



## Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τμήμα μείζονος συνθέσεως)

της 7ης Μαρτίου 2017\*

«Προδικαστική παραπομπή — Φορολογία — Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) — Οδηγία 2006/112/ΕΚ — Σημείο 6 του παραρτήματος ΙΙΙ — Κύρος — Διαδικασία — Τροποποίηση προτάσεως οδηγίας του Συμβουλίου κατόπιν διατυπώσεως της γνώμης του Κοινοβουλίου — Απουσία νέας διαβουλεύσεως με το Κοινοβούλιο — Άρθρο 98, παράγραφος 2 — Κύρος — Μη εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ στις ηλεκτρονικές παραδόσεις ψηφιακών βιβλίων — Αρχή της ίσης μεταχειρίσεως — Συγκρισιμότητα των δύο καταστάσεων — Ηλεκτρονική παράδοση ψηφιακών βιβλίων και παράδοσή τους επί κάθε άλλου υλικού υποθέματος»

Στην υπόθεση C-390/15,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Trybunał Konstytucyjny (Συνταγματικό Δικαστήριο, Πολωνία) με απόφαση της 7ης Ιουλίου 2015, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 20 Ιουλίου 2015, στο πλαίσιο της δίκης

**Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO)**

παρισταμένων των:

**Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej,**

**Prokurator Generalny,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τμήμα μείζονος συνθέσεως),

συγκείμενο από τους K. Lenaerts, Πρόεδρο, A. Tizzano, αντιπρόεδρο, R. Silva de Lapuerta και L. Bay Larsen, προέδρους τμήματος, J. Malenovský (εισηγητή), J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, C. Toader, M. Safjan, E. Jarašiūnas, C. G. Fernlund, C. Vajda και S. Rodin, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: M. Aleksejev, διοικητικός υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 14ης Ιουνίου 2016,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- ο Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO), εκπροσωπούμενος από A. Bodnar, Rzecznik Praw Obywatelskich, καθώς και από τον M. Wróblewski και την A. Grzelak,
- ο Prokurator Generalny, εκπροσωπούμενος από τον R. Hernand,

\* Γλώσσα διαδικασίας: η πολωνική

- η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον B. Majczyna και τις A. Miłkowska και K. Maćkowska,
- η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον Κ. Γεωργιάδη και τη Σ. Παπαϊωάννου,
- το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εκπροσωπούμενο από την E. Moro, την E. Χατζηιωακειμίδου και τον Κ. Pleśniak,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις L. Lozano Palacios και M. Owsiany-Hornung,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 8ης Σεπτεμβρίου 2016,

εκδίδει την ακόλουθη

### Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά το κύρος του άρθρου 98, παράγραφος 2, και του σημείου 6 του παραρτήματος III της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2009/47/ΕΚ του Συμβουλίου, της 5ης Μαΐου 2009 (ΕΕ 2009, L 116, σ. 18, στο εξής: τροποποιημένη οδηγία 2006/112).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο της εξετάσεως από το αιτούν δικαστήριο αιτήσεως με την οποία ο Rzecznik Praw Obywatelskich (συνήγορος του πολίτη, Πολωνία) ζήτησε να διαπιστωθεί ότι αντιβαίνουν στο πολωνικό Σύνταγμα εθνικές διατάξεις που αποκλείουν την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) στην ηλεκτρονική παράδοση ψηφιακών βιβλίων και άλλων ψηφιακών εκδόσεων.

### Το νομικό πλαίσιο

#### *Το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης*

– Η έκτη οδηγία

- 3 Το άρθρο 12, παράγραφος 3, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας 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, στο εξής: έκτη οδηγία), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2001/4/ΕΚ του Συμβουλίου, της 19ης Ιανουαρίου 2001 (ΕΕ 2001, L 22, σ. 17), προέβλεπε τα εξής:

«Ο κανονικός συντελεστής του φόρου προστιθέμενης αξίας ορίζεται από τα κράτη μέλη ως ποσοστό της βάσης επιβολής φόρου που είναι το ίδιο για τις παραδόσεις αγαθών και για την παροχή υπηρεσιών. Από την 1η Ιανουαρίου 2001 και μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2005, το ποσοστό αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο του 15 %.

[...]

Τα κράτη μέλη μπορούν επίσης να εφαρμόζουν ένα ή δύο μειωμένους συντελεστές. Οι συντελεστές αυτοί ορίζονται ως ποσοστό της φορολογητέας βάσης το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο του 5 % και εφαρμόζονται μόνο στις παραδόσεις αγαθών και στις παροχές υπηρεσιών των κατηγοριών που προβλέπονται στο παράρτημα Η.»

- 4 Κατά το άρθρο 1 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 προστιθεμένης αξίας που εφαρμόζεται στις ραδιοφωνικές και τηλεοπτικές υπηρεσίες και σε ορισμένες υπηρεσίες που παρέχονται ηλεκτρονικά (ΕΕ 2002, L 128, σ. 41):

«Η οδηγία 77/388/ΕΟΚ τροποποιείται προσωρινά, ως εξής:

1. Στο άρθρο 9:

α) στην παράγραφο 2 στοιχείο ε), η τελεία αντικαθίσταται από κόμμα και προστίθενται οι ακόλουθες περιπτώσεις:

— “[...]”

— παροχή υπηρεσιών ηλεκτρονικά, μεταξύ άλλων, εκείνων που περιγράφονται στο παράρτημα ΙΒ.”

[...]”

2. Στο άρθρο 12 παράγραφος 3 στοιχείο α), προστίθεται το ακόλουθο τέταρτο εδάφιο:

— “Το τρίτο εδάφιο δεν εφαρμόζεται στις υπηρεσίες που αναφέρονται στην τελευταία περίπτωση του στοιχείου ε) της παραγράφου 2 του άρθρου 9.”»

