



## Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Grote kamer)

7 maart 2017\*

„Prejudiciële verwijzing — Fiscale bepalingen — Belasting over de toegevoegde waarde (btw) — Richtlijn 2006/112/EG — Punt 6 van bijlage III — Geldigheid — Procedure — Wijziging van een voorstel voor een richtlijn van de Raad na advies van het Parlement — Geen nieuwe raadpleging van het Parlement — Artikel 98, lid 2 — Geldigheid — Geen verlaagd btw-tarief voor de levering van digitale boeken langs elektronische weg — Beginsel van gelijke behandeling — Vergelijkbaarheid van twee situaties — Levering van digitale boeken langs elektronische weg en op alle fysieke dragers”

In zaak C-390/15,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Trybunał Konstytucyjny (grondwettelijk hof, Polen) bij beslissing van 7 juli 2015, ingekomen bij het Hof op 20 juli 2015, in de procedure ingeleid door

**Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO)**

in tegenwoordigheid van:

**Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej,**

**Prokurator Generalny,**

wijst

HET HOF (Grote kamer),

samengesteld als volgt: K. Lenaerts, president, A. Tizzano, vicepresident, R. Silva de Lapuerta en L. Bay Larsen, kamerpresidenten, J. Malenovský (rapporteur), J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, C. Toader, M. Safjan, E. Jarašiūnas, C. G. Fernlund, C. Vajda en S. Rodin, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: M. Aleksejev, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 14 juni 2016,

gelet op de opmerkingen van:

- de Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO), vertegenwoordigd door A. Bodnar, Rzecznik Praw Obywatelskich, en M. Wróblewski en A. Grzelak als gemachtigden,
- de Prokurator Generalny, vertegenwoordigd door R. Hernand als gemachtigde,

\* \* Procestaal: Pools.

- de Poolse regering, vertegenwoordigd door B. Majczyna, A. Miłkowska en K. Maćkowska als gemachtigden,
- de Griekse regering, vertegenwoordigd door K. Georgiadis en S. Papaïoannou als gemachtigden,
- de Raad van de Europese Unie, vertegenwoordigd door E. Moro, E. Chatziioakeimidou en K. Pleśniak als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios en M. Owsiany-Hornung als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 8 september 2016,

het navolgende

### Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de geldigheid van artikel 98, lid 2, 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 2006, L 347, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2009/47/EG van de Raad van 5 mei 2009 (PB 2009, L 116, blz. 18) (hierna: „gewijzigde richtlijn 2006/112”).
- 2 Dit verzoek is ingediend na een verzoek van de Rzecznik Praw Obywatelskich (ombudsman, Polen) tot vaststelling dat nationale bepalingen waarbij de toepassing van een verlaagd tarief van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) wordt uitgesloten voor de levering van digitale boeken en andere digitale publicaties langs elektronische weg, in strijd zijn met de Poolse grondwet.

### Toepasselijke bepalingen

#### *Unierecht*

#### *Zesde richtlijn*

- 3 Artikel 12, lid 3, onder a), van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”), zoals gewijzigd bij richtlijn 2001/4/EG van de Raad van 19 januari 2001 (PB 2001, L 22, blz. 17), luidde als volgt:

„Het normale tarief van de belasting over de toegevoegde waarde wordt door elke lidstaat vastgesteld op een percentage van de maatstaf van heffing, dat voor leveringen van goederen en voor diensten gelijk is. Vanaf 1 januari 2001 tot en met 31 december 2005 mag dit percentage niet lager zijn dan 15 %.

[...]

De lidstaten kunnen bovendien een of twee verlaagde tarieven toepassen. Deze tarieven worden vastgesteld op een percentage van de maatstaf van heffing dat niet lager mag zijn dan 5 % en zijn uitsluitend van toepassing op de in bijlage H genoemde categorieën goederen en diensten.”

- 4 Artikel 1 van richtlijn 2002/38/EG van de Raad van 7 mei 2002 tot wijziging, voor een gedeelte tijdelijk, van richtlijn 77/388/EEG met betrekking tot de regeling inzake de belasting over de toegevoegde waarde die van toepassing is op bepaalde diensten die langs elektronische weg worden verricht alsook op radio- en televisieomroepdiensten (PB 2002, L 128, blz. 41), luidde als volgt:

„Richtlijn 77/388/EEG wordt tijdelijk gewijzigd als volgt:

1. in artikel 9:

- a) in lid 2, onder e), wordt het laatste punt vervangen door een komma en worden de volgende streepjes toegevoegd:

’– [...]

