



## Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

z 5. marca 2015\*

„Nesplnenie povinnosti členským štátom — Dane — DPH — Uplatnenie zníženej sadzby —  
Dodanie digitálnych a elektronických kníh“

Vo veci C-502/13,

ktorej predmetom je žaloba o nesplnenie povinnosti podľa článku 258 ZFEÚ, podaná 18. septembra 2013,

**Európska komisia**, v zastúpení: C. Soulay a F. Dintilhac, splnomocnení zástupcovia, s adresou na doručovanie v Luxemburgu,

žalobkyňa,

ktorú v konaní podporuje:

**Rada Európskej únie**, v zastúpení: E. Chatziioakeimidou a A. de Gregorio Merino, splnomocnení zástupcovia,

vedľajší účastník konania,

proti

**Luxemburskému veľkovojevodstvu**, v zastúpení: D. Holderer, splnomocnená zástupkyňa,

žalovanému,

ktorého v konaní podporuje:

**Belgické kráľovstvo**, v zastúpení: M. Jacobs a J.-C. Halleux, splnomocnení zástupcovia,

vedľajší účastník konania,

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory L. Bay Larsen, sudcovia K. Jürimäe, J. Malenovský, M. Safjan a A. Prechal (spravodajkyňa),

generálny advokát: P. Mengozzi,

tajomník: A. Calot Escobar,

\* Jazyk konania: francúzština.

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

### **Rozsudok**

- 1 Európska komisia svojou žalobou navrhuje, aby Súdny dvor rozhodol, že Luxemburské veľkovevodstvo si tým, že na dodanie digitálnych (alebo elektronických) kníh uplatnilo 3 % sadzbu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“), nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článkov 96 až 99, 110 a 114 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2010/88/EÚ zo 7. decembra 2010 (Ú. v. EÚ L 326, s. 1; ďalej len „smernica o DPH“), v spojení s prílohami II a III uvedenej smernice a vykonávacím nariadením Rady (EÚ) č. 282/2011 z 15. marca 2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112 (Ú. v. EÚ L 77, s. 1).

### **Právny rámec**

#### *Právo Únie*

- 2 Článok 14 smernice o DPH vo svojom odseku 1 upravuje:  
„Dodanie tovaru“ je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ.“
- 3 Podľa článku 24 ods. 1 tejto smernice:  
„Poskytovaním služieb je každá transakcia, ktorá nie je dodaním tovaru.“
- 4 Článok 96 uvedenej smernice stanovuje:  
„Členské štáty uplatňujú štandardnú sadzbu DPH, ktorú určí každý členský štát ako percento zo základu dane a ktorá je rovnaká pre dodanie tovaru a poskytovanie služieb.“
- 5 Podľa článku 97 smernice o DPH:  
„Od 1. januára 2011 do 31. decembra 2015 nesmie byť štandardná sadzba nižšia ako 15 %.“
- 6 Článok 98 ods. 1 a 2 tejto smernice upravuje:  
„1. Členské štáty môžu uplatňovať buď jednu alebo dve znížené sadzby.  
2. Znížené sadzby sa uplatňujú len na dodania tovaru a poskytovania služieb, ktoré patria do kategórií uvedených v prílohe III.  
Znížené sadzby sa neuplatňujú na elektronicky poskytované služby.“
- 7 Článok 99 ods. 1 uvedenej smernice stanovuje:  
„Znížené sadzby sa stanovujú ako percento základu dane, ktoré nesmie byť nižšie ako 5 %.“

8 Podľa článku 110 tej istej smernice:

„Členské štáty, ktoré k 1. januáru 1991 poskytovali oslobodenie od dane s možnosťou odpočítania DPH zaplatenej na predchádzajúcom stupni alebo uplatňovali znížené sadzby nižšie ako minimum stanovené v článku 99, môžu pokračovať v takomto oslobodení od dane alebo uplatňovaní takýchto znížených sadzieb.

Oslobodenia od dane a znížené sadzby uvedené v prvom odseku musia byť v súlade s právnymi predpismi Spoločenstva a ich prijatie musí mať jasne vymedzené sociálne dôvody a musí byť v prospech konečného spotrebiteľa.“

9 Článok 114 ods. 1 smernice o DPH upravuje:

„Členské štáty, ktoré boli k 1. januáru 1993 povinné zvýšiť svoju štandardnú sadzbu platnú k 1. januáru 1991 o viac než 2 %, môžu na dodanie tovaru a poskytovanie služieb v kategóriách uvedených v prílohe III uplatňovať zníženú sadzbu nižšiu než je minimum stanovené v článku 99.

