



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JULIANE KOKOTT
της 8ης Σεπτεμβρίου 2016¹

Υπόθεση C-390/15

Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO)

[αίτηση του Trybunał Konstytucyjny (συνταγματικό δικαστήριο, Πολωνία)

για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Φορολογική νομοθεσία — Φόρος προστιθέμενης αξίας — Μειωμένος φορολογικός συντελεστής για την παράδοση βιβλίων, εφημερίδων και περιοδικών — Κύρος του παραρτήματος III, σημείο 6, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2009/47/ΕΚ — Άρθρο 113 ΣΛΕΕ — Συμμετοχή του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου — Αρχή της ίσης μεταχειρίσεως — Διαφορετική μεταχείριση εκδόσεων σε χαρτί και σε άλλα υλικά υποθέματα σε σύγκριση με τις ηλεκτρονικώς διαβιβαζόμενες εκδόσεις»

I – Εισαγωγή

1. Η ισχύουσα νομοθεσία της Ένωσης για τον φόρο προστιθέμενης αξίας επιτρέπει στα κράτη μέλη την προνομιακή φορολογική μεταχείριση της πώλησεως βιβλίων, εφημερίδων και περιοδικών. Τούτο όμως ισχύει απεριορίστως μόνο για τις έντυπες εκδόσεις. Για την πώληση τέτοιων εκδόσεων τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν μειωμένο συντελεστή φόρου, ο οποίος όμως ως επί το πλείστον δεν επιτρέπεται για τις ηλεκτρονικές εκδόσεις.
2. Με την υπό κρίση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, το πολωνικό συνταγματικό δικαστήριο αμφισβητεί το κύρος του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ για βιβλία και άλλες εκδόσεις, όπως αυτός ρυθμίζεται από το δίκαιο της Ένωσης. Το Δικαστήριο θα εξετάσει πρωτίστως ποιες δεσμεύσεις επιβάλλει στον νομοθέτη της Ένωσης η αρχή της ίσης μεταχειρίσεως στο πλαίσιο της νομοθεσίας περί ΦΠΑ και κατά πόσον ο εν λόγω νομοθέτης ανταποκρίνεται στις απαιτήσεις αυτές στην περίπτωση των μειωμένων συντελεστών για τα βιβλία, τις εφημερίδες και τα περιοδικά.

¹ — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

II – Το νομικό πλαίσιο

3. Το άρθρο 93 ΕΚ² (νυν άρθρο 113 ΣΛΕΕ) ρύθμιζε τη νομοθετική αρμοδιότητα της Κοινότητας ως εξής:

«Το Συμβούλιο, αποφασίζοντας ομόφωνα, προτάσει της Επιτροπής και μετά από διαβούλευση με το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και την Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή, εκδίδει διατάξεις για την εναρμόνιση των νομοθεσιών περί των φόρων κύκλου εργασιών, των ειδικών φόρων καταναλώσεως και των λοιπών εμμέσων φόρων, στον βαθμό που η εναρμόνιση αυτή είναι αναγκαία για να εξασφαλιστεί η εγκαθίδρυση και η λειτουργία της εσωτερικής αγοράς μέσα στην προθεσμία του άρθρου 14.»

4. Επ' αυτής της βάσεως εκδόθηκε η οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας³ (στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ).

5. Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ, στον φόρο προστιθέμενης αξίας υπόκεινται «οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή». Κατά το στοιχείο γ' της εν λόγω διατάξεως, το ίδιο ισχύει και για τις «παροχές υπηρεσιών».

6. Ως προς τον συντελεστή, το άρθρο 96 της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει ότι τα κράτη μέλη οφείλουν να καθορίζουν έναν «κανονικό συντελεστή» ΦΠΑ που δεν μπορεί να είναι κατώτερος από ορισμένο κατώτατο όριο που καθορίζεται στο άρθρο 97. Συμπληρωματικώς, το άρθρο 98 της οδηγίας περί ΦΠΑ, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2008/8/ΕΚ⁴, ορίζει 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 ΙΙΙ.

Οι μειωμένοι συντελεστές δεν εφαρμόζονται στις ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες.

(3) [...]»

7. Το παράρτημα ΙΙΙ της οδηγίας περί ΦΠΑ, στο οποίο παραπέμπει το άρθρο 98, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, αυτής, περιλαμβάνει τον «κατάλογο των παραδόσεων αγαθών και παροχών υπηρεσιών που μπορούν να υπαχθούν στους μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ που προβλέπονται στο άρθρο 98». Το σημείο του 6, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2009/47/ΕΚ⁵, το οποίο αποτελεί αντικείμενο της κύριας δίκης, έχει ως εξής:

«6. η παράδοση, συμπεριλαμβανομένου του χρησιδανεισμού από βιβλιοθήκες, βιβλίων σε όλες τις μορφές (στα οποία περιλαμβάνονται τα 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».

2 — Συνθήκη περί ιδρύσεως της Ευρωπαϊκής Κοινότητας όπως αυτή τροποποιήθηκε με τη Συνθήκη του Άμστερνταμ (ΕΕ 1997, C 340, σ. 173).

3 — ΕΕ 2006, L 347, σ. 1.

4 — Βλ. άρθρο 2, σημείο 2, της οδηγίας 2008/8/ΕΚ του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008, για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/ΕΚ όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών (ΕΕ 2008, L 44, σ. 11).

5 — Βλ. άρθρο 1, σημείο 13, σε συνδυασμό με το σημείο 1, του παραρτήματος της οδηγίας 2009/47/ΕΚ του Συμβουλίου, της 5ης Μαΐου 2009, για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/ΕΚ όσον αφορά τους μειωμένους συντελεστές φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2009, L 116, σ. 18).

8. Πριν από την τροποποίηση που επέφερε η οδηγία 2009/47, η εν λόγω διάταξη είχε ως εξής:

«6. η 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».

9. Η πρόταση της Επιτροπής, η οποία αποτέλεσε το έναυσμα για την τροποποιητική οδηγία 2009/47, προέβλεπε για τη διάταξη αυτή την ακόλουθη διατύπωση⁶:

«6. η προμήθεια, συμπεριλαμβανομένου του χρησιδανεισμού από βιβλιοθήκες, βιβλίων (στα οποία περιλαμβάνονται τα 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, καθώς και ακουστικά βιβλία, CD, CD-ROM ή κάθε άλλο παρόμοιο υλικό υπόστρωμα, που αναπαράγουν βασικά το ίδιο πληροφοριακό περιεχόμενο με τα έντυπα βιβλία), εφημερίδων και περιοδικών, εκτός από υλικό που προορίζεται αποκλειστικά ή κατά κύριο λόγο για διαφημιστικούς σκοπούς».

10. Η Δημοκρατία της Πολωνίας έκανε χρήση της εξουσιοδότησεως του άρθρου 98 σε συνδυασμό με το σημείο 6 του παραρτήματος III της οδηγίας περί ΦΠΑ, διά του άρθρου 41, παράγραφοι 2 και 2a, σε συνδυασμό με τα σημεία 72 έως 75 του παραρτήματος 3 και τα σημεία 32 έως 35 του παραρτήματος 10 του *ustawa o podatku od towarów i usług* (νόμου περί φόρου επί των αγαθών και των υπηρεσιών, της 11ης Μαρτίου 2004). Όπως προκύπτει από τις ανωτέρω διατάξεις, προς το παρόν εφαρμόζονται επί βιβλίων, εφημερίδων και περιοδικών σε έντυπη μορφή ή σε άλλα υποθέματα (ιδίως CD ή κασέτες) μειωμένοι φορολογικοί συντελεστές, ανερχόμενοι σε 8 % και 5 % αντιστοίχως. Τα ηλεκτρονικώς εκδιδόμενα βιβλία, εφημερίδες και περιοδικά υπόκεινται στον κανονικό συντελεστή, ύψους 23 %.

III – Η διαφορά της κύριας δίκης και η ενώπιον του Δικαστηρίου διαδικασία

11. Ο *Rzecznik Praw Obywatelskich* (Πολωνός συνήγορος του πολίτη) φρονεί ότι η διαφορετική φορολόγηση πανομοιότυπων εκδόσεων, η οποία διαπιστώνεται ότι υφίσταται στο πολωνικό δίκαιο, αντιβαίνει στην αρχή της ίσης φορολογικής μεταχείρισεως, όπως αυτή κατοχυρώνεται στο πολωνικό Σύνταγμα. Για τον λόγο αυτόν υπέβαλε ενώπιον του *Trybunał Konstytucyjny* (συνταγματικού δικαστηρίου, Πολωνία) αίτηση ελέγχου της συνταγματικότητας των διατάξεων της πολωνικής νομοθεσίας περί μειωμένου φορολογικού συντελεστή για τις εκδόσεις.

12. Το *Trybunał Konstytucyjny* (συνταγματικό δικαστήριο) διαπιστώνει ότι η Δημοκρατία της Πολωνίας υποχρεούται, βάσει των διατάξεων της οδηγίας περί ΦΠΑ, να εφαρμόζει επί ηλεκτρονικώς διαβιβαζόμενων βιβλίων και λοιπών ηλεκτρονικών εκδόσεων τον κανονικό συντελεστή. Αμφιβάλλει όμως για το κύρος των οικείων διατάξεων της οδηγίας περί ΦΠΑ. Και τούτο διότι, αφενός, κατά τη νομοθετική διαδικασία θεσπίσεως της οδηγίας 2009/47, εκ της οποίας προέκυψε το σημείο 6 του παραρτήματος III της οδηγίας περί ΦΠΑ υπό τη νυν ισχύουσα μορφή του, υπήρξε ουσιώδης τροποποίηση του κειμένου της οδηγίας μετά από τη διαβούλευση με το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο. Αφετέρου, διότι θεωρεί την απαγόρευση της εφαρμογής μειωμένου συντελεστή στις ηλεκτρονικές εκδόσεις που μπορούν να μεταφορτωθούν ως αρχεία μέσω διαδικτύου ή να παραδοθούν με τη μορφή της αποκαλούμενης μεταδόσεως συνεχούς ροής (*streaming*) ως μη συμβατή με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, η οποία αποτελεί έκφραση της αρχής της ίσης μεταχείρισεως στο πεδίο του ΦΠΑ.

6 — Βλ. σ. 16, σημείο 3, της από 7 Ιουλίου 2008 προτάσεως της Επιτροπής, περί οδηγίας του Συμβουλίου για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/ΕΚ όσον αφορά τους μειωμένους συντελεστές φόρου προστιθέμενης αξίας [COM(2008) 428 τελικό].

13. Ως εκ τούτου, το Trybunał Konstytucyjny (συνταγματικό δικαστήριο) υπέβαλε στις 20 Ιουλίου 2015 σύμφωνα με το άρθρο 267 ΣΛΕΕ τα ακόλουθα ερωτήματα:

1. Είναι το σημείο 6 του παραρτήματος III της οδηγίας περί ΦΠΑ άκυρο για τον λόγο ότι δεν τηρήθηκε κατά τη νομοθετική διαδικασία ο ουσιώδης τύπος της διαβουλεύσεως με το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο;
2. Είναι το άρθρο 98, παράγραφος 2, σε συνδυασμό με το σημείο 6 του παραρτήματος III της οδηγίας περί ΦΠΑ, άκυρο για τον λόγο ότι παραβιάζει την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, καθόσον αποκλείει την εφαρμογή των μειωμένων φορολογικών συντελεστών σε βιβλία τα οποία εκδίδονται σε ψηφιακή μορφή και σε άλλες ηλεκτρονικές εκδόσεις;

14. Κατά τη διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου, έγγραφες παρατηρήσεις επί των ανωτέρω ερωτημάτων υπέβαλαν ο Rzecznik Praw Obywatelskich, ο Prokurator Generalny (Πολωνός γενικός εισαγγελέας), η Ελληνική Δημοκρατία, η Δημοκρατία της Πολωνίας, το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Στην επ' ακροατηρίου συζήτηση της 14ης Ιουνίου 2016 μετείχαν ο Rzecznik Praw Obywatelskich, η Δημοκρατία της Πολωνίας, το Συμβούλιο και η Επιτροπή.

IV – Νομική εκτίμηση

15. Με τα προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε, το Trybunał Konstytucyjny (συνταγματικό δικαστήριο) ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί εάν η νυν ισχύουσα διατύπωση του σημείου 6 του παραρτήματος III της οδηγίας περί ΦΠΑ, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 1, σημείο 13, σε συνδυασμό με το σημείο 1 του παραρτήματος της οδηγίας 2009/47, είναι έγκυρη τόσο από απόψεως τύπου όσο και από απόψεως ουσίας.

