Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
P. MENGOZZI
fremsat den 14. maj 2014[1]

Sag C-219/13

K Oy

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Korkein hallinto-oikeus (Finland))

»Det fælles merværdiafgiftssystem — direktiv 2006/112/EF — direktiv 2009/47/EF — anvendelse af en nedsat momssats udelukkende på trykte bøger, mens bøger på andre fysiske medier (CD, CD-rom, USB-nøgler) ikke er omfattet — konkrete og specifikke aspekter — afgiftsneutralitet«

I – **Indledning**

1. Er en national ordning, der udelukkende giver mulighed for at anvende en nedsat sats for merværdiafgift (herefter »moms«) på trykte bøger, mens bøger på andre fysiske medier, såsom CD'er, CD-rom'er eller USB-nøgler, ikke er omfattet, i strid med bestemmelserne i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem[2] og princippet om afgiftsneutralitet?

2. Dette er i det væsentlige det spørgsmål, som Domstolen har fået forelagt af Korkein hallinto-oikeus (Finland) under en sag mellem selskabet K Oy (herefter »K«) og Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö, den finske afgiftsmyndighed, angående en forhåndsbesked fra Keskusverolautakunta (finsk centralskattenævn), hvorved nævnet for så vidt angår skatteårene 2011 og 2012 afviste K's begæring om, at den reducerede momssats på 9%, som gælder for trykte bøger, kan finde anvendelse på lyd- og e-bøger, som er lagret på fysiske medier, og som gengiver den skrevne tekst af en trykt bog, som selskabet udgiver.

3. Keskusverolautakunta fandt for det første, at kun en trykt eller på tilsvarende måde fremstillet publikation kan anses for en bog i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i § 85a, stk. 1, nr. 7), og stk. 3, i arvonlisäverolaki 1265/1997 (lov nr. 1265/1997 om moms, herefter »momsloven«).

4. Keskusverolautakunta fastslog for det andet, at artikel 98, stk. 2, første afsnit, i og bilag III, nr. 6, til momsdirektivet, som ændret ved Rådets direktiv 2009/47/EF af 5. maj 2009 hvad angår de nedsatte satser for merværdiafgiften[3], samt princippet om afgiftsneutralitet, ikke var til hinder for, at der anvendes en normal momssats, konkret på 23% af afgiftsgrundlaget, ved salg af bøger, der er lagret på et andet fysisk medium end papir, i stedet for den nedsatte sats på 9%, der anvendes på trykte bøger.

1 — Originalsprog: fransk.
2 — EUT L 347, s. 1.
3 — EUT L 116, s. 18.

Ifølge Keskusverolautakunta skal lyd- og e-bøger på andre fysiske medier end papir efter deres karakter, deres egenskaber og den måde, hvorpå de benyttes, sidestilles med bøger i elektronisk form, på hvilke de nedsatte momssatser ikke finder anvendelse ifølge momsdirektivets artikel 98, stk. 2, andet afsnit.

5. K har herefter anlagt sag for Korkein hallinto-oikeus til prøvelse af den af Keskusverolautakunta afgivne forhåndsbesked, hvorunder selskabet dels har nedlagt påstand om, at afgørelsen ophæves, dels om, at det fastslås, at de lyd- og e-bøger på andre fysiske medier, såsom CD, CD-rom eller USB-nøgler eller andre tilsvarende fysiske medier som beskrevet i begæringen, betragtes som trykte bøger, hvis salg pålægges en nedsat momssats som omhandlet i momslovens § 85a, stk. 1, nr. 7).

6. Efter høring af Valtiovarainministeriö (finansministeriet), der i det væsentlige tilsluttede sig Keskusverolautakuntas opfattelse, besluttede Korkein hallinto-oikeus at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er [momsdirektivets] artikel 98, stk. 2, første afsnit, […] og bilag III, nr. 6, som affattet ved Rådets direktiv 2009/47, under hensyn til princippet om afgiftsneutralitet, til hinder for en national ordning, hvorefter der anvendes en nedsat momssats på trykte bøger, mens den almindelige momssats anvendes på bøger på andre fysiske medier, såsom CD, CD-rom eller USB-nøgler?

Har det betydning for besvarelsen af ovenstående spørgsmål,

— om en bog er beregnet til at skulle læses eller høres (lydbog)

— om der for så vidt angår en bog på CD eller CD-rom, USB-nøgle eller et andet tilsvarende fysisk medium eller en lydbog findes en trykt bog af samme indhold

— at der med hensyn til en bog på et andet fysisk medium end papir kan benyttes tekniske egenskaber ved dette medium, f.eks. søgefunktioner?«

7. Den finske, den tyske, den estiske, den græske regering og Irland samt Europa-Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg vedrørende dette spørgsmål.

