



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (stora avdelningen)

den 7 mars 2017*

”Begäran om förhandsavgörande — Beskattning — Mervärdesskatt — Direktiv 2006/112/EG — Punkt 6 i bilaga III — Giltighet — Förfarande — Ändring av ett förslag till direktiv från rådet efter det att parlamentet yttrat sig — Underlåtenhet att höra parlamentet på nytt — Artikel 98.2 — Giltighet — Ej möjligt att tillämpa den reducerade mervärdesskattesatsen på leveranser på elektronisk väg av digitala böcker — Principen om likabehandling — Två situationers jämförbarhet — Leverans av digitala böcker på elektronisk väg och på alla typer av fysiska bärare”

I mål C-390/15,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Trybunał Konstytucyjny (Konstitutionsdomstolen, Polen) genom beslut av den 7 juli 2015, som inkom till domstolen den 20 juli 2015, i ett förfarande som inletts av

Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO)

ytterligare deltagare i rättegången:

Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej,

Prokurator Generalny,

meddelar

DOMSTOLEN (stora avdelningen)

sammansatt av ordföranden K. Lenaerts, vice-ordföranden A. Tizzano, avdelningsordförandena R. Silva de Lapuerta och L. Bay Larsen samt domarna J. Malenovský (referent), J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, C. Toader, M. Safjan, E. Jarašiūnas, C. G. Fernlund, C. Vajda och S. Rodin,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: handläggaren M. Aleksejev,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 14 juni 2016,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO), genom A. Bodnar, Rzecznik Praw Obywatelskich, samt M. Wróblewski och A. Grzelak, båda i egenskap av ombud,
- Prokurator Generalny, genom A. Seremet, i egenskap av ombud,

* * Rättegångsspråk: polska.

- Polens regering, genom B. Majczyna, A. Miłkowska och K. Maćkowska, samtliga i egenskap av ombud,
- Greklands regering, genom K. Georgiadis och S. Papaïoannou, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska unionens råd, genom E. Moro, E. Chatziioakeimidou och K. Pleśniak, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och M. Owsiany-Hornung, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 8 september 2016 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 98.2 och punkt 6 i bilaga III till rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2009/47/EG av den 5 maj 2009 (EUT L 116, 2009, s. 18) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).
- 2 Begäran har framställts med anledning av en ansökan, ingiven av Rzecznik Praw Obywatelskich (Ombudsman för medborgerliga rättigheter, Polen) (nedan kallad RPO), om fastställande av att nationella bestämmelser som utesluter tillämpning av en nedsatt mervärdesskattesats på tillhandahållanden av böcker och andra digitala publikationer på elektronisk väg strider mot den polska konstitutionen.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

– Sjätte mervärdesskattedirektivet

- 3 I artikel 12.3 a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2001/4/EG av den 19 januari 2001 (EGT L 22, 2001, s. 17), föreskrivs följande.

”Grundskattesatsen för mervärdesskatt skall fastställas av varje medlemsstat som en viss procentsats av beskattningsunderlaget och skall vara densamma för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster. Från och med den 1 januari 2001 till och med den 31 december 2005 får denna procentsats inte vara lägre än 15 %.

...

Medlemsstaterna får dessutom tillämpa en eller två reducerade skattesatser. Dessa skall fastställas som en procentsats av beskattningsunderlaget, vilken inte får vara lägre än 5 %, och de skall endast tillämpas på tillhandahållande av sådana varor och tjänster som anges i bilaga H.”

4 Artikel 1 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) har följande lydelse:

”Direktiv 77/388/EEG ändras för en begränsad tid på följande sätt:

1. I artikel 9

a) I punkt 2 e skall ett kommatecken ersätta den sista punkten och följande strecksatser läggas till:

— ‘...

— sådana tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg, bland annat de som beskrivs i bilaga L.’

...

2) I artikel 12.3 a skall följande fjärde stycke läggas till:

— ‘Tredje stycket skall inte tillämpas på de tjänster som avses i sista strecksatsen i artikel 9.2 e.’”

