Downloaded via the EU tax law app / web

ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

11 september 2014 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 98, lid 2 – Bijlage III, punt 6 – Toepassing van een verlaagd btw-tarief enkel voor gedrukte boeken op papier – Toepassing van het normale btw-tarief voor boeken op een andere fysieke drager dan papier – Fiscale neutraliteit”

In zaak C?219/13,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Korkein hallinto-oikeus (Finland) bij beslissing van 22 april 2013, ingekomen bij het Hof op 25 april 2013, in de procedure ingeleid door

K Oy,

wijst

HET HOF (Derde kamer),

samengesteld als volgt: M. Ileši?, kamerpresident, C. G. Fernlund (rapporteur), A. Ó Caoimh, C. Toader en E. Jaraši?nas, rechters,

advocaat-generaal: P. Mengozzi,

griffier: C. Strömholm, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 13 maart 2014,

gelet op de opmerkingen van:

– de Finse regering, vertegenwoordigd door H. Leppo als gemachtigde,

– de Duitse regering, vertegenwoordigd door T. Henze en K. Petersen als gemachtigden,

– de Estse regering, vertegenwoordigd door K. Kraavi-Käerdi en N. Grünberg als gemachtigden,

– de Griekse regering, vertegenwoordigd door I. Bakopoulos als gemachtigde,

– de Ierse regering, vertegenwoordigd door A. Joyce als gemachtigde en C. Toland, BL, geïnstrueerd door L. Williams, solicitor,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door C. Soulay en I. Koskinen als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 14 mei 2014,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 98, lid 2, eerste alinea, van en bijlage III, punt 6, bij richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2009/47/EG van de Raad van 5 mei 2009 (PB L 116, blz. 18; hierna: „btw-richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding dat K Oy (hierna: „K") heeft aangespannen tegen de beslissing van de Keskusverolautakunta (centrale belastingcommissie), volgens welke het verlaagde tarief van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw"), dat geldt voor de levering van boeken op papier, niet kan worden toegepast op de levering van boeken op een andere fysieke drager dan papier.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 96 van de btw-richtlijn luidt:

„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."

4 Artikel 98, leden 1 en 2, van deze 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."

5 Vóór de wijziging bij richtlijn 2009/47 was in punt 6 van bijlage III bij de btw-richtlijn, met de lijst van goederenleveringen en diensten waarop een in artikel 98 bedoeld verlaagd btw-tarief kon worden toegepast, vermeld:

„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;"

6 In punt 4 van de considerans van richtlijn 2009/47 wordt overwogen:

„Bovendien dient [de btw-richtlijn] 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."

7 Sinds 1 juni 2009 luidt punt 6 van bijlage III 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”.

Fins recht

8 § 1, lid 1, punt 1, van de arvonlisäverolaki (1501/1993) [wet (1501/1993) betreffende de belasting over de toegevoegde waarde] van 30 december 1993, zoals van toepassing voor de belastingjaren 2011 en 2012 (hierna: „btw-wet”), bepaalt:

„Aan de Staat wordt volgens de in deze wet nader bepaalde wijze [btw] afgedragen:

1) over alle goederenleveringen en diensten die in Finland zijn verricht in het kader van een bedrijfsactiviteit”.

9 § 84 van de btw-wet bepaalt:

„Het toepasselijke tarief bedraagt 23 [%] van de maatstaf van heffing, behoudens het bepaalde in de §§ 85 of 85 a.”

10 § 85 a van deze wet luidt:

„Het tarief van de belasting bedraagt 9 [%] van de maatstaf van heffing voor de volgende dienstverrichtingen, alsmede de leveringen, intracommunautaire verwervingen, onttrekkingen aan de opslagprocedures en invoer van de volgende goederen:

[...]

7) boek[en];

[...]

Worden niet beschouwd als een boek in de zin van lid 1, punt 7:

1) een publicatie die niet gedrukt of op een vergelijkbare wijze geproduceerd is;

2) een periodieke publicatie, en

3) een publicatie met hoofdzakelijk reclame.”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

11 De vennootschap K is actief in het uitgeverswezen; haar activiteiten hebben betrekking op algemene literatuur en studieboeken. Zij geeft ook luisterboeken en e-boeken uit.

