

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

11. september 2014 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem – direktiv 2006/112/EF – artikel 98, stk. 2 – bilag III, nr. 6) – nedsat momssats finder alene anvendelse på trykte bøger – bøger udgivet på andre fysiske medier end papir pålagt den normale momssats – afgiftsneutralitet«

I sag C-219/13,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Korkein hallinto-oikeus (Finland) ved afgørelse af 22. april 2013, indgået til Domstolen den 25. april 2013, i sagen indledt af

K Oy,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, M. Ilešič, og dommerne C.G. Fernlund (refererende dommer), A. Ó Caoimh, C. Toader og E. Jarašinas,

generaladvokat: P. Mengozzi

justitssekretær: fuldmægtig C. Strömholm,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 13. marts 2014,

efter at der er afgivet indlæg af:

- den finske regering ved H. Leppo, som befuldmægtiget
- den tyske regering ved T. Henze og K. Petersen, som befuldmægtigede
- den estiske regering, ved K. Kraavi-Käerdi og N. Grünberg, som befuldmægtigede
- den græske regering ved I. Bakopoulos, som befuldmægtiget
- Irland ved A. Joyce, som befuldmægtiget, og C. Toland, BL, på vegne af solicitor L. Williams
- Europa-Kommissionen ved C. Soulay og I. Koskinen, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 14. maj 2014,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 98, stk. 2, første afsnit, og bilag III, nr. 6), til Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2009/47/EF af 5. maj

2009 (EUT L 116, s. 18, herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er indgivet under en sag anlagt af K OY (herefter »K«) til prøvelse af afgørelse fra Keskusverolautakunta (den centrale afgiftskommission), hvorefter den nedsatte sats for merværdiafgiften (herefter »moms«) fastsat for levering af trykte bøger ikke kan anvendes på levering af bøger på andre fysiske medier end papir.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets artikel 96 bestemmer:

»Medlemsstaterne anvender en normalsats for momsen, som fastsættes af hver enkelt medlemsstat som en procentsats af afgiftsgrundlaget, og som er ens for levering af varer og for levering af ydelser.«

4 Direktivets artikel 98, stk. 1 og 2, lyder således:

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

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

De nedsatte satser finder ikke anvendelse på elektronisk leverede tjenesteydelser.«

5 Før ændringen ved direktiv 2009/47 nævnte bilag III til momsdirektivet, som omfattede en liste over leveringer af varer og ydelser, som kan belægges med de i artikel 98 omhandlede nedsatte satser, heriblandt i nr. 6) følgende:

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

6 Fjerde betragtning til direktiv 2009/47 har følgende ordlyd:

»[Momsdirektivet] bør endvidere ændres for at tillade anvendelsen af henholdsvis nedsatte satser eller fritagelser i et begrænset antal specifikke situationer af sociale grunde eller sundhedsgrunde, og for at klarlægge og ajourføre henvisningen til bøger i bilag III til den tekniske udvikling.«

7 Siden den 1. juni 2009 har nr. 6) i bilag III til momsdirektivet været affattet som følger:

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

Finsk ret

8 § 1, stk. 1, nr. 1, i arvonlisäverolaki (1501/1993) (lov nr. 1501/1993 af 30.12.1993 om merværdiafgift) i den version, der var gældende i 2011 og 2012 (herefter »momsloven«), bestemmer:

»Der opkræves [moms] til staten efter de i denne lov fastsatte bestemmelser:

1) af salg af varer og tjenesteydelser foretaget i Finland som led i erhvervsvirksomhed.«

9 Momslovens § 84 har følgende ordlyd:

»Den afgift, der skal betales, andrager 23% af afgiftsgrundlaget, såfremt § 85 eller § 85a ikke bestemmer andet.«

10 Lovens § 85a bestemmer:

»Den afgift, der skal betales ved levering af følgende tjenesteydelser og ved salg, køb inden for Fællesskabet, udtagelse af toldlager og indførsel af følgende [varer], er 9% af afgiftsgrundlaget:

[...]

