Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 5 mars 2015*

”Fördragsbrott — Beskattning — Mervärdesskatt — Tillämpning av en reducerad skattesats — Tillhandahållande av digitaliserade eller elektroniska böcker”

I mål C-502/13,

angående en talan om fördragsbrott enligt artikel 258 FEUF, som väckts den 18 september 2013,

Europeiska kommissionen, företrädd av C. Soulay och F. Dintilhac, båda i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

sökande,

med stöd av

Europeiska unionens råd, företrätt av E. Chatziioakeimidou och A. de Gregorio Merino, båda i egenskap av ombud,

intervenient,

mot

Storhertigdömet Luxemburg, företrätt av D. Holderer, i egenskap av ombud,

svarande,

med stöd av

Konungariket Belgien, företrätt av M. Jacobs och J.-C. Halleux, båda i egenskap av ombud,

intervenient,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden L. Bay Larsen samt domarna K. Jürimäe, J. Malenovský, M. Safjan och A. Prechal (referent),

generaladvokat: P. Mengozzi,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

* Rättegångsspråk: franska.

efter det skriftliga förfarandet,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Europeiska kommissionen har yrkat att domstolen ska fastställa att Storhertigdömet Luxemburg har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 96–99, 110 och 114 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2010/88/EU av den 7 december 2010 (EUT L 326, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet), jämförda med bilagorna II och III till nämnda direktiv samt rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112 (EUT L 77, s. 1), genom att tillämpa en mervärdesskattesats på 3 procent på tillhandahållande av digitaliserade (eller elektroniska) böcker.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

2 I artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Med *leverans av varor* avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.”

3 I artikel 24.1 i direktivet föreskrivs följande:

”Med *tillhandahållande av tjänster* avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor.”

4 Artikel 96 i nämnda direktiv har följande lydelse:

”Medlemsstaterna skall tillämpa en normalskattesats för mervärdesskatt, som skall fastställas av varje medlemsstat som en viss procentsats av beskattningsunderlaget och som skall vara densamma för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster.”

5 I artikel 97 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Från och med den 1 januari 2011 till och med den 31 december 2015 får normalskattesatsen inte vara lägre än 15 %.”

6 Artikel 98.1 och 98.2 i samma direktiv har följande lydelse:

”1. Medlemsstaterna får tillämpa en eller två reducerade skattesatser.

2. De reducerade skattesatserna får endast tillämpas på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster i de kategorier som anges i bilaga III.

De reducerade skattesatserna får inte tillämpas på tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg.”

7 I artikel 99.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”De reducerade skattesatserna skall fastställas som en viss procentsats av beskattningsunderlaget vilken inte får vara lägre än 5 %.”

8 Artikel 110 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”De medlemsstater som den 1 januari 1991 beviljade undantag från skatteplikt med rätt till avdrag för mervärdesskatt som betalats i det föregående ledet eller tillämpade reducerade skattesatser som är lägre än minimisatsen i artikel 99 får fortsätta att tillämpa dessa.

De undantag från skatteplikt och reducerade skattesatser som avses i första stycket skall stå i överensstämmelse med gemenskapslagstiftningen och ha antagits av väl definierade sociala skäl och till förmån för slutkonsumenterna.”

9 I artikel 114.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”De medlemsstater som den 1 januari 1993 var tvungna att höja den normalskattesats som gällde den 1 januari 1991 med mer än 2 procent får på leveranser av varor och på tillhandahållanden av tjänster i de kategorier som anges i bilaga III tillämpa en reducerad skattesats som är lägre än minimum i artikel 99.

…”

10 Bilaga II till mervärdesskattedirektivet innehåller ”exempel på tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg i enlighet med artikel 58 och artikel 59 första stycket k”. Dessa båda artiklar handlar om fastställandet av platsen för tillhandahållande av tjänster till icke beskattningsbara personer. I punkt 3 i bilagan anges följande:

”Tillhandahållande av bilder, texter och upplysningar samt av databasåtkomst.”

