



Datum van
inontvangstneming

:

28/08/2015

Zaak C-390/15**Verzoek om een prejudiciële beslissing****Datum van indiening:**

20 juli 2015

Verwijzende rechter:

Trybunał Konstytucyjny (Polen)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

7 juli 2015

Verzoekende partij:

Rzecznika Praw Obywatelskich (RPO)

[Or. 1] [OMISSIS]**Beschikking**

[OMISSIS]

Het Trybunał Konstytucyjny (grondwettelijk hof) [OMISSIS]

[OMISSIS]

heeft in niet-openbare terechtzitting van 7 juli 2015 op verzoek van de Rzecznik Praw Obywatelskich (ombudsman) tot toetsing van de verenigbaarheid met de grondwet van de posten 72 tot en met 75 van bijlage 3 bij de Ustawa o podatku od towarów i usług (wet inzake de belasting over de toegevoegde waarde; Dz. U. 2011, nr. 177, volgnummer 1054, met wijzigingen) van 11 maart 2004 juncto artikel 41, lid 2, van deze wet en de posten 32 tot en met 35 van bijlage 10 bij deze wet juncto artikel 41, lid 2a, van deze wet, voor zover de toepassing van het verlaagde btw-tarief op boeken die in digitale vorm worden uitgegeven en andere elektronische geschriften, daarbij wordt uitgesloten,

BESLOTEN:

het Hof van Justitie van de Europese Unie [OMISSIS] krachtens artikel 267 VWEU de volgende prejudiciële vragen over de geldigheid van bepalingen van Unierecht voor te leggen:

- 1) Is 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 (PB L 347, blz. 1, met wijzigingen), zoals gewijzigd bij richtlijn 2009/47/EG van de Raad van 5 mei 2009 tot wijziging van richtlijn 2006/112/EG **[Or. 2]** wat verlaagde btw-tarieven betreft (PB L 116, blz. 18), ongeldig doordat in de wetgevingsprocedure het wezenlijke vormvereiste dat het Europees Parlement wordt geraadpleegd, is geschonden?
- 2) Is artikel 98, lid 2, van de in de eerste vraag vermelde 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 boeken die in digitale vorm worden uitgegeven en andere elektronische publicaties uitsluit?

Motivering

1 Rechtskader

1.1. *Unierecht*

1.1.1. Artikel 96 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde ([OMISSIS]; hierna: „richtlijn 2004/18/EG”) 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.”

1.1.2. Artikel 98, lid 2, van richtlijn 2002/112 bepaalt:

„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.”

1.1.3. Punt 6 van bijlage III, met het opschrift „Lijst van de goederenleveringen en de diensten waarop de in artikel 98 bedoelde verlaagde tarieven mogen worden toegepast”, bij richtlijn 2002/112 luidt:

[Or. 3] „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.”

1.2. *Nationaal recht*

1.2.1. Artikel 41, lid 2, van de Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług [omissis] (wet van 11 maart 2004 betreffende belasting op goederen en diensten; hierna: „btw-wet”) bepaalt:

„Voor de in bijlage 3 bij de wet genoemde goederen en diensten bedraagt het tarief 7 %, behoudens het bepaalde van lid 12 en artikel 114, lid 1”.

1.2.2. Artikel 41, lid 2a, van de btw-wet bepaalt:

„Voor de in bijlage 10 bij de wet genoemde goederen bedraagt het tarief 5 %.”

1.2.3. Artikel 146a van de btw-wet bepaalt:

„In de periode van 1 januari 2011 tot en met 31 december 2016 gelden onder voorbehoud van artikel 146f de volgende tarieven:

[...]

2) het in artikel 41, lid 2, artikel 120, leden 2 en 3, en in het opschrift van bijlage 3 bij de wet genoemde tarief bedraagt 8 %;

[...]”

1.2.4. De posten 72 tot en met 75 van bijlage 3 bij de btw-wet („lijst van de goederen en diensten die met een tarief van 7 % zijn belast”) luiden:

72 „Gedrukte boeken – uitsluitend boeken (met het naar bijzondere voorschriften gebruikte ISBN-teken), kaarten – als drukwerk vervaardigd, uitgenomen folders”,

73 „Dagbladen, gedrukt of op gegevensdragers (cd, cassette of andere gegevensdragers) – uitsluitend gedrukte dagbladen met het naar bijzondere voorschriften gebruikte [Or. 4] ISSN-teken, als drukwerk vervaardigd, uitgenomen publicaties met niet minder dan 67 % al dan niet gratis handelsreclame, reclame en reclameboodschappen”,

74 „Tijdschriften andere periodieken, gedrukt of op gegevensdragers (cd, cassette of andere gegevensdragers) – uitsluitend tijdschriften en andere periodieken met het naar bijzondere voorschriften gebruikte ISSN-teken, als drukwerk vervaardigd, uitgenomen publicaties met niet minder dan 67 % al dan niet gratis handelsreclame, reclame en reclameboodschappen”,

75 „Gedrukte muziek”.