...“

10 Príloha II smernice o DPH, ktorá obsahuje „orientačný zoznam elektronicky poskytovaných služieb uvedených v článku 58 a v článku 59 prvom odseku písm. k)“, pričom tieto dva články sa zaoberajú určením miesta dodania služby nezdaniteľným osobám, vo svojom bode 3 uvádza:

„poskytovanie obrázkov, textu a informácií a sprístupňovanie databáz.“

11 Príloha III pôvodného znenia smernice 2006/112 obsahujúca zoznam dodaní tovarov a poskytnutí služieb, na ktoré sa môžu uplatniť znížené sadzby uvedené v článku 98 tejto smernice, vo svojom bode 6 uvádzala:

„dodanie kníh vrátane výpožičiek z knižníc (vrátane brožúr, letákov a podobných tlačovín, detských obrázkových knižiek, náčrtníkov alebo omaľovánok, hudobných partitúr tlačených alebo písaných, máp a hydrografických alebo podobných schém), novín a časopisov s výnimkou materiálu, ktorý je výlučne alebo prevažne určený na propagáciu.“

12 Smernica Rady 2009/47/ES z 5. mája 2009 (Ú. v. EÚ L 116, s. 18) zmenila a doplnila smernicu 2006/112. Odôvodnenie 4 smernice 2009/47 znie:

„Smernica 2006/112/ES by sa mala ďalej zmeniť a doplniť s cieľom umožniť uplatňovať znížené sadzby alebo výnimku v obmedzenom počte konkrétnych situácií zo sociálnych alebo zdravotných dôvodov a s cieľom ozrejmiť a aktualizovať v súlade s technickým pokrokom odkaz na knihy v prílohe III k uvedenej smernici.“

13 Od 1. júna 2009, dátumu nadobudnutia účinnosti smernice 2009/47, príloha III bod 6 smernice o DPH znie:

„dodanie kníh vrátane výpožičiek z knižníc na všetkých fyzických nosičoch (vrátane brožúr, letákov a podobných tlačovín, detských obrázkových knižiek, náčrtníkov alebo omaľovánok, hudobných partitúr tlačených alebo písaných, máp a hydrografických alebo podobných schém), novín a časopisov s výnimkou materiálu, ktorý je výlučne alebo prevažne určený na propagáciu.“

14 Bod 9 prílohy III smernice o DPH uvádza medzi poskytnutiami služieb, ktoré môžu byť predmetom zníženej sadzby dane, „služby poskytované spisovateľmi, skladateľmi a výkonnými umelcami a ich autorské poplatky“.

15 Vykonávacie nariadenie č. 282/2011 vo svojom článku 7 ods. 1 a 2 upravuje:

„1 ‚Elektronicky poskytované služby‘ uvedené v smernici [o DPH] zahŕňajú služby poskytované cez internet alebo elektronickú sieť, ktorých poskytovanie je z dôvodu ich povahy z veľkej časti automatizované s minimálnym ľudským zásahom, pričom je nemožné ich zabezpečiť bez informačnej technológie.

2. Odsek 1 sa vzťahuje najmä na tieto prípady:

...

f) služby uvedené v prílohe I.“

16 Príloha I vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 s názvom „Článok 7 tohto nariadenia“ vo svojom bode 3 stanovuje:

„Bod 3 prílohy II k smernici [o DPH]:

...

c) digitalizovaný obsah kníh a iných elektronických publikácií;

...“

#### *Luxemburské právo*

17 Zákon z 12. februára 1979 o dani z pridanej hodnoty vo svojej verzii platnej v okamihu uplynutia lehoty stanovenej v odôvodnenom stanovisku adresovanom 25. októbra 2012 Luxemburskému veľkovojuvodstvu (ďalej len „zákon o DPH“) vo svojom článku 39 ods. 3 upravuje:

„Štandardná sadzba [DPH] uplatniteľná na zdaniteľné plnenia sa stanovuje na pätnásť percent zo základu dane... .

Znížená sadzba dane sa stanovuje na šesť percent z uvedeného základu dane.

Super znížená sadzba dane sa stanovuje na tri percentá z uvedeného základu dane.“

18 Podľa článku 40 zákona o DPH:

„1. V rozsahu a za podmienok stanovených vo veľkovojuvodskom nariadení sa [DPH] vyberá:

...

