

ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

5 maart 2015 (*)

„Niet-nakoming – Fiscale bepalingen – Btw – Toepassing van een verlaagd tarief – Levering van digitale of elektronische boeken”

In zaak C-479/13,

betreffende een beroep wegens niet-nakoming krachtens artikel 258 VWEU, ingesteld op 6 september 2013,

Europese Commissie, vertegenwoordigd door C. Soulay en F. Dintilhac als gemachtigden, domicilië gekozen hebbende te Luxemburg,

verzoekster,

tegen

Franse Republiek, vertegenwoordigd door D. Colas en J.-S. Pilczer als gemachtigden,

verweerster,

ondersteund door:

Koninkrijk België, vertegenwoordigd door M. Jacobs en J.-C. Halleux als gemachtigden,

interveniënt,

wijst

HET HOF (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: L. Bay Larsen, kamerpresident, K. Jürimäe, J. Malenovský, M. Safjan en A. Prechal (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: P. Mengozzi,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 De Europese Commissie verzoekt het Hof vast te stellen dat de Franse Republiek, door een verlaagd tarief van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) toe te passen op de levering van digitale (of elektronische) boeken, de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens de artikelen 96 en 98 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november

2006 betreffende het algemene stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/88/EU van de Raad van 7 december 2010 (PB L 326, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”), gelezen in samenhang met de bijlagen II en III bij deze richtlijn en met uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van richtlijn 2006/112 (PB L 77, blz. 1).

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

2 Artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn luidt:

„Als ‚levering van goederen’ wordt beschouwd, de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.”

3 Artikel 24, lid 1, van deze richtlijn luidt:

„Als ‚dienst’ wordt beschouwd elke handeling die geen levering van goederen is.”

4 Artikel 96 van deze richtlijn bepaalt:

„De lidstaten passen een normaal btw-tarief toe, dat door elke lidstaat wordt vastgesteld op een percentage van de maatstaf van heffing, dat voor goederenleveringen en voor diensten gelijk is.”

5 Artikel 98, leden 1 en 2, van diezelfde richtlijn bepaalt:

„1. De lidstaten kunnen een of twee verlaagde tarieven toepassen.

2. De verlaagde tarieven zijn uitsluitend van toepassing op de goederenleveringen en de diensten die tot de in bijlage III genoemde categorieën behoren.

De verlaagde tarieven zijn niet van toepassing op langs elektronische weg verrichte diensten.”

6 Bijlage II bij de btw-richtlijn, met een „[i]ndicatieve lijst van de in artikel 58 en artikel 59, lid 1, punt k), bedoelde langs elektronische weg verrichte diensten”, waarbij deze twee artikelen de plaats van ten behoeve van niet-belastingplichtigen verrichte diensten bepalen, vermeldt in punt 3:

„de levering van beelden, geschreven stukken en informatie en de terbeschikkingstelling van databanken”.

7 In de oorspronkelijke versie van richtlijn 2006/112 vermeldde punt 6 van bijlage III, met een lijst van de goederenleveringen en de diensten waarop de in artikel 98 bedoelde verlaagde tarieven mochten worden toegepast:

„levering van boeken ook bij uitlening door bibliotheken (met inbegrip van brochures, folders en soortgelijk drukwerk, albums, platen-, teken- en kleurboeken voor kinderen, gedrukte of geschreven muziekpartituren, landkaarten en hydrografische en soortgelijke kaarten), kranten en tijdschriften, voor zover niet uitsluitend of hoofdzakelijk reclamemateriaal”.

8 Richtlijn 2006/112 is bij richtlijn 2009/47/EG van de Raad van 5 mei 2009 (PB L 116, blz. 18) gewijzigd. Overweging 4 van richtlijn 2009/47 luidt:

„Bovendien dient richtlijn 2006/112/EG zodanig te worden gewijzigd dat verlaagde tarieven respectievelijk een vrijstelling kunnen worden toegepast in een beperkt aantal specifieke situaties om sociale redenen of gezondheidsredenen, en dat inzake de verwijzing naar boeken in bijlage III

bij die richtlijn duidelijkheid wordt gecreëerd en deze verwijzing de stand van de techniek volgt.”