11 Bilaga III till den ursprungliga versionen av direktiv 2006/112 innehöll en förteckning över leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster på vilka de reducerade mervärdesskattesatser som avses i artikel 98 fick tillämpas. I punkt 6 angavs följande:

”Tillhandahållande, inklusive lån från bibliotek, av böcker (inbegripet broschyrer, foldrar och liknande trycksaker, bilder-, tecknings- och målarböcker för barn, noter i tryck eller manuskript, kartor och hydrografiska och liknande förteckningar), dagstidningar och tidskrifter förutom sådana som helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam.”

12 Rådets direktiv 2009/47/EG av den 5 maj 2009 (EUT L 116, s. 18) ändrade direktiv 2006/112. Skäl 4 i direktiv 2009/47 har följande lydelse:

”Direktiv 2006/112/EG bör dessutom ändras så att reducerade skattesatser eller ett undantag kan tillämpas under vissa klart angivna omständigheter av sociala skäl eller hälsoskäl, och så att hänvisningen till ’böcker’ i bilaga III kan klargöras och uppdateras för att följa den tekniska utvecklingen.”

13 Sedan den 1 juni 2009, då direktiv 2009/47 trädde i kraft, har punkt 6 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet haft följande lydelse:

”Tillhandahållande, inklusive lån från bibliotek, av böcker på alla typer av fysiska bärare (inbegripet broschyrer, foldrar och liknande trycksaker, bilder-, tecknings- och målarböcker för barn, noter i tryck eller manuskript, kartor och hydrografiska och liknande förteckningar), dagstidningar och tidskrifter förutom sådana som helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam.”

14 I punkt 9 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet nämns ”[t]illhandahållande av tjänster av författare, kompositörer och utövande konstnärer samt royaltyer till dessa” i uppräkningen av sådana tjänster på vilka reducerade skattesatser får tillämpas.

15 I genomförandeförordning nr 282/2011 föreskrivs följande i artikel 7.1 och 7.2:

”1. Begreppet *tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg* som anges i [mervärdesskattedirektivet] ska inbegripa tjänster som tillhandahålls via Internet eller ett elektroniskt nät och som till sin natur är sådana att tillhandahållandet huvudsakligen är automatiserat, kräver ett minimalt mått av mänsklig inblandning och inte kan utföras i avsaknad av informationsteknik.

2. Punkt 1 ska i synnerhet omfatta följande:

…

f) De tjänster som förtecknas i bilaga I.”

16 Bilaga I till genomförandeförordning nr 282/2011, med rubriken ”Artikel 7 i denna förordning”, innehåller en punkt 3 med följande lydelse:

”Punkt 3 i bilaga II till [mervärdesskattedirektivet]

…

c) Det digitaliserade innehållet i böcker och andra elektroniska publikationer.

…”

Luxemburgsk rätt

17 I artikel 39.3 i lagen av den 12 februari 1979 om mervärdesskatt (loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée), i dess lydelse vid tiden för utgången av fristen i det motiverade yttrande som tillställdes Storhertigdömet Luxemburg den 25 oktober 2012 (nedan kallad mervärdesskattelagen), föreskrivs följande:

”Den normalskattesats för mervärdesskatt som är tillämplig på skattepliktiga transaktioner har fastställts till femton procent av beskattningsunderlaget …

Den reducerade skattesatsen har fastställts till sex procent av nämnda beskattningsunderlag.

Den extra reducerade skattesatsen har fastställts till tre procent av nämnda beskattningsunderlag.”

18 I artikel 40 i mervärdesskattelagen föreskrivs följande:

”1. Inom de gränser och under de villkor som fastställs genom storhertigförordning påförs mervärdesskatt

…

2° med den extra reducerade skattesatsen om tre procent för de leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster, samt för de gemenskapsinterna förvärv och den import av varor, som avser de varor och tjänster som anges i bilaga B till denna lag,

…

2. Andra mervärdesskattepliktiga transaktioner än de som avses i punkt 1 beskattas med normalskattesatsen om femton procent.

