TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2015. gada 5. martā*

Valsts pienākumu neizpilde — Nodokļi — PVN — Samazinātas likmes piemērošana — Digitālo vai elektronisko grāmatu piegāde

Lieta C-502/13

par prasību sakarā ar valsts pienākumu neizpildi atbilstoši LESD 258. pantam, ko 2013. gada 18. septembrī cēla

Eiropas Komisija, ko pārstāv *C. Soulay* un *F. Dintilhac*, pārstāvji, kas norādīja adresi Luksemburgā,

prasītāja,

ko atbalsta

Eiropas Savienības Padome, ko pārstāv *E. Chatziioakeimidou* un *A. de Gregorio Merino*, pārstāvji,

persona, kas iestājusies lietā,

pret

Luksemburgas Lielhercogisti, ko pārstāv *D. Holderer*, pārstāve,

atbildētāja,

ko atbalsta

Beļģijas Karaliste, ko pārstāv *M. Jacobs* un *J.-C. Halleux*, pārstāvji,

persona, kas iestājusies lietā.

TIESA (ceturtā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*], tiesneši K. Jirimēe [*K. Jürimäe*], J. Malenovskis [*J. Malenovský*], M. Safjans [*M. Safjan*] un A. Prehala [*A. Prechal*] (referente),

ģenerāladvokāts P. Mengoci [*P. Mengozzi*],

sekretārs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

* Tiesvedības valoda – franču.

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Ar savu prasības pieteikumu Eiropas Komisija lūdz Tiesu konstatēt, ka, piemērojot pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – "PVN") likmi 3 % apmērā digitālo (vai elektronisko) grāmatu piegādei, Luksemburgas Lielhercogiste nav izpildījusi Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes 2010. gada 7. decembra Direktīvu 2010/88/ES (OV L 326, 1. lpp.; turpmāk tekstā – "PVN direktīva"), 96.–99., 110. un 114. pantā, skatot tos kopsakarā ar minētās direktīvas II un II pielikumu, kā arī Padomes 2011. gada 15. marta Īstenošanas regulu (ES) Nr. 282/2011, ar ko nosaka īstenošanas pasākumus Direktīvai 2006/112[..] par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 77, 1. lpp.), paredzētos pienākumus.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

2 PVN direktīvas 14. panta 1. punktā ir paredzēts:

"Preču piegāde" ir tiesību nodošana rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam."

3 Saskaņā ar šīs direktīvas 24. panta 1. punktu:

""Pakalpojumu sniegšana" ir jebkurš darījums, kas nav preču piegāde."

4 Minētās direktīvas 96. pantā ir paredzēts:

"Dalībvalstis piemēro PVN pamatlikmi, ko katra dalībvalsts nosaka procentos no summas, kurai uzliek nodokli; preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai pamatlikme ir vienāda."

5 Saskaņā ar šīs direktīvas 97. pantu:

"No 2011. gada 1. janvāra līdz 2015. gada 31. decembrim pamatlikme nevar būt mazāka par 15 %."

6 Šīs direktīvas 98. panta 1. un 2. punktā ir noteikts:

"1. Dalībvalstis var piemērot vienu vai divas samazinātas likmes.

2. Samazinātas likmes piemēro tikai tādu kategoriju preču piegādei vai tādu kategoriju pakalpojumu sniegšanai, kas minēti III pielikumā.

Samazinātas likmes nepiemēro elektroniski sniegtajiem pakalpojumiem."

7 Minētās direktīvas 99. panta 1. punktā ir noteikts:

"Samazinātas likmes nosaka procentu veidā no summas, kurai uzliek nodokli, un tās nevar būt mazākas par 5 %."

8 Saskaņā ar šīs direktīvas 110. pantu:

"Dalībvalstis, kas 1991. gada 1. janvārī piešķīra atbrīvojumus ar iepriekšējā stadijā samaksātā PVN atskaitīšanu vai piemēroja samazinātas likmes, kuras bija zemākas par 99. pantā paredzēto minimālo likmi, var turpināt piešķirt šos atbrīvojumus vai piemērot šīs samazinātās likmes.

Šā panta pirmajā daļā minētajiem atbrīvojumiem un samazinātajām likmēm jāatbilst Kopienas tiesību aktiem un jābūt pieņemt[ie]m gan skaidri pamatotu sociālu apsvērumu dēļ, gan galapatērētāja labuma dēļ."

9 PVN direktīvas 114. panta 1. punktā ir paredzēts:

"Dalībvalst[is], kurām 1993. gada 1. janvārī bija jāpaaugstina 1991. gada 1. janvārī spēkā esoš[ā] pamatlikm[e] par vairāk nekā 2 %, to preču piegādei un to pakalpojumu sniegšanai, kur[i] iekļaut[i] III pielikumā minētajās kategorijās, var piemērot samazinātu likmi, kas zemāka par 99. pantā paredzēto minimālo likmi.

