ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)

της 5ης Μαρτίου 2015*

«Παράβαση κράτους μέλους — Φορολογία — ΦΠΑ — Μειωμένος συντελεστής — Παροχή ψηφιακών ή ηλεκτρονικών βιβλίων»

Στην υπόθεση C-502/13,

με αντικείμενο προσφυγή λόγω παραβάσεως δυνάμει του άρθρου 258 ΣΛΕΕ, η οποία ασκήθηκε στις 18 Σεπτεμβρίου 2013,

Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την C. Soulay και τον F. Dintilhac, με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο,

προσφεύγουσα,

υποστηριζόμενη από

το **Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης**, εκπροσωπούμενο από την Ε. Χατζηιωακειμίδου και τον A. de Gregorio Merino,

παρεμβαίνον,

κατά

Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου, εκπροσωπούμενου από την D. Holderer,

καθού,

υποστηριζόμενου από

το **Βασίλειο του Βελγίου**, εκπροσωπούμενο από την M. Jacobs και τον J.-C. Halleux,

παρεμβαίνον,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους L. Bay Larsen, πρόεδρο τμήματος, K. Jürimäe, J. Malenovský, M. Safjan και A. Prechal (εισηγήτρια), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Mengozzi

γραμματέας: A. Calot Escobar

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με την προσφυγή της, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο να διαπιστώσει ότι, εφαρμόζοντας συντελεστή φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) 3% στην παροχή ψηφιακών (ή ηλεκτρονικών) βιβλίων, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει δυνάμει των άρθρων 96 έως 99, 110 και 114 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2010/88/ΕΕ του Συμβουλίου, της 7ης Δεκεμβρίου 2010 (ΕΕ L 326, σ. 1, στο εξής: οδηγία για τον ΦΠΑ), εξεταζομένων σε συνδυασμό προς τα παραρτήματα ΙΙ και ΙΙΙ της οδηγίας αυτής και του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) 282/2011 του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 2011, για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 2006/112 (ΕΕ L 77, σ. 1).

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

2 Το άρθρο 14 της οδηγίας για τον ΦΠΑ προβλέπει, στην παράγραφο 1, τα εξής:

«Ως “παράδοση αγαθών” θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό.»

3 Κατά το άρθρο 24, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής:

«Ως “παροχή υπηρεσιών” νοείται κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών.»

4 Το άρθρο 96 της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη εφαρμόζουν κανονικό συντελεστή ΦΠΑ που καθορίζεται από κάθε κράτος μέλος ως ποσοστό της βάσης επιβολής του φόρου που είναι το ίδιο για τις παραδόσεις αγαθών και για τις παροχές υπηρεσιών.»

5 Σύμφωνα με το άρθρο 97 της οδηγίας για τον ΦΠΑ:

«Από την 1η Ιανουαρίου 2011 και έως την 31η Δεκεμβρίου 2015 ο κανονικός συντελεστής δεν μπορεί να είναι κατώτερος του 15 %.»

6 Το άρθρο 98, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας αυτής προβλέπει τα εξής:

«1. Τα κράτη μέλη μπορούν να εφαρμόζουν έναν ή δύο μειωμένους συντελεστές.

2. Οι μειωμένοι συντελεστές εφαρμόζονται μόνο στις παραδόσεις αγαθών και στις παροχές υπηρεσιών των κατηγοριών που περιλαμβάνονται στο παράρτημα ΙΙΙ.

Οι μειωμένοι συντελεστές δεν εφαρμόζονται στις ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες.»

7 Το άρθρο 99, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα ακόλουθα:

«Οι μειωμένοι συντελεστές καθορίζονται ως ποσοστό της βάσης επιβολής του φόρου το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο του 5 %.»

8 Το άρθρο 110 της ίδιας οδηγίας έχει ως εξής:

«Τα κράτη μέλη, τα οποία την 1η Ιανουαρίου 1991 παρείχαν απαλλαγές με δικαίωμα έκπτωσης του καταβληθέντος στο προηγούμενο στάδιο ΦΠΑ ή εφάρμοζαν μειωμένους συντελεστές κατώτερους από το ελάχιστο όριο που καθορίζεται στο άρθρο 99, μπορούν να συνεχίσουν να τους εφαρμόζουν.

Οι απαλλαγές και οι μειωμένοι συντελεστές που προβλέπονται στο πρώτο εδάφιο πρέπει να είναι σύμφωνες με την κοινοτική νομοθεσία και να έχουν θεσπισθεί για σαφώς καθοριζόμενους λόγους κοινωνικού συμφέροντος και υπέρ των τελικών καταναλωτών.»

9 Το άρθρο 114, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη, τα οποία υποχρεώθηκαν την 1η Ιανουαρίου 1993 να αυξήσουν τον κανονικό συντελεστή που εφάρμοζαν την 1η Ιανουαρίου 1991 κατά περισσότερο από 2 %, μπορούν να εφαρμόσουν μειωμένο συντελεστή κατώτερο από το ελάχιστο όριο που καθορίζεται στο άρθρο 99 στις παραδόσεις αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών των κατηγοριών που περιλαμβάνονται στο παράρτημα III.

[...]»

10 Το παράρτημα II της οδηγίας για τον ΦΠΑ, το οποίο περιλαμβάνει «ενδεικτικό κατάλογο ηλεκτρονικώς παρεχομένων υπηρεσιών αναφερομένων στο άρθρο 58 και στο στοιχείο ια) του πρώτου εδαφίου του άρθρου 59» —τα εν λόγω δύο άρθρα αφορούν τον προσδιορισμό του τόπου παροχής υπηρεσιών σε πρόσωπα τα οποία δεν υπόκεινται στον φόρο—, ορίζει, στο σημείο 3, τα εξής:

«η παροχή εικόνων, κειμένων και πληροφοριών και η διάθεση βάσεων δεδομένων».

