SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Ir-Raba' Awla)

5 ta' Marzu 2015*

"Nuqqas ta' Stat li jwettaq obbligu — Tassazzjoni — VAT — Applikazzjoni ta' rata mnaqqsa — Provvista ta' kotba diġitali jew elettroniċi"

Fil-Kawża C-502/13,

li għandha bħala suġġett rikors għal nuqqas ta' twettiq ta' obbligu skont l-Artikolu 258 TFUE, ippreżentat fit-18 ta' Settembru 2013,

Il-Kummissjoni Ewropea, irrappreżentata minn C. Soulay u F. Dintilhac, bħala aġenti, b'indirizz għan-notifika fil-Lussemburgu,

rikorrenti,

sostnuta minn:

Il-Kunsill tal-Unjoni Ewropea, irrappreżentat minn E. Chatziioakeimidou u A. de Gregorio Merino, bħala aġenti,

intervenjenti,

vs

Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu, irrappreżentat minn D. Holderer, bħala aġent,

konvenut,

sostnut minn:

Ir-Renju tal-Belġju, irrappreżentat minn M. Jacobs u J.-C. Halleux, bħala aġenti,

intervenjent,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Ir-Raba' Awla),

komposta minn L. Bay Larsen, President tal-Awla, K. Jürimäe, J. Malenovský, M. Safjan u A. Prechal (Relatur), Imħallfin,

Avukat Ġenerali: P. Mengozzi,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

* Lingwa tal-kawża: il-Franċiż.

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li rat id-deċiżjoni, meħuda wara li nstema' l-Avukat Ġenerali, li l-kawża tinqata' mingħajr konklużjonijiet,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 Permezz tar-rikors tagħha, il-Kummissjoni Ewropea titlob lill-Qorti tal-Ġustizzja tikkonstata li, billi applika rata ta' taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem il-"VAT") ta' 3 % fuq il-provvista ta' kotba diġitali (jew kotba elettroniċi), il-Gran Dukat tal-Lussemburgu naqas milli jwettaq l-obbligi tiegħu skont l-Artikoli 96 sa 99, 110 u 114 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU L 347, p. 1), kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2010/88/UE, tas-7 ta' Diċembru 2010 (ĠU L 326, p. 1, iktar 'il quddiem id-"Direttiva VAT"), moqrija flimkien mal-Annessi II u III tal-imsemmija direttiva u r-Regolament ta' Implimentazzjoni tal-Kunsill (UE) Nru 282/2011, tal-15 ta' Marzu 2011, li jistabbilixxi miżuri ta' implimentazzjoni fir-rigward tad-Direttiva 2006/112 (ĠU L 77, p. 1).

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

2 L-Artikolu 14(1) tad-Direttiva VAT jipprovdi:

"'Provvista ta' merkanzija' għandha tfisser it-trasferiment tad-dritt ta' sid li jiddisponi minn proprjetà tanġibbli."

3 Skont l-Artikolu 24(1) ta' din id-direttiva:

"'Provvista ta' servizzi' għandha tfisser kwalunkwe operazzjoni li ma tikkostitwix provvista ta' merkanzija."

4 L-Artikolu 96 tal-imsemmija direttiva jipprovdi:

"L-Istati Membri għandhom japplikaw rata standard ta' VAT, li għandha tiġi ffissata minn kull Stat Membru bħala persentaġġ ta' l-ammont taxxabbli u li għandha tkun l-istess għall-provvista ta' merkanzija u għall-provvista ta' servizzi."

5 Skont l-Artikolu 97 tad-Direttiva VAT

"Mill-1 ta' Jannar 2011 sal-31 ta' Diċembru 2015, ir-rata standard ma tistax tkun inqas minn 15 %".

6 L-Artikolu 98(1) u (2) ta' din l-istess direttiva jipprovdi:

"1. L-Istati Membri jistgħu japplikaw jew rata mnaqqsa waħda jew żewġ rati mnaqqsa.

2. Ir-rati mnaqqsa għandhom japplikaw biss għall-provvisti ta' merkanzija jew servizzi fil-kategoriji stabbiliti fl-Anness III.

Ir-rati mnaqqsa m'għandhomx japplikaw għas-servizzi fornuti b'mezzi elettroniċi."

7 L-Artikolu 99(1) tal-imsemmija direttiva jipprovdi:

"Ir-rati mnaqqsa għandhom jiġu ffissati bħala persentaġġ ta' l-ammont taxxabbli, li ma jistax ikun inqas minn 5 %."

8 Skont l-Artikolu 110 ta' din l-istess direttiva:

"L-Istati Membri li, fl-1 ta' Jannar 1991, kienu qed jagħtu eżenzjonijiet bil-possibbiltà tat-tnaqqis tal-VAT imħallsa fl-istadju preċedenti jew japplikaw rati mnaqqsa iktar baxxi mill-minimu stabbilit fl-Artikolu 99, jistgħu jkomplu jagħtu dawk l-eżenzjonijiet jew japplikaw dawk ir-rati mnaqqsa.

L-eżenzjonijiet u r-rati mnaqqsa msemmija fl-ewwel paragrafu għandhom ikunu skond id-dritt Komunitarju u għandhom ikunu ġew adottati għal raġunijiet soċjali definiti b'mod ċar u għall-benefiċċju tal-konsumatur aħħari."

9 L-Artikolu 114(1) tad-Direttiva VAT jipprovdi:

"L-Istati Membri li fl–1 ta' Jannar 1993, kienu obbligati li jżidu r-rata standard tagħhom fis-seħħ fl-1 ta' Jannar 1991 b'iżjed minn 2 % jistgħu japplikaw rata mnaqqsa iktar baxxa mill-minimu stabbilit fl-Artikolu 99 għall-provvista ta' merkanzija u servizzi fil-kategoriji stabbiliti fl-Anness III.

