Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (четвърти състав)

5 март 2015 година *

„Неизпълнение на задължения от държава членка — Данъчни въпроси — ДДС — Прилагане на намалена ставка — Доставка на дигитални или електронни книги“

По дело C-502/13

с предмет иск за установяване на неизпълнение на задължения, предявен на основание член 258 ДФЕС на 18 септември 2013 г.,

Европейска комисия, за която се явяват C. Soulay и F. Dintilhac, в качеството на представители, със съдебен адрес в Люксембург,

ищец,

подпомагана от:

Съвет на Европейския съюз, за който се явяват E. Chatziioakeimidou и A. de Gregorio Merino, в качеството на представители,

встъпила страна,

срещу

Великото херцогство Люксембург, за което се явява D. Holderer, в качеството на представител,

ответник,

подпомагано от:

Кралство Белгия, за което се явяват M. Jacobs и J.-C. Halleux, в качеството на представители,

встъпила страна,

СЪДЪТ (четвърти състав),

състоящ се от: L. Bay Larsen, председател на състава, K. Jürimäe, J. Malenovský, M. Safjan и A. Prechal (докладчик), съдии,

генерален адвокат: P. Mengozzi,

секретар: A. Calot Escobar,

* Език на производството: френски.

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

1 С исковата си молба Европейската комисия иска от Съда да установи, че като прилага ставка на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) от 3 % за доставките на дигитални (или електронни) книги, Великото херцогство Люксембург не е изпълнило задълженията си по членове 96—99, 110 и 114 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7), изменена с Директива 2010/88/ЕС на Съвета от 7 декември 2010 г. (ОВ L 326, стр. 1) (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“), във връзка с приложения II и III към тази директива и с Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 на Съвета от 15 март 2011 година за установяване на мерки за прилагане на Директива 2006/112 (ОВ L 77, стр. 1).

Правна уредба

Правото на Съюза

2 Член 14, параграф 1 от Директивата за ДДС предвижда следното:

„Доставка на стоки“ означава прехвърлянето на правото за разпореждане с материална вещ като собственик“.

3 Съгласно член 24, параграф 1 от Директивата:

„Доставка на услуги“ означава всяка сделка, която не представлява доставка на стоки“.

4 Член 96 от посочената директива гласи:

„Държавите членки прилагат стандартна ставка на ДДС, която се определя от всяка държава членка като процент от данъчната основа и която е една и съща за доставката на стоки и за доставката на услуги“.

5 Съгласно член 97 от Директивата за ДДС:

„От 1 януари 2011 г. до 31 декември 2015 г. стандартната данъчна ставка не може да бъде по-малка от 15 %“.

6 Член 98, параграфи 1 и 2 от посочената директива предвижда:

„1. Държавите членки могат да прилагат една или две намалени ставки.

2. Намалените ставки се прилагат само за доставки на стоки или услуги в категориите, предвидени в приложение III.

Намалените ставки не се прилагат към услуги, извършвани по електронен път“.

7 Член 99, параграф 1 от посочената директива предвижда:

„Намалените ставки се определят като процент от данъчната основа, който не може да бъде под 5 %“.

8 Съгласно член 110 от същата директива:

„Държавите членки, които към 1 януари 1991 г. са давали освобождавания с приспадане на платения на предходния етап ДДС или са прилагали намалени ставки, по-ниски от минималните, предвидени в член 99, могат да продължат да дават тези освобождавания или да прилагат тези намалени ставки.

Освобожданията и намалените ставки, посочени в първия параграф, трябва да бъдат в съответствие със законодателството на Общността и трябва да са били приети на основание на ясно определени социални причини и в изгода за крайния потребител“.

9 Член 114, параграф 1 от Директивата за ДДС предвижда следното:

„Държавите членки, които на 1 януари 1993 г. са били задължени да повишат стандартната си ставка, действаща към 1 януари 1991 г., с повече от 2 % могат да прилагат намалена ставка, по-ниска от минималната, предвидена в член 99, по отношение на доставката на стоки и услуги в категориите, изложени в приложение III.

