UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

5 päivänä maaliskuuta 2015*

Jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättäminen — Verotus — Arvonlisävero — Alennetun verokannan soveltaminen — Digitaalisten ja sähköisten kirjojen luovuttaminen

Asiassa C-502/13,

jossa on kyse SEUT 258 artiklaan perustuvasta jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevasta kanteesta, joka on nostettu 18.9.2013,

Euroopan komissio, asiamiehinään C. Soulay ja F. Dintilhac, prosessiosoite Luxemburgissa,

kantajana,

jota tukee

Euroopan unionin neuvosto, asiamiehinään E. Chatziioakeimidou ja A. de Gregorio Merino,

väliintulijana,

vastaan

Luxemburgin suurherttuakunta, asiamiehenään D. Holderer,

vastaajana,

jota tukee

Belgian kuningaskunta, asiamiehinään M. Jacobs ja J.-C. Halleux,

väliintulijana,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja L. Bay Larsen sekä tuomarit K. Jürimäe, J. Malenovský, M. Safjan ja A. Prechal (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: P. Mengozzi,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Komissio vaatii kanteellaan unionin tuomioistuinta toteamaan, että Luxemburgin suurherttuakunta ei ole noudattanut yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 7.12.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/88/EU (EUVL L 326, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), 96–99, 110 ja 114 artiklan, luettuna yhdessä mainitun direktiivin liitteiden II ja III sekä direktiivin 2006/112 täytäntöönpanotoimenpiteistä 15.3.2011 annetun neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 (EUVL L 77, s. 1) kanssa, mukaisia velvoitteitaan, koska se on soveltanut alennettua 3 prosentin arvonlisäverokantaa digitaalisten (tai sähköisten) kirjojen luovuttamiseen.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

2 Arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”’Tavaroiden luovutuksella’ tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.”

3 Kyseisen direktiivin 24 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”’Palvelujen suorituksella’ tarkoitetaan liiketointa, joka ei ole tavaroiden luovutus.”

4 Mainitun direktiivin 96 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on sovellettava yleistä arvonlisäverokantaa, joka kunkin jäsenvaltion on vahvistettava prosenttiosuudeksi veron perusteesta, ja sen on oltava sama sekä tavaroiden luovutuksille että palvelujen suorituksille.”

5 Arvonlisäverodirektiivin 97 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Yleisen verokannan on oltava 1 päivästä tammikuuta 2011 31 päivään joulukuuta 2015 vähintään 15 prosenttia.”

6 Kyseisen direktiivin 98 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltiot voivat soveltaa joko yhtä tai kahta alennettua verokantaa.

2. Alennettuja verokantoja saa soveltaa ainoastaan liitteessä III tarkoitettuihin ryhmiin kuuluvien tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin.

Alennettuja verokantoja ei saa soveltaa sähköisesti suoritettaviin palveluihin.”

7 Mainitun direktiivin 99 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Alennetut verokannat on vahvistettava vähintään 5 prosentin suuruiseksi prosenttiosuudeksi veron perusteesta.”

8 Saman direktiivin 110 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot, jotka 1 päivänä tammikuuta 1991 myönsivät vapautuksia, joihin liittyy edeltävässä vaiheessa maksetun arvonlisäveron vähennysoikeus, tai sovelsivat 99 artiklassa vahvistettua vähimmäisverokantaa alhaisempia alennettuja verokantoja, voivat jatkaa niiden soveltamista.

Ensimmäisessä kohdassa tarkoitettujen vapautusten ja alennettujen verokantojen on oltava yhteisön lainsäädännön mukaisia ja niiden käyttöönoton perusteena on oltava tarkasti määritellyt yhteiskunnalliset syyt ja loppukuluttajien etu.”

9 Arvonlisäverodirektiivin 114 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot, jotka olivat 1 päivänä tammikuuta 1993 velvollisia korottamaan 1 päivänä tammikuuta 1991 voimassa ollutta yleistä verokantaansa enemmän kuin 2 prosenttia, voivat soveltaa 99 artiklassa säädettyä vähimmäisverokantaa alhaisempaa alennettua verokantaa liitteessä III tarkoitettuihin ryhmiin kuuluvien tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin.

– –”

10 Arvonlisäverodirektiivin liitteessä II, jonka sisältönä on ”Ohjeellinen luettelo 58 artiklassa ja 59 artiklan ensimmäisen kohdan k alakohdassa tarkoitetuista sähköisesti suoritettavista palveluista” ja jossa mainitut artiklat koskevat palvelujen suorittamispaikkaa silloin, kun ne suoritetaan muille kuin verovelvollisille henkilöille, olevassa 3 kohdassa mainitaan

”kuvien, kirjoitusten ja tietojen toimittaminen ja tietokantojen antaminen käyttöön”.

