



# ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria A

Warszawa, dnia 23 maja 2017 r.

Pozycja 38

## POSTANOWIENIE z dnia 17 maja 2017 r. Sygn. akt K 61/13

### Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Michał Warciński – przewodniczący  
Grzegorz Jędrejek – sprawozdawca  
Małgorzata Pyziak-Szafnicka  
Stanisław Rymar  
Piotr Tuleja,

po rozpoznaniu, na posiedzeniu niejawnym w dniu 17 maja 2017 r., wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich o zbadanie zgodności:

- 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 związku z art. 41 ust. 2 tej ustawy,
  - 2) poz. 32, 33, 34 i 35 załącznika nr 10 do ustawy powołanej w punkcie 1 w związku 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 związku z art. 84, w związku z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

p o s t a n a w i a:

**na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072) umorzyć postępowanie.**

**Orzeczenie zapadło jednogłośnie.**

### UZASADNIENIE

#### I

1. Wniosek Rzecznika Praw Obywatelskich.

Rzecznik Praw Obywatelskich (dalej: wnioskodawca), we wniosku z 6 grudnia 2013 r., zakwestionował zgodność z art. 32 w związku z art. 84, w związku z art. 2 Konstytucji:

1) poz. 72, 73, 74 i 75 załącznika nr 3 do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (ówczesznie: Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, ze zm., obecnie: Dz. U. z 2016 r. poz. 710, ze zm.; dalej: ustawa o VAT) w związku z art. 41 ust. 2 tej ustawy,

2) poz. 32, 33, 34 i 35 załącznika nr 10 do ustawy o VAT w związku z art. 41 ust. 2a tej ustawy

– „w zakresie, w jakim wyłączaają stosowanie obniżonych stawek podatku do książek wydawanych w formie cyfrowej i innych publikacji elektronicznych”. Zarzut naruszenia zasady równości wnioskodawca wysnuł przede wszystkim z zasady równości i powszechności opodatkowania, i dlatego związkowymi wzorcami kontroli uczynił art. 2 i art. 84 Konstytucji.

Wnioskodawca podniósł, że choć publikacje wydawane na nośnikach fizycznych (drukowane, wydawane na taśmach magnetycznych czy płytach CD; dalej zbiorczo: publikacje tradycyjne), oraz publikacje oferowane w formie zapisu cyfrowego (nieposiadające nośnika fizycznego; dalej: publikacje elektroniczne) mają identyczną treść, to jednak są opodatkowane różnymi stawkami podatku od towarów i usług (dalej: VAT). Te pierwsze korzystają obecnie ze stawek obniżonych (5% na książki i 8% na prasę), podczas gdy te drugie opodatkowane są jednolitą, podstawową stawką w wysokości 23%. Godzi to w konstytucyjną gwarancję równości, ponieważ prowadzi do różnicowania sytuacji prawnej podmiotów pozostających w takiej samej sytuacji faktycznej. Stawka VAT wpływa na ostateczną, uiszczaną przez konsumenta, cenę produktu, decydującą o jego atrakcyjności. Wnioskodawca wskazał, że jeżeli dobra, traktowane przez konsumentów jako zamienne, opodatkowane są różnymi stawkami podatku, to jego niższa stawka uprzywilejowuje producentów określonego towaru – uzyskujących dzięki interwencji państwa rynkową przewagę nad konkurencją – gdyż to ich produkt jest atrakcyjniejszy. Wybrane przez ustawodawcę kryterium zróżnicowania sytuacji prawnej obywateli – nośnik publikacji – nie uzasadnia odmiennego traktowania podmiotów podobnych, a różnice w sytuacji prawnej obywateli zostały oparte na arbitralnych kryteriach i przez to naruszają konstytucyjną gwarancję równości.

Wnioskodawca zwrócił uwagę, że dostarczanie publikacji elektronicznych jest – w świetle prawa Unii Europejskiej (dalej: UE) – usługą, wobec czego książka w formie elektronicznej nie jest kwalifikowana jako towar. Podkreślił, że opodatkowanie publikacji elektronicznych podstawową stawką VAT wynika nie z przepisu odnoszącego się bezpośrednio do takich publikacji, lecz z ich pominięcia w przepisach ustanawiających ulgi (załącznikach nr 3 i 10 do ustawy o VAT), a przedmiotem kontroli nie jest zaniechanie ustawodawcy, ale treść przyjętych przez niego przepisów. Zgodził się, że ustawodawca dysponuje swobodą przyznawania ulg i umorzeń podatkowych. Swoboda nie oznacza jednak dowolności, a przyjęte regulacje nie powinny dyskryminować żadnych podmiotów.

Wnioskodawca podkreślił, że nie budzi jego wątpliwości zasadność zastosowania obniżonej stawki VAT w odniesieniu do publikacji tradycyjnych, gdyż ich niższa cena sprzyja dostępności zawartych tam treści edukacyjnych, informacyjnych i kulturalnych, a przez to wyrównywaniu szans w dostępie do nauki i kultury oraz kształtowaniu społeczeństwa obywatelskiego. Zauważył jednak, że obniżenie stawki podatku podyktowane jest wartością niematerialną publikacji i zwiększeniem ich dostępności dla osób o najniższych dochodach, nie zaś wolą wsparcia określonych gałęzi przemysłu (zajmujących się przygotowaniem książek lub wytwarzaniem taśm czy płyt, o czym świadczy między innymi to, że tradycyjne publikacje o treści innej niż książki lub czasopisma objęte są podstawową stawką podatku). Wnioskodawca stwierdził, że różnice w stawkach VAT decydują o tym, iż wytwarzanie i sprzedaż publikacji elektronicznych stają się nieopłacalne, tymczasem publikacje elektroniczne podobnie jak tradycyjne sprzyjają rozwojowi czytelnictwa (z racji dostępności i niższej ceny wytworzenia – mogłyby zachęcić do korzystania z dóbr kultury tych konsumentów, którzy wcześniej korzystali z usług rynku wydawniczego w ograniczonym zakresie, a z powodu

możliwości powiększania tekstu – mogłyby ułatwić dostęp do kultury i edukacji osobom starszym czy niedowidzącym).

Zdaniem wnioskodawcy, cechą relewantną łączącą podmioty objęte obniżoną stawką VAT powinna być treść publikacji, nie zaś forma jej rozpowszechniania. Inne kryteria różnicowania sytuacji prawnej wydawców stanowią naruszenie konstytucyjnej zasady równości i powszechności opodatkowania oraz prowadzą do nierównego traktowania wydawców i sprzedawców książek i czasopism.

Odnosząc się do uregulowań prawa UE, wnioskodawca stwierdził, że VAT jest objęty harmonizacją podatków pośrednich. Choć nie został ujednoczony, to jednak w UE podjęto kroki zmierzające do wyeliminowania nadmiernej różnorodności systemów podatkowych, a celem harmonizacji jest likwidacja przeszkód w handlu i przepływie kapitału. Z art. 9 i art. 91 ust. 3 Konstytucji wynika obowiązek przestrzegania prawa unijnego i nakaz stosowania wykładni mu przyjaznej, która ma jednak swoje granice; potencjalna sprzeczność prawa unijnego z Konstytucją nie może być rozwiązywana przez uznanie nadrzędności normy unijnej, ponieważ normy konstytucyjne – w dziedzinie praw i wolności jednostki – wyznaczają minimalny i nieprzekraczalny próg, który nie może ulec obniżeniu ani zakwestionowaniu.