- langs elektronische weg verrichte diensten, onder andere de in bijlage L beschreven diensten.’;

[...]

2. in artikel 12, lid 3, onder a), wordt een vierde alinea toegevoegd, die als volgt luidt:

’De derde alinea is niet van toepassing op de diensten als bedoeld in het laatste streepje van artikel 9, lid 2, onder e).’;

- 5 De Zesde richtlijn is ingetrokken en vervangen bij richtlijn 2006/112, die op 1 januari 2007 in werking is getreden.

*Richtlijn 2006/112*

- 6 Artikel 14, lid 1, van de gewijzigde richtlijn 2006/112 luidt als volgt:

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

- 7 Artikel 24, lid 1, van deze richtlijn bepaalt:

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

- 8 Artikel 25 van deze richtlijn luidt:

„Een dienst kan onder meer een van de volgende handelingen zijn:

- a) de overdracht van een onlichamelijke zaak, ongeacht of deze al dan niet in een titel is belichaamd;

[...]”

- 9 Artikel 96 van de gewijzigde richtlijn 2006/112 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.”

- 10 Artikel 98, leden 1 en 2, van deze richtlijn luidt:

„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.”

- 11 Punt 6 van bijlage III bij richtlijn 2006/112, in de versie voorafgaand aan de inwerkingtreding van richtlijn 2009/47, luidde als volgt:

„[L]evering 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”.

- 12 Op 7 juli 2008 heeft de Europese Commissie een voorstel ingediend voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van richtlijn 2006/112 wat verlaagde btw-tarieven betreft [COM(2008) 428 definitief; hierna „voorstel voor een richtlijn”], waarin punt 6 van bijlage III bij richtlijn 2006/112, in de versie voorafgaand aan de inwerkingtreding van richtlijn 2009/47, werd vervangen door de volgende tekst:

„[L]evering 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, alsook van luisterboeken, cd's, cd-roms of een soortgelijke fysieke drager die hoofdzakelijk dezelfde inhoud bevatten als gedrukte boeken), kranten en tijdschriften, voor zover niet uitsluitend of hoofdzakelijk reclamemateriaal”.

- 13 Bij wetgevingsresolutie van 19 februari 2009 heeft het Europees Parlement het voorstel voor een richtlijn na wijziging goedgekeurd. Geen van de wijzigingen van het Parlement had betrekking op de door de Commissie voorgestelde tekst ter vervanging van punt 6 van bijlage III bij richtlijn 2006/112 in de versie voorafgaand aan de inwerkingtreding van richtlijn 2009/47.

- 14 Op 5 mei 2009 heeft de Raad de definitieve tekst van richtlijn 2009/47 vastgesteld. Punt 6 van bijlage III bij de gewijzigde richtlijn 2006/112 luidt thans als volgt:

„[L]evering 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”.

### ***Pools recht***

- 15 Volgens artikel 146 en artikel 41, leden 2 en 2a, van de ustawa o podatku od towarów i usług (wet betreffende belasting op goederen en diensten) van 11 maart 2004, in de versie die van toepassing is op de feiten van het hoofdgeding (Dz. U. 2011, nr. 177, volgnr. 1054; hierna: „btw-wet”), gelezen in samenhang met de posten 72 tot en met 75 van bijlage 3 bij die wet en met de posten 32 tot en met 35 van bijlage 10 daarbij, geldt een verlaagd btw-tarief voor de levering van publicaties in gedrukte vorm of op een andere fysieke drager. Publicaties die langs elektronische weg worden doorgegeven, genieten daarentegen geen verlaagd btw-tarief.

### **Hoofdgeding en prejudiciële vragen**

- 16 Bij verzoekschrift, ingediend op 6 december 2013, heeft de ombudsman de Trybunał Konstytucyjny (grondwettelijk hof, Polen) verzocht vast te stellen dat de posten 72 tot en met 75 van bijlage 3 bij de btw-wet juncto artikel 41, lid 2, van die wet enerzijds en de posten 32 tot en met 35 van bijlage 10 bij

die wet juncto artikel 41, lid 2a, daarvan anderzijds indruisen tegen de Poolse grondwet voor zover volgens die bepalingen de verlaagde btw-tarieven alleen gelden voor publicaties die op een fysieke drager beschikbaar worden gesteld, en publicaties die langs elektronische weg worden doorgegeven, daarvan zijn uitgesloten.