11 Direktiivin 2006/112 alkuperäisessä versiossa sen liitteessä III, jossa oli ”Luettelo tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista, joihin voidaan soveltaa 98 artiklassa tarkoitettuja alennettuja verokantoja”, olevassa 6 kohdassa mainittiin

”kirjojen luovutukset, mukaan lukien kirjastolainaus (mukaan lukien esitteet, lehtiset ja vastaavat painotuotteet, lasten kuva-, piirustus- tai värityskirjat, nuottikirjat tai -käsikirjoitukset, hydrografiset ja muut kartat), lehdet ja aikakauslehdet, lukuun ottamatta kokonaan tai pääasiassa mainontaan tarkoitettua aineistoa”.

12 Direktiiviä 2006/112 on muutettu 5.5.2009 annetulla neuvoston direktiivillä 2009/47/EY (EUVL L 116, s. 18). Direktiivin 2009/47 johdanto-osan neljännessä perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”Direktiiviä 2006/112/EY olisi lisäksi muutettava, jotta tietyissä erikoistilanteissa olisi mahdollista soveltaa joko alennettuja verokantoja tai vapautusta sosiaalisista tai terveyssyistä ja jotta sen liitteessä III olevaa viittausta kirjoihin voitaisiin selventää ja päivittää vastaamaan uutta tekniikkaa.”

13 Direktiivin 2009/47 voimaantulosta 1.6.2009 lähtien arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 6 kohdan sanamuoto on ollut seuraava:

”kaikenlaisilla fyysisillä alustoilla olevien kirjojen luovutukset, mukaan lukien kirjastolainaus (mukaan lukien esitteet, lehtiset ja vastaavat painotuotteet, lasten kuva-, piirustus- tai värityskirjat, nuottikirjat tai käsikirjoitukset, hydrografiset ja muut kartat), lehdet ja aikakauslehdet, lukuun ottamatta kokonaan tai pääasiassa mainontaan tarkoitettua aineistoa”.

14 Arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevassa 9 kohdassa mainitaan palvelujen suorituksina, joihin voidaan soveltaa alennettua verokantaa, ”kirjailijoiden, säveltäjien ja esiintyvien taitelijoiden tarjoamat palvelut sekä näille kuuluvat tekijänpalkkiot”.

15 Täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 7 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. [Arvonlisäverodirektiivissä] tarkoitettuihin ’sähköisiin palveluihin’ kuuluvat palvelut, jotka suoritetaan internetin tai sähköisen verkon välityksellä ja joiden luonteesta johtuu, että ne ovat pääasiassa automatisoituja ja vaativat vain vähän ihmisen osallistumista eikä niitä voida suorittaa ilman tietotekniikkaa.

2. Edellä olevan 1 kohdan soveltamisalaan kuuluvat erityisesti seuraavat:

– –

f) liitteessä I luetellut palvelut.”

16 Täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 liitteessä I, jonka otsikko on ”Tämän asetuksen 7 artikla”, olevassa 3 kohdassa säädetään seuraavaa:

”[Arvonlisäverodirektiivin] liitteessä II oleva 3 kohta:

– –

c) digitaalimuotoinen kirjojen sisältö ja muut sähköiset julkaisut;

– –”

Luxemburgin oikeus

17 Arvonlisäverosta 12.2.1979 annetun lain (loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée), sellaisena kuin se oli voimassa Luxemburgin suurherttuakunnalle 25.10.2012 osoitetussa perustellussa lausunnossa asetetun määräajan päättyessä (jäljempänä arvonlisäverolaki), 39 §:n 3 momentissa säädetään seuraavaa:

”Veronalaisiin liiketoimiin sovellettava yleinen arvonlisäverokanta on 15 prosenttia veron perusteesta – –.

Alennettu verokanta on 6 prosenttia mainitusta veron perusteesta.

Erityisen paljon alennettu verokanta on 3 prosenttia mainitusta veron perusteesta.”

18 Arvonlisäverolain 40 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Arvonlisävero kannetaan suurherttuan asetuksella vahvistettavissa rajoissa ja siinä vahvistettujen edellytysten mukaisesti

– –

2° erityisen paljon alennetulla 3 prosentin verokannalla tämän lain liitteessä B lueteltuja tavaroita ja palveluja koskevista tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista sekä tavaroiden yhteisöhankinnoista ja maahantuonneista,

– –

2. Arvonlisävero kannetaan yleisellä 15 prosentin verokannalla kaikista muista kuin 1 momentissa tarkoitetuista veronalaisista liiketoimista.

