



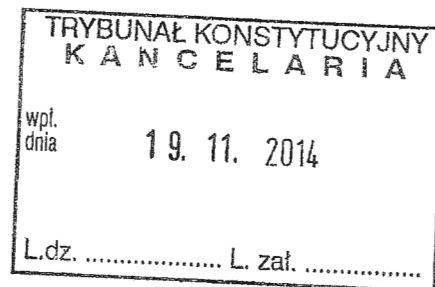
RZECZNIK PRAW OBYWATELSKICH

VII.715.11.2014.MW/NC

Warszawa, 19. 11. 2014 r.

Trybunał Konstytucyjny

Warszawa



Sygn. akt K 61/13

W odpowiedzi na pismo Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 października 2014 r. w sprawie o sygn. akt K 61/13 oraz po zapoznaniu się ze stanowiskami zawartymi w pismach procesowych Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej i Prokuratora Generalnego oraz motywami wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 11 września 2014 r. w sprawie C-219/13, **podtrzymuję wniosek Rzecznika Praw Obywatelskich o stwierdzenie niezgodności:**

1) poz. 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 zw. z art. 41 ust. 2 tej ustawy,

2) poz. 32, 33, 34 i 35 załącznika nr 10 do ustawy powołanej w punkcie 1 w zw. z art. 41 ust. 2a tej ustawy

w zakresie, w jakim wyłączają stosowanie obniżonych stawek podatku do książek wydawanych w formie cyfrowej i innych publikacji elektronicznych

- z art. 32 w zw. z art. 84 w zw. z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

UZASADNIENIE

I.

Dnia 6 grudnia 2013 r. Rzecznik Praw Obywatelskich skierował do Trybunału Konstytucyjnego wnioski o stwierdzenie niezgodności z Konstytucją przepisów regulujących wysokość stawek podatku VAT na książki i czasopisma.

Zasadniczym problemem podniesionym we wniosku Rzecznika jest kwestia zgodności z Konstytucją zróżnicowanych stawek podatku VAT na książki i czasopisma w zależności od tego, czy publikacje te wydawane są w tradycyjnej papierowej formie, czy też w formie elektronicznej. Zgodnie z obecnie obowiązującymi przepisami, wysokość stawki podatku zależy od nośnika, na jakim została utrwalona treść danej publikacji. Obniżona stawka podatku od towarów i usług obejmuje wyłącznie publikacje wydane na nośnikach fizycznych (książki drukowane, ale także np. wydane na płytach CD). Wydawnictwa elektroniczne (tzw. e-booki) obłożone są podstawową, czyli w praktyce wyższą stawką podatkową.

W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich, takie różnicowanie sytuacji prawnej podmiotów wprowadzających na rynek produkty tożsame co do swojej cechy relewantnej (tj. zawartości intelektualnej) stanowi naruszenie konstytucyjnej gwarancji równości, przede wszystkim w aspekcie równości podatkowej oraz zasady sprawiedliwości społecznej. Skutkiem naruszenia jest zaś nie tylko gorsza sytuacja ekonomiczna przedsiębiorców, ale także mniejsza dostępność książek i czasopism dla konsumentów, w tym grup konsumentów szczególnie dotkniętych takim zróżnicowaniem.

Prokurator Generalny w piśmie z dnia 27 sierpnia 2014 r. oraz Sejm Rzeczypospolitej Polskiej w piśmie z dnia 25 września 2014 r. przedstawili swoje stanowiska w sprawie. Zarówno Prokurator Generalny, jak i Sejm uznali zakwestionowane regulacje za zgodne z Konstytucją, wskazując przede wszystkim na wątpliwości co do prawidłowości ustalonej cechy relewantnej oraz niejasne wskazanie podmiotu, którego prawa miały zostać naruszone przez zaskarżone przepisy ustawy o podatku od towarów i usług.

II.

Przystąpienie do analizy argumentów dotyczących merytorycznego uzasadnienia wniosku Rzecznika, przede wszystkim ze względu na treść stanowiska Sejmu RP, musi zostać poprzedzone odniesieniem się do kwestii natury formalnoprawnej.

W stanowisku Sejmu RP (część II punkt 3. i 4. pisma z dnia 25 września 2014 r.), Sejm wniósł o zmianę sposobu sformułowania zakresu zaskarżenia oraz zmodyfikowanie przywołanych przez Rzecznika wzorców kontroli konstytucyjności.

Jak wynika z części II punktu 3. stanowiska Sejmu, w ocenie tego organu wskazany przez Rzecznika zakres zaskarżenia nie odpowiada treści wniosku. Jak zauważa Sejm, zaskarżone przepisy nie wyłączają wprost zastosowania niższych stawek podatkowych względem usług udostępniania publikacji elektronicznych. Wniosek Rzecznika zmierza zatem do uznania niekonstytucyjności pominięcia prawodawczego. Z tego względu, w ocenie Sejmu, użyta przez Rzecznika formuła „w zakresie, w jakim wyłączają stosowanie obniżonych stawek podatku do książek wydawanych w formie cyfrowej i innych publikacji elektronicznych” może wprowadzać w błąd. Sejm proponuje zastąpienie zakresu zaskarżenia wniosku Rzecznika frazą „w zakresie, w jakim wśród towarów i usług opodatkowanych preferencyjną stawką podatku od towarów i usług pomijają książki wydawane cyfrowo i inne publikacje elektroniczne”.

We wniosku Rzecznika (część II wniosku, s. 6 i n.) przeprowadzona została analiza przepisów zakwestionowanej ustawy pod kątem oceny, czy nieuwzględnienie wydawnictw elektronicznych w ustawie jest niepodlegającym kognicji Trybunału zaniechaniem (tzw. „luka w prawie”), czy też, pozwalającym na ocenę konstytucyjności, pominięciem prawodawcy (uregulowaniem niepełnym). W ocenie Rzecznika, w przypadku obniżonych stawek podatku VAT, zarzut niekonstytucyjności nie dotyczy braku regulacji, której istnienie można byłoby uznać za konieczne lub wskazane. Jak wynika z wniosku z dnia 6 grudnia 2013 r., niekonstytucyjność obowiązujących przepisów polega na tworzeniu sytuacji dyskryminujących dla pewnej kategorii podmiotów, a więc na wyłączeniu ich z grupy podmiotów uprawnionych do korzystania z bardziej korzystnych stawek podatku. Zgodnie z utrwaloną linią

orzecniczą Trybunału (tak np. wyrok w sprawie o sygn. akt K 39/01), podobny kształt przepisów, określany jako pominięcie prawodawcze, może być oceniany pod kątem naruszenia konstytucyjnej gwarancji równości.

Mając na względzie treść uzasadnienia wniosku oraz jednoznaczne rozumienie pojęcia pominięcia prawodawczego w judykaturze i doktrynie, w ocenie Rzecznika, zakres zaskarżenia powołany we wniosku z dnia 6 grudnia 2013 r. jest logicznie równoważny frazie zaproponowanej przez Sejm. Jednak nawet w przypadku przyjęcia, że sformułowanie jednoznacznie przywołujące określenie „pominięcia” miałyby być bardziej precyzyjne, z całą pewnością nie jest ono konieczne dla uznania dopuszczalności orzekania w sprawie.