2° v trojpercentnej super zníženej sadzbe pri dodaniach tovarov a poskytnutí služieb, ako aj pri nadobudnutiach v rámci Spoločenstva a dovoze tovarov, akými sú tovary a služby uvedené v prílohe B tohto zákona;

...

2. V prípade zdaniteľných plnení iných ako plnení uvedených v odseku 1 sa [DPH] vyberá v štandardnej sadzbe pätnásť percent.

...“

- 19 Bod 5 prílohy B zákona o DPH s názvom „Zoznam tovarov a služieb, na ktoré sa uplatňuje super znížená sadzba“, stanovuje:

„Knihy (vrátane brožúr, letákov a podobných tlačovín, detských obrázkových knižiek, náčrtníkov alebo omalovánok, hudobných partitúr tlačených alebo písaných, máp a hydrografických alebo podobných schém), noviny a časopisy. S výnimkou materiálu, ktorý je výlučne alebo prevažne určený na propagáciu, ako aj pornografických kníh, novín a publikácií.“

- 20 Velkovojské nariadenie z 21. decembra 1991, ktoré určuje rozsah a podmienky uplatnenia zníženej, super zníženej a strednej sadzby dane z pridanej hodnoty, vo svojej verzii platnej v okamihu uplynutia lehoty stanovenej v odôvodnenom stanovisku (ďalej len „velkovojské nariadenie z 21. decembra 1991“) upravuje vo svojom článku 2:

„Tovary uvedené v bodoch 1 až 7 prílohy B zákona [o DPH] sú bližšie definované v odkaze na jednotlivé položky sadzobníka vstupných poplatkov (VP), ktorý je uvedený v článku 1 tohto nariadenia.

...

5° Knihy, noviny a časopisy:

a)

- Knihy, brožúry a podobné tlačoviny, tiež v jednotlivých listoch, okrem materiálov určených výlučne alebo v prevažnej miere na propagáciu, ako aj pornografických kníh (ex č. 49.01 VP)
- Prvotlače a iné knihy, ktoré predstavujú starožitnosti staršie ako sto rokov (ex č. 97.06 VP)

...“

- 21 Obežník Riaditeľstva evidencie a verejného majetku č. 756 z 12. decembra 2011 znie:

„Keďže pojem ‚knihy‘ nemá v rámci členských štátov [Európskej únie] jednotný výklad, vláda z dôvodu neutrality rozhodla, že tomuto pojmu uvedenému v bode 5 prílohy B zákona [o DPH] a v článku 2 bode 5 [velkovojského nariadenia z 21. decembra 1991] je nutné priznať široký výklad v tom zmysle, že v prípade totožnej funkcie neexistuje rozdiel medzi fyzickým a digitálnym nosičom.

Tento výklad implicitne potvrdzuje oznámenie Komisie Európskemu parlamentu, Rade a Európskemu hospodárskemu a sociálnemu výboru zo 6. decembra 2011 o budúcnosti DPH [KOM(2011)851 v konečnom znení], kde je zdôraznené..., že ‚veľký ohlas počas verejných konzultácií mala aj otázka rovnakého zaobchádzania s produktmi, ktoré sú dostupné tak v tradičnom formáte, ako aj v online formátoch. Týmito otázkami sa treba zaoberať‘.

Uvedené sa bude uplatňovať od 1. januára 2012.“

### **Konanie pred podaním žaloby a konanie pred Súdny dvorom**

- 22 Komisia sa domnievala, že uplatnenie, od 1. januára 2012, 3 % „super zníženej“ sadzby DPH (ďalej len „3 % znížená sadzba DPH“) na dodanie digitálnych alebo elektronických kníh je v rozpore so smernicou o DPH. Z tohto dôvodu adresovala Luxemburskému veľkovojskému 4. júla 2012 výzvu. Tento členský štát na ňu odpovedal listom z 31. júla 2012.

- 23 Komisia vydala 25. októbra 2012 odôvodnené stanovisko, v ktorom Luxemburské veľkovojsvodstvo vyzvala, aby prijalo nevyhnutné opatrenia na dosiahnutie súladu s týmto stanoviskom v lehote jedného mesiaca od jeho doručenia. Tento členský štát odpovedal listom z 29. novembra 2012.
- 24 Keďže vysvetlenia poskytnuté Luxemburským veľkovojsvodstvom Komisiu neuspokojili, rozhodla sa podať túto žalobu.
- 25 Rozhodnutiami predsedu Súdneho dvora zo 14. januára a 3. februára 2014 bol povolený vstup Rady Európskej únie a Belgického kráľovstva do konania ako vedľajších účastníkov na podporu tvrdení jednotlivo Komisie a Luxemburského veľkovojsvodstva.

