



PG VIII TK 150/13
K 61/13

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY KANCLARIA	
wpl. dnia	28. 08. 2014
L.dz.	L. zał.

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY

W związku z wnioskiem Rzecznika Praw Obywatelskich o stwierdzenie niezgodności pozycji 72, 73, 74 i 75 załącznika nr 3 do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.) w związku z art. 41 ust. 2 tej ustawy i pozycji 32, 33, 34 i 35 załącznika nr 10 do wymienionej ustawy w związku z jej art. 41 ust. 2a, w zakresie, w jakim przepisy te wyłączają stosowanie obniżonych stawek podatku od towarów i usług do książek wydawanych w formie cyfrowej i innych publikacji elektronicznych, z art. 32 w związku z art. 84 w związku z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej

– na podstawie art. 33 w związku z art. 27 pkt 5 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.) –

przedstawiam następujące stanowisko:

art. 41 ust. 2 w związku z pozycjami 72 – 75 załącznika nr 3 i art. 41 ust. 2a w związku z pozycjami 32 – 35 załącznika nr 10 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.) w zakresie, w jakim wyłączają stosowanie obniżonych stawek podatku

od towarów i usług do książek wydawanych w formie cyfrowej i innych publikacji elektronicznych, są zgodne z art. 32 w związku z art. 84 w związku z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Uzasadnienie

Rzecznik Praw Obywatelskich (dalej: RPO lub Rzecznik) wystąpił do Trybunału Konstytucyjnego z wnioskiem o stwierdzenie niezgodności z art. 32 w zw. z art. 84 w zw. z art. 2 Konstytucji pozycji 72 – 75 załącznika nr 3 do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.) [dalej: ustawa VAT] w związku z art. 41 ust. 2 tej ustawy i pozycji 32 – 35 załącznika nr 10 do wymienionej ustawy w związku z jej art. 41 ust. 2a w zakresie, w jakim przepisy te wyłączają stosowanie obniżonych stawek podatku od towarów i usług (dalej: podatek VAT) do książek wydawanych w formie cyfrowej i innych publikacji elektronicznych.

W uzasadnieniu wniosku RPO wskazał m.in., że, zgodnie z art. 41 ust. 1 ustawy VAT, zasadą jest objęcie towarów i usług stawką podatku VAT w wysokości 23 %. Obniżona stawka podatkowa ma zaś zastosowanie wyłącznie do produktów wskazanych w ustawie VAT. Pominięcie konkretnego towaru lub usługi na liście produktów objętych obniżoną stawką podatkową lub zwolnieniem podatkowym *musi być zatem rozumiane jako świadoma decyzja ustawodawcy o objęciu go stawką 23%* (uzasadnienie wniosku, str. 3).

Rzecznik zwrócił uwagę, że, na podstawie z art. 41 ust. 2 ustawy VAT, stawka podatku dla towarów i usług wymienionych w załączniku nr 3 do tej ustawy wynosi 8 %. Na podstawie zaś art. 41 ust. 2a ustawy VAT stawka podatkowa wynosi 5 % dla towarów wymienionych w załączniku nr 10 do tej ustawy.

Zgodnie z pozycjami 72, 73, 74 i 75 załącznika nr 3, stawką podatkową w wysokości 8 % zastały więc objęte:

- książki drukowane i mapy, wytwarzane metodami poligraficznymi, z wyłączeniem ulotek,

- gazety drukowane lub na nośnikach wytwarzane metodą poligraficzną, z wyłączeniem wydawnictw, w których nie mniej niż 67 % powierzchni jest przeznaczony na nieodpłatne lub odpłatne ogłoszenia handlowe, reklamy lub teksty reklamowe,

- czasopisma i pozostałe periodyki drukowane lub na nośnikach wytwarzane metodami poligraficznymi, z wyłączeniem wydawnictw, w których nie mniej niż 67 % powierzchni jest przeznaczony na nieodpłatne lub odpłatne ogłoszenia handlowe, reklamy lub teksty reklamowe,

- nuty w formie drukowanej.

Zgodnie zaś z pozycjami 32, 33, 34 i 35 załącznika nr 10, stawką podatkową w wysokości 5 % objęte są:

- książki drukowane, mapy – wytwarzane metodami poligraficznymi, z wyłączeniem ulotek; wydawnictwa w alfabecie Braille,a,

- książki wydawane na dyskach, taśmach i innych nośnikach,

- czasopisma specjalistyczne,

- nuty w formie drukowanej.

RPO podniósł, że z treści zaskarżonych przepisów *a contrario* wypływa wniosek, iż obniżona stawka podatku VAT dotyczy publikacji wydawanych na nośnikach fizycznych. Ta sama publikacja, a więc książka lub czasopismo o identycznej treści, sprzedawana w formie cyfrowej, tj. bez nośnika fizycznego, jest zaś objęta stawką podatkową w wysokości 23 %. Rzecznik zauważył przy tym, że książki i i czasopisma w formie cyfrowej są zaliczane do usług elektronicznych, w rozumieniu ustawy VAT, w związku z czym są objęte stawką podatkową w wysokości 23 %.

RPO stwierdził, że, podniesiony we wniosku, *zarzut naruszenia zasady równości wiąże się przede wszystkim z zasadą równości i powszechności opodatkowania. Jako wzorzec kontroli zostały zatem przywołane art. 32*

Konstytucji w związku z art. 2 i art. 84 Konstytucji (uzasadnienie wniosku, str. 5).

Rzecznik zwrócił uwagę, że, w opisywanym przypadku, różnice w sytuacji prawnej podmiotów wynikają z nieuwzględnienia publikacji elektronicznych w przepisach ustanawiających ulgi w podatku od towarów i usług. Książki i czasopisma wydane w formie cyfrowej zostały zatem obłożone wyższym podatkiem nie na podstawie przepisu odnoszącego się do nich bezpośrednio, ale poprzez nieumieszczenie ich w załączniku nr 3 i 10 do ustawy (uzasadnienie wniosku, str. 6).

W ocenie RPO, analiza zakwestionowanych przepisów pozwala na przyjęcie, iż nieuwzględnienie wydawnictw elektronicznych w wykazie towarów i usług objętych obniżoną stawką podatku VAT jest pominięciem ustawodawczym prowadzącym do dyskryminacji części podmiotów. Przedmiotem kontroli w niniejszej sprawie jest zatem treść przyjętych przez ustawodawcę przepisów, a nie zaniechanie ustawodawcy.

Uzasadniając zarzuty niekonstytucyjności kwestionowanych przepisów Rzecznik wskazał, że w zakresie dopuszczalnej konstytucyjnie swobody ustawodawcy mieści się objęcie książek i publikacji obniżoną stawką podatku VAT. Ustawodawca nie może jednak przyjąć takiej konstrukcji przepisów podatkowych, która prowadziłaby do naruszenia konstytucyjnego zakazu dyskryminacji.

RPO podkreślił przy tym, że określona przez ustawodawcę stawka podatku VAT ma wpływ na ostateczną cenę produktu. Koszt zakupu towaru decyduje zaś o jego atrakcyjności dla konsumenta.

Zdaniem Rzecznika, w przypadku dóbr mających charakter substytucyjny (zaspokajających te same potrzeby i mogących być używanymi przez konsumentów zamiennie), regulacja przewidująca opodatkowanie ich podatkami według stawek podatkowych w różnej wysokości prowadzi do uprzywilejowania producentów towarów objętych niższym podatkiem. Towary

takie, ze względu na niższą cenę, stają się bowiem bardziej atrakcyjne dla konsumentów. Ta grupa producentów, dzięki interwencji państwa, *uzyskuje zatem przewagę nad konkurencją*. Książki i czasopisma na nośnikach fizycznych oraz tzw. e – booki mogą być zaś traktowane jako dobra substytucyjne.

Według RPO, większość nabywców decyduje się na zakup książki lub czasopisma ze względu na ich treść. Czytelnicy mogą nie przywiązywać wagi do nośnika, na którym oferowane są publikacje, lub wybierać ten rodzaj nośnika, który bardziej odpowiada ich potrzebom.

Rzecznik zauważył też, że obniżenie stawki podatku VAT na książki i czasopisma czyni zawarte w nich treści bardziej dostępnymi, sprzyjając wyrównywaniu szans w dostępie do nauki i dóbr kultury. Podkreślił ponadto, że uzasadnieniem dla obniżenia stawki podatku na książki i czasopisma jest ich wartość niematerialna (uzasadnienie wniosku, str. 8). Obniżenie stawki podatku VAT miało na celu zwiększenie dostępności publikacji dla osób o niższych dochodach, a nie wsparcie gałęzi przemysłu zajmujących się przygotowaniem książek. Przemawiać ma za tym okoliczność, iż drukowane publikacje, taśmy czy płyty z treścią inną niż książki lub czasopisma objęte są zwykłą stawką podatkową.

Według RPO, *cechą relewantną łączącą podmioty objęte obniżoną stawką podatku VAT powinna być treść publikacji* (tamże). Jego zdaniem, przyjęcie innych kryteriów różnicujących ich sytuację prawną stanowi naruszenie konstytucyjnej zasady równości i powszechności opodatkowania, prowadząc do nierównego traktowania wydawców i sprzedawców książek i czasopism.

Odnosząc się do kwestii dotyczącej sformułowania kwestionowanych przepisów jako bezpośredniej pochodnej regulacji unijnych zawartych w Dyrektywie 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE. L. 2006. 347. 1 ze zm.) [dalej: Dyrektywa 2006/112/WE], do których przestrzegania Polska jest

bezwzględnie zobowiązana, Rzecznik podniósł m.in., że, zgodnie z art. 8 ustawy zasadniczej, najwyższym prawem Rzeczypospolitej Polskiej jest Konstytucja. Wskazał, powołując się na wyroki w sprawach o sygnaturach K 18/04 i SK 45/09, iż w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego przyjmuje się, że *potencjalna sprzeczność prawa unijnego z Konstytucją nie może być w żadnym razie rozwiązana przez uznanie nadrzędności normy unijnej w relacji do normy konstytucyjnej* (uzasadnienie wniosku, str. 10).

