CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
P. MENGOZZI
van 14 mei 2014[1]

Zaak C-219/13

K Oy

[verzoek van de Korkein hallinto-oikeus (Finland) om een prejudiciële beslissing]

„Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde — Richtlijn 2006/112/EG — Richtlijn 2009/47/EG — Toepassing van verlaagd btw-tarief enkel op gedrukte boeken, met uitzondering van boeken op andere fysieke dragers (cd's, cd-roms, USB-sticks) — Concreet en specifiek aspect — Fiscale neutraliteit"

I – **Inleiding**

1. Is een nationale wettelijke regeling volgens welke een verlaagd tarief van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw") enkel geldt voor gedrukte boeken, met uitzondering van boeken op andere fysieke dragers zoals cd's, cd-roms of USB-sticks, in strijd met de bepalingen van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde[2] en met het beginsel van fiscale neutraliteit?

2. Dat is in wezen de vraag die de Korkein hallinto-oikeus (Finland) aan het Hof heeft voorgelegd in een geding tussen K Oy (hierna: „K") en de Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Finse belastingdienst) over een prealabele beslissing van de Keskusverolautakunta (centrale belastingcommissie) tot afwijzing van K's verzoek om toepassing, voor de belastingjaren 2011 en 2012, van het verlaagde btw-tarief van 9 % voor gedrukte boeken op de door deze vennootschap uitgegeven luisterboeken en e-boeken, die op fysieke dragers zijn opgeslagen en de geschreven tekst van een gedrukt boek weergeven.

3. In de eerste plaats heeft de centrale belastingcommissie geoordeeld dat alleen gedrukte of op vergelijkbare wijze geproduceerde publicaties boeken zijn in de zin van § 85a, eerste alinea, punt 7, en derde alinea, van de arvonlisäverolaki 1265/1997 (wet 1265/1997 betreffende de btw).

4. In de tweede plaats heeft deze commissie geoordeeld dat artikel 98, lid 2, eerste alinea, van en bijlage III, punt 6, bij de btw-richtlijn, zoals gewijzigd bij richtlijn 2009/47/EG van de Raad van 5 mei 2009 wat verlaagde btw-tarieven betreft[3], en het beginsel van fiscale neutraliteit niet eraan in de weg staan dat het normale btw-tarief, zijnde in casu 23 % van de maatstaf van heffing, wordt toegepast op de verkoop van boeken op een andere fysieke drager dan papier, in plaats van het verlaagde tarief van

1 — Oorspronkelijke taal: Frans.

2 — PB L 347, blz. 1.

3 — PB L 116, blz. 18.

9 % dat geldt voor gedrukte boeken. Volgens de centrale belastingcommissie zijn luisterboeken en e-boeken op een andere fysieke drager dan papier uit de aard ervan en wegens hun eigenschappen en gebruikswijze vergelijkbaar met soortgelijke elektronisch beschikbare boeken, waarop ingevolge artikel 98, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn de verlaagde tarieven niet van toepassing zijn.

5. Daarop heeft K bij de Korkein hallinto-oikeus hogere voorziening tegen de prealabele beslissing van de centrale belastingcommissie ingesteld en deze rechterlijke instantie verzocht om deze beslissing nietig te verklaren en bovendien te verklaren voor recht dat luisterboeken en e-boeken op een fysieke drager zoals cd's, cd-roms of USB-sticks en alsmede andere in het verzoek omschreven soortgelijke producten worden beschouwd, in de zin van artikel 85a, eerste alinea, punt 7, van wet 1265/1997 betreffende de btw, als gedrukte boeken waarvan de verkoop aan een verlaagd btw-tarief is onderworpen.

6. Na te hebben verzocht om het advies van het Valtiovarainministeriö (ministerie van Financiën), dat zich in wezen heeft aangesloten bij de centrale belastingcommissie, heeft de Korkein hallinto-oikeus de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Verzetten artikel 98, lid 2, eerste alinea, van en bijlage III, punt 6, bij [de btw-richtlijn], zoals in dat punt 6 gewijzigd bij richtlijn 2009/47, 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?

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?"

7. De Finse, Duitse, Estse, Ierse en Griekse regering alsmede de Europese Commissie hebben over deze vraag schriftelijke opmerkingen ingediend.

8. Ter terechtzitting van 13 maart 2014 hebben deze belanghebbende partijen tevens pleidooi gehouden, behalve de Duitse en Estse regering, die niet waren vertegenwoordigd.

II – **Bespreking**

9. Artikel 96 van de btw-richtlijn preciseert dat hetzelfde btw-tarief, zijnde het normale tarief, geldt voor goederenleveringen en diensten.