## O žalobe

### *Úvodné pripomienky*

- 26 Komisia zdôrazňuje, že pod dodaním digitálnych alebo elektronických kníh je potrebné rozumieť dodanie za úhradu prostredníctvom elektronického stiahnutia alebo internetového vysielania („streaming“) kníh v elektronickom formáte, ktoré je možné čítať na počítači, smartfóne, elektronickej čítačke kníh alebo inom čítacom zariadení (ďalej len „dodanie elektronických kníh“).
- 27 Luxemburské veľkovojsvodstvo namieta voči rozsahu predmetu žaloby. Podľa neho sa 3 % znížená sadzba DPH uplatňuje jedine na dodanie kníh prostredníctvom elektronického stiahnutia bez dodania kníh prostredníctvom internetového vysielania.
- 28 V tejto súvislosti je potrebné konštatovať, ako správne uviedla Komisia, že z luxemburského práva v danej oblasti, ktoré je uvedené v bodoch 17 až 21 tohto rozsudku, nevyplýva, že dodanie kníh prostredníctvom internetového vysielania je vylúčené z uplatnenia 3 % zníženej sadzby DPH na rozdiel od dodania kníh prostredníctvom elektronického stiahnutia.
- 29 Za týchto podmienok nie je nutné obmedziť preskúvanie žaloby na užšiu kategóriu digitálnych alebo elektronických kníh, ako je kategória uvádzaná Komisiou v tejto žalobe.

### *O veci samej*

- 30 Komisia uvádza, že uplatnenie 3 % zníženej sadzby DPH na dodanie elektronických kníh Luxemburským veľkovojsvodstvom nie je zlučiteľné s článkami 96 až 99, 110 a 114 smernice o DPH, v spojení s jej prílohami II a III a vykonávacím nariadením č. 282/2011.
- 31 Táto inštitúcia poukázala na skutočnosť, že v zmysle článku 98 ods. 2 prvého pododseku smernice o DPH sa môže znížená sadzba uplatňovať len na dodania tovaru a poskytovania služieb uvedené v prílohe III tejto smernice. Dodanie elektronických kníh však nespadá do pôsobnosti uvedenej smernice, a preto sa naň nemôže uplatniť znížená sadzba DPH. Tento výklad potvrdzuje aj článok 98 ods. 2 druhý pododsek smernice o DPH, ktorý z uplatnenia zníženej sadzby DPH vylučuje elektronicky poskytované služby. Za týchto podmienok neumožňujú ani články 110 a 114 smernice o DPH uplatnenie 3 % zníženej sadzby DPH na dodanie elektronických kníh.
- 32 Luxemburské veľkovojsvodstvo, ktoré podporuje Belgické kráľovstvo, namieta voči výkladu dotknutých ustanovení smernice o DPH Komisiou. Podľa týchto členských štátov spadá dodanie elektronických kníh do bodu 6 prílohy III smernice o DPH a, ako subsidiárne uvádza Luxemburské veľkovojsvodstvo, bodu 9 uvedenej prílohy. Okrem toho články 110 a 114 smernice o DPH v každom prípade povoľujú uplatnenie 3 % zníženej sadzby DPH týmto členským štátom na dané dodanie.

