Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
PAOLO MENGOZZI
föredraget den 14 maj 2014[1]

Mål C-219/13

K Oy

(begäran om förhandsavgörande från Högsta förvaltningsdomstolen (Finland))

”Gemensamt system för mervärdesskatt — Direktiv 2006/112/EG — Direktiv 2009/47/EG — Tillämpning av en reducerad mervärdesskattesats på tryckta böcker men inte på böcker som lagras på andra fysiska bärare (cd-skivor, cd-romskivor, usb-stickor) — Konkreta och specifika aspekter — Skatteneutralitet”

I – **Inledning**

1. Strider en nationell lagstiftning enligt vilken en reducerad mervärdesskattesats ska tillämpas på tryckta böcker, men däremot inte på böcker lagrade på andra fysiska bärare såsom cd-skivor, cd-romskivor och usb-stickor, mot bestämmelserna i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt[2] (nedan kallat mervärdesskattedirektivet) och mot principen om skatteneutralitet?

2. Detta är i allt väsentligt den fråga som Högsta förvaltningsdomstolen (Finland) har ställt till domstolen inom ramen för en tvist mellan bolaget K Oy (nedan kallat K) och Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt rörande ett förhandsavgörande av Centralskattenämnden i vilket denna avslog K:s ansökan avseende beskattningsåren 2011 och 2012 i vilken K hade ställt en fråga om huruvida den reducerade mervärdesskattesats på 9 procent som är tillämplig på tryckta böcker kunde tillämpas på av K utgivna ljudböcker och e-böcker som lagras på fysiska bärare och återger den skrivna texten i en tryckt bok.

3. Centralskattenämnden ansåg för det första att endast tryckta eller på jämförbart sätt tillverkade publikationer kan anses utgöra böcker i den mening som avses i 85 a § 1 mom. 7 punkten och 3 mom. mervärdesskattelagen (1265/1997).

4. För det andra fann nämnden att varken artikel 98.2 första stycket i mervärdesskattedirektivet jämförd med punkt 6 i bilaga III till det direktivet, i den punktens lydelse enligt rådets direktiv 2009/47/EG av den 5 maj 2009 om ändring av rådets direktiv 2006/112/EG vad gäller reducerade mervärdesskattesatser,[3] eller principen om skatteneutralitet utgjorde hinder för att det vid försäljning av böcker lagrade på andra fysiska bärare än papper tillämpades en normal mervärdesskattesats – det vill säga, i det aktuella fallet, 23 procent av beskattningsunderlaget – i stället för den reducerade skattesats på 9 procent som tillämpas på tryckta böcker. Nämnden ansåg

1 — Originalspråk: franska.
2 — EUT L 347, s. 1.
3 — EUT L 116, s. 8.

nämligen att ljudböcker och e-böcker lagrade på annan fysisk bärare än papper med avseende på väsen, egenskaper och nyttjandesätt var att jämställa med liknande böcker som är tillgängliga i elektronisk form, på vilka reducerade skattesatser enligt artikel 98.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet inte ska tillämpas.

5. K överklagade då Centrala skattenämndens förhandsavgörande till Högsta förvaltningsdomstolen och yrkade därvid dels att förhandsavgörandet skulle upphävas, dels att det skulle slås fast att de ljudböcker och e-böcker som lagras på fysiska bärare, såsom cd- eller cd-romskivor eller usb-stickor och andra liknande produkter som beskrivs i yrkandet ska betraktas som tryckta böcker, i den mening som avses i 85 a § 1 mom. 7 punkten och 3 mom. mervärdesskattelagen, vilkas försäljning är föremål för en reducerad mervärdesskattesats.

6. Efter att ha begärt yttrande från Finansministeriet, som i allt väsentligt anslöt sig till Centrala skattenämndens ståndpunkt, beslutade Högsta förvaltningsdomstolen att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Ska bestämmelserna i första stycket i artikel 98.2 i [mervärdesskattedirektivet] och punkt 6 i bilaga III till samma direktiv, sådan sistnämnda punkt lyder i [direktiv 2009/47], med hänsyn till principen om beskattningens neutralitet anses utgöra hinder för att i nationell lag föreskriva att på tryckta böcker ska tillämpas en reducerad mervärdesskattesats, men på böcker som lagrats på andra fysiska inspelningsunderlag, såsom cd- eller cd-romskivor eller minnesstickor, ska tillämpas den allmänna mervärdesskattesatsen[?]

Har det för svaret på ovan nämnda fråga betydelse huruvida

— boken är avsedd att läsas eller avlyssnas (ljudbok),

— det finns en tryckt bok med samma innehåll som den ljudbok eller e-bok som finns på cd- eller cd-romskivan, minnesstickan eller motsvarande fysiska underlag,

— inspelningsunderlaget gör det möjligt att använda tekniska funktioner, såsom sökfunktioner, när det fysiska inspelningsunderlaget är något annat än papper?”