A – Ως προς το πρώτο προδικαστικό ερώτημα: εγκυρότητα από απόψεως τύπου

16. Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, ζητείται να αποσαφηνιστεί εάν η νομοθετική διαδικασία θεσπίσεως της οδηγίας 2009/47, η οποία προσέδωσε στο σημείο 6 του παραρτήματος III της οδηγίας περί ΦΠΑ τη σημερινή μορφή του, διεξήχθη νομοτύπως. Και τούτο διότι ενδέχεται το Κοινοβούλιο να μην είχε επαρκή συμμετοχή σε ό,τι αφορά την εν λόγω τροποποίηση.

17. Η τροποποιητική οδηγία 2009/47 εκδόθηκε βάσει του άρθρου 93 ΕΚ. Κατά το ως άνω άρθρο, το Συμβούλιο εκδίδει διατάξεις για την εναρμόνιση των νομοθεσιών που αφορούν, μεταξύ άλλων, τους φόρους κύκλου εργασιών μόνο μετά από διαβούλευση με το Κοινοβούλιο.

18. Η νομότυπη διαβούλευση με το Κοινοβούλιο στο πλαίσιο της νομοθετικής διαδικασίας αποτελεί κατά πάγια νομολογία ουσιώδη διαδικαστικό κανόνα, η μη τήρηση του οποίου συνεπάγεται την ακυρότητα της οικείας πράξεως⁷.

7 — Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 4ης Φεβρουαρίου 1982, Buyl κ.λπ. κατά Επιτροπής (817/79, EU:C:1982:36, σκέψη 16), της 11ης Νοεμβρίου 1997, Eurotunnel κ.λπ. (C-408/95, EU:C:1997:532, σκέψη 45), καθώς και της 10ης Σεπτεμβρίου 2015, Κοινοβούλιο κατά Συμβουλίου (C-363/14, EU:C:2015:579, σκέψη 82).

19. Στην προκειμένη περίπτωση, διεξήχθη διαβούλευση με το Κοινοβούλιο σχετικά με την αρχική πρόταση οδηγίας της Επιτροπής, επί της οποίας το Κοινοβούλιο εξέδωσε γραπτή γνώμη⁸. Η αρχική πρόταση προέβλεπε συμπλήρωση του παραρτήματος III, σημείο 6, της οδηγίας περί ΦΠΑ, ώστε να προστεθούν στον κατάλογο των ειδών «βιβλίων», επί των οποίων επιτρέπεται ειδικότερα η εφαρμογή μειωμένου συντελεστή, και άλλα παραδείγματα, όπως «ακουστικά βιβλία, CD, CD-ROM ή κάθε άλλο παρόμοιο υλικό υπόστρωμα, που αναπαράγουν βασικά το ίδιο πληροφοριακό περιεχόμενο με τα έντυπα βιβλία»⁹.

20. Ωστόσο, στη συνέχεια της νομοθετικής διαδικασίας, το Συμβούλιο παρεξέκλινε από την πρόταση αυτή. Η τελικώς εκδοθείσα οδηγία 2009/47 τροποποιούσε το τότε ισχύον σημείο 6 του παραρτήματος III της οδηγίας περί ΦΠΑ, προσθέτοντας απλώς στο εισαγωγικό εδάφιο «παράδοση [...] βιβλίων» τις λέξεις «σε όλες τις μορφές»¹⁰. Αντιθέτως, τα παρατιθέμενα στην αρχική πρόταση της οδηγίας παραδείγματα τελικώς δεν συμπεριλήφθηκαν.

21. Για το ως άνω τροποποιημένο κείμενο του σημείου 6 του παραρτήματος III της οδηγίας περί ΦΠΑ που τελικώς υιοθετήθηκε από το Συμβούλιο δεν υπήρξε άλλη διαβούλευση με το Κοινοβούλιο. Ωστόσο, κατά πάγια νομολογία, εκ νέου διαβούλευση με το Κοινοβούλιο απαιτείται οσάκις το τελικώς εγκριθέν κείμενο, εξεταζόμενο στο σύνολό του, αποκλίνει ουσιωδώς από εκείνο επί του οποίου το Κοινοβούλιο έχει ήδη γνωμοδοτήσει, πλην των περιπτώσεων εκείνων που οι τροποποιήσεις ανταποκρίνονται, κατ' ουσίαν, στις επιθυμίες που εξέφρασε το Κοινοβούλιο¹¹.

22. Δεδομένου ότι στην προκειμένη περίπτωση δεν διαπιστώνεται τέτοια επιθυμία του Κοινοβουλίου, το μόνο ζήτημα που τίθεται είναι εάν το Συμβούλιο, μετά τη διαβούλευση με το Κοινοβούλιο, τροποποίησε το κείμενο της εκδοθείσας οδηγίας 2009/47 «εξεταζόμενο στο σύνολό του» σε σχέση με την πρόταση της Επιτροπής.

23. Θα πρέπει καταρχάς να γίνει δεκτή η κρίση του αιτούντος Trybunał Konstytucyjny (συνταγματικού δικαστηρίου), το οποίο απεφάνθη ότι η αναδιατύπωση του σημείου 6 του παραρτήματος III της οδηγίας περί ΦΠΑ στην οποία προέβη το Συμβούλιο εισάγει τροποποίηση ως προς το περιεχόμενο.

24. Δεν είναι μεν βέβαιο ότι η τροποποιηθείσα διατύπωση, σε αντίθεση με την πρόταση της Επιτροπής, δεν καταλαμβάνει πλέον τα ακουστικά βιβλία, κάτι για το οποίο το Trybunał Konstytucyjny (συνταγματικό δικαστήριο) είναι πεπεισμένο. Και τούτο διότι τα ακουστικά βιβλία θα μπορούσαν επίσης να θεωρηθούν ως βιβλία σε υλικό υπόθεμα¹².

25. Προκύπτει όμως σαφώς τροποποίηση ως προς το περιεχόμενο του κειμένου από το γεγονός ότι το τελικώς θεσπισθέν κείμενο του σημείου 6 του παραρτήματος III της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν περιλαμβάνει πλέον την πρόσθετη προϋπόθεση της προτάσεως της οδηγίας κατά την οποία το υπόθεμα [πρέπει να] «αναπαράγει βασικά το ίδιο πληροφοριακό περιεχόμενο με τα έντυπα βιβλία». Επιπλέον, τόσο βάσει της αγγλικής όσο και βάσει της γαλλικής γλωσσικής αποδόσεως της προτάσεως

8 — Βλ. νομοθετικό ψήφισμα του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου της 19ης Φεβρουαρίου 2009 σχετικά με την πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/EK όσον αφορά τους μειωμένους συντελεστές φόρου προστιθέμενης αξίας [COM(2008) 428 – C6-0299/2008 – 2008/0143(CNS)] (ΕΕ 2010, C 76 E, σ. 110).

9 — Βλ. σημείο 9 των παρούσων προτάσεων.

10 — Επιπλέον, στο γερμανικό κείμενο του σημείου 6 του παραρτήματος III της οδηγίας περί ΦΠΑ, το παράδειγμα «Notenhefte oder -manuskripte» τροποποιήθηκε σε «Notenhefte oder Manuskripte». Ωστόσο είναι πρόδηλο ότι επιδιώκταν απλώς η τροποποίηση της διατυπώσεως και όχι του περιεχομένου του γερμανικού κειμένου, όπως καταδεικνύεται από τις μη τροποποιηθείσες συναφώς αποδόσεις στην αγγλική και τη γαλλική γλώσσα (οι οποίες, πριν αλλά και μετά την τροποποίηση με την οδηγία 2009/47, αναφέρονται σε: «music printed or in manuscript form» και «les partitions imprimées ou en manuscrit» αντιστοίχως).

11 — Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 16ης Ιουλίου 1992, Κοινοβούλιο κατά Συμβουλίου (C-65/90, ΕU:C:1992:325, σκέψη 16), της 5ης Ιουλίου 1995, Κοινοβούλιο κατά Συμβουλίου (C-21/94, ΕU:C:1995:220, σκέψη 18), της 11ης Νοεμβρίου 1997, Eurotunnel κ.λπ. (C-408/95, ΕU:C:1997:532, σκέψη 46), καθώς και της 25ης Σεπτεμβρίου 2003, Océ Van der Grinten (C-58/01, ΕU:C:2003:495, σκέψη 100)· βλ. ήδη απόφαση της 15ης Ιουλίου 1970, ACF Chemiefarma κατά Επιτροπής (41/69, ΕU:C:1970:71, σκέψεις 69 καθώς και 178 και 179).

12 — Το συμπέρασμα αυτό δεν μεταβάλλεται ούτε από το γεγονός ότι η έκτη αιτιολογική σκέψη της προτάσεως, η οποία αναφέρεται, μεταξύ άλλων, ρητώς σε «ακουστικά βιβλία», δεν επαναλαμβάνεται στην οδηγία 2009/47.

της οδηγίας, ο μειωμένος συντελεστής μπορούσε καταρχάς να επεκτείνεται μόνον επί *παρόμοιων* μορφών υλικών υποστρωμάτων, όπως ακουστικά βιβλία, CD και CD-ROM¹³, ενώ το σημείο 6 του παραρτήματος III της οδηγίας περί ΦΠΑ κάνει πλέον λόγο για *όλες τις μορφές*. Με τις δύο αυτές τροποποιήσεις το πεδίο εφαρμογής του μειωμένου φορολογικού συντελεστή διευρύνθηκε σε κάποιο βαθμό σε σχέση με την πρόταση της Επιτροπής¹⁴.

26. Τούτο όμως δεν συνιστά τροποποίηση της προτάσεως οδηγίας τόσο ευρεία ώστε να απαιτείται νέα διαβούλευση με το Κοινοβούλιο. Και τούτο διότι, κατά τη νομολογία, οι τροποποιήσεις θεωρούνται ουσιώδεις μόνον όταν θίγουν τον πυρήνα της θεσπιζόμενης ρυθμίσεως¹⁵.

27. Κύριος στόχος της προτάσεως οδηγίας ήταν να προσφέρει κατά τρόπο μόνιμο τη δυνατότητα στα κράτη μέλη να εφαρμόζουν μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ σε ορισμένες υπηρεσίες που παρέχονται σε τοπική βάση¹⁶. Αντιθέτως, η διεύρυνση του πεδίου εφαρμογής του μειωμένου συντελεστή για τα βιβλία αποτελεί δευτερεύον ζήτημα στην πρόταση και χαρακτηρίζεται απλώς ως «τεχνική προσαρμογή της νομικής διατυπώσεως»¹⁷.

28. Ακόμη όμως και εάν γινόταν δεκτό ότι το κριτήριο του ουσιώδους χαρακτήρα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη ως προς κάθε αυτοτελή ρύθμιση που περιέχεται σε νομοθετική πρόταση, η απαλοιφή του περιορισμού που αφορά το πληροφοριακό περιεχόμενο ενός υποθέματος και η μετάβαση από τα «παρόμοια» σε «κάθε μορφής» υποθέματα δεν θίγει τον πυρήνα της ρυθμίσεως περί τροποποίησης του μειωμένου φορολογικού συντελεστή για τα βιβλία. Ειδικότερα, η ρύθμιση αυτή έχει πρωτίστως τον χαρακτήρα διευρύνσεως του πεδίου εφαρμογής του μειωμένου συντελεστή για τα βιβλία σε άλλα υποθέματα, εκτός από το χαρτί. Στο πλαίσιο της βασικής αυτής επεκτάσεως, οι προαναφερθείσες διευρύνσεις του πεδίου εφαρμογής δεν αποτελούν παρά ζητήματα δευτερεύουσας σημασίας.

29. Εξάλλου, το Κοινοβούλιο, στο πλαίσιο της πραγματοποιηθείσας διαβουλεύσεως, είχε σε κάθε περίπτωση τη δυνατότητα να εκφράσει γνώμη επί των θεμάτων αυτών, καθόσον οι περιορισμοί του πεδίου εφαρμογής, οι οποίοι άρθηκαν στη συνέχεια, αποτελούσαν ήδη τμήμα της αρχικής προτάσεως της Επιτροπής¹⁸.

30. Δεδομένου ότι κατά συνέπεια το Κοινοβούλιο μετέσχε νομοτύπως στη νομοθετική διαδικασία η οποία κατέληξε στην έκδοση της οδηγίας 2009/47, δεν θίγεται από την άποψη αυτή το κύρος του παραρτήματος III, σημείο 6, της οδηγίας περί ΦΠΑ υπό τη νυν ισχύουσα μορφή του.