- 5 Η έκτη οδηγία καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε από την οδηγία 2006/112, η οποία τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2007.

– Η οδηγία 2006/112

- 6 Το άρθρο 14, παράγραφος 1, της τροποποιημένης οδηγίας 2006/112 ορίζει τα εξής:

«Ως “παραδοση αγαθών” θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό.»

- 7 Το άρθρο 24, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής προβλέπει τα εξής:

«Ως “παροχή υπηρεσιών” νοείται κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παραδοση αγαθών.»

- 8 Το άρθρο 25 της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Η παροχή υπηρεσιών μπορεί να συνίσταται, μεταξύ άλλων, σε μία από τις ακόλουθες πράξεις:

α) στην εκχώρηση άυλου αγαθού, το οποίο αντιπροσωπεύεται ή όχι από τίτλο,

[...]».

9 Το άρθρο 96 της τροποποιημένης οδηγίας 2006/112 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.»

10 Το άρθρο 98, παράγραφοι 1 και 2, της ως άνω οδηγίας έχει ως 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.»

11 Το σημείο 6 του παραρτήματος III της οδηγίας 2006/112, όπως αυτό είχε πριν από την έναρξη ισχύος της οδηγίας 2009/47, αφορούσε:

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

12 Στις 7 Ιουλίου 2008, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή υπέβαλε πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112 όσον αφορά τους μειωμένους συντελεστές φόρου προστιθέμενης αξίας [COM(2008) 428 τελικό, στο εξής: πρόταση οδηγίας], η οποία προέβλεπε την αντικατάσταση του σημείου 6 του παραρτήματος III της οδηγίας 2006/112, όπως αυτό είχε πριν από την έναρξη ισχύος της οδηγίας 2009/47, με το εξής κείμενο:

«[H] 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».

13 Με νομοθετικό ψήφισμα της 19ης Φεβρουαρίου 2009, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο ενέκρινε την πρόταση οδηγίας, με ορισμένες τροπολογίες. Καμία από τις τροπολογίες που ψηφίστηκαν από το Κοινοβούλιο δεν αφορούσε το κείμενο που πρότεινε η Επιτροπή προς αντικατάσταση του σημείου 6 του παραρτήματος III της οδηγίας 2006/112, όπως αυτό είχε πριν από την έναρξη ισχύος της οδηγίας 2009/47.

14 Στις 5 Μαΐου 2009, το Κοινοβούλιο ενέκρινε το οριστικό κείμενο της οδηγίας 2009/47. Το σημείο 6 του παραρτήματος III της τροποποιημένης οδηγίας 2006/112 έχει πλέον ως εξής:

«[H] 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».

## **Το πολωνικό δίκαιο**

- 15 Σύμφωνα με το άρθρο 146, καθώς και με το άρθρο 41, παράγραφοι 2 και 2a, του *ustawa o podatku od towarów i usług* (νόμου περί φόρου επί των αγαθών και των υπηρεσιών), της 11ης Μαρτίου 2004, όπως αυτός ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης (*Dz. U.* του 2011, αριθ. 177, θέση 1054, στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), σε συνδυασμό με τις θέσεις 72 έως 75 του παραρτήματος 3 καθώς και τις θέσεις 32 έως 35 του παραρτήματος 10 του ίδιου νόμου, οι παραδόσεις εντύπων εκδόσεων ή εκδόσεων επί υλικού υποθέματος υπόκεινται σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ. Αντιθέτως, ο μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ δεν ισχύει για την ηλεκτρονική διαβίβαση εκδόσεων.

## **Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα**

- 16 Με την από 6 Δεκεμβρίου 2013 αίτησή του ο Συνήγορος του Πολίτη ζήτησε από το *Trybunał Konstytucyjny* (Συνταγματικό Δικαστήριο, Πολωνία) να διαπιστώσει ότι, αφενός, οι θέσεις 72 έως 75 του παραρτήματος 3 του νόμου περί ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 41, παράγραφος 2, του νόμου αυτού, και, αφετέρου, οι θέσεις 32 έως 35 του παραρτήματος 10 του εν λόγω νόμου, σε συνδυασμό με το άρθρο 41, παράγραφος 2a, του ίδιου ως άνω νόμου, είναι αντίθετες προς το πολωνικό Σύνταγμα κατά το μέτρο που προβλέπουν ότι οι μειωμένοι συντελεστές ΦΠΑ εφαρμόζονται μόνο στις εκδόσεις που διατίθενται επί υλικού υποθέματος και όχι στις ηλεκτρονικά διαβιβαζόμενες εκδόσεις.
- 17 Στο πλαίσιο της κύριας δίκης, ο *Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej* (Πρόεδρος της Δίαιτας της Δημοκρατίας της Πολωνίας) και ο *Prokurator Generalny* (γενικός εισαγγελέας, Πολωνία) επισήμαναν ότι, δεδομένου ότι οι επίμαχες διατάξεις θεσπίστηκαν για τη μεταφορά στο εσωτερικό δίκαιο του άρθρου 98, παράγραφος 2, και του σημείου 6 του παραρτήματος III της τροποποιημένης οδηγίας 2006/112, ενδεχόμενη απόκλιση εκ μέρους του Πολωνού νομοθέτη θα σήμαινε παράβαση των υποχρεώσεων που υπέχει από το δίκαιο της Ένωσης. Η ίδια γνώμη υποστηρίχθηκε και από τα μέλη της Πολωνικής Κυβερνήσεως που κλήθηκαν από το αιτούν δικαστήριο να διατυπώσουν την άποψή τους στο πλαίσιο της υποθέσεως της κύριας δίκης.
- 18 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι υπάρχουν αμφιβολίες σχετικά με το κύρος των δύο ως άνω διατάξεων της τροποποιημένης οδηγίας 2006/112.
- 19 Κατά πρώτον, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι η οδηγία 2009/47, από την οποία προέρχεται το σημείο 6 του παραρτήματος III της τροποποιημένης οδηγίας 2006/112, ενδέχεται να πάσχει διαδικαστική πλημμέλεια κατά το μέτρο που η διατύπωση του σημείου αυτού διαφέρει από εκείνη που περιείχε η πρόταση οδηγίας που είχε διαβιβαστεί στο Κοινοβούλιο.
- 20 Κατά δεύτερον, το εν λόγω δικαστήριο εκτιμά ότι το άρθρο 98, παράγραφος 2, της τροποποιημένης οδηγίας 2006/112, σε συνδυασμό με το σημείο 6 του παραρτήματος III της ίδιας οδηγίας, ενδέχεται να παραβιάζει την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας. Συγκεκριμένα, μολονότι τόσο τα ψηφιακά βιβλία που διατίθενται επί υλικού υποθέματος όσο και εκείνα που διαβιβάζονται ηλεκτρονικά έχουν ανάλογες ιδιότητες και ικανοποιούν τις ίδιες ανάγκες των καταναλωτών, εντούτοις το εν λόγω άρθρο 98, παράγραφος 2, επιτρέπει την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ μόνο στην παράδοση ψηφιακών βιβλίων επί υλικού υποθέματος.
- 21 Ως εκ τούτου, το *Trybunał Konstytucyjny* (Συνταγματικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Είναι το σημείο 6 του παραρτήματος III της τροποποιημένης οδηγίας 2006/112 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 εν λόγω τροποποιημένης οδηγίας 2006/112, 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;»

## Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

### *Επί του πρώτου ερωτήματος*

- 22 Με το πρώτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί αν το σημείο 6 του παραρτήματος III της τροποποιημένης οδηγίας 2006/112 είναι άκυρο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου κατά τη νομοθετική διαδικασία που προηγήθηκε της θεσπίσεώς του. Συγκεκριμένα, δεδομένου ότι το γράμμα του σημείου 6 του παραρτήματος III της τροποποιημένης οδηγίας 2006/112 διαφέρει από το κείμενο που περιείχε η πρόταση οδηγίας βάσει της οποίας έγινε η διαβούλευση με το Κοινοβούλιο, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν έπρεπε να ζητηθεί εκ νέου η γνώμη του Κοινοβουλίου.
- 23 Εν προκειμένω, επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με το άρθρο 93 ΣΕΚ, νυν άρθρο 113 ΣΛΕΕ, το οποίο προβλέπει ειδική νομοθετική διαδικασία, πριν από την έκδοση της οδηγίας 2009/47 και, κατά συνέπεια, πριν από την αντικατάσταση με την οδηγία αυτή του σημείου 6 του παραρτήματος III της οδηγίας 2006/112 έπρεπε να προηγηθεί διαβούλευση με το Κοινοβούλιο.
- 24 Πράγματι, η νομότυπη διαβούλευση με το Κοινοβούλιο στις προβλεπόμενες από τη Συνθήκη ΕΚ, νυν Συνθήκη ΛΕΕ, περιπτώσεις αποτελεί ουσιώδη τύπο, η μη τήρηση του οποίου συνεπάγεται την ακυρότητα της οικείας πράξεως (απόφαση της 10ης Μαΐου 1995, Κοινοβούλιο κατά Συμβουλίου, C-417/93, EU:C:1995:127, σκέψη 9).
- 25 Ειδικότερα, η αποτελεσματική συμμετοχή του Κοινοβουλίου στη νομοθετική διαδικασία αποτελεί, σύμφωνα με τις προβλεπόμενες από τη Συνθήκη διαδικασίες, ουσιώδες στοιχείο της θεσμικής ισορροπίας που επιδιώκει η Συνθήκη, ιδίως στο μέτρο που η αρμοδιότητά του αυτή αποτελεί την έκφραση θεμελιώδους δημοκρατικής αρχής, σύμφωνα με την οποία οι λαοί συμμετέχουν στην άσκηση της εξουσίας μέσω μιας αντιπροσωπευτικής συνελεύσεως (βλ., επ' αυτού, αποφάσεις της 5ης Ιουλίου 1995, Κοινοβούλιο κατά Συμβουλίου, C-21/94, EU:C:1995:220, σκέψη 17, και της 10ης Ιουνίου 1997, Κοινοβούλιο κατά Συμβουλίου, C-392/95, EU:C:1997:289, σκέψη 14).
- 26 Η υποχρέωση διαβουλεύσεως με το Κοινοβούλιο κατά τη νομοθετική διαδικασία, στις προβλεπόμενες από τη Συνθήκη περιπτώσεις, συνεπάγεται την υποχρέωση νέας διαβουλεύσεως 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 όπου οι τροποποιήσεις ανταποκρίνονται, κατ' ουσίαν, στις επιθυμίες που εξέφρασε το ίδιο το Κοινοβούλιο (βλ., επ' αυτού, απόφαση της 5ης Οκτωβρίου 1994, Γερμανία κατά Συμβουλίου, C-280/93, EU:C:1994:367, σκέψη 38 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 27 Ως εκ τούτου, πρέπει να εξεταστεί αν το γράμμα του σημείου 6 του παραρτήματος III της τροποποιημένης οδηγίας 2006/112 αποκλίνει ουσιωδώς από το κείμενο που περιείχε η πρόταση οδηγίας βάσει της οποίας έγινε η διαβούλευση με το Κοινοβούλιο.
- 28 Ως προς το ζήτημα αυτό, επισημαίνεται ότι κατά το σημείο 6 του παραρτήματος III της οδηγίας 2006/112, όπως αυτό είχε στην πρόταση οδηγίας, στις παραδόσεις αγαθών και στις παροχές υπηρεσιών που μπορούν να υπαχθούν στους μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ θα περιλαμβάνονταν στο εξής «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 υπόθεμα, 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».