7. Den finländska, den tyska, den estniska, den grekiska och den irländska regeringen samt Europeiska kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden över tolkningsfrågan.

8. Dessa berörda parter – utom den tyska och den estniska regeringen – yttrade sig även vid den muntliga förhandlingen den 13 mars 2014.

II – **Bedömning**

9. Enligt artikel 96 i mervärdesskattedirektivet ska en och samma skattesats – kallad normalskattesats – tillämpas på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster.

10. Genom undantag från denna princip har medlemsstaterna enligt artikel 98.2 första stycket i mervärdesskattedirektivet möjlighet att tillämpa reducerade skattesatser på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster i de kategorier som anges i bilaga III till direktivet.

11. Före den ändring som gjordes genom direktiv 2009/47 avsåg punkt 6 i bilaga III ”tillhandahållande … av böcker …”. Genom det direktivet ersattes emellertid texten i punkt 6 i bilaga III, varvid det förtydligades att denna punkt från och med ändringen skulle avse ”tillhandahållande av … böcker *på alla typer av fysiska bärare …*”.[4]

12. Finland har liksom de allra flesta andra medlemsstaterna[5] gjort ett giltigt val att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på leverans av tryckta böcker – ett val som för övrigt gjordes redan inom ramen för artikel 12.3 a i sjätte direktivet 77/388/EEG[6] och punkt 6 i bilaga H till detta, vilka var föregångarna till artikel 98.1 i mervärdesskattedirektivet respektive bilaga III till detta. Högsta förvaltningsdomstolens fråga rör därför huruvida den ändring som gjordes genom direktiv 2009/47 medför att en medlemsstat är skyldig att utvidga tillämpningsområdet för en sådan reducerad mervärdesskattesats till att även omfatta leverans av böcker på andra fysiska bärare än papper, exempelvis cd- eller cd-romskivor eller usb-stickor.

13. De regeringar som har deltagit i förfarandet anser att domstolen bör besvara denna fråga nekande. Till stöd för denna åsikt har de anfört att tillämpningen av reducerade mervärdesskattesatser är frivillig, att den ändring som gjordes genom direktiv 2009/47 var av rent teknisk art och att det inte går att jämföra leverans av pappersböcker med leverans av böcker på andra fysiska bärare. Att begränsa tillämpningen av den reducerade mervärdesskattesatsen till leverans av pappersböcker innebär därför enligt regeringarna inte något åsidosättande av principen om skatteneutralitet. Vidare har regeringarna gjort gällande att det under alla omständigheter ankommer på medlemsstaterna och de nationella domstolarna att konkret undersöka konkurrensförhållandena mellan dessa olika kategorier av böcker.

14. Kommissionen har däremot, i sitt skriftliga yttrande, framfört åsikten att en selektiv tillämpning av den reducerade mervärdesskattesatsen som innebär att denna uteslutande gäller för pappersböcker skulle strida mot målet att säkerställa iakttagandet av principen om skatteneutralitet mellan alla böcker, oavsett fysisk bärare, som förmedlar väsentligen samma informationsinnehåll. Detta var ett mål som kommissionen och unionslagstiftaren eftersträvade vid antagandet av direktiv 2009/47, varigenom punkt 6 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet ändrades.

15. Vid den muntliga förhandlingen ville kommissionen emellertid ”nyansera” sin ståndpunkt efter att ha läst de övriga berörda parternas yttranden. Kommissionen hade kommit fram till att det var möjligt att unionslagstiftaren i samband med antagandet av direktiv 2009/47 hade velat gå en annan väg än den som kommissionen hade valt i sitt förslag till direktiv,[7] på grundval av vilket direktiv 2009/47 antogs, och inte göra det obligatoriskt att tillämpa den reducerade mervärdesskattesatsen på leverans av alla böcker oavsett fysisk bärare. Därför hävdade kommissionen vid förhandlingen att artikel 98.2 första stycket i direktiv 2006/112 och punkt 6 i bilaga III till det direktivet, i den punktens lydelse enligt direktiv 2009/47, inte *nödvändigtvis* utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken en reducerad mervärdesskattesats tillämpas på tryckta böcker men inte på böcker lagrade på andra fysiska bärare som förmedlar väsentligen samma informationsinnehåll, *under förutsättning att principen om skatteneutralitet iakttas*.

4 — Min kursivering. Som samtliga berörda parter också har påtalat, rör det nu aktuella målet således inte den skattemässiga behandlingen av e-böcker, det vill säga böcker som tillhandahålls på elektronisk väg, utan uteslutande den skattemässiga behandlingen av böcker som är tillgängliga på någon form av fysisk bärare.