8. Disse parter afgav ligeledes mundtlige indlæg under retsmødet den 13. marts 2014 med undtagelse af den tyske og den estiske regering, der ikke gav møde.

II – **Bedømmelse**

9. Artikel 96 i direktiv 2006/112 præciserer, at den samme momssats, normalsatsen, anvendes på levering af varer og tjenesteydelser.

10. Som en undtagelse fra dette princip giver momsdirektivets artikel 98, stk. 2, første afsnit, medlemsstaterne mulighed for at anvende nedsatte satser, men udelukkende på levering af de kategorier af varer og ydelser, som er anført i bilag III til direktivet.

11. Mens bilagets nr. 6 inden den ændring, der blev indført ved direktiv 2009/47, omhandlede »levering af bøger [...]«, blev ordlyden af bilag III, nr. 6, ved dette direktiv ændret således, at det specifikt fremgår, at »levering […] af bøger *på alle fysiske medier* […]« herefter er omfattet [4].

4 — Min fremhævelse. Som samtlige parter har anført, vedrører den foreliggende sag således ikke den afgiftsmæssige behandling af digitale bøger, dvs. bøger, der overføres elektronisk, men udelukkende bøger, der er tilgængelige på et fysisk medium, uanset dettes form.

12. Da Republikken Finland, i lighed med et stort flertal af medlemsstaterne [5], gyldigt har valgt at anvende en nedsat momssats på levering af trykte bøger – i øvrigt allerede i henhold til artikel 12, stk. 3, litra a), i og bilag H, nr. 6), til sjette direktiv 77/388/EØF [6], der blev afløst af momsdirektivets artikel 98, stk. 1, og bilag III hertil – ønsker den forelæggende ret med det præjudicielle spørgsmål i det væsentlige oplyst, om en medlemsstat som følge af den ændring, der blev indført ved direktiv 2009/47, er forpligtet til at udvide anvendelsen af en sådan nedsat momssats til at omfatte levering af bøger på andre fysiske medier end papir, såsom CD'er, CD-rom'er eller USB-nøgler.

13. De regeringer, der var repræsenteret under sagen, foreslår, at spørgsmålet besvares benægtende. Til støtte for deres argumentation har de navnlig henvist til, at anvendelse af nedsatte momssatser er fakultativ, at den ændring, der blev indført ved direktiv 2009/47, er af rent teknisk karakter, samt at levering af papirbaserede bøger og bøger på andre fysiske medier ikke er sammenlignelige. Såfremt anvendelse af den nedsatte momssats begrænses til alene at omfatte levering af papirbaserede bøger, vil det ikke krænke princippet om afgiftsneutralitet. Regeringerne gør gældende, at det under alle omstændigheder tilkommer medlemsstaterne samt de nationale retsinstanser konkret at vurdere konkurrenceforholdet mellem de forskellige kategorier af bøger.

14. I modsætning hertil anførte Kommissionen i sit skriftlige indlæg, at selektiv anvendelse af den nedsatte momssats alene på papirbaserede bøger er i strid med den målsætning, som Kommissionen og EU-lovgiver har søgt at tilgodese med vedtagelsen af direktiv 2009/47, hvorved der blev indført en ændring af momsdirektivets bilag III, nr. 6, for at sikre princippet om afgiftsneutralitet for så vidt angår alle bøger, uanset medium, som i det væsentlige har samme informationsindhold.

15. Under retsmødet ønskede Kommissionen imidlertid at »nuancere« sin holdning efter at være blevet bekendt med de øvrige parters indlæg. Da det er muligt, at EU-lovgiver med vedtagelsen af direktiv 2009/47 ville distancere sig fra Kommissionens direktivforslag af 7. juli 2008, der førte til vedtagelsen af direktiv 2009/47 [7], og ikke gøre den nedsatte momssats obligatorisk for så vidt angår levering af bøger uanset fysisk medium, gjorde Kommissionen derfor gældende, at artikel 98, stk. 2, første afsnit, i og bilag III, nr. 6, til momsdirektivet, som ændret ved direktiv 2009/47, ikke *nødvendigvis* er til hinder for en national ordning, hvorefter en nedsat momssats kun finder anvendelse på trykte bøger og ikke på bøger på andre fysiske medier, der i det væsentlige har samme informationsindhold, såfremt *princippet om afgiftsneutralitet overholdes*.

