



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)

της 5ης Μαρτίου 2015*

«Παράβαση κράτους μέλους — Φορολογία — ΦΠΑ — Μειωμένος συντελεστής — Παροχή ψηφιακών ή ηλεκτρονικών βιβλίων»

Στην υπόθεση C-479/13,

με αντικείμενο προσφυγή λόγω παραβάσεως δυνάμει του άρθρου 258 ΣΛΕΕ, η οποία ασκήθηκε στις 6 Σεπτεμβρίου 2013,

Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την C. Soulay και τον F. Dintilhac, με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο,

προσφεύγουσα,

κατά

Γαλλικής Δημοκρατίας, εκπροσωπούμενης από τους D. Colas και J.-S. Pilczet,

καθής,

υποστηριζόμενης από το

Βασίλειο του Βελγίου, εκπροσωπούμενο από την M. Jacobs και τον J.-C. Halleux,

παρεμβαίνον,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους L. Bay Larsen, πρόεδρο τμήματος, K. Jürimäe, J. Malenonský, M. Safjan και A. Prechal (εισηγήτρια), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Mengozzi

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

Απόφαση

- 1 Με την προσφυγή της, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο να διαπιστώσει ότι, εφαρμόζοντας μειωμένο συντελεστή φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) στην παροχή ψηφιακών (ή ηλεκτρονικών) βιβλίων, η Γαλλική Δημοκρατία παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει δυνάμει των άρθρων 96 και 98 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2010/88/ΕΕ του Συμβουλίου, της 7ης Δεκεμβρίου 2010 (ΕΕ L 326, σ. 1, στο εξής: οδηγία για τον ΦΠΑ) εξαταζομένων σε συνδυασμό προς τα παραρτήματα II και III της οδηγίας αυτής και τον εκτελεστικό κανονισμό (ΕΕ) 282/2011 του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 2011, για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 2006/112/ΕΚ (ΕΕ L 77, σ. 1).

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 2 Το άρθρο 14 της οδηγίας για τον ΦΠΑ προβλέπει, στην παράγραφο 1, τα εξής:
«Ως “παράδοση αγαθών” θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό.»
- 3 Κατά το άρθρο 24, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής:
«Ως “παροχή υπηρεσιών” νοείται κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών.»
- 4 Το άρθρο 96 της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:
«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.»
- 5 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.»
- 6 Το παράρτημα II της οδηγίας για τον ΦΠΑ, το οποίο περιλαμβάνει «ενδεικτικό κατάλογο ηλεκτρονικώς παρεχομένων υπηρεσιών αναφερομένων στο άρθρο 58 και στο στοιχείο ια) του πρώτου εδαφίου του άρθρου 59» —τα εν λόγω δύο άρθρα αφορούν τον προσδιορισμό του τόπου παροχής υπηρεσιών σε πρόσωπα τα οποία δεν υπόκεινται στον φόρο—, ορίζει, στο σημείο 3, τα εξής:
«η παροχή εικόνων, κειμένων και πληροφοριών και η διάθεση βάσεων δεδομένων».

- 7 Στην αρχική μορφή της οδηγίας 2006/112, το παράρτημά της III, το οποίο περιελάμβανε κατάλογο των παραδόσεων αγαθών και των παροχών υπηρεσιών που μπορούσαν να υπαχθούν στους μειωμένους συντελεστές που αναφέρονται στο άρθρο 98 της οδηγίας αυτής, όριζε, στο σημείο 6, τα εξής:

«η προμήθεια, συμπεριλαμβανομένου του χρησιδανεισμού, από βιβλιοθήκες, βιβλίων (στα οποία συμπεριλαμβάνονται τα παντός είδους φυλλάδια, έντυπα και παρόμοια 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 αποκλειστικά ή κατά κύριο λόγο για διαφημιστικούς σκοπούς».

- 8 Η οδηγία 2009/47/ΕΚ του Συμβουλίου, της 5ης Μαΐου 2009 (ΕΕ L 116, σ. 18), τροποποίησε την οδηγία 2006/112. Στην αιτιολογική σκέψη 4 της οδηγίας 2009/47 εκτίθενται τα εξής:

«Η οδηγία 2006/112/ΕΚ 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.»

