



## Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 11ης Σεπτεμβρίου 2014\*

«Προδικαστική παραπομπή — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας — Οδηγία 2006/112/ΕΚ — Άρθρο 98, παράγραφος 2 — Παράρτημα ΙΙΙ, σημείο 6 — Μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ ισχύων μόνο για τα έντυπα βιβλία — Βιβλία εκδιδόμενα σε άλλα υλικά υποστρώματα εκτός του χαρτιού, υποκείμενα στον συνήθη συντελεστή ΦΠΑ — Φορολογική ουδετερότητα»

Στην υπόθεση C-219/13,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως βάσει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Korkein hallinto-oikeus (Φινλανδία), με απόφαση της 22ας Απριλίου 2013, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 25 Απριλίου 2013, στο πλαίσιο διαδικασίας που κίνησε η

**K Oy,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους M. Pešič, πρόεδρο τμήματος, C. G. Fernlund (εισηγητή), A. Ó Caoimh, C. Toader και E. Jarašiūnas, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Mengozzi

γραμματέας: C. Strömholm, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 13ης Μαρτίου 2014,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Φινλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τη H. Leppo,
- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους T. Henze και K. Petersen,
- η Εσθονική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις K. Kraavi-Käerdi και N. Grünberg,
- η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον I. Μπακόπουλο,
- η Ιρλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους A. Joyce και C. Toland, BL, ενεργούντες κατ' εντολήν της L. Williams, solicitor,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την C. Soulay και τον I. Koskinen,

\* Γλώσσα διαδικασίας: η φινλανδική.

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 14ης Μαΐου 2014,

εκδίδει την ακόλουθη

### Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 98, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, και του παραρτήματος III, σημείο 6, της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2009/47/EK του Συμβουλίου, της 5ης Μαΐου 2009 (ΕΕ L 116, σ. 18, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαδικασίας που κίνησε η Κ Ου (στο εξής: Κ) κατά της αποφάσεως της Keskusverolautakunta (κεντρική φορολογική υπηρεσία), βάσει της οποίας ο μειωμένος συντελεστής φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ), που προβλέπεται για την εμπορία εντύπων βιβλίων, δεν τυγχάνει εφαρμογής επί της εμπορίας βιβλίων που εκδίδονται σε άλλα υλικά υποστρώματα πέραν του χαρτιού.

### Το νομικό πλαίσιο

*Το δίκαιο της Ένωσης*

- 3 Το άρθρο 96 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα ακόλουθα:

«Τα κράτη μέλη εφαρμόζουν κανονικό συντελεστή ΦΠΑ που καθορίζεται από κάθε κράτος μέλος ως ποσοστό της βάσης επιβολής του φόρου που είναι το ίδιο για τις παραδόσεις αγαθών και για τις παροχές υπηρεσιών.»

- 4 Το άρθρο 98, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας αυτής προβλέπει τα εξής:

«1. Τα κράτη μέλη μπορούν να εφαρμόζουν έναν ή δύο μειωμένους συντελεστές.

2. Οι μειωμένοι συντελεστές εφαρμόζονται μόνο στις παραδόσεις αγαθών και στις παροχές υπηρεσιών των κατηγοριών που περιλαμβάνονται στο παράρτημα III.

Οι μειωμένοι συντελεστές δεν εφαρμόζονται στις ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες.»

- 5 Πριν από την τροποποίησή του με την οδηγία 2009/47, το παράρτημα III της οδηγίας ΦΠΑ, περιλαμβάνον κατάλογο των παραδόσεων αγαθών και των παροχών υπηρεσιών που μπορούν να αποτελέσουν το αντικείμενο των μειωμένων συντελεστών περί των οποίων γίνεται λόγος στο άρθρο 98 της ως άνω οδηγίας, παρέθετε μεταξύ αυτών, στο σημείο του 6:

«[την] παράδοση βιβλίων, περιλαμβανομένων και των χρησιδανειζόμενων από βιβλιοθήκες (καθώς και παντός είδους φυλλαδίων και παρομοίων εντύπων, εικονογραφημένων βιβλίων και βιβλίων ιχνογραφίας και χρωματισμού για παιδιά, μουσικής τυπωμένης ή χειρόγραφης, χαρτών και στοιχείων υδρογραφικών και άλλων), εφημερίδων και περιοδικών, εκτός από έντυπα εξ ολοκλήρου ή κατά κύριο λόγο διαφημιστικά».

