

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 5 mars 2015 (*)

”Fördragsbrott – Beskattning – Mervärdesskatt – Tillämpning av en reducerad skattesats – Tillhandahållande av digitaliserade eller elektroniska böcker”

I mål C-479/13,

angående en talan om fördragsbrott enligt artikel 258 FEUF, som väckts den 6 september 2013,

Europeiska kommissionen, företrädd av C. Soulay och F. Dintilhac, båda i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

sökande,

mot

Republiken Frankrike, företrädd av D. Colas och J.-S. Pilczer, båda i egenskap av ombud,

svarande,

med stöd av

Konungariket Belgien, företrädd av M. Jacobs och J.-C. Halleux, båda i egenskap av ombud,

intervenient,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden L. Bay Larsen samt domarna K. Jürimäe, J. Malenovský, M. Safjan och A. Prechal (referent),

generaladvokat: P. Mengozzi,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Europeiska kommissionen har yrkat att domstolen ska fastställa att Republiken Frankrike har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 96 och 98 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2010/88/EU av den 7 december 2010 (EUT L 326, s. 1) (nedan kallat

mervärdesskattedirektivet), jämförda med bilagorna II och III till nämnda direktiv samt rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112 (EUT L 77, s. 1), genom att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på tillhandahållande av digitaliserade (eller elektroniska) böcker.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

2 I artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Med *leverans av varor* avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.”

3 I artikel 24.1 i direktivet föreskrivs följande:

”Med *tillhandahållande av tjänster* avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor.”

4 Artikel 96 i nämnda direktiv har följande lydelse:

”Medlemsstaterna skall tillämpa en normalskattesats för mervärdesskatt, som skall fastställas av varje medlemsstat som en viss procentsats av beskattningsunderlaget och som skall vara densamma för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster.”

5 Artikel 98.1 och 98.2 i samma direktiv har följande lydelse:

”1. Medlemsstaterna får tillämpa en eller två reducerade skattesatser.

2. De reducerade skattesatserna får endast tillämpas på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster i de kategorier som anges i bilaga III.

De reducerade skattesatserna får inte tillämpas på tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg.”

6 Bilaga II till mervärdesskattedirektivet innehåller ”exempel på tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg i enlighet med artikel 58 och artikel 59 första stycket k”. Dessa båda artiklar handlar om fastställandet av platsen för tillhandahållande av tjänster till icke beskattningsbara personer. I punkt 3 i bilagan anges följande:

”Tillhandahållande av bilder, texter och upplysningar samt av databasåtkomst.”

7 Bilaga III till den ursprungliga versionen av direktiv 2006/112 innehöll en förteckning över leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster på vilka de reducerade mervärdesskattesatser som avses i artikel 98 fick tillämpas. I punkt 6 angavs följande:

”Tillhandahållande, inklusive lån från bibliotek, av böcker (inbegripet broschyrer, foldrar och liknande trycksaker, bilder-, tecknings- och målarböcker för barn, noter i tryck eller manuskript, kartor och hydrografiska och liknande förteckningar), dagstidningar och tidskrifter förutom sådana som helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam.”

8 Rådets direktiv 2009/47/EG av den 5 maj 2009 (EUT L 116, s. 18) ändrade direktiv 2006/112. Skäl 4 i direktiv 2009/47 har följande lydelse:

”Direktiv 2006/112/EG bör dessutom ändras så att reducerade skattesatser eller ett undantag kan tillämpas under vissa klart angivna omständigheter av sociala skäl eller hälsoskäl, och så att hänvisningen till ’böcker’ i bilaga III kan klargöras och uppdateras för att följa den tekniska

utvecklingen.”

9 Sedan den 1 juni 2009, då direktiv 2009/47 trädde i kraft, har punkt 6 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet haft följande lydelse:

”Tillhandahållande, inklusive lån från bibliotek, av böcker på alla typer av fysiska bärare (inbegripet broschyrer, foldrar och liknande trycksaker, bilder-, tecknings- och målarböcker för barn, noter i tryck eller manuskript, kartor och hydrografiska och liknande förteckningar), dagstidningar och tidskrifter förutom sådana som helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam.”

