

Downloaded via the EU tax law app / web

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Store Afdeling)

7. marts 2017 (1)

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – nr. 6) i bilag III – gyldighed – retspleje – ændring af et forslag til Rådets direktiv efter, at Parlamentet har afgivet udtalelse – manglende fornyet høring af Parlamentet – artikel 98, stk. 2 – gyldighed – udelukket at anvende en nedsat momssats på elektronisk levering af digitale bøger – ligebehandlingsprincippet – to situationers sammenlignelighed – elektronisk levering af digitale bøger og levering af bøger på alle fysiske medier«

I sag C-390/15,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Trybuna? Konstytucyjny (forfatningsdomstol, Polen) ved afgørelse af 7. juli 2015, indgået til Domstolen den 20. juli 2015, i sagen anlagt af:

Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO)

procesdeltagere:

Marsza?ek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej,

Prokurator Generalny,

har

DOMSTOLEN (Store Afdeling)

sammensat af præsidenten, K. Lenaerts, vicepræsidenten, A. Tizzano, afdelingsformændene R. Silva de Lapuerta og L. Bay Larsen samt dommerne J. Malenovský (refererende dommer), J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, C. Toader, M. Safjan, E. Jaraši?nas, C. G. Fernlund, C. Vajda og S. Rodin,

generaladvokat: J. Kokott

justitssekretær: fuldmægtig M. Aleksejev,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 14. juni 2016,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO) ved A. Bodnar, Rzecznik Praw Obywatelskich, M. Wróblewski og A. Grzelak, som befuldmægtigede
- Prokurator Generalny ved R. Hernand, som befuldmægtiget
- den polske regering ved B. Majczyna, A. Mi?kowska og K. Ma?kowska, som befuldmægtigede

- den græske regering ved K. Georgiadis og S. Papaïoannou, som befuldmægtigede
- Rådet for Den Europæiske Union ved E. Moro, E. Chatziioakeimidou og K. Ple?niak, som befuldmægtigede
- Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios og M. Owsiany-Hornung, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 8. september 2016, afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører gyldigheden af artikel 98, stk. 2, og af nr. 6) i bilag III til Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2009/47/EU af 5. maj 2009 (EUT 2009, L 116, s. 18) (herefter »det ændrede direktiv 2006/112«).

2 Anmodningen er blevet fremsat, efter at Rzecznik Praw Obywatelskich (ombudsmand, Polen) har indgivet en stævning med påstand om, at det fastslås, at nationale bestemmelser, der udelukker anvendelsen af en nedsat merværdiafgiftssats (moms) på elektronisk levering af digitale bøger og andre digitale publikationer, er uforenelig med den polske forfatning.

Retsforskrifter

EU-retten

- *Sjette direktiv*

3 Artikel 12, stk. 3, litra a), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«), som ændret ved Rådets direktiv 2001/4/EF af 19. januar 2001 (EFT 2001, L 22, s. 17), fastsatte:

»Merværdiafgiftens normalsats fastsættes af hver enkelt medlemsstat som en procentsats af beskatningsgrundlaget og skal være ens for levering af goder og for levering af tjenesteydelser. Fra den 1. januar 2001 til den 31. december 2005 må denne procentsats ikke være mindre end 15%.

[...]

Medlemsstaterne kan ligeledes anvende en eller to reducerede satser. Disse nedsatte satser fastsættes som en procentsats af beskatningsgrundlaget, som ikke må være mindre end 5%, og de må kun anvendes på levering af de kategorier af goder og tjenesteydelser, som er anført i bilag H.«

4 Artikel 1 i Rådets direktiv 2002/38/EF af 7. maj 2002 om ændring og midlertidig ændring af direktiv 77/388/EØF hvad angår merværdiafgiftssystemet for radio- og tv-spredningstjenester og visse elektronisk leverede tjenesteydelser (EFT 2002, L 128, s. 41) er affattet således:

»I direktiv 77/388/EØF foretages følgende midlertidige ændringer:

1) Artikel 9 ændres således:

a) I stk. 2, litra e), ændres det afsluttende punktum til et komma, og der tilføjes følgende led:

– »[...]

– elektronisk leverede tjenesteydelser, bl.a. som anført i bilag L. «

[...]

