

SENTENZA TAL-QORTI TAL-?USTIZZJA (Ir-Raba' Awla)

5 ta' Marzu 2015 (*)

“Nuqqas ta' Stat li jwettaq obbligu – Tassazzjoni – VAT – Applikazzjoni ta' rata mnaqqsa – Provvista ta' kotba di?itali jew elettronici”

Fil-Kaw?a C?502/13,

li g?andha b?ala su??ett rikors g?al nuqqas ta' twettiq ta' obbligu skont l-Artikolu 258 TFUE, ippre?entat fit?18 ta' Settembru 2013,

Il-Kummissjoni Ewropea, irrappre?entata minn C. Soulay u F. Dintilhac, b?ala a?enti, b'indirizz g?an-notifika fil-Lussemburgu,

rikorrenti,

sostnuta minn:

Il-Kunsill tal-Unjoni Ewropea, irrappre?entat minn E. Chatziioakeimidou u A. de Gregorio Merino, b?ala a?enti,

intervenjenti,

vs

Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu, irrappre?entat minn D. Holderer, b?ala a?ent,

konvenut,

sostnut minn:

Ir-Renju tal-Bel?ju, irrappre?entat minn M. Jacobs u J.?C. Halleux, b?ala a?enti,

intervenjent,

IL-QORTI TAL-?USTIZZJA (Ir-Raba' Awla),

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

Avukat ?enerali: P. Mengozzi,

Re?istratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-pro?edura bil-miktub,

wara li rat id-de?i?joni, me?uda wara li nstema' l-Avukat ?enerali, li l-kaw?a tinqata' ming?ajr konkluzjonijiet,

tag?ti l-pre?enti

Sentenza

1 Permezz tar-rikors tagħha, il-Kummissjoni Ewropea titlob lill-Qorti tal-Ġustizzja tikkonstata li, billi applika rata ta' taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem il-“VAT”) ta' 3 % fuq il-provvista ta' kotba diġitali (jew kotba elettronici), il-Gran Dukat tal-Lussemburgu naqas milli jwettaq l-obbligi tiegħu skont l-Artikoli 96 sa 99, 110 u 114 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU L 347, p. 1), kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2010/88/UE, tas-27 ta' Diċembru 2010 (ĠU L 326, p. 1, iktar 'il quddiem id-“Direttiva VAT”), moqrija flimkien mal-Annessi II u III tal-imsemmija direttiva u r-Regolament ta' Implimentazzjoni tal-Kunsill (UE) Nru 282/2011, tal-15 ta' Marzu 2011, li jistabbilixxi miżuri ta' implimentazzjoni fir-rigward tad-Direttiva 2006/112 (ĠU L 77, p. 1).

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

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

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

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

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

4 L-Artikolu 96 tal-imsemmija direttiva jipprovdi:

“L-Istati Membri għandhom japplikaw rata standard ta' VAT, li għandha tiġi ffixxata minn kull Stat Membru b'ala persentaġġ ta' l-ammont taxxabbli u li għandha tkun l-istess għall-provvista ta' merkanzija u għall-provvista ta' servizzi.”

5 Skont l-Artikolu 97 tad-Direttiva VAT

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

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

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

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

Ir-rati mnaqqsa m'għandhomx japplikaw għas-servizzi fornuti b'mezzi elettronici.”

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

“Ir-rati mnaqqsa għandhom jiġu ffixxati b'ala persentaġġ ta' l-ammont taxxabbli, li ma jistax ikun inqas minn 5 %.”

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

“L-Istati Membri li, fl-1 ta' Jannar 1991, kienu qed jagħtu eżenzjonijiet bil-possibbiltà tat-tnaqqis tal-VAT imqallsa fl-istadju preċedenti jew japplikaw rati mnaqqsa iktar baxxi mill-minimu stabbilit fl-

Artikolu 99, jistgħu jkomplu jagħtu dawk l-eżenzjonijiet jew japplikaw dawk ir-rati mnaqqsa.

