Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (četvrto vijeće)

5. ožujka 2015.*

„Povreda obveze države članice – Oporezivanje – PDV – Primjena snižene stope – Isporuka digitalnih ili elektroničkih knjiga“

U predmetu C-502/13,

povodom tužbe zbog povrede obveze države članice podnesene 18. rujna 2013. na temelju članka 258. UFEU-a,

Europska komisija, koju zastupaju C. Soulay i F. Dintilhac, u svojstvu agenata, s izabranom adresom za dostavu u Luxembourgu,

tužitelj,

koju podupire:

Vijeće Europske unije, koje zastupaju E. Chatziioakeimidou i A. de Gregorio Merino, u svojstvu agenata,

intervenijent,

protiv

Velikog Vojvodstva Luksemburg, koje zastupa D. Holderer, u svojstvu agenta,

tuženika,

koje podupire:

Kraljevina Belgija, koju zastupaju M. Jacobs i J.-C. Halleux, u svojstvu agenata,

intervenijent,

SUD (četvrto vijeće),

u sastavu: L. Bay Larsen, predsjednik vijeća, K. Jürimäe, J. Malenovský, M. Safjan i A. Prechal (izvjestiteljica), suci,

nezavisni odvjetnik: P. Mengozzi,

tajnik: A. Calot Escobar,

* Jezik postupka: francuski

uzimajući u obzir pisani postupak,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez njegova mišljenja,

donosi sljedeću

Presudu

1 Svojom tužbom Europska komisija zahtijeva od Suda da utvrdi da je Veliko Vojvodstvo Luksemburg, primjenjujući stopu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) od 3% na isporuku digitalnih (ili elektroničkih) knjiga, povrijedilo obveze koje ima na temelju članaka 96. do 99., 110. i 114. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2010/88/EU od 7. prosinca 2010. (SL L 326, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 361., u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u), u vezi s Prilozima II. i III. toj direktivi i Provedbenom uredbom Vijeća (EU) br. 282/2011 od 15. ožujka 2011. o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112 (SL L 77, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 375.).

Pravni okvir

Pravo Unije

2 Članak 14. Direktive o PDV-u u stavku 1. predviđa:

„‚Isporuka robe' znači prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik."

3 Na temelju članka 24. stavka 1. te direktive:

„‚Isporuka usluga' znači svaka transakcija koja ne čini isporuku robe."

4 Članak 96. navedene direktive glasi:

„Države članice primjenjuju standardnu stopu PDV-a, koju sve države članice utvrđuju kao postotak oporezivog iznosa i koja je jednaka i za isporuku roba i za isporuku usluga."

5 Na temelju članka 97. Direktive o PDV-u:

„Od 1. siječnja 2006. do 31. prosinca 2010. standardna stopa ne može iznositi manje od 15%."

6 U članku 98. stavcima 1. i 2. iste direktive predviđeno je:

„1. Države članice mogu primijeniti jednu ili dvije snižene stope.

2. Snižene stope primjenjuju se samo na isporuke robe ili usluga u kategorijama navedenim u Prilogu III.

Snižene stope ne primjenjuju se na usluge iz točke (k) članka 56. stavka 1."

7 Članak 99. stavak 1. navedene direktive određuje:

„Snižene stope utvrđuju se kao postotak oporezivog iznosa, koji ne može biti manji od 5%."

8 Na temelju članka 110. te direktive:

„Države članice koje su 1. siječnja 1991. odobravale izuzeća s pravom na odbitak PDV-a plaćenog u prethodnoj fazi ili primjenjivale snižene stope koje su niže od minimuma utvrđenog u članku 99., mogu nastaviti odobravati ta izuzeća ili primjenjivati te snižene stope.

Izuzeća i snižene stope iz prvog stavka moraju biti u skladu sa zakonodavstvom Zajednice i moraju biti doneseni s ciljem jasno definiranih socijalnih razloga i u korist konačnog potrošača.“

9 Članak 114. stavak 1. Direktive o PDV-u predviđa:

„Države članice koje su s 1. siječnjem 1993. bile obvezne povećati svoju standardnu stopu koja je bila na snazi 1. siječnja 1991. za više od 2% mogu primijeniti sniženu stopu koja je niža od minimuma utvrđenog u članku 99. na isporuku robe i usluga u kategorijama navedenim u Prilogu III.