11 Στην αρχική μορφή της οδηγίας 2006/112, το παράρτημά της III, το οποίο περιελάμβανε κατάλογο των παραδόσεων αγαθών και των παροχών υπηρεσιών που μπορούσαν να υπαχθούν στους μειωμένους συντελεστές που αναφέρονται στο άρθρο 98 της οδηγίας αυτής, όριζε, στο σημείο 6, τα εξής:

«η προμήθεια, συμπεριλαμβανομένου του χρησιδανεισμού από βιβλιοθήκες, βιβλίων (στα οποία περιλαμβάνονται τα παντός είδους φυλλάδια, έντυπα και παρόμοιο έντυπο υλικό, τα παιδικά εικονογραφημένα βιβλία και τετράδια ιχνογραφίας και χρωματισμού, οι έντυπες ή χειρόγραφες μουσικές παρτιτούρες, οι χάρτες και οι υδρογραφικοί ή παρόμοιοι χάρτες), εφημερίδων και περιοδικών, εκτός από υλικό που προορίζεται αποκλειστικά ή κατά κύριο λόγο για διαφημιστικούς σκοπούς».

12 Η οδηγία 2009/47/ΕΚ του Συμβουλίου, της 5ης Μαΐου 2009 (ΕΕ L 116, σ. 18), τροποποίησε την οδηγία 2006/112. Στην αιτιολογική σκέψη 4 της οδηγίας 2009/47 εκτίθενται τα εξής:

«Η οδηγία 2006/112/ΕΚ θα πρέπει να τροποποιηθεί περαιτέρω προκειμένου να μπορούν να εφαρμοσθούν μειωμένοι συντελεστές ή απαλλαγή αντίστοιχα, σε περιορισμένο αριθμό συγκεκριμένων περιπτώσεων για κοινωνικούς λόγους ή λόγους υγείας και προκειμένου να διασαφηνισθεί και να προσαρμοσθεί στην τεχνική πρόοδο η αναφορά στα βιβλία που περιλαμβάνεται στο παράρτημα III αυτής.»

13 Από 1ης Ιουνίου 2009, ημερομηνία ενάρξεως της ισχύος της οδηγίας 2009/47, το παράρτημα III, σημείο 6, της οδηγίας για τον ΦΠΑ έχει ως ακολούθως:

«η προμήθεια, συμπεριλαμβανομένου του χρησιδανεισμού από βιβλιοθήκες, βιβλίων κάθε υλικού υποθέματος (στα οποία περιλαμβάνονται τα παντός είδους φυλλάδια, έντυπα και παρόμοιο έντυπο υλικό, τα παιδικά εικονογραφημένα βιβλία και τετράδια ιχνογραφίας και χρωματισμού, οι έντυπες ή χειρόγραφες μουσικές παρτιτούρες, οι χάρτες και οι υδρογραφικοί ή παρόμοιοι χάρτες), εφημερίδων και περιοδικών, εκτός από υλικό που προορίζεται αποκλειστικά ή κατά κύριο λόγο για διαφημιστικούς σκοπούς».

14 Το σημείο 9 του παραρτήματος III της οδηγίας για τον ΦΠΑ αναφέρει, στο πλαίσιο των παροχών υπηρεσιών που μπορούν να υπαχθούν σε μειωμένους συντελεστές, τις «παροχές υπηρεσιών από συγγραφείς, συνθέτες και καλλιτέχνες σκηνής καθώς και τα δικαιώματα αυτών».

15 Ο εκτελεστικός κανονισμός 282/2011 προβλέπει, στο άρθρο του 7, παράγραφοι 1 και 2, τα εξής:

«1. Οι "ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες", οι οποίες αναφέρονται στην οδηγία [για τον ΦΠΑ], περιλαμβάνουν τις υπηρεσίες που παρέχονται μέσω του διαδικτύου ή ενός ηλεκτρονικού δικτύου και των οποίων η παροχή, λόγω της φύσης τους, είναι ουσιαστικά αυτοματοποιημένη και απαιτεί ελάχιστη ανθρώπινη παρέμβαση, είναι δε αδύνατο να εξασφαλιστεί χωρίς μέσα πληροφορικής.

2. Η παράγραφος 1 καλύπτει, ιδίως, τα εξής:

[...]

στ) τις υπηρεσίες που απαριθμούνται στο παράρτημα I.

16 Το παράρτημα I του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011, με τίτλο «Άρθρο 7 του παρόντος κανονισμού», ορίζει στο σημείο 3:

«Σημείο 3 του παραρτήματος II της οδηγίας [για τον ΦΠΑ]:

[...]

γ) το ψηφιοποιημένο περιεχόμενο βιβλίων και άλλων ηλεκτρονικών δημοσιεύσεων·

[...]».

Το λουξεμβουργιανό δίκαιο

17 Ο νόμος της 12ης Φεβρουαρίου 1979 σχετικά με τον φόρο προστιθέμενης αξίας, ως είχε κατά τη λήξη της προθεσμίας που ετάχθη με την αιτιολογημένη γνώμη που απευθύνθηκε στο Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου στις 25 Οκτωβρίου 2012 (στο εξής: νόμος για τον ΦΠΑ), προβλέπει, στο άρθρο του 39, παράγραφος 3, τα εξής:

«Ο κανονικός συντελεστής του [ΦΠΑ] ο οποίος εφαρμόζεται στις φορολογητέες πράξεις ορίζεται στο δεκαπέντε τοις εκατό της φορολογικής βάσεως [...].

Ο μειωμένος συντελεστής του φόρου ορίζεται στο έξι τοις εκατό της φορολογικής βάσεως.

Ο εξαιρετικά μειωμένος συντελεστής του φόρου ορίζεται στο τρία τοις εκατό της φορολογικής βάσεως.»

18 Κατά το άρθρο 40 του νόμου για τον ΦΠΑ:

«1. Εντός των ορίων και υπό τις προϋποθέσεις που καθορίζονται με κανονιστικό διάταγμα του Μεγάλου Δούκα, ο [ΦΠΑ] εισπράττεται:

[...]