5 — Enligt ett kommissionsdokument med en sammanfattning av de mervärdesskattesatser som tillämpades i Europeiska unionens medlemsstater den 13 januari 2014, tillämpar 26 av de 28 medlemsstaterna en reducerad mervärdesskattesats på leverans av tryckta böcker (se dokument taxud.c.1(2014) 48867, s. 4).

6 — Rådets direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28).

7 — Förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 2006/112/EG i fråga om reducerade mervärdesskattesatser, KOM(2008) 428 slutlig.

16. För egen del vill jag allra först erinra om att domstolen, såvitt avser såväl bilaga H till sjätte direktivet 77/388/EEG som bilaga III till mervärdesskattedirektivet, har funnit att det inte är förbjudet för medlemsstaterna att tillämpa den reducerade skattesatsen selektivt inom en och samma kategori av tjänster, under förutsättning att detta inte riskerar att snedvrida konkurrensen,[8] det vill säga under förutsättning att det är förenligt med den princip om skatteneutralitet som ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt.[9]

17. Domstolen har nyligen utifrån detta dragit slutsatsen att medlemsstaternas möjlighet att på ett selektivt sätt tillämpa den reducerade mervärdesskattesatsen är ”underkastad två villkor: dels ska endast konkreta och specifika aspekter av tjänstekategorin i fråga avskiljas för tillämpningen av den reducerade skattesatsen, dels ska principen om skatteneutralitet iakttas”.[10]

18. Det är först relativt nyligen som domstolen har slagit fast att båda dessa villkor måste vara uppfyllda.

19. Av de formuleringar som domstolen använde innan den meddelade dom kommissionen/Frankrike (C-94/09, EU:C:2010:253), framgick det nämligen att detta med att begränsa tillämpningen av en reducerad mervärdesskattesats till ”konkreta och specifika aspekter” av en viss tjänstekategori var en *möjlighet* som medlemsstaterna hade enligt mervärdesskattedirektivet, *under förutsättning att principen om skatteneutralitet iakttogs*.[11] Genom den domen, som bekräftades genom domen i de ovannämnda förenade målen Pro Med Logistik och Pongratz, omvandlades denna möjlighet till ett faktiskt *villkor*, *oberoende av villkoret om iakttagande av principen om skatteneutralitet*, för att en reducerad skattesats ska få tillämpas selektivt inom en och samma tjänstekategori.[12]

20. Syftet med dessa båda villkor är enligt domstolen att se till att medlemsstaterna väljer selektiv tillämpning endast i fall där omständigheterna är sådana att en korrekt och enkel tillämpning av den reducerade skattesats som har valts kan garanteras och att skatteundandragande, skatteflykt och missbruk kan förhindras.[13]

21. Att begränsningen till ”konkreta och specifika aspekter” har omvandlats till ett självständigt villkor för att en reducerad mervärdesskattesats ska få tillämpas selektivt inom en och samma kategori i bilaga III till mervärdesskattedirektivet medför att domstolens prövning därav blir något striktare. Prövningen blir nu nämligen systematisk och görs innan prövningen av huruvida principen om skatteneutralitet iakttas. Domstolen har visserligen ända sedan villkoret om ”konkreta och specifika aspekter” blev ett faktiskt villkor för selektiv tillämpning av en reducerad mervärdesskattesats alltid funnit att detta villkor har varit uppfyllt. Den nya självständiga ställning som detta villkor nu har tillerkänts medför emellertid att det inte kan anses vara uppfyllt med mindre än att EU-domstolen och de nationella domstolarna måste pröva huruvida villkoret om iakttagande av principen om skatteneutralitet är uppfyllt.

22. Det ska således göras en prövning av dessa båda villkor för selektiv tillämpning av en reducerad mervärdesskattesats inom en och samma kategori i bilaga III till mervärdesskattedirektivet.

8 — Se, bland annat, dom kommissionen/Frankrike (C-94/09, EU:C:2010:253), punkt 25, och dom Pro Med Logistik (C-454/12 och C-455/12, EU:C:2014:111), punkt 43.

9 — Se, för ett liknande resonemang, dom Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (C-442/05, EU:C:2008:184), punkt 43, dom kommissionen/Frankrike (EU:C:2010:253), punkt 26, och dom Pro Med Logistik (EU:C:2014:111), punkt 44.

10 — Se, bland annat, för ett liknande resonemang, dom kommissionen/Frankrike (EU:C:2010:253), punkt 30, och dom Pro Med Logistik (EU:C:2014:111), punkt 45.

11 — Se dom kommissionen/Frankrike (C-384/01, EU:C:2003:264), punkterna 25 och 26, och dom Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (EU:C:2008:184), punkt 43.

