Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2015 m. kovo 5 d.*

„Valstybės įsipareigojimų neįvykdymas — Apmokestinimas — PVM — Lengvatinio tarifo taikymas — Skaitmeninių arba elektroninių knygų tiekimas“

Byloje C-502/13

dėl 2013 m. rugsėjo 18 d. pagal SESV 258 straipsnį pareikšto ieškinio dėl įsipareigojimų neįvykdymo

Europos Komisija, atstovaujama C. Soulay ir F. Dintilhac, nurodžiusi adresą dokumentams įteikti Liuksemburge,

ieškovė,

palaikoma

Europos Sąjungos Tarybos, atstovaujamos E. Chatziioakeimidou ir A. de Gregorio Merino,

įstojusios į bylą šalies,

prieš

Liuksemburgo Didžiąją Hercogystę, atstovaujamą D. Holderer,

atsakovę,

palaikomą

Belgijos Karalystės, atstovaujamos M. Jacobs ir J.-C. Halleux,

įstojusios į bylą šalies,

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas L. Bay Larsen, teisėjai K. Jürimäe, J. Malenovský, M. Safjan ir A. Prechal (pranešėja),

generalinis advokatas P. Mengozzi,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

* Proceso kalba: prancūzų.

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

1 Savo ieškiniu Europos Komisija Teisingumo Teismo prašo konstatuoti, kad taikydama 3 % pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) tarifą skaitmeninių (ar elektroninių) knygų tiekimui Liuksemburgo Didžioji Hercogystė neįvykdė įsipareigojimų pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1), iš dalies pakeistos 2010 m. gruodžio 7 d. Tarybos direktyva 2010/88/ES (OL L 326, p. 1, toliau – PVM direktyva), 96–99, 110 ir 114 straipsnius kartu su šios direktyvos II ir III priedais ir 2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentu (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112 įgyvendinimo priemonės (OL L 77, p. 1).

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

2 PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Prekių tiekimas“ – teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas.“

3 Šios direktyvos 24 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Paslaugų teikimas“ – sandoris, kuris nėra prekių tiekimas.“

4 Šios direktyvos 96 straipsnyje nustatyta:

„Valstybės narės taiko standartinį PVM tarifą, kurį kiekviena valstybė narė nustato kaip tam tikrą procentą nuo apmokestinamosios vertės ir kuris turi būti toks pats prekių tiekimui bei paslaugų teikimui.“

5 Pagal PVM direktyvos 97 straipsnį:

„Nuo 2011 m. sausio 1 d. iki 2015 m. gruodžio 31 d. standartinis tarifas negali būti mažesnis nei 15 %.“

6 Šios direktyvos 98 straipsnio 1 ir 2 dalyse numatyta:

„1. Valstybės narės gali taikyti vieną arba du lengvatinius tarifus.

2. Lengvatiniai tarifai taikomi tik III priede nustatytoms kategorijoms priklausančių prekių tiekimui ar paslaugų teikimui.

„Lengvatiniai tarifai netaikomi elektroniniu būdu teikiamoms paslaugoms.“

7 Šios direktyvos 99 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Nustatomi lengvatiniai tarifai yra apmokestinamosios vertės procentinė dalis, kuri negali būti mažesnė nei 5 %.“

8 Pagal šios direktyvos 110 straipsnį:

„Valstybės narės, kurios 1991 m. sausio 1 d. neapmokestino suteikdamos teisę atskaityti anksčiau sumokėtą PVM arba taikė mažesnius nei 99 straipsnyje numatytus lengvatinius tarifus, gali toliau neapmokestinti PVM arba taikyti tuos lengvatinius tarifus.

Pirmoje pastraipoje nurodyti neapmokestinimo atvejai ir lengvatiniai tarifai turi atitikti Bendrijos teisę ir būti priimti dėl aiškiai apibrėžtų socialinių priežasčių bei galutinio vartotojo naudai.“

9 PVM direktyvos 114 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Valstybės narės, kurios 1993 m. sausio 1 d. privalėjo daugiau kaip 2 % padidinti jų taikomą standartinį tarifą, galiojusį 1991 m. sausio 1 d., gali III priede nurodytų kategorijų prekių tiekimui ar paslaugų teikimui taikyti mažesnį nei 99 straipsnyje numatytą lengvatinį tarifą.