[...]"

10 L-Anness II tad-Direttiva VAT, li jinkludi "[l]ista indikattiva tas-servizzi fornuti elettronikament imsemmija fl-Artikolu 58 u fil-punt (k) tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 59", fejn dawn iż-żewġ artikoli huma ddedikati għad-determinazzjoni tal-post tal-provvista tas-servizzi lil persuni mhux suġġetti, isemmi, fil-punt 3 tiegħu:

"il-provvista ta' immaġini, test u informazzjoni u t-tqegħid għad-disposizzjoni ta' bażijiet tad-data".

11 Fil-verżjoni inizjali tad-Direttiva 2006/112, l-Anness III tagħha, li jinkludi lista tal-provvisti ta' merkanzija u ta' servizzi li jistgħu jkunu suġġetti għar-rati mnaqqsa msemmija fl-Artikolu 98 ta' din id-direttiva, kien isemmi fil-punt 6 tiegħu:

"il–provvista, inkluż b'self mil-libreriji, ta' kotba (inklużi opuskoli, fuljetti u oġġetti simili stampati, kotba għat-tfal bl-istampi, tat-tpinġija jew tat-tpinġija bil-kulur, mużika stampata jew f'forma ta' manuskritt, mapep u mapep idrografiċi jew mapep simili), gazzetti u rivisti, li mhumiex materjal iddedikat kollu kemm hu jew b'mod sostanzjali għar-reklamar".

12 Id-Direttiva tal-Kunsill 2009/47/KE, tal-5 ta' Mejju 2009 (ĠU L 116, p. 18), emendat id-Direttiva 2006/112. Il-premessa 4 tad-Direttiva 2009/47 tiddikjara:

"Id-Direttiva 2006/112/KE għandha tiġi emendata wkoll sabiex tippermetti l-applikazzjoni ta' rati mnaqqsa jew xi eżenzjoni rispettivament f'numru limitat ta' sitwazzjonijiet speċifiċi għal raġunijiet soċjali jew ta' saħħa u sabiex ir-referenza għall-kotba fl-Anness III tagħha tiġi ċċarata u aġġornata għall-progress tekniku."

13 Mill-1 ta' Ġunju 2009, data tad-dħul fis-seħħ tad-Direttiva 2009/47, il-punt 6 tal-Anness III tad-Direttiva VAT huwa fformulat kif ġej:

"il-provvista, inkluż b'self mil-libreriji, ta' kotba dwar il-mezzi fiżiċi kollha ta' appoġġ [fuq kull tip ta' sostenn fiżiku] (inklużi opuskoli, fuljetti u oġġetti simili stampati, kotba għat-tfal bl-istampi, tat-tpinġija jew tat-tpinġija bil-kulur, mużika stampata jew f'forma ta' manuskritt, mapep u mapep idrografiċi jew mapep simili), gazzetti u rivisti, li m'humiex materjal iddedikat kollu kemm hu jew b'mod sostanzjali għar-reklamar".

14 Il-punt 9 tal-Anness III tad-Direttiva VAT isemmi, fir-rigward tal-provvista ta' servizzi li jistgħu jkunu suġġetti għal rati mnaqqsa, "il-provvista ta' servizzi minn kittieba, kompożituri u artisti, jew tad-drittijiet dovuti lilhom".

15 Ir-Regolament ta' Implementazzjoni Nru 282/2011 jipprovdi, fl-Artikolu 7(1) u (2) tiegħu:

"1. 'Servizzi fornuti b'mod elettroniku' kif imsemmijin fid-Direttiva 2006/112/KE għandha tinkludi servizzi li huma provduti minn fuq l-Internet jew netwerk elettroniku u li n-natura tagħhom trendi l-forniment tagħhom awtomatizzat u li jinvolvi intervent uman minimu, u impossibbli li jiġu assigurati fin-nuqqas tat-teknoloġija tal-informatika.

2. Il-paragrafu 1 għandu jkopri, b'mod partikolari, dawn li ġejjin:

[...]

f) is-servizzi elenkati fl-Anness I."

16 L-Anness I tar-Regolament ta' Implementazzjoni Nru 282/2011, intitolat "Artikolu 7 ta' dan ir-Regolament", jipprovdi, fil-punt 3 tiegħu:

"Punt 3 tal-Anness II għad-Direttiva [VAT]:

[...]

ċ) l-kontenut diġitalizzat ta' kotba u pubblikazzjonijiet elettroniċi oħra;

[...]"

Id-dritt Lussemburgiż

17 Il-Liġi tat-12 ta' Frar 1979 dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud fil-verżjoni tagħha fis-seħħ fl-iskadenza tat-terminu ffissat fl-opinjoni motivata indirizzata fil-25 ta' Ottubru 2012 lill-Gran Dukat tal-Lussemburgu (iktar 'il quddiem il-"Liġi dwar il-VAT"), tipprovdi, fl-Artikolu 39(3) tagħha:

"Ir-rata normali tal-[VAT] applikabbli għat-tranżazzjonijiet taxxabbli hija ffissata għal ħmistax fil-mija tal-valur taxxabbli [...].

Ir-rata mnaqqsa tat-taxxa hija ffissata għal sitta fil-mija tal-imsemmi valur taxxabbli.

Ir-rata ulterjorment imnaqqsa tar-rata hija ffissata għal tlieta fil-mija tal-imsemmi valur taxxabbli."

18 Skont l-Artikolu 40 tal-Liġi dwar il-VAT:

"1. Fil-limiti u taħt iċ-ċirkustanzi li għandhom jiġu ddeterminati permezz ta' Regolament Gran Dukali, il-[VAT] tingħabar:

[...]