Z tych powodów, w ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich, zmiana sposobu sformułowania zakresu zaskarżenia nie jest konieczna.

Na marginesie należy zauważyć, że użycie frazy „w zakresie, w jakim wyłącza stosowanie” lub „w zakresie, w jakim wyklucza stosowanie” było wielokrotnie wykorzystane w odniesieniu do zarzutu pominięcia prawodawczego (tak np. wyroki Trybunału Konstytucyjnego w sprawach o sygn. akt K 1/01 czy SK 22/01). Nie można zatem stwierdzić istnienia jednolitej praktyki formułowania frazy precyzującej zakres zaskarżenia.

Drugim argumentem natury formalnej przywołanym przez Sejm Rzeczypospolitej Polskiej jest zarzut przywołany w części II. punkcie 4. stanowiska z dnia 25 września 2014 r. Rzecznik Praw Obywatelskich powołał w *petitum* pisma procesowego, jako wzorzec kontroli, art. 32 Konstytucji. W ocenie Sejmu, argumenty przywołane w uzasadnieniu wniosku koncentrują się jednak wyłącznie na art. 32 ust 1 Konstytucji i nie odnoszą się w żadnym stopniu do art. 32 ust. 2 Konstytucji. Z tego powodu, w tym zakresie, postępowanie w ocenie Sejmu powinno zostać umorzone.

W ocenie Rzecznika, uzasadnienie wniosku z dnia 6 grudnia 2013 r. odnosi się do art. 32 Konstytucji jako do całości, zarówno w aspekcie równości wobec prawa (art. 32 ust. 1 Konstytucji), jak i zakazu dyskryminacji z jakiegokolwiek przyczyny w życiu gospodarczym i społecznym (art. 32 ust. 2 Konstytucji). Ze względu na brak wątpliwości co do powołania się Rzecznika Praw Obywatelskich na zasadę równości

wobec prawa, w dalszej części wywodu poruszona będzie przede wszystkim kwestia uzasadnienia we wniosku naruszenia art. 32 ust. 2 Konstytucji.

Art. 32 Konstytucji należy rozumieć jako nakaz identycznego traktowania podmiotów podobnych, charakteryzujących się w takim samym lub podobnym stopniu daną cechą istotną (cechą relewantną). Zgodnie z art. 32 ust. 2 Konstytucji, żadne kryterium nie może stanowić podstawy różnicowań niesprawiedliwych, prowadzących do dyskryminacji określonej grupy podmiotów (tak np. wyrok Trybunału Konstytucyjnego w sprawie sygn. akt K 22/01). Ze względu na ścisły związek treści obu jednostek redakcyjnych, art. 32 ust. 1 i 2 Konstytucji mogą być przywoływane łącznie, jako jeden wzorzec kontroli konstytucyjności. Jest to uzasadnione przede wszystkim związkiem merytorycznym pomiędzy tymi przepisami – nietrudno wyobrazić sobie normę, która może naruszać jednocześnie oba aspekty zasady równego traktowania. Brakuje zaś uzasadnienia dla uznania, że przepisy art. 32 ust. 1 i 32 ust. 2 Konstytucji nawzajem się wykluczają lub norma przewidziana w jednej z jednostek redakcyjnych zawiera się (jest konsumowana) przez drugą. O poprawności tej interpretacji świadczyć może także fakt, że Trybunał Konstytucyjny stwierdzał już niezgodność przepisów z tak właśnie skonstruowanym wzorcem kontroli (np. wyrok Trybunału Konstytucyjnego o sygn. akt K 2/04, czy też o sygn. akt K 64/07).

Jak wynika z uzasadnienia wniosku Rzecznika z dnia 6 grudnia 2013 r., niekonstytucyjność zaskarżonych przepisów wynika także z zarzutu nierównego traktowania w życiu gospodarczym i społecznym (dyskryminacji) pominiętej w ustawie grupy podmiotów (wskazuje na to część IV str. 7 wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 6 grudnia 2013 roku).

Niewątpliwie wniosek Rzecznika nie zawiera wyraźnego rozróżnienia, które z argumentów stanowią poparcie zarzutu niezgodności zaskarżonych przepisów z art. 32 ust. 1 Konstytucji, a które uzasadniają niezgodność z art. 32 ust. 2 Konstytucji. Trudno jednak byłoby, choćby w świetle przywołanej powyżej argumentacji, takie jednoznaczne rozróżnienie – zgodne z oczekiwaniem Sejmu – przeprowadzić. Co więcej, w ocenie Rzecznika takie odróżnienie nie jest konieczne w sytuacji, w której zaskarżony przepis, w ocenie wnioskodawcy, jednocześnie narusza art. 32 ust. 1 Konstytucji (przez wprowadzenie nieuzasadnionego wyjątku od zasady równości wobec

prawa) oraz art. 32 ust. 2 Konstytucji (przez wprowadzenie regulacji dyskryminującej pominiętą w ustawie grupę podmiotów). Z wniosku Rzecznika wyraźnie jednak wynika, że jako wzorzec kontroli przywołane zostały oba ustępy art. 32 Konstytucji (świadczy o tym chociażby pierwszy akapit III części wniosku, s. 4). W ocenie Rzecznika, także uzasadnienie wniosku obejmuje normy zawarte zarówno w art. 32 ust. 1, jak i 32 ust. 2 Konstytucji.

Z tego powodu, w ocenie Rzecznika, nie występuje przesłanka umorzenia postępowania w zakresie zaproponowanym przez Sejm RP.

III.

W swoich stanowiskach zarówno Prokurator Generalny (s. 16 i n. stanowiska z dnia 27 sierpnia 2014 r.), jak i Sejm RP (część IV punkt 4 stanowiska z dnia 25 września 2014 r.) zwrócili uwagę na wątpliwości co do poprawności wskazania podmiotu, którego prawa miałyby zostać naruszone zakwestionowaną regulacją. W ocenie obu tych organów, Rzecznik nie wskazał jednoznacznie, jaka grupa podmiotów została przez niego uznana za dyskryminowaną. Jednak zarówno Prokurator Generalny (s. 17 stanowiska), jak i Sejm Rzeczypospolitej Polskiej (s. 18 stanowiska) wskazują, że analiza wniosku Rzecznika z dnia 6 grudnia 2013 r. prowadzi do konkluzji, że podmiotem tym są podatnicy podatku VAT.

We wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich określenie „podatnik” istotnie użyte jest wyłącznie w części IV, poświęconej opisowi konstytucyjnych podstaw regulacji podatkowych. W części poświęconej analizie konkretnych zarzutów podmiot, którego prawa miały zostać naruszone określany jest opisowo jako przede wszystkim jako „wydawca” lub „podmiot oferujący publikacje elektroniczne”. Pomimo braku jednoznacznego wskazania, że podmioty te dyskryminowane są właśnie jako podatnicy podatku VAT, w ocenie Rzecznika, wyraźnie wynika to z całości wywodu zawartego we wniosku. Argumentacja Rzecznika opiera się na wskazaniu, że przyczyną gorszej sytuacji wydawców ebooków na rynku jest obowiązek opłacenia wyższej stawki podatku VAT. Konsekwencją różnicy w opodatkowaniu jest zaś mniejsza dostępność

publikacji dla konsumentów, którzy jako podmioty ekonomicznie obciążone koniecznością zapłaty podatku od towarów i usług, ponoszą koszt owej różnicy stawek

W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich żaden fragment wniosku nie wskazuje, że wyłącznym celem Rzecznika jest porównanie sytuacji prawnej rzeczy i usług. We wniosku konieczne było jednak uwzględnienie argumentacji dotyczącej tego zagadnienia – porównanie książek i czasopism wydanych na nośnikach fizycznych oraz wydawnictw elektronicznych było niezbędne ponieważ to one, a nie osoba podatnika, są decydujące dla ustalenia wysokości stawki podatku VAT. Z tego względu ustalenie cechy relewantnej łączącej podmioty, których sytuacja prawna jest porównywana, musi być powiązane z właściwościami odpowiednich towarów i usług.

W swoim stanowisku Sejm Rzeczypospolitej Polskiej (część IV punkt 4) wskazał: *Na stronie 8 wniosku Rzecznik podnosi wręcz, że „cechą relewantną łączącą podmioty objęte obniżoną stawką podatku VAT powinna być treść publikacji”, co skłaniałoby nawet do wywiedzenia ad absurdum i wbrew treści normatywnej art. 32 Konstytucji, że „podmiotem”, o których prawa troskę wyraża wnioskodawca, są „towary i usługi”, bowiem stawki podatkowe odnoszą się do nich, nie zaś do podmiotów uiszczających podatek.*

W ocenie Rzecznika, brzmienie całego akapitu, którego fragment został przytoczony przez Sejm, nie pozostawia wątpliwości, że pod pojęciem „podmiotu” Rzecznik rozumie wydawców publikacji, nie zaś same publikacje. Wskazuje na to także użycie określenia „podmiot”, które w języku prawniczym odnosi się do osób fizycznych lub prawnych (podobne rozumienie występuje także w języku potocznym).

Na marginesie należy wspomnieć, że także nadmiernie restrykcyjne wiązanie cechy relewantnej łączącej podmioty, których sytuacja prawna jest porównywana wyłącznie z cechami samych podmiotów również może prowadzić do absurdalnych wniosków. Oznaczałoby to bowiem, że większość przepisów ustawy o podatku od towarów i usług w ogóle nie mogłaby być badana pod kątem zgodności z Konstytucją. Ustawa wyraźnie łączy bowiem konkretne stawki z towarami i usługami (np. „stawką 8% objęte są książki drukowane”), a nie z podatnikami (np. „stawką 8% objęci są podatnicy dostarczający książki drukowane”).

W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich fakt, że ostatecznie ciężar ekonomiczny podatku VAT ponoszony jest przez konsumentów jest w tej sytuacji irrelevantny. Konsumentom przez nabycie towaru lub usługi nie stają się podatnikami podatku VAT, z ich punktu widzenia koszt podatku jest tylko elementem składającym się na cenę produktu. Cena, przez wpływ na konkurencyjność towaru lub usługi na rynku właściwym, niewątpliwie wpływa zaś na sytuację producenta, podatnika podatku VAT.

W związku z powyższym, Rzecznik Praw Obywatelskich wnosi o uznanie, że podmiotem, którego prawa naruszane są przez zaskarżone przepisy ustawy o podatku od towarów i usług, są podatnicy podatku VAT oferujący publikacje w formie elektronicznej.

Nie oznacza to, że podczas oceny zgodności z Konstytucją zakwestionowanych norm, całkowicie nieistotna jest perspektywa konsumenta. Uznanie dwóch produktów za substytucyjne możliwe jest tylko z punktu widzenia nabywców towarów i usług (zwrócił na to uwagę Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w wyroku z dnia 11 września 2014 r. w sprawie C-219/13). Nie bez znaczenia dla oceny stopnia naruszenia konstytucyjnych gwarancji równości są także skutki zakwestionowanej regulacji, a te, zdaniem Rzecznika, dotyczą przede wszystkim praw i wolności konsumentów.

W tym kontekście należy wspomnieć, że ochrona konsumentów należy do wartości chronionych zarówno w Konstytucji (art. 76 Konstytucji), jak i na poziomie prawa unijnego (art. 169 Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej, art. 38 Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej).

Warto również wskazać, że ograniczenie dostępności publikacji elektronicznych pośrednio wpływa także na możliwość korzystania z prawa do nauki (art. 70 Konstytucji). Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, w wyroku z dnia 11 września 2014 r. (sprawa C-117/13) wskazał, że możliwość uzyskania dostępu do cyfrowej publikacji może być uznana za interes publiczny uzasadniający ograniczenia w korzystaniu z praw i wolności wydawców. Należy podkreślić, że objęcie ebooków stawką obniżoną uzasadnione jest także realizacją takiej konstytucyjnej wartości jak dostęp do dóbr kultury. Ograniczenie dostępności do takich wydawnictw elektronicznych stanowi naruszenie art. 6 ust. 1 Konstytucji, który stanowi,

że Rzeczpospolita Polska stwarza warunki upowszechniania i równego dostępu do dóbr kultury, będącej źródłem tożsamości narodu polskiego, jego trwania i rozwoju. Gorsze traktowanie wydawnictw elektronicznych stanowi poważny uszczerbek w równym dostępie do dóbr kultury. Ustawodawca bowiem – wspierając dostęp do treści intelektualnych (poprzez zastosowanie stawki obniżonej) zawartych na nośnikach fizycznych – utrudnia w sposób znaczący równy dostęp do dóbr kultury publikowanych w formie wydawnictw elektronicznych nakazując do nich stosować wyłącznie stawkę podstawową. Dyskryminacyjne traktowanie ze strony ustawodawcy przejawia się w preferencyjnym potraktowaniu dóbr kultury zawartych wyłącznie na nośnikach tradycyjnych. Zważywszy na to, że we współczesnym społeczeństwie informacyjnym coraz więcej polskich i zagranicznych treści intelektualnych znajduje się wyłącznie na nośnikach wirtualnych ograniczenie dostępu do dóbr kultury jest nie tylko dyskryminacyjne, lecz także nasuwa wątpliwość co do możliwości naruszenia samej istoty tego dostępu. Wątpliwości te nasuwają się szczególnie w stosunku do osób, które z powodów materialnych – z powodu braku wsparcia dostępności do dóbr kultury poprzez zastosowanie stawki obniżonej podatku VAT – nie będą mogły sięgnąć do treści zawartych w wydawnictwach elektronicznych.

