

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

5. marts 2015 (*)

»Traktatbrud – afgifter – moms – anvendelse af en nedsat afgiftssats – levering af digitale bøger eller e-bøger«

I sag C-479/13,

angående et traktatbrudssøgsmål i henhold til artikel 258 TEUF, anlagt den 6. september 2013,

Europa-Kommissionen ved C. Soulay og F. Dintilhac, som befuldmægtigede, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøger,

mod

Den Franske Republik ved D. Colas og J.-S. Pilczer, som befuldmægtigede,

sagsøgt,

støttet af:

Kongeriget Belgien ved M. Jacobs og J.-C. Halleux, som befuldmægtigede,

intervenient,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, L. Bay Larsen, og dommerne K. Jürimäe, J. Malenovský, M. Safjan og A. Prechal (refererende dommer),

generaladvokat: P. Mengozzi

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Europa-Kommissionen har i stævningen nedlagt påstand om, at det fastslås, at Den Franske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 96 og 98 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2010/88/EU af 7. december 2010 (EUT L 326, s. 1, herefter

»momsdirektivet«), sammenholdt med bilag II og III til det pågældende direktiv og Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 af 15. marts 2011 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112 (EUT L 77, s. 1), idet det har anvendt en nedsat sats for merværdiafgift (herefter »moms«) på levering af digitale bøger (eller e-bøger).

Retsforskrifter

EU-retten

2 Momsdirektivets artikel 14 bestemmer i stk. 1 følgende:

»Ved »levering af varer« forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.«

3 Direktivets artikel 24, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Ved »levering af ydelser« forstås enhver transaktion, der ikke er en levering af varer.«

4 Nævnte direktivs artikel 96 bestemmer:

»Medlemsstaterne anvender en normalsats for momsen, som fastsættes af hver enkelt medlemsstat som en procentsats af afgiftsgrundlaget, og som er ens for levering af varer og for levering af ydelser.«

5 I direktivets artikel 98, stk. 1 og 2, hedder det:

»1. Medlemsstaterne kan anvende en eller to nedsatte satser.

2. De nedsatte satser må kun anvendes på levering af de kategorier af varer og ydelser, som er anført i bilag III.

De nedsatte satser finder ikke anvendelse på elektronisk leverede tjenesteydelser.«

6 Bilag II til momsdirektivet, som indeholder en »[v]ejledende liste over elektronisk leverede ydelser omhandlet i artikel 58 og artikel 59, stk. 1, litra k)«, idet disse to bestemmelser vedrører fastsættelsen af leveringsstedet for ydelser, der leveres til ikke-afgiftspligtige personer, nævner i nr. 3):

»[I]evering af billeder, tekster og information og tilrådgivelsesstillelse af databaser«.

7 I den oprindelige version af direktiv 2006/112 blev det i bilag III hertil, som omfattede en liste over leveringer af varer og ydelser, som kan belægges med de i artikel 98 omhandlede nedsatte satser, nævnt i nr. 6):

»[I]evering af bøger, herunder udlån på biblioteker (herunder brochurer, foldere og lignende tryksager, billed-, tegne- eller malebøger til børn, trykt eller håndskreven musik, geografiske og hydrografiske kort eller tilsvarende), aviser og tidsskrifter, bortset fra materiale, der udelukkende eller hovedsagelig er reklame«.

8 Rådets direktiv 2009/47/EF af 5. maj 2009 (EUT L 116, s. 18) ændrede direktiv 2006/112. Fjerde betragtning til direktiv 2009/47 har følgende ordlyd:

»Direktiv 2006/112/EF bør endvidere ændres for at tillade anvendelsen af henholdsvis nedsatte satser eller fritagelser i et begrænset antal specifikke situationer af sociale grunde eller sundhedsgrunde og for at klarlægge og ajourføre henvisningen til bøger i bilag III til den tekniske udvikling.«

9 Siden den 1. juni 2009, hvor direktiv 2009/47 trådte i kraft, har nr. 6) i bilag III til momsdirektivet haft følgende ordlyd:

»[I]evering, herunder udlån på biblioteker, af bøger på alle fysiske medier (herunder brochurer, foldere og lignende tryksager, billed-, tegne- eller malebøger til børn, trykt eller håndskreven musik, geografiske og hydrografiske kort eller tilsvarende), aviser og tidsskrifter, bortset fra materiale, der udelukkende eller hovedsagelig er reklame«.