- 9 Από 1ης Ιουνίου 2009, ημερομηνία ενάρξεως της ισχύος της οδηγίας 2009/47, το παράρτημα III, σημείο 6, της οδηγίας για τον ΦΠΑ έχει ως ακολούθως:

«η προμήθεια, συμπεριλαμβανομένου του χρησιδανεισμού, από βιβλιοθήκες, βιβλίων [κάθε υλικού θέματος] (στα οποία συμπεριλαμβάνονται τα παντός είδους φυλλάδια, έντυπα και παρόμοια 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 αποκλειστικά ή κατά κύριο λόγο για διαφημιστικούς σκοπούς».

- 10 Ο εκτελεστικός κανονισμός 282/2011 προβλέπει, στο άρθρο του 7, παράγραφοι 1 και 2, τα εξής:

«1. Οι “ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες”, οι οποίες αναφέρονται στην οδηγία [για τον ΦΠΑ], περιλαμβάνουν τις υπηρεσίες που παρέχονται μέσω του διαδικτύου ή ενός ηλεκτρονικού δικτύου και των οποίων η παροχή, λόγω της φύσης τους, είναι ουσιαστικά αυτοματοποιημένη και απαιτεί ελάχιστη ανθρώπινη παρέμβαση, είναι δε αδύνατο να εξασφαλιστεί χωρίς μέσα πληροφορικής.

2. Η παράγραφος 1 καλύπτει, ιδίως, τα εξής:

[...]

στ) τις υπηρεσίες που απαριθμούνται στο παράρτημα I.»

- 11 Το παράρτημα I του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011, με τίτλο «Άρθρο 7 του παρόντος κανονισμού», ορίζει στο σημείο 3:

«Σημείο 3 του παραρτήματος II της οδηγίας [για τον ΦΠΑ]:

[...]

γ) το ψηφιοποιημένο περιεχόμενο βιβλίων και άλλων ηλεκτρονικών δημοσιεύσεων·

[...]».

Το γαλλικό δίκαιο

- 12 Το άρθρο 278-0 a του code général des impôts (γενικού φορολογικού κώδικα, στο εξής: ΓΦΚ), ως είχε κατά τη λήξη της προθεσμίας που είχε ταχθεί στη Γαλλική Δημοκρατία με την αιτιολογημένη γνώμη της 25ης Οκτωβρίου 2012, προέβλεπε τα εξής:

«Ο [ΦΠΑ] επιβάλλεται με μειωμένο συντελεστή 5,5 % όσον αφορά:

A. —

Τις πράξεις αγοράς, εισαγωγής, ενδοκοινοτικής αποκτήσεως, πωλήσεως, παραδόσεως, προμήθειας, μεσιτείας ή φασόν:

[...]

- 3° Των βιβλίων, συμπεριλαμβανομένης της ενοικιάσεώς τους. Η παρούσα διάταξη εφαρμόζεται στα βιβλία κάθε υλικού υποστρώματος, περιλαμβανομένων των βιβλίων που παρέχονται μέσω τηλεφορτώσεως.

[...]»

Η προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασία και η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

- 13 Η Επιτροπή εκτίμησε ότι η επέκταση του προνομίου του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ στις πράξεις που αφορούν τα βιβλία τα οποία παρέχονται μέσω τηλεφορτώσεως, των οποίων το γενεσιουργό γεγονός έλαβε χώρα από 1ης Ιανουαρίου 2012, αντέκειτο στην οδηγία για τον ΦΠΑ. Κατά συνέπεια, απηύθυνε στη Γαλλική Δημοκρατία, στις 4 Ιουλίου 2012, έγγραφο οχλήσεως. Το εν λόγω κράτος μέλος απάντησε σε αυτήν με έγγραφο της 3ης Αυγούστου 2012.
- 14 Στις 25 Οκτωβρίου 2012 η Επιτροπή εξέδωσε αιτιολογημένη γνώμη και κάλεσε τη Γαλλική Δημοκρατία να λάβει τα αναγκαία μέτρα προκειμένου να συμμορφωθεί προς τη γνώμη αυτή εντός δύο μηνών από της λήψεώς της. Το εν λόγω κράτος μέλος απάντησε σε αυτήν με έγγραφο της 23ης Νοεμβρίου 2012.
- 15 Η Επιτροπή, μη ικανοποιηθείσα από τις εξηγήσεις της Γαλλικής Δημοκρατίας, αποφάσισε να ασκήσει την υπό κρίση προσφυγή.
- 16 Με διάταξη του Προέδρου του Δικαστηρίου της 6ης Φεβρουαρίου 2014, έγινε δεκτή η παρέμβαση του Βασιλείου του Βελγίου υπέρ της Γαλλικής Δημοκρατίας.