6 Η αιτιολογική σκέψη 4 της οδηγίας 2009/47 ορίζει τα εξής:

«Η οδηγία [ΦΠΑ] θα πρέπει να τροποποιηθεί περαιτέρω προκειμένου να μπορούν να εφαρμοσθούν μειωμένοι συντελεστές ή απαλλαγή, αντίστοιχα, σε περιορισμένο αριθμό συγκεκριμένων περιπτώσεων για κοινωνικούς λόγους ή λόγους υγείας και προκειμένου να διασαφηνισθεί και να προσαρμοσθεί στην τεχνική πρόοδο η αναφορά στα βιβλία που περιλαμβάνεται στο παράρτημα III αυτής.»

7 Από την 1η Ιουνίου 2009 το παράρτημα III, σημείο 6, της οδηγίας ΦΠΑ έχει ως ακολούθως:

«[Η] παράδοση, συμπεριλαμβανομένου του χρησιδανεισμού από βιβλιοθήκες, βιβλίων σε όλες τις μορφές (στα οποία περιλαμβάνονται παντός είδους φυλλάδια, έντυπα και παρόμοιο έντυπο υλικό, τα παιδικά εικονογραφημένα βιβλία και τετράδια ιχνογραφίας και χρωματισμού, οι έντυπες ή χειρόγραφες μουσικές παρτιτούρες, οι χάρτες και οι υδρογραφικοί ή παρόμοιοι χάρτες) εφημερίδων και περιοδικών, εκτός από υλικό που προορίζεται εξ ολοκλήρου ή κατά κύριο λόγο για διαφημιστικούς σκοπούς».

*Το φινλανδικό δίκαιο*

8 Το άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 1, του νόμου 1501/1993 περί φόρου προστιθεμένης αξίας [arvonlisäverolaki (1501/1993)], της 30ής Δεκεμβρίου 1993, ως είχε αναφορικά με τα οικονομικά έτη 2011 και 2012 (στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), προβλέπει τα εξής:

«Ο [ΦΠΑ] εισπράττεται υπέρ του Δημοσίου σύμφωνα με τις λεπτομέρειες εφαρμογής που προσδιορίζονται στον παρόντα νόμο:

1) για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών πραγματοποιούμενη στη Φινλανδία στο πλαίσιο εμπορικής δραστηριότητας».

9 Κατά το άρθρο 84 του νόμου περί ΦΠΑ:

«Ο εφαρμοστέος συντελεστής ανέρχεται στο 23 [%] της βάσεως επιβολής του φόρου, υπό την επιφύλαξη των άρθρων 85 ή 85a.»

10 Κατά το άρθρο 85a του νόμου αυτού:

«Βαρύνονται με φόρο ύψους 9 [%] επί της βάσεως επιβολής του φόρου η παροχή των ακόλουθων υπηρεσιών και η πώληση, οι ενδοκοινοτικές αγορές, η αφαίρεση από την αποθήκη και η εισαγωγή [των ακόλουθων αγαθών]:

[...]

7) βιβλίων·

[...]

Δεν λογίζονται ως βιβλία υπό την έννοια της παραγράφου 1, σημείο 7:

1) οι δημοσιεύσεις που πραγματοποιούνται με άλλο τρόπο εκτός της εκτύπωσης ή άλλης παρόμοιας μεθόδου·

2) οι περιοδικές δημοσιεύσεις και

3) οι δημοσιεύσεις που περιλαμβάνουν κυρίως διαφημιστικό υλικό.»

## Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 11 Η Κ είναι εταιρία που ασκεί εκδοτική δραστηριότητα, περιλαμβάνουσα την έκδοση γενικών λογοτεχνικών και εκπαιδευτικών βιβλίων. Εκδίδει επίσης ηχογραφημένα και ψηφιακά βιβλία.
- 12 Από τη δικογραφία που υποβλήθηκε στο Δικαστήριο προκύπτει ότι τα ηχογραφημένα και τα ψηφιακά βιβλία που εκδίδει η Κ διατίθενται με τη μορφή ηλεκτρονικών αρχείων, τα οποία περιλαμβάνονται σε υλικά υποστρώματα όπως οι ψηφιακοί δίσκοι CD ή CD-ROM, οι μνήμες USB ή ανάλογα προϊόντα και αναπαράγουν το περιεχόμενο βιβλίων που έχουν αρχικά εκδοθεί σε χαρτί. Ένα ηχογραφημένο βιβλίο, προοριζόμενο για ακρόασή του, αναπαράγει το κείμενο ενός έντυπου βιβλίου, το οποίο διαβάζει αφηγητής, περιλαμβάνεται δε σε υλικό υπόστρωμα όπως είναι οι ψηφιακοί δίσκοι CD ή CD-ROM. Ένα ψηφιακό βιβλίο αναπαράγει, κατ' ουσίαν, το περιεχόμενο ενός αρχικώς διαθέσιμου σε χαρτί έντυπου βιβλίου, στην εξωτερική μορφή και στη δομή του οποίου καταρχήν αυτό αντιστοιχεί, περιλαμβανόμενο σε υλικό υπόστρωμα όπως οι ψηφιακοί δίσκοι CD ή οι μνήμες USB, μπορεί δε να τηλεφορτωθεί σε ηλεκτρονικό υπολογιστή ή σε σχετική συσκευή αναγνώσεως. Εντούτοις, η ψηφιακή μορφή μπορεί να διαφέρει ως προς το περιεχόμενο και τη δομή από τα έντυπα βιβλία.
- 13 Η Κ υπέβαλε στην Keskusverolautakunta αίτηση προς έκδοση δεσμευτικής προκαταρκτικής αποφάσεως προκειμένου να προσδιοριστεί αν τα βιβλία που εκδίδονται σε άλλα υλικά υποστρώματα πέραν του χαρτιού, τα οποία αναπαράγουν το κείμενο ενός έντυπου βιβλίου, μπορούν να λογίζονται ως «βιβλία», υπό την έννοια του άρθρου 85a, παράγραφος 1, σημείο 7, του νόμου περί ΦΠΑ, στην πώληση των οποίων επιβάλλεται μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ.
- 14 Με δεσμευτική προκαταρκτική απόφαση της 25ης Μαΐου 2011 η Keskusverolautakunta έκρινε ότι μπορούν να λογίζονται ως βιβλία μόνον οι έντυπες δημοσιεύσεις σε χαρτί ή οι δημοσιεύσεις που πραγματοποιούνται με ανάλογο τρόπο, οπότε τα ηχογραφημένα βιβλία και τα ψηφιακά βιβλία τα οποία εκδίδονται σε υλικά υποστρώματα όπως οι ψηφιακοί δίσκοι CD, οι ψηφιακοί δίσκοι CD-ROM ή οι μνήμες USB δεν μπορούν να λογίζονται ως «βιβλία», υπό την έννοια του άρθρου 85a, παράγραφος 1, σημείο 7, του νόμου περί ΦΠΑ.
- 15 Η Keskusverolautakunta διευκρίνισε επίσης ότι το άρθρο 98, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το παράρτημα III, σημείο 6, αυτής, καθώς και η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, δεν εμποδίζουν την επιβολή του συνήθους συντελεστή ΦΠΑ στην πώληση βιβλίων που εκδίδονται σε άλλο υλικό υπόστρωμα πέραν του χαρτιού, αντί για τον μειωμένο συντελεστή που ισχύει για τα βιβλία που τυπώνονται σε χαρτί.
- 16 Η Κ προσέφυγε ενώπιον του Korkein hallinto-oikeus (ανώτατου διοικητικού δικαστηρίου) ζητώντας, αφενός, την ακύρωση της δεσμευτικής προκαταρκτικής αποφάσεως της Keskusverolautakunta και, αφετέρου, την έκδοση μιας νέας τέτοιας αποφάσεως, δεχόμενης ότι τα βιβλία που εκδίδονται σε άλλο υλικό υπόστρωμα πέραν του χαρτιού, όπως οι ψηφιακοί δίσκοι CD, οι ψηφιακοί δίσκοι CD-ROM, οι μνήμες USB ή άλλο παρόμοιο προϊόν, πρέπει να λογίζονται ως «βιβλία», υπό την έννοια του άρθρου 85a, παράγραφος 1, σημείο 7, του νόμου περί ΦΠΑ, επί της πωλήσεως των οποίων επιβάλλεται μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ.
- 17 Κατά την Κ, είναι αντίθετο προς την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας να επιβάλλει κράτος μέλος μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ μόνο στα βιβλία που εκδίδονται σε χαρτί και όχι στα βιβλία που εκδίδονται σε άλλα υλικά υποστρώματα.
- 18 Το Korkein hallinto-oikeus ζήτησε τη γνώμη του Valtiovarainministeriö (υπουργείου οικονομικών). Το τελευταίο διαπίστωσε ότι η φορολογική μεταχείριση των βιβλίων που εκδίδονται σε άλλο υλικό υπόστρωμα πέραν του χαρτιού ποικίλλει στα διάφορα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Κατά το Valtiovarainministeriö, τα κράτη μέλη μπορούν να εφαρμόζουν επιλεκτικά μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ στις παραδόσεις αγαθών και στις παροχές υπηρεσιών που απαριθμούνται στο παράρτημα III της