12 — Se dom kommissionen/Frankrike (EU:C:2010:253), punkt 30, och dom Pro Med Logistik (EU:C:2014:111), punkt 45.

13 — Se, för ett liknande resonemang, dom Pro Med Logistik (EU:C:2014:111), punkt 45.

A – *”Konkreta och specifika aspekter” inom en och samma kategori av leverans av varor*

23. I det nu aktuella målet har ingen av de berörda parterna anfört något tvivel om att det första villkoret är uppfyllt. Alla förefaller nämligen godta, åtminstone implicit, att inom kategorin tillhandahållande av böcker på alla typer av fysiska bärare kan böcker som lagras på andra bärare än papper utgöra ”konkreta och specifika aspekter” av den kategorin.

24. Här ska det erinras om att de mål i vilka domstolen har urskilt och haft anledning att yttra sig över förekomsten av sådana ”konkreta och specifika aspekter” inom en och samma kategori enligt bestämmelserna i sjätte direktivet (framför allt bilaga H till detta), eller sedermera enligt bilaga III till mervärdesskattedirektivet, har avsett verksamheter som har utgjort såväl leverans av varor som tillhandahållande av tjänster.

25. När det gäller leverans av varor har domstolen funnit att Republiken Frankrike hade grund för att begränsa tillämpningen av en reducerad skattesats till abonnemang som berättigade till en minimikvantitet energi, eftersom en sådan tillämpning inskränkte sig till konkreta och specifika aspekter av tillhandahållandet av naturgas och elektricitet. [14]

26. När det gäller tillhandahållande av tjänster har domstolen funnit att medlemsstaterna fick tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på konkreta och specifika aspekter av kategorin vattenförsörjning i punkt 2 i bilaga H till sjätte direktivet, såsom anslutning av enskilda fastigheter, [15] att transporter av avlidna ska anses utgöra en konkret och specifik del av de tjänster som begravningsentreprenörer tillhandahåller [16] och att persontransporter med taxi i närtrafik skulle kunna anses utgöra en konkret och specifik aspekt av kategorin persontransporter och medfört bagage enligt punkt 5 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet eftersom denna verksamhet är identifierbar som sådan separat från de andra tjänsterna inom den kategorin. [17]

27. Det är inte ägnat att förvåna att det framför allt är i samband med tillhandahållande av tjänster som domstolen har slagit fast det kriterium avseende konkreta och specifika aspekter som kan göra det tillåtet att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats selektivt. Tjänstekategorierna har nämligen inte sällan allmänt hållna beteckningar som ”Vattenförsörjning” eller ”Persontransporter och medfört bagage” och innefattar i allmänhet ett flertal verksamheter som utgör en kedja eller ett flertal olikartade tjänster.

28. Icke desto mindre kan denna rättspraxis även tillämpas på leverans av varor, något som illustreras av domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike, vilket rörde tillhandahållande av elektricitet och gas.

29. Det är vidare nödvändigt att ta reda på innebörden av ”konkreta och specifika aspekter” av en och samma kategori i bilaga III till mervärdesskattedirektivet och att slå fast vilken prövning som krävs för att urskilja sådana konkreta och specifika aspekter.

14 — Se dom kommissionen/Frankrike (EU:C:2003:264), punkterna 28 och 29, som rörde artikel 12.3 b i sjätte direktivet. På ett allmänt plan vill jag erinra om att naturgas och elektricitet omfattas av fördragets bestämmelser om den fria rörligheten för varor – se, bland annat, dom kommissionen/Frankrike (C-159/94, EU:C:1997:501), punkterna 43–50.

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

16 — Dom kommissionen/Frankrike (EU:C:2010:253), punkt 39.

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

30. Härvid framgår det av domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike och domen i de ovannämnda förenade målen Pro Med Logistik och Pongratz – vilka båda rörde sammansatta tjänster – att domstolen kontrollerar huruvida den aktuella tjänsten ”i sig är urskiljbar” från de andra tjänster som de berörda företagen tillhandahåller [18] eller från övriga tjänster i den berörda kategorin. [19]

31. I motsats till vad man skulle kunna föreställa sig, gör domstolen inte någon ekonomisk prövning av huruvida en tjänst i sig är urskiljbar. I domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike, som rörde begravningsentreprenörers transporter av avlidna, godtog domstolen nämligen inte kommissionens argument att bedömningen av huruvida en tjänst ”i sig [var] urskiljbar” skulle bygga på genomsnittskonsumentens förväntningar och göras ur ekonomisk synvinkel. Närmare bestämt ansåg kommissionen att bedömningen skulle bestå i en kontroll av huruvida en transaktion innehållande flera delar i praktiken ska anses utgöra en enda tjänst, vilken då ska bli föremål för en enhetlig skattemässig behandling, eller ska anses utgöra två eller flera fristående tjänster, vilka kan behandlas olika i skattehänseende.