13 — Βλ. σ. 13 υπό (3) («audio books, CD, CD-ROMs or any similar physical support») και σ. 15 υπό 3) («de livres audio, de disques compacts, de cédéroms ou d'autres supports physiques similaires») της προτάσεως της Επιτροπής (παρατεθείσα στην υποσημείωση 6).

14 — Στην απόφαση της 5ης Μαρτίου 2015, Επιτροπή κατά Λουξεμβούργου (C-502/13, EU:C:2015:143, σκέψη 53), το Δικαστήριο διευκρίνισε μεν ότι «από πουθενά δεν προκύπτει» ότι η τελικώς υιοθετηθείσα από το Συμβούλιο διατύπωση είναι «κάτι περισσότερο [...] από απλή φραστική απλοποίηση» του αρχικώς προταθέντος από την Επιτροπή κειμένου. Ωστόσο λόγω ελλείψεως αιτιολογίας καθώς και λαμβανομένου υπόψη του διαφορετικού υπόβαθρου της διαπιστώσεως αυτής δεν είναι δυνατή ούτε επιβεβλημένη η περαιτέρω εξέτασή της στο πλαίσιο της προκειμένης υποθέσεως.

15 — Αποφάσεις της 16ης Ιουλίου 1992, Κοινοβούλιο κατά Συμβουλίου (C-65/90, EU:C:1992:325, σκέψη 19), της 5ης Ιουλίου 1995, Κοινοβούλιο κατά Συμβουλίου (C-21/94, EU:C:1995:220, σκέψη 22), και της 10ης Ιουνίου 1997, Κοινοβούλιο κατά Συμβουλίου (C-392/95, EU:C:1997:289, σκέψη 20).

16 — Βλ. πρόταση της Επιτροπής (παρατεθείσα σε υποσημείωση 6), αιτιολογία υπό 3.1.

17 — Πρόταση της Επιτροπής (παρατεθείσα σε υποσημείωση 6), αιτιολογία υπό 5.3 ως προς το άρθρο 1 καθώς και αιτιολογική σκέψη 6 της οδηγίας· βλ., επίσης, σύνοψη της εκθέσεως εκτιμήσεως επιπτώσεων στο έγγραφο εργασίας των υπηρεσιών της Επιτροπής [SEC(2008) 2191], το οποίο δεν κάνει καν λόγο για την τροποποίηση που αφορά τα βιβλία.

18 — Βλ., ως προς τη σπουδαιότητα μιας τέτοιας δυνατότητας διατυπώσεως γνώμης, απόφαση της 11ης Νοεμβρίου 1997, Eurotunnel κ.λπ. (C-408/95, EU:C:1997:532, σκέψη 58).

B – Ως προς το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα: εγκυρότητα από απόψεως ουσίας

31. Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το πολωνικό Trybunał Konstytucyjny (συνταγματικό δικαστήριο) επιθυμεί να διευκρινιστεί εάν το σημείο 6 του παραρτήματος III, σε συνδυασμό με το άρθρο 98, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ, είναι άκυρο καθόσον αποκλείει την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή σε βιβλία τα οποία διαβιβάζονται σε ψηφιακή μορφή και σε άλλες ηλεκτρονικές εκδόσεις.

32. Μολονότι το αιτούν δικαστήριο στη διατύπωση του προδικαστικού του ερωτήματος κάνει λόγο περί παραβίασεως της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, από το σκεπτικό της αποφάσεως περί παραπομπής προκύπτει σαφώς ότι επιθυμεί την εξέταση του ζητήματος βάσει της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως¹⁹.

33. Πράγματι, μόνον υπ' αυτό το πρίσμα είναι δυνατή η εξέταση του ζητήματος. Ειδικότερα, τυχόν ακυρότητα του παραρτήματος III, σημείο 6, της οδηγίας περί ΦΠΑ μπορεί να οφείλεται αποκλειστικά σε παράβαση κανόνων του πρωτογενούς δικαίου. Η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας όμως *αυτή καθαυτή* αποτελεί απλώς επικουρικό μέσο ερμηνείας της οδηγίας περί ΦΠΑ και όχι κανόνα έχοντα ισχύ πρωτογενούς δικαίου²⁰. Τούτο ισχύει επίσης στον βαθμό που η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας υπό την έκφασή της ως αρχή της ουδετερότητας όσον αφορά τον ανταγωνισμό²¹ αποτελεί *απόρροια* της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως²². Ειδικότερα, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος του κύρους μιας διατάξεως της οδηγίας περί ΦΠΑ μπορεί να διενεργηθεί αποκλειστικά με γνώμονα την αρχή της ίσης μεταχειρίσεως, καθόσον μόνον αυτή έχει χαρακτήρα πρωτογενούς δικαίου και, κατά τη νομολογία, θέτει άλλες επιμέρους απαιτήσεις από την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας.

34. Από το προδικαστικό ερώτημα, όπως τεκμηριώνεται στην απόφαση περί παραπομπής, συνάγεται ότι στην προκειμένη περίπτωση συντρέχουν περισσότερες ανισότητες, οι οποίες δέον όπως εξετασθούν ως προς τη συμβατότητά τους με την αρχή της ίσης μεταχειρίσεως. Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει καταρχάς ότι τα *ψηφιακά* βιβλία τυγχάνουν διαφορετικής αντιμετώπισεως, αναλόγως με το αν διατίθενται στον αγοραστή μέσω υλικού υποθέματος –όπως, για παράδειγμα, ένα CD-ROM– ή με ηλεκτρονικό τρόπο –όπως, για παράδειγμα, με μεταφόρτωση από το διαδίκτυο²³– (αμέσως κατωτέρω υπό 1). Περαιτέρω, με το προδικαστικό ερώτημα διατυπώνονται αμφιβολίες όσον αφορά επίσης τη διαφορετική μεταχείριση και άλλων εκδόσεων, εκτός των βιβλίων, οι οποίες εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του μειωμένου συντελεστή, όπως εφημερίδες και περιοδικά. Καταρχάς εξετάζεται το γεγονός ότι οι εν λόγω εκδόσεις σε ψηφιακή μορφή εξαιρούνται από την εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή ακόμη και στην περίπτωση που παραδίδονται επί υλικού υποθέματος (κατωτέρω υπό 2) και τέλος εξετάζεται το ζήτημα της άνισης μεταχειρίσεως όλων των ηλεκτρονικώς παραδιδόμενων ψηφιακών εκδόσεων σε σχέση με τις έντυπες εκδόσεις (κατωτέρω υπό 3).

19 — Βλ. απόφαση περί παραπομπής, σημείο 3.2.22.

20 — Βλ. αποφάσεις της 29ης Οκτωβρίου 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, σκέψη 42), της 19ης Ιουλίου 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, σκέψη 45), της 15ης Νοεμβρίου 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, σκέψη 50), της 13ης Μαρτίου 2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, σκέψη 40), και της 2ας Ιουλίου 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, σκέψη 37).

21 — Για τις διαφορετικές έννοιες της αρχής αυτής, βλ. απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, σκέψεις 46 έως 48), καθώς και συμπληρωματικώς τις αποφάσεις της 17ης Μαΐου 2001, Fischer και Brandenstein (C-322/99 και C-323/99, EU:C:2001:280, σκέψη 76), και της 2ας Ιουλίου 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, σκέψη 40).

22 — Βλ., συναφώς, αποφάσεις της 8ης Ιουνίου 2006, L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380, σκέψη 48), της 10ης Απριλίου 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, σκέψη 49), της 29ης Οκτωβρίου 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, σκέψη 41), της 10ης Ιουνίου 2010, CoryGene (C-262/08, EU:C:2010:328, σκέψη 64), της 19ης Ιουλίου 2012, Lietuvos geležinkeliai (C-250/11, EU:C:2012:496, σκέψη 45), και της 28ης Νοεμβρίου 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, σκέψη 38).

23 — Βλ. απόφαση περί παραπομπής, σημεία 3.2.30 και 3.2.31.

35. Το Δικαστήριο δεν έχει ακόμη αποφανθεί για κανένα από τα προαναφερθέντα ζητήματα. Ακόμα και σε πρόσφατη απόφαση στο πλαίσιο διαδικασίας λόγω παραβάσεως που είχε ως αντικείμενο την εφαρμογή του σημείου 6 του παραρτήματος III της οδηγίας περί ΦΠΑ επί ηλεκτρονικών διαβιβαζόμενων ψηφιακών βιβλίων, το Δικαστήριο αρνήθηκε ρητώς να εξετάσει εάν η διάταξη αυτή συνάδει προς την αρχή της ίσης μεταχειρίσεως²⁴.

1. Η διαφορετική αντιμετώπιση των ψηφιακών βιβλίων ανάλογα με τον τρόπο διαβίβασέως τους

36. Καταρχάς πρέπει να διευκρινιστεί εάν το σημείο 6 του παραρτήματος III, σε συνδυασμό με το άρθρο 98, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ, παραβιάζει την αρχή της ίσης μεταχειρίσεως στον βαθμό που επιτρέπει στα κράτη μέλη την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή για τα ψηφιακά (ακουστικά) βιβλία μόνον εφόσον παρέχονται μέσω υλικού υποθέματος, αλλά όχι στην περίπτωση που παραδίδονται ηλεκτρονικώς²⁵.

37. Κατά πάγια νομολογία, η αρχή της απαγορεύσεως των διακρίσεων υποχρεώνει τον νομοθέτη της Ένωσης να μην αντιμετωπίζει συγκρίσιμες καταστάσεις κατά διαφορετικό τρόπο, εκτός εάν η διαφορετική αντιμετώπιση δικαιολογείται αντικειμενικώς²⁶. Η γενική αρχή της ίσης μεταχειρίσεως κατοχυρώνεται πλέον στο άρθρο 20 του Χάρτη²⁷.

Συγκρίσιμες καταστάσεις

38. Το πρώτο ερώτημα που τίθεται αφορά το κατά πόσον η παράδοση ψηφιακών βιβλίων σε υλικό υπόθεμα, αφενός, και η ηλεκτρονική παράδοσή τους, αφετέρου, αποτελούν συγκρίσιμες καταστάσεις.

39. Κατά πάγια πλέον νομολογία, η συγκρισιμότητα μεταξύ δύο καταστάσεων εκτιμάται συνολικά υπό το φως του σκοπού της εξεταζόμενης ρυθμίσεως καθώς και των αρχών και των στόχων του τομέα στον οποίο αυτή εμπίπτει²⁸. Ως εκ τούτου, για την αρνητική απάντηση ως προς το κατά πόσον υφίσταται συγκρισιμότητα μεταξύ δύο καταστάσεων δεν αρκεί απλώς η διαπίστωση αντικειμενικών διαφορών, χωρίς να καταδεικνύεται η σημασία τους για τους σκοπούς της ρυθμίσεως²⁹, ούτε η τυφλή υπακοή στην εκτίμηση του νομοθέτη της Ένωσης³⁰.

24 — Απόφαση της 5ης Μαρτίου 2015, Επιτροπή κατά Λουξεμβούργου (C-502/13, EU:C:2015:143, σκέψεις 55 και 56).

25 — Βλ., ως προς το περιεχόμενο αυτό της εν λόγω ρυθμίσεως, αποφάσεις της 5ης Μαρτίου 2015, Επιτροπή κατά Γαλλίας (C-479/13, EU:C:2015:141, σκέψεις 17, 40 και 41), καθώς και της 5ης Μαρτίου 2015, Επιτροπή κατά Λουξεμβούργου (C-502/13, EU:C:2015:143, σκέψεις 26, 47 και 49)· βλ., επίσης, την κατευθυντήρια γραμμή της συμβουλευτικής επιτροπής για τον ΦΠΑ από την 92η συνεδρίαση της 7ης/8ης Δεκεμβρίου 2010, έγγραφο A – taxud.c.1(2011)157667 – 684, καθώς και, ως προς τη σημασία των κατευθυντήριων γραμμών, προτάσεις μου στην υπόθεση RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:57, σημεία 47 έως 50).

26 — Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 19ης Οκτωβρίου 1977, Ruckdeschel κ.λπ. (117/76 και 16/77, EU:C:1977:160, σκέψη 7), της 12ης Μαρτίου 1987, Raiffeisen Hauptgenossenschaft (215/85, EU:C:1987:127, σκέψη 23), της 17ης Σεπτεμβρίου 1998, Pontillo (C-372/96, EU:C:1998:412, σκέψη 41), της 16ης Δεκεμβρίου 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine κ.λπ. (C-127/07, EU:C:2008:728, σκέψη 23), και της 4ης Μαΐου 2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, σκέψη 35)· βλ. επίσης, για μία διαφορετική προσέγγιση βάσει του άρθρου 52, παράγραφος 1, του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων, απόφαση της 29ης Απριλίου 2015, Léger (C-528/13, EU:C:2015:288, σκέψεις 50 έως 52).