10 I genomförandeförordning nr 282/2011 föreskrivs följande i artikel 7.1 och 7.2:

”1. Begreppet *tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg* som anges i [mervärdesskattedirektivet] ska inbegripa tjänster som tillhandahålls via Internet eller ett elektroniskt nät och som till sin natur är sådana att tillhandahållandet huvudsakligen är automatiserat, kräver ett minimalt mått av mänsklig inblandning och inte kan utföras i avsaknad av informationsteknik.

2. Punkt 1 ska i synnerhet omfatta följande:

...

f) De tjänster som förtecknas i bilaga I.”

11 Bilaga I till genomförandeförordning nr 282/2011, med rubriken ”Artikel 7 i denna förordning”, innehåller en punkt 3 med följande lydelse:

”Punkt 3 i bilaga II till [mervärdesskattedirektivet]

...

c) Det digitaliserade innehållet i böcker och andra elektroniska publikationer.

...”

Fransk rätt

12 I artikel 278–0 bis i allmänna skattelagen (code général des impôts) i den lydelse som var i kraft vid utgången av den frist som fastställdes i det motiverade yttrandet som den 25 oktober 2012 tillställdes Republiken Frankrike (nedan kallad allmänna skattelagen) anges följande:

”En reducerad [mervärdes]skattesats om 5,5 procent ska tillämpas på följande:

A. – Köp, import, gemenskapsinternt förvärv, försäljning, leverans, kommission, courtage eller beställning avseende:

...

3° Böcker, inklusive lån av böcker. Punkt 3 gäller för böcker på alla typer av fysiska bärare, inklusive böcker som tillhandahålls genom nedladdning.

...”

Det administrativa förfarandet och förfarandet vid domstolen

13 Kommissionen var av uppfattningen att det stred mot mervärdesskattedirektivet att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats även på transaktioner avseende böcker som tillhandahålls genom nedladdning, för vilka den beskattningsgrundande händelsen inträffade efter den 1 januari 2012. Kommissionen tillställde därför den 4 juli 2012 Republiken Frankrike en formell underrättelse, som Frankrike svarade på genom skrivelse av den 3 augusti 2012.

14 Den 25 oktober 2012 avgav kommissionen ett motiverat yttrande och anmodade Republiken Frankrike att vidta nödvändiga åtgärder för att rätta sig efter yttrandet inom en månad från mottagandet. Medlemsstaten svarade genom skrivelse av den 23 november 2012.

15 Kommissionen fann att Republiken Frankrikes förklaringar inte var tillfredsställande och beslutade därför att väcka förevarande talan.

16 Genom beslut av domstolens ordförande, av den 6 februari 2014, tilläts Konungariket Belgien att intervensera till stöd för Republiken Frankrikes yrkanden.

Prövning av talan

Inledande synpunkter

17 Kommissionen har preciserat att med tillhandahållande av digitaliserade eller elektroniska böcker avses tillhandahållande, mot ersättning, genom nedladdning eller strömmande (*streaming*) från en webbplats, av böcker i elektroniskt format som kan läsas på en dator, en smarttelefon, en läsplatta eller något annat läshjälpmiddel (nedan kallat tillhandahållande av elektroniska böcker).

18 Republiken Frankrike har gjort gällande att definitionen av de digitaliserade eller elektroniska böcker på vilka en reducerad mervärdesskattesats kan tillämpas enligt artikel 278–0 bis i allmänna skattelagen är striktare än den definition som kommissionen använder; den reducerade mervärdesskattesatsen är enligt den bestämmelsen endast tillämplig på så kallade homotetiska böcker. Med detta avses böcker som motsvarar tryckta böcker eller böcker som tillhandahålls på någon annan fysisk bärare och som endast skiljer sig från dessa genom vissa inslag som följer av själva formatet.