2) I artikel 12, stk. 3, litra a), tilføjes følgende fjerde afsnit:

– »Tredje afsnit finder ikke anvendelse på de tjenesteydelser, der henvises til i sidste led i artikel 9, stk. 2, litra e).« «

5 Sjette direktiv er blevet ophævet og erstattet af direktiv 2006/112, som trådte i kraft den 1. januar 2007.

– *Direktiv 2006/112*

6 Artikel 14, stk. 1, i det ændrede direktiv 2006/112 bestemmer:

»Ved »levering af varer« forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.«

7 Direktivets artikel 24, stk. 1, lyder:

»Ved »levering af ydelser« forstås enhver transaktion, der ikke er en levering af varer.«

8 Nævnte direktivs artikel 25 har følgende ordlyd:

»En levering af ydelser kan bl.a. bestå i en af følgende transaktioner:

a) overdragelse af et immaterielt gode, uanset om fordringen på godet er skriftlig eller ikke

[...]«

9 Artikel 96 i det ændrede direktiv 2006/112 fastsætter:

»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.«

10 Dette direktivs artikel 98, stk. 1 og 2, er affattet 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.«

11 Nr. 6) i bilag III til direktiv 2006/112, som affattet før direktiv 2009/47 trådte i kraft, omhandlede:

»[L]evering 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.»

12 Den 7. juli 2008 fremsatte Europa-Kommissionen et forslag til Rådets direktiv om ændring af direktiv 2006/112 hvad angår de nedsatte satser for merværdiafgiften (KOM(2008) 428 endelig, herefter »direktivforslaget«), hvor det blev foreslået at erstatte nr. 6) i bilag III til direktiv 2006/112, som affattet før direktiv 2009/47 trådte i kraft, med følgende tekst:

»[L]evering 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 samt lydbøger, CD'er, CD-ROM'er eller et tilsvarende fysisk medium, der hovedsagelig gengiver samme informationsindhold som trykte bøger), aviser og tidsskrifter, bortset fra materiale, der udelukkende eller hovedsagelig er reklame.»

13 I en lovgivningsmæssig beslutning af 19. februar 2009 godkendte Europa-Parlamentet Kommissionens forslag efter at have ændret det. Ingen af de af Parlamentet foretagne ændringer vedrørte den tekst, som Kommissionen havde foreslået til erstatning for nr. 6) i bilag III til direktiv 2006/112, som affattet før direktiv 2009/47 trådte i kraft.

14 Den 5. maj 2009 godkendte Rådet den endelige tekst i direktiv 2009/47. Nr. 6) i bilag III til det ændrede direktiv 2006/112 har nu følgende ordlyd:

»[L]evering, 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.»

Polsk ret

15 I henhold til artikel 146 og artikel 41, stk. 2 og 2a, i ustawa o podatku od towarów i usług (lov om moms på varer og tjenesteydelser) af 11. marts 2004, i den affattelse, som finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen (Dz. U. 2011, nr. 177, pos. 1054, herefter »momsloven«), sammenholdt med pos. 72-75 i bilag 3 til denne lov samt pos. 32-35 i bilag 10 til nævnte lov, er levering af publikationer, der er trykte eller udgivet på fysiske medier, undergivet en nedsat momssats. Derimod er elektroniske overførsler af publikationer ikke omfattet af en nedsat momssats.

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

16 Ved stævning indgivet den 6. december 2013 til Trybuna? Konstytucyjny (forfatningsdomstol, Polen) har ombudsmanden nedlagt påstand om, at det fastslås, at dels pos. 72-75 i bilag 3 til momsloven, sammenholdt med denne lovs artikel 41, stk. 2, dels pos. 32-35 i bilag 10 til loven, sammenholdt med denne lovs artikel 41, stk. 2a, ikke er forenelige med forfatningen, for så vidt som de disse bestemmelser fastsætter, at nedsatte afgiftssatser alene anvendes på publikationer, som stilles til rådighed på et fysisk medium, og ikke på elektronisk overførte publikationer.

17 Under hovedsagen har Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej (formanden for Republikken Polens parlament) og Prokurator Generalny (den polske statsadvokat) nærmere anført, at idet bestemmelserne i den omhandlede polske lov blev vedtaget for at gennemføre artikel 98, stk. 2, og nr. 6) i bilag III til det ændrede direktiv 2006/112, kunne den polske lovgiver ikke fravige disse uden at tilsidesætte sine forpligtelser i henhold til EU-retten. De polske

regeringsmedlemmer, som den forelæggende ret har opfordret til at afgive udtalelse i denne sag, har forfægtet den samme opfattelse.