27 — Χάρτης των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 7ης Δεκεμβρίου 2000, όπως αναπροσαρμόστηκε στις 12 Δεκεμβρίου 2007 στο Στρασβούργο (ΕΕ 2016, C 202, σ. 389).

28 — Αποφάσεις της 16ης Δεκεμβρίου 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine κ.λπ. (C-127/07, EU:C:2008:728, σκέψη 26), της 12ης Μαΐου 2011, Λουξεμβούργο κατά Κοινοβουλίου και Συμβουλίου (C-176/09, EU:C:2011:290), της 18ης Ιουλίου 2013, Sky Italia (C-234/12, EU:C:2013:496, σκέψη 16), της 26ης Σεπτεμβρίου 2013, IBV & Cie (C-195/12, EU:C:2013:598, σκέψη 52), και της 6ης Νοεμβρίου 2014, Feakins (C-335/13, EU:C:2014:2343, σκέψη 51)· βλ. επίσης σε σχέση με την απαγόρευση διακρίσεων στο πλαίσιο των θεμελιωδών ελευθεριών μεταξύ άλλων αποφάσεις της 27ης Νοεμβρίου 2008, Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, σκέψη 27), και της 2ας Ιουνίου 2016, Pensioenfondsen Metaal en Techniek (C-252/14 EU:C:2016:402, σκέψη 48).

29 — Βλ. όμως, υπ' αυτήν την έννοια, μεταξύ άλλων, απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 1994, SMW Winzersekt (C-306/93, EU:C:1994:407, σκέψη 31).

30 — Βλ. όμως, υπ' αυτήν την έννοια, ειδικώς ως προς τον ΦΠΑ, απόφαση της 13ης Μαρτίου 2014, Jetair και BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, σκέψη 55).

ι) Στόχοι του τομέα που ρυθμίζεται από την οδηγία

40. Όπως προκύπτει από την τέταρτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας περί ΦΠΑ, το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, τμήμα του οποίου αποτελεί η επίμαχη ρύθμιση που αφορά τον μειωμένο συντελεστή, υπηρετεί την υλοποίηση της εγκαθιδρύσεως της εσωτερικής αγοράς. Προς τον σκοπό αυτόν δέον όπως μέσω της εναρμονίσεως σε επίπεδο Ένωσης εξαλειφθούν τόσο σε εθνικό επίπεδο όσο και σε επίπεδο Ένωσης οι στρεβλώσεις του ανταγωνισμού που οφείλονται στην επιβολή φόρων κύκλου εργασιών από τα κράτη μέλη.

41. Παράλληλα, και σύμφωνα με την όγδοη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας περί ΦΠΑ, η εναρμόνιση των φόρων κύκλου εργασιών στοχεύει και στη δημιουργία ομοιόμορφης φορολογικής βάσεως σε ενωσιακό επίπεδο για τις ανάγκες των ίδιων πόρων της Ένωσης. Ωστόσο, ο στόχος αυτός στο πλαίσιο του τομέα που ρυθμίζεται από την οδηγία είναι άνευ σημασίας για την προκειμένη υπόθεση, δεδομένου ότι αντικείμενο των αμφισβητούμενων εν προκειμένω διατάξεων της οδηγίας περί ΦΠΑ αποτελεί ο φορολογικός συντελεστής και όχι ο καθορισμός της φορολογικής βάσεως.

42. Σε ό,τι αφορά τον στόχο εξαλείψεως των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού, το Δικαστήριο έχει ήδη κρίνει μεν ότι παραβίαση της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως στον τομέα του ΦΠΑ δεν υφίσταται μόνον σε περίπτωση ανταγωνιστικών οικονομικών φορέων³¹. Πάντως, επί συνθηκών ανταγωνισμού στις οποίες μπορούν να προκληθούν στρεβλώσεις από διαφορετικές διατάξεις περί ΦΠΑ, πρέπει να θεωρείται δεδομένη η συγκρισιμότητα των επίμαχων καταστάσεων με βάση τον θεμελιώδη στόχο του κοινού συστήματος ΦΠΑ³². Εξάλλου, το να λαμβάνεται ως βάση η ύπαρξη ανταγωνισμού μεταξύ δύο προϊόντων ανταποκρίνεται στην προσέγγιση την οποία ακολούθησε το Δικαστήριο ήδη κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ανέπτυξε νομολογιακώς την αρχή της ίσης μεταχειρίσεως³³.

43. Στην προκειμένη υπόθεση, τα ψηφιακά βιβλία που διατίθενται μέσω υλικού υποστρώματος και τα ψηφιακά βιβλία που διατίθενται σε ηλεκτρονική μορφή βρίσκονται σε ανταγωνισμό μεταξύ τους. Και τούτο διότι για τον καταναλωτή, του οποίου οι ανάγκες και μόνον αποτελούν την αιτία της δημιουργίας των συνθηκών ανταγωνισμού, πρόκειται και στις δύο μορφές για το ίδιο προϊόν, δηλαδή για το αρχείο ενός ψηφιακού βιβλίου, η χρήση του οποίου σε αμφότερες τις περιπτώσεις είναι αδύνατη χωρίς πρόσθετη συσκευή αναγνώσεως. Διαφέρει μόνον ο τρόπος διαβίβασης στον καταναλωτή. Ως εκ τούτου, ο καταναλωτής αποφασίζει υπέρ του ενός ή του άλλου τρόπου αποκτήσεως του ίδιου προϊόντος ανάλογα με τους όρους προσφοράς.

44. Αυτό ισχύει συνήθως ακόμα και όταν ο καταναλωτής –όπως υποστήριξε η Επιτροπή κατά την επ' ακροατηρίου διαδικασία– σε περίπτωση που αποκτά ψηφιακό βιβλίο με ηλεκτρονικό τρόπο, δεν αποκτά δικαίωμα μεταβίβασης του αρχείου σε τρίτους, σε αντίθεση με την περίπτωση του ψηφιακού βιβλίου που αποκτάται επί υλικού υποθέματος³⁴. Και τούτο διότι κατά κανόνα ο καταναλωτής αποκτά τα ηλεκτρονικά βιβλία για ίδια χρήση, με αποτέλεσμα η δυνατότητα μεταβίβασης ενός αρχείου σε τρίτο –εφόσον αυτή πράγματι εξαρτάται από τον τρόπο διαβίβασής του– να μην ασκεί ουσιαστική επίδραση από πλευράς ανταγωνισμού. Περαιτέρω το Δικαστήριο έχει διαπιστώσει, στο πλαίσιο προστασίας των δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας, ότι η πώληση περιεχομένων σε μορφή CD-ROM και μέσω μεταφορτώσεως από το διαδίκτυο είναι «από οικονομικής απόψεως [...] παρεμφερείς»³⁵.

31 — Βλ. αποφάσεις της 10ης Απριλίου 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, σκέψη 49), και της 25ης Απριλίου 2013, Επιτροπή κατά Σουηδίας (C-480/10, EU:C:2013:263, σκέψη 17).

32 — Βλ., σχετικώς, και αποφάσεις της 29ης Οκτωβρίου 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, σκέψη 44), και της 19ης Ιουλίου 2012, Lietuvos geležinkeliai (C-250/11, EU:C:2012:496, σκέψη 45).

33 — Βλ. αποφάσεις της 19ης Οκτωβρίου 1977, Ruckdeschel κ.λπ. (117/76 και 16/77, EU:C:1977:160, σκέψη 8), της 19ης Οκτωβρίου 1977, Moulins et huileries de Pont-à-Mousson και Providence agricole de la Champagne (124/76 και 20/77, EU:C:1977:161, σκέψη 18), και της 25ης Οκτωβρίου 1978, Royal Scholten-Honig και Tunnel Refineries (103/77 και 145/77, EU:C:1978:186, σκέψεις 28 έως 32).

34 — Το συμπέρασμα αυτό μπορεί όμως να αμφισβητηθεί με βάση τα πορίσματα της αποφάσεως της 3ης Ιουλίου 2012, UsedSoft (C-128/11, EU:C:2012:407).

35 — Απόφαση της 3ης Ιουλίου 2012, UsedSoft (C-128/11, EU:C:2012:407, σκέψη 61).

45. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι οι δύο μορφές στις οποίες προσφέρεται ένα ψηφιακό βιβλίο είναι συγκρίσιμες υπό το πρίσμα του θεμελιώδους στόχου του κοινού συστήματος ΦΠΑ για αποφυγή των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού.

ii) Βασικές αρχές του τομέα που ρυθμίζεται από την οδηγία

46. Το γεγονός ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του κοινού συστήματος ΦΠΑ η παράδοση ψηφιακού βιβλίου επί υλικού υποθέματος αποτελεί παράδοση αγαθού (άρθρο 14, παράγραφος 1), ενώ, αντίθετα, η παράδοσή του σε ηλεκτρονική μορφή αποτελεί παροχή υπηρεσιών (άρθρο 24, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ) δεν αναιρεί τη συγκρισιμότητά τους³⁶.

47. Κατά την πέμπτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας περί ΦΠΑ, ο φόρος δέον όπως εισπράττεται «κατά τρόπο όσο το δυνατόν γενικότερο», δηλαδή με επιβολή του επί όλων των προϊόντων. Τούτο επιβεβαιώνεται από το άρθρο 1, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ, κατά το οποίο μέσω του κοινού συστήματος ΦΠΑ σκοπείται η επιβολή ενός γενικού φόρου καταναλώσεως. Ως εκ τούτου, για αμφότερες τις φορολογητέες πράξεις παραδόσεως αγαθών (άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α') και παροχής υπηρεσιών (άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ) προβλέπονται πανομοιότυπες προϋποθέσεις. Επομένως, ο ΦΠΑ πρέπει να επιβάλλεται καταρχήν με τον ίδιο τρόπο τόσο επί καταναλώσεως αγαθών όσο και υπηρεσιών.

48. Όποτε οι διατάξεις σχετικά με το κοινό σύστημα ΦΠΑ προβλέπουν κατ' εξαίρεση διαφοροποιήσεις μεταξύ της παραδόσεως αγαθών και της παροχής υπηρεσιών, τούτο οφείλεται σε ειδικό λόγο. Στο πλαίσιο παραδείγματος χάριν του καθορισμού του τόπου μιας φορολογητέας πράξεως (άρθρα 31 επ. της οδηγίας περί ΦΠΑ) μπορεί να ληφθεί υπόψη η φυσική μεταφορά μόνο στην περίπτωση της παραδόσεως αγαθών.

49. Ωστόσο, στην προκειμένη υπόθεση που αφορά τον καθορισμό του ύψους του φορολογικού συντελεστή, η διαφοροποίηση αυτή όσον αφορά τη φυσική παρουσία των προϊόντων δεν ασκεί επιρροή. Για τον καθορισμό των συντελεστών, η οδηγία περί ΦΠΑ δεν προβαίνει καταρχήν σε διάκριση μεταξύ παραδόσεως αγαθών και παροχής υπηρεσιών. Αντιθέτως, το άρθρο 96 της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει ρητώς ότι ο κανονικός συντελεστής πρέπει να είναι ο ίδιος και για τις παραδόσεις αγαθών και για τις παροχές υπηρεσιών. Επιπλέον, το άρθρο 98, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει τη δυνατότητα επιβολής μειωμένων συντελεστών τόσο για τις παραδόσεις αγαθών όσο και για τις παροχές υπηρεσιών.

iii) Σκοπός της υπό εξέταση ρυθμίσεως

50. Τέλος, η συγκρισιμότητα «φυσικών» και ηλεκτρονικών παραδόσεων ψηφιακών βιβλίων δέον όπως αξιολογηθεί σε σχέση με τον σκοπό που επιδιώκεται από την υπό εξέταση ρύθμιση.

51. Το σημείο 6 του παραρτήματος III της οδηγίας περί ΦΠΑ παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα επιβολής μειωμένου συντελεστή για βιβλία, εφημερίδες και περιοδικά. Ωστόσο, ούτε από το κείμενο της οδηγίας 92/77/ΕΟΚ³⁷, με την οποία θεσπίστηκε το πρώτον η ρύθμιση, ούτε από το ιστορικό θεσπίσεώς της προκύπτει ο σκοπός τον οποίο εξυπηρετεί η παροχή του εν λόγω φορολογικού πλεονεκτήματος.

36 — Βλ. αποφάσεις της 5ης Μαρτίου 2015, Επιτροπή κατά Γαλλίας (C-479/13, EU:C:2015:141, σκέψεις 17 και 35), και της 5ης Μαρτίου 2015, Επιτροπή κατά Λουξεμβούργου (C-502/13, EU:C:2015:143, σκέψεις 26 και 42).