<…>“

10 PVM direktyvos II priedo, apimančio „58 straipsnyje ir 59 straipsnio pirmos dalies k punkte nurodytų elektroniniu būdu teikiamų paslaugų orientacinis sąrašą“ (šie straipsniai skirti neapmokestinamiems asmenims suteiktų paslaugų vietai nustatyti), 3 punkte nurodyta:

„vaizdų, teksto ir informacijos tiekimas ir galimybės naudotis duomenų bazėmis sudarymas.“

11 Pradinės Direktyvos 2006/112 redakcijos III priedo, apimančio prekių ir paslaugų, kurias tiekiant ar teikiant gali būti taikomi 98 straipsnyje nurodyti lengvatiniai tarifai, sąrašą, 6 punkte buvo numatyta:

„knygų (įskaitant brošiūras, skrajutes ir panašius spaudinius, vaikams skirtas iliustruotas, piešimo ar spalvinimo knygeles, spausdintas ar rankraštines natas, žemėlapius ir hidrografines ar panašias schemas), laikraščių ir periodinių leidinių, išskyrus visiškai ar iš esmės reklaminius leidinius, tiekimas, įskaitant jų išdavimą bibliotekose.“

12 2009 m. gegužės 5 d. Tarybos direktyva 2009/47/EB (OL L 116, p. 18) pakeitė Direktyvą 2006/112. Direktyvos 2009/47 4 konstatuojamojoje dalyje nustatyta:

„Direktyva 2006/112/EB turėtų būti papildomai iš dalies pakeista siekiant atitinkamai sudaryti galimybę taikyti lengvatinius tarifus arba neapmokestinti PVM keliais konkrečiais atvejais dėl socialinių ar sveikatos apsaugos motyvų, bei siekiant nuorodą į knygas, pateikiamą jos III priede, patikslinti ir atnaujinti atsižvelgiant į technikos pažangą.“

13 Nuo 2009 m. birželio 1 d., Direktyvos 2009/47 įsigaliojimo dienos, PVM direktyvos III priedo 6 punktas suformuluotas taip:

„visų pavidalų knygų (įskaitant brošiūras, skrajutes ir panašius spaudinius, vaikams skirtas iliustruotas, piešimo ar spalvinimo knygeles, spausdintas ar rankraštines natas, žemėlapius ir hidrografines ar panašias schemas), laikraščių ir periodinių leidinių, išskyrus visiškai ar iš esmės reklaminius leidinius, tiekimas, įskaitant jų išdavimą bibliotekose.“

14 PVM direktyvos III priedo 9 punkte prie paslaugų, kurias teikiant gali būti taikomi lengvatiniai tarifai, nurodytos „rašytojų, kompozitorių ir atlikėjų teikiamos paslaugos arba jiems priklausančių honorarų už autorines teises mokėjimas“.

15 Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 7 straipsnio 1 ir 2 dalyse numatyta:

„1. Elektroninėmis priemonėmis teikiamos paslaugos, kaip nurodyta [PVM] direktyvoje, apima paslaugas, kurios teikiamos internetu arba elektroniniu tinklu, dėl kurių pobūdžio jų teikimas yra iš esmės automatizuotas bei reikalauja minimalaus žmogaus įsikišimo ir kurių teikimo neįmanoma užtikrinti be informacinių technologijų panaudojimo.

2. 1 dalis taikoma visų pirma:

<…>

f) I priede išvardytoms paslaugoms.“

16 Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 I priedo „Šio reglamento 7 straipsnis“ 3 punkte nustatyta:

„[PVM] direktyvos II priedo 3 punktas:

<…>

c) knygų ir kitų elektroninių leidinių skaitmeninis turinys;

<…>“

Liuksemburgo teisė

17 2012 m. spalio 25 d. Liuksemburgo Didžiajai Hercogystei pateiktoje motyvuotoje nuomonėje nurodyto termino pabaigos dieną galiojusios 1979 m. vasario 12 d. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVM įstatymas) redakcijos 39 straipsnio 3 dalyje numatyta:

„Standartinis [PVM] tarifas, taikomas apmokestinamiesiems sandoriams, sudaro penkiolika apmokestinamosios vertės procentų <…>.

Lengvatinis mokesčio tarifas sudaro šešis šios apmokestinamosios vertės procentus.