- 33 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že článok 96 smernice o DPH stanovuje, že rovnaká, t. j. štandardná, sadzba DPH sa uplatňuje na dodania tovaru a poskytnutia služieb. Odchylné od tejto zásady článok 98 ods. 1 tejto smernice priznáva členským štátom možnosť uplatniť jednu alebo dve znížené sadzby DPH. Podľa druhého odseku prvého pododseku tohto článku sa znížené sadzby DPH môžu uplatniť len na dodania tovarov a poskytnutia služieb, ktoré patria do kategórií uvedených v prílohe III smernice o DPH (rozsudok K, C-219/13, EU:C:2014:2207, body 21 a 22).
- 34 Pokiaľ ide o tvrdenie uvedené Luxemburským veľkovojsvodstvom a Belgickým kráľovstvom, podľa ktorého spadá dodanie elektronických kníh do bodu 6 prílohy III smernice o DPH, je potrebné pripomenúť, že pri určení dosahu ustanovenia práva Únie je potrebné zohľadniť súčasne jeho znenie, kontext a jeho ciele (pozri najmä rozsudok NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, bod 23 a citovanú judikatúru).
- 35 Je potrebné uviesť, že táto príloha III vyslovene vo svojom bode 6 v kategórii poskytnutia služieb, na ktoré sa môže uplatniť znížená sadzba DPH, uvádza „dodanie kníh... na všetkých fyzických nosičoch“. Z pojmov tohto bodu tak vyplýva, že znížená sadzba DPH je uplatniteľná na plnenia pozostávajúce z dodania knihy nachádzajúcej sa na fyzickom nosiči. Ako správne uviedla Komisia, akýkoľvek iný výklad by zbavil pojmy „na všetkých fyzických nosičoch“, ktoré sa nachádzajú v uvedenom bode, ich zmyslu.
- 36 Hoci je pravda, že elektronické knihy si na účel svojho prečítania vyžadujú fyzický nosič ako počítač, takýto nosič však nie je zaradený do dodania elektronických kníh.
- 37 Z toho vyplýva, že vzhľadom na pojmy bodu 6 toto ustanovenie nezahŕňa do svojej pôsobnosti dodanie elektronických kníh.
- 38 Tento výklad potvrdzuje aj kontext uvedeného ustanovenia. Toto ustanovenie totiž predstavuje výnimku zo zásady, podľa ktorej uplatňujú členské štáty na zdaniteľné plnenia štandardnú sadzbu DPH, a má sa preto vykladať reštriktívne (pozri najmä rozsudok Komisia/Španielsko, C-360/11, EU:C:2013:17, bod 18 a citovanú judikatúru).
- 39 Je pravda, ako správne uvádza Luxemburské veľkovojsvodstvo a Belgické kráľovstvo, že rozšírením pôsobnosti bodu 6 prílohy III smernice o DPH, po zmene a doplnení na základe smernice 2009/47, na „dodanie kníh... na všetkých fyzických nosičoch“ mal normotvorca Únie za cieľ, ako vplýva z odôvodnenia 4 smernice 2009/47, ozrejmíť a aktualizovať v súlade s technickým pokrokom pojem „knihy“ nachádzajúci sa v tomto bode.
- 40 Je pritom nesporné, že sa tiež rozhodol, ako vyplýva z článku 98 ods. 2 druhého pododseku smernice o DPH, vylúčiť možnosť uplatnenia zníženej sadzby DPH na „elektronicky poskytované služby“.
- 41 Dodanie elektronických kníh však predstavuje „elektronicky poskytovanú službu“ v zmysle článku 98 ods. 2 druhého pododseku.
- 42 Na jednej strane podľa článku 24 ods. 1 smernice o DPH je totiž „poskytovaním služieb“ každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru, pričom podľa článku 14 ods. 1 tejto smernice je „dodaním tovaru“ prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ. Dodanie elektronických kníh tak nemožno v zmysle posledného uvedeného ustanovenia považovať za „dodanie tovaru“, keďže elektronické knihy nemožno označiť za hmotný majetok. Ako totiž vyplýva z bodu 36 tohto rozsudku, fyzický nosič umožňujúci prečítanie tejto knihy, ktorý je možné označiť za „hmotný majetok“, sa v dodaní nenachádza. Z toho vyplýva, že podľa tohto článku 24 ods. 1 musí byť dodanie elektronických kníh označené za poskytovanie služieb.