Według RPO, okoliczność, iż kwestionowana regulacja jest skutkiem dostosowania prawa krajowego do aktów unijnego prawa wtórnego, nie może stanowić uzasadnienia dla przyjmowania i utrzymywania przepisów sprzecznych z Konstytucją. W takich przypadkach nie może mieć zastosowania interpretacja przepisów *przyjazna* prawu unijnemu, gdyż jej celem nie jest zastępowanie konstytucyjnego standardu ochrony praw i wolności systemem prawa unijnego.

Odnosząc się do kwestii ewentualnej zmiany wysokości stawki podatku VAT, w odniesieniu do książek wydawanych w formie cyfrowej i innych publikacji elektronicznych, w kontekście wpływu takiej zmiany na rynek tradycyjnych publikacji i sytuację obywateli preferujących książki wydawane w tradycyjnej formie, RPO podniósł m.in., iż, w świetle art. 20 Konstytucji, *co do zasady nie jest zadaniem władz publicznych regulowanie rynku w sposób faworyzujący konkretne usługi czy towary. Państwo nie powinno również uzasadniać tworzonego przez siebie prawa interesem ekonomicznym konkretnych podmiotów* (uzasadnienie wniosku, str. 11). Podkreślił, że uprzywilejowanie części przedsiębiorców prowadzi do pogorszenia sytuacji innych. Według Rzecznika, *podobne ograniczenia w korzystaniu z konstytucyjnych praw i wolności (...) musiałyby spełniać warunki wynikające z art. 31 ust. 3 Konstytucji* (tamże).

W ocenie RPO, wymóg wprowadzenia do prawa polskiego przepisów zgodnych z regulacjami prawa unijnego oraz konieczność uwzględnienia

potrzeb rynku publikacji tradycyjnych nie pozwalają na uznanie, że przyjęte przez ustawodawcę kryterium zróżnicowania sytuacji prawnej obywateli w postaci nośnika, na którym została zapisana publikacja, pozostaje w związku z wartościami, zasadami i normami konstytucyjnymi uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych. Różnice w sytuacji prawnej obywateli zostały zatem wprowadzone w kwestionowanych przepisach w oparciu o arbitralne kryteria i przez to naruszają konstytucyjną zasadę równości.

Rzecznik podniósł ponadto, że *kryterium wprowadzenia ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnej gwarancji równości* nie może zostać uznane za dopuszczalne, jeżeli waga interesu chronionego jest nieproporcjonalna do wagi praw naruszonych w wyniku nierównego traktowania podmiotów podobnych. RPO wskazał, że różnice w wstawkach podatku VAT powodują, iż wytwarzanie i sprzedaż e – booków jest nieopłacalna, zaś podmioty oferujące cyfrowe książki i czasopisma są w trudniejszej sytuacji niż podmioty oferujące te same publikacje w tradycyjnej formie.

Zdaniem Rzecznika, publikacje cyfrowe, z uwagi na ich większą dostępność i niższą cenę wytworzenia, *mogłyby zachęcić do korzystania z dóbr kultury (...) konsumentów, którzy wcześniej w ograniczonym zakresie korzystali z rynku wydawniczego* (uzasadnienie wniosku, str. 12). *E – booki*, w których tekst można dowolnie powiększać, mogą ponadto ułatwić dostęp do kultury i edukacji osobom starszym czy niedowidzącym. W związku z tym, według RPO, *kwestionowane różnice w stawkach podatku VAT prowadzą nie tylko do arbitralnego uprzywilejowania jednej grupy producentów, ale także mogą mieć skutek w sferze praw kulturalnych lub edukacyjnych obywateli* (tamże).

Rzecznik zwrócił też uwagę, iż ocena zgodności kwestionowanych przepisów z prawem europejskim nie jest jednoznaczna. Objęcie publikacji cyfrowych inną stawką podatku VAT niż publikacji w formie tradycyjnej wpływa bowiem na konkurencję i faworyzuje jedną grupę producentów. W ocenie Rzecznika, nie może być zatem uznane za zgodne z zasadą tzw.

neutralności fiskalnej, o której mowa w pkt 7 Preambuły Dyrektywy 2006/112/WE Rady. Jego zdaniem, wątpliwości budzi ponadto celowość utrzymywania kwestionowanych różnic w stawkach podatku VAT, w kontekście ochrony interesów podmiotów związanych z polskim rynkiem książki. Podniósł, że, ze względu na brak przeszkód natury technicznej czy dodatkowych kosztów przesyłu danych na odległość w Internecie, konkurencją dla polskich podmiotów mogą być także podmioty działające na terenie dowolnego innego kraju. Skutkiem kwestionowanych regulacji *może być zatem ograniczenie udziału polskich podmiotów gospodarczych na rynku usług elektronicznych* (uzasadnienie wniosku, str. 14).

Przepisy art. 41 ust. 1, 2 i 2a ustawy VAT stanowią:

Art. 41. 1. Stawka podatku wynosi 22 %, z zastrzeżeniem ust. 2 – 12c, art. 83, art. 119 ust. 7, art. 120 ust. 2 i 3, art. 122 i art. 129 ust. 1.

2. Dla towarów i usług, wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy, stawka podatku wynosi 7%, z zastrzeżeniem ust. 12 i art. 114 ust. 1.

2a. Dla towarów wymienionych w załączniku nr 10 do ustawy stawka podatku wynosi 5%.

W załączniku nr 3 do ustawy VAT, *Wykaz towarów i usług opodatkowanych stawką podatku w wysokości 7 %*, w pozycjach 72 – 75 zostały wymienione:

– w pozycji 72, oznaczone symbolem PKWiU ex 58.11.1, *książki drukowane – wyłącznie książki (oznaczone stosowanymi na podstawie odrębnych przepisów symbolami ISBN), mapy – wytwarzane metodami poligraficznymi, z wyjątkiem ulotek:*

– w pozycji 73, oznaczone symbolem PKWiU ex 58.13.10.0, *gazety drukowane na nośnikach (dyskach, taśmach i innych) – wyłącznie gazety drukowane – oznaczone stosowanymi na podstawie odrębnych przepisów symbolami ISSN, wytwarzane metodami poligraficznymi, z wyłączeniem:*

czasopism, w których nie mniej niż 67 % powierzchni jest przeznaczone na nieodpłatne lub odpłatne ogłoszenia handlowe, reklamy lub teksty reklamowe;

– w pozycji 74, oznaczone symbolem PKWiU ex 58.14.1, czasopisma i pozostałe periodyki drukowane lub na nośnikach (dyskach, taśmach i innych) – wyłącznie czasopisma i pozostałe periodyki oznaczone stosowanymi na podstawie odrębnych przepisów symbolami ISSN, wytwarzane metodami poligraficznymi, z wyłączeniem: wydawnictw, w których nie mniej niż 67 % powierzchni jest przeznaczone na nieodpłatne lub odpłatne ogłoszenia handlowe, reklamy lub teksty reklamowe;

– w pozycji 75, oznaczone symbolem PKWiU 59.20.31.0, nuty w formie drukowanej.

W załączniku nr 10 do ustawy VAT, Wykaz towarów opodatkowanych stawką podatku w wysokości 5 %, w pozycjach 32 – 35 zostały wymienione:

– w pozycji 32, oznaczone symbolem PKWiU ex 58.11.1, książki drukowane – wyłącznie książki (oznaczone stosowanymi na podstawie odrębnych przepisów symbolami ISBN), mapy – wytwarzane metodami poligraficznymi, z wyłączeniem ulotek; wydawnictwa w alfabecie Braille'a;

– w pozycji 33 książki wydawane na dyskach, taśmach i innych nośnikach oznaczone stosowanymi na podstawie odrębnych przepisów symbolami ISBN;

– w pozycji 34 czasopisma specjalistyczne;

– w pozycji 35, oznaczone symbolem PKWiU 59.20.31.0, nuty w formie drukowanej.

Zgodnie z art. 2 pkt 27f ustawy VAT, poprzez czasopisma specjalistyczne rozumie się drukowane wydawnictwa periodyczne oznaczone symbolem ISSN, objęte kodem PKWiU 58.14.1 i CN 4902, o tematyce szeroko pojętych zagadnień odnoszących się do działalności kulturalnej lub twórczej, edukacyjnej, naukowej lub popularnonaukowej, społecznej, zawodowej i metodycznej, regionalnej lub lokalnej, a także przeznaczone dla osób niewidomych i niedowidzących, publikowane nie częściej niż raz w tygodniu w postaci odrębnych zeszytów

(numerów) objętych wspólnym tytułem, których zakończenia nie przewiduje się, ukazujące się na ogół w regularnych odstępach czasu w nakładzie nie wyższym niż 15 000 egzemplarzy, z wyjątkiem:

a) periodyków o treści ogólnej, stanowiących podstawowe źródło informacji bieżącej o aktualnych wydarzeniach krajowych lub zagranicznych, przeznaczonych dla szerokiego kręgu czytelników,

b) publikacji zawierających treści pornograficzne, publikacji zawierających treści nawołujące do nienawiści na tle różnic narodowościowych, etnicznych, rasowych, wyznaniowych albo ze względu na bezwyznaniowość lub znieważające z tych powodów grupę ludności lub poszczególne osoby oraz publikacji propagujących ustroje totalitarne,

c) wydawnictw, w których co najmniej 33% powierzchni jest przeznaczona nieodpłatnie lub odpłatnie na ogłoszenia handlowe, reklamy lub teksty reklamowe, w szczególności czasopism informacyjno-reklamowych, reklamowych, folderów i katalogów reklamowych,

d) wydawnictw, które zawierają głównie kompletną powieść, opowiadanie lub inne dzieło w formie tekstu ilustrowanego lub nie, albo w formie rysunków opatrzonych opisem lub nie,

e) publikacji, w których więcej niż 20% powierzchni jest przeznaczona na krzyżówki, kryptogramy, zagadki oraz inne gry słowne lub rysunkowe,

f) publikacji zawierających informacje popularne, w szczególności porady, informacje o znanych i sławnych postaciach z życia publicznego,

g) czasopism, na których nie zostanie uwidoczniona wysokość nakładu.

Zgodnie z art. 146a pkt 1 i 3 ustawy VAT, w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2016 r., z zastrzeżeniem art. 146f:

1) stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 1 i 13, art. 109 ust. 2 i art. 110, wynosi 23%;

2) stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 2, art. 120 ust. 2 i 3 oraz w tytule załącznika nr 3 do ustawy, wynosi 8%.