2 bir-rata ulterjorment imnaqqsa ta' tlieta fil-mija, għall-provvisti ta' merkanzija u servizzi kif ukoll għall-akkwisti intra Komunitarji u importazzjonijiet ta' merkanzija, hekk kif dawn il-merkanzija u servizzi huma deskritti fl-Anness B ta' din il-liġi;

[...]

2. Il-[VAT] tingħabar bir-rata normali ta' ħmistax fil-mija għat-tranżazzjonijiet taxxabbli minbarra dawk li jissemmew fil-paragrafu 1.

[...]"

19 Il-punt 5 tal-Anness B tal-Liġi dwar il-VAT, intitolat "Lista ta' merkanzija u servizzi suġġetti għar-rata ulterjorment imnaqqsa", jelenka:

"Kotba (inklużi opuskoli, fuljetti u materjal ieħor stampat simili, albums, kotba għat-tfal bl-istampi, tat-tpinġija jew tat-tpinġija bil-kulur, mużika stampata jew f'forma ta' manuskritt, mapep u mapep idrografiċi jew mapep simili), ġurnali u perjodiċi. Għandu jiġi eskluż il-materjal iddedikat kollu kemm hu jew b'mod predominanti għar-reklamar kif ukoll il-kotba, ir-rivisti u l-pubblikazzjonijiet pornografiċi."

20 Ir-Regolament Gran Dukali, tal-21 ta' Diċembru 1991, li jiddetermina l-limiti u l-kundizzjonijiet għall-applikazzjoni tar-rati mnaqqsa, ulterjorment imnaqqsa u intermedjarji tat-taxxa fuq il-valur miżjud, fil-verżjoni tiegħu fis-seħħ fl-iskadenza tat-terminu stabbilit mill-opinjoni motivata (iktar 'il quddiem ir-"Regolament Gran Dukali tal-21 ta' Diċembru 1991"), jipprovdi, fl-Artikolu 2 tiegħu:

"Il-merkanzija elenkata fil-punti 1 sa 7 tal-Anness B tal-Liġi [dwar il-VAT] hija ddefinita b'mod usa' b'riferiment għall-pożizzjonijiet rispettivi tat-tariffa għad-dħul (TD) imsemmija fl-Artikolu 1 ta' dan ir-regolament.

[...]

5 Kotba, ġurnali u pubblikazzjonijiet perjodiċi:

a)

— Kotba, opuskoli u materjal ieħor stampat simili, anki fuq fuljetti separati, bl-eċċezzjoni tal-materjal iddedikat kollu kemm hu jew b'mod preponderanti għar-reklamar kif ukoll tal-kotba pornografiċi (ex Nru 49.01 TD)

— Inkunabuli u kotba oħra li jikkostitwixxu oġġetti ta' antikità eqdem minn mitt sena (ex Nru 97.06 TD)

[...]"

21 Iċ-ċirkolari Nru 756, tat-12 ta' Diċembru 2011, tad-Direttorat tar-Reġistrazzjoni u tas-Settur kopert minn attività intellettwali tgħid:

"Peress li l-kunċett ta' 'kotba' ma huwiex suġġett għal interpretazzjoni unanima fi ħdan l-Istati Membri tal-[Unjoni Ewropea], il-Gvern iddeċieda, għal raġunijiet ta' newtralità, li għandha tingħata interpretazzjoni wiesgħa għal dan it-terminu, imsemmi fil-punt 5 tal-Anness B tal-Liġi dwar il-[VAT] u fil-punt 5(a) tal-Artikolu 2 tar-[Regolament Gran Dukali tal-21 ta' Diċembru 1991], fis-sens li ġaladarba għandhom funzjoni identika, ma għandhiex issir distinzjoni bejn sostenn fiżiku u sostenn diġitali.

Din l-interpretazzjoni hija impliċitament ikkorroborata bil-Komunikazzjoni tas-6 ta' Diċembru 2011, mill-Kummissjoni lill-Parlament Ewropew, lill-Kunsill u lill-Kumitat Ekonomiku u Soċjali Ewropew dwar il-futur tal-VAT [COM (2011) 851 finali], fejn huwa enfasizzat […] li 'il-kwistjoni tat-trattament indaqs għal prodotti li huma disponibbli kemm f'format tradizzjonali kif ukoll f'format fuq l-internet ipprovokat reazzjonijiet konsiderevoli fil-konsultazzjoni pubblika. Dawk il-kwistjonijiet jeħtieġ li jiġu indirizzati'.

Din iċ-ċirkolari għandha tapplika mill-1 ta' Jannar 2012."

Il-proċedura prekontenzjuża u l-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

22 Il-Kummissjoni qieset li l-applikazzjoni, mill-1 ta' Jannar 2012, ta' rata "ulterjorment imnaqqsa" ta' VAT ta' 3 % (iktar 'il quddiem ir-"rata mnaqqsa ta' VAT ta' 3 %") għall-provvista ta' kotba diġitali jew elettroniċi kienet kuntrarja għad-Direttiva VAT. Konsegwentement, fl-4 ta' Lulju 2012, hija indirizzat ittra ta' intimazzjoni lill-Gran Dukat tal-Lussemburgu. Dan l-Istat Membru wieġeb għaliha permezz ta' ittra tal-31 ta' Lulju 2012.

23 Fil-25 ta' Ottubru 2012, il-Kummissjoni ħarġet opinjoni motivata fejn stiednet lill-Gran Dukat tal-Lussemburgu jieħu l-miżuri neċessarji sabiex jikkonforma ruħu magħha f'terminu ta' xahar minn meta jirċeviha. Dan l-Istat Membru wieġeb għaliha permezz ta' ittra tad-29 ta' Novembru 2012.

