

Laikina versija

GENERALINIS ADVOKATAS

JULIANE KOKOTT IŠVADA,

pateikta 2016 m. rugsėjo 8 d.(1)

Byla C-390/15

Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO)

(Trybuna Konstytucyjny (Konstitucinis Teismas, Lenkija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Mokesčių teisės aktai – Pridėtinės vertės mokestis – Lengvatinis mokesčio tarifas, taikomas knygoms, laikraščiams ir žurnalams – Direktyvos 2006/112/EB, iš dalies pakeistos Direktyva 2009/47/EB, III priedo 6 punkto galiojimas – SESV 113 straipsnis – Europos Parlamento dalyvavimas – Vienodo požiūrio principas – Nevienodas požiūris ? spausdintus ir kitomis laikmenomis platinamus leidinius, palyginti su elektroniniu būdu platinamais leidiniais“

I – ?žanga

1. Šiuo metu galiojantys Sąjungos teisės aktai, kuriais reglamentuojamas pridėtinės vertės mokestis, leidžia valstybėms narėms suteikti mokesčio lengvatą parduodamoms knygoms, laikraščiams ir žurnalams. Tačiau tai neribotai taikoma tik spausdintiniams leidiniams. Valstybės narės gali numatyti, kad juos parduodant taikomas lengvatinis mokesčio tarifas, kurio taikyti iš esmės neleidžiama skaitmeniniams leidiniams.
2. Lenkijos Konstitucinis Teismas prašyme priimti prejudicinį sprendimą abejoja, ar toks knygoms ir kitiems leidiniams taikomas lengvatinis mokesčio tarifas, koks šiuo metu yra nustatytas Sąjungos teisės aktuose, yra galiojantis. Teisingumo Teismas pirmiausia turės atsakyti ? klausimus, susijusius su tuo, kaip vienodo požiūrio principas saisto Sąjungos teisės aktų leidėjų tuo atveju, kai jis priima pridėtinės vertės mokestį (PVM) reglamentuojančius teisės aktus, ir kokių mastu jis ?vykd? atitinkamus reikalavimus nustatydamas lengvatinius mokesčio tarifus knygoms, laikraščiams ir žurnalams.

II – Teisinis pagrindas

3. EB 93 straipsnyje(2) (dabar – SESV 113 straipsnis) buvo nustatyta ši Bendrijos teisėkšros kompetencija:

„Taryba, remdamasi Komisijos pasiūlymu ir pasikonsultavusi su Europos Parlamentu bei Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetu, vieningai priima nuostatas dėl apyvartos mokesčių, akcizų ir kitas netiesioginio apmokestinimo formas reglamentuojančių teisės aktų suderinimo, būtiną užtikrinant, kad per 14 straipsnyje nustatytą terminą bus sukurta ir ims veikti vidaus rinka.“

4. Remiantis šiuo straipsniu, buvo priimta 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos(3) (toliau – PVM direktyva).

5. Pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punktą PVM objektas yra „prekių tiekimas už atlygą valstybės narų teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“. Pagal c punktą tas pats taikoma ir „paslaugų teikimui“.

6. Dėl PVM tarifo PVM direktyvos 96 straipsnyje numatyta, kad valstybės narų privalo nustatyti „standartinį“ PVM tarifą, kuris negali būti mažesnis nei tam tikras minimalus dydis, numatytas 97 straipsnyje. PVM direktyvos, iš dalies pakeistos Direktyva 2008/8/EB(4), 98 straipsnyje papildomai nustatyta:

„1. Valstybės narų 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.“

3. <...>“

7. PVM direktyvos III priede, kur daroma nuoroda 98 straipsnio 2 dalies pirmoje pastraipoje, pateiktas „Prekių ir paslaugų, kurias tiekiant ir teikiant gali būti taikomi 98 straipsnyje nurodyti lengvatiniai tarifai, sąrašas“. Jo 6 punktas, iš dalies pakeistas Direktyva 2009/47/EB(5), dėl kurio vyksta ginčas pagrindiniame byloje, suformuluotas taip:

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

8. Ši nuostata prieš jos pakeitimą Direktyva 2009/47 buvo suformuluota taip:

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

9. Komisijos pasiūlyme, kuriuo remėsi Direktyva 2009/47, buvo ir tokia šios nuostatos redakcija(6):

„(6) knygų (įskaitant brošiūras, skrajutes ir panašius spaudinius, vaikams skirtas iliustruotas, piešimo ar spalvinimo knygeles, spausdintas ar rankraštines natas, žemėlapius ir hidrografines ar panašias schemas, taip pat garsines knygas, CD, CD-ROM ar panašias priemones, kuriose iš esmės atkurama tokio pat turinio informacija, kaip ir spausdintose knygos), laikraštį ir periodinį leidinį, išskyrus reklaminius ar beveik vien tik reklamai skirtus leidinius, tiekimas, įskaitant jų išdavimą bibliotekose“.

10. PVM direktyvos 98 straipsnyje, siejamame su III priedo 6 punktu, numatytais ?galiojimais Lenkijos Respublika pasinaudojo priimdama *Ustawa o podatku od towarów i usług* (2004 m. kovo 11 d. Preki? ir paslaug? mokes?io ?statymas) ir jame numatydamą 41 straipsnio 2 ir 2a dalis, taikomas kartu su 3 priedo 72–75 pozicijomis ir 10 priedo 32–35 pozicijomis. Pagal šias nuostatas šiuo metu lengvatiniai 8 ir 5 % PVM tarifai taikomi spausdintini?ms ar laikmenose (pirmiausia diskuose, juostose) esan?ioms knygoms, laikraš?iams ir žurnalams. Elektroniniu b?du publikuojamoms knygoms, laikraš?iams ir žurnalams taikomas standartinis 23 % PVM tarifas.