Επί της προσφυγής

Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

- 17 Η Επιτροπή επισημαίνει ότι, με τον όρο «παροχή ψηφιακών ή ηλεκτρονικών βιβλίων», πρέπει να νοηθεί η παροχή, έναντι αντιτίμου, μέσω τηλεφορτώσεως ή μεταδόσεως στο διαδίκτυο («streaming») από ιστότοπο, βιβλίων υπό ηλεκτρονική μορφή τα οποία μπορούν να προβληθούν σε υπολογιστή, «έξυπνο» τηλέφωνο, αναγνώστη ηλεκτρονικών βιβλίων ή άλλο σύστημα αναγνώσεως (στο εξής: παροχή ηλεκτρονικών βιβλίων).
- 18 Η Γαλλική Δημοκρατία υποστηρίζει ότι ο ορισμός των ψηφιακών ή ηλεκτρονικών βιβλίων στα οποία μπορεί να εφαρμοστεί μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ κατ' εφαρμογήν του άρθρου 278-0 a του ΓΦΚ είναι στενότερος από αυτόν που υιοθετεί η Επιτροπή. Κατά το εν λόγω κράτος μέλος, ο μειωμένος

συντελεστής ΦΠΑ εφαρμόζεται, δυνάμει της διατάξεως αυτής, μόνο στα καλούμενα ως «ομοθετικά» βιβλία, ήτοι τα βιβλία τα οποία είναι ανάλογα προς τα έντυπα βιβλία ή προς τα βιβλία που παρέχονται σε άλλο υλικό υπόθεμα και τα οποία διαφέρουν από τα τελευταία μόνο ως προς κάποια εγγενή στοιχεία της μορφής τους.

- 19 Συναφώς, διαπιστώνεται ότι το γεγονός ότι το άρθρο 278-0 α του ΓΦΚ εφαρμόζεται μόνον, όσον αφορά τα ψηφιακά ή ηλεκτρονικά βιβλία, στα ομοθετικά βιβλία δεν εξαρκεί, καθεαυτό, για να κριθεί ότι η προσφυγή της Επιτροπής αφορά κατηγορία ψηφιακών ή ηλεκτρονικών βιβλίων ευρύτερη από εκείνη στην οποία εφαρμόζεται ο μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ δυνάμει της διατάξεως αυτής. Συγκεκριμένα, τα ψηφιακά ή ηλεκτρονικά βιβλία στα οποία αναφέρεται η Επιτροπή στην προσφυγή της προσδιορίζονται διά του τρόπου με τον οποίο παρέχονται. Εντούτοις, δεν αμφισβητείται από τη Γαλλική Δημοκρατία ότι, βάσει του κριτηρίου αυτού, τα καλούμενα «ομοθετικά βιβλία» είναι αυτά στα οποία αναφέρεται η Επιτροπή στην προσφυγή της.
- 20 Εξάλλου, καίτοι το άρθρο 278-0 α του ΓΦΚ χρησιμοποιεί τον όρο «τηλεφόρτωση», το εν λόγω κράτος μέλος δεν υποστηρίζει ότι η παροχή βιβλίων μέσω μεταδόσεως στο διαδίκτυο αποκλείεται από το πεδίο εφαρμογής της διατάξεως αυτής.
- 21 Υπό τις συνθήκες αυτές, δεν συντρέχει λόγος να περιοριστεί η εξέταση της προσφυγής σε κατηγορία ψηφιακών ή ηλεκτρονικών βιβλίων στενότερη από εκείνη στην οποία αναφέρεται η Επιτροπή στο δικόγραφο της προσφυγής της.

