ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

5 maart 2015 *

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

In zaak C-502/13,

betreffende een beroep wegens niet-nakoming krachtens artikel 258 VWEU, ingesteld op 18 september 2013,

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

verzoekster,

ondersteund door:

Raad van de Europese Unie, vertegenwoordigd door E. Chatziioakeimidou en A. de Gregorio Merino als gemachtigden,

interveniënt,

tegen

Groothertogdom Luxemburg, vertegenwoordigd door D. Holderer als gemachtigde,

verweerder,

ondersteund door:

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

interveniënt,

wijst

HET HOF (Vierde kamer),

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

advocaat-generaal: P. Mengozzi,

* Procestaal: Frans.

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

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

het navolgende

Arrest

1 De Europese Commissie verzoekt het Hof vast te stellen dat het Groothertogdom Luxemburg, door een tarief van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw") van 3 % toe te passen op de levering van digitale (of elektronische) boeken, de verplichtingen niet is nagekomen die op hem rusten krachtens de artikelen 96 tot en met 99, 110 en 114 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het algemene stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz.1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/88/EU van de Raad van 7 december 2010 (PB L 326, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn"), gelezen in samenhang met de bijlagen II en III bij deze richtlijn en met uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van richtlijn 2006/112 (PB L 77, blz. 1).

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

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

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

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

„Als ‚dienst' wordt beschouwd elke handeling die geen levering van goederen is."

4 Artikel 96 van deze richtlijn bepaalt:

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

5 Artikel 97 van de btw-richtlijn luidt:

„Van 1 januari 2011 tot en met 31 december 2015 mag het normale tarief niet lager zijn dan 15 %."

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

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

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

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

7 Artikel 99, lid 1, van deze richtlijn bepaalt:

„De verlaagde tarieven worden vastgesteld op een percentage van de maatstaf van heffing dat niet lager mag zijn dan 5 %."

8 Artikel 110 van deze richtlijn luidt:

„De lidstaten die op 1 januari 1991 vrijstellingen met recht op aftrek van voorbelasting verleenden of verlaagde tarieven toepasten die onder het in artikel 99 vastgestelde minimum liggen, mogen deze blijven toepassen.

De in de eerste alinea bedoelde vrijstellingen en verlaagde tarieven moeten in overeenstemming zijn met het gemeenschapsrecht en moeten om duidelijk omschreven redenen van maatschappelijk belang en ten behoeve van de eindverbruikers vastgesteld zijn."

9 In artikel 114, lid 1, van deze richtlijn is bepaald:

„De lidstaten die op 1 januari 1993 verplicht waren hun op 1 januari 1991 geldende normale tarief met meer dan 2 % te verhogen, mogen voor goederenleveringen en diensten van de in bijlage III genoemde categorieën, een verlaagd tarief toepassen dat onder het in artikel 99 bepaalde minimum ligt.

[...]"

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

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

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

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

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

„Bovendien dient richtlijn 2006/112/EG zodanig te worden gewijzigd dat verlaagde tarieven respectievelijk een vrijstelling kunnen worden toegepast in een beperkt aantal specifieke situaties om sociale redenen of gezondheidsredenen, en dat inzake de verwijzing naar boeken in bijlage III bij die richtlijn duidelijkheid wordt gecreëerd en deze verwijzing de stand van de techniek volgt."

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

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

14 Punt 9 van bijlage III bij de btw-richtlijn vermeldt, als diensten waarop verlaagde tarieven mogen worden toegepast, „diensten door en auteursrechten voor schrijvers, componisten en uitvoerende kunstenaars”.

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

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

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

[...]

f) de in bijlage I genoemde diensten.”

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

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

[...]

c) gedigitaliseerde inhoud van boeken en andere elektronische publicaties;

[...]”

