

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2015 m. kovo 5 d.(*)

„Valstybės sąsipareigojimų nevykdymas – Apmokestinimas – PVM – Lengvatinio tarifo taikymas – Skaitmeniniai arba elektroniniai knygų tiekimas“

Byloje C-479/13

dėl 2013 m. rugsėjo 6 d. pagal SESV 258 straipsnį pareikšto ieškinio dėl sąsipareigojimų nevykdymo

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

ieškovė,

prieš

Prancūzijos Respubliką, atstovaujamą D. Colas ir J.-S. Pilczer

atsakovę,

palaikomą

Belgijos Karalystę, atstovaujamą M. Jacobs ir J.-C. Halleux,

įstojusias į bylą šalies,

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

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

generalinis advokatas P. Mengozzi,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

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

priima šį

Sprendimas

1 Savo ieškiniu Europos Komisija Teisingumo Teismo prašo konstatuoti, kad taikydama lengvatinį pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) tarifą skaitmeniniams (ar elektroniniams) knygų tiekimui Prancūzijos Respublika nevykdo sąsipareigojimų 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 ir 98 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 Tos pačios 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.“

6 PVM direktyvos II priedo, apimančio „58 straipsnyje ir 59 straipsnio pirmos dalies k punkte nurodytą elektroniniu būdu teikiamą paslaugų orientacinis sąrašą“ (šie straipsniai skirti nustatyti neapmokestinamiems asmenims suteiktą paslaugų vietą), 3 punkte nurodyta:

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

7 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 rankraštinės natas, žemėlapius ir hidrografines ar panašias schemas), laikraštų ir periodinių leidinių, išskyrus visiškai ar iš esmės reklaminius leidinius, tiekimas, įskaitant jų išdavimą bibliotekose.“

8 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 galimybių 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.“

9 Nuo 2009 m. birželio 1 d., Direktyvos 2009/47 įsigaliojimo dienos, PVM direktyvos III priedo

6 punktą suformuluotas taip:

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

10 Gyvendinimo 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.“

11 Gyvendinimo 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;

<...>“

Prancūzijos teisė

12 2012 m. spalio 25 d. Prancūzijos Respublikai pateiktoje motyvuotoje nuomonėje nurodyto termino pabaigos dieną galiojusios Bendrojo mokesčių kodekso (*code général des impôts*, toliau – CGI) redakcijos 278-0bis straipsnyje numatyta:

„Renkamas lengvatinio 5,5 % tarifo [PVM] už:

A. – Pirkimo, importo, įsigijimo Bendrijos viduje, pardavimo, tiekimo ar teikimo, komiso, finansų maklerio ar panašius sandorius, susijusius su:

<...>

3° knygomis, įskaitant jų nuomą. Šis 3 punktas taikomas visų pirma šioms knygoms, įskaitant parsisiųstoms internetu.

<...>“

Išvada apie procedūrą ir procesą Teisingumo Teisme

13 Komisija man?, kad lengvatinio PVM tarifo taikymas knygoms, parsisi?stoms internetu, kuri? apmokestinimo momentas atsirado nuo 2012 m. sausio 1 d., prieštarauja PVM direktyvai. Tod?l ji pateik? Pranc?zijos Respublikai 2012 m. liepos 4 d. oficial?j? pranešim?. Valstyb? nar? ? j? atsak? 2012 m. rugpj??io 3 d. laišku.

14 2012 m. spalio 25 d. Komisija pateik? pagr?st? nuomon?, ragindama Pranc?zijos Respublik? per m?nes? nuo jos gavimo imtis b?tin? priemoni?, kad ? j? b?t? atsižvelgta. Valstyb? nar? ? j? atsak? 2012 m. lapkri?io 23 d. laišku.

15 Kadangi Pranc?zijos Respublikos pateikti paaiškinimai Komisijos netenkino, ji nusprend? pareikšti š? ieškin?.

16 2014 m. vasario 6 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimi Belgijos Karalystei buvo leista ?stoti ? byl? palaikyti Pranc?zijos Respublikos reikalavim?.

D?l ieškinių

Pirmin?s pastabos

17 Komisija pažymi, kad skaitmenini? ar elektronini? knyg? tiekimas reiškia elektroninio formato knyg?, kurias galima skaityti kompiuteryje, išmaniajame telefone, elektronini? knyg? skaitykl?je ar kitame skaitymo ?renginyje, tiekimas parsisiuntimo ar transliacijos („streaming“) iš interneto svetain?s b?du už atlyg? (toliau – elektronini? knyg? tiekimas).