9 Sinds 1 juni 2009, zijnde de datum van inwerkingtreding van richtlijn 2009/47, luidt bijlage III, punt 6, bij de btw-richtlijn:

„levering van boeken, op alle fysieke dragers, ook bij uitlening door bibliotheken (met inbegrip van brochures, folders en soortgelijk drukwerk, albums, platen-, teken- en kleurboeken voor kinderen, gedrukte of geschreven muziekpartituren, landkaarten en hydrografische en soortgelijke kaarten), kranten en tijdschriften, voor zover niet uitsluitend of hoofdzakelijk reclamemateriaal”.

10 Artikel 7, leden 1 en 2, van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 bepaalt:

„1. De in [de btw-richtlijn] bedoelde ‚langs elektronische weg verrichte diensten’ betreffen diensten die over het internet of een elektronisch netwerk worden verleend, wegens hun aard grotendeels geautomatiseerd zijn en slechts in geringe mate menselijk ingrijpen vergen, en zonder informatietechnologie niet kunnen worden verricht.

2. Lid 1 betreft met name [...] de volgende gevallen:

[...]

f) de in bijlage I genoemde diensten.”

11 Bijlage I bij uitvoeringsverordening nr. 282/2011, met als opschrift „Artikel 7 van de onderhavige verordening”, bepaalt in punt 3:

„Punt 3) van bijlage II bij [de btw-richtlijn]:

[...]

c) gedigitaliseerde inhoud van boeken en andere elektronische publicaties;

[...]”

Frans recht

12 Artikel 278²⁰ bis van de Code général des impôts (algemeen belastingwetboek), zoals van toepassing ten tijde van het verstrijken van de termijn die was gesteld in het op 25 oktober 2012 aan de Franse Republiek toegezonden met redenen omklede advies (hierna: „CGI”), bepaalt:

„De [btw] wordt geheven tegen het verlaagde tarief van 5,5 % over:

A. de aankoop, invoer, intracommunautaire verwerving, verkoop, levering, bemiddeling, makelaardij of bewerking van:

[...]

3° boeken, ook bij uitlening. Dit punt 3° geldt voor boeken op alle fysieke dragers, daaronder begrepen te downloaden boeken.

[...]”

Precontentieuze procedure en procesverloop voor het Hof

13 De Commissie was van mening dat de uitbreiding van het voordeel van het verlaagde btw-

tarief tot handelingen betreffende boeken die worden geleverd via downloading, waarvoor het belastbare feit vanaf 1 januari 2012 heeft plaatsgevonden, in strijd was met de btw-richtlijn. Daarom heeft zij op 4 juli 2012 de Franse Republiek een aanmaningsbrief toegezonden. Daarop heeft deze lidstaat geantwoord bij brief van 3 augustus 2012.

14 Op 25 oktober 2012 heeft de Commissie een met redenen omkleed advies uitgebracht, waarbij zij de Franse Republiek heeft verzocht de nodige maatregelen te nemen om binnen een termijn van twee maanden na ontvangst van het advies daaraan gevolg te geven. Deze lidstaat heeft daarop geantwoord bij brief van 23 november 2012.

15 Aangezien de Commissie geen genoegen nam met de uitleg van de Franse Republiek, heeft zij het onderhavige beroep ingesteld.

16 Bij besluit van de president van het Hof van 6 februari 2014 is het Koninkrijk België toegelaten tot interventie aan de zijde van de Franse Republiek.

Beroep

Opmerkingen vooraf

17 De Commissie preciseert dat onder levering van digitale of elektronische boeken moet worden verstaan de levering, onder bezwarende titel, via downloading of streaming van internet, van boeken in elektronische vorm die kunnen worden gelezen op een computer, een smartphone, een e-reader of een ander leesapparaat (hierna: „levering van elektronische boeken”).

18 De Franse Republiek stelt dat de definitie van digitale of elektronische boeken waarop krachtens artikel 278^o bis CGI een verlaagd btw-tarief mag worden toegepast, enger is dan de definitie die de Commissie hanteert. Volgens deze lidstaat geldt het verlaagde btw-tarief krachtens deze bepaling uitsluitend voor zogenaamde „homothetische” boeken, zijnde boeken die vergelijkbaar zijn met gedrukte boeken of boeken op een andere fysieke drager die van laatstbedoelde boeken slechts op een aantal aan hun vorm inherente punten verschillen.