16. Indledningsvis erindrer jeg om, at Domstolen, såvel for så vidt angår bilag H til direktiv 77/388 som momsdirektivets bilag III, har fastslået, at det ikke er forbudt medlemsstaterne at foretage en selektiv anvendelse af den nedsatte sats inden for samme kategori af ydelser på den betingelse, at der ikke er risiko for konkurrencefordrejning [8], dvs. forudsat, at princippet om afgiftsneutralitet i den fælles momsordning overholdes [9].

5 — Ifølge et kommissionsdokument vedrørende de momssatser, der anvendes i EU-medlemsstaterne pr. 13.1.2014, anvender 26 ud af 28 medlemsstater en nedsat momssats på levering af trykte bøger (jf. taxud.c.1(2014) 48867, s. 4).

6 — Rådets direktiv af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1).

7 — Forslag til Rådets direktiv om ændring af direktiv 2006/112/EF hvad angår de nedsatte satser for merværdiafgiften (KOM(2008) 428 endelig).

8 — Jf. bl.a. domme Kommissionen mod Frankrig (C-94/09, EU:C:2010:253, præmis 25) og Pro Med Logistik og Pongratz (C-454/12 og C-455/12, EU:C:2014:111, præmis 43).

9 — Jf. i denne retning domme Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (C-442/05, EU:C:2008:184, præmis 43), Kommissionen mod Frankrig (EU:C:2010:253, præmis 26) og Pro Med Logistik og Pongratz (EU:C:2014:111, præmis 44).

17. På grundlag heraf har Domstolen for nylig konkluderet, at muligheden for selektiv anvendelse af den nedsatte momssats, som er indrømmet medlemsstaterne, er »undergivet en dobbelt betingelse. For det første må kun konkrete og specifikke aspekter af den omhandlede kategori af ydelser adskilles med henblik på anvendelsen af den nedsatte sats, og for det andet skal princippet om afgiftsneutralitet overholdes« [10].

18. Kravet om, at denne dobbelte betingelse skal være opfyldt, er relativt nyt.

19. Mens Domstolen indtil afsigelsen af dom Kommissionen mod Frankrig (EU:C:2010:253) formulerede begrænsningen for at anvende en nedsat momssats som »konkrete og specifikke aspekter« af samme kategori af ydelser som et *valg*, som momsdirektivet overlod medlemsstaterne, *forudsat at princippet om afgiftsneutralitet* var overholdt [11], blev den ved denne dom, der blev bekræftet ved dom Pro Med Logistik og Pongratz (EU:C:2014:111), ændret til en egentlig *betingelse, der er selvstændig i forhold til overholdelsen af princippet om afgiftsneutralitet*, som forudsætning for selektiv anvendelse af en nedsat sats inden for samme kategori af ydelser [12].

20. Disse to betingelser har ifølge Domstolen til formål at sikre, at medlemsstaterne kun anvender muligheden under omstændigheder, der sikrer en korrekt og enkel anvendelse af den valgte nedsatte sats og hindrer enhver form for svig, unddragelse og misbrug [13].

21. Den ændring, hvorefter »konkrete og specifikke aspekter« blev en selvstændig betingelse for selektiv anvendelse af en nedsat momssats inden for samme kategori som omhandlet i momsdirektivets bilag III, fører til, at den undersøgelse, som Domstolen skal foretage, bliver en smule mindre fleksibel. Den bliver herefter systematisk og går forud for undersøgelsen af, om princippet om afgiftsneutralitet er overholdt. Selv om Domstolen siden ændringen til en egentlig betingelse for selektiv anvendelse af en nedsat momssats altid har anerkendt, at betingelsen »konkrete og specifikke aspekter« kunne være opfyldt, indebærer indførelsen af den nye regel imidlertid, at den kan være ikke opfyldt, uden at Domstolen og de nationale retsinstanser nødvendigvis følgelig skal undersøge, om princippet om afgiftsneutralitet er overholdt.

22. Henset hertil skal der foretages en efterprøvelse af begge betingelser for selektiv anvendelse af en nedsat momssats inden for samme kategori som omhandlet i momsdirektivets bilag III.

A – *»Konkrete og specifikke aspekter« inden for samme varekategori*

23. Ingen af parterne i den foreliggende sag har rejst tvivl om, at den første betingelse er opfyldt. Alle synes således, i hvert fald stiltiende, enige om, at inden for kategorien levering af bøger på alle former for medier kan bøger på andre medier end papir udgøre »konkrete og specifikke aspekter« af denne kategori.

24. Som bekendt angik de sager – i hvilke Domstolen skulle afklare og tage stilling til, hvorvidt der fandtes sådanne »konkrete og specifikke aspekter« inden for samme kategori som omhandlet af bestemmelserne i sjette direktiv 77/388 (navnlig bilag H) eller senere af momsdirektivets bilag III – aktiviteter, der kan kvalificeres både som levering af varer og som levering af ydelser.