– –”

19 Arvonlisäverolain liitteessä B, jonka otsikko on ”Luettelo tavaroista ja palveluista, joihin sovelletaan erityisen paljon alennettua verokantaa”, olevassa 5 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Kirjat (mukaan lukien esitteet, lehtiset ja vastaavat painotuotteet, lasten kuva-, piirustus- tai värityskirjat, nuottikirjat tai käsikirjoitukset, hydrografiset ja muut kartat), lehdet ja aikakauslehdet. Soveltamisalan ulkopuolelle jäävät kokonaan tai pääasiassa mainontaan tarkoitettu aineisto sekä pornografiset kirjat, lehdet ja julkaisut.”

20 Alennetun, erityisen paljon alennetun ja keskitason arvonlisäverokannan soveltamista koskevista rajoista ja edellytyksistä 21.12.1991 annetun suurherttuan asetuksen, sellaisena kuin se oli voimassa perustellussa lausunnossa asetetun määräajan päättyessä (jäljempänä 21.12.1991 annettu suurherttuan asetus), 2 §:ssä säädetään seuraavaa:

”[Arvonlisäverolain] liitteessä B olevassa 1–7 kohdassa lueteltujen tavaroiden laajemmissa määritelmissä noudatetaan tämän asetuksen 1 §:ssä tarkoitettuja tuontitullitariffinimikkeitä (TD).

– –

5° Kirjat, lehdet ja kausijulkaisut:

a)

— Kirjat, esitteet ja vastaavat painotuotteet, myös irrallisina lehtinä, lukuun ottamatta kokonaan tai pääasiassa mainontaan tarkoitettua aineistoa sekä pornografisia kirjoja (ex Nº 49.01 TD)

— Inkunaabelit ja muut kirjat, jotka ovat yli 100 vuoden ikäisiä antiikkiesineitä (ex Nº 97.06 TD)

– –”

21 Luxemburgin rekisteröinti- ja kiinteistöhallinnon 12.12.2011 päivätyssä soveltamisohjeessa nro 756 mainitaan seuraavaa:

”Koska käsitettä ’kirja’ ei tulkita yhdenmukaisesti [Euroopan unionin] jäsenvaltioissa, hallitus on päättänyt neutraalisuussyistä antaa kyseiselle, [arvonlisäverolain] liitteessä B olevassa 5 kohdassa ja [21.12.1991 annetun suurherttuan asetuksen] 2 §:n 5 kohdan a alakohdassa tarkoitetulle ilmaisulle laajan merkityksen, joten jaottelu fyysiselle ja digitaaliselle alustalle tallentamisen välillä ei ole tarpeen käyttötarkoituksen pysyessä samana.

Tällainen tulkinta saa epäsuorasti vahvistuksen komission Euroopan parlamentille, neuvostolle ja Euroopan talous- ja sosiaalikomitealle arvonlisäveron tulevaisuudesta 6.12.2011 antamassa tiedonannossa (KOM(2011) 851 lopullinen), jossa korostetaan, että ’myös kysymys sekä tavanomaisia kanavia myöten että verkosta saatavana olevien tuotteiden tasapuolisesta kohtelusta synnytti huomattavan voimakkaita reaktioita julkisessa kuulemisessa. Näihin seikkoihin on puututtava’.

Tätä ohjetta sovelletaan 1 päivästä tammikuuta 2012 alkaen.”

Oikeudenkäyntiä edeltänyt menettely ja asian käsittelyn vaiheet unionin tuomioistuimessa

22 Komissio katsoi, että erityisen paljon alennetun 3 prosentin arvonlisäverokannan (jäljempänä alennettu 3 prosentin arvonlisäverokanta) soveltaminen 1.1.2012 lähtien digitaalisten ja sähköisten kirjojen luovuttamiseen oli arvonlisäverodirektiivin vastaista. Tämän seurauksena se osoitti Luxemburgin suurherttuakunnalle 4.7.2012 virallisen huomautuksen. Kyseinen jäsenvaltio vastasi siihen 31.7.2012 päivätyllä kirjeellä.

23 Komissio antoi 25.10.2012 perustellun lausunnon, jossa se kehotti Luxemburgin suurherttuakuntaa toteuttamaan lausunnon noudattamisen edellyttämät toimenpiteet sen vastaanottamisesta laskettavassa kuukauden määräajassa. Kyseinen jäsenvaltio vastasi siihen 29.11.2012 päivätyllä kirjeellä.

24 Koska komissio ei ollut tyytyväinen Luxemburgin suurherttuakunnan toimittamiin selityksiin, se päätti nostaa nyt käsiteltävän kanteen.