19 Dienaangaande zij vastgesteld dat op basis van het gegeven alleen dat artikel 278^o bis CGI, wat digitale of elektronische boeken betreft, uitsluitend geldt voor homothetische boeken, niet kan worden aangenomen dat de Commissie in haar beroep noodzakelijkerwijs doelt op een categorie digitale of elektronische boeken die ruimer is dan de categorie waarop het verlaagde btw-tarief krachtens deze bepaling van toepassing is. De digitale of elektronische boeken waarop de Commissie in haar beroep doelt, worden immers omschreven aan de hand van de wijze waarop zij worden geleverd. De Franse Republiek betwist echter niet dat homothetische boeken volgens dit criterium boeken zijn waarop de Commissie in haar beroep doelt.

20 Ook al wordt in artikel 278^o bis CGI het begrip „downloaden” gebruikt, deze lidstaat beweert bovendien niet dat de levering van boeken via streaming buiten de werkingssfeer van deze bepaling valt.

21 Derhalve dient het onderzoek van het beroep niet te worden beperkt tot een categorie van digitale of elektronische boeken die enger is dan de categorie waarop de Commissie in haar verzoekschrift doelt.

Ten gronde

22 De Commissie stelt dat de Franse Republiek, door een verlaagd btw-tarief toe te passen op de levering van elektronische boeken, handelt in strijd met de artikelen 96 en 98 van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met de bijlagen II en III ervan en met uitvoeringsverordening nr.

23 Deze instelling merkt op dat ingevolge artikel 98, lid 2, eerste alinea, van de btw-richtlijn de verlaagde btw-tarieven uitsluitend van toepassing zijn op de in bijlage III bij deze richtlijn bedoelde goederenleveringen en diensten. De levering van elektronische boeken valt echter niet binnen de werkingssfeer van deze bijlage en kan dus niet in aanmerking komen voor een verlaagd btw-tarief. Deze uitlegging vindt steun in artikel 98, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn, op grond waarvan langs elektronische weg verrichte diensten van de toepassing van een verlaagd btw-tarief zijn uitgesloten.

24 De Franse Republiek, ondersteund door het Koninkrijk België, betwist de uitlegging die de Commissie aan de betrokken bepalingen van de btw-richtlijn geeft. Volgens deze lidstaten valt de levering van elektronische boeken onder punt 6 van bijlage III bij de btw-richtlijn en komt zij dus in aanmerking voor een verlaagd btw-tarief.

25 Dienaangaande dient te worden opgemerkt dat artikel 96 van de btw-richtlijn bepaalt dat hetzelfde btw-tarief, zijnde het normale tarief, geldt voor goederenleveringen en diensten. In afwijking van dit beginsel biedt artikel 98, lid 1, van deze richtlijn de lidstaten de mogelijkheid, een of twee verlaagde btw-tarieven toe te passen. Ingevolge lid 2, eerste alinea, van dat artikel kunnen de verlaagde btw-tarieven uitsluitend van toepassing zijn op de goederenleveringen en diensten die tot de in bijlage III genoemde categorieën behoren (arrest K, C-219/13, EU:C:2014:2207, punten 21 en 22).

26 Aangaande het argument van de Franse Republiek en het Koninkrijk België dat de levering van elektronische boeken onder punt 6 van bijlage III bij de btw-richtlijn valt, zij eraan herinnerd dat voor het bepalen van de draagwijdte van een bepaling van Unierecht rekening dient te worden gehouden met zowel de bewoordingen en de context als de doelstellingen van deze bepaling (zie met name arrest NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

27 In deze bijlage III wordt in punt 6, onder de categorie diensten waarop verlaagde btw-tarieven mogen worden toegepast, uitdrukkelijk melding gemaakt van „levering van boeken, op alle fysieke dragers”. Uit de bewoordingen van dit punt blijkt dus dat het verlaagde btw-tarief van toepassing is op de handeling bestaande in de levering van een boek op een fysieke drager. Zoals de Commissie terecht opmerkt, zou een andere uitlegging de uitdrukking „op alle fysieke dragers” in dat punt elke betekenis ontnemen.

