

**Downloaded via the EU tax law app / web**

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-502/13

dėl 2013 m. rugsėjo 18 d. pagal SESV 258 straipsnį pareikšto ieškinio dėl sąsipareigojimų nevykdymo

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

ieškovė,

palaikoma

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

įstojusios šalies,

prieš

**Liuksemburgo Didžiąją Hercogystę**, atstovaujamą D. Holderer,

atsakovą,

palaikomą

**Belgijos Karalystę**, atstovaujamos M. Jacobs ir J.-C. Halleux,

įstojusios 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 rašytinį proceso dalį,

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

priima šį

## Sprendim?

1 Savo ieškiniu Europos Komisija Teisingumo Teismo prašo konstatuoti, kad taikydama 3 % pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) tarifą skaitmenini (ar elektronini) knygų tiekimui Liuksemburgo Didžioji Hercogystė nevykdo sąsijojimų 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“ – teisė 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 į taikomą standartinį tarifą, galiojusį 1991 m. sausio 1 d., gali III priede nurodytą kategorijų prekių tiekimui ar paslaugų teikimui taikyti mažesnę nei 99 straipsnyje numatytą lengvatinį tarifą.

<...>“

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

„vaizdų, teksto ir informacijos tiekimas ir galimybių 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 rankraštinės natas, žemėlapius ir hidrografines ar panašias schemas), laikraštis ir periodinis leidinys, 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 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.“

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 rankraštinės natas, žemėlapius ir hidrografines ar panašias schemas), laikraštis ir periodinis leidinys, 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 priklausanti honorarų už autorines teises mokėjimas“.

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

„1. Elektroninės priemonės 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 vis? pirma:

<...>

f) I priede išvardytoms paslaugoms.“

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

„[PVM] direktyvos II priedo 3 punktas:

<...>

c) knyg? ir kit? elektronini? leidini? skaitmeninis turinys;

<...>“

*Liuksemburgo teis?*

17 2012 m. spalio 25 d. Liuksemburgo Didžiajai Hercogystei pateiktoje motyvuotoje nuomon?je nurodyto termino pabaigos dien? galiojusios 1979 m. vasario 12 d. Prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymo (toliau – PVM ?statymas) redakcijos 39 straipsnio 3 dalyje numatyta:

„Standartinis [PVM] tarifas, taikomas apmokestinamiesiems sandoriams, sudaro penkiolika apmokestinamosios vert?s procent? <...>.

Lengvatinis mokes?io tarifas sudaro šešis šios apmokestinamosios vert?s procentus.

Ypa? lengvatinis mokes?io tarifas sudaro tris šios apmokestinamosios vert?s procentus.“

18 Pagal PVM ?statymo 40 straipsn?:

„1. Laikantis Didžiojo Hercogo reglamente nustatyt? rib? ir s?lyg? renkamas [PVM]:

<...>

2° ypa? lengvatinis trij? procent? tarifas už preki? tiekim? ir paslaug? teikim? bei ?sigijimus Bendrijos viduje ir preki? import?, kai šios prek?s ir paslaugos nurodytos šio ?statymo B priede;

<...>

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

<...>“

19 PVM ?statymo B priedo 5 punkte „Preki? ir paslaug?, kurioms taikomas ypa? lengvatinis tarifas, s?rašas“ nustatyta:

„knygos (?skaitant broši?ras, skrajutes ir panašius spaudinius, vaikams skirtas iliustruotas, piešimo ar spalvinimo knygeles, spausdintas ar rankraštines natas, žem?lapius ir hidrografines ar panašias schemas), laikraš?iai ir periodiniai leidiniai, išskyrus visiškai ar iš esm?s reklaminius leidinius ir pornografines knygas, laikraš?ius ir leidinius.“

20 Motyvuotoje nuomon?je nurodyto termino pabaigos dien? 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 reglamentą) 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 sūvoka „knygos“ [Europos Sąjungos] valstybėse narėse neaiškinama vienodai, vyriausybė nusprendė dėl neutralumo priežasčių šį sūvoką 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 atėties (COM(2011)851 *final*), kuriame pažymėta, kad <...> „vienodas produktų, priemonių ir tradicinių pavidalu, ir internetu, vertinimas vykstant viešoms konsultacijoms sukėlė didelę reakciją. Šiuos klausimus reikia sureguliuoti“.