οδηγίας ΦΠΑ. Συναφώς, διαθέτουν ευρεία διακριτική ευχέρεια. Στο πλαίσιο αυτό, τα κράτη αυτά βασίμως μπορούν να εφαρμόζουν μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ στα βιβλία που εκδίδονται σε χαρτί και τον συνήθη συντελεστή σε εκείνα που εκδίδονται σε άλλα υλικά υποστρώματα.

- 19 Υπό τις συνθήκες αυτές, το *Korkein hallinto-oikeus* αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Εμποδίζουν [το άρθρο 98, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, και το παράρτημα III, σημείο 6, της οδηγίας ΦΠΑ], λαμβανομένης υπόψη της αρχής της ουδετερότητας του φόρου, την εφαρμογή εθνικής νομοθεσίας κατά την οποία εφαρμόζεται μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ στα έντυπα βιβλία, ενώ τα βιβλία σε άλλα υλικά υποστρώματα, όπως είναι τα CD, τα CD-ROM ή οι μνήμες USB, υπόκεινται στον συνήθη συντελεστή του [ΦΠΑ];
- 2) Διαφοροποιείται, σε συνάρτηση προς τις ακόλουθες περιστάσεις, η απάντηση [στο ερώτημα αυτό]:
- αν το βιβλίο προορίζεται για ανάγνωση ή για ακρόαση (ηχογραφημένο βιβλίο)·
  - αν υφίσταται έντυπο βιβλίο με το ίδιο περιεχόμενο με βιβλίο ή ηχογραφημένο βιβλίο σε υλικό υπόστρωμα όπως είναι τα CD, τα CD-ROM, η [μνήμη USB] ή άλλο ενσώματο παρεμφερές προϊόν·
  - αν είναι δυνατή η άντληση ωφέλειας από τις τεχνικές ιδιότητες που παρέχει το διάφορο του χαρτιού υλικό υπόστρωμα, όπως είναι οι λειτουργίες αναζητήσεως;»