- 43 Na druhej strane zahŕňajú v súlade s článkom 7 ods. 1 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 elektronicky poskytované služby v zmysle smernice o DPH „služby poskytované cez internet alebo elektronickú sieť, ktorých poskytovanie je z dôvodu ich povahy z veľkej časti automatizované s minimálnym ľudským zásahom, pričom je nemožné ich zabezpečiť bez informačnej technológie“. Je potrebné konštatovať, že dodanie elektronických kníh spĺňa túto definíciu.
- 44 Tento výklad potvrdzuje bod 3 prílohy II smernice o DPH, v spojení s tým istým článkom 7 ods. 1 a 2 uvedeného vykonávacieho nariadenia a bodom 3 jeho prílohy I, z ktorých vyplýva, že dodanie digitálneho obsahu kníh predstavuje takúto službu.
- 45 V rozpore s uvedeným nie je, ako uvádza Luxemburské veľkovojsvodstvo, skutočnosť, že príloha II smernice o DPH obsahuje orientačný zoznam elektronicky poskytovaných služieb uvedených v článku 58 a 59 prvom odseku písm. k) smernice o DPH. Skutočnosť, že táto príloha vymenúva len služby poskytnuté elektronicky, ktoré sú relevantné pre uplatnenie týchto dvoch ustanovení, nemá totiž vplyv na samotnú povahu týchto služieb.
- 46 Okrem toho, ako vyplýva zo znenia článku 7 ods. 1 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011, odkaz uvedený v kontexte tohto ustanovenia na služby vymenované v bode 3 prílohy II smernice o DPH slúži na určenie služieb poskytovaných elektronicky, ktoré upravuje smernica o DPH vo všeobecnosti, a nie jednotlivou prostredníctvom určitých ustanovení tejto smernice.
- 47 Z toho vyplýva, že vzhľadom na skutočnosť, že dodanie elektronických kníh sa v zmysle článku 98 ods. 2 druhého pododseku smernice o DPH považuje za „elektronicky poskytované služby“ a že toto ustanovenie vylučuje možnosť uplatnenia zníženej sadzby DPH na takéto služby, bod 6 prílohy III smernice o DPH nemožno vykladať v tom zmysle, že do svojej pôsobnosti zahŕňa dodanie elektronických kníh, bez zohľadnenia zámeru normotvorcu Únie neuplatniť na tieto služby zníženú sadzbu DPH.
- 48 Navyše nemožno prijať tvrdenie Luxemburského veľkovojsvodstva, podľa ktorého bola účelom smernice 2009/47 v tomto ohľade zmena a doplnenie rozsahu článku 98 ods. 2 druhého pododseku, keďže takýto výklad je v rozpore so samotnými pojmami tohto ustanovenia, ktoré bez výnimky vylučujú všetky elektronicky poskytované služby z možnosti uplatnenia zníženej sadzby DPH.
- 49 Z toho vyplýva, že zohľadňujúc pojmy bodu 6 prílohy III smernice o DPH, ako aj kontext a cieľ právnej úpravy, ktorej súčasťou je toto ustanovenie, nemožno tento bod vykladať v tom zmysle, že do svojej pôsobnosti zahŕňa dodanie elektronických kníh.
- 50 V rozpore s tým, čo tvrdí Luxemburské veľkovojsvodstvo a Belgické kráľovstvo, tento výklad nespochybňuje zásadu daňovej neutrality, ktorá je zo strany normotvorcu Únie reflexiou všeobecnej zásady rovnosti zaobchádzania v oblasti DPH (rozsudok NCC Construction Danmark, EU:C:2009:669, bod 41 a citovanú judikatúru).
- 51 Zásada daňovej neutrality totiž neumožňuje rozšíriť pôsobnosť zníženej sadzby DPH, ak to nie je jednoznačne stanovené (pozri v tomto zmysle rozsudok Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, bod 50 a citovanú judikatúru). Bod 6 prílohy III smernice o DPH však nie je ustanovením, ktoré by jednoznačne rozširovalo pôsobnosť zníženej sadzby DPH na dodanie elektronických kníh. Naopak, ako vyplýva z bodu 49 tohto rozsudku, takéto dodanie nespadá do tohto ustanovenia.
- 52 Výklad uvedený v bode 49 tohto rozsudku nespochybňujú, ako uvádza Luxemburské veľkovojsvodstvo, ani prípravné práce na smernici 2009/47. Tento členský štát sa odvoláva predovšetkým na text bodu 6 prílohy III smernice o DPH, ktorý navrhla Komisia a podľa ktorého by do uvedenej prílohy spadalo „dodanie kníh vrátane výpožičiek z knižníc (vrátane brožúr, letákov a podobných tlačovín, detských obrázkových knižiek, náčrtníkov alebo omaľovánok, hudobných partitúr tlačených alebo písaných, máp



a hydrografických alebo podobných schém), ako aj audiokníh, CD, CD-ROMov alebo akýchkoľvek podobných nosičov, ktoré prevažne reprodukovujú ten istý informačný obsah ako tlačeneé knihy), novín a časopisov s výnimkou materiálu, ktorý je výlučne alebo prevažne určený na reklamu“.

