Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (četrti senat)

z dne 5. marca 2015*

„Neizpolnitev obveznosti države — Obdavčenje — DDV — Uporaba nižje stopnje — Dobava digitalnih ali elektronskih knjig“

V zadevi C-502/13,

zaradi tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti na podlagi člena 258 PDEU, vložene 18. septembra 2013,

Evropska komisija, ki jo zastopata C. Soulay in F. Dintilhac, agenta, z naslovom za vročanje v Luxembourgu,

tožeča stranka,

ob intervenciji

Sveta Evropske unije, ki ga zastopata E. Chatziioakeimidou in A. de Gregorio Merino, agenta,

intervenient,

proti

Velikemu vojvodstvu Luksemburg, ki ga zastopa D. Holderer, agentka,

tožena stranka,

ob intervenciji

Kraljevine Belgije, ki jo zastopata M. Jacobs in J.-C. Halleux, agenta,

intervenientka,

SODIŠČE (četrti senat),

v sestavi L. Bay Larsen, predsednik senata, K. Jürimäe, sodnica, J. Malenovský, M. Safjan, sodnika, in A. Prechal (poročevalka), sodnica,

generalni pravobranilec: P. Mengozzi,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

* Jezik postopka: francoščina.

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Evropska komisija s tožbo predlaga Sodišču, naj ugotovi, da je Veliko vojvodstvo Luksemburg s tem, da je uporabilo 3-odstotno stopnjo davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) za dobavo digitalnih (ali elektronskih) knjig, ni izpolnilo obveznosti iz členov od 96 do 99, 110 in 114 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2010/88/EU z dne 7. decembra 2010 (UL L 326, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV), v povezavi s prilogama II in III k tej direktivi in Izvedbeno uredbo Sveta (EU) št. 282/2011 z dne 15. marca 2011 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 2006/112 (UL L 77, str. 1).

Pravni okvir

Pravo Unije

2 Člen 14 Direktive o DDV v odstavku 1 določa:

„‚Dobava blaga‘ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.“

3 Člen 24(1) te direktive določa:

„‚Opravljanje storitev‘ pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga.“

4 Člen 96 navedene direktive določa:

„Države članice uporabljajo splošno stopnjo DDV, ki jo določi vsaka država članica kot odstotek od davčne osnove in je enaka za dobavo blaga in za opravljanje storitev.“

5 Člen 97 te direktive določa:

„Od 1. januarja 2011 do 31. decembra 2015 splošna stopnja ne sme biti nižja od 15 %.“

6 Člen 98(1) in (2) te direktive določa:

„1. Države članice lahko uporabljajo eno ali dve nižji stopnji.

2. Nižje stopnje se uporabljajo samo za dobave blaga in opravljanje storitev iz kategorij, določenih v Prilogi III.

Nižje davčne stopnje se ne uporabljajo za elektronsko opravljene storitve.“

7 Člen 99(1) te direktive določa:

„Nižje stopnje se določijo kot odstotek od davčne osnove, ki ne sme biti nižji od 5 %.“

8 Člen 110 te direktive določa:

„Države članice, ki so 1. januarja 1991 uporabljale oprostitve s pravico do odbitka DDV, plačanega v predhodni fazi, ali nižje stopnje, ki so bile nižje od najnižje stopnje, določene v členu 99, lahko te oprostitve ali nižje stopnje nadalje uporabljajo.

Oprostitve in nižje stopnje iz prvega odstavka morajo biti v skladu s pravom Skupnosti, sprejete pa so morale biti iz natančno opredeljenih socialnih razlogov in v korist končnih uporabnikov.“

9 Člen 114(1) Direktive o DDV določa:

„Države članice, ki so morale 1. januarja 1993 zvišati svojo splošno stopnjo, ki so jo uporabljale 1. januarja 1991, za več kot 2 %, lahko uporabljajo nižjo stopnjo, ki je nižja od najnižje stopnje iz člena 99, za dobave blaga in opravljanje storitev v kategorijah iz Priloge III.