10. In afwijking van dit beginsel kunnen de lidstaten op grond van artikel 98, lid 2, eerste alinea, van de btw-richtlijn verlaagde tarieven toepassen op uitsluitend de goederenleveringen en de diensten die tot de in bijlage III genoemde categorieën behoren.

11. Punt 6 van deze bijlage zag, vóór de wijziging bij richtlijn 2009/47, op de „levering van boeken [...]", maar na deze wijziging heeft punt 6 van bijlage III voortaan ook betrekking op de „levering van boeken, *op alle fysieke dragers* [...]" [4].

4 — Cursivering van mij. Zoals alle belanghebbende partijen hebben opgemerkt, betreft de onderhavige zaak dus niet de fiscale behandeling van digitale boeken die elektronisch beschikbaar worden gesteld, maar enkel van boeken op een fysieke drager, ongeacht de soort.

12. De Republiek Finland heeft zoals het merendeel van de lidstaten [5] – overigens reeds onder de regeling van artikel 12, lid 3, sub a, van en bijlage H, punt 6, bij de Zesde richtlijn (77/388/EEG) [6], die aan artikel 98, lid 1, van en bijlage III bij de btw-richtlijn zijn voorafgegaan – rechtsgeldig gekozen voor toepassing van een verlaagd btw-tarief op de levering van gedrukte boeken –, zodat de verwijzende rechter met zijn prejudiciële vraag in wezen wenst te vernemen of een lidstaat als gevolg van de bij richtlijn 2009/47 aangebrachte wijziging verplicht is de toepassing van een dergelijk verlaagd btw-tarief te verruimen tot de levering van boeken op andere fysieke dragers dan papier, zoals cd's, cd-roms en USB-sticks.

13. De regeringen die aan de procedure hebben deelgenomen, stellen voor om deze vraag ontkennend te beantwoorden. Als argumenten voeren zij, zakelijk weergegeven, aan dat toepassing van de verlaagde btw-tarieven facultatief is, de bij richtlijn 2009/47 aangebrachte wijziging zuiver technisch is en de levering van boeken op papier en de levering van boeken op andere fysieke dragers niet vergelijkbaar zijn. Wanneer toepassing van het verlaagde btw-tarief wordt beperkt tot uitsluitend de levering van boeken op papier, wordt dus geen inbreuk gemaakt op het beginsel van fiscale neutraliteit. De regeringen voeren aan dat het in elk geval aan de lidstaten en de nationale rechters staat om in concreto na te gaan in welke mate deze verschillende categorieën van boeken onderling concurreren.

14. De Commissie daarentegen heeft in haar schriftelijke opmerkingen aangevoerd dat selectieve toepassing van het verlaagde btw-tarief op uitsluitend boeken op papier haaks staat op de doelstelling die de Commissie en de Uniewetgever voor ogen hadden bij de vaststelling van richtlijn 2009/47 tot wijziging van bijlage III, punt 6, bij de btw-richtlijn, die erin bestond de eerbiediging te verzekeren van het beginsel van fiscale neutraliteit voor alle boeken, ongeacht de fysieke drager, die in wezen dezelfde informatieve inhoud hebben.

15. Ter terechtzitting heeft de Commissie evenwel te kennen gegeven haar standpunt te willen „nuanceren", na lezing van de opmerkingen van de andere belanghebbende partijen. Van mening dat de Uniewetgever bij de vaststelling van richtlijn 2009/47 mogelijkerwijze zich had willen distantiëren van het voorstel voor een richtlijn van de Commissie van 7 juli 2008 dat tot richtlijn 2009/47 heeft geleid [7], en het verlaagde btw-tarief niet verplicht had willen maken voor de levering van alle boeken ongeacht hun fysieke drager, heeft de Commissie alsdan aangevoerd dat artikel 98, lid 2, eerste alinea, van en bijlage III, punt 6, bij de btw-richtlijn, zoals gewijzigd bij richtlijn 2009/47, niet *noodzakelijk* in de weg staan aan een nationale wettelijke regeling volgens welke een verlaagd btw-tarief uitsluitend geldt voor gedrukte boeken met uitzondering van boeken op een andere fysieke drager die in wezen dezelfde informatieve inhoud hebben, *mits het beginsel van fiscale neutraliteit wordt geëerbiedigd*.

16. Zelf wens ik allereerst eraan te herinneren dat het Hof met betrekking tot zowel bijlage H bij de Zesde richtlijn (77/388) als bijlage III bij de btw-richtlijn heeft geoordeeld dat het de lidstaten niet verboden is het verlaagde tarief selectief toe te passen binnen eenzelfde categorie van diensten, mits dit geen gevaar voor verstoring van de mededinging oplevert [8], dit wil zeggen mits het aan het gemeenschappelijke btw-stelsel inherente beginsel van fiscale neutraliteit wordt geëerbiedigd. [9]

5 — Volgens een document van de Commissie met een overzicht van de op 13 januari 2014 door de lidstaten van de Europese Unie toegepaste btw-tarieven geldt in 26 van de 28 lidstaten een verlaagd btw-tarief voor de levering van gedrukte boeken [zie document taxud.c.l(2014) 48867, blz. 4].