L-eżenzjonijiet u r-rati mnaqqsa msemmija fl-ewwel paragrafu għandhom ikunu skond id-dritt Komunitarju u għandhom ikunu jew adottati għal raġunijiet soġjali definiti b'mod jgħall-benefiċċju tal-konsumatur aħari.

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

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

[...]

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

“il-provvista ta' immaġini, test u informazzjoni u t-tqegħid għad-disposizzjoni ta' baġijiet tad-data”.

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

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

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

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

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

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

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

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

“1. ‘Servizzi furnuti b'mod elettroniku’ kif imsemmijin fid-Direttiva 2006/112/KE għandha tinkludi

servizzi li huma provduti minn fuq l-Internet jew netwerk elettroniku u li n-natura tagħhom trendi l-forniment tagħhom awtomatizzat u li jinvolvi intervent uman minimu, u impossibbli li jiġu assigurati fin-nuqqas tat-teknoloġija tal-informatika.

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

[...]

f) is-servizzi elenkati fl-Anness I.”

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

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

[...]

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

[...]”

Id-dritt Lussemburgi?

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

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

Ir-rata mnaqqa tat-taxxa hija ffissata għal sitt fil-mija tal-imsemmi valur taxxabbli.

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

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

“1. Fil-limiti u taħt iż-żirkustanzi li għandhom jiġu ddeterminati permezz ta' Regolament Gran Dukali, il-[VAT] tinqas:

[...]

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

[...]

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

[...]”

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

“Kotba (inklużi opuskoli, fuljetti u materjal ieor stampat simili, albums, kotba għat-tfal bl-istampi, tat-tpinġija jew tat-tpinġija bil-kulur, mużika stampata jew f'forma ta' manuskritt, mapep u mapep idrografiġi jew mapep simili), żurnali u perjodiġi. Għandu jiġi eskluż il-materjal iddedikat kollu kemm hu jew b'mod predominanti għar-reklamar kif ukoll il-kotba, ir-rivisti u l-pubblikazzjonijiet pornografiġi.”

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

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

[...]

5 Kotba, żurnali u publikazzjonijiet perjodiġi:

a)

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

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

[...]”

21 L-irkolari Nru 756, tat-12 ta' Diċembru 2011, tad-Direttorat tar-Reżistrazzjoni u tas-Settur kopert minn attività intellettuali tgħid:

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

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

Din l-irkolari għandha tapplika mill-1 ta' Jannar 2012.”

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

22 Il-Kummissjoni qieset li l-applikazzjoni, mill-1 ta' Jannar 2012, ta' rata “ulterjorment

imnaqqsa" ta' VAT ta' 3 % (iktar 'il quddiem ir-"rata mnaqqsa ta' VAT ta' 3 %") g'all-provvista ta' kotba di?itali jew elettroniki kienet kuntrarja g'ad-Direttiva VAT. Konsegwentement, fl-4 ta' Lulju 2012, hija indirizzat ittra ta' intimazzjoni lill-Gran Dukat tal-Lussemburgu. Dan l-Istat Membru wie?eb g'aliha permezz ta' ittra tal-31 ta' Lulju 2012.

23 Fil-25 ta' Ottubru 2012, il-Kummissjoni ?ar?et opinjoni motivata fejn stiednet lill-Gran Dukat tal-Lussemburgu jie?u l-mi?uri ne?essarji sabiex jikkonforma ru?u mag?ha f'terminu ta' xahar minn meta jir?eviha. Dan l-Istat Membru wie?eb g'aliha permezz ta' ittra tad-29 ta' Novembru 2012.

24 Billi ma kinitx issodisfatta bl-ispjegazzjonijiet ipprovduti mill-Gran Dukat tal-Lussemburgu, il-Kummissjoni dde?idiet li tippre?enta dan ir-rikors.

25 Permezz ta' de?i?jonijiet tal-President tal-Qorti tal-?ustizzja tal-14 ta' Jannar u tat-3 ta' Frar 2014, il-Kunsill tal-Unjoni Ewropea u r-Renju tal-Bel?ju t?allex jintervjenu fit-tlietma insostenn tat-talbiet tal-Kummissjoni u tal-Gran Dukat tal-Lussemburgu rispettivament.