[…]“

10 Priloga II k Direktivi o DDV, ki vsebuje „okvirni seznam elektronsko opravljanih storitev iz členov 58 in 59, prvi odstavek, točka (k)“, pri čemer sta ta člena namenjena določitvi kraja opravljanja storitev za osebe, ki niso davčni zavezanci, v točki 3 določa:

„dobava slik, besedil in informacij kot tudi dajanje baz podatkov na razpolago“.

11 V prvotni različici Direktive 2006/112 je bilo v točki 6 njene Priloge III, ki je vsebovala seznam dobav blaga in storitev, za katere se lahko uporabljajo nižje stopnje iz člena 98 te direktive, navedeno:

„dobava, skupaj s knjižnično izposojo, knjig (vključno z brošurami, letaki in podobnim tiskanim gradivom, otroškimi slikanicami, vključno s tistimi za risanje ali barvanje, glasbenimi deli, tiskanimi ali v rokopisu, zemljevidi in hidrografskimi ali podobnimi kartami), časopisov in periodičnih publikacij, razen gradiv, ki so v celoti ali v pretežnem delu namenjena oglaševanju“.

12 Direktiva 2006/112 je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2009/47/ES z dne 5. maja 2009 (UL L 116, str. 18). V uvodni izjavi 4 Direktive 2009/47 je navedeno:

„Direktivo 2006/112/ES bi bilo treba spremeniti tudi zato, da bi dovolili uporabo nižjih davčnih stopenj oziroma izjeme v določenih posebnih okoliščinah, kjer so se takšne znižane stopnje ali izjeme stalno uporabljale že v preteklosti zaradi socialnih ali zdravstvenih razlogov, ter da bi sklicevanje na knjige iz Priloge III k navedeni direktivi prilagodili tehničnemu napredku.“

13 Od 1. junija 2009, dneva začetka veljave Direktive 2009/47, se točka 6 Priloge III k Direktivi o DDV glasi:

„dobava, skupaj s knjižnično izposojo, knjig na vseh fizičnih nosilcih (vključno z brošurami, letaki in podobnim tiskanim gradivom, otroškimi slikanicami, vključno s tistimi za risanje ali barvanje, glasbenimi deli, tiskanimi ali v rokopisu, zemljevidi in hidrografskimi ali podobnimi kartami), časopisov in periodičnih publikacij, razen gradiv, ki so v celoti ali v pretežnem delu namenjena oglaševanju“.

14 V točki 9 Priloge III k Direktivi o DDV je med storitvami, za katere se lahko uporabljajo nižje stopnje, navedeno: „opravljanje storitev ali avtorski honorarji pisateljev, skladateljev in izvajalskih umetnikov“.

15 Člen 7(1) in (2) Izvedbene uredbe št. 282/2011 določa:

„1. ‚Elektronsko opravljene storitve' iz Direktive [o DDV] vključujejo storitve, ki se opravljajo s pomočjo medmrežja ali elektronskega omrežja in katerih lastnosti omogočajo, da se v veliki meri opravljajo avtomatizirano in z minimalnim človeškim posredovanjem in v odsotnosti informacijske tehnologije ne bi mogle obstajati.

2. Z odstavkom 1 je zajeto zlasti naslednje:

[…]

(f) storitve, navedene v Prilogi I."

16 V točki 3 Priloge I k Izvedbeni uredbi št. 282/2011, naslovljene „Člen 7 te uredbe", je določeno:

„Točka 3 Priloge II k Direktivi [o DDV]:

[…]

(c) Digitalizirana vsebina knjig in drugih elektronskih publikacij.

[…]"

Luksemburško pravo

17 Zakon z dne 12. februarja 1979 o davku na dodano vrednost v različici, ki je veljala ob poteku roka, določenega v obrazloženem mnenju, ki je bilo 25. oktobra 2012 naslovljeno na Veliko vojvodstvo Luksemburg (v nadaljevanju: zakon o DDV) v členu 39(3) določa:

„Splošna stopnja [DDV], ki velja za obdavčljive transakcije, je 15 % od davčne osnove […].

Nižja stopnja davka je 6 % od te davčne osnove.