Luxemburgs recht

17 Artikel 39, lid 3, van de wet van 12 februari 1979 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde, zoals van toepassing ten tijde van het verstrijken van de termijn die was gesteld in het op 25 oktober 2012 aan het Groothertogdom Luxemburg toegezonden met redenen omklede advies (hierna: „btw-wet”), bepaalt:

„Het normale [btw-tarief] dat geldt voor de belastbare handelingen, bedraagt 15 % van de maatstaf van heffing [...].

Het verlaagde tarief bedraagt 6 % van deze maatstaf van heffing.

Het zeer verlaagde tarief bedraagt 3 % van deze maatstaf van heffing.”

18 Artikel 40 van de btw-wet luidt:

„1. Binnen de grenzen en onder de voorwaarden te bepalen bij groothertogelijk besluit wordt de [btw] geheven:

[...]

2° tegen het zeer verlaagde tarief van 3 %, over de leveringen van goederen en de diensten, alsmede de intracommunautaire verwervingen en de invoer van goederen, die zijn vermeld in bijlage B bij de onderhavige wet;

[...]

2. De [btw] wordt geheven tegen het normale tarief van 15 % over de andere dan de in lid 1 bedoelde belastbare handelingen.

[...]"

19 Punt 5 van bijlage B bij de btw-wet, met als opschrift „Lijst van goederen en diensten waarop het zeer verlaagde tarief van toepassing is", vermeldt:

„Boeken (met inbegrip van brochures, folders en soortgelijk drukwerk, albums, teken- en kleurboeken voor kinderen, gedrukte of geschreven muziekpartituren, landkaarten en hydrografische en soortgelijke kaarten), kranten en tijdschriften. Uitgesloten zijn materiaal dat uitsluitend of hoofdzakelijk reclame bevat, alsook pornografische boeken, kranten en publicaties".

20 Artikel 2 van het groothertogelijk besluit van 21 december 1991 tot vaststelling van de grenzen en voorwaarden voor toepassing van het verlaagde, het zeer verlaagde en het tussentarief van de belasting over de toegevoegde waarde, zoals van toepassing ten tijde van het verstrijken van de in het met redenen omklede advies gestelde termijn (hierna: „groothertogelijk besluit van 21 december 1991"), bepaalt:

„De in de punten 1° tot en met 7° van bijlage B bij de [btw-wet] opgesomde goederen worden nader omschreven aan de hand van de respectieve posten van de in artikel 1 van het onderhavige besluit bedoelde tarifering voor invoerrechten (TI).

[...]

5° Boeken, kranten en tijdschriften:

a)

— Boeken, soortgelijke brochures en soortgelijk drukwerk, zelfs losbladig, met uitzondering van materiaal dat uitsluitend of hoofdzakelijk reclame bevat, alsook pornografische boeken (ex nr. 49.01 TI)

— Incunabelen en andere boeken die antiquiteiten zijn van meer dan 100 jaar oud (ex nr. 97.06 TI)

[...]"

21 In circulaire nr. 756 van 12 december 2011 van de Directie registratie en domeinen wordt bepaald:

„Aangezien binnen de lidstaten van de Europese Unie geen eenvormige uitlegging van het begrip ‚boeken' bestaat, heeft de Regering uit neutraliteitsoverwegingen beslist aan dit begrip, zoals bedoeld in punt 5 van bijlage B bij de [btw-wet] en in artikel 2, punt 5, onder a), van het [groothertogelijk besluit van 21 december 1991], een ruime betekenis te geven, in de zin dat bij een functionele gelijkheid geen onderscheid tussen fysieke drager en digitale drager geboden is.

Deze uitlegging vindt impliciet steun in de mededeling van 6 december 2011 van de Commissie aan het Europees Parlement, de Raad en het Europees Economisch en Sociaal Comité over de toekomst van de btw [COM(2011) 851 definitief], waarin wordt benadrukt dat ‚de kwestie van gelijke behandeling voor producten die in zowel traditionele als online formaten beschikbaar zijn, tot behoorlijk wat reacties in de openbare raadpleging [heeft geleid]. Dergelijke kwesties moeten aan de orde worden gesteld.'