…”

19 Punkt 5 i bilaga B till mervärdesskattelagen, som har rubriken ”Förteckning över varor och tjänster på vilken den extra reducerade skattesatsen är tillämplig”, lyder på följande sätt:

”Böcker (inbegripet broschyrer, foldrar och liknande trycksaker, bilder-, tecknings- och målarböcker för barn, noter i tryck eller manuskript, kartor och hydrografiska och liknande förteckningar), dagstidningar och tidskrifter. Däri inbegrips inte sådana som helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam samt pornografiska böcker, tidningar och publikationer”.

20 Följande bestämmelser återfinns i artikel 2 i storhertigförordningen av den 21 december 1991 om fastställande av gränser eller villkor för tillämpningen av reducerad, extra reducerad och intermediär mervärdesskattesats (règlement grand-ducal du 21 décembre 1991 déterminant les limites et les conditions d’application des taux réduit, super-réduit et intermédiaire de la taxe sur la valeur ajoutée), i dess lydelse vid tiden för utgången av fristen i det motiverade yttrandet (nedan kallad storhertigförordningen av den 21 december 1991):

”De varor som räknas upp i punkterna 1–7 i bilaga B till lagen [om mervärdesskatt] definieras mer utförligt med hänvisning till sina respektive taxenummer för den importtull som avses i artikel 1 i denna förordning.

…

5° Böcker, tidningar och periodiska publikationer:

a)

— Böcker, broschyrer och liknande trycksaker, även på separata blad, förutom sådana som helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam och pornografiska böcker (ex Nr 49.01 TD)

— Inkunablar och andra böcker som utgör mer än hundra år gamla antikvitetsföremål (ex Nr 97.06 TD)

…”

21 I cirkulär nr 756 av den 12 december 2011 från myndigheten för registrering och jordegendom (direction de l'Enregistrement et des Domaines) föreskrivs följande:

”Då någon samstämmig tolkning av begreppet ’böcker’ inte föreligger i [Europeiska unionens] medlemsstater har regeringen beslutat att denna term (som används i punkt 5 i bilaga B till [mervärdesskattelagen] och i artikel 2.5 a i [storhertigförordningen av den 21 december 1991]) av neutralitetsskäl ska ges en vid betydelse, i den meningen att det om funktionen är densamma inte krävs att en åtskillnad görs mellan fysisk bärare och digitaliserad bärare.

För denna tolkning återfinns ett underförstått stöd i meddelandet från kommissionen till Europaparlamentet, rådet och Europeiska ekonomiska och sociala kommittén om mervärdesskattens framtid av den 6 december 2011 (KOM(2011) 851 slutlig), där det framhålls … att ’[f]rågan om likabehandling av produkter som är tillgängliga i både traditionella format och online väckte kraftiga reaktioner under det offentliga samrådet. De frågorna behöver besvaras’.

Följande cirkulär ska tillämpas från och med den 1 januari 2012.”

Det administrativa förfarandet och förfarandet vid domstolen

22 Kommissionen var av uppfattningen att det stred mot mervärdesskattedirektivet att tillämpa en extra reducerad mervärdesskattesats om 3 procent (nedan kallad den reducerade mervärdesskattesatsen på 3 procent) på tillhandahållande av digitaliserade eller elektroniska böcker. Kommissionen tillställde därför den 4 juli 2012 Storhertigdömet Luxemburg en formell underrättelse, som Luxemburg besvarade genom skrivelse av den 31 juli 2012.

23 Den 25 oktober 2012 avgav kommissionen ett motiverat yttrande och anmodade Storhertigdömet Luxemburg att vidta nödvändiga åtgärder för att rätta sig efter yttrandet inom en månad från mottagandet. Medlemsstaten svarade genom skrivelse av den 29 november 2012.

24 Kommissionen fann att Storhertigdömet Luxemburgs förklaringar inte var tillfredsställande och beslutade därför att väcka förevarande talan.