W objaśnieniach do załącznika nr 3 do ustawy VAT wskazano, że *Wykaz towarów i usług opodatkowanych stawką 8% nie ma zastosowania dla zakresu sprzedaży towarów i usług zwolnionych od podatku lub opodatkowanych stawkami niższymi niż stawka, której dotyczy ten załącznik.*

Oznacza to, że jeżeli dany towar lub usługa jest wymieniony jako opodatkowany stawką podatku VAT 8%, a jednocześnie został wymieniony w załączniku nr 10 do ustawy VAT, jako objęty opodatkowaniem stawką podatku VAT 5% – stosowanie stawki podatku z załącznika nr 3 jest wyłączone na rzecz opodatkowania stawką 5%.

W aktualnie obowiązującym stanie prawnym podstawowa stawka podatku VAT wynosi więc zasadniczo 23%, zaś stawki obniżone – 8% i 5% (art. 41 ust. 1 i art. 41 ust. 2 w zw. z art. 146 pkt 1 i 2 oraz art. 41 ust. 2a ustawy VAT) [*vide* – T. Michalik, *VAT. Komentarz*, Wydawnictwo C. H. Beck, Warszawa 2012 r., str. 412).

Z *petitum* oraz uzasadnienia wniosku Rzecznika wynika, że jako wzorce kontroli w niniejszej sprawie wskazane zostały przepisy art. 32 w zw. z art. 84 w zw. z art. 2 Konstytucji. W odniesieniu do tego ostatniego wzorca podniesiony we wniosku zarzut dotyczy naruszenia, wyrażonej w tymże przepisie, zasady sprawiedliwości społecznej.

Z zawartej w art. 32 ust. 1 Konstytucji zasady równości wynika nakaz równego, czyli jednakowego traktowania wszystkich adresatów norm prawnych charakteryzujących się w takim samym stopniu tą samą, relewantną cechą. Takie ujęcie zasady równości dopuszcza zatem odmienne traktowanie podmiotów, które takiej cechy nie posiadają. Ustalenie, czy zasada równości została w konkretnym przypadku rzeczywiście naruszona, wymaga zatem ustalenia kręgu adresatów, do których odnosi się budząca wątpliwości norma prawna, oraz wskazania tych elementów, które są prawnie relewantne. Równe traktowanie oznacza traktowanie według jednakowej miary, bez zróżnicowań

tak dyskryminujących, jak i faworyzujących. W związku z tym, że równe traktowanie podmiotów podobnych nie wyklucza odmiennego ich traktowania w zakresie, w jakim nie posiadają cechy relewantnej, istotne jest prawidłowe określenie kryterium, na podstawie którego cecha ta jest ustalana (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 29 czerwca 2001 r. sygn. K. 23/00, OTK ZU Nr 5/2001, poz. 124; 14 lipca 2004 r., sygn. SK 8/03, OTK ZU Nr 7/A/2004, poz. 65 czy 5 września 2005 r., sygn. P 18/04, OTK ZU nr 8/A/2005, poz. 88).

Zasada równości z art. 32 ust. 1 Konstytucji nie ma charakteru bezwzględnego. Możliwe jest odmienne traktowanie podmiotów odznaczających się cechami wspólnymi, jeśli są spełnione następujące warunki:

– po pierwsze, odstępstwa od zasady równości muszą mieć charakter relewantny, tzn. pozostawać w bezpośrednim związku z celem i zasadniczą treścią przepisów, w których zawarta jest kontrolowana norma, oraz służyć realizacji tego celu i treści;

– po drugie, powinny być zrównoważone, tzn. waga interesu, któremu ma służyć różnicowanie sytuacji adresatów normy, musi być zbalansowana z interesami, które zostaną naruszone w wyniku nierównego potraktowania podmiotów podobnych;

– po trzecie, muszą pozostawać w związku z innymi wartościami, zasadami i normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 15 lipca 2010 r., sygn. K 63/07, OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 60; 23 listopada 2010 r., sygn. K 5/10, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 106; 19 kwietnia 2011 r., sygn. P 41/09, OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 25 oraz 3 lipca 2013 r., sygn. P 49/11, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 73).

Wszelkie odstępstwa od nakazu równego traktowania podmiotów podobnych muszą zawsze znajdować podstawę w odpowiednio przekonywających argumentach (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 lipca 2008 r., sygn. P 41/07, OTK ZU Nr 6/A/2008, poz. 109).

Przepis art. 32 ust. 2 Konstytucji wyraża uniwersalny charakter zasady równości, nakazując jej przestrzeganie we wszystkich sferach życia – zarówno w życiu politycznym, społecznym, jak i gospodarczym. Określa też bliżej granice dopuszczalnych różnicowań podmiotów prawa. W myśl tego przepisu, żadne kryterium nie może stanowić podstawy dla różnicowań niesprawiedliwych, dyskryminujących określone podmioty (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 23 października 2001 r., sygn. K. 22/01, OTK ZU nr 7/2001, poz. 215). Zakaz dyskryminacji, wynikający z art. 32 ust. 2 Konstytucji, jest korelatem przestrzegania zasady równości. Dyskryminacja stanowi kwalifikowany przejaw nierównego traktowania. Naruszenie zakazu dyskryminacji przejawia się zarówno przez pogorszenie sytuacji prawnej określonej grupy podmiotów (dyskryminacja *sensu stricto*), jak również polepszenie sytuacji danej klasy podmiotów, czyli uprzywilejowanie ich w stosunku do podmiotów podobnych. Powszechnie rozróżnia się przy tym dyskryminację bezpośrednią, opartą na niedozwolonych i oczywistych kryteriach różnicujących, oraz dyskryminację pośrednią, w sytuacji, gdy pozornie neutralne kryterium różnicujące prowadzi do niedopuszczalnego zróżnicowania podmiotów podobnych (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 5 lipca 2011 r., sygn. P 14/10, OTK ZU nr 6/A/2011, poz. 49).

Różnicowanie podmiotów prawa jest dopuszczalne na gruncie zasady równości, jeżeli jest zgodne z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą sprawiedliwości społecznej (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 maja 1998 r., sygn. K. 37/97, OTK ZU nr 3/1998, poz. 33). Zakazane jest natomiast różnicowanie niesprawiedliwe (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 października 1998 r., sygn. K. 7/98, OTK ZU nr 6/1998, poz. 96). Zasada sprawiedliwości społecznej nie jest przy tym tożsama z zasadą równości. O ile zasada równości zakłada jednakowe traktowanie podmiotów wyróżnionych według cechy relewantnej w danej sferze stosunków

społecznych, o tyle zasada sprawiedliwości ujawnia, czy wybór danego kryterium wyodrębnienia był prawidłowy, adekwatny do sytuacji danego podmiotu (*vide* – L. Garlicki, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Wydawnictwo Sejmowe, tom III, Warszawa 2003 r., uwagi do art. 32, str. 58, 59).

Sprawiedliwość społeczna wyraża się w dążeniu do powstrzymywania się od kreowania nieusprawiedliwionych, niepopartych obiektywnymi wymogami i kryteriami przywilejów dla wybranych grup obywateli.

Jeśli zaś chodzi o wzorzec z art. 84 Konstytucji, to przepis ten stanowi, iż każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Jest zgeneralizowanym ujęciem zasady, że jednostki – adresaci Konstytucji – korzystają nie tylko z wolności i praw, ale mają również konstytucyjne obowiązki.

Art. 84 Konstytucji wprowadza zasadę powszechności i równości opodatkowania.

Zasada powszechności opodatkowania w znaczeniu podmiotowym oznacza, że obowiązek podatkowy powinien spoczywać na wszystkich, gdyż wszyscy muszą przyczyniać się do pokrywania wspólnych potrzeb. Wyrazem tej zasady jest również to, że wszystkie podmioty są tak dalece opodatkowane, jak określają to ustawy podatkowe (E. Fojcik – Mastalska, R. Mastalski, *Zasada zupełności ustawowej w prawie podatkowym*, [w:] *Konstytucja, ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1999 r., str. 389). W znaczeniu przedmiotowym wymieniona zasada polega na objęciu podatkiem wszystkich zdarzeń faktycznych i prawnych, z którymi wiąże się obowiązek podatkowy. Powszechność opodatkowania należy łączyć także z ustaleniem właściwej miary opodatkowania, tak aby rozkład ciężarów podatkowych był uzależniony od zdolności gospodarczej podatnika.

Z zasady równości podatkowej wynika, że wszystkie podmioty, będące w takiej samej sytuacji ekonomicznej (w zakresie stanu majątkowego, rodzajów

źródeł przychodów i ich wielkości), powinny być opodatkowane równo. Obowiązek ponoszenia podatków, nałożony w art. 84 Konstytucji, można odczytywać jako powinność realizacji zasady równości na gruncie prawa podatkowego. Dopuszcza ona uzasadnione zróżnicowanie podmiotów i wiąże się ściśle z zasadą sprawiedliwości społecznej w ujęciu sprawiedliwości rozdzielczej, opartej na regule proporcjonalności, zgodnie z którą sprawiedliwe jest to, co proporcjonalne (*vide* – L. Garlicki, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, tom III, Warszawa 2003r., uwagi do art. 84, str. 10).

Jak stwierdził Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02, art. 84 wyraża zasadę „*długu konstytucyjnego*”, tak, jak szczegółowo ujęte przepisy odnoszące się do wolności i praw jednostki uwidaczniają aspekt „*wierzycielski*” wobec jednostek poddanych władztwu państwowemu. Są to dwa aspekty konstytucyjnego statusu jednostki wobec państwa. Wynika stąd, że przepisy Konstytucji odnoszące się w ogólności do statusu jednostki oraz do jej relacji z państwem, takie jak konsekwencje zasady państwa prawnego, proporcjonalność czy równość traktowania, znajdują zastosowanie zarówno do praw i wolności, jak i do obowiązku powszechnego ponoszenia ciężarów publicznych. (...). Nakładanie przez władze publiczne ciężarów publicznych, świadczeń i podatków, jest rodzajem „*traktowania przez władzę publiczną*” adresatów tych obciążeń (OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83).