37 — Βλ. άρθρο 1, σημείο 5, σε συνδυασμό με την κατηγορία 6 του παραρτήματος της οδηγίας 92/77/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992, για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος του φόρου προστιθεμένης αξίας και την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ (Προσέγγιση των συντελεστών ΦΠΑ) (ΕΕ 1992, L 316, σ. 1).

52. Ούτε στο πλαίσιο της προκειμένης διαδικασίας κατέστη δυνατό να δοθεί ικανοποιητική απάντηση στο ερώτημα αυτό από το Συμβούλιο ή την Επιτροπή. Και τούτο διότι, όπως προκύπτει και από μία ανακοίνωση της Επιτροπής του έτους 2007 η οποία αφορούσε τους μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ, οι σχετικές διατάξεις της οδηγίας περί ΦΠΑ «δεν στηρίζονται σε μία καλά δομημένη ή λογική προσέγγιση» αλλά «αντικατοπτρίζουν απλώς την κατάσταση που είχε διαμορφωθεί στα κράτη μέλη στις αρχές της δεκαετίας του '90»³⁸. Ως εκ τούτου, η δομή των συντελεστών ΦΠΑ δεν ακολουθεί μία σαφή λογική³⁹.

53. Σε αντιστοιχία με τα παραπάνω –και εν συνεχεία υποβολής σχετικού αιτήματος κατά την επ' ακροατηρίου διαδικασία– η Επιτροπή υποστήριξε κατ' ουσίαν, μεταξύ άλλων, ότι ο μειωμένος συντελεστής για βιβλία, εφημερίδες και περιοδικά ρυθμίζεται στο δίκαιο της Ένωσης μόνον για τον λόγο ότι ορισμένα τουλάχιστον κράτη μέλη εφάρμοζαν τέτοιο μειωμένο φορολογικό συντελεστή κατά την εποχή εκείνη και το δίκαιο της Ένωσης δεν έπρεπε να τους στερήσει τη δυνατότητα αυτή.

54. Είναι μεν απολύτως εύλογο ένας κανόνας του δικαίου της Ένωσης να μην επιδιώκει ίδιο σκοπό παρά μόνον το να αφήσει στα κράτη μέλη την ευθύνη της θεσπίσεως ορισμένων διατάξεων. Αυτό δεν συμβαίνει όμως στην προκειμένη περίπτωση. Και τούτο διότι η οδηγία περί ΦΠΑ δεν μεταβιβάζει συλλήβδην την αρμοδιότητα για τη ρύθμιση μειωμένων συντελεστών στα κράτη μέλη, αλλά βάσει του άρθρου 98, σε συνδυασμό με το παράρτημα III, της οδηγίας περί ΦΠΑ, επιτρέπει μόνον την πρόβλεψη εκείνων των μειωμένων συντελεστών που ισχύουν για επακριβώς καθοριζόμενες, περιοριστικά απαριθμούμενες παροχές, όχι όμως άλλων. Ως εκ τούτου, την ευθύνη θεσπίσεως των προϋποθέσεων εφαρμογής μειωμένων συντελεστών από τα κράτη μέλη αναλαμβάνει το δίκαιο της Ένωσης. Κατά συνέπεια, και οι στόχοι που επιδιώκονται με την παρεχόμενη από την Ένωση άδεια προς τα κράτη μέλη να εφαρμόζουν μειωμένους συντελεστές ακριβώς για βιβλία, εφημερίδες και περιοδικά πρέπει να καθοριστούν αυτοτελώς στο πλαίσιο του δικαίου της Ένωσης.

55. Καίτοι στην παρούσα διαδικασία τόσο το Συμβούλιο όσο και η Επιτροπή εξέθεσαν ότι η οδηγία περί ΦΠΑ δεν επιδιώκει υποστηρικτικούς σκοπούς, είναι εντούτοις προφανές ότι η δυνατότητα εφαρμογής μειωμένου συντελεστή παρέχει στα κράτη μέλη ακριβώς τη δυνατότητα προωθήσεως των πωλήσεων συγκεκριμένων προϊόντων και ότι με τον τρόπο αυτόν επιδιώκονται συγκεκριμένοι πολιτικοί στόχοι⁴⁰. Και τούτο διότι ένας μειωμένος συντελεστής επιτρέπει στους υποκείμενους στον φόρο να προβούν σε πιο συμφέρουσες οικονομικά προσφορές. Η κατ' αυτόν τον τρόπο προώθηση των πωλήσεων αποβαίνει άλλωστε προς όφελος των καταναλωτών, δεδομένου ότι, σε τελική ανάλυση, αυτοί επιβαρύνονται με τον ΦΠΑ⁴¹.

56. Έχω την εντύπωση ότι ακόμα και το πνεύμα και ο σκοπός της προωθήσεως αυτής των πωλήσεων μέσω της φορολογίας είναι πρόδηλα. Η θέσπιση μειωμένου συντελεστή για τα βιβλία, τις εφημερίδες και τα περιοδικά υπηρετεί έναν πολιτιστικό στόχο. Ο στόχος αυτός είναι η υπό ευρεία έννοια προώθηση της μορφώσεως των πολιτών της Ένωσης μέσω της αναγνώσεως, είτε πρόκειται για λογοτεχνία είτε για τεχνικά συγγράμματα, είτε για πολιτικού, τεχνικού ή ψυχαγωγικού περιεχομένου εφημερίδες και περιοδικά. Μία ένδειξη σχετικά με αυτόν τον στόχο παρέχεται στο σημείο 6 του παραρτήματος III της οδηγίας περί ΦΠΑ, όπου προβλέπεται ο αποκλεισμός της προωθήσεως για εκδόσεις που «προορίζονται εξ ολοκλήρου ή κατά κύριο λόγο για διαφημιστικούς σκοπούς». Και

38 — Ανακοίνωση της Επιτροπής της 5ης Ιουλίου 2007 προς το Συμβούλιο και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο σχετικά με τους συντελεστές ΦΠΑ εκτός των κανονικών συντελεστών ΦΠΑ [COM(2007) 380 τελικό], υπό 3.1.

39 — Ανακοίνωση της Επιτροπής (παρατεθείσα σε υποσημείωση 38), υπό 4.2.

40 — Βλ., επίσης, γνωμοδότηση της Επιτροπής Εσωτερικής Αγοράς και Προστασίας των Καταναλωτών της 22ας Ιανουαρίου 2009 προς την Επιτροπή Οικονομικής και Νομισματικής Πολιτικής σχετικά με πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου περί τροποποίησης της οδηγίας 2006/112/ΕΚ όσον αφορά τους μειωμένους συντελεστές φόρου προστιθέμενης αξίας [COM(2008) 428] (Κείμενο συνεδριάσεως του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου της 11ης Φεβρουαρίου 2009, A6-0047/2009, σ. 6).

41 — Αποφάσεις της 3ης Μαΐου 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, σκέψη 25), και της 7ης Νοεμβρίου 2013, Tulică και Plavoşin (C-249/12 και C-250/12, EU:C:2013:722, σκέψη 34).

τούτο διότι τέτοιου είδους εκδόσεις δεν εξυπηρετούν κανέναν μορφωτικό σκοπό. Κατά τα λοιπά, ο στόχος αυτός διαφαίνεται και σε άλλο σημείο του κοινού συστήματος ΦΠΑ, και ειδικότερα στην, προβλεπόμενη στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχεία θ' και ι', της οδηγίας περί ΦΠΑ, ιδιαίτερα προνομιακή φορολογική μεταχείριση των εκπαιδευτικών υπηρεσιών.

57. Η εκπλήρωση του εκπαιδευτικού αυτού στόχου εξαρτάται όμως αποκλειστικά από το περιεχόμενο και όχι από τον τρόπο διαβίβασης ενός ψηφιακού βιβλίου. Ως εκ τούτου, μεταξύ ψηφιακών βιβλίων που πωλούνται επί υλικού υποθέματος και ψηφιακών βιβλίων που διαβιβάζονται ηλεκτρονικώς δεν υφίσταται κατά βάση διαφορά σε σχέση με τον υποστηρικτικό σκοπό που επιδιώκεται με το σημείο 6 του παραρτήματος III της οδηγίας περί ΦΠΑ. Κατά συνέπεια, οι δύο αυτές μορφές παροχής είναι συγκρίσιμες και υπό το πρίσμα του σκοπού της εξεταζόμενης ρυθμίσεως.

iv) Ενδιάμεσο συμπέρασμα

58. Με βάση τα ανωτέρω διαπιστώνεται ότι η παράδοση ψηφιακών βιβλίων επί υλικού υποθέματος, αφενός, και η ηλεκτρονική παράδοσή τους, αφετέρου, είναι συγκρίσιμες τόσο από την άποψη του σκοπού της εξεταζόμενης ρυθμίσεως όσο και από την άποψη των σκοπών και των αρχών του ρυθμιστικού πεδίου αυτής.

Δικαιολόγηση

59. Παρ' όλα αυτά, η διαφορετική μεταχείριση συγκρίσιμων καταστάσεων μπορεί να δικαιολογηθεί, ειδικότερα σε περίπτωση που μέσω αυτής επιδιώκεται ένας νομικά θεμιτός σκοπός και η ίδια τελεί σε αναλογία προς τον σκοπό αυτό⁴².

60. Οι απαιτήσεις αυτές δέον όπως λαμβάνονται υπόψη ανεξαρτήτως του τομέα δικαίου στον οποίο σημειώνεται η άνιση μεταχείριση. Ισχύουν ακόμα και στις περιπτώσεις όπου το Δικαστήριο έχει αναγνωρίσει ρητώς στον νομοθέτη της Ένωσης ευρεία εξουσία εκτιμήσεως⁴³, όπως ιδίως στον τομέα της κοινής αγροτικής πολιτικής⁴⁴.

61. Ωστόσο η αυστηρότητα του ελέγχου της δικαιολογήσεως της άνισης μεταχειρίσεως διαφοροποιείται αναλόγως της εκτάσεως της εξουσίας εκτιμήσεως που αναγνωρίζεται σε κάθε επιμέρους περίπτωση στον νομοθέτη της Ένωσης. Εφόσον ο ενωσιακός νομοθέτης προβαίνει σε διάκριση με βάση απαγορευόμενο κατά το άρθρο 21 του Χάρτη κριτήριο διαφοροποίησης, όπως για παράδειγμα το φύλο ή τη φυλή⁴⁵, η δικαιολόγηση της άνισης μεταχειρίσεως υπόκειται σε αυστηρό έλεγχο εκ μέρους του Δικαστηρίου⁴⁶. Αντιθέτως, σε περίπτωση που η διαφοροποίηση στηρίζεται σε άλλο κριτήριο, ο έλεγχος του Δικαστηρίου θα είναι λιγότερο αυστηρός, προκειμένου η εκτίμηση του ενωσιακού δικαστή να μην υποκαταστήσει εκείνη του ενωσιακού νομοθέτη⁴⁷. Κατά τη νομολογία,

42 — Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 16ης Δεκεμβρίου 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine κ.λπ. (C-127/07, EU:C:2008:728, σκέψη 47), της 17ης Οκτωβρίου 2013, Schaible (C-101/12 EU:C:2013:661, σκέψη 77), και της 22ας Μαΐου 2014, Glatzel (C-356/12, EU:C:2014:350, σκέψη 43).

43 — Βλ. απόφαση της 16ης Δεκεμβρίου 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine κ.λπ. (C-127/07, EU:C:2008:728, σκέψεις 57 και 58).

44 — Βλ. απόφαση της 6ης Νοεμβρίου 2014, Feakins (C-335/13, EU:C:2014:2343, σκέψη 56).

45 — Οι διάφορες απαγορεύσεις διακρίσεων αποτελούν απλώς ειδικότερες εκφάνσεις της γενικής αρχής της ίσης μεταχειρίσεως, βλ. ιδίως απόφαση της 27ης Ιανουαρίου 2005, Europe Chemi-Con (Deutschland) κατά Συμβουλίου (C-422/02 P, EU:C:2005:56, σκέψη 33).

46 — Βλ. επίσης, ήδη, προτάσεις του γενικού εισαγγελέα M. Poiares Maduro στην υπόθεση Arcelor Atlantique et Lorraine κ.λπ. (C-127/07, EU:C:2008:292, σημείο 32).

47 — Βλ. υπό την έννοια αυτή, μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 12ης Μαΐου 2011, Λουξεμβούργο κατά Κοινοβουλίου και Συμβουλίου (C-176/09, EU:C:2011:290, σκέψη 35), και της 22ας Μαΐου 2014, Glatzel (C-356/12, EU:C:2014:350, σκέψη 64).