W odniesieniu do wpływu ewentualnego obniżenia stawek VAT od publikacji elektronicznych na rynek publikacji tradycyjnych i sytuację obywateli preferujących te ostatnie, wnioskodawca wskazał, że podstawą polskiego ustroju gospodarczego jest społeczna gospodarka rynkowa oparta na wolności działalności gospodarczej. Dlatego zadaniem władz publicznych nie jest regulowanie rynku w sposób faworyzujący konkretne usługi lub towary, a państwo nie powinno uzasadniać tworzonego przez siebie prawa interesem ekonomicznym konkretnych podmiotów. Kwestia wpływu ewentualnej zmiany przepisów na rynek publikacji tradycyjnych (gdyby istniały przesłanki uznania, że zmiana sytuacji na rynku będzie natychmiastowa i gwałtowna) powinna zostać uwzględniona w kształcie przepisów i w okresach przejściowych, nie może natomiast przemawiać za odstępniem od przywrócenia stanu zgodności z konstytucyjną zasadą równości.

Wnioskodawca zwrócił uwagę, że pkt 7 preambuły dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1; dalej: dyrektywa VAT), ustanawia zasadę neutralności fiskalnej (na terytorium każdego państwa członkowskiego podobne towary i usługi powinny podlegać takiemu samemu obciążeniu podatkowemu, bez względu na długość łańcucha produkcji i dystrybucji). Objęcie publikacji elektronicznych wyższą stawką VAT wpływa na konkurencję i faworyzuje jedną grupę producentów, a przez to nie może być uznane za zgodne z nią. Wnioskodawca wskazał, że Komisja Europejska (dalej: Komisja) stwierdziła, iż – przy określaniu stawki VAT – należy wziąć pod uwagę postęp technologiczny, by uzyskać zbieżność pomiędzy środowiskiem cyfrowym i światem fizycznym. Poinformował też, że od stycznia 2012 r. Francja i Luksemburg wprowadziły taką samą – obniżoną – stawkę VAT na publikacje tradycyjne i elektroniczne. Dodatkowo wnioskodawca zauważył, że polskie sądy nie mogą orzec nieważności aktów prawa pochodnego UE, zasugerował jednak wystąpienie do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE) z pytaniem prejudycjalnym.

## 2. Opinia Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego.

W opinii z 17 stycznia 2014 r., Minister Kultury i Dziedzictwa Narodowego (dalej: MKiDN) poparł ideę równego traktowania książek bez względu na formę ich publikacji i podzielił pogląd wnioskodawcy, że obniżenie stawki VAT od książek elektronicznych mogłoby istotnie zwiększyć zainteresowanie ich nabyciem, w sytuacji, w której obrót takimi publikacjami stanowi zaledwie około jednego procenta obrotu publikacjami tradycyjnymi.

MKiDN podniósł jednak wątpliwości związane ze zobowiązaniami wynikającymi z członkostwa Rzeczypospolitej Polskiej w UE. Wskazał, że dyrektywa VAT „wydaje się

jednoznacznie wskazywać”, iż publikacje elektroniczne nie zostały wymienione w katalogu uprawniającym do stosowania obniżonej stawki VAT. Publikacje tradycyjne uznawane są bowiem za towar, natomiast ich elektroniczne odpowiedniki – za usługę świadczoną drogą elektroniczną, a Komisja konsekwentnie stoi na stanowisku, że obniżone stawki VAT mają zastosowanie wyłącznie do dostaw towarów i świadczenia tylko tych usług, których kategorie są określone w załączniku III dyrektywy VAT.

### 3. Opinia w sprawie skutków finansowych orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego.

W piśmie z 13 lutego 2014 r., działając z upoważnienia Prezesa Rady Ministrów, Minister Finansów przedstawił opinię o możliwych skutkach orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego wiążących się z nakładami finansowymi nieprzewidzianymi w ustawie budżetowej. Stwierdził, że oszacowanie skutków finansowych obniżenia stawki VAT od publikacji elektronicznych z 23% do 5% jest trudne ze względu na brak wiarygodnych danych o strukturze rynku. Opierając się na danych rynkowych za rok 2012, przyjął jednak, że ujemne skutki finansowe w roku 2014 wyniosłyby ok. 30 mln zł w odniesieniu do książek oraz ok. 32 mln zł w odniesieniu do prasy. Zwrócił jednak uwagę, że skutki te mogą być znacznie poważniejsze ze względu na dynamiczny rozwój tego segmentu rynku. Nadmienił, że brakuje jakichkolwiek wiarygodnych danych dotyczących rynku e-nut, więc przedstawienie skutków obniżenia stawki VAT w tym zakresie jest niemożliwe.

Minister Finansów zastrzegł, że jego szacunki nie uwzględniają ewentualnego wykorzystania w publikacjach elektronicznych (w szczególności w e-prasie) programów komputerowych, muzyki czy filmów, objętych obecnie stawką podstawową VAT.

### 4. Informacja Ministra Spraw Zagranicznych.

W piśmie z 27 lutego 2014 r., Minister Spraw Zagranicznych (dalej: MSZ), przedstawił informacje o działaniach UE zmierzających do zmiany treści dyrektywy VAT. Podał, że Komisja, 6 grudnia 2011 r., przyjęła komunikat „W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego systemu podatku VAT”, w którym zapowiedziała ocenę istniejącej struktury stawek podatku pod kątem tego, iż „podobne towary i usługi powinny podlegać takiej samej stawce podatku VAT, przy czym należy w tej mierze wziąć pod uwagę postęp technologiczny, tak aby uzyskać zbieżność pomiędzy środowiskiem online i światem fizycznym”; w wypracowaniu kompleksowego stanowiska UE, Komisję ma wspierać grupa ekspertów ds. opodatkowania gospodarki cyfrowej (która powinna przedłożyć sprawozdanie do 1 lipca 2014 r.), a program prac Komisji na rok 2013 przewidywał przyjęcie stosownej inicjatywy prawodawczej, do czego jednak nie doszło.

MSZ poinformował, że – w październiku 2013 r. – Rada Europejska (dalej: Rada) wskazała, iż Komisja powinna do końca czerwca 2014 r. przedstawić sprawozdanie dotyczące kwestii gospodarki cyfrowej, w tym zróżnicowania stawek podatkowych dla produktów cyfrowych i materialnych.

MSZ poinformował, że polski rząd prezentuje na forum UE stanowisko zawarte w uchwale nr 61 Rady Ministrów z dnia 26 marca 2013 r. w sprawie przyjęcia „Strategii Rozwoju Kapitału Społecznego 2020” (M.P. poz. 378; dalej: strategia rozwoju): popiera ujednolicenie stawek VAT na podobne towary i usługi, uwzględniając postęp technologiczny prowadzący do zacierania się różnic pomiędzy środowiskiem on-line i światem fizycznym, ale z ograniczeniem do rynku książki.

### 5. Opinia Ministra Finansów.

W piśmie z 14 marca 2014 r., Minister Finansów – odpowiadając na pytania Trybunału Konstytucyjnego – przedstawił opinię w sprawie. Szczegółowo opisawszy prawo krajowe i prawo UE, stwierdził, że publikacje elektroniczne – dostarczane za pośrednictwem Internetu

– nie mogą zostać uznane za towary, ponieważ nie są rzeczami (przedmiotami materialnymi) i dlatego kwalifikowane są jako usługi elektroniczne. Różny sposób traktowania publikacji tradycyjnych i elektronicznych wynika nie tylko ze sposobu utrwalenia publikacji (nośnika), lecz także ze sposobu jej dostarczania. Publikacje tradycyjne stanowią towar (w wypadku przeniesienia prawa do rozporządzania nimi jak właściciel dochodzi do ich dostawy), rzecz ruchomą, natomiast publikacje elektroniczne, wobec braku postaci materialnej, należą do innej kategorii, charakteryzującej się ograniczonym prawem do rozporządzania (istnieją wątpliwości w kwestii prawa ich dalszej odprzedaży czy dokonania zwrotu) oraz możliwością aktualizacji zawartości.

Minister Finansów wskazał, że podstawową cechą publikacji elektronicznej jest możliwość przesyłania jej treści za pośrednictwem Internetu, w znacznym stopniu automatycznie i z minimalnym udziałem człowieka. Innymi cechami takich publikacji są: konieczność posiadania odpowiedniego czytnika i dostępu do Internetu, możliwość gromadzenia na czytnikach dużej liczby publikacji, a także łączenie tekstu z multimediami.