Fuq ir-rikors

Osservazzjonijiet preliminari

26 Il-Kummissjoni tispe?ifika li bi provvista ta' kotba di?itali jew elettroniki, g'andha tintfieh hem il-provvista, bi ?las, permezz ta' tni?il elektroniku jew ta' xandir fi fluss ("streaming") minn sit internet, ta' kotba f'format elektroniku li jistg?u ji?u kkonsultati fuq kompjuter, smartphone, lettur ta' kotba elettroniki jew kull sistema o?ra li sservi b?ala lettur (iktar 'il quddiem il-"provvista ta' kotba elettroniki").

27 Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu jikkontesta l-portata tas-su?ett tar-rikors. Fil-fehma tieg?u, ir-rata mnaqqsa ta' VAT ta' 3 % hija biss applikata g'all-provvista ta' kotba permezz ta' tni?il b'mod elektroniku, bl-esklu?joni tal-provvista ta' kotba permezz ta' xandir fi fluss.

28 F'dan ir-rigward, g?andu ji?i kkonstatat li, hekk kif issostni ?ustament il-Kummissjoni, ma jirri?ultax mid-dritt Lussemburgi? dwar is-su?ett, i?itat fil-punti 17 sa 21 ta' din is-sentenza, li l-provvista ta' kotba permezz ta' xandir fi fluss hija esklu?a, kuntrarjament g'all-provvista ta' kotba permezz ta' tni?il b'mod elektroniku, milli tibbenefika mir-rata mnaqqsa ta' VAT ta' 3 %.

29 F'dawn i?-?irkustanzi, ma hemmx lok li ji?i limitat l-e?ami tar-rikors g'al kategorija ta' kotba di?itali jew elettroniki iktar ristretta minn dik inti?a mill-Kummissjoni fir-rikors tag?ha.

Fuq il-mertu

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

31 Din l-istituzzjoni tosserva li, skont l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 98(2) tad-Direttiva VAT, ir-rati mnaqqsa ta' VAT jistg?u ji?u applikati biss g'all-provvisti ta' merkanzija u ta' servizzi msemmija fl-Anness III ta' din id-direttiva. Issa, il-provvista ta' kotba elettroniki ma taqax ta?t il-kamp ta' applikazzjoni tal-imsemmi anness u, g'aldaqstant, ma tistax tibbenefika minn rata mnaqqsa ta' VAT. Din l-interpretazzjoni hija kkonfermata permezz tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 98(2) tad-Direttiva VAT, li jeskludi l-applikazzjoni ta' rata mnaqqsa ta' VAT g'al servizzi pprovduti b'mod elektroniku. F'dawn i?-?irkustanzi, l-Artikoli 110 u 114 tad-Direttiva VAT lanqas ma jippermettu li ti?i applikata rata mnaqqsa ta' VAT ta' 3 % g'all-provvista ta' kotba elettroniki.

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

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

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

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

36 Għalkemm, l-ustament, il-ktieb elektroniku jeżistix, sabiex jinqara, sostenn fiżiku, b'għal kompjuter, madankollu tali sostenn ma huwiex inkluż fil-provvista ta' kotba elettronici.

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

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

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

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

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

42 Fil-fatt, minn na?a, skont l-Artikolu 24(1) tad-Direttiva tal-VAT, "provvista ta' servizzi" tfisser kwalunkwe tran?azzjoni li ma tikkostitwixxix provvista ta' merkanzija, filwaqt li, skont l-Artikolu 14(1) ta' din id-direttiva, "provvista ta' merkanzija" tfisser it-trasferiment tad-dritt ta' sid li jiddisponi minn proprjetà tan?ibbli. Issa, il-provvista ta' kotba elettronici?i ma tistax ti?i kkunsidrata b?ala "provvista ta' merkanzija", fis-sens ta' din l-a??ar dispo?izzjoni, peress li l-ktieb elektroniku ma jistax ji?i kkwalifikat b?ala proprjetà tan?ibbli. Fil-fatt, hekk kif jirri?ulta mill-punt 36 ta' din is-sentenza, is-sostenn fi?iku li jippermetti l-vi?walizzazzjoni g?all-qari ta' dan il-ktieb, li jista' ji?i kkwalifikat b?ala "proprjetà tan?ibbli", huwa assenti meta ssir il-provvista. G?alhekk, skont dan l-Artikolu 24(1), il-provvista ta' kotba elettronici?i g?andha ti?i kkwalifikata b?ala provvista ta' servizzi.