25 Genom beslut av domstolens ordförande, av den 14 januari och den 3 februari 2014, tilläts Europeiska unionens råd och Konungariket Belgien att intervenera till stöd för kommissionens respektive Storhertigdömet Luxemburgs yrkanden.

Prövning av talan

Inledande synpunkter

26 Kommissionen har preciserat att med tillhandahållande av digitaliserade eller elektroniska böcker avses tillhandahållande, mot ersättning, genom nedladdning eller strömmande (*streaming*) från en webbplats, av böcker i elektroniskt format som kan läsas på en dator, en smarttelefon, en läsplatta eller något annat läshjälpmedel (nedan kallat tillhandahållande av elektroniska böcker).

27 Storhertigdömet Luxemburg har ifrågasatt talans räckvidd och gjort gällande att den reducerade mervärdesskattesatsen på 3 procent enbart tillämpas på tillhandahållande av böcker genom nedladdning, och inte på tillhandahållande av böcker genom strömmande.

28 Domstolen konstaterar att – såsom kommissionen med rätta har gjort gällande – det inte framgår av de luxemburgska bestämmelserna på området (vilka har återgetts ovan i punkterna 17–21) att tillhandahållande av böcker genom strömmande – till skillnad från tillhandahållande av böcker genom nedladdning – inte skulle omfattas av den reducerade mervärdesskattesatsen på 3 procent.

29 Under dessa förhållanden föreligger inte skäl att inskränka prövningen av talan till en mer begränsad kategori av digitaliserade eller elektroniska böcker än den som kommissionen avser i sin ansökan.

Prövning i sak

30 Kommissionen har gjort gällande att Storhertigdömet Luxemburgs tillämpning av en reducerad mervärdesskattesats på 3 procent på tillhandahållande av elektroniska böcker är oförenlig med artiklarna 96–99, 110 och 114 i mervärdesskattedirektivet, jämförda med bilagorna II och III till direktivet samt genomförandeförordning nr 282/2011.

31 Kommissionen har påpekat att enligt artikel 98.2 första stycket i mervärdesskattedirektivet får de reducerade mervärdesskattesatserna endast tillämpas på de leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som avses i bilaga III till direktivet. Tillhandahållande av elektroniska böcker ingår dock inte i bilagans tillämpningsområde och kan således inte omfattas av en reducerad mervärdesskattesats. Denna tolkning bekräftas av artikel 98.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet, där det anges att en reducerad skattesats inte får tillämpas på tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg. Under dessa förhållanden tillåter artiklarna 110 och 114 i mervärdesskattedirektivet inte heller en tillämpning av en reducerad mervärdesskattesats på 3 procent på tillhandahållande av elektroniska böcker.

32 Storhertigdömet Luxemburg har, med stöd av Konungariket Belgien, bestritt kommissionens tolkning av de berörda bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet. Enligt dessa medlemsstater faller tillhandahållande av elektroniska böcker under punkt 6 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet och, såsom Storhertigdömet Luxemburg har gjort gällande i andra hand, under punkt 9 i samma bilaga. Dessutom tillåter artiklarna 110 och 114 i mervärdesskattedirektivet i vart fall Luxemburg att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på 3 procent på ett sådant tillhandahållande.

33 Domstolen erinrar om att det i artikel 96 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs att skattesatsen, det vill säga normalskattesatsen, för mervärdesskatt är densamma för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster. Som undantag från denna huvudregel föreskrivs i artikel 98.1 i direktivet att medlemsstaterna får tillämpa en eller två reducerade mervärdesskattesatser. Enligt artikel 98.2 första stycket får de reducerade mervärdesskattesatserna endast tillämpas på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster i de kategorier som anges i bilaga III till mervärdesskattedirektivet (dom K, C-219/13, EU:C:2014:2207, punkterna 21 och 22).