2° με τον μειωμένο συντελεστή του τρία τοις εκατό για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, καθώς και για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και τις εισαγωγές αγαθών, όπως ορίζονται αμφότερα στο παράρτημα Β του παρόντος νόμου·

[...]

2. Ο [ΦΠΑ] εισπράττεται με τον κανονικό συντελεστή του δεκαπέντε τοις εκατό για όλες τις φορολογητέες πράξεις που δεν αναφέρονται στην παράγραφο 1.

[...]»

19 Το σημείο 5° του παραρτήματος Β του νόμου για τον ΦΠΑ, με τίτλο «Κατάλογος των αγαθών και των υπηρεσιών που υπόκεινται στον εξαιρετικά μειωμένο συντελεστή», ορίζει τα εξής:

«Βιβλία (στα οποία περιλαμβάνονται τα παντός είδους φυλλάδια, έντυπα και παρόμοιο έντυπο υλικό, τα παιδικά εικονογραφημένα βιβλία και τετράδια ιχνογραφίας και χρωματισμού, οι έντυπες ή χειρόγραφες μουσικές παρτιτούρες, οι χάρτες και οι υδρογραφικοί ή παρόμοιοι χάρτες), εφημερίδες και περιοδικά. Αποκλείονται το υλικό που προορίζεται αποκλειστικά ή κατά κύριο λόγο για διαφημιστικούς σκοπούς, καθώς και βιβλία, εφημερίδες και περιοδικά πορνογραφικού περιεχομένου».

20 Το κανονιστικό διάταγμα του Μεγάλου Δούκα της 21ης Δεκεμβρίου 1991 με το οποίο καθορίζονται οι περιορισμοί και οι προϋποθέσεις εφαρμογής του μειωμένου, εξαιρετικά μειωμένου και ενδιάμεσου συντελεστή φόρου προστιθέμενης αξίας ως είχε κατά τη λήξη της προθεσμίας που ετάχθη με την αιτιολογημένη γνώμη (στο εξής: κανονιστικό διάταγμα του Μεγάλου Δούκα της 21ης Δεκεμβρίου 1991) προβλέπει στο άρθρο του 2:

«Τα αγαθά που αναφέρονται στα σημεία 1° έως 7° του παραρτήματος Β του νόμου [για τον ΦΠΑ] ορίζονται πληρέστερα με αναφορά στα αντίστοιχα κλιμάκια του τιμολογίου των τελών εισόδου (TD) που αναφέρεται στο άρθρο 1 του παρόντος κανονισμού.

[...]

5° Βιβλία, εφημερίδες και περιοδικά:

a)

— Βιβλία, φυλλάδια και παρόμοια έντυπα, ακόμα και σε χωριστά φύλλα, με εξαίρεση το υλικό που είναι εξ ολοκλήρου ή κατά κύριο λόγο διαφημιστικό, καθώς και τα πορνογραφικά βιβλία (πρώην N° 49.01 TD)

— Αρχέτυπα και άλλα βιβλία τα οποία είναι αρχαιολογικά αντικείμενα ηλικίας άνω των 100 ετών (πρώην N° 97.06 TD)

[...]».

21 Η εγκύκλιος αριθ. 756 της 12ης Δεκεμβρίου 2011 της Διευθύνσεως Καταχωρίσεως και Τομέων, ορίζει τα εξής:

«Δεδομένου ότι η έννοια “βιβλία” δεν ερμηνεύεται καθ’ ομοιόμορφο τρόπο στα κράτη μέλη της [Ευρωπαϊκής Ένωσης], η κυβέρνηση αποφάσισε, για λόγους ουδετερότητας, ότι πρέπει ο εν λόγω όρος, οποίος αναφέρεται στο σημείο 5 του παραρτήματος Β του νόμου για τον [ΦΠΑ] και στο άρθρο 2, στοιχείο a), του [κανονιστικού διατάγματος του Μεγάλου Δούκα της 21ης Δεκεμβρίου 1991], να ερμηνευθεί διασταλτικώς, υπό την έννοια ότι δεν απαιτείται διαχωρισμός μεταξύ υλικού και ψηφιακού υποθέματος καθόσον η λειτουργία τους ταυτίζεται.

Η ερμηνεία αυτή ενισχύεται σιωπηρώς από την ανακοίνωση της 6ης Δεκεμβρίου 2011 της Επιτροπής στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, το Συμβούλιο και στην Ευρωπαϊκή Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή σχετικά με το μέλλον του ΦΠΑ [COM(2011) 851 τελικό], όπου υπογραμμίζεται […] ότι “το θέμα της ισότιμης μεταχείρισης των προϊόντων που διατίθενται τόσο με την παραδοσιακή μορφή όσο και σε ηλεκτρονική μορφή προκάλεσε σημαντικές αντιδράσεις στο πλαίσιο της δημόσιας διαβούλευσης. Τα θέματα αυτά πρέπει να εξεταστούν”.

Η παρούσα εγκύκλιος εφαρμόζεται από την 1η Ιανουαρίου 2012.»

Η προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασία και η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

22 Η Επιτροπή, εκτιμώντας ότι η εφαρμογή, από 1ης Ιανουαρίου 2012, «εξαιρετικά μειωμένου» συντελεστή ύψους 3 % (στο εξής: μειωμένος συντελεστής 3 %) στην παροχή ψηφιακών ή ηλεκτρονικών βιβλίων αντέβαινε στην οδηγία για τον ΦΠΑ, απηύθυνε στο Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, στις 4 Ιουλίου 2012, έγγραφο οχλήσεως. Το εν λόγω κράτος μέλος απάντησε στην Επιτροπή με έγγραφο της 31ης Ιουλίου 2012.

23 Στις 25 Οκτωβρίου 2012 η Επιτροπή εξέδωσε αιτιολογημένη γνώμη και κάλεσε το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου να λάβει τα αναγκαία μέτρα προκειμένου να συμμορφωθεί προς τη γνώμη αυτή εντός μηνός από τη λήψη της. Το εν λόγω κράτος μέλος απάντησε στην Επιτροπή με έγγραφο της 29ης Νοεμβρίου 2012.