- 29 Στο σημείο 6 του παραρτήματος III της τροποποιημένης οδηγίας 2006/112 γίνεται αναφορά στην «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».
- 30 Από την αντιπαραβολή του κειμένου της προτάσεως οδηγίας και του γράμματος του σημείου 6 του παραρτήματος III της τροποποιημένης οδηγίας 2006/112 προκύπτει ότι το ως άνω σημείο διαφέρει από την εν λόγω επίμαχη πρόταση καθόσον δεν αναφέρει, ως μορφές υλικού υποθέματος για τις οποίες μπορεί να εφαρμοστεί μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ, τα «ακουστικά βιβλία, CD [και] CD-ROM», τα οποία περιλαμβάνονται στην απαρίθμηση που περιείχε η εν λόγω πρόταση, ούτε κάνει ρητή μνεία στα βιβλία «που αναπαράγουν βασικά το ίδιο πληροφοριακό περιεχόμενο με τα έντυπα βιβλία», σε αντίθεση με την εν λόγω πρόταση, αλλά κάνει αναφορά στην παράδοση βιβλίων «σε όλες τις μορφές».
- 31 Εντούτοις, από τις διαφορές αυτές δεν μπορεί να συναχθεί το συμπέρασμα ότι το σημείο 6 του παραρτήματος III της τροποποιημένης οδηγίας 2006/112 αποκλίνει ουσιωδώς από το κείμενο που περιείχε η πρόταση οδηγίας.
- 32 Πράγματι, δεδομένου ότι στην ως άνω πρόταση γινόταν ρητή αναφορά και στα βιβλία που παρέχονται με «κάθε άλλο παρόμοιο υλικό υπόθεμα» με τα έντυπα βιβλία, τα ακουστικά βιβλία, τα CD και τα CD-ROM, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η απαρίθμηση την οποία περιείχε η ως άνω πρόταση δεν ήταν περιοριστική αλλά είχε ως σκοπό να καταδείξει, όπως άλλωστε και το γράμμα του σημείου 6 του παραρτήματος III της τροποποιημένης οδηγίας 2006/112 το οποίο ενέκρινε εν τέλει το Συμβούλιο, ότι καλύπτονταν όλα τα πιθανά υλικά υποθέματα.
- 33 Ομολογουμένως, το σημείο 6 του παραρτήματος III της τροποποιημένης οδηγίας 2006/112 δεν αναφέρει ρητώς ότι, για να είναι δυνατή η εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ, τα συγκεκριμένα υλικά υποθέματα πρέπει να αναπαράγουν βασικά το ίδιο πληροφοριακό περιεχόμενο με τα έντυπα βιβλία. Εντούτοις, εφόσον το ως άνω σημείο, κατά το γράμμα του, αφορά μόνο τα «βιβλία», όρο που κατά τη συνήθη του έννοια χρησιμοποιείται για έντυπα, συνάγεται ότι, για να εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της εν λόγω διατάξεως, τα συγκεκριμένα υποθέματα πρέπει να αναπαράγουν βασικά το ίδιο πληροφοριακό περιεχόμενο με τα έντυπα βιβλία.
- 34 Κατά συνέπεια, διαπιστώνεται ότι, όπως έκρινε το Δικαστήριο στη σκέψη 53 της αποφάσεως της 5ης Μαρτίου 2015, Επιτροπή κατά Λουξεμβούργου (C-502/13, EU:C:2015:143), το γράμμα του σημείου 6 του παραρτήματος III της τροποποιημένης οδηγίας 2006/112 δεν είναι κάτι περισσότερο από απλή φραστική απλοποίηση του κειμένου της προτάσεως οδηγίας του οποίου η ουσία διατηρήθηκε πλήρως.
- 35 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Συμβούλιο δεν είχε υποχρέωση νέας διαβουλεύσεως με το Κοινοβούλιο.
- 36 Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι το σημείο 6 του παραρτήματος III της τροποποιημένης οδηγίας 2006/112 δεν είναι άκυρο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου κατά τη νομοθετική διαδικασία που προηγήθηκε της θεσπίσεώς του.

### *Επί του δευτέρου ερωτήματος*

- 37 Με το δεύτερο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν το άρθρο 98, παράγραφος 2, σε συνδυασμό με το σημείο 6 του παραρτήματος III της τροποποιημένης οδηγίας 2006/112, είναι άκυρο για τον λόγο ότι παραβιάζει την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, καθόσον αποκλείει την εφαρμογή των μειωμένων συντελεστών ΦΠΑ στις παραδόσεις ηλεκτρονικών βιβλίων και άλλων ηλεκτρονικών εκδόσεων.

### *Προκαταρκτικές παρατηρήσεις*

- 38 Κατά πρώτον, επισημαίνεται ότι, μολονότι το αιτούν δικαστήριο αναφέρεται στο ερώτημά του στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι θέτει κατ' ουσίαν το ζήτημα του κύρους του άρθρου 98, παράγραφος 2, της τροποποιημένης οδηγίας 2006/112, σε συνδυασμό με το σημείο 6 του παραρτήματος III της ίδιας οδηγίας, υπό το πρίσμα της αρχής της ίσης μεταχείρισεως, όπως αυτή κατοχυρώνεται στο άρθρο 20 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: Χάρτης).
- 39 Κατά δεύτερον, μολονότι το αιτούν δικαστήριο αναφέρεται στο ερώτημά του όχι μόνο στα ηλεκτρονικά βιβλία αλλά και στις «άλλες ηλεκτρονικές εκδόσεις», επίσης από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι οι αμφιβολίες που εκφράζει αφορούν αποκλειστικά την τυχόν άνιση μεταχείριση, στο πλαίσιο της τροποποιημένης οδηγίας 2006/112, των παραδόσεων ψηφιακών βιβλίων ανάλογα με το αν διατίθενται επί υλικού υποθέματος ή διαβιβάζονται ηλεκτρονικώς.
- 40 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να γίνει δεκτό ότι το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 98, παράγραφος 2, της τροποποιημένης οδηγίας 2006/112, σε συνδυασμό με το σημείο 6 του παραρτήματος III της ίδιας οδηγίας, είναι άκυρο για τον λόγο ότι αποκλείει κάθε δυνατότητα των κρατών μελών να εφαρμόζουν μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ στις ηλεκτρονικές παραδόσεις ψηφιακών βιβλίων, κατά παραβίαση της αρχής της ίσης μεταχείρισεως, όπως αυτή κατοχυρώνεται στο άρθρο 20 του Χάρτη.