34 Vad beträffar Storhertigdömet Luxemburgs och Konungariket Belgiens argument att tillhandahållande av elektroniska böcker faller under punkt 6 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet, erinrar domstolen om att det vid fastställandet av en unionsbestämmelses räckvidd är nödvändigt att ta hänsyn till såväl dess lydelse som dess sammanhang och ändamål (se, bland annat, dom NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, punkt 23 och där angiven rättspraxis).

35 Punkt 6 i bilaga III innehåller ett uttryckligt omnämnande av ”[t]illhandahållande … av böcker på alla typer av fysiska bärare” bland de tillhandahållanden som kan bli föremål för en reducerad mervärdesskattesats. Det framgår således av ordalydelsen i denna punkt att den reducerade mervärdesskattesatsen är tillämplig på en transaktion som består i tillhandahållande av en bok som finns på en fysisk bärare. En annan tolkning skulle, såsom kommissionen korrekt har anmärkt, innebära att betydelsen av orden ”på alla typer av fysiska bärare” i nämnda punkt gick förlorad.

36 Även om en elektronisk bok visserligen behöver en fysik bärare, såsom en dator, för att kunna läsas, ingår det dock inte någon sådan bärare då elektroniska böcker tillhandahålls.

37 Det framgår således av ordalydelsen i punkt 6 att tillhandahållande av elektroniska böcker inte omfattas av den bestämmelsens tillämpningsområde.

38 Denna tolkning stöds av det sammanhang i vilket bestämmelsen ingår. Bestämmelsen utgör nämligen ett undantag från principen att medlemsstaterna ska tillämpa en normalskattesats för mervärdesskatt på mervärdesskattepliktiga transaktioner, varför den ska tolkas restriktivt (se, bland annat, dom kommissionen/Spanien, C-360/11, EU:C:2013:17, punkt 18 och där angiven rättspraxis).

39 Det är riktigt – såsom Storhertigdömet Luxemburg och Konungariket Belgien korrekt har påpekat – att syftet för unionslagstiftaren med att, till följd av den ändring som infördes genom direktiv 2009/47, utsträcka tillämpningsområdet för punkt 6 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet till att omfatta ”böcker på alla typer av fysiska bärare”, har varit att klargöra och uppdatera hänvisningen till ”böcker” i denna punkt för att följa den tekniska utvecklingen, vilket framgår av skäl 4 i direktiv 2009/47.

40 Inte desto mindre har unionslagstiftaren dock – såsom framgår av artikel 98.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet – också beslutat att omöjliggöra tillämpningen av en reducerad mervärdesskattesats på ”tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg”.

41 Tillhandahållande av elektroniska böcker utgör en ”tjänst som tillhandahålls på elektronisk väg” i den mening som avses i artikel 98.2 andra stycket.

42 Enligt artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet avses nämligen med ”tillhandahållande av tjänster” varje transaktion som inte utgör en leverans av varor, och enligt artikel 14.1 i direktivet är en ”leverans av varor” en överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar. Tillhandahållande av elektroniska böcker kan inte betraktas som en ”leverans av varor” i den bestämmelsens mening, eftersom en elektronisk bok inte kan kvalificeras som en ”materiell tillgång”. Den fysiska bäraren, som möjliggör läsning av boken och som skulle kunna klassificeras som en materiell tillgång, saknas nämligen – såsom framgår ovan i punkt 36 – vid leveransen. Det betyder att tillhandahållande av elektroniska böcker ska kvalificeras som tillhandahållande av tjänster vid tillämpningen av artikel 24.1.

43 Dessutom anges det i artikel 7.1 i genomförandeförordning nr 282/2011 att tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet är ”tjänster som tillhandahålls via Internet eller ett elektroniskt nät och som till sin natur är sådana att tillhandahållandet huvudsakligen är automatiserat, kräver ett minimalt mått av mänsklig inblandning och inte kan utföras i avsaknad av informationsteknik”. Domstolen konstaterar att tillhandahållandet av elektroniska böcker motsvarar denna definition.