- 53 Zdá sa totiž, ako poukázala Komisia, že text tohto bodu 6, v jeho konečne prijatom znení, je len redakčným zjednodušením pôvodne navrhnutého textu.
- 54 Rovnako nie je možné prijať tvrdenie Luxemburského veľkovevodstva, podľa ktorého sa bod 6 prílohy III smernice o DPH má vykladať v tom zmysle, že zahŕňa dodanie elektronických kníh, pod hrozbou prehladnutia cieľa tohto ustanovenia, keďže neexistujú digitálne knihy, ktoré by boli zákazníčkovi materiálne doručené. V tejto súvislosti stačí totiž uviesť, ako to preukazujú aj predmetné okolnosti vo veci vedúcej k prijatiu rozsudku K (EU:C:2014:2207), že toto tvrdenie sa zakladá na nesprávnom predpoklade.
- 55 Je potrebné dodať, že vzhľadom na skutočnosť, že Luxemburské veľkovevodstvo spochybňuje platnosť smernice o DPH, a predovšetkým bod 6 jej prílohy III, vzhľadom na zásadu rovnosti zaobchádzania, preskúmanie tejto platnosti sa nemôže uskutočniť v rámci tejto žaloby o nesplnenie povinnosti.
- 56 Ak totiž neexistuje ustanovenie zmluvy o FEÚ, ktoré by to výslovne dovoľovalo, členský štát nie je oprávnený odvolávať sa na protiprávnosť smernice, ktorej je adresátom, ako prostriedku obrany proti žalobe o nesplnenie povinnosti spočívajúcej v nevykonaní tejto smernice. Inak by tomu bolo v prípade, ak by bol predmetný akt postihnutý zvlášť závažným a zjavným porušením v takej miere, že by ho bolo možné označiť za ničotný, pričom Luxemburské veľkovevodstvo na existenciu takýchto nedostatkov nepoukazuje (pozri rozsudok Komisia/Rakúsko, C-189/09, EU:C:2010:455, body 15 až 17 a citovanú judikatúru).
- 57 Z toho istého dôvodu sa tento členský štát nemôže oprávnene odvolávať na tvrdenie založené na neplatnosti smernice 2009/47 z dôvodu, že pri jej prijatí sa nezohľadnila úloha Európskeho parlamentu.
- 58 Luxemburské veľkovevodstvo sa odvoláva aj na článok 110 ZFEÚ, ktorý podľa neho preukazuje, že autori zmluvy nemali v pláne poskytnúť inštitúciám Únie právo zaviesť diskriminačné zdanenie.
- 59 Toto tvrdenie sa však v podstate zhoduje s tvrdením tohto členského štátu o zásade rovnosti zaobchádzania. Toto tvrdenie je preto nutné zamietnuť z rovnakých dôvodov, ako sú dôvody uvedené v bodoch 50 a 51, ako aj bodoch 55 a 56 tohto rozsudku.
- 60 Subsidiárne, ak dodanie elektronických kníh nespadá do bodu 6 prílohy III smernice o DPH, Luxemburské veľkovevodstvo uvádza, že takéto dodanie spadá do bodu 9 uvedenej prílohy.
- 61 Toto tvrdenie však nie je možné prijať. Takýto výklad uvedeného bodu 9, ktorý sa týka dodaní služieb poskytnutých spisovateľmi, skladateľmi a výkonnými umelcami a ich autorských poplatkov, totiž nenachádza podporu v znení tohto ustanovenia a vedie k rozšíreniu jeho pôsobnosti, hoci, ako vyplýva z bodu 38 tohto rozsudku, toto ustanovenie je nutné vykladať reštriktívne.
- 62 Okrem toho, ako uvádza správne Komisia, predpoklad, že dodanie elektronických kníh spadá do pôsobnosti bodu 9 prílohy III smernice o DPH, zbavuje bod 6 uvedenej prílohy jeho zmyslu.
- 63 Z vyššie uvedeného vyplýva, že dodanie elektronických kníh nespadá ani do bodu 6, ani do bodu 9 prílohy III smernice o DPH. Navyše je zrejmé, že uvedené dodanie nespadá do žiadnej inej z kategórií poskytnutia služieb vymenovanej v uvedenej prílohe. Za týchto podmienok nie je uplatnenie zníženej sadzby DPH na takéto dodanie v súlade s článkom 98 ods. 2 smernice o DPH.