5 Sjätte direktivet har upphävts och ersatts av direktiv 2006/112, som trädde i kraft den 1 januari 2007.

– *Direktiv 2006/112*

6 I artikel 14.1 i direktiv 2006/112, i dess ändrade lydelse, föreskrivs följande:

”Med *leverans av varor* avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.”

7 I artikel 24.1 i direktivet föreskrivs följande:

”Med *tillhandahållande av tjänster* avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor.”

8 Av artikel 25 i nämnda direktiv framgår följande:

”Ett tillhandahållande av tjänster kan bland annat utgöras av någon av följande transaktioner:

a) Överlåtelse av immateriella tillgångar, vare sig det upprättats någon handling angående äganderätten eller ej.

...”

9 I artikel 96 i direktiv 2006/112 i ändrad lydelse föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall tillämpa en normalskattesats för mervärdesskatt, som skall fastställas av varje medlemsstat som en viss procentsats av beskattningsunderlaget och som skall vara densamma för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster.”

10 I artikel 98.1 och 98.2 i direktivet föreskrivs följande:

”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.”

- 11 Punkt 6 i bilaga III till direktiv 2006/112, i dess lydelse före ikraftträdandet av direktiv 2009/47, avsåg följande:

”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.”

- 12 Den 7 juli 2008 framlade Europeiska kommissionen ett förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 2006/112 vad gäller reducerade mervärdesskattesatser (KOM(2008) 428 slutlig) (nedan kallat förslaget till direktiv), enligt vilket punkt 6 i bilaga III till direktiv 2006/112, i dess lydelse före ikraftträdandet av direktiv 2009/47, skulle ersättas med följande text:

”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”.

- 13 Genom en lagstiftningsresolution av den 19 februari 2009 godtog Europaparlamentet, efter ändringar, förslaget till direktiv. Ingen av ändringarna rörde den text som kommissionen föreslagit skulle ersätta punkt 6 i bilaga III till direktiv 2006/112, i dess lydelse före ikraftträdandet av direktiv 2009/47.

- 14 Den 5 maj 2009 antog rådet den slutliga versionen av direktiv 2009/47. Punkt 6 i bilaga III till direktiv 2006/112, i ändrad lydelse, har sedan dess följande lydelse:

”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”.

Polsk rätt

- 15 I enlighet med artikel 146, samt artikel 41.2 och 41.2a, i ustawa o podatku od towarów i usług (lagen om skatt på varor och tjänster) av den 11 mars 2004, i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet (Dz. U., 2011, nr 177, position 1054) (nedan kallad mervärdesskattelagen), jämförda med positionerna 72–75 i bilaga 3 till denna lag och positionerna 32–35 i bilaga 10 till denna lag, ska leveranser av tryckta publikationer eller publikationer på ett fysiskt medium omfattas av den reducerade mervärdesskattesatsen. Överföring av publikationer på elektronisk väg omfattas däremot inte av en reducerad mervärdesskattesats.

Målet vid den nationella domstolen och giltighetsfrågorna

- 16 Genom ansökan som ingavs den 6 december 2013 yrkade RPO att Trybunał Konstytucyjny (Konstitutionsdomstolen, Polen) skulle fastställa att positionerna 72–75 i bilaga 3 till mervärdesskattelagen, jämförda med artikel 41.2 i denna lag, samt positionerna 32–35 i bilaga 10 till denna lag, jämförda med artikel 41.2a i samma lag, strider mot den polska konstitutionen i den del dessa bestämmelser endast föreskriver tillämpning av nedsatt mervärdesskattesats på publikationer som tillhandahålls på ett fysiskt medium med uteslutande av publikationer som tillhandahålls på elektronisk väg.