[..]"

10 PVN direktīvas II pielikuma, kurā ir ietverts "58. pantā un 59. panta pirmās daļas k) punktā minēto elektroniski sniegto pakalpojumu indikatīvs saraksts", jo abi šie panti attiecas uz personām, kuras nav nodokļa maksātājas, sniegto pakalpojumu vietas noteikšanu, 3. punktā ir paredzēts:

"attēlu, teksta un informācijas piegāde un piekļuves nodrošināšana datubāzēm."

11 Direktīvas 2006/112 sākotnējā redakcijā tās III pielikuma, kurā ietverts to preču piegāžu un to pakalpojumu sniegšanas saraksts, kam var piemērot 98. pantā minētās samazinātās likmes, 6. punktā bija paredzēts:

"grāmatu piegāde, tostarp bibliotēku izsniegtas grāmatas (ieskaitot brošūras, lapiņas un tamlīdzīgus iespieddarbus, bilžu, zīmējamās un krāsojamās grāmatas bērniem, iespiestas notis vai nošu rokrakstus, kartes un hidrogrāfiskas vai tamlīdzīgas shēmas), laikrakst[i] un periodisk[i] izdevum[i], izņemot materiālus, kas pilnīgi vai galvenokārt veltīti reklāmai."

12 Direktīva 2006/112 tika grozīta ar Padomes 2009. gada 5. maija Direktīvu 2009/47/EK (OV L 116, 18. lpp.). Direktīvas 2009/47 preambulas 4. apsvērumā ir noteikts:

"Turklāt Direktīva 2006/112/EK būtu jāgroza arī, lai ierobežotā skaitā īpašu situāciju dotu iespēju piemērot attiecīgi samazinātas likmes vai atbrīvojumus sociālu vai veselības aizsardzības apsvērumu dēļ un lai izskaidrotu un pielāgotu tehnikas progresam tās III pielikumā doto atsauci uz grāmatām."

13 Kopš 2009. gada 1. jūnija, kad Direktīva 2009/47 stājās spēkā, PVN direktīvas III pielikuma 6. punkts ir izteikts šādi:

"visa veida fiziskā formātā (ietverot brošūras, bukletus un tamlīdzīgus iespieddarbus, bilžu, zīmējamās un krāsojamās grāmatas bērniem, iespiestas notis vai nošu rokrakstus, kartes un hidrogrāfiskas vai tamlīdzīgas shēmas) izdotu grāmatu piegāde, tostarp bibliotēku izsniegtas grāmatas, laikrakst[i] un periodiski izdevum[i], izņemot materiālus, kas pilnīgi vai galvenokārt veltīti reklāmai."

14 PVN direktīvas III pielikuma 9. punktā saistībā ar pakalpojumiem, kam var tikt piemērota samazināta likme, ir minēta "rakstnieku, komponistu un izpildītāju mākslinieku pakalpojumu vai tiem pienācīgās atlīdzības piegāde".

15 Īstenošanas regulas Nr. 282/2011 7. panta 1. un 2. punktā ir paredzēts:

1. "Elektroniski sniegtie pakalpojumi", kas minēti [PVN direktīvā], ietver pakalpojumus, kas ir sniegti ar interneta vai elektroniskā tīkla palīdzību un kas pēc savas būtības tiek sniegti pārsvarā automātiski un ar minimālu cilvēka iejaukšanos, un ko nav iespējams nodrošināt bez informācijas tehnoloģijām.

2. Panta 1. punkts jo īpaši attiecas uz:

[..]

f) I pielikumā uzskaitītiem pakalpojumiem."

16 Īstenošanas regulas Nr. 282/2011 I pielikuma "Šīs regulas 7. pants" 3. punktā ir paredzēts:

"[PVN direktīvas] II pielikuma 3. punkts

[..]

c) digitalizēts grāmatu un citu elektronisko izdevumu saturs;

[..]."

Luksemburgas tiesības

17 1979. gada 12. februāra likuma par pievienotās vērtības nodokli, tā redakcijā, kas bija spēkā, kad beidzās 2012. gada 25. oktobrī Luksemburgas Lielhercogistei nosūtītajā argumentētajā atzinumā noteiktais termiņš (turpmāk tekstā – "PVN likums"), 39. panta 3. punktā ir paredzēts:

"Darījumiem, kurus apliek ar nodokli, piemērojamā [PVN] pamatlikme ir 15 % apmērā no summas, kurai uzliek nodokli [..].

Samazinātā nodokļa likme ir noteikta 6 % apmērā no minētās summas, kurai uzliek nodokli.

Viszemākā nodokļa likme ir noteikta 3 % apmērā no minētās summas, kurai uzliek nodokli."