[...]“

10 U Prilogu II. Direktivi o PDV-u, koji sadrži „[o]kvirni popis elektronički isporučenih usluga iz članka 58. i članka 59. stavka 1. točke (k)“, pri čemu se ta dva članka odnose na utvrđenje mjesta isporuke usluga osobama koje nisu porezni obveznici, u točki 3. navodi se:

„nabava slika, teksta i informacija te stavljanje na raspolaganje baza podataka“.

11 U prvotnoj verziji Direktive 2006/112, u Prilogu III., koji sadrži popis isporuka robe i usluga na koje je moguće primijeniti snižene stope iz članka 98. te direktive, u točki 6. navodi se:

„nabava, zajedno s knjižničnom posudbom, knjiga (uključujući brošure, letke i slične tiskane materijale, dječje slikovnice, kao i one namijenjene crtanju ili bojanju, glazbena djela, tiskana ili u rukopisu, zemljovide i hidrografske ili slične karte), novina i periodičnih publikacija, osim materijala koji je u cijelosti ili pretežito posvećen oglašavanju“.

12 Direktiva 2006/112 izmijenjena je Direktivom Vijeća 2009/47/EZ od 5. svibnja 2009. (SL L 116, str. 18.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 286.). Uvodna izjava 4. Direktive 2009/47 određuje:

„Direktivu 2006/112/EZ treba dalje izmijeniti kako bi se omogućila primjena sniženih stopa ili izuzeća u ograničenom broju posebnih situacija iz socijalnih i zdravstvenih razloga, te kako bi se uputa na knjige iz Priloga III. razjasnila i ažurirala u skladu s tehničkim napretkom.“

13 Od 1. lipnja 2009., dana stupanja na snagu Direktive 2009/47, točka 6. Priloga III. Direktivi o PDV-u glasi kako slijedi:

„[I]sporuka, uključujući posudbu iz knjižnica knjiga u svim fizičkim oblicima (uključujući brošure, letke i slične tiskane materijale, dječje slikovnice, crtanke ili bojanke, glazbene note u tiskanom obliku ili u obliku rukopisnih bilješki, zemljopisne karte te hidrografske ili slične grafičke prikaze), novina i časopisa, osim materijala koji su u cijelosti ili većim dijelom posvećen oglašavanju“.

14 Točka 9. Priloga III. Direktivi o PDV-u kao isporuke usluga na koje je moguće primijeniti snižene stope navodi „isporuk[u] usluga ili autorski honorar pisaca, skladatelja i izvođača umjetnika“.

15 Provedbena uredba br. 282/2011 u članku 7. stavcima 1. i 2. predviđa:

„1. ‚Elektronički isporučene usluge', kako je navedeno u Direktivi [o PDV-u] uključuju usluge koje su dostavljene putem interneta ili putem elektroničke mreže, a čija priroda omogućava da se u velikoj mjeri obavljaju automatizirano i s minimalnim čovjekovim sudjelovanjem, te u odsutnosti informacijske tehnologije ne bi mogle opstati.

2. Stavak 1. obuhvaća, posebno sljedeće:

[...]

f) upute navedene u Prilogu I."

16 U Prilogu I. Provedbenoj uredbi br. 282/2011, naslovljenom „Članak 7. ove Uredbe", u točki 3. navodi se:

„Točka 3. Priloga II. Direktivi [o PDV-u]:

[...]

c) digitaliziran sadržaj knjiga ili drugih elektroničkih publikacija;

[...]"

Luksemburško pravo

17 Zakon o porezu na dodanu vrijednost od 12. veljače 1979., u verziji na snazi u vrijeme isteka roka određenog u obrazloženom mišljenju upućenom 25. listopada 2012. Velikom Vojvodstvu Luksemburg (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u), u članku 39. stavku 3. predviđa:

„Standardna stopa [PDV-a] primjenjiva na oporezive transakcije utvrđuje se u visini od petnaest posto porezne osnovice [...].

Snižena porezna stopa utvrđuje se u visini od šest posto navedene porezne osnovice.

Super snižena porezna stopa utvrđuje se u visini od tri posto navedene porezne osnovice."