- 17 Under förfarandet vid den nationella domstolen har Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej (talmannen vid Republiken Polens Sejm) och Prokurator Generalny (Riksåklagaren, Polen) påpekat att de ifrågasatta bestämmelserna i den polska lagen har antagits i syfte att införliva artikel 98.2 i och punkt 6 i bilaga III till direktiv 2006/112, i dess ändrade lydelse, med nationell rätt och att den polska lagstiftaren därför inte kunde avvika från dessa unionsbestämmelser utan att åsidosätta sina skyldigheter enligt unionsrätten. Den polska regeringen, som uppmanats av den hänskjutande domstolen att lämna synpunkter i målet, är av samma uppfattning.
- 18 Den hänskjutande domstolen anser att det finns skäl att tvivla på huruvida dessa två bestämmelser i direktiv 2006/112, i dess ändrade lydelse, är giltiga.
- 19 För det första har den hänskjutande domstolen påpekat att direktiv 2009/47, som punkt 6 i bilaga III till direktiv 2006/112 i ändrad lydelse härrör från, kan vara behäftat med ett formfel, eftersom denna punkts lydelse avviker från texten i det förslag till direktiv som hade överlämnats till parlamentet.
- 20 För det andra anser den hänskjutande domstolen att artikel 98.2 i direktiv 2006/112 i ändrad lydelse, jämförd med punkt 6 i bilaga III till detta direktiv, kan strida mot principen om skatteneutralitet. Trots att digitala böcker som tillhandahålls på ett fysiskt medium och digitala böcker som överförs på elektronisk väg har likvärdiga egenskaper och uppfyller samma behov hos konsumenterna, ger artikel 98.2 endast rätt till tillämpning av en reducerad mervärdesskattesats på tillhandahållanden av digitala böcker på ett fysiskt medium.
- 21 Under dessa omständigheter beslutade Trybunał Konstytucyjny (Konstitutionsdomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande giltighetsfrågor till domstolen:
- ”(1) Är punkt 6 i bilaga III till direktiv 2006/112 i ändrad lydelse ogiltig av den anledningen att väsentliga formföreskrifter åsidosattes under lagstiftningsförfarandet, eftersom Europaparlamentet inte hördes?
- (2) Är artikel 98.2 i direktiv 2006/112 i ändrad lydelse, 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 digitala böcker och andra elektroniska publikationer undantas från tillämpning av de reducerade skattesatserna?”

Prövning av giltighetsfrågorna

Den första frågan

- 22 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida punkt 6 i bilaga III till direktiv 2006/112 i ändrad lydelse är ogiltig med anledning av att väsentliga formföreskrifter åsidosattes under det lagstiftningsförfarande som ledde fram till dess antagande. Eftersom lydelsen av punkt 6 i bilaga III till direktiv 2006/112 i ändrad lydelse avviker från den text i förslaget till direktiv på grundval av vilket parlamentet hördes, frågar sig den hänskjutande domstolen om inte parlamentet borde ha hörts på nytt.
- 23 EU-domstolen påpekar att i enlighet med artikel 93 EG, numera artikel 113 FEUF, som föreskriver ett särskilt lagstiftningsförfarande, skulle parlamentet i förevarande fall höras före antagandet av direktiv 2009/47 och följaktligen före ändringen, genom detta direktiv, av punkt 6 i bilaga III till direktiv 2006/112.