- 17 In de procedure in het hoofdgeding hebben de Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej (president van het parlement van de Republiek Polen) en de Prokurator Generalny (procureur-generaal, Polen) benadrukt dat de bepalingen van de betrokken Poolse wet zijn vastgesteld ter omzetting van artikel 98, lid 2, van, en bijlage III, punt 6, van bij de gewijzigde richtlijn 2006/112 in nationaal recht, en dat de Poolse wetgever daar dus niet van kon afwijken zonder de verplichtingen te schenden die krachtens het Unierecht op hem rusten. De leden van de Poolse regering, die door de verwijzende rechter waren verzocht hun standpunt over deze zaak te bepalen, hebben zich bij die mening aangesloten.
- 18 De verwijzende rechter ziet evenwel redenen om te twijfelen aan de geldigheid van die twee bepalingen van de gewijzigde richtlijn 2006/112.
- 19 Ten eerste zet die rechter uiteen dat in de procedure tot vaststelling van richtlijn 2009/47, waaruit punt 6 van bijlage III bij de gewijzigde richtlijn 2006/112 voortkomt, mogelijk een procedurefout is gemaakt, aangezien de bewoordingen van dat punt verschillen van die welke werden gebruikt in het voorstel voor een richtlijn dat aan het Parlement was voorgelegd.
- 20 Ten tweede is volgens de verwijzende rechter artikel 98, lid 2, van de gewijzigde richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met punt 6 van bijlage III daarbij, mogelijk in strijd met het beginsel van fiscale neutraliteit. Hoewel digitale boeken die beschikbaar worden gesteld op een fysieke drager en die welke worden doorgegeven langs elektronische weg soortgelijke eigenschappen hebben en aan dezelfde behoeften van de consument beantwoorden, staat artikel 98, lid 2, de toepassing van een verlaagd btw-tarief immers uitsluitend toe voor de levering van digitale boeken op een fysieke drager.
- 21 Bijgevolg heeft de Trybunał Konstytucyjny de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:
  - „1) Is punt 6 van bijlage III bij de gewijzigde richtlijn 2006/112 ongeldig doordat in de wetgevingsprocedure het wezenlijke vormvereiste dat het Europees Parlement wordt geraadpleegd, is geschonden?
  - 2) Is artikel 98, lid 2, van de gewijzigde richtlijn 2006/112 juncto punt 6 van bijlage III bij deze richtlijn ongeldig op grond dat het het beginsel van fiscale neutraliteit schendt daar het de toepassing van het verlaagde btw-tarief op elektronische boeken en andere elektronische publicaties uitsluit?”

## **Beantwoording van de prejudiciële vragen**

### *Eerste vraag*

- 22 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of punt 6 van bijlage III bij de gewijzigde richtlijn 2006/112 ongeldig is doordat in de wetgevingsprocedure die heeft geleid tot de vaststelling ervan wezenlijke vormvereisten zijn geschonden. Aangezien de bewoordingen van punt 6 van bijlage III bij de gewijzigde richtlijn 2006/112 verschillen van die van het voorstel voor een richtlijn op basis waarvan het Parlement is geraadpleegd, vraagt de verwijzende rechter zich namelijk af of dit laatste niet opnieuw geraadpleegd had moeten worden.