1.2.5. De posten 32 tot en met 35 van bijlage 10 bij de btw-wet („Lijst van goederen die met een tarief van 5 % worden belast”) luiden:

32 „Gedrukte boeken – uitsluitend boeken (met het naar bijzondere voorschriften gebruikte ISBN-teken), kaarten – als drukwerk vervaardigd, uitgenomen folders, publicaties in brailleschrift”,

33 „Boeken op cd, cassette of andere gegevensdragers met het naar bijzondere voorschriften gebruikte ISBN-teken”,

34 „Vaktijdschriften”,

35 „Gedrukte muziek”.

2 Feiten

2.1. De procedure voor het Trybunał Konstytucyjny is ingesteld op verzoek van de Rzecznik Praw Obywatelskich van 6 december 2013 tot vaststelling dat de posten 72, 73, 74 en 75 van bijlage 3 bij de btw-wet juncto artikel 41, lid 2, van deze wet en de posten 32, 33, 34 en 35 van bijlage 10 bij deze wet juncto artikel 41, lid 2a, van deze wet, voor zover daarbij de toepassing wordt uitgesloten van het verlaagde tarief op boeken die in digitale vorm worden uitgegeven en andere elektronische publicaties, onverenigbaar zijn met artikel 32 juncto artikel 84 en artikel 2 van de Poolse grondwet.

2.2. De bestreden bepalingen bepalen de goederen waarop het verlaagde btw-tarief toepassing vindt. Het verlaagde btw-tarief van 8 % en 5 % vindt slechts toepassing op drukwerk en uitgaven op gegevensdragers (cd, cassette [Or. 5] of andere gegevensdragers) maar zijn niet van toepassing op elektronische publicaties waarvoor de btw 23 % bedraagt. Volgens verzoeker schendt de verschillende belasting van publicaties met dezelfde (relevante) wezenlijke kenmerken, dat wil zeggen met een identieke inhoud, het beginsel van fiscale gelijkheid in de zin van artikel 32 juncto artikel 84 en artikel 2 van de grondwet.

2.3. De andere partijen bij deze procedure, namelijk de Marszałek Sejmu (president van het parlement) namens de instelling die de bestreden bepalingen heeft vastgesteld (brief van 25 september 2014), en de Prokurator Generalny (Openbaar Ministerie) (brief van 27 augustus 2014) hebben in de huidige stand van de procedure een standpunt bepaald over het verzoek van de Rzecznik Praw Obywatelskich. Deze twee partijen hebben erop gewezen dat de bestreden bepalingen richtlijn 2006/112 omzetten, krachtens welke de lidstaten traditionele publicaties (drukwerk en fysieke drager) en elektronische publicaties (digitaal) anders moeten behandelen. Zij stellen eensgezind dat de Poolse wetgever deze vraag niet anders kon regelen, zonder dat Polen als lidstaat niet-nakoming van de op hem rustende verplichtingen werd verweten.

2.4. Volgens de Prokurator Generalny schenden de bestreden bepalingen niet het beginsel van fiscale gelijkheid (artikel 32 juncto artikel 54 van de grondwet) en het beginsel van sociale rechtvaardigheid (artikel 2 van de grondwet), want het verschil in btw-tarief is objectief gerechtvaardigd. Inzake het bij richtlijn

2006/112 ingevoerde verschil stelt de Prokurator Generalny dat boeken en andere elektronische publicaties geen goederen (materiële objecten), maar diensten zijn. De vorm waarin de inhoud van een publicatie wordt weergegeven is van belang, daar zij bepaalt hoe (methode) deze publicatie aan de ontvanger ervan wordt geleverd. De btw betreft juist een goederenlevering of dienstverrichting en niet de inhoud van de publicatie.