[…]“.

10 В точка 3 от приложение II към Директивата за ДДС, съдържащо „[п]римерен списък на услугите, извършвани по електронен път, посочени в член 58 и в член 59, първи параграф, буква к)“ (тези два члена са посветени на определяне на мястото на доставка на услуги на данъчно незадължените лица), се споменава:

„доставка[та] на образи, текст и информация и предоставяне на бази данни“.

11 В първоначалната редакция на Директива 2006/112 в точка 6 от приложение III, съдържащо списък на доставките на стоки и услуги, за които могат да бъдат приложени намалените ставки, посочени в член 98 от Директивата, се споменава:

„доставката, включително заемане от библиотеки, на книги (включително брошури, листовки и подобни печатни материали, детски книги с картини, за рисуване или оцветяване, печатни или нотни издания или такива във формата на ръкописи, карти, хидрографски и подобни диаграми), вестници и периодични издания, различни от материали, изцяло или преобладаващо посветени на реклами“.

12 Директива 2009/47/ЕС на Съвета от 5 май 2009 г. (ОВ L 116, стр. 18) изменя Директива 2006/112. Съображение 4 от Директива 2009/47 гласи:

„Директива 2006/112/ЕО следва да бъде допълнително изменена, за да се позволи прилагането съответно на намалени ставки или на освобождаване в ограничен брой конкретни ситуации, поради социални или здравни съображения, както и с оглед на изясняване и адаптиране към техническия прогрес на частта относно книгите в приложение III към Директивата“.

13 От 1 юни 2009 г. — датата, на която влиза в сила Директива 2009/47, точка 6 от приложение III към Директивата за ДДС има следното съдържание:

„доставката, включително заемане от библиотеки, на книги на всички видове физически носители (включително брошури, листовки и подобни печатни материали, детски книги с илюстрации, за рисуване или оцветяване, печатни или нотни издания или такива във формата на ръкописи, карти, хидрографски или подобни диаграми), вестници и периодични издания, различни от материали, които са изцяло или основно предназначени за реклама“.

14 Точка 9 от приложение III към Директивата за ДДС споменава сред доставките на услуги, за които могат да бъдат приложени намалени ставки, „доставка[та] на услуги от писатели, композитори и художествени изпълнители или на дължимите им хонорари“.

15 Член 7, параграфи 1 и 2 от Регламент за изпълнение № 282/2011 предвижда следното:

„1. Понятието „услуги, предоставяни по електронен път“ съгласно Директива[та за ДДС], включва услуги, които се предоставят чрез интернет или електронна мрежа, както и които се предоставят по принцип автоматизирано — предвид естеството им, при минимална намеса на човешки фактор и които е невъзможно да бъдат предоставени при отсъствието на информационни технологии.

2. Параграф 1 обхваща, по-специално, следните случаи:

[…]

е) услугите, изброени в приложение I“.

16 Приложение I към Регламент за изпълнение № 282/2011, озаглавено „Член 7 от настоящия регламент“, предвижда следното в точка 3:

„Точка 3 от приложение II към Директива[та за ДДС]:

[…]

в) дигитално съдържание на книги и други електронни публикации;

[…]“.

Люксембургското право

17 Законът от 12 февруари 1979 г. за данъка върху добавената стойност (loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée) в редакцията му, която е в сила към момента на изтичане на срока, определен в изпратеното на 25 октомври 2012 г. до Великото херцогство Люксембург мотивирано становище (наричан по-нататък „Законът за ДДС“), предвижда следното в член 39, параграф 3:

„Стандартната ставка на [ДДС], приложима към облагаемите сделки, се определя на 15 % от данъчната основа […].

Намалената ставка се определя на 6 % от посочената данъчна основа.