Odnosząc się do kwestii zmian dyrektywy VAT, Minister Finansów poinformował, że na forum UE trwają prace dotyczące opodatkowania tzw. gospodarki cyfrowej, obejmujące różnice w poziomie opodatkowania wydawnictw cyfrowych oraz tradycyjnych. Powołana została grupa ekspertów, której raport ma zostać przedstawiony do połowy 2014 r. i stanowić podstawę ewentualnej decyzji o podjęciu prac legislacyjnych. Nadmieniał, że Polska zadeklarowała poparcie zmian dążących do ujednoczenia stawek VAT na podobne towary i usługi, zgodnie ze strategią rozwoju, a więc z ograniczeniem do rynku książek. Zdaniem rządu, zmiany nie powinny objąć publikacji prasowych, z uwagi na zasadnicze różnice między prasą tradycyjną a tzw. e-prasą, która jest *medium* interaktywnym, umożliwiającym wielokrotną aktualizację treści w ciągu dnia oraz korzystanie przez czytelników z dodatkowych usług elektronicznych (np. wysłania wiadomości do autorów artykułu, przekierowań do innych materiałów, w tym audio i video oraz gier) i stanowiącym znacznie skuteczniejszy – w porównaniu z publikacjami tradycyjnymi – nośnik treści reklamowych.

Minister Finansów, niezależnie od deklarowanego przez Polskę poparcia propozycji zmian prawa UE, stwierdził, że konstytucyjna zasada równości odnosi się do sytuacji prawnej podmiotów, a art. 32 Konstytucji nie jest właściwym wzorcem kontroli przepisów określających wysokość stawek VAT, nieodnoszących się bezpośrednio do sytuacji podatników. Zaskarżone przepisy nie dotyczą podatników, lecz produktów – towarów albo usług. Co do zasady, w wypadku dostawy określonego towaru albo usługi, właściwa stawka podatku jest taka sama niezależnie od kategorii podatnika – dostawcy. Zarzut wnioskodawcy, dla swej skuteczności, wymagałby wskazania kategorii podatników, które – wskutek zastosowania kwestionowanych norm – traktowane byłyby w sposób dyskryminujący (albo faworyzujący). Tymczasem wnioskodawca raz wskazuje producentów, w innych miejscach wydawców, następnie – sprzedawców, a w końcu – ogólnie – „podmioty oferujące cyfrowe książki i czasopisma”. Minister Finansów nie zgodził się z tezą wnioskodawcy, że „cechą relewantną łączącą podmioty objęte obniżoną stawką podatku VAT powinna być treść publikacji”. Owa treść może bowiem odnosić się tylko do samych publikacji, nie zaś do podatników. W opinii Ministra Finansów, brak wprowadzenia w przepisach określających stawki VAT jakichkolwiek kategorii podatników (jednolitość tej stawki w odniesieniu do każdego podatnika), jak również zasada neutralności VAT przemawiają za uznaniem zarzutu wnioskodawcy za bezzasadny. Przemawia za tym również to, że – z uwagi na specyfikę rynku książek i prasy (prawa autorskie) – podatnicy działający na rynku książki i prasy tradycyjnej i podatnicy działający na rynku książki i prasy elektronicznej to niejednokrotnie te same podmioty, a liczne wydawnictwa oferują swoje publikacje w formach zarówno tradycyjnych, jak i elektronicznych; również sprzedawcy prowadzą – z reguły – sprzedaż publikacji zarówno w księgarniach stacjonarnych, jak i za pośrednictwem sklepów internetowych, w których oferują

między innymi publikacje elektroniczne. Stąd zarzut nierównego traktowania podmiotów prowadzi do nieracjonalnego wniosku, iż to samo wydawnictwo – oferując określoną pozycję literacką w formie tańszej e-książki jest w gorszej sytuacji prawnej od samego siebie – oferując tę samą książkę w droższej formie tradycyjnej (w odniesieniu do której ponosi koszty magazynowania oraz dystrybucji). Tymczasem, aby doszło do naruszenia zasady równego traktowania, podmiot „A”, na skutek zastosowania wobec niego określonej normy, musiałby znaleźć się w gorszej sytuacji niż podmiot „B”, przy czym oba te podmioty powinny być w porównywalnej sytuacji faktycznej.

Wobec powyższego Minister Finansów uznał, że art. 32 Konstytucji nie jest właściwym wzorcem kontroli przepisów zakwestionowanych we wniosku.

Minister Finansów zgodził się z wnioskodawcą, że stawka podatku ma wpływ na ostateczną cenę produktu, podkreślił jednak, że jest ona tylko jednym z elementów kalkulacyjnych owej ceny, do których należą między innymi: koszty materiału potrzebnego do wytworzenia produktu (papier, farba drukarska), koszty produkcji (druk) i magazynowania, a także dystrybucji (rozwiezienia do księgarń oraz miejsca ekspozycyjnego), a także ryzyko zwrotu niesprzedanych egzemplarzy. Dlatego trudno porównać e-książki czy e-prasę do książek i prasy udostępnianych na nośnikach fizycznych. Z tego, że średnie ceny e-książek są niższe od cen książek tradycyjnych, Minister Finansów wysnuł wniosek, że stawka VAT nie determinuje ostatecznej ceny produktu, o której decyduje szereg czynników rynkowych (prawo popytu i podaży, istniejąca struktura rynku), niezwiązanych z wysokością opodatkowania; nadmieniał, że dotychczasowe doświadczenie wskazuje, iż obniżenie wysokości VAT nie przekłada się bezpośrednio na obniżenie cen. Zarazem konsument, decydując się na nabycie określonego dobra, nie kieruje się wysokością VAT wliczonego w cenę, lecz ceną ostateczną, ponadto zaś innymi czynnikami: na wybór e-książki wpływać będzie konieczność posiadania odpowiedniego czytnika i dostępu do Internetu, zaś o wyborze książki drukowanej może decydować przywiązanie do tradycyjnej formy publikacji, jej szaty graficznej czy też wartości wynikającej z liczby wydrukowanych egzemplarzy.

W odniesieniu do zarzutu naruszenia art. 84 Konstytucji, Minister Finansów stwierdził, że Trybunał nie jest uprawniony do oceniania celowości rozwiązań przyjętych przez ustawodawcę, mającego dużą swobodę wyboru konstrukcji zobowiązań podatkowych, za pomocą których system podatkowy ma zapewnić państwu dochody oraz wpływające na gospodarcze i społeczne zachowania podatników. Podkreślił, że owa swoboda jest jeszcze większa w odniesieniu do ulg i zwolnień podatkowych, choć – oczywiście – ustawodawca musi mieć na uwadze wartości konstytucyjnie chronione.

Ogół argumentacji doprowadził Ministra Finansów do wniosku, że zróżnicowanie – dla potrzeb VAT – sposobu klasyfikacji (i opodatkowania) publikacji tradycyjnych i elektronicznych nie ma charakteru arbitralnego, lecz uzasadnione jest sposobem ich świadczenia czy też dostarczenia. Dlatego też uznał za bezzasadny również zarzut naruszenia – wynikającej z art. 2 Konstytucji – zasady sprawiedliwości społecznej, rozumianej jako zakaz arbitralnego działania państwa czy też kreowania nieusprawiedliwionych, niepopartych obiektywnymi wymogami przywilejów dla wybranych grup obywateli.

#### 6. Stanowisko Prokuratora Generalnego.

W piśmie z 27 sierpnia 2014 r., Prokurator Generalny zajął stanowisko, że 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 do ustawy o VAT, w zakwestionowanym zakresie, są zgodne z art. 32 w związku z art. 84, w związku z art. 2 Konstytucji.