10 Gennemførelsesforordning nr. 282/2001 bestemmer i artikel 7, stk. 1 og 2, følgende:

»1. »Elektronisk leverede ydelser« som omhandlet i [momsdirektivet] omfatter ydelser, der leveres via internettet eller et elektronisk net, og hvis egenart gør leveringen deraf hovedsagelig automatiseret, og som kun involverer minimal menneskelig indgriben og ikke har nogen levedygtighed uden informationsteknologi.

2. Stk. 1 omfatter navnlig følgende:

[...]

f) de i bilag I anførte ydelser.«

11 Bilag I til gennemførelsesforordning nr. 282/2011, som har overskriften »Artikel 7 i denne forordning« bestemmer i punkt 3:

»Punkt 3 i bilag II til [momsdirektivet]

[...]

c) digitaliseret indhold af bøger og andre elektroniske publikationer

[...]«

Fransk ret

12 Code général des impôts (lov om skatter og afgifter), i den affattelse, der var gældende ved udløbet af fristen i den begrundede udtalelse, som den 25. oktober 2012 blev fremsendt til Den Franske Republik (herefter »CGI«), bestemte i artikel 278-0a følgende:

»Der opkræves [moms] til en nedsat sats på 5,5% for så vidt angår:

A. – køb, indførsler, erhvervelser inden for Fællesskabet, salg, leveringer, formidling eller mægling vedrørende:

[...]

nr. 3 Bøger, herunder udlån. Dette nr. 3 finder anvendelse på bøger på alle fysiske medier, herunder dem, som leveres via download.

[...]«

Den administrative procedure og retsforhandlingerne ved Domstolen

13 Kommissionen var af den opfattelse, at udvidelsen af den nedsatte momssats til transaktioner vedrørende bøger leveret via download, hvor den afgiftsudløsende begivenhed indtrådte fra den 1. januar 2012, var i strid med momsdirektivet. Den fremsendte følgelig en åbningsskrivelse til Den Franske Republik den 4. juli 2012. Medlemsstaten besvarede denne åbningsskrivelse ved skrivelse af 3. august 2012.

14 Den 25. oktober 2012 fremsatte Kommissionen en begrundet udtalelse, hvori den opfordrede Den Franske Republik til at træffe de nødvendige foranstaltninger til at efterkomme udtalelsen inden for en frist på en måned at regne fra dens modtagelse. Medlemsstaten besvarede den begrundede udtalelse ved skrivelse af 23. november 2012.

15 Da Kommissionen ikke var tilfreds med de forklaringer, der blev fremført af Den Franske Republik, har den besluttet at anlægge denne sag.

16 Ved afgørelse fra Domstolens præsident af 6. februar 2014 har Kongeriget Belgien fået tilladelse til at intervenere i sagen til støtte for Den Franske Republik.

Om søgsmålet

Indledende bemærkninger

17 Kommissionen har præciseret, at der ved levering af digitale bøger eller e-bøger skal forstås levering mod vederlag via download eller webstreaming (»streaming«) fra et websted, af bøger i elektronisk format, som kan læses på en computer, en smartphone, en e-bogslæser eller ethvert andet aflæsningssystem (herefter »levering af e-bøger«).

18 Den Franske Republik har gjort gældende, at definitionen på de digitale bøger eller e-bøger, på hvilke den nedsatte momssats kan finde anvendelse i henhold til CGI's artikel 278-0a, er strengere end den, Kommissionen har lagt til grund. Ifølge medlemsstaten finder den nedsatte momssats i henhold til denne bestemmelse alene anvendelse på såkaldte »homotetiske« bøger, nemlig bøger, der svarer til trykte bøger eller bøger leveret på et andet fysisk medie, som alene adskiller sig fra sidstnævnte på grund af visse forhold forbundet med deres format.