32. Det skäl som domstolen anförde mot kommissionens argument var att kommissionens metod skulle inskränka medlemsstaternas möjligheter att utnyttja sitt utrymme för skönsmässig bedömning enligt mervärdesskattedirektivet i fråga om tillämpningen av reducerade skattesatser, med tanke på att utnyttjandet av ett sådant utrymme för skönsmässig bedömning kräver att det tillämpas allmänna och objektiva kriterier. [20] Dessutom är det sannolikt att om det gjordes en ekonomisk bedömning av huruvida det aktuella kriteriet är uppfyllt, skulle prövningen av det kriteriet komma att flyta samman med prövningen av huruvida principen om skatteneutralitet iakttas.

33. I stället har domstolen, i sin kontroll av huruvida en tjänst på vilken en medlemsstat tillämpar en reducerad mervärdesskattesats ”i sig är urskiljbar från” andra tjänster, utgått från formella och rättsliga kriterier, till exempel huruvida den berörda verksamheten är särpräglad jämfört med de övriga tjänster som företagen tillhandahåller eller huruvida det föreligger ett separat regelverk för den aktuella tjänsten eller för de aktörer som tillhandahåller denna. [21]

34. Detta torde emellertid inte vara de enda möjliga typerna av kriterier.

35. Tekniska skillnader mellan de aktuella varorna eller tjänsterna, eller objektiva skillnader i användningen av dessa varor eller tjänster, skulle i precis lika hög grad kunna göra det möjligt att inom en och samma kategori av leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster urskilja konkreta och specifika aspekter av denna kategori som skulle kunna motivera en selektiv tillämpning av en reducerad mervärdesskattesats.

36. I det nu aktuella målet är det således fullt rimligt att – som den tyska och den finländska regeringen har gjort – hävda att böcker på alla andra bärare än papper skiljer sig från pappersböcker i så måtto att de kräver en särskild teknisk läsanordning och således kan utgöra konkreta och specifika aspekter av kategorin ”tillhandahållande av … böcker på alla typer av fysiska bärare”, vilket skulle uppfylla det villkor som ställs enligt domstolens praxis.

18 — Dom kommissionen/Frankrike (EU:C:2010:253), punkt 35.

19 — Dom Pro Med Logistik (EU:C:2014:111), punkterna 47 och 50.

20 — Dom kommissionen/Frankrike (EU:C:2010:253), punkterna 33 och 34.

21 — Se dom kommissionen/Frankrike (EU:C:2010:253), punkterna 35–38, och dom Pro Med Logistik (EU:C:2014:111), punkterna 48 och 49.

B – *Huruvida principen om skatteneutralitet iakttas*

37. Det följer av rättspraxis att principen om skatteneutralitet, vilken ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt, i synnerhet utgör hinder för att jämförbara och således konkurrerande varor eller tjänster behandlas olika i mervärdesskattehänseende. [22] Det rör sig således om det uttryck som den allmänna principen om likabehandling tar sig på mervärdesskatteområdet. [23]

38. Av detta följer att varor eller tjänster som är jämförbara ska belastas med en enhetlig mervärdesskattesats. [24]

39. Frågan huruvida varor eller tjänster är jämförbara ska besvaras ur genomsnittskonsumentens synvinkel, varvid det ska bedömas huruvida varorna eller tjänsterna tillgodoser samma behov hos denna konsument; konstlade skillnader grundade på obetydliga olikheter ska inte beaktas. [25]

40. Domstolen har nämligen slagit fast att två tjänster är jämförbara när de, med avseende på hur de används, har liknande egenskaper och tillgodoser samma behov hos konsumenterna och när de skillnader som finns inte har något betydande inflytande på genomsnittskonsumentens beslut att välja den ena eller den andra tjänsten. [26]

41. Som anförts ovan, har de berörda parterna i det nu aktuella målet fört en lång diskussion om huruvida unionslagstiftaren genom att anta direktiv 2009/47 – varigenom det i punkt 6 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet infördes en hänvisning till böcker ”på alla typer av fysiska bärare” – avsåg att garantera iakttagandet av principen om skatteneutralitet utifrån antagandet att alla böcker som nämns i den punkten, oavsett typ av fysisk bärare, är jämförbara och således konkurrerar med varandra.

42. De regeringar som har avgett yttranden anser att unionslagstiftarens avsikt inte var att beröva medlemsstaterna – inbegripet de nationella domstolarna – deras utrymme för skönsmässig bedömning genom att tvinga dem att automatiskt utvidga den reducerade mervärdesskattesats som de har rätt att tillämpa på leverans av tryckta böcker till att även omfatta leverans av böcker på andra fysiska bärare. Kommissionen har däremot argumenterat för den motsatta ståndpunkten, om än i mer nyanserad form vid den muntliga förhandlingen.