7) [b]øger

[...]

Følgende betragtes ikke som bøger i henhold til § 85a, stk. 1, nr. 7:

1) udgivelser, der er fremstillet på anden måde end ved trykning eller tilsvarende

2) periodiske udgivelser eller

3) udgivelser, hvis væsentligste indhold er reklame.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

11 K er et selskab, der driver forlagsvirksomhed, som omfatter bøger inden for litteratur generelt samt lærebøger. Virksomheden udgiver ligeledes lyd- og e-bøger.

12 Det fremgår af sagens akter ved Domstolen, at de lyd- eller e-bøger, som K udgiver, er til rådighed i form af elektroniske filer lagret på et fysisk medium, såsom en CD, en CD-rom, en USB-nøgle eller tilsvarende produkter, som gengiver bøger, som oprindeligt er trykt på papir. Lydbøger, som er bestemt til at blive aflyttet, gengiver den skrevne tekst i trykte bøger, læst højt og lagret på et fysisk medium, såsom en CD eller en CD-rom. En e-bog gengiver i det væsentlige indholdet af en trykt bog, og den ydre udformning og struktur ligner i princippet disse på et fysisk medium, såsom en CD eller en USB-nøgle, og kan indlæses på en computer eller en e-bogslæser. E-bogsversioner kan imidlertid i deres indhold og struktur afvige fra de trykte bøger.

13 K har indgivet en anmodning om forhåndsbesked til Keskusverolautakunta med henblik på at få undersøgt, om bøger udgivet på andre fysiske medier end papir, som gengiver den skrevne tekst af en trykt bog, kan betragtes som »bøger« i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i momslovens § 85a, stk. 1, nr. 7, hvis salg er genstand for en nedsat momssats.

14 Ved forhåndsbesked af 25. maj 2011, fastslog Keskusverolautakunta, at kun et trykt eller på tilsvarende måde fremstillet forlæg kan anses for en bog, hvorfor lyd- og e-bøger på et fysisk medium, såsom en CD, en CD-rom eller en USB-nøgle, ikke kan betragtes som »bøger« i momslovens § 85a, stk. 1, nr. 7's, forstand.

15 Keskusverolautakunta præciserede endvidere, at momsdirektivets artikel 98, stk. 2, første afsnit, sammenholdt med bilag III, nr. 6), hertil og princippet om afgiftsneutralitet, ikke er til hinder

for anvendelsen af en normal momsats på salg af bøger udgivet på et andet fysisk medium end papir i stedet for den nedsatte sats, som anvendes på trykte bøger.

16 K har appelleret til Korkein hallinto-oikeus (den øverste forvaltningsdomstol) med henblik på at opnå dels annullation af forhåndsbeskeden fra Keskusverolautakunta, dels en ny forhåndsbesked, hvori det fastslås, at bøger udgivet på et andet fysisk medium end papir, såsom på CD, CD-rom, USB-nøgle eller et andet tilsvarende fysisk medium, skal betragtes som »bøger« i henhold til momslovens § 85a, stk. 1, nr. 7, på hvilke den nedsatte afgiftssats kan finde anvendelse ved salg.

17 Ifølge K er det i strid med princippet om afgiftsneutralitet, at en medlemsstat alene anvender en nedsat momsats på trykte bøger og ikke på bøger udgivet på et andet fysisk medium.

18 Korkein hallinto-oikeus indhentede en udtalelse fra Valtiovarainministeriö (finansministeriet). Sidstnævnte fastslog, at bøger, der lagres på et andet fysisk medium end papir, behandles forskelligt i afgiftsmæssig henseende i EU-medlemsstaterne. Ifølge Valtiovarainministeriö kan medlemsstaterne selektivt anvende den lave afgiftssats på de varer og tjenesteydelser, der er opregnet i bilag III til momsdirektivet. Medlemsstaterne råder i denne henseende over et vidt skøn. I denne forbindelse er medlemsstaterne berettigede til at anvende den lave afgiftssats på trykte bøger og normalsatsen på bøger, der lagres på et andet fysisk medium.