Dostępność wydawnictw elektronicznych ma także znaczenie z punktu widzenia praw i wolności osób niepełnosprawnych (art. 69 Konstytucji), na co już zwracał uwagę Rzecznik w swoim wniosku. Ebooki, ze względu na funkcje takie, jak np. możliwość powiększenia tekstu czy ze względu na możliwość uzyskania dostępu do książek i czasopism bez potrzeby wychodzenia z domu, mogą być formą wyrównywania szans osób niepełnosprawnych czy osób starszych.

W swoich stanowiskach zarówno Sejm RP (część IV punkt 6 s. 20 stanowiska z dnia 25 września 2014 r.), jak i Prokurator Generalny (s. 27 stanowiska z dnia 27 sierpnia 2014 r.) wskazali, że naruszenie konstytucyjnej gwarancji równości może utrudniać fakt, że najczęściej wydawcy publikacji tradycyjnych są również wydawcami publikacji elektronicznych. Z oczywistych względów, niemożliwe jest zaś porównanie sytuacji prawnej tylko jednego podmiotu.

Jak zauważa Sejm, powołując się na opinię Ministra Finansów z dnia 14 marca 2014 r., „specyfiką rynku wydawniczego jest obrót prawami autorskimi. Autor książki, podpisując umowę wydawniczą, najczęściej zgadza się na wydanie jego dzieła nie tylko

w formie papierowej, ale także w formie cyfrowej” oraz „w przywołanych realiach, zdaniem Sejmu, trudno mówić o zróżnicowaniu podmiotów, skoro mamy do czynienia z tym samym podmiotem”. Także Prokurator Generalny zauważa, że na rynku występuje wiele podmiotów, zarówno wśród wydawców, jak i sprzedawców, którzy oferują jednocześnie publikacje w formie tradycyjnej i elektronicznej. W ocenie Prokuratora Generalnego, „w tym zakresie, w odniesieniu do takiej kategorii podmiotów, nie dochodzi więc do nierównego traktowania”.

Odnosząc się do argumentu dotyczącego obrotu prawami autorskimi, należy podkreślić, że zgodnie z art. 50 ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (Dz. U. z 2006 r. Nr 90, poz. 631 ze zm.) wytwarzanie kopii utworu metodą drukarską i metodą cyfrową należy do różnych pól eksploatacji. Przekazanie majątkowych praw autorskich lub prawa do korzystania z utworu w obu formach może być zatem często stosowaną praktyką, z pewnością nie jest jednak zasadą wynikającą z kształtu przepisów prawa autorskiego.

Przede wszystkim jednak, w ocenie Rzecznika, fakt, że podmiotów zajmujących się wyłącznie oferowaniem publikacji elektronicznych jest na polskim rynku niewiele, nie ma znaczenia dla ewentualnej niekonstytucyjności zaskarżonych przepisów.

Po pierwsze, Rzecznik Praw Obywatelskich zgłaszając wniosek o stwierdzenie niezgodności z Konstytucją powszechnie obowiązującego aktu normatywnego, działając na podstawie art. 191 ust. 1 pkt 1 Konstytucji, inicjuje abstrakcyjną kontrolę norm. W przypadku kontroli pod kątem naruszenia konstytucyjnego prawa do równego traktowania, wniosek powinien zatem wskazywać przepisy pozwalające na różne traktowanie podmiotów, które ze względu na pewną istotną cechę, powinny być traktowane tak samo. Faktyczne istnienie podmiotów, których sytuacja prawna jest porównywana musi być możliwe (w tym sensie nie mogą być to osoby hipotetyczne), ale niekoniecznie muszą być one wskazane z imienia i nazwiska lub nazwy. Uzasadnieniem dla abstrakcyjnej kontroli przepisów, a więc kontroli, która jest oderwana od oceny konkretnych przypadków, jest między innymi możliwość wyeliminowania z systemu prawa niekonstytucyjnych norm zanim naruszenie praw i wolności jednostki stanie się problemem na dużą skalę, a jego skutki w praktyce mogą okazać się nieodwracalne.

Po drugie, w ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich o stosunkowo niewielkim zasięgu i rozmiarze rynku wydawnictw elektronicznych oraz ograniczonym zainteresowaniu nim ze strony konsumentów decyduje także charakter zaskarżonych naruszeń. Przepisy podatkowe, poprzez różnice w stawce podatku będącej istotnym składnikiem ceny produktu, wpływają na konkurencyjność publikacji elektronicznych na rynku wydawniczym. Zaskarżone regulacje, w ocenie Rzecznika, mogą wywierać efekt mrozący, to znaczy zniechęcać do wytwarzania i sprzedaży ebooków. Niewielkie zainteresowanie rynkiem może być zatem także skutkiem różnic w traktowaniu podmiotów oferujących publikacje elektroniczne i podmiotów oferujących publikacje na nośnikach fizycznych. Podniesiony przez Sejm i Prokuratora Generalnego argument o jednoczesnym wydawaniu oraz oferowaniu do sprzedaży publikacji tradycyjnych i elektronicznych nie jest jednak pozbawiony znaczenia prawnego. Praktyka wydawców i sprzedawców wskazuje, że produkty te traktowane są przez producentów i konsumentów jako substytucyjne. Także w ocenie Rzecznika, produkty te zaspokajają identyczne potrzeby i powszechnie traktowane są jako zamienne. To właśnie z tego powodu, zgodnie z zasadą neutralności podatku VAT, nie powinny być obłożone różnymi stawkami podatku. Zgodnie bowiem z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej zasada neutralności podatkowej sprzeciwia się w szczególności temu, aby towary lub usługi podobne, które są zatem konkurencyjne wobec siebie, były traktowane odmiennie z punktu widzenia podatku VAT (zob. w szczególności wyroki: z dnia 3 maja 2001 r. w sprawie C-481/98 *Komisja przeciwko Francji*, Rec. s. I-3369, pkt 22; z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C-498/03 *Kingscrest Associates i Montecello*, Zb.Orz. s. I-4427, pkt 41, 54; z dnia 10 kwietnia 2008 r. w sprawie C-309/06 *Marks & Spencer*, Zb.Orz. s. I-2283, pkt 47; a także z dnia 3 marca 2011 r. w sprawie C-41/09 *Komisja przeciwko Niderlandom*, Zb.Orz. s. I-831, pkt 66; wyrok z dnia 10 listopada 2011 r. w sprawie C-259/10 i C-260/10 *Rank Group*). Trybunał Sprawiedliwości w wyroku z dnia 27 lutego 2014 r. C-454/12 i C-455/12 *Pro Med Logistik GmbH oraz Eckard Pongratz* stwierdził (w odniesieniu do usług), że w celu ustalenia, czy dwie usługi są podobne w rozumieniu przywołanego orzecznictwa, należy przede wszystkim uwzględnić punkt widzenia przeciętnego konsumenta, unikając sztucznych rozróżnień opartych na nieznaczących różnicach. W opinii TS UE dwie usługi są zatem podobne, gdy