Tai taikoma nuo 2012 m. sausio 1 d.“

### **Iškeitisminis 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 skaitmeniniams ar elektroniniams knygoms prieštarauja PVM direktyvai, ir pateikė Liuksemburgo Didžiajai Hercogystei 2012 m. liepos 4 d. oficialųjį pranešimą. Valstybė narė 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 jį būtų atsižvelgta. Valstybė narė jį 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 reikalavim?

## D?I ieškinio

### *Pirminės pastabos*

- 26 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).
- 27 Liuksemburgo Didžioji Hercogyst? gin?ija ieškinio dalyko apimt?. Jos teigimu, lengvatinis 3 % PVM tarifas taikomas knyg? tiekimui parsisiuntimo internetu b?du, išskyrus knyg? tiekim? transliavimo b?du.
- 28 Šiuo klausimu reikia konstatuoti, kad, kaip teisingai teigia Komisija, iš Liuksemburgo teis?s šioje srityje, nurodytos šio sprendimo 17–21 punktuose, neišplaukia, kad knyg? tiekimui transliavimo b?du, kitaip nei knyg? tiekimui parsisiuntimo internetu b?du, netaikomas lengvatinis 3 % PVM tarifas.
- 29 Šiomis aplinkyb?mis nereikia nagrin?jant ieškin? apsiriboti siauresne, nei Komisijos ieškinyje nurodyta, skaitmenini? ar elektronini? knyg? kategorija.

### *D?I esm?s*

- 30 Komisija teigia, kad Liuksemburgo Didžiosios Hercogyst?s taikomas lengvatinis 3 % PVM tarifas elektronini? knyg? tiekimui yra nesuderinamas su PVM direktyvos 96 –99, 110 ir 114 straipsniais kartu su šios direktyvos II ir III priedais ir ?gyvendinimo reglamentu Nr. 282/2011.
- 31 Ši institucija pažymi, kad pagal PVM direktyvos 98 straipsnio 2 dalies pirm? pastraip? lengvatiniai tarifai taikomi tik šios direktyvos III priede nustatytiems kategorijoms priklausan?i? prekiai? tiekimui ar paslaug? teikimui. Ta?iau elektronini? knyg? tiekimas nepatenka ? šio priedo taikymo srit?, todėl jam negali b?ti taikomas lengvatinis PVM tarifas. Tok? aiškinim? patvirtina PVM direktyvos 98 straipsnio 2 dalies antra pastraipa, pagal kuri? lengvatinis tarifas netaikomas elektroniniu b?du teikiamoms paslaugoms. Tokiomis aplinkyb?mis PVM direktyvos 110 ir 114 straipsniai taip pat neleidžia taikyti lengvatinio 3 % PVM tarifo elektronini? knyg? tiekimui.
- 32 Liuksemburgo Didžioji Hercogyst?, kuri? palaiko Belgijos Karalyst?, gin?ija Komisijos atitinkam? PVM direktyvos nuostat? aiškinim?. Ši? valstybi? nari? teigimu, elektronini? knyg? tiekimas patenka ? PVM direktyvos III priedo 6 punkt? ir, kaip papildomai teigia Liuksemburgo Didžioji Hercogyst?, ? šio priedo 9 punkt?. Be to, PVM direktyvos 110 ir 114 straipsniai bet kuriuo atveju leidžia šiai valstybei narei taikyti lengvatini? 3 % PVM tarif? tokiam tiekimui.
- 33 Šiuo klausimu primintina, jog Direktyvos 2006/112 96 straipsnyje numatyta, kad prekiai? tiekimui ir paslaug? teikimui taikomas toks pats, t. y. standartinis, PVM tarifas. Nukrypstant nuo šio principo, šios direktyvos 98 straipsnio 1 dalyje valstyb?ms nar?ms pripaž?stama teis? taikyti vien? ar du lengvatinius PVM tarifus. Pagal šio straipsnio 2 dalies pirm? pastraip? lengvatiniai tarifai taikomi tik PVM direktyvos III priede nustatytiems kategorijoms priklausan?i? prekiai? tiekimui ar paslaug? teikimui (Sprendimo *K*, C?219/13, EU:C:2014:2207, 21 ir 22 punktai).
- 34 D?I Liuksemburgo Didžiosios Hercogyst?s ir Belgijos Karalyst?s pateikto argumento, jog elektronini? knyg? tiekimas patenka ? PVM direktyvos III priedo 6 punkto taikymo srit?, primintina, kad siekiant nustatyti S?jungos teis?s nuostatos taikymo apimt? reikia atsižvelgti ir ? jos formuluot?, kontekst? bei tikslus (žr., be kita ko, Sprendimo *NCC Construction Danmark*,

