Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
PAOLO MENGOZZI
της 14ης Μαΐου 2014 [1]

Υπόθεση C-219/13

K Oy

[αίτηση του Korkein hallinto-oikeus (Φινλανδία) για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας — Οδηγία 2006/112/ΕΚ — Οδηγία 2009/47/ΕΚ — Εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ μόνο στα έντυπα βιβλία, κατ' αποκλεισμό των βιβλίων επί άλλων υλικών υποστρωμάτων (CD, CD-ROM, μνήμης USB) — Συγκεκριμένες και ειδικές περιπτώσεις — Φορολογική ουδετερότητα»

I – **Εισαγωγή**

1. Αντιβαίνει στις διατάξεις της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας [2], καθώς και στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, εθνική νομοθεσία που θεσπίζει μειωμένο συντελεστή φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) μόνο για τα έντυπα βιβλία, κατ' αποκλεισμό των βιβλίων επί άλλων υλικών υποστρωμάτων, όπως είναι τα CD, τα CD-ROM ή οι μνήμες USB;

2. Αυτό είναι, κατ' ουσίαν, το ερώτημα που παραπέμπεται στο Δικαστήριο από το Korkein hallinto-oikeus [Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο] (Φινλανδία) στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της εταιρίας K Oy (στο εξής: K) και της Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö, δηλαδή της φινλανδικής φορολογικής διοικητικής αρχής, επ' ευκαιρία μιας προκαταρκτικής αποφάσεως της Keskusverolautakunta (κεντρικής φορολογικής υπηρεσίας) με την οποία η τελευταία απέρριψε την αίτηση της K, για τις φορολογικές χρήσεις 2011 και 2012, προς διευκρίνιση του αν ο εφαρμοστέος στα έντυπα βιβλία μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ 9 % θα ήταν δυνατό να εφαρμοστεί στα εκδιδόμενα από την εταιρία αυτή ηχογραφημένα και ψηφιακά βιβλία, που περιέχονται σε υλικά υποστρώματα και αναπαράγουν το έγγραφο κείμενο εντύπου βιβλίου.

3. Κατά πρώτον, η φορολογική υπηρεσία εκτίμησε ότι ως βιβλία δεν λογίζονται παρά μόνον οι έντυπες εκδόσεις ή αυτές που πραγματοποιούνται με ανάλογο τρόπο, κατά την έννοια του άρθρου 85α, παράγραφος 1, σημείο 7, και παράγραφος 3, του νόμου 1265/1997 περί ΦΠΑ (arvonlisäverolaki 1265/1997).

4. Κατά δεύτερον, η εν λόγω υπηρεσία θεώρησε ότι το άρθρο 98, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, και το παράρτημα III, σημείο 6, της οδηγίας ΦΠΑ, όπως τροποποιήθηκε από την οδηγία 2009/47/ΕΚ του Συμβουλίου, της 5ης Μαΐου 2009, όσον αφορά τους μειωμένους συντελεστές φόρου προστιθέμενης αξίας [3], καθώς και η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, δεν αντιτίθενται στην εφαρμογή, επί της

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

2 — ΕΕ L 347, σ. 1.

3 — ΕΕ L 116, σ. 18.

πωλήσεως βιβλίων σε υλικό υπόστρωμα άλλο από το χαρτί, συνήθους συντελεστή ΦΠΑ, δηλαδή εν προκειμένω 23 % επί της βάσεως επιβολής, αντί του μειωμένου συντελεστή 9 % που εφαρμόζεται στα έντυπα βιβλία. Πράγματι, σύμφωνα με την κεντρική φορολογική υπηρεσία, τα ηχογραφημένα και τα ψηφιακά βιβλία σε υλικό υπόστρωμα άλλο από το χαρτί προσομοιάζουν, ως εκ της φύσεως, των ιδιοτήτων και του τρόπου χρήσεώς τους, με τα παρεμφερή βιβλία που διατίθενται σε ηλεκτρονική μορφή, στα οποία, δυνάμει του άρθρου 98, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, δεν εφαρμόζονται οι μειωμένοι συντελεστές.

5. Στη συνέχεια, η K άσκησε προσφυγή ενώπιον του Korkein hallinto-oikeus κατά της προκαταρκτικής αποφάσεως της κεντρικής φορολογικής υπηρεσίας, ζητώντας, αφενός, την ακύρωση της αποφάσεως αυτής και, αφετέρου, να γίνει δεκτό ότι τα ηχογραφημένα και τα ψηφιακά βιβλία επί υλικών υποστρωμάτων όπως είναι τα CD, τα CD-ROM ή οι μνήμες USB και λοιπά παρόμοια προϊόντα όπως περιγράφονται στην αίτηση λογίζονται, κατά την έννοια του άρθρου 85α, παράγραφος 1, σημείο 7, του νόμου 1265/1977 περί ΦΠΑ, ως έντυπα βιβλία των οποίων η πώληση υπόκειται σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ.

6. Αφού ζήτησε την άποψη του Valtiovarainministeriö (υπουργείου οικονομικών), το οποίο, κατ' ουσίαν, συντάχθηκε με την θέση που έλαβε η κεντρική φορολογική υπηρεσία, το Korkein hallinto-oikeus αποφάσισε να αναστείλει την έκδοση αποφάσεως και να θέσει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Εμποδίζουν το άρθρο 98, παράγραφος 2, [πρώτο] εδάφιο, και το παράρτημα III, σημείο 6, της οδηγίας [ΦΠΑ], όπως τροποποιήθηκε, ως προς το τελευταίο αυτό σημείο, με την οδηγία 2009/47, λαμβανομένης υπόψη της αρχής της ουδετερότητας του φόρου, την εφαρμογή εθνικής νομοθεσίας κατά την οποία εφαρμόζεται μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ στα έντυπα βιβλία, ενώ τα βιβλία σε άλλα υλικά υποστρώματα, όπως είναι τα CD, τα CD-ROM ή οι μνήμες USB, υπόκεινται στον συνήθη συντελεστή του φόρου;

Διαφοροποιείται, σε συνάρτηση προς τις ακόλουθες περιστάσεις, η απάντηση:

— αν το βιβλίο προορίζεται για ανάγνωση ή για ακρόαση (ηχογραφημένο βιβλίο)·

— αν υφίσταται έντυπο βιβλίο με το ίδιο περιεχόμενο με βιβλίο ή ηχογραφημένο βιβλίο σε υλικό υπόστρωμα όπως είναι τα CD, τα CD-ROM, η ηλεκτρονική μνήμη ή άλλο ενσώματο παρεμφερές προϊόν·

— αν είναι δυνατή η άντληση ωφέλειας από τις τεχνικές ιδιότητες που παρέχει το διάφορο του χαρτιού υλικό υπόστρωμα, όπως είναι οι λειτουργίες αναζητήσεως;»

7. Το ερώτημα αυτό αποτέλεσε το αντικείμενο γραπτών παρατηρήσεων από μέρους της Φινλανδικής, της Γερμανικής, της Εσθονικής, της Ιρλανδικής και της Ελληνικής Κυβερνήσεως, καθώς και της Ευρωπαϊκής Επιτροπής.