44 Tolkningen ovan bekräftas genom punkt 3 i bilaga II till mervärdesskattedirektivet, jämförd med artikel 7.1 och 7.2 i genomförandeförordningen och punkt 3 i bilaga I till den förordningen, varav det framgår att tillhandahållande av digitaliserat innehåll i böcker utgör en sådan tjänst.

45 Till skillnad från vad Storhertigdömet Luxemburg har gjort gällande påverkas denna slutsats inte av det faktum att bilaga II till mervärdesskattedirektivet innehåller exempel på tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg i enlighet med artikel 58 och artikel 59 första stycket k i mervärdesskattedirektivet. Att den bilagan endast innehåller en uppräkning av de, på elektronisk väg tillhandahållna, tjänster som är av relevans för tillämpningen av de båda sistnämnda bestämmelserna påverkar nämligen inte tjänsternas beskaffenhet i sig.

46 För övrigt konstaterar domstolen, såsom framgår av lydelsen i artikel 7.1 i genomförandeförordning nr 282/2011, att syftet med denna bestämmelses hänvisning till de tjänster som räknas upp i punkt 3 i bilaga II till mervärdesskattedirektivet är att fastställa de på elektronisk väg tillhandahållna tjänster som avses i mervärdesskattedirektivet i allmänhet, och inte bara i vissa av direktivets bestämmelser.

47 Således konstaterar domstolen att eftersom tillhandahållande av elektroniska böcker utgör ”tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg” i den mening som avses i artikel 98.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet, och då det framgår av denna bestämmelse att det inte finns någon möjlighet att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på sådana tjänster, kan punkt 6 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet inte tolkas som att den är tillämplig på tillhandahållande av elektroniska böcker, utan att man därvid går emot unionslagstiftarens avsikt att inte låta dessa tjänster omfattas av en reducerad mervärdesskattesats.

48 Inte heller kan domstolen godta Storhertigdömet Luxemburgs argument att direktiv 2009/47 ledde till att på denna punkt ändra räckvidden för artikel 98.2 andra stycket. En sådan tolkning motsägs nämligen av själva ordalydelsen i den sistnämnda bestämmelsen, vilken utan undantag föreskriver att samtliga tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg saknar möjlighet att omfattas av en reducerad mervärdesskattesats.

49 Härav följer att punkt 6 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet – med beaktande av såväl lydelsen som sammanahanget, samt de mål som eftersträvas med de föreskrifter som bestämmelsen ingår i – inte kan tolkas som att den är tillämplig på tillhandahållande av elektroniska böcker.

50 Till skillnad från vad Storhertigdömet Luxemburg och Konungariket Belgien har gjort gällande påverkas denna tolkning inte av principen om skatteneutralitet, som är ett av unionslagstiftaren skapat uttryck på mervärdesskatteområdet för den allmänna likabehandlingsprincipen (dom NCC Construction Danmark, EU:C:2009:669, punkt 41 och där angiven rättspraxis).

51 Principen om skatteneutralitet gör det nämligen inte möjligt att utvidga tillämpningsområdet för en reducerad mervärdesskattesats i avsaknad av en otvetydig bestämmelse (se, för ett liknande resonemang, dom Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 50 och där angiven rättspraxis). Punkt 6 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet utgör inte en bestämmelse som på ett otvetydigt sätt utvidgar tillämpningsområdet för reducerade mervärdesskattesatser till att även omfatta tillhandahållande av elektroniska böcker. Tvärtom är denna bestämmelse inte tillämplig på ett sådant tillhandahållande, vilket framgår av punkt 49 ovan.

52 Tolkningen i punkt 49 påverkas inte heller, såsom Storhertigdömet Luxemburg har hävdat, av förarbetena till direktiv 2009/47. Medlemsstaten har särskilt hänfört sig till den skrivning för punkt 6 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet som föreslogs av kommissionen och enligt vars ordalydelse nämnda bilaga skulle ha omfattat ”[t]illhandahållande av böcker inklusive lån från bibliotek (inbegripet broschyrer, foldrar och liknande trycksaker, bilder-, tecknings- och målarböcker för barn, noter i tryck eller manuskript, kartor och hydrografiska och liknande förteckningar, vidare ljudböcker, cd-skivor, cd-romskivor eller andra fysiska medier som i huvudsak har samma informationsinnehåll som tryckta böcker), dagstidningar och tidskrifter förutom sådana som helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam”.