18 Na temelju članka 40. Zakona o PDV-u:

„1. U granicama i pod uvjetima koji se trebaju utvrditi uredbama Velikog Vojvodstva, [PDV] se naplaćuje:

[...]

2° po super sniženoj stopi od tri posto na isporuke robe i pružanje usluga kao i na stjecanja unutar Zajednice i uvoz robe, kao što su roba i usluge navedene u Prilogu B ovom zakonu;

[...]

2. Na oporezive transakcije koje nisu predviđene u stavku 1. [PDV] se naplaćuje po standardnoj stopi od petnaest posto.

[...]".

19 Točka 5° Priloga B Zakonu o PDV-u, naslovljena „Popis robe i usluga na koje se primjenjuje super snižena stopa“, određuje:

„Knjige (uključujući brošure, letke i slične tiskane materijale, albume, dječje slikovnice, crtanke ili bojanke, glazbene note u tiskanom obliku ili u obliku rukopisnih bilješki, zemljopisne karte te hidrografske ili slične grafičke prikaze), novine i časopisi. Isključuju se materijal koji je u cijelosti ili većim dijelom posvećen oglašavanju kao i pornografske knjige, novine i časopisi.“

20 Uredba Velikog Vojvodstva od 21. prosinca 1991. o određivanju granica i uvjeta primjene snižene, super snižene i srednje stope poreza na dodanu vrijednost, u verziji na snazi u vrijeme isteka roka određenog u obrazloženom mišljenju (u daljnjem tekstu: Uredba Velikog Vojvodstva od 21. prosinca 1991.), u članku 2. predviđa:

„Roba navedena u točkama 1° do 7° Priloga B Zakonu [o PDV-u] detaljnije se definira upućivanjem na odgovarajuće stavke tarife ulaznih carina (UC) predviđenih u članku 1. ove uredbe.

[...]

5° Knjige, novine i periodički časopisi:

a)

— Knjige, brošure i slične tiskovine, čak i kad su u obliku jednog lista, uz iznimku materijala koji je u cijelosti ili većim dijelom posvećen oglašavanju kao i pornografskih knjiga (ex N° 49.01 UC)

— Inkunabule i ostale knjige koje se smatraju antiknim predmetima jer su starije od stotinu godina (ex N° 97.06 UC)

[...]“

21 Okružnica La direction de l’Enregistrement et des Domaines (Porezne uprave) br. 756 od 12. prosinca 2011. određuje:

„Kako se pojam ‚knjige’ ne tumači jedinstveno unutar država članica [Europske unije], Vlada mu je, zbog neutralnosti, odlučila pridati široko značenje, sadržano u točki 5. Priloga B Zakonu o [PDV-u] i u članku 2. točki 5. podtočki (a) [Uredbe Velikog Vojvodstva od 21. prosinca 1991.], na način da se ne pravi razlika između fizičkih i elektroničkih oblika.

Takvo tumačenje implicitno podupire i Komunikacija Komisije Europskom parlamentu, Vijeću i Europskom gospodarskom i socijalnom odboru o budućnosti PDV-a (COM(2011)851 *final*) od 6. prosinca 2011., gdje je istaknuto „[…] da je pitanje jednakog postupanja prema proizvodima koji su dostupni kako u tradicionalnom tako i u elektroničkom obliku izazvalo brojne reakcije tijekom javne rasprave. Ta pitanja treba raspraviti.“

Ta se okružnica primjenjuje od 1. siječnja 2012.“

Predsudski postupak i postupak pred Sudom

22 Komisija je smatrala da je od 1. siječnja 2012. primjena „super snižene“ stope PDV-a od 3% (u daljnjem tekstu: snižena stopa PDV-a od 3%) na isporuku digitalnih ili elektroničkih knjiga bila protivna Direktivi o PDV-u. Slijedom toga je Velikom Vojvodstvu Luksemburg 4. srpnja 2012. uputila pisanu opomenu. Ta je država članica odgovorila dopisom od 31. srpnja 2012.

23 Dana 25. listopada 2012. Komisija je uputila obrazloženo mišljenje u kojem je pozvala Veliko Vojvodstvo Luksemburg da poduzme mjere potrebne za usklađivanje s direktivom u roku od mjesec dana od njegovog zaprimanja. Ta je država članica odgovorila dopisom od 29. studenoga 2012.