18 Saskaņā ar PVN likuma 40. pantu:

"1. Atbilstoši Lielhercogistes tiesiskajā regulējumā paredzētajām robežām un nosacījumiem [PVN] tiek iekasēts:

[..]

2) piemērojot viszemāko likmi 3 % apmērā, par preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanu, kā arī preču iegādēm Kopienas iekšienē un tādu preču importu, kuras ir minētās šī likuma B pielikumā;

[..]

2. [PVN] tiek iekasēts, piemērojot pamatlikmi 15 % apmērā, par tādiem darījumiem, kurus paliek ar nodokli, kas nav minēti 1. punktā.

[..]"

19 PVN likuma B pielikuma "Preču un pakalpojumu, kam piemēro viszemāko likmi, saraksts" 5.°punktā ir noteikts:

"grāmatas (ieskaitot brošūras, lapiņas un tamlīdzīgus iespieddarbus, bilžu, zīmējamās un krāsojamās grāmatas bērniem, iespiestas notis vai nošu rokrakstus, kartes un hidrogrāfiskas vai tamlīdzīgas shēmas), laikraksti un periodiski izdevumi. Tiek izslēgti materiāli, kas pilnīgi vai galvenokārt ir veltīti reklāmai, kā arī pornogrāfiska satura grāmatas, žurnāli vai publikācijas."

20 Lielhercogistes 1991. gada 21. decembra noteikumu, kuros noteikti pievienotās vērtības nodokļa samazinātās likmes, viszemākās likmes un vidējās likmes piemērošanas ierobežojumi un nosacījumi, to redakcijā, kas bija spēkā tad, kad beidzās argumentētajā atzinumā noteiktais termiņš (turpmāk tekstā – "Lielhercogistes 1991. gada 21. decembra noteikumi"), 2. pantā ir paredzēts:

"Preces, kas uzskaitītas [PVN likuma] B pielikuma 1.–7.°punktā, plašāk ir definētas, atsaucoties uz attiecīgajām muitas tarifa par importu (*TD*) pozīcijām, kas minētas šo noteikumu 1. pantā.

[..]

5) Grāmatas, laikraksti un periodiski izdevumi:

a)

— grāmatas, brošūras un tamlīdzīgi iespieddarbi, pat atsevišķu lapu veidā, izņemot materiālus, kas pilnīgi vai galvenokārt veltīti reklāmai, kā arī pornogrāfiska satura grāmatas (ex N°49.01 TD)

— inkunābulas un citas grāmatas, kas ir senlietas, kuras vecākas par 100 gadiem (ex N° 97.06 TD)

[..]."

21 2011. gada 12. decembra Zemes un nekustamo īpašumu reģistrācijas pārvaldes Apkārtrakstā Nr. 756 ir noteikts:

"Ņemot vērā, ka [Eiropas Savienības] dalībvalstīs nepastāv jēdziena "grāmatas" vienota interpretācija, valdība ir nolēmusi, ka neitralitātes apsvērumu dēļ šis jēdziens, kas minēts [PVN] likuma B pielikuma 5. punktā un [Lielhercogistes 1991. gada 21. decembra noteikumu] 2. panta 5. punkta a) apakšpunktā, ir jāinterpretē plaši, tādējādi, ka nav jānošķir grāmatu fiziskais un elektroniskais formāts, jo tiem abiem ir identiskas funkcijas.

Šādu interpretāciju netieši apstiprina Komisijas 2011. gada 6. decembra paziņojums Eiropas Parlamentam, Padomei un Eiropas Ekonomikas un sociālo lietu komitejai par PVN nākotni (COM(2011) 851, galīgā redakcija), kurā ir norādīts, ka [..] "jautājums par vienlīdzīgu režīmu attiecībā uz produktiem, kas pieejami gan ar tradicionālo izplatīšanas kanālu starpniecību, gan tiešsaistē, sabiedriskajā apspriešanā saņēma apsvēršanas vērtas atbildes. Šie jautājumi ir jārisina".

Šis apkārtraksts ir piemērojams no 2012. gada 1. janvāra."

Pirmstiesas procedūra un tiesvedības Tiesā

22 Komisija uzskata, ka "viszemākās" PVN likmes 3 % apmērā (turpmāk tekstā – "PVN samazinātā likme 3 % apmērā") piemērošana digitālo vai elektronisko grāmatu piegādei no 2012. gada 1. janvāra ir pretrunā PVN direktīvai. Līdz ar to Komisija 2012. gada 4. jūlijā nosūtīja Luksemburgas Lielhercogistei brīdinājuma vēstuli. Šī dalībvalsts uz to atbildēja 2012. gada 31. jūlijā.

23 2012. gada 25. oktobrī Komisija nosūtīja argumentētu atzinumu, aicinot Luksemburgas Lielhercogisti veikt pasākumus, kas vajadzīgi, lai mēneša laikā no šī atzinuma saņemšanas brīža izpildītu tajā noteiktās prasības. Šī dalībvalsts uz to atbildēja ar 2012. gada 29. novembra vēstuli.