10 — Jf. bl.a. i denne retning domme Kommissionen mod Frankrig (EU:C:2010:253, præmis 30) og Pro Med Logistik og Pongratz (EU:C:2014:111, præmis 45).

11 — Jf. domme Kommissionen mod Frankrig (C-384/01, EU:C:2003:264, præmis 25 og 26) og Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (EU:C:2008:184, præmis 43).

12 — Jf. domme Kommissionen mod Frankrig (EU:C:2010:253, præmis 30) og Pro Med Logistik og Pongratz (EU:C:2014:111, præmis 45).

13 — Jf. i denne retning dom Pro Med Logistik og Pongratz (EU:C:2014:111, præmis 45).

25. Domstolen medgav således for så vidt angik levering af varer, at Den Franske Republik med føje kunne begrænse anvendelsen af en nedsat sats til selve abonnementet, der gav abonnenterne ret til levering af en minimumsmængde af elektricitet, da en sådan anvendelse var begrænset til konkrete og specifikke aspekter vedrørende levering af naturgas og elektricitet [14].

26. I lighed hermed fandt Domstolen for så vidt angår levering af ydelser, at medlemsstaterne kunne anvende en reduceret momssats på konkrete og specifikke aspekter af vandforsyning som omhandlet i bilag H, kategori 2, til sjette direktiv 77/388, såsom individuel tilslutning [15], at ligtransport med køretøj må anses for en konkret og specifik del af de tjenesteydelser, der leveres af begravelsesvirksomheder [16], eller sågar for så vidt angår befordring af personer og disses bagage som omhandlet i momsdirektivets bilag III, nr. 5, at virksomhed med personbefordring med taxi i nærtrafikken kan udgøre et konkret og specifikt aspekt af den pågældende kategori, idet den kan identificeres som sådan, adskilt fra andre leveringer af ydelser inden for den omhandlede kategori [17].

27. Det er på ingen måde overraskende, at Domstolen måtte afklare kriteriet »konkrete og specifikke aspekter«, der kan muliggøre en selektiv anvendelse af en nedsat sats, særligt for så vidt angår levering af ydelser. Inden for kategorien levering af ydelser, som ofte er generelt formuleret, såsom »vandforsyning« eller »befordring af personer og disses bagage«, er der i almindelighed tale om komplekse kædetransaktioner eller forskellige ydelser.

28. Som dom Kommissionen mod Frankrig (EU:C:2003:264) – der angik levering af elektricitet og gas – viser, må det forventes, at denne retspraksis finder anvendelse på levering af varer.

29. Det er endvidere nødvendigt at klarlægge betydningen af »konkrete og specifikke aspekter« af samme kategori som omhandlet af momsdirektivets bilag III og at definere den undersøgelse, som identificering af sådanne »konkrete og specifikke aspekter« omfatter.

30. I denne henseende fremgår det af dommene Kommissionen mod Frankrig (EU:C:2010:253) og Pro Med Logistik og Pongratz (EU:C:2014:111), der begge angik levering af komplekse ydelser, at Domstolen efterprøver, om den pågældende ydelse kan »identificeres som sådan, adskilt fra andre leveringer af ydelser« fra de omhandlede virksomheder [18] eller den pågældende kategori [19].

31. I modsætning til hvad man kunne formode, foretager Domstolen ikke en økonomisk undersøgelse af, om en ydelse kan fastslås som en sådan. I dom Kommissionen mod Frankrig (EU:C:2010:253), der angik ligtransport med køretøj udført af begravelsesvirksomheder, forkastede Domstolen Kommissionens teori om, at spørgsmålet om, hvorvidt en ydelse »kan fastslås som en sådan«, skal vurderes ud fra gennemsnitsforbrugerens forventninger og ud fra en økonomisk betragtning, og om, at vurderingen består i en efterprøvelse af, om en transaktion, som består af flere dele, i realiteten skal anses for en enkelt ydelse, der er undergivet en enkelt skattemæssig behandling, eller snarere som to eller flere særskilte ydelser, der kan behandles forskelligt.

14 — Jf. dom Kommissionen mod Frankrig (EU:C:2003:264, præmis 28 og 29). Sagen angik artikel 12, stk. 3, litra b), i sjette direktiv 77/388. Jeg erindrer om, at naturgas og elektricitet er omfattet af traktatens bestemmelser om fri varebevægelighed; jf. i denne retning bl.a. dom Kommissionen mod Frankrig (C-159/94, EU:C:1997:501, præmis 43-50).