25 Unionin tuomioistuimen presidentin 14.1. ja 3.2.2014 tekemillä päätöksillä Euroopan unionin neuvostolle annettiin oikeus osallistua oikeudenkäyntiin komission vaatimuksia tukevana väliintulijana ja Belgian kuningaskunnalle Luxemburgin suurherttuakunnan vaatimuksia tukevana väliintulijana.

Kanne

Alustavia toteamuksia

26 Komissio täsmentää, että digitaalisten tai sähköisten kirjojen luovuttamisella on ymmärrettävä tarkoitettavan sähköisessä muodossa olevien kirjojen, joita voidaan lukea tietokoneella, älypuhelimella, sähköisten kirjojen lukulaitteella tai millä tahansa muulla lukutavalla, luovuttamista vastiketta vastaan lataamalla tai suoratoistona (”streaming”) verkkosivustolta (jäljempänä sähkökirjojen luovuttaminen).

27 Luxemburgin suurherttuakunta riitauttaa kanteen kohteen ulottuvuuden. Sen mukaan alennettua 3 prosentin arvonlisäverokantaa on sovellettu ainoastaan kirjojen luovuttamiseen lataamalla mutta ei niiden luovuttamiseen suoratoistona.

28 Tässä yhteydessä on todettava, kuten komissio perustellusti esittää, ettei edellä 17–21 kohdassa toistetusta, kyseistä aihepiiriä koskevasta Luxemburgin lainsäädännöstä ilmene, että kirjojen luovuttaminen suoratoistona jäisi lataamalla luovuttamisesta poiketen alennetun 3 prosentin arvonlisäverokannan soveltamisalan ulkopuolelle.

29 Tässä tilanteessa kanteen tutkimista ei ole syytä rajoittaa komission kannekirjelmässään tarkoittamaa digitaalisten tai sähköisten kirjojen ryhmää suppeampaan ryhmään.

Asiakysymys

30 Komission mukaan se, että Luxemburgin suurherttuakunta soveltaa alennettua 3 prosentin arvonlisäverokantaa sähkökirjojen luovuttamiseen, on arvonlisäverodirektiivin 96–99, 110 ja 114 artiklan, luettuna yhdessä sen liitteiden II ja III sekä täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 kanssa, vastaista.

31 Kyseinen toimielin huomauttaa, että arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan alennettuja arvonlisäverokantoja voidaan soveltaa ainoastaan sen liitteessä III tarkoitettuihin tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin. Sen mukaan sähkökirjojen luovuttaminen ei kuitenkaan kuulu mainitun liitteen soveltamisalaan eikä siihen voida näin ollen soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa. Komission mukaan tällaisen tulkinnan vahvistaa

arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 2 kohdan toinen alakohta, jossa suljetaan pois alennetun arvonlisäverokannan soveltaminen sähköisesti suoritettuihin palveluihin. Tässä tilanteessa myöskään arvonlisäverodirektiivin 110 ja 114 artikla eivät komission mukaan mahdollista alennetun 3 prosentin arvonlisäverokannan soveltamista sähkökirjojen luovuttamiseen.

32 Luxemburgin suurherttuakunta kiistää Belgian kuningaskunnan tukemana komission tulkinnan kyseisistä arvonlisäverodirektiivin säännöksistä. Kyseisten jäsenvaltioiden mukaan sähkökirjojen luovuttaminen kuuluu arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 6 kohdan soveltamisalaan ja – kuten Luxemburgin suurherttuakunta toissijaisesti esittää – mainitussa liitteessä olevan 9 kohdan soveltamisalaan. Lisäksi Luxemburgin suurherttuakunta katsoo voivansa arvonlisäverodirektiivin 110 ja 114 artiklan perusteella joka tapauksessa soveltaa alennettua 3 prosentin arvonlisäverokantaa tällaiseen luovuttamiseen.

33 Tässä yhteydessä on muistutettava, että arvonlisäverodirektiivin 96 artiklan mukaan samaa yleistä arvonlisäverokantaa on sovellettava tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin. Poikkeuksena tästä periaatteesta kyseisen direktiivin 98 artiklan 1 kohdassa annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus soveltaa joko yhtä tai kahta alennettua verokantaa. Saman artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan alennettuja verokantoja saadaan soveltaa ainoastaan arvonlisäverodirektiivin liitteessä III tarkoitettuihin ryhmiin kuuluvien tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin (tuomio K, C-219/13, EU:C:2014:2207, 21 ja 22 kohta).