Prokurator Generalny zwrócił uwagę, że wnioskodawca kwestionuje pominięcie ustawodawcze, polegające na nieuwzględnieniu w załącznikach nr 3 i 10 do ustawy o VAT publikacji elektronicznych jako produktów objętych obniżoną stawką VAT. Ponadto zastrzegł,

że – jako podmioty, których konstytucyjne prawa zostały naruszone zaskarżonymi przepisami – wskazuje on producentów publikacji elektronicznych, ich wydawców, sprzedawców, podmioty je oferujące oraz przedsiębiorców. Dlatego Prokurator Generalny uznał, że – w istocie – chodzi o naruszenie konstytucyjnych praw ogółu podatników VAT od publikacji elektronicznych, do których ma zastosowanie podstawowa stawka tego podatku. Zwrócił on uwagę, że istnieją liczne podmioty wytwarzające zarówno publikacje tradycyjne jak i elektroniczne i obracające nimi, pozostające – według niego – w takiej samej sytuacji faktycznej. Zgodził się jednak, że kwestionowane przepisy różnicują sytuację prawną podatników VAT dostarczających wyłącznie publikacje elektroniczne oraz podatników dostarczających wyłącznie publikacje tradycyjne.

Prokurator Generalny stwierdził, że przedmiotem opodatkowania podatkiem VAT nie jest treść publikacji, lecz jej dostarczenie nabywcy w określonej formie. To forma utrwalenia i dostarczenia produktu odbiorcy decyduje o jego zakwalifikowaniu jako świadczenia usługi elektronicznej bądź jako dostawy towaru, a przez to o stawce VAT. Produkty w formie cyfrowej, niemające formy tradycyjnej, mogą być uzyskane tylko w jeden sposób: przez ich pobranie na dysk komputera za pośrednictwem odpowiedniego oprogramowania. Ich dostawa odbywa się w sposób zautomatyzowany, z niewielkim udziałem człowieka, którego rola ogranicza się do zaoferowania produktu i warunków jego nabycia. Dlatego właśnie, jak też z uwagi na niemożność wykonania produktu bez wykorzystania technologii informacyjnej, ustawodawca zakwalifikował dostawę takich produktów jako usług elektronicznych. W przeciwieństwie do nich, produkty oferowane w tradycyjnej, materialnej formie stanowią towary, nawet jeśli ich zamówienie (i obsługa zamówienia) odbywa się za pośrednictwem Internetu.

Prokurator Generalny podkreślił, że ustawodawca dysponuje swobodą określenia cechy relewantnej, według której różnicuje sytuację prawną poszczególnych adresatów norm prawnych, a dobór cech relewantnych i przeprowadzane na ich podstawie klasyfikacje korzystają z domniemania konstytucyjności. Stwierdził, że zasadnicze różnice w kosztach ponoszonych przez oferentów publikacji tradycyjnych (druk, magazynowanie, dystrybucja, ekspozowanie, wysyłka) i elektronicznych, wraz z ryzykiem strat finansowych w razie niesprzedania tych pierwszych, powodują zasadniczą odmienność sytuacji faktycznej obydwu kategorii oferentów, co uzasadnia ich zaliczenie do różnych kategorii podmiotów. Tymczasem konstytucyjna zasada równości nakazuje równe traktowanie tylko podmiotów podobnych, nie zaś podmiotów różniących się między sobą.

Zdaniem Prokuratora Generalnego, zaskarżone przepisy nie naruszają również – wynikającej z art. 84 Konstytucji – zasady równości opodatkowania, ponieważ podmioty dostarczające publikacje w różnych formach znajdują się w odmiennej sytuacji ekonomicznej, co uzasadnia zróżnicowanie ich opodatkowania. Przepisy nie kreują nieusprawiedliwionych przywilejów podatkowych dla żadnej grupy podmiotów, a zróżnicowanie wysokości stawek VAT jest uzasadnione obiektywnymi kryteriami. Z tego samego względu, zaskarżone przepisy nie naruszają również konstytucyjnej zasady sprawiedliwości społecznej.

W odniesieniu do zgodności kwestionowanych przepisów z regulacjami prawa UE, Prokurator Generalny stwierdził, że obecnie niedozwolone jest stosowanie obniżonej stawki VAT do dostawy publikacji elektronicznych, a zatem zakwestionowane przepisy są zgodne z prawem UE. Ewentualne wprowadzenie przez ustawodawcę obniżonych stawek VAT dla publikacji elektronicznych stanowiłoby naruszenie dyrektywy i mogłoby narazić Polskę na postępowanie przed TSUE, a nawet na konieczność wypłaty odszkodowań, których ciężar poniósłby budżet państwa, a w konsekwencji każdy podatnik.

Prokurator Generalny poinformował, że powołana przez Komisję Europejską grupa ekspertów do spraw opodatkowania gospodarki cyfrowej, w raporcie z maja 2014 r. zarekomendowała objęcie ogółu produktów jedną stawką – ale podstawową – VAT (w praktyce

podniesienie VAT na publikacje tradycyjne), co uprościłoby rozliczenia i zapewniło zwiększone dochody budżetu.

#### 7. Stanowisko Sejmu RP.

W piśmie z 25 września 2014 r., Marszałek Sejmu wniósł o stwierdzenie, że załącznik nr 3 do ustawy o VAT w związku z jej art. 41 ust. 2 oraz załącznik nr 10 do ustawy o VAT w związku z jej art. 41 ust. 2a „w zakresie w jakim wśród towarów i usług opodatkowanych preferencyjną stawką podatku od towarów i usług pomijają książki wydawane cyfrowo i inne publikacje elektroniczne”, są zgodne z art. 32 ust. 1 w związku z art. 84, w związku z zasadą sprawiedliwości społecznej wyrażoną w art. 2 Konstytucji. W pozostałym zakresie Marszałek Sejmu wniósł o umorzenie postępowania ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku, gdyż wnioskodawca nie przedstawił argumentów wskazujących na dyskryminacyjny charakter zaskarżonej regulacji, wobec czego jego zarzuty należy rozpatrywać jedynie w kontekście art. 32 ust. 1 Konstytucji.

Marszałek Sejmu uznał, że sprawę należy zakwalifikować jako pominięcie ustawodawcze, o tyle jednak nietypowe, że dotyczące przedmiotu opodatkowania obniżoną stawką VAT. Uznał, że badanie pominięcia ustawodawcy w zakresie materii wybranej przez niego do regulacji, w tym również ustanowienie listy towarów i usług, względem których stosowana jest niższa stawka VAT, jest dopuszczalne. Zakwestionował jednak sposób ujęcia zakresu zaskarżenia i stwierdził, że przedmiotem kontroli powinny być załączniki nr 3 i 10 w związku z, odpowiednio, art. 41 ust. 2 oraz art. 41 ust. 2a ustawy o VAT. Podkreślił też, że zrekonstruowane z nich normy prawne nie zakazują stosowania preferencyjnych stawek względem publikacji elektronicznych, ale w ogóle ich w swej treści nie uwzględniają.

Marszałek Sejmu zwrócił uwagę, że nie można jednoznacznie ustalić podmiotów, których dotyczy zarzut naruszenia zasady równości, ponieważ wnioskodawca niekonsekwentnie wskazał jednostki, których konstytucyjne prawa zostały naruszone; z niektórych twierdzeń można byłoby wręcz wysnuć wniosek, że „podmiotami”, o których prawa troszczy się wnioskodawca, są „towary” i „usługi”. Niemniej jednak Marszałek Sejmu doszedł do wniosku, że można dostrzec grupę podmiotów pokrzywdzonych – podatników VAT od publikacji elektronicznych, którzy oferując je konsumentom, nie są w stanie konkurować z podatnikami oferującymi publikacje tradycyjne.

Marszałek Sejmu doszedł do wniosku, że dzięki mechanizmowi odliczenia naliczonego VAT, podmioty produkujące, wydające i sprzedające publikacje zarówno tradycyjne, jak i elektroniczne nie ponoszą ekonomicznego ciężaru VAT, zatem pozostają w takiej samej sytuacji faktycznej. Ciężar ów – wkalkulowany w ostateczną cenę towaru lub usługi – jest bowiem przeniesiony na konsumentów, nabywców publikacji niezależnie od formy ich wydania. Marszałek Sejmu zwrócił tu uwagę, że pomimo to wnioskodawca nie sformułował zarzutu naruszenia prawa konsumentów do równego opodatkowania.