Επί της ουσίας

- 22 Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι η εφαρμογή από τη Γαλλική Δημοκρατία μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ στην παροχή ηλεκτρονικών βιβλίων αντίκειται στα άρθρα 96 και 98 της οδηγίας για τον ΦΠΑ, εξεταζομένων σε συνδυασμό προς τα παραρτήματα II και III της οδηγίας αυτής και τον εκτελεστικό κανονισμό 282/2011.
- 23 Το ως άνω θεσμικό όργανο επισημαίνει ότι, δυνάμει του άρθρου 98, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας για τον ΦΠΑ, οι μειωμένοι συντελεστές ΦΠΑ μπορούν να εφαρμοστούν μόνο στις παραδόσεις αγαθών και στις παροχές υπηρεσιών που αναφέρονται στο παράρτημα III της εν λόγω οδηγίας. Ωστόσο, η παροχή ηλεκτρονικών βιβλίων δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ως άνω παραρτήματος και δεν μπορεί, συνεπώς, να υπόκειται σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ. Η ερμηνεία αυτή επιβεβαιώνεται από το άρθρο 98, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας για τον ΦΠΑ, το οποίο αποκλείει την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή στις ηλεκτρονικώς παρεχόμενες υπηρεσίες.
- 24 Η Γαλλική Δημοκρατία, υποστηριζόμενη από το Βασίλειο του Βελγίου, αμφισβητεί την ερμηνεία των οικείων διατάξεων της οδηγίας για τον ΦΠΑ από την Επιτροπή. Κατά τα εν λόγω κράτη μέλη, η παροχή ηλεκτρονικών βιβλίων εμπίπτει στο σημείο 6 του παραρτήματος III της οδηγίας για τον ΦΠΑ και μπορεί, κατά συνέπεια, να υπόκειται σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ.
- 25 Συναφώς, πρέπει να επισημανθεί ότι το άρθρο 96 της οδηγίας για τον ΦΠΑ προβλέπει ότι εφαρμόζεται ο ίδιος συντελεστής ΦΠΑ, ήτοι ο κανονικός, τόσο στις παραδόσεις αγαθών όσο και στις παροχές υπηρεσιών. 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 αποκλειστικώς στις παραδόσεις αγαθών και στις παροχές υπηρεσιών των κατηγοριών που περιλαμβάνονται στο παράρτημα III της οδηγίας ΦΠΑ (απόφαση Κ, C-219/13, EU:C:2014:2207, σκέψεις 21 και 22).