- 64 Komisia rovnako tomuto žalovanému členskému štátu vytýka, že uplatnením 3 % zníženej sadzby DPH porušil články 99, 110 a 114 smernice o DPH.
- 65 Luxemburské veľkovoľvodstvo, podporované Belgickým kráľovstvom, naopak tvrdí, že články 110 a 114 smernice o DPH mu v každom prípade povoľujú uplatnenie takejto sadzby DPH na dodanie elektronických kníh.
- 66 Pokiaľ ide o článok 110 smernice o DPH, je potrebné pripomenúť, ako to vyplýva zo znenia tohto ustanovenia, možnosť členského štátu uplatniť zníženú sadzbu nižšiu ako minimum stanovené v článku 99 smernice o DPH, je podriadená splneniu štyroch kumulatívnych podmienok, a to najmä podmienke, podľa ktorej musia byť znížené sadzby v súlade s právnymi predpismi Únie (rozsudok Komisia/Francúzsko, C-596/10, EU:C:2012:130, bod 75).
- 67 Ako však vyplýva z bodu 63 tohto rozsudku, uplatnenie zníženej sadzby DPH na dodanie elektronických kníh nie je v súlade s článkom 98 ods. 2 smernice o DPH. Za týchto podmienok a bez toho, aby bolo potrebné skúmať, či sú splnené ostatné podmienky uvedené v článku 110 tejto smernice, nemôže výnimka upravená v tomto ustanovení odôvodňovať uplatnenie 3 % zníženej sadzby DPH Luxemburským veľkovoľvodstvom na dodanie elektronických kníh (pozri v tomto zmysle rozsudok Komisia/Francúzsko, EU:C:2012:130, body 76 a 77).
- 68 Pokiaľ ide o článok 114 smernice o DPH, stačí uviesť, že toto ustanovenie vyslovene vyžaduje, aby predmetné dodanie tovarov alebo poskytnutie služieb spadalo do jednej z kategórií nachádzajúcich sa v prílohe III smernice o DPH. Je však zrejmé, že to tak nie je v prípade dodania elektronických kníh.
- 69 Za týchto podmienok nie je uplatnenie 3 % zníženej sadzby DPH Luxemburským veľkovoľvodstvom na dodanie elektronických kníh odôvodnené ani článkom 110 smernice o DPH, ani jej článkom 114.
- 70 Z vyššie uvedeného vyplýva, že žaloba Komisie je dôvodná.
- 71 Z toho vyplýva, že je potrebné konštatovať, že Luxemburské veľkovoľvodstvo si tým, že na dodanie elektronických kníh uplatnilo 3 % zníženú sadzbu DPH, nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článkov 96 až 99, 110 a 114 smernice o DPH, v spojení s prílohami II a III uvedenej smernice a vykonávacím nariadením č. 282/2011.

## O trovách

- 72 Podľa článku 138 ods. 1 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora účastník konania, ktorý vo veci nemal úspech, je povinný nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté. Keďže Komisia navrhla uložiť Luxemburskému veľkovoľvodstvu povinnosť nahradiť trovy konania a Luxemburské veľkovoľvodstvo vo svojich dôvodoch nemalo úspech, je potrebné uložiť mu povinnosť znášať vlastné trovy konania, ako aj nahradiť trovy konania, ktoré vznikli Komisii.
- 73 Podľa článku 140 ods. 1 toho istého rokovacieho poriadku členské štáty a inštitúcie, ktoré vstúpili do konania ako vedľajší účastníci, znášajú vlastné trovy konania. Belgické kráľovstvo a Rada preto znášajú vlastné trovy konania.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (štvrtá komora) rozhodol a vyhlásil:

- 1. Luxemburské veľkovoľvodstvo si tým, že na dodanie digitálnych alebo elektronických kníh uplatnilo 3 % sadzbu dane z pridanej hodnoty, nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článkov 96 až 99, 110 a 114 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej a doplnenej smernicou Rady**

**2010/88/EÚ zo 7. decembra 2010, v spojení s prílohami II a III uvedenej smernice a vykonávacím nariadením Rady (EÚ) č. 282/2011 z 15. marca 2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112.**

- 2. Luxemburské veľkovoľvodstvo znáša svoje vlastné trovy konania a je povinné nahradiť trovy konania, ktoré vznikli Európskej komisii.**
- 3. Belgické kráľovstvo a Rada Európskej únie znášajú svoje vlastné trovy konania.**

Podpisy