19 Domstolen konstaterar att den omständigheten att artikel 278–0 bis i allmänna skattelagen måhända är tillämplig enbart på – när det gäller digitaliserade eller elektroniska böcker – homotetiska böcker, räcker inte i sig för att det ska kunna anses att kommissionen nödvändigtvis genom sin talan åsyftar en vidare kategori av digitaliserade eller elektroniska böcker än den på vilken den reducerade mervärdesskattesatsen är tillämplig enligt nämnda bestämmelse. De digitaliserade eller elektroniska böcker som kommissionen åsyftar genom sin talan definieras utifrån sättet för tillhandahållandet. Republiken Frankrike har inte bestritt att homotetiska böcker, med avseende på detta kriterium, är sådana böcker som kommissionen avser i sin ansökan.

20 Dessutom påpekar domstolen att även om det i artikel 278–0 bis i allmänna skattelagen är ordet ”nedladdning” som används, har Frankrike inte hävdats att tillhandahållande av böcker genom strömmande skulle falla utanför bestämmelsens tillämpningsområde.

21 Under dessa förhållanden föreligger inte skäl att inskränka prövningen av talan till en mer begränsad kategori av digitaliserade eller elektroniska böcker än den som kommissionen avser i sin ansökan.

Prövning i sak

22 Kommissionen har gjort gällande att Republiken Frankrikes tillämpning av en reducerad

mervärdesskattesats på tillhandahållande av elektroniska böcker är oförenlig med artiklarna 96 och 98 i mervärdesskattedirektivet, jämförda med bilagorna II och III till direktivet samt genomförandeförordning nr 282/2011.

23 Kommissionen har påpekat att enligt artikel 98.2 första stycket i mervärdesskattedirektivet får de reducerade mervärdesskattesatserna endast tillämpas på de leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som avses i bilaga III till direktivet. Tillhandahållande av elektroniska böcker ingår dock inte i bilagans tillämpningsområde och kan således inte omfattas av en reducerad mervärdesskattesats. Denna tolkning bekräftas av artikel 98.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet, där det anges att en reducerad skattesats inte får tillämpas på tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg.

24 Republiken Frankrike har, med stöd av Konungariket Belgien, bestritt kommissionens tolkning av de berörda bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet. Enligt dessa medlemsstater faller tillhandahållande av elektroniska böcker under punkt 6 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet och kan således omfattas av en reducerad mervärdesskattesats.

25 Domstolen erinrar om att det i artikel 96 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs att skattesatsen, det vill säga normalskattesatsen, för mervärdesskatt är densamma för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster. Som undantag från denna huvudregel föreskrivs i artikel 98.1 i direktivet att medlemsstaterna får tillämpa en eller två reducerade mervärdesskattesatser. Enligt artikel 98.2 första stycket får de reducerade mervärdesskattesatserna endast tillämpas på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster i de kategorier som anges i bilaga III till mervärdesskattedirektivet (dom K, C-219/13, EU:C:2014:2207, punkterna 21 och 22).

26 Vad beträffar Republiken Frankrikes och Konungariket Belgiens argument att tillhandahållande av elektroniska böcker faller under punkt 6 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet, erinrar domstolen om att det vid fastställandet av en unionsbestämmelses räckvidd är nödvändigt att ta hänsyn till såväl dess lydelse som dess sammanhang och ändamål (se, bland annat, dom NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, punkt 23 och där angiven rättspraxis).

27 Punkt b i bilaga III innehåller ett uttryckligt omnämnande av "[t]illhandahållande ... av böcker på alla typer av fysiska bärare" bland de tillhandahållanden som kan bli föremål för en reducerad mervärdesskattesats. Det framgår således av ordalydelsen i denna punkt att den reducerade mervärdesskattesatsen är tillämplig på en transaktion som består i tillhandahållande av en bok som finns på en fysisk bärare. En annan tolkning skulle, såsom kommissionen korrekt har anmärkt, innebära att betydelsen av orden "på alla typer av fysiska bärare" i nämnda punkt gick förlorad.

28 Även om en elektronisk bok visserligen behöver en fysisk bärare, såsom en dator, för att kunna läsas, ingår det dock inte någon sådan bärare då elektroniska böcker tillhandahålls.