- 26 Όσον αφορά το επιχείρημα της Γαλλικής Δημοκρατίας και του Βασιλείου του Βελγίου, κατά το οποίο η παροχή ηλεκτρονικών βιβλίων εμπίπτει στο σημείο 6 του παραρτήματος III της οδηγίας για τον ΦΠΑ, υπενθυμίζεται ότι, για τον προσδιορισμό του περιεχομένου μιας διατάξεως του δικαίου της Ένωσης, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη το γράμμα της, το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται και οι σκοποί της (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, σκέψη 23 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 27 Πρέπει να επισημανθεί ότι στο παράρτημα III αναφέρεται ρητώς, στο σημείο 6, όσον αφορά την κατηγορία των παροχών που μπορούν να υπαχθούν σε μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ, η «παράδοση βιβλίων [κάθε υλικού υποθέματος]». Επομένως, από το γράμμα του σημείου αυτού προκύπτει ότι ο μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ εφαρμόζεται επί παροχής βιβλίου σε υλικό υπόθεμα. Όπως ορθώς επισημαίνει η Επιτροπή, κάθε άλλη ερμηνεία θα καθιστούσε γράμμα κενό τη φράση «[κάθε υλικού υποθέματος]» στο συγκεκριμένο σημείο.
- 28 Καίτοι βέβαια για να διαβαστεί το ηλεκτρονικό βιβλίο είναι αναγκαία η ύπαρξη υλικού υποθέματος, όπως ο ηλεκτρονικός υπολογιστής, τέτοιος φορέας δεν περιλαμβάνεται στην παροχή ηλεκτρονικών βιβλίων.
- 29 Ως εκ τούτου, λαμβανομένου υπόψη του γράμματος του σημείου 6, η διάταξη αυτή δεν περιλαμβάνει στο πεδίο εφαρμογής της την παροχή ηλεκτρονικών βιβλίων.
- 30 Η ερμηνεία αυτή ενισχύεται από το πλαίσιο της ως άνω διατάξεως. Συγκεκριμένα, η διάταξη αυτή εισάγει παρέκκλιση από την αρχή κατά την οποία τα κράτη μέλη εφαρμόζουν τον συνήθη συντελεστή ΦΠΑ στις πράξεις που υπόκεινται στον φόρο αυτόν και, κατά συνέπεια, πρέπει να ερμηνεύεται στενώς (βλ. ιδίως απόφαση Επιτροπή κατά Ισπανίας, C-360/11, EU:C:2013:17, σκέψη 18 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 31 Βεβαίως, όπως ορθώς επισημαίνουν η Γαλλική Δημοκρατία και το Βασίλειο του Βελγίου, διά της επεκτάσεως, κατόπιν της τροποποίησης με την οδηγία 2009/47, του πεδίου εφαρμογής του σημείου 6 του παραρτήματος III της οδηγίας για τον ΦΠΑ στην «παράδοση βιβλίων [κάθε υλικού υποθέματος]», ο νομοθέτης της Ευρωπαϊκής Ένωσης είχε ως σκοπό, όπως προκύπτει από την αιτιολογική σκέψη 4 της οδηγίας 2009/47, να διασαφηνίσει και να προσαρμόσει στην τεχνική πρόοδο την αναφορά στην έννοια «βιβλία» που περιλαμβάνεται στο σημείο αυτό.
- 32 Ομοίως, όπως ορθώς υποστηρίζει η Γαλλική Δημοκρατία, καταρτίζοντας το παράρτημα III της οδηγίας 2006/112, ο νομοθέτης της Ένωσης είχε ως σκοπό τη δυνατότητα υπαγωγής στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ των βασικών αγαθών, καθώς και των αγαθών και των υπηρεσιών που συνδέονται με κοινωνικούς ή πολιτιστικούς σκοπούς, υπό την προϋπόθεση ότι δεν ενέχουν ή ενέχουν σε μικρό βαθμό κίνδυνο στρεβλώσεως του ανταγωνισμού (βλ., κατ' αυτήν την έννοια απόφαση Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, C-41/09, EU:C:2011:108, σκέψη 52).
- 33 Εντούτοις, γεγονός παραμένει ότι, όπως προκύπτει από το άρθρο 98, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας για τον ΦΠΑ, αποφασίστηκε επίσης να αποκλεισθεί κάθε δυνατότητα εφαρμογής μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ στις «ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες».
- 34 Ωστόσο, η παροχή ηλεκτρονικών βιβλίων συνιστά «ηλεκτρονικά παρεχόμενη υπηρεσία» κατά την έννοια του άρθρου 98, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο.
- 35 Συγκεκριμένα, αφενός, κατά το άρθρο 24, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ, ως «παροχή υπηρεσιών» νοείται κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών, η δε έννοια της παραδόσεως αγαθών προϋποθέτει, κατά το άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, τη μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό. Εντούτοις, αντιθέτως προς όσα υποστηρίζει η Γαλλική Δημοκρατία, η παροχή ηλεκτρονικών βιβλίων δεν μπορεί να νοηθεί ως «παράδοση αγαθών», κατά την έννοια της ως άνω διατάξεως, παρά μόνον εάν το ηλεκτρονικό

βιβλίο μπορεί να χαρακτηριστεί ως ενσώματο αγαθό. Συγκεκριμένα, όπως προκύπτει από τη σκέψη 28 της παρούσας αποφάσεως, το υλικό υπόθεμα που καθιστά δυνατή την ανάγνωση του βιβλίου αυτού, η οποία θα μπορούσε να χαρακτηριστεί ως «ενσώματο αγαθό», ελλείπει κατά την παροχή. Κατά συνέπεια, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 24, παράγραφος 1, η παροχή ηλεκτρονικών βιβλίων πρέπει να χαρακτηριστεί ως παροχή υπηρεσιών.