Posebej znižana stopnja davka je 3 % od te davčne osnove."

18 Člen 40 zakona o DDV določa:

„1. Ob omejitvah in pod pogoji, ki bodo določeni z uredbo Velikega vojvodstva, se [DDV] določi:

[…]

(2) po posebej znižani 3-odstotni stopnji za dobavo blaga in opravljanje storitev ter za pridobitve blaga znotraj Skupnosti in uvoz blaga, kakršni so blago in storitve iz priloge B k temu zakonu;

[…]

2. [DDV] je določen po splošni stopnji 15 % za obdavčljive transakcije, ki niso tiste iz odstavka 1.

[…]"

19 Točka 5 priloge B k zakonu o DDV, naslovljene „Seznam blaga in storitev, za katere velja posebej znižana stopnja“, določa:

„Knjige (vključno z brošurami, letaki in podobnim tiskanim gradivom, otroškimi slikanicami, vključno s tistimi za risanje ali barvanje, glasbenimi deli, tiskanimi ali v rokopisu, zemljevidi in hidrografskimi ali podobnimi kartami), časopisi in periodične publikacije. Izključena so gradiva, ki so v celoti ali v pretežnem delu namenjena oglaševanju, ter pornografske knjige, revije in publikacije.“

20 Uredba Velikega vojvodstva z dne 21. decembra 1991 o določitvi meja in pogojev za uporabo nižje, posebej znižane in vmesne stopnje davka na dodano vrednost v različici, ki je veljala ob poteku roka, določenega v obrazloženem mnenju (v nadaljevanju: uredba Velikega vojvodstva z dne 21. decembra 1991), v členu 2 določa:

„Blago, našteto v točkah od 1 do 7 priloge B k zakonu [o DDV], je natančneje opredeljeno z navedbo ustreznih številk tarife uvoznih dajatev (TD) iz člena 1 te uredbe.

[…]

5. Knjige, časopisi in periodične publikacije:

(a)

— knjige, brošure in podobno tiskano gradivo, vključno s tistimi na posamičnih listih, razen gradiv, ki so v celoti ali v pretežnem delu namenjena oglaševanju, ter pornografske knjige (ex N° 49.01 TD);

— inkunabule in druge knjige, ki pomenijo antične predmete in so starejše od stotih let (ex N° 97.06 TD);

[…]“

21 V okrožnici direkcije za register in stvarno premoženje države št. 756 z dne 12. decembra 2011 je navedeno:

„Glede na to, da pojem ‚knjige‘ v državah članicah [Evropske unije] ni enotno razlagan, se je vlada odločila, da se zaradi nevtralnosti temu izrazu iz točke 5 priloge B zakona o [DDV] in člena 2(5)(a) [uredbe Velikega vojvodstva z dne 21. decembra 1991] da širok pomen v smislu, da se ob enaki funkciji ne razlikuje med fizičnim in digitalnim nosilcem.

To razlago implicitno potrjuje Sporočilo Komisije z dne 6. decembra 2011 Evropskemu parlamentu, Svetu in Evropskemu ekonomskemu in socialnemu odboru o prihodnosti DDV (COM(2011) 851 final), v katerem je poudarjeno, da ‚je vprašanje enakega obravnavanja proizvodov, ki so na voljo hkrati na tradicionalnem nosilcu in na internetu, povzročilo tudi številne odzive ob javnem posvetovanju. Ta vprašanja bo treba obravnavati.‘

Ta okrožnica se uporablja od 1. januarja 2012.“

Predhodni postopek in postopek pred Sodiščem

22 Komisija je menila, da je uporaba posebej znižane 3-odstotne stopnje DDV (v nadaljevanju: znižana 3-odstotna stopnja DDV) za dobavo digitalnih ali elektronskih knjig od 1. januarja 2012 v nasprotju z Direktivo o DDV. Zato je 4. julija 2012 na Veliko vojvodstvo Luksemburg naslovila uradni opomin. Ta država članica je nanj odgovorila z dopisom z dne 31. julija 2012.