Свръхнамалената ставка на данъка се определя на 3 % от посочената данъчна основа“.

18 Съгласно член 40 от Закона за ДДС:

„1. В границите и при условията, които се определят с Наредба на Великия херцог, [ДДС] се начислява:

[…]

2° по свръхнамалената ставка от 3 % за доставките на стоки и услуги, както и за вътреобщностните придобивания и вноса на стоки, когато тези стоки и услуги са посочени в приложение B към настоящия закон;

[…]

2. [ДДС] се начислява по стандартната ставка от 15 % за облагаемите сделки, различни от посочените в параграф 1.

[…]“.

19 Точка 5 от приложение B към Закона за ДДС, озаглавено „Списък на стоките и услугите, за които се прилага свръхнамалената ставка“, предвижда следното:

„Книги (включително брошури, листовки и подобни печатни материали, детски книги с илюстрации, за рисуване или оцветяване, печатни или нотни издания или такива във формата на ръкописи, карти, хидрографски или подобни диаграми), вестници и периодични издания. Изключени са материалите, които са изцяло или основно предназначени за реклама, както и порнографските книги, вестници и издания“.

20 Наредбата на Великия херцог от 21 декември 1991 г. за определяне на границите и условията за прилагане на намалената, свръхнамалената и междинната ставка на данъка върху добавената стойност (règlement grand-ducal du 21 décembre 1991 déterminant les limites et les conditions d’application des taux réduit, super-réduit et intermédiaire de la taxe sur la valeur ajoutée) в редакцията му, която е в сила към момента на изтичане на определения в мотивираното становище срок (наричана по-нататък „Наредбата на Великия херцог от 21 декември 1991 г.“), предвижда следното в член 2:

„Стоките, изброени в точки 1—7 от приложение B към Закона [за ДДС], се определят по-подробно въз основа на съответните позиции по митническата тарифа при внос (МТ), посочена в член 1 от настоящата наредба.

[…]

5° вестници, списания и периодични издания:

a)

— книги, брошури и подобни печатни материали, дори на отделни листове, с изключение на материалите, които са изцяло или основно предназначени за реклама, както и порнографските книги (ex N° 49.01 МТ)

— старопечатни и други книги, представляващи антични предмети на повече от 100 години (ex N° 97.06 МТ)

[…]“.

21 Циркулярно писмо № 756 от 12 декември 2011 г. на Дирекцията по вписванията и имуществата (circulaire n° 756 du 12 décembre 2011 de la direction de l'Enregistrement et des Domaines) предвижда:

„Предвид обстоятелството, че понятието „книга“ не се тълкува единодушно от държавите — членки на [Европейския съюз], Правителството реши, че по съображения за неутралност на това понятие, предвидено в точка 5 от приложение B към Закона за [ДДС] и в член 2, точка 5, буква а) от [Наредбата на Великия херцог от 21 декември 1991 г.], трябва да се придаде широко значение в смисъл, че при идентичност на функциите не се прави разлика между физически и цифров носител.

Това тълкуване се подкрепя имплицитно от Съобщение (COM(2011)851 окончателен) от 6 декември 2011 година на Комисията до Съвета, до Европейския парламент и до Европейския икономически и социален комитет относно бъдещето на ДДС, в което се подчертава […], че „[с]ъщо така при публичната консултация силни реакции предизвика въпросът за равно третиране на продукти, които са налични в традиционните и онлайн формати. Тези въпроси трябва да бъдат разгледани“.

Настоящото циркулярно писмо влиза в сила от 1 януари 2012 г.“.

Досъдебната процедура и производството пред Съда

22 Комисията счита, че прилагането от 1 януари 2012 г. на „свръхнамалена“ ставка на ДДС от 3 % (наричана по-нататък „намалената ставка на ДДС от 3 %“) за доставката на дигитални или електронни книги противоречи на Директивата за ДДС. Поради това на 4 юли 2012 г. тя изпраща на Великото херцогство Люксембург официално уведомително писмо. Посочената държава членка отговаря на това писмо с писмо от 31 юли 2012 г.