Ypač lengvatinis mokesčio tarifas sudaro tris šios apmokestinamosios vertės procentus.“

18 Pagal PVM įstatymo 40 straipsnį:

„1. Laikantis Didžiojo Hercogo reglamente nustatytų ribų ir sąlygų renkamas [PVM]:

<…>

2° ypač lengvatinis trijų procentų tarifas už prekių tiekimą ir paslaugų teikimą bei įsigijimus Bendrijos viduje ir prekių importą, kai šios prekės ir paslaugos nurodytos šio įstatymo B priede;

<…>

2. Standartinis penkiolikos procentų [PVM] tarifas taikomas visiems apmokestinamiesiems sandoriams, išskyrus numatytus 1 dalyje.

<…>“

19 PVM įstatymo B priedo 5 punkte „Prekių ir paslaugų, kurioms taikomas ypač lengvatinis tarifas, sąrašas“ nustatyta:

„knygos (įskaitant brošiūras, skrajutes ir panašius spaudinius, vaikams skirtas iliustruotas, piešimo ar spalvinimo knygeles, spausdintas ar rankraštines natas, žemėlapius ir hidrografines ar panašias schemas), laikraščiai ir periodiniai leidiniai, išskyrus visiškai ar iš esmės reklaminius leidinius ir pornografines knygas, laikraščius ir leidinius.“

20 Motyvuotoje nuomonėje nurodyto termino pabaigos dieną galiojusios 1991 m. gruodžio 21 d. Didžiojo Hercogo reglamento, nustatančio lengvatinio, ypač lengvatinio ir tarpinio pridėtinės vertės mokesčio tarifų taikymo ribas ir sąlygas, redakcijos (toliau –1991 m. gruodžio 21 d. Didžiojo Hercogo reglamentas) 2 straipsnyje numatyta:

„[PVM įstatymo] B priedo 1–7 punktuose išvardytos prekės išsamiau apibrėžtos atitinkamose Importo muitų tarifo pozicijose (toliau – TD), numatytose šio reglamento 1 straipsnyje:

<…>

5° knygos, laikraščiai ir periodiniai leidiniai:

a)

— knygos, brošiūros, panašūs spaudiniai, net atskiri lapai, išskyrus visiškai ar iš esmės reklaminius leidinius ir pornografines knygas (ex NR. 49.01 TD),

— inkunabulai ir kitos knygos, kurios yra antikvarinės, senesnės nei 100 metų (ex NR. 97.06 TD)

<…>“

21 2011 m. gruodžio 12 d. *Direction de l’Enregistrement et des Domaines* (Registrų ir turto direkcijos) aplinkraštyje Nr. 756 nustatyta:

„Kadangi sąvoka „knygos“ [Europos Sąjungos] valstybėse narėse neaiškinama vienodai, vyriausybė nusprendė dėl neutralumo priežasčių šią sąvoką aiškinti plačiai, kaip numatyta [PVM] įstatymo B priedo 5 punkte ir [1991 m. gruodžio 21 d. Didžiojo Hercogo reglamento] 2 straipsnio 5 punkto a papunktyje, ir nedaromas skirtumas tarp fizinio ir skaitmeninio pavidalo, nes funkcijos yra vienodos.

Šiam aiškinimui netiesiogiai buvo pritarta 2011 m. gruodžio 6 d. Komisijos komunikate Europos Parlamentui, Tarybai ir Europos socialinių reikalų komitetui dėl PVM ateities (COM(2011)851 *final*), kuriame pažymėta, kad <…> „vienodas produktų, prieinamų ir tradiciniu pavidalu, ir internetu, vertinimas vykstant viešoms konsultacijoms sukėlė didelę reakciją. Šiuos klausimus reikia sureguliuoti“.

Tai taikoma nuo 2012 m. sausio 1 d.“

Ikiteisminė procedūra ir procesas Teisingumo Teisme

22 Komisija manė, kad nuo 2012 m. sausio 1 d. „ypač lengvatinio“ 3 % PVM tarifo (toliau – lengvatinis 3 % PVM tarifas) taikymas skaitmeninėms ar elektroninėms knygoms prieštarauja PVM direktyvai, ir pateikė Liuksemburgo Didžiajai Hercogystei 2012 m. liepos 4 d. oficialųjį pranešimą. Valstybė narė į jį atsakė 2012 m. liepos 31 d. laišku.