6 — Richtlijn 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 L 145, blz. 1).

7 — Voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van richtlijn 2006/112/EG wat verlaagde btw-tarieven betreft [COM(2008) 428 definitief].

8 — Zie met name arresten Commissie/Frankrijk (C-94/09, EU:C:2010:253, punt 25) alsmede Pro Med Logistik en Pongratz (C-454/12 en C-455/12, EU:C/2014:111, punt 43).

9 — Zie in die zin arresten Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (C-442/05, EU:C:2008:184, punt 43); Commissie/Frankrijk (EU:C:2010:253, punt 26), en Pro Med Logistik en Pongratz (EU:C:2014:111, punt 44).

17. Daaruit heeft het Hof onlangs gededuceerd dat door de lidstaten slechts van de mogelijkheid om het verlaagde btw-tarief selectief toe te passen gebruik kan worden gemaakt „indien is voldaan aan de tweevoudige voorwaarde dat, ten eerste, voor de toepassing van dat tarief enkel concrete en specifieke aspecten van de betrokken categorie van prestaties afzonderlijk worden beschouwd en, ten tweede, het beginsel van fiscale neutraliteit wordt geëerbiedigd”. [10]

18. Dat deze tweevoudige voorwaarde wordt gesteld, is een relatief nieuw gegeven.

19. Tot aan de uitspraak van het arrest Commissie/Frankrijk (EU:C:2010:253) heeft het Hof de beperking van de toepassing van een verlaagd btw-tarief tot een „concreet en specifiek aspect” van eenzelfde categorie diensten immers opgevat als *bewegingsruimte* die de btw-richtlijn de lidstaten laat, *mits het beginsel van fiscale neutraliteit wordt geëerbiedigd* [11], maar in dat arrest, dat is bevestigd in het arrest Pro Med Logistik en Pongratz (EU:C:2014:111), wordt deze bewegingsruimte omgevormd tot een echte *voorwaarde, die losstaat van de voorwaarde van eerbiediging van het beginsel van fiscale neutraliteit*, waaraan de selectieve toepassing van een verlaagd tarief binnen eenzelfde categorie van diensten moet voldoen. [12]

20. Deze twee voorwaarden, aldus het Hof, beogen te waarborgen dat de lidstaten alleen van deze mogelijkheid gebruikmaken in omstandigheden die de juiste en correcte toepassing van het gekozen verlaagde tarief waarborgen en elke vorm van fraude, ontwijking en misbruik voorkomen. [13]

21. De omvorming van een „concreet en specifiek aspect” tot een zelfstandige voorwaarde voor toepassing van een selectief verlaagd btw-tarief binnen eenzelfde categorie bedoeld in bijlage III bij de btw-richtlijn verstart enigszins het door het Hof te verrichten onderzoek. Dat onderzoek wordt immers voortaan systematisch en komt vóór het onderzoek of het beginsel van fiscale neutraliteit wordt geëerbiedigd. Hoewel het Hof steeds heeft erkend dat kon zijn voldaan aan de voorwaarde inzake „concrete en specifieke aspecten”, sinds zij is omgevormd tot een echte voorwaarde voor selectieve toepassing van een verlaagd btw-tarief, impliceert dit nieuwe statuut evenwel dat het mogelijk is dat niet eraan is voldaan, dus zonder dat het Hof en de nationale rechters per se behoeven te onderzoeken of is voldaan aan de voorwaarde van eerbiediging van de fiscale neutraliteit.

22. Thans dient nader te worden ingegaan op deze twee voorwaarden voor selectieve toepassing van een verlaagd btw-tarief binnen eenzelfde categorie van bijlage III bij de btw-richtlijn.

A – *„Concrete en specifieke aspecten” binnen eenzelfde categorie van goederenleveringen*

23. In casu twijfelt geen enkele belanghebbende partij eraan dat is voldaan aan de eerste voorwaarde. Allen lijken immers op zijn minst impliciet te erkennen dat binnen de categorie levering van boeken op alle fysieke dragers de levering van boeken op een andere drager dan papier een „concreet en specifiek aspect” van deze categorie kan vormen.

24. Ter herinnering, de zaken waarin het Hof dergelijke „concrete en specifieke aspecten” binnen eenzelfde categorie van (bijlage H bij) de Zesde richtlijn (77/388) of later bijlage III bij de btw-richtlijn heeft ontwaard en zich over het bestaan ervan heeft moeten uitspreken, betroffen activiteiten die zowel goederenleveringen als diensten uitmaakten.