Marszałek Sejmu uznał, że w perspektywie wskazanych przez wnioskodawcę wzorców kontroli można byłoby rozpatrywać prawne zróżnicowanie dwóch grup podatników VAT: dostarczających wyłącznie publikacje elektroniczne, których określił mianem „dostawców usługi elektronicznej”, oraz dostarczających wyłącznie publikacje tradycyjne, których nazwał „dostawcami towarów”. Byłoby to jednak możliwe tylko zakładając, że publikacje elektroniczne i publikacje tradycyjne są względem siebie substytutami (są przez konsumentów postrzegane jako dobra zamienne). Skonstatował jednak, że między obiema kategoriami publikacji nie można dopatrzeć się „cechy istotnej”, pozwalającej na uznanie ich za podobne z punktu widzenia zasady równości. Cechą istotną jest bowiem nie dostarczanie publikacji niezależnie od formy ich wydania, lecz dostarczanie publikacji tradycyjnych – utrwalonych na nośnikach fizycznych – co kwalifikuje je do grupy towarów. To właśnie sytuacja faktyczna dostawców towarów uzasadnia objęcie dostarczanych przez nich produktów niższą stawką



podatkową, ponieważ – w przeciwieństwie do zautomatyzowanej i wymagającej bardzo ograniczonego udziału człowieka – dostawy usług elektronicznych, dostawa towarów wymaga znacznie większego nakładu czasu, pracy i środków finansowych. Wobec niespełnienia warunku „podobieństwa” obu grup podmiotów – dostawców publikacji tradycyjnych i dostawców publikacji elektronicznych – Marszałek Sejmu uznał przeprowadzenie dalszych elementów testu równości za zbędne. Nie godzi bowiem w zasadę równości to, że ustawodawca w różny sposób ukształtował sytuację prawną podmiotów pozostających w różnych sytuacjach faktycznych.

8. Stanowisko wnioskodawcy wobec poglądów wyrażonych w stanowiskach Prokuratora Generalnego i Sejmu RP.

W piśmie z 19 listopada 2014 r., wnioskodawca podtrzymał wniosek, stwierdzając, że niekonstytucyjność nie dotyczy braku regulacji, której istnienie można byłoby uznać za konieczne lub wskazane, lecz polega na stworzeniu sytuacji dyskryminujących – na wyłączeniu określonych podmiotów z grupy uprawnionych do korzystania z korzystniejszych stawek podatku. Stwierdził jednak, że zakres jego zaskarżenia jest logicznie równoważny sformułowaniu Marszałka Sejmu.

W odniesieniu do wzorców kontroli, wnioskodawca stwierdził, że nie ziściła się przesłanka częściowego umorzenia postępowania – o które wniósł Marszałek Sejmu – ponieważ, ze względu na swój ścisły związek treściowy, oba ustępy art. 32 Konstytucji mogą być powoływane łącznie jako jeden wzorzec kontroli, w szczególności dlatego, że się wzajemnie nie wykluczają ani nie konsumują. Kwestionowana regulacja jednocześnie narusza oba postanowienia – przez wprowadzenie nieuzasadnionego wyjątku od zasady równości wobec prawa oraz przez wprowadzenie dyskryminacji pominiętej w ustawie o VAT grupy podmiotów.

Wobec wątpliwości Prokuratora Generalnego i Marszałka Sejmu co do wskazania podmiotu, którego prawa miałyby zostać naruszone zakwestionowaną regulacją, wnioskodawca stwierdził, że chodzi o podatników VAT – osoby fizyczne lub prawne. Przyczyną gorszej sytuacji niektórych z nich jest konieczność opłacenia wyższej stawki VAT, a z tym wiąże się mniejsza dostępność ich publikacji dla konsumentów.

W ocenie wnioskodawcy, to, że ostatecznie ciężar ekonomiczny VAT ponoszą konsumenci, jest prawnie irrelevantne, ponieważ oni przez nabycie towaru lub usługi nie stają się podatnikami VAT. W związku z powyższym wniósł o uznanie, że podmiotami, których prawa są naruszane zaskarżonymi przepisami, są podatnicy tego podatku oferujący publikacje elektroniczne. Niemniej jednak perspektywa konsumentów nie jest pozbawiona znaczenia, gdyż tylko z ich punktu widzenia możliwe jest uznanie dwóch produktów za substytucyjne, a skutki zakwestionowanej regulacji dotyczą przede wszystkim ich praw i wolności.

Ubocznie wnioskodawca wskazał, że ograniczenie dostępności publikacji elektronicznych wpływa pośrednio na możliwość korzystania z prawa do nauki (art. 70 Konstytucji) i stanowi naruszenie art. 6 ust. 1 Konstytucji, stanowiącego, że Rzeczpospolita Polska stwarza warunki upowszechniania dóbr kultury i równego dostępu do nich. Dodał, że większa dostępność wydawnictw elektronicznych ma znaczenie również z punktu widzenia praw i wolności osób niepełnosprawnych (art. 69 Konstytucji) lub starszych, ze względu na możliwość uzyskania dostępu do nich bez wychodzenia z domu, a także np. powiększenia tekstu.

Odnosząc się do argumentu dotyczącego obrotu prawami autorskimi i tego, że te same podmioty wydają zarówno publikacje tradycyjne, jak i elektroniczne (wobec czego trudno stawiać zarzut dyskryminacji), wnioskodawca stwierdził, 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 następuje na różnych polach eksploatacji; przekazanie majątkowych praw autorskich lub prawa do korzystania z utworu w obu formach może być często stosowaną praktyką, z pewnością jednak nie jest

zasadą wynikającą z kształtu przepisów prawa autorskiego.

Wnioskodawca stwierdził, że o stosunkowo niewielkim zasięgu i rozmiarze rynku publikacji elektronicznych oraz niewielkim zainteresowaniu nimi konsumentów decyduje charakter zaskarżonych przepisów, które – przez zróżnicowanie stawek VAT – wpływają na małą konkurencyjność publikacji elektronicznych na rynku wydawniczym. Kwestionowane regulacje „mogą wywierać efekt mrozący” – zniechęcać do wytwarzania i sprzedaży publikacji elektronicznych.

W odniesieniu do argumentów Prokuratora Generalnego i Marszałka Sejmu, że różnicowanie sytuacji prawnej producentów obu rodzajów publikacji jest uzasadnione różnicą sposobów ich dostarczenia (i wyższymi kosztami produkcji, magazynowania i sprzedaży publikacji tradycyjnych), wnioskodawca stwierdził, iż nie kwestionuje różnic pomiędzy poszczególnymi rodzajami publikacji, ale są one mniejsze, niż wskazują pozostali uczestnicy postępowania. Zauważył, że publikacja wydana na płycie CD albo nośniku pamięci USB (dalej: pendrive) kwalifikowana jest jako publikacja tradycyjna, choć cena jej sprzedaży nie musi uwzględniać kosztu druku, transportu czy składowania (publikacja może zostać przeniesiona na nośnik w momencie sprzedaży, a nagranie nie wymaga ani czasu, ani znaczących nakładów finansowych, ani też specjalistycznych umiejętności). Innymi słowy, różnice w procesach produkcji i związane z tym koszty nie uzasadniają korzystania z narzędzi fiskalnych w celu sztucznego wyrównania cen produktów, zwłaszcza że koszt produkcji i składowania publikacji tradycyjnych – w zależności od ich objętości czy użytych materiałów – może się bardzo znacząco różnić, zaś sprzedaż książek czy czasopism na płytach CD albo pendrive'ach bardziej przypomina usługę dostarczenia publikacji elektronicznej niż sprzedaż publikacji tradycyjnej. Zdaniem wnioskodawcy, cechą relewantną decydującą o objęciu publikacji tradycyjnych obniżoną stawką VAT jest ich wartość intelektualna – znaczenie ich treści dla kultury, sztuki, wolności słowa i edukacji, a nie wartość materialna lub cechy fizyczne.