8. Οι εν λόγω μετέχοντες στη διαδικασία υπέβαλαν επίσης προφορικές παρατηρήσεις κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 13ης Μαρτίου 2014, εξαιρουμένων της Γερμανικής και της Εσθονικής Κυβερνήσεως που δεν εκπροσωπήθηκαν.

II – **Ανάλυση**

9. Το άρθρο 96 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει ότι επιβάλλεται ο ίδιος συντελεστής ΦΠΑ, που χαρακτηρίζεται συνήθης συντελεστής, στις παραδόσεις αγαθών και στις παροχές υπηρεσιών.

10. Κατ' απόκλιση από την αρχή αυτή, το άρθρο 98, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ παρέχει στα κράτη μέλη την ευχέρεια να εφαρμόζουν μειωμένους συντελεστές αποκλειστικά στις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών που περιλαμβάνονται στο παράρτημα ΙΙΙ της εν λόγω οδηγίας.

11. Ενώ το σημείο 6 του εν λόγω παραρτήματος αφορούσε, πριν την τροποποίησή του με την οδηγία 2009/47, «την παράδοση βιβλίων […]», η οδηγία αυτή αντικατέστησε το κείμενο του σημείου 6 του παραρτήματος ΙΙΙ, ορίζοντας ότι περιλαμβάνει στο εξής «την παράδοση βιβλίων, *σε όλες τις μορφές* […]» [4].

12. Δεδομένου ότι η Δημοκρατία της Φινλανδίας έχει εγκύρως επιλέξει, όπως και η μεγάλη πλειοψηφία των κρατών μελών [5], την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ στην παράδοση εντύπων βιβλίων —ήδη, παρεμπιπτόντως, δυνάμει του άρθρου 12, παράγραφος 3, στοιχείο α', και του παραρτήματος Η, σημείο 6, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ [6], που προηγήθηκαν του άρθρου 98, παράγραφος 1, και του παραρτήματος ΙΙΙ της οδηγίας ΦΠΑ—, το ζήτημα που παραπέμφθηκε από το αιτούν δικαστήριο αφορά, κατ' ουσίαν, το κατά πόσον, λόγω της τροποποιήσεως που επέφερε η οδηγία 2009/47, ένα κράτος μέλος υποχρεούται να επεκτείνει την εφαρμογή τέτοιου μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ στην παράδοση βιβλίων σε υλικά υποστρώματα άλλα από το χαρτί, όπως είναι τα CD, τα CD-ROM ή οι μνήμες USB.

13. Οι κυβερνήσεις που έλαβαν μέρος στη διαδικασία προτείνουν να δοθεί αρνητική απάντηση στο ερώτημα αυτό. Κατ' ουσίαν, στηρίζουν την επιχειρηματολογία τους στον προαιρετικό χαρακτήρα της εφαρμογής των μειωμένων συντελεστών ΦΠΑ, στον αμιγώς τεχνικό χαρακτήρα της τροποποιήσεως που επέφερε η οδηγία 2009/47, καθώς και στην απουσία συγκρισιμότητας μεταξύ της παραδόσεως εντύπων βιβλίων και βιβλίων σε άλλα υλικά υποστρώματα. Ο περιορισμός του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ μόνο στην παράδοση εντύπων βιβλίων δεν θα παραβίαζε συνεπώς την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας. Σε κάθε περίπτωση, οι κυβερνήσεις υποστηρίζουν ότι εναπόκειται στα κράτη μέλη καθώς και στα εθνικά δικαστήρια να επαληθεύουν, με συγκεκριμένο τρόπο, τη σχέση ανταγωνισμού που τυχόν υφίσταται μεταξύ των διαφορετικών αυτών κατηγοριών βιβλίων.

14. Αντιστρόφως, η Επιτροπή εκτίμησε, στις έγγραφες παρατηρήσεις της, ότι η επιλεκτική εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ μόνο στα έντυπα βιβλία προσκρούει στον σκοπό που επιδιώχθηκε από την Επιτροπή και τον νομοθέτη της Ένωσης κατά την έκδοση της οδηγίας 2009/47 που τροποποίησε το παράρτημα ΙΙΙ, σημείο 6, της οδηγίας ΦΠΑ, ήτοι να διασφαλισθεί η τήρηση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας μεταξύ όλων των βιβλίων, ανεξαρτήτως του υλικού τους υποστρώματος, που παρέχουν κατά τα ουσιώδη το ίδιο πληροφοριακό περιεχόμενο.

15. Ωστόσο, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Επιτροπή δήλωσε ότι επιθυμεί να «διαφοροποιήσει» τη θέση της, μετά την ανάγνωση των παρατηρήσεων των λοιπών μετεχόντων στη διαδικασία. Αποδεχόμενη ότι, εκδίδοντας την οδηγία 2009/47, ο νομοθέτης της Ένωσης πιθανώς να είχε θελήσει να διαχωρίσει τη θέση του από την πρόταση οδηγίας της Επιτροπής της 7ης Ιουλίου 2008, που οδήγησε στην έκδοση της οδηγίας 2009/47 [7], και να μην καταστήσει υποχρεωτική την εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ στην παράδοση όλων των βιβλίων αδιακρίτως του υλικού τους υποστρώματος, η Επιτροπή υποστήριξε πλέον ότι το άρθρο 98, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο,

4 — Η υπογράμμιση δική μου. Όπως επισήμαναν από κοινού οι μετέχοντες στη διαδικασία, η παρούσα υπόθεση δεν αφορά επομένως τη φορολογική μεταχείριση των ψηφιακών βιβλίων, αυτών δηλαδή που παραδίδονται διά της ηλεκτρονικής οδού, αλλά μόνον αυτών που διατίθενται σε οποιοδήποτε υλικό υπόστρωμα.

5 — Σύμφωνα με έγγραφο της Επιτροπής περί ανακεφαλαιώσεως των συντελεστών ΦΠΑ που εφαρμόζονται στα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης τη 13η Ιανουαρίου 2014, 26 από τα 28 κράτη μέλη εφαρμόζουν μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ στην παράδοση εντύπων βιβλίων (βλ. έγγραφο taxud.c.1(2014) 48867, σ. 4).

6 — Οδηγία του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης άξιας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε.

7 — Πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/ΕΚ όσον αφορά τους μειωμένους συντελεστές φόρου προστιθεμένης αξίας [COM(2008) 428 τελικό].

και το παράρτημα III, σημείο 6, της οδηγίας ΦΠΑ, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2009/47, δεν εμποδίζουν *κατ' ανάγκην* μια εθνική νομοθεσία που εφαρμόζει μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ μόνο στα έντυπα βιβλία, κατ' αποκλεισμό των βιβλίων σε διαφορετικά υλικά υποστρώματα που παρέχουν κατά τα ουσιώδη το ίδιο πληροφοριακό περιεχόμενο, *στο μέτρο που τηρείται η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας*.