24 Η Επιτροπή, κρίνοντας μη ικανοποιητικές τις εξηγήσεις που παρέσχε το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, αποφάσισε να ασκήσει την υπό κρίση προσφυγή.

25 Με αποφάσεις του Προέδρου του Δικαστηρίου της 14ης Ιανουαρίου και της 3ης Φεβρουαρίου 2014, επετράπη στο Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης και στο Βασίλειο του Βελγίου να παρέμβουν προς στήριξη, αντιστοίχως, της Επιτροπής και του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου.

Επί της προσφυγής

Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

26 Η Επιτροπή επισημαίνει ότι με τον όρο «παροχή ψηφιακών ή ηλεκτρονικών βιβλίων» πρέπει να νοηθεί η παροχή, έναντι αντιτίμου, μέσω τηλεφορτώσεως ή μεταδόσεως στο διαδίκτυο («streaming») από ιστοσελίδα, βιβλίων υπό ηλεκτρονική μορφή τα οποία μπορούν να προβληθούν σε υπολογιστή, «έξυπνο» τηλέφωνο, αναγνώστη ηλεκτρονικών βιβλίων ή άλλο σύστημα αναγνώσεως (στο εξής: παροχή ηλεκτρονικών βιβλίων).

27 Το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου αμφισβητεί το εύρος του αντικειμένου της προσφυγής. Κατ’ αυτό, ο μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ του 3 % εφαρμόζεται μόνον στην παροχή βιβλίων μέσω τηλεφορτώσεως και όχι στην παροχή βιβλίων μέσω μεταδόσεως στο διαδίκτυο.

28 Συναφώς, διαπιστώνεται ότι, όπως ορθώς υποστηρίζει η Επιτροπή, δεν προκύπτει από το σχετικό λουξεμβουργιανό δίκαιο, το οποίο παρατέθηκε στις σκέψεις 17 έως 21 της παρούσας αποφάσεως, ότι η παροχή βιβλίων μέσω μεταδόσεως στο διαδίκτυο αποκλείεται, αντιθέτως από την παροχή βιβλίων μέσω τηλεφορτώσεως, από το προνόμιο του μειωμένου συντελεστή του 3 %.

29 Υπό τις συνθήκες αυτές, δεν συντρέχει λόγος να περιοριστεί η εξέταση της προσφυγής σε κατηγορία ψηφιακών ή ηλεκτρονικών βιβλίων στενότερη από αυτήν στην οποία αναφέρεται η Επιτροπή στο δικόγραφο της προσφυγής της.

Επί της ουσίας

30 Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι η εφαρμογή, από το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, μειωμένου συντελεστή ύψους 3 % στην παροχή ηλεκτρονικών βιβλίων είναι ασύμβατη προς τα άρθρα 96 έως 99, 110 και 114 της οδηγίας για τον ΦΠΑ, εξεταζόμενα σε συνδυασμό προς τα παραρτήματα II και III αυτής και τον εκτελεστικό κανονισμό 282/2011.

31 Το εν λόγω θεσμικό όργανο επισημαίνει ότι, δυνάμει του άρθρου 98, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας για τον ΦΠΑ, οι μειωμένοι συντελεστές μπορούν να εφαρμοστούν μόνο στις παραδόσεις αγαθών και στις παροχές υπηρεσιών που αναφέρονται στο παράρτημα III της οδηγίας αυτής. Εντούτοις, η παροχή ηλεκτρονικών βιβλίων δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ως άνω παραρτήματος και δεν μπορεί, ως εκ τούτου, να υπαχθεί σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ. Η ερμηνεία αυτή επιβεβαιώνεται από το άρθρο 98, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας για τον ΦΠΑ, το οποίο αποκλείει την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ στις ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες. Υπό τις συνθήκες αυτές, ούτε τα άρθρα 110 και 114 της οδηγίας για τον ΦΠΑ επιτρέπουν την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ύψους 3 % στην παροχή ηλεκτρονικών βιβλίων.

32 Το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, υποστηριζόμενο από το Βασίλειο του Βελγίου, αμφισβητεί την ερμηνεία των οικείων διατάξεων της οδηγίας για τον ΦΠΑ από την Επιτροπή. Κατά τα εν λόγω κράτη μέλη, η παροχή ηλεκτρονικών βιβλίων εμπίπτει στο σημείο 6 του παραρτήματος III της οδηγίας για τον ΦΠΑ και, όπως επικουρικώς υποστηρίζει το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, στο σημείο 9 του ως άνω παραρτήματος. Επιπροσθέτως, τα άρθρα 110 και 114 της οδηγίας για τον ΦΠΑ επιτρέπουν, σε κάθε περίπτωση, την εφαρμογή από το εν λόγω κράτος μέλος, μειωμένου συντελεστή ύψους 3 % σε τέτοιου είδους παροχή.

33 Συναφώς, πρέπει να επισημανθεί ότι το άρθρο 96 της οδηγίας για τον ΦΠΑ προβλέπει ότι ο ίδιος συντελεστής ΦΠΑ, ήτοι ο κανονικός συντελεστής, επιβάλλεται τόσο στις παραδόσεις αγαθών όσο και στις παροχές υπηρεσιών. Κατά παρέκκλιση από την αρχή αυτή, το άρθρο 98, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να εφαρμόζουν έναν ή δύο μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ. Κατά την παράγραφο 2, πρώτο εδάφιο, του άρθρου αυτού, οι μειωμένοι συντελεστές ΦΠΑ μπορούν να εφαρμόζονται αποκλειστικά στις παραδόσεις αγαθών και στις παροχές υπηρεσιών των κατηγοριών που περιλαμβάνονται στο παράρτημα III της οδηγίας για τον ΦΠΑ (απόφαση K, C-219/13, EU:C:2014:2207, σκέψεις 21 και 22).