15 — Dom Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (EU:C:2008:184, præmis 43).

16 — Dom Kommissionen mod Frankrig (EU:C:2010:253, præmis 39).

17 — Dom Pro Med Logistik og Pongratz (EU:C:2014:111, præmis 50).

18 — Dom Kommissionen mod Frankrig (EU:C:2010:253, præmis 35).

19 — Dom Pro Med Logistik og Pongratz (EU:C:2014:111, præmis 47 og 50).

32. Afvisningen af Kommissionens argumentation var begrundet i den begrænsning, som teorien ville have ført til for så vidt angår medlemsstaternes udøvelse af den skønsbeføjelse, som de har fået tillagt ved momsdirektivet, vedrørende anvendelse af den nedsatte momssats, idet udøvelsen af en sådan skønsbeføjelse nemlig kræver, at der anvendes generelle og objektive kriterier [20]. Det er ligeledes sandsynligt, at en økonomisk vurdering af, hvorvidt den nævnte betingelse var opfyldt, kunne føre til en forveksling mellem denne undersøgelse og efterprøvelsen af, om princippet om afgiftsneutralitet er overholdt.

33. På denne baggrund efterprøvede Domstolen, om ydelsen kunne karakteriseres som en tjenesteydelse, der »kan fastslås som en sådan, adskilt fra andre ydelser«, og på hvilken den nedsatte momssats anvendes af en medlemsstat ud fra formelle og retlige omstændigheder, såsom den omhandlede ydelses særlige karakter i forhold til andre ydelser, som virksomhederne leverer, og/eller den omstændighed, at ydelsen eller leverandører af ydelsen er omfattet af særlige bestemmelser [21].

34. Disse omstændigheder forekommer hverken begrænsende eller udtømmende.

35. Tekniske forskelle mellem de omhandlede varer eller tjenesteydelser som sådan eller objektive forskelle med hensyn til anvendelsen af disse varer eller ydelser kan lige så vel gøre det muligt, inden for samme kategori af varer eller ydelser, at fastslå »konkrete og specifikke aspekter« af denne kategori, hvilket kan begrunde selektiv anvendelse af en nedsat momssats.

36. I den foreliggende sag er det således, som den tyske og den finske regering har gjort gældende, fuldt ud tænkeligt, at bøger på andre medier, i modsætning til bøger på papir, alle kræver en særlig teknisk læseanordning og følgelig kan være »konkrete og specifikke aspekter« af kategorien »levering af bøger på alle fysiske medier«, hvilket opfylder den betingelse, som er blevet opstillet i Domstolens praksis.

B – *Overholdelse af princippet om afgiftsneutralitet*

37. Ifølge retspraksis er princippet om afgiftsneutralitet i den fælles momsordning i særdeleshed til hinder for, at sammenlignelige varer eller tjenesteydelser, som konkurrerer indbyrdes, behandles momsmæssigt forskelligt [22]. Det er således udtryk for en overførsel af det almindelige ligebehandlingsprincip til momsområdet [23].

38. Det følger heraf, at hvis varerne eller ydelserne er sammenlignelige, skal de pålægges en ensartet momssats [24].

39. Efterprøvelsen af, hvorvidt de omhandlede varer eller ydelser er sammenlignelige, skal fortrinsvis tage udgangspunkt i gennemsnitsforbrugerens synspunkt med henblik på at fastslå, om varerne eller ydelserne opfylder samme behov hos forbrugeren, idet kunstige sondringer på grundlag af ubetydelige forskelle herved skal undgås [25].

20 — Dom Kommissionen mod Frankrig (EU:C:2010:253, præmis 33 og 34).

21 — Jf. domme Kommissionen mod Frankrig (EU:C:2010:253, præmis 35-38) og Pro Med Logistik og Pongratz (EU:C:2014:111, præmis 48 og 49).

22 — Jf. bl.a. domme The Rank Group (C-259/10 og C-260/10, EU:C:2011:719, præmis 32) og Pro Med Logistik og Pongratz (EU:C:2014:111, præmis 52).

23 — Jf. i denne retning dom NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis).

24 — Jf. dom Kommissionen mod Frankrig (C-481/98, EU:C:2001:237, præmis 22).

25 — Jf. i denne retning domme The Rank Group (EU:C:2011:719, præmis 43) og Pro Med Logistik og Pongratz (EU:C:2014:111, præmis 53).

40. Domstolen har således fastslået, at tjenesteydelser er sammenlignelige, hvis de har ensartede egenskaber og tjener samme behov ud fra et forbrugersynspunkt som følge af et kriterium om sammenlignelig anvendelse, og når de tilstedeværende forskelle ikke på væsentlig måde påvirker gennemsnitsforbrugerens afgørelse om at anvende den ene eller anden af disse ydelser [26].

