

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (didžioji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. kovo 7 d.(1)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinasis vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – III priedo 6 punktas – Galiojimas – Procedūra – Pasiūlymo dėl Tarybos direktyvos pakeitimas Parlamentui pareiškus nuomonę – Nesikonsultavimas iš naujo su Parlamentu – 98 straipsnio 2 dalis – Galiojimas – Lengvatinio PVM tarifo netaikymas skaitmeninių knygų teikimui elektroniniu būdu – Vienodo požiūrio principas – Dviejų situacijų panašumas – Skaitmeninių knygų teikimas elektroniniu būdu arba jų tiekimas visais fiziniiais pavidalais“

Byloje C-390/15

dėl *Trybuna? Konstytucyjny* (Konstitucinis Teismas, Lenkija) 2015 m. liepos 7 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2015 m. liepos 20 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje, pradėtoje

Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO)

dalyvaujant

Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej,

Prokurator Generalny,

TEISINGUMO TEISMAS (didžioji kolegija),

kurį sudaro pirmininkas K. Lenaerts, pirmininko pavaduotojas A. Tizzano, kolegijų pirmininkai R. Silva de Lapuerta ir L. Bay Larsen, teisėjai J. Malenovský (pranešėjas), J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, C. Toader, M. Safjan, E. Jarašiūnas, C. G. Fernlund, C. Vajda ir S. Rodin,

generalinį advokatą J. Kokott,

posėdžio sekretorius M. Aleksejev, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2016 m. birželio 14 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO)*, atstovaujamo *Rzecznik Praw Obywatelskich* A. Bodnar, taip pat M. Wróblewski ir A. Grzelak,
- *Prokurator Generalny*, atstovaujamo R. Hernand,
- Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos B. Majczyna, A. Miłkowska ir K. Małkowska,
- Graikijos vyriausybės, atstovaujamos K. Georgiadis ir S. Papaioannou,
- Europos Sąjungos Tarybos, atstovaujamos E. Moro, E. Chatziioakeimidou ir K. Pleśniak,

– Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir M. Owsiany-Hornung, susipažinęs su 2016 m. rugsėjo 8 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada, priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), iš dalies pakeistos 2009 m. gegužės 5 d. Tarybos direktyva 2009/47/EB (OL L 116, 2009, p. 18; toliau – iš dalies pakeista Direktyva 2006/112), 98 straipsnio 2 dalies ir III priedo 6 punkto galiojimo.

2 Šis prašymas pateiktas *Rzecznik Praw Obywatelskich* (ombudsmenas, Lenkija) pareiškus ieškinį, kuriuo siekiama, kad būtų konstatuota, jog nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias lengvatinis pridėtinės vertės mokesčio (PVM) tarifas netaikomas skaitmeninių knygų ir kitų leidinių teikimui elektroniniu būdu, prieštarauja Lenkijos Konstitucijai.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

– Šeštoji direktyva

3 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 2001 m. sausio 19 d. Tarybos direktyva 2001/4/EB (OL L 22, 2001, p. 17; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 341; toliau – Šeštoji direktyva), 12 straipsnio 3 dalies a punkte numatyta:

„Standartinis pridėtinės vertės mokesčio tarifas kiekviena valstybė narė nustato kaip tam tikrą apmokestinamosios vertės procentą; jis turi būti toks pats ir tiekiamoms prekėms, ir teikiamoms paslaugoms. Šis procentas nuo 2001 m. sausio 1 d. iki 2005 m. gruodžio 31 d. negali būti mažesnis kaip 15 %.

<...>

Valstybės narės taip pat gali taikyti vieną ar du sumažintus tarifus. Šie tarifai išreiškiami apmokestinamosios vertės procentu, kuris negali būti mažesnis kaip 5 %, ir taikomi tik H priede nurodytoms tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų kategorijoms.“

4 Kaip buvo išdėstyta 2002 m. gegužės 7 d. Tarybos direktyvos 2002/38/EB, iš dalies keičiančios ir laikinai iš dalies keičiančios Direktyvą 77/388/EEB dėl pridėtinės vertės mokesčio priemonių[,] taikomų radijo ir televizijos transliacijų paslaugoms ir tam tikroms elektroninėmis priemonėmis teikiamoms paslaugoms (OL L 128, 2002, p. 41; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k. 9 sk., 1 t., p. 358), 1 straipsnyje:

„Direktyva 77/388/EEB laikinai pakeičiama taip:

1. 9 straipsnyje:

a) 2 dalies e punkte kablelis pakeičiamas tašku ir pridedamos toliau išvardytos traukos:

– „<...>

– elektroninomis priemonėmis teikiamos paslaugos, *inter alia*, tos, kurios apibūdintos L priede.“

<...>

2. 12 straipsnio 3 dalies a punktas papildomas ketvirtu papunkčiu:

– „Trečiasis papunktis netaikomas paslaugoms, nurodytoms paskutinėje 9 straipsnio 2 dalies e punkto traukoje.“

5 Šeštoji direktyva buvo panaikinta ir pakeista Direktyva 2006/112; pastaroji direktyva įsigaliojo 2007 m. sausio 1 d.