wykazują analogiczne właściwości i zaspokajają te same potrzeby konsumenta, w zależności od kryterium porównywalności w użytkowaniu, i gdy istniejące różnice nie wpływają w znaczący sposób na decyzję przeciętnego konsumenta o skorzystaniu z jednej lub drugiej usługi. Przy czym trzeba jednocześnie dodać, że dominująca perspektywa konsumentka w orzecznictwie w tym zakresie nie jest powszechnie aprobowana jako nadmiernie koncentrująca się na treści obowiązującego ustawodawstwa wtórnego UE. Doktryna wskazuje np. na koncepcję wyczerpania praw jako bardziej przydatną dla uzyskania równego traktowania produktów konwencjonalnych i cyfrowych (zob. E. Linklater, „Neutrality of VAT rates under European Law: All books are created equal, but Some are More Equal than Others?”, *Publishing Research Quarterly*, September 2014, Volume 30, Issue 3, pp. 300 – 312 oraz wyrok Trybunału Sprawiedliwości UE z dnia 3 lipca 2012 r. w sprawie C-128/11 *UsedSoft GmbH*).

Warto też zauważyć, że zasadę neutralności podatkowej uznaje się powszechnie za jedną z pięciu podstawowych zasad podatkowych odnoszących się do sfery cyfrowej – OECD w swoim raporcie podkreśla, że „opodatkowanie powinno być neutralne wobec elektronicznych i konwencjonalnych form” (*OECD 1998: Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions: A Report by the Committee on Fiscal Affairs, as Presented to Ministers at the OECD Ministerial Conference, “a Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce*).

Odnosząc się do kwestii ustalenia cechy relewantnej, pozwalającej na porównanie sytuacji prawnej podatników, należy zauważyć, że istotą rozpatrywanej sprawy jest dopuszczalność różnicowania stawki podatku od towarów i usług. Z tego powodu, w ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich, porównanie wydawnictw tradycyjnych i elektronicznych powinno zostać poprzedzone ustaleniem cechy, która zdecydowała o objęciu wydawnictw tradycyjnych obniżoną stawką podatku. Wydawnictwa elektroniczne mogą różnić się od tradycyjnych wieloma właściwościami – brak tych różnic oznaczałby nie to, że są one podobne i powinny być objęte tą samą stawką, ale że są identyczne, a zatem nieracjonalne jest rozdzielanie ich na dwie różne kategorie towarów i usług. W sprawie oceny zgodności z Konstytucją zakwestionowanych norm znaczenie mogą mieć jednak tylko te cechy, które można uznać za relewantne z punktu widzenia różnicowania stawek podatkowych.

W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich powodem, dla którego książki i czasopisma korzystają z obniżonej stawki podatku od towarów i usług jest przede wszystkim przekonanie, że ich treść powinna być możliwie dostępna. Podstawą wyjątku od zasady neutralności podatku VAT jest zatem uznanie znaczenia zawartości publikacji z punktu widzenia konstytucyjnej wolności korzystania z dóbr kultury (art. 73 Konstytucji), prawa do nauki (art. 70 Konstytucji) i wolności pozyskiwania informacji (art. 54 ust. 1 Konstytucji). Za takim uzasadnieniem preferencyjnych stawek podatkowych przemawia między innymi sposób sformułowania poz. 72 i 74 załącznika nr 3 do ustawy o podatku od towarów i usług – możliwość skorzystania z przywileju zależy od treści publikacji. Obniżoną stawką nie są objęte wydawnictwa, których głównym celem jest reklama.

Zarówno Prokurator Generalny (s. 27 stanowiska z dnia 27 sierpnia 2014 r.), jak i Sejm RP (część IV punkt 8 stanowiska z dnia 25 września 2014 r.) uznali, że różnicowanie sytuacji prawnej producentów ebooków i wydawnictw tradycyjnych jest uzasadnione różnicą w sposobie dostarczenia tych produktów. Ze względu na inny cykl produkcji, koszty magazynowania i oferowania do sprzedaży, wytwarzanie wydawnictw elektronicznych, a także ze względu na inną formę doręczenia odbiorcy, różnice pomiędzy obiema kategoriami produktów są wystarczające do uznania, że odmienna stawka podatku od towarów i usług jest uzasadniona.

Należy podkreślić, że Rzecznik Praw Obywatelskich nie kwestionuje istnienia różnic pomiędzy publikacjami wydawanymi na nośnikach fizycznych i publikacjami elektronicznymi. Chociaż należy zwrócić uwagę, że różnica jest mniejsza niż wskazują na to przytoczone stanowiska. Wydawnictwem na nośniku fizycznym jest, w rozumieniu ustawy, także publikacja wydana np. na płycie CD czy nagrana na zewnętrzny nośnik pamięci USB. Niekoniecznie zatem każda książka lub czasopismo zakwalifikowane jako „tradycyjne” muszą być sprzedawane po cenie zawierającej koszt druku, transportu i składowania (publikacja może być przeniesiona na nośnik w momencie sprzedaży, a nagranie nie wymaga czasu, znaczących nakładów finansowych czy specjalistycznych umiejętności – w funkcję nagrywania wyposażona jest większość komputerów, także tych przeznaczonych do użytku domowego).

Jednak, niezależnie od tych argumentów, w ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich, różnice w procesie produkcji i związane z tym koszty nie uzasadniają korzystania z narzędzi fiskalnych w celu sztucznego wyrównania cen produktów naturalnie różniących się ceną. Tym bardziej, że cechy przywołane przez Prokuratora Generalnego i Sejm różnicują także publikacje należące do kategorii książek i czasopism wydanych na nośnikach tradycyjnych – w zależności od objętości czy użytych materiałów – koszt produkcji i składowania jednego egzemplarza publikacji może różnić się bardzo znacząco, a sprzedaż książek czy czasopism zgrywanych na płytę lub zewnętrzny nośnik pamięci USB może bardziej przypominać usługę dostarczenia publikacji elektronicznej niż sprzedaż drukowanej książki w księgarni.

Przede wszystkim zaś należy zauważyć, że książki i czasopisma wydane na fizycznych nośnikach, ze względu na zasady produkcji i dystrybucji, nie różnią się znacząco od większości towarów i usług objętych podstawową stawką podatku VAT. Brakuje zatem podstaw do uznania, że to właśnie te względy zadecydowały o objęciu książek i czasopism obniżoną stawką podatku.

Z opisanych powodów, w ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich, należy uznać, że cechą relewantną decydującą o objęciu obniżoną stawką książek i czasopism wydanych na nośniku tradycyjnym nie jest ich wartość materialna lub cechy fizyczne, ale ich wartość intelektualna i znaczenie treści wydawnictw dla kultury, sztuki, wolności słowa i edukacji. W tej sytuacji, w opinii Rzecznika Praw Obywatelskich, brakuje podstaw do wprowadzenia różnic w stawce podatku od towarów i usług w zależności od nośnika, na którym została utrwalona treść.