18 Den forelæggende ret finder, at der imidlertid er grundlag for at betvivle gyldigheden af disse to bestemmelser i det ændrede direktiv 2006/112.

19 For det første har den forelæggende ret anført, at direktiv 2009/47, som indførte nr. 6) i bilag III til det ændrede direktiv 2006/112, kan være behæftet med en procedurefejl, for så vidt som ordlyden af dette nr. er forskellig fra teksten i det direktivforslag, der blev forelagt Parlamentet.

20 For det andet finder den forelæggende ret, at artikel 98, stk. 2, i det ændrede direktiv 2006/112, sammenholdt med nr. 6) i dette direktivs bilag III, muligvis kan være i strid med princippet om afgiftens neutralitet. Selv om digitale bøger, der stilles til rådighed på et fysisk medium, og dem, der overføres elektronisk, har ensartede egenskaber og tjener samme behov hos forbrugerne, er det nemlig i medfør af denne artikel 98, stk. 2, kun tilladt at anvende en nedsat momsats på leveringen af digitale bøger på et fysisk medium.

21 På denne baggrund har Trybuna? Konstytucyjny (forfatningsdomstolen) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1. Er nr. 6) i bilag III til [det ændrede direktiv 2006/112] ugyldig, fordi den væsentlige formforskrift om høring af Europa-Parlamentet ikke er blevet overholdt i lovgivningsproceduren?

2) Er artikel 98, stk. 2, i det [nævnte ændrede direktiv 2006/112], sammenholdt med nr. 6) i bilag III til dette direktiv, ugyldig, fordi den tilsidesætter princippet om momsens neutralitet, for så vidt som den udelukker anvendelse af de nedsatte afgiftssatser på bøger, som udgives i digital form, og andre elektroniske publikationer?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

22 Den forelæggende ret ønsker med det første spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om bestemmelsen i nr. 6) i bilag III til det ændrede direktiv 2006/112 er ugyldig, fordi der er blevet tilsidesat en væsentlig formforskrift under den lovgivningsprocedure, som førte til dens vedtagelse. Eftersom ordlyden af nr. 6) i bilag III til det ændrede direktiv 2006/112 er forskellig fra den tekst, der var indeholdt i det direktivforslag, som Parlamentet blev hørt om, spørger den forelæggende ret, om Parlamentet skulle have været hørt på ny.

23 I det foreliggende tilfælde bemærkes, at Parlamentet i henhold til artikel 93 TEF, nu artikel 113 TEUF, der fastsætter en særlig lovgivningsprocedure, skulle høres før vedtagelsen af direktiv 2009/47, og dermed før dette direktiv erstattede nr. 6) i bilag III til direktiv 2006/112.

24 Den forskriftsmæssige høring af Parlamentet i de tilfælde, der er fastsat i EF-traktaten, nu EUF-traktaten, er således en væsentlig formforskrift, hvis tilsidesættelse fører til den berørte retsakts ugyldighed (dom af 10.5.1995, Parlamentet mod Rådet, C-417/93, EU:C:1995:127, præmis 9).

25 Parlamentets effektive deltagelse i lovgivningsproceduren efter de i traktaten fastlagte fremgangsmåder udgør således et væsentligt element i den institutionelle ligevægt, som følger af traktaten, for så vidt som Parlamentets kompetence er udtryk for et grundlæggende demokratisk princip, hvorefter folkeslagene deltager i udøvelsen af magten ved hjælp af en repræsentativ forsamlings medvirken (jf. i denne retning dom af 5.7.1995, Parlamentet mod Rådet, C-21/94, EU:C:1995:220, præmis 17, og af 10.6.1997, Parlamentet mod Rådet, C-392/95, EU:C:1997:289,

præmis 14).

26 Kravet om, at Parlamentet som led i lovgivningsprocessen skal høres, når traktaten indeholder bestemmelse herom, indebærer, at der skal ske en fornyet høring i alle tilfælde, hvor den endeligt udstedte retsakt som helhed efter sit indhold adskiller sig væsentligt fra det forslag, som Parlamentet allerede er blevet hørt om, bortset fra, når ændringerne i det væsentlige svarer til den opfattelse, som Parlamentet selv har givet udtryk for (jf. i denne retning dom af 5.10.1994, Tyskland mod Rådet, C-280/93, EU:C:1994:367, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis).