2.5. De Marszałek Sejmu heeft verzocht vast te stellen dat de bestreden bepalingen verenigbaar zijn met artikel 32, lid 1, juncto artikel 84 en artikel 2 van de grondwet. Hij stelt dat in casu de groep van de benadeelde marktdeelnemers btw-plichtigen zijn, die, omdat zij de consumenten elektronische publicaties aanbieden, die met een hoger btw-tarief van 23 % worden belast, op de markt niet kunnen concurreren met de btw-plichtigen die gedrukte publicaties of publicaties op een fysieke drager aanbieden, die met het verlaagde btw-tarief van 5 % of 8 % worden belast. Volgens de Marszałek Sejmu kan de verschillende juridische behandeling evenwel slechts **[Or. 6]** worden beoordeeld wat betreft twee eng opgevatte groepen belastingplichtigen, namelijk de btw-plichtigen die boeken en andere publicaties uitsluitend in elektronische vorm aanbieden (verrichters van elektronische diensten) en btw-plichtigen die uitsluitend boeken en andere publicaties als drukwerk of op een fysieke drager aanbieden (goederenleveranciers). De Marszałek Sejmu stelt zich op het standpunt dat deze beide groepen marktdeelnemers geen wezenlijke gemeenschappelijke kenmerken delen, waardoor zij inzake btw op gelijke voet zouden moeten worden behandeld.

2.6. Het Trybunał Konstytucyjny heeft de Minister Kultury i Dziedzictwa Narodowego (minister van Cultuur en Nationaal erfgoed), de Minister Finansów (minister van Financiën) en de Minister Spraw Zagranicznych (minister van Buitenlandse Zaken) verzocht om een standpuntbepaling over de onderhavige zaak. Deze regeringsleden hebben alle drie in hun brief bevestigd dat de bestreden regeling strekt tot omzetting van richtlijn 2006/112 in Pools recht, waardoor het verlaagde btw-tarief niet kan worden toegepast op elektronische diensten.

2.7. De Minister Kultury i Dziedzictwa Narodowego heeft bovendien bij brief van 17 januari 2014 benadrukt dat de verlaging van het btw-tarief voor elektronische publicaties en de gelijkstelling ervan met het btw-tarief voor gedrukte publicaties en publicaties op een fysieke drager een hogere vraag naar elektronische publicaties bij de consumenten zou meebrengen.

2.8. De Minister Spraw Zagranicznych stelde bij brief van 27 februari 2014 dat de Poolse regering zich in de Europese Unie consequent voor een uniform btw-tarief voor traditionele en elektronische publicaties heeft uitgesproken; daarbij wijst hij op de standpuntbepaling in Uchwała nr. 61 Rady Ministrów z dnia 26 marca 2013 r. w sprawie przyjęcia „Strategii Rozwoju Kapitału Społecznego 2020” (resolutie nr. 61 van de raad van ministers van 26 maart 2013 betreffende de „Strategie voor de ontwikkeling van het sociaal kapitaal 2020”) [OMISSIS]. Blijkens deze resolutie zal de invoering van een uniform btw-tarief voor digitale

en traditionele boeken de Poolse boekenmarkt versterken en bovendien leiden tot meer digitale boeken en andere geschriften.

2.9. De Minister Finansów heeft bovendien bij brief van 14 maart 2014 gesteld dat artikel 32 van de grondwet in casu geen geschikte beoordelingsgrondslag vormt. Deze bepaling vereist geen gelijke belastingtarieven, maar gelijke behandeling van de belastingbetalers. Volgens de Minister Finansów is ook de in het verzoek aangevoerde schending van artikel 84 en artikel 2 van de grondwet ongegrond. Wat de eerste bepaling betreft, stelt de minister zich op het standpunt dat het voor de btw gemaakte onderscheid bij de indeling (en dus bij de belasting) van publicaties in gedrukte vorm en op een [Or. 7] fysieke drager enerzijds en elektronische publicaties anderzijds is gerechtvaardigd door de verschillende methode van productie en levering van beide vormen van publicatie. De aangevoerde schending van het gelijkheidsbeginsel is daarentegen ongegrond daar voormelde omstandigheden de indeling van traditionele publicaties en elektronische publicaties rechtvaardigen.

2.10. De Rzecznik Praw Obywatelskich heeft bij brief van 19 november 2014 geantwoord op de stelling dat het gelijkheidsbeginsel in casu ongeschikt is als toetssteen. Hij wees erop dat het verschillende btw-tarief voor boeken en andere publicaties in traditionele en elektronische vorm de economische situatie verslechtert van ondernemers die op de markt waren aanbieden die, wat het relevante wezenlijke kenmerk betreft (namelijk de intellectuele inhoud), identiek zijn. Het is dus de situatie van de marktdeelnemers die btw-plichtig zijn en zowel traditionele als elektronische publicaties aanbieden, die moet worden vergeleken in de context van de aangevoerde schending van het gelijkheidsbeginsel, aangezien zij een verschillend btw-tarief moeten betalen. Door de verschillende belasting zijn elektronische publicaties minder beschikbaar voor de consumenten die uiteindelijk de economische last van de op deze publicaties rustende hogere btw dragen. De consumenten worden door de aankoop van de goederen of diensten weliswaar geen btw-plichtigen, maar voor hen is de btw een bestanddeel van de prijs van het product. De prijs, doordat hij een goed of dienst op de relevante markt meer of minder concurrerend maakt, heeft onbetwistbaar gevolgen voor de situatie van de fabrikant die btw-plichtig is.