- 36 Αφετέρου, κατά το άρθρο 7, παράγραφος 1, του εκτελεστικού κανονισμού 282/20011, ως ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες, κατά την έννοια της οδηγίας για τον ΦΠΑ, νοούνται «οι υπηρεσίες που παρέχονται μέσω του διαδικτύου ή ενός ηλεκτρονικού δικτύου και των οποίων η παροχή, λόγω της φύσης τους, είναι ουσιαστικά αυτοματοποιημένη και απαιτεί ελάχιστη ανθρώπινη παρέμβαση, είναι δε αδύνατο να εξασφαλιστεί χωρίς μέσα πληροφορικής». Διαπιστώνεται ότι η παροχή ηλεκτρονικών βιβλίων εμπίπτει στον ορισμό αυτόν.
- 37 Η ερμηνεία αυτή επιβεβαιώνεται από το σημείο 3 του παραρτήματος II της οδηγίας για τον ΦΠΑ, εξεταζόμενου σε συνδυασμό προς το άρθρο 7, παράγραφοι 1 και 2, του ως άνω εκτελεστικού κανονισμού και το σημείο 3 του παραρτήματος I αυτού, από το οποίο προκύπτει ότι η παροχή του ψηφιοποιημένου περιεχομένου βιβλίων αποτελεί τέτοια υπηρεσία.
- 38 Δεν αντιτίθεται στην ερμηνεία αυτή το ότι το παράρτημα II της οδηγίας για τον ΦΠΑ περιλαμβάνει ενδεικτικό κατάλογο ηλεκτρονικώς παρεχομένων υπηρεσιών αναφερομένων στο άρθρο 58 και στο άρθρο 59, στοιχείο ια', πρώτο εδάφιο της οδηγίας για τον ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, το ότι το παράρτημα αυτό απαριθμεί μόνον τις ηλεκτρονικώς παρεχόμενες υπηρεσίες οι οποίες είναι κρίσιμες για την εφαρμογή των δύο ως άνω διατάξεων δεν ασκεί επιρροή στη φύση των υπηρεσιών αυτών.
- 39 Κατά τα λοιπά, όπως προκύπτει από το άρθρο 7, παράγραφος 1, του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011, η αναφορά, στο πλαίσιο της διατάξεως αυτής, στις υπηρεσίες που απαριθμούνται στο σημείο 3 του παραρτήματος II της οδηγίας για τον ΦΠΑ χρησιμοποιείται για τον καθορισμό των ηλεκτρονικώς παρεχομένων υπηρεσιών στις οποίες αναφέρεται η οδηγία για τον ΦΠΑ γενικώς και όχι αποκλειστικώς ορισμένες διατάξεις της οδηγίας αυτής.
- 40 Κατά συνέπεια, καθόσον η παροχή ηλεκτρονικών βιβλίων αποτελεί «ηλεκτρονικά παρεχόμενη υπηρεσία», κατά την έννοια του άρθρου 98, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας για τον ΦΠΑ και η διάταξη αυτή αποκλείει κάθε δυνατότητα εφαρμογής μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ σε τέτοιου είδους υπηρεσίες, δεν μπορεί να νοηθεί ότι το σημείο 6 του παραρτήματος III της οδηγίας για τον ΦΠΑ περιλαμβάνει στο πεδίο εφαρμογής του την παροχή ηλεκτρονικών βιβλίων, διότι, άλλως, δεν θα λαμβανόταν υπόψη η πρόθεση του νομοθέτη της Ένωσης οι υπηρεσίες αυτές να μην υπόκεινται σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ.
- 41 Ως εκ τούτου, λαμβανομένου υπόψη τόσο του γράμματος του σημείου 6 του παραρτήματος III της οδηγίας για τον ΦΠΑ όσο και του πλαισίου του, καθώς και των σκοπών που επιδιώκονται με τη νομοθεσία στην οποία αυτός εντάσσεται, το σημείο αυτό δεν έχει την έννοια ότι περιλαμβάνει στο πεδίο εφαρμογής του την παροχή ηλεκτρονικών βιβλίων.
- 42 Αντιθέτως προς όσα υποστηρίζουν η Γαλλική Δημοκρατία και το Βασίλειο του Βελγίου, η ερμηνεία αυτή δεν κλονίζεται από την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, η οποία αποτελεί τη νομοθετική έκφραση της γενικής αρχής της ίσης μεταχειρίσεως στον τομέα του ΦΠΑ (απόφαση NCC Construction Danmark, EU:C:2009:669, σκέψη 41 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 43 Συγκεκριμένα, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας δεν καθιστά δυνατή την επέκταση του πεδίου εφαρμογής μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ ελλείψει σαφούς σχετικής διατάξεως (βλ. σχετικώς απόφαση Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, σκέψη 50 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Εντούτοις, το σημείο 6 του παραρτήματος III της οδηγίας για τον ΦΠΑ δεν αποτελεί διάταξη η οποία,