– *Direktyva 2006/112*

6 Iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

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

7 Šios direktyvos 24 straipsnio 1 dalis suformuluota taip:

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

8 Tos pačios direktyvos 25 straipsnyje nurodyta:

„Paslaugų teikimu gali būti *inter alia* šie sandoriai:

a) nematerialiojo turto, kurio nuosavybės teisė patvirtinta arba nepatvirtinta dokumentu, perdavimas;

<...>“

9 Iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 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.“

10 Šios direktyvos 98 straipsnio 1 ir 2 dalys suformuluotos taip:

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

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

Lengvatiniai tarifai netaikomi elektroniniu būdu teikiamoms paslaugoms.“

11 Iki įsigaliojant Direktyvai 2009/47 galiojusios redakcijos Direktyvos 2006/112 III priedo 6 punkte išdėstyta:

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

12 2008 m. liepos 7 d. Europos Komisija pateikė pasiūlymą dėl Tarybos direktyvos, keičiančios Direktyvos 2006/112 nuostatas, susijusias su lengvatiniams pridėtinės vertės mokesčio tarifais (C(2008) 428 *final*, toliau – pasiūlymas dėl direktyvos), kuriame numatyta Direktyvos 2006/112, išdėstytos tokia redakcija, kuri galiojo iki įsigaliojant Direktyvai 2009/47, III priedo 6 punktą pakeisti tokiu tekstu:

„[K]nygų (įskaitant brošiūras, skrajutes ir panašius spaudinius, vaikams skirtas iliustruotas, piešimo ar spalvinimo knygeles, spausdintas ar rankraštines natos, žemėlapius ir hidrografines ar panašias schemas, taip pat garsines knygas, CD, CD-ROM ar panašias [panašaus pavidalo] priemones, kuriose iš esmės atkuriamas tokio pat turinio informacija, kaip ir spausdintose knygoje), laikraščius ir periodinius leidinius, išskyrus reklaminius ar beveik vien tik reklamai skirtus leidinius, tiekimas, įskaitant jų išdavimą bibliotekose.“

13 2009 m. vasario 19 d. teisėkūros rezoliucija Europos Parlamentas pritarė pasiūlymui dėl direktyvos, ją pakeičius. Jokie pakeitimai nebuvo susiję su Komisijos siūlomą tekstu, skirtu Direktyvos 2006/112, išdėstytos tokia redakcija, kuri galiojo iki įsigaliojanti Direktyvai 2009/47, III priedo 6 punktui pakeisti.

14 2009 m. gegužės 5 d. Taryba patvirtino galutinę Direktyvos 2009/47 tekstą. Iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 III priedo 6 punktas dabar suformuluotas taip:

„[V]isų [fizinis] pavidalų knygų (įskaitant brošiūras, skrajutes ir panašius spaudinius, vaikams skirtas iliustruotas, piešimo ar spalvinimo knygeles, spausdintas ar rankraštines natos, žemėlapius ir hidrografines ar panašias schemas), laikraščius ir periodinius leidinius, išskyrus visiškai ar iš esmės reklaminius leidinius, tiekimas, įskaitant jų išdavimą bibliotekose.“

Lenkijos teisė

15 Pagal pagrindinei bylai taikomos redakcijos 2004 m. kovo 11 d. *Ustawa o podatku od towarów i usług* (Prekių ir paslaugų mokesčio įstatymas; *Dz. U.*, Nr. 177, 2011, 1054 pozicija, toliau – PVM įstatymas) 146 straipsnų, taip pat 41 straipsnio 2 ir 2a dalis, siejamas su šio įstatymo 3 priedo 72–75 pozicijomis ir to paties įstatymo 10 priedo 32–35 pozicijomis, spausdintiems arba kitu fiziniu pavidalu pateiktiems leidiniams taikomas lengvatinis PVM tarifas. Tačiau leidinių perdavimui elektroniniu būdu netaikomas lengvatinis PVM tarifas.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

16 2013 m. gruodžio 6 d. pareikštu ieškiniu ombudsmenas prašo *Trybuna Konstytucyjny* (Konstitucinis Teismas, Lenkija) konstatuoti, kad, pirma, PVM įstatymo 3 priedo 72–75 pozicijos, siejamos su šio įstatymo 41 straipsnio 2 dalimi, ir, antra, to paties įstatymo 10 priedo 32–35 pozicijos, siejamos kartu su jo 41 straipsnio 2a dalimi, neatitinka Lenkijos Konstitucijos, nes šiose nuostatose numatyta, jog lengvatiniai PVM tarifai taikomi tik fiziniu pavidalu pateiktiems leidiniams, o leidiniams, perduodamiems elektroniniu būdu, netaikomi.