3 Motivering van de prejudiciële verwijzing

3.1. Algemeen

3.1.1. Het geding voor het Trybunał Konstytucyjny betreft de grondwettigheid van de posten 72 tot en met 75 van bijlage 3 bij de btw-wet juncto artikel 41, lid 2, van deze wet en de posten 32 tot en met 35 van bijlage 10 bij deze wet juncto artikel 41, lid 2a, van deze wet, voor zover daarbij de toepassing van het verlaagde belastingtarief op in digitale vorm uitgegeven boeken en andere elektronische publicaties wordt uitgesloten.

3.1.2. De nationale bepalingen die in de procedure voor het Trybunał Konstytucyjny worden aangevochten, dienen tot omzetting van de bepalingen van richtlijn 2006/112, waarop de onderhavige prejudiciële vragen betrekking hebben. Daar Polen **[Or. 8]** het Unierecht moet naleven, moet het het normale btw-tarief toepassen op de levering van via elektronische weg geleverde boeken. Het normale tarief verschilt van het verlaagde tarief, dat van toepassing is op boeken op [fysieke] dragers. Derhalve hangt de beslissing door het Trybunał Konstytucyjny over de aanhangige zaak af van de beslissing van het Hof.

3.1.3. Bovendien dient erop te worden gewezen dat volgens de rechtspraak van het Hof „een nationale rechter bij wie een geschil over het Unierecht aanhangig is en die vaststelt dat een nationale bepaling niet alleen strijdt met het Unierecht maar ook ongrondwettig is, niet de bevoegdheid verliest of van de in artikel 267 VWEU bedoelde verplichting is ontslagen, zich tot het Hof van Justitie te wenden met vragen betreffende de uitlegging of de geldigheid van het Unierecht op grond dat de vaststelling van de ongrondwettigheid van een regel van nationaal recht hem verplicht, de zaak aan het constitutionele Hof voor te leggen” (arrest Hof van 22 juni 2010, Aziz Melki en Selim Abdeli, zaken C-188/10 en C-189/10, ECLI:EU:C:2010:363, punt 45).

3.2. – Opmerkingen over de prejudiciële vragen

A) Eerste vraag: schending van het wezenlijke vormvereiste van raadpleging van het Europees Parlement

3.2.1. Met de eerste prejudiciële vraag betwijfelt het Trybunał Konstytucyjny de geldigheid van punt 6 van bijlage III bij richtlijn 2006/112 in de bij richtlijn 2009/47 gewijzigde versie (hierna ook: „btw-richtlijn”), wat de niet-naleving van het wezenlijke vormvoorschrift betreft dat het Europees Parlement moest worden geraadpleegd.

3.2.2. Punt 6 van bijlage III bij richtlijn 2006/112 luidde vóór wijziging als volgt: „levering van boeken ook bij uitlening door bibliotheken (met inbegrip van brochures, folders en soortgelijk drukwerk, albums **[Or. 9]**, 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”. Volgens het Trybunał Konstytucyjny mocht het verlaagde btw-tarief volgens deze bepaling worden toegepast op elektronische boeken op voorwaarde dat het begrip „boeken” anders kan worden opgevat naar mate van de technologische vooruitgang.

3.2.3. Na de wijziging door richtlijn 2009/47 van de bewoordingen van punt 6 van bijlage III bij richtlijn 2006/112 luidt het: „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”. Voormelde wijziging van punt 6 preciseerde vooral het begrip „boeken” door de toevoeging van de uitdrukking „op alle fysieke dragers”. Richtlijn 2009/47 is blijkens overweging 4 ervan met name vastgesteld zodat „inzake de verwijzing naar boeken in bijlage III bij die richtlijn duidelijkheid wordt gecreëerd en deze verwijzing de stand van de techniek volgt.”

3.2.4. De betwisting van de geldigheid van punt 6 van bijlage III bij richtlijn 2006/112 wegens schending van een wezenlijk vormvoorschrift vereist een onderzoek van het verloop van de wetgevingsprocedure tot vaststelling van richtlijn 2009/47.