Art. 84 Konstytucji ma też istotne znaczenie z punktu widzenia ochrony zaufania jednostki do państwa i do stanowionego przez nie prawa w sferze danin publicznych, która to zasada stanowi konstytutywny element zasady państwa prawnego, wyrażonej w art. 2 Konstytucji (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 2 kwietnia 2007 r., sygn. SK 19/06, OTK ZU Nr 4/A/2007, poz. 37). Zasada ta wymaga w szczególności, aby jednostka знаła treść i wysokość ciążących na niej obowiązków daninowych w chwili zajścia zdarzeń powodujących powstanie tych obowiązków. Z treści normatywnej art. 84 Konstytucji wynika obowiązek ustawodawcy takiego stanowienia

podatków, aby wynikające z przepisów podatkowych normy prawne, określające obowiązek podatnika, były w pełni precyzyjne, niebudzące wątpliwości.

Zgodnie z art. 84 Konstytucji, obowiązek ponoszenia ciężarów podatkowych powinien być nałożony w drodze ustawy. Obowiązek określony w art. 84 regulowany jest także w art. 217 Konstytucji. W tym znaczeniu przepisy te powinny być interpretowane systemowo (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 października 2007r., sygn. SK 70/06, OTK ZU Nr 9/A/2007, poz. 103).

Przepis art. 84 Konstytucji, statuując powszechny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, zwalnia niejako ustawodawcę od obowiązku usprawiedliwiania wprowadzenia daniny publicznej (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego: z dnia 7 lipca 2009 r., sygn. SK 49/06, OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 106 i z dnia 24 listopada 2009 r., sygn. SK 36/07, OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 151 oraz postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 listopada 2008 r., sygn. SK 23/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 166).

Przystępując do oceny zgodności kwestionowanych przepisów z Konstytucją zauważyć należy, iż z *petitum* i uzasadnienia wniosku Rzecznika wynika, że kwestionuje on pominięcie ustawodawcze polegające na nieuwzględnieniu w zaskarżonych przepisach (a precyzyjnie – w załącznikach nr 3 i 10 do ustawy VAT) książek i innych publikacji elektronicznych jako produktów, do których mają zastosowanie obniżone stawki podatku VAT.

Podniesione przez Niego zarzuty dotyczą przy tym przede wszystkim naruszenia przez kwestionowaną regulację konstytucyjnej zasady równości.

Pozostałe wzorce, tj. art. 84 i art. 2 Konstytucji, zostały wskazane jako pozostające w związku z art. 32, jako podstawowym wzorcem kontroli.

Należy zwrócić uwagę, że w uzasadnieniu wniosku RPO, jako podmioty, których prawa konstytucyjne zostały naruszone przez zaskarżone przepisy,

wskazał: producentów książek i innych publikacji elektronicznych (str. 8, 12, 13), ich wydawców (str. 8 i 9), sprzedawców (str. 8), a także *podmioty oferujące cyfrowe książki i czasopisma* (str. 12) oraz przedsiębiorców (str. 11).

W świetle argumentacji przytoczonej w uzasadnieniu wniosku wydaje się, że, w istocie, chodzi o naruszenie konstytucyjnych praw podmiotów będących podatnikami podatku VAT od książek i innych publikacji elektronicznych, do których ma zastosowanie podstawowa stawka podatku VAT w wysokości 23% – niezależnie od tego, na jakim etapie obrotu wskazanymi produktami podmioty te występują.

W tym kontekście wskazane jest określenie podmiotów będących podatnikami podatku VAT, do których ma zastosowanie kwestionowana regulacja.

Art. 15 ust. 1 ustawy VAT stanowi:

Art. 15. 1. Podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

Zgodnie z ust. 2 cytowanego artykułu, *działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.*

Przepis art. 15 ust. 1 ustawy VAT przewiduje konieczność istnienia pewnej ciągłości i powtarzalności wykonywania czynności opodatkowanej, w ramach samodzielnie prowadzonej działalności gospodarczej. Uzależnia w istocie rzeczy uzyskanie statusu podatnika od prowadzenia tej działalności.

W rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy VAT, dany podmiot będzie podatnikiem tylko w odniesieniu do czynności opodatkowanych, które wykonał

w ramach działalności gospodarczej. Wykonywanie określonych czynności – będących dostawą towarów czy też świadczeniem usług – niemające miejsca w ramach działalności gospodarczej, nie jest działaniem w charakterze podatnika, a w konsekwencji nie podlega opodatkowaniu tym podatkiem.

Definicja działalności gospodarczej, zawarta w art. 15 ust. 2 ustawy VAT, ma przy tym charakter autonomiczny i nie można jej utożsamiać z działalnością gospodarczą w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej czy też innych ustaw. Opodatkowaniu podatkiem VAT mogą zatem podlegać te czynności, w przypadku których spełniony został zarówno podmiotowy, jak i przedmiotowy zakres opodatkowania, tzn. zaistniała czynność określona jako opodatkowana, która została wykonana przez podmiot mający cechę podatnika.

Obie te cechy powinny zostać spełnione jednocześnie, co oznacza, że w odniesieniu do danej czynności konkretny podmiot powinien występować w charakterze podatnika. Tak więc wykonanie czynności podlegającej opodatkowaniu przez podmiot niewystępujący w tym przypadku w charakterze podatnika – nawet jeśli w ogóle jest on podatnikiem z innego tytułu – pozostaje poza zakresem opodatkowania. Tak samo wykonanie przez podatnika podatku VAT czynności niepodlegającej opodatkowaniu jest neutralne z punktu widzenia VAT (*vide* – T. Michalik, *VAT. Komentarz, op. cit.*, str. 190, 191).

W przypadku książek i innych publikacji elektronicznych, podatnikami podatku VAT – w rozumieniu ustawy VAT – są więc podmioty wykonujące samodzielną działalność w zakresie dostarczania tychże produktów odbiorcom.

Ocena zgodności kwestionowanych przepisów z Konstytucją wymaga też odniesienia się do książek w formie cyfrowej i innych publikacji elektronicznych oraz książek i innych publikacji w formie drukowanej oraz zapisanych na innych nośnikach fizycznych, w kontekście określenia przedmiotu opodatkowania podatkiem VAT.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy VAT, opodatkowaniu podatkiem VAT *podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.*

Jak stanowi przy tym art. 5a ustawy VAT, *towary lub usługi będące przedmiotem czynności, o których mowa w art. 5, wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, są identyfikowane za pomocą tych klasyfikacji, jeżeli dla tych towarów lub usług przepisy ustawy lub przepisy wykonawcze wydane na jej podstawie powołują symbole statystyczne.*

Wprowadzono tym samym zasadę, że dla identyfikacji usług i towarów należy stosować klasyfikacje statystyczne, tylko jeżeli przepisy o podatku od towarów i usług w tym zakresie powołują symbole statystyczne (*vide – J. Zubrzycki, Leksykon VAT, tom II, UNIMEX Oficyna Wydawnicza, Wrocław, 2014 r., str. 25).*

Dostawa towarów i świadczenie usług zasadniczo, za wyjątkiem ściśle określonych w art. 7 ust. 2 i 3 oraz w art. 8 ust. 2 ustawy VAT przypadków, podlegają opodatkowaniu jedynie wtedy, gdy wykonywana są odpłatnie.

Zgodnie z art. 7 ust. 1 ustawy VAT, przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel.

W definicji tej podkreśla się przede wszystkim przeniesienie ekonomicznego władztwa nad rzeczą w taki sposób, aby nabywca mógł nią dysponować podobnie jak właściciel. Istotny jest przede wszystkim ekonomiczny, a nie prawny aspekt transakcji, w ramach której podatnik przenosi na nabywcę prawo do rozporządzenia towarami (*vide – J. Zubrzycki, Leksykon VAT, tom I, UNIMEX Oficyna Wydawnicza, Wrocław, 2014 r., str. 174).*

Zgodnie z definicją, zawartą w art. 2 pkt 6 ustawy VAT, przez towary rozumie się *rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii.*

Zgodnie z art. 45 Kodeksu cywilnego, rzeczami są tylko przedmioty materialne, a zatem samoistne części przyrody w stanie naturalnym lub

przetworzonym przez działanie człowieka na tyle wyodrębnione (w sposób naturalny lub sztuczny), że w stosunkach społeczno – gospodarczych mogą być traktowane jako dobro samoistne. Rzeczami w tym ujęciu są więc te przedmioty, które są poddane fizycznemu władztwu człowieka. Rzeczami, a więc towarami w rozumieniu omawianej definicji, są zarówno ruchomości, jak i nieruchomości oraz ich części. Dostawa towarów, o której mowa w art. 7 ust. 1 ustawy VAT, obejmuje zatem przeniesienie prawa do rozporządzania przedmiotami materialnymi (lub energią) jak właściciel (*vide* – T Michalik, *VAT. Komentarz, op. cit.*, str. 23, 24).

Zgodnie z art. 8 ust. 1 ustawy VAT, przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7.

Definicja ta ma charakter dopełniający definicję *dostawy towarów* i jest wyrazem realizacji zasady powszechności opodatkowania podatkiem VAT, zgodnie z ogólnym założeniem, że opodatkowanym świadczeniem usług jest każda transakcja podatnika w ramach jego działalności gospodarczej, która nie została wymieniona jako dostawa towarów (*vide* – J. Zubrzycki, *Leksykon VAT*, tom I, *op. cit.*, str. 116).

Pojęcie *usługi elektronicznej* zostało zdefiniowane w art. 2 pkt 26 ustawy VAT. Zgodnie z tym przepisem, ilekroć w przepisach ustawy mowa jest o usługach elektronicznych – *rozumie się przez to usługi świadczone drogą elektroniczną, o których mowa w art. 7 rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do Dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE. L. 77 z 23.03.2011, str. 1).*

Jak stanowi art. 7 rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do Dyrektywy

2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE. L. 2011. 77. 1) [dalej: rozporządzenie Rady]:

Art. 7. 1. Do "usług świadczonych drogą elektroniczną", o których mowa w dyrektywie 2006/112/WE, należą usługi świadczone za pomocą Internetu lub sieci elektronicznej, których świadczenie – ze względu na ich charakter – jest zasadniczo zautomatyzowane i wymaga minimalnego udziału człowieka, a ich wykonanie bez wykorzystania technologii informacyjnej jest niemożliwe.