- 24 Det regelmässiga samrådet med parlamentet utgör nämligen i de fall som anges i EG-fördraget, numera EUF-fördraget, en väsentlig formföreskrift som, om den inte iakttas, medför att den ifrågavarande rättsakten blir ogiltig (dom av den 10 maj 1995, parlamentet/rådet, C-417/93, EU:C:1995:127, punkt 9).
- 25 Att parlamentet på ett verksamt sätt deltar i lagstiftningsprocessen i enlighet med de förfaranden som föreskrivs i fördraget utgör nämligen en viktig del i den jämvikt mellan institutionerna som eftersträvas i fördraget, och genom parlamentets befogenhet uttrycks en grundläggande demokratisk princip, enligt vilken folken deltar i maktutövningen genom en vald församling (se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 juli 1995, parlamentet/rådet, C-21/94, EU:C:1995:220, punkt 17, och dom av den 10 juni 1997, parlamentet/rådet, C-392/95, EU:C:1997:289, punkt 14).
- 26 Kravet att höra Europaparlamentet under lagstiftningsförfarandet i de fall som föreskrivs i fördraget innebär att nytt samråd ska ske varje gång den slutligt antagna texten, betraktad i sin helhet, väsentligt avviker från den som varit föremål för samråd med parlamentet, med undantag för fall då ändringarna huvudsakligen motsvarar de önskemål som parlamentet självt gett uttryck för (se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 oktober 1994, Tyskland/rådet, C-280/93, EU:C:1994:367, punkt 38 och där angiven rättspraxis).
- 27 Det ska därför prövas huruvida punkt 6 i bilaga III till direktiv 2006/112 i ändrad lydelse väsentligen avviker från den text som återfanns i förslaget till direktiv på grundval av vilket parlamentet hördes.
- 28 I detta hänseende påpekar domstolen att det i förslaget till direktiv föreskrevs att punkt 6 i bilaga III till direktiv 2006/112 hädanefter, bland de varor och tjänster som kan vara föremål för reducerade mervärdesskattesatser, skulle nämna "[t]illhandahållande 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".
- 29 Punkt 6 i bilaga III till direktiv 2006/112 i ändrad lydelse har emellertid följande lydelse: "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".
- 30 Det framgår också av en jämförelse mellan lydelsen i förslaget till direktiv och lydelsen i punkt 6 i bilaga III till direktiv 2006/112 i ändrad lydelse att denna punkt skiljer sig från förslaget i fråga på så sätt att "ljudböcker, cd-skivor [och] cd-romskivor" inte nämns som typer av fysiska bärare som kan omfattas av en reducerad mervärdesskattesats. Till skillnad från i förslaget anges inte heller uttryckligen böcker "som i huvudsak har samma informationsinnehåll som tryckta böcker", utan i stället hänvisas till tillhandahållande av böcker på "alla typer av fysiska bärare".
- 31 Av dessa skillnader följer emellertid inte att punkt 6 i bilaga III till direktiv 2006/112 i ändrad lydelse väsentligen avviker från den text som återfanns i förslaget till direktiv.
- 32 Eftersom förslaget även nämnde böcker som tillhandahålls "på andra fysiska medier" som liknar tryckta böcker, ljudböcker, cd-skivor och cd-romskivor, kan uppräkningsen i förslaget till direktiv inte anses vara uttömmande, utan endast syfta till att belysa att samtliga typer av fysiska bärare avses. Detta överensstämmer med vad rådet slutligen antog som punkt 6 i bilaga III till direktiv 2006/112 i ändrad lydelse.

- 33 I punkt 6 i bilaga III till direktiv 2006/112 i ändrad lydelse anges visserligen inte uttryckligen som villkor för tillämpning av en reducerad mervärdesskattesats att de fysiska bärarna i fråga i huvudsak ska ha samma informationsinnehåll som tryckta böcker. Eftersom det i denna lydelse endast anges att den rör "böcker", vilket i ordets vanliga bemärkelse avser ett tryckt verk, följer det emellertid att bärarna i fråga, för att omfattas av tillämpningsområdet för denna bestämmelse, i huvudsak ska ha samma informationsinnehåll som tryckta böcker.
- 34 Det ska följaktligen konstateras, såsom domstolen gjort i punkt 53 i domen av den 5 mars 2015, kommissionen/Luxemburg (C-502/13, EU:C:2015:143), att texten i punkt 6 i bilaga III till direktiv 2006/112 i ändrad lydelse endast utgör en formuleringsmässig förenkling av texten i förslaget till direktiv, vars innehåll helt har bibehållits.
- 35 Under dessa förhållanden var rådet inte skyldigt att på nytt höra parlamentet.
- 36 Av det anförda följer att punkt 6 i bilaga III till direktiv 2006/112 i ändrad lydelse inte är ogiltig med anledning av att det lagstiftningsförfarande som lett fram till dess antagande var behäftat med ett åsidosättande av väsentliga formföreskrifter.

Den andra tolkningsfrågan

- 37 Den hänskjutande domstolen har ställt frågan huruvida artikel 98.2 i rådets direktiv 2006/112 i ändrad lydelse, jämförd med punkt 6 i bilaga III till detta direktiv, är ogiltig, eftersom bestämmelsen strider mot principen om skatteneutralitet genom att utesluta digitala böcker och andra elektroniska publikationer från tillämpningsområdet för de reducerade skattesatserna.