29 Det framgår således av ordalydelsen i punkt 6 att tillhandahållande av elektroniska böcker inte omfattas av den bestämmelsens tillämpningsområde.

30 Denna tolkning stöds av det sammanhang i vilket bestämmelsen ingår. Bestämmelsen utgör nämligen ett undantag från principen att medlemsstaterna ska tillämpa en normalskattesats för mervärdesskatt på mervärdesskattepliktiga transaktioner, varför den ska tolkas restriktivt (se, bland annat, dom kommissionen/Spanien, C-360/11, EU:C:2013:17, punkt 18 och där angiven rättspraxis).

31 Det är riktigt – såsom Republiken Frankrike och Konungariket Belgien korrekt har påpekat –

att syftet för unionslagstiftaren med att, till följd av den ändring som infördes genom direktiv 2009/47, utsträcka tillämpningsområdet för punkt 6 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet till att omfatta "böcker på alla typer av fysiska bärare", har varit att klargöra och uppdatera hänvisningen till "böcker" i denna punkt för att följa den tekniska utvecklingen, vilket framgår av skäl 4 i direktiv 2009/47.

32 Likaså har unionslagstiftaren – såsom Republiken Frankrike korrekt har gjort gällande – genom att upprätta bilaga III till direktiv 2006/112 avsett att nödvändiga varor, samt varor och tjänster som tjänar sociala eller kulturella syften, ska kunna omfattas av en reducerad mervärdesskattesats, under förutsättning att de inte, eller endast i liten utsträckning, riskerar att snedvrida konkurrensen (se, för ett liknande resonemang, dom kommissionen/Nederländerna, C-41/09, EU:C:2011:108, punkt 52).

33 Inte desto mindre har unionslagstiftaren dock – såsom framgår av artikel 98.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet – beslutat att omöjliggöra tillämpningen av en reducerad mervärdesskattesats på "tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg".

34 Tillhandahållande av elektroniska böcker utgör en "tjänst som tillhandahålls på elektronisk väg" i den mening som avses i artikel 98.2 andra stycket.

35 Enligt artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet avses nämligen med "tillhandahållande av tjänster" varje transaktion som inte utgör en leverans av varor, och enligt artikel 14.1 i direktivet är en "leverans av varor" en överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar. Till skillnad från vad Republiken Frankrike har gjort gällande kan tillhandahållande av elektroniska böcker inte betraktas som en "leverans av varor" i den bestämmelsens mening, eftersom en elektronisk bok inte kan kvalificeras som en "materiell tillgång". Den fysiska bäraren, som möjliggör läsning av boken och som skulle kunna kvalificeras som en "materiell tillgång", saknas nämligen – såsom framgår ovan i punkt 28 – vid leveransen. Det betyder att tillhandahållande av elektroniska böcker ska kvalificeras som tillhandahållande av tjänster vid tillämpningen av artikel 24.1.

36 Dessutom anges det i artikel 7.1 i genomförandeförordning nr 282/2011 att tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet är "tjänster som tillhandahålls via Internet eller ett elektroniskt nät och som till sin natur är sådana att tillhandahållandet huvudsakligen är automatiserat, kräver ett minimalt mått av mänsklig inblandning och inte kan utföras i avsaknad av informationsteknik". Domstolen konstaterar att tillhandahållandet av elektroniska böcker motsvarar denna definition.

37 Tolkningen ovan bekräftas genom punkt 3 i bilaga II till mervärdesskattedirektivet, jämförd med artikel 7.1 och 7.2 i genomförandeförordningen och punkt 3 i bilaga I till den förordningen, varav det framgår att tillhandahållande av digitaliserat innehåll i böcker utgör en sådan tjänst.

38 Denna slutsats påverkas inte av det faktum att bilaga II till mervärdesskattedirektivet innehåller exempel på tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg i enlighet med artikel 58 och artikel 59 första stycket k i mervärdesskattedirektivet. Att den bilagan endast innehåller en uppräkningslista av de, på elektronisk väg tillhandahållna, tjänster som är av relevans för tillämpningen av de båda sistnämnda bestämmelserna påverkar nämligen inte på något sätt tjänsternas beskaffenhet i sig.