#### **Επί των προδικαστικών ερωτημάτων**

- 20 Με τα ερωτήματά του, που πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατά βάση, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 98, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, και το παράρτημα III, σημείο 6, της οδηγίας ΦΠΑ, έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική νομοθεσία, όπως αυτή της κύριας δίκης, η οποία προβλέπει την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ στα βιβλία που εκδίδονται σε χαρτί, αλλά την εφαρμογή του συνήθους συντελεστή του φόρου αυτού σε εκείνα που εκδίδονται σε άλλα υλικά υποστρώματα, όπως οι ψηφιακοί δίσκοι CD, οι ψηφιακοί δίσκοι CD-ROM ή οι μνήμες USB, και, αφετέρου, αν η απάντηση στο ερώτημα αυτό είναι ικανή να διαφέρει σε συνάρτηση με το είδος του χρησιμοποιούμενου υλικού υποστρώματος, με το περιεχόμενο του οικείου βιβλίου ή με τις τεχνικές ιδιότητες του υλικού υποστρώματος.
- 21 Το άρθρο 96 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει ότι επιβάλλεται ο ίδιος συντελεστής ΦΠΑ, ήτοι ο συνήθης συντελεστής, στην παράδοση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών.
- 22 Κατά παρέκκλιση από την αρχή αυτή, το άρθρο 98, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να εφαρμόζουν έναν ή δύο μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ. Κατά την παράγραφο 2, πρώτο εδάφιο, του άρθρου αυτού, οι μειωμένοι συντελεστές ΦΠΑ μπορούν να εφαρμόζονται αποκλειστικά στις παραδόσεις αγαθών και στις παροχές υπηρεσιών των κατηγοριών που περιλαμβάνονται στο παράρτημα III της οδηγίας ΦΠΑ.
- 23 Όσον αφορά την εφαρμογή των μειωμένων συντελεστών ΦΠΑ στις εν λόγω κατηγορίες, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, με την επιφύλαξη του σεβασμού της αρχής της εγγενούς προς το κοινό σύστημα του ΦΠΑ φορολογικής ουδετερότητας, εναπόκειται στα κράτη μέλη να προσδιορίζουν ειδικότερα μεταξύ των παραδόσεων αγαθών και των παροχών υπηρεσιών που περιλαμβάνονται στις κατηγορίες του παραρτήματος III της οδηγίας ΦΠΑ εκείνες στις οποίες

εφαρμόζεται μειωμένος συντελεστής (βλ. επ' αυτού, αποφάσεις *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien*, C-442/05, EU:C:2008:184, σκέψεις 42 και 43, καθώς και *Pro Med Logistik*, C-454/12 και C-455/12, EU:C:2014:111, σκέψη 44).