2. Ustęp 1 obejmuje w szczególności:

a) ogólnie dostawy produktów w formie cyfrowej, łącznie z oprogramowaniem, jego modyfikacjami lub nowszymi wersjami;

b) usługi umożliwiające lub wspomagające obecność przedsiębiorstw lub osób w sieci elektronicznej, takich jak witryna lub strona internetowa;

c) usługi generowane automatycznie przez komputer i przesyłane poprzez Internet lub sieć elektroniczną w odpowiedzi na określone dane wprowadzone przez usługobiorcę;

d) odpłatne przekazywanie prawa do wystawiania na aukcji towarów lub usług za pośrednictwem witryny internetowej działającej jako rynek online, na którym potencjalni kupujący przedstawiają swoje oferty przy wykorzystaniu automatycznych procedur oraz na którym strony są informowane o dokonaniu sprzedaży za pomocą poczty elektronicznej generowanej automatycznie przez komputer;

e) pakiety usług internetowych oferujące dostęp do informacji, w których element telekomunikacyjny ma charakter pomocniczy i drugorzędny (to znaczy pakiety wykraczające poza oferowanie samego dostępu do Internetu i obejmujące inne elementy, takie jak strony, które umożliwiają dostęp do aktualnych wiadomości, informacji meteorologicznych lub turystycznych, gier, umożliwiają hosting witryn internetowych, dostęp do grup dyskusyjnych; itp.);

f) usługi wyszczególnione w załączniku I.

3. Ustęp 1 nie obejmuje w szczególności:

- a) *usług nadawczych radiowych i telewizyjnych;*
- b) *usług telekomunikacyjnych;*
- c) *towarów, w przypadku których zamawianie i obsługa zamówienia odbywają się elektronicznie;*
- d) *płyt CD-ROM, dyskietek i podobnych nośników fizycznych;*
- e) *materiałów drukowanych, takich jak książki, biuletyny, gazety lub czasopisma;*
- f) *płyt CD i kaset magnetofonowych;*
- g) *kaset wideo i płyt DVD;*
- h) *gier na płytach CD-ROM;*
- i) *usług świadczonych przez specjalistów, takich jak prawnicy i doradcy finansowi, którzy udzielają swym klientom porad za pomocą poczty elektronicznej;*
- j) *usług edukacyjnych, w ramach których treść kursu przekazywana jest przez nauczyciela za pomocą Internetu lub sieci elektronicznej (tzn. przez zdalne połączenie);*
- k) *usług fizycznych off – line naprawy sprzętu komputerowego;*
- l) *hurtowni danych off – line;*
- m) *usług reklamowych, w szczególności w gazetach, na plakatach i w telewizji;*
- n) *usług centrum wsparcia telefonicznego;*
- o) *usług edukacyjnych obejmujących wyłącznie kursy korespondencyjne, takie jak kursy za pośrednictwem poczty;*
- p) *konwencjonalnych usług aukcyjnych, przy których niezbędny jest bezpośredni udział, niezależnie od sposobu składania ofert;*
- q) *usług telefonicznych z elementem wideo, znanych też pod nazwą usług wideofonicznych;*
- r) *dostępu do Internetu i stron World Wide Web;*
- s) *usług telefonicznych świadczonych przez Internet.*

W pkt 3 lit. c załącznika I, o którym mowa w cytowanym art. 7 ust. 2 lit. f rozporządzenia Rady, do usług świadczonych drogą elektroniczną, do których nie mogą mieć zastosowania stawki obniżone podatku VAT, zostało wprost zaliczone udostępnianie *zawartości książek w formie cyfrowej i innych publikacji elektronicznych*. Dodać należy, że załącznik ten odwołuje się do usług wymienionych w załączniku nr II do Dyrektywy 2006/112/WE, *Przykładowy wykaz usług świadczonych drogą elektroniczną, o których mowa w art. 58 i art. 59 ust. 1 lit. k*, gdzie w pkt 3 wymieniono usługi polegające na dostarczaniu obrazów, tekstu i informacji oraz udostępnianie baz danych.

Podkreślić należy, że, w myśl cytowanego wyżej art. 7 ust. 3 rozporządzenia Rady, do usług świadczonych drogą elektroniczną nie zalicza się m.in. dostawy: towarów, w przypadku których zamawianie i obsługa zamówienia odbywają się elektronicznie (lit. c); płyt CD – ROM, dyskietek i podobnych nośników fizycznych (lit. d); materiałów drukowanych, takich jak książki, biuletyny, gazety lub czasopisma (lit. e); płyt CD i kaset magnetofonowych (lit. f); kaset video i płyt DVD (lit. g).

W świetle wskazanych regulacji dotyczących podatku VAT, książki i inne publikacje w formie drukowanej lub zapisane na innych nośnikach fizycznych są traktowane jako towary, których dostawa podlega opodatkowaniu podatkiem VAT, z zastosowaniem obniżonej stawki tego podatku.

Książki i inne publikacje wytwarzane i dostarczane w formie elektronicznej (cyfrowej) stanowią natomiast usługi elektroniczne, których świadczenie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT według stawki podstawowej, tj. w wysokości 23%.

Odnosząc się do zarzutu naruszenia przez zaskarżone przepisy konstytucyjnej zasady równości, należy zwrócić uwagę na podstawowe cechy podatku VAT, jako podatku od wartości dodanej.

Zasadnicze cechy wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, w tym polskiego elementu tego systemu, jakim jest podatek VAT w rozumieniu ustawy VAT, zostały określone w art. 1 ust. 2 Dyrektywy 2006/112/WE.

Przepis ten stanowi:

Art. 1. (...)

2. Zasada wspólnego systemu VAT polega na zastosowaniu do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od liczby transakcji, które mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji poprzedzającym etap obciążenia tym podatkiem.

VAT, obliczony od ceny towaru lub usługi według stawki, która ma zastosowanie do takiego towaru lub usługi, jest wymagalny od każdej transakcji, po odjęciu kwoty podatku poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach kosztów. Wspólny system VAT stosuje się aż do etapu sprzedaży detalicznej łącznie.

Podstawowymi cechami (zasadami) podatku VAT są: powszechność, wielofazowość, proporcjonalność, potrącalność i neutralność.

Zasada powszechności przejawia się w tym, że opodatkowaniu podatkiem VAT podlegają wszelkie dostawy towarów i świadczenie usług za wynagrodzeniem, niezależnie od tego, na jakim etapie obrotu czynności te są realizowane, i niezależnie od liczby poprzednich transakcji. Podatek VAT, z założenia, ma obciążać całą konsumpcję. Ograniczenia w tym zakresie powinny mieć charakter wyjątkowy i wynikać z ustawy oraz być zgodne z Dyrektywą 2006/112/WE.

Proporcjonalność podatku VAT oznacza, iż ustalenie jego kwoty następuje proporcjonalnie do ceny dostarczonej usługi lub towaru.

Wielofazowość podatku VAT wiąże się ze wskazaną zasadą powszechności tego podatku, który jako podatek od wartości dodanej powinien być ustalany na każdym etapie obrotu, aż do dostawy detalicznej ostatecznemu konsumentowi. Wielofazowość odzwierciedlona jest także w mechanizmie tego

podatku, który polega na tym, że podatek należny na danym etapie obrotu podlega obniżeniu o kwotę podatku naliczonego, czyli zapłaconego przez podatnika we wcześniejszej fazie obrotu. W każdej fazie obrotu opodatkowaniu podatkiem VAT podlegać więc powinna tylko wartość dodana, liczona od wartości netto towaru lub usługi, po odliczeniu wartości opodatkowanej już na poprzednich etapach obrotu. Podatek VAT, na danym etapie obrotu, stosuje się zatem wyłącznie do wartości dodanej na tymże etapie.

Zasada potrącalności podatku VAT związana jest ze wskazanym sposobem liczenia tego podatku. Wyraża się w tym, że każdy z podatników podatku VAT na swoim etapie obrotu towarami (usługami), dokonując naliczenia podatku należnego obciążającego kolejnego odbiorcę, ma jednocześnie prawo do odliczenia (potrącenia) od swojego podatku należnego podatku, którym obciążyli go jego dostawcy przy nabyciu towarów i usług.

Omawiana cecha odróżnia podatek VAT od innych podatków obrotowych. Wskazane prawo do odliczenia podatku naliczonego decyduje o zasadzie neutralności podatku VAT dla podatnika.

Neutralność podatku VAT jest jego najbardziej charakterystyczną cechą.

Wyraża się w tym, że, poprzez realizację prawa do odliczenia podatku naliczonego, podmiot będący – w rozumieniu ustawy VAT – podatnikiem podatku VAT, nie ponosi faktycznie ciężaru tego podatku. Oznacza to, że, z ekonomicznego punktu widzenia, podatek VAT nie obciąża jego podatników uczestniczących w obrocie towarami i usługami, którzy nie są ich ostatecznymi odbiorcami. Ciężar ekonomiczny (finansowy) tego podatku ponosi bowiem ostateczny konsument usługi lub towaru, będący ostatnim ogniwem tego obrotu.

Jak już wskazano, realizacja zasady neutralności następuje dzięki przyjętej w ustawie konstrukcji podatku naliczonego, który – jako zapłacony przy nabyciu towarów i usług, tj. na wcześniejszym etapie obrotu – podlega odliczeniu od podatku należnego od dostawy towaru lub świadczenia usługi na następnym etapie tego obrotu. Szczególną postacią prawa do odliczenia jest

prawo do zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym w sytuacji, gdy w danym okresie rozliczeniowym kwota podatku naliczonego przewyższa kwotę podatku należnego.

Podatnik podatku VAT ma więc możliwość przerzucania ciężaru ekonomicznego (finansowego) tego podatku na inną osobę. Proces ten kończy się na osobie, która, nabywając dobro, nie działa jako podatnik, lecz nabywa je w celach konsumpcyjnych. Rolą podatku VAT jako daniny publicznej jest wzbogacenie zasobów państwa. Jako podatek konsumpcyjny uszczupla on zaś zasoby finansowe konsumenta (*vide* – P. Karwat, [w:] *Dyrektywa VAT 2006/112/WE. Komentarz 2011*, pod red. J. Martini, Oficyna Wydawnicza UNIMEX, Wrocław 2011 r., str. 36, 37; J. Zubrzycki, *Leksykon VAT*, tom I, *op. cit.*, str. 45, 46; A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa 2010 r., str. 600; K. Lewandowski, P. Fałkowski, *Dyrektywa VAT 2006/112. Komentarz*, Wydawnictwo C. H. Beck, Warszawa 2012 r., str. 24; T. Michalik, *VAT. Komentarz*, *op. cit.*, str. 14).