17 Nagrinėjant pagrindinę bylą *Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej* (Lenkijos Respublikos Seimo Pirmininkas) ir *Prokurator Generalny* (generalinis prokuroras, Lenkija) pažymėjo, kad kadangi nagrinėjamos Lenkijos teisės nuostatos buvo priimtose siekiant perkelti iš

dalis pakeistos Direktyvos 2006/112 98 straipsnio 2 dalį ir III priedo 6 punktą? ? vidaus teis?, Lenkijos teisės aktų leidėjas negalėjo nukrypti nepažeisdamas ?sipareigojimą? pagal Sąjungos teisę. Tą pačią nuomonę pareiškė Lenkijos vyriausybės nariai, kurių prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas paprašė pateikti savo nuomonę šioje byloje.

18 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad vis dėlto yra priežasčių abejoti šiuo dviejų iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 nuostatų galiojimu.

19 Pirma, šis teismas pažymi, kad priimant Direktyvą 2009/47, kuri yra iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 III priedo 6 punkto pagrindas, galėjo būti padaryta procedūros klaida, nes šio punkto tekstas skiriasi nuo pasiūlymo dėl direktyvos, kuris buvo pateiktas Parlamentui.

20 Antra, šis teismas mano, kad iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 98 straipsnio 2 dalis, siejama su jos III priedo 6 punktu, galėtų prieštarauti mokesčių neutralumo principui. Iš tiesų, nors skaitmeninės knygos, tiekiamos fiziniu pavidalu ir teikiamos elektroniniu būdu, yra tokia pati nuosavybė ir patenkina tuos pačius vartotojų poreikius, minėto 98 straipsnio 2 dalyje numatytą lengvatinių PVM tarifų leidžiama taikyti tik skaitmeninėms knygoms, perduodamoms fiziniu pavidalu.

21 Šiomis aplinkybėmis *Trybuna Konstytucyjny* (Konstitucinis Teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/115 III priedo 6 punktą negalioja, nes per teisėkūros procedūrą buvo pažeistas esminis procedūrinis reikalavimas konsultotis su Europos Parlamentu?

2. Ar minėtos iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 98 straipsnio 2 dalis, siejama su šios direktyvos III priedo 6 punktu, negalioja, nes ja pažeidžiamas mokesčių neutralumo principas, kiek pagal šiuos nuostatų lengvatinių mokesčių tarifų neleidžiama taikyti skaitmeninėms knygoms ir kitiems elektroniniams leidiniams?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

22 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 III priedo 6 punktą negalioja, nes per jo priėmimo teisėkūros procedūrą buvo pažeisti esminiai procedūriniai reikalavimai. Iš tiesų, kadangi iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 III priedo 6 punkto tekstas skiriasi nuo pasiūlymo dėl direktyvos teksto, dėl kurio buvo konsultuojamasi su Parlamentu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar nereikėtų iš naujo konsultotis su juo.

23 Nagrinėjamo atveju reikia pažymėti, kad pagal EB sutarties 93 straipsnį, kuris vėliau tapo SESV 113 straipsniu, kuriame numatyta speciali teisėkūros procedūra, prieš priimant Direktyvą 2009/47 ir todėl prieš pakeičiant šią direktyvą Direktyvos 2006/112 III priedo 6 punktą reikėjo konsultotis su Parlamentu.

24 Iš tiesų reguliarus konsultavimasis su Parlamentu per teisėkūros procedūrą EB sutartyje, vėliau tapusioje ESV sutartimi, numatytais atvejais yra esminis procedūros reikalavimas, kurio nesilaikymas lemia atitinkamo akto negaliojimą (1995 m. gegužės 10 d. Sprendimo *Parlamentas / Taryba*, C-417/93, EU:C:1995:127, 9 punktą).

25 Iš tiesų veiksmingas Parlamento dalyvavimas per teisėkūros procedūrą laikantis Sutartyje nustatytą procedūrą yra šia Sutartimi siekiamos pusiausvyros tarp institucijų esminis elementas, nes Parlamento kompetencijų sudaro pagrindinio demokratijos principo, pagal kurį tauta valdymo

funkcij? atlieka per tarpinink? – atstovaujamo? asamblej?, reikimas (šiuo klausimu žr. 1995 m. liepos 5 d. Sprendimo *Parlamentas / Taryba*, C?21/94, EU:C:1995:220, 17 punkt? ir 1997 m. birželio 10 d. Sprendimo *Parlamentas / Taryba*, C?392/95, EU:C:1997:289, 14 punkt?).

