierdzić, że aby został wybrany środek najmniej ograniczający w stosunku do innych odpowiednich możliwych środków, i aby spowodowane niedogodności nie były nieproporcjonalne w stosunku do zamierzonych celów,

prawodawca Unii ewentualnie mógł oddzielić dostawę książek cyfrowych drogą elektroniczną od pozostałych usług elektronicznych, a w konsekwencji umożliwić stosowanie do tych książek obniżonej stawki VAT.

- 65 Jednakże takie rozwiązanie mogłoby być sprzeczne z celem zamierzonym przez prawodawcę Unii, polegającym na konieczności zaradzenia niepewności prawnej wywoływanej przez ciągły rozwój, jakiemu podlegają usługi elektroniczne w całości, z którego to względu prawodawca Unii wykluczył całość tych usług z listy transakcji, do których można stosować obniżoną stawkę VAT na podstawie załącznika III do zmienionej dyrektywy 2006/112.
- 66 W tym względzie uznanie, że państwa członkowskie dysponują możliwością stosowania obniżonej stawki VAT do dostawy książek cyfrowych drogą elektroniczną, tak jak jest to dopuszczalne dla dostawy takich książek na wszystkich nośnikach fizycznych, zagrażałoby spójności całości środka zamierzonego przez prawodawcę Unii, polegającego na wyłączeniu wszystkich usług elektronicznych z możliwości stosowania obniżonej stawki VAT.
- 67 Co do ewentualności rozszerzenia możliwości stosowania obniżonej stawki VAT do wszystkich usług elektronicznych należy stwierdzić, że przyjęcie takiego środka generalnie wprowadziłoby nierówne traktowanie między usługami nieelektronicznymi, które co do zasady nie korzystają z obniżonej stawki VAT, a usługami elektronicznymi.
- 68 W konsekwencji prawodawca Unii mógł uznać, w ramach swobody oceny, jaką dysponuje, że żaden z teoretycznie możliwych środków nie był właściwy do realizacji różnych zamierzonych przez niego celów.
- 69 Należy dodać, że z art. 4 i 5 dyrektywy 2002/38, a także z art. 6 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) wynika, iż Rada przewidziała przegląd specjalnego systemu opodatkowania dla usług elektronicznych na podstawie dotychczasowych doświadczeń. Ponadto Komisja zapowiedziała, w komunikacie do Parlamentu Europejskiego, Rady i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego dotyczącym planu działania w sprawie VAT [COM(2016) 148 final] swój zamiar rozpatrzenia opracowania wniosku dotyczącego dyrektywy zmieniającej zmienioną dyrektywę 2006/112.
- 70 W tych okolicznościach odmienne traktowanie wynikające z art. 98 ust. 2 zmienionej dyrektywy 2006/112 w związku z pkt 6 załącznika III do tej dyrektywy, pomiędzy dostawą książek cyfrowych drogą elektroniczną a dostawą książek na wszystkich nośnikach fizycznych, należy uznać za należyte uzasadnione.
- 71 Należy zatem stwierdzić, że art. 98 ust. 2 zmienionej dyrektywy 2006/112 w związku z pkt 6 załącznika III do tej dyrektywy, który skutkuje wyłączeniem możliwości stosowania przez państwa członkowskie obniżonej stawki VAT do dostawy książek cyfrowych drogą elektroniczną, przy jednoczesnym dopuszczeniu stosowania obniżonej stawki VAT do dostawy książek na jakimkolwiek nośniku fizycznym, nie narusza zasady równego traktowania, jaką ustanawia art. 20 karty.
- 72 Z powyższych rozważań wynika, że analiza pytań prejudycjalnych nie wykazała żadnego elementu mogącego wpłynąć na ważność pkt 6 załącznika III do zmienionej dyrektywy 2006/112 lub art. 98 ust. 2 tej dyrektywy w związku z pkt 6 załącznika III do niej.

W przedmiocie kosztów

- ⁷³ 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 (wielka izba) orzeka, co następuje:

Analiza pytań prejudycjalnych nie wykazała żadnego elementu mogącego wpłynąć na 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, zmienionej dyrektywą Rady 2009/47/WE z dnia 5 maja 2009 r., lub art. 98 ust. 2 tej dyrektywy w związku z pkt 6 załącznika III do niej.

Lenaerts	Tizzano	Silva de Lapuerta
Bay Larsen	Malenovský	Bonichot
Arabadjiev	Toader	Safjan
Jarašiūnas	Fernlund	Vajda
Rodin		

Wyrok ogłoszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 7 marca 2017 r.

Sekretarz
A. Calot Escobar

Prezes
K. Lenaerts