C-174/08, EU:C:2009:669, 23 punkt? ir nurodyt? teism? praktik?).

35 Reikia priminti, kad šio III priedo 6 punkto kategorijose, kurioms gali b?ti taikomas lengvatinis PVM tarifas, yra aiškiai nurodytas „vis? pavidal? knyg? tiekimas“. Taigi iš šio punkto teksto matyti, kad lengvatinis PVM tarifas taikomas sandoriams, susijusiems su vis? pavidal? knyg? tiekimu. Taigi, kaip teisingai pažymi Komisija, bet koks kitoks aiškinimas šio punkto formuluot? „vis? pavidal?“ padaryt? beprasmišk?.

36 Aišku, kad elektronin?ms knygoms, kad jos gal?t? b?ti skaitomos, reikalingas tam tikras pavidalas, kaip antai kompiuteris, ta?iau jis ? elektronini? knyg? tiekim? n?ra ?trauktas.

37 Iš to matyti, kad, atsižvelgiant ? 6 punkt?, ? šios nuostatos taikymo srit? nepatenka elektronini? knyg? tiekimas.

38 Tok? aiškinim? patvirtina šios nuostatos kontekstas. Iš ties? tai yra principo, jog valstyb?s nar?s taiko standartin? PVM tarif? šiuo mokes?iu apmokestinamiems sandoriams, išimtis ir ji turi b?ti aiškinama siaurai (žr., be kita ko, Sprendimo *Komisija / Ispanija*, C-360/11, EU:C:2013:17, 18 punkt? ir nurodyt? teism? praktik?).

39 Aišku, kaip teisingai teigia Liuksemburgo Didžioji Hercogyst? ir Belgijos Karalyst?, po pakeitimo, atlikto Direktyva 2009/47, išpl?t?s PVM direktyvos III priedo 6 punkto taikymo srit? „vis? pavidal? knyg? tiekimui“ Europos Sąjungos teis?s akt? leid?jas tur?jo tiksl?, kaip tai matyti iš Direktyvos 2009/47 4 konstatuojamosios dalies, nuorod? ? s?vok? „knygos“, pateikiam? šiame punkte, patikslinti ir atnaujinti atsižvelgiant ? technikos pažang?.

40 Ta?iau negin?ytina, kaip matyti iš PVM direktyvos 98 straipsnio 2 dalies antros pastraipos, kad jis taip pat nusprend? atmesti bet koki? galimyb? taikyti lengvatin? PVM tarif? „elektroniniu b?du teikiamoms paslaugoms“.

41 Kaip suprantama pagal 98 straipsnio 2 dalies antr? pastraip?, elektronini? knyg? tiekimas yra „elektroniniu b?du teikiama paslauga“.

42 Iš ties?, pirma, pagal PVM direktyvos 24 straipsnio 1 dal? „paslaug? teikimas“ yra sandoris, kuris n?ra prek? tiekimas, o pagal šios direktyvos 14 straipsnio 1 dal? „prek? tiekimas“ yra teis?s, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas. Ta?iau elektronini? knyg? tiekimas netur?t? b?ti laikomas „prek? tiekimu“, kaip tai suprantama pagal ši? nuostat?, nes elektronin?s knygos negalima laikyti materialiuoju turtu. Iš ties?, kaip matyti iš šio sprendimo 28 punkto, tiekiant n?ra pavidalo, kuris leist? skaityti knyg? ir j? laikyti „materialiuoju turtu“. Iš to matyti, kad taikant šio 24 straipsnio 1 dal? elektronini? knyg? tiekimas turi b?ti laikomas paslaug? teikimu.

