



# Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT  
J. KOKOTT  
fremsat den 8. september 2016<sup>1</sup>

**Sag C-390/15**

**Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO)**

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Trybunał Konstytucyjny (forfatningsdomstol, Polen))

»Skatteret — moms — nedsat afgiftssats for levering af bøger, aviser og tidsskrifter — gyldigheden af nr. 6) i bilag III til direktiv 2006/112/EF, som ændret ved direktiv 2009/47/EF — artikel 113 TEUF — inddragelse af Europa-Parlamentet — ligebehandlingsprincippet — forskellig behandling af publikationer på papir og andre fysiske medier i forhold til elektronisk leverede publikationer«

## I – Indledning

1. Den i Unionen gældende momsret giver medlemsstaterne mulighed for afgiftsmæssigt at privilegere salg af bøger samt aviser og tidsskrifter. Dette gælder imidlertid kun ubegrænset for trykte udgaver. For salg af disse kan medlemsstaterne fastsætte en nedsat afgiftssats, som i vidt omfang nægtes de digitale udgaver.
2. Den polske forfatningsdomstol rejser med den foreliggende præjudicielle anmodning tvivl om gyldigheden af den nedsatte momssats for bøger og andre publikationer, således som den er reguleret i EU-retten. Domstolens prøvelse i denne forbindelse vil især dreje sig om, hvilke bindinger ligebehandlingsprincippet pålægger EU-lovgiver inden for rammerne af momsretten, og hvorvidt EU-lovgiver har opfyldt disse krav, når det gælder de nedsatte afgiftssatser for bøger, aviser og tidsskrifter.

## II – Retsforskrifter

3. Artikel 93 EF<sup>2</sup> (nu artikel 113 TEUF) fastsatte følgende lovgivningskompetence for Fællesskabet:

»Rådet, der træffer afgørelse med enstemmighed på forslag af Kommissionen og efter høring af Europa-Parlamentet og Det Økonomiske og Sociale Udvalg, vedtager bestemmelser om harmonisering af lovgivningerne vedrørende omsætningsafgifter, punktafgifter og andre indirekte skatter, i det omfang en sådan harmonisering er nødvendig for at sikre det indre markeds oprettelse og funktion inden for den i artikel 14 fastsatte frist.«

4. På dette grundlag blev Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem<sup>3</sup> (herefter »momsdirektivet«) vedtaget.

1 — Originalsprog: tysk.

2 — Traktaten om oprettelse af De Europæiske Fællesskaber, som ændret ved Amsterdamtraktaten (EFT 1997, C 340, s. 173).

3 — EUT 2006, L 347, s. 1.

5. I henhold til momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a), er »levering af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab«, en momspligtig transaktion. Det samme gælder i henhold til bestemmelsens litra c) for »levering af ydelser«.

6. Hvad angår momssatsen fastsætter momsdirektivets artikel 96, at medlemsstaterne skal fastsætte en »normalsats«, der ikke må være mindre end en bestemt mindstestørrelse, som fastlægges i artikel 97. Supplerende fastsætter momsdirektivets artikel 98, som ændret ved direktiv 2008/8/EF<sup>4</sup>:

»1. Medlemsstaterne kan anvende en eller to nedsatte satser.

2. De nedsatte satser må kun anvendes på levering af de kategorier af varer og ydelser, som er anført i bilag III.

De nedsatte satser finder ikke anvendelse på elektronisk leverede tjenesteydelser.

3. [...]«

7. Bilag III til momsdirektivet, hvortil der henvises i artikel 98, stk. 2, første afsnit, indeholder en »liste over leveringer af varer og ydelser, som kan belægges med de i artikel 98 omhandlede nedsatte satser«. Bilagets nr. 6), som affattet ved direktiv 2009/47/EF<sup>5</sup>, der er genstand for hovedsagen, har følgende ordlyd:

»6) Levering, herunder udlån på biblioteker, af bøger på alle fysiske medier (herunder brochurer, foldere og lignende tryksager, billed-, tegne- eller malebøger til børn, trykt eller håndskreven musik, geografiske og hydrografiske kort eller tilsvarende), aviser og tidsskrifter, bortset fra materiale, der udelukkende eller hovedsagelig er reklame.«

8. Før ændringen ved direktiv 2009/47 var denne bestemmelse affattet som følger:

»6) [L]evering af bøger, herunder udlån på biblioteker (herunder brochurer, foldere og lignende tryksager, billed-, tegne- eller malebøger til børn, trykt eller håndskreven musik, geografiske og hydrografiske kort eller tilsvarende), aviser og tidsskrifter, bortset fra materiale, der udelukkende eller hovedsagelig er reklame.«

9. I Kommissionens forslag, som ændringsdirektivet 2009/47 er baseret på, var foreslået følgende formulering af bestemmelsen<sup>6</sup>:

»6) [L]evering af bøger, herunder udlån på biblioteker (herunder brochurer, foldere og lignende tryksager, billed-, tegne- eller malebøger til børn, trykt eller håndskreven musik, geografiske og hydrografiske kort eller tilsvarende samt lydbøger, CD'er, CD-ROM'er eller et tilsvarende fysisk medium, der hovedsagelig gengiver samme informationsindhold som trykte bøger), aviser og tidsskrifter, bortset fra materiale, der udelukkende eller hovedsagelig er reklame.«

4 — Jf. artikel 2, nr. 2), i Rådets direktiv 2008/8/EF af 12.2.2008 om ændring af direktiv 2006/112/EF med hensyn til leveringsstedet for tjenesteydelser (EUT 2008, L 44, s. 11).

5 — Jf. artikel 1, nr. 13), sammenholdt med nr. 1) i bilaget til Rådets direktiv 2009/47/EF af 5.5.2009 om ændring af direktiv 2006/112/EF hvad angår de nedsatte satser for merværdiafgiften (EUT 2009, L 116, s. 18).

6 — Jf. s. 16 i punkt 3 i Kommissionens forslag af 7.7.2008 til Rådets direktiv om ændring af direktiv 2006/112/EF hvad angår de nedsatte satser for merværdiafgiften (KOM(2008) 428 endelig udg.).

10. Republikken Polen har benyttet den bemyndigelse, der er fastsat i momsdirektivets artikel 98, sammenholdt med bilag III, nr. 6), ved artikel 41, stk. 2 og 2a, sammenholdt med bilag 3, pos. 72-75, samt bilag 10, pos. 32-35 i Ustawa o podatku od towarów i usług (lov af 11.3.2004 om moms på varer og tjenesteydelser). Ifølge disse bestemmelser anvendes der i dag nedsatte momssatser på 8% og 5% på bøger, aviser og tidsskrifter i trykt form eller på andre datamedier (navnlig cd eller kassette). Bøger, aviser og tidsskrifter, som udgives ad elektronisk vej, belægges med normalsatsen på 23%.

### III – Hovedsagen og retsforhandlingerne for Domstolen

11. Rzecznik Praw Obywatelskich (den polske ombudsmand) er af den opfattelse, at den forskellige afgift på identiske publikationer i polsk ret er i strid med det princip om ligebehandling med hensyn til moms, som fremgår af den polske forfatning. Han har derfor anmodet Trybunał Konstytucyjny (forfatningsdomstolen i Polen) om at prøve, om de polske bestemmelser om den nedsatte momssats er i overensstemmelse med forfatningen.

12. Efter den polske forfatningsdomstols opfattelse er Republikken Polen tvunget til at anvende normalsatsen på elektronisk leverede bøger og øvrige elektroniske publikationer. Den betvivler dog, at de pågældende bestemmelser i momsdirektivet er gyldige. For det første er der under lovgivningsproceduren til direktiv 2009/47, som den aktuelle affattelse af nr. 6) i momsdirektivets bilag III er baseret på, foretaget væsentlige ændringer i direktivteksten efter høringen af Europa-Parlamentet. For det andet anser denne domstol udelukkelsen af at anvende en nedsat momssats på elektroniske publikationer, som downloades via internettet som fil eller i form af såkaldt streaming, for uforenelig med princippet om afgiftens neutralitet, som er udtryk for ligebehandlingsprincippet på momsområdet.