28 Hoewel een elektronisch boek slechts kan worden gelezen met behulp van een fysieke drager, zoals een computer, is deze drager niet begrepen in de levering van elektronische boeken.

29 Gelet op de bewoordingen van dat punt 6 valt de levering van elektronische boeken bijgevolg niet binnen de werkingssfeer ervan.

30 Deze uitlegging vindt steun in de context van deze bepaling. Deze bepaling vormt immers een afwijking van het beginsel dat de lidstaten een normaal btw-tarief toepassen op aan btw onderworpen handelingen, en moet daarom strikt worden uitgelegd (zie met name arrest Commissie/Spanje, C-360/11, EU:C:2013:17, punt 18 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

31 Zoals de Franse Republiek en het Koninkrijk België terecht opmerken, was het weliswaar de bedoeling van de Uniewetgever, door de werkingssfeer van punt 6 van bijlage III bij de btw-richtlijn, na de bij richtlijn 2009/47 aangebrachte wijziging, uit te breiden tot de „levering van boeken, op alle fysieke dragers”, om – zoals blijkt uit overweging 4 van richtlijn 2009/47 – inzake de verwijzing naar „boeken” in dat punt duidelijkheid te creëren en deze verwijzing de stand van

de techniek te doen volgen.

32 Zo ook had de Uniewetgever, zoals de Franse Republiek terecht aanvoert, bij het opstellen van bijlage III bij de btw-richtlijn de bedoeling dat essentiële goederen alsmede goederen en diensten die aan sociale of culturele doelstellingen tegemoetkomen, voor zover zij geen of slechts een klein risico voor verstoring van de mededinging inhielden, in aanmerking konden komen voor een verlaagd btw-tarief (zie in die zin arrest Commissie/Nederland, C-41/09, EU:C:2011:108, punt 52).

33 Dit neemt evenwel niet weg dat, zoals blijkt uit artikel 98, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn, tevens is beslist om de mogelijkheid uit te sluiten om een verlaagd btw-tarief toe te passen op „langs elektronische weg verrichte diensten”.

34 De levering van elektronische boeken vormt een „langs elektronische weg verrichte dienst” in de zin van dat artikel 98, lid 2, tweede alinea.

35 Overeenkomstig artikel 24, lid 1, van de btw-richtlijn wordt als een „dienst” immers beschouwd elke handeling die geen levering van goederen is, waarbij het begrip „levering van goederen” volgens artikel 14, lid 1, van deze richtlijn de „overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken” impliceert. Anders dan de Franse Republiek aanvoert, kan de levering van elektronische boeken evenwel niet worden aangemerkt als een „levering van goederen” in de zin van laatstbedoelde bepaling, doordat een elektronisch boek geen lichamelijke zaak vormt. Zoals blijkt uit punt 28 van het onderhavige arrest, ontbreekt bij de levering immers de fysieke drager, met behulp waarvan een elektronisch boek kan worden gelezen en die als „lichamelijke zaak” kan worden gekwalificeerd. Bijgevolg dient, overeenkomstig dat artikel 24, lid 1, de levering van elektronische boeken te worden beschouwd als een dienst.

36 Voorts betreffen langs elektronische weg verrichte diensten, overeenkomstig artikel 7, lid 1, van uitvoeringsverordening nr. 282/2011, „diensten die over het internet of een elektronisch netwerk worden verleend, wegens hun aard grotendeels geautomatiseerd zijn en slechts in geringe mate menselijk ingrijpen vergen, en zonder informatietechnologie niet kunnen worden verricht”. Vastgesteld dient te worden dat de levering van elektronische boeken aan die definitie beantwoordt.

37 Deze uitlegging vindt steun in punt 3 van bijlage II bij de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 7, leden 1 en 2, van deze uitvoeringsverordening en punt 3 van bijlage I ervan, waaruit blijkt dat de levering van de gedigitaliseerde inhoud van boeken een dergelijke dienst vormt.

38 Daaraan staat niet in de weg dat bijlage II bij de btw-richtlijn een indicatieve lijst bevat van langs elektronische weg verrichte diensten bedoeld in de artikelen 58 en 59, eerste alinea, onder k), van de btw-richtlijn. Het feit dat deze bijlage enkel een lijst bevat van de langs elektronische weg verrichte diensten die relevant zijn voor de toepassing van deze twee artikelen, is immers zonder gevolg voor de aard zelf van deze diensten.