26 Pareiga konsultuotis su Parlamentu per teis?k?ros proced?r? Sutartyje numatytais atvejais reiškia, kad su juo kiekvien? kart? konsultuojamasi iš naujo, jeigu galutinai priimtas tekstas, skaitomas visas, iš esm?s skiriasi nuo to, d?l kurio buvo konsultuojamasi su Parlamentu, nebent pakeitimai iš esm?s atitinka paties Parlamento pageidavimus (šiuo klausimu žr. 1994 m. spalio 5 d. Sprendimo *Vokietija / Taryba*, C?280/93, EU:C:1994:367, 38 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

27 Tod?l reikia išnagrinti, ar iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 III priedo 6 punktas iš esm?s skiriasi nuo pasi?lymo d?l direktyvos teksto, d?l kurio buvo konsultuojamasi su Parlamentu.

28 Šiuo atveju reikt? atsižvelgti ? tai, kad pasi?lyme d?l direktyvos buvo numatyta, kad Direktyvos 2006/112 III priedo 6 punkte tarp prek? tiekimo ir paslaug? tiekimo, kuriam galima taikyti lengvatin? PVM tarif?, bus pamin?tas: „knyg? (?skaitant broši?ras, skrajutes ir panašius spaudinius, vaikams skirtas iliustruotas, piešimo ar spalvinimo knygeles, spausdintas ar rankraštinės natas, žem?lapius ir hidrografines ar panašias schemas, taip pat garsines knygas, CD, CD-ROM ar panašias priemones, kuriose iš esm?s atkuriamas tokio pat turinio informacija, kaip ir spausdintose knygoje), laikraš?i? ir periodini? leidini?, išskyrus reklaminius ar beveik vien tik reklamai skirtus leidinius, tiekimas, ?skaitant j? išdavim? bibliotekose“.

29 Ta?iau iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 III priedo 6 punkte nurodytas: „vis? pavidal? knyg? (?skaitant broši?ras, skrajutes ir panašius spaudinius, vaikams skirtas iliustruotas, piešimo ar spalvinimo knygeles, spausdintas ar rankraštinės natas, žem?lapius ir hidrografines ar panašias schemas), laikraš?i? ir periodini? leidini?, išskyrus visiškai ar iš esm?s reklaminius leidinius, tiekimas, ?skaitant j? išdavim? bibliotekose“.

30 Taigi atitinkamai palyginus pasi?lymo d?l direktyvos ir iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 III priedo 6 punkto tekstus matyti, kad šis punktas nuo min?to pasi?lymo skiriasi tuo, kad jame nepamin?tos fizini? pavidal?, kuriems gali b?ti taikomas lengvatinis PVM tarifas, r?šys, t. y. šioje nuostatoje išvardytos „garsin?s knygos, CD, CD-ROM“, ir aiškiai nenurodytos knygos, „kuriose iš esm?s atkuriamas tokio pat turinio informacija, kaip ir spausdintose knygoje“, kaip tai nurodyta min?toje nuostatoje, ta?iau minimas „vis? [fizini?] pavidal? knyg?“ tiekimas.

31 Taigi iš ši? skirtum? negalima daryti išvados, jog iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 III priedo 6 punktas iš esm?s skiriasi nuo pasi?lymo d?l direktyvos teksto.

32 Iš ties?, kadangi šioje nuostatoje taip pat nurodytos knygos, esan?ios „[panašaus pavidalo] priemon?se“, kaip spausdintos knygos, garsin?s knygos, CD, CD-ROM, šioje nuostatoje pateikiamas išvardijimas neturi b?ti laikomas išsamiu, bet turi b?ti manoma, kad juo siekiama iliustruoti tai, jog ji apima visus numanomus fizinius pavidalus, kaip tai galiausiai patvirtino Taryba iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 III priedo 6 punkte.

33 Savaime suprantama, kad iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 III priedo 6 punkte aiškiai nenurodyta, jog tam, kad b?t? taikomas lengvatinis PVM tarifas, atitinkamais fiziniais pavidalais turi b?ti atkuriamas iš esm?s ta pati informacija, kokia yra spausdintose knygoje. Ta?iau kadangi šioje nuostatoje nurodoma, kad ji susijusi tik su s?voka „knygos“, kuri ?prastai reiškia spausdint? darb?, darytina išvada, jog tam, kad atitinkami pavidalai patekt? ? min?tos nuostatos taikymo srit?, juose turi b?ti atkuriamas iš esm?s tokia pati informacija, kokia yra spausdintose knygoje.