43 Min-na?a l-o?ra, konformement mal-Artikolu 7(1) tar-Regolament ta' Implementazzjoni Nru 282/2011, jikkostitwixxu servizzi pprovduti elettronikament, fis-sens tad-Direttiva VAT, "is-servizzi li huma provduti minn fuq l-Internet jew network elektroniku u li n-natura tag?hom trendi l-forniment tag?hom awtomatizzat u li jinvolvi intervent uman minimu, u impossibbli li ji?u assicurati fin-nuqqas tat-teknolo?ija tal-informatika". G?andu ji?i kkonstatat li l-provvista ta' kotba elettronici?i tissodisfa din id-definizzjoni.

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

45 Kuntrarjament g?al dak li jsostni l-Gran Dukat tal-Lussemburgu, il-fatt li l-Anness II tad-Direttiva VAT jinkludi lista indikattiva tas-servizzi pprovduti elettronikament imsemmija fl-Artikolu 58 u fis-subparagrafu (k) tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 59 tad-Direttiva VAT ma jmurx kontra din l-interpretazzjoni. Fil-fatt, i?-?irkustanza li dan l-anness jelenka biss is-servizzi pprovduti elettronikament li huma rilevanti g?all-applikazzjoni ta' dawn l-a??ar ?ew? dispo?izzjonijiet huwa ming?ajr effett fuq in-natura nnifisha ta' dawn is-servizzi.

46 Barra minn hekk, kif jirri?ulta mill-formulazzjoni tal-Artikolu 7(1) tar-Regolament ta' Implementazzjoni Nru 282/2011, ir-riferiment mag?mul, fil-kuntest ta' din id-dispo?izzjoni, g?as-servizzi elenkati fil-punt 3 tal-Anness II tad-Direttiva VAT iservi sabiex ji?u ddeterminati s-servizzi pprovduti elettronikament li jissemmw mid-Direttiva VAT b'mod ?enerali u mhux biss minn ?erti dispo?izzjonijiet spe?ifi?i ta' din id-direttiva.

47 Konsegwentement, peress li l-provvista ta' kotba elettronici?i hija servizz ipprovdut "b'mezzi elettronici?", fis-sens tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 98(2) tad-Direttiva VAT u li din id-dispo?izzjoni teskludi kull possibbiltà li ti?i applikata rata mnaqqsa ta' VAT g?al servizzi b?al dawn, il-punt 6 tal-Anness III tad-Direttiva VAT ma jistax ji?i interpretat fis-sens li jinkludi fil-kamp ta' applikazzjoni tieg?u l-provvista ta' kotba elettronici?i ming?ajr ma jmur kontra l-intenzjoni tal-le?i?latur tal-Unjoni li ma jippermettix lil dawn is-servizzi jibbenefikaw minn rata mnaqqsa ta' VAT.

48 Barra minn hekk, l-argument tal-Gran Dukat tal-Lussemburgu li d-Direttiva 2009/47 kellha l-effett li tbiddel, fuq dan il-punt, il-portata ta' dan it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 98(2) ma jistax jintlaqa', peress li interpretazzjoni b?al din hija kontradetta mill-kliem innifsu ta' din l-a??ar dispo?izzjoni, li jeskludu, ming?ajr e??ezzjoni, is-servizzi kollha pprovduti elettronikament mill-possibbiltà li jibbenefikaw minn rata mnaqqsa ta' VAT.

49 G?alhekk, jekk jittie?du inkunsiderazzjoni kemm il-kliem tal-punt 6 tal-Anness III tad-Direttiva VAT kif ukoll il-kuntest tieg?u u l-g?anijiet tal-le?i?lazzjoni li fihom tid?ol din id-dispo?izzjoni, dan il-

punt ma jistax ji?i interpretat fis-sens li jinkludi fil-kamp ta' applikazzjoni tieg?u l-provvista ta' kotba elettronici.