24 Tā kā Komisija nebija apmierināta ar Luksemburgas Lielhercogistes sniegtajiem paskaidrojumiem, tā nolēma celt šo prasību.

25 Ar Tiesas priekšsēdētāja 2014. gada 14. janvāra un 3. februāra nolēmumiem Eiropas Savienības Padomei un Beļģijas Karalistei tika atļauts iestāties lietā attiecīgi Komisijas un Luksemburgas Lielhercogistes prasījumu atbalstam.

Par prasību

Ievada apsvērumi

26 Komisija norāda, ka ar digitālo vai elektronisko grāmatu piegādi ir jāsaprot piegāde par atlīdzību, izmantojot tādu grāmatu elektroniskā formātā lejupielādēšanu vai straumēšanu ("streaming") interneta vietnē, kuras var lasīt datorā, viedtālrunī, elektronisko grāmatu lasītājā vai jebkurā citā nolasīšanas sistēmā (turpmāk tekstā – "elektronisko grāmatu piegāde").

27 Luksemburgas Lielhercogiste apstrīd prasības priekšmeta apjomu. Saskaņā ar tās viedokli PVN samazinātā likme 3 % apmērā tiek piemērota tikai grāmatu piegādei, kas notiek, izmantojot lejupielādēšanu, un tā netiek piemērota grāmatu piegādei, izmantojot straumēšanu.

28 Šajā ziņā ir jākonstatē, kā to pareizi norāda Komisija, ka no Luksemburgas tiesībām šajā jomā, kas atspoguļotas šī sprieduma 17.–21. punktā, neizriet, ka grāmatu piegādei, izmantojot straumēšanu, pretēji grāmatu piegādei, izmantojot lejuplādēšanu, netiktu piemērota PVN samazinātā likme 3 % apmērā.

29 Šādos apstākļos prasības izvērtēšana nebūtu jāierobežo, attiecinot to uz šaurāku elektronisko grāmatu kategoriju par to, kādu Komisija ir norādījusi savā prasības pieteikumā.

Par lietas būtību

30 Komisija norāda, ka tas, ka Luksemburgas Lielhercogiste elektronisko grāmatu piegādei piemēro PVN samazināto likmi 3 % apmērā, ir pretrunā PVN direktīvas 96.–99, 110. un 114. pantam, skatot tos kopsakarā ar tās II un III pielikumu, kā arī Īstenošanas regulu Nr. 282/2011.

31 Šī iestāde norāda, ka saskaņā ar PVN direktīvas 98. panta 2. punkta pirmo daļu samazinātās likmes var tikt piemērotas tikai tādu preču piegādei vai tādu pakalpojumu sniegšanai, kas minēti šīs direktīvas III pielikumā. Elektronisko grāmatu piegāde neietilpstot minētā pielikuma piemērošanas jomā, un līdz ar to tai nevarot tikt piemērota PVN samazinātā likme. Šāda interpretācija esot apstiprināta PVN direktīvas 98. panta 2. punkta otrajā daļā, kurā ir izslēgta samazinātas likmes piemērošana elektroniski sniegtajiem pakalpojumiem. Šādos apstākļos arī PVN direktīvas 110. un 114. pants nepieļaujot PVN samazinātās likmes 3 % apmērā piemērošanu elektronisko grāmatu piegādei.

32 Luksemburgas Lielhercogiste, ko atbalsta Beļģijas Karaliste, apstrīd Komisijas veikto to tiesību normu interpretāciju, kas attiecas uz PVN direktīvu. Saskaņā ar šo dalībvalstu viedokli uz elektronisko grāmatu piegādi attiecas PVN direktīvas III pielikuma 6. punkts un, kā to pakārtoti norāda Luksemburgas Lielhercogiste, arī minētā pielikuma 9. punkts. Turklāt PVN direktīvas 110. un 114. pants katrā ziņā ļaujot šai dalībvalstij piemērot PVN samazināto likmi 3 % apmērā šādai piegādei.

33 Šajā ziņā ir jānorāda, ka PVN direktīvas 96. pantā ir paredzēts, ka preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai ir piemērojama tā pati PVN likme, proti, pamatlikme. Atkāpjoties no šī principa, šīs direktīvas 98. panta 1. punktā ir atzītas tiesības dalībvalstīm piemērot vienu vai divas samazinātas PVN likmes. Atbilstoši šī panta 2. punkta pirmajai daļai samazinātas PVN likmes var tikt piemērotas tikai to preču piegādēm un to pakalpojumu sniegšanai, kas ietilpst PVN direktīvas III pielikumā norādītajās kategorijās (spriedums *K*, C-219/13, EU:C:2014:2207, 21. un 22. punkts).