23 2012 m. spalio 25 d. Komisija pateikė pagrįstą nuomonę, ragindama Liuksemburgo Didžiąją Hercogystę per mėnesį nuo jos gavimo imtis būtinų priemonių, kad į ją būtų atsižvelgta. Valstybė narė į ją atsakė 2012 m. lapkričio 29 d. laišku.

24 Kadangi Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės pateiktas paaiškinimas Komisijos netenkino, Komisija nusprendė pareikšti šį ieškinį.

25 2014 m. sausio 14 ir vasario 3 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimi Europos Sąjungos Tarybai ir Belgijos Karalystei buvo leista įstoti į bylą palaikyti atitinkamai Komisijos ir Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės reikalavimų.

Dėl ieškinio

Pirminės pastabos

26 Komisija pažymi, kad skaitmeninių ar elektroninių knygų tiekimas reiškia elektroninio formato knygų, kurias galima skaityti kompiuteryje, išmaniajame telefone, elektroninių knygų skaityklėje ar kitame skaitymo įrenginyje, tiekimas parsisiuntimo ar transliacijos („streaming“) iš interneto svetainės būdu už atlygį (toliau – elektroninių knygų tiekimas).

27 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ginčija ieškinio dalyko apimtį. Jos teigimu, lengvatinis 3 % PVM tarifas taikomas knygų tiekimui parsisiuntimo internetu būdu, išskyrus knygų tiekimą transliavimo būdu.

28 Šiuo klausimu reikia konstatuoti, kad, kaip teisingai teigia Komisija, iš Liuksemburgo teisės šioje srityje, nurodytos šio sprendimo 17–21 punktuose, neišplaukia, kad knygų tiekimui transliavimo būdu, kitaip nei knygų tiekimui parsisiuntimo internetu būdu, netaikomas lengvatinis 3 % PVM tarifas.

29 Šiomis aplinkybėmis nereikia nagrinėjant ieškinį apsiriboti siauresne, nei Komisijos ieškinyje nurodyta, skaitmeninių ar elektroninių knygų kategorija.

Dėl esmės

30 Komisija teigia, kad Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės taikomas lengvatinis 3 % PVM tarifas elektroninių knygų tiekimui yra nesuderinamas su PVM direktyvos 96 – 99, 110 ir 114 straipsniais kartu su šios direktyvos II ir III priedais ir Įgyvendinimo reglamentu Nr. 282/2011.

31 Ši institucija pažymi, kad pagal PVM direktyvos 98 straipsnio 2 dalies pirmą pastraipą lengvatiniai tarifai taikomi tik šios direktyvos III priede nustatytoms kategorijoms priklausančių prekių tiekimui ar paslaugų teikimui. Tačiau elektroninių knygų tiekimas nepatenka į šio priedo taikymo sritį, todėl jam negali būti taikomas lengvatinis PVM tarifas. Tokį aiškinimą patvirtina PVM direktyvos 98 straipsnio 2 dalies antra pastraipa, pagal kurią lengvatinis tarifas netaikomas elektroniniu būdu teikiamoms paslaugoms. Tokiomis aplinkybėmis PVM direktyvos 110 ir 114 straipsniai taip pat neleidžia taikyti lengvatinio 3 % PVM tarifo elektroninių knygų tiekimui.

32 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, kurią palaiko Belgijos Karalystė, ginčija Komisijos atitinkamų PVM direktyvos nuostatų aiškinimą. Šių valstybių narių teigimu, elektroninių knygų tiekimas patenka į PVM direktyvos III priedo 6 punktą ir, kaip papildomai teigia Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, į šio priedo 9 punktą. Be to, PVM direktyvos 110 ir 114 straipsniai bet kuriuo atveju leidžia šiai valstybei narei taikyti lengvatinį 3 % PVM tarifą tokiam tiekimui.

33 Šiuo klausimu primintina, jog Direktyvos 2006/112 96 straipsnyje numatyta, kad prekių tiekimui ir paslaugų teikimui taikomas toks pats, t. y. standartinis, PVM tarifas. Nukrypstant nuo šio principo, šios direktyvos 98 straipsnio 1 dalyje valstybėms narėms pripažįstama teisė taikyti vieną ar du lengvatinius PVM tarifus. Pagal šio straipsnio 2 dalies pirmą pastraipą lengvatiniai tarifai taikomi tik PVM direktyvos III priede nustatytoms kategorijoms priklausančių prekių tiekimui ar paslaugų teikimui (Sprendimo *K*, C-219/13, EU:C:2014:2207, 21 ir 22 punktai).