3.2.5. De Commissie stelde in het voorstel van 7 juni 2008 (COM/2008/0428 def. – CNS 2008/0143) voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van richtlijn 2006/112/EG wat verlaagde btw-tarieven betreft, de volgende bewoordingen voor punt 6 van bijlage III voor: „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), [Or. 10] kranten en tijdschriften, voor zover niet uitsluitend of hoofdzakelijk reclamemateriaal”.

3.2.6. Overweging 6 van richtlijn 2009/47 in de door de Commissie voorgestelde versie luidt: „Het is noodzakelijk technische aanpassingen aan te brengen teneinde duidelijkheid te scheppen, de vooruitgang van de techniek te volgen en bestaande incoherenties weg te nemen. Deze aanpassingen moeten er met name voor zorgen dat alle absorberende hygiëneproducten (waaronder babyluiers) en 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.”

3.2.7. In de toelichting wees de Commissie er bovendien op dat de categorie boeken volgens „de huidige formulering [...] uitsluitend [ziet] op boeken op een papieren drager. Ter wille van de neutraliteit moet dit worden uitgebreid tot boeken op cd, cd-roms of een soortgelijke fysieke drager die hoofdzakelijk dezelfde inhoud bevatten als gedrukte boeken. Alleen opnames die de geschreven tekst van een boek min of meer weergeven, vallen dus onder deze categorie. Opnames die behalve de voorgelezen tekst extra materiaal omvatten zoals spellen, zoekfuncties, links naar ander materiaal en dergelijke, blijven onder het normale btw-tarief vallen.”

3.2.8. Dit voorstel werd het Europees Parlement op 8 juli 2008 voorgelegd. In zijn wetgevende resolutie van 19 februari 2009 betreffende het voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van richtlijn 2006/112/EG wat verlaagde btw-tarieven betreft, keurde het Europees Parlement het voorstel van de Commissie,

zoals gewijzigd, goed en verzocht het de Raad hem mee te delen of hij wenste af te wijken van de door het Parlement goedgekeurde tekst en het Parlement opnieuw te raadplegen indien hij het voorstel van de Commissie substantieel wou wijzigen (P6_TA[2009]0072). Het Europees Parlement bracht geen enkele wijziging betreffende de bepalingen inzake boeken aan.

3.2.9. Ondanks wezenlijke wijzigingen aan het voorstel van de Commissie, zoals blijkt uit de definitieve formulering van punt 6 van bijlage III bij richtlijn 2006/112 in de bij richtlijn 2009/47 gewijzigde versie, nam het Parlement niet opnieuw deel aan de wetgevingsprocedure. **[Or. 11]**

3.2.10. Het Trybunał Konstytucyjny herinnert eraan dat volgens vaste rechtspraak van het Hof bij elke wijziging van de tekst in de wetgevingsprocedure een nieuwe raadpleging van het Europees Parlement moet plaatsvinden wanneer de uiteindelijk vastgelegde 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 arresten Hof van 5 juli 1995, Europees Parlement/Raad, C-21/95, ECLI:EU:C:1995:220, punt 18; 10 juni 1997, Europees Parlement/Raad, C-392/95, ECLI:EU:C:1997:289, punten 14 en 15; en 5 oktober 1994, Bondsrepubliek Duitsland/Raad, C-280/93, ECLI:EU:C:1994:367, punt 38). Het Hof gaat er bovendien van uit dat de reguliere raadpleging van het Parlement een wezenlijk vormvoorschrift vormt, waarvan de niet-naleving tot nietigheid van de betrokken handeling leidt (zie arrest Hof van 11 november 1997, Eurotunnel SA e.a./SeaFrance, C-408/95, ECLI:EU:C:1997:532, punt 45).

3.2.11. Er dient op te worden gewezen dat het Europees Parlement zich niet over elektronische boeken heeft uitgesproken. Bijgevolg kan niet worden vastgesteld of de voorgenomen wijzigingen in wezen overeenkwamen met zijn wens.

3.2.12. Derhalve moet worden vastgesteld of de voorgenomen wijzigingen van wezenlijk belang waren. Daartoe moet het voorstel waarover het Parlement is geraadpleegd, worden vergeleken met de richtlijn in de versie waarin zij uiteindelijk is vastgesteld (zie conclusie van advocaat-generaal Tesouro van 27 mei 1997, Eurotunnel SA e.a./ SeaFrance, C-408/95, ECLI:EU:C: 1997:250, punt 29).