34 Attiecībā uz Luksemburgas Lielhercogistes un Beļģijas Karalistes izvirzīto argumentu, saskaņā ar kuru uz elektronisko grāmatu piegādi attiecas PVN direktīvas III pielikuma 6. punkts, ir jānorāda, ka, lai noteiktu Savienības tiesību normas piemērošanas jomu, ir jāņem vērā gan tās formulējums, gan konteksts, gan arī tās mērķi (tostarp skat. spriedumu *NCC Construction Danmark*, C-174/08, EU:C:2009:669, 23. punkts un tajā minētā judikatūra).

35 Ir jānorāda, ka šī III pielikuma 6. punktā to pakalpojumu kategorijā, kuriem var tikt piemērotas samazinātas PVN likmes, ir minēta "visa veida fiziskā formātā izdotu grāmatu piegāde". Tādējādi no šī punkta noteikumiem izriet, ka PVN samazinātā likme ir piemērojama darījumiem, ko veido grāmatu fiziskā formātā piegāde. Kā to pamatoti norādījusi Komisija, jebkāda citāda interpretācija atņemtu minētajā punktā ietvertā noteikuma "visa veida fiziskā formātā" jēgu.

36 Lai arī elektroniskai grāmatai, lai to varētu lasīt, protams, ir nepieciešama tāda fiziska palīgierīce kā, piemēram, dators, šāda fiziska palīgierīce tomēr neietilpst elektronisko grāmatu piegādē.

37 No tā izriet, ka, ņemot vērā šī 6. punkta noteikumus, šīs tiesību normas piemērošanas jomā neietilpst elektronisko grāmatu piegāde.

38 Šādu interpretāciju pastiprina minētās tiesību normas konteksts. Faktiski šī tiesību norma ir atkāpe no principa, saskaņā ar kuru dalībvalstis piemēro PVN pamatlikmi darījumiem, kurus apliek ar šo nodokli, un tātad tā ir jāinterpretē šauri (šajā ziņā tostarp skat. spriedumu Komisija/Spānija, C-360/11, EU:C:2013:17, 18. punkts un tajā minētā judikatūra).

39 Ir skaidrs, kā to pamatoti norāda Luksemburgas Lielhercogiste un Beļģijas Karaliste, ka pēc tam, kad ar Direktīvā 2009/47 ieviestajiem grozījumiem tika paplašināta PVN direktīvas III pielikuma 6. punkta piemērošanas joma, attiecinot to uz "visa veida fiziskā formātā izdotu grāmatu piegādi", Savienības likumdevēja mērķis, kā tas izriet no Direktīvas 2009/47 preambulas 4. apsvēruma, bija izskaidrot un pielāgot tehnikas progresam šajā punktā ietverto atsauci uz jēdzienu "grāmatas".

40 Tomēr nemainīgs paliek tas, ka likumdevējs – kā tas arī izriet no PVN direktīvas 98. panta 2. punkta otrās daļas –,ir arī vēlējies izslēgt jebkādu iespēju piemērot PVN samazināto likmi "elektroniski sniegtajiem pakalpojumiem".

41 Elektronisko grāmatu piegāde ir "elektroniski sniegts pakalpojums" 98. panta 2. punkta otrās daļas izpratnē.

42 Faktiski, pirmkārt, saskaņā ar PVN direktīvas 24. panta 1. punktu "pakalpojumu sniegšana" ir jebkurš darījums, kas nav preču piegāde, bet saskaņā ar šīs direktīvas 14. panta 1. punktu "preču piegāde" ir tiesību nodošana rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam. Elektronisko grāmatu piegāde nebūtu uzskatāma par preču piegādi šīs tiesību normas izpratnē, jo elektronisku grāmatu nevar uzskatīt par materiālu īpašumu. Faktiski, kā izriet no šī sprieduma 36. punkta, piegādes laikā netiek nodota fiziska

palīgierīce, kas ļautu lasīt šo grāmatu un kas varētu tikt uzskatīta par "materiālu īpašumu". No tā izriet, ka, piemērojot 24. panta 1. punktu, elektronisko grāmatu piegāde ir jāuzskata par pakalpojumu sniegšanu.

43 Otrkārt, saskaņā ar Īstenošanas regulas Nr. 282/2011 7. panta 1. punktu elektroniski sniegti pakalpojumi PVN direktīvas izpratnē "ietver pakalpojumus, kas ir sniegti ar interneta vai elektroniskā tīkla palīdzību un kas pēc savas būtības tiek sniegti pārsvarā automātiski un ar minimālu cilvēka iejaukšanos, un ko nav iespējams nodrošināt bez informācijas tehnoloģijām". Ir jākonstatē, ka elektronisko grāmatu piegāde atbilst šai definīcijai.