10 — Zie met name in die zin arresten Commissie/Frankrijk (EU:C:2010:253, punt 30) en Pro Med Logistik en Pongratz (EU:C:2014:111, punt 45).

11 — Zie arresten Commissie/Frankrijk (C-384/01, EU:C:2003:264, punten 25 en 26) en Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau Westelbien (EU:C:2008:184, punt 43).

12 — Zie arresten Commissie/Frankrijk (EU:C:2010:253, punt 30) alsmede Pro Med Logistik en Pongratz (EU:C:2014:111, punt 45).

13 — Zie in die zin arrest Pro Med Logistik en Pongratz (EU:C:2014:111, punt 45).

25. Zo heeft het Hof met betrekking tot goederenleveringen erkend dat de Franse Republiek gerechtigd was, de toepassing van een verlaagd tarief te beperken tot uitsluitend aansluitingen die recht geven op een minimale hoeveelheid elektriciteit, aangezien deze toepassing enkel een concreet en specifiek aspect van de levering van aardgas en elektriciteit betrof. [14]

26. Ook met betrekking tot diensten heeft het Hof geoordeeld dat de lidstaten het recht hadden een verlaagd btw-tarief toe te passen op een concreet en specifiek aspect van waterdistributie zoals bedoeld in bijlage H, punt 2, bij de Zesde richtlijn (77/388), zoals de individuele aansluiting [15], dat het lijkenvervoer per wagen een concreet en specifiek aspect vormt binnen de categorie van diensten van begrafenisondernemingen [16] of ook dat, binnen de categorie diensten vervoer van personen en de bagage die zij bij zich hebben, bedoeld in bijlage III, punt 5, bij de btw-richtlijn, het vervoer van personen per taxi in het buurtverkeer een concreet en specifiek aspect van deze categorie kan vormen doordat deze activiteit als zodanig kan worden geïdentificeerd los van de overige prestaties van de betrokken categorie. [17]

27. Het moge geen verbazing wekken dat het Hof een „concreet en specifiek aspect” als criterium heeft geformuleerd waardoor het mogelijk wordt voor hoofdzakelijk diensten een verlaagd tarief toe te passen. Binnen de categorie van vaak algemeen geformuleerde diensten, zoals „waterdistributie” of „het vervoer van personen en de bagage die zij bij zich hebben”, vallen immers doorgaans verscheidene opeenvolgende handelingen of diverse diensten.

28. Zoals is gebleken met het arrest Commissie/Frankrijk (EU:C:2003:264), betreffende de levering van gas en elektriciteit, kan deze rechtspraak niettemin worden toegepast op goederenleveringen.

29. Alsdan rijst de vraag wat de betekenis is van een „concreet en specifiek aspect” van eenzelfde categorie bedoeld in bijlage III bij de btw-richtlijn en moet het onderzoek dat de identificatie van een dergelijk „concreet en specifiek aspect” inhoudt, worden afgebakend.

30. Uit de arresten Commissie/Frankrijk (EU:C:2010:253) alsmede Pro Med Logistik en Pongratz (EU:C:2014:111), betreffende samengestelde diensten, blijkt dat het Hof nagaat of de dienst „als zodanig kan worden geïdentificeerd los van de overige prestaties” van de betrokken onderneming [18] of van de betrokken categorie [19].

31. Anders dan men wellicht kan denken, onderzoekt het Hof niet uit economisch oogpunt of een dienst als zodanig kan worden geïdentificeerd. In zijn arrest Commissie/Frankrijk (EU:C:2010:253), betreffende het lijkenvervoer per wagen door begrafenisondernemingen, heeft het Hof niet ingestemd met de stelling van de Commissie dat de vraag of een dienst „als zodanig kan worden geïdentificeerd” moet worden beoordeeld uitgaande van de verwachtingen van de gemiddelde consument en uit economisch oogpunt en dat daarbij moet worden nagegaan of een handeling uit verschillende onderdelen bestaat die in werkelijkheid kunnen worden opgevat als één enkele dienst, waarvoor één enkele fiscale behandeling geldt, dan wel als twee of meer afzonderlijke diensten, die verschillend kunnen worden belast.

14 — Zie arrest Commissie/Frankrijk (EU:C:2003:264, punten 28 en 29). Deze zaak betrof artikel 12, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn (77/388). In het algemeen vallen aardgas en elektriciteit onder de verdragsbepalingen inzake het vrije verkeer van goederen: zie in dit verband met name arrest Commissie/Frankrijk (C-159/94, EU:C:1997:501, punten 43-50).

15 — Arrest Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau Westelbien (EU:C:2008:184, punt 43).

16 — Arrest Commissie/Frankrijk (EU:C:2010;253, punt 39).