Deze circulaire is van toepassing vanaf 1 januari 2012."

Precontentieuze procedure en procesverloop voor het Hof

22 De Commissie was van mening dat de toepassing, vanaf 1 januari 2012, van een „zeer" verlaagd btw-tarief van 3 % (hierna: „verlaagd btw-tarief van 3 %") op de levering van digitale of elektronische boeken in strijd was met de btw-richtlijn. Daarom heeft zij op 4 juli 2012 het Groothertogdom Luxemburg een aanmaningsbrief toegezonden. Daarop heeft deze lidstaat geantwoord bij brief van 31 juli 2012.

23 Op 25 oktober 2012 heeft de Commissie een met redenen omkleed advies uitgebracht, waarbij zij het Groothertogdom Luxemburg heeft verzocht de nodige maatregelen te nemen om binnen een termijn van twee maanden na ontvangst van het advies daaraan gevolg te geven. Deze lidstaat heeft daarop geantwoord bij brief van 29 november 2012.

24 Aangezien de Commissie geen genoegen nam met de uitleg van het Groothertogdom Luxemburg, heeft zij het onderhavige beroep ingesteld.

25 Bij besluiten van de president van het Hof van 14 januari en 3 februari 2014 zijn de Raad van de Europese Unie en het Koninkrijk België toegelaten tot interventie aan de zijde van de Commissie respectievelijk het Groothertogdom Luxemburg.

Beroep

Opmerkingen vooraf

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

27 Het Groothertogdom Luxemburg betwist de omvang van het voorwerp van het beroep. Volgens deze lidstaat geldt het verlaagde btw-tarief van 3 % uitsluitend voor de levering van boeken via downloading, met uitzondering van de levering van boeken via streaming.

28 Dienaangaande zij vastgesteld dat, zoals de Commissie terecht stelt, uit de in de punten 17 tot en met 21 van het onderhavige arrest weergegeven Luxemburgse rechtsregels ter zake niet blijkt dat de levering van boeken via streaming, anders dan de levering van boeken via downloading, uitgesloten is van de toepassing van het verlaagde btw-tarief van 3 %.

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

Ten gronde

30 De Commissie stelt dat het Groothertogdom Luxemburg, door een verlaagd btw-tarief van 3 % toe te passen op de levering van elektronische boeken, handelt in strijd met de artikelen 96 tot en met 99, 110 en 114 van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met de bijlagen II en III ervan en met uitvoeringsverordening nr. 282/2011.

31 Deze instelling merkt op dat de lidstaten ingevolge artikel 98, lid 2, eerste alinea, van de btw-richtlijn de verlaagde btw-tarieven uitsluitend mogen toepassen op de in bijlage III bij deze richtlijn bedoelde goederenleveringen en diensten. De levering van elektronische boeken valt echter niet binnen de werkingssfeer van deze bijlage en kan dus niet in aanmerking komen voor een verlaagd btw-tarief. Deze uitlegging vindt steun in artikel 98, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn, op grond waarvan langs elektronische weg verrichte diensten van de toepassing van een verlaagd btw-tarief zijn uitgesloten. Derhalve is het evenmin op grond van de artikelen 110 en 114 van de btw-richtlijn mogelijk om een verlaagd btw-tarief van 3 % toe te passen op de levering van elektronische boeken.