Inledande synpunkter

- 38 För det första påpekar domstolen att även om den hänskjutande domstolen i sin fråga hänvisar till principen om skatteneutralitet, framgår det av beslutet om hänskjutande att den domstolen frågar sig huruvida artikel 98.2 i direktiv 2006/112 i ändrad lydelse, jämförd med punkt 6 i bilaga III till detta direktiv, är giltig mot bakgrund av principen om likabehandling, såsom denna kommer till uttryck i artikel 20 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (nedan kallad stadgan).
- 39 För det andra påpekar domstolen att även om den hänskjutande domstolen i sin fråga, utöver digitala böcker, även nämner "andra elektroniska publikationer", framgår det också av beslutet om hänskjutande att de tvivel som den hänskjutande domstolen gett uttryck för uteslutande rör en skillnad i behandling som eventuellt görs i direktiv 2006/112 av tillhandahållanden av digitala böcker beroende på om dessa överförs med hjälp av en fysisk bärare eller på elektronisk väg.
- 40 Under dessa förhållanden ska den hänskjutande domstolen anses ha ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida artikel 98.2 i rådets direktiv 2006/112 i ändrad lydelse, jämförd med punkt 6 i bilaga III till detta direktiv, är ogiltig, eftersom bestämmelsen, genom att utesluta varje möjlighet för medlemsstaterna att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på tillhandahållanden av digitala böcker på elektronisk väg, åsidosätter principen om likabehandling, såsom denna kommer till uttryck i artikel 20 i stadgan.

Domstolens bedömning

41 Enligt fast rättspraxis från domstolen innebär principen om likabehandling att lika situationer inte får behandlas olika och att olika situationer inte får behandlas lika, såvida det inte finns sakliga skäl för en sådan behandling (dom av den 12 november 2014, *Guardian Industries och Guardian Europe/kommissionen*, C-580/12 P, EU:C:2014:2363, punkt 51, och dom av den 4 maj 2016, *Pillbox 38*, C-477/14, EU:C:2016:324, punkt 35).

– Behandlingen av jämförbara situationer

42 Enligt fast rättspraxis från domstolen ska de omständigheter som särskiljer olika situationer och deras jämförbarhet bestämmas och bedömas mot bakgrund av föremålet för och syftet med bestämmelserna i fråga, varvid principerna och målsättningarna för rättsområdet ska beaktas (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 december 2008, *Arcelor Atlantique et Lorraine m.fl.*, C-127/07, EU:C:2008:728, punkt 26 samt där angiven rättspraxis).

43 I förevarande fall följer den skillnad i behandling som den hänskjutande domstolen har påpekat av att medlemsstaterna inte får föreskriva en lägre mervärdesskattesats för tillhandahållanden av digitala böcker på elektronisk väg, medan detta är tillåtet vad gäller tillhandahållanden av digitala böcker på alla typer av fysiska bärare. De omständigheter som kännetecknar dessa båda situationer och deras eventuella jämförbarhet ska följaktligen bestämmas och bedömas mot bakgrund av de ändamål som lagstiftaren eftersträvade när denne tillät medlemsstaterna att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på tillhandahållanden av digitala böcker på alla typer av fysiska bärare.

44 I detta hänseende påpekar domstolen att möjligheten för medlemsstaterna att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på tillhandahållanden av tryckta böcker föreskrevs för första gången i 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; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 80). Genom artikel 1 i det direktivet infördes en bilaga H till direktiv 77/388 med en förteckning över leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster på vilka reducerade mervärdesskattesatser kan tillämpas. Punkt 6 i den bilagan återgavs i punkt 6 i bilaga III till direktiv 2006/112, i dess lydelse före ikraftträdandet av direktiv 2009/47. Denna möjlighet utvidgades genom det sistnämnda direktivet till att omfatta böcker på "alla typer av fysiska bärare".

45 Såsom generaladvokaten påpekat i punkt 56 i sitt förslag till avgörande är det underliggande syftet med en tillämpning av en reducerad mervärdesskattesats på tillhandahållanden av böcker att främja läsning, av såväl skönlitteratur som facklitteratur, tidningar och tidskrifter.

46 Genom att tillåta medlemsstaterna att tillämpa reducerade mervärdesskattesatser på tillhandahållanden av böcker på alla typer av fysiska bärare ska direktiv 2006/112 i ändrad lydelse anses ha ett sådant syfte.