19 Under disse omstændigheder besluttede Korkein hallinto-oikeus at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er [momsdirektivets] artikel 98, stk. 2, første afsnit, [...] og direktivets bilag III, nr. 6)] [...] under hensyn til princippet om afgiftsneutralitet til hinder for en national ordning, hvorefter der anvendes en nedsat momsats på trykte bøger, mens den almindelige momsats anvendes på bøger på andre fysiske medier, såsom CD, CD-rom eller USB-nøgler?

2) 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?«

Om de præjudicielle spørgsmål

20 Med sine spørgsmål, som skal undersøges samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst dels, om momsdirektivets artikel 98, stk. 2, første afsnit, og bilag III, nr. 6), hertil skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorved trykte bøger pålægges en nedsat momsats, og bøger, der udgives på et andet fysisk medium, såsom CD, CD-rom eller USB-nøgle, pålægges den normale momsats, dels, om besvarelsen af dette spørgsmål kan afhænge af, hvilken type fysisk medium der er anvendt, den pågældende bogs indhold eller de tekniske egenskaber ved det pågældende fysiske medium.

21 Momsdirektivets artikel 96 bestemmer, at den samme momsats, normalsatsen, anvendes på levering af varer og tjenesteydelser.

22 Som undtagelse til dette princip giver direktivets artikel 98, stk. 1, medlemsstaterne

mulighed for at anvende en eller to nedsatte momssatser. I henhold til bestemmelsens stk. 2, første afsnit, må de nedsatte satser kun anvendes på levering af de kategorier af varer og ydelser, som er anført i bilag III til momsdirektivet.

23 Hvad angår anvendelsen af den nedsatte momssats på disse kategorier fremgår det af Domstolens praksis, at det tilkommer medlemsstaterne at fastsætte mere præcist, for hvilke af de varer og tjenesteydelser, som er omfattet af bilag III til momsdirektivet, de vil anvende den nedsatte momssats, forudsat at princippet om afgiftsneutralitet, som udgør et led i det fælles momssystem, overholdes (jf. i denne retning domme *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien*, C-442/05, EU:C:2008:184, præmis 42 og 43, og *Pro Med Logistik*, C-454/12 og C-455/12, EU:C:2014:111, præmis 44).

24 For så vidt angår princippet om afgiftsneutralitet bemærkes, at dette er til hinder for, at sammenlignelige varer eller tjenesteydelser, som konkurrerer indbyrdes, behandles momsmæssigt forskelligt (jf. domme *Kommissionen mod Frankrig*, C-384/01, EU:C:2003:264, præmis 25, og *The Rank Group*, C-259/10 og C-260/10, EU:C:2011:719, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis).

25 Ved afgørelsen af, om varer eller tjenesteydelser er sammenlignelige, skal der fortrinsvis tages hensyn til den gennemsnitlige forbrugers synspunkt. Varer eller 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 gennemsnitsforbrugeren af afgørelse om at anvende den ene eller anden af disse varer eller ydelser (jf. i denne retning dom *The Rank Group*, EU:C:2011:719, præmis 43 og 44).

26 Det bemærkes, at før den ændring, der blev indført ved direktiv 2009/47, omfattede bilag III, nr. 6), til momsdirektivet »levering af bøger [...]«. Direktiv 2009/47 ændrede ordlyden af nr. 6) i bilag III til momsdirektivet, således at det herefter omfattede »levering [...] af bøger på alle fysiske medier« på listen over varer eller tjenesteydelser, der kan drage fordel af den nedsatte momssats.