- 24 Όσον αφορά την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, πρέπει να υπομνησθεί ότι η αρχή αυτή απαγορεύει, ειδικότερα, να τυγχάνουν διαφορετικής μεταχειρίσεως από πλευράς ΦΠΑ παρόμοια εμπορεύματα ή υπηρεσίες που βρίσκονται σε ανταγωνισμό μεταξύ τους (βλ. αποφάσεις Επιτροπή κατά Γαλλίας, C-384/01, EU:C:2003:264, σκέψη 25, καθώς και *The Rank Group*, C-259/10 και C-260/10, EU:C:2011:719, σκέψη 32 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 25 Για να προσδιοριστεί η ομοιότητα μεταξύ αγαθών ή υπηρεσιών πρέπει να λαμβάνεται υπόψη κυρίως η άποψη του μέσου καταναλωτή. Δύο αγαθά είναι παρόμοια και δύο υπηρεσίες είναι παρόμοιες όταν έχουν ανάλογες ιδιότητες και ικανοποιούν τις ίδιες ανάγκες του καταναλωτή, με γνώμονα ένα κριτήριο συγκρισιμότητας των χρήσεων, και όταν οι υπάρχουσες διαφορές δεν επηρεάζουν σημαντικά την απόφαση του μέσου καταναλωτή να ζητήσει ένα συγκεκριμένο αγαθό ή μια συγκεκριμένη υπηρεσία (βλ., επ' αυτού, απόφαση *The Rank Group*, EU:C:2011:719, σκέψεις 43 και 44).
- 26 Πρέπει να σημειωθεί ότι, πριν από την τροποποίηση που επέφερε η οδηγία 2009/47, το παράρτημα III, σημείο 6, της οδηγίας ΦΠΑ αφορούσε την «παράδοση βιβλίων [...]». Η οδηγία 2009/47 τροποποίησε το κείμενο του σημείου 6 του παραρτήματος III της οδηγίας ΦΠΑ, ώστε να περιλαμβάνει έκτοτε την «παράδοση [...] βιβλίων σε όλες τις μορφές [σε όλα τα υλικά υποστρώματα] [...]» στον κατάλογο των αγαθών ή των υπηρεσιών επί των οποίων μπορεί να επιβάλλεται μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ.
- 27 Επομένως, ανακύπτει το ζήτημα αν λόγω της ως άνω τροποποίησης ένα κράτος μέλος που έχει επιλέξει την επιβολή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ στην παροχή βιβλίων που τυπώνονται σε χαρτί υποχρεούται για τον λόγο αυτόν να επεκτείνει την εφαρμογή του εν λόγω μειωμένου συντελεστή και στην παροχή βιβλίων σε κάθε άλλο υλικό υπόστρωμα πέραν του χαρτιού.
- 28 Επ' αυτού, πρέπει να σημειωθεί, όπως παρατήρησε και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ότι ούτε από το γράμμα της οδηγίας 2009/47 ούτε από τις προπαρασκευαστικές εργασίες προκύπτουν ενδείξεις περί της προθέσεως του νομοθέτη της Ένωσης να υποχρεώσει, με την τροποποίηση του σημείου 6 του παραρτήματος III της οδηγίας ΦΠΑ, τα κράτη μέλη να εφαρμόζουν τον ίδιο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ σε όλα τα βιβλία, ανεξαρτήτως της μορφής τους ή του υλικού υποστρώματος στο οποίο αυτά εκδίδονται.
- 29 Εν πάση περιπτώσει, με γνώμονα τη νομολογία του Δικαστηρίου που παρατίθεται στη σκέψη 23 της παρούσας αποφάσεως, εφόσον το παράρτημα III, σημείο 6, της οδηγίας ΦΠΑ απλώς αναφέρει την παροχή βιβλίων σε κάθε μορφή, εναπόκειται στα κράτη μέλη, υπό την επιφύλαξη της τηρήσεως της εγγενούς προς το κοινό σύστημα του ΦΠΑ αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, να προσδιορίσουν τα υλικά υποστρώματα στα οποία έχει εφαρμογή ο μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ.
- 30 Στο πλαίσιο αυτό, πρέπει να σημειωθεί ειδικότερα ότι, όπως τονίζει η Ιρλανδική Κυβέρνηση και όπως σημείωσε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 54 των προτάσεών του, σε περιπτώσεις όπως αυτή της κύριας δίκης, δεδομένου ότι η εκτίμηση του μέσου καταναλωτή ενδέχεται να διαφοροποιείται αναλόγως του βαθμού διεισδύσεως των νέων τεχνολογιών σε κάθε εθνική αγορά και του ενδεχομένου διαφορετικού βαθμού προσβάσεως στα τεχνικά μέσα που παρέχουν στον εν λόγω καταναλωτή τη δυνατότητα αναγνώσεως ή ακροάσεως των βιβλίων τα οποία περιέχονται σε άλλα υλικά υποστρώματα πέραν του χαρτιού, πρέπει να λαμβάνεται ως σημείο αναφοράς ο μέσος καταναλωτής κάθε κράτους μέλους.
- 31 Υπό τις συνθήκες αυτές, όπως τονίστηκε στη σκέψη 25 της παρούσας αποφάσεως, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει αν τα βιβλία που εκδίδονται σε χαρτί και εκείνα που εκδίδονται σε άλλα υλικά υποστρώματα είναι προϊόντα που ο μέσος καταναλωτής μπορεί να εκλάβει ως παρόμοια. Προς τούτο, εναπόκειται στο ως άνω δικαστήριο να εκτιμήσει αν τα βιβλία αυτά έχουν ανάλογες

ιδιότητες και αν ικανοποιούν τις ίδιες ανάγκες σε συνάρτηση με το κριτήριο συγκρισιμότητας όσον αφορά τη χρήση τους προκειμένου να εξακριβώσει αν οι υφιστάμενες διαφορές επηρεάζουν ή όχι σημαντικά ή αισθητά την απόφαση του μέσου καταναλωτή να επιλέξει τη μία ή την άλλη μορφή των βιβλίων αυτών.