23 На 25 октомври 2012 г. Комисията издава мотивирано становище, с което отправя покана до Великото херцогство Люксембург да предприеме необходимите мерки, за да се съобрази с него в срок от един месец, считано от датата на неговото получаване. Посочената държава членка отговаря на това мотивирано становище с писмо от 29 ноември 2012 г.

24 Тъй като не е удовлетворена от обясненията, представени от Великото херцогство Люксембург, Комисията решава да предяви настоящия иск.

25 С решения на председателя на Съда от 14 януари и 3 февруари 2014 г. Съветът и Кралство Белгия са допуснати да встъпят в производството съответно в подкрепа на исканията на Комисията и на Великото херцогство Люксембург.

По иска

Предварителни бележки

26 Комисията уточнява, че под доставка на дигитални или електронни книги следва да се разбира възмездната доставка чрез изтегляне или излъчване в реално време („streaming“) от уебсайт на книги в електронен формат, които могат да бъдат разглеждани на компютър, смартфон, четец за електронни книги или каквато и да е друга четяща система (наричана по-нататък „доставка на електронни книги“).

27 Великото херцогство Люксембург оспорва обхвата на предмета на иска. Според него намалената ставка на ДДС от 3 % се прилага само за доставката на книги чрез изтегляне, като се изключва доставката на книги чрез излъчване в реално време.

28 В това отношение следва да се посочи, както с право твърди Комисията, че от люксембургското право в тази област, изложено в точки 17—21 от настоящото решение, не следва, че доставката на книги чрез излъчване в реално време, за разлика от доставката на книги чрез изтегляне, е изключена от прилагането на намалената ставка на ДДС от 3 %.

29 При това положение разглеждането на иска не следва да се ограничава до по-тясна категория дигитални или електронни книги от посочената от Комисията в нейната искова молба.

По същността на спора

30 Комисията твърди, че прилагането от Великото херцогство Люксембург на намалена ставка на ДДС от 3 % за доставката на електронни книги е несъвместимо с членове 96—99, 110 и 114 от Директивата за ДДС във връзка с приложения II и III към нея и с Регламент за изпълнение № 282/2011.

31 Тази институция отбелязва, че съгласно член 98, параграф 2, първа алинея от Директивата за ДДС намалените ставки на ДДС могат да се прилагат само за доставки на стоки или услуги, посочени в приложение III към тази директива. Доставката на електронни книги обаче не попадало в приложното поле на това приложение и следователно не можело да се ползва от намалена ставка на ДДС. Това тълкуване се потвърждавало от член 98, параграф 2, втора алинея от Директивата за ДДС, който изключва прилагането на намалените ставки на ДДС за услуги, извършвани по електронен път. При тези условия членове 110 и 114 от Директивата за ДДС също не позволявали прилагането на намалената ставка на ДДС от 3 % за доставката на електронни книги.

32 Великото херцогство Люксембург, подпомагано от Кралство Белгия, оспорва направеното от Комисията тълкуване на съответните разпоредби от Директивата за ДДС. Според тези две държави членки доставката на електронни книги попада в рамките на точка 6 от приложение III към Директивата за ДДС и — както при условията на евентуалност посочва Великото херцогство Люксембург — в рамките на точка 9 от посоченото приложение. Освен това членове 110 и 114 от Директивата за ДДС във всички случаи разрешавали прилагането от последната държава членка на намалена ставка на ДДС от 3 % за такава доставка.