19 Det bemærkes i denne forbindelse, at den omstændighed, at CGI's artikel 278-0a for så vidt angår digitale bøger eller e-bøger alene finder anvendelse på homotetiske bøger, ikke i sig selv gør det muligt at fastslå, at Kommissionen nødvendigvis tilsigter en kategori af digitale bøger eller e-bøger, som er bredere end den, på hvilken den nedsatte momssats finder anvendelse i henhold til denne bestemmelse. De digitale bøger eller e-bøger, som Kommissionen tilsigter med sit søgsmål, defineres således ved den måde, hvorpå de leveres. Det er imidlertid ikke bestridt af Den Franske Republik, at homotetiske bøger med hensyn til dette kriterie er bøger, som omfattet af Kommissionen i stævningen.

20 Selv hvis CGI's artikel 278-0a anvender udtrykket »download«, har medlemsstaten ikke gjort gældende, at levering af bøger via streaming er udelukket fra bestemmelsens anvendelsesområde.

21 Under disse omstændigheder er der ikke grundlag for at begrænse undersøgelsen af sagen til en mere begrænset kategori af digitale bøger eller e-bøger end den, som Kommissionen har lagt til grund i stævningen.

Om realiteten

22 Kommissionen har gjort gældende, at Den Franske Republiks anvendelse af en nedsat momssats på levering af e-bøger er uforenelig med momsdirektivets artikel 96 og 98, sammenholdt med bilag II og III hertil og gennemførelsesforordning nr. 282/2011.

23 Institutionen har bemærket, at de nedsatte momssatser i henhold til momsdirektivets artikel 98, stk. 2, første afsnit, alene kan anvendes på levering af varer og tjenesteydelser omfattet af bilag III til dette direktiv. Levering af e-bøger henhører imidlertid ikke under anvendelsesområdet for dette bilag og kan følgelig ikke drage fordel af en nedsat momssats. Denne fortolkning er i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 98, stk. 2, andet afsnit, som udelukker anvendelsen af en nedsat momssats på elektronisk leverede tjenesteydelser.

24 Den Franske Republik har – støttet af Kongeriget Belgien – anfægtet Kommissionens fortolkning af de pågældende bestemmelser i momsdirektivet. Ifølge disse medlemsstater henhører levering af e-bøger under nr. 6) i bilag III til momsdirektivet og kan følgelig drage fordel af en nedsat momssats.

25 Det bemærkes i denne forbindelse, at momsdirektivets artikel 96 forudsætter, at den samme momssats, normalsatsen, anvendes på levering af goder og levering af tjenesteydelser. Som undtagelse til dette princip giver direktivets artikel 98, stk. 1, medlemsstaterne mulighed for at anvende en eller to nedsatte momssatser. I henhold til denne artikels stk. 2, første afsnit, må de nedsatte satser kun anvendes på levering af de kategorier af varer og ydelser, som er anført i bilag III til momsdirektivet (dom K, C-219/13, EU:C:2014:2207, præmis 21 og 22).

26 Hvad angår Den Franske Republik og Kongeriget Belgiens argument om, at levering af e-bøger henhører under nr. 6) i bilag III til momsdirektivet, bemærkes, at en EU-retlig bestemmelses rækkevidde både skal vurderes ud fra dens indhold, dens kontekst og dens målsætninger (jf. bl.a. dom NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).

27 Det bemærkes, at dette bilag III i nr. 6) i kategorien af tjenesteydelser, der kan gøres til genstand for nedsatte momssatser, udtrykkeligt nævner »levering [...] af bøger på alle fysiske medier«. Det fremgår således af ordlyden af dette nummer, at den nedsatte momssats finder anvendelse på en transaktion, som består i at levere en bog, som befinder sig på et fysisk medie. Som Kommissionen med rette har anført, ville enhver anden fortolkning kunne gøre udtrykket »på alle fysiske medier« i dette punkt uden mening.

28 Selv om det ganske vist er korrekt, at e-bøger nødvendigvis kræver et fysisk medie, såsom en computer, for at kunne læses, er et sådan medie imidlertid ikke omfattet af leveringen af e-bøger.