16. Από πλευράς μου, επιθυμώ κατ' αρχάς να υπενθυμίσω ότι, προκειμένου τόσο περί του παραρτήματος Η της έκτης οδηγίας 77/388 όσο και περί του παραρτήματος ΙΙΙ της οδηγίας ΦΠΑ, το Δικαστήριο έκρινε ότι δεν απαγορεύεται στα κράτη μέλη η επιλεκτική εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή εντός της αυτής κατηγορίας παροχής υπηρεσιών, υπό τον όρο ότι δεν συνεπιφέρει κίνδυνο στρεβλώσεως του ανταγωνισμού[8], ότι δηλαδή τηρεί την εγγενή στο κοινό σύστημα ΦΠΑ αρχή της φορολογικής ουδετερότητας[9].

17. Το Δικαστήριο εξήγαγε προσφάτως εξ αυτού το συμπέρασμα ότι η χρήση της αναγνωρισμένης στα κράτη μέλη δυνατότητας να προβαίνουν σε επιλεκτική εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ «εξαρτάται από τη διττή προϋπόθεση, αφενός, ότι δεν απομονώνονται, για τους σκοπούς εφαρμογής του μειωμένου συντελεστή, παρά μόνο συγκεκριμένες και ειδικές πτυχές της οικείας κατηγορίας υπηρεσιών, και, αφετέρου, ότι τηρείται η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας»[10].

18. Η κατάφαση της διπλής αυτής προϋποθέσεως είναι σχετικώς πρόσφατη.

19. Πράγματι, ενώ ως την έκδοση της ως άνω αποφάσεως Επιτροπή κατά Γαλλίας (EU:C:2010:253) το Δικαστήριο διατύπωνε τον περιορισμό της εφαρμογής μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ σε «συγκεκριμένες και ειδικές περιπτώσεις» της αυτής κατηγορίας παροχών υπηρεσιών ως *ευχέρεια* προσφερόμενη στα κράτη μέλη από την οδηγία ΦΠΑ, *υπό την επιφύλαξη της τηρήσεως της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας*[11], η ως άνω απόφαση, που επιβεβαιώθηκε με την απόφαση Pro Med Logistik και Pongratz (EU:C:2014:111), τον μετασχηματίζει σε πραγματική *προϋπόθεση, αυτονομούμενη από την τήρηση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας*, στην οποία υπόκειται η επιλεκτική εφαρμογή μειωμένου συντελεστή εντός της αυτής κατηγορίας παροχών υπηρεσιών[12].

20. Κατά το Δικαστήριο, οι δύο αυτοί όροι επιδιώκουν να διασφαλίσουν ότι τα κράτη μέλη δεν θα κάνουν χρήση αυτής της δυνατότητας παρά μόνον υπό περιστάσεις εγγυώμενες την απλή και ορθή εφαρμογή του επιλεγέντος μειωμένου συντελεστή, καθώς και την πρόληψη κάθε απάτης, κάθε φοροαποφυγής και κάθε ενδεχόμενης καταχρήσεως[13].

21. Ο μετασχηματισμός των «συγκεκριμένων και ειδικών περιπτώσεων» σε αυτόνομη προϋπόθεση εφαρμογής επιλεκτικού μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ εντός της αυτής κατηγορίας από τις προβλεπόμενες στο παράρτημα ΙΙΙ της οδηγίας ΦΠΑ καθιστά κατά τι αυστηρότερο τον έλεγχο στον οποίο προβαίνει το Δικαστήριο. Πράγματι, ο έλεγχος αυτός καθίσταται στο εξής συστηματικός, προηγούμενος εκείνου που αποσκοπεί στην επαλήθευση της εκπληρώσεως της τηρήσεως της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας. Παρότι, από τον μετασχηματισμό της σε πραγματική προϋπόθεση της επιλεκτικής εφαρμογής μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ και μέχρι σήμερα, το Δικαστήριο δέχεται

8 — Βλ., ιδίως, αποφάσεις Επιτροπή κατά Γαλλίας (C-94/09, EU:C:2010:253, σκέψη 25), και Pro Med Logistik και Pongratz (C-454/12 και C-455/12, EU:C:2014:111, σκέψη 43).

9 — Βλ., υπ' αυτή την έννοια, αποφάσεις Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (C-442/05, EU:C:2008:184, σκέψη 43)· Επιτροπή κατά Γαλλίας (EU:C:2010:253, σκέψη 26), και Pro Med Logistik και Pongratz (EU:C:2014:111, σκέψη 44).

10 — Βλ., ιδίως, υπ' αυτή την έννοια, αποφάσεις Επιτροπή κατά Γαλλίας (EU:C:2010:253, σκέψη 30), και Pro Med Logistik και Pongratz (EU:C:2014:111, σκέψη 45).

11 — Βλ. αποφάσεις Επιτροπή κατά Γαλλίας (EU:C:2003:264, σκέψεις 25 και 26), και Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (EU:C:2008:184, σκέψη 43).

12 — Βλ. αποφάσεις Επιτροπή κατά Γαλλίας (EU:C:2010:253, σκέψη 30), και Pro Med Logistik και Pongratz (EU:C:2014:111, σκέψη 45).

13 — Βλ., υπ' αυτή την έννοια, απόφαση Pro Med Logistik και Pongratz (EU:C:2014:111, σκέψη 45).

παγίως ότι η συναφής προς τις «συγκεκριμένες και ειδικές περιπτώσεις» προϋπόθεση ήταν δυνατό να πληρούται, η παραδοχή του νέου αυτού καθεστώτος υπονοεί εν τούτοις ότι ενδέχεται να μην πληρούται, οπότε το Δικαστήριο και τα εθνικά δικαστήρια δεν θα υποχρεούνται κατ' ανάγκην να ελέγχουν την προϋπόθεση της τηρήσεως της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας.

22. Τούτου δοθέντος, ενδείκνυται να εξετασθούν οι δύο αυτές προϋποθέσεις επιλεκτικής εφαρμογής μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ εντός της αυτής κατηγορίας από τις προβλεπόμενες στο παράρτημα ΙΙΙ της οδηγίας ΦΠΑ.

Α — *Επί των «συγκεκριμένων και ειδικών περιπτώσεων» εντός της αυτής κατηγορίας παραδόσεως αγαθών*

23. Στην παρούσα υπόθεση, κανείς από τους μετέχοντες στη διαδικασία δεν εγείρει αμφιβολία ως προς την εκπλήρωση της πρώτης προϋποθέσεως. Πράγματι, όλοι φαίνεται να αποδέχονται, τουλάχιστον εμμέσως, ότι, εντός της κατηγορίας της παραδόσεως βιβλίων σε κάθε τύπο υλικού υποστρώματος, τα βιβλία σε υποστρώματα άλλα από το χαρτί ενδέχεται να συγκροτούν «συγκεκριμένες και ειδικές περιπτώσεις» της εν λόγω κατηγορίας.