13. Derfor har den polske forfatningsdomstol den 20. juli 2015 i henhold til artikel 267 TEUF forelagt følgende spørgsmål:

- »1) Er nr. 6) i bilag III til momsdirektivet ugyldig, fordi den væsentlige formforskrift om høring af Europa-Parlamentet ikke er blevet overholdt i lovgivningsproceduren?
- 2) Er artikel 98, stk. 2, sammenholdt med nr. 6) i bilag III til momsdirektivet, ugyldig, fordi den tilsidesætter princippet om momsens neutralitet, for så vidt som den udelukker anvendelse af de nedsatte afgiftssatser på bøger, som udgives i digital form, og andre elektroniske publikationer?«

14. I sagen for Domstolen har den polske ombudsmand, Prokurator Generalny (den polske statsadvokat), Den Helleniske Republik, Republikken Polen, Det Europæiske Råd og Europa-Kommissionen afgivet skriftlige indlæg. I retsmødet den 14. juni 2016 deltog den polske ombudsmand, Republikken Polen, Rådet og Kommissionen.

### IV – Retlig bedømmelse

15. Med sine præjudicielle spørgsmål ønsker den polske forfatningsdomstol i det væsentlige oplyst, om den nuværende affattelse af nr. 6) i bilag III til momsdirektivet, således som den fremgår af artikel 1, nr. 13), sammenholdt med nr. 1) i bilaget til direktiv 2009/47, formelt og materielt, er gyldig.

#### A – Det første præjudicielle spørgsmål: den formelle gyldighed

16. Med det første præjudicielle spørgsmål ønskes det oplyst, om lovgivningsproceduren for direktiv 2009/47, som gav nr. 6) i bilag III til momsdirektivet sin nuværende affattelse, forløb korrekt. Det er nemlig muligt, at Parlamentet ikke var tilstrækkeligt inddraget i denne ændring.

17. Ændringsdirektiv 2009/47 blev udstedt på grundlag af artikel 93 EF. Ifølge denne artikel vedtager Rådet kun bestemmelser om harmonisering af lovgivningerne vedrørende bl.a. omsætningsafgifter efter høring af Parlamentet.

18. Den forskriftsmæssige høring af Parlamentet i forbindelse med en lovgivningsprocedure er ifølge fast retspraksis en væsentlig formforskrift, hvis tilsidesættelse fører til den berørte retsakts ugyldighed<sup>7</sup>.

19. I den foreliggende sag blev Parlamentet hørt om Kommissionens oprindelige direktivforslag og afgav skriftlig udtalelse herom<sup>8</sup>. Det oprindelige forslag indeholdt en tilføjelse til nr. 6) i bilag III til momsdirektivet, således at listen over typer af »bøger«, som den nedsatte afgiftssats navnlig må anvendes på, blev tilføjet yderligere eksempler, nemlig »lydbøger, CD'er, CD-ROM'er eller et tilsvarende fysisk medium, der hovedsagelig gengiver samme informationsindhold som trykte bøger«<sup>9</sup>.

20. I den videre lovgivningsprocedure afveg Rådet imidlertid fra dette forslag. Det endeligt vedtagne direktiv 2009/47 ændrede kun det dagældende nr. 6) i bilag III til momsdirektivet således, at den indledende passus »levering af bøger« blev tilføjet ordene »på alle fysiske medier«<sup>10</sup>. De eksempler, som fandtes i det oprindelige direktivforslag, udgik derimod.

21. Parlamentet blev ikke hørt om denne af Rådet vedtagne affattelse af nr. 6) i bilag III til momsdirektivet. Ifølge fast retspraksis skal der imidlertid ske en fornyet høring af Parlamentet i alle tilfælde, hvor den endeligt udstedte retsakt »som helhed efter sit indhold« adskiller sig væsentligt fra det forslag, som Parlamentet allerede er blevet hørt om, bortset fra, når ændringerne i det væsentlige svarer til den opfattelse, som Parlamentet har givet udtryk for<sup>11</sup>.

22. Da der i den foreliggende sag ikke ses at foreligge et sådant ønske fra Parlamentets side, er spørgsmålet således alene, om Rådet efter høringen af Parlamentet ændrede teksten i det vedtagne direktiv 2009/47 »som helhed efter sit indhold« i forhold til Kommissionens forslag.

23. Indledningsvis må den forelæggende polske forfatningsdomstol gives medhold i, at den af Rådet foretagne omformulering af den nye affattelse af nr. 6 i bilag III til momsdirektivet udgør en indholdsmæssig ændring.

24. Det er ganske vist ikke fastslået, om ordlyden i den nye affattelse i modsætning til Kommissionens forslag ikke længere omfatter lydbøger, hvilket den polske forfatningsdomstol er overbevist om. Lydbøger kunne nemlig ligeledes stadig anses for at være bøger på fysiske medier<sup>12</sup>.

25. Der er dog entydigt tale om en indholdsmæssig ændring af teksten, når den endeligt vedtagne affattelse af nr. 6) i bilag III til momsdirektivet ikke længere indeholder den ekstra betingelse i direktivforslaget, ifølge hvilken datamediet »hovedsagelig [skal] gengive samme informationsindhold som trykte bøger«. Desuden skulle den nedsatte afgiftssats ifølge såvel den engelske som den franske

7 — Jf. bl.a. dom af 4.2.1982, Buyl m.fl. mod Kommissionen (817/79, EU:C:1982:36, præmis 16), af 11.11.1997, Eurotunnel m.fl. (C-408/95, EU:C:1997:532, præmis 45), og af 10.9.2015, Parlamentet mod Rådet (C-363/14, EU:C:2015:579, præmis 82).

8 — Jf. Europa-Parlamentets lovgivningsmæssige beslutning af 19.2.2009 om forslag til Rådets direktiv om ændring af direktiv 2006/112/EF hvad angår de nedsatte satser for merværdiafgiften (KOM(2008)0428 – C6-0299/2008 – 2008/0143[CNS]) (EUT 2010, C 76 E, s. 110).

9 — Jf. ovenfor, punkt 9.

10 — Desuden blev eksemplet »nodehæfter eller -manuskripter« i den tyske udgave af nr. 6) i bilag III til momsdirektivet ændret til »nodehæfter eller manuskripter«. Hensigten med denne ændring var imidlertid åbenbart kun redaktionel, ikke indholdsmæssig, som det fremgår af de på dette punkt uændrede engelske og franske sprogversioner (hvori udtrykket både før og efter ændringen ved direktiv 2009/47 er affattet: »music printed or in manuscript form« henholdsvis »les partitions imprimées ou en manuscrit«).

11 — Jf. bl.a. dom af 16.7.1992, Parlamentet mod Rådet (C-65/90, EU:C:1992:325, præmis 16), af 5.7.1995, Parlamentet mod Rådet (C-21/94, EU:C:1995:220, præmis 18), af 11.11.1997, Eurotunnel m.fl. (C-408/95, EU:C:1997:532, præmis 46), og af 25.9.2003, Océ Van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495, præmis 100); jf. allerede dom af 15.7.1970, ACF Chemiefarma mod Kommissionen (41/69, EU:C:1970:71, præmis 69 og 178/179).

12 — Dette ændres ikke af, at sjette betragtning til forslaget, som bl.a. eksplicit refererer til »lydbøger«, ikke genfindes i direktiv 2009/47.

sprogversion af direktivforslaget i første omgang kun kunne udvides til *tilsvarende* fysiske medier som lydbøger, CD'er og CD-ROM'er<sup>13</sup>, mens nr. 6) i bilag III til momsdirektivet nu taler om *alle* fysiske medier. Med disse to ændringer er anvendelsesområdet for den nedsatte afgiftssats i et vist omfang blevet udvidet i forhold til Kommissionens forslag<sup>14</sup>.

26. Dette er dog ikke forbundet med en så vidtgående ændring af direktivforslaget, at det havde været påkrævet at høre Parlamentet på ny. Ifølge retspraksis skal ændringer nemlig kun anses for væsentlige, hvis de vedrører selve kernen i den ordning, der er blevet indført<sup>15</sup>.

27. Et centralt ønske i direktivforslaget var at give alle medlemsstaterne en generel mulighed for at anvende nedsatte momssatser på visse ydelser, der leveres lokalt<sup>16</sup>. Udvidelsen af anvendelsesområdet for den nedsatte sats for bøger spiller derimod kun en underordnet rolle i forslaget og betegnes som en rent »teknisk redaktionel tilpasning«<sup>17</sup>.

28. Selv hvis man lagde til grund, at væsentlighedskriteriet skal overholdes med hensyn til enhver selvstændig ordning i et lovgivningsforslag, vedrører sletningen af begrænsningen til informationsindholdet på et datamedium og overgangen fra »tilsvarende« til »alle« datamedier ikke selve kernen i ordningen vedrørende ændring af den nedsatte afgiftssats for bøger. Denne bestemmelse er nemlig først og fremmest præget af udvidelsen af anvendelsesområdet for den nedsatte afgiftssats for bøger til at omfatte andre datamedier end papir. I forbindelse med denne principielle udvidelse udgør de nævnte udvidelser af anvendelsesområdet kun sekundære aspekter.