39 Zoals blijkt uit de bewoordingen van artikel 7, lid 1, van uitvoeringsverordening nr. 282/2011, dient de verwijzing, binnen de context van deze bepaling, naar de in punt 3 van bijlage II bij de btw-richtlijn genoemde diensten, overigens tot vaststelling welke langs elektronische weg verrichte diensten worden bedoeld in de btw-richtlijn in het algemeen, en niet enkel in bepaalde voorschriften ervan.

40 Aangezien de levering van elektronische boeken een „langs elektronische weg verrichte dienst” vormt in de zin van artikel 98, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn en krachtens deze bepaling geen verlaagde btw-richtlijn op dergelijke diensten mag worden toegepast, kan punt 6

van bijlage III bij de btw-richtlijn bijgevolg niet aldus worden uitgelegd dat de levering van elektronische boeken binnen de werkingssfeer ervan valt, want anders zou worden voorbijgegaan aan de bedoeling van de Uniewetgever om deze diensten van een verlaagd btw-tarief uit te sluiten.

41 Gelet op zowel de bewoordingen van punt 6 van bijlage III bij de btw-richtlijn als de context en het doel van de regeling waarvan deze bepaling deel uitmaakt, kan dat punt derhalve niet aldus worden uitgelegd dat de levering van elektronische boeken binnen de werkingssfeer ervan valt.

42 Anders dan de Franse Republiek en het Koninkrijk België aanvoeren, wordt aan deze uitlegging niet afgedaan door het beginsel van fiscale neutraliteit, waarmee de Uniewetgever ter zake van btw uitdrukking heeft gegeven aan het algemene beginsel van gelijke behandeling (arrest NCC Construction Danmark, EU:C:2009:669, punt 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

43 De werkingssfeer van een verlaagd btw-tarief kan bij gebreke van een duidelijke bepaling immers niet op grond van het beginsel van fiscale neutraliteit worden uitgebreid (zie in die zin arrest Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punt 50 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Punt 6 van bijlage III bij de btw-richtlijn vormt echter geen bepaling die de werkingssfeer van de verlaagde btw-tarieven ondubbelzinnig uitbreidt tot de levering van elektronische boeken. Integendeel, zoals blijkt uit punt 41 van het onderhavige arrest, valt deze levering niet onder deze bepaling.

44 Daar tevens vaststaat dat de levering van elektronische boeken niet onder een andere in bijlage III bij de btw-richtlijn genoemde categorie diensten valt, is toepassing van een verlaagd btw-tarief op een dergelijke levering niet in overeenstemming met artikel 98, lid 2, van de btw-richtlijn.

45 Derhalve is het beroep van de Commissie gegrond.

46 Bijgevolg dient te worden vastgesteld dat de Franse Republiek, door een verlaagd btw-tarief toe te passen op de levering van elektronische boeken, de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens de artikelen 96 en 98 van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met de bijlagen II en III bij deze richtlijn en met uitvoeringsverordening nr. 282/2011.

Kosten

47 Volgens artikel 138, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen, voor zover dat is gevorderd. Aangezien de Franse Republiek in het ongelijk is gesteld, dient zij overeenkomstig de vordering van de Commissie te worden verwezen in haar eigen kosten en in de kosten van de Commissie.

48 Luidens artikel 140, lid 1, van dit Reglement dragen de lidstaten die in het geding hebben geïntervenieerd, hun eigen kosten. Het Koninkrijk België zal derhalve zijn eigen kosten dragen.

Het Hof (Vierde kamer) verklaart:

1) Door een verlaagd tarief van belasting over de toegevoegde waarde toe te passen op de levering van digitale of elektronische boeken, is de Franse Republiek de verplichtingen niet nagekomen die op haar rusten krachtens de artikelen 96 en 98 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het algemene stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/88/EU van de Raad van 7 december 2010, gelezen in samenhang met de bijlagen II en III bij deze richtlijn en met uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van richtlijn 2006/112.

2) De Franse Republiek draagt haar eigen kosten alsmede de kosten van de Europese Commissie.

3) Het Koninkrijk België draagt zijn eigen kosten.

ondertekeningen

* Procestaal: Frans.