34 Όσον αφορά το επιχείρημα που προέβαλαν το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και το Βασίλειο του Βελγίου, κατά το οποίο η παροχή ηλεκτρονικών βιβλίων εμπίπτει στο σημείο 6 του παραρτήματος III της οδηγίας σχετικά με τον ΦΠΑ, πρέπει να υπομνησθεί ότι, για τον προσδιορισμό του περιεχομένου διατάξεως του δικαίου της Ένωσης, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη το γράμμα της, το πλαίσιο στο οποίο αυτή εντάσσεται και οι επιδιωκόμενοι με αυτήν σκοποί (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, σκέψη 23 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

35 Πρέπει να επισημανθεί ότι στο παράρτημα ΙΙΙ αναφέρεται ρητώς, στο σημείο 6, όσον αφορά την κατηγορία των παροχών που μπορούν να υπαχθούν σε μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ, η «παράδοση βιβλίων [κάθε υλικού υποθέματος]». Επομένως, από το γράμμα του σημείου αυτού προκύπτει ότι ο μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ εφαρμόζεται επί παροχής βιβλίου με υλικό υπόθεμα. Όπως ορθώς επισημαίνει η Επιτροπή, κάθε άλλη ερμηνεία θα καθιστούσε γράμμα κενό τη φράση «[κάθε υλικού υποθέματος]» στο συγκεκριμένο σημείο.

36 Καίτοι, βεβαίως, για να διαβαστεί το ηλεκτρονικό βιβλίο είναι αναγκαία η ύπαρξη υλικού υποθέματος, όπως ο ηλεκτρονικός υπολογιστής, τέτοιο υπόθεμα δεν περιλαμβάνεται στην παροχή ηλεκτρονικών βιβλίων.

37 Ως εκ τούτου, λαμβανομένου υπόψη του γράμματος του σημείου 6, η διάταξη αυτή δεν περιλαμβάνει στο πεδίο εφαρμογής της την παροχή ηλεκτρονικών βιβλίων.

38 Η ερμηνεία αυτή ενισχύεται από το πλαίσιο της ως άνω διατάξεως. Συγκεκριμένα, η διάταξη αυτή εισάγει παρέκκλιση από την αρχή κατά την οποία τα κράτη μέλη εφαρμόζουν τον συνήθη συντελεστή ΦΠΑ στις πράξεις που υπόκεινται στον φόρο αυτόν και, κατά συνέπεια, πρέπει να ερμηνεύεται στενώς (βλ. ιδίως απόφαση Επιτροπή κατά Ισπανίας, C-360/11, EU:C:2013:17, σκέψη 18 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

39 Βεβαίως, όπως ορθώς επισημαίνουν το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και το Βασίλειο του Βελγίου, διά της επεκτάσεως, κατόπιν της τροποποιήσεως με την οδηγία 2009/47, του πεδίου εφαρμογής του σημείου 6 του παραρτήματος ΙΙΙ της οδηγίας για τον ΦΠΑ στην «παράδοση βιβλίων [κάθε υλικού υποθέματος]», ο νομοθέτης της Ευρωπαϊκής Ένωσης είχε ως σκοπό, όπως προκύπτει από την αιτιολογική σκέψη 4 της οδηγίας 2009/47, να διασαφηνίσει και να προσαρμόσει στην τεχνική πρόοδο την αναφορά στην έννοια «βιβλία» που περιλαμβάνεται στο σημείο αυτό.

40 Εντούτοις, γεγονός παραμένει ότι, όπως προκύπτει από το άρθρο 98, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας για τον ΦΠΑ, αποφασίστηκε επίσης να αποκλεισθεί κάθε δυνατότητα εφαρμογής μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ στις «ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες».

41 Ωστόσο, η παροχή ηλεκτρονικών βιβλίων συνιστά «ηλεκτρονικά παρεχόμενη υπηρεσία» κατά την έννοια του άρθρου 98, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο.

42 Συγκεκριμένα, αφενός, κατά το άρθρο 24, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ, ως «παροχή υπηρεσιών» νοείται κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών, η δε έννοια της «παράδοσης αγαθών» προϋποθέτει, κατά το άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, τη μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό. Εντούτοις, η παροχή ηλεκτρονικών βιβλίων δεν μπορεί να νοηθεί ως «παράδοση αγαθών», κατά την έννοια της ως άνω διατάξεως, εκτός εάν το ηλεκτρονικό βιβλίο μπορεί να χαρακτηριστεί ως ενσώματο αγαθό. Συγκεκριμένα, όπως προκύπτει από τη σκέψη 36 της παρούσας αποφάσεως, το υλικό υπόθεμα που καθιστά δυνατή την ανάγνωση του βιβλίου αυτού, η οποία θα μπορούσε να χαρακτηρισθεί ως «ενσώματο αγαθό», ελλείπει κατά την παροχή. Κατά συνέπεια, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 24, παράγραφος 1, η παροχή ηλεκτρονικών βιβλίων πρέπει να χαρακτηρισθεί ως παροχή υπηρεσιών.

43 Αφετέρου, κατά το άρθρο 7, παράγραφος 1, του εκτελεστικού κανονισμού 282/20011, ως ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες, κατά την έννοια της οδηγίας για τον ΦΠΑ, νοούνται «οι υπηρεσίες που παρέχονται μέσω του διαδικτύου ή ενός ηλεκτρονικού δικτύου και των οποίων η παροχή, λόγω της φύσης τους, είναι ουσιαστικά αυτοματοποιημένη και απαιτεί ελάχιστη ανθρώπινη παρέμβαση, είναι δε αδύνατο να εξασφαλιστεί χωρίς μέσα πληροφορικής». Διαπιστώνεται ότι η παροχή ηλεκτρονικών βιβλίων εμπίπτει στον ορισμό αυτόν.

44 Η ερμηνεία αυτή επιβεβαιώνεται από το σημείο 3 του παραρτήματος ΙΙ της οδηγίας για τον ΦΠΑ, εξεταζομένου σε συνδυασμό προς το άρθρο 7, παράγραφοι 1 και 2, του ως άνω εκτελεστικού κανονισμού και το σημείο 3 του παραρτήματος Ι αυτού, από το οποίο προκύπτει ότι η παροχή του ψηφιοποιημένου περιεχομένου βιβλίων αποτελεί τέτοια υπηρεσία.