33 В това отношение следва да се припомни, че член 96 от Директивата за ДДС предвижда, че за доставките на стоки и на услуги се прилага една и съща ставка на ДДС, а именно стандартната ставка. В отклонение от този принцип член 98, параграф 1 от Директивата разрешава на държавите членки да прилагат една или две намалени ставки на ДДС. Съгласно параграф 2, първа алинея от този член намалените ставки на ДДС могат да се прилагат само за доставки на стоки или услуги от категориите, предвидени в приложение III към Директивата за ДДС (решение K, C-219/13, EU:C:2014:2207, т. 21 и 22).

34 Що се отнася до довода на Великото херцогство Люксембург и на Кралство Белгия, че доставката на електронни книги попада в рамките на точка 6 от приложение III към Директивата за ДДС, следва да се припомни, че за да се определи обхватът на дадена разпоредба от правото на Съюза, следва да се вземат предвид едновременно съдържанието, контекстът и целите ѝ (вж. по-специално решение NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, т. 23 и цитираната съдебна практика).

35 Следва да се изтъкне, че в категорията услуги, към които могат да се прилагат намалени ставки на ДДС, в точка 6 от приложение III се споменава изрично „доставката […] на книги на всички видове физически носители“. Следователно в съответствие с текста на тази точка намалената ставка на ДДС е приложима към доставката на книги върху физически носител. Както с право отбелязва Комисията, всяко друго тълкуване би лишило от смисъл съдържащия се в тази точка израз „на всички видове физически носители“.

36 Макар електронната книга да се нуждае от физически носител, като например компютър, за да бъде прочетена, такъв носител обаче не е включен в доставката на електронните книги.

37 Ето защо, като се има предвид нейният текст, точка 6 не включва в своето приложно поле доставката на електронни книги.

38 Това тълкуване се подкрепя от контекста на посочената разпоредба. Всъщност тя представлява отклонение от принципа, че държавите членки прилагат стандартна ставка на ДДС за облаганите с този данък сделки и следователно трябва да се тълкува стеснително (вж. по-специално решение Комисия/Испания, C-360/11, EU:C:2013:17, т. 18 и цитираната съдебна практика).

39 Наистина, както с право изтъкват Великото херцогство Люксембург и Кралство Белгия, с разширяването на приложното поле на точка 6 от приложение III към Директивата за ДДС с „доставката […] на книги на всички видове физически носители“, вследствие на изменението с Директива 2009/47, както следва от съображение 4 от Директива 2009/47, законодателят на Съюза е имал за цел да изясни и адаптира към техническия прогрес частта относно понятието „книги“, съдържащо се в тази точка.

40 При все това, както следва от член 98, параграф 2, втора алинея от Директивата за ДДС, законодателят на Съюза също така е решил да изключи всяка възможност за прилагане на намалена ставка на ДДС за „услугите, извършвани по електронен път“.

41 Доставката на електронни книги обаче представлява „услуга, извършвана по електронен път“, по смисъла на член 98, параграф 2, втора алинея.

42 Това е така, защото, от една страна, съгласно член 24, параграф 1 от Директивата за ДДС понятието „[д]оставка на услуги“ означава всяка сделка, която не представлява доставка на стоки, докато по силата на член 14, параграф 1 от същата директива понятието „доставка на стоки“ означава прехвърлянето на правото за разпореждане с материална вещ като собственик. Доставката на електронни книги обаче не може да се разглежда като „доставка на стоки“ по смисъла на последната разпоредба поради невъзможността електронната книга да се квалифицира като материална вещ. Всъщност, както следва от точка 36 от настоящото решение, физическият носител, позволяващ тази книга да бъде четена, който може да се квалифицира като „материална вещ“, липсва при доставката. Следователно в съответствие с член 24, параграф 1 доставката на електронни книги трябва да се квалифицира като доставка на услуги.

43 От друга страна, в съответствие с член 7, параграф 1 от Регламент за изпълнение № 282/2011 услугите, извършвани по електронен път по смисъла на Директивата за ДДС, са „услугите, които се предоставят чрез интернет или електронна мрежа, както и които се предоставят по принцип автоматизирано — предвид естеството им, при минимална намеса на човешки фактор и които е невъзможно да бъдат предоставени при отсъствието на информационни технологии“. Следва да се изтъкне, че доставката на електронни книги отговаря на това определение.