43. Som har framhållits av de regeringar som har deltagit i det nu aktuella förfarandet, framgår det varken av artikeldelen eller av skälen i direktiv 2009/47 att syftet med ändringen i punkt 6 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet skulle ha varit att säkerställa iakttagandet av principen om skatteneutralitet inom den kategori som avses i den punkten.

44. I skäl 4 i direktiv 2009/47 anges det endast att mervärdesskattedirektivet bör ”ändras … så att hänvisningen till ’böcker’ i bilaga III kan klargöras och uppdateras för att följa den tekniska utvecklingen”.

45. Det vore förvisso möjligt att hävda att det upplevda behovet av att uppdatera nämnda hänvisning i syfte att följa den tekniska utvecklingen implicit skulle kunna innebära att unionslagstiftaren hade kommit fram till att böcker som gavs ut på andra fysiska bärare än papper nödvändigtvis konkurrerade med tryckta böcker och därför skulle påföras samma reducerade mervärdesskattesats.

22 — Se, bland annat, dom Rank Group (C-259/10 och C-260/10, EU:C:2011:719), punkt 32, och dom Pro Med Logistik (EU:C:2014:111), punkt 52.

23 — Se dom NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669), punkt 41, och där angiven rättspraxis.

24 — Se dom kommissionen/Frankrike (C-481/98, EU:C:2001:237), punkt 22.

25 — Se, för ett liknande resonemang, dom Rank Group (EU:C:2011:719), punkt 43, och dom Pro Med Logistik (EU:C:2014:111), punkt 53.

26 — Dom Pro Med Logistik (EU:C:2014:111), punkt 54, och där angiven rättspraxis.

46. Kommissionen har emellertid i själva verket inte framfört några argument med den innebörden, och till yttermera visso saknas det i direktiv 2009/47 objektiva indikationer som pekar i den riktningen.

47. En jämförelse mellan direktiv 2009/47 och dess förarbeten – något som kommissionen också har föreslagit skulle göras – stärker dessutom teorin att skatteneutralitet inte torde ha varit det mål som unionslagstiftaren eftersträvade, även om detta åtminstone delvis låg till grund för kommissionens ovannämnda förslag av den 7 juli 2008.

48. I motiveringen till nämnda förslag angavs det nämligen att det ”[a]v neutralitetsskäl kräv[de]s” en utvidgning av punkt 6 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet till att även omfatta ”böcker … som finns på cd-skivor, cd-romskivor eller andra liknande fysiska medier och som i huvudsak har samma informationsinnehåll som tryckta böcker”,[27] men i själva förslaget till direktiv inskränkte sig kommissionen till att framhålla behovet av att göra vissa ”[t]ekniska anpassningar … för … uppdateringar [av bestämmelserna] för att följa den tekniska utvecklingen” och till att notera att dessa anpassningar skulle ”göra det *möjligt* att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats … på ljudböcker, cd-skivor, cd-romskivor eller andra fysiska medier som i huvudsak har samma informationsinnehåll som tryckta böcker”.[28]

49. Redan en genomläsning av förslaget visar således att kommissionen ansåg att det förelåg en viss grad av jämförbarhet mellan böcker på de ovannämnda fysiska bärarna och pappersböcker, men däremot inte en fullständig jämförbarhet eller likhet.

50. Till att börja med inskränktes nämligen jämförbarheten till att omfatta böcker på andra bärare än papper som ”som i huvudsak har samma informationsinnehåll som tryckta böcker”, vilket nödvändigtvis innebär – något som också framgår av motiveringen till förslaget – att jämförbarhet enligt kommissionen inte förelåg för böcker på andra bärare än papper som erbjuder kompletterande funktioner vilka tryckta böcker saknar, såsom sökmotorer eller länkar till andra typer av material.[29] Vidare var graden av jämförbarhet eller likhet inte så hög att den automatiskt medförde – på det sätt som iakttagandet av principen om skatteneutralitet allmänt sett skulle kräva – att den reducerade skattesats som tidigare hade tillämpats uteslutande på tryckta böcker skulle utvidgas till att omfatta böcker på andra fysiska bärare. I stället fann kommissionen det endast befogat att föreslå *möjligheten* att göra en sådan utvidgning.

51. Att unionslagstiftaren inte behöll den begränsning som angavs i kommissionens förslag till direktiv, nämligen att möjligheten att utvidga den reducerade mervärdesskattesatsen skulle inskränkas till fysiska bärare ”som i huvudsak har samma informationsinnehåll som tryckta böcker”, utan i stället valde att hänvisa allmänt till böcker ”på alla typer av fysiska bärare”, stärker mig i min övertygelse att unionslagstiftarens avsikt inte var att slå fast att samtliga böcker som avses i punkt 6 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet, i den punktens lydelse enligt direktiv 2009/47, är jämförbara, oberoende av fysisk bärare, och att tvinga medlemsstaterna att på dessa böcker tillämpa samma reducerade mervärdesskattesats som de har rätt att tillämpa på tryckta böcker.