29 Det følger heraf, at bestemmelsen, henset til ordlyden af nr. 6), ikke omfatter levering af e-bøger i sit anvendelsesområde.

30 Denne fortolkning støttes af den sammenhæng, som bestemmelsen indgår i. Denne udgør således en undtagelse til princippet om, at medlemsstaterne anvender en normalmomssats på afgiftspligtige transaktioner, og den skal således fortolkes snævert (jf. bl.a. dom Kommissionen

mod Spanien, C-360/11, EU:C:2013:17, præmis 18 og den deri nævnte retspraksis).

31 Det er korrekt, som Den Franske Republik og Kongeriget Belgium med rette har anført, at EU-lovgiver med udvidelsen af anvendelsesområdet for nr. 6) i bilag III til momsdirektivet som følge af den ændring, der blev indført med direktiv 2009/47 til »levering [...] af bøger på alle fysiske medier«, havde til formål at præcisere og tilpasse henvisningen til begrebet »bøger« i dette nummer til den teknologiske udvikling, således som det fremgår af fjerde betragtning til direktiv 2009/47.

32 Som Den Franske Republik med rette har anført, havde den pågældende lovgiver med fastsættelsen af bilag III til direktiv 2006/112 ligeledes til hensigt at opnå, at dagligvarer samt de varer og ydelser, der forfølger sociale eller kulturelle formål, for så vidt som de ikke eller kun i begrænset omfang indebærer en risiko for konkurrencefordrejning, kan belægges med en nedsat momssats (jf. i denne retning dom Kommissionen mod Nederlandene, C-41/09, EU:C:2011:108, præmis 52).

33 Det fremgår imidlertid ikke desto mindre, at lovgiver, som det fremgår af momsdirektivets artikel 98, stk. 2, andet afsnit, ligeledes valgte at udelukke enhver mulighed for at anvende en nedsat momssats på »elektronisk leverede tjenesteydelser«.

34 Levering af e-bøger udgør imidlertid en »elektronisk leveret tjenesteydelse« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i denne artikel 98, stk. 2, andet afsnit.

35 For det første bemærkes, at i henhold til momsdirektivets artikel 24, stk. 1, forstås ved »levering af ydelser« enhver transaktion, der ikke er en levering af varer, mens overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode i henhold til direktivets artikel 14, stk. 1, anses for en »levering af varer«. Levering af e-bøger kan imidlertid ikke betragtes som en »levering af varer« i sidstnævnte bestemmelses forstand, idet e-bøger ikke kan kvalificeres som et materielt gode. Som det fremgår af denne doms præmis 28, er det fysiske medie, som muliggør læsningen af denne bog, og som kan kvalificeres som et »materielt gode«, ikke til stede ved leveringen. Det følger heraf, at ved anvendelsen af denne artikel 24, stk. 1, skal levering af e-bøger kvalificeres som levering af tjenesteydelser.

36 For det andet udgør »ydelser, der leveres via internettet eller et elektronisk net, og hvis egenart gør leveringen deraf hovedsagelig automatiseret, og som kun involverer minimal menneskelig indgriben og ikke har nogen levedygtighed uden informationsteknologi« i henhold til artikel 7, stk. 1, i gennemførelsesforordningen nr. 282/2011 elektronisk leverede ydelser i momsdirektivets forstand. Det skal fastslås, at levering af e-bøger svarer til denne definition.

37 Denne fortolkning bekræftes af nr. 3) i bilag II til momsdirektivet, sammenholdt med gennemførelsesforordningens artikel 7, stk. 1 og 2, og nr. 3) i bilag I hertil, hvoraf det fremgår, at levering af digitaliseret indhold af bøger udgør en sådan tjeneste.

38 Den omstændighed, at bilag II til momsdirektivet indeholder en vejledende liste over elektronisk leverede ydelser omhandlet i momsdirektivets artikel 58 og artikel 59, stk. 1, litra k), er ikke til hinder herfor. Den omstændighed, at dette bilag alene opregner elektronisk leverede tjenesteydelser, der er relevante for anvendelsen af disse to bestemmelser, er således uden betydning for selve arten af disse tjenester.