29. I øvrigt havde Parlamentet i forbindelse med den gennemførte høring i det mindste mulighed for at udtale sig om disse aspekter, da de begrænsninger af anvendelsesområdet, som senere blev opgivet, allerede indgik i Kommissionens oprindelige forslag<sup>18</sup>.

30. Da Parlamentet således var forskriftsmæssigt inddraget i forbindelse med den lovgivningsprocedure, som førte til vedtagelsen af direktiv 2009/47, berøres gyldigheden af den nuværende affattelse af nr. 6) i bilag III til momsdirektivet således ikke.

#### B – *Det andet præjudicielle spørgsmål: den materielle gyldighed*

31. Med sit andet præjudicielle spørgsmål ønsker den polske forfatningsdomstol oplyst, om momsdirektivets bilag III, nr. 6), sammenholdt med artikel 98, stk. 2, er gyldigt, for så vidt som det udelukker anvendelse af en nedsat afgiftssats på bøger, som leveres i digital form, og på andre elektroniske publikationer.

32. Selv om den forelæggende ret i formuleringen af det præjudicielle spørgsmål omtaler en tilsidesættelse af princippet om afgiftsneutralitet, fremgår det af begrundelsen til forelæggelseskendelsen, at den ønsker en prøvelse ud fra ligebehandlingsprincippet<sup>19</sup>.

13 — Jf. s. 13, (3) (»audio books, CD, CD-ROMs or any similar physical support«), henholdsvis s. 15, nr. 3) (»de livres audio, de disques compacts, de cédéroms ou d'autres supports physiques similaires«) i Kommissionens forslag (nævnt ovenfor i fodnote 6).

14 — Domstolen har ganske vist i dom af 5.3.2015, Kommissionen mod Luxembourg (C-502/13, EU:C:2015:143, præmis 53), erklæret, at »det ses«, at den af Rådet vedtagne tekst alene er en »redaktionel forenkling« af Kommissionens forslag. Da denne konstatering ikke er begrundet, og da baggrunden for den var en anden, kan og skal den ikke behandles yderligere i forbindelse med den foreliggende sag.

15 — Dom af 16.7.1992, Parlamentet mod Rådet (C-65/90, EU:C:1992:325, præmis 19), af 5.7.1995, Parlamentet mod Rådet (C-21/94, EU:C:1995:220, præmis 22), og af 10.6.1997, Parlamentet mod Rådet (C-392/95, EU:C:1997:289, præmis 20).

16 — Jf. Kommissionens forslag (nævnt ovenfor i fodnote 6), begrundelsen i punkt 3.1.

17 — Kommissionens forslag (nævnt ovenfor i fodnote 6), begrundelsen i punkt 5.3 ad artikel 1 samt sjette betragtning til direktivteksten; jf. også resuméet af konsekvensanalysen i Arbejdsdokument fra Kommissionens Tjenestegrene (SEK(2008) 2191), som end ikke behandler ændringen vedrørende bøger.

18 — Jf. vedrørende relevansen af en sådan mulighed for at afgive udtalelse dom af 11.11.1997, Eurotunnel m.fl. (C-408/95, EU:C:1997:532, præmis 58).

19 — Jf. forelæggelseskendelsen, punkt 3.2.22.

33. Det er også kun en sådan prøvelse, der er mulig. Ugyldigheden af momsdirektivets bilag III, nr. 6), kan nemlig kun følge af en tilsidesættelse af traktaterne. Princippet om afgiftsneutraliteten er imidlertid *i sig selv* blot et hjælpemiddel til fortolkningen af momsdirektivet, som ikke har primærretlig rang<sup>20</sup>. Dette gælder også for så vidt, som princippet om afgiftsneutraliteten i betydningsvarianten konkurrenceneutralitet<sup>21</sup> er *udtryk* for ligebehandlingsprincippet<sup>22</sup>. Ikke desto mindre kan prøvelsen af gyldigheden af en bestemmelse i momsdirektivet kun tage udgangspunkt i selve ligebehandlingsprincippet, som alene har primærretlig karakter, og som ifølge retspraksis også stiller andre detaljerede krav end princippet om afgiftsneutralitet.

34. I lyset af begrundelsen i forelæggelseskendelsen kan det udledes af det præjudicielle spørgsmål, at det drejer sig om flere former for forskelsbehandling, som skal prøves med hensyn til deres forenelighed med ligebehandlingsprincippet. Den forelæggende ret har først og fremmest anført, at *digitale* bøger behandles forskelligt alt efter, om de leveres til køberen ved hjælp af et fysisk datamedie – f.eks. en CD-ROM – eller elektronisk – f.eks. ved download fra internettet<sup>23</sup> (jf. punkt 1 nedenfor). Desuden sættes der med det præjudicielle spørgsmål ligeledes spørgsmålstegn ved den forskellige behandling af andre publikationer end bøger, som er omfattet af kriteriet for den nedsatte afgiftssats, altså aviser og tidsskrifter. Den omstændighed, at disse bøger i digital form, selv når de leveres på et fysisk medium, er udelukket fra anvendelsen af en nedsat afgiftssats, behandles først (punkt 2), hvorefter forskelsbehandlingen af alle elektronisk leverede digitale publikationer i forhold til trykte publikationer behandles afslutningsvis (punkt 3).

35. Domstolen har ikke tidligere udtalt sig om disse spørgsmål. I en traktatbrudssag, som blev afgjort for nylig, og som drejede sig om anvendelsen af nr. 6) i momsdirektivets bilag III på elektronisk leverede digitale bøger, afstod Domstolen også udtrykkeligt fra at tage stilling til spørgsmålet om, hvorvidt denne bestemmelse er i overensstemmelse med ligebehandlingsprincippet<sup>24</sup>.

#### 1. Den forskellige behandling af digitale bøger alt efter leveringsmåden

36. Indledningsvis skal det afklares, om nr. 6) i momsdirektivets bilag III sammenholdt med artikel 98, stk. 2, er i strid med ligebehandlingsprincippet, idet den kun tillader medlemsstaterne at indføre en nedsat afgiftssats for digitale (lyd)bøger, hvis de leveres på et fysisk medie, men ikke hvis de leveres elektronisk<sup>25</sup>.

20 — Jf. dom af 29.10.2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, præmis 42), af 19.7.2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, præmis 45), af 15.11.2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, præmis 50), af 13.3.2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, præmis 40), og af 2.7.2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, præmis 37).

21 — Jf. vedrørende de forskellige betydninger af dette princip dom af 15.11.2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, præmis 46-48), samt supplerende dom af 17.5.2001, Fischer og Brandenstein (C-322/99 og C-323/99, EU:C:2001:280, præmis 76), og af 2.7.2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, præmis 40).

22 — Jf. i denne forbindelse dom af 8.6.2006, L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380, præmis 48), af 10.4.2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, præmis 49), af 29.10.2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, præmis 41), af 10.6.2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, præmis 64), af 19.7.2012, Lietuvos geležinkeliai (C-250/11, EU:C:2012:496, præmis 45), og af 28.11.2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, præmis 38).

23 — Jf. forelæggelseskendelsen, punkt 3.2.30 og 3.2.31.

24 — Dom af 5.3.2015, Kommissionen mod Luxembourg (C-502/13, EU:C:2015:143, præmis 55 og 56).

25 — Jf. vedrørende dette indhold i ordningen domme af 5.3.2015, Kommissionen mod Frankrig (C-479/13, EU:C:2015:141, præmis 17, 40 og 41), og Kommissionen mod Luxembourg (C-502/13, EU:C:2015:143, præmis 26, 47 og 49); jf. også retningslinje fra Det Rådgivende Udvalg for Merværdiafgift fra det 92. møde den 7. og 8.12.2010, dok. A – taxud.c.1(2011)157667 – 684, samt vedrørende betydningen af disse retningslinjer mit forslag til afgørelse RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:57, punkt 47-50).

37. Ifølge fast retspraksis kræver ligebehandlingsprincippet af lovgiver, at ensartede situationer ikke må behandles forskelligt, medmindre en forskellig behandling er objektivt begrundet<sup>26</sup>. Dette generelle ligebehandlingsprincip er i mellemtiden forankret i chartrets artikel 20<sup>27</sup>.

a) Ensartede situationer

38. Det første spørgsmål er, om levering af digitale bøger på et fysisk medium på den ene side og levering af dem elektronisk på den anden side er ensartede situationer.