### *Εκτίμηση του Δικαστηρίου*

- 41 Υπενθυμίζεται ευθύς εξ αρχής ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η αρχή της ίσης μεταχείρισεως επιβάλλει να μην αντιμετωπίζονται παρόμοιες καταστάσεις κατά τρόπο διαφορετικό και να μην αντιμετωπίζονται διαφορετικές καταστάσεις καθ' όμοιο τρόπο, εκτός αν η διαφοροποίηση δικαιολογείται αντικειμενικώς (αποφάσεις της 12ης Νοεμβρίου 2014, Guardian Industries και Guardian Europe κατά Επιτροπής, C-580/12 P, EU:C:2014:2363, σκέψη 51, και της 4ης Μαΐου 2016, Pillbox 38, C-477/14, EU:C:2016:324, σκέψη 35).

### *– Επί της διαφορετικής μεταχείρισεως παρόμοιων καταστάσεων*

- 42 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, τα διαφοροποιητικά στοιχεία των καταστάσεων και η τυχόν ομοιότητά τους πρέπει να προσδιορίζονται και να εκτιμώνται υπό το πρίσμα του αντικειμένου και του σκοπού των επίμαχων διατάξεων, εξυπακουμένου ότι πρέπει να λαμβάνονται υπόψη ως προς το ζήτημα αυτό οι αρχές και οι σκοποί του οικείου τομέα (βλ., επ' αυτού, απόφαση της 16ης Δεκεμβρίου 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine κ.λπ., C-127/07, EU:C:2008:728, σκέψη 26 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 43 Εν προκειμένω, η διαφορετική μεταχείριση στην οποία αναφέρεται το αιτούν δικαστήριο προκύπτει από το ότι δεν επιτρέπεται στα κράτη μέλη να προβλέπουν την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ στις ηλεκτρονικές παραδόσεις ψηφιακών βιβλίων, ενώ η εφαρμογή μειωμένου συντελεστή είναι δυνατή στις παραδόσεις ψηφιακών βιβλίων επί κάθε υλικού υποθέματος. Κατά συνέπεια, πρέπει να



προσδιοριστούν τα χαρακτηριστικά στοιχεία των δύο καταστάσεων, καθώς και η τυχόν ομοιότητά τους, και να εξεταστούν υπό το πρίσμα των σκοπών που επιδίωκε ο νομοθέτης, επιτρέποντας στα κράτη μέλη την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ στις παραδόσεις ψηφιακών βιβλίων επί κάθε υλικού υποθέματος.