34 D?l šios priežasties reikia konstatuoti, kad, kaip Teisingumo Teismas nurod? 2015 m. kovo

5 d. Sprendimo *Komisija / Liuksemburgas* (C-502/13, EU:C:2015:143) 53 punkte, iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 III priedo 6 punkto tekstas yra tik redakciniu atžvilgiu supaprastintas pasiūlymo dėl direktyvos tekstas ir iš esmės jo turinys buvo išlaikytas.

35 Tokiomis aplinkybomis Taryba neprivalo iš naujo konsultuotis su Parlamentu.

36 Iš to, kas išdėstyta pirmiau, galima daryti išvadą, kad iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 III priedo 6 punktas nėra negaliojantis dėl to, kad per jo priėmimo teisėtą procedūrą buvo pažeisti esminiai procedūriniai reikalavimai.

Dėl antrojo klausimo

37 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teiraujasi, ar iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 98 straipsnio 2 dalis, siejama su jos III priedo 6 punktu, negalioja, nes pagal šiuos nuostatus lengvatinių PVM tarifų neleidžiama taikyti skaitmeniniams knygoms ir kitiems elektroniniams leidiniams.

Pirmosios pastabos

38 Visų pirma reikia pažymėti, kad net jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas formuluodamas klausimą remiasi mokesčių neutralumo principu, iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad šis teismas iš esmės kelia klausimą dėl iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 98 straipsnio 2 dalies, siejamos su jos III priedo 6 punktu, galiojimo, remdamasis vienodo požiūrio principu, tvirtintu Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos (toliau – Chartija) 20 straipsnyje.

39 Antra, nors savo klausimo formuluotėje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo „kitus elektroninius leidinius“, iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą taip pat matyti, kad šio teismo abejonoms išimtinai susijusios su tuo, jog iš dalies pakeistoje Direktyvoje 2006/112 galimai nevienodai vertinamas skaitmeninių knygų tiekimas atsižvelgiant į tai, ar jos tiekiamos fiziniu pavidalu, ar teikiamos elektroniniu būdu.

40 Tokiomis aplinkybomis darytina išvada, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 98 straipsnio 2 dalis, siejama su jos III priedo 6 punktu, negalioja, nes šiame straipsnyje neleidžiant valstyboms narėms taikyti lengvatinių PVM tarifų skaitmeninių knygų teikimui elektroniniu būdu pažeidžiamas vienodo požiūrio principas, tvirtintas Chartijos 20 straipsnyje.

Teisingumo Teismo vertinimas

41 Pirmiausia reikia priminti, kad pagal suformuotą jurisprudenciją vienodo požiūrio principas reikalauja, jog panašios situacijos nebūtų vertinamos skirtingai, o skirtingos situacijos – vienodai, jeigu toks vertinimas nėra objektyviai pateisinamas (2014 m. lapkričio 12 d. Sprendimo *Guardian Industries ir Guardian Europe / Komisija*, C-580/12 P, EU:C:2014:2363, 51 punktas ir 2016 m. gegužės 4 d. Sprendimo *Pillbox 38*, C-477/14, EU:C:2016:324, 35 punktas).

– Dėl panašių situacijų vertinimo

42 Remiantis suformuota Teisingumo Teismo jurisprudencija skirtingas situacijas apibūdinančius elementus ir jų panašumą reikia apibrėžti ir vertinti atsižvelgiant į nagrinjamą nuostatą paskirtą bei tikslą, turint omenyje, kad reikia atsižvelgti į nagrinjamąsias srities principus ir tikslus (šiuo klausimu žr. 2008 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *Arcelor Atlantique et Lorraine ir kt.*, C-127/07, EU:C:2008:728, 26 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

43 Nagrinėjamoje byloje prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nurodomas nevienodas vertinimas atsiranda dėl to, kad valstybės narės negali taikyti lengvatinio PVM tarifo skaitmeninių knygų teikimui elektroniniu būdu, nors tokie tarifai leidžiama taikyti bet kokio fizinio pavidalo skaitmeninių knygų tiekimui. Todėl šias dvi situacijas apibūdinantys elementai ir ši situacijų galimas panašumas turi būti nustatyti ir vertinami atsižvelgiant į teisės aktų leidėjo siektus tikslus, kai jis leido valstybėms narėms taikyti lengvatinį PVM tarifą bet kokio fizinio pavidalo skaitmeninių knygų tiekimui.

44 Šiuo požiūriu reikėtų atsižvelgti į tai, kad valstybių narių galimybė taikyti lengvatinį PVM tarifą spausdinti knygų tiekimui buvo pirmą kartą numatyta 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyvoje 92/77/EEB, papildančioje bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičiančioje Direktyvą 77/388/EEB (PVM tarifų derinimas) (OL L 316, 1992, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 202), kurios 1 straipsniu į Šeštąją direktyvą buvo įkeltas H priedas, susijęs su paslaugų ir prekių, kurių tiekimui ir teikimui galima taikyti lengvatinį PVM tarifą, sąrašu, kurio 6 punktas buvo perkeltas į Direktyvos 2006/112, išdėstytos redakcija, galiojusia iki įsigaliojant Direktyvai 2009/47, III priedo 6 punktui. Pastarąją direktyvą ši galimybė buvo išplėsta „visų [fizinis] pavidalų“ knygų tiekimui.