- 23 In casu moet worden vastgesteld dat het Parlement volgens artikel 93 EG, thans artikel 113 VWEU, dat in een bijzondere wetgevingsprocedure voorziet, moest worden geraadpleegd vóór richtlijn 2009/47 werd vastgesteld, en dus vóór punt 6 van bijlage III bij richtlijn 2006/112 door die richtlijn werd vervangen.
- 24 De regelmatige raadpleging van het Parlement in de gevallen waarin het EG-Verdrag, thans het VWEU, dat verlangt, is namelijk een wezenlijk vormvoorschrift, waarvan niet-naleving tot nietigheid van de betrokken handeling leidt (arrest van 10 mei 1995, Parlement/Raad, C-417/93, EU:C:1995:127, punt 9).
- 25 De daadwerkelijke deelneming van het Parlement aan het wetgevingsproces volgens de hiertoe in het Verdrag neergelegde procedures is immers een wezenlijk bestanddeel van het door het Verdrag gewilde institutionele evenwicht, aangezien de bevoegdheid van het Parlement de afspiegeling is van een democratisch grondbeginsel, volgens hetwelk de volkeren door tussenkomst van een representatieve vergadering aan de machtsuitoefening deelnemen (zie in die zin arresten van 5 juli 1995, Parlement/Raad, C-21/94, EU:C:1995:220, punt 17, en 10 juni 1997, Parlement/Raad, C-392/95, EU:C:1997:289, punt 14).
- 26 Het vereiste dat het Parlement in de loop van de wetgevingsprocedure wordt geraadpleegd, telkens als het Verdrag daarin voorziet, impliceert dat steeds een nieuwe raadpleging moet volgen wanneer de uiteindelijk vastgestelde regeling, in haar geheel beschouwd, wezenlijk afwijkt van die waarover het Parlement reeds werd geraadpleegd, uitgezonderd de gevallen waarin de wijzigingen in hoofdzaak beantwoorden aan door het Parlement zelf te kennen gegeven verlangens (zie in die zin arrest van 5 oktober 1994, Duitsland/Raad, C-280/93, EU:C:1994:367, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 27 Bijgevolg moet worden nagegaan of punt 6 van bijlage III bij de gewijzigde richtlijn 2006/112 wezenlijk afwijkt van de tekst van het voorstel voor een richtlijn op basis waarvan het Parlement is geraadpleegd.
- 28 Volgens dat voorstel voor een richtlijn zou punt 6 van bijlage III bij richtlijn 2006/112 onder de goederenleveringen en de diensten waarop verlaagde btw-tarieven kunnen worden toegepast, voortaan de levering vermelden „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, alsook van luisterboeken, cd's, cd-roms of een soortgelijke fysieke drager die hoofdzakelijk dezelfde inhoud bevatten als gedrukte boeken), kranten en tijdschriften, voor zover niet uitsluitend of hoofdzakelijk reclamemateriaal”.
- 29 Concreet vermeldt punt 6 van bijlage III bij de gewijzigde richtlijn 2006/112 evenwel de „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”.
- 30 Uit de vergelijking van de bewoordingen van het voorstel voor een richtlijn en die van punt 6 van bijlage III bij de gewijzigde richtlijn 2006/112 blijkt dus dat dit punt afwijkt van dat voorstel voor zover het, anders dan het voorstel, geen gewag maakt van „luisterboeken, cd's [en] cd-roms” als soorten fysieke dragers waarop een verlaagd btw-tarief kan worden toegepast en evenmin uitdrukkelijk melding maakt van boeken „die hoofdzakelijk dezelfde inhoud bevatten als gedrukte boeken”, maar refereert aan de levering van boeken „op alle fysieke dragers”.
- 31 Uit die verschillen kan echter niet worden afgeleid dat punt 6 van bijlage III bij de gewijzigde richtlijn 2006/112 wezenlijk afwijkt van de tekst van het voorstel voor een richtlijn.

- 32 Aangezien volgens de bewoordingen ervan het voorstel ook betrekking had op boeken die worden geleverd op „een soortgelijke fysieke drager” als gedrukte boeken, luisterboeken, cd’s en cd-roms, is de opsomming in dat voorstel niet exhaustief, maar wil zij duidelijk maken dat alle denkbare types van fysieke dragers werden bedoeld. Dat is ook het geval bij de tekst van punt 6 van bijlage III bij de gewijzigde richtlijn 2006/112 waarvoor de Raad uiteindelijk heeft gekozen.
- 33 Het is juist dat in punt 6 van bijlage III bij de gewijzigde richtlijn 2006/112 niet uitdrukkelijk wordt gezegd dat een verlaagd btw-tarief enkel kan worden toegepast indien de betrokken fysieke dragers hoofdzakelijk dezelfde inhoud bevatten als gedrukte boeken. Daar punt 6 volgens de bewoordingen ervan slechts betrekking heeft op „boeken” – welk begrip, in zijn gewone betekenis, een gedrukt werk aanduidt – kunnen de betrokken dragers evenwel alleen binnen de werkingssfeer van die bepaling vallen indien zij hoofdzakelijk dezelfde inhoud bevatten als gedrukte boeken.
- 34 Zoals het Hof reeds heeft vastgesteld in punt 53 van het arrest van 5 maart 2015, Commissie/Luxemburg (C-502/13, EU:C:2015:143), is de tekst van punt 6 van bijlage III bij de gewijzigde richtlijn 2006/112 bijgevolg slechts een redactionele vereenvoudiging van de tekst van het voorstel voor een richtlijn, waarvan de materiële inhoud volledig is behouden.
- 35 De Raad was bijgevolg niet gehouden het Parlement opnieuw te raadplegen.
- 36 Uit het voorgaande volgt dat punt 6 van bijlage III bij de gewijzigde richtlijn 2006/112 niet ongeldig is doordat in de wetgevingsprocedure die heeft geleid tot de vaststelling ervan wezenlijke vormvereisten zijn geschonden.