24 S obzirom na to da nije bila zadovoljna objašnjenjima koja je dalo Veliko Vojvodstvo Luksemburg, Komisija je odlučila podnijeti predmetnu tužbu.

25 Odlukama predsjednika Suda od 14. siječnja i 3. veljače 2014. Vijeću Europske unije i Kraljevini Belgiji dopušteno je sudjelovanje u postupku u potporu zahtjevima Komisije odnosno Velikog Vojvodstva Luksemburg.

O tužbi

Uvodna razmatranja

26 Komisija navodi da isporuka digitalnih ili elektroničkih knjiga znači isporuka knjiga u elektroničkom obliku koje se mogu čitati na računalu, pametnom telefonu, čitaču elektroničkih knjiga ili bilo kojem drugom uređaju za čitanje, uz naknadu, i koja se izvršava preuzimanjem ili prijenosom podataka bez njihovog prethodnog pohranjivanja (*streaming*) s internetske stranice (u daljnjem tekstu: isporuka elektroničkih knjiga).

27 Veliko Vojvodstvo Luksemburg osporava opseg predmeta spora. Prema njemu, snižena stopa PDV-a od 3% primjenjuje se samo na isporuku knjiga preuzimanjem te isključuje isporuku knjiga prijenosom podataka bez njihovog prethodnog pohranjivanja (*streaming*).

28 U tom pogledu, valja utvrditi da, kao što ispravno ističe Komisija, iz luksemburškog prava kojim se uređuje to područje, iznesenog u točkama 17. do 21. ove presude, ne proizlazi da je za razliku od isporuke knjiga preuzimanjem isporuka knjiga prijenosom podataka bez njihovog prethodnog pohranjivanja (*streaming*) isključena od povlaštene primjene snižene stope PDV-a od 3%.

29 U tim se uvjetima ispitivanje tužbe ne može ograničiti na kategoriju digitalnih odnosno elektroničkih knjiga koja bi bila uža od one koju je navela Komisija u svojoj tužbi.

O meritumu

30 Komisija ističe da primjena snižene stope PDV-a od 3% na isporuku elektroničkih knjiga od strane Velikog Vojvodstva Luksemburg nije u skladu s člancima 96. do 99., 110. i 114. Direktive o PDV-u, u vezi s njezinim Prilozima II. i III., te Provedbenom uredbom br. 282/2011.

31 Ta institucija upućuje na to da se, sukladno članku 98. stavku 2. prvom podstavku Direktive o PDV-u, snižene stope PDV-a mogu primijeniti samo na isporuke robe ili usluga u kategorijama navedenim u Prilogu III. Međutim, isporuka elektroničkih knjiga ne ulazi u područje primjene navedenog priloga i na nju se stoga ne može primijeniti snižena stopa PDV-a. To tumačenje potkrijepljeno je člankom 98. stavkom 2. drugim podstavkom Direktive o PDV-u, prema kojemu se snižena stopa PDV-a ne primjenjuje na usluge isporučene elektroničkim putem. U tim okolnostima, članci 110. i 114. Direktive o PDV-u ne dopuštaju primjenu snižene stope PDV-a od 3% na isporuku elektroničkih knjiga.

32 Veliko Vojvodstvo Luksemburg, koje podupire Kraljevina Belgija, osporava tumačenje relevantnih odredaba Direktive o PDV-u koje je dala Komisija. Te države članice smatraju da isporuka elektroničkih knjiga potpada pod točku 6. Priloga III. Direktivi o PDV-u i, kao što podredno ističe

Veliko Vojvodstvo Luksemburg, točku 9. navedenog priloga. Osim toga. članci 110. i 114. Direktive o PDV-u u svakom slučaju dopuštaju potonjoj državi članici primjenu snižene stope PDV-a od 3% na takvu isporuku.

33 U tom pogledu, valja podsjetiti da je u članku 96. Direktive o PDV-u predviđeno da se jednaka stopa PDV-a, i to standardna stopa, primjenjuje za isporuku roba i za isporuku usluga. Odstupajući od tog načela, u članku 98. stavku 1. te direktive državama članicama je dana mogućnost da primijene jednu ili dvije snižene stope PDV-a. Sukladno odredbi stavka 2. prvog podstavka tog članka, snižene stope PDV-a primjenjuju se samo na isporuke robe ili usluga u kategorijama navedenim u Prilogu III. Direktivi o PDV-u. (presuda K, C-219/13, EU:C:2014:2207, t. 21. i 22.).