17 — Arrest Pro Med Logistik en Pongratz (EU:C:2014:111, punt 50).

18 — Arrest Commissie/Frankrijk (EU:C:2010:253, punt 35).

19 — Arrest Pro Med Logistik en Pongratz (EU:C:2014:111, punten 47 en 50).

32. Als reden voor de afwijzing van het betoog van de Commissie werd aangevoerd dat met dit standpunt een grens wordt gesteld aan de uitoefening van de beoordelingsvrijheid waarover de lidstaten krachtens de btw-richtlijn beschikken bij de toepassing van het verlaagde btw-tarief, daar deze vrijheid op basis van algemene en objectieve criteria moet worden uitgeoefend. [20] Tevens zou, wanneer uit economisch oogpunt wordt nagegaan of aan deze voorwaarde is voldaan, dit waarschijnlijk tot gevolg hebben dat dit onderzoek samenvalt met het onderzoek of het beginsel van fiscale neutraliteit wordt geëerbiedigd.

33. In deze omstandigheden heeft het Hof zijn onderzoek of een dienst waarop een lidstaat een verlaagd btw-tarief toepast, „als zodanig kan worden geïdentificeerd, los van de overige prestaties" gebaseerd op formele en juridische criteria zoals de bijzondere aard van de betrokken activiteit in vergelijking met de overige prestaties van de ondernemingen en/of het bestaan van bijzondere regelgeving inzake deze dienst of de verrichters van deze dienst. [21]

34. Deze criteria zijn limitatief noch exhaustief.

35. Evenzeer zou op basis van technische verschillen die eigen zijn aan de betrokken goederen of diensten, of op basis van objectieve verschillen in het gebruik van deze goederen of diensten kunnen worden nagegaan of, binnen eenzelfde categorie van goederenleveringen of diensten, een „concreet en specifiek aspect" van deze categorie de selectieve toepassing van een verlaagd btw-tarief kan rechtvaardigen.

36. Bijgevolg is het in casu perfect verdedigbaar, zoals de Duitse en Finse regering hebben gesteld, dat voor boeken op andere dragers, anders dan voor boeken op papier, speciale technische hulpapparatuur nodig is om die boeken te lezen zodat zij een „concreet en specifiek aspect" kunnen vormen van de categorie „levering van boeken op alle fysieke dragers", waardoor is voldaan aan de in de rechtspraak van het Hof gestelde voorwaarde.

B – *Eerbieding van het beginsel van fiscale neutraliteit*

37. Volgens de rechtspraak verzet het aan het gemeenschappelijke btw-stelsel inherente beginsel van fiscale neutraliteit zich met name ertegen dat soortgelijke goederen of diensten, die dus met elkaar concurreren, voor de heffing van de btw verschillend worden behandeld. [22] Met dit beginsel wordt dus ter zake van btw uitdrukking gegeven aan het algemene beginsel van gelijke behandeling. [23]

38. Daaruit vloeit voort dat soortgelijke goederen of diensten aan een uniform btw-tarief moeten worden onderworpen. [24]

39. Of goederen of diensten soortgelijk zijn moet voornamelijk worden bepaald uit het oogpunt van de gemiddelde consument, zodat kan worden vastgesteld of deze goederen of diensten voldoen aan dezelfde behoeften van deze consument, waarbij kunstmatige onderscheiden op basis van onbeduidende verschillen moeten worden vermeden. [25]

20 — Arrest Commissie/Frankrijk (EU:C:2010:253, punten 33 en 34).

21 — Zie arresten Commissie/Frankrijk (EU:C:2010:253, punten 35-38) alsmede Pro Med Logistik en Pongratz (EU:C:2014:111, punten 48 en 49).

22 — Zie met name arresten The Rank Group (C-259/10 en C-260/10, EU:C:2011:719, punt 32) alsmede Pro Med Logistik en Pongratz (EU:C:2014:111, punt 52).

23 — Zie in dit verband arrest NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, punt 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

24 — Zie arrest Commissie/Frankrijk (C-481/98, EU:C:2001:237, punt 22).

25 — Zie in die zin arresten The Rank Group (EU:C:2011:719, punt 43) alsmede Pro Med Logistik en Pongratz (EU:C:2014:111, punt 53).

40. Het Hof heeft tevens geoordeeld dat twee diensten soortgelijk zijn wanneer zij soortgelijke eigenschappen hebben 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 gemiddelde consument om van de ene of van de andere dienst gebruik te maken niet aanmerkelijk beïnvloeden. [26]

41. Zoals ik reeds heb aangegeven, hebben in casu de belanghebbende partijen uitvoerig gediscussieerd over de vraag of de Uniewetgever met de vaststelling van richtlijn 2009/47, waarbij in bijlage III, punt 6, bij de btw-richtlijn boeken „op alle fysieke dragers" is ingevoegd, de eerbiediging van het beginsel van fiscale neutraliteit heeft willen waarborgen, ervan uitgaande dat de in dat punt 6 bedoelde boeken ongeacht hun drager soortgelijk zijn en dus met elkaar concurreren.