24. Υπενθυμίζεται ότι οι υποθέσεις στις οποίες το Δικαστήριο προέβη στην αποσαφήνιση και απαιτήθηκε να αποφανθεί επί της υπάρξεως τέτοιων «συγκεκριμένων και ειδικών περιπτώσεων» εντός της αυτής κατηγορίας από τις περιλαμβανόμενες στις διατάξεις της έκτης οδηγίας 77/388 (ιδίως στο παράρτημα Η) ή, στη συνέχεια, στο παράρτημα ΙΙΙ της οδηγίας ΦΠΑ αφορούσαν τόσο δραστηριότητες που αποτελούν παραδόσεις αγαθών όσο και δραστηριότητες που αποτελούν παροχές υπηρεσιών.

25. Έτσι, προκειμένου περί παραδόσεως εμπορευμάτων, το Δικαστήριο δέχθηκε ότι η Γαλλική Δημοκρατία είχε βάσιμο λόγο περιορισμού της εφαρμογής μειωμένου συντελεστή στο πάγιο μόνο τέλος που δίνει δικαίωμα σε μια ελάχιστη ποσότητα ενέργειας, καθότι μια τέτοια εφαρμογή περιοριζόταν σε συγκεκριμένες και ειδικές περιπτώσεις της παροχής φυσικού αερίου και ηλεκτρικής ενέργειας[14].

26. Ομοίως, προκειμένου περί παροχής υπηρεσιών, το Δικαστήριο έκρινε ότι επιτρεπόταν στα κράτη μέλη να εφαρμόζουν μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ σε συγκεκριμένες και ειδικές περιπτώσεις της προβλεπόμενης στο παράρτημα Η, σημείο 2, της έκτης οδηγίας 77/388, διανομής ύδατος, όπως είναι η σύνδεση κτιρίου με δίκτυο υδρεύσεως[15], ότι η μεταφορά σορού με όχημα αποτελεί συγκεκριμένο και ειδικό στοιχείο μεταξύ των υπηρεσιών από μέρους των γραφείων κηδειών[16] ή ακόμη ότι, μεταξύ της κατηγορίας των παροχών υπηρεσιών μεταφοράς προσώπων και αποσκευών που προβλέπονται στο παράρτημα ΙΙΙ, σημείο 5, της οδηγίας ΦΠΑ, η δραστηριότητα αστικής μεταφοράς προσώπων με ταξί θα μπορούσε να αποτελέσει συγκεκριμένη και ειδική περίπτωση της εν λόγω κατηγορίας κατά το ότι είναι δυνατό να εξατομικευθεί, καθεαυτή, σε σχέση με τις άλλες παροχές υπηρεσιών της εν λόγω κατηγορίας[17].

14 — Βλ. απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας (EU:C:2003:264, σκέψεις 28 και 29). Η υπόθεση αυτή αφορούσε το άρθρο 12, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας 77/388. Εν γένει, υπενθυμίζω ότι το φυσικό αέριο και η ηλεκτρική ενέργεια διέπονται από τις διατάξεις της συνθήκης τις σχετικές με την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων: βλ., σχετικά, ιδίως απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας (C-159/94, EU:C:1997:501, σκέψεις 43 έως 50).

15 — Απόφαση Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (EU:C:2008:184, σκέψη 43).

16 — Απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας (EU:C:2010:253, σκέψη 39).

17 — Απόφαση Pro Med Logistik και Pongratz (EU:C:2014:111, σκέψη 50).

27. Δεν πρέπει να εκπλήσσει το ότι το Δικαστήριο χρειάσθηκε να αντλήσει το κριτήριο των «συγκεκριμένων και ειδικών περιπτώσεων», που είναι πρόσφορο να επιτρέψει την επιλεκτική εφαρμογή μειωμένου συντελεστή, κατά κύριο λόγο στο πλαίσιο της παροχής υπηρεσιών. Πράγματι, εντός κατηγοριών παροχών υπηρεσιών συχνά γενικόλογα διατυπωμένων, όπως είναι η «διανομή ύδατος» ή «η μεταφορά προσώπων και αποσκευών που τα συνοδεύουν», βρίσκεται εν γένει πλειάδα αλυσιδωτών ενεργειών ή παροχών διακεκριμένων υπηρεσιών διαφόρων ειδών.

28. Είναι πάντως γεγονός, όπως καταδεικνύει η απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας (EU:C:2003:264) που αφορούσε την παροχή ηλεκτρικής ενέργειας και αερίου, ότι αυτή η νομολογία είναι επιδεκτική εφαρμογής στην παράδοση αγαθών.

29. Απομένει ωστόσο να γίνει αντιληπτή η έννοια των «συγκεκριμένων και ειδικών περιπτώσεων» της αυτής κατηγορίας από τις προβλεπόμενες στο παράρτημα ΙΙΙ της οδηγίας ΦΠΑ και να προσδιορισθεί η εξέταση την οποία περιλαμβάνει η εξατομίκευση τέτοιων «συγκεκριμένων και ειδικών περιπτώσεων».

30. Ως προς το ζήτημα αυτό, προκύπτει από τις αποφάσεις Επιτροπή κατά Γαλλίας (EU:C:2010:253) και Pro Med Logistik και Pongratz (EU:C:2014:111), αμφότερες σχετικές με παροχές σύνθετων υπηρεσιών, ότι το Δικαστήριο επαληθεύει κατά πόσον η επίμαχη παροχή είναι «δυνατό να εξατομικευθεί, καθεαυτή, σε σχέση με τις άλλες παροχές υπηρεσιών» των υπό έρευνα επιχειρήσεων [18] ή της εν λόγω κατηγορίας [19].

31. Αντιθέτως προς αυτό που θα μπορούσε κανείς να εικάσει, το Δικαστήριο δεν προβαίνει σε έλεγχο οικονομικής φύσεως του χαρακτήρα μιας παροχής ως δυνάμενης να εξατομικευθεί καθεαυτή. Πράγματι, στην απόφασή του Επιτροπή κατά Γαλλίας (EU:C:2010:253), που αφορούσε τη μεταφορά σορού με όχημα παρεχόμενο από τις επιχειρήσεις γραφείων κηδειών, το Δικαστήριο απέρριψε την άποψη της Επιτροπής, κατά την οποία ο χαρακτήρας μιας παροχής ως «δυνάμενης να εξατομικευθεί καθεαυτή» έπρεπε να εκτιμάται από τη σκοπιά της προσδοκίας του μέσου καταναλωτή και υπό οικονομικό πρίσμα, και έπρεπε να συνίσταται στην επαλήθευση κατά πόσο μια ενέργεια περιλαμβάνουσα πλείονα στοιχεία αποκαλυπτόταν, στην πραγματικότητα, ως μεμονωμένη παροχή, υποκείμενη σε ενιαία φορολογική μεταχείριση ή μάλλον ως δύο ή περισσότερες διακεκριμένες παροχές, δυνάμενες να φορολογηθούν διαφορετικά.