- 32 Η ως άνω απάντηση δεν διαφοροποιείται αναλόγως του είδους του χρησιμοποιούμενου υποστρώματος, του περιεχομένου του βιβλίου, ή αναλόγως των τεχνικών ιδιοτήτων του υλικού υποστρώματος, δεδομένου ότι, μεταξύ άλλων, αυτές είναι περιστάσεις τις οποίες το αιτούν δικαστήριο πρέπει να λάβει υπόψη προκειμένου να εκτιμήσει αν τα βιβλία που εκδίδονται σε χαρτί και εκείνα που εκδίδονται σε άλλα υλικά υποστρώματα είναι προϊόντα τα οποία ο μέσος καταναλωτής εκλαμβάνει ως παρόμοια.
- 33 Εφόσον, όπως τόνισε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 62 των προτάσεών του, οι ως άνω περιστάσεις είναι αποφασιστικής σημασίας από πλευράς του μέσου καταναλωτή του οικείου κράτους μέλους, δικαιολογείται να μην προβλέπει η εθνική νομοθεσία την εφαρμογή του ισχύοντος για τα έντυπα βιβλία μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ και στην παράδοση βιβλίων εκδιδόμενων σε άλλα υποθέματα πέραν του χαρτιού. Αντιθέτως, αν αυτό το οποίο είναι σημαντικό για τον εν λόγω καταναλωτή είναι κυρίως το παρόμοιο περιεχόμενο όλων των βιβλίων, ανεξαρτήτως του υποστρώματος ή των ιδιοτήτων τους, δεν δικαιολογείται η εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ.
- 34 Από το σύνολο των ανωτέρω σκέψεων προκύπτει ότι στα υποβληθέντα ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 98, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, και το παράρτημα III, σημείο 6, της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι δεν αντιτίθενται σε εθνική νομοθεσία, όπως αυτή της κύριας δίκης, η οποία προβλέπει για τα εκδιδόμενα σε χαρτί βιβλία την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ, για τα βιβλία εκείνα όμως που εκδίδονται σε άλλα υλικά υποστρώματα, όπως οι ψηφιακοί δίσκοι CD, οι ψηφιακοί δίσκοι CD-ROM ή οι μνήμες USB, την εφαρμογή του συνήθους συντελεστή του φόρου αυτού, υπό την προϋπόθεση ωστόσο ότι τηρείται η εγγενής προς το κοινό σύστημα του ΦΠΑ αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, πράγμα το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.

#### **Επί των δικαστικών εξόδων**

- 35 Δεδομένου ότι η διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τρίτο τμήμα) αποφαινεται:

**Το άρθρο 98, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, και το παράρτημα III, σημείο 6, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2009/47/ΕΚ του Συμβουλίου, της 5ης Μαΐου 2009, έχουν την έννοια ότι δεν αντιτίθενται σε εθνική νομοθεσία, όπως αυτή της κύριας δίκης, η οποία προβλέπει για τα εκδιδόμενα σε χαρτί βιβλία την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ, για τα βιβλία εκείνα όμως που εκδίδονται σε άλλα υλικά υποστρώματα, όπως οι ψηφιακοί δίσκοι CD, οι ψηφιακοί δίσκοι CD-ROM ή οι μνήμες USB, την εφαρμογή του συνήθους συντελεστή του φόρου αυτού, υπό την προϋπόθεση ωστόσο ότι τηρείται η εγγενής προς το κοινό σύστημα του ΦΠΑ αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, πράγμα το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.**

(υπογραφές)