42. Terwijl de regeringen die opmerkingen hebben gemaakt, in wezen van mening zijn dat de Uniewetgever niet de bedoeling had om de lidstaten, en dus de nationale rechters, hun beoordelingsvrijheid te ontnemen door hen ertoe te dwingen het verlaagde btw-tarief dat zij gerechtigd zijn toe te passen op de levering van gedrukte boeken, uit te breiden tot boeken op andere fysieke dragers, stelt de Commissie zich op een tegenovergesteld standpunt, hoewel zij dat ter terechtzitting heeft genuanceerd.

43. Zoals is aangevoerd door de regeringen die aan de procedure hebben deelgenomen, komt uit de tekst noch uit de considerans van richtlijn 2009/47 naar voren dat met de wijziging in bijlage III, punt 6, van de btw-richtlijn is beoogd, de eerbiediging van het beginsel van fiscale neutraliteit te waarborgen binnen de in dat punt bedoelde categorie.

44. In punt 4 van de considerans van richtlijn 2009/47 wordt immers enkel overwogen dat de btw-richtlijn „zodanig [dient] te worden gewijzigd dat [...] inzake de verwijzing naar boeken in bijlage III bij die richtlijn duidelijkheid wordt gecreëerd en deze verwijzing de stand van de techniek volgt".

45. Weliswaar is verdedigbaar dat de noodzaak om deze verwijzing de stand van de techniek te doen volgen impliciet betekende dat de Uniewetgever vanaf dat ogenblik van mening was dat boeken op andere fysieke dragers dan papier noodzakelijkerwijze gingen concurreren met gedrukte boeken en dat dus op deze boeken hetzelfde verlaagd btw-tarief moest worden toegepast.

46. Afgezien van het feit dat de Commissie dat argument niet heeft aangevoerd, bevat richtlijn 2009/47 evenwel geen enkele objectieve aanwijzing in die zin.

47. Bovendien versterkt een vergelijking tussen richtlijn 2009/47 en de voorstukken ervan, zoals de Commissie ook heeft gesuggereerd, per slot van rekening alleen maar de stelling dat het beginsel van fiscale neutraliteit niet de door de Uniewetgever nagestreefde doelstelling blijkt te zijn geweest, ook al lag dat beginsel althans gedeeltelijk ten grondslag aan voornoemd voorstel van de Commissie van 7 juli 2008.

48. Zo wordt in de tekst van dat voorstel zelf, hoewel in de toelichting erbij te lezen staat dat „ter wille van de neutraliteit" bijlage III, punt 6, van de btw-richtlijn „moet" worden uitgebreid tot „boeken op cd, cd-roms of een soortgelijke fysieke drager die hoofdzakelijk dezelfde inhoud bevatten als gedrukte boeken" [27], enkel overwogen dat het noodzakelijk is „technische aanpassingen aan te brengen teneinde [...] de voortuitgang van de techniek te volgen", zodat „luisterboeken, cd's, cd-roms of een soortgelijke fysieke drager die hoofdzakelijk dezelfde inhoud bevatten als gedrukte boeken, op dezelfde wijze naar een verlaagd btw-tarief *kunnen* worden belast". [28]

26 — Arrest Pro Med Logistik en Pongratz (EU:C:2014:111, punt 55 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

27 — Punt 5.3, blz. 9, van het in voetnoot 7 aangehaalde voorstel voor een richtlijn.

28 — Punt 6 van de considerans van het voorstel voor een richtlijn (zie supra) (cursivering van mij).

49. Gewoon bij lezing van dat voorstel blijkt dus dat, hoewel de Commissie erkende dat de verschillende genoemde fysieke dragers en boeken op papieren in zekere mate vergelijkbaar zijn, evenwel reeds toen geen sprake was van een volstrekte vergelijkbaarheid of soortgelijkheid.

50. Deze vergelijkbaarheid was immers beperkt tot andere dragers dan papier „die hoofdzakelijk dezelfde inhoud bevatten als gedrukte boeken", hetgeen noodzakelijkerwijs impliceert – en dit blijkt ook uit de toelichting bij het voorstel zelf – dat boeken op andere dragers dan papier die in vergelijking met gedrukte boeken extra functies bieden, zoals zoekfuncties of links naar ander materiaal, daarvan uitgesloten waren.[29] Bovendien leidde die mate van vergelijkbaarheid of soortgelijkheid niet automatisch ertoe, anders dan eerbiediging van het beginsel van fiscale neutraliteit in de regel verlangt, dat het verlaagde tarief dat voorheen uitsluitend voor gedrukte boeken gold, werd uitgebreid tot boeken op andere fysieke dragers, maar was zij voor de Commissie gewoon een reden om de *mogelijkheid* van een dergelijke uitbreiding voor te stellen.