44 Šāda interpretācija ir apstiprināta PVN direktīvas II pielikuma 3. punktā, skatot to kopsakarā ar minētās īstenošanas regulas 7. panta 1. un 2. punktu, kā arī tās I pielikuma 3. punktu, no kura izriet, ka digitalizēta grāmatu satura piegāde ir šāds pakalpojums.

45 Pretēji Luksemburgas Lielhercogistes norādītajam tam nav pretrunā tas, ka PVN direktīvas II pielikumā ir ietverts indikatīvs 58. pantā un 59. panta pirmās daļas k) punktā minēto elektroniski sniegto pakalpojumu saraksts. Faktiski apstāklim, ka šajā pielikumā ir uzskaitīti tikai elektroniski sniegti pakalpojumi, kas ir piemēroti šo divu pēdējo minēto tiesību normu piemērošanai, nav nozīmes attiecībā uz šo pakalpojumu raksturu.

46 Turklāt, kā tas izriet arī no Īstenošanas regulas Nr. 282/2011 7. panta 1. punkta formulējuma, šīs tiesību normas kontekstā izdarītā atsauce uz PVN direktīvas II pielikuma 3. punktā uzskaitītajiem pakalpojumiem ir domāta, lai noteiktu elektroniski sniegtos pakalpojumus, kuri šajā direktīvā ir minēti vispārīgi, nevis tikai dažās konkrētās šīs direktīvas normās.

47 Līdz ar to, tā kā elektronisko grāmatu piegāde ir "elektroniski sniegts pakalpojums" PVN direktīvas 98. panta 2. punkta otrās daļas izpratnē un no šīs tiesību normas ir izslēgta jebkāda iespēja šādiem pakalpojumiem piemērot PVN samazināto likmi, PVN direktīvas III pielikuma 6. punkts, nepārkāpjot Savienības likumdevēja nodomu nepieļaut PVN samazinātas likmes piemērošanu šādiem pakalpojumiem, nevar tikt interpretēts tādējādi, ka tā piemērošanas jomā ir iekļauta elektronisko grāmatu piegāde.

48 Turklāt Luksemburgas Lielhercogistes arguments, saskaņā ar kuru Direktīvas 2009/47 mērķis esot bijis šajā jautājumā grozīt 98. panta 2. punkta otrās daļas piemērošanas apjomu, nevar tikt pieņemts, jo šāda interpretācija būtu pretrunā pašiem šīs pēdējās tiesību normas noteikumiem, ar kuriem bez izņēmuma ir izslēgta iespēja jebkādiem elektroniski sniegtiem pakalpojumiem piemērot PVN samazināto likmi.

49 No tā izriet, ka, ņemot vērā gan PVN direktīvas III pielikuma 6. punkta noteikumus, gan tā kontekstu un tiesiskā regulējuma, kurā šī tiesību norma ietilpst, mērķi, šis punkts nevar tikt interpretēts tādējādi, ka tā piemērošanas jomā ir ietverta elektronisko grāmatu piegāde.

50 Pretēji tam, ko apgalvo Luksemburgas Lielhercogiste un Beļģijas Karaliste, šī interpretācija nevar tikt apšaubīta ar nodokļu neitralitātes principu, kas ir veids, kādā Savienības likumdevējs ir pārnesis vienlīdzīgas attieksmes principu uz PVN jomu (spriedums *NCC Construction Danmark*, EU:C:2009:669, 41. punkts un tajā minētā judikatūra).

51 Faktiski nodokļu neitralitātes princips neļauj paplašināt PVN samazinātas likmes piemērošanas jomu, ja nav nepārprotamas tiesību normas (šajā ziņā skat. spriedumu *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, 50. punkts un tajā minētā judikatūra). PVN direktīvas III pielikuma 6. punkts nav tiesību norma, kurā nepārprotami būtu paplašināta PVN samazinātas likmes piemērošanas joma, attiecinot to uz elektroniskajām grāmatām. Turpretī, kā tas izriet arī no šī sprieduma 49. punkta, šī piegāde neietilpst šīs tiesību normas piemērošanas jomā.

52 Šī sprieduma 49. punktā minētā interpretācija nevar tikt apšaubīta arī, kā to norāda Luksemburgas Lielhercogiste, ar Direktīvas 2009/47 *travaux préparatoires*. Šī dalībvalsts it īpaši atsaucas uz PVN direktīvas III pielikuma 6. punkta tekstu, kādu bija ieteikusi Komisija un saskaņā ar kuru minētajā pielikumā ietilptu "grāmatu piegāde, tostarp bibliotēku izsniegtas grāmatas (ieskaitot brošūras, informācijas lapiņas un tamlīdzīgus iespieddarbus, bilžu, zīmējamās vai krāsojamās grāmatas bērniem, iespiestas notis vai nošu manuskriptus, kartes un hidrogrāfiskas vai tamlīdzīgas shēmas, kā arī grāmatas, kuras lasītas balsī un ierakstītas *CD*, *CD-ROM* vai jebkādā citā fiziskā skaņas nesējā un kurās reproducēts tāds pats informācijas saturs kā drukātajās grāmatās), laikraksti un periodiski izdevumi, izņemot materiālus, kas pilnīgi vai galvenokārt veltīti reklāmai".