23 Komisija je 25. oktobra 2012 izdala obrazloženo mnenje, s katerim je Veliko vojvodstvo Luksemburg pozvala, naj v enem mesecu od prejema tega mnenja sprejme potrebne ukrepe za uskladitev z njim. Ta država članica je nanj odgovorila z dopisom z dne 29. novembra 2012.

24 Komisija ni bila zadovoljna s pojasnili Velikega vojvodstva Luksemburg, zato se je odločila vložiti to tožbo.

25 S sklepoma predsednika Sodišča z dne 14. januarja in 3. februarja 2014 je bila Svetu Evropske unije dovoljena intervencija v sporu v podporo predlogom Komisije in Kraljevini Belgiji v podporo predlogom Velikega vojvodstva Luksemburg.

Tožba

Uvodne ugotovitve

26 Komisija pojasnjuje, da je treba z dobavo digitalnih ali elektronskih knjig razumeti odplačno dobavo – s prenosom z interneta ali prek „streaminga“ s spletne strani – knjig v elektronski obliki, ki jih je mogoče brati na računalniku, pametnem telefonu, čitalcu elektronskih knjig ali drugem čitalnem sistemu (v nadaljevanju: dobava elektronskih knjig).

27 Veliko vojvodstvo Luksemburg izpodbija obseg predmeta tožbe. Trdi, da se znižana 3-odstotna stopnja DDV uporablja samo za dobavo knjig s prenosom, ne pa za dobavo knjig prek streaminga.

28 Glede tega je treba ugotoviti, kakor pravilno poudarja Komisija, da iz luksemburškega prava s tega področja, povzetega v točkah od 17 do 21 te sodbe, ni razvidno, da bi bila dobava knjig prek streaminga, v nasprotju z dobavo knjig s prenosom, izključena od ugodnosti znižane 3-odstotne stopnje DDV.

29 V teh okoliščinah preizkusa tožbe ni treba omejiti na kategorijo digitalnih ali elektronskih knjig, ki je bolj omejena od te, ki jo Komisija navaja v svoji tožbi.

Utemeljenost

30 Komisija navaja, da je uporaba znižane 3-odstotne stopnje DDV za dobavo elektronskih knjig s strani Velikega vojvodstva Luksemburg nezdružljiva s členi od 96 do 99, 110 in 114 Direktive o DDV v povezavi z njenima prilogama II in III ter Izvedbeno uredbo št. 282/2011.

31 Ta institucija zatrjuje, da je mogoče na podlagi člena 98(2), prvi pododstavek, Direktive o DDV nižje stopnje DDV uporabiti samo za dobave blaga in opravljanje storitev iz Priloge III k tej direktivi. Dobava elektronskih knjig pa naj ne bi spadala na področje uporabe te priloge in naj zato ne bi mogla biti deležna nižje stopnje DDV. To razlago naj bi potrjeval člen 98(2), drugi pododstavek, Direktive o DDV, v skladu s katerim se nižje davčne stopnje ne uporabljajo za elektronsko opravljene storitve. V teh okoliščinah naj tudi člena 110 in 114 Direktive o DDV ne bi omogočala uporabe znižane 3-odstotne stopnje DDV za dobavo elektronskih knjig.

32 Veliko vojvodstvo Luksemburg ob podpori Kraljevine Belgije izpodbija Komisijino razlago zadevnih določb Direktive o DDV. Ti državi članici menita, da dobava elektronskih knjig spada pod točko 6 Priloge III k Direktivi o DDV in – kakor to podredno navaja Veliko vojvodstvo Luksemburg – pod točko 9 te priloge. Poleg tega naj bi člena 110 in 114 Direktive o DDV tej državi članici za tako dobavo vsekakor dovoljevala uporabo znižane 3-odstotne stopnje DDV.

33 Glede tega je treba spomniti, da člen 96 Direktive o DDV določa, da se za dobavo blaga in opravljanje storitev uporabi enaka, in sicer splošna stopnja DDV. Na podlagi člena 98(1) te direktive imajo države članice z odstopanjem od tega načela možnost uporabiti eno ali dve nižji stopnji DDV. V skladu z odstavkom 2, prvi pododstavek, tega člena se lahko nižje stopnje DDV uporabljajo samo za dobavo blaga in opravljanje storitev iz kategorij, določenih v Prilogi III k Direktivi o DDV (sodba K, C-219/13, EU:C:2014:2207, točki 21 in 22).