45 Δεν αντιτίθεται στην ερμηνεία αυτή, αντιθέτως από όσα υποστηρίζουν το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και το Βασίλειο του Βελγίου, το ότι το παράρτημα ΙΙ της οδηγίας για τον ΦΠΑ περιλαμβάνει ενδεικτικό κατάλογο ηλεκτρονικώς παρεχομένων υπηρεσιών αναφερομένων στο άρθρο 58 και στο άρθρο 59, στοιχείο ια΄, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας για τον ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, το γεγονός ότι το παράρτημα αυτό απαριθμεί μόνον τις ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες οι οποίες είναι κρίσιμες για την εφαρμογή των δύο ως άνω διατάξεων δεν ασκεί επιρροή στη φύση των υπηρεσιών αυτών.

46 Κατά τα λοιπά, όπως προκύπτει από το γράμμα του άρθρου 7, παράγραφος 1, του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011, η αναφορά, στο πλαίσιο της διατάξεως αυτής, στις υπηρεσίες που απαριθμούνται στο σημείο 3 του παραρτήματος ΙΙ της οδηγίας για τον ΦΠΑ χρησιμοποιείται για τον καθορισμό των ηλεκτρονικά παρεχομένων υπηρεσιών στις οποίες αναφέρεται η οδηγία για τον ΦΠΑ γενικώς, και όχι αποκλειστικώς ορισμένες διατάξεις της οδηγίας αυτής.

47 Κατά συνέπεια, καθόσον η παροχή ηλεκτρονικών βιβλίων αποτελεί «ηλεκτρονικά παρεχόμενη υπηρεσία», κατά την έννοια του άρθρου 98, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας για τον ΦΠΑ και η διάταξη αυτή αποκλείει κάθε δυνατότητα εφαρμογής μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ σε τέτοιου είδους υπηρεσίες, το σημείο 6 του παραρτήματος ΙΙΙ της οδηγίας για ΦΠΑ δεν έχει την έννοια ότι περιλαμβάνει στο πεδίο εφαρμογής της την παροχή ηλεκτρονικών βιβλίων, διότι άλλως δεν θα λαμβανόταν υπόψη η πρόθεση του νομοθέτη της Ένωσης οι υπηρεσίες αυτές να μην εμπίπτουν σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ.

48 Εξάλλου, το επιχείρημα του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου κατά το οποίο η οδηγία 2009/47 τροποποίησε, επ' αυτού του ζητήματος, το περιεχόμενο του ως άνω άρθρου 98, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, δεν μπορεί να γίνει δεκτό, δεδομένου ότι τέτοια ερμηνεία προσκρούει στο ίδιο το γράμμα της διατάξεως αυτής, το οποίο αποκλείει, ανεξαιρέτως, όλες τις ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες από τη δυνατότητα υπαγωγής σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ.

49 Ως εκ τούτου, λαμβανομένου υπόψη τόσο του γράμματος του σημείου 6 του παραρτήματος ΙΙΙ της οδηγίας για τον ΦΠΑ, όσο και του πλαισίου στο οποίο εντάσσεται και τους σκοπούς που επιδιώκονται με τη νομοθεσία της οποίας η διάταξη αυτή αποτελεί μέρος, το σημείο αυτό δεν έχει την έννοια ότι περιλαμβάνει στο πεδίο εφαρμογής του την παροχή ηλεκτρονικών βιβλίων.

50 Αντιθέτως προς όσα υποστηρίζουν το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και το Βασίλειο του Βελγίου, η ερμηνεία αυτή δεν κλονίζεται από την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, η οποία αποτελεί τη νομοθετική έκφραση της γενικής αρχής της ίσης μεταχειρίσεως στον τομέα του ΦΠΑ (απόφαση NCC Construction Danmark, EU:C:2009:669, σκέψη 41 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

51 Συγκεκριμένα, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας δεν καθιστά δυνατή την επέκταση του πεδίου εφαρμογής μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ ελλείψει σαφούς σχετικής διατάξεως (βλ. σχετικώς απόφαση Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, σκέψη 50 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Εντούτοις, το σημείο 6 του παραρτήματος ΙΙΙ της οδηγίας για τον ΦΠΑ δεν αποτελεί διάταξη η οποία, αναμφίλεκτα, επεκτείνει το πεδίο εφαρμογής των μειωμένων συντελεστών ΦΠΑ στην παροχή ηλεκτρονικών βιβλίων. Αντιθέτως, όπως προκύπτει από τη σκέψη 49 της παρούσας αποφάσεως, τέτοιου είδους παροχή δεν εμπίπτει στη διάταξη αυτή.

52 Η ερμηνεία που έγινε δεκτή στη σκέψη 49 της παρούσας αποφάσεως δεν μπορεί να κλονισθεί, όπως υποστηρίζει το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, ούτε από τις προπαρασκευαστικές εργασίες της οδηγίας 2009/47. Το εν λόγω κράτος αναφέρεται, ιδίως, στο γράμμα του σημείου 6 του

παραρτήματος ΙΙΙ της οδηγίας για τον ΦΠΑ, όπως αυτό προτάθηκε από την Επιτροπή και κατά το οποίο θα ενέπιπταν στο ως άνω παράρτημα «η προμήθεια, συμπεριλαμβανομένου του χρησιδανεισμού από βιβλιοθήκες, βιβλίων (στα οποία περιλαμβάνονται τα παντός είδους φυλλάδια, έντυπα και παρόμοιο έντυπο υλικό, τα παιδικά εικονογραφημένα βιβλία και τετράδια ιχνογραφίας και χρωματισμού, οι έντυπες ή χειρόγραφες μουσικές παρτιτούρες, οι χάρτες και οι υδρογραφικοί ή παρόμοιοι χάρτες), καθώς και ακουστικά βιβλία, CD, CD-ROM ή κάθε άλλο παρόμοιο υλικό υπόθεμα, που αναπαράγουν βασικά το ίδιο πληροφοριακό περιεχόμενο με τα έντυπα βιβλία, εφημερίδων και περιοδικών, εκτός από υλικό που προορίζεται αποκλειστικά ή κατά κύριο λόγο για διαφημιστικούς σκοπούς».