41. Som jeg allerede har anført i den foreliggende sag, har sagens parter indgående drøftet, hvorvidt EU-lovgiver med vedtagelsen af direktiv 2009/47, der tillod, at bilag III, nr. 6, til momsdirektivet omfatter bøger »på alle fysiske medier«, ville sikre overholdelsen af princippet om afgiftsneutralitet, hvorved de med støtte i forudsætningen om, at alle bøger, der er nævnt i bilagets nr. 6, uanset medium var sammenlignelige og følgelig stod i et indbyrdes konkurrenceforhold.

42. Mens de regeringer, der har afgivet indlæg, i det væsentlige finder, at EU-lovgiver ikke agtede at fratage medlemsstaterne, herunder de nationale retsinstanser, deres skønsbeføjelse ved at kræve, at de automatisk udvider den nedsatte momssats, som de kan anvende på levering af trykte bøger, til at omfatte bøger, der udgives på andre fysiske medier, har Kommissionen gjort den modsatte opfattelse gældende, om end denne nuanceredes noget under retsmødet.

43. Som det er blevet gjort gældende af regeringerne under sagen, fremgår det hverken af ordlyden af eller af betragtningerne til direktiv 2009/47, at formålet med ændringen af bilag III, nr. 6, til momsdirektivet var at sikre overholdelsen af princippet om afgiftsneutralitet inden for den kategori, som dette punkt omhandler.

44. Det hedder således blot i fjerde betragtning til direktiv 2009/47, at momsdirektivet bør »ændres [...] for at klarlægge og ajourføre henvisningen til bøger i bilag III til den tekniske udvikling«.

45. Man kan naturligvis hævde, at behovet for, at henvisningen tager hensyn til den tekniske udvikling, implicit kan betyde, at EU-lovgiver nu fandt, at bøger, der udgives på andre medier end papir, nødvendigvis konkurrerer med trykte bøger, og at det således er hensigtsmæssigt, at de er omfattet af samme nedsatte momssats.

46. Foruden den omstændighed, at Kommissionen ikke har gjort et sådant argument gældende, er der ingen objektiv indikation herfor i direktiv 2009/47.

47. Endvidere støtter en sammenligning mellem direktiv 2009/47 og de forarbejder, der gik forud for vedtagelsen, således som Kommissionen også har foreslået, endelig kun antagelsen af, at princippet om afgiftsneutralitet ikke synes at have været EU-lovgivers formål, selv om det i hvert fald til dels lå til grund for Kommissionens forslag af 7. juli 2008.

48. Selv om begrundelsen for forslaget således nævner, at det »af hensyn til neutraliteten« er »nødvendigt« med en udvidelse af momsdirektivets bilag III, nr. 6, for også at dække »bøger, der er på CD, CD-rom eller et tilsvarende fysisk medium, som hovedsagelig gengiver samme informationsindhold som trykte bøger« [27], indeholder selve forslaget blot en henvisning til nødvendigheden af »at foretage tekniske tilpasninger for at [...] opdatere [bestemmelserne] af hensyn til den tekniske udvikling«, idet disse tilpasninger skal give »*mulighed* for at anvende en nedsat momssats på […] lydbøger, CD'er, CD-rom'er eller ethvert fysisk medium, som hovedsagelig gengiver samme informationsindhold som trykte bøger« [28].

49. Det fremgår således alene ved gennemlæsning af forslaget, at selv om Kommissionen var klar over, at der var en vis lighed mellem de førnævnte forskellige fysiske medier og bøger på papir, var der imidlertid ikke tale om en fuldstændig lighed eller overensstemmelse.

26 — Dom Pro Med Logistik og Pongratz (EU:C:2014:111, præmis 55 og den deri nævnte retspraksis).

27 — Punkt 5.3, s. 8, i det ovenfor i fodnote 7 nævnte direktivforslag.

28 — 6. betragtning til direktivforslaget (min fremhævelse).

50. Denne lighed var således dels begrænset til at omfatte andre medier end papir, »som hovedsagelig gengiver samme informationsindhold som trykte bøger«, hvilket, som det fremgår af begrundelsen for selve forslaget, nødvendigvis indebærer, at bøger på andre medier end papir, som indeholder supplerende materiale i forhold til trykte bøger, såsom søgemaskiner eller links til andre former for materiale, var udelukket [29]. I modsætning til hvad overholdelsen af princippet om afgiftsneutralitet principielt må kræve, førte denne lighed eller overensstemmelse på den anden side ikke automatisk til, at den nedsatte sats, der tidligere kun omfattede trykte bøger, udvidedes til at omfatte bøger på andre fysiske medier, men foranledigede alene Kommissionen til at foreslå *muligheden* for en sådan udvidelse.

