



# Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT  
JULIANE KOKOTT  
föredraget den 8 september 2016<sup>1</sup>

**Mål C-390/15**

**Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO)**

(begäran om förhandsavgörande från Trybunał Konstytucyjny (Författningsdomstolen, Polen))

”Skatterätt — Mervärdesskatt — Reducerad skattesats för leverans av böcker, dagstidningar och tidskrifter — Giltigheten av punkt 6 i bilaga III till direktiv 2006/112/EG i dess lydelse enligt direktiv 2009/47/EG — Artikel 113 FEUF — Deltagande från Europaparlamentet — Principen om likabehandling — Särbehandling av publikationer på papper och andra fysiska bärare jämfört med publikationer som överförs elektroniskt”

## I – Inledning

1. Enligt unionens gällande mervärdesskatterätt får medlemsstaterna gynna försäljning av böcker samt dagstidningar och tidskrifter i skattemässigt hänseende. Detta gäller emellertid endast utan inskränkning för tryckta utgåvor. Vid försäljning av dessa publikationer kan medlemsstaterna föreskriva en reducerad skattesats, vilket till stor del inte är tillåtet med avseende på digitala utgåvor.

2. I förevarande begäran om förhandsavgörande ifrågasätter den polska författningsdomstolen huruvida den reducerade mervärdesskattesatsen för böcker och andra publikationer är giltig såsom den regleras i unionslagstiftningen. Domstolens prövning kommer huvudsakligen avse frågorna vilken bindande verkan likabehandlingsprincipen har för unionslagstiftaren inom ramen för mervärdesskatterätten och i vilken utsträckning denna uppfyller dessa krav med avseende på den reducerade skattesatsen för böcker, dagstidningar och tidskrifter.

## II – Tillämpliga bestämmelser

3. I artikel 93 EG<sup>2</sup> (nu artikel 113 FEUF) reglerades följande lagstiftningsbefogenhet för gemenskapen:

”Rådet skall enhälligt på förslag av kommissionen och efter att ha hört Europaparlamentet och Ekonomiska och sociala kommittén anta bestämmelser om harmonisering av lagstiftningen om omsättningsskatter, punktskatter och andra indirekta skatter eller avgifter, i den mån en sådan harmonisering är nödvändig för att säkerställa att den inre marknaden upprättas och fungerar inom den tid som anges i artikel 14.”

1 — Originalspråk: tyska.

2 — Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen i dess lydelse enligt Amsterdamfördraget (EGT C 340, 1997, s. 173).

4. På grundval av denna bestämmelse antogs rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt<sup>3</sup> (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

5. Enligt artikel 2.1 a i mervärdesskattedirektivet är "[l]everans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap" föremål för mervärdesskatt. Detsamma gäller enligt artikel 2.1 c även för tjänster.

6. I artikel 96 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs beträffande skattesatsen att medlemsstaterna ska fastställa en "normalskattesats" som inte får underskrida en viss miniminivå som föreskrivs i artikel 97. Dessutom föreskrivs följande i artikel 98 i mervärdesskattedirektivet i dess lydelse enligt direktiv 2008/8/EG:<sup>4</sup>

"1. Medlemsstaterna får tillämpa en eller två reducerade skattesatser.

2. De reducerade skattesatserna får endast tillämpas på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster i de kategorier som anges i bilaga III.

De reducerade skattesatserna får inte tillämpas på tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg.

3. ..."

7. Bilaga III i mervärdesskattedirektivet, till vilken det hänvisas i artikel 98.2 första stycket, innehåller en "förteckning över leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster på vilka de reducerade mervärdesskattesatser som avses i artikel 98 får tillämpas". I punkt 6 i nämnda förteckning i dess lydelse enligt direktiv 2009/47/EG,<sup>5</sup> vilken är föremål för tvisten i det nationella målet, föreskrivs följande:

"6. Tillhandahållande, inklusive lån från bibliotek, av böcker på alla typer av fysiska bärare (inbegripet broschyrer, foldrar och liknande trycksaker, bilder-, tecknings- och målarböcker för barn, noter i tryck eller manuskript, kartor och hydrografiska och liknande förteckningar), dagstidningar och tidskrifter förutom sådana som helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam."

8. Före ändringen genom direktiv 2009/47 hade bestämmelsen följande ordalydelse:

"6. Tillhandahållande, inklusive lån från bibliotek, av böcker (inbegripet broschyrer, foldrar och liknande trycksaker, bilder-, tecknings- och målarböcker för barn, noter i tryck eller manuskript, kartor och hydrografiska och liknande förteckningar), dagstidningar och tidskrifter förutom sådana som helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam."

9. I kommissionens förslag, på vilket ändringsdirektiv 2009/47 grundas, föreskrevs att bestämmelsen skulle ha följande lydelse:<sup>6</sup>

"6. Tillhandahållande av böcker inklusive lån från bibliotek (inbegripet broschyrer, foldrar och liknande trycksaker, bilder-, tecknings- och målarböcker för barn, noter i tryck eller manuskript, kartor och hydrografiska och liknande förteckningar, vidare ljudböcker, cd-skivor, cd-romskivor eller andra fysiska medier som i huvudsak har samma informationsinnehåll som tryckta böcker), dagstidningar och tidskrifter förutom sådana som helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam."

3 — EUT L 347, 2006, s. 1.

4 — Se artikel 2.2 i rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 om ändring av direktiv 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster (EUT L 44, 2008, s. 11).

5 — Se artikel 1.13 jämförd med 1.1 i bilagan till rådets direktiv 2009/47/EG av den 5 maj 2009 om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller reducerade mervärdesskattesatser (EUT L 116, 2009, s. 18).

6 — Se s. 16 under punkt 3 i kommissionens förslag till rådets direktiv av den 7 juli 2008 om ändring av direktiv 2006/112/EG i fråga om reducerade mervärdesskattesatser (KOM(2008) 428 slutlig).

10. Republiken Polen har utnyttjat bemyndigandet i artikel 98 jämförd med punkt 6 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet genom artikel 41.2 och 41.2a jämförd med punkterna 72–75 i bilaga 3 samt punkterna 32–35 i bilaga 10 till Ustawa o podatku od towarów i usług (lagen om skatt på varor och tjänster) av den 11 mars 2004. Enligt dessa bestämmelser tillämpas för närvarande reducerade skattesatser på 8 respektive 5 procent på böcker, dagstidningar och tidskrifter i tryckt form eller på databärare (särskilt på CD eller kassetter). Böcker, dagstidningar och tidskrifter som ges ut i digital form omfattas av normalskattesatsen på 23 procent.

### III – Målet vid den nationella domstolen och förfarandet vid domstolen

11. Enligt Rzecznik Praw Obywatelskichs (den polska medborgarrättsombudsmannen, nedan kallad RPO) uppfattning strider skillnaden i beskattning av identiska publikationer som kan fastställas i polsk lagstiftning mot principen om likabehandling i skattehänseende, såsom den följer av den polska författningen. RPO har därför begärt att Trybunał Konstytucyjny (den polska författningsdomstolen) ska pröva huruvida de polska bestämmelserna om reducerad skattesats för publikationer är förenliga med författningen.

12. Den polska författningsdomstolen anser att Polen på grund av bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet har en skyldighet att tillämpa normalsatsen på böcker som tillhandahålls på elektronisk väg och på andra elektroniska publikationer. Den anser emellertid att det är osäkert huruvida de motsvarande bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet är giltiga. Under det lagstiftningsförfarande som ledde fram till antagandet av direktiv 2009/47, från vilket den aktuella versionen av punkt 6 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet hänförs, ändrades nämligen direktivets text väsentligt efter det att Europaparlamentet hade hörts. Dessutom anser författningsdomstolen att utslutningen av tillämpningen av den reducerade skattesatsen på elektroniska publikationer som laddas ned på internet som fil eller genom strömmande media är oförenlig med principen om skatteneutralitet som utgör uttryck för principen om likabehandling på mervärdesskatteområdet.

13. Mot denna bakgrund hänsköt den polska författningsdomstolen, den 20 juli 2015, följande frågor enligt artikel 267 FEUF:

1. Är punkt 6 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet ogiltig, eftersom det väsentliga formkravet på att höra Europaparlamentet under lagstiftningsförfarandet har åsidosatts?
2. Är artikel 98.2 i mervärdesskattedirektivet jämförd med punkt 6 i bilaga III till nämnda direktiv ogiltig, eftersom bestämmelsen strider mot principen om skatteneutralitet i den del som den innebär att böcker som publiceras i digital form och andra elektroniska publikationer undantas från tillämpning av de reducerade skattesatserna?"