34 Što se tiče argumenta koji su istaknuli Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Kraljevina Belgija, prema kojem je isporuka elektroničkih knjiga obuhvaćena točkom 6. Priloga III. Direktivi o PDV-u, valja podsjetiti na to da radi utvrđivanja dosega neke odredbe prava Unije valja istodobno voditi računa o njezinom tekstu, o njezinom kontekstu i o njezinim ciljevima (vidjeti osobito presudu NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, t. 23. i navedenu sudsku praksu).

35 Valja navesti da se u tom Prilogu III., u njegovoj točki 6., u kategoriji usluga na koje je moguće primijeniti snižene stope PDV-a, izrijekom navodi: „isporuka knjiga u svim fizičkim oblicima“. Stoga, iz odredbe te točke proizlazi da se snižena stopa PDV-a može primijeniti na transakciju koja se sastoji od isporuke knjige u fizičkom obliku. Kao što to Komisija osnovano navodi, svakim drukčijim tumačenjem izgubio bi se smisao navoda „u svim fizičkim oblicima“ koji je sadržan u istoj točki.

36 Iako je za elektroničku knjigu, kako bi se mogla čitati, potrebno fizičko sredstvo kao što je to računalo, takvo sredstvo nije, međutim, uključeno u isporuku elektroničkih knjiga.

37 Iz toga slijedi da, imajući u vidu tekst točke 6., područje primjene te odredbe ne uključuje isporuku elektroničkih knjiga.

38 To je tumačenje potkrijepljeno kontekstom navedene odredbe. Naime, odredba predstavlja odstupanje od načela prema kojem države članice primjenjuju standardnu stopu PDV-a na transakcije koje se oporezuju tim porezom i treba ju, stoga, strogo tumačiti (vidjeti osobito presudu Komisija/Španjolska, C-360/11, EU:C:2013:17, t. 18. i navedenu sudsku praksu).

39 Točno je, kako to osnovano ističu Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Kraljevina Belgija, da je, nakon izmjene koja je uvedena Direktivom 2009/47, proširenjem područja primjene točke 6. Priloga III. Direktivi o PDV-u na „isporuku knjiga u svim fizičkim oblicima“ zakonodavac Unije želio da se uputa na pojam „knjige“, koja je sadržana u toj točki, razjasni i ažurira u skladu s tehničkim napretkom.

40 Međutim, ostaje činjenica, kao što proizlazi iz članka 98. stavka 2. drugog podstavka Direktive o PDV-u, da je zakonodavac Unije također odlučio isključiti svaku mogućnost primjene snižene stope PDV-a na „elektronički isporučene usluge“.

41 Međutim, isporuka elektroničkih knjiga predstavlja „elektronički isporučenu uslugu“ u smislu tog članka 98. stavka 2. drugog podstavka.

42 Naime, s jedne strane, sukladno članku 24. stavku 1. Direktive o PDV-u, „isporuka usluga” znači svaka transakcija koja ne čini isporuku robe, dok sukladno članku 14. stavku 1. te direktive „isporuka robe” znači prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik. Međutim, isporuka elektroničkih knjiga ne može se smatrati „isporukom robe“ u smislu te potonje odredbe jer se elektronička knjiga ne može kvalificirati kao materijalna imovina. Ustvari, kao što to proizlazi iz

točke 36. ove presude, fizičko sredstvo koje omogućuje čitanje knjige, koje se može kvalificirati kao „materijalna imovina“, nije uključeno u isporuku. Slijedom toga, na temelju tog članka 24. stavka 1., isporuka elektroničkih knjiga mora se kvalificirati kao isporuka usluga.

43 S druge strane, sukladno članku 7. stavku 1. Provedbene uredbe br. 282/2011, elektronički isporučene usluge u smislu Direktive o PDV-u znači „usluge koje su dostavljene putem interneta ili putem elektroničke mreže, a čija priroda omogućava da se u velikoj mjeri obavljaju automatizirano i s minimalnim čovjekovim sudjelovanjem te u odsutnosti informacijske tehnologije ne bi mogle opstati“. Valja navesti da isporuka elektroničkih knjiga odgovara toj definiciji.