27 Dermed skal det undersøges, om nr. 6) i bilag III til det ændrede direktiv 2006/112 efter sit indhold adskiller sig væsentligt fra teksten i det direktivforslag, som Parlamentet er blevet hørt om.

28 Herved bemærkes, at det i direktivforslaget var fastsat, at nr. 6) i bilag III til direktiv 2006/112, blandt de leveringer af varer og ydelser, som kunne belægges med nedsatte momssatser, nu skulle nævne »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 samt lydbøger, CD'er, CD-ROM'er eller et tilsvarende fysisk medium, der hovedsagelig gengiver samme informationsindhold som trykte bøger), aviser og tidsskrifter, bortset fra materiale, der udelukkende eller hovedsagelig er reklame«.

29 Imidlertid henviser nr. 6) i bilag III til det ændrede direktiv 2006/112 til »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«.

30 Det fremgår således af en sammenligning af ordlyden af direktivforslaget henholdsvis ordlyden af nr. 6) i bilag III til det ændrede direktiv 2006/112, at dette nr. adskiller sig fra det omhandlede direktivforslag, for så vidt som det ikke nævner de »lydbøger, CD'er, CD-ROM'er«, som opregnes i forslaget, som fysiske medier, der kan føre til en nedsat momssats, og i modsætning til det nævnte forslag heller ikke udtrykkeligt omhandler bøger »der hovedsagelig gengiver samme informationsindhold som trykte bøger«, men derimod henviser til levering af bøger på »alle fysiske medier«.

31 Det kan dog ikke på grundlag af disse forskelle udledes, at nr. 6) i bilag III til det ændrede direktiv 2006/112 efter sit indhold adskiller sig væsentligt fra teksten i direktivforslaget.

32 Eftersom det i direktivforslaget angives, at det også omhandler bøger, der leveres på »et [...] fysisk medium [svarende til]« trykte bøger, lydbøger, CD'er og CD-ROM'er, skal den opregning, som var foretaget i direktivforslaget, ikke anses for at være udtømmende, men for at have til formål at illustrere den omstændighed, at alle tænkelige former for fysiske medier var omhandlet, i lighed med det, som Rådet i sidste ende vedtog i nr. 6) i bilag III til det ændrede direktiv 2006/112.

33 Nr. 6) i bilag III til det ændrede direktiv 2006/112 præciserer ganske vist ikke udtrykkeligt, at de pågældende fysiske medier hovedsagelig skal gengive samme informationsindhold som trykte bøger, for at en nedsat momssats kan finde anvendelse. Da det i denne ordlyd er anført, at bestemmelsen kun omhandler »bøger«, hvilket er et begreb der efter almindelig forståelse angiver et trykt værk, følger det imidlertid heraf, at de pågældende medier, for at være omfattet af nævnte bestemmelses anvendelsesområde, hovedsagelig skal gengive samme informationsindhold som trykte bøger.

34 Det må derfor fastslås, således som Domstolen også fastslog i præmis 53 i dom af 5. marts

2015, Kommissionen mod Luxembourg (C-502/13, EU:C:2015:143), at teksten i nr. 6) i bilag III til det ændrede direktiv 2006/112 blot er en redaktionel forenkling af teksten i direktivforslaget, hvis indhold fuldt ud er blevet bevaret.

35 Under disse omstændigheder havde Rådet ikke pligt til at foretage en fornyet høring af Parlamentet.

36 Det følger af det ovenfor anførte, at nr. 6) i bilag III til det ændrede direktiv 2006/112 ikke er ugyldig med henvisning til, at en væsentlig formforskrift skulle være blevet tilsidesat under den lovgivningsprocedure, som førte til dens vedtagelse.

Det andet spørgsmål

37 Den forelæggende ret ønsker med det andet spørgsmål oplyst, om artikel 98, stk. 2, i det ændrede direktiv 2006/112, sammenholdt med nr. 6) i bilag III til dette direktiv, er ugyldig, fordi den tilsidesætter princippet om afgiftens neutralitet, idet den udelukker, at nedsatte momssatser anvendes på levering af elektroniske bøger og andre elektroniske publikationer.