27 — Punkt 5.3., s. 9, i det ovan i fotnot 7 nämnda förslaget till direktiv.

28 — Skäl 6 i det ovannämnda förslaget till direktiv (min kursivering).

29 — Se det ovannämnda förslaget till direktiv, punkt 5.3, s. 9. Detta bekräftas även av de riktlinjer som antogs av mervärdesskattekommittén vid dess 92:a möte den 7 och 8 december 2010, dokument A - taxud.c.1(2011)157667-684, där direktivförslagets definition av ”böcker på alla typer av fysiska bärare” återges nästan ordagrant. Av det dokumentet framgår emellertid att nämnda riktlinjer inte är tvingande vare sig för kommissionen eller för medlemsstaterna.

52. Unionslagstiftaren avsåg således enligt min uppfattning inte att beröva medlemsstaterna deras utrymme för skönsmässig bedömning när det gäller den eventuellt selektiva tillämpningen av en reducerad mervärdesskattesats inom kategorin leverans av böcker på alla typer av fysiska bärare, som avses i punkt 6 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet, i den punktens lydelse enligt direktiv 2009/47. [30]

53. Under dessa omständigheter ankommer det enligt rättspraxis på Högsta förvaltningsdomstolen att kontrollera huruvida tryckta böcker och böcker på andra fysiska bärare ur genomsnittskonsumentens synvinkel är jämförbara i så måtto att de tillgodoser samma behov hos denna konsument.

54. Som de berörda parterna på goda grunder framhöll under den muntliga förhandlingen, är det härvid genomsnittskonsumenten i varje enskild medlemsstat som ska vara utgångspunkten. Skälet till detta är att bedömningen av genomsnittskonsumenten kan variera beroende på eventuella skillnader i hur vanligt förekommande olika typer av ny teknik är på de enskilda nationella marknaderna och hur god tillgång genomsnittskonsumenten har till de tekniska anordningar som gör det möjligt att läsa eller lyssna på böcker som finns lagrade på andra fysiska bärare än papper.

55. Av rättspraxis följer att det ankommer på Högsta förvaltningsdomstolen att med beaktande av samtliga uppgifter som har lagts fram i det nationella målet kontrollera huruvida tryckta böcker och böcker på andra fysiska bärare än papper, med avseende på hur de används, har liknande egenskaper och tillgodoser samma behov hos konsumenterna samt huruvida de skillnader som finns har ett betydande eller avsevärt inflytande på genomsnittskonsumentens beslut att välja endera av dessa båda kulturella varor.

56. Härvid har de regeringar som har deltagit i det nu aktuella förfarandet gjort gällande, utan invändningar från kommissionens sida, att böcker på andra bärare än papper skiljer sig objektivt, genom sina egenskaper, från tryckta böcker. Enligt regeringarna beror skillnaden inte endast på behovet av tillgång till teknisk läsutrustning [31] utan även på att genomsnittskonsumenten av böcker på andra bärare än papper väljer dessa varor just på grund av de kompletterande tillämpningar och funktioner som de kan erbjuda jämfört med tryckta böcker.

57. Den finländska regeringen gjorde exempelvis vid den muntliga förhandlingen gällande att det är sällsynt att en genomsnittskonsuments beslut att köpa en ljudbok bygger uteslutande på att det rör sig om en uppläsning av texten i en tryckt bok, utan oftare på uppläsarens prestation och/eller renommé samt på specialeffekter eller musik som kan finnas i ljudversionen. På liknande sätt påverkas genomsnittskonsumenten, när det gäller böcker på cd- eller cd-romskiva eller usb-sticka, enligt vad i synnerhet den tyska och den finländska regeringen har hävdat, i sitt köpbeslut av de kompletterande sökfunktioner eller integrerade datorprogram som dessa till skillnad från tryckta böcker kan erbjuda.

58. Det ankommer på Högsta förvaltningsdomstolen att på grundval av tillgängliga uppgifter kontrollera huruvida dessa påståenden är relevanta med avseende på den finländska genomsnittskonsumentens beteende.