32 Het Groothertogdom Luxemburg, ondersteund door het Koninkrijk België, betwist de uitlegging die de Commissie aan de betrokken bepalingen van de btw-richtlijn geeft. Volgens deze lidstaten valt de levering van elektronische boeken onder punt 6 van bijlage III bij de btw-richtlijn en – zoals het Groothertogdom Luxemburg subsidiair aanvoert – onder punt 9 van deze bijlage. Bovendien is het in elk geval op grond van de artikelen 110 en 114 van de btw-richtlijn toegestaan dat laatstgenoemde lidstaat een verlaagd btw-tarief van 3 % toepast op dergelijke leveringen.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

42 Overeenkomstig artikel 24, lid 1, van de btw-richtlijn wordt als een „dienst” immers beschouwd elke handeling die geen levering van goederen is, waarbij het begrip „levering van goederen” volgens artikel 14, lid 1, van deze richtlijn de „overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken” impliceert. De levering van elektronische boeken kan evenwel niet worden aangemerkt als een „levering van goederen” in de zin van laatstbedoelde bepaling, doordat een elektronisch boek geen lichamelijke zaak vormt. Zoals blijkt uit punt 36 van het onderhavige arrest, ontbreekt bij de levering immers de fysieke drager, met behulp waarvan een elektronisch boek kan worden gelezen en die als „lichamelijke zaak” kan worden gekwalificeerd. Bijgevolg dient, overeenkomstig dat artikel 24, lid 1, de levering van elektronische boeken te worden beschouwd als een dienst.

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

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

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

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

47 Aangezien de levering van elektronische boeken een „langs elektronische weg verrichte dienst” vormt in de zin van artikel 98, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn en krachtens deze bepaling geen verlaagd btw-richtlijn op dergelijke diensten mag worden toegepast, kan punt 6 van bijlage III bij de btw-richtlijn bijgevolg niet aldus worden uitgelegd dat de levering van elektronische boeken binnen de werkingssfeer ervan valt, want anders zou worden voorbijgegaan aan de bedoeling van de Uniewetgever om deze diensten van een verlaagd btw-tarief uit te sluiten.

48 Bovendien kan niet worden ingestemd met het argument van het Groothertogdom Luxemburg dat richtlijn 2009/47 op dit punt de draagwijdte van dat artikel 98, lid 2, tweede alinea, heeft gewijzigd, aangezien deze uitlegging wordt weerlegd door de bewoordingen zelf van laatstbedoelde bepaling, die – zonder uitzondering – alle langs elektronische weg verrichte diensten uitsluit van de mogelijkheid om voor een verlaagd btw-tarief in aanmerking te komen.

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

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

51 De werkingssfeer van een verlaagd btw-tarief kan bij gebreke van een duidelijke bepaling immers niet op grond van het beginsel van fiscale neutraliteit worden uitgebreid (zie in die zin arrest Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punt 50 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Punt 6 van bijlage III bij de btw-richtlijn vormt echter geen bepaling die de werkingssfeer van de verlaagde btw-tarieven ondubbelzinnig uitbreidt tot de levering van elektronische boeken. Integendeel, zoals blijkt uit punt 49 van het onderhavige arrest, valt deze levering niet onder deze bepaling.

52 De in punt 49 van het onderhavige arrest voorgestane uitlegging wordt evenmin, anders dan het Groothertogdom Luxemburg aanvoert, weerlegd door de voorstukken van richtlijn 2009/47. Deze lidstaat verwijst inzonderheid naar de tekst van punt 6 van bijlage III bij de btw-richtlijn, zoals die is voorgesteld door de Commissie en volgens welke deze bijlage zou zien op de „levering van boeken ook bij uitlening door bibliotheken (met inbegrip van brochures, folders en soortgelijk drukwerk, albums, platen-, teken- en kleurboeken voor kinderen, gedrukte of geschreven muziekpartituren, landkaarten en hydrografische en soortgelijke kaarten, 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".

53 Zoals de Commissie opmerkt, blijkt immers dat de tekst van dat punt 6, zoals die uiteindelijk is goedgekeurd, slechts een redactionele vereenvoudiging is van het aanvankelijke voorstel.