39. Ifølge nu fast retspraksis skal de omstændigheder, som kendetegner forskellige situationer og dermed deres ensartede karakter, navnlig fastlægges og vurderes på grundlag af indholdet af og formålet med den undersøgte retsakt<sup>28</sup>. For at fastslå, at to situationer ikke er ensartede, er det derfor hverken tilstrækkeligt at fastslå rent objektive forskelle uden at godtgøre deres relevans med hensyn til formålet med ordningen<sup>29</sup> eller blindt at følge EU-lovgivers bedømmelse<sup>30</sup>.

i) Formålet med reguleringsområdet

40. Formålet med det fælles moms-system, som den foreliggende ordning om den nedsatte afgiftssats er en del af, er i henhold til fjerde betragtning til momsdirektivet at gennemføre det indre marked. Det er derfor nødvendigt at gennemføre en harmonisering for i videst muligt omfang at fjerne de faktorer, der kan fordreje konkurrencevilkårene både på det nationale plan og på fællesskabsplan.

41. Derudover tjener harmoniseringen af moms i henhold til ottende betragtning til momsdirektivet også til at indføre et fælles beregningsgrundlag for EU's egne indtægter. Denne målsætning for reguleringsområdet har dog ingen betydning for den foreliggende sag, da de her omtvistede bestemmelser i momsdirektivet omhandler afgiftssatsen og ikke dannelsen af beregningsgrundlaget.

42. Hvad angår målsætningen om at forhindre fordrejning af konkurrencen, har Domstolen ganske vist allerede fastslået, at en tilsidesættelse af ligebehandlingsprincippet på momsområdet ikke kun kan komme i betragtning i forbindelse med konkurrerende økonomiske aktører<sup>31</sup>. Imidlertid må det i det mindste i tilfælde, hvor der foreligger en konkurrencesituation, som kan fordrejes ved forskellige momsmæssige bestemmelser, med henblik på det fælles moms-systems grundlæggende målsætning lægges til grund, at der er tale om ensartede situationer<sup>32</sup>. Fokuseringen på to produkters konkurrencesituation svarer i øvrigt til en model, som Domstolen fulgte allerede i den periode, hvor den udviklede ligebehandlingsprincippet i sin retspraksis<sup>33</sup>.

26 — Jf. bl.a. dom af 19.10.1977, Ruckdeschel m.fl. (117/76 og 16/77, EU:C:1977:160, præmis 7), af 12.3.1987, Raiffeisen Hauptgenossenschaft (215/85, EU:C:1987:127, præmis 23), af 17.9.1998, Pontillo (C-372/96, EU:C:1998:412, præmis 41), af 16.12.2008, Arcelor Atlantique et Lorraine m.fl. (C-127/07, EU:C:2008:728, præmis 23), og af 4.5.2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, præmis 35); jf. vedrørende en anden model på basis af artikel 52, stk. 1, i chartret om grundlæggende rettigheder, dom af 29.4.2015, Léger (C-528/13, EU:C:2015:288, præmis 50-52).

27 — Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder af 7.12.2000, som ændret den 12.12.2007 i Strasbourg (EUT 2016, C 202, s. 389).

28 — Dom af 16.12.2008, Arcelor Atlantique et Lorraine m.fl. (C-127/07, EU:C:2008:728, præmis 26), af 12.5.2011, Luxembourg mod Parlamentet og Rådet (C-176/09, EU:C:2011:290), af 18.7.2013, Sky Italia (C-234/12, EU:C:2013:496, præmis 16), af 26.9.2013, IBV & Cie (C-195/12, EU:C:2013:598, præmis 52), og af 6.11.2014, Feakins (C-335/13, EU:C:2014:2343, præmis 51); jf. ligeledes vedrørende diskrimineringsforbuddet i forbindelse med de grundlæggende frihedsrettigheder bl.a. dom af 27.11.2008, Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, præmis 27), og af 2.6.2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402, præmis 48).

29 — Således dog bl.a. endnu dom af 13.12.1994, SMW Winzersekt (C-306/93, EU:C:1994:407, præmis 31).

30 — Således dog netop vedrørende moms dom af 13.3.2014, Jetair og BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, præmis 55).

31 — Jf. dom af 10.4.2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, præmis 49), og af 25.4.2013, Kommissionen mod Sverige (C-480/10, EU:C:2013:263, præmis 17).

32 — Jf. i denne forbindelse også dom af 29.10.2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, præmis 44), og af 19.7.2012, Lietuvos geležinkeliai (C-250/11, EU:C:2012:496, præmis 45).

33 — Jf. domme af 19.10.1977, Ruckdeschel m.fl. (117/76 og 16/77, EU:C:1977:160, præmis 8), og Moulins et huileries de Pont-à-Mousson og Providence agricole de la Champagne (124/76 og 20/77, EU:C:1977:161, præmis 18), samt dom af 25.10.1978, Royal Scholten-Honig og Tunnel Refineries (103/77 og 145/77, EU:C:1978:186, præmis 28/32).

43. I den foreliggende sag konkurrerer digitale bøger, som sælges ved hjælp af et fysisk medium, og digitale bøger, som sælges elektronisk, med hinanden. For forbrugerne, hvis behov etablerer konkurrencesituationen, drejer det sig om det samme produkt, nemlig filen med en digital bog, som i begge tilfælde ikke kan benyttes uden en ekstra læseenhed. Det er kun leveringsmåden til forbrugeren, der adskiller sig. Alt efter udbudsbetingelserne vil forbrugeren derfor beslutte sig for den ene eller den anden leveringsmåde for at få det samme produkt.

44. Dette gælder som regel, selv hvis forbrugeren – som Kommissionen har gjort gældende i retsmødet – ved en elektronisk leveret digital bog i modsætning til en digital bog, som er købt på et fysisk medium, ikke skulle erhverve retten til at videregive filen til en anden person<sup>34</sup>. Som hovedregel vil en forbruger erhverve digitale bøger til eget brug, således at filens overdragelighed til tredjemand – hvis den virkelig skulle afhænge af leveringsmåden – ikke har afgørende indflydelse på konkurrencesituationen. Desuden har Domstolen allerede på baggrund af ophavsretten fastslået, at salget af indhold på en cd-rom og via download fra internettet »fra et økonomisk synspunkt er ens«<sup>35</sup>.

45. Dermed er de to udbudsformer for en digital bog ensartede med hensyn til det fælles momssystemets grundlæggende mål, som er at forhindre fordrejning af konkurrencen.

#### ii) Principper for reguleringsområdet

46. Det er ikke til hinder for deres ensartethed, at levering af en digital bog på et fysisk medium i henhold til bestemmelserne i det fælles momssystem er levering af en vare (artikel 14, stk. 1), hvorimod elektronisk levering er levering af en ydelse (momsdirektivets artikel 24, stk. 1)<sup>36</sup>.

47. Ifølge femte betragtning til momsdirektivet skal afgiften »opkræves så generelt som muligt«, altså på samtlige produkter. Dette bekræftes i artikel 1, stk. 2, første afsnit, ifølge hvilken det fælles merværdiafgiftssystem bygger på det princip, at der på varer og ydelser skal anvendes en *generel* forbrugsafgift. Derfor indeholder de to afgiftskriterier for levering af varer [momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a)] og af ydelser [artikel 2, stk. 1, litra c)] også identiske forudsætninger. Momsen omfatter således grundlæggende forbrug af varer og ydelser på samme måde.

48. I de tilfælde, hvor bestemmelserne i det fælles momssystem undtagelsesvis differentierer mellem levering af varer og tjenesteydelser, er der altid en særlig grund til dette. I forbindelse med bestemmelse af stedet for den afgiftspligtige omsætning (momsdirektivets artikel 31 ff.) er det kun muligt at referere til en fysisk transport ved levering af en genstand.

49. I den foreliggende sag om fastsættelse af afgiftssatsens størrelse er denne forskel i produkternes fysiske tilstedeværelse imidlertid ikke relevant. Momsdirektivet sonderer principielt ikke mellem levering af varer og tjenesteydelser, når det gælder fastsættelsen af afgiftssatserne. Tværtimod bestemmer momsdirektivets artikel 96 udtrykkeligt, at normalsatsen er ens for levering af varer og for levering af ydelser. Desuden finder også de nedsatte afgiftssatser i henhold til momsdirektivets artikel 98, stk. 2, første afsnit anvendelse på levering af såvel varer som ydelser.

#### iii) Formålet med de undersøgte ordning

50. Endelig skal ensartetheden af »fysiske« og elektroniske leveringer af digitale bøger bedømmes med hensyn til den undersøgte ordnings formål.

34 — Dette kunne man dog betvivle på grundlag af afgørelsen i dom af 3.7.2012, UsedSoft (C-128/11, EU:C:2012:407).