27 Det spørgsmål, der rejser sig, er således, om en medlemsstat, som havde valgt at anvende den nedsatte momssats, som følge af denne ændring ville være forpligtet til ligeledes at anvende den nedsatte sats på levering af bøger på andre fysiske medier end papir.

28 I denne forbindelse bemærkes, således som Kommissionen ligeledes har anført under retsmødet, at det hverken fremgår af ordlyden af direktiv 2009/47 eller forarbejderne hertil, at EU-lovgiver ved at ændre nr. 6) i bilag III til momsdirektivet ønskede at forpligte medlemsstaterne til at anvende samme nedsatte momssats på alle bøger, uanset på hvilket fysisk medium de er udgivet.

29 Under alle omstændigheder forholder det sig i lyset af den praksis fra Domstolen, som er nævnt i denne doms præmis 23, således, at når bilag III, nr. 6), til momsdirektivet blot angiver levering af bøger på alle fysiske medier, tilkommer det medlemsstaterne at fastsætte, hvilke fysiske medier den nedsatte momssats skal finde anvendelse på, forudsat at princippet om afgiftsneutralitet, som udgør et led i det fælles momssystem, overholdes.

30 I denne forbindelse skal det, i lighed med hvad Irland har gjort gældende, og som generaladvokaten har anført i punkt 54 i sit forslag til afgørelse, præciseres, at i et tilfælde som det i hovedsagen omhandlede skal der refereres til gennemsnitsforbrugeren i den enkelte medlemsstat, idet gennemsnitsforbrugeren 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.

31 Under disse omstændigheder tilkommer det, som nævnt i denne doms præmis 25, den forelæggende ret at undersøge, om trykte bøger og bøger udgivet på et andet fysisk medium er varer, der betragtes som sammenlignelige af gennemsnitsforbrugeren. Med henblik herpå tilkommer det denne ret at vurdere, om disse bøger har ensartede egenskaber og tjener samme behov som følge af et kriterium om sammenlignelig anvendelse, for at undersøge, om de tilstedeværende forskelle på væsentlig måde påvirker gennemsnitsforbrugeren om at anvende den ene eller anden af disse bøger.

32 Denne besvarelse varierer ikke i forhold til, hvilket fysisk medium der er anvendt, den pågældende bogs indhold eller de tekniske egenskaber ved det pågældende fysiske medium, idet det bl.a. er sådanne omstændigheder, som den forelæggende ret skal tage hensyn til ved vurderingen af, om trykte bøger og bøger udgivet på andre fysiske medier er varer, som gennemsnitsforbrugeren betragter som sammenlignelige.

33 Som generaladvokaten har anført i punkt 62 i forslaget til afgørelse, forholder det sig således, at hvis disse egenskaber ifølge gennemsnitsforbrugeren i den pågældende medlemsstat er afgørende, 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. Hvis det, der er vigtigt for forbrugeren, derimod er, at bøgerne har et tilsvarende indhold, uanset medium eller egenskaber, er den selektive anvendelse af en nedsat momssats ikke begrundet.

34 Det fremgår af de ovennævnte bemærkninger, at de forelagte spørgsmål skal besvares med, at momsdirektivets artikel 98, stk. 2, første afsnit, og bilag III, nr. 6), hertil skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorved trykte bøger pålægges en nedsat momssats, og bøger, der udgives på et andet fysisk medium, såsom CD, CD-rom eller USB-nøgle, pålægges den normale momssats, forudsat at princippet om afgiftsneutralitet, som udgør et led i det fælles momssystem, overholdes, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at undersøge.

Sagens omkostninger

35 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

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 ændret ved Rådets direktiv 2009/47/EF af 5. maj 2009, skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorved trykte bøger pålægges en nedsat momssats, og bøger, der udgives på et andet fysisk medium, såsom CD, CD-rom eller USB-nøgle, pålægges den normale momssats, forudsat at princippet om afgiftsneutralitet, som udgør et led i det fælles momssystem, overholdes, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at undersøge.

Underskrifter

* Processprog: finsk.