34 Luxemburgin suurherttuakunnan ja Belgian kuningaskunnan väitteestä, jonka mukaan sähkökirjojen luovuttaminen kuuluu arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 6 kohdan soveltamisalaan, on todettava, että unionin oikeussäännön ulottuvuuden määrittelemiseksi on otettava huomioon samanaikaisesti sen sanamuoto, asiayhteys ja tarkoitus (ks. mm. tuomio NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

35 On huomautettava, että kyseisessä liitteessä III olevassa 6 kohdassa mainitaan nimenomaisesti niiden suoritusten joukossa, joihin voidaan soveltaa alennettuja arvonlisäverokantoja, ”kaikenlaisilla fyysisillä alustoilla olevien kirjojen luovutukset”. Niinpä kyseisen kohdan sanamuodosta ilmenee, että alennettua arvonlisäverokantaa voidaan soveltaa liiketoimeen, jossa luovutetaan fyysisellä alustalla oleva kirja. Kuten komissio perustellusti esittää, muunlainen tulkinta veisi sisällön mainitussa kohdassa käytetyltä ilmaisulta ”kaikenlaisilla fyysisillä alustoilla”.

36 Vaikka on totta, että sähkökirjan lukeminen edellyttää esimerkiksi tietokoneen kaltaista fyysistä alustaa, tällainen alusta ei kuitenkaan sisälly sähkökirjojen luovuttamiseen.

37 Tästä seuraa, että kun otetaan huomioon kyseisen 6 kohdan sanamuoto, sähkökirjojen luovuttaminen ei sisälly sen soveltamisalaan.

38 Kyseinen tulkinta saa vahvistusta mainitun säännöksen asiayhteydestä. Se on nimittäin poikkeus periaatteesta, jonka mukaan jäsenvaltiot soveltavat yleistä arvonlisäverokantaa arvonlisäverollisiin liiketoimiin, ja sitä on näin ollen tulkittava suppeasti (ks. mm. tuomio komissio v. Espanja, C-360/11, EU:C:2013:17, 18 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

39 On totta, kuten Luxemburgin suurherttuakunta ja Belgian kuningaskunta perustellusti esittävät, että kun unionin lainsäätäjä laajensi direktiivillä 2009/47 tehdyn muutoksen avulla arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 6 kohdan soveltamisalaa ”kaikenlaisilla fyysisillä alustoilla olevien kirjojen luovutuksiin”, se pyrki direktiivin 2009/47 johdanto-osan neljännestä perustelukappaleesta ilmenevällä tavalla selventämään kyseisen kohdan viittausta käsitteeseen ”kirja” ja päivittämään sen vastaamaan uutta tekniikkaa.

40 Kuten arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 2 kohdan toisesta alakohdasta ilmenee, lainsäätäjä päätti kuitenkin myös poistaa mahdollisuuden soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa ”sähköisesti suoritettaviin palveluihin”.

41 Sähkökirjojen luovuttaminen on kuitenkin kyseisen 98 artiklan 2 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettu ”sähköisesti suoritettava palvelu”.

42 Arvonlisäverodirektiivin 24 artiklan 1 kohdan mukaan ”palvelujen suorituksella” tarkoitetaan näet liiketointa, joka ei ole tavaroiden luovutus, kun taas tavaroiden luovutus edellyttää kyseisen direktiivin 14 artiklan 1 kohdan mukaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa. Sähkökirjojen luovuttamista ei voida pitää viimeksi mainitussa säännöksessä tarkoitettuna ”tavaroiden luovutuksena”, ellei sähkökirjaa voida pitää aineellisena omaisuutena. Kuten edellä 36 kohdasta ilmenee, sähkökirjan lukemisen mahdollistava fyysinen alusta, jota voitaisiin pitää aineellisena omaisuutena, ei kuitenkaan kuulu luovutukseen. Tästä seuraa, että kyseisen 24 artiklan 1 kohdan mukaan sähkökirjojen luovuttamista on pidettävä palvelujen suorituksena.

43 Toisaalta täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 7 artiklan 1 kohdan mukaan arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettuihin sähköisiin palveluihin kuuluvat ”palvelut, jotka suoritetaan internetin tai sähköisen verkon välityksellä ja joiden luonteesta johtuu, että ne ovat pääasiassa automatisoituja ja vaativat vain vähän ihmisen osallistumista eikä niitä voida suorittaa ilman tietotekniikkaa”. On todettava, että sähkökirjojen luovuttaminen vastaa kyseistä määritelmää.

44 Tulkinnan vahvistaa arvonlisäverodirektiivin liitteessä II oleva 3 kohta, luettuna yhdessä mainitun täytäntöönpanoasetuksen 7 artiklan 1 ja 2 kohdan sekä sen liitteessä I olevan 3 kohdan kanssa, josta seuraa, että digitaalimuotoinen kirjojen sisältö on tällainen palvelu.