αυτό ισχύει ιδίως επί ρυθμίσεων που προϋποθέτουν σύνθετες εκτιμήσεις πολιτικής, οικονομικής, κοινωνικής ή ιατρικής φύσεως⁴⁸. Ωστόσο, βάσει της αρχής της αναλογικότητας, και στην περίπτωση αυτή όσο βαρύτερες είναι οι συνέπειες της άνισης μεταχείρισης για τον πολίτη της Ένωσης τόσο αυστηρότερος θα πρέπει να είναι ο έλεγχος του Δικαστηρίου⁴⁹.

ι) Σκοπός της διαφορετικής μεταχείρισης

62. Στο πλαίσιο του περιορισμένου αυτού ελέγχου, πρέπει καταρχάς να εντοπιστεί ο σκοπός που επιδιώκει ο ενωσιακός νομοθέτης με την άνιση μεταχείριση μεταξύ της παραδόσεως ψηφιακών βιβλίων επί υλικού υποθέματος και της ηλεκτρονικής παραδόσεως αυτών.

63. Η διαφορετική μεταχείριση θεσπίστηκε με την οδηγία 2009/47. Η συνδεδεμένη με αυτήν διεύρυνση του προνομιακού φορολογικού καθεστώτος του παραρτήματος III, σημείο 6, της οδηγίας περί ΦΠΑ και επί των ψηφιακών βιβλίων που παραδίδονται επί υλικού υποθέματος έχει ως στόχο, όπως προκύπτει από την τέταρτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 2009/47, «να διασαφηνισθεί και να προσαρμοσθεί στην τεχνική πρόοδο η αναφορά στα βιβλία που περιλαμβάνεται στο παράρτημα III αυτής». Ωστόσο η οδηγία 2009/47 άφησε αμετάβλητη ιδίως τη ρύθμιση του άρθρου 98, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ, κατά την οποία αποκλείεται η εφαρμογή μειωμένων φορολογικών συντελεστών επί ηλεκτρονικώς παρεχόμενων υπηρεσιών. Ως τέτοιες υπηρεσίες, τα ηλεκτρονικώς διαβιβαζόμενα ψηφιακά βιβλία δεν μπορούν επομένως να υπόκεινται σε μειωμένο συντελεστή⁵⁰.

64. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η «τεχνική πρόοδος» δεν ελήφθη υπόψη σε όλη της την έκταση. Ακριβώς ο «φυσικός» τρόπος διαβίβασης ψηφιακών βιβλίων, ήτοι η ηλεκτρονική διαβίβαση, δεν θα έπρεπε να τυγχάνει μειωμένου συντελεστή. Σε τελική ανάλυση, ο περιορισμός αυτός βασίζεται στη ρύθμιση του άρθρου 98, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ, η οποία αποκλείει την εφαρμογή μειωμένου φορολογικού συντελεστή σε όλες τις ηλεκτρονικώς παρεχόμενες υπηρεσίες⁵¹, και κατά συνέπεια όχι μόνον στα ηλεκτρονικώς διαβιβαζόμενα ψηφιακά βιβλία. Ως εκ τούτου, κρίσιμος για τη δικαιολόγηση της υπό κρίση άνισης μεταχείρισης είναι ο σκοπός της ρυθμίσεως αυτής, η οποία ισχύει γενικώς για την αγορά των ηλεκτρονικώς παρεχόμενων υπηρεσιών.

48 — Βλ. αποφάσεις της 16ης Δεκεμβρίου 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine κ.λπ. (C-127/07, EU:C:2008:728, σκέψη 57), και της 22ας Μαΐου 2014, Glatzel (C-356/12, EU:C:2014:350, σκέψη 52)· βλ. ειδικώς σε σχέση με την κοινή αγροτική πολιτική, μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 29ης Οκτωβρίου 1980, Roquette Frères κατά Συμβουλίου (138/79, EU:C:1980:249, σκέψη 25), της 5ης Οκτωβρίου 1994, Γερμανία κατά Συμβουλίου (C-280/93, EU:C:1994:367, σκέψεις 89 και 90), καθώς και της 30ής Ιουνίου 2016, Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498, σκέψη 47)· βλ. επίσης όσον αφορά τις γενικές υποχρεώσεις που απορρέουν από την αρχή της αναλογικότητας, μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 12ης Νοεμβρίου 1996, Ηνωμένο Βασίλειο κατά Συμβουλίου (C-84/94, EU:C:1996:431, σκέψη 58), της 1ης Μαρτίου 2016, National Iranian Oil Company κατά Συμβουλίου (C-440/14 P, EU:C:2016:128, σκέψη 77), και της 4ης Μαΐου 2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, σκέψη 49).

49 — Βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 16ης Δεκεμβρίου 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine κ.λπ. (C-127/07, EU:C:2008:728, σκέψη 59)· βλ. ειδικότερα, όσον αφορά την παραβίαση θεμελιωδών δικαιωμάτων, απόφαση της 8ης Απριλίου 2014, Digital Rights Ireland κ.λπ. (C-293/12 και C-594/12, EU:C:2014:238, σκέψη 47).

50 — Βλ. αποφάσεις της 5ης Μαρτίου 2015, Επιτροπή κατά Γαλλίας (C-479/13, EU:C:2015:141, σκέψεις 17 και 40), καθώς και της 5ης Μαρτίου 2015, Επιτροπή κατά Λουξεμβούργου (C-502/13, EU:C:2015:143, σκέψεις 26 και 47).

51 — Βλ. σχετικώς τον ενδεικτικό κατάλογο των υπηρεσιών που παρέχονται με ηλεκτρονικά μέσα στο παράρτημα II για το άρθρο 58, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, καθώς και τον συμπληρωματικό ορισμό στο άρθρο 7 και το παράρτημα I του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) 282/2011 του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 2011, για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (αναδιατύπωση) (ΕΕ 2011, L 77, σ. 1).

65. Το άρθρο 98, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ, είναι απόρροια της ρυθμίσεως του άρθρου 12, παράγραφος 3, στοιχείο α', τέταρτο εδάφιο, σε συνδυασμό με το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', τελευταία περίπτωση, της έκτης οδηγίας⁵², η οποία προστέθηκε με την οδηγία 2002/38/ΕΚ⁵³. Οι αιτιολογικές σκέψεις της οδηγίας 2002/38 δεν παρέχουν καμία ένδειξη αναφορικά με τον σκοπό που επιδιώκεται με την εν λόγω διάταξη.

66. Ωστόσο, η σχετική πρόταση της Επιτροπής επισημαίνει την αβεβαιότητα στην οποία κινδυνεύουν να εκτεθούν οι πάροχοι ηλεκτρονικών υπηρεσιών όσον αφορά τον εφαρμοστέο συντελεστή⁵⁴. Και τούτο διότι με την οδηγία 2002/38 θεσπίστηκε για τους παρόχους ηλεκτρονικών υπηρεσιών που έχουν την έδρα τους εκτός της Ένωσης η υποχρέωση να φορολογούνται για τις υπηρεσίες που παρέχουν σε καταναλωτές εντός της Ένωσης στο αντίστοιχο κράτος μέλος όπου είναι εγκατεστημένος ο καταναλωτής⁵⁵. Με τον τρόπο αυτόν σκοπείται η αποφυγή στρεβλώσεων του ανταγωνισμού⁵⁶, οι οποίες θα μπορούσαν να προκληθούν λόγω της φορολογικής πολιτικής τρίτων χωρών. Η ρύθμιση αυτή συνεπάγεται την υπαγωγή των ηλεκτρονικών υπηρεσιών στον φορολογικό συντελεστή του κράτους μέλους όπου είναι εγκατεστημένος ο εκάστοτε καταναλωτής.

67. Παράλληλα ωστόσο θα έπρεπε οι υποκείμενοι στον φόρο που είναι εγκατεστημένοι εκτός της Ένωσης να διευκολυνθούν στην εκπλήρωση των νέων φορολογικών τους υποχρεώσεων εντός της Ένωσης, γεγονός που θα καθιστούσε πιθανότερη και την εκπλήρωση των υποχρεώσεων αυτών⁵⁷. Συγχρόνως, οι απλοποιήσεις θα ωφελούσαν και τις φορολογικές αρχές των κρατών μελών βελτιώνοντας τις δυνατότητές τους για διεξαγωγή ελέγχων⁵⁸. Ο στόχος αυτός θα επιτυγχανόταν κυρίως με την παροχή δυνατότητας στους υποκείμενους στον φόρο να εκπληρώνουν τις υποχρεώσεις που υπέχουν σε όλη την Ένωση μέσω της ηλεκτρονικής υποβολής των φορολογικών τους δηλώσεων σε ένα μόνο κράτος μέλος⁵⁹. Επιπλέον, με την προγενέστερη διάταξη του άρθρου 98, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ διασφαλιζόταν ότι πάντοτε επί παροχής ηλεκτρονικών υπηρεσιών σε καταναλωτές κράτους μέλους ο μόνος συντελεστής που μπορεί να εφαρμοσθεί είναι ο κανονικός συντελεστής του κράτους μέλους αυτού.

68. Αντιθέτως, οι εντός της Ένωσης εγκατεστημένοι πάροχοι ηλεκτρονικών υπηρεσιών ετύχχαναν διαφορετικής αντιμετώπισης. Και τούτο διότι γι' αυτούς δεν θα επερχόταν καμία μεταβολή με την οδηγία 2002/38. Οι εν λόγω πάροχοι θα συνέχιζαν να φορολογούνται για τις ηλεκτρονικές υπηρεσίες τους στο κράτος μέλος της έδρας τους, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκαταστάσεως του εκάστοτε καταναλωτή⁶⁰, οι δε υπηρεσίες τους θα υπόκειντο επομένως στους τρεις, το πολύ, διαφορετικούς συντελεστές του εν λόγω κράτους μέλους.

69. Εντούτοις, στην προκειμένη υπόθεση η Επιτροπή υποστήριξε κατ' ουσίαν ότι η απαγόρευση μειωμένων φορολογικών συντελεστών για τις ηλεκτρονικές υπηρεσίες επηρεάζει και τους δραστηριοποιούμενους εντός της Ένωσης φορολογούμενους, καθόσον αποτρέπει τον επιζήμιο φορολογικό ανταγωνισμό μεταξύ των κρατών μελών. Δεδομένου ότι κρίσιμο στοιχείο για τη

52 — Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών - κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), η οποία, σύμφωνα με τα άρθρα 411, παράγραφος 1, και 413 της οδηγίας περί ΦΠΑ, παρέμεινε σε ισχύ έως τις 31 Δεκεμβρίου 2006.

53 — Βλ. άρθρο 1, σημείο 2, της οδηγίας 2002/38/ΕΚ του Συμβουλίου, της 7ης Μαΐου 2002, για την τροποποίηση και την προσωρινή τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ όσον αφορά το σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας που εφαρμόζεται στις ραδιοφωνικές και τηλεοπτικές υπηρεσίες και σε ορισμένες υπηρεσίες που παρέχονται ηλεκτρονικά (ΕΕ 2002, L 128, σ. 41).

54 — Πρόταση της Επιτροπής, της 7ης Ιουνίου 2000, περί οδηγίας του Συμβουλίου για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ όσον αφορά το σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας που εφαρμόζεται σε ορισμένες υπηρεσίες παρεχόμενες με ηλεκτρονικά μέσα [COM(2000) 349 – τελικό] υπό 3.1 και 5.2 ως προς το άρθρο 1, σημείο 2.

55 — Βλ. άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας και πλέον άρθρο 58, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ.

56 — Βλ. πλέον αιτιολογική σκέψη 23 της οδηγίας περί ΦΠΑ.

57 — Βλ. πρόταση της Επιτροπής (παρατεθείσα σε υποσημείωση 54), υπό 3.1 και 3.2.

58 — Βλ. πρόταση της Επιτροπής (παρατεθείσα σε υποσημείωση 54), υπό 5, πρώτο εδάφιο.

59 — Βλ. αιτιολογική σκέψη 5 της οδηγίας 2002/38 και πλέον άρθρα 358α επ. της οδηγίας περί ΦΠΑ.

60 — Το συμπέρασμα αυτό προέκυπτε από τον γενικό κανόνα του άρθρου 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας· βλ. πρόταση της Επιτροπής (παρατεθείσα σε υποσημείωση 54), υπό 2.