35 — Dom af 3.7.2012, UsedSoft (C-128/11, EU:C:2012:407, præmis 61).

36 — Jf. domme af 5.3.2015, Kommissionen mod Frankrig (C-479/13, EU:C:2015:141, præmis 17 og 35), og Kommissionen mod Luxembourg (C-502/13, EU:C:2015:143, præmis 26 og 42).



51. Nr. 6) i momsdirektivets bilag III giver medlemsstaterne mulighed for at anvende en nedsat afgiftssats for bøger, aviser og tidsskrifter. Det fremgår imidlertid hverken af ordlyden af direktiv 92/77/EØF, hvorved ordningen oprindeligt blev indført<sup>37</sup>, eller af dettes tilblivelseshistorie, hvilket formål indrømmelsen af denne afgiftsmæssige fordel skal tjene.

52. Heller ikke i forbindelse med den foreliggende sag har hverken Rådet eller Kommissionen kunnet give et tilfredsstillende svar på dette spørgsmål. Det fremgår da også af en meddelelse fra Kommissionen vedrørende nedsatte momssatser fra 2007, at de pågældende bestemmelser i momsdirektivet »ikke er baseret på en velstruktureret eller logisk fremgangsmåde; [de] afspejler nærmest bare den eksisterende situation i medlemsstaterne i begyndelsen af 1990'erne«<sup>38</sup>. Momssatsstrukturen følger derfor ikke nogen klar logik<sup>39</sup>.

53. I tråd med dette har Kommissionen på forespørgsel i retsmødet bl.a. anført, at den nedsatte afgiftssats for bøger, aviser og tidsskrifter kun blev reguleret i EU-retten, da i det mindste nogle medlemsstater anvendte en sådan nedsat afgiftssats på daværende tidspunkt og ikke skulle afskæres fra denne mulighed ved EU-retten.

54. Nu kan det absolut tænkes, at en EU-forskrift ikke forfølger noget andet selvstændigt mål end at overlade bestemte reguleringer til medlemsstaternes kompetence. Det er imidlertid ikke tilfældet i det foreliggende tilfælde. Momsdirektivet overlader nemlig ikke blot reguleringen af nedsatte afgiftssatser til medlemsstaterne, men tillader i henhold til momsdirektivets artikel 98, sammenholdt med bilag III, kun nedsatte afgiftssatser, som gælder for nøje fastsatte, endeligt opregnede ydelser, og ingen andre. For så vidt påtager EU-retten sig ansvaret for forudsætningerne for medlemsstaternes anvendelse af nedsatte afgiftssatser. Følgelig skal de målsætninger, som EU-lovgiver forfølger ved at tildele medlemsstaterne en beføjelse til at anvende nedsatte afgiftssatser netop for bøger, aviser og tidsskrifter, fastsættes selvstændigt i henhold til EU-retten.

55. Selv om såvel Rådet som Kommissionen i den foreliggende sag har gjort gældende, at momsdirektivet ikke har til formål at yde støtte, er det åbenbart, at muligheden for at anvende en nedsat afgiftssats netop giver medlemsstaterne mulighed for at støtte afsætningen af bestemte produkter, og at der dermed forfølges bestemte politiske mål<sup>40</sup>. En nedsat afgiftssats sætter nemlig de afgiftspligtige personer i stand til at yde et billigere tilbud. Denne afsætningsstøtte sker i øvrigt til fordel for forbrugerne, da det i sidste ende er dem, der bærer momsbyrden<sup>41</sup>.

56. Desuden forekommer hensigten med denne afgiftsmæssige begunstigelse at være åbenlys. Den nedsatte afgiftssats for bøger, aviser og tidsskrifter har en kulturel målsætning. Den tjener i bred forstand til at fremme EU-borgernes dannelse gennem læsning af såvel skøn- som faglitteratur samt af politiske, faglige eller underholdende aviser og tidsskrifter. En henvisning til denne målsætning findes i kriteriet i nr. 6) i momsdirektivets bilag III om udelukkelse af støtten til publikationer, »der udelukkende eller hovedsagelig er reklame«. Sådanne publikationer har nemlig ikke noget dannelsesmæssigt formål. I øvrigt findes dette mål også andetsteds i det fælles momssystem, nemlig i form af den vidtgående afgiftsmæssige privilegering af undervisningsydelser i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i) og j).

37 — Jf. artikel 1, nr. 5, i forbindelse med kategori 6 i bilaget til Rådets direktiv 92/77/EØF af 19.10.1992 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring af direktiv 77/388/EØF (indbyrdes tilnærmelse af momssatserne) (EFT 1992, L 316, s. 1).

38 — Meddelelse fra Kommissionen af 5.7.2007 til Rådet og Europa-Parlamentet om andre momssatser end normalsatser for moms (KOM(2007) 380 endelig), punkt 3.1.

39 — Kommissionens meddelelse (nævnt ovenfor i fodnote 38), punkt 4.2.

40 — Jf. også udtalelse fra Udvalget om Det indre Marked og Forbrugerbeskyttelse af 22.1.2009 til Økonomi- og Valutaudvalget om forslag til Rådets direktiv om ændring af direktiv 2006/112/EF hvad angår de nedsatte satser for merværdiafgiften (KOM(2008)0428 (Europa-Parlamentets mødedokument af 11.2.2009, A6-0047/2009, s. 6).

41 — Dom af 3.5.2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, præmis 25), og af 7.11.2013, Tulică og Plavoşin (C-249/12 og C-250/12, EU:C:2013:722, præmis 34).

57. Opfyldelsen af dannelsesformålet afhænger imidlertid alene af indholdet, og ikke af leveringsmåden for en digital bog. Derfor er der hvad angår det støtteformål, som forfølges med nr. 6) i momsdirektivets bilag III, principielt ingen forskel mellem digitale bøger, som sælges på et fysisk medium, og digitale bøger, som leveres digitalt. De to leveringsmåder er således ensartede også med hensyn til formålet med den undersøgte bestemmelse.

#### iv) Foreløbig konklusion

58. På baggrund af det ovenstående kan det konstateres, at levering af bøger på et fysisk medium på den ene side og elektronisk levering af dem på den anden side er ensartede, både hvad angår formålet med den undersøgte bestemmelse og hvad angår reguleringsområdets mål og principper.

#### b) Berettigelse

59. En forskellig behandling af ensartede situationer kan dog være berettiget, når den beror på et med den pågældende lovgivning lovligt tilstræbt formål, og når forskellen står i rimeligt forhold til det formål, som tilstræbes med denne behandling<sup>42</sup>.

60. Disse krav skal overholdes, uanset på hvilket retsområde der konstateres en forskelsbehandling. De gælder selv på områder, hvor Domstolen har tillagt EU-lovgiver et vidt skøn<sup>43</sup>, sådan som det navnlig er tilfældet inden for den fælles landbrugspolitik<sup>44</sup>.

61. Der er imidlertid forskel på intensiteten af prøvelsen af, hvorvidt en forskelsbehandling er berettiget, alt efter omfanget af det skøn, der i det konkrete tilfælde er overladt til EU-lovgiver. Såfremt EU-lovgiver sonderer ud fra et differentieringskriterium, som er forbudt i henhold til chartrets artikel 21, såsom køn eller race<sup>45</sup>, vil der blive foretaget en meget streng kontrol ved Domstolen af forskelsbehandlingens berettigelse<sup>46</sup>. Beror sonderingen derimod på et andet kriterium, vil Domstolens kontrol være mere lempelig for at undgå, at Unionens retsinstanser sætter deres eget skøn i stedet for EU-lovgivers<sup>47</sup>. Dette gælder ifølge retspraksis især, når de foranstaltninger, der skal træffes, indebærer valg af politisk, økonomisk, social eller medicinsk karakter, og hvor lovgiver skal foretage komplekse vurderinger<sup>48</sup>. Imidlertid må Domstolens prøvelse også her i henhold til proportionalitetsprincippet være strengere, jo mere graverende konsekvenserne af en forskelsbehandling er for den enkelte EU-borger<sup>49</sup>.

42 — Jf. bl.a. dom af 16.12.2008, Arcelor Atlantique et Lorraine m.fl. (C-127/07, EU:C:2008:728, præmis 47), af 17.10.2013, Schaible (C-101/12, EU:C:2013:661, præmis 77), og af 22.5.2014, Glatzel (C-356/12, EU:C:2014:350, præmis 43).

43 — Jf. dom af 16.12.2008, Arcelor Atlantique et Lorraine m.fl. (C-127/07, EU:C:2008:728, præmis 57 og 58).