39 För övrigt konstaterar domstolen, såsom framgår av lydelsen i artikel 7.1 i genomförandeförordning nr 282/2011, att syftet med denna bestämmelses hänvisning till de tjänster som räknas upp i punkt 3 i bilaga II till mervärdesskattedirektivet är att fastställa de på elektronisk väg tillhandahållna tjänster som avses i mervärdesskattedirektivet i allmänhet, och inte bara i vissa av direktivets bestämmelser.

40 Således konstaterar domstolen att eftersom tillhandahållande av elektroniska böcker utgör "tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg" i den mening som avses i artikel 98.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet, och då det framgår av denna bestämmelse att det inte finns någon möjlighet att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på sådana tjänster, kan punkt 6 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet inte tolkas som att den är tillämplig på tillhandahållande av elektroniska böcker, utan att man därvid går emot unionslagstiftarens avsikt att inte låta dessa tjänster omfattas av en reducerad mervärdesskattesats.

41 Härav följer att punkt 6 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet – med beaktande av såväl lydelsen som sammanhanget, samt de mål som eftersträvas med de föreskrifter som bestämmelsen ingår i – inte kan tolkas som att den är tillämplig på tillhandahållande av elektroniska böcker.

42 Till skillnad från vad Republiken Frankrike och Konungariket Belgien har gjort gällande påverkas denna tolkning inte av principen om skatteneutralitet, som är ett av unionslagstiftaren skapat uttryck på mervärdesskatteområdet för den allmänna likabehandlingsprincipen (dom NCC Construction Danmark, EU:C:2009:669, punkt 41 och där angiven rättspraxis).

43 Principen om skatteneutralitet gör det nämligen inte möjligt att utvidga tillämpningsområdet för en reducerad mervärdesskattesats i avsaknad av en otvetydig bestämmelse (se, för ett liknande resonemang, dom Zimmermann, C?174/11, EU:C:2012:716, punkt 50 och där angiven rättspraxis). Punkt 6 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet utgör inte en bestämmelse som på ett otvetydigt sätt utvidgar tillämpningsområdet för reducerade mervärdesskattesatser till att även omfatta tillhandahållande av elektroniska böcker. Tvärtom är denna bestämmelse inte tillämplig på ett sådant tillhandahållande, vilket framgår ovan av punkt 41.

44 Då det även är utrett att tillhandahållande av elektroniska böcker inte faller under någon annan kategori av tillhandahållande av tjänster som nämns i bilaga III till mervärdesskattedirektivet, är det inte förenligt med artikel 98.2 i mervärdesskattedirektivet att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på ett sådant tillhandahållande.

45 Kommissionens talan ska följaktligen bifallas.

46 Domstolen fastställer således att Republiken Frankrike har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 96 och 98 i mervärdesskattedirektivet, jämförda med bilagorna II och III till nämnda direktiv samt genomförandeförordning nr 282/2011, genom att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på tillhandahållande av elektroniska böcker.

Rättegångskostnader

47 Enligt artikel 138.1 i domstolens rättegångsregler ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Kommissionen har yrkat att Republiken Frankrike ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom Frankrike har tappat målet, ska kommissionens yrkande bifallas.

48 Enligt artikel 140.1 i rättegångsreglerna ska de medlemsstater som har intervenerat bära

sina rättegångskostnader. Konungariket Belgien ska följaktligen bära sina rättegångskostnader.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

- 1) **Republiken Frankrike har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 96 och 98 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2010/88/EU av den 7 december 2010, jämförda med bilagorna II och III till nämnda direktiv samt rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112, genom att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på tillhandahållande av digitaliserade eller elektroniska böcker.**
- 2) **Republiken Frankrike ska bära sina rättegångskostnader och ersätta Europeiska kommissionens rättegångskostnader.**
- 3) **Konungariket Belgien ska bära sina rättegångskostnader.**

Underskrifter

* Rättegångsspråk: franska.