39 Som det fremgår af ordlyden af artikel 7, stk. 1, i gennemførelsesforordning nr. 282/2011, tjener den henvisning, der i denne forbindelse findes i bestemmelsen til de tjenester, der er nævnt i nr. 3) i bilag II til momsdirektivet, endvidere til at fastlægge de elektronisk leverede tjenesteydelser, der er omfattet af momsdirektivet generelt og ikke alene af visse bestemmelser i dette direktiv.

40 Da levering af e-bøger er en »elektronisk leveret tjenesteydelse« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i momsdirektivets artikel 98, stk. 2, andet afsnit, og da denne bestemmelse udelukker enhver mulighed for at anvende en nedsat momssats på sådanne tjenester, kan nr. 6) i bilag III til momsdirektivet følgelig ikke fortolkes således, at dets anvendelsesområde omfatter levering af e-bøger, uden at tilsidesætte EU-lovgivers hensigt om ikke at lade disse tjenester drage fordel af en nedsat momssats.

41 Det følger heraf, at idet der tages hensyn til såvel ordlyden af nr. 6) i bilag III til momsdirektivet, som til bestemmelsens sammenhæng og formålet med den lovgivning, den indgår i, kan dette nummer ikke fortolkes således, at dets anvendelsesområde omfatter levering af e-bøger.

42 I modsætning til hvad Den Franske Republik og Kongeriget Belgien har gjort gældende, kan princippet om afgiftsneutralitet, som er udtryk for, at EU-lovgiver har overført det almindelige ligebehandlingsprincip til momsområdet, ikke rejse tvivl ved denne fortolkning (dom NCC Construction Danmark, EU:C:2009:669, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis).

43 Princippet om afgiftsneutralitet tillader således ikke, at anvendelsesområdet for en nedsat momssats udvides uden en klar bestemmelse herom (jf. i denne retning dom Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, præmis 50 og den deri nævnte retspraksis). Nr. 6) i bilag III til momsdirektivet er imidlertid ikke en bestemmelse, der på en utvetydig måde udvider anvendelsesområdet for de nedsatte momssatser til levering af e-bøger. Som det fremgår af denne doms præmis 41, henhører en sådan levering tværtimod ikke under denne bestemmelse.

44 Da det ligeledes er ubestridt, at levering af e-bøger ikke henhører under nogen anden kategori af tjenesteydelser nævnt i bilag III til momsdirektivet, er en anvendelse af en nedsat momssats på en sådan levering ikke i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 98, stk. 2.

45 Kommissionens påstand skal herefter tages til følge.

46 Det skal følgelig fastslås, at Den Franske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til momsdirektivets artikel 96 og 98, sammenholdt med bilag II og III til det pågældende direktiv og gennemførelsesforordning nr. 282/2011, idet den har anvendt en nedsat momssats på levering af e-bøger.

Sagens omkostninger

47 I henhold til artikel 138, stk. 1, i Domstolens procesreglement pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. Da Kommissionen har nedlagt påstand om, at Den Franske Republik tilpligtes at betale sagens omkostninger, og da Den Franske Republik har tabt sagen, bør det pålægges denne at bære sine egne omkostninger og betale Kommissionens omkostninger.

48 I overensstemmelse med procesreglementets artikel 140, stk. 1, bærer medlemsstater og institutioner, der er indtrådt i en sag, deres egne omkostninger. Kongeriget Belgien bærer følgelig sine egne omkostninger.

På grundlag af disse præmisser udtaler og bestemmer Domstolen (Fjerde Afdeling):

- 1) **Den Franske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 96 og 98 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets direktiv 2010/88/EU af 7. december 2010, sammenholdt med bilag II og III til det pågældende direktiv og Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 af 15. marts 2011 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112, idet den har anvendt en nedsat sats for merværdiafgift på levering af e-bøger.**
- 2) **Den Franske Republik bærer sine egne omkostninger og betaler Europa-Kommissionens omkostninger.**
- 3) **Kongeriget Belgien bærer sine egne omkostninger.**

Underskrifter

* Processprog: fransk.