φορολογική επιβάρυνση των εν λόγω υποκείμενων στον φόρο όσον αφορά την παροχή ηλεκτρονικών υπηρεσιών συνεχίζει να αποτελεί αποκλειστικά και μόνον η έδρα τους, θα μπορούσε να γίνει προσπάθεια από κράτος μέλος να παρακινήσει, μέσω της θεσπίσεως ενός αντιστοίχως μειωμένου συντελεστή, τους παρόχους των υπηρεσιών αυτών να εγκατασταθούν στο έδαφός του. Πράγματι, η διοίκηση ενός δικτύου ηλεκτρονικών πωλήσεων είναι σχετικά εύκολο να μεταφερθεί.

70. Ωστόσο, από 1ης Ιανουαρίου 2015, η νομική κατάσταση ως προς αυτό το σημείο έχει μεταβληθεί ριζικά. Κατά το νυν ισχύον κείμενο του άρθρου 58, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ⁶¹, για τους υποκείμενους στον φόρο που είναι εγκατεστημένοι εντός της Ένωσης ισχύει πλέον η ίδια ρύθμιση που ισχύει και για τους εγκατεστημένους εκτός της Ένωσης υποκείμενους στον φόρο: Οι ηλεκτρονικές υπηρεσίες φορολογούνται πάντοτε στο κράτος μέλος του εκάστοτε καταναλωτή. Από 1ης Ιανουαρίου 2015, κάθε πάροχος μπορεί να εκπληρώνει τις φορολογικές του υποχρεώσεις έναντι όλων των κρατών μελών μέσω της υποβολής φορολογικής δηλώσεως σε ένα μόνο κράτος μέλος⁶².

71. Επομένως διαπιστώνονται δύο διαφορετικοί στόχοι του άρθρου 98, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ και των προγενέστερων αυτού ρυθμίσεων, οι οποίοι διαφοροποιούνται περαιτέρω και από χρονική άποψη: η απαγόρευση μειωμένων συντελεστών για τις ηλεκτρονικές υπηρεσίες εξυπηρετούσε έως τις 31 Δεκεμβρίου 2014 αφενός τη διευκόλυνση των υποκείμενων στον φόρο που είναι εγκατεστημένοι εκτός της Ένωσης κατά την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων και αφετέρου την αποφυγή του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών μελών από 1ης Ιανουαρίου 2015 και εφεξής, η απαγόρευση στοχεύει μόνον στη διευκόλυνση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων, αφορά όμως πλέον το σύνολο της αγοράς ηλεκτρονικών υπηρεσιών.

ii) Ανταποκρινόμενη στην αρχή της αναλογικότητας εκπλήρωση των στόχων

72. Ο ενωσιακός νομοθέτης οφείλει επίσης να έχει επιδιώξει τους σκοπούς αυτούς κατά τρόπο ανταποκρινόμενο στην αρχή της αναλογικότητας. Στο πλαίσιο αυτό, πρέπει να σταθμίζονται οι συνέπειες της άνισης μεταχειρίσεως με τα πλεονεκτήματα που απορρέουν από την επιδίωξη των εν λόγω σκοπών. Επίσης πρέπει να λαμβάνεται υπόψη ότι στον τομέα του φορολογικού δικαίου ο νομοθέτης της Ένωσης οφείλει να προβαίνει σε περίπλοκες οικονομικές και δημοσιονομικές εκτιμήσεις, σε σχέση με τις οποίες του αναγνωρίζεται εξουσία αξιολογήσεως και διακριτικής ευχέρειας⁶³.

73. Όσον αφορά τον στόχο της διευκόλυνσεως κατά την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων με βάση έναν μικρότερο αριθμό εφαρμοζόμενων συντελεστών ΦΠΑ, πρέπει να γίνει διαφοροποίηση. Και τούτο διότι η απαγόρευση μειωμένων συντελεστών για τις ηλεκτρονικές υπηρεσίες εξυπηρετεί συναφώς τόσο τον υποκείμενο στον φόρο όσο και τις φορολογικές αρχές των κρατών μελών⁶⁴.

74. Η υπέρ των υποκειμένων στον φόρο υφιστάμενη απλούστευση δεν τελεί σε αναλογία προς τα μειονεκτήματα που συνεπάγεται για αυτούς η άρνηση χορηγήσεως μειωμένου συντελεστή για τα ηλεκτρονικώς διαβιβαζόμενα ψηφιακά βιβλία. Και τούτο διότι το υψηλό τίμημα της προστασίας τους από πρόσθετο αριθμό φορολογικών συντελεστών συνίσταται στο ότι οι παροχές τους υπόκεινται σε αυξημένο φορολογικό συντελεστή με συνέπεια να υφίστανται ανταγωνιστικό μειονέκτημα. Η απολαβή οποιουδήποτε φορολογικού πλεονεκτήματος καθιστά βεβαίως την εφαρμογή του φορολογικού δικαίου πιο περίπλοκη για τον δικαιούχο. Ωστόσο, η επιβάρυνση αυτή δεν μπορεί να συνεπάγεται εν λευκώ εξουσιοδότηση του φορολογικού νομοθέτη να αντιμετωπίζει όμοιες περιπτώσεις με ανόμοιο τρόπο.

61 — Η διάταξη τροποποιήθηκε δυνάμει του άρθρου 5, σημείο 1, της οδηγίας 2008/8, με ισχύ από 1ης Ιανουαρίου 2015.

62 — Βλ. άρθρα 358 έως 369α της οδηγίας περί ΦΠΑ.

63 — Βλ. σημείο 61 των παρουσών προτάσεων.

64 — Βλ. σημείο 67 των παρουσών προτάσεων.

75. Ο αναλογικός χαρακτήρας όσον αφορά την εκπλήρωση του στόχου της διευκόλυνσεως του έργου των φορολογικών αρχών των κρατών μελών μπορεί να αμφισβητηθεί βάσει μιας παλαιότερης διαπιστώσεως του Δικαστηρίου, κατά την οποία οι πρακτικές δυσχέρειες δεν δικαιολογούν μια προφανώς δυσανάλογη επιβάρυνση –στην προκειμένη περίπτωση επί της εμπορίας των ηλεκτρονικώς διαβιβαζόμενων ψηφιακών βιβλίων⁶⁵. Ωστόσο στο πλαίσιο της απαγορεύσεως των διακρίσεων κατά την άσκηση των θεμελιωδών δικαιωμάτων, η πρόσφατη νομολογία του Δικαστηρίου έχει ρητώς αναγνωρίσει το εύλογο συμφέρον των φορολογικών αρχών για τη θέσπιση κανόνων των οποίων η εφαρμογή και ο έλεγχος είναι ευχερείς⁶⁶.

76. Ως εκ τούτου εναπόκειται κατά βάση στη διακριτική ευχέρεια του νομοθέτη της Ένωσης να θεσπίσει ένα ειδικό σύστημα για τη φορολόγηση όλων των ηλεκτρονικών υπηρεσιών ανάλογα με τον τόπο καταναλώσεώς τους. Η αναγκαιότητα ενός τέτοιου ειδικού συστήματος φορολόγησεως θα μπορούσε να δικαιολογηθεί από τις ιδιαίτερες συνθήκες του τομέα των ηλεκτρονικών υπηρεσιών, οι οποίες σε αντίθεση με το σύνηθες εμπόριο αγαθών παρέχονται διασυνοριακώς σχεδόν χωρίς καμία προσπάθεια και επιπλέον δεν απαιτούν παρά ελάχιστη φυσική παρουσία, γεγονός που δυσχεραίνει την επέμβαση των εθνικών φορολογικών αρχών.

77. Εξάλλου, το Δικαστήριο έχει ήδη αναγνωρίσει ότι για τα πολύπλοκα συστήματα ο ενωσιακός νομοθέτης έχει τη δυνατότητα να επιλέξει μια προσέγγιση κατά στάδια⁶⁷. Ως εκ τούτου, είναι εύλογο το να διαμορφώνει ο νομοθέτης της Ένωσης μια νέα διαδικασία επιβολής του φόρου αρχικώς κατά τον απλούστερο δυνατό τρόπο. Αυτό ισχύει ιδίως σε μία εποχή που οι πάροχοι ηλεκτρονικών υπηρεσιών παρουσιάζουν πληθώρα νέων προϊόντων, ως προς την κατάταξη των οποίων στις υφιστάμενες κατηγορίες μειωμένων συντελεστών ενδέχεται να δημιουργούνται αμφιβολίες.

78. Προϋπόθεση για τον αναλογικό χαρακτήρα της σταδιακής αυτής προσεγγίσεως αποτελεί όμως η ανά τακτά χρονικά διαστήματα επανεξέταση του ρυθμιστικού συστήματος⁶⁸. Η μέχρι τούδε δράση των αρμόδιων οργάνων σε ενωσιακό επίπεδο ανταποκρίνεται την προϋπόθεση αυτή. Ήδη κατά τη θέσπιση των οικείων διατάξεων, το Συμβούλιο προέβλεψε τον έλεγχο του ειδικού συστήματος φορολόγησεως για τις ηλεκτρονικές υπηρεσίες μετά την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος και υπό το πρίσμα της έως τότε κτηθείσας εμπειρίας⁶⁹. Επιπλέον, η Επιτροπή ανακοίνωσε προσφάτως την εκπόνηση προτάσεως οδηγίας σχετικά με την τροποποίηση της οδηγίας περί ΦΠΑ με σκοπό την ίση μεταχείριση των ηλεκτρονικώς διαβιβαζόμενων ψηφιακών βιβλίων⁷⁰.

79. Δεδομένου ότι έως τις 31 Δεκεμβρίου 2014 ο στόχος της απλουστεύσεως του συστήματος επιβολής φόρου αφορούσε μόνον τους εγκατεστημένους εκτός Ένωσης υποκείμενους στον φόρο, οι προηγούμενες σκέψεις είναι σχετικώς ήσσονος σημασίας. Σε κάθε περίπτωση ωστόσο, τούτο αντισταθμίζεται για το συγκεκριμένο χρονικό διάστημα από τον θεμιτό σκοπό της αποφυγής του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών μελών⁷¹.

80. Αντιθέτως, τα επιχειρήματα της αντίθετης απόψεως δεν φαίνονται να ευσταθούν.

65 — Βλ. απόφαση της 25ης Οκτωβρίου 1978, Royal Scholten-Honig και Tunnel Refineries (103/77 και 145/77, EU:C:1978:186, σκέψεις 81 και 82/83).

66 — Βλ. απόφαση της 24ης Φεβρουαρίου 2015, Sorora (C-512/13 EU:C:2015:108, σκέψη 33).

67 — Βλ. αποφάσεις της 16ης Δεκεμβρίου 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine κ.λπ. (C-127/07, EU:C:2008:728, σκέψη 57), και της 17ης Οκτωβρίου 2013, Schaible (C-101/12 EU:C:2013:661, σκέψη 91).

68 — Βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση της 16ης Δεκεμβρίου 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine κ.λπ. (C-127/07, EU:C:2008:728, σκέψη 62).

69 — Βλ. άρθρα 4 και 5 της οδηγίας 2002/38, καθώς και άρθρο 6 της οδηγίας 2008/8.

70 — Βλ. ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, το Συμβούλιο και την Ευρωπαϊκή Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή, της 7ης Απριλίου 2016, σχετικά με ένα σχέδιο δράσης για τον ΦΠΑ [COM(2016) 148 τελικό], υπό 5.

71 — Βλ. σημείο 69 των παραρτημάτων προτάσεως.

81. Ειδικότερα, οι στρεβλώσεις του ανταγωνισμού μεταξύ των παρόχων ψηφιακών βιβλίων που παραδίδονται επί υλικού υποθέματος και εκείνων που παραδίδονται ηλεκτρονικώς είναι μάλλον περιορισμένες. Και τούτο διότι, όπως ορθώς επεσήμανε η Δημοκρατία της Πολωνίας κατά την επ' ακροατηρίου διαδικασία, το κόστος των ηλεκτρονικών πωλήσεων είναι σημαντικά χαμηλότερο από εκείνο της παραδοσιακής εμπορίας αντικειμένων. Συνεπώς τα ηλεκτρονικώς διαβιβαζόμενα ψηφιακά βιβλία μπορούν στις περισσότερες περιπτώσεις να προσφέρονται σε χαμηλότερη τιμή από τα αντίστοιχα που παραδίδονται επί υλικού υποθέματος, ακόμα και αν υπόκεινται σε υψηλότερο συντελεστή ΦΠΑ.

82. Στο πλαίσιο αυτό δεν εντοπίζονται σημαντικές επιβαρύνσεις όσον αφορά την προστατευόμενη από τις θεμελιώδεις ελευθερίες διασυνοριακή πρόσβαση σε βιβλία ή –σύμφωνα με την ορθή σχετική επισήμανση του Rzecznik Praw Obywatelskich– την πρόσβαση των ανθρώπων με αναπηρίες στα βιβλία⁷².