24 Billi ma kinitx issodisfatta bl-ispjegazzjonijiet ipprovduti mill-Gran Dukat tal-Lussemburgu, il-Kummissjoni ddeċidiet li tippreżenta dan ir-rikors.

25 Permezz ta' deċiżjonijiet tal-President tal-Qorti tal-Ġustizzja tal-14 ta' Jannar u tat-3 ta' Frar 2014, il-Kunsill tal-Unjoni Ewropea u r-Renju tal-Belġju tħallew jintervjenu fit-tilwima insostenn tat-talbiet tal-Kummissjoni u tal-Gran Dukat tal-Lussemburgu rispettivament.

Fuq ir-rikors

Osservazzjonijiet preliminari

26 Il-Kummissjoni tispeċifika li bi provvista ta' kotba diġitali jew elettroniċi, għandha tinftiehem il-provvista, bi ħlas, permezz ta' tniżżil elettroniku jew ta' xandir fi fluss ("streaming") minn sit internet, ta' kotba f'format elettroniku li jistgħu jiġu kkonsultati fuq kompjuter, smartphone, lettur ta' kotba elettroniċi jew kull sistema oħra li sservi bħala lettur (iktar 'il quddiem il-"provvista ta' kotba elettroniċi").

27 Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu jikkontesta l-portata tas-suġġett tar-rikors. Fil-fehma tiegħu, ir-rata mnaqqsa ta' VAT ta' 3 % hija biss applikata għall-provvista ta' kotba permezz ta' tniżżil b'mod elettroniku, bl-esklużjoni tal-provvista ta' kotba permezz ta' xandir fi fluss.

28 F'dan ir-rigward, għandu jiġi kkonstatat li, hekk kif issostni ġustament il-Kummissjoni, ma jirriżultax mid-dritt Lussemburgiż dwar is-suġġett, iċċitat fil-punti 17 sa 21 ta' din is-sentenza, li l-provvista ta' kotba permezz ta' xandir fi fluss hija eskluża, kuntrarjament għall-provvista ta' kotba permezz ta' tniżżil b'mod elettroniku, milli tibbenefika mir-rata mnaqqsa ta' VAT ta' 3 %.

29 F'dawn iċ-ċirkustanzi, ma hemmx lok li jiġi limitat l-eżami tar-rikors għal kategorija ta' kotba diġitali jew elettroniċi iktar ristretta minn dik intiża mill-Kummissjoni fir-rikors tagħha.

Fuq il-mertu

30 Il-Kummissjoni ssostni li l-applikazzjoni, mill-Gran Dukat tal-Lussemburgu, ta' rata mnaqqsa ta' VAT ta' 3 % għall-provvista ta' kotba elettroniċi hija inkompatibbli mal-Artikoli 96 sa 99, 110 u 114 tad-Direttiva VAT, moqrija flimkien mal-Annessi II u III tagħha u mar-Regolament ta' Implementazzjoni Nru 282/2011.

31 Din l-istituzzjoni tosserva li, skont l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 98(2) tad-Direttiva VAT, ir-rati mnaqqsa ta' VAT jistgħu jiġu applikati biss għall-provvisti ta' merkanzija u ta' servizzi msemmija fl-Anness III ta' din id-direttiva. Issa, il-provvista ta' kotba elettroniċi ma taqax taħt il-kamp ta' applikazzjoni tal-imsemmi anness u, għaldaqstant, ma tistax tibbenefika minn rata mnaqqsa ta' VAT. Din l-interpretazzjoni hija kkonfermata permezz tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 98(2) tad-Direttiva VAT, li jeskludi l-applikazzjoni ta' rata mnaqqsa ta' VAT għal servizzi pprovduti b'mod elettroniku. F'dawn iċ-ċirkustanzi, l-Artikoli 110 u 114 tad-Direttiva VAT lanqas ma jippermettu li tiġi applikata rata mnaqqsa ta' VAT ta' 3 % għall-provvista ta' kotba elettroniċi.

32 Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu, sostnut mir-Renju tal-Belġju, jikkontesta l-interpretazzjoni magħmula mill-Kummissjoni tad-dispożizzjonijiet ikkonċernati tad-Direttiva VAT. Skont dawn l-Istati Membri, il-provvista ta' kotba elettroniċi taqa' taħt il-punt 6 tal-Anness III tad-Direttiva VAT u, hekk kif isostni sussidjarjament il-Gran Dukat tal-Lussemburgu, taħt il-punt 9 tal-imsemmi anness. Barra minn hekk, l-Artikoli 110 u 114 tad-Direttiva VAT jawtorizzaw, fi kwalunkwe każ, l-applikazzjoni, minn dan l-aħħar Stat Membru, ta' rata mnaqqsa ta' VAT ta' 3 % għal tali provvista.

33 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li l-Artikolu 96 tad-Direttiva VAT jipprovdi li l-istess rata ta' VAT, jiġifieri r-rata normali, hija applikabbli għall-provvisti ta' merkanzija u ta' servizzi. B'eċċezzjoni minn dan il-prinċipju, l-Artikolu 98(1) ta' din id-direttiva jirrikonoxxi lill-Istati Membri l-possibbiltà li japplikaw rata mnaqqsa waħda jew tnejn ta' VAT. Skont l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 98(2), ir-rati mnaqqsa ta' VAT jistgħu jiġu applikati biss għall-provvisti ta' merkanzija u servizzi tal-kategoriji li jinsabu fl-Anness III tad-Direttiva VAT (sentenza K, C 219/13, EU:C:2014:2207, punti 21 u 22).