Dodatkowo należy się ustosunkować do tych opinii uczestników postępowania, które stwierdzają, że stosowanie obniżonej stawki podatku VAT nie przynosi pozytywnych dla konsumentów efektów w postaci obniżonej ceny zakupywanego produktu. W tym zakresie podawane przykłady budzą pewne wątpliwości. W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich bardziej prawidłowe jest odniesienie się do kompleksowych badań. Badania przeprowadzone przez *Copenhagen Economics* wskazują, że z empirycznych danych na temat skutków zmian stawek podatku VAT wynika, że zmiany stawek opodatkowania w znacznym zakresie oddziałują na konsumentów („Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member

States of the European Union”, 21 June 2007, 6503 DG TAXUD; studium dostępne jest do pobrania w sieci Internet: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/study_reduced_vat.pdf). Dlatego też, wbrew przekonaniu uczestników, można przyjąć, że możliwość zastosowania obniżonej stawki podatku VAT przez podatników spowodowałaby obniżenie cen ebooków, a co za tym idzie większą dostępność zawartych w nich treści intelektualnych.

IV.

W ostatniej części pisma, zgodnie z pismem przewodniczącego składu orzekającego Trybunału Konstytucyjnego, Rzecznik pragnie ustosunkować się do motywów wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 11 września 2014 r. w sprawie C-219/13.

Na wstępie należy zaznaczyć, że tezy tego wyroku niewątpliwie nie mogą być zastosowane wprost do postępowania w sprawie oceny różnic w stawkach podatku VAT na ebooki i publikacje wydawane na nośnikach fizycznych. W przypadku sprawy rozpatrywanej pod sygnaturą C-219/13 problemem nie była bowiem kwestia przepisów jednoznacznie zakazujących stosowania obniżonej stawki podatkowej, ale dopuszczalność odstąpienia na poziomie krajowym od objęcia obniżoną stawką części towarów, które – zgodnie z prawem unijnym – mogą korzystać z tego przywileju.

Sprawa przed Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej została wszczęta w związku z obowiązującymi w Finlandii przepisami regulującymi kwestię podatku od towarów i usług. Fińskie przepisy objęły obniżoną stawką wyłącznie książki drukowane. Publikacje wydane na innych nośnikach fizycznych (np. płytach CD) objęte były stawką podstawową. W tej sytuacji problemem prawnym, który został przedstawiony w pytaniu prejudycjalnym Trybunałowi Sprawiedliwości UE, była ocena, czy treść prawa unijnego jednoznacznie zrównuje pod względem stawki podatkowej książki drukowane i wydane na innych nośnikach, czy też objęcie książek wydanych na innych nośnikach obniżoną stawką podatkową należy do decyzji państw członkowskich. W ostatecznym rozstrzygnięciu Trybunał wskazał, że zasada neutralności podatkowej sprzeciwia się temu, aby towary lub usługi podobne, które są

konkurencyjne wobec siebie, były traktowane odmiennie z punktu widzenia podatku VAT. Jednak w celu ustalenia, czy towary lub usługi są podobne, należy przede wszystkim uwzględnić punkt widzenia przeciętnego konsumenta na danym rynku krajowym. Dlatego to do państw członkowskich należy określenie nośników, do których ma zastosowanie obniżona stawka podatku VAT. Państwo członkowskie musi jednak uwzględnić zasadę neutralności podatkowej – a więc nie może wprowadzić różnych stawek na produkty, które przez krajowych konsumentów traktowane są jako substytucyjne.

Jak już wspomiano, niewątpliwie podstawowa teza wyroku – to znaczy prawo państw członkowskich do oceny, które produkty powinny podlegać przepisom o obniżonej stawce podatku VAT – nie może być wprost zastosowana w postępowaniu w niniejszej sprawie. Zarówno stan faktyczny, jak i stan prawny w obu przypadkach różni się na tyle, że argumentacja Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej nie może być wprost wykorzystana do oceny dopuszczalności objęcia wydawnictw elektronicznych obniżoną stawką podatku VAT.

Motywy wyroku mogą mieć jednak znaczenie dla wyboru metody ustalenia, czy publikacje elektroniczne i wydawnictwa na nośnikach tradycyjnych są na tyle podobne, by różnice w podatku stanowiły naruszenie zasady neutralności podatkowej. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wskazał, że zasadniczym kryterium oceny powinien być punkt widzenia konsumentów. Rzecznik Praw Obywatelskich, w swoim wniosku, przyjął identyczne założenie.

V.

Zarówno Prokurator Generalny, jak i Sejm RP, podkreślili, że kształt polskiej regulacji ustawowej wynika z harmonizacji podatków pośrednich w Unii Europejskiej (zob. więcej: D. Dominik – Ogińska, M. Militz, A. Mudrecki, P. Ogiński, A. Pomorska, P. Wróbel, „Harmonizacja prawa podatkowego w Unii Europejskiej”, Warszawa 2011). Prokurator Generalny w swoim stanowisku (strona 38) zauważył, że przepisy ustawy VAT, w tym także przepisy kwestionowane w niniejszej sprawie, stanowią implementację do systemu prawa polskiego regulacji zawartych w dyrektywie unijnej.

W aktualnym stanie prawnym przepisy o podatku od towarów i usług zawarto w dyrektywie unijnej 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11 grudnia 2006 r., s. 1). 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. Państwa członkowskie mają możliwość wprowadzania obniżonych stawek podatku od wartości dodanej zgodnie z przepisami art. 98 dyrektywy 2006/112/WE. Art. 98 ust. 2 tej dyrektywy stanowi, że stawki obniżone mają zastosowanie wyłącznie do dostaw towarów i świadczenia usług, których kategorie są określone w załączniku III. Dyrektywa dalej stanowi wyraźnie, że stawki obniżone nie mają zastosowania do usług świadczonych drogą elektroniczną.

Aktem o charakterze wykonawczym wobec dyrektywy 2006/112/WE jest rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 77 z dnia 23 marca 2011 r., s. 1). Zgodnie z art. 7 ust. 1 tego rozporządzenia wykonawczego 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 nie jest możliwe. Zgodnie z art. 7 ust. 2 lit. f rozporządzenia 282/2011 oraz załącznika I pkt 3 lit. co do rozporządzenia 282/2011 w związku z pkt 3 załącznika II do dyrektywy 2006/112/WE do kategorii „usług świadczonych drogą elektroniczną” zaliczono usługi polegające na dostarczaniu obrazów, tekstu i informacji oraz udostępnianiu baz danych, w tym zawartość książek w formie cyfrowej i innych publikacji elektronicznych.

Warto więc zauważyć, że o ile w stosunku do książek tradycyjnych państwa członkowskie decydują swobodnie o możliwości objęcia ich stawką obniżoną podatku VAT, o tyle w stosunku do ebooków (uznanych za usługi świadczone drogą elektroniczną) taką swobodą nie dysponują – muszą wobec nich stosować stawkę podstawową.