44 To je tumačenje potkrijepljeno točkom 3. Priloga II. Direktivi o PDV-u, u vezi s člankom 7. stavcima 1. i 2. spomenute provedbene uredbe te točkom 3. njezinog Priloga I., iz koje proizlazi da isporuka digitaliziranog sadržaja knjiga predstavlja takvu uslugu.

45 Suprotno tome što ističe Veliko Vojvodstvo Luksemburg, tome se ne protivi činjenica da Prilog II. Direktivi o PDV-u sadrži okvirni popis elektronički isporučenih usluga iz članka 58. i članka 59. prvog podstavka točke (k) Direktive o PDV-u. Ustvari, okolnost da su u tom prilogu popisane elektronički isporučene usluge koje su relevantne za primjenu njegovih dviju posljednjih odredbi ne utječe na narav tih usluga.

46 Štoviše, kao što to proizlazi iz sadržaja članka 7. stavka 1. Provedbene uredbe br. 282/2011, upućivanje, koje je u kontekstu te odredbe izvršeno na usluge popisane u točki 3. Priloga II. Direktivi o PDV-u, služi kako bi se utvrdile elektronički isporučene usluge koje su općenito uređene Direktivom o PDV-u, a ne samo određenim odredbama te direktive.

47 Posljedično, s obzirom na to da je isporuka elektroničkih knjiga „elektronički isporučena usluga“ u smislu članka 98. stavka 2. drugog podstavka Direktive o PDV-u i da ta odredba isključuje svaku primjenu snižene stope PDV-a na takve usluge, točka 6. Priloga III. Direktivi o PDV-u ne može se tumačiti tako da je u njezino područje primjene uključena i isporuka elektroničkih knjiga, a da se pritom ne povrijedi namjera zakonodavca Unije da se na te usluge ne primijeni snižena stopa PDV-a.

48 Nadalje, ne može se prihvatiti argument Velikog Vojvodstva Luksemburg prema kojem je Direktiva 2009/47 imala učinak izmjene dosega članka 98. stavka 2. drugog podstavka jer je takvo tumačenje suprotno samom tekstu te odredbe koji bez iznimke isključuje sve elektronički isporučene usluge od mogućnosti primjene snižene stope PDV-a.

49 Slijedom navedenoga, vodeći računa o sadržaju točke 6. Priloga III. Direktivi o PDV-u, njegovom kontekstu i ciljevima uredbe u kojoj se ta odredba nalazi, tu točku se ne može tumačiti tako da je u njezino područje primjene uključena isporuka elektroničkih knjiga.

50 Suprotno navodima Velikog Vojvodstva Luksemburg i Kraljevine Belgije, takvo tumačenje nije dovedeno u pitanje načelom porezne neutralnosti koje je u području PDV-a uveo zakonodavac Unije kao izraz općeg načela jednakog postupanja (presuda NCC Construction Danmark, EU:C:2009:669, t. 41. i navedena sudska praksa).

51 Naime, načelo porezne neutralnosti ne dopušta da se proširi područje primjene snižene stope PDV-a, a da za to ne postoji jasna odredba (vidjeti u tom smislu presudu Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, t. 50. i navedenu sudsku praksu). Međutim, točka 6. Priloga III. Direktivi o PDV-u nije odredba kojom se na jasan način proširuje područje primjene snižene stope PDV-a na isporuku elektroničkih knjiga. Suprotno tome, kako to proizlazi iz točke 49. ove presude, takva isporuka ulazi u područje primjene te odredbe.

52 Tumačenje izneseno u točki 49. ove presude nije dovedeno u pitanje ni, kako ističe Veliko Vojvodstvo Luksemburg, pripremnim radovima za Direktivu 2009/47. Ta se država članica posebice poziva na sadržaj točke 6. Priloga III. Direktivi o PDV-u, odnosno na tekst prijedloga Komisije koji je trebao biti uključen u navedeni prilog: „nabava knjiga, zajedno s knjižničnom posudbom (uključujući brošure, letke i slične tiskane materijale, dječje slikovnice, kao i one namijenjene crtanju ili bojanju, glazbena djela, tiskana ili u rukopisu, zemljovide i hidrografske ili slične karte), kao i audio knjiga, kompaktnih diskova, CD ROM-ova ili drugih sličnih fizičkih sredstava koji u prvom redu reproduciraju istu informaciju poput onih sadržanih u tiskanim knjigama, novinama i časopisima, osim materijala koji je u cijelosti ili pretežito posvećen oglašavanju“.