47 Denna slutsats stöds för övrigt av den omständigheten att punkt 6 i bilaga III till direktiv 2006/112 i ändrad lydelse utesluter möjligheten att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på tillhandahållanden av "sådana som helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam". Sådana publikationer kännetecknas nämligen av att de inte på något sätt har ett sådant syfte som nämnts i punkt 45 i förevarande dom.

48 För att ett sådant syfte ska kunna uppfyllas är det viktiga att unionsmedborgarna på ett effektivt sätt kan få tillgång till innehållet i böcker. Det sätt på vilket böckerna tillhandahålls har därvidlag inte en avgörande betydelse.

- 49 Vad gäller syftet med artikel 98.2 i direktiv 2006/112 i ändrad lydelse, jämförd med punkt 6 i bilaga III till detta direktiv, konstaterar domstolen följaktligen att tillhandahållanden av digitala böcker på fysiska bärare, å ena sidan, och tillhandahållanden av digitala böcker på elektronisk väg, å andra sidan, utgör jämförbara situationer.
- 50 Denna slutsats påverkas inte av den omständigheten att ett tillhandahållande av en digital bok på en fysisk bärare i enlighet med artikel 14.1 i direktiv 2006/112 i ändrad lydelse i princip utgör en leverans av en vara, medan ett tillhandahållande av en digital bok på elektronisk väg enligt artiklarna 24.1 och 25 i detta direktiv utgör ett tillhandahållande av en tjänst. Eftersom bestämmelserna om mervärdesskatt i princip avser att beskatta konsumtion av varor och konsumtion av tjänster på samma sätt, framstår inte denna skillnad i klassificering som avgörande med hänsyn till det mål som eftersträvas med artikel 98.2 i direktivet, jämförd med punkt 6 i bilaga III till direktivet, som erinrats om i punkt 45 i denna dom.
- 51 I den mån artikel 98.2 i direktiv 2006/112 i ändrad lydelse, jämförd med punkt 6 i bilaga III till detta direktiv, har till följd att en reducerad mervärdesskattesats inte får tillämpas på tillhandahållanden av digitala böcker på elektronisk väg medan en sådan skattesats får tillämpas på tillhandahållanden av digitala böcker på fysiska bärare, ska dessa bestämmelser följaktligen anses införa en skillnad i behandling av två situationer som är jämförbara i förhållande till det mål som eftersträvas av unionslagstiftaren.

– Huruvida undantaget är motiverat

- 52 I fall där det konstaterats att det föreligger en skillnad i behandling mellan två jämförbara situationer har principen om likabehandling inte åsidosatts, om denna skillnad är vederbörligen motiverad (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 december 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine m.fl., C-127/07, EU:C:2008:728, punkt 46).
- 53 Enligt fast praxis från domstolen förhåller det sig på det sättet när skillnaden i behandling har ett samband med ett lagenligt mål som eftersträvas med den åtgärd som innebär att en sådan skillnad införs och skillnaden står i proportion till detta mål (se, för ett liknande resonemang, 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).
- 54 Vid åtgärder av skatterättslig karaktär ställs unionslagstiftaren inför val av politisk, ekonomisk och social art och måste rangordna motstridiga intressen och göra komplexa bedömningar. I detta sammanhang ska unionslagstiftaren följaktligen tillerkännas ett stort utrymme för skönsmässig bedömning, vilket innebär att domstolens kontroll av att de villkor som angetts i föregående punkt i denna dom har iakttagits ska begränsas till uppenbara fel (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 december 2002, British American Tobacco (Investments) och Imperial Tobacco, C-491/01, EU:C:2002:741, punkt 123, och dom av den 17 oktober 2013, Billerud Karlsborg och Billerud Skärblacka, C-203/12, EU:C:2013:664, punkt 35).
- 55 I förevarande fall ska det erinras om att den skillnad i behandling som konstaterats i punkt 51 i denna dom följer av artikel 98.2 i direktiv 2006/112 i ändrad lydelse, jämförd med punkt 6 i bilaga III till detta direktiv, vilken utesluter en tillämpning av en reducerad mervärdesskattesats på tillhandahållanden av elektroniska tjänster och följaktligen på tillhandahållanden av digitala böcker på elektronisk väg, till skillnad från tillhandahållanden av böcker, i förekommande fall digitala, på fysiska bärare.
- 56 I detta hänseende framgår det av förarbetena till direktiv 2002/38 att de ändringar som kommissionen föreslagit, när det gäller beskattning av tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg, utgjorde ett första steg på vägen mot genomförandet av en ny politik på mervärdesskatteområdet, i syfte att förenkla och förstärka mervärdesskattesystemet på så sätt att det främjar legitima kommersiella transaktioner inom