34 Dėl Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir Belgijos Karalystės pateikto argumento, jog elektroninių knygų tiekimas patenka į PVM direktyvos III priedo 6 punkto taikymo sritį, primintina, kad siekiant nustatyti Sąjungos teisės nuostatos taikymo apimtį reikia atsižvelgti ir į jos formuluotę, kontekstą bei tikslus (žr., be kita ko, Sprendimo *NCC Construction Danmark*, C-174/08, EU:C:2009:669, 23 punktą ir nurodytą teismų praktiką).

35 Reikia priminti, kad šio III priedo 6 punkto kategorijose, kurioms gali būti taikomas lengvatinis PVM tarifas, yra aiškiai nurodytas „visų pavidalų knygų tiekimas“. Taigi iš šio punkto teksto matyti, kad lengvatinis PVM tarifas taikomas sandoriams, susijusiems su visų pavidalų knygų tiekimu. Taigi, kaip teisingai pažymi Komisija, bet koks kitoks aiškinimas šio punkto formuluotę „visų pavidalų“ padarytų beprasmišką.

36 Aišku, kad elektroninėms knygoms, kad jos galėtų būti skaitomos, reikalingas tam tikras pavidalas, kaip antai kompiuteris, tačiau jis į elektroninių knygų tiekimą nėra įtrauktas.

37 Iš to matyti, kad, atsižvelgiant į 6 punktą, į šios nuostatos taikymo sritį nepatenka elektroninių knygų tiekimas.

38 Tokį aiškinimą patvirtina šios nuostatos kontekstas. Iš tiesų tai yra principo, jog valstybės narės taiko standartinį PVM tarifą šiuo mokesčiu apmokestinamiems sandoriams, išimtis ir ji turi būti aiškinama siaurai (žr., be kita ko, Sprendimo *Komisija / Ispanija*, C-360/11, EU:C:2013:17, 18 punktą ir nurodytą teismų praktiką).

39 Aišku, kaip teisingai teigia Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir Belgijos Karalystė, po pakeitimo, atlikto Direktyva 2009/47, išplėtęs PVM direktyvos III priedo 6 punkto taikymo sritį „visų pavidalų knygų tiekimui“ Europos Sąjungos teisės aktų leidėjas turėjo tikslą, kaip tai matyti iš Direktyvos 2009/47 4 konstatuojamosios dalies, nuorodą į sąvoką „knygos“, pateikiamą šiame punkte, patikslinti ir atnaujinti atsižvelgiant į technikos pažangą.

40 Tačiau neginčytina, kaip matyti iš PVM direktyvos 98 straipsnio 2 dalies antros pastraipos, kad jis taip pat nusprendė atmesti bet kokią galimybę taikyti lengvatinį PVM tarifą „elektroniniu būdu teikiamoms paslaugoms“.

41 Kaip suprantama pagal 98 straipsnio 2 dalies antrą pastraipą, elektroninių knygų tiekimas yra „elektroniniu būdu teikiama paslauga“.

42 Iš tiesų, pirma, pagal PVM direktyvos 24 straipsnio 1 dalį „paslaugų teikimas“ yra sandoris, kuris nėra prekių tiekimas, o pagal šios direktyvos 14 straipsnio 1 dalį „prekių tiekimas“ yra teisės, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas. Tačiau elektroninių knygų tiekimas neturėtų būti laikomas „prekių tiekimu“, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, nes elektroninės knygos negalima laikyti materialiuoju turtu. Iš tiesų, kaip matyti iš šio sprendimo 28 punkto, tiekiant nėra pavidalo, kuris leistų skaityti knygą ir ją laikyti „materialiuoju turtu“. Iš to matyti, kad taikant šio 24 straipsnio 1 dalį elektroninių knygų tiekimas turi būti laikomas paslaugų teikimu.

43 Antra, pagal Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 7 straipsnio 1 dalį paslaugų teikimas elektroniniu būdu, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvą, apima „paslaugas, kurios teikiamos internetu arba elektroniniu tinklu, dėl kurių pobūdžio jų teikimas yra iš esmės automatizuotas bei reikalauja minimalaus žmogaus įsikišimo ir kurių teikimo neįmanoma užtikrinti be informacinių technologijų panaudojimo“. Reikia konstatuoti, kad elektroninių knygų tiekimas atitinka šią apibrėžtį.