53 Faktiski, kā norāda Komisija, šķiet, ka šī 6. punkta teksts – kāds tas visbeidzot tika pieņemts – nav nekas cits kā tikai sākotnēji ieteiktā teksta redakcionāla vienkāršošana.

54 Tāpat arī nevar tikt ņemts vērā Luksemburgas Lielhercogistes arguments, saskaņā ar kuru PVN direktīvas III pielikuma 6. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tajā ietilpst elektronisko grāmatu piegāde, nepārkāpjot šīs tiesību normas mērķi, jo vairs nepastāv digitālās grāmatas, kas fiziski tiek piegādātas klientiem. Šajā ziņā pietiek norādīt, kā tas arī izriet no lietas, kurā taisīts spriedums *K* (EU:C:2014:2207), apstākļiem, ka šis arguments ir balstīts uz kļūdainiem pieņēmumiem.

55 Ir jāpiebilst, ka, ciktāl Luksemburgas Lielhercogiste apšauba PVN direktīvas spēkā esamību un it īpaši tās III pielikuma 6. punkta spēkā esamību saistībā ar vienlīdzīgas attieksmes principu, šīs spēkā esamības pārbaude nevar tikt veikta prasības sakarā ar pienākumu neizpildi ietvaros.

56 Dalībvalsts nevar lietderīgi izvirzīt tai adresētās direktīvas prettiesiskumu kā tādu pamatu aizstāvībai pret prasību sakarā ar valsts pienākumu neizpildi, kas pamatots ar šīs direktīvas neievērošanu, ja nav Līguma noteikuma, kurā skaidri ir paredzēta atļauja to darīt. Citādi varētu būt tikai gadījumā, ja aplūkojamajā tiesību aktā būtu vērojamas rupjas un acīmredzamas kļūdas, kļūdas, kuru esamību Luksemburgas Lielhercogiste neapgalvo, un tādējādi tas varētu tikt atzīts par spēkā neesošu (skat. spriedumu Komisija/Austrija, C-189/09, EU:C:2010:455, 15.–17. punkts un tajos minētā judikatūra).

57 Šī paša iemesla dēļ šī dalībvalsts nevar lietderīgi atsaukties uz argumentu, ar kuru tiek apgalvots, ka Direktīva 2009/47 nav spēkā, jo, to pieņemot, neesot tikusi ievērota Eiropas Parlamenta loma.

58 Luksemburgas Lielhercogiste atsaucas arī uz LESD 110. pantu, kas liecinot par to, ka Līguma autoru nodoms neesot bijis piešķirt Savienības iestādēm tiesības ieviest diskriminējošu aplikšanu ar nodokļiem.

59 Tomēr šis arguments būtībā sakrīt ar šīs dalībvalsts argumentāciju attiecībā uz vienlīdzīgas attieksmes principu. Līdz ar to šis arguments ir jānoraida to pašu iemeslu dēļ kā tie, kas norādīti šī sprieduma 50. un 51., kā arī 55. un 56. punktā.

60 Pakārtoti, ja uz elektronisko grāmatu piegādi neattiecas PVN direktīvas III pielikuma 6. punkts, Luksemburgas Lielhercogiste apgalvo, ka uz šādu piegādi attiecas minētā pielikuma 9. punkts.

61 Tomēr šis arguments nevar tikt pieņemts. Faktiski šādu minētā 9. punkta, kas attiecas uz rakstnieku, komponistu un izpildītāju mākslinieku pakalpojumu vai tiem pienācīgās atlīdzības piegādi, interpretāciju nekas neapstiprina minētās tiesību normas formulējumā un šāda interpretācija paplašinātu šīs tiesību normas piemērošanas jomu, lai gan, kā tas izriet no šī sprieduma 38. punkta, šī pati tiesību norma ir jāinterpretē šauri.

62 Turklāt, kā pamatoti norāda Komisija, uzskatot, ka grāmatu piegāde ietilpst PVN direktīvas III pielikuma 9. punkta piemērošanas jomā, minētā pielikuma 6. punktam tiktu atņemta jebkāda jēga.

63 No iepriekš minētā iziet, ka uz elektronisko grāmatu piegādi neattiecas ne PVN direktīvas III pielikuma 6. punkts, ne arī 9. punkts. Turklāt ir skaidrs, ka minētā piegāde neietilpst nevienā citā šajā pielikumā minētajā pakalpojumu kategorijā. Šādos apstākļos PVN samazinātas likmes piemērošana šādai piegādei nav saderīga ar PVN direktīvas 98. panta 2. punktu.