45 Kaip pažymėjo generalinis advokatas savo išvados 56 punkte, lengvatinio PVM tarifo taikymo tikslas – paskatinti skaityti, ir nesvarbu kaip – literatūrą, specializuotus darbus, laikraščius ar periodinius leidinius.

46 Taigi, kadangi iš dalies pakeistoje Direktyvoje 2006/112 valstybėms narėms leidžiama taikyti lengvatinį PVM tarifą visų fizinis pavidalų knygų tiekimui, ji turi būti laikoma siekiančia šio tikslo.

47 Ši iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 III priedo 6 punkte numatyta galimybė taikyti lengvatinį PVM tarifą nesuteikiama „visiškai ar iš esmės reklaminiams leidiniams“. Iš tiesų šiuos leidinius galima apibūdinti taip, kad jais niekaip nesiekiamas šio sprendimo 45 punkte minimas tikslas.

48 Šiomis aplinkybomis tam, kad toks tikslas galėtų būti pasiektas, svarbu, jog Europos Sąjungos piliečiams būtų nesudėtingai prieinamas knygų turinys, o jo pateikimo būdas šiuo klausimu nėra lemiamas veiksnys.

49 Todėl reikia konstatuoti, kad atsižvelgiant į iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 98 straipsnio 2 dalimi, siejama su jos III priedo 6 punktu, siekiamas tikslas visų fizinis pavidalų skaitmeninių knygų tiekimas ir skaitmeninių knygų teikimas elektroniniu būdu yra panašios situacijos.

50 Šia išvada negalima abejoti remiantis tuo, kad pagal iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 1 dalį visų fizinis pavidalų skaitmeninių knygų tiekimas iš esmės yra prekių tiekimas, o pagal šios direktyvos 24 straipsnio 1 dalį ir 25 straipsnį skaitmeninių knygų tiekimas elektroniniu būdu yra paslaugų teikimas. Iš tiesų, kadangi PVM normomis iš esmės siekiama taip pat apmokestinti prekių ir paslaugų vartojimą, ši skirtinga kvalifikacija neatrodo esanti lemiamą atsižvelgiant į šio sprendimo 45 punkte primintą minėtos direktyvos 98 straipsnio 2 dalimi, siejama su šios direktyvos III priedo 6 punktu, siekiamą tikslą.

51 Taigi, kadangi pagal iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 98 straipsnio 2 dalį, siejam? su jos III priedo 6 punktu, lengvatinis PVM tarifas netaikomas skaitmenini? knyg? teikimui elektroniniu b?du, o t? pat? tarif? leidžiama taikyti vis? fizini? pavidal? skaitmenini? knyg? tiekimui, šios nuostatos turi b?ti laikomos sukurian?iomis dviej? atsižvelgiant ? S?jungos teis?s akt? leid?jo siekiam? tiksl? panaši? situacij? skirting? vertinim?.

– D?l pateisinimo

52 Kai konstatuojamas dviej? panaši? situacij? skirtingas vertinimas, vienodo poži?rio principas n?ra pažeidžiamas, jeigu šis skirtingas vertinimas yra tinkamai pateisinamas (šiuo klausimu žr. 2008 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *Arcelor Atlantique et Lorraine ir kt.*, C?127/07, EU:C:2008:728, 46 punkt?).

53 Pagal suformuot? jurisprudencij? taip yra tais atvejais, kai toks skirtingas vertinimas yra susij?s su nagrin?jamu teis?s aktu siekiamu teis?tu tikslu ir jei toks skirtingas vertinimas yra proporcingas tokiu vertinimu siekiamam tikslui (šiuo klausimu žr. 2013 m. spalio 17 d. Sprendimo *Schaible*, C?101/12, EU:C:2013:661, 77 punkt? ir 2014 m. geguž?s 22 d. Sprendimo *Glatzel*, C?356/12, EU:C:2014:350, 43 punkt?).

54 Šiuo atveju suprantama, kad priimdamas mokestin? priemon? S?jungos teis?s akt? leid?jas turi priimti politinius, ekonominius ir socialinius sprendimus arba turi atlikti sud?tingus vertinimus. Tod?l šiuo klausimu jam reikia suteikti didel? diskrecij? ir pirmesniame šio sprendimo punkte min?t? s?lyg? teismo kontrol? turi apsiriboti akivaizdžios klaidos kontrole (šiuo klausimu žr. 2002 m. gruodžio 10 d. Sprendimo *British American Tobacco (Investments) ir Imperial Tobacco*, C?491/01, EU:C:2002:741, 123 punkt? ir 2013 m. spalio 17 d. Sprendimo *Billerud Karlsborg ir Billerud Skärblacks*, C?203/12, EU:C:2013:664, 35 punkt?).