34 Glede argumenta Velikega vojvodstva Luksemburg in Kraljevine Belgije, da dobava elektronskih knjig spada pod točko 6 Priloge III k Direktivi o DDV, je nujno opozoriti, da je treba pri določitvi področja uporabe določbe prava Unije upoštevati hkrati njeno besedilo, njen kontekst in njene cilje (glej zlasti sodbo NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, točka 23 in navedena sodna praksa).

35 Poudariti je treba, da je v točki 6 navedene priloge v kategoriji storitev, za katere se lahko uporabljajo nižje stopnje DDV, izrecno omenjena „dobava knjig na vseh fizičnih nosilcih“. Tako je iz besedila te točke razvidno, da se nižja stopnja DDV uporablja za transakcije, ki pomenijo dobavo knjige na fizičnem nosilcu. Kakor pravilno poudarja Komisija, bi vsaka drugačna razlaga izrazu „na vseh fizičnih nosilcih“ iz te točke odvzela pomen.

36 Čeprav sicer elektronska knjiga za to, da jo je mogoče brati, potrebuje fizični nosilec, na primer računalnik, pa tak nosilec v dobavo elektronskih knjig ni vključen.

37 Iz tega sledi, da glede na besedilo te točke 6 področje uporabe te določbe ne vključuje dobave elektronskih knjig.

38 To razlago potrjuje sobesedilo te določbe. Ta določba namreč pomeni odstopanje od načela, da države članice uporabijo splošno stopnjo DDV za transakcije, za katere velja ta davek, in jo je torej treba razlagati ozko (glej zlasti sodbo Komisija/Španija, C-360/11, EU:C:2013:17, točka 18 in navedena sodna praksa).

39 Res je, kakor pravilno poudarjata Veliko vojvodstvo Luksemburg in Kraljevina Belgija, da je po spremembi, uvedeni z Direktivo 2009/47, zakonodajalec Unije z razširitvijo področja uporabe točke 6 Priloge III k Direktivi o DDV na „dobavo knjig na vseh fizičnih nosilcih“ imel za cilj – kakor je to razvidno iz uvodne izjave 4 Direktive 2009/47 – sklicevanje na „knjige“ iz te točke prilagoditi tehničnemu napredku.

40 Vendar pa se je, kakor je razvidno iz člena 98(2), drugi pododstavek, Direktive o DDV, zakonodajalec tudi odločil, da izključi vsakršno možnost, da se nižja stopnja DDV uporablja za „elektronsko opravljene storitve“.

41 Dobava elektronskih knjig pa je „elektronsko opravljena storitev“ v smislu tega člena 98(2), drugi pododstavek.

42 Prvič, v skladu s členom 24(1) Direktive o DDV „opravljanje storitev“ pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga, pri čemer pojem „dobava blaga“ v skladu s členom 14(1) te direktive pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik. Dobave elektronskih knjig pa ni mogoče šteti za „dobavo blaga“ v smislu zadnje določbe, ker elektronske knjige ni mogoče opredeliti kot premoženje v stvareh. Kakor je namreč razvidno iz točke 36 te sodbe, fizičnega nosilca, ki omogoča branje te knjige in ki bi ga bilo mogoče šteti za „premoženje v stvareh“, ob dobavi ni. Iz tega sledi, da je treba ob uporabi tega člena 24(1) dobavo elektronskih knjig šteti za opravljanje storitev.

43 Drugič, v skladu s členom 7(1) Izvedbene uredbe št. 282/2011 so elektronsko opravljene storitve v smislu Direktive o DDV „storitve, ki se opravljajo preko interneta ali elektronskega omrežja in katerih lastnosti omogočajo, da se v veliki meri opravljajo avtomatizirano in z minimalnim človeškim posredovanjem, v odsotnosti informacijske tehnologije pa ne bi mogle obstajati“. Ugotoviti je treba, da dobava knjig ustreza tej definiciji.