44 Това тълкуване се потвърждава от точка 3 от приложение II към Директивата за ДДС във връзка с член 7, параграфи 1 и 2 от посочения регламент за изпълнение и с точка 3 от приложение I към него, от които следва, че доставката на дигитално съдържание на книги представлява такава услуга.

45 Обратно на твърденията на Великото херцогство Люксембург, фактът, че приложение II към Директивата за ДДС съдържа примерен списък на услугите, извършвани по електронен път, посочени в член 58 и в член 59, първа алинея, буква к) от Директивата за ДДС, не е в противоречие с този извод. Всъщност обстоятелството, че в това приложение се изброяват само услугите, извършвани по електронен път, които са релевантни за прилагането на последните две разпоредби, не оказва влияние върху самото естество на тези услуги.

46 Освен това, както следва от текста на член 7, параграф 1 от Регламент за изпълнение № 282/2011, целта на позоваването в контекста на тази разпоредба на изброените в точка 3 от приложение II към Директивата за ДДС услуги е да се определят услугите, извършвани по електронен път, които са обхванати от Директивата за ДДС като цяло, а не само от отделни разпоредби от тази директива.

47 Ето защо, след като доставката на електронни книги е „услуга, извършвана по електронен път“, по смисъла на член 98, параграф 2, втора алинея от Директивата за ДДС и тази разпоредба изключва всякаква възможност за прилагане на намалена ставка за ДДС за посочените услуги, точка 6 от приложение III към Директивата за ДДС не може да се тълкува като включваща в своето приложно поле доставката на електронни книги, без да се отрече намерението на законодателя на Съюза да не предоставя възможност да се ползва намалена ставка на ДДС за тези услуги.

48 Освен това не може да бъде приет доводът на Великото херцогство Люксембург, че по този въпрос Директива 2009/47 е довела до изменение на обхвата на член 98, параграф 2, втора алинея, тъй като на подобно тълкуване противоречи самият текст на последната разпоредба, според който всички услуги, извършвани по електронен път, без изключение са изключени от възможността да се ползват от намалена ставка на ДДС.

49 Поради това, като се имат предвид както текстът на точка 6 от приложение III към Директивата за ДДС, така и нейният контекст и целите на правната уредба, в която се вписва посочената разпоредба, тази точка не може да се тълкува като включваща в своето приложно поле доставката на електронни книги.

50 Противно на твърденията на Великото херцогство Люксембург и на Кралство Белгия, това тълкуване не се поставя под въпрос от принципа на данъчен неутралитет, който законодателят на Съюза е предвидил като отражение на общия принцип на равно третиране в областта на ДДС (решение NCC Construction Danmark, EU:C:2009:669, т. 41 и цитираната съдебна практика).

51 Това е така, защото принципът на данъчен неутралитет не позволява да се разшири приложното поле на намалените ставки на ДДС при липсата на недвусмислена разпоредба (вж. в този смисъл решение Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, т. 50 и цитираната съдебна практика). Точка 6 от приложение III към Директивата за ДДС обаче не е разпоредба, която недвусмислено разширява приложното поле на намалените ставки на ДДС към доставката на електронни книги. Напротив, както следва от точка 49 от настоящото решение, подобна доставка не попада в рамките на тази разпоредба.

52 Направеното в точка 49 от настоящото решение тълкуване не се поставя под въпрос и от подготвителните работи по Директива 2009/47, както твърди Великото херцогство Люксембург. Тази държава членка се позовава по-специално на текста на точка 6 от приложение III към Директивата за ДДС, както е предложен от Комисията и съгласно който в рамките на това

приложение попадали „доставката, включително заемане от библиотеки, на книги (включително брошури, листовки и подобни печатни материали, детски книги с картини, книги за рисуване или за оцветяване, печатни нотни издания или такива във формата на ръкописи, карти, хидрографски или подобни диаграми, както и аудио книги, дискове от тип CD, дискове от тип CD-ROM или всеки друг материален носител, който възпроизвежда предимно същото информационно съдържание като печатните книги), вестници и периодични издания, различни от материали, изцяло или преобладаващо посветени на реклами“.