W odniesieniu do relacji prawa polskiego i prawa UE, wnioskodawca stwierdził, że państwa członkowskie mają swobodę objęcia publikacji tradycyjnych obniżoną stawką VAT. Swobody tej nie mają natomiast w odniesieniu do publikacji elektronicznych. Niemniej podkreślił, że zgodność kwestionowanych przepisów ustawy o VAT z wtórnym prawem UE nie oznacza automatycznie ich zgodności z polską Konstytucją ani z pierwotnym prawem UE. Zastrzegł, że przepisy polskiej ustawy objęte są domniemaniem zgodności z Konstytucją do czasu jego obalenia przez Trybunał Konstytucyjny, a przepisy prawa UE objęte są domniemaniem ważności do czasu jego obalenia przez TSUE. W tym kontekście wnioskodawca przedstawił obszerną argumentację za niezgodnością przepisów dyrektywy VAT z prawem pierwotnym UE – Kartą praw podstawowych Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE C 303 z 14.12.2007, s. 1, ze zm.; dalej: karta).

## 9. Pytanie prejudycjalne i wyrok TSUE.

9.1. Wobec podniesionych przez wnioskodawcę wątpliwości co do zgodności przepisów wtórnego prawa UE z prawem pierwotnym, Trybunał Konstytucyjny – postanowieniem z 7 lipca 2015 r. (OTK ZU nr 7/A/2015, poz. 103) – skierował do TSUE, na podstawie art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana Dz. Urz. UE C 326 z 26.10.2012, s. 47; dalej: traktat), dwa pytania prejudycjalne dotyczące ważności prawa unijnego:

– Czy pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT (w brzmieniu zmienionym dyrektywą Rady 2009/47/WE z dnia 5 maja 2009 r. zmieniającą dyrektywę 2006/112/WE w zakresie stawek obniżonych podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. UE L 116 z 9.05.2009, s. 18) jest nieważny, ponieważ w procesie prawodawczym naruszono istotny wymóg proceduralny konsultacji z Parlamentem Europejskim (dalej: Parlament)?

– Czy art. 98 ust. 2 dyrektywy VAT w związku z pkt 6 jej załącznika III jest nieważny, ponieważ narusza zasadę neutralności podatkowej w zakresie, w jakim wyłącza stosowanie obniżonych stawek podatku do książek wydawanych w formie cyfrowej i innych publikacji elektronicznych?

W odniesieniu do pytania pierwszego, Trybunał Konstytucyjny przeanalizował procedurę prawodawczą dyrektywy VAT i stwierdził, że wniosek Komisji, przekazany Parlamentowi 8 lipca 2008 r., został zatwierdzony, ale z zastrzeżeniem ponownej konsultacji z Parlamentem w razie uznania za stosowne wprowadzenia dalszych znaczących zmian. Pomimo wprowadzenia takowych, Parlament nie uczestniczył ponownie w procedurze prawodawczej.

W odniesieniu do pytania drugiego, Trybunał Konstytucyjny podniósł, że dopuszczalność stosowania obniżonej stawki tylko do publikacji tradycyjnych prowadzi do naruszenia zasady neutralności podatkowej, będącej wyrazem zasady równego traktowania w dziedzinie VAT, chronionej art. 20 karty. Wskazał, że by ustalić, czy towary (usługi) są podobne z punktu widzenia zasady neutralności podatkowej, należy uwzględnić punkt widzenia przeciętnego konsumenta. Dwa towary (dwie usługi) są podobne, gdy wykazują analogiczne właściwości i zaspokajają te same potrzeby konsumenta. Innymi słowy, podobny charakter towarów (usług) skutkuje tym, że są one konkurencyjne względem siebie. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, książki na nośnikach fizycznych innych niż papier oraz książki dostarczane elektronicznie są podobne, wykazują analogiczne właściwości i spełniają te same potrzeby konsumenta; ich treść oraz funkcjonalność są takie same. Dlatego kwalifikacja książek na nośnikach fizycznych jako towarów (do których można stosować obniżoną stawkę VAT), z jednoczesnym zakwalifikowaniem książek dostarczanych elektronicznie jako usług świadczonych drogą elektroniczną (do których obniżone stawki VAT nie mają zastosowania), prowadzi do naruszenia zasady neutralności podatkowej.

9.2. Wyrokiem z 7 marca 2017 r. (sygn. akt C-390/15), TSUE stwierdził, że „analiza pytań prejudycjalnych nie wykazała żadnego elementu mogącego wpłynąć na ważność” pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT lub art. 98 ust. 2 tej dyrektywy w związku z pkt 6 załącznika III do niej.

9.2.1. Odpowiadając na pierwsze pytanie, TSUE stwierdził, że faktyczny udział Parlamentu w procesie prawodawczym stanowi istotny element równowagi instytucjonalnej, a obowiązek ponownych konsultacji z nim oznacza, że takowe są konieczne, jeżeli tekst ostatecznie przyjęty jako całość różni się w swej istocie od tekstu, który wcześniej konsultowano, chyba iż zmiany są zasadniczo zgodne z życzeniami samego Parlamentu. Zdaniem TSUE, projekt dyrektywy VAT i jej ostateczny tekst różnią się od siebie, nie są to jednak różnice istotne, ponieważ zawarta w projekcie lista „podobnych nośników fizycznych” miała charakter niewyczerpujący, lecz jedynie pogładowy. Ostateczny tekst pkt 6 załącznika III do dyrektywy VAT jest jedynie redakcyjnym uproszczeniem tekstu zawartego w jej projekcie, którego istota została w pełni zachowana. Dlatego Rada nie była zobowiązana do ponownej konsultacji z Parlamentem.

9.2.2. W odpowiedzi na pytanie drugie, TSUE przyjął, że w sprawie chodzi o uznanie art. 98 ust. 2 dyrektywy VAT w związku z pkt 6 jej załącznika III za nieważny z powodu naruszenia zasady równego traktowania w zakresie, w jakim przepisy te wyłączają wszelką możliwość stosowania przez państwa członkowskie obniżonej stawki VAT do dostawy książek cyfrowych drogą elektroniczną, podczas gdy stosowanie takiej stawki jest dopuszczone w odniesieniu do dostawy książek cyfrowych na nośnikach fizycznych.

TSUE podkreślił, że zasada równego traktowania wymaga, aby porównywalne sytuacje nie były traktowane w odmienny sposób, a sytuacje odmienne nie były traktowane w sposób jednakowy, chyba że byłoby to obiektywnie uzasadnione. Zwrócił uwagę, że dzięki

umożliwieniu państwom członkowskim stosowania obniżonych stawek VAT do dostawy książek na wszystkich nośnikach fizycznych, dyrektywa VAT służy wspieraniu czytelnictwa; dla osiągnięcia tego celu istotne jest zaś, by obywatele UE mieli faktyczny dostęp do treści książek, natomiast sposób ich dostawy nie odgrywa w tym kontekście decydującej roli. Z tego powodu TSUE uznał, że „w świetle celu (...) dostawa książek cyfrowych na wszystkich nośnikach fizycznych, z jednej strony, oraz dostawa książek cyfrowych drogą elektroniczną, z drugiej strony, stanowią sytuacje podobne” (pkt 49 wyroku); nie podważa tego wniosku okoliczność, że dostawa książki cyfrowej na nośniku fizycznym stanowi dostawę towaru, podczas gdy dostawa książki cyfrowej drogą elektroniczną stanowi świadczenie usługi. Skoro „zasady VAT (...) mają na celu opodatkowanie w taki sam sposób konsumpcji towarów i usług, ta odmienna kwalifikacja nie jawi się jako decydująca w kontekście celu” dyrektywy VAT (pkt 50 wyroku). Dlatego art. 98 ust. 2 dyrektywy VAT w związku z pkt 6 jej załącznika III, w zakresie, w jakim skutkuje wyłączeniem stosowania obniżonej stawki VAT do dostawy książek cyfrowych drogą elektroniczną, podczas gdy takie stosowanie jest dopuszczone dla dostawy książek cyfrowych na wszystkich nośnikach fizycznych, musi zostać uznany za ustanawiający „odmienne traktowanie dwóch podobnych sytuacji w świetle celu zamierzonego przez prawodawcę Unii” (pkt 51 wyroku).