Indledende bemærkninger

38 For det første bemærkes, at skønt den forelæggende ret i spørgsmålets ordlyd henviser til princippet om afgiftens neutralitet, fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at denne ret i det væsentlige rejser spørgsmålet om gyldigheden af artikel 98, stk. 2, i det ændrede direktiv 2006/112, sammenholdt med nr. 6) i bilag III til dette direktiv, set i lyset af ligebehandlingsprincippet, som fastsat i artikel 20 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder (herefter »chartret«).

39 For det andet bemærkes, at skønt den forelæggende ret ved formuleringen af spørgsmålet, foruden elektroniske bøger, nævner »andre elektroniske publikationer«, fremgår det tillige af forelæggelsesafgørelsen, at den tvivl, som den forelæggende ret giver udtryk for, udelukkende vedrører spørgsmålet om, hvorvidt der ved det ændrede direktiv 2006/112 er indført en ulige behandling af digitale bøger, alt efter om bøgerne leveres på et fysisk medium eller elektronisk.

40 Under disse omstændigheder må det antages, at den forelæggende ret nærmere bestemt ønsker oplyst, om artikel 98, stk. 2, i det ændrede direktiv 2006/112, sammenholdt med nr. 6) i bilag III til dette direktiv er ugyldig, fordi denne artikel, idet den udelukker enhver mulighed for, at medlemsstaterne anvender en nedsat momssats på elektronisk levering af digitale bøger, tilsidesætter ligebehandlingsprincippet, som fastsat i chartrets artikel 20.

Domstolens bemærkninger

41 Indledningsvis bemærkes, at ligebehandlingsprincippet ifølge Domstolens faste praksis kræver, at ensartede forhold ikke må behandles forskelligt, og at forskellige forhold ikke må behandles ensartet, medmindre en sådan forskellig behandling er objektivt begrundet (jf. dom af 12.11.2014, Guardian Industries og Guardian Europe mod Kommissionen, C-580/12 P, EU:C:2014:2363, præmis 51, og af 4.5.2016, Pillbox 38, C-477/14, EU:C:2016:324, præmis 35).

– Behandlingen af sammenlignelige situationer

42 Ifølge Domstolens faste praksis skal de omstændigheder, som kendetegner forskellige situationer, og deres eventuelle sammenlignelige karakter, fastlægges og vurderes på grundlag af indholdet af og formålet med de omhandlede bestemmelser, idet der i dette øjemed skal tages hensyn til de foreliggende principper og mål på det pågældende område (jf. i denne retning dom af 16.12.2008, Arcelor Atlantique og Lorraine m.fl., C-127/07, EU:C:2008:728, præmis 26 og den deri

nævnte retspraksis).

43 I det foreliggende tilfælde skyldes den forskellige behandling som den forelæggende ret har omtalt, at medlemsstaterne ikke har mulighed for at træffe bestemmelse om anvendelse af en nedsat momssats på elektronisk levering af digitale bøger, selv om det er tilladt at anvende en nedsat momssats på levering af digitale bøger på alle fysiske medier. Følgelig skal de omstændigheder, som kendetegner de to situationer, og deres eventuelle sammenlignelige karakter, fastlægges og vurderes på grundlag af de formål, som lovgiver tilstræbte, da denne tillod medlemsstaterne at anvende en nedsat momssats på levering af digitale bøger på alle fysiske medier.

44 Herved bemærkes, at muligheden for, at medlemsstaterne kan anvende en nedsat momssats på levering af trykte bøger første gang, blev fastsat ved Rådets direktiv 92/77/EØF af 19. oktober 1992 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring af direktiv 77/388/EØF (indbyrdes tilnærmelse af momssatserne) (EFT 1992, L 316, s. 1), der ved artikel 1 indsatte et bilag H i sjette direktiv vedrørende den liste over leveringer af varer og ydelser, som kan belægges med nedsatte momssatser, hvis nr. 6) er blevet gengivet i nr. 6) i bilag III til direktiv 2006/112, som affattet før direktiv 2009/47 trådte i kraft. Denne mulighed er ved sidstnævnte direktiv blevet udvidet til levering af bøger på »alle fysiske medier«.

45 Som generaladvokaten har anført i punkt 56 i forslaget til afgørelse, er den underliggende målsætning for anvendelsen af en nedsat momssats på levering af bøger at fremme læsning af såvel skøn- som faglitteratur samt af aviser og tidsskrifter.