54 Evenmin kan worden ingestemd met het argument van het Groothertogdom Luxemburg dat punt 6 van bijlage III bij de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het mede de levering van elektronische boeken omvat, omdat anders zou worden voorbijgegaan aan de doelstelling van deze bepaling, aangezien er geen digitale boeken meer bestaan die materialiter aan de klant worden overhandigd. In dit verband behoeft immers slechts te worden opgemerkt dat dit argument op een onjuiste premisse steunt, zoals wordt aangetoond door de omstandigheden van de zaak die heeft geleid tot het arrest K (EU:C:2014:2207).

55 Daaraan dient te worden toegevoegd dat, voor zover het Groothertogdom Luxemburg opkomt tegen de geldigheid van de btw-richtlijn en inzonderheid van punt 6 van bijlage III ervan in het licht van het gelijkheidsbeginsel, deze geldigheid niet kan worden onderzocht binnen het bestek van het onderhavige niet-nakomingsberoep.

56 Daar geen enkele bepaling van het VWEU uitdrukkelijk in die mogelijkheid voorziet, kan een lidstaat zich niet met succes op de onwettigheid van een tot hem gerichte richtlijn beroepen als verweer in een niet-nakomingsberoep dat is gesteund op niet-uitvoering van diezelfde richtlijn. Dat is slechts anders wanneer de betrokken handeling bijzonder ernstige en voor de hand liggende gebreken vertoont zodat zij als onbestaande kan worden beschouwd. Het Groothertogdom Luxemburg beroept zich niet op het bestaan van dergelijke gebreken (zie arrest Commissie/Oostenrijk, C-189/09, EU:C:2010:455, punten 15-17 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

57 Om diezelfde reden kan deze lidstaat niet met succes een argument aandragen dat verband houdt met de ongeldigheid van richtlijn 2009/47 omdat de rol van het Europees Parlement bij de goedkeuring ervan zou zijn genegeerd.

58 Het Groothertogdom Luxemburg verwijst tevens naar artikel 110 VWEU, dat volgens deze lidstaat aantoont dat het niet in de bedoeling van de opstellers van het verdrag lag om de instellingen van de Unie het recht te verlenen om discriminerende heffingen in te voeren.

59 Dat argument valt echter in wezen samen met wat deze lidstaat in verband met het gelijkheidsbeginsel betoogt. Dat argument moet dus worden afgewezen om dezelfde redenen als die welke in de punten 50 en 51 alsmede 55 en 56 van het onderhavige arrest zijn uiteengezet.

60 Mocht de levering van elektronische boeken niet onder punt 6 van bijlage III bij de btw-richtlijn vallen, dan stelt het Groothertogdom Luxemburg subsidiair dat deze levering onder punt 9 van deze bijlage valt.

61 Dit argument kan echter niet worden aanvaard. Een dergelijke uitlegging van punt 9, dat ziet op diensten door en auteursrechten voor schrijvers, componisten en uitvoerende kunstenaars, vindt immers geen steun in de bewoordingen van deze bepaling en leidt ertoe dat de werkingssfeer ervan wordt verruimd, ofschoon – zoals blijkt uit punt 38 van het onderhavige arrest – een strikte uitlegging van die bepaling is geboden.

62 Zoals de Commissie terecht opmerkt, kan een uitlegging volgens welke de levering van boeken onder punt 9 van bijlage III bij de btw-richtlijn valt, bovendien punt 6 van deze bijlage elke betekenis ontnemen.

63 Uit het voorgaande volgt dat de levering van elektronische boeken onder punt 6 noch onder punt 9 van bijlage III bij de btw-richtlijn valt. Bovendien staat vast dat de levering van dergelijke boeken niet onder een andere in deze bijlage genoemde categorie van diensten valt. Derhalve is de toepassing van een verlaagd btw-tarief op de levering van dergelijke boeken niet in overeenstemming met artikel 98, lid 2, van de btw-richtlijn.

64 De Commissie verwijt de verwerende lidstaat tevens het verlaagde btw-tarief van 3 % toe te passen in strijd met de artikelen 99, 110 en 114 van de btw-richtlijn.