18 Pranc?zijos Respublika teigia, kad skaitmenini? ar elektronini? knyg?, kurioms gali b?ti taikomas lengvatinis PVM tarifas pagal CGI 278-0bis straipsn?, apibr?žtis yra siauresn?, nei taikoma Komisijos. Šios valstyb?s nar?s teigimu, pagal ši? nuostat? lengvatinis PVM tarifas taikomas tik vadinamosioms „homotetin?mis“ knygoms, t. y. tokioms pa?ioms kaip spausdintos ar kitokio pavidalo knygoms, kurios nuo min?t? knyg? skiriasi tik keliais j? formatui b?dingais elementais.

19 Šiuo klausimu reikia konstatuoti, kad tai, jog CGI 278-0bis straipsnis taikomas, kiek tai susij? su skaitmenin?mis ar elektronin?mis knygomis, tik homotetin?ms knygoms, savaime neleidžia teigti, kad Komisija savo ieškinyje nurodo b?tinai platesn? skaitmenini? ar elektronini? knyg? kategorij? nei ta, kuriai taikomas lengvatinis PVM tarifas pagal ši? nuostat?. Iš ties? Komisijos ieškinyje nurodytas skaitmenines ar elektronines knygas apibr?žia j? tiekimo b?das. Ta?iau Pranc?zijos Respublika negin?ija, kad atsižvelgiant ? š? kriterij? homotetin?s knygos yra knygos, nurodytos Komisijos ieškinyje.

20 Be to, nors CGI 278-0bis straipsnyje vartojamas terminas „parsisi?stos internetu“, ši valstyb? nar? netvirtina, kad knyg? tiekimas transliavimo b?du nepatenka ? šios nuostatos taikymo srit?.

21 Šiomis aplinkyb?mis nereikia nagrin?jant ieškin? apsiriboti siauresne, nei Komisijos ieškinyje nurodyta, skaitmenini? ar elektronini? knyg? kategorija.

D?l esm?s

22 Komisija teigia, kad Pranc?zijos Respublikos taikomas lengvatinis PVM tarifas elektronini? knyg? tiekimui yra nesuderinamas su PVM direktyvos 96 ir 98 straipsniais, kartu su šios direktyvos II ir III priedais ir ?gyvendinimo reglamentu Nr. 282/2011.

23 Ši institucija pažymi, kad pagal PVM direktyvos 98 straipsnio 2 dalies pirm? pastraip?

lengvatiniai tarifai taikomi tik šios direktyvos III priede nustatytiems kategorijoms priklausančią prekių tiekimui ar paslaugų teikimui. Tačiau elektroninių knygų tiekimas nepatenka į šio priedo taikymo sritį, todėl jam negali būti taikomas lengvatinis PVM tarifas. Toks aiškinimas patvirtina PVM direktyvos 98 straipsnio 2 dalies antra pastraipa, pagal kurią lengvatinis tarifas netaikomas elektroniniu būdu teikiamoms paslaugoms.

24 Prancūzijos Respublika, kuri palaiko Belgijos Karalystę, ginėja Komisijos atitinkamą PVM direktyvos nuostatą aiškinimą. Ši valstybė narių teigimu, elektroninių knygų tiekimas patenka į PVM direktyvos III priedo 6 punktą, todėl jam gali būti taikomas lengvatinis PVM tarifas.

25 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 valstybės narės pripažįstama teisė taikyti vieną ar du lengvatinius PVM tarifus. Pagal šio straipsnio 2 dalies pirmą pastraipą lengvatiniai tarifai taikomi tik PVM direktyvos III priede nustatytiems kategorijoms priklausančią prekių tiekimui ar paslaugų teikimui (Sprendimo *K, C-219/13*, EU:C:2014:2207, 21 ir 22 punktai).

26 Dėl Prancūzijos Respublikos 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 ir tikslus (žr., be kita ko, Sprendimo *NCC Construction Danmark*, C-174/08, EU:C:2009:669, 23 punktą ir nurodytą teismų praktiką).

27 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 formuluotą „visų pavidalų“ padarytų beprasmišką.