53 Såsom kommissionen har påpekat framgår det nämligen att den slutligt antagna skrivningen i punkt 6 endast utgör en formuleringsmässig förenkling av den ursprungligen föreslagna skrivningen.

54 Inte heller kan domstolen godta Storhertigdömet Luxemburgs argument att punkt 6 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att punkten omfattar tillhandahållande av elektroniska böcker. En sådan tolkning skulle strida mot syftet med bestämmelsen, eftersom det inte längre finns några

digitaliserade böcker som fysiskt levereras till kunden. Det räcker nämligen att i detta avseende konstatera att detta argument, såsom framgår av bakgrunden i målet K (EU:C:2014:2207), är baserat på en felaktig förutsättning.

55 När det gäller Storhertigdömet Luxemburgs ifrågasättande, med hänvisning till principen om likabehandling, av huruvida mervärdesskattedirektivet, och framför allt punkt 6 i bilaga III, äger giltighet, tillägger domstolen att frågan om giltighet inte kan prövas inom ramen för den aktuella talan om fördragsbrott.

56 En medlemsstat kan nämligen – i avsaknad av en bestämmelse i EUF-fördraget som ger den en uttrycklig rätt till detta – inte framgångsrikt göra gällande att ett till den riktat direktiv är rättsstridigt, för att försvara sig mot en talan om fördragsbrott som grundas på en underlåtenhet att genomföra nämnda direktiv. En annan slutsats skulle endast vara tänkbar om rättsakten i fråga var behäftad med sådana särskilt allvarliga och uppenbara fel att den kunde kvalificeras som icke-existerande. Några sådana fel har inte gjorts gällande av Storhertigdömet Luxemburg (se dom kommissionen/Österrike, C-189/09, EU:C:2010:455, punkterna 15–17 och där angiven rättspraxis).

57 Av samma skäl kan medlemsstaten inte vinna framgång med sitt argument att direktiv 2009/47 är ogiltigt på grund av att Europaparlamentets roll inte har respekterats vid direktivets antagande.

58 Storhertigdömet Luxemburg har även hänvisat till artikel 110 FEUF och anfört att denna bestämmelse visar att fördragets upphovsmän inte hade i åtanke att ge unionens institutioner rätten att införa diskriminerande skatter.

59 Det argumentet sammanfaller emellertid i allt väsentligt med medlemsstatens argument avseende principen om likabehandling. Således ska det underkännas av samma skäl som de som anförts ovan i punkterna 50, 51, 55 och 56.

60 Storhertigdömet Luxemburg har i andra hand anfört att om tillhandahållande av elektroniska böcker inte faller under punkt 6 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet, så faller det under punkt 9 i samma bilaga.

61 Detta argument kan dock inte godtas. En sådan tolkning av punkt 9 – vilken handlar om tillhandahållande av tjänster av författare, kompositörer och utövande konstnärer samt royaltyer till dessa – saknar helt stöd i bestämmelsens ordalydelse och leder till en utvidgning av dess tillämningsområde, detta trots att det, såsom framgår ovan av punkt 38, krävs att bestämmelsen tolkas restriktivt.

62 Att anse att tillhandahållandet av böcker omfattas av tillämpningsområdet för punkt 9 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet skulle dessutom, såsom kommissionen har anfört, innebära att punkt 6 i bilagan förlorade sin mening.

63 Det följer av det ovan anförda att tillhandahållande av elektroniska böcker inte faller under vare sig punkt 6 eller punkt 9 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet. Dessutom är det utrett att det inte faller under någon annan kategori av tillhandahållande av tjänster som nämns i bilagan. Under dessa förhållanden är det inte förenligt med artikel 98.2 i mervärdesskattedirektivet att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på ett sådant tillhandahållande.