53 Naime, čini se, kao što primjećuje Komisija, da je tekst te točke, u obliku u kojem je konačno usvojen, samo redakcijsko pojednostavnjenje početno predloženog teksta.

54 Jednako tako, ne može se prihvatiti argument Velikog Vojvodstva Luksemburg prema kojem se točku 6. Priloga III. Direktivi o PDV-u treba tumačiti na način da uključuje isporuku elektroničkih knjiga, zbog opasnosti kršenja cilja te odredbe jer više ne postoje digitalne knjige koje se fizički dostavljaju klijentu. Naime, u tom je pogledu dovoljno istaknuti da se taj argument, kao što proizlazi iz okolnosti slučaja u predmetu koji je doveo do presude K (EU:C:2014:2207), temelji na pogrešnoj premisi.

55 Valja dodati da se, u mjeri u kojoj Veliko Vojvodstvo Luksemburg dovodi u pitanje valjanost Direktive o PDV-u te osobito točku 6. njezinog Priloga III. u pogledu načela jednakog postupanja, ispitivanje te valjanosti ne može provesti u okviru ove tužbe zbog povrede.

56 Naime, država se članica, ako ne postoji odredba TFEU-a kojom je se izričito na to ovlašćuje, ne može pozvati na nezakonitost direktive čiji je adresat kao argument obrane u okviru tužbe zbog povrede koja se temelji na neizvršenju obveze iz te direktive. To je iznimno dopušteno u slučaju izuzetno teških i očitih nedostataka koji se mogu kvalificirati kao nepostojanje akta, na čije se postojanje ne poziva Veliko Vojvodstvo Luksemburg (vidjeti presudu Komisija/Austrija, C-189/09, EU:C:2010:455, t. 15. do 17. i navedenu sudsku praksu).

57 Iz istog razloga, ta se država članica ne može valjano pozvati na argument vezan za nevaljanost Direktive 2009/47 jer je prilikom njezina donošenja zanemarena uloga Europskog parlamenta.

58 Veliko Vojvodstvo Luksemburg se također poziva na članak 110. UFEU-a koji, prema njemu, dokazuje da autori ugovora nisu željeli dodijeliti institucijama pravo uvođenja diskriminatornih poreza.

59 Međutim, taj argument u biti koincidira s argumentacijom te države članice koja se odnosi na načelo jednakog postupanja. Ta se argument, dakle, treba odbiti iz istih razloga kao što su oni utvrđeni u točkama 50. i 51. te 55. i 56. ove presude.

60 Podredno, ako isporuka elektroničkih knjiga nije obuhvaćena točkom 6. Priloga III. Direktivi o PDV-u, Veliko Vojvodstvo Luksemburg ističe da je takva isporuka obuhvaćena točkom 9. navedenog priloga.

61 Taj se argument, međutim, ne može prihvatiti. Naime, takvo tumačenje navedene točke 9., koja se odnosi na isporuku usluga koje pružaju pisci, skladatelji i izvođači umjetnici i na autorske honorare koji im se trebaju isplatiti, nema uporište u tekstu te odredbe i pokušava proširiti njezino područje primjene iako se, kao što proizlazi iz točke 38. ove presude, ta ista odredba treba strogo tumačiti.

62 Nadalje, kao što ispravno ističe Komisija, utvrđenje da je isporuka knjiga obuhvaćena područjem primjene točke 9. Priloga III. Direktivi o PDV-u oduzelo bi smisao točki 6. navedenog priloga.

63 Iz prethodnih razmatranja proizlazi da isporuka elektroničkih knjiga nije obuhvaćena ni točkom 6. ni točkom 9. Priloga III. Direktivi o PDV-u. Nadalje, nesporno je da navedena isporuka ne pripada nikakvoj drugoj kategoriji pružanja usluga navedenoj u tom prilogu. U tim okolnostima, primjena snižene stope PDV-a na takvu isporuku nije u skladu s člankom 98. stavkom 2. Direktive o PDV-u.