44 To razlago potrjuje točka 3 Priloge II k Direktivi o DDV v povezavi s členom 7(1) in (2) te izvedbene uredbe in točko 3 njene Priloge I, iz katerih je razvidno, da dobava digitalizirane vsebine knjig pomeni tako storitev.

45 Temu ne nasprotuje dejstvo – v nasprotju s tem, kar zatrjuje Veliko vojvodstvo Luksemburg – da Priloga II k Direktivi o DDV vsebuje okvirni seznam elektronsko opravljanih storitev iz členov 58 in 59, prvi odstavek, točka (k), Direktive o DDV. Okoliščina, da v tej prilogi elektronsko opravljene storitve, ki so upoštevne za uporabo zadnjih dveh določb, niso naštete, namreč nima vpliva na samo naravo teh storitev.

46 V preostalem, kakor je razvidno iz besedila člena 7(1) Izvedbene uredbe št. 282/2011, sklicevanje – v okviru te določbe – na storitve, naštete v točki 3 Priloge II k Direktivi o DDV, služi določitvi elektronsko opravljenih storitev, na katere se nanaša Direktiva o DDV na splošno, in ne zgolj nekatere določbe te direktive.

47 Zato, ker je dobava elektronskih knjig „elektronsko opravljena storitev“ v smislu člena 98(2), drugi pododstavek, Direktive o DDV in ker ta določba izključuje vsakršno možnost uporabe nižje stopnje DDV za take storitve, točke 6 Priloge III k Direktivi o DDV ni mogoče razlagati, kot da njeno področje uporabe vključuje dobavo elektronskih knjig, če se želi upoštevati volja zakonodajalca Unije, da za te storitve ne dopusti uporabe nižje stopnje DDV.

48 Poleg tega argumenta Velikega vojvodstva Luksemburg, da je bil učinek Direktive 2009/47 glede tega spremeniti obseg tega člena 98(2), drugi pododstavek, ni mogoče sprejeti, saj taki razlagi nasprotuje samo besedilo te določbe, ki brez izjeme vse elektronsko opravljene storitve izključuje iz možnosti, da bi zanje veljala nižja stopnja DDV.

49 Iz tega sledi, da ob upoštevanju besedila točke 6 Priloge III k Direktivi o DDV ter njenega konteksta in ciljev ureditve, v katero je ta določba umeščena, te točke ni mogoče razlagati tako, kot da njeno področje uporabe vključuje dobavo elektronskih knjig.

50 V nasprotju z navedbami Velikega vojvodstva Luksemburg in Kraljevine Belgije te razlage ne omaja načelo davčne nevtralnosti, s katerim je zakonodajalec Unije na področju DDV izrazil splošno načelo enakega obravnavanja (sodba NCC Construction Danmark, EU:C:2009:669, točka 41 in navedena sodna praksa).

51 Načelo davčne nevtralnosti namreč ne dopušča razširitve področja uporabe nižje stopnje DDV brez nedvoumne določbe (glej v tem smislu sodbo Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, točka 50 in navedena sodna praksa). Točka 6 Priloge III k Direktivi o DDV pa ni določba, ki nedvoumno razširja področje uporabe nižjih stopenj DDV na dobavo elektronskih knjig. Ravno nasprotno, kakor je razvidno iz točke 49 te sodbe, taka dobava ne spada pod to določbo.

52 Razlage iz točke 49 te sodbe prav tako – kakor sicer zatrjuje Veliko vojvodstvo Luksemburg – ne omajajo pripravljalna dela v zvezi z Direktivo 2009/47. Navedena država članica se zlasti sklicuje na besedilo točke 6 Priloge III k Direktivi o DDV, kakor ga je predlagala Komisija in v skladu s katerim bi pod to prilogo spadala: „dobava knjig, vključno s knjižnično izposojo (vključno z brošurami, letaki in podobnim tiskanim gradivom, otroškimi slikanicami, vključno s tistimi za risanje ali barvanje, glasbenimi deli, tiskanimi ali v rokopisu, zemljevidi in hidrografskimi ali podobnimi kartami ter avdio

knjigami, CD-ploščami, CD-ROM-i ali kakršnimi koli podobnimi fizičnimi nosilci, ki pretežno reproducirajo isto vsebino kot tiskane knjige), časopisov in revij, ki niso v celoti ali v večini namenjene oglaševanju“.