55 Nagrin?jamu atveju primintina, kad šio sprendimo 51 punkte konstatuotas skirtingas vertinimas kyla iš iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 98 straipsnio 2 dalies, siejamos su jos III priedo 6 punktu, kuriame neleidžiama taikyti lengvatinio PVM tarifo vis? elektronini? paslaug? teikimui ir tod?l knyg? teikimui elektroniniu b?du, skirtingai nei vis? fizini? pavidal? knyg? (ir skaitmenini?) tiekimui.

56 Šiuo klausimu iš Direktyvos 2002/38 parengiam?j? dokument? matyti, kad Komisijos si?lomi pakeitimai d?l paslaug? teikimo elektronini? b?du apmokestinimo yra naujos politikos PVM srityje, kuria siekiama supaprastinti ir sustiprinti PVM sistem? taip, kad b?t? paskatinta sudaryti teis?t? komercini? sandori? vidaus rinkoje, ?gyvendinimo pirmas etapas. Iš ties? iš parengiam?j? dokument? matyti, kad elektronin? prekyba yra labai potenciali sritis siekiant S?jungoje sukurti gerov? ir darbo vietas ir kad aiškios ir tikslios reglamentavimo aplinkos nustatymas yra išankstin? b?tina s?lyga siekiant sukurti pasitik?jimo aplink?, palanki? ?mon?ms investuoti ir prekiauti.

57 Taigi, kaip savo atsakymuose ? Teisingumo Teismo klausimus raštu ir per pos?d? paaiškino Taryba ir Komisija, lengvatinio PVM tarifo netaikymas skaitmenini? knyg? tiekimui elektroniniu b?du pagal iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 98 straipsnio 2 dalį turi b?ti suprantamas kaip specialios PVM schemas, skirtos elektroninei prekybai, dalis. Iš ties? iš ši? institucij? paaiškinimo matyti, kad buvo manoma, jog b?tina elektroniniu b?du teikiamoms paslaugoms taikyti aiškias, paprastas ir vienodas normas, kad šioms paslaugoms taikomas PVM tarifas gal?t? b?ti užtikrintai nustatytas ir kad b?t? palengvinta apmokestinamiesiems asmenims ir nacionaliniams mokes?i? administratoriams administruoti š? mokest?.

58 Taigi tokio tikslo teisiniu priimtinumu negalima abejoti.

59 Iš tiesų teisinio saugumo principu, kuriuo pagrįstas minėtas tikslas, reikalaujama, kad Sąjungos teisės aktai leistų suinteresuotiesiems asmenims nedviprasmiškai žinoti savo teisių ir pareigų apimtį, kad jie galėtų tai žinodami imtis veiksmų (šiuo klausimu žr. 2010 m. liepos 15 d. Sprendimo *Komisija / Jungtinė Karalystė, C-582/08, EU:C:2010:429, 49 punkto ir jame nurodytą jurisprudenciją*).

60 Be to, Teisingumo Teismas jau pripažino tikslo, kuriuo teisės aktų leidėjas siekia nustatyti bendras normas, kurias kiekvienas subjektas gali lengvai taikyti ir kurias gali lengvai kontroliuoti kompetentingos nacionalinės institucijos, teisėtumą (šiuo klausimu žr. 2015 m. vasario 24 d. Sprendimo *Sopora, C-512/13, EU:C:2015:108, 33 punktą*).

61 Dėl priemonės, tvirtintos iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 98 straipsnio 2 dalyje, siejamoje su jos III priedo 6 punktu, tinkamumo siekiamam tikslui, nurodytam šio sprendimo 56 ir 57 punktuose, pasiekti pažymėtina, kad neatrodo, jog Sąjungos teisės aktų leidėjo atliktu vertinimu buvo viršyta jo turima diskrecija.

62 Iš tiesų nustatydamas, kad lengvatinis PVM tarifas netaikomas paslaugų teikimui elektroniniu būdu, Sąjungos teisės aktų leidėjas išvengia to, kad apmokestinamieji asmenys ir nacionaliniai mokesčių administratoriai turėtų kiekvienos suteiktą elektroninių paslaugų rūšių atveju nagrinėti, ar ji patenka į paslaugų kategoriją, kuriai gali būti taikomas toks tarifas pagal iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 III priedą.