TSUE stwierdził, że nawet jeśli stwierdzone zostało odmienne traktowanie dwóch podobnych sytuacji, to zasada równego traktowania nie jest naruszona, o ile różnica traktowania jest należycie uzasadniona. Ma to miejsce, gdy owo odmienne traktowanie pozostaje w związku z dopuszczalnym prawnie celem realizowanym przez przepis skutkujący ustanowieniem takiej różnicy oraz gdy różnica ta jest proporcjonalna do tego celu. Przyjmując przepisy o charakterze podatkowym, prawodawca UE dokonuje wyborów o charakterze politycznym, ekonomicznym, a także społecznym, oraz wyważa rozbieżne interesy lub dokonuje złożonych ocen, w konsekwencji czego należy mu przyznać w tych ramach szeroki zakres uznania. TSUE przyjął wyjaśnienia Rady i Komisji, że wyłączenie stosowania obniżonej stawki VAT do dostawy książek cyfrowych drogą elektroniczną należy rozumieć jako należące do szczególnego systemu VAT dla handlu elektronicznego, w którym za niezbędne uznano „poddanie usług świadczonych drogą elektroniczną jasnym, prostym i jednolitym regułom, aby stawka VAT (...) mogła zostać określona w sposób pewny, a także aby ułatwić zarządzanie tym podatkiem przez podatników i krajowe organy podatkowe” (pkt 57 wyroku). Taka ocena, nie wykracza poza zakres uznania, ponieważ prawodawca UE eliminuje w ten sposób konieczność analizy – przez podatników i krajowe organy podatkowe – przynależności każdego rodzaju usług elektronicznych do jednej z kategorii usług mogących podlegać obniżonej stawce VAT. TSUE wskazał, że – dla wybrania środka najmniej ograniczającego i spowodowania, by niedogodności nie były nieproporcjonalne w stosunku do zamierzonych celów – prawodawca UE mógł oddzielić dostawę książek cyfrowych drogą elektroniczną od pozostałych usług elektronicznych. Zdaniem TSUE, „uznanie, że państwa członkowskie dysponują możliwością stosowania obniżonej stawki VAT do dostawy książek cyfrowych drogą elektroniczną (...) zagrażałoby spójności całości środka (...) polegającego na wyłączeniu wszystkich usług elektronicznych z możliwości stosowania obniżonej stawki VAT” (pkt 66 wyroku); zarazem wprowadziłoby to „nierówne traktowanie między usługami nieelektronicznymi, które co do zasady nie korzystają z obniżonej stawki VAT, a usługami elektronicznymi” (pkt 67 wyroku). W tych okolicznościach, TSUE uznał odmienne traktowanie dostawy książek cyfrowych drogą elektroniczną i ich dostawy na wszystkich nośnikach fizycznych za należycie uzasadnione i nienaruszające zasady równego traktowania.

#### 10. Informacja Ministra Spraw Zagranicznych.

W piśmie z 19 kwietnia 2017 r., MSZ poinformował, że Rada do Spraw Gospodarczych i Finansowych (dalej: ECOFIN) przyjęła w maju 2016 r. konkluzje dotyczące „Planu

działania w sprawie VAT «W kierunku jednolitego unijnego obszaru VAT» (znak: 9046/16), zwracając się do Komisji o przedstawienie – do końca 2016 r. – projektu modyfikującego przepisy o stawkach VAT na e-publikacje. 1 grudnia 2016 r. Komisja przedłożyła projekt dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę VAT w zakresie stawek podatku odnoszących się do książek, gazet i czasopism (znak: COM (2016) 758 final; 2016/0374 (CNS)).

MSZ przytoczył instrukcję dla przedstawiciela Polski na debatę orientacyjną ECOFIN, przeprowadzoną 21 marca 2017 r.: „W zależności od przebiegu dyskusji przedstawiciel Polski może poinformować, iż Polska popiera (...) kompromisowy projekt dyrektywy. Dotyczy to kwestii zrównania traktowania dla celów VAT publikacji elektronicznych z drukowanymi (stawka obniżona) oraz przyznania państwom członkowskim większej elastyczności w określaniu poziomu stawek VAT i umożliwienia stosowania do wszystkich publikacji stawek super obniżonych (niższych niż 5%) lub stawki 0%. Zrównanie (...) publikacji elektronicznych z drukowanymi umożliwi państwom członkowskim objęcie stawkami obniżonymi określonych publikacji elektronicznych, przy zachowaniu zasady swobodnego uznania zasadności wprowadzenia takiej preferencji podatkowej w krajowym ustawodawstwie. Przyznanie państwom członkowskim jeszcze większej elastyczności w określaniu poziomu tych stawek i umożliwienie skorzystania z tych, które są niższe od dozwolonej najniższej stawki VAT (poniżej 5%) jest właściwe”.

#### 11. Pismo wnioskodawcy – cofnięcie wniosku.

W piśmie z 22 kwietnia 2017 r. (doręczonym 24 kwietnia 2017 r.), wnioskodawca cofnął wniosek i wniósł o umorzenie postępowania.

Wnioskodawca, przyjmując do wiadomości stanowisko TSUE, zawarte w wyroku z 7 marca 2017 r., zwrócił uwagę, że nie rozwiązał on wszystkich istniejących w sprawie wątpliwości, ponieważ dotyczy wyłącznie problemu opodatkowania książek elektronicznych (cyfrowych), a nie „innych publikacji elektronicznych”. W tej sytuacji uznał, że jego argumentacja – co do niezgodności zakwestionowanych przepisów z Konstytucją w zakresie, w jakim dotyczy publikacji elektronicznych innych niż książki – pozostaje aktualna. Wnioskodawca z satysfakcją przyjął wiadomość o przedłożeniu przez Komisję projektu dyrektywy zmieniającej dyrektywę VAT, w swej istocie uwzględniającego jego argumentację przedstawioną w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym, i wyraził nadzieję na szybkie uchwalenie zmian przez organy UE.

#### 12. Opinia w sprawie skutków finansowych orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego.

W piśmie z 19 kwietnia 2017 r. (doręczonym 25 kwietnia 2017 r.), działając z upoważnienia Prezesa Rady Ministrów, Minister Rozwoju i Finansów (dalej: MRiF) przedstawił opinię o możliwych skutkach orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego wiążących się z nakładami finansowymi nieprzewidzianymi w ustawie budżetowej. Stwierdził, że skutki stwierdzenia niekonstytucyjności kwestionowanych rozwiązań mogłyby być dwojakie.