34 Fir-rigward tal-argument, imqajjem mill-Gran Dukat tal-Lussemburgu u mir-Renju tal-Belġju, li l-provvista ta' kotba elettroniċi taqa' taħt il-punt 6 tal-Anness III tad-Direttiva VAT, għandu jitfakkar li, sabiex tiġi ddeterminata l-portata ta' dispożizzjoni tad-dritt tal-Unjoni, għandhom jittieħdu inkunsiderazzjoni simultanjament it-termini, il-kuntest u l-għanijiet tagħha (ara, b'mod partikolari, is-sentenza NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, punt 23 u l-ġurisprudenza ċċitata).

35 Għandu jiġi osservat li dan l-Anness III jsemmi espressament, fil-punt 6 tiegħu, fil-kategorija tas-servizzi li jistgħu jkunu suġġetti għal rati mnaqqsa ta' VAT, il-"provvista, inkluż b'self mil-libreriji, ta' kotba dwar il-mezzi fiżiċi kollha ta' appoġġ [fuq kull tip ta' sostenn fiżiku]". Għalhekk mill-kliem ta' dan il-punt jirriżulta li r-rata mnaqqsa ta' VAT hija applikabbli għat-tranżazzjoni li tikkonsisti f'li jiġi pprovdut ktieb li jinsab fuq sostenn fiżiku. Hekk kif tosserva ġustament il-Kummissjoni, kull interpretazzjoni oħra tneħħi kull sens mill-kliem "mezzi fiżiċi kollha ta' appoġġ [fuq kull tip ta' sostenn fiżiku]" li jinsabu fl-imsemmi punt.

36 Għalkemm, ċertament, il-ktieb elettroniku jeħtieġ, sabiex jinqara', sostenn fiżiku, bħal kompjuter, madankollu tali sostenn ma huwiex inkluż fil-provvista ta' kotba elettroniċi.

37 Għalhekk, fid-dawl tal-kliem ta' dan il-punt 6, din id-dispożizzjoni ma tinkludix fil-kamp ta' applikazzjoni tagħha l-provvista ta' kotba elettroniċi.

38 Din l-interpretazzjoni hija ssostanzjata bil-kuntest tal-imsemmija dispożizzjoni. Fil-fatt, din tikkostitwixxi eċċezzjoni mill-prinċipju li l-Istati Membri għandhom japplikaw rata normali ta' VAT għat-tranżazzjonijiet suġġetti għal din it-taxxa u għaldaqstant għandha tiġi interpretata b'mod strett (ara, b'mod partikolari, is-sentenza Il-Kummissjoni vs Spanja, C-360/11, EU:C:2013:17, punt 18 u l-ġurisprudenza ċċitata).

39 Huwa minnu, bħal ma josservaw ġustament il-Gran Dukat tal-Lussemburgu u r-Renju tal-Belġju, li, permezz tal-estensjoni, wara l-emenda introdotta bid-Direttiva 2009/47, tal-kamp ta' applikazzjoni tal-punt 6 tal-Anness III tad-Direttiva VAT għall-"provvista, inkluż b'self mil-libreriji, kotba dwar il-mezzi fiżiċi kollha ta' appoġġ [fuq kull tip ta' sostenn fiżiku]", il-leġiżlatur tal-Unjoni kellu bħala għan, hekk kif jirriżulta mill-premessa 4 tad-Direttiva 2009/47, li jispeċifika u li jadatta għall-iżvilupp teknoloġiku r-riferiment għall-kunċett ta' "kotba" li jinsab f'dan il-punt.

40 Madankollu, xorta jibqa' l-fatt li, hekk kif jirriżulta mit-tieni subparagrafu tal-Artikolu 98(2) tad-Direttiva VAT, il-leġiżlatur iddeċieda wkoll li jeskludi kull possibbiltà li tiġi applikata rata mnaqqsa ta' VAT għas-"servizzi fornuti b'mezzi elettroniċi".

41 Issa, il-provvista ta' kotba elettroniċi tikkostitwixxi "servizzi fornuti b'mezzi elettroniċi", fis-sens ta' dan it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 98(2).

42 Fil-fatt, minn naħa, skont l-Artikolu 24(1) tad-Direttiva tal-VAT, "provvista ta' servizzi" tfisser kwalunkwe tranżazzjoni li ma tikkostitwixxix provvista ta' merkanzija, filwaqt li, skont l-Artikolu 14(1) ta' din id-direttiva, "provvista' ta' merkanzija" tfisser it-trasferiment tad-dritt ta' sid li jiddisponi minn proprjetà tanġibbli. Issa, il-provvista ta' kotba elettroniċi ma tistax tiġi kkunsidrata bħala "provvista ta' merkanzija", fis-sens ta' din l-aħħar dispożizzjoni, peress li l-ktieb elettroniku ma jistax jiġi kkwalifikat bħala proprjetà tanġibbli. Fil-fatt, hekk kif jirriżulta mill-punt 36 ta' din is-sentenza, is-sostenn fiżiku li jippermetti l-viżwalizzazzjoni għall-qari ta' dan il-ktieb, li jista' jiġi kkwalifikat bħala "proprjetà tanġibbli", huwa assenti meta ssir il-provvista. Għalhekk, skont dan l-Artikolu 24(1), il-provvista ta' kotba elettroniċi għandha tiġi kkwalifikata bħala provvista ta' servizzi.

43 Min-naħa l-oħra, konformement mal-Artikolu 7(1) tar-Regolament ta' Implementazzjoni Nru 282/2011, jikkostitwixxu servizzi pprovduti elettronikament, fis-sens tad-Direttiva VAT, "is-servizzi li huma provduti minn fuq l-Internet jew netwerk elettroniku u li n-natura tagħhom trendi l-forniment tagħhom awtomatizzat u li jinvolvi intervent uman minimu, u impossibbli li jiġu assigurati fin-nuqqas tat-teknoloġija tal-informatika". Għandu jiġi kkonstatat li l-provvista ta' kotba elettroniċi tissodisfa din id-definizzjoni.