### *Tweede vraag*

- 37 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of artikel 98, lid 2, van de gewijzigde richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met punt 6 van bijlage III bij die richtlijn, ongeldig is op grond dat het het beginsel van fiscale neutraliteit schendt daar het de toepassing van de verlaagde btw-tarieven op de levering van elektronische boeken en andere elektronische publicaties uitsluit.

### *Opmerkingen vooraf*

- 38 In de eerste plaats refereert de verwijzende rechter bij het formuleren van zijn vraag weliswaar aan het beginsel van fiscale neutraliteit, maar blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat hij zich in wezen afvraagt of artikel 98, lid 2, van de gewijzigde richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met punt 6 van bijlage III bij die richtlijn, geldig is in het licht van het beginsel van gelijke behandeling, zoals dat is neergelegd in artikel 20 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna: „Handvest”).
- 39 In de tweede plaats noemt de verwijzende rechter bij het formuleren van zijn vraag naast e-books weliswaar „andere elektronische publicaties”, maar komt eveneens uit de verwijzingsbeslissing naar voren dat zijn twijfels uitsluitend de vraag betreffen of de gewijzigde richtlijn 2006/112 de levering van digitale boeken mogelijk ongelijk behandelt naargelang die boeken worden doorgegeven op een fysieke drager dan wel langs elektronische weg.
- 40 Bijgevolg wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 98, lid 2, van de gewijzigde richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met punt 6 van bijlage III bij die richtlijn, ongeldig is op grond dat het het beginsel van gelijke behandeling, zoals dat is neergelegd in artikel 20 van het Handvest, schendt daar het de lidstaten elke mogelijkheid ontnemt om een verlaagd btw-tarief toe te passen op de levering van digitale boeken langs elektronische weg.

*Beoordeling door het Hof*

41 Van meet af aan dient in herinnering te worden geroepen dat het beginsel van gelijke behandeling volgens vaste rechtspraak van het Hof verlangt dat vergelijkbare situaties niet verschillend en verschillende situaties niet gelijk worden behandeld, tenzij een dergelijke behandeling objectief gerechtvaardigd is (arresten van 12 november 2014, *Guardian Industries en Guardian Europe/Commissie*, C-580/12 P, EU:C:2014:2363, punt 51, en 4 mei 2016, *Pillbox 38*, C-477/14, EU:C:2016:324, punt 35).

*– Behandeling van vergelijkbare situaties*

42 Volgens vaste rechtspraak van het Hof moeten de onderscheidende kenmerken van situaties en de eventuele vergelijkbaarheid van die situaties worden bepaald en beoordeeld tegen de achtergrond van het voorwerp en het doel van de betrokken bepalingen. Daarbij moet rekening worden gehouden met de beginselen en doelstellingen van het gebied in kwestie (zie in die zin arrest van 16 december 2008, *Arcelor Atlantique et Lorraine e.a.*, C-127/07, EU:C:2008:728, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

43 In casu resulteert de door de verwijzende rechter genoemde verschillende behandeling hieruit dat de lidstaten niet kunnen voorzien in de toepassing van een verlaagd btw-tarief op de levering van digitale boeken langs elektronische weg, terwijl een dergelijk tarief wel kan worden gebruikt voor de levering van digitale boeken op een fysieke drager. Bijgevolg moeten de kenmerken van die twee situaties en hun eventuele vergelijkbaarheid worden bepaald en beoordeeld in het licht van de doelstellingen die de wetgever heeft willen bereiken door de lidstaten de mogelijkheid te bieden om een verlaagd btw-tarief toe te passen op de levering van digitale boeken op „alle fysieke dragers”.

44 Dienaangaande moet in herinnering worden gebracht dat de mogelijkheid voor de lidstaten om een verlaagd btw-tarief toe te passen op de levering van gedrukte boeken voor het eerst is opgenomen in richtlijn 92/77/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG (onderlinge aanpassing van de btw-tarieven) (PB 1992, L 316, blz. 1), die bij artikel 1 een bijlage H aan de Zesde richtlijn heeft toegevoegd, die de lijst bevatte van de leveringen van goederen en de diensten waarop verlaagde btw-tarieven mochten worden toegepast. Punt 6 daarvan is overgenomen in punt 6 van bijlage III bij de gewijzigde richtlijn 2006/112, in de versie voorafgaand aan de inwerkingtreding van richtlijn 2009/47. Bij deze laatste richtlijn is die mogelijkheid uitgebreid tot de levering van boeken op „alle fysieke dragers”.