30 — Slutsatsen att unionslagstiftarens avsikt inte var att tvinga medlemsstaterna att utvidga den reducerade mervärdesskattesats som 26 av dem tillämpar på leverans av tryckta böcker till att även omfatta böcker på andra fysiska bärare än papper förefaller mig få stöd även av den omständigheten att 14 av dessa medlemsstater, det vill säga en mer än hälften, har beslutat att fortsätta att tillämpa normalskattesatsen för mervärdesskatt på leverans av böcker på andra fysiska bärare. Statistik över detta finns i tabellen på sidan 4 i det ovannämnda dokumentet taxud.c.1(2014) 48867, som beskriver situationen i fråga om de mervärdesskattesatser som tillämpades i medlemsstaterna per den 13 januari 2014.

31 — Som den tyska och den estniska regeringen har påpekat, kan kostnaden för att införskaffa sådan teknisk läsutrustning (dator, läsplatta eller dylikt) också utgöra en väsentlig faktor i samband med genomsnittskonsumentens val.

59. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att artikel 98.2 första stycket i mervärdesskattedirektivet och punkt 6 i bilaga III till detta direktiv, såsom den punkten lyder enligt direktiv 2009/47, ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken en reducerad mervärdesskattesats tillämpas på tryckta böcker samtidigt som normalskattesatsen för mervärdesskatt tillämpas på böcker lagrade på andra fysiska bärare, såsom cd- och cd-romskivor eller usb-stickor. Detta gäller dock under förutsättning att böckerna i den sistnämnda kategorin ur genomsnittskonsumentens synvinkel i den berörda medlemsstaten inte är jämförbara med böckerna i den förstnämnda kategorin i så måtto att de inte tillgodoser samma behov hos denna konsument. Det ankommer på Högsta förvaltningsdomstolen att pröva huruvida så är fallet.

60. För fullständighetens skull tillägger jag att det ovan redovisade svaret enligt min uppfattning inte påverkas av de tre omständigheter som Högsta förvaltningsdomstolen har räknat upp i sin tolkningsfråga, nämligen för det första huruvida boken är avsedd att läsas eller avlyssnas (ljudbok), för det andra huruvida det finns en tryckt bok med samma innehåll som den bok eller ljudbok som återfinns på cd- eller cd-romskivan, minnesstickan eller ett motsvarande fysiskt underlag, och för det tredje huruvida inspelningsunderlaget gör det möjligt att använda tekniska funktioner, såsom sökfunktioner, när det fysiska inspelningsunderlaget är något annat än papper.

61. Det är nämligen just med avseende på egenskaperna hos böcker lagrade på andra bärare än papper som Högsta förvaltningsdomstolen ska göra en bedömning i syfte att avgöra huruvida dessa egenskaper utövar ett betydande eller avsevärt inflytande på den finländska genomsnittskonsumentens val att köpa sådana böcker i stället för tryckta böcker.

62. Om dessa egenskaper – som bland annat den finländska och den tyska regeringen har hävdat – har avgörande betydelse för genomsnittskonsumenten i den berörda medlemsstaten, är det motiverat att den nationella lagstiftningen innebär att den reducerade mervärdesskattesats som tas ut på tryckta böcker inte är tillämplig på böcker på andra bärare än papper. Om dessa egenskaper däremot inte, eller endast i liten utsträckning, inverkar på nämnda genomsnittskonsuments beslut att köpa böcker på andra bärare än papper – beroende på att vad som är viktigt för denna konsument väsentligen är det jämförbara innehållet i alla böcker, oavsett deras bärare eller deras egenskaper – saknas det skäl för en selektiv tillämpning av en reducerad mervärdesskattesats.

III – **Förslag till avgörande**

63. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen ska besvara tolkningsfrågan från Högsta förvaltningsdomstolen på följande sätt:

Artikel 98.2 första stycket i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt och punkt 6 i bilaga III till detta direktiv, i den punktens lydelse enligt rådets direktiv 2009/47/EG av den 5 maj 2009 om ändring av rådets direktiv 2006/112/EG vad gäller reducerade mervärdesskattesatser, ska tolkas på så sätt att de inte utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken en reducerad mervärdesskattesats tillämpas på tryckta böcker samtidigt som normalskattesatsen för mervärdesskatt tillämpas på böcker lagrade på andra fysiska bärare, såsom cd- och cd-romskivor eller usb-stickor. Detta gäller dock under förutsättning att böckerna i den sistnämnda kategorin ur genomsnittskonsumentens synvinkel i den berörda medlemsstaten inte är jämförbara med böckerna i den förstnämnda kategorin i så måtto att de inte tillgodoser samma behov hos denna konsument. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva huruvida så är fallet.

Detta svar påverkas inte av huruvida boken är avsedd att läsas eller att avlyssnas (ljudbok), av huruvida det finns en tryckt bok med samma innehåll som den bok eller ljudbok som återfinns på cd- eller cd-romskivan, minnesstickan eller en motsvarande fysisk bärare, eller av huruvida en fysisk bärare som inte är papper gör det möjligt att använda tekniska funktioner såsom sökfunktioner.