44 Din l-interpretazzjoni hija kkonfermata bil-punt 3 tal-Anness II tad-Direttiva VAT, moqri flimkien mal-Artikolu 7(1) u (2) tal-imsemmi regolament ta' implementazzjoni u l-punt 3 tal-Anness I tiegħu, fejn jirriżulta li l-provvista tal-kontenut diġitalizzat ta' kotba tikkostitwixxi servizz ta' dan it-tip.

45 Kuntrarjament għal dak li jsostni l-Gran Dukat tal-Lussemburgu, il-fatt li l-Anness II tad-Direttiva VAT jinkludi lista indikattiva tas-servizzi pprovduti elettronikament imsemmija fl-Artikolu 58 u fis-subparagrafu (k) tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 59 tad-Direttiva VAT ma jmurx kontra din l-interpretazzjoni. Fil-fatt, iċ-ċirkustanza li dan l-anness jelenka biss is-servizzi pprovduti elettronikament li huma rilevanti għall-applikazzjoni ta' dawn l-aħħar żewġ dispożizzjonijiet huwa mingħajr effett fuq in-natura nnifisha ta' dawn is-servizzi.

46 Barra minn hekk, kif jirriżulta mill-formulazzjoni tal-Artikolu 7(1) tar-Regolament ta' Implementazzjoni Nru 282/2011, ir-riferiment magħmul, fil-kuntest ta' din id-dispożizzjoni, għas-servizzi elenkati fil-punt 3 tal-Anness II tad-Direttiva VAT iservi sabiex jiġu ddeterminati s-servizzi pprovduti elettronikament li jissemmew mid-Direttiva VAT b'mod ġenerali u mhux biss minn ċerti dispożizzjonijiet speċifiċi ta' din id-direttiva.

47 Konsegwentement, peress li l-provvista ta' kotba elettroniċi hija servizz ipprovdut "b'mezzi elettroniċi", fis-sens tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 98(2) tad-Direttiva VAT u li din id-dispożizzjoni teskludi kull possibbiltà li tiġi applikata rata mnaqqsa ta' VAT għal servizzi bħal dawn, il-punt 6 tal-Anness III tad-Direttiva VAT ma jistax jiġi interpretat fis-sens li jinkludi fil-kamp ta' applikazzjoni tiegħu l-provvista ta' kotba elettroniċi mingħajr ma jmur kontra l-intenzjoni tal-leġiżlatur tal-Unjoni li ma jippermettix lil dawn is-servizzi jibbenefikaw minn rata mnaqqsa ta' VAT.

48 Barra minn hekk, l-argument tal-Gran Dukat tal-Lussemburgu li d-Direttiva 2009/47 kellha l-effett li tbiddel, fuq dan il-punt, il-portata ta' dan it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 98(2) ma jistax jintlaqa', peress li interpretazzjoni bħal din hija kontradetta mill-kliem innifsu ta' din l-aħħar dispożizzjoni, li jeskludu, mingħajr eċċezzjoni, is-servizzi kollha pprovduti elettronikament mill-possibbiltà li jibbenefikaw minn rata mnaqqsa ta' VAT.

49 Għalhekk, jekk jittieħdu inkunsiderazzjoni kemm il-kliem tal-punt 6 tal-Anness III tad-Direttiva VAT kif ukoll il-kuntest tiegħu u l-għanijiet tal-leġiżlazzjoni li fihom tidħol din id-dispożizzjoni, dan il-punt ma jistax jiġi interpretat fis-sens li jinkludi fil-kamp ta' applikazzjoni tiegħu l-provvista ta' kotba elettroniċi.

50 Kuntrarjament għal dak li jsostnu l-Gran Dukat tal-Lussemburgu u r-Renju tal-Belġju, din l-interpretazzjoni ma titqigħedx inkwistjoni bil-prinċipju ta' newtralità fiskali, li hija t-traduzzjoni mil-leġiżlatur tal-Unjoni, fil-qasam tal-VAT, tal-prinċipju ġenerali ta' ugwaljanza fit-trattament (sentenza NCC Construction Danmark, EU:C:2009:669, punt 41 u l-ġurisprudenza ċċitata).

51 Fil-fatt, il-prinċipju ta' newtralità fiskali ma jippermettix li jiġi estiż il-kamp ta' applikazzjoni ta' rata mnaqqsa ta' VAT fl-assenza ta' dispożizzjoni inekwivoka (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punt 50 u l-ġurisprudenza ċċitata). Issa, il-punt 6 tal-Anness III tad-Direttiva VAT ma huwiex dispożizzjoni li, b'mod inekwivoku, jestendi l-kamp ta' applikazzjoni tar-rati mnaqqsa ta' VAT għall-provvista ta' kotba elettroniċi. Għall-kuntrarju, hekk kif jirriżulta mill-punt 49 ta' din is-sentenza, provvista bħal din ma taqax taħt din id-dispożizzjoni.

52 L-interpretazzjoni magħmula fil-punt 49 ta' din is-sentenza lanqas ma hija, bħalma jsostni l-Gran Dukat tal-Lussemburgu, mqiegħda inkwistjoni bil-ħidma preparatorja tad-Direttiva 2009/47. Dan l-Istat Membru jirreferi, b'mod partikolari, għat-test tal-punt 6 tal-Anness III tad-Direttiva VAT, kif propost mill-Kummissjoni fejn mill-imsemmi anness ġew ikkunsidrati dawn il-kliem "il–provvista, inkluż b'self mil-libreriji, ta' kotba (inklużi opuskoli, fuljetti u oġġetti simili stampati, kotba għat-tfal bl-istampi, tat-tpinġija jew tat-tpinġija bil-kulur, mużika stampata jew f'forma ta' manuskritt, mapep u mapep idrografiċi jew mapep simili), gazzetti u rivisti, li mhumiex materjal iddedikat kollu kemm hu jew b'mod sostanzjali għar-reklamar".