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

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

30 Toks aiškinimas patvirtina šios nuostatos kontekstas. Iš tiesų tai yra principo, kad 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).

31 Aišku, kaip teisingai teigia Prancūzijos Respublika ir Belgijos Karalystė, po pakeitimo, atlikto Direktyva 2009/47, išplėtus 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 srovę „knygos“, pateikiamą šiame punkte, patikslinti ir atnaujinti atsižvelgiant į technikos pažangą.

32 Taip pat, kaip teisingai teigia Prancūzijos Respublika, įtraukdamas Direktyvos III priedą šis teisės aktų leidėjas siekė, kad svarbiausioms prekėms bei socialiniams ir kultūriniais tikslams skirtoms prekėms ir paslaugoms, jeigu tai nekeltų konkurencijos iškreipimo grėsmės ar kelia tik labai mažą, galėtų būti taikomas lengvatinis PVM tarifas (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Komisija / Nyderlandai*, C-41/09, EU:C:2011:108, 52 punktą).

33 Tačiau neginytina, 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“.

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

35 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, priešingai, nei teigia Prancūzijos Respublika, 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.

36 Antra, pagal Žgyvendinimo 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.

37 Šis aiškinimas patvirtina PVM direktyvos II priedo 3 punktą kartu su šio Žgyvendinimo reglamento 7 straipsnio 1 ir 2 dalimis ir jo I priedo 3 punktu iš kurio matyti, kad knygų skaitmeninio turinio tiekimas yra tokia paslauga.

38 Tam neprieštarauja faktas, kad PVM direktyvos II priede pateiktas 58 straipsnyje ir 59 straipsnio 1 dalies k punkte nurodyti 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 šiai paslaugų pobūdžiui.

39 Be to, kaip matyti iš Žgyvendinimo 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 tik kai kuriose konkrečiose šios direktyvos nuostatose.

40 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 akto leidžiančio ketinimo neleisti taikyti lengvatinio PVM tarifo šioms paslaugoms.

41 Vadinas, atsižvelgiant tiek į PVM direktyvos III priedo 6 punktą, tiek į jo kontekstą ir teisės akto, kuriu traukta ši nuostata, tikslus, šio punkto negalima aiškinti taip, kad į jo taikymo sritį patenka elektroninių knygų tiekimas.

42 Priešingai, nei teigia Prancūzijos Respublika ir Belgijos Karalystė, tokio aiškinimo nepaneigia mokesčių neutralumo principas, kuris yra Sąjungos teisės akto leidžiančio taikomo bendrojo vienodo požiūrio principo atitikmuo PVM srityje (Sprendimo *NCC Construction Denmark*, EU:C:2009:669, 41 punktą ir nurodyta teismų praktika).

43 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 punktą nurodanti nuostata, kuri nedviprasmiškai išplėstą lengvatinio PVM tarifo taikymo sritį elektroninių knygų tiekimui. Atvirkščiai, kaip matyti iš šio sprendimo 41 punkto, toks tiekimas nepatenka į šią nuostatą.

44 Kadangi taip pat yra aišku, kad elektroninių knygų tiekimas nepatenka į jokių kitų paslaugų teikimo kategorijų, nurodytą PVM direktyvos III priede, lengvatinio PVM tarifo taikymas tokiam tiekimui neatitinka PVM direktyvos 98 straipsnio 2 dalies.

45 Iš to matyti, kad Komisijos ieškinys yra pagrįstas.

46 Todėl reikia konstatuoti, kad taikydama lengvatinį PVM tarifą elektroninių knygų tiekimui Prancūzijos Respublika nevykdo įsipareigojimų pagal PVM direktyvos 96 ir 98 straipsnius kartu su šios direktyvos II ir III priedais ir įgyvendinimo reglamentu Nr. 282/2011.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

47 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 Prancūzijos Respublikos, ir ši pralaimėjo bylą, ji turi jas padengti.

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

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

- 1. Taikydama lengvatinį pridėtinės vertės mokesčio tarifą skaitmeninių ar elektroninių knygų tiekimui Prancūzijos Respublika nevykdo 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 ir 98 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. Prancūzijos Respublika padengia savo ir Europos Komisijos nurodytas bylinėjimosi išlaidas.**
- 3. Belgijos Karalystė padengia savo bylinėjimosi išlaidas.**

Parašai.

* Proceso kalba: prancūzų.