44 Šį aiškinimą patvirtina PVM direktyvos II priedo 3 punktas kartu su šio įgyvendinimo reglamento 7 straipsnio 1 ir 2 dalimis ir jo I priedo 3 punktu, iš kur matyti, kad knygų skaitmeninio turinio tiekimas yra tokia paslauga.

45 Tam neprieštarauja, priešingai, nei teigia Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, faktas, kad PVM direktyvos II priede pateiktas 58 straipsnyje ir 59 straipsnio 1 dalies k punkte nurodytų elektroniniu būdu teikiamų paslaugų orientacinis sąrašas. Iš tiesų tai, kad šiame priede nėra nurodytos elektroniniu būdu teikiamos paslaugos, svarbios taikant šias dvi nuostatas, neturi įtakos pačiam šių paslaugų pobūdžiui.

46 Be to, kaip matyti iš Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 7 straipsnio 1 dalies teksto, šioje nuostatoje pateikta nuoroda į PVM direktyvos II priedo 3 punkte išvardytas paslaugas skirta nustatyti elektroniniu būdu teikiamoms paslaugoms, kurios numatytos PVM direktyvoje bendrai, o ne kai kuriose konkrečiose šios direktyvos nuostatose.

47 Todėl, kadangi elektroninių knygų tiekimas yra „elektroniniu būdu teikiama paslauga“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 98 straipsnio 2 dalies antrą pastraipą, ir pagal šią nuostatą atmetama bet kokia galimybė taikyti lengvatinį PVM tarifą tokioms paslaugoms, PVM direktyvos III priedo 6 punkto negalima aiškinti taip, kad jo taikymo sritis apima elektroninių knygų tiekimą, nepažeidžiant Sąjungos teisės aktų leidėjo ketinimo neleisti taikyti lengvatinio PVM tarifo šioms paslaugoms.

48 Be to, Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės argumentui, pagal kurį Direktyva 2009/47 šiuo klausimu pakeitė 98 straipsnio 2 dalies antros pastraipos taikymo sritį, nereikėtų pritarti, nes šiam aiškinimui prieštarauja pačios nuostatos tekstas, pagal kurį be jokių išimčių visoms elektroniniu būdu teikiamoms paslaugoms negali būti taikomas lengvatinis PVM tarifas.

49 Vadinasi, atsižvelgiant tiek į PVM direktyvos III priedo 6 punktą, tiek į jo kontekstą ir teisės akto, į kurį įtraukta ši nuostata, tikslus, šio punkto negalima aiškinti taip, kad į jo taikymo sritį patenka elektroninių knygų tiekimas.

50 Priešingai, nei teigia Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir Belgijos Karalystė, šio aiškinimo nepaneigia mokesčių neutralumo principas, kuris yra Sąjungos teisės aktų leidėjo taikomo bendrojo vienodo požiūrio principo atitikmuo PVM srityje (Sprendimo *NCC Construction Danmark*, EU:C:2009:669, 41 punktas ir nurodyta teismų praktika).

51 Iš tiesų mokesčių neutralumo principas neleidžia išplėsti lengvatinio PVM tarifo taikymo srities, nesant šiuo tikslu aiškiai suformuluotos nuostatos (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, 50 punktą ir nurodytą teismų praktiką). PVM direktyvos III priedo 6 punktas nėra nuostata, kuri nedviprasmiškai išplėstų lengvatinio PVM tarifo taikymo sritį elektroninių knygų tiekimui. Atvirkščiai, kaip matyti iš šio sprendimo 49 punkto, toks tiekimas nepatenka į šią nuostatą.

52 Šio sprendimo 49 punkte pateiktu aiškinimu neleidžia suabejoti, priešingai, nei teigia Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, Direktyvos 2009/47 parengiamieji darbai. Ši valstybė narė visų pirma remiasi PVM direktyvos III priedo 6 punktu, kuris buvo pasiūlytas Komisijos ir kuriame buvo nurodyta „knygų (įskaitant brošiūras, skrajutes ir panašius spaudinius, vaikams skirtas iliustruotas, piešimo ar spalvinimo knygeles, spausdintas ar rankraštines natas, žemėlapius ir hidrografines ar panašias

schemas, taip pat garsines knygas, CD, CD-ROM ar panašias priemones, kuriose iš esmės atkuriama tokio pat turinio informacija, kaip ir spausdintose knygose), laikraščių ir periodinių leidinių, išskyrus reklaminius ar beveik vien tik reklamai skirtus leidinius, tiekimas, įskaitant jų išdavimą bibliotekose“.