45 Zoals de advocaat-generaal in punt 56 van haar conclusie heeft uiteengezet, ligt aan een verlaagd btw-tarief voor de levering van boeken het doel ten grondslag het lezen te bevorderen, ongeacht of het gaat om literatuur, vakliteratuur, kranten of tijdschriften.

46 Aangezien de gewijzigde richtlijn 2006/112 de lidstaten in staat stelt verlaagde btw-tarieven toe te passen op de levering van boeken op alle fysieke dragers, moet zij worden geacht dat doel na te streven.

47 Die conclusie vindt overigens steun in het feit dat punt 6 van bijlage III bij de gewijzigde richtlijn 2006/112 de mogelijkheid tot toepassing van een verlaagd btw-tarief uitsluit voor de levering van „uitsluitend of hoofdzakelijk reclamemateriaal”. Voor dergelijk materiaal is namelijk typerend dat het in punt 45 van dit arrest genoemde doel geenszins nastreeft.

48 Voor het welslagen van een dergelijk doel is het van belang dat de burgers van de Europese Unie daadwerkelijk toegang kunnen krijgen tot de boeken. De wijze waarop zij worden geleverd is dienaangaande niet doorslaggevend.



- 49 In het licht van het doel van artikel 98, lid 2, van de gewijzigde richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met punt 6 van bijlage III bij die richtlijn, gaat het bij de levering van digitale boeken op een fysieke drager en de levering van digitale boeken langs elektronische weg bijgevolg om vergelijkbare situaties.
- 50 Aan die conclusie wordt niet afgedaan door het feit dat de levering van een digitaal boek op een fysieke drager volgens artikel 14, lid 1, van de gewijzigde richtlijn 2006/112 in beginsel een levering van goederen is, terwijl de levering van een digitaal boek langs elektronische weg overeenkomstig artikel 24, lid 1, en artikel 25 van die richtlijn een dienst is. Aangezien de btw-regels in principe beogen de consumptie van goederen en die van diensten op dezelfde wijze te belasten, is die verschillende kwalificatie uit het oogpunt van het doel dat wordt nagestreefd door artikel 98, lid 2, van die richtlijn, gelezen in samenhang met punt 6 van bijlage III daarbij, zoals dat is genoemd in punt 45 van dit arrest, namelijk niet bepalend.
- 51 Bijgevolg voert artikel 98, lid 2, van de gewijzigde richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met punt 6 van bijlage III daarbij, een verschillende behandeling in voor twee situaties die nochtans vergelijkbaar zijn uit het oogpunt van het door de Uniewetgever nagestreefde doel, aangezien die bepaling ertoe leidt dat geen verlaagd btw-tarief kan worden toegepast op de levering van digitale boeken langs elektronische weg, terwijl dat wel kan voor de levering van digitale boeken op een fysieke drager.

– *Rechtvaardiging*

- 52 Wanneer een verschil in behandeling tussen twee vergelijkbare situaties wordt vastgesteld, wordt het beginsel van gelijke behandeling niet geschonden voor zover dat verschil gerechtvaardigd is (zie in die zin arrest van 16 december 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine e.a., C-127/07, EU:C:2008:728, punt 46).
- 53 Dat is volgens vaste rechtspraak van het Hof het geval wanneer het verschil in behandeling verband houdt met een wettelijk toelaatbaar doel dat wordt nagestreefd door de maatregel die ertoe leidt dat een dergelijk verschil wordt ingevoerd, en dit verschil in verhouding staat tot dat doel (zie in die zin arresten van 17 oktober 2013, Schaible, C-101/12, EU:C:2013:661, punt 77, en 22 mei 2014, Glatzel, C-356/12, EU:C:2014:350, punt 43).
- 54 In die context is het duidelijk dat de Uniewetgever bij het nemen van een belastingmaatregel politieke, economische en sociale keuzes moet maken en uiteenlopende belangen moet afwegen of ingewikkelde beoordelingen moet verrichten. Bijgevolg komt hem in dat kader een ruime beoordelingsbevoegdheid toe, zodat de rechter bij zijn toetsing of voldaan is aan de in het vorige punt van het onderhavige arrest genoemde voorwaarden hooguit mag nagaan of de Uniewetgever een kennelijke fout heeft gemaakt [zie in die zin arresten van 10 december 2002, British American Tobacco (Investments) en Imperial Tobacco, C-491/01, EU:C:2002:741, punt 123, en 17 oktober 2013, Billerud Karlsborg en Billerud Skärblacka, C-203/12, EU:C:2013:664, punt 35].
- 55 In casu moet eraan worden herinnerd dat het in punt 51 van het onderhavige arrest vastgestelde verschil in behandeling voortvloeit uit artikel 98, lid 2, van de gewijzigde richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met punt 6 van bijlage III daarbij, dat de toepassing van een verlaagd btw-tarief uitsluit voor alle elektronische diensten en dus voor de levering van digitale boeken langs elektronische weg, zulks in tegenstelling tot de levering van boeken – waaronder digitale boeken – op een fysieke drager.
- 56 In dat verband blijkt uit de voorbereidende werkzaamheden voor richtlijn 2002/38 dat de door de Commissie voorgestelde wijzigingen voor het belasten van langs elektronische weg verrichte diensten een eerste etappe vormden op de weg naar de verwezenlijking van een nieuw btw-beleid, dat erop gericht was de belastingregeling te vereenvoudigen en solider te maken, teneinde wettige commerciële transacties op de interne markt te bevorderen. Volgens die voorbereidende werkzaamheden biedt de