53 Fil-fatt, jidher, hekk kif tosserva l-Kummissjoni, li t-test ta' dan il-punt 6 kif ġie finalment adottat huwa biss semplifikazzjoni redazzjonali tat-test propost inizjalment.

54 Barra minn hekk, lanqas ma jista' jintlaqa' l-argument tal-Gran Dukat tal-Lussemburgu li l-punt 6 tal-Anness III tad-Direttiva VAT għandu jiġi interpretat fis-sens li jinkludi l-provvista ta' kotba elettroniċi, taħt piena ta' ksur tal-għan ta' din id-dispożizzjoni, peress li ma jeżistux iżjed kotba diġitali materjalment ikkunsinnati lill-klijent. Fil-fatt, jeħtieġ sempliċement li jiġi kkonstatat, f'dan ir-rigward, li, hekk kif juru ċ-ċirkustanzi inkwistjoni fil-kawża li tat lok għas-sentenza K (EU:C:2014:2207), dan l-argument huwa bbażat fuq premessa żbaljata.

55 Għandu jingħad ukoll li, sa fejn il-Gran Dukat tal-Lussemburgu jerġa' jqiegħed inkwistjoni l-validità tad-Direttiva VAT u, b'mod partikolari, il-punt 6 tal-Anness III fir-rigward tal-prinċipju ta' ugwaljanza fit-trattament, l-eżami ta' din il-validità ma jistax iseħħ fil-kuntest ta' dan ir-rikors għal nuqqas ta' twettiq ta' obbligu.

56 Fil-fatt, fl-assenza ta' dispożizzjoni tat-Trattat FUE li tawtorizza dan espressament, Stat Membru ma jistax utilment jinvoka l-illegalità ta' direttiva li huwa destinatarju tagħha bħala difiża kontra rikors għal nuqqas ta' twettiq ta' obbligu bbażat fuq in-nuqqas ta' eżekuzzjoni ta' din id-direttiva. Dan jista' jseħħ biss li kieku l-att inkwistjoni kien ivvizzjat b'mod partikolarment gravi u evidenti, b'tali mod li jkun jista' jiġi kkwalifikat bħala att ineżistenti, fejn l-eżistenza ta' dawn il-vizzji ma hijiex allegata mill-Gran Dukat tal-Lussemburgu (ara s-sentenza Il-Kummissjoni vs L-Awstrija, C-189/09, EU:C:2010:455, punti 15 sa 17 u l-ġurisprudenza ċċitata).

57 Għal din l-istess raġuni, dan l-Istat Membru ma jistax utilment jinvoka argument ibbażat fuq l-invalidità tad-Direttiva 2009/47 minħabba li r-rwol tal-Parlament Ewropew inkiser fl-adozzjoni tagħha.

58 Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu jirreferi wkoll għall-Artikolu 110 TFUE, li, fil-fehma tiegħu, juri li l-awturi tat-Trattat ma kellhomx l-intenzjoni li jagħtu lill-istituzzjonijiet tal-Unjoni d-dritt li jintroduċu oneri fiskali diskriminatorji.

59 Madankollu, dan l-argument jikkoinċidi, essenzjalment, mal-argument ta' dan l-Istat Membru relatat mal-prinċipju ta' ugwaljanza fit-trattament. Għaldaqstant dan l-argument għandu jiġi miċħud għall-istess raġunijiet bħal dawk imsemmija fil-punti 50 u 51 kif ukoll 55 u 56 ta' din is-sentenza.

60 Sussidjarjament, jekk il-provvista ta' kotba elettroniċi ma taqax taħt il-punt 6 tal-Anness III tad-Direttiva VAT, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu jsostni li tali provvista taqa' taħt il-punt 9 tal-imsemmi anness.

61 Madankollu, dan l-argument ma jistax jintlaqa'. Fil-fatt, tali interpretazzjoni tal-imsemmi punt 9, li jikkonċerna s-servizzi pprovduti għall-kittieba, kompożituri u interpreti u d-drittijiet tal-awtur dovuti lilhom, ma ssib ebda sostenn fil-formulazzjoni ta' din id-dispożizzjoni u twassal sabiex il-kamp ta' applikazzjoni tagħha jiġi estiż, filwaqt li, hekk kif jirriżulta mill-punt 38 ta' din is-sentenza, għandha ssir interpretazzjoni stretta ta' din l-istess dispożizzjoni.

62 Barra minn hekk, kif tosserva ġustament il-Kummissjoni, il-fatt li l-provvista ta' kotba taqa' taħt il-kamp ta' applikazzjoni tal-punt 9 tal-Anness III tad-Direttiva VAT huwa tali li jneħħi kull sens mill-punt 6 tal-imsemmi anness.

63 Mill-argumenti preċedenti jirriżulta li l-provvista ta' kotba elettroniċi ma taqa' la taħt il-punt 6 u lanqas taħt il-punt 9 tal-Anness III tad-Direttiva VAT. Barra minn hekk, huwa paċifiku li l-imsemmija provvista ma taqa' taħt ebda kategorija ta' provvista ta' servizzi, imsemmija fl-imsemmi anness. F'dawn iċ-ċirkustanzi, l-applikazzjoni ta' rata mnaqqsa ta' VAT għal tali provvista ma hijiex konformi mal-Artikolu 98(2) tad-Direttiva VAT.