64 Komisija atbildētājai dalībvalstij arī pārmet, ka tā ir piemērojusi PVN samazināto likmi 3 % apmērā, pārkāpjot PVN direktīvas 99., 110. un 114. pantu.

65 Luksemburgas Lielhercogiste, ko atbalsta Beļģijas Karaliste, savukārt norāda, ka PVN direktīvas 110. un 114. pants katrā ziņā ļaujot piemērot šādu PVN likmi elektronisko grāmatu piegādei.

66 Attiecībā uz PVN direktīvas 110. pantu ir jāatgādina, kā tas izriet no šīs tiesību normas formulējuma, ka iespēja dalībvalstij piemērot samazinātās likmes, kas ir zemākas par PVN direktīvas 99. pantā noteikto minimumu, ir pakļauta četru kumulatīvu nosacījumu un it īpaši tā, saskaņā ar kuru samazinātajām likmēm jābūt saskaņā ar Savienības tiesību aktiem, ievērošanai (spriedums Komisija/Francija, C-596/10, EU:C:2012:130, 75. punkts).

67 Kā tas izriet no šī sprieduma 63. punkta, PVN samazinātas likmes piemērošana elektronisko grāmatu piegādei nav saderīga ar PVN direktīvas 98. panta 2. punktu. Šādos apstākļos, nepastāvot vajadzībai izvērtēt, vai ir ievēroti pārējie šīs direktīvas 110. pantā paredzētie nosacījumi, ar šajā tiesību normā paredzēto atkāpi nevar tikt pamatots, ka Luksemburgas Lielhercogiste piemēro PVN samazināto likmi 3 % apmērā elektronisko grāmatu piegādei (šajā ziņā skat. spriedumu Komisija/Francija, EU:C:2012:130, 76. un 77. punkts).

68 Attiecībā uz PVN direktīvas 114. pantu pietiek norādīt, ka šajā tiesību normā ir tieši pieprasīts, ka attiecīgajai preču piegādei vai pakalpojumu sniegšanai ir jāietilpst kādā no PVN direktīvas III pielikumā minētajām kategorijām. Ir skaidrs, ka tā tas nav elektronisko grāmatu piegādes gadījumā.

69 Šādos apstākļos tas, ka Luksemburgas Lielhercogiste elektronisko grāmatu piegādei piemēro PVN samazināto likmi 3 % apmērā, nav pamatots ne ar PVN direktīvas 110. pantu, ne 114. pantu.

70 No iepriekš minētā izriet, ka Komisijas prasība ir pieņemama.

71 Līdz ar to ir jākonstatē, ka, piemērojot PVN samazināto likmi 3 % apmērā elektronisko grāmatu piegādei, Luksemburgas Lielhercogiste nav izpildījusi PVN direktīvas 96.–99., 110. un 114. pantā, skatot tos kopsakarā ar minētās direktīvas II un II pielikumu, kā arī Īstenošanas regulu Nr. 282/2011, paredzētos pienākumus.

Par tiesāšanās izdevumiem

72 Atbilstoši Reglamenta 138. panta 1. punktam lietas dalībniekam, kuram spriedums ir nelabvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kuram spriedums ir labvēlīgs. Tā kā Komisija ir prasījusi piespriest Luksemburgas Lielhercogistei atlīdzināt tiesāšanās izdevumus un Luksemburgas Lielhercogistei spriedums ir nelabvēlīgs, tā sedz savus, kā arī atlīdzina Komisijas tiesāšanās izdevumus.

73 Saskaņā ar šī reglamenta 140. panta 1. punktu dalībvalstis un iestādes, kas iestājušās lietā, sedz savus tiesāšanās izdevumus pašas. Līdz ar to Beļģijas Karaliste un Padome sedz savus tiesāšanās izdevumus pašas.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtā palāta) nospriež:

1) piemērojot pievienotās vērtības nodokļa likmi 3 % apmērā digitālo vai elektronisko grāmatu piegādei, Luksemburgas Lielhercogiste nav izpildījusi Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kas grozīta ar Padomes 2010. gada 7. decembra Direktīvu 2010/88/ES, 96.–99., 110. un 114. pantā, skatot tos kopsakarā ar minētās direktīvas II un II pielikumu, kā arī Padomes 2011. gada 15. marta Īstenošanas regulu (ES) Nr. 282/2011, ar ko nosaka īstenošanas pasākumus Direktīvai 2006/112, paredzētos pienākumus;

2) Luksemburgas Lielhercogiste sedz savus, kā arī atlīdzina Eiropas Komisijas tiesāšanās izdevumus;

3) Beļģijas Karaliste un Eiropas Savienības Padome sedz savus tiesāšanās izdevumus pašas.

[Paraksti]