32. Η απόρριψη της επιχειρηματολογίας της Επιτροπής θεμελιώθηκε στον περιορισμό που θα έθετε η άποψη αυτή στην άσκηση, από τα κράτη μέλη, του περιθωρίου εκτιμήσεως που τους καταλείπεται από την οδηγία ΦΠΑ ως προς την εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ, περιθώριο εκτιμήσεως που απαιτεί την εφαρμογή γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων [20]. Είναι επίσης πιθανό ότι μια οικονομική αξιολόγηση της εκπληρώσεως της προϋποθέσεως αυτής θα είχε ως αποτέλεσμα τη σύγχυση της εν λόγω εξετάσεως με αυτήν που επιτρέπει τον έλεγχο της τηρήσεως της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας.

33. Υπό τις συνθήκες αυτές, το Δικαστήριο προέβη στην επαλήθευση του χαρακτήρα μιας παροχής ως «δυνάμενης να εξατομικευθεί, καθεαυτή, ανεξάρτητα από άλλες υπηρεσίες», στην οποία ο μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ εφαρμόζεται από κράτος μέλος βάσει τυπικών και νομικών στοιχείων, όπως είναι η ιδιάζουσα φύση της επίμαχης δραστηριότητας σε σχέση με άλλες υπηρεσίες που παρέχονται από τις επιχειρήσεις και/ή η ύπαρξη ειδικής κανονιστικής ρυθμίσεως εφαρμοστέας στην εν λόγω υπηρεσία ή στα πρόσωπα που την παρέχουν [21].

34. Τα στοιχεία αυτά δεν φαίνεται να είναι ούτε περιοριστικά ούτε εξαντλητικά.

18 — Απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας (EU:C:2010:253, σκέψη 35).

19 — Απόφαση Pro Med Logistik και Pongratz (EU:C:2014:111, σκέψεις 47 και 50).

20 — Απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας (EU:C:2010:253, σκέψεις 33 και 34).

21 — Βλ. αποφάσεις Επιτροπή κατά Γαλλίας (EU:C:2010:253, σκέψεις 35 έως 38), και Pro Med Logistik και Pongratz (EU:C:2014:111, σκέψεις 48 και 49).

35. Τεχνικές διαφορές προσιδιάζουσες στα επίμαχα προϊόντα ή υπηρεσίες ή αντικειμενικές διαφορές ως προς τη χρήση των προϊόντων ή των υπηρεσιών αυτών θα ήταν εξίσου πιθανό να επιτρέπουν την εξατομίκευση, εντός της αυτής κατηγορίας παραδόσεως αγαθών ή υπηρεσιών, «συγκεκριμένων και ειδικών περιπτώσεων», πρόσφορων να δικαιολογήσουν την επιλεκτική εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ.

36. Έτσι, στην παρούσα υπόθεση μπορεί κάλλιστα, όπως υποστήριξαν η Γερμανική και η Φινλανδική Κυβέρνηση, να υποστηριχθεί ότι, αντιθέτως προς τα βιβλία σε υπόστρωμα χαρτιού, όλα τα βιβλία σε άλλα υλικά υποστρώματα απαιτούν ιδιαίτερο τεχνικό μέσο αναγνώσεως και είναι συνεπώς πρόσφορα να αποτελέσουν «συγκεκριμένες και ειδικές περιπτώσεις» της κατηγορίας «παραδόσεως βιβλίων σε όλες τις μορφές», οπότε θα πληρούνταν η τεθείσα από τη νομολογία του Δικαστηρίου προϋπόθεση.

Β — *Επί της τηρήσεως της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας*

37. Κατά τη νομολογία, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, που είναι εγγενής στο κοινό σύστημα ΦΠΑ, αντιτίθεται ιδίως στη διαφορετική μεταχείριση, από την άποψη του ΦΠΑ, ομοειδών εμπορευμάτων ή παροχών υπηρεσιών, που ως εκ τούτου βρίσκονται σε ανταγωνισμό μεταξύ τους [22]. Πρόκειται συνεπώς για επί μέρους εκδήλωση, σε θέματα ΦΠΑ, της γενικής αρχής της ίσης μεταχειρίσεως [23].

38. Έπεται ότι, αν τα εμπορεύματα ή οι παροχές υπηρεσιών είναι ομοειδή, πρέπει να υποβάλλονται σε ενιαίο συντελεστή ΦΠΑ [24].

39. Η επαλήθευση του ομοειδούς χαρακτήρα των εμπορευμάτων ή των παροχών υπηρεσιών απαιτεί πρωτίστως τη θεώρηση από τη σκοπιά του μέσου καταναλωτή ούτως ώστε να μπορέσει να διαπιστωθεί αν τα εμπορεύματα ή οι παροχές υπηρεσιών ικανοποιούν τις ίδιες ανάγκες αυτού του τελευταίου, αποφεύγοντας συγχρόνως τις τεχνητές διακρίσεις που εδραιώνονται σε επουσιώδεις διαφορές [25].

40. Έτσι, το Δικαστήριο έκρινε ότι δύο παροχές υπηρεσιών είναι ομοειδείς όταν παρουσιάζουν ανάλογες ιδιότητες και ανταποκρίνονται στις ίδιες ανάγκες του καταναλωτή, κατ' εφαρμογή κριτηρίου συγκρισιμότητας ως προς τη χρήση τους, και όταν οι υφιστάμενες διαφορές δεν επιδρούν κατά σημαντικό τρόπο στην απόφαση του μέσου καταναλωτή να επιλέξει τη μία ή την άλλη από τις εν λόγω παροχές υπηρεσιών [26].

41. Όπως ήδη επισήμανα, στην παρούσα υπόθεση, οι μετέχοντες στη διαδικασία πραγματεύθηκαν επί μακρόν το ζήτημα κατά πόσον, εκδίδοντας την οδηγία 2009/47, η οποία επέτρεψε να συμπεριληφθούν, στο παράρτημα ΙΙΙ, σημείο 6, της οδηγίας ΦΠΑ, βιβλία σε «όλες τις μορφές», ο νομοθέτης της Ένωσης αποσκοπούσε στη διασφάλιση της τηρήσεως της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, στηριζόμενος στην παραδοχή ότι, ανεξαρτήτως του υλικού τους υποστρώματος, όλα τα διαλαμβανόμενα στο εν λόγω σημείο 6 βιβλία ήταν ομοειδή και, ως εκ τούτου, τελούσαν σε αμοιβαία σχέση ανταγωνισμού.

22 — Βλ., ιδίως, αποφάσεις The Rank Group (C-259/10 και C-260/10, EU:C:2011:719, σκέψη 32), καθώς και Pro Med Logistik και Pongratz (EU:C:2014:111, σκέψη 52).

23 — Βλ., ως προς το ζήτημα αυτό, απόφαση NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, σκέψη 41 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

24 — Βλ. απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας (C-481/98, EU:C:2001:237, σκέψη 22).

25 — Βλ., υπ' αυτή την έννοια, αποφάσεις The Rank Group (EU:C:2011:719, σκέψη 43), και Pro Med Logistik και Pongratz (EU:C:2014:111, σκέψη 53).