Podnieść należy, że wskazana zasada neutralności podatku VAT ma zastosowanie zarówno do podmiotów produkujących, wydających i sprzedających książki w formie cyfrowej i inne publikacje cyfrowe, jak i podmiotów produkujących, wydających i sprzedających książki oraz inne publikacje na nośnikach fizycznych – o ile podmioty te są podatnikami w rozumieniu ustawy VAT.

Neutralny charakter podatku VAT powoduje, iż, niezależnie od wysokości stawek tego podatku, podmioty należące do obydwu wymienionych grup ostatecznie nie ponoszą jego ciężaru ekonomicznego.

W zakresie obciążenia ekonomicznego podatkiem VAT podmioty te są zatem w takiej samej sytuacji faktycznej.

Dodać należy, że ewentualny wpływ podatku VAT na ceny książek i innych publikacji ma znaczenie dla ostatecznego nabywcy (konsumenta), który ponosi ich ciężar ekonomiczny.

W sensie formalnoprawnym konsumenci książek i innych publikacji (cyfrowych jak i drukowanych lub na innych nośnikach fizycznych) nie są jednak podatnikami podatku VAT, do którego miałyby zastosowanie zaskarżone przepisy. We wniosku nie wskazano też ostatecznych nabywców (konsumentów) książek i publikacji elektronicznych jako podmiotów, których konstytucyjne prawa zostałyby naruszone przez kwestionowaną regulację.

Oceniając kwestionowane przepisy w kontekście ich zgodności z art. 32 Konstytucji, wskazać ponadto należy, że na rynku występuje szereg podmiotów będących podatnikami podatku VAT, które dostarczają książki i inne publikacje równocześnie w formie tradycyjnej, tj. drukowane lub zapisane na innych nośnikach fizycznych, jak i w formie elektronicznej. Dotyczy to zarówno wydawców (np. Nasza Księgarnia, Wydawnictwo Literackie, Prószyński i S-ka), jak i sprzedawców (np. sieć księgarni *Empik* czy *Matras*). Na kwestię tę zasadnie zwrócił uwagę Minister Finansów w piśmie z dnia 14 marca 2014 r. skierowanym do Trybunału Konstytucyjnego w niniejszej sprawie.

Te same podmioty prowadzą zatem działalność gospodarczą polegającą na dostarczaniu książek i publikacji, zawierających taką samą treść, opodatkowanych podatkiem VAT zarówno według stawki podstawowej (książki i publikacje cyfrowe), jak i według stawki obniżonej (książki i inne publikacje na nośnikach fizycznych).

W tym zakresie, w odniesieniu do takiej kategorii podmiotów, nie dochodzi więc do nierównego ich traktowaniu ze względu na – wynikające z kwestionowanych przepisów – zastosowanie zróżnicowanej wysokości stawki podatku VAT do książek w formie cyfrowej i innych publikacji elektronicznych oraz do książek i publikacji drukowanych oraz zapisanych na innych nośnikach fizycznych.

Kwestionowane przepisy niewątpliwie różnicują natomiast sytuację prawną podatników podatku VAT dostarczających wyłącznie książki i inne publikacje w formie elektronicznej (opodatkowane według stawki podstawowej

podatku VAT w wysokości 23%) oraz podatników tegoż podatku dostarczających wyłącznie książki i inne publikacje drukowane lub na innych nośnikach fizycznych (opodatkowane według stawki obniżonej).

W tym kontekście zauważyć należy, że w orzecznictwie sądownoadministracyjnym wskazuje się, iż w przepisach ustawy VAT ustawodawca dokonał odrębnej kwalifikacji prawnej produktów ze względu na to, w jakiej formie zostają one udostępnione odbiorcy.

Jedną grupę stanowią produkty, które posiadają formę cyfrową, a więc wszystkie te produkty, które można pobrać na dysk komputera. Odbiorca oferowanego produktu cyfrowego pobiera nabyty towar za pośrednictwem odpowiedniego oprogramowania na dysk swojego komputera, co następuje najczęściej po uiszczeniu przez niego zapłaty za pobierany produkt. Wskazany sposób jest jedyną możliwością otrzymania produktu cyfrowego, który nie występuje w tradycyjnej, materialnej formie (np. w formie drukowanej, na papierze).

Wskazana charakterystyka produktów cyfrowych pozwala stwierdzić, że dostawa tych produktów odbywa się w sposób zautomatyzowany i z niewielkim udziałem człowieka, którego rola ogranicza się do zaoferowania odbiorcy produktu cyfrowego, w której to ofercie dostawca określa warunki nabycia danego produktu. Podnosi się, że z tego też względu, jak i przede wszystkim z uwagi na to, że bez wykorzystania technologii informacyjnej wykonanie produktu cyfrowego byłoby niemożliwe, ustawodawca zakwalifikował dostawę tych produktów do usług elektronicznych. Do usług elektronicznych zaliczane są ogólnie dostawy produktów w formie cyfrowej.

Drugą grupę stanowią produkty oferowane w tradycyjnej, materialnej formie i w odpowiedni sposób dostarczone odbiorcy. Ich kwalifikacja prawnopodatkowa jest odmienna, gdyż produkty te zaliczone zostały do towarów. Dodać należy, że dotyczy to także produktów w tradycyjnej, materialnej formie, których zamówienie i obsługa odbywa się za pośrednictwem

Internetu. W takim przypadku droga elektroniczna (Internet) stanowi jedynie środek komunikacji pomiędzy dostawcą a odbiorcą towaru, nie stanowi zaś cechy samego produktu. Nie wszystkie więc usługi oferowane za pośrednictwem dróg elektronicznych stanowią usługi elektroniczne, zwłaszcza gdy są to usługi jedynie ogłaszane i zamawiane tą drogą, a faktycznie realizowane manualnie, w sposób tradycyjny, bez automatyzacji za pomocą technologii informacyjnych. Sam tylko elektroniczny sposób komunikacji między stronami nie czyni danego świadczenia usługą elektroniczną (*vide* – wyroki: WSA w Warszawie – z dnia 10 czerwca 2008 r., sygn. akt III SA/Wa 319/08 i WSA we Wrocławiu – z dnia 5 grudnia 2012 r., sygn. I SA/Wr 680/12, Centralna Baza Orzecznictwa Sądów Administracyjnych).

Powyższe uwagi odnoszą się do książek drukowanych oraz zapisanych na innych nośnikach fizycznych (wymienionych w zaskarżonych przepisach) oraz do książek w formie cyfrowej i innych publikacji elektronicznych, będących produktem cyfrowym.

Jaki już podniesiono w niniejszym stanowisku, książki i inne publikacje elektroniczne zasadniczo różnią się od książek i innych publikacji drukowanych oraz zapisanych na pozostałych nośnikach fizycznych.

Książki i publikacje elektroniczne nie są rzeczami, przedmiotami materialnymi. Są wytwarzane w formie elektronicznej (cyfrowej), co decyduje o sposobie ich dostarczenia odbiorcy (nabywcy). Dostarczenie książki czy innej publikacji elektronicznej jest możliwe jedynie za pośrednictwem Internetu, a więc przy zastosowaniu odpowiedniej technologii cyfrowej.

O zakwalifikowaniu do usług elektronicznych przesądza fakt dostawy produktów cyfrowych. Nie ma przy tym znaczenia sam proces wytwórczy, polegający na wykonaniu produktu cyfrowego, ani to, czy dostawy dokonuje sam wytwórca produktu, czy też dystrybutor tego produktu (*vide* – wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 5 grudnia 2012 r., sygn. I SA/Wr 680/12, *op. cit.*).

Książki i publikacje drukowane oraz zapisane na innych nośnikach fizycznych mają charakter rzeczy, są przedmiotami materialnymi. Tego typu produkty są dostarczane nabywcom w sposób tradycyjny. Realizacja dostawy tego rodzaju produktów nie jest więc uzależniona od zastosowania odpowiedniej technologii cyfrowej.

Forma, w jakiej treść książki czy innej publikacji została utrwalona, decyduje zatem o formie (sposobie) ich doręczenia odbiorcy.

Przypomnieć w tym miejscu należy, że przedmiotem opodatkowania podatkiem VAT jest dostawa towaru lub świadczenie usługi.

Wytworzenie określonego produktu, samo w sobie, nie powoduje opodatkowania jego wytwórcy podatkiem VAT, o ile produkt ten nie stanie się przedmiotem obrotu.

Przedmiotem opodatkowania podatkiem VAT nie jest treść książek lub publikacji, lecz dostarczenie ich nabywcy w formie utrwalonej na określonym nośniku lub w formie cyfrowej.

Forma utrwalenia i dostarczenia tych produktów odbiorcy decyduje o zakwalifikowaniu dostawy tychże produktów jako świadczenia usługi elektronicznej bądź jako dostawy towaru, a zatem przedmiotu opodatkowania podatkiem VAT w konkretnej stawce.

Jak już podniesiono, w przypadku książek i publikacji elektronicznych oraz książek i publikacji tradycyjnych, forma ich utrwalenia i dostarczenia nabywcom jest różna.

Można ją uznać za cechę odróżniającą sytuację prawnopodatkową podmiotów – podatników podatku VAT – dostarczających książki i publikacje elektroniczne oraz dostarczających te produkty w formie tradycyjnej.

Podkreślić w tym miejscu trzeba, że ustawodawcy przysługuje swoboda określenia cechy relewantnej, według której dokonywane jest zróżnicowanie sytuacji prawnej poszczególnych adresatów norm prawnych. Przyjmować należy domniemanie, że ustawodawca działa w tej mierze zgodnie z

Konstytucją, a więc sam dobór cech relewantnych, jak i przeprowadzane na ich podstawie klasyfikacje, korzystają z domniemania konstytucyjności (*vide* – L. Garlicki, uwagi do art. 32, *op. cit.*, str. 18). Rozumienie zasady równości uwzględniać musi przy tym dziedzinę stosunków, jakich dotyczy regulacja prawna wprowadzająca określone zróżnicowanie. Im słabsza bowiem ranga czy ochrona wolności, prawa lub innej konstytucyjnej wartości *towarzyszącej* dokonywanemu zróżnicowaniu, tym większa swoboda pozostawiona jest ustawodawcy do stosowania takich cech relewantnych, które wprowadzają to zróżnicowanie, *i tym większa winna być gotowość Sądu Konstytucyjnego do akceptowania odmiennego traktowania sytuacji w zasadzie podobnych* (*vide* – L. Garlicki, *ibidem*, str. 19). Priorytet przyznawany jest przede wszystkim ochronie praw i wolności osobistych w relacji, np., do kategorii praw ekonomicznych, z którymi w ścisłym funkcjonalnym związku pozostaje zagadnienie obowiązków podatkowych.