14. I förfarandet vid domstolen har RPO, Prokurator Generalny (den polska riksåklagaren), Republiken Grekland, Republiken Polen, Europeiska unionens råd och Europeiska kommissionen inkommit med skriftliga yttranden i dessa frågor. RPO, den polska skatteförvaltningen, Republiken Polen, rådet och kommissionen deltog i den muntliga förhandlingen den 14 juni 2016.

### IV – Rättslig bedömning

15. Genom sina tolkningsfrågor önskar den polska författningsdomstolen i huvudsak få klarhet i huruvida den aktuella lydelsen av punkt 6 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet, såsom den följer av artikel 1.13 jämförd med punkt 1 i bilagan till direktiv 2009/47, är giltig både i formellt och i materiellt hänseende.

## A – Den första tolkningsfrågan: den formella giltigheten

16. Genom den första tolkningsfrågan ska det klargöras huruvida lagstiftningsförfarandet avseende direktiv 2009/47, genom vilket punkt 6 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet har fått sin aktuella lydelse, har genomförts i vederbörlig ordning. Vad gäller denna ändring kunde parlamentet nämligen inte delta i tillräcklig utsträckning.

17. Ändringsdirektivet 2009/47 har antagits på grundval av artikel 93 EG. Enligt nämnda bestämmelse ska rådet anta bestämmelser om harmonisering av lagstiftningen om bland annat omsättningsskatt efter att ha hört parlamentet.

18. Ett korrekt samråd med parlamentet inom ramen för ett lagstiftningsförfarande utgör ett väsentligt formkrav enligt fast rättspraxis som medför att den berörda rättsakten blir ogiltig om det inte iakttas.<sup>7</sup>

19. I förevarande mål hördes parlamentet angående kommissionens ursprungliga förslag till direktiv och har i detta avseende lämnat skriftliga synpunkter.<sup>8</sup> I det ursprungliga förslaget föreskrevs en komplettering av punkt 6 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet på så sätt att förteckningen av de olika slags ”böcker” på vilka en reducerad skattesats särskilt får tillämpas utökas med ytterligare exempel, nämligen ”ljusböcker, cd-skivor, cd-romskivor eller andra fysiska medier som i huvudsak har samma informationsinnehåll som tryckta böcker”.<sup>9</sup>

20. Rådet avvek emellertid från detta förslag i det fortsatta lagstiftningsförfarandet. Genom det slutligen antagna direktiv 2009/47 ändrades den då gällande punkt 6 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet endast i det avseendet att orden ”på alla typer av fysiska bärare” infogades efter de inledande orden ”[t]illhandahållande ... av böcker”.<sup>10</sup> Däremot utgick de exempel som återfanns i det ursprungliga direktivförslaget.

21. Parlamentet hördes emellertid inte på nytt angående denna av rådet antagna lydelse av punkt 6 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet. Enligt fast rättspraxis måste parlamentet emellertid alltid höras på nytt när den slutgiltigt antagna texten ”som helhet innehållsmässigt” avviker från den text som parlamentet tidigare har yttrat sig över, med undantag för de fall då ändringarna i allt väsentligt motsvarar en önskan som parlamentet självt har uttryckt.<sup>11</sup>

22. Eftersom det inte framgår att det föreligger någon motsvarande önskan från parlamentet i förevarande mål, uppkommer således frågan huruvida rådet ”som helhet innehållsmässigt” har ändrat texten i det antagna direktivet 2009/47 i förhållande till kommissionens förslag efter att ha hört parlamentet.

23. Till att börja med ska den polska författningsdomstolens uppfattning att rådets omformulering av punkt 6 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet utgör en materiell förändring godtas.

7 — Se, bland annat, dom av den 4 februari 1982, Buyl m.fl./kommissionen (817/79, EU:C:1982:36, punkt 16), dom av den 11 november 1997, Eurotunnel m.fl. (C-408/95, EU:C:1997:532, punkt 45) och dom av den 10 september 2015, parlamentet/rådet (C-363/14, EU:C:2015:579, punkt 82).

8 — Europaparlamentets lagstiftningsresolution av den 19 februari 2009 om förslaget till rådets direktiv om ändring av direktiv 2006/112/EG i fråga om reducerade mervärdesskattesatser (KOM(2008)0428 – C6–0299/2008 – 2008/0143(CNS)) (EUT C 76 E, 2010, s. 110).

9 — Se ovan punkt 9.

10 — I den tyska språkversionen av punkt 6 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet ändrades dessutom exemplet ”Notenhefte oder -manuskripte” till ”Notenhefte oder Manuskripte”. Därigenom skulle den tyska språkversionen emellertid uppenbarligen endast ändras i redaktionellt och inte i materiellt hänseende, vilket framgår av att de engelska och franska språkversionerna är oförändrade i detta hänseende (såväl före som efter ändringen genom direktiv 2009/47 föreskrivs följande: ”music printed or in manuscript form” respektive ”les partitions imprimées ou en manuscrit”).

11 — Se, bland annat, dom av den 16 juli 1992, parlamentet/rådet (C-65/90, EU:C:1992:325, punkt 16), dom av den 5 juli 1995, parlamentet/rådet (C-21/94, EU:C:1995:220, punkt 18), dom av den 11 november 1997, Eurotunnel m.fl. (C-408/95, EU:C:1997:532, punkt 46) och dom av den 25 september 2003, Océ Van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495, punkt 100). Se dom av den 15 juli 1970, ACF Chemiefarma/kommissionen (41/69, EU:C:1970:71, punkterna 69, 178 och 179).

24. Det står visserligen inte fast att ordalydelsen i den nya versionen, till skillnad från kommissionens förslag, inte omfattar några ljudböcker, vilket den polska författningsdomstolen anser. Ljudböcker skulle nämligen även kunna anses utgöra böcker på fysiska bärare.<sup>12</sup>

25. Det är emellertid entydigt frågan om en materiell ändring av texten att den slutgiltigt antagna versionen av punkt 6 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet inte längre innehåller det ytterligare villkoret i direktivförslaget, enligt vilket fysiska medier ”i huvudsak [ska] ha[...] samma informationsinnehåll som tryckta böcker”. Dessutom skulle den reducerade skattesatsen såväl enligt den engelska som enligt den franska språkversionen av direktivförslaget endast kunna utsträckas till *liknande* fysiska medier som ljudböcker, cd-skivor och cd-romskivor,<sup>13</sup> medan det i punkt 6 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet numera talas om *alla typer* av fysiska bärare. Genom dessa båda ändringar utökades tillämpningsområdet för den reducerade skattesatsen i viss utsträckning jämfört med kommissionens förslag.<sup>14</sup>

26. Detta innebär emellertid inte några så långtgående ändringar av direktivförslaget att det hade krävts att parlamentet skulle höras på nytt. Enligt rättspraxis ska ändringar nämligen endast anses vara av väsentlig betydelse om de påverkar själva kärnan i den aktuella bestämmelsen.<sup>15</sup>

27. Ett centralt mål med direktivförslaget var att permanent ge medlemsstaterna möjligheten att tillämpa en reducerad skattesats på vissa lokalt tillhandahållna tjänster.<sup>16</sup> Utvidgningen av tillämpningsområdet för den reducerade skattesatsen för böcker spelar emellertid uteslutande en underordnad roll i förslaget och betecknas endast som ”[t]ekniska anpassningar av utformningen”.<sup>17</sup>

28. Även om det skulle antas att kravet på väsentlig betydelse ska beaktas med avseende på varje självständig bestämmelse i ett lagstiftningsförslag, påverkar strykandet av begränsningen till informationsinnehållet från fysiska medier och ändringen från ”liknande” till ”alla typer” av fysiska medier inte själva kärnan i bestämmelsen för att ändra den reducerade skattesatsen för böcker. Utmärkande för denna bestämmelse är nämligen i första hand att tillämpningsområdet för den reducerade skattesatsen för böcker utvidgas till andra fysiska medier än papper. Inom ramen för denna principiella utvidgning utgör nämnda utvidgning av tillämpningsområdet endast en underordnad aspekt.