den inre marknaden. Det framgår nämligen av dessa förarbeten att elektronisk handel har en betydande potential för skapande av välstånd och arbetstillfällen i unionen och att införandet av klar och tydlig lagstiftning på området är nödvändigt för att skapa förtroende som gör att företagen investerar och handlar.

- 57 Att en reducerad mervärdesskattesats inte, enligt artikel 98.2 i direktiv 2006/112 i ändrad lydelse, kan tillämpas på tillhandahållanden av digitala böcker på elektronisk väg ska, såsom rådet och kommissionen förklarat inom ramen för svaret på en fråga som domstolen ställt skriftligen och vid förhandlingen, förstås på så sätt att den utgör en del av ett särskilt system för mervärdesskatt för elektronisk handel. Det följer nämligen av dessa institutioners förklaringar att det ansågs vara nödvändigt att se till att tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg omfattades av klara, enkla och enhetliga regler, så att den mervärdesskattesats som är tillämplig på dessa tjänster kan fastställas med säkerhet och handläggningen av denna skatt förenklas för de beskattningsbara personerna och de nationella skattemyndigheterna.
- 58 Det kan således inte rimligen ifrågasättas att ett sådant ändamål är tillåtet enligt lag.
- 59 Enligt rättssäkerhetsprincipen, som ligger till grund för nämnda ändamål, krävs nämligen att unionslagstiftning möjliggör för enskilda att på ett otvetydigt sätt kunna få kännedom om sina rättigheter och skyldigheter så att de kan vidta åtgärder i enlighet därmed (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 juli 2010, kommissionen/Förenade kungariket, C-582/08, EU:C:2010:429, punkt 49 och där angiven rättspraxis).
- 60 Domstolen har dessutom redan såsom legitimt godtagit ett ändamål som består i att en lagstiftare ska införa allmänna regler som enkelt kan tillämpas av ekonomiska aktörer och med lätthet kan kontrolleras av behöriga nationella myndigheter (se, för ett liknande resonemang, dom av den 24 februari 2015, Sopora, C-512/13, EU:C:2015:108, punkt 33).
- 61 När det gäller frågan huruvida artikel 98.2 i direktiv 2006/112 i ändrad lydelse, jämförd med punkt 6 i bilaga III till detta direktiv, är lämplig för att uppnå det eftersträvade målet, såsom detta preciserats i punkterna 56 och 57 i denna dom, framstår det inte som att unionslagstiftaren genom sin bedömning uppenbart har överskridit sitt utrymme för skönsmässig bedömning.
- 62 Genom att utesluta tillämpningen av en reducerad mervärdesskattesats på tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg besparar nämligen unionslagstiftaren de enskilda och de nationella skattemyndigheterna behovet att för varje typ av elektronisk tjänst som tillhandahålls pröva huruvida denna omfattas av en av de kategorier av tjänster som kan vara föremål för en sådan skattesats enligt bilaga III till direktiv 2006/112 i ändrad lydelse.
- 63 Åtgärden i fråga ska således anses vara lämplig för att uppnå målet att med säkerhet kunna fastställa den mervärdesskattesats som är tillämplig på tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg och således förenkla enskildas och nationella skattemyndigheters hantering av denna skatt.
- 64 När det gäller kravet, som hänför sig till proportionalitetsprincipen, att lagstiftaren, när det finns flera ändamålsenliga åtgärder att välja mellan, ska välja den åtgärd som är minst ingripande och att de vållade olägenheterna inte får vara orimliga i förhållande till de eftersträvade målen påpekar domstolen att unionslagstiftaren eventuellt hade kunnat skilja tillhandahållanden av digitala böcker på elektronisk väg från kategorin elektroniska tjänster och följaktligen tillåta att en reducerad mervärdesskattesats tillämpas på dessa böcker.