3.2.13. De Commissie stelde in het voorstel van 7 juli 2008 de volgende bewoordingen voor punt 6 van bijlage III voor: „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”. **[Or. 12]**

3.2.14. De uiteindelijk aangenomen versie van punt 6 van bijlage III luidt: „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.”

3.2.15. De vergelijking van de bewoordingen van het aan het Europees Parlement tot raadpleging voorgelegde voorstel en de uiteindelijk aangenomen versie leidt tot de conclusie dat zij inhoudelijk wezenlijk verschillen. In de eerste plaats houdt het voorstel van de Commissie rekening met „luisterboeken”, waarvan geen sprake is in punt 6 van de definitieve versie. In de tweede plaats wordt het begrip fysieke dragers in de definitieve versie niet alleen betrokken op „luisterboeken, cd’s, cd-roms of een soortgelijke fysieke drager”¹, maar uitgebreid tot boeken „op alle fysieke dragers”. In de derde plaats beperkte de uiteindelijk besliste versie het toepassingsgebied niet tot gegevensdragers „die hoofdzakelijk dezelfde inhoud bevatten als gedrukte boeken”.

3.2.16. Ongetwijfeld verschilt de vastgestelde versie van punt 6 van bijlage III bij de btw-richtlijn dus wezenlijk van de door de Commissie aan het Europees Parlement tot raadpleging voorgelegde versie.

3.2.17. Volgens het Trybunał Konstytucyjny rechtvaardigen de overige overwegingen de vraag of richtlijn 2009/47, wat punt 6 van bijlage III bij de richtlijn betreft, in strijd met de wezenlijke vormvereisten is vastgesteld doordat het Europees Parlement niet is geraadpleegd.

B) Tweede vraag: schending van het beginsel van fiscale neutraliteit door de uitsluiting van de toepassing van het gematigd belastingtarief op boeken die in digitale vorm worden uitgegeven en andere elektronische publicaties.

3.2.18. Het Trybunał Konstytucyjny betwijfelt in de tweede prejudiciële vraag de geldigheid van artikel 98, lid 2, van de btw-richtlijn juncto punt 6 van bijlage III bij de richtlijn wegens schending van het beginsel van fiscale neutraliteit.

3.2.19. Om te beginnen dient erop te worden gewezen dat overeenkomstig artikel 98, lid 2, van de btw-richtlijn de verlaagde tarieven uitsluitend van toepassing zijn op de goederenleveringen en de diensten die tot de in bijlage III **[Or. 13]** genoemde categorieën behoren. Overeenkomstig punt 6 van bijlage III kunnen de verlaagde tarieven op de levering van boeken worden toegepast op alle fysieke dragers. Voorts, aldus artikel 98, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn, zijn „de verlaagde tarieven [...] niet van toepassing op langs elektronische weg verrichte diensten”.

¹ Noot van de vertaler: „of elke soortgelijke fysieke drager” in de Poolse versie van het voorstel.

3.2.20. Het Hof wijst er in zijn rechtspraak op dat de toepassing van het verlaagde belastingtarief als uitzonderingsregeling eng moeten worden uitgelegd (zie arrest Hof van 17 juni 2010, Europese Commissie/Franse Republiek, C-492/08, ECLI:EU:C:2010:348, punt 35).

3.2.21. Het verbod van een ruime uitlegging van de in bijlage III bij de btw-richtlijn genoemde goederen en diensten en de tekst van artikel 98, lid 2, tweede alinea, van deze richtlijn hebben tot gevolg dat het verlaagde btw-tarief niet kan worden toegepast op boeken die in elektronische vorm worden geleverd.

3.2.22. De mogelijkheid om het verlaagde tarief toe te passen op boeken op fysieke dragers, terwijl het tegelijk verboden is verlaagde tarieven toe te passen op boeken die in elektronische vorm worden geleverd, schendt het beginsel van fiscale neutraliteit. Volgens de rechtspraak van het Hof is dit beginsel een basisbeginsel van het gemeenschappelijk btw-stelsel (arrest Hof van 19 september 2000, Schmeink & Cofreth AG & Co. KG/Finanzamt Borken en Manfred Strobel/Finanzamt Esslingen, C-454/98, ECLI:EU:C:2000:469, punt 59) en is het bovendien een uitdrukking van het beginsel van gelijke behandeling op btw-gebied (zie in het bijzonder arresten Hof van 8 juni 2006, L. u. P. GmbH/Finanzamt Bochum-Mitte, C-106/05, ECLI:EU:C:2006:380, punt 48, en 29 oktober 2009, NCC Construction Danmark A/S/Skatteministeriet, C-174/08, ECLI:EU:C:2009:669, punten 40-44). Ook dient te worden vermeld dat het beginsel van gelijkheid voor de wet is beschermd door artikel 20 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (PB C 303 2007, blz. 1), dat dezelfde juridische waarde heeft als de Verdragen.