53 Συγκεκριμένα, από πουθενά δεν προκύπτει ότι η τελικώς υιοθετηθείσα διατύπωση του ως άνω σημείου 6 είναι κάτι περισσότερο, όπως επισημαίνει η Επιτροπή, από απλή φραστική απλοποίηση του αρχικώς προταθέντος κειμένου.

54 Ομοίως, δεν μπορεί να γίνει δεκτό το επιχείρημα του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου, κατά το οποίο το σημείο 6 του παραρτήματος ΙΙΙ της οδηγίας για τον ΦΠΑ έχει την έννοια ότι περιλαμβάνει την παροχή ηλεκτρονικών βιβλίων, χωρίς να παραγνωρισθεί ο σκοπός της διατάξεως αυτής, καθόσον δεν υφίστανται ψηφιακά βιβλία υλικώς παραδιδόμενα στον πελάτη. Συγκεκριμένα, αρκεί να επισημανθεί, συναφώς, ότι, όπως αποδεικνύουν οι επίμαχες στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση Κ (EU:C:2014:2207) περιστάσεις, το επιχείρημα αυτό βασίζεται σε εσφαλμένη προκείμενη.

55 Πρέπει να προστεθεί ότι, καθόσον το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου αμφισβητεί το κύρος της οδηγίας για τον ΦΠΑ και, ιδίως, του σημείου 6 του παραρτήματος ΙΙΙ αυτής, υπό το πρίσμα της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως, η εξέταση του κύρους της ως άνω οδηγίας δεν μπορεί να διενεργηθεί στο πλαίσιο της παρούσας προσφυγής λόγω παραβάσεως.

56 Συγκεκριμένα, κράτος μέλος δεν μπορεί να επικαλεστεί λυσιτελώς, ελλείψει διατάξεως της Συνθήκης ΛΕΕ που να το επιτρέπει ρητώς, την παρανομία οδηγίας της οποίας είναι αποδέκτης ως αμυντικό μέσο έναντι προσφυγής λόγω παραβάσεως η οποία βασίζεται στο γεγονός ότι η εν λόγω οδηγία δεν εφαρμόστηκε. Το αντίθετο θα μπορούσε να ισχύει μόνον εάν η επίμαχη πράξη είχε ιδιαιτέρως σοβαρές και προφανείς πλημμέλειες, με αποτέλεσμα να μπορεί να χαρακτηριστεί ανυπόστατη, το δε Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου δεν επικαλέστηκε την ύπαρξη τέτοιων ελαττωμάτων (βλ. απόφαση Επιτροπή κατά Αυστρίας, C-189/09, EU:C:2010:455, σκέψεις 15 έως 17 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

57 Για τον ίδιο λόγο, το εν λόγω κράτος μέλος δεν μπορεί λυσιτελώς να επικαλεστεί ότι η οδηγία 2009/47 είναι ανίσχυρη καθόσον δεν ελήφθη υπόψη ο ρόλος του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου κατά την έκδοσή της.

58 Το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου αναφέρεται επίσης στο άρθρο 110 ΣΛΕΕ το οποίο, κατ' αυτό, αποδεικνύει ότι οι συντάκτες της Συνθήκης δεν είχαν ως σκοπό να απονείμουν στα θεσμικά όργανα της Ένωσης το δικαίωμα να θεσπίζουν διακριτική φορολογική μεταχείριση.

59 Εντούτοις, το επιχείρημα αυτό εμπίπτει, κατ' ουσίαν, με την επιχειρηματολογία του εν λόγω κράτους μέλους σχετικά με την αρχή της ίσης μεταχειρίσεως. Έτσι, το εν λόγω επιχείρημα πρέπει να απορριφθεί για τους ίδιους λόγους με εκείνους που αναπτύχθηκαν στις σκέψεις 50 και 51, καθώς και 55 και 56 της παρούσας αποφάσεως.

60 Επικουρικώς, εάν η παροχή ηλεκτρονικών βιβλίων δεν εμπίπτει στο σημείο 6 του παραρτήματος ΙΙΙ της οδηγίας για τον ΦΠΑ, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου υποστηρίζει ότι τέτοιου είδους παροχή εμπίπτει στο σημείο 9 του ως άνω παραρτήματος.

61 Εντούτοις, το επιχείρημα αυτό δεν μπορεί να γίνει δεκτό. Συγκεκριμένα, τέτοια ερμηνεία του ως άνω σημείου 9, το οποίο αφορά τις παροχές υπηρεσιών από συγγραφείς, συνθέτες και καλλιτέχνες σκηνής καθώς και τα δικαιώματα αυτών, δεν έχει κανένα έρεισμα στο γράμμα της διατάξεως αυτής και έχει ως αποτέλεσμα τη διεύρυνση του πεδίου εφαρμογής της, μολονότι, όπως προκύπτει από τη σκέψη 38 της παρούσας αποφάσεως, η διάταξη αυτή πρέπει να ερμηνεύεται στενώς.

62 Επιπροσθέτως, όπως ορθώς επισημαίνει η Επιτροπή, το να κριθεί ότι η παροχή βιβλίων εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του σημείου 9 του παραρτήματος ΙΙΙ της οδηγίας για τον ΦΠΑ θα μπορούσε να καταστήσει το σημείο 6 του ως άνω παραρτήματος γράμμα κενό.