Po pierwsze, wyrok „mógłby pociągnąć (...) obniżenie stawki podatku VAT z 23% do 5% na książki wydawane w formie cyfrowej i inne publikacje elektroniczne”. Oszacowanie skutków finansowych MRiF uznał za trudne, z powodu braku jednoznacznych danych na temat tego rynku i jego rozwoju; stwierdził jednak, że spadek dochodów budżetu państwa z tytułu VAT może wynieść w skali roku około 34 mln zł (w tym podatku od e-książek około 13 mln zł). Dodał, że oszacowanie to zostało oparte na danych za 2016 r. zaprezentowanych przez Statista GmbH, zgodnie z którymi wartość rynku e-publikacji w 2016 r. wyniosła ok. 63 mln dolarów. Podkreślił jednak, że oszacowanie to odbiega od przedstawionego w piśmie Ministra Finansów z 13 lutego 2014 r. (patrz cz. I, pkt 3 uzasadnienia), co wskazuje na trudności w prognozowaniu poziomu sprzedaży, ponieważ założenia dotyczące wskaźników wzrostu rynku, przyjęte w poprzednich oszacowaniach, były zbyt optymistyczne. Tu MRiF

zwrócił uwagę, że obniżenie stawek VAT od e-publikacji oznaczałoby wprowadzenie rozwiązań niezgodnych z dyrektywą VAT i mogłoby pociągnąć pozwanie Polski przed TSUE i nałożenie na Polskę ryczału orzekanego ze względu na sam fakt tego naruszenia (wynoszącego według stawki minimalnej 4 245 mln euro, albo – według stawki dziennej – od 1 731,90 euro do 34 638 euro dziennie) oraz okresowej kary pieniężnej za każdy dzień naruszenia prawa (wynoszącej od 5,1 tys. euro do 307,2 tys. euro dziennie).

Po drugie – alternatywnie – wyrok mógłby pociągnąć za sobą podwyższenie stawki VAT na publikacje tradycyjne, co zapewniłoby jednocześnie zgodność z prawem UE i z Konstytucją. Przyniosłoby to również „dodatni skutek (...) w skali roku, ok. 2 mld zł”, choć z powodu prawdopodobnego wzrostu cen „byłoby niepożądane z punktu widzenia społeczeństwa”.

### 13. Opinia Ministra Rozwoju i Finansów.

W piśmie z 21 kwietnia 2017 r. (doręczonym 25 kwietnia 2017 r.), MRiF – odpowiadając na pytania Trybunału Konstytucyjnego – przedstawił zaktualizowaną opinię w sprawie oraz informację o stanie prac dotyczących opodatkowania gospodarki cyfrowej i ewentualnej zmiany dyrektywy VAT.

MRiF stwierdził, że zarzuty wnioskodawcy co do zgodności dyrektywy VAT z zasadą równego traktowania są – w świetle stanowiska TSUE – nieuzasadnione. W całości podtrzymał też argumentację przedstawioną w piśmie z 14 marca 2014 r. (patrz cz. I, pkt 5 uzasadnienia).

MRiF postawił pytanie, jak powinna być wykładana zasada równości: tak, jak dotąd – z odniesieniem się do traktowania podmiotów, czy raczej tak, jak ujął to TSUE – przez odniesienie się do traktowania sytuacji. Uznał, że nawet w wypadku udzielenia drugiej odpowiedzi argumenty wnioskodawcy pozostają nietrafne. Kryterium różnicowania jest w analizowanej sprawie kwalifikacja dla potrzeb VAT publikacji elektronicznych jako usług świadczonych drogą elektroniczną, podczas gdy publikacje na dowolnych nośnikach fizycznych są zawsze towarem. Odwołując się do opinii Rzecznika Generalnego TSUE, przedstawionej w sprawie pytania prejudycjalnego Trybunału Konstytucyjnego, stwierdził, że ustanowienie specjalnego systemu opodatkowania wszystkich usług elektronicznych mieści się w zakresie uznania prawodawcy unijnego, co wynika ze specyficznych uwarunkowań. Powodem braku możliwości zastosowania stawek obniżonych VAT do usług świadczonych drogą elektroniczną – zdemateryalizowanych, polegających na wirtualnym, również transgranicznym transferze danych, wymagających minimalnego udziału człowieka i w wysokim stopniu zautomatyzowanych – jest uproszczenie systemu usług elektronicznych, co ma służyć zarówno podatnikom, jak i organom podatkowym.

Zdaniem MRiF, zróżnicowanie na gruncie VAT publikacji tradycyjnych i elektronicznych, pozostaje w racjonalnym związku z celem i treścią regulacji, ponieważ specyfika usług elektronicznych wymaga, by opodatkowane one były w sposób prosty i jednolity. Zróżnicowanie to jest również proporcjonalne do wagi interesów, gdyż prosty i jednolity system opodatkowania usług elektronicznych eliminuje konieczność każdorazowej analizy przynależności każdego rodzaju świadczonych usług do którejś z kategorii świadczeń objętych stawkami obniżonymi. Pozostaje też ono w adekwatnym związku z innymi wartościami konstytucyjnymi, w tym z zasadą przestrzegania przez Polskę prawa międzynarodowego.

MRiF zasugerował, że ewentualne naruszenie konstytucyjnej zasady równości mogłoby być postrzegane nie jako dyskryminujące traktowanie publikacji elektronicznych, lecz jako faworyzujące traktowanie publikacji tradycyjnych, co prowadziłoby do konieczności podniesienia stawki VAT od tych ostatnich do wysokości 23%.

Odnosząc się do stanu prac nad ewentualną zmianą dyrektywy VAT, MRiF poinform-

mował, że 1 grudnia 2016 r. Komisja przedstawiła wniosek legislacyjny w tej sprawie, stanowiący realizację konkluzji Rady z 25 maja 2016 r. Celem projektu jest zapewnienie wszystkim państwom członkowskim możliwości stosowania takich samych stawek VAT od publikacji elektronicznych i publikacji tradycyjnych (a więc umożliwienie korzystania z obniżonych stawek również w wypadku tych pierwszych). Komisja zaproponowała ponadto wprowadzenie stawek niższych od dotychczasowej stawki najniższej – pięcioprocentowej, włącznie ze stawką 0% (zwolnieniem z VAT z prawem do odliczenia podatku zapłaconego na wcześniejszym etapie obrotu) w odniesieniu do dostaw książek, gazet czy czasopism bez względu na formę publikacji. MRIF stwierdził, że Polska popiera te rozwiązania w odniesieniu do e-książek i nie sprzeciwia się stworzeniu ram prawnych umożliwiających państwom członkowskim zastosowania stawek obniżonych do innych publikacji elektronicznych (gazet i czasopism w wersji elektronicznej). Poinformował, że kwestie te były omawiane na posiedzeniu ECOFIN 21 marca 2017 r., a dalsza debata została przesunięta na jesień 2017 r. Dodał, że na forum UE toczy się dyskusja zmierzająca do zachowania dotychczasowych rozwiązań krajowych, by dyrektywa VAT nie nakładała na państwa członkowskie obowiązku takiego samego traktowania wszystkich publikacji elektronicznych i tradycyjnych.

## II

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

W piśmie z 22 kwietnia 2017 r. Rzecznik Praw Obywatelskich cofnął wniosek i wniósł o umorzenie postępowania.

Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że – niezależnie od istotnych zmian stanu prawnego – nie działa z urzędu, a każdy wnioskodawca pozostaje w postępowaniu przed nim *domino causae*. Samodzielnie decyduje on zarówno o wystąpieniu z wnioskiem, jak i o jego zakresie, wiążącym Trybunał Konstytucyjny, co wprost wynika z art. 56 ust. 1 i art. 67 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072; dalej: o.t.p.TK).

Na mocy art. 56 ust. 2 pkt 1 o.t.p.TK, wnioskodawca może wycofać wniosek „do rozpoczęcia rozprawy”. Jest to przejaw dyspozycyjności postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, a sam akt woli wnioskodawcy mieści się w granicach jego swobodnego uznania (zob. zamiast wielu, postanowienie TK z 10 stycznia 2013 r., sygn. K 36/11, OTK ZU nr 1/A/2013, poz. 11). Cofnięcie wniosku nie podlega ocenie Trybunału Konstytucyjnego, który jest nim związany i nie może go podważyć ani zignorować; jeśli pismo procesowe spełnia wymagania formalne, jest on zobligowany do wydania postanowienia o umorzeniu postępowania (art. 59 ust. 1 pkt 1 o.t.p.TK).

W tych okolicznościach, wobec skutecznego cofnięcia wniosku przez Rzecznika Praw Obywatelskich, Trybunał Konstytucyjny postanowił jak w sentencji.