53 Iš tiesų, atrodo, kaip teigia Komisija, kad galiausiai priimtas šio 6 punkto tekstas yra tik redakciniu atžvilgiu supaprastintas iš pradžių pasiūlytas tekstas.

54 Taip pat negalima pritarti Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės argumentui, kad PVM direktyvos III priedo 6 punktą reikia aiškinti taip, kad jis apima elektroninių knygų tiekimą, antraip būtų nepaisoma šios nuostatos tikslo, nes neegzistuoja skaitmeninės knygos, fiziškai pristatomos klientui. Iš tiesų šiuo klausimu pakanka pažymėti, kad, kaip rodo bylos, kurioje priimtas Sprendimas *K* (EU:C:2014:2207), aplinkybės, šis argumentas pagrįstas klaidinga prielaida.

55 Reikia pridurti, kad tiek, kiek Liuksemburgo Didžioji Hercogystė abejoja dėl PVM direktyvos, konkrečiai jos III priedo 6 punkto, galiojimo, kiek tai susiję su vienodo požiūrio principu, šio galiojimo negalima nagrinėti atsižvelgiant tik į šį ieškinį dėl įsipareigojimų neįvykdymo.

56 Nesant aiškiai tai leidžiančios ESV sutarties nuostatos, valstybė narė negali tinkamai remtis direktyvos, kuri jai skirta, neteisėtumu kaip gynybos priemone, atsikirsdama į šios direktyvos neįvykdymu grindžiamą ieškinį dėl įsipareigojimų neįvykdymo. Išimtis daroma tik tada, kai nagrinėjamame akte yra labai rimtų ir akivaizdžių trūkumų, dėl kurių jis gali būti laikomas neegzistuojančiu, tačiau tokių trūkumų egzistavimo Liuksemburgo Didžioji Hercogystė nenurodo (žr. Sprendimo *Komisija / Austrija*, C-189/09, EU:C:2010:455, 15–17 punktus ir nurodytą teismų praktiką).

57 Dėl tos pačios priežasties ši valstybė narė negali veiksmingai remtis argumentu dėl Direktyvos 2009/47 negaliojimo, kad ją priimant buvo nepaisyta Europos Parlamento vaidmens.

58 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė taip pat remiasi SESV 110 straipsniu, kuris, jos teigimu, įrodo, kad Sutarties autoriai neketino Sąjungos institucijoms suteikti teisės nustatyti diskriminacinius mokesčius.

59 Tačiau šis argumentas iš esmės sutampa su šios valstybės narės argumentu, susijusiu su vienodo požiūrio principu. Todėl šį argumentą reikia atmesti dėl tų pačių motyvų, kurie nurodyti šio sprendimo 50, 51, 55 ir 56 punktuose.

60 Jei elektroninių knygų teikimas nepatenka į PVM direktyvos III priedo 6 punkto taikymo sritį, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė papildomai tvirtina, kad toks tiekimas patenka į šio priedo 9 punkto taikymo sritį.

61 Tačiau šiam argumentui negalima pritarti. Iš tiesų tokio šio 9 punkto, susijusio su rašytojų, kompozitorių ir atlikėjų teikiamomis paslaugomis arba jiems priklausančių honorarų už autorines teises mokėjimu, aiškinimo nepatvirtina šios nuostatos tekstas ir jis išplečia jos taikymo sritį, nors, kaip matyti iš šio sprendimo 38 punkto, ji turi būti aiškinama siaurai.

62 Be to, kaip teisingai teigia Komisija, jei knygų tiekimas patektų į PVM direktyvos III priedo 9 punktą, tai reikštų, kad šio priedo 6 punktas neturi prasmės.

63 Iš to, kas pasakyta, matyti, kad elektroninių knygų tiekimas nepatenka nei į PVM direktyvos III priedo 6 punkto, nei į 9 punkto taikymo sritį. Be to, neginčytina, kad toks tiekimas nepatenka į jokią kitą paslaugų teikimo kategoriją, nurodytą šiame priede. Šiomis aplinkybėmis lengvatinio PVM tarifo taikymas tokiam tiekimui neatitinka PVM direktyvos 98 straipsnio 2 dalies.