63 Εκ των προεκτεθέντων προκύπτει ότι η παροχή ηλεκτρονικών βιβλίων δεν εμπίπτει ούτε στο σημείο 6 ούτε στο σημείο 9 του παραρτήματος ΙΙΙ της οδηγίας για τον ΦΠΑ. Εξάλλου, είναι σαφές ότι η ως άνω παροχή δεν εμπίπτει σε καμία άλλη κατηγορία παροχών υπηρεσιών η οποία να αναφέρεται στο ανωτέρω παράρτημα. Υπό τις συνθήκες αυτές, η εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ σε τέτοιου είδους παροχή δεν είναι σύμφωνη προς το άρθρο 98, παράγραφος 2, της οδηγίας για τον ΦΠΑ.

64 Η Επιτροπή προσάπτει επίσης στο καθού κράτος μέλος ότι εφαρμόζει τον μειωμένο συντελεστή του 3 % κατά παράβαση των άρθρων 99, 110 και 114 της οδηγίας για τον ΦΠΑ.

65 Το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, υποστηριζόμενο από το Βασίλειο του Βελγίου, προβάλλει, αντιθέτως, ότι τα άρθρα 110 και 114 της οδηγίας για τον ΦΠΑ του επιτρέπουν, σε κάθε περίπτωση, να εφαρμόσει τέτοιο ΦΠΑ στην παροχή ηλεκτρονικών βιβλίων.

66 Όσον αφορά το άρθρο 110 της οδηγίας για τον ΦΠΑ, πρέπει να υπομνησθεί ότι, όπως προκύπτει από το γράμμα της διατάξεως αυτής, η δυνατότητα κράτους μέλους να εφαρμόσει μειωμένους συντελεστές χαμηλότερους από το ελάχιστο όριο που καθορίζεται στο άρθρο 99 της οδηγίας σχετικά με τον ΦΠΑ, συναρτάται προς τη σωρευτική συνδρομή τεσσάρων προϋποθέσεων, και ιδίως εκείνης κατά την οποία οι μειωμένοι συντελεστές πρέπει να είναι σύμφωνοι με τη νομοθεσία της Ένωσης (απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας, C-596/10, EU:C:2012:130, σκέψη 75).

67 Εντούτοις, όπως προκύπτει από το άρθρο 63 της παρούσας αποφάσεως, η εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ στην παροχή ηλεκτρονικών βιβλίων δεν συνάδει προς το άρθρο 98, παράγραφος 2, της οδηγίας για τον ΦΠΑ. Υπό τις συνθήκες αυτές, χωρίς να είναι αναγκαίο να εξετασθεί εάν πληρούνται οι λοιπές προϋποθέσεις του άρθρου 110 της οδηγίας αυτής, η παρέκκλιση που προβλέπεται στην ως άνω διάταξη δεν μπορεί να δικαιολογήσει την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ ύψους 3 % στην παροχή ηλεκτρονικών βιβλίων (βλ. κατ' αυτήν την έννοια Επιτροπή κατά Γαλλίας, EU:C:2012:130, σκέψεις 76 και 77).

68 Όσον αφορά το άρθρο 114 της οδηγίας για τον ΦΠΑ, αρκεί η επισήμανση ότι η διάταξη αυτή επιτάσσει ρητώς η παράδοση του επίμαχου αγαθού ή η παροχή της επίμαχης υπηρεσίας να εμπίπτει σε μία από τις κατηγορίες που αναφέρονται στο παράρτημα ΙΙΙ της οδηγίας για τον ΦΠΑ. Εντούτοις, είναι σαφές ότι τούτο δεν συμβαίνει με την παροχή ηλεκτρονικών βιβλίων.

69 Υπό τις συνθήκες αυτές, η εφαρμογή, από το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, μειωμένου συντελεστή ύψους 3 % στην παροχή ηλεκτρονικών βιβλίων δεν δικαιολογείται ούτε βάσει του άρθρου 110 της οδηγίας για τον ΦΠΑ ούτε βάσει του άρθρου 114 αυτής.

70 Από το σύνολο των ανωτέρω σκέψεων προκύπτει ότι η προσφυγή της Επιτροπής είναι βάσιμη.

71 Κατά συνέπεια, διαπιστώνεται ότι, εφαρμόζοντας μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ ύψους 3 % στην παροχή ηλεκτρονικών βιβλίων, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει δυνάμει των άρθρων 96 έως 99, 110 και 114 της οδηγίας για τον ΦΠΑ, εξεταζομένων σε συνδυασμό προς τα παραρτήματα ΙΙ και ΙΙΙ του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011.

Επί των δικαστικών εξόδων

72 Κατά το άρθρο 138, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα, εφόσον υπάρχει σχετικό αίτημα. Δεδομένου ότι η Επιτροπή ζήτησε την καταδίκη του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου στα δικαστικά έξοδα και η τελευταία ηττήθηκε, πρέπει να καταδικαστεί στα δικά της δικαστικά έξοδα, καθώς και στα έξοδα της Επιτροπής.

73 Κατ' εφαρμογήν του άρθρου 140, παράγραφος 1, του ίδιου κανονισμού, τα κράτη μέλη και τα θεσμικά όργανα που παρενέβησαν στη διαφορά φέρουν τα δικαστικά έξοδά τους. Κατά συνέπεια, το Βασίλειο του Βελγίου και το Συμβούλιο φέρουν τα δικαστικά έξοδά τους.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τέταρτο τμήμα) αποφασίζει:

1) Εφαρμόζοντας συντελεστή φόρου προστιθέμενης αξίας 3 % στην παροχή ψηφιακών ή ηλεκτρονικών βιβλίων, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει δυνάμει των άρθρων 96 έως 99, 110 και 114 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2010/88/ΕΕ του Συμβουλίου, της 7ης Δεκεμβρίου 2010, εξεταζομένων σε συνδυασμό προς τα παραρτήματα ΙΙ και ΙΙΙ της οδηγίας αυτής και του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) 282/2011 του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 2011, για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 2006/112.

2) Το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου φέρει τα δικά του δικαστικά έξοδά του, καθώς και τα δικαστικά έξοδα της Ευρωπαϊκής Επιτροπής.

3) Το Βασίλειο του Βελγίου και το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης φέρουν τα δικαστικά έξοδά τους.

(υπογραφές)