Należy zauważyć, że Komisja Europejska w swojej skardze wniesionej przeciwko Francji (skarga z dnia 6 września 2013 r., Komisja Europejska przeciwko Francji, sprawa C-479/13) stwierdziła, że zgodnie z art. 98 ust. 2 akapit 1 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. Rzecznik Praw Obywatelskich pragnie przy tej okazji wskazać, że w samym przepisie pkt 6 załącznika nr III do dyrektywy mowa jest literalnie o „książkach” bez rozróżnienia nośnika, na jakim książka jest zamieszczona.

Powyższe stanowisko Komisji, jej zdaniem, potwierdza również (...) art. 98 ust. 2 akapit 2, wyraźnie wykluczający objęcie obniżonymi stawkami VAT usług świadczonych drogą elektroniczną. Jak zauważył w swoim piśmie procesowym z dnia 14 marca 2014 r. Minister Finansów, także unijny Komitet ds. VAT stwierdził, że książki w formacie elektronicznym przesyłane za pomocą sieci Internet, jako usługi elektroniczne, nie mogą być objęte stawką obniżoną. Z kolei Prokurator Generalny w swoim stanowisku, wskazał, że „w świetle przytoczonych regulacji prawa unijnego, niedozwolone jest zatem stosowanie obniżonej stawki podatku VAT na dostawy książek i innych publikacji w formie cyfrowej (elektronicznej)” (strona 38 stanowiska).

Prokurator Generalny zauważa, że ze względu na charakter prawny dyrektywy, wynikający z art. 288 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, „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” (strona 38 stanowiska). Prokurator Generalny wywodzi z tego, że 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. Prokurator Generalny przypomina jednocześnie, że zgodnie z art. 9 Konstytucji Rzeczpospolita Polska przestrzega wiążącego ją prawa międzynarodowego, zaś wprowadzenie przez ustawodawcę polskiego przepisów pozwalających na

zastosowanie obniżonych stawek podatku VAT dla tego typu usług stanowiłoby naruszenie wymienionej wyżej dyrektywy i mogłoby narazić Polskę na postępowanie przed Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej w związku z niewypełnieniem zobowiązań unijnych.

Rzecznik Praw Obywatelskich pragnie podkreślić, że zgodność przepisów ustawy o VAT z wtórnym prawem Unii Europejskiej nie oznacza automatycznie zgodności kwestionowanych przepisów z polską Konstytucją ani z pierwotnym prawem Unii Europejskiej, z zastrzeżeniem, że tak jak przepisy polskiej ustawy objęte są domniemaniem zgodności z Konstytucją RP do chwili jego obalenia przez Trybunał Konstytucyjny, tak też przepisy prawa przyjęte przez instytucje Unii Europejskiej objęte są domniemaniem ważności, do chwili jego obalenia przez Trybunał Sprawiedliwości UE. Godzi się bowiem przypomnieć, że zgodnie z art. 267 TfUE Trybunał Sprawiedliwości UE jest właściwy do orzekania w trybie prejudycjalnym o ważności i wykładni aktów przyjętych przez instytucje, organy lub jednostki organizacyjne Unii. Przy czym Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej przewiduje możliwość stwierdzenia nieważności aktu prawa pochodnego w trybie skargi o stwierdzenie nieważności (art. 263 TfUE). Podkreślić należy, że tylko i wyłącznie Trybunał Sprawiedliwości posiada kompetencję do stwierdzenia nieważności unijnego aktu prawa wtórnego. Potwierdza to nie tylko brzmienie przepisów traktatowych, lecz także linia orzecznicza TSUE (zob. wyrok w sprawie 314/85 *Foto-Frost*), w której podkreśla się, że sądy krajowe nie mogą samodzielnie stwierdzać nieważności aktu prawa unijnego. „Jeżeli zatem w postępowaniu przed sądem krajowym pojawi się wątpliwość co do ważności aktu unijnego, sąd ten ma obowiązek zwrócić się z pytaniem prejudycjalnym w tym względzie” (M. Szpunar, komentarz do art. 267 TFUE [w:] „Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Komentarz LEX”, red. naukowa A. Wróbel, Tom III, Warszawa 2012, s. 408).

Rzecznik Praw Obywatelskich pragnie w niniejszej sprawie zwrócić uwagę, mając na względzie także przedstawione w toku postępowania przez Prokuratora Generalnego i Sejm RP stanowiska, na możliwość nieważności przepisów unijnego prawa pochodnego spowodowaną ich niezgodnością z prawem pierwotnym UE, tj. przepisami Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej (dalej jako: Karta). Zgodnie bowiem z art.

6 ust. 1 Traktatu o Unii Europejskiej, Unia uznaje prawa, wolności i zasady określone w Karcie Praw Podstawowych Unii Europejskiej z 7 grudnia 2000 r., w brzmieniu dostosowanym 12 grudnia 2007 r. w Strasburgu, która ma taką samą moc prawną jak traktaty. Karta Praw Podstawowych stanowi więc część unijnego prawa pierwotnego, z którym zgodne być muszą wszystkie przepisy prawa stanowionego przez instytucje Unii, w tym przepisy dotyczące podatku VAT.

Zgodnie z art. 51 ust. 1 Karty, jej postanowienia mają zastosowanie do instytucji, organów i jednostek organizacyjnych Unii przy poszanowaniu zasady pomocniczości oraz do Państw Członkowskich wyłącznie w zakresie, w jakim stosują prawo Unii (...) Przepis ten reguluje podmiotowy i przedmiotowy zakres zastosowania postanowień Karty. Nie ulega wątpliwości, że do kręgu podmiotowego zastosowania Karty należą instytucje, które wydały przepisy unijne o podatku od wartości dodanej, w tym w szczególności relewantne w tej sprawie – dyrektywę o podatku VAT oraz rozporządzenie wykonawcze. Jeśli chodzi o przedmiotowy zakres zastosowania Karty to należy zauważyć, że „UE jest związana postanowieniami Karty w zakresie, w jakim wykonuje traktatowo określone zadania i kompetencje. Głównie chodzi tu o wykonywanie tych zadań i kompetencji poprzez stanowienie prawnie wiążących aktów UE (art. 288 TfUE)” (A. Wróbel, komentarz do art. 51 Karty, [w:] „Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej. Komentarz”, pod red. A. Wróbla, Warszawa 2013, s. 1308). Nie ulega więc wątpliwości, że w odniesieniu do przepisów o podatku VAT ustanowionych przez Unię Europejską Karta Praw Podstawowych UE ma zastosowanie w pełni. Tylko dodatkowo wspomnieć należy, że Polska implementując unijne przepisy o podatku VAT, działając w zakresie zastosowania prawa Unii, jest również zobowiązana do przestrzegania postanowień Karty. Z wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 21 grudnia 2011 r. w sprawach C-411/10 i C-493/10 *N. S. przeciwko Secretary of State for the Home Department i M. E. i inni przeciwko Refugee Applications Commissioner i Minister for Justice, Equality and Law Reform* wynika bowiem wyraźnie, że Rzeczpospolita Polska nie jest zwolniona – w zakresie stosowania prawa Unii Europejskiej – z obowiązku przestrzegania postanowień Karty.