43 Antra, pagal ?gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 7 straipsnio 1 dal? paslaug? teikimas elektroniniu b?du, kaip tai suprantama pagal PVM direktyv?, apima „paslaugas, kurios teikiamos internetu arba elektroniniu tinklu, d?l kuri? pob?džio j? teikimas yra iš esm?s automatizuotas bei reikalauja minimalaus žmogaus ?sikišimo ir kuri? teikimo ne?manoma užtikrinti be informacini? technologij? panaudojimo“. Reikia konstatuoti, kad elektronini? knyg? tiekimas atitinka ši? apibr?žt?.

44 Š? aiškinim? patvirtina PVM direktyvos II priedo 3 punktas kartu su šio ?gyvendinimo reglamento 7 straipsnio 1 ir 2 dalimis ir jo I priedo 3 punktu, iš kur matyti, kad knyg? skaitmeninio turinio tiekimas yra tokia paslauga.

45 Tam neprieštarauja, priešingai, nei teigia Liuksemburgo Didžioji Hercogyst?, faktas, kad PVM direktyvos II priede pateiktas 58 straipsnyje ir 59 straipsnio 1 dalies k punkte nurodyt?

elektroniniu būdu teikiamų paslaugų orientacinis sąrašas. Iš tiesų tai, kad šiame priede nėra nurodytos elektroniniu būdu teikiamos paslaugos, svarbios taikant šias dvi nuostatas, neturi jokios reikšmės šių paslaugų pobūdžiui.

46 Be to, kaip matyti iš Gyvendinimo 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 pastraipį, 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.

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

49 Vadinas, atsižvelgiant tiek į PVM direktyvos III priedo 6 punktą, tiek į jo kontekstą ir teisės akto, kuriame yra taikoma ši nuostata, tikslus, šio punkto negalima aiškinti taip, kad jo taikymo sritis patenka elektroninių knygų tiekimas.

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

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 rankraštinės natas, žemėlapius ir hidrografines ar panašias schemas, taip pat garsines knygas, CD, CD-ROM ar panašias priemones, kuriose iš esmės atkuriamas tokio pat turinio informacija, kaip ir spausdintose knygoje), laikraštis ir periodiniai leidiniai, 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 ties? šiuo klausimu pakanka pažym?ti, kad, kaip rodo bylos, kurioje priimtas Sprendimas *K* (EU:C:2014:2207), aplinkyb?s, šis argumentas pagr?stas klaidinga prielaida.

55 Reikia pridurti, kad tiek, kiek Liuksemburgo Didžioji Hercogyst? abejoja d?l PVM direktyvos, konkre?iai jos III priedo 6 punkto, galiojimo, kiek tai susij? su vienodo poži?rio principu, šio galiojimo negalima nagrin?ti atsižvelgiant tik ? š? ieškin? d?l ?sipareigojim? ne?vykdymo.

56 Nesant aiškiai tai leidžian?ios ESV sutarties nuostatos, valstyb? nar? negali tinkamai remtis direktyvos, kuri jai skirta, neteis?tumu kaip gynybos priemone, atsikirsdama ? šios direktyvos ne?vykdymu grindžiam? ieškin? d?l ?sipareigojim? ne?vykdymo. Išimtis daroma tik tada, kai nagrin?jamame akte yra labai rimt? ir akivaizdži? tr?kum?, d?l kuri? jis gali b?ti laikomas neegzistuojan?iu, ta?iau toki? tr?kum? egzistavimo Liuksemburgo Didžioji Hercogyst? nenurodo (žr. Sprendimo *Komisija / Austrija*, C?189/09, EU:C:2010:455, 15–17 punktus ir nurodyt? teism? praktik?).

57 D?l tos pa?ios priežasties ši valstyb? nar? negali veiksmingai remtis argumentu d?l Direktyvos 2009/47 negaliojimo, kad j? priimant buvo nepaisyta Europos Parlamento vaidmens.