46 Da det ændrede direktiv 2006/112 giver medlemsstaterne mulighed for at anvende nedsatte momssatser på levering af bøger på alle fysiske medier, skal det således anses for at tilstræbe en sådan målsætning.

47 Dette resultat understøttes desuden af, at nr. 6) i bilag III til det ændrede direktiv 2006/112 udelukker muligheden for at anvende en nedsat momssats på levering af »materiale, der udelukkende eller hovedsagelig er reklame«. Sådant materiale er nemlig karakteriseret ved, at det på ingen måde forfølger den målsætning, der er nævnt i denne doms præmis 45.

48 For at en sådan målsætning kan nås, er det imidlertid vigtigt, at borgerne i Den Europæiske Union effektivt kan få adgang til bøgernes indhold, og den måde, hvorpå de leveres, spiller ikke en afgørende rolle i så henseende.

49 Følgelig må det fastslås, at henset til det formål, der tilstræbes med artikel 98, stk. 2, i det ændrede direktiv 2006/112, sammenholdt med nr. 6) i bilag III til dette direktiv, udgør dels levering af digitale bøger på alle fysiske medier, dels elektronisk levering af digitale bøger sammenlignelige situationer.

50 Dette resultat ændres ikke af den omstændighed, at levering af en digital bog på et fysisk medium i overensstemmelse med artikel 14, stk. 1, i det ændrede direktiv 2006/112 principielt udgør en levering af varer, hvorimod elektronisk levering af en digital bog i henhold til dette direktivs artikel 24, stk. 1, og artikel 25 udgør en tjenesteydelse. Da momsreglerne principielt har til formål at beskatte forbruget af varer og tjenesteydelser på samme måde, ses denne forskellige kvalifikation ikke at være afgørende, når henses til den målsætning, der som nævnt i denne doms præmis 45 tilstræbes med dette direktivs artikel 98, stk. 2, sammenholdt med nr. 6) i bilag III til direktivet.

51 For så vidt som artikel 98, stk. 2, i det ændrede direktiv 2006/112, sammenholdt med nr. 6) i bilag III til dette direktiv, medfører, at anvendelsen af en nedsat momssats på elektronisk levering

af digitale bøger udelukkes, mens det er tilladt at anvende en nedsat momsats på levering af digitale bøger på alle fysiske medier, skal disse bestemmelser følgelig anses for at indføre en forskellig behandling af to situationer, som imidlertid er sammenlignelige i forhold til det formål, som EU-lovgiver tilstræber.

– *Begrundelse*

52 Når det er konstateret, at to sammenlignelige situationer behandles forskelligt, er ligebehandlingsprincippet dog ikke tilsidesat, såfremt denne forskellige behandling er behørigt begrundet (jf. i denne retning dom af 16.12.2008, Arcelor Atlantique og Lorraine m.fl., C-127/07, EU:C:2008:728, præmis 46).

53 Ifølge Domstolens faste praksis er dette tilfældet, når den forskellige behandling beror på et lovligt formål, der tilstræbes med den foranstaltning, der har til virkning at indføre en sådan forskel, og når forskellen står i rimeligt forhold til dette formål (jf. i denne retning dom af 17.10.2013, Schaible, C-101/12, EU:C:2013:661, præmis 77, og af 22.5.2014, Glatzel, C-356/12, EU:C:2014:350, præmis 43).

54 I så henseende er det klart, at EU-lovgiver, når denne vedtager en skattemæssig foranstaltning, skal træffe valg af politisk, økonomisk og social karakter samt prioritere modsatrettede interesser eller foretage komplekse vurderinger. Derfor skal EU-lovgiver på dette område indrømme en vid skønsbeføjelse, således at domstolskontrollen med overholdelsen af de betingelser, der er nævnt i denne doms foregående præmis, bør begrænses til en prøvelse af, om der foreligger et åbenbart urigtigt skøn (jf. i denne retning dom af 10.12.2002, British American Tobacco (Investments) og Imperial Tobacco, C-491/01, EU:C:2002:741, præmis 123, og af 17.10.2013, Billerud Karlsborg og Billerud Skärblacka, C-203/12, EU:C:2013:664, præmis 35).