44 — Jf. dom af 6.11.2014, Feakins (C-335/13, Sml., EU:C:2014:2343, præmis 56).

45 — Diskrimineringsforbuddene er kun specielle udtryk for det generelle ligebehandlingsprincip, jf. navnlig dom af 27.1.2005, Europa Chemi-Con (Deutschland) mod Rådet (C-422/02 P, EU:C:2005:56, præmis 33).

46 — Jf. ligeledes allerede generaladvokat Píoares Maduros forslag til afgørelse Arcelor Atlantique et Lorraine m.fl. (C-127/07, EU:C:2008:292, punkt 32).

47 — Jf. i denne retning bl.a. dom af 12.5.2011, Luxembourg mod Parlamentet og Rådet (C-176/09, EU:C:2011:290, præmis 35), og af 22.5.2014, Glatzel (C-356/12, EU:C:2014:350, præmis 64).

48 — Jf. dom af 16.12.2008, Arcelor Atlantique et Lorraine m.fl. (C-127/07, EU:C:2008:728, præmis 57), og af 22.5.2014, Glatzel (C-356/12, Sml., EU:C:2014:350, præmis 52); jf. specielt vedrørende den fælles landbrugspolitik bl.a. domme af 29.10.1980, Roquette Frères mod Rådet (138/79, EU:C:1980:249, præmis 25), af 5.10.1994, Tyskland mod Rådet (C-280/93, EU:C:1994:367, præmis 89 og 90), og af 30.6.2016, Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498, præmis 47); jf. desuden vedrørende proportionalitetsprincippet generelle bindinger bl.a. domme af 12.11.1996, Det Forenede Kongerige mod Rådet (C-84/94, EU:C:1996:431, præmis 58), af 1.3.2016, National Iranian Oil Company mod Rådet (C-440/14 P, EU:C:2016:128, præmis 77), og af 4.5.2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, præmis 49).

49 — Jf. i denne retning dom af 16.12.2008, Arcelor Atlantique et Lorraine m.fl. (C-127/07, EU:C:2008:728, præmis 59); jf. navnlig vedrørende indgreb i grundlæggende rettigheder dom af 8.4.2014, Digital Rights Ireland m.fl. (C-293/12 og C-594/12, EU:C:2014:238, præmis 47).

i) Formålet med forskelsbehandlingen

62. På baggrund af denne begrænsede målestok for prøvelsen skal det først fastlægges, hvilket formål EU-lovgiver forfølger med forskelsbehandlingen af leveringen af digitale bøger på fysiske medier og elektronisk levering af samme.

63. Den forskellige behandling blev indført ved direktiv 2009/47. Formålet med den hermed forbundne udvidelse af det afgiftsmæssige støttekriterium i nr. 6) i momsdirektivets bilag III til at omfatte digitale bøger, som leveres på et fysisk medium, er ifølge fjerde betragtning til direktiv 2009/47 »at klarlægge og ajourføre henvisningen til bøger i bilag III til den tekniske udvikling«. Direktiv 2009/47 lod dog navnlig bestemmelsen i momsdirektivets artikel 98, stk. 2, andet afsnit, være uforandret, ifølge hvilken de nedsatte satser ikke finder anvendelse på elektronisk leverede ydelser. Som sådan kan der derfor ikke anvendes en nedsat momsats på elektronisk overførte digitale bøger<sup>50</sup>.

64. Der er således ikke i fuldt omfang sket en ajourføring til den »tekniske udvikling«. Netop den »naturlige« transmissionsvej for digitale bøger, nemlig den elektroniske levering, skulle ikke kunne nyde godt af en nedsat afgiftssats. Årsagen til dette ligger i sidste ende i bestemmelsen i momsdirektivets artikel 98, stk. 2, andet afsnit, som udelukker anvendelse af en nedsat afgiftssats for samtlige elektroniske ydelser<sup>51</sup>, altså ikke kun for elektronisk overførte digitale bøger. Formålet med denne bestemmelse, som gælder for markedet for elektroniske ydelser, er derfor afgørende for, om den foreliggende forskelsbehandling er berettiget.

65. Momsdirektivets artikel 98, stk. 2, andet afsnit, er baseret på bestemmelsen i sjette direktivs<sup>52</sup> artikel 12, stk. 3, litra a), fjerde afsnit, sammenholdt med artikel 9, stk. 2, litra e), sidste led, som var blevet indføjet ved direktiv 2002/38/EF<sup>53</sup>. Betragtningerne til direktiv 2002/38 indeholder ingen oplysninger om, hvilken hensigt der blev tilstræbt med denne bestemmelse.

66. Imidlertid peger det tilsvarende forslag fra Kommissionen på den usikkerhed, som udbydere af elektroniske ydelser kan være udsat for med hensyn til, hvilken afgiftssats der finder anvendelse<sup>54</sup>. Ved direktiv 2002/38 blev der nemlig indført en pligt for leverandører af elektroniske ydelser, som ikke har hjemsted i EU, til at betale afgift af deres tjenesteydelser til forbrugere inden for EU i den medlemsstat, hvor forbrugeren har bopæl<sup>55</sup>. Formålet med dette er at forhindre konkurrenceforvridning<sup>56</sup>, som kan opstå som følge af tredjelandes afgiftspolitik. Bestemmelsen har til følge, at de elektroniske ydelser altid er underlagt afgiftssatsen i den medlemsstat, hvor forbrugeren befinder sig.

67. Samtidig skulle det imidlertid gøres lettere for afgiftspligtige personer med hjemsted uden for EU at opfylde deres nye afgiftsmæssige forpligtelser inden for EU, vel også for at gøre det mere sandsynligt, at de opfyldes<sup>57</sup>. Desuden skulle forenklingerne også komme medlemsstaternes afgiftsmyndigheder til gode og forbedre deres kontrolmuligheder<sup>58</sup>. Dette skulle først og fremmest ske

50 — Jf. domme af 5.3.2015, Kommissionen mod Frankrig (C-479/13, EU:C:2015:141, præmis 17 og 40) og Kommissionen mod Luxembourg (C-502/13, EU:C:2015:143, præmis 26 og 47).

51 — Jf. i denne forbindelse den ikke endelige liste over elektroniske ydelser i bilag II til momsdirektivets artikel 58, stk. 1, litra c), samt den supplerende definition i artikel 7 og bilag I i Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 af 15.3.2011 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112 (omarbejdning) (EUT 2011, L 77, s. 1).

52 — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1), som i henhold til momsdirektivets artikel 411, stk. 1, og artikel 413 fandt anvendelse indtil den 31.12.2006.

53 — Jf. artikel 1, nr. 2), i Rådets direktiv 2002/38/EF af 7.5.2002 om ændring og midlertidig ændring af direktiv 77/388/EØF hvad angår merværdiafgiftssystemet for radio- og tv-spredningstjenester og visse elektronisk leverede tjenesteydelser (EUT 2002, L 128, s. 41).

54 — Kommissionens forslag af 7.6.2000 til Rådets direktiv om ændring af direktiv 77/388/EØF hvad angår merværdiafgiftssystemet for visse tjenesteydelser, der leveres ad elektronisk vej (KOM(2000) 349 endelig), punkt 3.1 og 5.2 vedrørende artikel 1, nr. 2).

55 — Jf. sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra f), og nu momsdirektivets artikel 58, stk. 1, litra c).

56 — Jf. nu 23. betragtning til momsdirektivet.

57 — Jf. Kommissionens forslag (nævnt ovenfor i fodnote 54), punkt 3.1 og 3.2.

58 — Jf. Kommissionens forslag (nævnt ovenfor i fodnote 54), punkt 5 i begyndelsen.

ved, at de afgiftspligtige personer ved hjælp af elektroniske momsopgørelser kunne opfylde deres pligter i en enkelt medlemsstat for hele EU<sup>59</sup>. Derudover sikrede forgængerbestemmelsen til momsdirektivets artikel 98, stk. 2, andet afsnit, at det altid kun er den pågældende medlemsstats normalsats, der kan finde anvendelse på elektroniske ydelser til forbrugere i den pågældende medlemsstat.

68. Leverandører af elektroniske ydelser med hjemsted i EU befandt sig derimod i en anden situation. For dem skulle direktiv 2002/38 nemlig ikke ændre noget. De skulle fortsat betale afgift af deres elektroniske tjenesteydelser i den medlemsstat, hvor de havde hjemsted, uanset hvor den pågældende forbruger havde bopæl<sup>60</sup>, og deres ydelser var derfor underlagt denne medlemsstats højst tre forskellige afgiftssatser.