29. I övrigt hade parlamentet inom ramen för det samråd som ägt rum i vart fall möjlighet att yttra sig angående dessa aspekter, eftersom de senare ingivna inskränkningarna av tillämpningsområdet redan utgjorde del av kommissionens ursprungliga förslag.<sup>18</sup>

30. Eftersom parlamentet följaktligen på ett korrekt sätt deltagit i det lagstiftningsförfarande som ledde fram till antagandet av direktiv 2009/47, påverkas således inte giltigheten av den aktuella lydelsen av punkt 6 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet.

12 — Detta påverkas inte heller av den omständigheten att skäl 6 i förslaget, vilket bland annat innehöll en uttrycklig hänvisning till ljudböcker, inte återfinns i direktiv 2009/47.

13 — Se s. 13 under punkt 3 (”audio books, CD, CD-ROMs or any similar physical support”) respektive s. 15 under punkt 3 (”de livres audio, de disques compacts, de cédéroms ou d’autres supports physiques similaires”) i kommissionens förslag (ovan fotnot 6).

14 — Domstolen har i domen av den 5 mars 2015, kommissionen/Luxemburg (C-502/13, EU:C:2015:143, punkt 53), visserligen förklarat att den av rådet slutligt antagna skrivningen ”uppenbarligen” endast utgör en ”formuleringsmässig förenkling” av kommissionens förslag. I brist på motivering samt med hänsyn till att bakgrunden till denna fastställelse skiljer sig åt varken kan eller bör detta behandlas ytterligare inom ramen för förevarande mål.

15 — Dom av den 16 juli 1992, parlamentet/rådet (C-65/90, EU:C:1992:325, punkt 19), dom av den 5 juli 1995, parlamentet/rådet (C-21/94, EU:C:1995:220, punkt 22), och dom av den 10 juni 1997, parlamentet/rådet (C-392/95, EU:C:1997:289, punkt 20).

16 — Kommissionens förslag (ovan fotnot 6), motivering under punkt 3.1.

17 — Kommissionens förslag (ovan fotnot 6), motivering under punkt 5.3 till artikel 1 samt skäl 6 till direktivtexten. Se även sammanfattningen av konsekvensanalysen i arbetsdokumentet från kommissionens avdelningar (SEK(2008) 2191), i vilken ändringen beträffande böcker inte ens behandlas.

18 — Beträffande betydelsen av en sådan möjlighet till ställningstagande, se dom av den 11 november 1997, Eurotunnel m.fl. (C-408/95, EU:C:1997:532, punkt 58).



## B – Den andra tolkningsfrågan: den materiella tillämpligheten

31. Den polska författningsdomstolen har ställt sin andra tolkningsfråga för att få klarhet i huruvida punkt 6 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet jämförd med artikel 98.2 i nämnda direktiv är ogiltig i den mån den utesluter att den reducerade skattesatsen tillämpas på böcker som tillhandahålls i digital form och på andra elektroniska publikationer.

32. Fastän den hänskjutande domstolen vid formuleringen av tolkningsfrågan utgår från ett åsidosättande av principen om skatteneutralitet, framgår det av motiveringen till tolkningsfrågan att den önskar en prövning på grundval av likabehandlingsprincipen.<sup>19</sup>

33. Dessutom är endast en sådan prövning möjlig. Bara ett åsidosättande av primärrätten kan nämligen medföra att punkt 6 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet är ogiltig. Principen om skatteneutralitet är emellertid *sådan* endast ett hjälpmedel för att tolka mervärdesskattedirektivet, som inte har någon primärrättslig ställning.<sup>20</sup> Detta gäller även i den mån principen om skatteneutralitet i sin betydelsevariation konkurrensneutralitet<sup>21</sup> utgör ett *uttryck* för likabehandlingsprincipen.<sup>22</sup> Prövningen huruvida en bestämmelse i mervärdesskattedirektivet är giltig kan ändå uteslutande grundas på likabehandlingsprincipen i sig, eftersom endast denna har primärrättslig karaktär och enligt rättspraxis i detalj även uppställer andra krav än principen om skatteneutralitet.

34. Mot bakgrund av tolkningsfrågans motivering framgår att det är frågan om flera fall av särbehandling som kräver en prövning huruvida de är förenliga med likabehandlingsprincipen. I första hand ifrågasätter den hänskjutande domstolen att *digitala* böcker behandlas olika beroende på huruvida de ställs till köparens förfogande genom en fysisk bärare – exempelvis cd-rom – eller på elektronisk väg, exempelvis genom nedladdning på internet<sup>23</sup> (se avsnitt 1 nedan). Dessutom ifrågasätter tolkningsfrågan även särbehandlingen av andra publikationer än böcker – det vill säga dagstidningar och tidskrifter – som omfattas av den reducerade skattesatsen. I detta hänseende behandlas inledningsvis den omständigheten att dessa publikationer är uteslutna från tillämpningen av den reducerade skattesatsen i varje digital form i jämförelse med böcker (se avsnitt 2 nedan). Därefter behandlas slutligen skillnaden i behandling mellan samtliga digitala publikationer som levereras elektroniskt i förhållande till tryckta publikationer (se avsnitt 3 nedan).

35. EU-domstolen har ännu inte prövat någon av dessa frågor. Även i ett nyligen avgjort fördragsbrottsförfarande som rörde tillämpningen av punkt 6 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet avstod domstolen uttryckligen från att behandla frågan huruvida denna bestämmelse är förenlig med likabehandlingsprincipen.<sup>24</sup>

19 — Se beslutet att begära förhandsavgörande, punkt 3.2.22.

20 — Dom av den 29 oktober 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, punkt 42), dom av den 19 juli 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, punkt 45), dom av den 15 november 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 50), dom av den 13 mars 2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, punkt 40) och dom av den 2 juli 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, punkt 37).

21 — Angående de olika innebörder som denna princip har, se dom av den 15 november 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punkterna 46–48), se även dom av den 17 maj 2001, Fischer och Brandenstein (C-322/99 och C-323/99, EU:C:2001:280, punkt 76) och dom av den 2 juli 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, punkt 40).

22 — Se dom av den 8 juni 2006, L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380, punkt 48), dom av den 10 april 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, punkt 49), dom av den 29 oktober 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, punkt 41), dom av den 10 juni 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, punkt 64), dom av den 19 juli 2012, Lietuvos geležinkeliai (C-250/11, EU:C:2012:496, punkt 45) och dom av den 28 november 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, punkt 38).

23 — Se beslutet att begära förhandsavgörande, punkterna 3.2.30 och 3.2.31.

24 — Dom av den 5 mars 2015, kommissionen/Luxemburg (C-502/13, EU:C:2015:143, punkterna 55 och 56).

## ***1. Skillnaden i behandling av digitala böcker beroende på överföringsmetod***

36. Det ska inledningsvis klargöras huruvida punkt 6 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet jämförd med artikel 98.2 i nämnda direktiv strider mot likabehandlingsprincipen i det avseendet att den endast medger att medlemsstaterna fastställer en nedsatt skattesats för digitala (ljud-)böcker om de levereras på en fysisk bärare, men inte om de levereras på elektronisk väg.<sup>25</sup>

37. Enligt fast rättspraxis kräver likabehandlingsprincipen att unionslagstiftaren inte får behandlas lika situationer olika, såvida det inte finns sakliga skäl för en sådan behandling.<sup>26</sup> Denna allmänna princip om likabehandling föreskrivs numera i artikel 20 i stadgan<sup>27</sup>.

### ***a) Lika situationer***

38. Först uppkommer frågan huruvida det vid leverans av digitala böcker på en fysisk bärare, å ena sidan, och genom elektronisk leverans, å andra sidan, är frågan om lika situationer.

39. Enligt numera fast rättspraxis ska frågan huruvida två situationer kan anses jämförbara bedömas med hänsyn till samtliga omständigheter som kännetecknar situationerna samt principerna och målen med det regelområde rättsakten omfattas av.<sup>28</sup> För att slå fast att två situationer inte är lika är det således varken tillräckligt att fastställa rent objektiva skillnader utan att redogöra för deras relevans med avseende på målen med bestämmelserna,<sup>29</sup> eller att blint följa unionslagstiftarens bedömning.<sup>30</sup>

### ***i) Målen med regelområdet***

40. Det gemensamma mervärdesskattesystemet, varav förevarande reglering av den reducerade skattesatsen utgör en del, har enligt skäl 4 i mervärdesskattedirektivet i syfte att förverkliga den inre marknaden. I detta syfte ska snedvridningar av konkurrensen på grund av uppbörd av omsättningsskatt från medlemsstaterna förhindras, såväl för gränsöverskridande transaktioner som inom medlemsstaterna, genom en harmonisering på unionsnivå.