64 Kommissionen har även anfört att Luxemburgs tillämpning av den reducerade mervärdesskattesatsen på 3 procent strider mot artiklarna 99, 110 och 114 i mervärdesskattedirektivet.

65 Storhertigdömet Luxemburg har, med stöd av Konungariket Belgien, däremot påstått sig i vart fall ha en rätt enligt artiklarna 110 och 114 i mervärdesskattedirektivet att tillämpa en sådan mervärdesskattesats på tillhandahållande av elektroniska böcker.

66 Vad gäller artikel 110 i mervärdesskattedirektivet erinrar domstolen om att det följer av ordalydelsen i den bestämmelsen att för att en medlemsstat ska ha möjlighet att tillämpa reducerade skattsatser som är lägre än minimisatsen i artikel 99 i mervärdesskattedirektivet, måste fyra kumulativa villkor var uppfyllda. Ett av dem är att de reducerade skattesatserna ska stå i överensstämmelse med unionslagstiftningen (dom kommissionen/Frankrike, C-596/10, EU:C:2012:130, punkt 75).

67 Emellertid är det, såsom framgår ovan i punkt 63, inte förenligt med artikel 98.2 i mervärdesskattedirektivet att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på tillhandahållande av elektroniska böcker. Under dessa förhållanden kan det, utan att det behöver prövas huruvida de övriga villkoren i artikel 110 i direktivet är uppfyllda, konstateras att det undantag som föreskrivs i den sistnämnda bestämmelsen inte kan utgöra grund för Storhertigdömet Luxemburgs tillämpning av en reducerad mervärdesskattesats på 3 procent på tillhandahållande av elektroniska böcker (se, för ett liknande resonemang, dom kommissionen/Frankrike, EU:C:2012:130, punkterna 76 och 77).

68 Vad beträffar artikel 114 i mervärdesskattedirektivet räcker det att påpeka att denna bestämmelse innehåller ett uttryckligt krav på att leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster ska ingå i någon av de kategorier som anges i bilaga III till mervärdesskattedirektivet. Det är dock utrett att så inte är fallet med tillhandahållande av elektroniska böcker.

69 Således kan Storhertigdömet Luxemburgs tillämpning av en reducerad mervärdesskattesats på 3 procent på tillhandahållande av elektroniska böcker varken rättfärdigas av artikel 110 eller av artikel 114 i mervärdesskattedirektivet.

70 Av det ovan anförda följer att kommissionens talan ska bifallas.

71 Domstolen fastställer således att Storhertigdömet Luxemburg har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 96–99, 110 och 114 i mervärdesskattedirektivet, jämförda med bilagorna II och III till nämnda direktiv samt genomförandeförordning nr 282/2011, genom att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på 3 procent på tillhandahållande av elektroniska böcker.

Rättegångskostnader

72 Enligt artikel 138.1 i domstolens rättegångsregler ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Kommissionen har yrkat att Storhertigdömet Luxemburg ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom Storhertigdömet Luxemburg har tappat målet, ska kommissionens yrkande bifallas.

73 Enligt artikel 140.1 i rättegångsreglerna ska de medlemsstater och institutioner som har intervenerat bära sina rättegångskostnader. Konungariket Belgien och rådet ska således bära sina rättegångskostnader.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

1) Storhertigdömet Luxemburg har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 96–99, 110 och 114 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2010/88/EU av den 7 december 2010, jämförda med bilagorna II och III till nämnda direktiv samt rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112, genom att tillämpa en mervärdesskattesats på 3 procent på tillhandahållande av digitaliserade eller elektroniska böcker.

2) Storhertigdömet Luxemburg ska bära sina rättegångskostnader och ersätta Europeiska kommissionens rättegångskostnader.

3) Konungariket Belgien och Europeiska unionens råd ska bära sina rättegångskostnader.

Underskrifter