69. I den foreliggende sag har Kommissionen imidlertid gjort gældende, at forbuddet mod nedsatte afgiftssatser for elektroniske ydelser også var af betydning for afgiftspligtige personer inden for EU, idet det har forhindret skadelig afgiftskonkurrence mellem medlemsstaterne. Netop fordi det for disse afgiftspligtige personer fortsat alene var deres hjemsted, der var afgørende for deres afgiftsbyrde med hensyn til elektroniske ydelser, kunne en medlemsstat have forsøgt at få disse tjenesteydere til at etablere sig på dens område ved at indføre en nedsat afgiftssats. Det er nemlig forholdsvis enkelt at flytte hovedsædet for et elektronisk salgsnet.

70. Denne retsstilling er imidlertid grundlæggende forandret fra den 1. januar 2015. I henhold til momsdirektivets gældende artikel 58, stk. 1, litra c)<sup>61</sup>, er afgiftspligtige personer med hjemsted inden for EU nu underlagt samme ordning som afgiftspligtige personer med hjemsted uden for EU: Der skal altid betales afgift af de elektroniske ydelser i den pågældende forbrugers medlemsstat. Samtlige leverandører har siden da kunnet opfylde deres afgiftsmæssige forpligtelser over for alle medlemsstater ved en momsangivelse i blot en enkelt medlemsstat<sup>62</sup>.

71. Resultatet er, at vi har at gøre med to forskellige retninger i momsdirektivets artikel 98, stk. 2, andet afsnit, og dennes forgængerbestemmelser, som desuden skal differentieres tidsmæssigt: Forbuddet mod nedsatte afgiftssatser for elektroniske ydelser tjente frem til den 31. december 2014 for det første til at forenkle de afgiftsmæssige forpligtelser for afgiftspligtige personer med hjemsted uden for EU, for det andet til at forhindre skadelig afgiftskonkurrence mellem medlemsstaterne; fra den 1. januar 2015 tjener forbuddet kun til at forenkle de afgiftsmæssige pligter, nu dog for hele markedet for elektroniske ydelser.

## ii) Rimelig forfølgelse af målet

72. EU-lovgiver skulle også have forsøgt at opnå disse mål på rimelig vis. I denne forbindelse skal konsekvenserne af forskelsbehandlingen sammenlignes med de fordele, der opnås ved at forfølge det pågældende mål. I denne forbindelse skal det bemærkes, at EU-lovgiver på det afgiftsretlige område skal opstille komplekse økonomiske og finansielle betragtninger og derfor har et vis skøn med hensyn til bedømmelse og udformning<sup>63</sup>.

59 — Jf. femte betragtning til direktiv 2002/38; jf. nu momsdirektivets artikel 358a ff.

60 — Dette fulgte af grundreglen i sjette direktivs artikel 9, stk. 1; jf. Kommissionens forslag (nævnt ovenfor i fodnote 54), punkt 2.

61 — Bestemmelsen blev ændret med virkning fra den 1.1.2015 ved artikel 5, nr. 1), i direktiv 2008/8.

62 — Jf. momsdirektivets artikel 358-369k.

63 — Jf. ovenfor, punkt 61.

73. Hvad angår målsætningen om at forenkle de afgiftsmæssige pligter på grundlag af et mindre antal momssatser, som skal overholdes, må der sondres. Forbuddet mod nedsatte afgiftssatser for elektroniske ydelser er således til gavn for såvel de afgiftspligtige personer som medlemsstaternes afgiftsmyndigheder<sup>64</sup>.

74. Forenklingen for de afgiftspligtige personer står i denne forbindelse ikke i et rimeligt forhold til de ulemper, som opstår for dem ved en nægtelse af den nedsatte afgiftssats for digitale bøger, som leveres elektronisk. Deres beskyttelse mod en yderligere mangfoldighed af afgiftssatser er nemlig alt for dyrt betalt, idet deres ydelser er underlagt en højere afgiftssats og dermed også en ulempe i konkurrencen. Naturligvis gør udnyttelsen af enhver afgiftsmæssig fordel det vanskeligere for den begunstigede at anvende afgiftsretten. Denne indsats er imidlertid ikke ensbetydende med, at afgiftslovgiver har carte blanche til at behandle ensartede situationer forskelligt.

75. Hvad angår lettelsen af arbejdet for medlemsstaternes afgiftsmyndigheder kunne det med en gammel udtalelse fra Domstolen med hensyn til rimeligheden i forfølgelsen af formålet anføres, at praktiske vanskeligheder ikke kan begrunde opkrævning af en åbenbar ulige afgift – i dette tilfælde på salg af elektronisk leverede digitale bøger<sup>65</sup>. I forbindelse med de grundlæggende frihedsrettigheders forbud mod diskriminering har Domstolen dog senest klart anerkendt, at afgiftsmyndighederne har en legitim interesse i regler, som de let kan forvalte og håndhæve<sup>66</sup>.

76. EU-lovgiver har derfor principielt beføjelse til at etablere et særligt afgiftssystem med henblik på at pålægge alle elektroniske ydelser afgift ud fra det sted, hvor de forbruges. Den omstændighed, at et sådant særligt afgiftssystem kan være påkrævet, følger af de specifikke rammebetingelser for elektroniske ydelser, som i forhold til den klassiske handel med varer næsten uden besvær kan leveres på tværs af grænserne og desuden kun kræver en minimal fysisk tilstedeværelse, hvilket gør det vanskeligt for de nationale afgiftsmyndigheder at gribe ind.

77. Desuden har Domstolen allerede anerkendt, at det er berettiget, at fællesskabslovgiver går etapevis frem, når denne skal indføre en kompliceret ordning<sup>67</sup>. Det er således forståeligt, hvis EU-lovgiver i første omgang udformer en ny afgiftsprocedure så simpelt som muligt. Dette gælder i særlig grad i en periode, hvor leverandørerne af elektroniske ydelser præsenterer en mangfoldighed af nye produkter, som det kan være vanskeligt at indplacere i de eksisterende kategorier for nedsatte afgiftssatser.

78. En sådan gradvis fremgangsmåde er imidlertid kun berettiget, hvis der foretages en regelmæssig vurdering af de indførte foranstaltninger<sup>68</sup>. Dette har de kompetente EU-institutioner hidtil levet op til. Rådet fastsatte allerede ved indførelsen af de pågældende bestemmelser, at det særlige afgiftssystem for elektroniske ydelser skulle tages op til revision efter en vis periode på grundlag af de høstede erfaringer<sup>69</sup>. Desuden har Kommissionen for nylig bekendtgjort, at den for at ligestille elektronisk leverede bøger vil undersøge muligheden for at udarbejde et forslag til et direktiv til ændring af momsdirektivet<sup>70</sup>.

64 — Jf. ovenfor, punkt 67.

65 — Jf. dom af 25.10.1978, Royal Scholten-Honig og Tunnel Refineries (103/77 og 145/77, EU:C:1978:186, præmis 81-83).

66 — Jf. dom af 24.2.2015, Sopora (C-512/13, EU:C:2015:108, præmis 33).

67 — Jf. dom af 16.12.2008, Arcelor Atlantique et Lorraine m.fl. (C-127/07, EU:C:2008:728, præmis 57), og af 17.10.2013, Schaible (C-101/12, EU:C:2013:661, præmis 91).

68 — Jf. i denne retning dom af 16.12.2008, Arcelor Atlantique et Lorraine m.fl. (C-127/07, EU:C:2008:728, præmis 62).

69 — Jf. artikel 4 og 5 i direktiv 2002/38 samt artikel 6 i direktiv 2008/8.

70 — Jf. Meddelelse fra Kommissionen af 7.4.2016 til Europa-Parlamentet, Rådet og Det Europæiske Økonomiske og Sociale Udvalg om en handlingsplan for moms (COM(2016), 148 final), punkt 5.

79. For så vidt som målet for forenklingen af afgiftssystemet frem til den 31. december 2014 alene vedrørte afgiftspligtige personer med hjemsted uden for EU, er ovenstående overvejelser ganske vist af en forholdsvis mindre betydning. Dette kompenseres imidlertid i hvert fald for denne periode af den legitime målsætning om at forhindre skadelig afgiftskonkurrence mellem medlemsstaterne<sup>71</sup>.

80. Den anden side af vægtskålen vejer ikke så tungt i forhold til dette.

81. Det må således antages, at konkurrencefordrejningen mellem leverandørerne af digitale bøger, som leveres på et fysisk medium, og sådanne, som leveres elektronisk, er begrænset. Republikken Polen har nemlig i retsmødet med rette henvist til, at udgifterne til elektronisk salg er langt lavere end udgifterne til traditionelt salg af varer. Følgelig kan digitale bøger, som leveres elektronisk, som regel tilbydes til en lavere pris end bøger på fysiske medier, selv om de er underlagt en højere afgiftssats.