53 Kakor navaja Komisija, je namreč videti, da je besedilo te točke 6, kakor je bilo končno sprejeto, samo redakcijska poenostavitev prvotno predlaganega besedila.

54 Prav tako ni mogoče sprejeti argumenta Velikega vojvodstva Luksemburg, da je treba točko 6 Priloge III k Direktivi o DDV razlagati tako, da vključuje dobavo elektronskih knjig, sicer bi se kršil cilj te določbe, saj ne obstajajo digitalne knjige, ki se materialno dostavijo stranki. Glede tega namreč zadostuje poudariti, kakor kažejo okoliščine, ki so se obravnavale v zadevi, v kateri je bila izdana sodba K (EU:C:2014:2207), da se ta argument opira na napačno premiso.

55 Dodati je treba, da v delu, v katerem Veliko vojvodstvo Luksemburg izpodbija veljavnost Direktive o DDV, zlasti točko 6 njene Priloge III z vidika načela enakega obravnavanja, presoja te veljavnosti v okviru te tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti ni mogoča.

56 Kadar v Pogodbi DEU ni določb, ki bi to izrecno dovoljevale, država članica ne more uspešno uveljavljati nezakonitosti direktive, ki je nanjo naslovljena, kot sredstvo obrambe zoper tožbo zaradi neizpolnitve obveznosti, ki izhajajo iz neizvršitve te direktive. Drugače je lahko le, če bi zadevni akt vseboval posebej težke in očitne napake, tako da bi ga bilo mogoče šteti za neobstoječega, vendar pa takih napak Veliko vojvodstvo Luksemburg ne navaja (glej sodbo Komisija/Avstrija, C-189/09, EU:C:2010:455, točke od 15 do 17 in navedena sodna praksa).

57 Iz istega razloga se ta država članica ne more uspešno sklicevati na argument o neveljavnosti Direktive 2009/47, ker pri njenem sprejetju ni bila upoštevana vloga Evropskega parlamenta.

58 Veliko vojvodstvo Luksemburg se sklicuje tudi na člen 110 PDEU, ki naj bi kazal na to, da avtorji Pogodbe institucijam Unije niso nameravali podeliti pravice, da uvajajo diskriminatorne obdavčitve.

59 Vendar se ta argument v bistvu prekriva s trditvami te države članice glede načela enakega obravnavanja. Ta argument je torej treba zavrniti iz istih razlogov, kot so navedeni v točkah 50, 51, 55 in 56 te sodbe.

60 Veliko vojvodstvo Luksemburg v primeru, da dobava elektronskih knjig ne spada pod točko 6 Priloge III k Direktivi o DDV, podredno navaja, da taka dobava spada pod točko 9 te priloge.

61 Vendar tega argumenta ni mogoče sprejeti. Taka razlaga navedene točke 9, ki se nanaša na opravljanje storitev ali avtorske honorarje pisateljev, skladateljev in izvajalskih umetnikov, nikakor ni podprta z besedilom te določbe in z njo bi se področje uporabe te določbe razširilo, vendar pa – kot je razvidno iz točke 38 te sodbe – za to določbo velja ozka razlaga.

62 Poleg tega, kakor pravilno poudarja Komisija, bi dejstvo, da bi se štelo, da dobava knjig spada na področje uporabe točke 9 Priloge III k Direktivi o DDV, točki 6 te priloge odvzelo ves pomen.

63 Iz navedenega je razvidno, da dobava elektronskih knjig ne spada niti pod točko 6 niti pod točko 9 Priloge III k Direktivi o DDV. Poleg tega ni sporno, da ta dobava ne spada pod nobeno kategorijo storitev, navedenih v tej prilogi. V teh okoliščinah uporaba nižje stopnje DDV za tako dobavo ni v skladu s členom 98(2) Direktive o DDV.