26 — Απόφαση Pro Med Logistik και Pongratz (EU:C:2014:111, σκέψη 55 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

42. Ενώ, κατ' ουσίαν, οι κυβερνήσεις που κατέθεσαν παρατηρήσεις εκτιμούν ότι ο σκοπός του νομοθέτη της Ένωσης δεν ήταν να στερήσει τα κράτη μέλη, συμπεριλαμβανομένων των εθνικών δικαστηρίων, του περιθωρίου σταθμίσεώς τους, εξαναγκάζοντάς τα να επεκτείνουν αυτοδικαίως τον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ, που δικαιούνται να εφαρμόζουν στη παράδοση εντύπων βιβλίων, στα βιβλία που εκδίδονται σε άλλα υλικά υποστρώματα, η Επιτροπή υποστήριξε αντίθετη άποψη, έστω και λιγότερο απόλυτη κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση.

43. Όπως υποστήριξαν οι μετέχουσες στην παρούσα διαδικασία κυβερνήσεις, ούτε το κείμενο της οδηγίας 2009/47 ούτε οι αιτιολογικές της σκέψεις αφήνουν να διαφανεί ότι το αντικείμενο της τροποποιήσεως που επέφερε στο παράρτημα ΙΙΙ, σημείο 6, της οδηγίας ΦΠΑ ήταν η διασφάλιση της τηρήσεως της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας εντός της κατηγορίας που περιλαμβάνεται στο σημείο αυτό.

44. Πράγματι, η αιτιολογική σκέψη 4 της οδηγίας 2009/47 περιορίζεται στην επισήμανση ότι η οδηγία ΦΠΑ πρέπει «να τροποποιηθεί [...] προκειμένου να διασαφηνισθεί και να προσαρμοσθεί στην τεχνική πρόοδο η αναφορά στα βιβλία που περιλαμβάνεται στο παράρτημα ΙΙΙ αυτής».

45. Θα ήταν ασφαλώς δυνατό να υποστηριχθεί ότι η διαπιστωθείσα ανάγκη προσαρμογής της αναφοράς αυτής στην τεχνολογική εξέλιξη θα μπορούσε, εμμέσως, να σημαίνει ότι ο νομοθέτης της Ένωσης είχε πλέον την άποψη ότι τα βιβλία που εκδίδονται σε υλικά υποστρώματα άλλα από το χαρτί εισέρχονταν κατ' ανάγκη σε ανταγωνισμό με τα έντυπα βιβλία και ότι ενδεικνυόταν εξ αυτού να τους εφαρμόζεται ο ίδιος μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ.

46. Εντούτοις, εκτός του ότι η Επιτροπή δεν προέβαλε τέτοιο επιχείρημα, καμία αντικειμενική ένδειξη προς την κατεύθυνση αυτή δεν συνάγεται από την οδηγία 2009/47.

47. Επιπλέον, η σύγκριση, όπως επίσης πρότεινε η Επιτροπή, μεταξύ της οδηγίας 2009/47 και των προπαρασκευαστικών εργασιών που οδήγησαν στην έκδοσή της δεν καταλήγει, τελικώς, παρά στην ενδυνάμωση της απόψεως κατά την οποία η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας δεν φαίνεται να αποτέλεσε τον επιδιωκόμενο από τον νομοθέτη της Ένωσης σκοπό, παρότι είχε αποτελέσει το θεμέλιο, εν μέρει τουλάχιστον, των αιτιολογικών σκέψεων της προμνησθείσας προτάσεως της Επιτροπής της 7ης Ιουλίου 2008.

48. Έτσι, ναι μεν η έκθεση των λόγων της προτάσεως αυτής υπεδείκνυε ότι, «για λόγους ουδετερότητας», ήταν «αναγκαίο» να επεκταθεί το παράρτημα ΙΙΙ, σημείο 6, της οδηγίας ΦΠΑ σε «βιβλία που είναι σε CD, CD-ROMs ή κάθε άλλο παρόμοιο υλικό μέσο που αναπαράγουν βασικά το ίδιο πληροφοριακό περιεχόμενο με τα έντυπα βιβλία» [27], πλην όμως το ίδιο το κείμενο της προτάσεως περιοριζόταν στο να επισημάνει την αναγκαιότητα «να γίνουν κάποιες προσαρμογές ώστε να [...] προσαρμοστούν [οι διατάξεις] στην τεχνική πρόοδο», προσαρμογές με τις οποίες θα δινόταν η « *δυνατότητα* εφαρμογής μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ [...] σε ακουστικά βιβλία, CD, CD-ROM και κάθε άλλο υλικό υπόστρωμα που αναπαράγουν βασικά το ίδιο πληροφοριακό περιεχόμενο με τα έντυπα βιβλία» [28].

49. Καθίσταται συνεπώς αντιληπτό, από την ανάγνωση και μόνο της εν λόγω προτάσεως, ότι μολονότι η Επιτροπή αναγνώριζε την ύπαρξη ενός ορισμένου βαθμού συγκρισιμότητας μεταξύ των διαφορετικών υλικών υποστρωμάτων που προαναφέρθηκαν και των εντύπων βιβλίων, εντούτοις δεν επρόκειτο περί πλήρους συγκρισιμότητας ή ομοιότητας.

27 — Σημείο 5.3, σ. 9 της προμνησθείσας στην ανωτέρω υποσημείωση 7 προτάσεως οδηγίας.

28 — Έκτη αιτιολογική σκέψη της ως άνω προτάσεως οδηγίας (η υπογράμμιση δική μου).

50. Πράγματι, αφενός, η συγκρισιμότητα αυτή περιοριζόταν στα υλικά υποστρώματα άλλα από το χαρτί που «αναπαράγουν βασικά το ίδιο πληροφοριακό περιεχόμενο με τα έντυπα βιβλία», πράγμα που συνεπαγόταν κατ' ανάγκη, όπως μαρτυρεί η έκθεση των λόγων της ίδιας της προτάσεως, ότι τα βιβλία σε υλικά υποστρώματα άλλα από το χαρτί, που παρέχουν λειτουργίες συμπληρωματικές προς αυτές των εντύπων βιβλίων, όπως είναι οι μηχανές αναζητήσεως ή οι σύνδεσμοι προς άλλους τύπους υλικού, εξαιρούνταν από αυτήν [29]. Αφετέρου, αντιθέτως προς αυτό που θα έπρεπε κατ' αρχήν να απαιτεί η τήρηση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, ο βαθμός αυτός συγκρισιμότητας ή ομοιότητας δεν επέφερε αυτοδικαίως την επέκταση, στα βιβλία σε άλλα υλικά υποστρώματα, του μειωμένου συντελεστή που ήταν προηγουμένως εφαρμοστέος μόνο στα έντυπα βιβλία, αλλά οδήγησε απλώς την Επιτροπή στην πρόταση της *δυνατότητας* μιας τέτοιας επεκτάσεως.