elektronische handel namelijk aanzienlijke mogelijkheden tot het scheppen van welvaart en werkgelegenheid in de Unie, en is de vaststelling van een duidelijk en nauwkeurig regelgevend kader een essentiële voorafgaande voorwaarde om een klimaat van vertrouwen te scheppen dat de ondernemingen uitnodigt tot investeren en handeldrijven.

- 57 Zoals de Raad en de Commissie hebben uiteengezet in antwoord op een schriftelijke vraag van het Hof alsook ter terechtzitting, moet de uitsluiting van een verlaagd btw-tarief voor de levering van digitale boeken langs elektronische weg waarin artikel 98, lid 2, van de gewijzigde richtlijn 2006/112 voorziet, worden beschouwd als een onderdeel van een bijzondere btw-regeling voor de elektronische handel. Volgens de uitleg van die instellingen werd het namelijk noodzakelijk geacht elektronische diensten te onderwerpen aan duidelijke, eenvoudige en uniforme regels zodat het daarop toepasselijke btw-tarief met zekerheid kan worden bepaald, en die belasting zodoende makkelijker kan worden beheerd door de belastingplichtigen en de nationale belastingautoriteiten.
- 58 Dat het hier gaat om een wettelijk toelaatbaar doel, valt redelijkerwijs niet te betwijfelen.
- 59 Het rechtszekerheidsbeginsel, dat aan dat doel ten grondslag ligt, verlangt namelijk dat een Unieregeling de belanghebbenden in staat stelt de omvang van hun rechten en verplichtingen ondubbelzinnig te kennen zodat zij hun voorzieningen met kennis van zaken kunnen treffen (zie in die zin arrest van 15 juli 2010, Commissie/Verenigd Koninkrijk, C-582/08, EU:C:2010:429, punt 49 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 60 Voorts heeft het Hof reeds erkend dat het door een wetgever nagestreefde doel algemene regels in te voeren die door de ondernemers gemakkelijk kunnen worden toegepast en door de bevoegde nationale autoriteiten gemakkelijk kunnen worden gecontroleerd, een legitiem doel is (zie in die zin arrest van 24 februari 2015, Sopora, C-512/13, EU:C:2015:108, punt 33).
- 61 Wat de vraag betreft of de maatregel die is opgenomen in artikel 98, lid 2, van de gewijzigde richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met punt 6 van bijlage III daarbij, geschikt is om het in de punten 56 en 57 van het onderhavige arrest nader omschreven doel te verwezenlijken, blijkt niet dat de Uniewetgever, met de door hem gemaakte analyse, zijn beoordelingsbevoegdheid heeft overschreden.
- 62 Door diensten die langs elektronische weg worden verricht, uit te sluiten van de toepassing van een verlaagd btw-tarief, zorgt de Uniewetgever er immers voor dat de belastingplichtigen en de nationale belastingautoriteiten niet voor elke verrichte soort van elektronische diensten hoeven na te gaan of die onder een van de categorieën van diensten valt die volgens bijlage III bij de gewijzigde richtlijn 2006/112 voor een dergelijk tarief in aanmerking komen.
- 63 Bijgevolg moet de betrokken maatregel worden geacht geschikt te zijn ter verwezenlijking van het doel, het btw-tarief dat geldt voor elektronische diensten met zekerheid te bepalen, en zodoende het beheer van die belasting door de belastingplichtigen en de nationale belastingautoriteiten te vergemakkelijken.
- 64 Aangaande de met de evenredigheidsvoorwaarde samenhangende eis, dat die maatregel wordt gekozen welke in vergelijking met de andere mogelijke passende maatregelen het minst belastend is, en dat de veroorzaakte nadelen niet overdreven groot zijn ten opzichte van de beoogde doelen, moet worden opgemerkt dat de Uniewetgever ervoor had kunnen opteren om de levering van digitale boeken langs elektronische weg uit het samenstel van elektronische diensten te halen en zodoende de toepassing van een verlaagd btw-tarief op die boeken had kunnen toestaan.
- 65 Dat is echter een oplossing die zich mogelijk niet verdraagt met het door de Uniewetgever nagestreefde doel de rechtsonzekerheid weg te nemen die wordt veroorzaakt door het feit dat alle elektronische diensten voortdurend evolueren. Om die reden heeft de Uniewetgever die diensten als geheel niet opgenomen in de lijst van verrichtingen die volgens bijlage III bij de gewijzigde richtlijn 2006/112 in aanmerking komen voor een verlaagd btw-tarief.