55 I det foreliggende tilfælde bemærkes, at den forskellige behandling, der er konstateret i denne doms præmis 51, følger af artikel 98, stk. 2, i det ændrede direktiv 2006/112, sammenholdt med nr. 6) i bilag III til dette direktiv, der udelukker anvendelse af en nedsat momsats på levering af alle elektroniske ydelser og, som en konsekvens heraf, på elektronisk levering af digitale bøger, i modsætning til hvad der gælder for levering af bøger, eventuelt digitale, på alle fysiske medier.

56 I denne forbindelse fremgår det af forarbejderne til direktiv 2002/38, at de af Kommissionen foreslåede ændringer, for så vidt angår beskatningen af elektronisk leverede tjenester, udgjorde det første skridt på vejen mod gennemførelse af en ny momspolitik, der skulle forenkle og styrke momsordningen, og således fremme lovlige handelstransaktioner på det indre marked. Det fremgår således af disse forarbejder, at elektronisk handel udgør et vigtigt potentiale med henblik på at skabe velstand og beskæftigelse i Unionen, og at gennemførelsen af et klart og præcist regelsæt er en væsentlig forudgående betingelse for at kunne opbygge en tillid, der giver virksomhederne et incitament til at investere og udøve handel.

57 Som Rådet og Kommissionen har forklaret som svar på et af Domstolen stillet skriftligt spørgsmål og under retsmødet, skal den udelukkelse af at anvende en nedsat momsats på elektronisk levering af digitale bøger, som er indeholdt i artikel 98, stk. 2, i det ændrede direktiv 2006/12, ses som en del af en særlig momsordning for elektronisk handel. Det fremgår således af disse institutioners forklaringer, at det blev skønnet nødvendigt at underlægge elektronisk leverede tjenesteydelser klare, enkle og ens regler, for at den momsats, der gælder for disse tjenesteydelser kan fastslås med sikkerhed, og således at administrationen af denne afgift lettes for de afgiftspligtige personer og de nationale afgiftsmyndigheder.

58 Det kan ikke med rimelighed betvivles, at et sådant formål har karakter af et lovligt tilstræbt formål.

59 Retssikkerhedsprincippet, som er det underliggende princip bag det nævnte formål, kræver således, at en EU-retlig bestemmelse giver de berørte mulighed for at få et klart kendskab til omfanget af deres rettigheder og forpligtelser, for at de kan være i stand til at handle derefter (jf. i denne retning dom af 15.7.2010, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, C-582/08, EU:C:2010:429, præmis 49 og den deri nævnte retspraksis).

60 Domstolen har desuden allerede anerkendt, at det er et lovligt formål, at en lovgiver fastsætter generelle regler, som er lette at anvende for de erhvervsdrivende, og som let kan kontrolleres af de kompetente nationale myndigheder (jf. i denne retning dom af 24.2.2015, Sopora, C-512/13, EU:C:2015:108, præmis 33).

61 For så vidt angår spørgsmålet om, hvorvidt den foranstaltning, der er indeholdt i artikel 98, stk. 2, i det ændrede direktiv 2006/112, sammenholdt med nr. 6) i bilag III til dette direktiv, er egnet til at virkeliggøre det tilstræbte formål, således som sidstnævnte er blevet nærmere fastlagt i denne doms præmis 56 og 57, fremgår det ikke, at EU-lovgiver har foretaget en vurdering, der har overskredet grænserne for dennes skønsbeføjelse.

62 Ved at udelukke anvendelsen af en nedsat momssats på elektronisk leverede tjenesteydelser sparer EU-lovgiver således de afgiftspligtige personer og de nationale afgiftsmyndigheder for at skulle undersøge for hver type elektroniske ydelse, der leveres, om denne er omfattet af en af de kategorier af ydelser, der kan opnå en nedsat momssats i henhold til bilag III i det ændrede direktiv 2006/112.

63 Den omhandlede foranstaltning skal således anses for at være egnet til at virkeliggøre målet om at kunne fastlægge den momssats, der gælder for elektroniske tjenesteydelser, med sikkerhed og dermed lette administrationen af denne afgift for de afgiftspligtige personer og de nationale afgiftsmyndigheder.