41. Dessutom har harmoniseringen av omsättningsskatter enligt skäl 8 i mervärdesskattedirektivet även i syfte att upprätta en enhetlig beräkningsgrund för unionens egna medel. Detta syfte med regelområdet saknar emellertid betydelse i förevarande mål, eftersom de här omtvistade bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet inte rör skattesatsen eller upprättandet av beräkningsgrunden.

25 — Se, med avseende på detta innehåll i bestämmelsen, dom av den 5 mars 2015, kommissionen/Frankrike (C-479/13, EU:C:2015:141, punkterna 17, 40 och 41) och dom av den 5 mars 2015, kommissionen/Luxemburg (C-502/13, EU:C:2015:143, punkterna 26, 47 och 49). Se även riktlinjerna från den rådgivande mervärdesskattekommittén från dess 92:a möte den 7–8 december 2010, dokument A – taxud.c.1(2011)157667 – 684, samt beträffande riktlinjernas betydelse, mitt förslag till avgörande RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:57, punkterna 47–50).

26 — Se, bland annat, dom av den 19 oktober 1977, Ruckdeschel m.fl. (117/76 och 16/77, EU:C:1977:160, punkt 7), dom av den 12 mars 1987, Raiffeisen Hauptgenossenschaft (215/85, EU:C:1987:127, punkt 23), dom av den 17 september 1998, Pontillo (C-372/96, EU:C:1998:412, punkt 41), dom av den 16 december 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine m.fl. (C-127/07, EU:C:2008:728, punkt 23) och dom av den 4 maj 2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, punkt 35). Se, angående ett annat tillvägagångssätt på grundval av artikel 52.1 i stadgan om de grundläggande rättigheterna, dom av den 29 april 2015, Léger (C-528/13, EU:C:2015:288, punkterna 50–52).

27 — Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna av den 7 december 2000, anpassad i Strasbourg den 12 december 2007 (EUT C 202, 2006, s. 389).

28 — Dom av den 16 december 2008, Arcelor et Lorraine m.fl. (C-127/07, EU:C:2008:728, punkt 26), dom av den 12 maj 2011, Luxemburg/parlamentet och rådet (C-176/09, EU:C:2011:290), dom av den 18 juli 2013, Sky Italia (C-234/12, EU:C:2013:496, punkt 16), dom av den 26 september 2013, IBV & Cie (C-195/12, EU:C:2013:598, punkt 52) och dom av den 6 november 2014, Feakins (C-335/13, EU:C:2014:2343, punkt 51). Se även, beträffande diskrimineringsförbudet, bland annat dom av den 27 november 2008, Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, punkt 27), och dom av den 2 juni 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402, punkt 48).

29 — Se dock, bland annat, dom av den 13 december 1994, SMW Winzersekt (C-306/93, EU:C:1994:407, punkt 31).

30 — Detta var emellertid fallet just angående mervärdesskatt i domen av den 13 mars 2014, Jetair och BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, punkt 55).

42. Vad gäller målet att förhindra snedvridning av konkurrensen har domstolen visserligen redan fastställt att ett åsidosättande av likabehandlingsprincipen inom området för mervärdesskatt inte enbart kan komma i fråga med avseende på näringsidkare som konkurrerar med varandra.<sup>31</sup> Det ska i vart fall mot bakgrund av det grundläggande syftet med ett gemensamt mervärdesskattesystem antas att det är frågan om lika situationer när det föreligger en konkurrenssituation som kan snedvridas genom olika mervärdesskatterättsliga bestämmelser.<sup>32</sup> Om konkurrenssituationen mellan två produkter anses avgörande, överensstämmer detta för övrigt med ett tillvägagångssätt som domstolen redan tillämpade i sin praxis innan likabehandlingsprincipen utvecklades.<sup>33</sup>

43. I förevarande mål konkurrerar digitala böcker som distribueras genom en fysisk bärare och digitala böcker som distribueras elektroniskt med varandra. För en konsument, vars behov gör att det uppkommer en konkurrenssituation, är det fråga om samma produkt, nämligen en fil med en digital bok som i båda fallen inte kan nyttjas utan en ytterligare läsare. Endast sättet på vilket den tillhandahålls konsumenterna skiljer sig åt. Beroende på anbudsvillkoren kommer konsumenten därför att välja det ena eller det andra sättet för att erhålla samma produkt.

44. Detta gäller i regel även om konsumenten – såsom kommissionen har påstått vid den muntliga förhandlingen – i fråga om en digital bok som erhållits på elektronisk väg, till skillnad från en som erhålls på en fysisk bärare, inte har rätt att ge filen vidare till en annan person.<sup>34</sup> I regel förvärvar en konsument emellertid digitala böcker för eget bruk, vilket innebär att frågan huruvida en fil kan överföras till tredje man – om den verkligen skulle vara beroende av överföringssättet – inte har något avgörande inflytande på konkurrenssituationen. Dessutom har domstolen mot bakgrund av upphovsrättsskyddet redan fastställt att försäljning av innehåll på cd-rom eller genom nedladdning från internet ”ur ett ekonomiskt perspektiv är jämförbara”.<sup>35</sup>

45. Således är de båda leveransformerna av en digital bok jämförbara med avseende på det grundläggande målet med det gemensamma mervärdesskattesystemet, nämligen att förhindra en snedvridning av konkurrensen.

## *ii) Principer inom regelområdet*

46. Det utgör inte hinder mot en jämförelse att det enligt det gemensamma mervärdesskattesystemet vid leveransen av en digital bok på en fysisk bärare är frågan om en leverans av en vara (artikel 14.1), medan en elektronisk överföring av en bok däremot utgör en tjänst (artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet).<sup>36</sup>

47. Enligt skäl 5 i mervärdesskattedirektivet ska skatten tas ut ”på ett så allmänt sätt som möjligt”, det vill säga på samtliga produkter. Detta bekräftas i artikel 1.2 första stycket i mervärdesskattedirektivet, enligt vilken en *allmän* skatt på konsumtion ska förverkligas genom det gemensamma mervärdesskattesystemet. Därför föreskrivs även identiska villkor för de båda beskattningsgrundande händelserna leverans av varor (artikel 2.1 a) och tillhandahållande av tjänster (artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet). Avsikten är således att mervärdesskatten i princip ska omfatta konsumtion av varor och tjänster på samma sätt.

31 — Dom av den 10 april 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, punkt 49) och dom av den 25 april 2013, kommissionen/Sverige (C-480/10, EU:C:2013:263, punkt 17).

32 — Se även dom av den 29 oktober 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, punkt 44) och dom av den 19 juli 2012, Lietuvos geležinkeliai (C-250/11, EU:C:2012:496, punkt 45).

33 — Dom av den 19 oktober 1977, Ruckdeschel m.fl. (117/76 och 16/77, EU:C:1977:160, punkt 8), dom av den 19 oktober 1977, Moulins et huileries de Pont-à-Mousson och Providence agricole de la Champagne (124/76 och 20/77, EU:C:1977:161, punkt 18) och dom av den 25 oktober 1978, Royal Scholten-Honig och Tunnel Refineries (103/77 och 145/77, EU:C:1978:186, punkterna 28 och 32).

34 — Detta skulle dock kunna betvivlas på grund av avgörandet i dom av den 3 juli 2012, UsedSoft (C-128/11, EU:C:2012:407).

35 — Dom av den 3 juli 2012, UsedSoft (C-128/11, EU:C:2012:407, punkt 61).

36 — Dom av den 5 mars 2015, kommissionen/Frankrike (C-479/13, EU:C:2015:141, punkterna 17 och 35) och dom av den 5 mars 2015, kommissionen/Luxemburg (C-502/13, EU:C:2015:143, punkterna 26 och 42).



48. Såvitt det i bestämmelserna i det gemensamma mervärdesskattesystemet undantagsvis görs skillnad mellan leverans av varor och tillhandahållande av tjänster har detta särskilda skäl. Inom ramen för fastställandet av platsen för en beskattningsbar transaktion (artikel 31 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet) kan det exempelvis endast hänvisas till en fysisk transport vid en leverans av en vara.