44. Επισημαίνεται ως προς το ζήτημα αυτό ότι η δυνατότητα των κρατών μελών να εφαρμόζουν μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ στις παραδόσεις εντύπων βιβλίων προβλέφθηκε για πρώτη φορά με την οδηγία 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), το άρθρο 1 της οποίας προσέθεσε στην έκτη οδηγία παράρτημα Η με κατάλογο παραδόσεων αγαθών και παροχών υπηρεσιών δυνάμενων να υπαχθούν στους μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ, το δε σημείο 6 του παραρτήματος αυτού επαναλήφθηκε στο σημείο 6 του παραρτήματος ΙΙΙ της οδηγίας 2006/112, όπως αυτή είχε πριν από την έναρξη ισχύος της οδηγίας 2009/47. Η οδηγία 2009/47 διευρυνε τη δυνατότητα αυτή ώστε να περιλαμβάνει τις παραδόσεις βιβλίων «σε όλες τις μορφές».
45. Όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 56 των προτάσεών της, σκοπός της εφαρμογής μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ στις παραδόσεις βιβλίων είναι η προώθηση της αναγνώσεως, είτε πρόκειται για λογοτεχνία είτε για συγγράμματα, εφημερίδες ή περιοδικά.
46. Πρέπει συνεπώς να γίνει δεκτό ότι η τροποποιημένη οδηγία 2006/112, επιτρέποντας στα κράτη μέλη την εφαρμογή μειωμένων συντελεστών ΦΠΑ στις παραδόσεις βιβλίων επί κάθε υλικού υποθέματος, υπηρετεί τον σκοπό αυτό.
47. Εξάλλου, το συμπέρασμα αυτό ενισχύεται από το γεγονός ότι το σημείο 6 του παραρτήματος ΙΙΙ της τροποποιημένης οδηγίας 2006/112 αποκλείει την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ στις παραδόσεις που αφορούν «υλικό που προορίζεται εξ ολοκλήρου ή κατά κύριο λόγο για διαφημιστικούς σκοπούς». Πράγματι, χαρακτηριστικό του υλικού αυτού είναι ότι ουδόλως συντείνει στην επίτευξη του σκοπού που εκτέθηκε στη σκέψη 45 της παρούσας αποφάσεως.
48. Τούτου δοθέντος, κρίσιμο στοιχείο για την επίτευξη του σκοπού αυτού είναι η δυνατότητα πραγματικής προσβάσεως των πολιτών της Ευρωπαϊκής Ένωσης στο περιεχόμενο των βιβλίων, χωρίς να είναι καθοριστικός ως προς το σημείο αυτό ο τρόπος παραδόσεώς τους.
49. Κατά συνέπεια, διαπιστώνεται ότι, λαμβανομένου υπόψη του σκοπού που επιδιώκει το άρθρο 98, παράγραφος 2, της τροποποιημένης οδηγίας 2006/112, σε συνδυασμό με το σημείο 6 του παραρτήματος ΙΙΙ της ίδιας οδηγίας, η παράδοση ψηφιακών βιβλίων επί κάθε υλικού υποθέματος, αφενός, και η ηλεκτρονική παράδοση ψηφιακών βιβλίων, αφετέρου, αποτελούν παρόμοιες καταστάσεις.
50. Το ως άνω συμπέρασμα δεν αναιρείται από το ότι, σύμφωνα με το άρθρο 14, παράγραφος 1, της τροποποιημένης οδηγίας 2006/112, η παράδοση ψηφιακού βιβλίου επί υλικού υποθέματος είναι, κατ' αρχήν, παράδοση αγαθού ενώ, σύμφωνα με το άρθρο 24, παράγραφος 1, και το άρθρο 25 της ίδιας οδηγίας, η ηλεκτρονική παράδοση ψηφιακού βιβλίου αποτελεί παροχή υπηρεσίας. Πράγματι, δεδομένου ότι οι κανόνες περί ΦΠΑ έχουν σκοπό η κατανάλωση αγαθών και η χρήση υπηρεσιών να φορολογούνται, κατ' αρχήν, με τον ίδιο τρόπο, ο διαφορετικός αυτός νομικός χαρακτηρισμός δεν παρίσταται καθοριστικός υπό το πρίσμα του σκοπού που επιδιώκει το άρθρο 98, παράγραφος 2, της εν λόγω οδηγίας, σε συνδυασμό με το σημείο 6 του παραρτήματος ΙΙΙ της ίδιας οδηγίας, όπως αυτός εκτέθηκε στη σκέψη 45 της παρούσας αποφάσεως.
51. Ως εκ τούτου, καθόσον το άρθρο 98, παράγραφος 2, της τροποποιημένης οδηγίας 2006/112, σε συνδυασμό με το σημείο 6 του παραρτήματος ΙΙΙ της ίδιας οδηγίας, έχει ως αποτέλεσμα τον αποκλεισμό της εφαρμογής μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ στις ηλεκτρονικές παραδόσεις ψηφιακών βιβλίων, ενώ η εφαρμογή τέτοιου συντελεστή επιτρέπεται για τις παραδόσεις ψηφιακών βιβλίων επί

κάθε υλικού υποθέματος, πρέπει να γίνει δεκτό ότι οι διατάξεις αυτές εισάγουν διαφορετική μεταχείριση δύο καταστάσεων οι οποίες είναι παρόμοιες υπό το πρίσμα του σκοπού που επιδιώκει ο νομοθέτης της Ένωσης.

– *Επί της δικαιολογήσεως*

- 52 Στην περίπτωση που διαπιστώνεται διαφορετική μεταχείριση δύο παρόμοιων καταστάσεων, δεν συντρέχει παραβίαση της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως εφόσον η διαφορετική αυτή μεταχείριση δικαιολογείται δεόντως (βλ., επ' αυτού, απόφαση της 16ης Δεκεμβρίου 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine κ.λπ., C-127/07, EU:C:2008:728, σκέψη 46)
- 53 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η διαφορετική μεταχείριση δικαιολογείται εφόσον σχετίζεται με σκοπό που επιδιώκεται νομίμως από το μέτρο με το οποίο αυτή εισάγεται και εφόσον είναι ανάλογη προς τον σκοπό αυτόν (βλ., επ' αυτού, αποφάσεις 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)
- 54 Στο πλαίσιο αυτό, δεν αμφισβητείται ότι ο νομοθέτης της Ένωσης καλείται, κατά τη θέσπιση φορολογικής φύσεως μέτρου, να προβεί σε επιλογές πολιτικής, οικονομικής και κοινωνικής φύσεως και να σταθμίσει αντιτιθέμενα συμφέροντα ή να κάνει σύνθετες εκτιμήσεις. Κατά συνέπεια, στο πεδίο αυτό πρέπει να αναγνωριστεί ευρεία εξουσία εκτιμήσεως στον νομοθέτη της Ένωσης και, επομένως, ο δικαστικός έλεγχος της τηρήσεως των προϋποθέσεων που εκτέθηκαν στην προηγούμενη σκέψη της παρούσας αποφάσεως πρέπει να περιορίζεται στο κατά πόσο συντρέχει πρόδηλη πλάνη [βλ., επ' αυτού, αποφάσεις της 10ης Δεκεμβρίου 2002, British American Tobacco (Investments) και Imperial Tobacco, C-491/01, EU:C:2002:741, σκέψη 123, καθώς και της 17ης Οκτωβρίου 2013, Billerud Karlsborg και Billerud Skärblacka, C-203/12, EU:C:2013:664, σκέψη 35].
- 55 Εν προκειμένω, υπενθυμίζεται ότι η διαφορετική μεταχείριση που διαπιστώθηκε στη σκέψη 51 της παρούσας αποφάσεως προκύπτει από το άρθρο 98, παράγραφος 2, της τροποποιημένης οδηγίας 2006/112, σε συνδυασμό με το σημείο 6 του παραρτήματος III της ίδιας οδηγίας, το οποίο αποκλείει την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ στην παροχή κάθε είδους υπηρεσίας που παρέχεται ηλεκτρονικά και, κατά συνέπεια, στις ηλεκτρονικές παραδόσεις ψηφιακών βιβλίων σε αντίθεση με τις παραδόσεις βιβλίων, τα οποία μπορεί να είναι και ψηφιακά, επί κάθε υλικού υποθέματος.
- 56 Ως προς το ζήτημα αυτό, από τις προπαρασκευαστικές εργασίες της οδηγίας 2002/38 προκύπτει ότι οι τροποποιήσεις που πρότεινε η Επιτροπή σχετικά με τη φορολόγηση των υπηρεσιών που παρέχονται ηλεκτρονικά αποτέλεσαν το πρώτο στάδιο εφαρμογής μιας νέας πολιτικής ΦΠΑ η οποία σκοπό είχε την απλούστευση και την ενίσχυση του συστήματος ΦΠΑ, ώστε να ενθαρρύνει τις νόμιμες εμπορικές συναλλαγές μέσα στην εσωτερική αγορά. Πράγματι, από τις ως άνω προπαρασκευαστικές εργασίες προκύπτει ότι το ηλεκτρονικό εμπόριο ενέχει σημαντικό δυναμικό δημιουργίας πλούτου και απασχολήσεως στην Ένωση και ότι η δημιουργία σαφούς και βέβαιου κανονιστικού περιβάλλοντος συνιστά ουσιώδες προαπαιτούμενο για τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης, μέσα στο οποίο οι επιχειρήσεις θα επενδύουν και θα εμπορεύονται.
- 57 Όπως διευκρίνισαν το Συμβούλιο και η Επιτροπή τόσο απαντώντας σε γραπτή ερώτηση του Δικαστηρίου όσο και κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ο αποκλεισμός της εφαρμογής μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ στις ηλεκτρονικές παραδόσεις ψηφιακών βιβλίων κατά το άρθρο 98, παράγραφος 2, της τροποποιημένης οδηγίας 2006/112 πρέπει να γίνει αντιληπτός ως μέρος ιδιαίτερου καθεστώτος ΦΠΑ για το ηλεκτρονικό εμπόριο. Από τις διευκρινίσεις των ως άνω θεσμικών οργάνων προκύπτει ότι κρίθηκε αναγκαίο να υποβληθούν οι υπηρεσίες που παρέχονται ηλεκτρονικά σε σαφείς, απλούς και ομοιόμορφους κανόνες προκειμένου να μπορεί να προσδιοριστεί με βεβαιότητα ο εφαρμοστέος ΦΠΑ στις υπηρεσίες αυτές και να διευκολυνθεί έτσι η διαχείριση του φόρου αυτού από τους φορολογουμένους και τις εθνικές φορολογικές διοικήσεις.