12 Blijkens het aan het Hof overgelegde dossier zijn de door K uitgegeven luisterboeken en e-boeken beschikbaar in de vorm van een elektronisch bestand dat is opgeslagen op een fysieke drager, zoals een cd, een cd-rom of een USB-stick of een soortgelijk product, waarop een oorspronkelijk op papier gedrukt boek is opgenomen. Een luisterboek, dat bedoeld is om te worden beluisterd, komt overeen met de voorgelezen geschreven tekst van een gedrukt boek op een fysieke drager zoals een cd of een cd-rom. Een e-boek geeft in wezen de inhoud weer van een oorspronkelijk op papier gedrukt boek, waarvan de uiterlijke verschijningsvorm en de structuur in principe worden overgenomen, op een fysieke drager zoals een cd of een USB-stick, en kan

worden gedownload naar een computer of een geschikt leesapparaat. De digitale versie van een op papier gedrukt boek kan qua inhoud en structuur toch verschillen vertonen.

13 K heeft de Keskusverolautakunta verzocht om een prealabele beslissing over de vraag of boeken op andere fysieke dragers dan papier, die de geschreven tekst van een papieren boek weergeven, konden worden beschouwd als „boeken” in de zin van § 85 a, lid 1, punt 7, van de btw-wet, waarvan de verkoop aan een verlaagd btw-tarief is onderworpen.

14 Bij prealabele beslissing van 25 mei 2011 heeft de Keskusverolautakunta geoordeeld dat enkel op papier gedrukte of op vergelijkbare wijze geproduceerde publicaties als boeken konden worden beschouwd, zodat luisterboeken en e-boeken op een fysieke drager zoals een cd, cd-rom of USB-stick niet kunnen worden aangemerkt als „boeken” in de zin van § 85 a, lid 1, punt 7, van de btw-wet.

15 De Keskusverolautakunta heeft voorts gepreciseerd dat artikel 98, lid 2, eerste alinea, van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met bijlage III, punt 6, erbij, en het beginsel van fiscale neutraliteit niet in de weg staan aan toepassing van een normaal btw-tarief op de verkoop van boeken op een andere fysieke drager dan papier, in plaats van het verlaagde tarief dat geldt voor op papier gedrukte boeken.

16 K heeft bij de Korkein hallinto-oikeus (administratief hooggerechtshof) hogere voorziening ingesteld, met het verzoek de prealabele beslissing van de Keskusverolautakunta nietig te verklaren en een nieuwe prealabele beslissing te nemen, waarbij wordt verklaard dat boeken op een andere fysieke drager dan papier, zoals een cd, cd-rom of USB-stick of een vergelijkbaar product, moeten worden beschouwd als „boeken” in de zin van § 85 a, lid 1, punt 7, van de btw-wet, waarvan de verkoop aan een verlaagd btw-tarief is onderworpen.

17 Volgens K is het in strijd met het beginsel van fiscale neutraliteit dat een lidstaat een verlaagd btw-tarief uitsluitend toepast op papieren boeken, met uitzondering van boeken op andere fysieke dragers.

18 De Korkein hallinto-oikeus heeft verzocht om het advies van het Valtiovarainministeriö (ministerie van Financiën), dat heeft vastgesteld dat de fiscale behandeling van boeken op een andere fysieke drager dan papier verschilt in de verschillende lidstaten van de Europese Unie. Volgens het Valtiovarainministeriö kunnen de lidstaten een verlaagd btw-tarief selectief toepassen op de in bijlage III bij de btw-richtlijn genoemde goederenleveringen en diensten. Daarbij beschikken zij over een ruime handelingsmarge. Binnen deze marge hebben de lidstaten het recht een verlaagd btw-tarief toe te passen op papieren boeken en een normaal tarief op boeken op een andere fysieke drager.

19 Daarop heeft de Korkein hallinto-oikeus de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de hiernavolgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Verzetten artikel 98, lid 2, eerste alinea, van en bijlage III, punt 6, bij [de btw-richtlijn] zich, gelet op het neutraliteitsbeginsel, tegen een nationale regeling volgens welke op gedrukte boeken een verlaagd btw-tarief van toepassing is, terwijl voor boeken op andere fysieke dragers, zoals cd’s, cd-roms of USB-sticks, het normale tarief geldt?