51. Den omstændighed, at EU-lovgiver ikke fulgte samme afgrænsning som Kommissionens direktivforslag, hvorefter muligheden for at udvide den nedsatte momssats udelukkende omfattede fysiske medier, »som hovedsagelig gengiver samme informationsindhold som trykte bøger«, idet der generelt henvistes til bøger »på alle fysiske medier«, foranlediger mig til at antage, at det ikke a fortiori var hensigten at anerkende, at der var overensstemmelse mellem samtlige de bøger, der er anført i bilag III, nr. 6, til momsdirektivet, som ændret ved direktiv 2009/47, uanset fysisk medium, og at forpligte medlemsstaterne til at anvende en nedsat momssats på disse bøger, svarende til den, de kan anvende på trykte bøger.

52. EU-lovgiver har efter min opfattelse således ikke villet fratage medlemsstaterne det skøn, som de råder over for så vidt angår eventuel selektiv anvendelse af den nedsatte momssats inden for kategorien levering af bøger på alle fysiske medier som omhandlet i bilag III, nr. 6, til momsdirektivet, som ændret ved direktiv 2009/47 [30].

53. Henset hertil, og i overensstemmelse med retspraksis, tilkommer det den forelæggende ret at efterprøve, om trykte bøger og bøger på andre fysiske medier er sammenlignelige ud fra gennemsnitsforbrugerens synspunkt, idet de opfylder samme behov hos forbrugeren.

54. Som parterne med rette gjorde gældende under retsmødet, refereres der til gennemsnitsforbrugeren i den enkelte medlemsstat, hvilket er forståeligt, idet gennemsnitsforbrugerens vurdering kan variere i forhold til de eventuelt forskellige grader af udbredelsen af ny teknologi på hvert af de nationale markeder og graden af tekniske anordninger, der giver forbrugeren mulighed for at læse eller lytte til bøger på andre medier end papir.

55. I henhold til retspraksis tilkommer det den forelæggende ret, henset til samtlige de omstændigheder, der er blevet den oplyst, at efterprøve, om trykte bøger og bøger på andre medier end papir har tilsvarende egenskaber og opfylder samme behov hos forbrugeren ud fra et kriterium om, hvorvidt deres anvendelse er sammenlignelig, og under hensyn til eksisterende forskelle, med henblik på at efterprøve, om disse forskelle øver betragtelig eller kendelig indflydelse på gennemsnitsforbrugerens beslutning om at vælge det ene eller det andet af disse kulturprodukter eller ej.

29 — Jf. direktivforslaget, punkt 5.3, s. 8. Det støttes ligeledes af Momsudvalgets retningslinjer, der blev vedtaget på dets 92. møde den 7. og den 8.12.2010, doc A - taxud.c.1(2011)157667-684, der næsten ordret gentager definitionen af begrebet »bøger på alle fysiske medier« i direktivforslaget. Som det fremgår af dokumentet selv, er retningslinjerne ikke bindende, hverken for Kommissionen eller for medlemsstaterne.

30 — Den omstændighed, at det ikke var EU-lovgivers intention at forpligte medlemsstaterne til at udvide den nedsatte momssats til at omfatte bøger på andre fysiske medier end papir, som 26 af dem anvender på levering af trykte bøger, underbygges efter min opfattelse af, at 14 af medlemsstaterne, dvs. én mere end flertallet, har besluttet at bevare den normale momssats på levering af bøger på andre fysiske medier. Jf. vedrørende disse statistikker skemaet på s. 4 i dokument taxud.c.1(2014) 48867, nævnt ovenfor i fodnote 5, der angiver de momssatser, der anvendes i medlemsstaterne pr. 13.1.2014.

56. I denne henseende har de regeringer, der er parter i sagen, uimodsagt af Kommissionen, gjort gældende, at bøger på andre medier end papir gennem deres egenskaber objektivt adskiller sig fra trykte bøger. Denne forskel følger ikke alene af nødvendigheden af at disponere over en teknisk læseanordning [31], men ligeledes af den omstændighed, at gennemsnitsforbrugeren af bøger på andre medier end papir vælger disse produkter netop som følge af de yderligere anvendelser og funktioner, som de tilbyder i forhold til trykte bøger.