- 58 Η νομιμότητα του σκοπού αυτού δεν μπορεί να αμφισβητηθεί ευλόγως.
- 59 Πράγματι, η αρχή της ασφαλείας δικαίου που διέπει τον εν λόγω σκοπό επιβάλλει οι ρυθμίσεις του δικαίου της Ένωσης να παρέχουν τη δυνατότητα στους ενδιαφερομένους να γνωρίζουν με ακρίβεια την έκταση των δικαιωμάτων και των υποχρεώσεών τους για να δύνανται να λαμβάνουν τα μέτρα τους έχοντας πλήρη επίγνωση των δεδομένων (βλ., επ' αυτού, απόφαση της 15ης Ιουλίου 2010, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου, C-582/08, EU:C:2010:429, σκέψη 49 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 60 Επιπλέον, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι αποτελεί θεμιτό σκοπό η θέσπιση από τον νομοθέτη γενικών κανόνων των οποίων να είναι ευχερής τόσο η εφαρμογή από τους οικονομικούς φορείς όσο και ο έλεγχος από τις αρμόδιες εθνικές αρχές (βλ., επ' αυτού, απόφαση της 24ης Φεβρουαρίου 2015, Soroga, C-512/13, EU:C:2015:108, σκέψη 33).
- 61 Όσον αφορά την καταλληλότητα του μέτρου που προβλέπεται στο άρθρο 98, παράγραφος 2, της τροποποιημένης οδηγίας 2006/112, σε συνδυασμό με το σημείο 6 του παραρτήματος III της ίδιας οδηγίας, για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού, όπως αυτός διευκρινίστηκε στις σκέψεις 56 και 57 της παρούσας αποφάσεως, η εκτίμηση στην οποία προέβη ο νομοθέτης της Ένωσης δεν φαίνεται να υπερβαίνει την εξουσία εκτιμήσεως που διαθέτει.
- 62 Πράγματι, ο νομοθέτης της Ένωσης, αποκλείοντας την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ στις υπηρεσίες που παρέχονται ηλεκτρονικά, απαλλάσσει τους υποκειμένους στον φόρο και τις εθνικές φορολογικές διοικήσεις από την υποχρέωση να εξετάζουν, για κάθε είδος ηλεκτρονικά παρεχόμενης υπηρεσίας, αν εμπίπτει στις υπηρεσίες για τις οποίες μπορεί να εφαρμοστεί τέτοιος συντελεστής δυνάμει του παραρτήματος III της τροποποιημένης οδηγίας 2006/112.
- 63 Συνεπώς, πρέπει να γίνει δεκτό ότι το επίμαχο μέτρο είναι κατάλληλο για την επίτευξη του σκοπού βέβαιου προσδιορισμού του εφαρμοστέου συντελεστή ΦΠΑ στις υπηρεσίες που παρέχονται ηλεκτρονικά και της συνακόλουθης διευκόλυνσεως της διαχείρισεως του φόρου αυτού από τους υποκειμένους στον φόρο και τις εθνικές φορολογικές διοικήσεις.
- 64 Όσον αφορά τη απαίτηση, που συνδέεται με την προϋπόθεση της αναλογικότητας, να επιλέγεται το λιγότερο επαχθές μεταξύ των λοιπών πιθανών κατάλληλων μέτρων και τα προκαλούμενα μειονεκτήματα να μην είναι δυσανάλογα σε σχέση με τους επιδιωκόμενους σκοπούς, επισημαίνεται ότι ο νομοθέτης της Ένωσης θα μπορούσε ενδεχομένως να έχει διαχωρίσει τις ηλεκτρονικές παραδόσεις ψηφιακών βιβλίων από τις υπηρεσίες που παρέχονται ηλεκτρονικά και, εν συνεχεία, να επιτρέψει την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ στα βιβλία αυτά.
- 65 Εντούτοις, μια τέτοια λύση θα αντέβαινε στον επιδιωκόμενο από τον νομοθέτη της Ένωσης σκοπό που αφορά την ανάγκη αντιμετώπισεως της ανασφάλειας δικαίου που προκαλούν οι συνεχείς εξελίξεις στον τομέα των ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών, η οποία αποτελεί τον λόγο του αποκλεισμού εκ μέρους του νομοθέτη της Ένωσης του συνόλου των υπηρεσιών αυτών από τον κατάλογο των πράξεων που μπορούν να υπαχθούν σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ δυνάμει του παραρτήματος III της τροποποιημένης οδηγίας 2006/112.
- 66 Αν γινόταν δεκτή, ως προς το ζήτημα αυτό, η δυνατότητα των κρατών μελών να εφαρμόζουν μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ στις ηλεκτρονικές παραδόσεις ψηφιακών βιβλίων, όπως και για τις παραδόσεις τέτοιων βιβλίων επί κάθε υλικού υποθέματος, θα θιγόταν κατ' αποτέλεσμα η συνολική συνοχή του θεσπισθέντος από τον νομοθέτη της Ένωσης μέτρου που συνίσταται στον αποκλεισμό της δυνατότητας εφαρμογής μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ για όλες τις ηλεκτρονικές υπηρεσίες.