50 Kuntrarjament g?al dak li jsostnu l-Gran Dukat tal-Lussemburgu u r-Renju tal-Bel?ju, din l-interpretazzjoni ma titqig?edx inkwistjoni bil-prin?ipju ta' newtralità fiskali, li hija t-traduzzjoni mil-le?i?latur tal-Unjoni, fil-qasam tal-VAT, tal-prin?ipju ?enerali ta' ugwaltanza fit-trattament (sentenza NCC Construction Danmark, EU:C:2009:669, punt 41 u l-?urisprudenza ??itata).

51 Fil-fatt, il-prin?ipju ta' newtralità fiskali ma jippermettix li ji?i esti? il-kamp ta' applikazzjoni ta' rata mnaqqsa ta' VAT fl-assenza ta' dispo?izzjoni inekwivoka (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Zimmermann, C?174/11, EU:C:2012:716, punt 50 u l-?urisprudenza ??itata). Issa, il-punt 6 tal-Anness III tad-Direttiva VAT ma huwiex dispo?izzjoni li, b'mod inekwivoku, jestendi l-kamp ta' applikazzjoni tar-rati mnaqqsa ta' VAT g?all-provvista ta' kotba elettronici. G?all-kuntrarju, hekk kif jirri?ulta mill-punt 49 ta' din is-sentenza, provvista b?al din ma taqax ta?t din id-dispo?izzjoni.

52 L-interpretazzjoni mag?mula fil-punt 49 ta' din is-sentenza lanqas ma hija, b?alma jsostni l-Gran Dukat tal-Lussemburgu, mqieg?da inkwistjoni bil-?idma preparatorja tad-Direttiva 2009/47. Dan l-Istat Membru jirreferi, b'mod partikolari, g?at-test tal-punt 6 tal-Anness III tad-Direttiva VAT, kif propost mill-Kummissjoni fejn mill-imsemmi anness ?ew ikkunsidrati dawn il-kliem "il-provvista, inklu? b'self mil-libreriji, ta' kotba (inklu?i opuskoli, fuljetti u o??etti simili stampati, kotba g?at-tfal bl-istampi, tat-tpin?ija jew tat-tpin?ija bil-kulur, mu?ika stampata jew f'forma ta' manuskritt, mapep u mapep idrografici jew mapep simili), gazzetti u rivisti, li mhuwiex materjal iddedikat kollu kemm hu jew b'mod sostanzjali g?ar-reklamar".

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

54 Barra minn hekk, lanqas ma jista' jintlaqa' l-argument tal-Gran Dukat tal-Lussemburgu li l-punt 6 tal-Anness III tad-Direttiva VAT g?andu ji?i interpretat fis-sens li jinkludi l-provvista ta' kotba elettronici, ta?t piena ta' ksur tal-g?an ta' din id-dispo?izzjoni, peress li ma je?istux i?jed kotba di?itali materjalment ikkunsinnati lill-klijent. Fil-fatt, je?tie? sempli?ement li ji?i kkonstatat, f'dan ir-rigward, li, hekk kif juru ?-?irkustanzi inkwistjoni fil-kaw?a li tat lok g?as-sentenza K (EU:C:2014:2207), dan l-argument huwa bba?at fuq premessa ?baljata.

55 G?andu jing?ad ukoll li, sa fejn il-Gran Dukat tal-Lussemburgu jer?a' jqieg?ed inkwistjoni l-validità tad-Direttiva VAT u, b'mod partikolari, il-punt 6 tal-Anness III fir-rigward tal-prin?ipju ta' ugwaltanza fit-trattament, l-e?ami ta' din il-validità ma jistax ise?? fil-kuntest ta' dan ir-rikors g?al nuqqas ta' twettiq ta' obbligu.

