

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2015 m. kovo 5 d.(*)

„Valstybės įsipareigojimų 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 įsipareigojimų nevykdymo

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

ieškovė,

palaikoma

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

įstojusios šalies,

prieš

Liuksemburgo Didžiąją Hercogystę, atstovaujamą D. Holderer,

atsakovę,

palaikomą

Belgijos Karalystę, atstovaujamose 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,

atsižvelgus į rašytinį proceso dalį,

atsižvelgus 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) tarifų skaitmeninių (ar elektroninių) knygų tiekimui Liuksemburgo Didžioji Hercogystė nevykdė 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), 96–99, 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 paslaugą orientacinis sąrašas“ (šie straipsniai skirti neapmokestinamiems asmenims suteiktą paslaugą 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, sąrašas, 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 į išdavimų 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 papildoma 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 į išdavimų 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 į 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 natos, 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 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 pavidalų, 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 mano, 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 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 atlygą (toliau – elektroninių knygų tiekimas).

27 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ginėja ieškinio dalyko apimtį. Jos teigimu, lengvatinis 3 % PVM tarifas taikomas knygų tiekimui parsisiuntimo internetu būdu, išskyrus knygų tiekimo 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 nustatytiems 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. Toks aiškinimas 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, kuri palaiko Belgijos Karalystę, ginėja Komisijos atitinkamą PVM direktyvos nuostatą aiškinimui. Ši valstybė 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 valstybės narės pripažstama 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 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 punktų ir nurodymų teismų praktikai).

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 formuluotą „visų pavidalų“ padarytų beprasmišką.

36 Aišku, kad elektroninės knygos, kad jos galėtų būti skaitomos, reikalingas tam tikras pavidalas, kaip antai kompiuteris, tačiau jis yra elektroninių knygų tiekimo priemonė, o ne elektroninių knygų tiekimas.

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

38 Toks aiškinimas 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 punktų ir nurodymų teismų praktikai).

39 Aišku, kaip teisingai teigia Liuksemburgo Didžioji Hercogystė 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 šią sritį „knygos“, pateikiamą šiame punkte, patikslinti ir atnaujinti atsižvelgiant į technikos pažangą.

40 Tačiau negalima, 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 teikiams 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 prekės tiekimas, o pagal šios direktyvos 14 straipsnio 1 dalį „prekės tiekimas“ yra teisės, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas. Tačiau elektroninių knygų tiekimas neturėtų būti laikomas „prekės 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 gyvendinimo 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 Šis aiškinimas patvirtina PVM direktyvos II priedo 3 punktą kartu su šio gyvendinimo 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 nurodytą

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 įtakos pačiam 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 pastraipą, ir pagal šį 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 leidžjo 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 Vadinas, atsižvelgiant tiek į PVM direktyvos III priedo 6 punktą, tiek į jo kontekstą ir teisės akto, kuriuo 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 akto leidžjo taikomo bendrojo vienodo požiūrio principo atitikmuo PVM srityje (Sprendimo *NCC Construction Danmark*, EU:C:2009:669, 41 punktą ir nurodyta 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 punktą 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 šį 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 natos, 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 knygos), laikraštis ir periodinis leidinys, 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, konkrečiai 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?vykdyimo.

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?vykdyimo. 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 mokesčius.

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? tiekimas 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 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 nevykdo 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 stojo 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 nevykdo 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.