- 65 En sådan lösning skulle emellertid kunna strida mot det ändamål som unionslagstiftaren eftersträvar och som avser nödvändigheten av att åtgärda den rättsliga osäkerhet som skapats av de ständiga förändringar som elektroniska tjänster, generellt, genomgår. Detta är skälet till att unionslagstiftaren har uteslutit samtliga dessa tjänster från förteckningen över transaktioner som kan omfattas av en reducerad mervärdesskattesats enligt bilaga III till direktiv 2006/112 i ändrad lydelse.
- 66 I detta hänseende konstaterar domstolen att en möjlighet för medlemsstaterna att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på tillhandahållanden av digitala böcker på elektronisk väg, såsom för tillhandahållanden av sådana böcker på alla typer av fysiska bärare, skulle påverka enhetligheten i den åtgärd som unionslagstiftaren avsåg att vidta, vilken består i att utesluta samtliga elektroniska tjänster från tillämpning av en reducerad mervärdesskattesats.
- 67 När det gäller den möjliga lösningen att tillåta tillämpning av reducerad mervärdesskattesats på samtliga elektroniska tjänster påpekar domstolen att en sådan lösning i allmänhet skulle införa en skillnad i behandling mellan icke-elektroniska tjänster, som i princip inte omfattas av en reducerad mervärdesskattesats, och elektroniska tjänster.
- 68 Unionslagstiftaren kunde följaktligen, inom ramen för sitt utrymme för skönsmässig bedömning, komma till slutsatsen att ingen av de två teoretiskt möjliga åtgärderna var lämplig för att uppnå de olika mål som den eftersträvade.
- 69 Domstolen tillägger att det framgår av artiklarna 4 och 5 i direktiv 2002/38 och artikel 6 i rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 om ändring av direktiv 2006/112 med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster (EUT L 44, 2008, s. 11) att rådet har planerat att på nytt granska det särskilda systemet för beskattning av tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg för att kunna beakta nya erfarenheter. Dessutom har kommissionen, i ett meddelande till Europaparlamentet, rådet och Europeiska ekonomiska och sociala kommittén om en handlingsplan för mervärdesskatt (COM(2016) 148 final), meddelat sin avsikt att pröva utarbetandet av ett förslag till direktiv om ändring av direktiv 2006/112 i ändrad lydelse.
- 70 Under dessa förhållanden ska den skillnad i behandling som följer av artikel 98.2 i direktiv 2006/112 i ändrad lydelse, jämförd med punkt 6 i bilaga III till detta direktiv, mellan tillhandahållanden av digitala böcker på elektronisk väg och tillhandahållanden av digitala böcker på fysiska bärare anses vara vederbörligen motiverad.
- 71 Domstolen konstaterar därför att artikel 98.2 i direktiv 2006/112 i ändrad lydelse, jämförd med punkt 6 i bilaga III till detta direktiv, som innebär att medlemsstaterna inte ges möjlighet att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på tillhandahållanden av digitala böcker på elektronisk väg, medan medlemsstaterna ges en möjlighet att tillämpa en reducerad mervärdesskatt på tillhandahållanden av digitala böcker på alla typer av fysiska bärare, inte strider mot principen om likabehandling, såsom denna kommer till uttryck i artikel 20 i stadgan.
- 72 Av det ovan anförda framgår att det vid prövningen av de frågor som ställts inte har framkommit någon omständighet som kan påverka giltigheten av punkt 6 i bilaga III till direktiv 2006/112 i ändrad lydelse eller artikel 98.2 i detta direktiv, jämförd med punkt 6 i bilaga III till direktivet.

Rättegångskostnader

- 73 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (stora avdelningen) följande:

Vid prövningen av de frågor som ställts har det inte framkommit någon omständighet som kan påverka giltigheten av punkt 6 i bilaga III till rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2009/47/EG av den 5 maj 2009, eller artikel 98.2 i detta direktiv, jämförd med punkt 6 i bilaga III till direktivet.

Underskrifter