83. Ως εκ τούτου, οι στόχοι στους οποίους αποβλέπει ο ενωσιακός νομοθέτης με το άρθρο 98, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ επιδιώκονται κατά τρόπο που ανταποκρίνεται στην αρχή της αναλογικότητας.

Ενδιάμεσο συμπέρασμα

84. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η κατά το σημείο 6 του παραρτήματος III, σε συνδυασμό με το άρθρο 98, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ, διαφορετική μεταχείριση, από πλευράς μειωμένου συντελεστή, των ψηφιακών βιβλίων ανάλογα με τη μορφή διαβιβάσεώς τους είναι δικαιολογημένη και ως εκ τούτου δεν παραβιάζει την αρχή της ίσης μεταχειρίσεως.

2. Η εξαίρεση των ψηφιακών εφημερίδων και περιοδικών επί υλικού υποθέματος

85. Δεύτερον, πρέπει να εξεταστεί κατά πόσον το γεγονός ότι το σημείο 6 του παραρτήματος III, σε συνδυασμό με το άρθρο 98, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ, δεν παρέχει τη δυνατότητα εφαρμογής μειωμένων συντελεστών σε ψηφιακές εφημερίδες και περιοδικά επί υλικού υποθέματος είναι συμβατό με την αρχή της ίσης μεταχειρίσεως. Σχετικώς πρέπει να εξετασθούν δύο διαφορετικές περιπτώσεις άνισης μεταχειρίσεως.

Σύγκριση με τα ψηφιακά βιβλία

86. Αφενός, οι ψηφιακές εφημερίδες και τα ψηφιακά περιοδικά τυγχάνουν σύμφωνα με την παραπάνω ρύθμιση διαφορετικής μεταχειρίσεως σε σχέση με τα ψηφιακά βιβλία, δεδομένου ότι τα τελευταία δύνανται να υπαχθούν σε μειωμένο συντελεστή εφόσον παραδίδονται επί υλικού υποθέματος.

87. Η εξ αυτού του λόγου παραβίαση της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως θα μπορούσε να διαπιστωθεί εφόσον οι περιπτώσεις των εφημερίδων και των περιοδικών, αφενός, και των βιβλίων, αφετέρου, θεωρούνταν συγκρίσιμες⁷³.

88. Τούτο όμως δεν ισχύει. Οι ως άνω περιπτώσεις δεν είναι συγκρίσιμες ούτε βάσει του στόχου του ρυθμιστικού πεδίου ούτε βάσει του σκοπού της εξεταζόμενης ρυθμίσεως⁷⁴.

72 — Βλ. σχετικώς άρθρο 26 του Χάρτη.

73 — Σε σχέση με την προϋπόθεση αυτή, βλ. σημείο 37 των παρουσών προτάσεων.

74 — Σε σχέση με τις προϋποθέσεις αυτές, βλ. σημείο 39 των παρουσών προτάσεων.

89. Καταρχάς οι εφημερίδες και τα περιοδικά δεν τελούν σε ανταγωνισμό με τα βιβλία. Οι διαφορετικές μορφές εκδόσεων απευθύνονται σε διαφορετικές ανάγκες του καταναλωτή, δεδομένου ότι κατά κανόνα διαφέρουν από πλευράς εκτάσεως των κειμένων, είδους της πληροφορίας, καλλιτεχνικών απαιτήσεων και διαχρονικότητας. Ως εκ τούτου δεν μπορούν να συγκριθούν μεταξύ τους λαμβανομένου υπόψη του στόχου του κοινού συστήματος ΦΠΑ για την αποφυγή στρεβλώσεων του ανταγωνισμού⁷⁵.

90. Δεύτερον, ούτε βάσει του σκοπού της εξεταζόμενης διατάξεως προκύπτει δυνατότητα συγκρίσεως μεταξύ, αφενός, εφημερίδων και περιοδικών και, αφετέρου, βιβλίων. Ο επιμορφωτικός σκοπός που επιδιώκεται με το παράρτημα III, σημείο 6, της οδηγίας περί ΦΠΑ⁷⁶ κατά κανόνα διαφέρει σαφώς ως προς τις διαφορετικές αυτές μορφές εκδόσεων. Και τούτο διότι ενώ οι εφημερίδες και τα περιοδικά εξυπηρετούν μάλλον έναν επίκαιρο, πρακτικό σκοπό, τα βιβλία συχνά μεταδίδουν γνώσεις σημαντικότερες μακροπρόθεσμα ή συνιστούν μέσα καλλιτεχνικής εκφράσεως. Κατά συνέπεια, οι σκοποί που επιδιώκονται, στο πλαίσιο της επιμορφώσεως, με τη φορολογική στήριξη των βιβλίων αφενός και των εφημερίδων και των περιοδικών αφετέρου είναι εντελώς διαφορετικοί.

91. Η διαφορετική μεταχείριση ψηφιακών εφημερίδων και περιοδικών επί υλικού υποθέματος έναντι των ψηφιακών βιβλίων επί υλικού υποθέματος δεν παραβιάζει επομένως την αρχή της ίσης μεταχειρίσεως.

Σύγκριση με εφημερίδες και περιοδικά σε έντυπη μορφή

92. Οι ψηφιακές εφημερίδες και τα ψηφιακά περιοδικά επί υλικού υποθέματος τυγχάνουν επίσης διαφορετικής μεταχειρίσεως σε σχέση με τις εφημερίδες και τα περιοδικά που εκδίδονται σε έντυπη μορφή.

93. Καίτοι στην υπό κρίση περίπτωση δεν προκύπτει συμπέρασμα τόσο ευδιάκριτο όσο στην προηγούμενη, φρονώ ότι οι εφημερίδες και τα περιοδικά σε έντυπη μορφή επίσης δεν δύνανται να συγκριθούν αντικειμενικά με τις ψηφιακές εφημερίδες και τα ψηφιακά περιοδικά επί υλικού υποθέματος.

94. Η συγκρισιμότητα ψηφιακών και εντύπων εφημερίδων και περιοδικών πρέπει καταρχήν να γίνει δεκτή όσον αφορά τον σκοπό χορηγήσεως του φορολογικού πλεονεκτήματος του παραρτήματος III, σημείο 6, της οδηγίας περί ΦΠΑ, δεδομένου ότι συναφώς έχει σημασία μόνον το περιεχόμενο⁷⁷.

95. Ωστόσο δεν ισχύει το ίδιο σε σχέση με τον σκοπό του ρυθμιστικού πεδίου, δηλαδή την αποφυγή στρεβλώσεων του ανταγωνισμού⁷⁸. Και τούτο διότι αναφορικά με τα βιβλία το Δικαστήριο έχει ήδη διαπιστώσει στην υπόθεση Κ ότι μεταξύ της ψηφιακής εκδόσεως αυτών επί υλικού υποθέματος και της έντυπης μορφής τους δεν υφίσταται κατ' ανάγκην ανταγωνισμός. Η ύπαρξη ανταγωνισμού εξαρτάται αντιθέτως από σειρά συνθηκών, οι οποίες όχι μόνο διαφοροποιούνται μεταξύ των κρατών μελών αλλά ενδέχεται να μεταβάλλονται με την πάροδο του χρόνου⁷⁹. Επομένως, στο πλαίσιο της ασαφούς αυτής πραγματικής καταστάσεως, εναπόκειται αποκλειστικά στον νομοθέτη της Ένωσης –και όχι στο Δικαστήριο– να προβεί, στο πλαίσιο της άσκησης της διακριτικής του ευχέρειας, στη σύνθετη εκτίμηση των συνθηκών ανταγωνισμού σε όλη την Ένωση⁸⁰.

75 — Βλ. σημεία 40 και 42 των παρουσών προτάσεων.

76 — Βλ. σημεία 55 και 56 των παρουσών προτάσεων.

77 — Βλ. σημεία 56 και 57 των παρουσών προτάσεων.

78 — Βλ. σημείο 40 των παρουσών προτάσεων.

79 — Βλ. απόφαση της 11ης Σεπτεμβρίου 2014, Κ (C-219/13, EU:C:2014:2207, σκέψεις 24 έως 32).

80 — Βλ. σημείο 61 των παρουσών προτάσεων.

96. Ως εκ τούτου, ούτε το γεγονός ότι σύμφωνα με το σημείο 6 του παραρτήματος III, σε συνδυασμό με το άρθρο 98, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ, οι ψηφιακές εφημερίδες και τα ψηφιακά περιοδικά επί υλικού υποθέματος, σε αντίθεση με την έντυπη μορφή τους, δεν δύνανται να υπαχθούν σε μειωμένο συντελεστή, συνεπάγεται παραβίαση της αρχής της ίσης μεταχείρισεως.

3. Η διαφορετική μεταχείριση των ηλεκτρονικώς διαβιβαζόμενων εκδόσεων σε σχέση με τις έντυπες εκδόσεις

97. Τέλος, πρέπει να εξεταστεί ακόμη το ζήτημα εάν η διαφορετική μεταχείριση όλων των ηλεκτρονικώς διαβιβαζόμενων ψηφιακών εκδόσεων, σε σχέση με τις έντυπες εκδόσεις, η οποία προκύπτει από το σημείο 6 του παραρτήματος III, σε συνδυασμό με το άρθρο 98, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ, μπορεί να παραβιάζει την αρχή της ίσης μεταχείρισεως.

98. Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις, δεν συμβαίνει κάτι τέτοιο.

99. Συναφώς, παρέλκει η απάντηση στο ερώτημα εάν κατά τη νομολογία οι ψηφιακές και οι έντυπες εκδόσεις γενικώς δεν είναι επαρκώς συγκρίσιμες μεταξύ τους. Λαμβανομένου υπόψη του σκοπού της εξεταζόμενης στην προκειμένη υπόθεση ρυθμίσεως, υπέρ της απόψεως αυτής συνηγορεί το γεγονός ότι μεταξύ ηλεκτρονικώς διαβιβαζόμενων ψηφιακών εκδόσεων και έντυπων εκδόσεων υφίσταται σημαντική διαφορά από πλευράς της *ανάγκης* στηρίζεώς τους, οφειλόμενη στο πολύ διαφορετικό κόστος διανομής⁸¹. Επιπλέον, πρέπει να ληφθεί υπόψη η διακριτική ευχέρεια την οποία έχει ο νομοθέτης της Ένωσης κατά την εκτίμηση των συνθηκών ανταγωνισμού⁸².

100. Ακόμα και όμως σε περίπτωση που η συγκρισιμότητά τους γινόταν δεκτή, η διαφορετική μεταχείριση των ηλεκτρονικώς διαβιβαζόμενων ψηφιακών εκδόσεων και των έντυπων εκδόσεων είναι επί του παρόντος δικαιολογημένη. Τούτο, όπως εκτέθηκε ανωτέρω, προκύπτει ιδίως από τον θεμιτό σκοπό του νομοθέτη να προβλέψει ένα ειδικό σύστημα φορολογήσεως των ηλεκτρονικών υπηρεσιών⁸³. Υπό το πρίσμα αυτό, η διαφορετική μεταχείριση των ηλεκτρονικώς διαβιβαζόμενων εκδόσεων έναντι των εντύπων εκδόσεων είναι ακόμη περισσότερο εύλογη, καθόσον στο πλαίσιο αυτό υπάρχει ακόμη μικρότερος ανταγωνισμός απ' ό,τι μεταξύ πανομοιότυπων ψηφιακών εκδόσεων⁸⁴.

101. Ως εκ τούτου, η αρχή της ίσης μεταχείρισεως δεν παραβιάζεται ούτε για τον λόγο ότι το σημείο 6 του παραρτήματος III, σε συνδυασμό με το άρθρο 98, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ, εξαιρεί τις ηλεκτρονικώς διαβιβαζόμενες εκδόσεις από το πεδίο εφαρμογής του μειωμένου φορολογικού συντελεστή, σε αντίθεση προς ό,τι ισχύει για τις έντυπες εκδόσεις.

V – Πρόταση

102. Εν κατακλείδι, προτείνω στο Δικαστήριο να αποφανθεί ως εξής:

Από την εξέταση των προδικαστικών ερωτημάτων δεν προέκυψε κανένα στοιχείο το οποίο θα μπορούσε να θίξει το κύρος του σημείου 6 του παραρτήματος III της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε από την οδηγία 2009/47/EK.

81 — Βλ. σημείο 81 των παρουσών προτάσεων.

82 — Βλ. σημείο 95 των παρουσών προτάσεων.

83 — Βλ. σημεία 66 επ. των παρουσών προτάσεων.

84 — Βλ. σημείο 81 των παρουσών προτάσεων.