49. Denna skillnad med avseende på varans fysiska tillgänglighet saknar betydelse i förevarande mål, som rör fastställandet av skattesatsens omfattning. Vid fastställandet av skattesatserna görs i princip inte någon skillnad mellan leverans av varor och tillhandahållande av tjänster i mervärdesskattedirektivet. Tvärtom föreskrivs uttryckligen i artikel 96 i mervärdesskattedirektivet att normalskattesatsen för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster ska vara densamma. Dessutom föreskrivs även den reducerade skattesatsen enligt artikel 98.2 stycke 1 i mervärdesskattedirektivet såväl för leverans av varor som för tillhandahållande av tjänster.

*iii) Syftet med de granskade bestämmelserna*

50. Slutligen ska frågan huruvida ”fysiska” och elektroniska leveranser av digitala böcker är jämförbara bedömas mot bakgrund av det syfte som eftersträvas med de granskade bestämmelserna.

51. Punkt 6 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet gör det möjligt för medlemsstaterna att bevilja en reducerad skattesats på böcker, dagstidningar och tidskrifter. Varken av direktiv 92/77/EEG, genom vilket bestämmelsen ursprungligen infördes,<sup>37</sup> eller av dess förarbeten framgår emellertid vilket syfte som eftersträvas med beviljandet av denna skattefördel.

52. Inte heller inom ramen för förevarande mål har vare sig rådet eller kommissionen kunnat ge ett tillfredsställande svar på denna fråga. Det framgår av ett meddelande från kommissionen beträffande den reducerade skattesatsen från år 2007 att de motsvarande bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet ”inte grundas på en välstrukturerad och logisk strategi” utan ”återspeglar den situation som rådde i medlemsstaterna i början av 1990-talet”.<sup>38</sup> Mervärdesskattesatsstrukturen följer därför ingen tydlig logik.<sup>39</sup>

53. Mot denna bakgrund har kommissionen efter förfrågan vid den muntliga förhandlingen bland annat uppgett att den reducerade skattesatsen för böcker, dagstidningar och tidskrifter endast infördes i unionslagstiftningen på grund av att i vart fall några medlemsstater tillämpade en sådan reducerad skattesats vid den dåvarande tidpunkten och att de inte skulle fräntas denna möjlighet genom unionslagstiftningen.

54. Det är mycket möjligt att en unionsbestämmelse inte har något självständigt syfte förutom att vissa bestämmelser även fortsatt ska omfattas av medlemsstaternas ansvar. Så är emellertid inte fallet här. Mervärdesskattedirektivet överlåter nämligen inte bara regleringen av reducerade skattesatser på medlemsstaterna, utan tillåter enligt artikel 98 jämförd med bilaga III i mervärdesskattedirektivet uteslutande sådana som gäller för vissa särskilda transaktioner som räknas upp uttömmande men däremot inte några andra. I detta avseende tar unionslagstiftningen på sig eget ansvar för villkoren för medlemsstaternas användning av reducerade skattesatser. Följaktligen ska även målen med det unionsrättsliga bemyndigandet för medlemsstaterna att tillämpa reducerade skattesatser just för böcker, dagstidningar och tidskrifter fastställas självständigt enligt unionsrätten.

37 — Se artikel 1.5 i jämförd med kategori 6 i bilagan till rådets direktiv 92/77/EEG av den 19 oktober 1992 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG (harmonisering av mervärdesskattesatser) (EGT L 316, 1992, s. 1).

38 — Kommissionens meddelande av den 5 juli 2007 till rådet och Europaparlamentet om andra mervärdesskattesatser än standardsatserna för mervärdesskatt (KOM(2007) 380 slutlig), under punkt 3.1.

39 — Kommissionens meddelande (ovan fotnot 38), under punkt 4.2.

55. Fastän såväl rådet som kommissionen i förevarande mål har uppgett att några främjande syften inte eftersträvas genom mervärdesskattedirektivet, är det emellertid uppenbart att det först är möjligheten att tillämpa en reducerad skattesats som gör det möjligt för medlemsstaterna att främja försäljningen av vissa varor och att vissa politiska syften eftersträvas genom detta.<sup>40</sup> En nedsatt skattesats gör det nämligen möjligt för de beskattningsbara personerna att lämna ett förmånligare anbud. Dessa säljfrämjande åtgärder företas för övrigt till förmån för konsumenterna, eftersom mervärdesskatten i slutänden endast ska belasta dem.<sup>41</sup>

56. Jag anser även att syftet med denna skattelättnad är uppenbart. Den reducerade skattesatsen för böcker, dagstidningar och tidskrifter har ett kulturellt syfte. I vid bemärkelse har den i syfte att främja att unionsmedborgarna förkovrar sig genom att läsa, oberoende av huruvida det är frågan om skönelser eller facklitteratur, eller politiska eller underhållande dagstidningar eller tidskrifter eller facktidningar. En hänvisning till denna målsättning kan utläsas av rekviritet i punkt 6 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet att ett främjande inte är tillåtet med avseende på publikationer som "helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam". Sådana publikationer har nämligen inte något utbildningssyfte. I övrigt återfinns detta mål även på en annan plats i det gemensamma mervärdesskattesystemet, nämligen i form av det långtgående gynnandet av utbildningstjänster i skattehänseende i artikel 132.1 i och j i mervärdesskattedirektivet.

57. Huruvida detta utbildningssyfte är uppfyllt beror uteslutande på innehållet och inte på det sätt på vilket en digital bok överförs. Således föreligger det i princip inte någon skillnad mellan digitala böcker som distribueras på en fysisk bärare och digitala böcker som överförs elektroniskt vad gäller det syfte som ska främjas genom punkt 6 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet. Således är de båda olika formerna för fullgörelse jämförbara mot bakgrund av syftet med den undersökta bestämmelsen.

#### *iv) Slutsats i denna del*

58. Mot denna bakgrund ska det fastställas att leverans av digitala böcker på fysiska bärare, å ena sidan, och elektronisk leverans av böcker, å andra sidan, är jämförbara såväl med avseende på syftet med den undersökta bestämmelsen som med syftet och principerna inom regelområdet.

#### **b) Motivering**

59. En skillnad i behandling av jämförbara situationer kan emellertid vara motiverad när ett laga ändamål eftersträvas som står i proportion till detta mål.<sup>42</sup>

60. Dessa krav ska beaktas oberoende av inom vilket rättsområde en särbehandling ska fastställas. De gäller till och med där domstolen uttryckligen har tillerkänt unionslagstiftaren ett stort utrymme för skönsmässig bedömning,<sup>43</sup> särskilt inom området för den gemensamma jordbrukspolitik.<sup>44</sup>

40 — Se även yttrandet från utskottet för den inre marknaden och konsumentskydd av den 22 januari 2009 för utskottet för ekonomi och valutafrågor angående förslaget till rådets direktiv om ändring av direktiv 2006/112/EG i fråga om reducerade mervärdesskattesatser (KOM(2008) 0428) (plenarsammanträdesdokument från Europaparlamentet av den 11 februari 2009, A6-0047/2009, s. 6).

41 — Dom av den 3 maj 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, punkt 25) och dom av den 7 november 2013, Tulică och Plavoşin (C-249/12 och C-250/12, EU:C:2013:722, punkt 34).

42 — Se, bland annat, dom av den 16 december 2008, Arcelor et Lorraine m.fl. (C-127/07, EU:C:2008:728, punkt 47), dom av den 17 oktober 2013, Schaible (C-101/12, EU:C:2013:661, punkt 77), och dom av den 22 maj 2014, Glatzel (C-356/12, EU:C:2014:350, punkt 43).

43 — Dom av den 16 december 2008, Arcelor et Lorraine m.fl. (C-127/07, EU:C:2008:728, punkterna 57 och 58).

44 — Dom av den 6 november 2014, Feakins (C-335/13, EU:C:2014:2343, punkt 56).