64 Komisija taip pat teigia, kad valstybė narė atsakovė taikė lengvatinį 3 % PVM tarifą pažeisdama PVM direktyvos 99, 110 ir 114 straipsnius.

65 Tačiau Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, palaikoma Belgijos Karalystės, teigia, kad PVM direktyvos 110 ir 114 straipsniai jai bet kuriuo atveju leidžia taikyti tokį PVM tarifą elektroninių knygų tiekimui.

66 Dėl PVM direktyvos 110 straipsnio primintina, kad, kaip matyti iš šios nuostatos teksto, valstybių narių galimybė taikyti mažesnius nei PVM direktyvos 99 straipsnyje numatytus lengvatinius tarifus priklauso nuo keturių kumuliacinių sąlygų, visų pirma nuo to, kad lengvatinis tarifas atitiktų Sąjungos teisę (Sprendimo *Komisija / Prancūzija*, C-596/10, EU:C:2012:130, 75 punktas).

67 Tačiau, kaip matyti iš šio sprendimo 63 punkto, lengvatinio PVM tarifo taikymas elektroninių knygų tiekimui neatitinka PVM direktyvos 98 straipsnio 2 dalies. Šiomis aplinkybėmis, nesant reikalo nagrinėti, ar tenkinamos kitos šios direktyvos 110 straipsnyje nustatytos sąlygos, šioje nuostatoje numatyta išimtis nepateisina Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės lengvatinio 3 % PVM tarifo taikymo elektroninių knygų tiekimui (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Komisija / Prancūzija*, EU:C:2012:130, 76 ir 77 punktus).

68 Dėl PVM direktyvos 114 straipsnio pakanka nurodyti, kad šia nuostata aiškiai reikalaujama, kad atitinkamų prekių tiekimas ar paslaugų teikimas priklausytų vienai iš kategorijų, nurodytų PVM direktyvos III priede. Tačiau akivaizdu, kad taip nėra elektroninių knygų tiekimo atveju.

69 Šiomis aplinkybėmis Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės lengvatinio 3 % PVM tarifo taikymo elektroninių knygų tiekimui nepateisina nei PVM direktyvos 110 straipsnis, nei jos 114 straipsnis.

70 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, Komisijos ieškinys yra priimtinas.

71 Todėl reikia konstatuoti, kad taikydama lengvatinį 3 % PVM tarifą elektroninių knygų tiekimui Liuksemburgo Didžioji Hercogystė neįvykdė įsipareigojimų pagal PVM direktyvos 96–99, 110 ir 114 straipsnius kartu su šios direktyvos II ir III priedais ir Įgyvendinimo reglamentu Nr. 282/2011.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

72 Pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 138 straipsnio 1 dalį pralaimėjusiai šaliai nurodoma padengti bylinėjimosi išlaidas, jei laimėjusi šalis to reikalavo. Kadangi Komisija prašė priteisti bylinėjimosi išlaidas iš Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės, ir ši pralaimėjo bylą, ji turi padengti savo ir Komisijos nurodytas bylinėjimosi išlaidas.

73 Pagal šio reglamento 140 straipsnio 1 dalies nuostatas valstybės narės ir institucijos, kurios įstojo į bylą, pačios turi padengti savo išlaidas. Todėl Belgijos Karalystė ir Taryba padengia savo bylinėjimosi išlaidas.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (ketvirtoji kolegija) nusprendžia:

1. **Taikydama 3 % pridėtinės vertės mokesčio tarifą skaitmeninių ar elektroninių knygų tiekimui Liuksemburgo Didžioji Hercogystė neįvykdė įsipareigojimų pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2010 m. gruodžio 7 d. Tarybos direktyva 2010/88/ES, 96–99, 110 ir 114 straipsnius kartu su šios direktyvos II ir III priedais ir 2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentu (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112 įgyvendinimo priemonės.**

2. **Liuksemburgo Didžioji Hercogystė padengia savo ir Europos Komisijos nurodytas bylinėjimosi išlaidas.**

3. **Belgijos Karalystė ir Europos Sąjungos Taryba padengia savo bylinėjimosi išlaidas.**

Parašai.