53 Всъщност, както отбелязва Комисията, изглежда, че в окончателно приетия си вариант текстът на точка 6 представлява само редакция чрез опростяване на първоначално предложения текст.

54 Освен това не може да се приеме доводът на Великото херцогство Люксембург, че точка 6 от приложение III към Директивата за ДДС трябва да се тълкува като включваща доставката на електронни книги, за да не се засегне целта на тази разпоредба, след като вече не съществуват дигитални книги, които се доставят физически на клиента. Всъщност в това отношение е достатъчно да се изтъкне, че както следва от обстоятелствата, разглеждани в делото, по което е постановено решение K (EU:C:2014:2207), този довод се основава на погрешно схващане.

55 Следва да се добави, че доколкото Великото херцогство Люксембург оспорва валидността на Директивата за ДДС и в частност на точка 6 от приложение III към нея с оглед на принципа на равно третиране, проверката на тази валидност не може да се извърши в рамките на настоящия иск за установяване на неизпълнение на задължения.

56 Това е така, защото при липса на разпоредба в Договора за функциониране на ЕС, която дава изрично право на това, държавата членка не може надлежно да се позовава на незаконосъобразността на директива, чийто адресат е тя, като основание за защита срещу иск за установяване на неизпълнение на задължения, основан на неизпълнението на тази директива. Положението може да е различно само ако разглежданият акт е засегнат от такива особено тежки и очевидни пороци, че би могъл да се счита за несъществуващ, каквито пороци Великото херцогство Люксембург не твърди, че съществуват (вж. решение Комисия/Австрия, C-189/09, EU:C:2010:455, т. 15—17 и цитираната съдебна практика).

57 Поради същата причина тази държава членка не може надлежно да се позовава на доводи, свързани с невалидността на Директива 2009/47, на основание, че при приемането ѝ не е зачетена ролята на Европейския парламент.

58 Великото херцогство Люксембург се позовава и на член 110 ДФЕС, който според него доказва, че авторите на Договора не са възнамерявали да предоставят на институциите на Съюза правото да въвеждат дискриминационни данъци.

59 Този довод обаче съвпада по същество с доводите на посочената държава членка относно принципа на равно третиране. Следователно той трябва да се отхвърли поради същите съображения като изложените в точки 50, 51, 55 и 56 от настоящото решение.

60 При условията на евентуалност Великото херцогство Люксембург поддържа, че ако доставката на електронни книги не попада в рамките на точка 6 от приложение III към Директивата за ДДС, тази доставка попада в рамките на точка 9 от посоченото приложение.

61 Този довод обаче не може да бъде приет. Подобно тълкуване на точка 9, която се отнася до доставката на услуги от писатели, композитори и художествени изпълнители или на дължимите им хонорари, не се подкрепя по никакъв начин от текста на тази разпоредба и води до разширяване на приложното ѝ поле, макар, както следва от точка 38 от настоящото решение, да е необходимо същата разпоредба да се тълкува стеснително.

62 Освен това, както с право изтъква Комисията, ако се приеме, че доставката на книги попада в приложното поле на точка 9 от приложение III към Директивата за ДДС, това заключение би лишило от смисъл точка 6 от посоченото приложение.

63 От гореизложените съображения следва, че доставката на електронни книги не попада в рамките нито на точка 6, нито на точка 9 от приложение III към Директивата за ДДС. Освен това е безспорно, че тази доставка не попада в рамките на никоя друга категория доставки на услуги, споменати в това приложение. При това положение прилагането на намалена ставка на ДДС за такава доставка не е в съответствие с член 98, параграф 2 от Директивата за ДДС.