64 Komisija toženi državi članici očita tudi, da je s tem, da je uporabila znižano 3-odstotno stopnjo DDV, kršila člene 99, 110 in 114 Direktive o DDV.

65 Veliko vojvodstvo Luksemburg ob podpori Kraljevine Belgije pa, nasprotno, zatrjuje, da mu člena 110 in 114 Direktive o DDV vsekakor dovoljujeta, da za dobavo elektronskih knjig uporabi tako stopnjo DDV.

66 V zvezi s členom 110 Direktive o DDV je treba spomniti, da je, kakor izhaja iz besedila te določbe, možnost države članice, da uporabi nižje stopnje od minimuma, določenega v členu 99 Direktive o DDV, podvržena hkratni izpolnitvi štirih pogojev, zlasti pogoja, da morajo biti nižje stopnje v skladu z zakonodajo Unije (sodba Komisija/Francija, C-596/10, EU:C:2012:130, točka 75).

67 Kakor je razvidno iz točke 63 te sodbe, pa uporaba nižje stopnje DDV za dobavo elektronskih knjig ni v skladu s členom 98(2) Direktive o DDV. V teh okoliščinah – ne da bi bilo treba preučiti, ali so drugi pogoji, določeni v členu 110 te direktive, izpolnjeni – odstopanje iz zadnje določbe ne more upravičiti uporabe znižane 3-odstotne stopnje DDV za dobavo elektronskih knjig s strani Velikega vojvodstva Luksemburg (glej v tem smislu sodbo Komisija/Francija, EU:C:2012:130, točki 76 in 77).

68 Glede člena 114 Direktive o DDV zadostuje poudariti, da ta določba izrecno zahteva, da zadevna dobava blaga ali storitev spada pod eno od kategorij iz Priloge III k Direktivi o DDV. Ni pa sporno, da to ni podano za dobavo elektronskih knjig.

69 V teh okoliščinah uporaba znižane 3-odstotne stopnje DDV za dobavo elektronskih knjig s strani Velikega vojvodstva Luksemburg ni upravičena niti na podlagi člena 110 Direktive o DDV niti na podlagi njenega člena 114.

70 Iz vsega navedenega izhaja, da je tožba Komisije utemeljena.

71 Zato je treba ugotoviti, da Veliko vojvodstvo Luksemburg s tem, da je za dobavo elektronskih knjig določilo znižano 3-odstotno stopnjo DDV, ni izpolnilo obveznosti iz členov od 96 od 99, 110 in 114 Direktive o DDV v povezavi z njenima prilogama II in III ter Izvedbeno uredbo št. 282/2011.

Stroški

72 V skladu s členom 138(1) Poslovnika Sodišča se plačilo stroškov na predlog naloži neuspeli stranki. Komisija je predlagala, naj se Velikemu vojvodstvu Luksemburg naloži plačilo stroškov, in ker to s predlogi ni uspelo, nosi svoje stroške in stroške, ki jih je priglasila Komisija.

73 Na podlagi člena 140(1) tega poslovnika države članice in institucije, ki so intervenirale v postopku, nosijo svoje stroške. Kraljevina Belgija in Svet zato nosita svoje stroške.

Iz teh razlogov je Sodišče (četrti senat) razsodilo:

1. **Veliko vojvodstvo Luksemburg s tem, da je za dobavo digitalnih ali elektronskih knjig uporabljalo 3-odstotno stopnjo davka na dodano vrednost, ni izpolnilo obveznosti iz členov od 96 od 99, 110 in 114 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2010/88/EU z dne 7. decembra 2010, v povezavi s prilogama II in III k tej direktivi in Izvedbeno uredbo Sveta (EU) št. 282/2011 z dne 15. marca 2011 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 2006/112.**

2. **Veliko vojvodstvo Luksemburg nosi svoje stroške in stroške Evropske Komisije.**

3. **Kraljevina Belgija in Svet Evropske unije nosita vsak svoje stroške.**

Podpisi