45 Toisin kuin Luxemburgin suurherttuakunta väittää, tälle ei ole esteenä se, että arvonlisäverodirektiivin liite II sisältää ohjeellisen luettelon arvonlisäverolain 58 artiklassa ja 59 artiklan ensimmäisen kohdan k alakohdassa tarkoitetuista sähköisesti suoritettavista palveluista. Sillä, että kyseisessä liitteessä luetellaan ainoastaan viimeksi mainittujen kahden säännöksen soveltamisen kannalta merkitykselliset sähköisesti suoritettavat palvelut, ei ole merkitystä kyseisten palvelujen luonteen kannalta.

46 Kuten täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 7 artiklan 1 kohdan sanamuodosta ilmenee, kyseisen säännöksen yhteyteen sisällytetyllä viittauksella arvonlisäverodirektiivin liitteessä II olevassa 3 kohdassa lueteltuihin palveluihin määritetään arvonlisäverodirektiivissä yleisesti – eikä ainoastaan kyseisen direktiivin tietyissä täsmällisissä säännöksissä – tarkoitetut sähköisesti suoritettavat palvelut.

47 Koska sähkökirjojen luovuttaminen on arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 2 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettu ”sähköisesti suoritettava palvelu” ja koska kyseisessä säännöksessä suljetaan pois mahdollisuus soveltaa tällaisiin palveluihin alennettua arvonlisäverokantaa, arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevaa 6 kohtaa ei voida tulkita siten, että sähkökirjojen luovuttaminen kuuluu sen soveltamisalaan, ilman että samalla jätettäisiin ottamatta huomioon unionin lainsäätäjän tarkoitus jättää kyseiset palvelut alennetun arvonlisäverokannan soveltamista koskevan mahdollisuuden ulkopuolelle.

48 Lisäksi on hylättävä Luxemburgin suurherttuakunnan väite, jonka mukaan kyseisen 98 artiklan 2 kohdan toisen alakohdan soveltamisalaa on muutettu direktiivillä 2009/47, sillä jo sen sanamuoto, jonka mukaan kaikki sähköisesti suoritettavat palvelut jäävät poikkeuksetta alennetun arvonlisäverokannan soveltamista koskevan mahdollisuuden ulkopuolelle, puhuu tällaista tulkintaa vastaan.

49 Tästä seuraa, että kun otetaan huomioon arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 6 kohdan sanamuoto ja asiayhteys sekä sen säännöstön, jonka osa kyseinen säännös on, tavoitteet, kyseistä kohtaa ei voida tulkita siten, että sähkökirjojen luovuttaminen kuuluisi sen soveltamisalaan.

50 Toisin kuin Luxemburgin suurherttuakunta ja Belgian kuningaskunta väittävät, verotuksen neutraalisuuden periaate, jolla unionin lainsäätäjä on halunnut toteuttaa arvonlisäverotuksen alalla yhdenvertaisen kohtelun yleisen periaatteen, ei saata tällaista tulkintaa kyseenalaiseksi (tuomio NCC Construction Danmark, EU:C:2009:669, 41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

51 Verotuksen neutraalisuuden periaate ei nimittäin voi olla perustana alennetun arvonlisäverokannan soveltamisalan laajentamiselle yksiselitteisen säännöksen puuttuessa (ks. vastaavasti tuomio Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, 50 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Arvonlisäverodirektiivin liitteessä III oleva 6 kohta ei ole säännös, jolla yksiselitteisesti laajennettaisiin alennettujen arvonlisäverokantojen soveltamisalaa sähkökirjojen luovuttamiseen. Sen sijaan on niin, kuten edellä 49 kohdasta ilmenee, etteivät tällaiset luovutukset kuulu kyseisen säännöksen soveltamisalaan.

52 Myöskään direktiivin 2009/47 esityöt eivät saata edellä 49 kohdassa omaksuttua tulkintaa Luxemburgin suurherttuakunnan väittämällä tavalla kyseenalaiseksi. Kyseinen jäsenvaltio viittaa erityisesti komission ehdottamaan arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 6 kohdan sanamuotoon, jonka mukaan mainittu asetus olisi käsittänyt ”kirjojen luovutukset, mukaan lukien kirjastolainaus (mukaan lukien esitteet, lehtiset ja vastaavat painotuotteet, lasten kuva-, piirustus- tai värityskirjat, nuottikirjat tai -käsikirjoitukset, hydrografiset ja muut kartat sekä äänikirjat, CD-levyt, CD-ROM-levyt tai vastaavat fyysiset tallennusvälineet, joilla on pääasiassa samanlainen tietosisältö kuin painetuissa kirjoissa), lehdet ja aikakauslehdet, lukuun ottamatta kokonaan tai pääasiassa mainontaan tarkoitettua aineistoa”.