65 Het Groothertogdom Luxemburg, ondersteund door het Koninkrijk België, stelt daarentegen dat de artikelen 110 en 114 van de btw-richtlijn hem in ieder geval machtigen een dergelijk btw-tarief toe te passen op de levering van elektronische boeken.

66 Aangaande artikel 110 van de btw-richtlijn zij eraan herinnerd dat, zoals blijkt uit de bewoordingen van deze bepaling, een lidstaat slechts verlaagde tarieven onder het in artikel 99 van de btw-richtlijn vastgestelde minimumtarief mag toepassen mits is voldaan aan vier cumulatieve voorwaarden, waaronder de voorwaarde dat de verlaagde tarieven in overeenstemming zijn met het Unierecht (arrest Commissie/Frankrijk, C-596/10, EU:C:2012:130, punt 75).

67 Zoals blijkt uit punt 63 van het onderhavige arrest, is de toepassing van een verlaagd btw-tarief op de levering van elektronische boeken echter niet in overeenstemming met artikel 98, lid 2, van de btw-richtlijn. Zonder dat behoeft te worden onderzocht of is voldaan aan de overige in artikel 110 van deze richtlijn gestelde voorwaarden, kan de in deze laatste bepaling voorziene afwijking niet rechtvaardigen dat het Groothertogdom Luxemburg een verlaagd btw-tarief van 3 % toepast op de levering van elektronische boeken (zie in die zin arrest Commissie/Frankrijk, EU:C:2012:130, punten 76 en 77).

68 Aangaande artikel 114 van de btw-richtlijn behoeft slechts te worden opgemerkt dat deze bepaling uitdrukkelijk vereist dat de betrokken goederenlevering of dienst behoort tot een van de in bijlage III bij de btw-richtlijn genoemde categorieën. Het staat evenwel vast dat dit niet het geval is voor de levering van elektronische boeken.

69 Derhalve rechtvaardigt artikel 110 noch artikel 114 van de btw-richtlijn dat het Groothertogdom Luxemburg een verlaagd btw-tarief van 3 % toepast op de levering van elektronische boeken.

70 Uit het voorgaande volgt dat het beroep van de Commissie gegrond is.

71 Bijgevolg dient te worden vastgesteld dat het Groothertogdom Luxemburg, door een verlaagd btw-tarief van 3 % toe te passen op de levering van elektronische boeken, de verplichtingen niet is nagekomen die op hem rusten krachtens de artikelen 96 tot en met 99, 110 en 114 van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met de bijlagen II en III bij deze richtlijn en met uitvoeringsverordening nr. 282/2011.

Kosten

72 Volgens artikel 138, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen, voor zover dat is gevorderd. Aangezien het Groothertogdom Luxemburg in het ongelijk is gesteld, dient het overeenkomstig de vordering van de Commissie te worden verwezen in zijn eigen kosten en in de kosten van de Commissie.

73 Luidens artikel 140, lid 1, van dit Reglement dragen de lidstaten en de instellingen die in het geding hebben geïntervenieerd, hun eigen kosten. Het Koninkrijk België en de Raad zullen derhalve hun eigen kosten dragen.

Het Hof (Vierde kamer) verklaart:

1) Door een tarief van belasting over de toegevoegde waarde van 3 % toe te passen op de levering van digitale of elektronische boeken, is het Groothertogdom Luxemburg de verplichtingen niet nagekomen die op hem rusten krachtens de artikelen 96 tot en met 99, 110 en 114 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het algemene stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/88/EU van de Raad van 7 december 2010, gelezen in samenhang met de bijlagen II en III bij deze richtlijn en met uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van richtlijn 2006/112.

2) Het Groothertogdom Luxemburg draagt zijn eigen kosten en de kosten van de Europese Commissie.

3) Het Koninkrijk België en de Raad van de Europese Unie dragen hun eigen kosten.

ondertekeningen