61. Emellertid skiljer sig kontrollen av huruvida en skillnad i behandlingen är motiverad till sin omfattning beroende på vilket utrymme för skönsässig bedömning unionslagstiftaren har i det enskilda fallet. Om unionslagstiftaren gör åtskillnad på grundval av ett förbjudet kriterium för differentiering enligt artikel 21 i stadgan, såsom exempelvis kön eller ras,<sup>45</sup> så ska motiveringen av en skillnad i behandlingen bli föremål för en sträng prövning från domstolen.<sup>46</sup> Om skillnaden däremot beror på ett annat kriterium ska domstolens prövning vara mindre sträng för att undvika att unionsdomstolen ersätter unionslagstiftarens bedömning med sin egen.<sup>47</sup> Detta gäller enligt rättspraxis i synnerhet i fråga om bestämmelser som rör komplexa bedömningar av politisk, ekonomisk, social eller medicinsk natur.<sup>48</sup> Domstolens prövning ska i enlighet med proportionalitetsprincipen emellertid vara strängare ju allvarligare negativa effekter en skillnad i behandlingen medför för den enskilda unionsmedborgaren.<sup>49</sup>

### *i) Syftet med särbehandlingen*

62. Mot bakgrund av detta begränsade prövningskriterium ska först och främst det av unionslagstiftaren eftersträfvade syftet med denna skillnad i behandlingen mellan leverans av digitala böcker på en fysisk bärare och leverans på elektronisk väg identifieras.

63. Skillnaden i behandling infördes genom direktiv 2009/47. Den därmed sammanhängande utvidgningen av rekvisiten för gynnande i punkt 6 i bilaga III i mervärdesskattedirektivet till digitala böcker som levereras på fysiska bärare har enligt skäl 4 i direktiv 2009/47 i syfte att ”hänvisningen till ’böcker’ i bilaga III kan klargöras och uppdateras för att följa den tekniska utvecklingen”. Genom direktiv 2009/47 ändrades emellertid inte artikel 98.2 i mervärdesskattedirektivet, enligt vilken de reducerade skattesatserna inte är tillämpliga på tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg.<sup>50</sup>

64. Den tekniska utvecklingen beaktades således inte fullt ut. Just det ”naturliga” sättet att överföra digitala böcker, nämligen genom elektronisk leverans, skulle inte kunna utnyttja den reducerade skattesatsen. Detta beror i slutänden på artikel 98.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet, vilken utesluter en tillämpning av en reducerad skattesats på samtliga elektroniska tjänster,<sup>51</sup> det vill säga inte enbart för digitala böcker. Syftet med denna bestämmelse, som har allmän giltighet på marknaden för elektroniska tjänster, är således avgörande för motiveringen av förevarande skillnad i behandlingen.

45 — Diskrimineringsförbud utgör endast särskilda uttryck för den allmänna likbehandlingsprincipen, se särskilt dom av den 27 januari 2005, Europe Chemi-Con (Deutschland)/rådet (C-422/02 P, EU:C:2005:56, punkt 33).

46 — Se även generaladvokaten Poiars Maduros förslag till avgörande i mål Arcelor Atlantique et Lorraine m.fl. (C-127/07, EU:C:2008:292, punkt 32).

47 — Se, för ett liknande resonemang, bland annat, dom av den 12 maj 2011, Luxemburg/parlamentet och rådet (C-176/09, EU:C:2011:290, punkt 35), och dom av den 22 maj 2014, Glatzel (C-356/12, EU:C:2014:350, punkt 64).

48 — Dom av den 16 december 2008, Arcelor et Lorraine m.fl. (C-127/07, EU:C:2008:728, punkt 57), och dom av den 22 maj 2014, Glatzel (C-356/12, EU:C:2014:350, punkt 52). Se särskilt, angående den gemensamma jordbrukspolitiken, bland annat, dom av den 29 oktober 1980, Roquette Frères/rådet (138/79, EU:C:1980:249, punkt 25), dom av den 5 oktober 1994, Tyskland/rådet (C-280/93, EU:C:1994:367, punkterna 89 och 90), och dom av den 30 juni 2016, Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498, punkt 47). Se dessutom, angående den allmänna bindande verkan från proportionalitetsprincipen, bland annat, dom av den 12 november 1996, Förenade kungariket/rådet (C-84/94, EU:C:1996:431, punkt 58), dom av den 1 mars 2016, National Iranian Oil Company/rådet (C-440/14 P, EU:C:2016:128, punkt 77), och dom av den 4 maj 2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, punkt 49).

49 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 december 2008, Arcelor et Lorraine m.fl. (C-127/07, EU:C:2008:728, punkt 59). Se särskilt, angående ingrepp i grundläggande rättigheter, dom av den 8 april 2014, Digital Rights Ireland m.fl. (C-293/12 och C-594/12, EU:C:2014:238, punkt 47).

50 — Dom av den 5 mars 2015, kommissionen/Frankrike (C-479/13, EU:C:2015:141, punkterna 17 och 40), och dom av den 5 mars 2015, kommissionen/Luxemburg (C-502/13, EU:C:2015:143, punkterna 26 och 47).

51 — Se i detta avseende den ej uttömmande förteckningen över elektroniska tjänster i bilaga II till artikel 58.1 c i mervärdesskattedirektivet samt den kompletterande definitionen i artikel 7 och bilaga I i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (omarbetning) (EUT L 77, 2011, s. 1).

65. Artikel 98.2 stycke 2 i mervärdesskattedirektivet härstammar ursprungligen från artikel 12.3 a stycke 4 jämförd med artikel 9.2 e sista strecksatsen i sjätte direktivet,<sup>52</sup> vilken infogades genom direktiv 2002/38/EG.<sup>53</sup> I skälen till direktiv 2002/38 återfinns inte någon hänvisning till bestämmelsens syfte.

66. I det motsvarande förslaget från kommissionen hänvisas till den osäkerhet som leverantörer av elektroniska tjänster kan utstå vad gäller den tillämpliga skattesatsen på elektroniska tjänster.<sup>54</sup> Genom direktiv 2002/38 infördes en skyldighet för leverantörer av elektroniska tjänster med hemvist utanför unionen att beskatta sina tjänster till konsumenter inom unionen i den medlemsstat där konsumenten har hemvist.<sup>55</sup> Därigenom ska förhindras att det uppkommer en snedvridning av konkurrensen<sup>56</sup> genom skattepolitiken i tredjeländer. Bestämmelsen medför att elektroniska tjänster ska omfattas av skattesatsen i den medlemsstat där konsumenten befinner sig.

67. Därigenom skulle det emellertid samtidigt bli lättare för beskattningsbara personer med hemvist utanför unionen att uppfylla sina nya skattemässiga skyldigheter inom unionen, förmodligen även för att öka sannolikheten att de uppfylls.<sup>57</sup> Samtidigt skulle förenklingarna även komma medlemsstaternas skattemyndigheter till godo och förbättra deras kontrollmöjligheter.<sup>58</sup> Detta skulle i första hand uppnås genom att de beskattningsbara personerna kunde uppfylla sina skyldigheter för hela unionen genom att deklarerat elektroniskt i en enda medlemsstat.<sup>59</sup> Vidare säkerställdes genom den bestämmelse som gällde innan artikel 98.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet antogs, att enbart den aktuella medlemsstatens normalsats under alla omständigheter kan tillämpas på elektroniska tjänster till konsumenterna där.

68. För de leverantörer av elektroniska tjänster som hade hemvist inom unionen var situationen däremot en annan. För dem medförde nämligen direktiv 2002/38 inte några förändringar. De skulle även i fortsättningen beskatta sina elektroniska tjänster i den medlemsstat där de hade sitt säte, oberoende av var den aktuella konsumenten hade sin hemvist<sup>60</sup> och omfattades med sina tjänster maximalt av tre olika skattesatser i denna medlemsstat.

69. Kommissionen har i förevarande mål emellertid anfört att förbudet mot reducerade skattesatser för elektroniska tjänster även har betydelse för de beskattningsbara personer som är verksamma inom unionen, eftersom det har förhindrat en skadlig skattekonkurrens mellan medlemsstaterna. Just på grund av att endast deras säte var avgörande för dessa beskattningsbara personer vad gäller deras skatteskuld med avseende på elektroniska tjänster, hade en medlemsstat genom införandet av en motsvarande reducerad skattesats kunnat försöka att få dessa tjänsteleverantörer att etablera sig på dess territorium. Huvudkontoret för ett elektroniskt distributionsnät kan nämligen flyttas jämförelsevis lätt.

52 — Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), vilket enligt artiklarna 411.1 och 413 i mervärdesskattedirektivet var tillämpligt till och med den 31 december 2006.

53 — Se artikel 1.2 i rådets direktiv 2002/38/EG av den 7 maj 2002 om ändring och ändring för begränsad tid av direktiv 77/388/EEG vad gäller mervärdesskatteordningen för radio- och televisionssändningar samt vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg (EGT L 128, 2002, s. 41).