Wskazać ponadto trzeba, że, w przypadku książek i publikacji drukowanych lub zapisanych na innych nośnikach fizycznych, podmioty je oferujące ponoszą m.in. koszty ich wydrukowania (materiał i usługi drukarskie) bądź wprowadzenia na te nośniki, przewozu do hurtowni lub bezpośrednich sprzedawców, ewentualnego magazynowania oraz koszty związane ze zorganizowaniem dystrybucji (np. opłaty za miejsca ekspozycyjne w księgarniach).

Dodać należy, że także przy sprzedaży książek i innych publikacji drukowanych lub na nośnikach fizycznych za pośrednictwem Internetu, podmioty oferujące te produkty ponoszą koszty ich magazynowania oraz przesłania do odbiorcy. Jak już wcześniej wskazano, w takim przypadku droga elektroniczna (Internet) stanowi jedynie środek komunikacji pomiędzy dostawcą a odbiorcą produktu, nie stanowi zaś cechy tegoż produktu. Książki czy inne publikacje drukowane lub na innych nośnikach fizycznych są oferowane bowiem w materialnej formie i w odpowiedni sposób dostarczane odbiorcy.

Podmioty oferujące książki i inne publikacje w formie drukowanej obciąża ponadto ryzyko poniesienia strat finansowych w przypadku ich niesprzedania, na skutek poniesienia wskazanych kosztów związanych z wydrukowaniem (naniesieniem na inne nośniki fizyczne), przewozem, magazynowaniem i dystrybucją.

W przypadku książek i publikacji w formie elektronicznej (cyfrowej), są one przekazywane nabywcom poprzez Internet. Podmioty je oferujące nie ponoszą więc wskazanych wyżej kosztów, w szczególności kosztów ich wytworzenia związanych z drukowaniem, kosztów przewiezienia do hurtowni lub bezpośrednich sprzedawców, ewentualnego magazynowania, opłat za miejsca ekspozycyjne w księgarniach. Nie obciąża ich także ryzyko poniesienia strat finansowych w następstwie zwrotu niesprzedanych egzemplarzy książek i innych publikacji.

W przedstawionym zakresie sytuacja faktyczna obydwu wymienionych grup podmiotów jest zatem odmienna – co związane jest w istotny sposób z formą, w jakiej utrwalane są i dostarczane książki i publikacje elektroniczne oraz książki i publikacje drukowane.

Odmiennosc formy, w jakiej utrwalane i dostarczane są odbiorcom książki w formie cyfrowej i inne publikacje elektroniczne oraz książki i inne publikacje drukowane lub zapisane na wskazanych w kwestionowanych przepisach innych nośnikach fizycznych, powoduje, iż podmioty prowadzące działalność w zakresie dostarczania tych dwóch rodzajów produktów mogą być zaliczone do różnych kategorii podmiotów.

W związku z tym podkreślić trzeba, że konstytucyjna zasada równości nakazuje nakładać jednakowe obowiązki, względnie przyznawać jednakowe prawa podmiotom odznaczającym się tą samą cechą istotną, a jednocześnie dopuszcza, lecz nie wymaga, by nakładać różne obowiązki, względnie przyznawać różne prawa podmiotom, które taką cechę posiadają, oraz podmiotom, które jej nie posiadają. W każdym przypadku podmioty należące

niewątpliwie do tej samej kategorii muszą być traktowane równo, a podmioty należące do istotnie różnych kategorii mogą być traktowane różnie. Równość oznacza akceptację różnego traktowania przez prawo różnych adresatów norm prawnych. Ponadto równe traktowanie przez prawo tych samych podmiotów oznacza z reguły różne traktowanie tych samych podmiotów pod innym względem.

Zakaz dyskryminacji, wynikający z art. 32 ust. 2 Konstytucji, również nie jest tożsamy z zakazem różnicowania sytuacji podmiotów prawa. Jest to natomiast zakaz nieuzasadnionego, różnego kształtowania sytuacji podobnych podmiotów prawa, w procesie stanowienia oraz stosowania prawa. Dyskryminacja oznacza zatem nienadające się do zaakceptowania tworzenie różnych norm prawnych dla podmiotów prawa, które powinny być zaliczone do tej samej klasy (kategorii), albo nierówne traktowanie podobnych podmiotów prawa w indywidualnych przypadkach, gdy zróżnicowanie nie znajduje podstaw w normach prawnych (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15 lipca 2010 r., sygn. K 63/07, *op. cit.*).

W świetle powyższego zasadne jest przyjęcie, iż kwestionowane przepisy, prowadząc do zróżnicowania sytuacji prawnopodatkowej podmiotów prowadzących działalność w zakresie dostarczania odbiorcom książek w formie cyfrowej i innych publikacji elektronicznych oraz książek i innych publikacji drukowanych lub zapisanych na innych nośnikach fizycznych, nie naruszają konstytucyjnej zasady równości, w szczególności zaś zakazu dyskryminacji.

Wskazane argumentacja przemawia za uznaniem, że zaskarżone przepisy nie naruszają również art. 84 Konstytucji, w szczególności zaś wynikającej z tego przepisu zasady równości opodatkowania.

Jak już podniesiono, podmioty dostarczające książki w formie cyfrowej i inne publikacje elektroniczne oraz podmioty dostarczające książki drukowane i zapisane na innych nośnikach fizycznych znajdują się w innej sytuacji ekonomicznej, co uzasadnia zróżnicowanie ich opodatkowania.

Zaskarżone przepisy nie kreują również nieusprawiedliwionych przywilejów podatkowych dla podmiotów wytwarzających i dostarczających książki drukowane i inne wymienione tam publikacje na nośnikach fizycznych, prowadząc do dyskryminacji podmiotów wytwarzających i dostarczających książki w formie cyfrowej i inne publikacje elektroniczne.

Jak podniesiono w niniejszym stanowisku, wynikające z zaskarżonych przepisów zróżnicowanie wysokości stawek podatku VAT w odniesieniu do wymienionych grup podmiotów znajduje oparcie w obiektywnych kryteriach i wymogach.

Brak jest zatem podstaw do uznania, że kwestionowane przepisy naruszają konstytucyjną zasadę sprawiedliwości społecznej.

Niezależnie od powyższego zauważyć wypada, że wysokość podatku VAT obciążającego te produkty jest tylko jednym z elementów składających się na cenę książek i innych publikacji. W przypadku książek i publikacji istotny wpływ na ich cenę ma m.in. wysokość marży pobieranej przez kolejnych uczestników obrotu tymi produktami. O ustaleniu ceny decyduje też szereg innych czynników, w tym również o charakterze rynkowym.

W świetle przytoczonej argumentacji należy uznać, że art. 41 ust. 2 ustawy VAT w związku z pozycjami 72 – 75 załącznika nr 3 do tej ustawy i art. 41 ust. 2a tejże ustawy w związku z pozycjami 32 – 35 załącznika nr 10 do owej ustawy, w zakresie, w jakim wyłączają stosowanie obniżonych stawek podatku od towarów i usług do książek wydawanych w formie cyfrowej i innych publikacji elektronicznych, są zgodne z art. 32 w związku z art. 84 w związku z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Niezależnie od powyższego, odnieść należy się także do kwestii zgodności kwestionowanych przepisów z regulacjami prawa unijnego.

Wskazać trzeba, że przepis art. 121 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/2 ze zm.) [dalej: TFUE] zakłada

harmonizację podatków pośrednich w Unii Europejskiej. W ramach tej harmonizacji opracowane zostały przez Komisję Europejską, a następnie uchwalone przez Radę, regulacje wspólnotowe dotyczące systemu podatku VAT.

W aktualnym stanie prawnym przepisy o podatku VAT zostały zawarte w Dyrektywie 2006/112/WE, która weszła w życie z dniem 1 lipca 2007 r.

Dyrektywa ta zastąpiła dotychczas obowiązujące – Pierwszą Dyrektywę Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz. Urz. 71, str.1301) [dalej: Pierwsza Dyrektywa] oraz Szóstą Dyrektywę Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (Dz. Urz. WE. L. 145/1, str.1)[dalej: Szósta Dyrektywa].

Do Dyrektywy 2006/112/WE przeniesione zostały postanowienia Dyrektywy Pierwszej i Szóstej. Wprowadzone zmiany mają – z nielicznymi i nieistotnymi wyjątkami – charakter techniczny. Wynikają z rozdzielenia regulacji zawartych dotychczas w kilkudziesięciu artykułach na mniejsze jednostki redakcyjne (ponad 400 artykułów). Istotą wprowadzenia Dyrektywy 2006/112/WE było przede wszystkim uporządkowanie regulacji dotyczących podatku VAT, które ze względu na liczne nowelizacje stały się mało przejrzyste (*vide* – K. Lewandowski, P. Fałkowski, *op. cit.*, , str. 16 i J. Zubrzycki, *Leksykon VAT*, tom I, *op. cit.*, str. 49, 50).

Zgodnie z art. 96 Dyrektywy 2006/112/WE, *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.*

Od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2015 r. stawka podstawowa nie może być przy tym niższa niż 15 % (art. 97 Dyrektywy 2006/112/WE).

Państwa członkowskie mają możliwość wprowadzenia stawek podatku VAT obniżonych, obliczanych jako procent podstawy opodatkowania nie niższy niż 5 % (art. 99 ust. 1 Dyrektywy 2006/112/WE).

Art. 98 ust. 1 i 2 Dyrektywy 2006/112/WE stanowi:

Art. 98. 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.

Stosowanie stawek obniżonych podatku VAT możliwe jest zatem wyłącznie w odniesieniu do konkretnie wymienionych w cytowanej dyrektywie rodzajów towarów i usług.

Przepis art. 98 ust. 2 Dyrektywy 2006/112/WE ma przy tym charakter wyjątku od zasady ogólnej, tj. opodatkowania stawką podstawową. Powoduje to konieczność ścisłej interpretacji przepisów załącznika nr III. Wprowadzenie stawek obniżonych nie jest dla państw członkowskich obowiązkowe (*vide* – K. Lewandowski, P. Fałkowski, *op. cit.*, str. 403; A. Gmoch, [w:] *Dyrektywa VAT 2006/112/WE. Komentarz 2011*, pod red. J. Martini, *op. cit.*, str. 523 i 525).