64 Комисията упреква държавата членка ответник и в прилагането на намалената ставка на ДДС от 3 % в нарушение на членове 99, 110 и 114 от Директивата за ДДС.

65 Великото херцогство Люксембург, подкрепяно от Кралство Белгия, твърди от своя страна, че членове 110 и 114 от Директивата за ДДС във всеки случай му позволяват да приложи такава ставка на ДДС за доставката на електронни книги.

66 Що се отнася до член 110 от Директивата за ДДС, следва да се припомни, както следва от текста на тази разпоредба, че възможността държавите членки да прилагат намалени ставки под определения в член 99 от Директивата за ДДС минимум, зависи от изпълнението на четири кумулативни условия, и по-специално на условието намалените ставки да са в съответствие със законодателството на Съюза (решение Комисия/Франция, C-596/10, EU:C:2012:130, т. 75).

67 Както следва от точка 63 от настоящото решение обаче, прилагането на намалена ставка на ДДС за доставката на електронни книги не е в съответствие с член 98, параграф 2 от Директивата за ДДС. При тези условия, без да е необходимо да се разглежда дали са изпълнени другите условия, посочени в член 110 от тази директива, предвиденото в последната разпоредба отклонение не може да обоснове прилагането от Великото херцогство Люксембург на намалена ставка на ДДС от 3 % за доставката на електронни книги (вж. в този смисъл решение Комисия/Франция, EU:C:2012:130, т. 76 и 77).

68 Що се отнася до член 114 от Директивата за ДДС, достатъчно е да се посочи, че тази разпоредба изисква изрично съответната доставка на стоки или услуги да попада в една от категориите, предвидени в приложение III към Директивата за ДДС. Безспорно е обаче, че при доставката на електронни книги случаят не е такъв.

69 При тези условия прилагането от Великото херцогство Люксембург на намалена ставка на ДДС от 3 % за доставката на електронни книги не е обосновано нито от член 110 от Директивата за ДДС, нито от член 114 от нея.

70 От гореизложените съображения следва, че искът на Комисията е основателен.

71 Ето защо следва да се приеме, че като прилага намалена ставка на ДДС от 3 % за доставката на електронни книги, Великото херцогство Люксембург не е изпълнило задълженията си по членове 96—99, 110 и 114 от Директивата за ДДС във връзка с приложения II и III към същата директива и с Регламент за изпълнение № 282/2011.

По съдебните разноски

72 Съгласно член 138, параграф 1 от Процедурния правилник на Съда загубилата делото страна се осъжда да заплати съдебните разноски, ако е направено такова искане. След като Комисията е направила искане за осъждането на Великото херцогство Люксембург и последното е загубило делото, то трябва да бъде осъдено да заплати направените от него съдебни разноски, както и тези на Комисията.

73 Съгласно член 140, параграф 1 от същия процедурен правилник държавите членки и институциите, встъпили по делото, понасят направените от тях съдебни разноски. Ето защо Кралство Белгия и Съветът понасят направените от тях съдебни разноски.

По изложените съображения Съдът (четвърти състав) реши:

1) Като прилага ставка на данъка върху добавената стойност от 3 % за доставките на дигитални или електронни книги, Великото херцогство Люксембург не е изпълнило задълженията си по членове 96—99, 110 и 114 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, изменена с Директива 2010/88/ЕС на Съвета от 7 декември 2010 г., във връзка с приложения II и III към посочената директива и с Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 на Съвета от 15 март 2011 година за установяване на мерки за прилагане на Директива 2006/112.

2) Великото херцогство Люксембург понася направените от него съдебни разноски, както и тези на Европейската комисия.

3) Кралство Белгия и Съветът на Европейския съюз понасят направените от тях съдебни разноски.

Подписи