53 Kuten komissio huomauttaa, kyseisen 6 kohdan teksti, sellaisena kuin se lopulta hyväksyttiin, on näet pelkästään toimituksellinen yksinkertaistus alun perin ehdotetusta tekstistä.

54 Myöskään sitä Luxemburgin suurherttuakunnan väitettä ei voida hyväksyä, jonka mukaan arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevaa 6 kohtaa on tulkittava siten, että se sisältää sähkökirjojen luovuttamisen, sillä muuten jätettäisiin ottamatta huomioon mainitun säännöksen tavoite, koska asiakkaalle aineellisesti toimitettavia digitaalisia kirjoja ei ole enää olemassa. Tältä osin on nimittäin riittävää todeta, että kyseinen väite perustuu virheelliseen oletukseen, kuten tuomion K (EU:C:2014:2207) antamiseen johtaneen asian olosuhteet osoittavat.

55 On lisättävä, että siltä osin kuin Luxemburgin suurherttuakunta saattaa arvonlisäverodirektiivin ja erityisesti sen liitteessä III olevan 6 kohdan pätevyyden kyseenalaiseksi yhdenvertaisen kohtelun periaatteen kannalta, tällaista pätevyyttä ei voida tutkia nyt käsiteltävän jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan kanteen yhteydessä.

56 Jäsenvaltio ei näet voi ilman EUT-sopimuksen määräystä, jossa tähän annetaan nimenomaisesti lupa, perustellusti väittää sille osoitetun direktiivin olevan lainvastainen puolustautuakseen jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevaa, kyseisen direktiivin täytäntöönpanon laiminlyöntiin perustuvaa kannetta vastaan. Tilanne voi olla toinen ainoastaan, jos kyseessä olevaan toimeen liittyy niin vakavia ja ilmeisiä virheitä, että toimea voidaan pitää mitättömänä, mutta Luxemburgin suurherttuakunta ei ole vedonnut tällaisiin virheisiin (ks. tuomio komissio v. Itävalta, C-189/09, EU:C:2010:455, 15–17 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

57 Samasta syystä kyseinen jäsenvaltio ei voi perustellusti vedota direktiivin 2009/47 pätemättömyyttä koskevaan väitteeseen, jonka mukaan Euroopan parlamentti ei ollut osallistunut sen antamiseen asemansa edellyttämällä tavalla.

58 Luxemburgin suurherttuakunta viittaa myös SEUT 110 artiklaan, joka osoittaa sen mukaan, ettei EUT-sopimuksen laatijoilla ollut tarkoituksena antaa unionin toimielimille oikeutta säätää syrjivästä verotuksesta.

59 Kyseinen väite on kuitenkin olennaisilta osin päällekkäinen sen kyseisen jäsenvaltion esittämän väitteen kanssa, joka koskee yhdenvertaisen kohtelun periaatetta. Niinpä kyseinen väite on hylättävä samoista syistä, jotka on mainittu edellä 50, 51, 55 ja 56 kohdassa.

60 Luxemburgin suurherttuakunta väittää toissijaisesti – siltä varalta, ettei sähkökirjojen luovuttamista pidetä arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 6 kohdan soveltamisalaan kuuluvana – että tällainen luovuttaminen kuuluu mainitun liitteen 9 kohdan soveltamisalaan.

61 Väitettä ei kuitenkaan voida hyväksyä. Tällainen mainitun 9 kohdan, joka koskee kirjailijoiden, säveltäjien ja esiintyvien taiteilijoiden tarjoamia palveluja ja näille kuuluvia tekijänpalkkioita, tulkinta ei nimittäin saa tukea kyseisen säännöksen sanamuodosta, ja sillä laajennettaisiin kyseisen säännöksen soveltamisalaa, vaikka sitä on edellä 38 kohdasta ilmenevällä tavalla sovellettava suppeasti.

62 Kuten komissio perustellusti esittää, kirjojen luovuttamisen sisällyttäminen arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 9 kohdan soveltamisalaan veisi lisäksi mainitussa liitteessä olevalta 6 kohdalta sisällön.

63 Edellä esitetystä seuraa, ettei sähkökirjojen luovuttaminen kuuluu arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 6 kohdan eikä sen 9 kohdan soveltamisalaan. Lisäksi on riidatonta, ettei mainittu luovuttaminen kuulu mihinkään muuhunkaan kyseisessä liitteessä mainituista palvelujen suoritusten ryhmistä. Tässä tilanteessa alennetun arvonlisäverokannan soveltaminen tällaiseen luovuttamiseen ei ole arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 2 kohdan mukaista.