3.2.23. Het beginsel van fiscale neutraliteit verbiedt verschillende behandeling op btw-gebied (dus toepassing van verschillende btw-tarieven) van met elkaar concurrerende goederen [producten] en diensten (zie arrest Hof van 3 mei 2001, Commissie/Franse Republiek, C-481/98, ECLI:EU:C:2001:237, punt 22, en 10 april 2008 **[Or. 14]**, Marks & Spencer plc/Commissioners of Customs & Excise, C-309/06, ECLI:EU:C:2008:211, punt 47).

3.2.24. Bij het onderzoek van de vraag of de verschillende behandeling van boeken op fysieke dragers en boeken die in elektronische vorm worden geleverd, het beginsel van fiscale neutraliteit schendt, dient dus vooral te worden beoordeeld of het gaat om soortgelijke en met elkaar concurrerende producten. Daarbij dient er rekening mee te worden gehouden dat de btw-richtlijn boeken op fysieke dragers als producten beschouwt, maar boeken in elektronische vorm als diensten.

3.2.25. Volgens vaste rechtspraak van het Hof moet bij de beantwoording van de vraag of producten (diensten), wat het beginsel van fiscale neutraliteit betreft, soortgelijk zijn, worden uitgegaan van de perceptie van de gemiddelde consument waarbij op onbeduidende verschillen rustende kunstmatige verschillen moeten worden vermeden (zie arresten Hof van 25 februari 1999, Card Protection Plan Ltd [CPP]/Commissioners of Customs & Excise, C-349/96, ECLI:EU:C:1999:93,

punt 29, en 10 november 2011, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs/The Rank Group plc, C-259/10 en C-260/10, ECLI:EU:C:2011:719, punt 43, alsook de samenvatting van de rechtspraak tot dusver in het arrest Hof van 29 oktober 2009, Skatteverket/AB SKF, C-29/08, ECLI:EU:C:2009:665, punt 67).

3.2.26. Twee producten (dienstverrichtingen) zijn soortgelijk wanneer zij overeenkomstige eigenschappen vertonen en aan dezelfde behoeften van de consument voldoen – waarbij het vergelijkbare gebruik de maatstaf is – en wanneer de verschillen die zij vertonen de beslissing van de consument om van de ene of van de andere dienst gebruik te maken, niet aanmerkelijk beïnvloeden (zie voormeld arrest The Rank Group, punt 44, en Commissie/Frankrijk, punt 27). Het Hof neemt daarbij aan dat de soortgelijkheid van twee diensten meebrengt dat zij met elkaar concurreren, zodat het feit dat er tussen twee dienstverrichtingen daadwerkelijk mededinging bestaat geen zelfstandige en aanvullende voorwaarde vormt voor schending van het beginsel van fiscale neutraliteit wanneer de betrokken verrichtingen vanuit het oogpunt van de consument gelijk of soortgelijk zijn en aan dezelfde behoeften van deze laatste beantwoorden (zie arrest The Rank Group, punten 33 en 34).

3.2.27. Volgens de btw-richtlijn mogen de lidstaten een verlaagd belastingtarief voor boeken op fysieke dragers invoeren. Een verlaagd btw-tarief kan dus worden toegepast op op papier gedrukte boeken en **[Or. 15]** op elektronische boeken op andere fysieke dragers zoals een cd, cd-rom, USB-Stick of een geheugenkaart. Het staat natuurlijk aan de lidstaten de fysieke dragers te bepalen waarop het verlaagde btw-tarief toepassing vindt. Inzake de toepassing van het normale btw-tarief op niet-gedrukte boeken moet met inachtneming van het beginsel van fiscale neutraliteit, zoals het Hof in het arrest van 11 september 2014, K Oy, C-219/13, heeft verklaard, worden onderzocht of deze boeken overeenkomstige eigenschappen hebben en volgens de maatstaf van het vergelijkbare gebruik in dezelfde behoeften voorzien tot beoordeling of de bestaande verschillen de beslissing van de gemiddelde consument in elke lidstaat al dan niet aanzienlijk of aanmerkelijk beïnvloeden (arrest K Oy, punt 31). In de conclusie van 14 mei 2014, K Oy, C-219/13, heeft advocaat-generaal Mengozzi verklaard dat de gemiddelde consument zich bij de koop van een elektronisch – in plaats van een gedrukt – boek bijvoorbeeld kan laten leiden door extra functies, zoals de zoekfunctie (punten 56 e.v. van de conclusie).