2) Is het voor het antwoord op bovenstaande vraag van belang of

– het boek bedoeld is om te worden gelezen of te worden beluisterd (luisterboek),

– van het luisterboek of e-boek op cd, cd-rom, USB-stick of een soortgelijke fysieke drager een

gedrukt boek bestaat met dezelfde inhoud,

– in het boek op een andere fysieke drager dan papier technische kenmerken van de drager kunnen worden benut, zoals een zoekfunctie?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

20 Met zijn vragen, die samen dienen te worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 98, lid 2, eerste alinea, van en bijlage III, punt 6, bij de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale wettelijke regeling als die in het hoofdgeding, volgens welke op papier gedrukte boeken aan een verlaagd btw-tarief zijn onderworpen en voor boeken op een andere fysieke drager, zoals een cd, cd-rom of USB-stick, het normale btw-tarief geldt, en bovendien of het antwoord op deze vraag kan verschillen naar het soort fysieke drager dat is gebruikt, de inhoud van het betrokken boek of de technische kenmerken van de betrokken fysieke drager.

21 Artikel 96 van btw-richtlijn bepaalt dat hetzelfde btw-tarief, zijnde het normale tarief, geldt voor goederenleveringen en diensten.

22 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.

23 Met betrekking tot de toepassing van verlaagde btw-tarieven op deze categorieën blijkt uit de rechtspraak van het Hof dat het aan de lidstaten staat, mits zij het aan het gemeenschappelijke btw-stelsel inherente beginsel van fiscale neutraliteit eerbiedigen, om van de in de categorieën van bijlage III bij de btw-richtlijn genoemde goederenleveringen en diensten nauwkeuriger te bepalen welke aan het verlaagde btw-tarief zullen worden onderworpen (zie in die zin arresten Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, C?442/05, EU:C:2008:184, punten 42 en 43, en Pro Med Logistik, C?454/12 en C?455/12, EU:C:2014:111, punt 44).

24 Met betrekking tot het beginsel van fiscale neutraliteit zij eraan herinnerd dat dit beginsel zich ertegen verzet dat soortgelijke goederen of diensten, die dus met elkaar concurreren, voor de heffing van btw verschillend worden behandeld (zie arresten Commissie/Frankrijk, C?384/01, EU:C:2003:264, punt 25, en The Rank Group, C?259/10 en C?260/10, EU:C:2011:719, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

25 Of goederenleveringen of diensten soortgelijk zijn, moet voornamelijk worden bepaald uit het oogpunt van de gemiddelde consument. Goederenleveringen en diensten zijn soortgelijk wanneer zij overeenkomstige eigenschappen vertonen en aan dezelfde behoeften van de consument voldoen – waarbij het vergelijkbare gebruik de maatstaf is – en wanneer de verschillen die zij vertonen de beslissing van de consument om het ene of het andere goed dan wel de ene of de andere dienst te betrekken niet aanmerkelijk beïnvloeden (zie in die zin arrest The Rank Group, EU:C:2011:719, punten 43 en 44).

26 Vóór de bij richtlijn 2009/47 aangebrachte wijziging zag bijlage III, punt 6, bij de btw-richtlijn op de „levering van boeken [...]”. Bij richtlijn 2009/47 is de tekst van punt 6 van bijlage III bij de btw-richtlijn gewijzigd, zodat thans de „levering van boeken, op alle fysieke dragers, [...]” is opgenomen in de lijst van goederenleveringen en diensten waarop een verlaagd btw-tarief kan worden toegepast.

27 Derhalve rijst de vraag of een lidstaat die ervoor heeft gekozen de levering van op papier gedrukte boeken aan een verlaagd btw-tarief te onderwerpen, als gevolg van deze wijziging ertoe verplicht is, dit verlaagde tarief bij uitbreiding ook toe te passen op de levering van boeken op alle andere fysieke dragers dan papier.

28 Dienaangaande zij erop gewezen dat, zoals ook de Europese Commissie ter terechtzitting heeft opgemerkt, uit de tekst van richtlijn 2009/47 noch uit de voorbereidende stukken ervan blijkt dat de Uniewetgever met de wijziging van punt 6 van bijlage III bij de btw-richtlijn de lidstaten ertoe heeft willen dwingen om eenzelfde verlaagd btw-tarief toe te passen op alle boeken, ongeacht de fysieke drager ervan.