- 67 Όσον αφορά το ενδεχόμενο διευρύνσεως της δυνατότητας εφαρμογής μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ σε όλες τις ηλεκτρονικές υπηρεσίες, επισημαίνεται ότι η θέσπιση τέτοιου μέτρου θα συνεπαγόταν, γενικώς, άνιση μεταχείριση, σε σχέση με τις ηλεκτρονικές υπηρεσίες, των μη ηλεκτρονικών υπηρεσιών, στις οποίες δεν μπορεί κατ' αρχήν να εφαρμοστεί μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ.
- 68 Κατά συνέπεια, ο νομοθέτης της Ένωσης μπορούσε να κρίνει, στο πλαίσιο του περιθωρίου εκτιμήσεως που διαθέτει, ότι κανένα από τα δύο θεωρητικώς πιθανά μέτρα δεν ήταν κατάλληλο για την επίτευξη των σκοπών που αυτός επιδίωκε.
- 69 Πρέπει να προστεθεί ότι από τα άρθρα 4 και 5 της οδηγίας 2002/38, καθώς και από το άρθρο 6 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), προκύπτει ότι το Συμβούλιο προέβλεψε τη επανεξέταση του ιδιαίτερου φορολογικού καθεστώτος των ηλεκτρονικών υπηρεσιών, για να ληφθεί υπόψη η εμπειρία που θα έχει αποκτηθεί. Εξάλλου, η Επιτροπή, σε ανακοίνωσή της προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, το Συμβούλιο και την Ευρωπαϊκή Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή σχετικά με ένα σχέδιο δράσης για τον ΦΠΑ [COM(2016) 148 final], δήλωσε την πρόθεσή της να εξετάσει το ενδεχόμενο εκπονήσεως προτάσεως οδηγίας σχετικά με την τροποποίηση της τροποποιημένης οδηγίας 2006/112.
- 70 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να γίνει δεκτό ότι είναι δεόντως δικαιολογημένη η διαφορετική μεταχείριση που εισάγει το άρθρο 98, παράγραφος 2, της τροποποιημένης οδηγίας 2006/112, σε συνδυασμό με το σημείο 6 του παραρτήματος III της ίδιας οδηγίας, μεταξύ της ηλεκτρονικής παραδόσεως ψηφιακών βιβλίων και της παραδόσεως ψηφιακών βιβλίων επί κάθε υλικού υποθέματος.
- 71 Πρέπει, ως εκ τούτου, να διαπιστωθεί ότι το άρθρο 98, παράγραφος 2, της τροποποιημένης οδηγίας 2006/112, σε συνδυασμό με το σημείο 6 του παραρτήματος III της ίδιας οδηγίας, το οποίο αποκλείει τη δυνατότητα των κρατών μελών να εφαρμόζουν μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ στις ηλεκτρονικές παραδόσεις ψηφιακών βιβλίων ενώ επιτρέπει την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ στις παραδόσεις ψηφιακών βιβλίων επί κάθε υλικού υποθέματος, δεν παραβιάζει την αρχή της ίσης μεταχειρίσεως, όπως αυτή κατοχυρώνεται στο άρθρο 20 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων.
- 72 Από τις ανωτέρω σκέψεις συνάγεται ότι από την εξέταση των προδικαστικών ερωτημάτων δεν προέκυψε κανένα στοιχείο που να θίγει το κύρος του σημείου 6 του παραρτήματος III της τροποποιημένης οδηγίας 2006/112 ή του άρθρου 98, παράγραφος 2, της ίδιας οδηγίας, σε συνδυασμό με το ως άνω σημείο 6 του παραρτήματος III.

### **1. Επί των δικαστικών εξόδων**

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

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

**Από την εξέταση των προδικαστικών ερωτημάτων δεν προέκυψε κανένα στοιχείο που να θίγει το κύρος του σημείου 6 του παραρτήματος III της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2009/47/ΕΚ του Συμβουλίου, της 5ης Μαΐου 2009, ή του άρθρου 98, παράγραφος 2, της ίδιας οδηγίας, σε συνδυασμό με το ως άνω σημείο 6 του παραρτήματος III.**

(υπογραφές)