- 66 In dat verband zou de zienswijze dat de lidstaten een verlaagd btw-tarief kunnen toepassen op de levering van digitale boeken langs elektronische weg – zoals dat mogelijk is voor de levering van dergelijke boeken op een fysieke drager – de algehele samenhang ondermijnen van de door de Uniewetgever gewenste maatregel, die erin bestaat de mogelijkheid tot toepassing van een verlaagd btw-tarief uit te sluiten voor alle elektronische diensten.
- 67 Betreffende de mogelijkheid om de toepassing van een verlaagd btw-tarief uit te breiden tot de elektronische diensten in hun geheel, moet worden opgemerkt dat een dergelijke maatregel een algemene ongelijke behandeling zou hebben ingevoerd tussen de niet-elektronische diensten, waarvoor in beginsel geen verlaagd btw-tarief geldt, en de elektronische diensten.
- 68 Bijgevolg kon de Uniewetgever zich in het kader van de beoordelingsmarge waarover hij beschikt, op het standpunt stellen dat geen van beide theoretisch mogelijke maatregelen geschikt was om de verschillende door hem nagestreefde doelen te verwezenlijken.
- 69 Daaraan moet worden toegevoegd dat de Raad blijkens de artikelen 4 en 5 van richtlijn 2002/38 en artikel 6 van richtlijn 2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot wijziging van richtlijn 2006/112 wat betreft de plaats van een dienst (PB 2008, L 44, blz. 11) van plan was de bijzondere belastingregeling voor langs elektronische weg verrichte diensten opnieuw te onderzoeken in het licht van de opgedane ervaring. Verder heeft de Commissie in een mededeling aan het Europees Parlement, de Raad en het Europees Economisch en Sociaal Comité over een actieplan betreffende de btw [COM(2016) 148 final] haar voornemen kenbaar gemaakt de mogelijkheden te onderzoeken om een ontwerprichtlijn tot wijziging van de gewijzigde richtlijn 2006/112 op te stellen.
- 70 In die omstandigheden moet worden geoordeeld dat het verschil in behandeling dat voortvloeit uit artikel 98, lid 2, van de gewijzigde richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met punt 6 van bijlage III daarbij, tussen de levering van digitale boeken langs elektronische weg en de levering van boeken op een fysieke drager gerechtvaardigd is.
- 71 Bijgevolg moet worden vastgesteld dat artikel 98, lid 2, van de gewijzigde richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met punt 6 van bijlage III daarbij, dat ertoe leidt dat de lidstaten niet de mogelijkheid hebben om een verlaagd btw-tarief toe te passen op de levering van digitale boeken langs elektronische weg, terwijl het hun die mogelijkheid wel biedt voor de levering van digitale boeken op alle fysieke dragers, niet in strijd is met het beginsel van gelijke behandeling, zoals dat in artikel 20 van het Handvest is neergelegd.
- 72 Gelet op een en ander is bij het onderzoek van de prejudiciële vragen niet gebleken van feiten of omstandigheden die de geldigheid kunnen aantasten van punt 6 van bijlage III bij de gewijzigde richtlijn 2006/112 of van artikel 98, lid 2, van die richtlijn, gelezen in samenhang met punt 6 van bijlage III daarbij.

### **Kosten**

- 73 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter 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 (Grote kamer) verklaart voor recht:

**Bij het onderzoek van de prejudiciële vragen is niet gebleken van feiten of omstandigheden die de geldigheid kunnen aantasten van punt 6 van bijlage III 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, of van artikel 98, lid 2, van die richtlijn, gelezen in samenhang met punt 6 van bijlage III daarbij.**

ondertekeningen