αναμφίλεκτα, επεκτείνει το πεδίο εφαρμογής των μειωμένων συντελεστών ΦΠΑ στην παροχή ηλεκτρονικών βιβλίων. Αντιθέτως, όπως προκύπτει από τη σκέψη 41 της παρούσας αποφάσεως, τέτοιου είδους παροχή δεν εμπίπτει στη διάταξη αυτή.

- 44 Καθόσον είναι επίσης σαφές ότι η παροχή ηλεκτρονικών βιβλίων δεν εμπίπτει σε καμία άλλη κατηγορία παροχής υπηρεσιών, η οποία να αναφέρεται στο παράρτημα ΙΙΙ της οδηγίας για τον ΦΠΑ, η εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ σε τέτοιου είδους παροχή δεν συνάδει προς το άρθρο 98, παράγραφος 2, της οδηγίας για τον ΦΠΑ.
- 45 Συνεπώς, η προσφυγή της Επιτροπής είναι βάσιμη.
- 46 Κατά συνέπεια, διαπιστώνεται ότι, εφαρμόζοντας μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ στην παροχή ηλεκτρονικών βιβλίων, η Γαλλική Δημοκρατία παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει δυνάμει των άρθρων 96 και 98 της οδηγίας για τον ΦΠΑ, εξεταζομένων σε συνδυασμό προς τα παραρτήματα ΙΙ και ΙΙΙ της οδηγίας αυτής και τον εκτελεστικό κανονισμό 282/2011.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 47 Κατά το άρθρο 138, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα, εφόσον υπάρχει σχετικό αίτημα. Δεδομένου ότι η Επιτροπή ζήτησε την καταδίκη της Γαλλικής Δημοκρατίας στα δικαστικά έξοδα και η τελευταία ηττήθηκε, πρέπει να καταδικαστεί στα δικαστικά έξοδά της, καθώς και στα έξοδα της Επιτροπής.
- 48 Σύμφωνα με το άρθρο 140, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας, τα κράτη μέλη που παρενέβησαν στη δίκη φέρουν τα δικαστικά έξοδά τους. Κατά συνέπεια, το Βασίλειο του Βελγίου φέρει τα δικαστικά έξοδά του.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τέταρτο τμήμα) αποφασίζει:

- 1) Εφαρμόζοντας μειωμένο συντελεστή φόρου προστιθέμενης αξίας στην παροχή ψηφιακών ή ηλεκτρονικών βιβλίων, η Γαλλική Δημοκρατία παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει δυνάμει των άρθρων 96 και 98 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2010/88/ΕΕ του Συμβουλίου, της 7ης Δεκεμβρίου 2010, εξεταζομένων σε συνδυασμό προς τα παραρτήματα ΙΙ και ΙΙΙ της ως άνω οδηγίας, όπως τροποποιήθηκε, και τον εκτελεστικό κανονισμό (ΕΕ) 282/2011 του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 2011, για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 2006/112/ΕΚ.
- 2) Η Γαλλική Δημοκρατία φέρει τα δικαστικά έξοδά της, καθώς και τα δικαστικά έξοδα της Ευρωπαϊκής Επιτροπής.
- 3) Το Βασίλειο του Βελγίου φέρει τα δικαστικά έξοδά του.

(υπογραφές)