64 Komisija jednako tako prigovara državi članici da je primijenila sniženu stopu PDV-a od 3% kršeći članke 99., 110. i 114. Direktive o PDV-u.

65 Veliko Vojvodstvo Luksemburg, uz potporu Kraljevine Belgije, naprotiv ističe da joj članci 110. i 114. Direktive o PDV-u u svakom slučaju dopuštaju primjenu takve stope PDV-a na isporuku elektroničkih knjiga.

66 Što se tiče članka 110. Direktive o PDV-u, valja istaknuti da je, kao što proizlazi iz teksta te odredbe, mogućnost države članice da primijeni snižene stope koje su niže od minimuma utvrđenog u članku 99. Direktive o PDV-u podvrgnuta ispunjenju četiriju kumulativnih uvjeta i osobito onome prema kojem snižene stope trebaju biti u skladu sa zakonodavstvom Unije (presuda Komisija/Francuska, C-596/10, EU:C:2012:130, t. 75.).

67 Međutim, kao što proizlazi iz točke 63. ove presude, primjena snižene stope PDV-a na isporuku elektroničkih knjiga nije u skladu s člankom 98. stavkom 2. Direktive o PDV-u. U tim okolnostima, bez potrebe za ispitivanjem jesu li ispunjeni ostali uvjeti utvrđeni u članku 110. te direktive, odstupanje predviđeno u potonjoj odredbi ne može opravdati primjenu snižene stope PDV-a od 3% na isporuku elektroničkih knjiga od strane Velikog Vojvodstva Luksemburg (u tom smislu vidjeti presudu Komisija/Francuska, EU:C:2012:130, t. 76. i 77.).

68 Što se tiče članka 114. Direktive o PDV-u, dovoljno je istaknuti da ta odredba izričito zahtijeva da je isporuka dotične robe ili pružanje dotične usluge obuhvaćeno jednom od kategorija iz Priloga III. Direktivi o PDV-u. Međutim, nesporno je da to nije slučaj s isporukom elektroničkih knjiga.

69 U tim okolnostima, primjena snižene stope PDV-a od 3% na isporuku elektroničkih knjiga od strane Velikog Vojvodstva Luksemburg ne može se opravdati ni člankom 110. ni člankom 114. Direktive o PDV-u.

70 Iz prethodno navedenoga proizlazi da je Komisijina tužba osnovana.

71 Posljedično valja utvrditi da je primjenom snižene stope PDV-a od 3% na isporuku elektroničkih knjiga Veliko Vojvodstvo Luksemburg povrijedilo obveze koje ima na temelju članaka 96. do 99., 110. i 114. Direktive o PDV-u, u vezi s Prilozima II. i III. toj direktivi i Provedbenom uredbom br. 282/2011.

Troškovi

72 Na temelju članka 138. stavka 1. Poslovnika, stranka koja ne uspije u postupku dužna je, na zahtjev protivne stranke, snositi troškove. Budući da je Komisija postavila zahtjev da se Velikom Vojvodstvu Luksemburg naloži snošenje troškova i da ono nije uspjelo u postupku, Velikom Vojvodstvu Luksemburg nalaže se snošenje vlastitih troškova kao i onih Komisije.

73 U skladu s člankom 140. stavkom 1. Poslovnika, prema kojem države članice koje su intervenirale u postupak snose vlastite troškove, Kraljevina Belgija i Vijeće snosit će vlastite troškove.

Slijedom navedenoga, Sud (četvrto vijeće) proglašava i presuđuje:

1. **Primjenom snižene stope PDV-a od 3% na isporuku elektroničkih knjiga Veliko Vojvodstvo Luksemburg povrijedilo je obveze koje ima na temelju članaka 96. do 99., 110. i 114. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom 2010/88/EU od 7. prosinca 2010., u vezi s Prilozima II. i III. toj direktivi i Provedbenom uredbom (EU) br. 282/2011 od 15. ožujka 2011. o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112/EZ.**

2. **Velikom Vojvodstvu Luksemburg nalaže se snošenje vlastitih troškova kao i onih Komisije.**

3. **Kraljevina Belgija i Vijeće Europske unije snose vlastite troškove.**

Potpisi