54 — Förslag från kommissionen av den 7 juni 2000 till rådets direktiv om ändring av direktiv 77/388/EEG vad gäller mervärdesskatteordningen för vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg (KOM(2000) 349 slutlig), under punkterna 3.1 och 5.2 till artikel 1.2.

55 — Se artikel 9.2 f i sjätte direktivet och numera artikel 58.1 c i mervärdesskattedirektivet.

56 — Se numera skäl 23 i mervärdesskattedirektivet.

57 — Se kommissionens förslag (ovan fotnot 54), under punkterna 3.1 och 3.2.

58 — Se kommissionens förslag (ovan fotnot 54), under punkt 5 i inledningen.

59 — Se skäl 5 i direktiv 2002/38. Se numera artikel 358a och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet.

60 — Detta framgick av den grundläggande bestämmelsen i artikel 9.1 i sjätte direktivet. Se kommissionens förslag (ovan fotnot 54) under punkt 2.

70. Rättsläget har emellertid ändrat sig väsentligen sedan den 1 januari 2015. Enligt den gällande artikel 58.1 c i mervärdesskattedirektivet<sup>61</sup> är nämligen samma bestämmelse tillämplig för beskattningsbara personer med hemvist inom unionen som för sådana med hemvist utanför unionen. Elektroniska tjänster ska alltid beskattas i den aktuella konsumentens medlemsstat. Samtliga leverantörer kan sedan dess även uppfylla sina skyldigheter i skattehänseende gentemot alla medlemsstater genom en skattedeclaration i endast en medlemsstat.<sup>62</sup>

71. Således har artikel 98.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet och de föregående bestämmelserna två olika syften, vilka dessutom ska särskiljas i tidsmässigt hänseende. Förbudet mot reducerade skattesatser för elektroniska tjänster hade fram till den 31 december 2014 dels i syfte att förenkla skyldigheterna i skattehänseende för beskattningsbara personer med hemvist utanför unionen, dels att förhindra en skadlig skattekonkurrens mellan medlemsstaterna. Från och med den 1 januari 2015 har förbudet endast i syfte att förenkla de skattemässiga skyldigheterna, dock numera för hela marknaden för elektroniska tjänster.

*ii) Frågan huruvida målen uppnås på ett rimligt sätt*

72. Det krävs även att unionslagstiftaren har eftersträvat dessa mål på ett rimligt sätt. Härvidlag ska följderna av särbehandlingen jämföras med de fördelar som uppkommer. Det ska därvid betraktas att unionslagstiftaren måste vidta komplexa ekonomiska och finansiella avvägningar inom det skatterättsliga området och att denne således har ett stort handlingsutrymme vad gäller bedömningen och utformningen.<sup>63</sup>

73. Vad gäller syftet att förenkla de skattemässiga skyldigheterna genom ett lägre antal mervärdesskattesatser krävs det en åtskillnad. Förbudet mot reducerade skattesatser för elektroniska tjänster ska främja såväl de beskattningsbara personerna som medlemsstaternas skattemyndigheter.<sup>64</sup>

74. Förenklingen till förmån för de beskattningsbara personerna står därvid inte i rimlig proportion till de nackdelar som uppkommer för dem när den reducerade skattesatsen inte får tillämpas på digitala böcker som överförs på elektronisk väg. Skyddet mot en ytterligare mångfald av skattesatser medför att deras tjänster omfattas av en förhöjd skattesats och således även missgynnas i konkurrenshänseende. Naturligtvis leder utnyttjandet av varje skattefördel till att tillämpningen av skatterätten blir mer komplicerad för förmånstagaren. Denna arbetsinsats kan emellertid inte innebära att det står lagstiftaren fritt att behandla lika situationer olika på skatteområdet.

75. Vad gäller frågan huruvida underlättandet av de nationella skattemyndigheternas arbete kan anses utgöra ett rimligt eftersträvande av målen kan detta bemötas med ett tidigare uttalande från domstolen, att praktiska svårigheter inte kan motivera ett åläggande av en uppenbart orimlig belastning, i detta fall på försäljningen av elektroniskt överförda böcker.<sup>65</sup> Inom ramen för diskrimineringsförbudet med avseende på de grundläggande friheterna har domstolen emellertid slutligen klart erkänt att skattemyndigheterna kan ha ett legitimt intresse av bestämmelser som är lätta att administrera och kontrollera efterlevnaden av.<sup>66</sup>

61 — Bestämmelsen ändrades med verkan från den 1 januari 2015 genom artikel 5.1 i direktiv 2008/8.

62 — Se artiklarna 358–369k i mervärdesskattedirektivet.

63 — Se ovan punkt 61.

64 — Se ovan punkt 67.

65 — Don av den 25 oktober 1978, Royal Scholten-Honig och Tunnel Refineries (103/77 och 145/77, EU:C:1978:186, punkterna 81–83).

66 — Dom av den 24 februari 2015, Sopora (C-512/13, EU:C:2015:108, punkt 33).



76. Upprättandet av ett särskilt beskattningssystem för samtliga elektroniska tjänster enligt den plats där de konsumeras omfattas således i princip av unionslagstiftarens utrymme för skönsmässig bedömning. Det framgår även av de särskilda ramvillkoren för elektroniska tjänster, som i jämförelse med den klassiska handeln med varor näst intill utan något arbete kan tillhandahållas gränsöverskridande och dessutom endast kräver en minimal fysisk närvaro, varigenom de nationella skattemyndigheternas tillgång försvåras.

77. Dessutom har domstolen redan erkänt att unionslagstiftaren med avseende på komplexa system får välja ett stegvist tillvägagångssätt.<sup>67</sup> Det är i detta hänseende rimligt att unionslagstiftaren inledningsvis utformar ett nytt beskattningssystem så enkelt som möjligt. Detta är särskilt fallet under en period när leverantörer av elektroniska tjänster tar fram ett stort antal nya produkter vars klassificering enligt de befintliga kategorierna för reducerade skattesatser kan vara osäker.

78. En förutsättning för att ett sådant stegvist tillvägagångssätt ska vara rimligt är emellertid att regelsystemet kontrolleras regelbundet.<sup>68</sup> Detta krav är hittills uppfyllt av de ansvariga organen på unionsnivå. Rådet föreskrev redan vid införandet av de aktuella bestämmelserna att det särskilda beskattningssystemet för elektroniska tjänster ska ses över efter en viss tid mot bakgrund av de erfarenheter som gjorts.<sup>69</sup> Dessutom har kommissionen nyligen tillkännagett att det ska prövas huruvida det ska utarbetas ett förslag till ett direktiv i syfte att ändra mervärdesskattedirektivet för att likställa elektroniskt överförda digitala böcker.<sup>70</sup>

79. Såvitt målsättningen att förenkla beskattningssystemet fram till den 31 december 2014 endast avsåg beskattningsbara personer med hemvist utanför unionen, har förevarande skäl visserligen en jämförelsevis liten betydelse. Detta kompenseras emellertid under denna period i vart fall genom det legitima målet att förhindra en skadlig skattekonkurrens mellan medlemsstaterna.<sup>71</sup>

80. Den andra sidan av vågskålen väger däremot inte lika tungt.

81. Således kan snedvridningen av konkurrensen mellan leverantörer av digitala böcker på en fysisk bärare och sådana som levereras elektroniskt anses vara begränsad. Republiken Polen har vid den muntliga förhandlingen påpekat att kostnaderna för den elektroniska distributionen är mycket lägre än vid en traditionell distribution av varor. Följaktligen kan digitala böcker som överförs på digital väg i regel erbjudas till lägre pris än sådana som erbjuds på fysiska bärare även om de omfattas av en högre mervärdesskattesats.

82. Mot denna bakgrund framgår det inte att det föreligger några viktiga inskränkningar i den gränsöverskridande tillgången till böcker som skyddas av de grundläggande friheterna, eller – vilket RPO har påpekat – tillgången till böcker för människor med funktionshinder.<sup>72</sup>

83. De syften som unionslagstiftaren har eftersträvat med artikel 98.2 i mervärdesskattedirektivet följs således på ett rimligt sätt.

67 — Dom av den 16 december 2008, Arcelor et Lorraine m.fl. (C-127/07, EU:C:2008:728, punkt 57), och dom av den 17 oktober 2013, Schaible (C-101/12, EU:C:2013:661, punkt 91).

68 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 december 2008, Arcelor et Lorraine m.fl. (C-127/07, EU:C:2008:728, punkt 62).