64 Hvad angår det til forholdsmæssighedsbetingelsen knyttede krav om, at der skal vælges det mindst indgribende middel i forhold til andre egnede tænkelige foranstaltninger, og at de forvoldte ulemper ikke må være uforholdsmæssige i forhold til de tilsigtede mål, bemærkes, at EU-lovgiver eventuelt kunne have adskilt elektronisk levering af digitale bøger fra alle de øvrige elektroniske tjenesteydelser og dernæst have tilladt anvendelsen af en nedsat momssats på disse bøger.

65 Imidlertid ville en sådan løsning kunne modvirke det af EU-lovgiver tilstræbte mål vedrørende behovet for at afhjælpe den retsusikkerhed, der skyldes den vedvarende udvikling, som alle elektroniske tjenesteydelser undergår, hvilket er årsagen til, at EU-lovgiver har udelukket alle disse ydelser fra listen over de transaktioner, der kan være omfattet af en nedsat momssats i henhold til bilag III til det ændrede direktiv 2006/112.

66 Hvis det i denne forbindelse indrømmes, at medlemsstaterne har mulighed for at anvende en nedsat momssats på elektronisk levering af digitale bøger, således som det er tilladt med hensyn til levering af sådanne bøger på alle fysiske medier, ville det svare til at gøre indgreb i sammenhængen i den af EU-lovgiver ønskede foranstaltning, der skal udelukke alle elektroniske tjenesteydelser fra muligheden for at anvende en nedsat momssats.

67 For så vidt angår en eventuel udvidelse af muligheden for at anvende en nedsat momssats til at omfatte alle elektroniske tjenesteydelser bemærkes, at vedtagelsen af en sådan foranstaltning ville have indført en generel forskelsbehandling af ikke-elektroniske tjenesteydelser,

som principielt ikke er omfattet af en nedsat momssats, i forhold til elektroniske tjenesteydelser.

68 Følgelig kunne EU-lovgiver inden for rammerne af sin skønsmargen med rette finde, at ingen af de to teoretisk mulige foranstaltninger var egnede til at virkeliggøre de forskellige mål, som denne tilstræbte.

69 Det skal tilføjes, at det fremgår af artikel 4 og 5 i direktiv 2002/38 og af artikel 6 i Rådets direktiv 2008/8/EF af 12. februar 2008 om ændring af direktiv 2006/112 med hensyn til leveringsstedet for tjenesteydelser (EUT 2008, L 44, s. 11), at Rådet har fastsat, at det særlige afgiftssystem for elektroniske ydelser skal tages op til revision på grundlag af de høstede erfaringer. I øvrigt har Kommissionen i en meddelelse til Europa-Parlamentet, Rådet og Det Europæiske Økonomiske og Sociale Udvalg om en handlingsplan for moms (COM(2016), 148 final) meddelt, at det har til hensigt at undersøge muligheden for at udarbejde et direktivforslag, der skal ændre det ændrede direktiv 2006/112.

70 På denne baggrund skal den forskellige behandling, der følger af artikel 98, stk. 2, i det ændrede direktiv 2006/112, sammenholdt med nr. 6) i bilag III til dette direktiv, af elektronisk levering af digitale bøger på den ene side og levering af bøger på alle fysiske medier på den anden side, anses for at være behørigt begrundet.

71 Herefter må det fastslås, at artikel 98, stk. 2, i det ændrede direktiv 2006/112, sammenholdt med nr. 6) i bilag III til dette direktiv, som medfører, at anvendelsen af en nedsat momssats på elektronisk levering af digitale bøger udelukkes, mens det er tilladt at anvende en nedsat momssats på levering af digitale bøger på alle fysiske medier, ikke tilsidesætter lighedsprincippet, som fastsat i chartrets artikel 20.

72 Det følger af ovenstående betragtninger, at gennemgangen af de præjudicielle spørgsmål intet har frembragt, der kan rejse tvivl om gyldigheden af nr. 6) i bilag III til det ændrede direktiv 2006/112 eller af artikel 98, stk. 2, i dette direktiv, sammenholdt med nr. 6) i direktivets bilag III.

Sagens omkostninger

73 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 (Store Afdeling) for ret:

Gennemgangen af de præjudicielle spørgsmål har intet frembragt, der kan rejse tvivl om gyldigheden af nr. 6) i bilag III 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, eller af artikel 98, stk. 2, i dette direktiv, sammenholdt med nr. 6) i direktivets bilag III.

Underskrifter

1 Processprog: polsk.