51. Dat de Uniewetgever geen rekening heeft gehouden met de beperking in het voorstel voor een richtlijn van de Commissie, namelijk dat de mogelijkheid om het verlaagde btw-tarief toe te passen enkel gold voor fysieke dragers „die hoofdzakelijk dezelfde inhoud bevatten als gedrukte boeken", daar op algemene wijze wordt verwezen naar boeken „op alle fysieke dragers", doet bij mij de overtuiging groeien dat zijn bedoeling a fortiori niet was om te erkennen dat alle in bijlage III, punt 6, bij de btw-richtlijn, zoals gewijzigd bij richtlijn 2009/47, bedoelde boeken soortgelijk zijn, ongeacht hun fysieke dragers, en om de lidstaten ertoe te verplichten, deze boeken aan eenzelfde verlaagd btw-tarief te onderworpen als gedrukte boeken.

52. Bijgevolg lag het mijns inziens niet in de bedoeling van de Uniewetgever om de lidstaten hun beoordelingsvrijheid te ontnemen inzake de – eventueel selectieve – toepassing van het verlaagde btw-tarief binnen de categorie levering van boeken op alle fysieke dragers, zoals bedoeld in bijlage III, punt 6, bij de btw-richtlijn, zoals gewijzigd bij richtlijn 2009/47.[30]

53. Bijgevolg staat het volgens de rechtspraak aan de verwijzende rechter om na te gaan of gedrukte boeken en boeken op andere fysieke dragers soortgelijk zijn uit het oogpunt van de gemiddelde consument doordat zij aan dezelfde behoeften van deze consument voldoen.

54. Zoals de belanghebbende partijen ter terechtzitting terecht hebben aangevoerd, dient de gemiddelde consument van elke lidstaat als maatstaf te worden genomen, hetgeen te begrijpen is daar het oordeel van de gemiddelde consument kan variëren naargelang van de 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.

55. Volgens de rechtspraak staat het aan de verwijzende rechter om op basis van alle beschikbare elementen na te gaan of gedrukte boeken en boeken op andere dragers dan papier vergelijkbare eigenschappen bezitten en aan dezelfde behoeften van de consument voldoen, op basis van het criterium van het vergelijkbare gebruik, en op basis van de bestaande verschillen, teneinde uit te maken of deze verschillen een aanmerkelijke of aanzienlijke invloed hebben op de beslissing van de gemiddelde consument om voor het ene dan wel het andere van deze cultuurproducten te kiezen.

29 — Zie punt 5.3, blz. 9, van het hierboven aangehaalde voorstel voor een richtlijn. Dit vindt tevens steun in de richtsnoeren van de bijeenkomsten van het btw-comité, 92e bijeenkomst van 7 en 8 december 2010, doc A – taxud.c.1(2011) 157667-684, waarin de definitie van het begrip „boeken op alle fysieke dragers" van het voorstel voor een richtlijn nagenoeg woordelijk wordt overgenomen. Zoals in dat document zelf is aangegeven, zijn deze richtsnoeren voor de Commissie noch voor de lidstaten bindend.

30 — Dat het niet de bedoeling van de Uniewetgever was om de lidstaten ertoe te verplichten het verlaagde btw-tarief dat 26 lidstaten toepassen op de levering van gedrukte boeken, uit te breiden tot boeken op andere fysieke dragers dan papier, lijkt steun te vinden in de omstandigheid dat 14 van deze lidstaten – zijnde de helft plus één – het normale btw-tarief op de levering van boeken op andere fysieke dragers blijven toepassen. Zie de statistieken in de tabel op bladzijde 4 van het document taxud.c.1(2014) 48867, aangehaald in voetnoot 5 supra, met een overzicht van de btw-tarieven in de lidstaten per 13 januari 2014.

56. De regeringen die aan de procedure hebben deelgenomen, hebben in dit verband aangevoerd, zonder op dit punt door de Commissie te zijn weersproken, dat boeken op andere dragers dan papier zich objectief, wegens hun eigenschappen, onderscheiden van gedrukte boeken. Dat onderscheid vloeit niet alleen voort uit de vooraf bestaande noodzaak om over technische leesapparatuur te beschikken [31], maar ook uit de omstandigheid dat de gemiddelde consument van boeken op andere dragers dan papier voor deze producten zal kiezen omwille van de extra toepassingen en functies die zij hem in vergelijking met gedrukte boeken kunnen bieden.