69 — Se artiklarna 4 och 5 i direktiv 2002/38 samt artikel 6 i direktiv 2008/8.

70 — Se meddelande från kommissionen till Europaparlamentet, rådet och Europeiska ekonomiska och sociala kommittén av den 7 april 2016 om en handlingsplan för mervärdesskatt (KOM(2016) 148 final), under punkt 5.

71 — Se ovan punkt 69.

72 — Se i detta avseende artikel 26 i stadgan.

### *c) Slutsats i denna del*

84. Den skillnad i behandling som görs mellan digitala böcker beroende på den form i vilken de överförs, vilken framgår av punkt 6 i bilaga III jämförd med artikel 98.2 i mervärdesskattedirektivet, är således motiverad och strider följaktligen inte mot likabehandlingsprincipen.

### *2. Uteslutandet av digitala dagstidningar och tidskrifter på fysiska bärare*

85. För det andra ska det prövas huruvida den omständigheten att punkt 6 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet jämförd med artikel 98.2 i nämnda direktiv inte möjliggör någon reducerad skattesats för digitala dagstidningar och tidskrifter på fysiska bärare är förenlig med likabehandlingsprincipen. Därvid ska två olika sorters särbehandling beaktas.

#### *a) Jämförelse med digitala böcker*

86. Därigenom behandlas digitala dagstidningar och tidskrifter annorlunda än digitala böcker, eftersom de sistnämnda kan omfattas av en reducerad skattesats när de levereras på en fysisk bärare.

87. Mot denna bakgrund krävs det inledningsvis för att det ska föreligga ett åsidosättande av likabehandlingsprincipen att det är frågan om jämförbara situationer i frågan om dagstidningar och tidskrifter å ena sidan och böcker å andra sidan.<sup>73</sup>

88. Detta är emellertid inte fallet. Det är varken fråga om liknande situationer med avseende på syftet med regelområdet eller med avseende på syftet med den undersökta bestämmelsen.<sup>74</sup>

89. Först och främst konkurrerar dagstidningar och tidskrifter i regel inte med böcker. De olika formerna av publikationer tillfredsställer olika behov från konsumenterna, eftersom de i regel skiljer sig åt vad gäller textens längd, typen av information, konstnärliga anspråk och varaktig relevans. Således är de inte jämförbara med hänsyn till syftet med det gemensamma mervärdesskattesystemet, det vill säga att förhindra en snedvridning av konkurrensen.<sup>75</sup>

90. Dessutom är dagstidningar och tidskrifter, å ena sidan, och böcker, å andra sidan, inte jämförbara med hänsyn till syftet med den undersökta bestämmelsen. Det utbildningssyfte som eftersträvas med punkt 6 i bilaga III i mervärdesskattedirektivet<sup>76</sup> skiljer sig i regel väsentligt åt vad gäller dessa olika publikationsformer. Medan dagstidningar och tidskrifter främst har en aktuell praktisk anknytning har böcker ofta i syfte att förmedla kunskaper som är mer betydelsefulla på längre sikt eller handlar om det konstnärliga uttrycket. Således skiljer sig syftet med ett gynnande i skattehänseende av böcker, å ena sidan, och dagstidningar och tidskrifter, å andra sidan, mycket väl åt.

91. Skillnaden i behandling mellan digitala dagstidningar och tidskrifter på fysiska bärare i förhållande till digitala böcker på fysiska bärare strider således inte mot likabehandlingsprincipen.

#### *b) Jämförelse med dagstidningar och tidskrifter på papper*

92. Digitala dagstidningar och tidskrifter på fysiska bärare behandlas emellertid även annorlunda än digitala dagstidningar och tidskrifter som utkommer på papper.

73 — Se angående detta villkor ovan punkt 37.

74 — Se angående dessa villkor ovan punkt 39.

75 — Se ovan punkterna 40 och 42.

76 — Se ovan punkterna 55 och 56.

93. Fastän resultatet här inte framgår lika tydligt som innan, anser jag att digitala dagstidningar och tidskrifter i pappersform inte heller är objektivt jämförbara med digitala dagstidningar och tidskrifter på fysiska bärare.

94. Vad gäller syftet med gynnandet i skattehänseende i punkt 6 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet ska digitala och tryckta dagstidningar och tidskrifter i princip anses jämförbara, eftersom enbart innehållet kan vara avgörande i detta hänseende.<sup>77</sup>

95. Detsamma gäller emellertid inte med avseende på syftet med regelområdet, det vill säga att förhindra en snedvridning av konkurrensen.<sup>78</sup> Domstolen har i domen i målet K med avseende på böcker fastställt att det inte nödvändigtvis föreligger någon konkurrens mellan digitala versioner på fysiska bärare och pappersversioner. Tvärtom beror frågan huruvida det föreligger en sådan konkurrens på ett stort antal omständigheter som inte enbart skiljer sig åt från medlemsstat till medlemsstat, utan även kan ändra sig under tidens gång.<sup>79</sup> När det föreligger en sådan oklar faktisk situation ankommer det endast på unionslagstiftaren och inte på domstolen att göra den komplexa bedömningen av en konkurrenssituation i hela unionen inom ramen för sitt lagstiftande utrymme för skönsmässig bedömning.<sup>80</sup>

96. Således utgör det inte något åsidosättande av likabehandlingsprincipen att digitala dagstidningar och tidskrifter på fysiska bärare, till skillnad från i pappersform, inte kan omfattas av en reducerad skattesats enligt punkt 6 i bilaga III i mervärdesskattedirektivet jämförd med artikel 98.2 i nämnda direktiv.

### ***3. Skillnaden i behandling mellan elektroniskt överförda och tryckta publikationer***

97. Slutligen ska det prövas huruvida skillnaden i behandling av samtliga digitala publikationer jämförd med tryckta publikationer som uppkommer genom punkt 6 i bilaga III i mervärdesskattedirektivet jämförd med artikel 98.2 i nämnda direktiv kan medföra ett åsidosättande av likabehandlingsprincipen.

98. Mot bakgrund av ovannämnda skäl är detta emellertid inte fallet.

99. I slutänden saknar det härvidlag betydelse huruvida digitala och tryckta publikationer i den mening som avses i rättspraxis inte är tillräckligt jämförbara i generellt hänseende. För detta talar mot bakgrund av syftet med den här undersökta bestämmelsen att det föreligger en väsentlig skillnad mellan digitala publikationer som överförs på elektronisk väg och tryckta publikationer vad gäller deras *behov* av gynnande, vilket beror på den stora skillnaden med avseende på distributionskostnaderna.<sup>81</sup> Dessutom tillkommer beaktandet av unionslagstiftarens utrymme för skönsmässig bedömning vid bedömningen av konkurrenssituationen.<sup>82</sup>

77 — Se ovan punkterna 56 och 57.

78 — Se ovan punkt 40.

79 — Dom av den 11 september 2014, K (C-219/13, EU:C:2014:2207, punkterna 24–32).

80 — Se ovan punkt 61.

81 — Se ovan punkt 81.

82 — Se ovan punkt 95.

100. Även om situationerna skulle anses jämförbara är skillnaden i behandling mellan elektroniskt överförda digitala publikationer och tryckta publikationer motiverad i nuläget. Detta framgår såsom visats ovan särskilt av lagstiftarens legitima syfte att upprätta ett särskilt beskattningssystem för elektroniska tjänster.<sup>83</sup> Mot denna bakgrund är skillnaden i behandling mellan publikationer som överförs elektroniskt och tryckta publikationer ännu mer rimlig, eftersom konkurrenssituationen i detta avseende kan anses vara mindre starkt utpräglad än vad som är fallet med avseende på identiska digitala publikationer.<sup>84</sup>

101. Således utgör det inte heller något åsidosättande av likabehandlingsprincipen att punkt 6 i bilaga III i mervärdesskattedirektivet jämförd med artikel 98.2 i nämnda direktiv utesluter publikationer som överförs elektroniskt från tillämpningsområdet för den reducerade skattesatsen, till skillnad från tryckta publikationer.

## V – Förslag till avgörande

102. Mot denna bakgrund föreslår jag att domstolen beslutar följande:

Vid prövningen av tolkningsfrågorna har det inte framkommit någonting som skulle kunna påverka giltigheten av punkt 6 i bilagan till rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt i dess lydelse enligt direktiv 2009/47/EG.

83 — Se ovan punkt 66 och följande punkter.

84 — Se ovan punkt 81.