57. Som den finske regering anførte under retsmødet, skyldes gennemsnitsforbrugerens beslutning om at købe en lydbog sjældent alene blot ønsket om få teksten af en trykt bog læst op, men hyppigere udførelsen og/eller oplæserens bekendthed samt de særlige effekter eller den musik, som gengives i lydversionen. Ifølge navnlig den tyske og den finske regering gælder det samme for så vidt angår bøger på CD'er, CD-rom'er eller USB-nøgler, nemlig at gennemsnitsforbrugerens køb influeres af supplerende søgefunktioner, som disse bøger tilbyder, eller af den software eller andre programmer, der er integreret i disse bøger til forskel fra trykte bøger.

58. For så vidt angår de omstændigheder, som den forelæggende ret råder over, tilkommer det denne at efterprøve relevansen af disse påstande for så vidt angår den finske gennemsnitsforbrugers adfærd.

59. På grundlag af de anførte betragtninger foreslår jeg, at artikel 98, stk. 2, første afsnit, i og bilag III, nr. 6, til momsdirektivet, som affattet ved Rådets direktiv 2009/47/EF, skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en national ordning, hvorefter der anvendes en nedsat momssats på trykte bøger, mens den almindelige momssats anvendes på bøger på andre fysiske medier, såsom CD'er, CD-rom'er eller USB-nøgler, forudsat at sidstnævnte ud fra denne medlemsstats gennemsnitsforbrugers synspunkt ikke svarer til de førstnævnte, idet de ikke opfylder samme behov hos forbrugeren, hvilket den forelæggende ret skal vurdere.

60. For fuldstændighedens skyld tilføjes det, at den anførte besvarelse efter min opfattelse ikke afhænger af de tre omstændigheder, som den forelæggende ret anførte i sit præjudicielle spørgsmål, nemlig for det første, om en bog er beregnet til at skulle læses eller høres (lydbog), for det andet, om der for så vidt angår en bog på CD eller CD-rom, USB-nøgle eller et andet tilsvarende fysisk medium eller en lydbog findes en trykt bog af samme indhold, og for det tredje, at der med hensyn til en bog på et andet fysisk medium end papir kan benyttes tekniske egenskaber ved dette medium, f.eks. søgefunktioner.

61. Den forelæggende ret skal således vurdere netop de egenskaber ved bøger på andre medier end papir, som eventuelt øver betragtelig eller kendelig indflydelse på den finske gennemsnitforbrugers beslutning om at købe disse bøger frem for trykte bøger.

62. Hvis disse egenskaber ifølge gennemsnitsforbrugeren i den pågældende medlemsstat er afgørende, således som bl.a. den finske og den tyske regering har gjort gældende, er det med rette, at den nationale ordning ikke giver mulighed for at anvende den nedsatte momssats, som finder anvendelse på trykte bøger, på levering af bøger på andre medier end papir. Derimod, hvis disse egenskaber ikke har nogen eller ringe indflydelse på den anførte gennemsnitforbrugers beslutning om at købe bøger på andre medier end papir – idet det, der er vigtigt for forbrugeren, navnlig er, at bøgerne har et tilsvarende indhold, uanset medium eller egenskaber – er den selektive anvendelse af en nedsat momssats ikke begrundet.

31 — Som den tyske og den estiske regering i det væsentlige har anført, kan købsprisen for en teknisk læseanordning (computer, tablet osv.) ligeledes udgøre et væsentligt element for gennemsnitsforbrugerens valg.

III – **Forslag til afgørelse**

63. Henset til de anførte betragtninger foreslår jeg, at Domstolen besvarer det præjudicielle spørgsmål, som er forelagt af Korkein hallinto-oikeus, således:

»Artikel 98, stk. 2, første afsnit, i og bilag III, nr. 6, til Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som affattet ved Rådets direktiv 2009/47/EF af 5. maj 2009, skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en national ordning, hvorefter der anvendes en nedsat merværdiafgiftsats på trykte bøger, mens den almindelige merværdiafgiftsats anvendes på bøger på andre fysiske medier, såsom CD'er, CD-rom'er eller USB-nøgler, forudsat at sidstnævnte ud fra denne medlemsstats gennemsnitsforbrugers synspunkt ikke svarer til de førstnævnte, idet de ikke opfylder samme behov hos forbrugeren, hvilket den forelæggende ret skal vurdere.

Besvarelsen afhænger ikke af, om en bog er beregnet til at skulle læses eller høres (lydbog), om der for så vidt angår en bog på CD eller CD-rom, USB-nøgle eller et andet tilsvarende fysisk medium eller en lydbog findes en trykt bog af samme indhold, eller at der med hensyn til en bog på et andet fysisk medium end papir kan benyttes tekniske egenskaber ved dette medium, f.eks. søgefunktioner.«