56 Fil-fatt, fl-assenza ta' dispo?izzjoni tat-Trattat FUE li tawtorizza dan espressament, Stat Membru ma jistax utilment jinvoka l-illegalità ta' direttiva li huwa destinatarju tag?ha b?ala difi?a kontra rikors g?al nuqqas ta' twettiq ta' obbligu bba?at fuq in-nuqqas ta' e?ekuzzjoni ta' din id-direttiva. Dan jista' jse?? biss li kieku l-att inkwistjoni kien ivvizzjat b'mod partikolarment gravi u evidenti, b'tali mod li jkun jista' ji?i kkwalifikat b?ala att ine?istenti, fejn l-e?istenza ta' dawn il-vizzji ma hijiex allegata mill-Gran Dukat tal-Lussemburgu (ara s-sentenza l?Kummissjoni vs L?Awstrija, C?189/09, EU:C:2010:455, punti 15 sa 17 u l-?urisprudenza ??itata).

57 G?al din l-istess ra?uni, dan l-Istat Membru ma jistax utilment jinvoka argument ibba?at fuq l-invalidità tad-Direttiva 2009/47 min?abba li r-rwol tal-Parlament Ewropew inkiser fl-adozzjoni tag?ha.

58 Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu jirreferi wkoll g?all-Artikolu 110 TFUE, li, fil-fehma tieg?u, juri li l-awturi tat-Trattat ma kellhomx l-intenzjoni li jag?tu lill-istituzzjonijiet tal-Unjoni d-dritt li jintrodu?

oneri fiskali diskriminatorji.

59 Madankollu, dan l-argument jikkoin?idi, essenzjalment, mal-argument ta' dan l-Istat Membru relatat mal-prin?ipju ta' ugwaljanza fit-trattament. G?aldaqstant dan l-argument g?andu ji?i mi??ud g?all-istess ra?unijiet b?al dawk imsemmija fil-punti 50 u 51 kif ukoll 55 u 56 ta' din is-sentenza.

60 Sussidjarjament, jekk il-provvista ta' kotba elettronici ma taqax ta?t il-punt 6 tal-Anness III tad-Direttiva VAT, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu jsostni li tali provvista taqa' ta?t il-punt 9 tal-imsemmi anness.

61 Madankollu, dan l-argument ma jistax jintlaqa'. Fil-fatt, tali interpretazzjoni tal-imsemmi punt 9, li jikkon?erna s-servizzi pprovduti g?all-kittieba, kompo?ituri u interpreti u d-drittijiet tal-awtur dovuti lilhom, ma ssib ebda sostenn fil-formulazzjoni ta' din id-dispo?izzjoni u twassal sabiex il-kamp ta' applikazzjoni tag?ha ji?i esti?, filwaqt li, hekk kif jirri?ulta mill-punt 38 ta' din is-sentenza, g?andha ssir interpretazzjoni stretta ta' din l-istess dispo?izzjoni.

62 Barra minn hekk, kif tosserva ?ustament il-Kummissjoni, il-fatt li l-provvista ta' kotba taqa' ta?t il-kamp ta' applikazzjoni tal-punt 9 tal-Anness III tad-Direttiva VAT huwa tali li jne??i kull sens mill-punt 6 tal-imsemmi anness.

63 Mill-argumenti pre?edenti jirri?ulta li l-provvista ta' kotba elettronici ma taqa' la ta?t il-punt 6 u lanqas ta?t il-punt 9 tal-Anness III tad-Direttiva VAT. Barra minn hekk, huwa pa?ifiku li l-imsemmija provvista ma taqa' ta?t ebda kategorija ta' provvista ta' servizzi, imsemmija fl-imsemmi anness. F'dawn i?-?irkustanzi, l-applikazzjoni ta' rata mnaqqsa ta' VAT g?al tali provvista ma hijiex konformi mal-Artikolu 98(2) tad-Direttiva VAT.

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

65 Il?Gran Dukat tal-Lussemburgu, sostnut mir-Renju tal-Bel?ju, isostni, min-na?a l-o?ra, li l-Artikoli 110 u 114 tad-Direttiva VAT jawtorizzawh, fi kwalunkwe ka?, japplika tali rata ta' VAT g?all-provvista ta' kotba elettronici.