51. Το ότι ο νομοθέτης της Ένωσης δεν διατήρησε τον περιορισμό που περιείχε η πρόταση οδηγίας της Επιτροπής, κατά τον οποίο η ευχέρεια επεκτάσεως του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ εφαρμοζόταν μόνο στα υλικά υποστρώματα που «αναπαράγουν βασικά το ίδιο πληροφοριακό περιεχόμενο με τα έντυπα βιβλία», κάνοντας γενικόλογη αναφορά στα βιβλία «σε κάθε άλλο υλικό υπόστρωμα», με οδηγεί στην εκτίμηση ότι η πρόθεσή του δεν ήταν, κατά μείζονα λόγο, να αποδεχθεί την ομοιότητα του συνόλου των βιβλίων που περιλαμβάνονται στο παράρτημα ΙΙΙ, σημείο 6, της οδηγίας ΦΠΑ, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2009/47, αδιακρίτως του υλικού τους υποστρώματος, και να υποχρεώσει τα κράτη μέλη να εφαρμόζουν στα εν λόγω βιβλία μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ πανομοιότυπο με αυτόν στον οποίο δικαιούνται να υποβάλλουν τα έντυπα βιβλία.

52. Συνεπώς, ο νομοθέτης της Ένωσης δεν απέβλεψε, κατά τη γνώμη μου, στο να στερήσει από τα κράτη μέλη το περιθώριο σταθμίσεώς τους ως προς την, ενδεχομένως επιλεκτική, εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ εντός της κατηγορίας της παραδόσεως βιβλίων σε κάθε τύπο υλικού υποστρώματος, η οποία περιλαμβάνεται στο παράρτημα ΙΙΙ, σημείο 6, της οδηγίας ΦΠΑ, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2009/47 [30].

53. Υπό τις συνθήκες αυτές, και σύμφωνα με τη νομολογία, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να επαληθεύσει κατά πόσον τα έντυπα βιβλία και τα βιβλία που εκδίδονται σε άλλα υλικά υποστρώματα είναι παρόμοια, από τη σκοπιά του μέσου καταναλωτή, ως προς το ότι καλύπτουν τις ίδιες ανάγκες του.

54. Όπως ισχυρίσθηκαν βασίμως οι μετέχοντες στη διαδικασία κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ενδείκνυται να λαμβάνεται ως μέτρο αναφοράς ο μέσος καταναλωτής καθενός από τα κράτη μέλη, πράγμα όντως εύλογο, αφού η εκτίμηση του μέσου καταναλωτή ενδέχεται να διαφοροποιείται αναλόγως του βαθμού διεισδύσεως των νέων τεχνολογιών σε κάθε εθνική αγορά και του βαθμού προσβάσεως στα τεχνικά μέσα που επιτρέπουν στον εν λόγω καταναλωτή την ανάγνωση ή την ακρόαση των βιβλίων που περιέχονται σε υλικά υποστρώματα άλλα από το χαρτί.

29 — Βλ. προμνησθείσα πρόταση οδηγίας, σημείο 5.3, σ. 9. Υπέρ αυτού συνηγορούν επίσης οι προσανατολισμοί που απορρέουν από τις συνεδριάσεις της επιτροπής του ΦΠΑ, 92η συνεδρίαση των 7ης και 8ης Δεκεμβρίου 2010, έγγραφο A - taxud.c.1(2011)157667-684, που επαναλαμβάνουν σχεδόν αυτολεξεί τον ορισμό της έννοιας των «βιβλίων σε κάθε άλλο υλικό υπόστρωμα» της προτάσεως οδηγίας. Όπως αναφέρει το ίδιο το έγγραφο, οι προσανατολισμοί αυτοί δεν είναι δεσμευτικοί ούτε για την Επιτροπή ούτε για τα κράτη μέλη.

30 — Η άποψη ότι πρόθεση του νομοθέτη της Ένωσης δεν ήταν να δεσμεύσει τα κράτη μέλη να επεκτείνουν στα βιβλία σε υλικά υποστρώματα άλλα από το χαρτί τον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ που 26 εξ αυτών παραχωρούν στην παράδοση εντύπων βιβλίων ενδυναμώνεται, κατά την άποψή μου, από το γεγονός ότι, μεταξύ των κρατών μελών, 14 εξ αυτών, δηλαδή η πλειοψηφία πλέον ενός, αποφάσισαν να διατηρήσουν την εφαρμογή του συνήθους συντελεστή ΦΠΑ στην παράδοση βιβλίων σε άλλα υλικά υποστρώματα. Βλ., επί των στατιστικών αυτών, τον πίνακα που παρατίθεται στη σελίδα 4 του προαναφερθέντος στην ανωτέρω υποσημείωση 5 εγγράφου taxud.c.1(2014) 48867, που καταγράφει την κατάσταση των εφαρμοζομένων στα κράτη μέλη συντελεστών ΦΠΑ κατά την 31η Ιανουαρίου 2014.

55. Κατ' εφαρμογή της νομολογίας, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο, λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των στοιχείων που παρουσιάζονται ενώπιόν του, να επαληθεύσει κατά πόσον τα έντυπα βιβλία και τα βιβλία σε υλικά υποστρώματα άλλα από το χαρτί έχουν ανάλογες ιδιότητες και ικανοποιούν τις ίδιες ανάγκες του καταναλωτή, κατ' εφαρμογή κριτηρίου συγκρισιμότητας ως προς τη χρήση και σε συνάρτηση προς τις υφιστάμενες διαφορές, προκειμένου να επαληθεύσει αν οι διαφορές αυτές επηρεάζουν ή όχι κατά τρόπο σημαντικό ή αντιληπτό την απόφαση του μέσου καταναλωτή να προκρίνει το ένα ή το άλλο από τα εν λόγω πολιτιστικά προϊόντα.

56. Συναφώς, οι μετέχουσες στην παρούσα διαδικασία κυβερνήσεις υποστήριξαν, χωρίς αντίλογο από μέρους της Επιτροπής, ότι τα βιβλία σε υλικό υπόστρωμα άλλο από το χαρτί διαφοροποιούνται αντικειμενικώς, ως εκ των ιδιοτήτων τους, από τα έντυπα βιβλία. Η διαφορά αυτή απορρέει όχι μόνο από την αναγκαιότητα χρήσεως τεχνικού μέσου αναγνώσεως[31], αλλά και από το γεγονός ότι ο μέσος καταναλωτής βιβλίων σε υλικά υποστρώματα άλλα από το χαρτί θα προκρίνει τα προϊόντα αυτά ακριβώς λόγω των συμπληρωματικών εφαρμογών και λειτουργιών που μπορούν να του προσφέρουν σε σύγκριση προς αυτές των εντύπων βιβλίων.

57. Έτσι, όπως εξέθεσε η Φινλανδική Κυβέρνηση στην επ' ακροατηρίου διαδικασία, η απόφαση ενός μέσου καταναλωτή να αγοράσει ένα ηχογραφημένο βιβλίο σπανίως θα στηρίζεται μόνο στην απλή ανάγνωση του κειμένου ενός εντύπου βιβλίου, συνηθέστερα δε θα στηρίζεται στην ερμηνεία και/ή τη διασημότητα του αναγνώστη καθώς και στα ειδικά εφέ ή τη μουσική που αναπαράγονται στην ηχογραφημένη εκδοχή. Αντιστοίχως, ιδίως κατά τη Γερμανική και τη Φινλανδική Κυβέρνηση, προκειμένου περί βιβλίων σε CD, CD-ROM ή μνήμες USB, ο μέσος καταναλωτής θα επηρεασθεί στην αγορά του από τις συμπληρωματικές λειτουργίες αναζητήσεως που παρέχουν τα βιβλία αυτά ή από την ενσωμάτωση λογισμικών ή άλλων προγραμμάτων στα εν λόγω βιβλία, κατ' αντίθεση προς τα έντυπα βιβλία.

58. Εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο, ενόψει των στοιχείων που διαθέτει, να επαληθεύσει την ακρίβεια των εκτιμήσεων αυτών σε σχέση με τη συμπεριφορά του μέσου καταναλωτή στη Φινλανδία.

59. Με βάση τις προηγηθείσες σκέψεις, προτείνω να ερμηνευθούν το άρθρο 98, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, και το παράρτημα III, σημείο 6, της οδηγίας ΦΠΑ, όπως τροποποιήθηκε, όσον αφορά το τελευταίο αυτό σημείο, από την οδηγία 2009/47, υπό την έννοια ότι δεν αντίκεινται σε εθνική νομοθεσία κατά την οποία ένας μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ εφαρμόζεται στα έντυπα βιβλία, ενώ τα βιβλία σε άλλα υλικά υποστρώματα όπως είναι τα CD, τα CD-ROM και οι μνήμες USB υποβάλλονται στους συνήθεις συντελεστές ΦΠΑ, υπό τον όρο ότι, από τη σκοπιά του μέσου καταναλωτή του ενδιαφερομένου κράτους μέλους, τα δεύτερα δεν είναι παρόμοια με τα πρώτα κατά το ότι δεν ανταποκρίνονται στις ίδιες ανάγκες του εν λόγω καταναλωτή, πράγμα περί του οποίου οφείλει να βεβαιωθεί το αιτούν δικαστήριο.

60. Χάριν πληρότητος, προσθέτω ότι η απάντηση που μόλις δόθηκε δεν παραλλάσσει, κατά την άποψή μου, αναλόγως προς τα τρία ενδεχόμενα που απαριθμεί το αιτούν δικαστήριο στο προδικαστικό του ερώτημα, δηλαδή, κατά πρώτον, αν το βιβλίο προορίζεται για ανάγνωση ή για ακρόαση (ηχογραφημένο βιβλίο), κατά δεύτερον, αν υφίσταται έντυπο βιβλίο που έχει το ίδιο περιεχόμενο με το βιβλίο ή με ηχογραφημένο βιβλίο σε υλικό υπόστρωμα, όπως CD, CD-ROM, ηλεκτρονική μνήμη ή άλλο παρεμφερές ενσώματο προϊόν, και, κατά τρίτον, αν είναι δυνατή η άντληση ωφέλειας από τις τεχνικές ιδιότητες που παρέχει το διάφορο του χαρτιού υλικό υπόστρωμα, όπως είναι οι λειτουργίες αναζητήσεως.

31 — Όπως παρατήρησαν, κατ' ουσίαν, η Γερμανική και η Εσθονική Κυβέρνηση, η τιμή αγοράς ενός τέτοιου τεχνικού μέσου αναγνώσεως (υπολογιστής, ταμπλέτα κ.λπ.) ενδέχεται επίσης να αποτελεί σημαντικό στοιχείο της επιλογής του μέσου καταναλωτή.

61. Πράγματι, οι ιδιότητες ακριβώς των βιβλίων σε υλικά υποστρώματα άλλα από το χαρτί είναι το στοιχείο εκείνο του οποίου οφείλει το αιτούν δικαστήριο να σταθμίσει την ενδεχομένως σημαντική ή αντιληπτή επιρροή στην απόφαση του μέσου Φινλανδού καταναλωτή να προκρίνει την αγορά των βιβλίων αυτών αντί των εντύπων βιβλίων.

62. Αν, όπως υποστηρίζουν ιδίως η Φινλανδική και η Γερμανική Κυβέρνηση, οι ιδιότητες αυτές είναι καθοριστικές από τη σκοπιά του μέσου καταναλωτή του ενδιαφερομένου κράτους μέλους, είναι εύλογο να μην επεκτείνει η εθνική νομοθεσία τον εφαρμοστέο στην παράδοση εντύπων βιβλίων μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ στην παράδοση βιβλίων σε υλικά υποστρώματα άλλα από το χαρτί. Αντιθέτως, αν οι ιδιότητες αυτές δεν έχουν ή έχουν μικρή επιρροή στην απόφαση του εν λόγω μέσου καταναλωτή να προχωρήσει στην αγορά βιβλίων σε υλικά υποστρώματα άλλα από το χαρτί —λόγω του ότι το σημαντικό για τον καταναλωτή αυτόν είναι κατ' ουσίαν το παρόμοιο περιεχόμενο όλων των βιβλίων, ανεξαρτήτως του υλικού τους υποστρώματος ή των ιδιοτήτων τους—, η επιλεκτική εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ δεν δικαιολογείται.

III – **Πρόταση**

63. Για όλους τους προεκτεθέντες λόγους, προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει στο προδικαστικό ερώτημα που υπέβαλε το Korkein hallinto-oikeus την ακόλουθη απάντηση:

Το άρθρο 98, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, και το παράρτημα III, σημείο 6, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας όπως τροποποιήθηκε, όσον αφορά το τελευταίο αυτό σημείο, από την οδηγία 2009/47/ΕΚ του Συμβουλίου, της 5ης Μαΐου 2009, πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι δεν αντίκεινται σε εθνική νομοθεσία κατά την οποία ένας μειωμένος συντελεστής φόρου προστιθέμενης αξίας εφαρμόζεται στα έντυπα βιβλία, ενώ τα βιβλία σε άλλα υλικά υποστρώματα όπως είναι τα CD, τα CD-ROM ή οι μνήμες USB υποβάλλονται στον συνήθη συντελεστή φόρου προστιθέμενης αξίας, υπό τον όρο ότι, από τη σκοπιά του μέσου καταναλωτή του ενδιαφερομένου κράτους μέλους, τα δεύτερα δεν είναι παρόμοια με τα πρώτα κατά το ότι δεν ανταποκρίνονται στις ίδιες ανάγκες του εν λόγω καταναλωτή, πράγμα περί του οποίου οφείλει να βεβαιωθεί το αιτούν δικαστήριο.

Η απάντηση αυτή δεν παραλλάσσει αναλόγως προς το αν το βιβλίο προορίζεται για ανάγνωση ή για ακρόαση (ηχογραφημένο βιβλίο), αν υφίσταται έντυπο βιβλίο που έχει το ίδιο περιεχόμενο με το βιβλίο ή με το ηχογραφημένο βιβλίο σε υλικό υπόστρωμα, όπως CD, CD-ROM, ηλεκτρονική μνήμη ή άλλο παρεμφερές ενσώματο προϊόν, ή αν είναι δυνατή η άντληση ωφέλειας από τις τεχνικές ιδιότητες που παρέχει το διάφορο του χαρτιού υλικό υπόστρωμα, όπως είναι οι λειτουργίες αναζητήσεως.