64 Il-Kummissjoni tallega wkoll li l-Istat Membru konvenut japplika rata mnaqqsa ta' VAT ta' 3 % bi ksur tal-Artikoli 99, 110 u 114 tad-Direttiva VAT.

65 Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu, sostnut mir-Renju tal-Belġju, isostni, min-naħa l-oħra, li l-Artikoli 110 u 114 tad-Direttiva VAT jawtorizzawh, fi kwalunkwe każ, japplika tali rata ta' VAT għall-provvista ta' kotba elettroniċi.

66 Fir-rigward tal-Artikolu 110 tad-Direttiva VAT, għandu jitfakkar li, hekk kif jirriżulta mill-kliem ta' din id-dispożizzjoni, il-possibbiltà għal Stat Membru li japplika rati mnaqqsa inferjuri għall-minimu ffissat fl-Artikolu 99 tad-Direttiva VAT hija suġġetta għal erba' kundizzjonijiet kumulattivi li għandhom jiġu ssodisfatti, u b'mod partikolari dik li r-rati mnaqqsa għandhom ikunu f'konformità mal-leġiżlazzjoni tal-Unjoni (sentenza Il-Kummissjoni vs Franza, C-596/10, EU:C:2012:130, punt 75).

67 Issa, hekk kif jirriżulta mill-punt 63 ta' din is-sentenza, l-applikazzjoni ta' rata mnaqqsa ta' VAT għall-provvista ta' kotba elettroniċi ma hijiex konformi mal-Artikolu 98(2) tad-Direttiva VAT. F'dawn iċ-ċirkustanzi, mingħajr ma jkun meħtieġ li jiġi eżaminat jekk il-kundizzjonijiet l-oħra msemmija fl-Artikolu 110 ta' din id-direttiva ġewx issodisfatti, l-eċċezzjoni prevista f'din l-aħħar dispożizzjoni ma tistax tiġġustifika l-applikazzjoni mill-Gran Dukat tal-Lussemburgu ta' rata mnaqqsa ta' VAT ta' 3 % għall-provvista ta' kotba elettroniċi (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Il-Kummissjoni vs Franza, EU:C:2012:130, punti 76 u 77).

68 Għal dak li jikkonċerna l-Artikolu 114 tad-Direttiva VAT, jeħtieġ sempliċement li jiġi osservat li din id-dispożizzjoni tirrikjedi espliċitament li l-provvista ta' merkanzija jew servizzi kkonċernata taqa' taħt wieħed mill-kategoriji li jinsabu fl-Anness III tad-Direttiva VAT. Issa, huwa paċifiku li dan ma huwiex il-każ tal-provvista ta' kotba elettroniċi.

69 F'dawn iċ-ċirkustanzi, l-applikazzjoni, mill-Gran Dukat tal-Lussemburgu, ta' rata mnaqqsa ta' VAT ta' 3 % għall-provvista ta' kotba elettroniċi ma hi ġustifikata la permezz tal-Artikolu 110 tad-Direttiva VAT u lanqas permezz tal-Artikolu 114 ta' din id-direttiva.

70 Mill-argumenti preċedenti kollha jirriżulta li r-rikors tal-Kummissjoni huwa fondat.

71 Konsegwentement, għandu jiġi kkonstatat li, billi applika rata mnaqqsa ta' VAT ta' 3 % għall-provvista ta' kotba elettroniċi, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu naqas milli jwettaq l-obbligi tiegħu skont l-Artikoli 96 sa 99, 110 u 114 tad-Direttiva VAT, moqrija flimkien mal-Annessi II u III tal-imsemmija direttiva u r-Regolament ta' Implementazzjoni Nru 282/2011.

Fuq l-ispejjeż

72 Skont l-Artikolu 138(1) tar-Regoli tal-Proċedura tal-Qorti tal-Ġustizzja, il-parti li titlef għandha tiġi kkundannata għall-ispejjeż, jekk dawn ikunu ntalbu. Peress li l-Gran Dukat tal-Lussemburgu tilef, hemm lok li huwa jiġi kkundannat ibati l-ispejjeż kif mitlub mill-Kummissjoni.

73 Skont l-Artikolu 140(1) ta' dawn l-istess Regoli l-Istati Membri u l-istituzzjonijiet intervenjenti fil-kawża għandhom ibatu l-ispejjeż rispettivi tagħhom. Konsegwentement, ir-Renju tal-Belġju u l-Kunsill għandhom ibatu l-ispejjeż rispettivi tagħhom.

Għal dawn il-motivi, Il-Qorti tal-Ġustizzja (Ir-Raba' Awla) taqta' u tiddeċiedi:

1) **Billi applika rata mnaqqsa ta' taxxa fuq il-valur miżjud fuq il-provvista ta' kotba diġitali jew elettroniċi, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu naqas milli jwettaq l-obbligi tiegħu skont l-Artikoli 96 sa 99, 110 u 114 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2010/88/UE, tas-7 ta' Diċembru 2010, moqrija flimkien mal-Annessi II u III tal-imsemmija direttiva u r-Regolament ta' Implimentazzjoni tal-Kunsill (UE) Nru 282/2011, tal-15 ta' Marzu 2011, li jistabbilixxi miżuri ta' implimentazzjoni fir-rigward tad-Direttiva 2006/112.**

2) **Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu għandu jbati l-ispejjeż rispettivi tiegħu kif ukoll dawk esposti mill-Kummissjoni Ewropea.**

3) **Ir-Renju tal-Belġju u l-Kunsill tal-Unjoni Ewropea għandhom ibatu l-ispejjeż rispettivi tagħhom.**

Firem