29 Gelet op de in punt 23 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak van het Hof staat het in elk geval aan de lidstaten, mits zij daarbij het aan het gemeenschappelijke btw-stelsel inherente beginsel van fiscale neutraliteit eerbiedigen, om te bepalen voor welke fysieke dragers het verlaagde btw-tarief zal gelden, aangezien bijlage III, punt 6, bij de btw-richtlijn het enkel heeft over de levering van boeken op alle fysieke dragers.

30 In deze context zij gepreciseerd dat, zoals de Ierse regering en ook de advocaat-generaal in punt 54 van zijn conclusie hebben opgemerkt, in een geval als in het hoofdgeding, de gemiddelde consument van elke lidstaat als maatstaf dient te worden genomen aangezien het oordeel van de gemiddelde consument kan variëren naargelang van de eventueel wisselende mate van inburgering van de nieuwe technologieën op elke nationale markt en de mate van toegang tot de technische apparatuur die deze consument in staat stelt, boeken op andere dragers dan papier te lezen of te beluisteren.

31 Bijgevolg is het de taak van de verwijzende rechter om na te gaan, zoals in punt 25 van het onderhavige arrest is opgemerkt, of op papier gedrukte boeken en boeken op een andere fysieke drager door de gemiddelde consument als soortgelijke goederen kunnen worden beschouwd. Daartoe moet hij op basis van het criterium van het vergelijkbare gebruik beoordelen of deze boeken soortgelijke eigenschappen hebben en aan dezelfde behoeften voldoen teneinde uit te maken of de bestaande verschillen de beslissing van de gemiddelde consument om te kiezen voor het ene dan wel het andere soort boek, aanzienlijk of aanmerkelijk beïnvloeden.

32 Dat antwoord verschilt niet naar het soort drager dat is gebruikt, de inhoud van het betrokken boek of de technische kenmerken van de betrokken fysieke drager aangezien de verwijzende rechter met onder meer deze factoren rekening moet houden om te oordelen of op papier gedrukte boeken en boeken op een andere fysieke drager door de gemiddelde consument als soortgelijke goederen kunnen worden beschouwd.

33 Indien – zoals de advocaat-generaal in punt 62 van zijn conclusie heeft opgemerkt – deze factoren uit het oogpunt van de gemiddelde consument van de betrokken lidstaat van doorslaggevend belang zijn, is het gerechtvaardigd dat volgens de nationale wettelijke regeling de levering van boeken op een andere fysieke drager dan papier niet onderworpen is aan het verlaagde btw-tarief, dat geldt voor gedrukte boeken. Is daarentegen voor deze consument voornamelijk van belang dat alle boeken inhoudelijk overeenstemmen ongeacht hun drager of kenmerken, dan is selectieve toepassing van een verlaagd btw-tarief niet gerechtvaardigd.

34 Gelet op al het voorgaande dient op de prejudiciële vragen te worden geantwoord dat artikel 98, lid 2, eerste alinea, van en bijlage III, punt 6, bij de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een nationale wettelijke regeling als die in het hoofdgeding, volgens welke op papier gedrukte boeken aan een verlaagd btw-tarief zijn onderworpen en voor boeken op een andere fysieke drager, zoals een cd, cd-rom of USB-stick, het normale btw-tarief

geldt, mits het aan het gemeenschappelijke btw-stelsel inherente beginsel van fiscale neutraliteit wordt geëerbiedigd, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan.

Kosten

35 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Derde kamer) verklaart voor recht:

Artikel 98, lid 2, eerste alinea, van en bijlage III, punt 6, bij richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn 2009/47/EG van de Raad van 5 mei 2009, moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een nationale wettelijke regeling als die in het hoofdgeding, volgens welke op papier gedrukte boeken aan een verlaagd tarief van belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen en voor boeken op een andere fysieke drager, zoals een cd, cd-rom of USB-stick, het normale tarief van belasting over de toegevoegde waarde geldt, mits het aan het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde inherente beginsel van fiscale neutraliteit wordt geëerbiedigd, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan.

ondertekeningen

* Procestaal: Fins.