82. På denne baggrund ses der ikke at foreligge væsentlige forringelser af den grænseoverskridende adgang til bøger, som er beskyttet af de grundlæggende frihedsrettigheder, eller – som den polske ombudsmand med rette har påpeget – af handicappede menneskers adgang til bøger<sup>72</sup>.

83. De mål, som EU-lovgiver forfølger med momsdirektivets artikel 98, stk. 2, andet afsnit, forfølges således på en rimelig måde.

#### c) Foreløbig konklusion

84. Den forskellige behandling af digitale bøger er alt efter deres leveringsmåde, som følger af nr. 6) i momsdirektivets bilag III, sammenholdt med artikel 98, stk. 2, for så vidt angår den nedsatte afgiftssats, således berettiget og følgelig ikke i strid med ligebehandlingsprincippet.

#### 2. Udelukkelsen af digitale aviser og tidsskrifter på fysiske medier

85. Som andet punkt skal det nu undersøges, om den omstændighed, at nr. 6) i momsdirektivets bilag III, sammenholdt med artikel 98, stk. 2, ikke giver mulighed for nedsat afgiftssats for digitale aviser og tidsskrifter på fysiske medier, er forenelig med ligebehandlingsprincippet. I denne forbindelse skal to forskellige former for forskelsbehandling tages i betragtning.

#### a) Sammenligning med digitale bøger

86. For det første bliver digitale aviser og tidsskrifter herved behandlet anderledes end digitale bøger, da sidstnævnte kan være underlagt en nedsat afgiftssats, hvis de leveres på et fysisk medium.

87. En tilsidesættelse af ligebehandlingsprincippet som følge af dette ville for det første forudsætte, at der ved aviser og tidsskrifter på den ene side og bøger på den anden side var tale om ensartede situationer<sup>73</sup>.

88. Dette er imidlertid ikke tilfældet. Situationerne er ikke ensartede, hverken med hensyn til formålet med reguleringsområdet eller med hensyn til formålet med den undersøgte bestemmelse<sup>74</sup>.

71 — Jf. ovenfor, punkt 69.

72 — Jf. chartrets artikel 26.

73 — Jf. vedrørende denne forudsætning punkt 37 ovenfor.

74 — Jf. vedrørende disse forudsætninger punkt 39 ovenfor.

89. For det første konkurrerer aviser og tidsskrifter som regel ikke med bøger. De forskellige former for publikationer imødekommer forskellige behov hos forbrugeren, da de som regel er forskellige med hensyn til tekstlængde, informationsart, kunstnerisk niveau og varig relevans. For så vidt angår det fælles moms-systems målsætning om at forhindre konkurrencefordrejning<sup>75</sup> er de derfor ikke ensartede.

90. For det andet er aviser og tidsskrifter på den ene side og bøger på den anden side heller ikke ensartede hvad angår formålet med den undersøgte bestemmelse. Det dannelsesformål, som forfølges med nr. 6) i momsdirektivets bilag III<sup>76</sup>, adskiller sig som regel tydeligt i disse forskellige publikationer. Mens aviser og tidsskrifter i højere grad har aktuel, praktisk betydning, er der i forbindelse med bøger ofte tale om formidling af viden, som har større betydning på lang sigt, eller om kunstneriske udtryk. Der er inden for dannelsesområdet således i høj grad forskel på formålet med en afgiftsmæssig støtte til bøger på den ene side og til aviser og tidsskrifter på den anden side.

91. Den forskellige behandling af digitale aviser og tidsskrifter på fysiske medier i forhold til digitale bøger på fysiske medier er således ikke i strid med ligebehandlingsprincippet.

#### b) Sammenligning med aviser og tidsskrifter på papir

92. For det andet behandles digitale aviser og tidsskrifter på fysiske medier imidlertid også anderledes end aviser og tidsskrifter, som udkommer på papir.

93. Selv om resultatet i dette tilfælde ikke står helt så klart som ovenfor, er det min opfattelse, at aviser og tidsskrifter i papirform og digitale aviser og tidsskrifter på fysiske medier heller ikke er objektivt ensartede.

94. Ganske vist må det med hensyn til det afgiftsmæssige støtteformål i nr. 6) i momsdirektivets bilag III lægges til grund, at digitale og trykte aviser og tidsskrifter principielt er ensartede, da det kun bør komme an på indholdet<sup>77</sup>.

95. Dette gælder imidlertid ikke med hensyn til formålet med momsordningen, nemlig at forhindre konkurrencefordrejning<sup>78</sup>. Domstolen har i K-dommen for bøgernes vedkommende nemlig allerede fastslået, at der ikke nødvendigvis er konkurrence mellem deres digitale version på fysiske medier og deres papirversion. Tværtimod afhænger tilstedeværelsen af en sådan konkurrence af en række omstændigheder, som ikke kun er forskellige fra medlemsstat til medlemsstat, men også kan ændre sig over tid<sup>79</sup>. Under så uklare faktiske omstændigheder tilkommer det alene EU-lovgiver og ikke Domstolen at foretage den komplicerede bedømmelse af en konkurrencesituation i hele EU i forbindelse med sit lovgivningsmæssige skøn<sup>80</sup>.

96. Det er således ikke i strid med ligebehandlingsprincippet, at digitale aviser og tidsskrifter på fysiske medier i modsætning til samme i papirform i henhold til nr. 6) i momsdirektivets bilag III, sammenholdt med artikel 98, stk. 2, ikke kan være underlagt en nedsat afgiftssats.

75 — Jf. ovenfor, punkt 40 og 42.

76 — Jf. ovenfor, punkt 55 og 56.

77 — Jf. ovenfor, punkt 56 og 57.

78 — Jf. ovenfor, punkt 40.

79 — Jf. dom af 11.9.2014, K (C-219/13, EU:C:2014:2207, præmis 24-32).

80 — Jf. ovenfor, punkt 61.

### 3. Forskelsbehandlingen af elektronisk leverede publikationer i forhold til trykte publikationer

97. Endelig skal det undersøges, om forskelsbehandlingen af alle digitale publikationer, som leveres elektronisk, i forhold til trykte publikationer, som følger af nr. 6) i momsdirektivets bilag III, sammenholdt med artikel 98, stk. 2, kan være i strid med ligebehandlingsprincippet.

98. Dette er imidlertid ikke tilfældet på baggrund af de ovenstående overvejelser.

99. Det kan i denne forbindelse lades ubesvaret, om digitale og trykte publikationer i henhold til retspraksis generelt ikke er tilstrækkeligt ensartede. Herfor taler for så vidt angår formålet med den undersøgte bestemmelse, at der er en væsentlig forskel mellem digitale publikationer, som leveres elektronisk, og trykte publikationer med hensyn til deres *behov* for støtte, som skyldes de meget forskellige salgsomkostninger<sup>81</sup>. Hertil kommer hensynet til EU-lovgivers skøn ved bedømmelsen af konkurrencesituationen<sup>82</sup>.

100. Selv hvis man lagde til grund, at de var ensartede, ville den forskellige behandling af elektronisk leverede digitale publikationer og trykte publikationer imidlertid være berettiget i den nuværende situation. Dette følger som beskrevet navnlig af det legitime lovgivningsmæssige mål om at indføre et særligt afgiftssystem for elektroniske ydelser<sup>83</sup>. I denne henseende er den forskellige behandling af elektronisk leverede publikationer i forhold til trykte publikationer så meget desto mere rimelig, som konkurrencesituationen formentlig er endnu mindre udpræget, end det er tilfældet for identiske digitale publikationer<sup>84</sup>.

101. Det er således heller ikke i strid med ligebehandlingsprincippet, at nr. 6) i momsdirektivets bilag III, sammenholdt med artikel 98, stk. 2, udelukker elektronisk leverede publikationer fra anvendelsen af den nedsatte afgiftssats, i modsætning til trykte publikationer.

### V – Forslag til afgørelse

102. Jeg foreslår på denne baggrund Domstolen at afsige følgende dom:

»Prøvelsen af de præjudicielle spørgsmål har intet frembragt, som kan rejse tvivl om gyldigheden af nr. 6) i bilag III til Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem som affattet ved direktiv 2009/47/EF.«

81 — Jf. ovenfor, punkt 81.

82 — Jf. ovenfor, punkt 95.

83 — Jf. ovenfor, punkt 66 ff.

84 — Jf. ovenfor, punkt 81.