58 Liuksemburgo Didžioji Hercogyst? taip pat remiasi SESV 110 straipsniu, kuris, jos teigimu, ?rodo, kad Sutarties autoriai neketino S?jungos institucijoms suteikti teis?s nustatyti diskriminacinius mokes?ius.

59 Ta?iau šis argumentas iš esm?s sutampa su šios valstyb?s nar?s argumentu, susijusiu su vienodo poži?rio principu. Tod?l š? argument? reikia atmesti d?l t? pa?io motyv?, kurie nurodyti šio sprendimo 50, 51, 55 ir 56 punktuose.

60 Jei elektronini? knyg? teikimas nepatenka ? PVM direktyvos III priedo 6 punkto taikymo srit?, Liuksemburgo Didžioji Hercogyst? papildomai tvirtina, kad toks tiekimas patenka ? šio priedo 9 punkto taikymo srit?.

61 Ta?iau šiam argumentui negalima pritarti. Iš ties? tokio šio 9 punkto, susijusio su rašytoj?, kompozitori? ir atlik?j? teikiamomis paslaugomis arba jiems priklausan?i? honorar? už autorines teises mok?jimu, aiškinimo nepatvirtina šios nuostatos tekstas ir jis išple?ia jos taikymo srit?, nors, kaip matyti iš šio sprendimo 38 punkto, ji turi b?ti aiškinama siaurai.

62 Be to, kaip teisingai teigia Komisija, jei knyg? tiekimas patekt? ? PVM direktyvos III priedo 9 punkt?, tai reikšt?, kad šio priedo 6 punktas neturi prasm?s.

63 Iš to, kas pasakyta, matyti, kad elektronini? knyg? tiekimas nepatenka nei ? PVM direktyvos III priedo 6 punkto, nei ? 9 punkto taikymo srit?. Be to, negin?ytina, kad toks tiekimas nepatenka ? joki? kit? paslaug? teikimo kategorij?, nurodyt? šiame priede. Šiomis aplinkyb?mis lengvatinio PVM tarifo taikymas tokiam tiekimui neatitinka PVM direktyvos 98 straipsnio 2 dalies.

64 Komisija taip pat teigia, kad valstyb? nar? atsakov? taik? lengvatin? 3 % PVM tarif? pažeisdama PVM direktyvos 99, 110 ir 114 straipsnius.

65 Ta?iau Liuksemburgo Didžioji Hercogyst?, palaikoma Belgijos Karalyst?s, teigia, kad PVM direktyvos 110 ir 114 straipsniai jai bet kuriuo atveju leidžia taikyti tok? PVM tarif? elektronini? knyg? tiekimui.

66 D?l PVM direktyvos 110 straipsnio primintina, kad, kaip matyti iš šios nuostatos teksto, valstybi? nari? galimyb? taikyti mažesnius nei PVM direktyvos 99 straipsnyje numatytus lengvatinius tarifus priklauso nuo keturi? kumuliacini? s?lyg?, vis? pirma nuo to, kad lengvatinis tarifas atitikt? S?jungos teis? (Sprendimo *Komisija / Pranc?zija*, C?596/10, EU:C:2012:130, 75

punktas).

67 Tačiau, kaip matyti iš šio sprendimo 63 punkto, lengvatinio PVM tarifo taikymas elektroninei knygų tiekimui neatitinka PVM direktyvos 98 straipsnio 2 dalies. Šiomis aplinkybomis, 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 elektroninei 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 elektroninei knygų tiekimo atveju.

69 Šiomis aplinkybomis Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės lengvatinio 3 % PVM tarifo taikymo elektroninei 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 elektroninei knygų tiekimui Liuksemburgo Didžioji Hercogystė nevykdė sąsipareigojimų pagal PVM direktyvos 96–99, 110 ir 114 straipsnius kartu su šios direktyvos II ir III priedais ir gyvendinimo 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 stoja 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 skaitmeninei ar elektroninei knygų tiekimui Liuksemburgo Didžioji Hercogystė nevykdė sąsipareigojimų 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 gyvendinimo reglamentu (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112 gyvendinimo 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.

\* Proceso kalba: prancūzų.