57. Zo zal de gemiddelde consument, zoals de Finse regering ter terechtzitting heeft verklaard, zich bij zijn keuze om een luisterboek te kopen zelden enkel laten leiden door gewoon de leesstof van een gedrukt boek, maar vaker door het prestatievermogen en/of de bekendheid van de leesapparatuur en door de speciale effecten of de muziek in de luisterversie. Volgens met name de Duitse en de Finse regering wordt de gemiddelde consument bij zijn keuze om boeken op cd, cd-rom of USB-stick te kopen ook beïnvloed door de extra zoekfuncties van deze boeken of door het feit dat in deze boeken, anders dan bij gedrukte boeken, software of andere programma's zijn geïntegreerd.

58. Het is de taak van de verwijzende rechter om aan de hand van de beschikbare gegevens na te gaan of deze stellingen relevant zijn voor het gedrag van de gemiddelde consument in Finland.

59. Op basis van bovenstaande overwegingen stel ik voor om artikel 98, lid 2, eerste alinea, van en bijlage III, punt 6, bij de btw-richtlijn, zoals in dat punt 6 gewijzigd bij richtlijn 2009/47, aldus uit te leggen dat zij zich niet verzetten tegen een nationale wettelijke regeling volgens welke een verlaagd btw-tarief geldt voor gedrukte boeken, terwijl boeken op een andere fysieke drager zoals een cd, cd-rom of USB-stick aan het normale btw-tarief zijn onderworpen, op voorwaarde dat laatstbedoelde boeken uit het oogpunt van de gemiddelde consument van de betrokken lidstaat niet soortgelijk zijn aan eerstbedoelde boeken doordat zij niet aan dezelfde behoeften van deze consument voldoen, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan.

60. Volledigheidshalve voeg ik hieraan toe dat het zonet voorgestelde antwoord mijns inziens niet verschilt naargelang van de drie omstandigheden die de verwijzende rechter in zijn prejudiciële heeft opgesomd, namelijk ten eerste of het boek bedoeld is om te worden gelezen of te worden beluisterd (luisterboek), ten tweede of van het luisterboek of boek op cd, cd-rom, USB-stick of een soortgelijke fysieke drager een gedrukt boek met dezelfde inhoud bestaat, en ten derde of in het boek op een andere fysieke drager dan papier technische kenmerken van de drager kunnen worden benut, zoals een zoekfunctie.

61. Het is immers precies met betrekking tot de kenmerken van boeken op een andere drager dan papier dat de verwijzende rechter moet oordelen of zij eventueel aanmerkelijk of aanzienlijk invloed hebben op de beslissing van de Finse gemiddelde consument om deze boeken in plaats van gedrukte boeken te kopen.

62. Zo deze kenmerken uit het oogpunt van de gemiddelde consument van de betrokken lidstaat doorslaggevend zijn, zoals met name de Finse en de Duitse regering stellen, dan is het gerechtvaardigd dat volgens de nationale wettelijke regeling de levering van boeken op andere dragers dan papier niet zijn onderworpen aan het verlaagde btw-tarief dat voor gedrukte boeken geldt. Hebben deze kenmerken daarentegen geen of weinig belang bij de keuze van deze gemiddelde consument om boeken op een andere drager dan papier aan te kopen – doordat voor deze consument voornamelijk van belang is dat alle boeken, ongeacht hun drager of kenmerken, dezelfde inhoud hebben –, dan is de selectieve toepassing van een verlaagd btw-tarief niet gerechtvaardigd.

31 — Zoals de Duitse en de Estse regering in wezen hebben gesteld, kan ook de aankoopprijs van dergelijke technische leesapparatuur (computer, tablet, enz.) een belangrijke rol spelen in de keuze van de gemiddelde consument.

III – **Conclusie**

63. Gelet op het bovenstaande geef ik het Hof in overweging als volgt te antwoorden op de prejudiciële vraag van de Korkein hallinto-oikeus:

„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 in dat punt 6 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 volgens welke een verlaagd tarief van de belasting over de toegevoegde waarde geldt voor gedrukte boeken, terwijl boeken op een andere fysieke drager zoals een cd, cd-rom of USB-stick aan het normale tarief van de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen, op voorwaarde dat laatstbedoelde boeken uit het oogpunt van de gemiddelde consument van de betrokken lidstaat niet soortgelijk zijn aan eerstbedoelde boeken doordat zij niet aan dezelfde behoeften van deze consument voldoen, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan.

Dit antwoord verschilt niet naargelang het boek bedoeld is om te worden gelezen of te worden beluisterd (luisterboek), van het luisterboek of boek op cd, cd-rom, USB-stick of een soortgelijke fysieke drager een gedrukt boek met dezelfde inhoud bestaat, of in het boek op een andere fysieke drager dan papier technische kenmerken van de drager kunnen worden benut, zoals een zoekfunctie.”