3.2.28. Het Trybunał Konstytucyjny wijst er bovendien op dat het verzoek om een prejudiciële beslissing in de zaak K Oy de uitlegging van artikel 98, lid 2, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 en punt 6 van bijlage III bij deze richtlijn betrof. Het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing betreft evenwel de geldigheid van artikel 98, lid 2, van richtlijn 2006/112/EG en punt 6 van bijlage III bij deze richtlijn. Het arrest van het Hof in de zaak K Oy belet dus niet het onderzoek van de geldigheid van de bedoelde bepalingen.

3.2.29. Uit een analyse van de zaak K Oy blijkt dat het beginsel van fiscale neutraliteit in bepaalde lidstaten met inachtneming van de perceptie van de gemiddelde consument de invoering van een verlaagd btw-tarief voor elektronische boeken op andere fysieke dragers dan papier vereist. De analyse van de thans op boeken in de lidstaten toepasselijke btw-tarieven leert dat verlaagde tarieven voor audio-boeken en e-books op fysieke dragers in de meeste EU-lidstaten zijn ingevoerd: in Kroatië, Frankrijk, Duitsland, Hongarije, Italië, Luxemburg, Malta, Nederland, Polen, Portugal, Roemenië, Slovenië, Spanje en Zweden (zie document: VAT rates on books in EU countries and FEP Members 2015, Federation of European Publishers, 2015). **[Or. 16]**

3.2.30. Artikel 98, lid 2, van de btw-richtlijn juncto punt 6 van bijlage III bij deze richtlijn sluit de mogelijkheid uit van toepassing van het verlaagde btw-tarief op elektronische boeken die in de vorm van een bestand over het internet worden gezonden (bijvoorbeeld via e-mail of door download van de site van de verkoper na inloggen) en elektronische boeken die via streaming worden geleverd. Dit wordt bevestigd in de arresten van het Hof, die jegens Frankrijk (zie arrest Hof van 5 maart 2015, Commissie/Franse Republiek, C-479/13, ECLI:EU:C:2015:141) en Luxemburg (zie arrest Hof van 5 maart 2015, Commissie/Groothertogdom Luxemburg, C-502/13, ECLI:EU:C:2015:14) zijn gewezen en niet-nakomingen van een lidstaat betreffen. Het Hof verklaarde in deze zaken dat Frankrijk en Luxemburg door de toepassing van een verlaagd btw-tarief op de levering van digitale en elektronische boeken de verplichtingen krachtens de artikelen 96 en 98 (in het geval van Luxemburg de artikelen 96-99, 110 en 114) van richtlijn 2006/112 juncto de bijlagen I en II bij deze richtlijn alsook uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde niet waren nagekomen.

3.2.31. Volgens het Trybunał Konstytucyjny zijn boeken op andere fysieke dragers dan papier en elektronisch geleverde boeken soortgelijk. Ze hebben overeenkomstige kenmerken en voorzien in dezelfde behoeften van de consument. Het gaat om goederen die met elkaar concurreren (zie het standpunt van Estland in de zaak K Oy, blz. 25, en het standpunt van Duitsland in de zaak K Oy, blz. 62).

3.2.32. Elektronische boeken hebben, ongeacht of zij op fysieke dragers of in elektronische vorm worden geleverd, dezelfde inhoud en functie. In dit opzicht kan worden verwezen naar de vaststellingen van het Hof inzake computerprogramma's: „[E]conomisch gezien [zijn] de verkoop van een computerprogramma op cd-rom of dvd en de verkoop van een computerprogramma door download van internet vergelijkbaar [...]. De overdracht online is immers functioneel gelijkwaardig aan de overhandiging van een materiële drager” (arrest Hof van 3 juli 2012, UsedSoft GmbH/Oracle International Corp., C-128/11, ECLI:EU:C:2012:407, punt 61). **[Or. 17]**

3.2.33. De indeling van boeken op fysieke dragers als producten, waarop een verlaagd btw-tarief toepassing kan vinden, terwijl tegelijk elektronisch geleverde boeken worden ingedeeld als elektronisch verrichte diensten waarop het verlaagde tarief krachtens artikel 98, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn niet kan worden toegepast, schendt het beginsel van fiscale neutraliteit voor zover daardoor soortgelijke en met elkaar concurrerende producten voor het btw-tarief verschillend worden behandeld.

[OMISSIS]