Przepis art. 98 ust. 2 Dyrektywy 2006/112/WE wyraźnie precyzuje, że obniżone (preferencyjne) stawki podatku VAT nie mogą być stosowane do usług świadczonych drogą elektroniczną.

W załączniku nr III do tej Dyrektywy, zawierającym wykaz towarów i świadczenia usług, do których można stosować stawki obniżone podatku VAT, w pkt 6 wskazano *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.

Dodać należy, że Komisja Europejska prezentuje stanowisko, iż, zgodnie z art. 98 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy VAT, stawki obniżone podatku VAT mają zastosowanie wyłącznie do dostaw towarów i świadczenia usług, których kategorie są określone w załączniku III do tej dyrektywy. Tymczasem w kategorii 6 załącznika III do dyrektywy VAT nie ma mowy o tym, że dostawy książek cyfrowych mogą podlegać obniżonej stawce VAT. Komisja wnioskuje z tego, że dostawy książek elektronicznych muszą być zatem objęte podstawową stawką VAT, zgodnie z art. 96 dyrektywy VAT. Potwierdza to również (...) art. 98 ust. 2 akapit drugi (dyrektywy – przyp. własny), wyraźnie wykluczający objęcie obniżonymi stawkami VAT usług świadczonych drogą elektroniczną (skarga wniesiona w dniu 6 września 2013 r., Komisja Europejska przeciwko Republice Francuskiej, sprawa C – 479/13, Curia – Dokumenty).

W wytycznych z dnia 9 lutego 2011 r. również Komitet do spraw VAT, powołany na podstawie pkt. 58 preambuły do Dyrektywy 2006/112/WE, wypowiadając się w kwestii interpretacji pojęcia zawartego w pkt 6 załącznika III do tej dyrektywy, przyjął jednogłośnie, iż pojęcie *książki na wszystkich nośnikach fizycznych* nie obejmuje dostaw książek w formacie elektronicznym przesyłanych za pomocą sieci Internet, które są usługami elektronicznymi. W związku z tym do książek elektronicznych nie mają zastosowania obniżone stawki podatku VAT (*vide – ibidem*).

Zauważyć też należy, że, w przedmiotowych wytycznych, Komitet do spraw VAT uznał, iż pojęcie *książki na wszystkich nośnikach fizycznych* obejmuje, oprócz tradycyjnych książek drukowanych, także zawartość książek zapisanych na wszystkich nośnikach fizycznych, takich jak kasety, dyskietki, CD, DVD, CD – ROM itp.

W świetle przytoczonych regulacji prawa unijnego, niedozwolone jest zatem stosowanie obniżonej stawki podatku VAT na dostawy książek i innych publikacji w formie cyfrowej (elektronicznej).

Zgodnie z art. 288 TFUE, w celu wykonania kompetencji Unii instytucje przyjmują rozporządzenia, dyrektywy, decyzje, zalecenia i opinie. Rozporządzenie ma zasięg ogólny. Wiąże w całości i jest bezpośrednio stosowane we wszystkich Państwach Członkowskich.

Dyrektywa wiąże każde Państwo Członkowskie, do którego jest kierowana, w odniesieniu do rezultatu, który ma być osiągnięty, pozostawia jednak organom krajowym swobodę wyboru formy i środków. Decyzja wiąże w całości. Decyzja, która wskazuje adresatów, wiąże tylko tych adresatów.

Przepisy ustawy VAT, w tym także przepisy kwestionowane w niniejszej sprawie, stanowią implementację do systemu prawa polskiego regulacji zawartych w Dyrektywie 2006/112/WE.

Na marginesie jedynie zauważyć należy, iż ustawa VAT weszła w życie z dniem 12 maja 2004 r., a zatem stanowiła implementację Szóstej Dyrektywy. Z uwagi na wskazane pokrywanie się treści merytorycznej tej dyrektywy z Dyrektywą 2006/112/WE, wejście w życie tej ostatniej nie wiązało się z koniecznością nowelizacji przepisów ustawy VAT.

W świetle cytowanego przepisu art. 98 ust. 2 Dyrektywy 2006/112/WE oraz z uwagi na charakter prawny tegoż aktu prawa unijnego, wynikający z art. 288 TFUE, państwa członkowskie mają jedynie względną swobodę w stosowaniu obniżonych stawek podatku VAT. Nie mogą stosować obniżonych stawek podatkowych dla czynności innych, niż wymienione w załączniku nr III.

Kwestionowane przez Rzecznika przepisy, w zakresie, w jakim nie przewidują zastosowania obniżonych stawek podatkowych do książek i innych publikacji elektronicznych, są zatem zgodne z postanowieniami Dyrektywy 2006/112/WE.

Podnieść w tym kontekście należy, że, zgodnie z art. 9 Konstytucji, Rzeczpospolita Polska przestrzega wiążącego ją prawa międzynarodowego.

Ewentualne wprowadzenie przez polskiego ustawodawcę przepisów pozwalających na zastosowanie obniżonych stawek podatku VAT dla tego typu usług stanowiłoby naruszenie wymienionej dyrektywy.

Mogłoby to narazić Polskę na postępowanie przed Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej, w związku z niewypełnianiem zobowiązań wspólnotowych. Udowodnienie zaś przez podmiot z innego państwa członkowskiego powstania po jego stronie szkody – poniesionej na skutek nieuzasadnionego stosowania w danym państwie stawek obniżonych – narząłoby Polskę na konieczność wypłaty odszkodowań. Ciężar tych odszkodowań poniósłby budżet państwa, a w konsekwencji – wszyscy podatnicy.

Należy w tym miejscu zauważyć, że Komisja Europejska skierowała do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej skargi przeciwko państwom, które, wbrew art. 98 ust. 2 Dyrektywy 2006/112/WE, wprowadziły regulacje prawne dotyczące zastosowania obniżonych stawek podatku VAT na dostawy książek elektronicznych. W dniu 6 września 2013 r. została wniesiona skarga przeciwko Republice Francuskiej (sprawa C- 479/13), zaś w dniu 18 września 2013 r. – przeciwko Wielkiemu Księstwu Luksemburga (sprawa C – 502/13).

Na tle niniejszej sprawy podkreślenia wymaga też, że państwo zasadniczo wspiera wprowadzenie jednolitej, obniżonej stawki podatku VAT na książki elektroniczne i książki drukowane.

W uchwale nr 61 Rady Ministrów z dnia 26 marca 2013 r. w sprawie przyjęcia *Strategii Rozwoju Kapitału Społecznego 2020* (M. P. z 2013 r., poz. 378), w zakresie celu szczegółowego w postaci *usprawnienia komunikacji społecznej oraz wymiany wiedzy, w pozycji 3.1.1. Zwiększenie dostępności treści edukacyjnych, naukowych i kulturowych w domenie publicznej*, wskazano m.in., iż ustawa VAT odmiennie traktuje opodatkowanie

różnych dóbr kultury, a nawet dóbr identycznych co do treści, w zależności od tego, czy nośniki, na których treści te są zapisane, mają formę materialną, czy zdematerializowaną. Zróżnicowanie to wynika zaś z potraktowania w Dyrektywie 2006/112/WE i w ślad za tym w polskiej ustawie VAT towarów takich jak gazety czy książki w postaci zmaterializowanej jako towarów, a e-booków dostępnych tylko on-line jako usług, dla których nie można stosować stawek preferencyjnych opodatkowania.

W uchwale Rada Ministrów przyjęła, że wprowadzenie jednolitej obniżonej stawki VAT indyferentnej wobec formy ich prezentacji (nośnik lub forma zdematerializowana w Internecie) miałoby na celu wspieranie rozwoju polskiego rynku książki, zwiększenie legalnego zasobu cyfrowych książek i innych treści, zapobiegającego rozwojowi piractwa internetowego, oraz zwiększenie konkurencyjności polskich wydawców i przedsiębiorców prowadzących działalność na rynku usług elektronicznych związanych z dystrybucją dóbr kultury. Jednolita obniżona stawka VAT będzie wprowadzona w przypadku zmiany dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w tym zakresie.

Jak wskazał Minister Spraw Zagranicznych w piśmie z dnia 27 lutego 2014 r., skierowanym w niniejszej sprawie do Trybunału Konstytucyjnego, Rada Europejska w październiku 2013 r. wskazała, aby w ramach przeglądu podatku VAT Komisja Europejska zajęła się również kwestiami właściwymi dla gospodarki cyfrowej, takimi jak zróżnicowane stawki podatkowe dla produktów cyfrowych i materialnych.

Komisja Europejska, decyzją 2013/C 316/07 z dnia 22 października 2013 r., powołała grupę ekspertów do spraw opodatkowania w gospodarce cyfrowej.

W raporcie z dnia 28 maja 2014 r., w odniesieniu do problemu opodatkowania różnymi stawkami podatku VAT niektórych produktów cyfrowych i materialnych, eksperci zarekomendowali, aby produkty te były

opodatkowane jedną stawką, ale podstawową w podatku VAT. Eksperti zalecają przy tym, aby docelowo państwa unijne zrezygnowały ze stosowania obniżonych stawek podatku VAT, co uprościłoby rozliczenia tegoż podatku i zapewniło zwiększone dochody budżetu.

W warunkach polskich oznaczałoby to konieczność rezygnacji ze stosowania obniżonej stawki podatku VAT dla książek i innych publikacji drukowanych (papierowych) i zastosowanie wobec nich stawki podstawowej, tj. w takiej samej wysokości, jak w aktualnym stanie prawnym wobec książek i innych publikacji elektronicznych [(*vide* – raport Grupy ekspertów do spraw opodatkowania w gospodarce cyfrowej z dnia 28 maja 2014r., str. 40, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/good_governance_matters/digital/report_digital_economy.pdf oraz M. Szulc, *Grupa siedmiu ma pomysł na zmiany w VAT i CIT*, Dziennik Gazeta Prawna z dnia 5 czerwca 2014 r., nr 108 (3749)].

W związku w powyższym, wnoszę jak na wstępie.

z upoważnienia
Prokuratora Generalnego

Robert Hernand
Zastępca Prokuratora Generalnego