63 Taigi nagrinėjama priemonė turi būti laikoma tinkama tikslui – užtikrintai nustatyti elektroniniu būdu suteiktoms paslaugoms taikomą PVM tarifą ir taip palengvinti apmokestinamųjų asmenų ir nacionalinių mokesčių administratorių atliekamą šio mokesčio administravimą – pasiekti.

64 Dėl su proporcingumu susijusio reikalavimo, kad iš kelių priimtinių priemonių būtų taikoma mažiausiai varžanti ir kad sukelti nepatogumai nebūtų neproporcingi siekiamiems tikslams, pažymėtina, jog Sąjungos teisės aktų leidėjas galėjo skaitmeninių knygų teikimą elektroniniu būdu atskirti nuo kitų elektroninių paslaugų ir taip leisti šioms knygoms taikyti lengvatinį PVM tarifą.

65 Tačiau toks sprendimas būtų galbūt pažeisti Sąjungos teisės aktų leidėjo siekiamą tikslą, susijusį su būtinybe ištaisyti teisinį nesaugumą, atsiradusį dėl nuolatinės visų elektroninių paslaugų raidos, dėl kurios Sąjungos teisės aktų leidėjas išbraukė šias paslaugas iš sandorių, kuriems pagal iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 III priedą gali būti taikomas lengvatinis PVM tarifas, sąrašą.

66 Šiuo klausimu pripažinus, kad valstybės narės gali taikyti lengvatinį PVM tarifą skaitmeninių knygų teikimui elektroniniu būdu, kaip tai leidžiama tokiu visų fizinių pavidalų knygų teikimui, būtų pažeista visos Sąjungos teisės aktų leidėjo siekiamos priemonės – atmesti galimybes taikyti lengvatinį PVM tarifą visoms elektroninėms paslaugoms – darna.

67 Dėl galimybių išplėsti lengvatinio PVM tarifo taikymą ir jį taikyti visoms elektroninėms paslaugoms pažymėtina, kad priėmus tokią priemonę būtų bendrai sukurtas neelektroninių paslaugų, kurioms iš esmės netaikomas lengvatinis PVM tarifas, ir elektroninių paslaugų nevienodas vertinimas.

68 Todėl neperžengdamas savo turimos diskrecijos ribas Sąjungos teisės aktų leidėjas galėjo manyti, kad jokia iš dviejų teoriškai priimtinių priemonių nėra tinkama jo siekiamiems skirtingiems tikslams pasiekti.

69 Reikia pridurti, kad iš Direktyvos 2002/38 4 ir 5 straipsnių, taip pat iš 2008 m. vasario 12 d.

Tarybos direktyvos 2008/8/EB, iš dalies keičiančios Direktyvos 2006/112 nuostatas, susijusias su paslaugų teikimo vieta (OL L 44, 2008, p. 11), 6 straipsnio matyti, kad Taryba numatė persvarstyti specialią paslaugų teikimo elektroniniu būdu apmokestinimo sistemą, kad atsižvelgtų į gytą patirtį. Be to, pranešime Europos Parlamentui, Tarybai ir Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui dėl PVM veiksmų plano (C(2016)148 *final*) Komisija paskelbė savo ketinimą išnagrinėti pasiūlymą dėl direktyvos, iš dalies keičiančios iš dalies pakeistą Direktyvą 2006/112.

70 Šiomis aplinkybomis iš iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 98 straipsnio 2 dalies, siejamos su jos III priedo 6 punktu, kylantis skaitmeninių knygų teikimo elektroniniu būdu ir visų fizinių pavidalų knygų tiekimo skirtingas vertinimas turi būti laikomas tinkamai pateisinamu.

71 Todėl reikia konstatuoti, kad iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 98 straipsnio 2 dalis, siejama su jos III priedo 6 punktu, kuria atmetama galimybė valstyboms narėms taikyti lengvatiną PVM tarifą skaitmeninių knygų teikimui elektroniniu būdu ir leidžiama taikyti lengvatiną PVM tarifą visų fizinių pavidalų skaitmeninių knygų tiekimui, nepažeidžia vienodo požiūrio principo, tvirtinto Chartijos 20 straipsnyje.

72 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, darytina išvada, kad išnagrinėjus prejudicinius klausimus nenustatyta jokia aplinkybė, kuri galėtų turėti įtakos iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 III priedo 6 punkto arba šios direktyvos 98 straipsnio 2 dalies, siejamos su jos III priedo 6 punktu, galiojimui.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

73 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

Išnagrinėjus prejudicinius klausimus nenustatyta jokia aplinkybė, kuri galėtų turėti įtakos 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2009 m. gegužės 5 d. Tarybos direktyva 2009/47/EB, III priedo 6 punkto arba šios direktyvos 98 straipsnio 2 dalies, siejamos su jos III priedo 6 punktu, galiojimui.

Parašai.

1 Proceso kalba: lenkų