64 Komissio moittii vastaajana olevaa jäsenvaltiota myös alennetun 3 prosentin arvonlisäverokannan soveltamisesta arvonlisäverodirektiivin 99, 110 ja 114 artiklan vastaisesti.

65 Luxemburgin suurherttuakunta sitä vastoin esittää Belgian kuningaskunnan tukemana, että arvonlisäverodirektiivin 110 ja 114 artiklassa annetaan joka tapauksessa sille lupa soveltaa tällaista arvonlisäverokantaa sähkökirjojen luovuttamiseen.

66 Arvonlisäverodirektiivin 110 artiklasta on muistutettava, että – kuten sen sanamuodosta ilmenee – jäsenvaltion mahdollisuudelle soveltaa arvonlisäverodirektiivin 99 artiklassa vahvistettua vähimmäisverokantaa alhaisempia alennettuja verokantoja on asetettu neljä kumulatiivista edellytystä, muun muassa se, että alennettujen verokantojen on oltava unionin lainsäädännön mukaisia (tuomio komissio v. Ranska, C-596/10, EU:C:2012:130, 75 kohta).

67 Kuten edellä 63 kohdasta ilmenee, alennetun arvonlisäverokannan soveltaminen sähkökirjojen luovuttamiseen ei ole arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 2 kohdan mukaista. Tässä tilanteessa on todettava – tarvitsematta tutkia sitä, täyttyvätkö muut kyseisen direktiivin 110 artiklassa mainituista edellytyksistä –, ettei viimeksi mainitun säännöksen mukaisella poikkeuksella voida perustella sitä, että Luxemburgin suurherttuakunta soveltaa alennettua 3 prosentin arvonlisäverokantaa sähkökirjojen luovuttamiseen (ks. vastaavasti tuomio komissio v. Ranska, EU:C:2012:130, 76 ja 77 kohta).

68 Arvonlisäverodirektiivin 114 artiklasta on riittävää mainita, että kyseisessä säännöksessä edellytetään nimenomaan, että kyseessä oleva tavaroiden luovutus tai palvelujen suoritus kuuluu yhteen arvonlisäverodirektiivin liitteessä III esiintyvistä ryhmistä. On kuitenkin riidatonta, ettei sähkökirjojen luovuttaminen kuulu niistä mihinkään.

69 Tässä tilanteessa sitä, että Luxemburgin suurherttuakunta soveltaa alennettua 3 prosentin arvonlisäverokantaa sähkökirjojen luovuttamiseen, ei voida perustella arvonlisäverodirektiivin 110 tai 114 artiklalla.

70 Edellä mainitusta seuraa, että komission kanne on perusteltu.

71 Niinpä on todettava, että Luxemburgin suurherttuakunta ei ole noudattanut arvonlisäverodirektiivin 96–99, 110 ja 114 artiklan, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin liitteiden II ja III sekä täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 kanssa, mukaisia velvoitteitaan, koska se on soveltanut alennettua 3 prosentin arvonlisäverokantaa sähkökirjojen luovuttamiseen.

Oikeudenkäyntikulut

72 Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 138 artiklan 1 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut. Koska komissio on vaatinut oikeudenkäyntikulujen korvaamista ja koska Luxemburgin suurherttuakunta on hävinnyt asian, jälkimmäinen vastaa omista oikeudenkäyntikuluistaan, minkä lisäksi se on velvoitettava korvaamaan komission oikeudenkäyntikulut.

73 Saman työjärjestyksen 140 artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltiot ja toimielimet, jotka ovat asiassa väliintulijoina, vastaavat omista oikeudenkäyntikuluistaan. Belgian kuningaskunta ja neuvosto vastaavat näin ollen omista oikeudenkäyntikuluistaan.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (neljäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Luxemburgin suurherttuakunta ei ole noudattanut yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 7.12.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/88/EU, 96–99, 110 ja 114 artiklan, luettuna yhdessä ensin mainitun direktiivin liitteiden II ja III sekä direktiivin 2006/112 täytäntöönpanotoimenpiteistä 15.3.2011 annetun neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 kanssa, mukaisia velvoitteitaan, koska se on soveltanut alennettua 3 prosentin arvonlisäverokantaa digitaalisten tai sähköisten kirjojen luovuttamiseen.

2) Luxemburgin suurherttuakunta vastaa omista oikeudenkäyntikuluistaan, ja se velvoitetaan korvaamaan Euroopan komission oikeudenkäyntikulut.

3) Belgian kuningaskunta ja Euroopan unionin neuvosto vastaavat omista oikeudenkäyntikuluistaan.

Allekirjoitukset