66 Fir-rigward tal-Artikolu 110 tad-Direttiva VAT, g?andu jifakkar li, hekk kif jirri?ulta mill-kliem ta' din id-dispo?izzjoni, il-possibilità g?al Stat Membru li japplika rati mnaqqsa inferjuri g?all-minimu ffixsat fl-Artikolu 99 tad-Direttiva VAT hija su??etta g?al erba' kundizzjonijiet kumulattivi li g?andhom ji?u ssodisfatti, u b'mod partikolari dik li r-rati mnaqqsa g?andhom ikunu f'konformità mal-le?i?lazzjoni tal-Unjoni (sentenza Il?Kummissjoni vs Franza, C?596/10, EU:C:2012:130, punt 75).

67 Issa, hekk kif jirri?ulta mill-punt 63 ta' din is-sentenza, l-applikazzjoni ta' rata mnaqqsa ta' VAT g?all-provvista ta' kotba elettronici ma hijiex konformi mal-Artikolu 98(2) tad-Direttiva VAT. F'dawn i?-?irkustanzi, ming?ajr ma jkun me?tie? li ji?i e?aminat jekk il-kundizzjonijiet l-o?ra msemmija fl-Artikolu 110 ta' din id-direttiva ?ewx issodisfatti, l-e??ezzjoni prevista f'din l-a??ar dispo?izzjoni ma tistax ti??ustifika l-applikazzjoni mill-Gran Dukat tal-Lussemburgu ta' rata mnaqqsa ta' VAT ta' 3 % g?all-provvista ta' kotba elettronici (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Il?Kummissjoni vs Franza, EU:C:2012:130, punti 76 u 77).

68 G?al dak li jikkon?erna l-Artikolu 114 tad-Direttiva VAT, je?tie? sempli?ement li ji?i osservat li din id-dispo?izzjoni tirrikjedi espli?itament li l-provvista ta' merkanzija jew servizzi kkon?ernata taqa' ta?t wie?ed mill-kategoriji li jinsabu fl-Anness III tad-Direttiva VAT. Issa, huwa pa?ifiku li dan ma huwiex il-ka? tal-provvista ta' kotba elettronici.

69 F'dawn i?-?irkustanzi, l-applikazzjoni, mill-Gran Dukat tal-Lussemburgu, ta' rata mnaqqsa ta' VAT ta' 3 % g'all-provvista ta' kotba elettronici ma hi ?ustifikata la permezz tal-Artikolu 110 tad-Direttiva VAT u lanqas permezz tal-Artikolu 114 ta' din id-direttiva.

70 Mill-argumenti pre?edenti kollha jirri?ulta li r-rikors tal-Kummissjoni huwa fondat.

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

Fuq l-ispejje?

72 Skont l-Artikolu 138(1) tar-Regoli tal-Pro?edura tal-Qorti tal-?ustizzja, il-parti li tiflef g?andha ti?i kkundannata g'all-ispejje?, jekk dawn ikunu ntalbu. Peress li l-Gran Dukat tal-Lussemburgu tiflef, hemm lok li huwa ji?i kkundannat ibati l-ispejje? kif mitlub mill-Kummissjoni.

73 Skont l-Artikolu 140(1) ta' dawn l-istess Regoli l-Istati Membri u l-istituzzjonijiet intervenjenti fil-kaw?a g?andhom ibatu l-ispejje? rispettivi tag?hom. Konsegwentement, ir-Renju tal-Bel?ju u l-Kunsill g?andhom ibatu l-ispejje? rispettivi tag?hom.

G?al dawn il-motivi, Il-Qorti tal-?ustizzja (Ir-Raba' Awla) taqta' u tidde?iedi:

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

2) **Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu g?andu jbati l-ispejje? rispettivi tieg?u kif ukoll dawk esposti mill-Kummissjoni Ewropea.**

3) **Ir-Renju tal-Bel?ju u l-Kunsill tal-Unjoni Ewropea g?andhom ibatu l-ispejje? rispettivi tag?hom.**

Firem

* Lingwa tal-kaw?a: il-Fran?i?.