Zgodnie z art. 20 Karty Praw Podstawowych UE, wszyscy są równi wobec prawa. Jednym z adresatów tego przepisu jest prawodawca europejski, który zobowiązany jest do

stanowienia takiego prawa wtórnego, które szanuje zasadę równości. Jak zauważa doktryna, „przepis ten nawiązuje do jednego z głównych elementów rządów prawa. Jest ważnym postulatem stawianym przed każdym systemem prawnym i podmiotami, które stosują należące do niego normy” (zob. A. Wróbel, komentarz do art. 20 Karty, [w:] „Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej. Komentarz”, pod red. A. Wróbla, Warszawa 2013, s. 695 – 696). Znaczenie zasady równości wobec prawa, zawarte w Karcie Praw Podstawowych, nawiązuje – co do swej istoty – do wspólnych tradycji konstytucyjnych państw członkowskich oraz prawa międzynarodowego. Warto zresztą zauważyć, że Trybunał Sprawiedliwości UE podkreślał – jeszcze przed przyjęciem Karty – że ogólna zasada równości stanowi jedną z podstawowych zasad prawa wspólnotowego (w obecnym stanie prawnym – unijnego; zob. np. wyrok TS w sprawie 16-77 *Albert Ruckdeschel & Co. i Hansa-Lagerhaus Ströh & Co. przeciwko Hauptzollamt Hamburg-St. Annen; Diamalt Ag przeciwko Hauptzollamt Itzehoe*, Zb.Orz. 1977, s. 1753). W podstawowym ujęciu zasady równości konieczne jest, aby normy prawne były stosowane w ten sam sposób do wszystkich jednakowych przypadków. Zasada równości wymaga, by przepisy prawne znalazły takie samo zastosowanie względem podmiotów, które są równe z punktu widzenia cech relewantnych, określonych przez stosowaną regułę.

Warto dodatkowo zwrócić uwagę, że „TS UE w wielu rozstrzygnięciach używa zamiennie pojęć równości i niedyskryminacji, w zależności od tego, czy chce zwrócić uwagę na aspekt pozytywny, czy też negatywny. Zdarza się, że stwierdza wprost: *nie jest istotne, czy zasada (...) została określona jako „zasada równego traktowania”, czy jako „zasada niedyskryminacji”. Chodzi tutaj bowiem o dwa określenia tej samej zasady ogólnej prawa wspólnotowego, która z jednej strony zabrania odmiennego traktowania sytuacji podobnych, z drugiej zaś traktowania w ten sam sposób sytuacji różnych, chyba że zaistniały obiektywne przesłanki uzasadniające takie traktowanie* (wyrok TS z 27 stycznia 2005 r., C-422/02 P, *Europe Chemi-Con (Deutschland) GmbH przeciwko Radzie Unii Europejskiej*, Zb. Orz. 2005, s. I-791)” (zob. J. Maliszewska – Nienartowicz, komentarz do art. 20 Karty, [w:] „Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej. Komentarz”, pod red. A. Wróbla, Warszawa 2013, s. 700).

Rzecznik Praw Obywatelskich pragnie zauważyć, że w rozumieniu zasady równości i niedyskryminacji i wzajemnym powiązaniu tych zasad w orzecznictwie polskiego Trybunału Konstytucyjnego (na co wskazano wyżej) oraz Trybunału Sprawiedliwości UE można odnaleźć wspólne elementy. Dlatego też Rzecznik uważa za stosowne uniknięcie powtórzenia wszystkich argumentów przywołanych na poparcie zarzutu o naruszeniu zasady równości, które przytoczył w odniesieniu do naruszenia konstytucyjnej zasady równości przez przepisy polskiej ustawy o podatku od towarów i usług. W ocenie Rzecznika powołane wyżej argumenty przemawiają za podniesieniem takich samych wątpliwości odnoszących się do relacji między przepisami dyrektywy 2006/112/WE oraz rozporządzenia wykonawczego 282/2011 a zasadą równości zawartą w Karcie Praw Podstawowych UE. W szczególności wątpliwości te obejmują pkt 6 załącznika nr III do dyrektywy 2006/112/WE rozumianego w taki sposób, jaki proponuje Komisja Europejska, tj. jako nie przewidującego możliwości stosowania obniżonych stawek podatku od wartości dodanej do książek wydawanych w formie cyfrowej i innych publikacji elektronicznych. Warto zresztą zauważyć, że taka wykładnia tego przepisu, przyjęta przez Komisję Europejską, jest negatywnie oceniana jako arbitralna przez doktrynę prawa europejskiego (zob. E. Linklater, „Neutrality of VAT rates under European Law: All books are created equal, but Some are More Equal than Others?”, *Publishing Research Quarterly*, September 2014, Volume 30, Issue 3, pp. 300 – 312). Należy także zauważyć, że brak możliwości objęcia obniżoną stawką podatku VAT wydawnictw elektronicznych ogranicza znacznie także możliwość realizacji praw podstawowych określonych w Karcie Praw Podstawowych UE takich, jak prawo do nauki (art. 14), czy też prawo do otrzymywania informacji (art. 11), utrudnia też realizację praw grup szczególnie chronionych, takich jak osoby starsze (art. 25) i osoby z niepełnosprawnościami (art. 26 Karty). Trzeba także podnieść, że kwestię konieczności równego potraktowania wydawnictw tradycyjnych i wirtualnych (tak, aby obie kategorie produktów mogły korzystać z preferencyjnego traktowania w postaci niższej stawki podatku od wartości dodanej) poruszył w swojej rezolucji z dnia 11 grudnia 2012 r. dotyczącej Europejskiego Rynku Cyfrowego Parlament Europejski, wzywając Komisję Europejską do rewizji dyrektywy 2006/112/WE (punkty 32 i 33 rezolucji).

W świetle powyższego istotnym wątpliwościami konstytucyjnym przedstawionym we wniosku z dnia 6 grudnia 2013 r. oraz w niniejszym piśmie procesowym towarzyszą również poważne wątpliwości dotyczące ważności przepisów wtórnego prawa unijnego harmonizujących podatek VAT w Unii Europejskiej w zakresie, w jakim nie pozwalają na objęcie obniżoną stawką podatku od wartości dodanej wydawnictw elektronicznych. W opinii Rzecznika, argumenty przemawiające za możliwością naruszenia przez unijne przepisy o podatku VAT we wskazanym wcześniej zakresie określonej w Karcie zasady równości, której towarzyszą także postanowienia traktatowe dotyczące równości, przemawiają za koniecznością zwrócenia uwagi – w toku postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym – także na ten aspekt sprawy.

Z upoważnienia
Rzecznika Praw Obywatelskich

Stanisław Trociuk
Zastępca Rzecznika Praw Obywatelskich