III – Pagrindin? byla ir procesas Teisingumo Teisme

11. *Rzecznik Praw Obywatelskich* (Lenkijos ombudsmeno) nuomone, Lenkijos teis?s aktuose numatytas skirtingas tapa?i? leidini? apmokestinimas pažeidžia vienodo mokestinio vertinimo princip?, išplaukiant? iš Lenkijos Konstitucijos. Tod?l jis kreip?si ? *Trybuna? Konstytucyjny* (Konstitucinis Teismas, Lenkija) su prašymu ?vertinti, ar Lenkijos teis?s nuostatos, reglamentuojan?ios lengvatin? PVM tarif? leidiniams, atitinka Konstitucij?.

12. Lenkijos Konstitucinis Teismas mano, kad, turint galvoje PVM direktyvos reikalavimus, Lenkijos Respublika elektroniniu b?du platinamoms knygoms ir kitiems elektroniniams leidiniams privalo taikyti standartin? PVM tarif?. Vis d?lto jis abejoja, ar atitinkamos PVM direktyvos nuostatos yra galiojan?ios. Viena vertus, kaip teigia Lenkijos Konstitucinis Teismas, Direktyvos 2009/47, kuria buvo patvirtinta šiuo metu galiojanti PVM direktyvos III priedo 6 punkto redakcija, pri?mimo metu po to, kai buvo pasikonsultuota su Europos Parlamentu, direktyvos tekstas buvo gerokai pakeistas. Kita vertus, jis mano, kad draudimas taikyti lengvatin? PVM tarif? elektroniniams leidiniams, kuriuos galima parsisi?sti internetu kaip rinkmenas arba kurie yra prieinami taikant srautin? duomen? siuntimo metod?, yra nesuderinamas su mokes?i? neutralumo principu, kuris yra vienodo poži?rio PVM srityje principo išraiška.

13. Tod?l Lenkijos Konstitucinis Teismas, remdamasis SESV 267 straipsniu, 2015 m. liepos 20 d. pateik? šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar PVM direktyvos III priedo 6 punktas negalioja d?l to, kad per teis?k?ros proced?r? buvo pažeistas esminis proced?rinis reikalavimas konsultotis su Europos Parlamentu?

2. Ar PVM direktyvos 98 straipsnio 2 dalis, siejama su III priedo 6 punktu, negalioja d?l to, kad ja pažeidžiamas mokes?i? neutralumo principas, kiek pagal ši? nuostat? lengvatini? mokes?io tarif? neleidžiama taikyti skaitmenine forma leidžiamoms knygoms ir kitiems elektroniniams leidiniams?“

14. Per proces? Teisingumo Teisme rašytines pastabas d?l ši? klausim? pateik? Lenkijos ombudsmenas, *Prokurator Generalny* (Lenkijos generalinis prokuroras), Graikijos Respublika, Lenkijos Respublika, Europos Sąjungos Taryba ir Europos Komisija. 2016 m. birželio 14 d. teismo pos?dyje dalyvavo Lenkijos ombudsmenas, Lenkijos Respublika, Taryba ir Komisija.

IV – Teisinis vertinimas

15. Savo prejudiciniais klausimais Lenkijos Konstitucinis Teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar aktuali PVM direktyvos III priedo 6 punkto redakcija, nustatyta Direktyvos 2009/47 priedo 1 straipsnio 13 punktu, siejama su 1 punktu, yra galiojanti dviem atžvilgiais, b?tent formaliai ir materialiai.

A – Pirmasis prejudicinis klausimas: formalus galiojimas

16. Pirmuoju prejudiciniu klausimu siekiama išsiaiškinti, ar teis?k?ros proced?ra, per kuri? buvo

priimta Direktyva 2009/47, ?tvirtinusi dabartin? PVM direktyvos III priedo 6 punkto redakcij?, vyko nustatyta tvarka. Juk priimant š? pakeitim? Parlamentas nebuvo pakankamai ?trauktas.

17. Direktyva 2009/47 buvo priimta remiantis EB 93 straipsniu. Pagal j? nuostatas d?l, *inter alia*, apyvartos mokes?i? derinimo Taryba priima tik pasikonsultavusi su Parlamentu.

18. Pagal nusistov?jusi? teism? praktik? reguliarius konsultavimasis su Parlamentu per teis?k?ros proced?r? yra esminis proced?ros reikalavimas, kurio nesilaikymas lemia atitinkamo akto negaliojim?(7).

19. Nagrin?jimu atveju su Parlamentu buvo konsultuojamasi d?l pirminio Komisijos pasi?lymo d?l direktyvos, jis pateikt? nuomon? raštu(8). Pirminiame pasi?lyme buvo numatyta papildyti PVM direktyvos III priedo 6 punkt?, ? „knyg?“, kurioms taikomas lengvatinis PVM tarifas, s?raš? ?traukiant taip pat ir „garsines knygas, CD, CD?ROM ar panašias priemones, kuriose iš esm?s atkuriamas tokio pat turinio informacija, kaip ir spausdintose knygose“(9).

20. Per tolesn? teis?k?ros proced?r? Taryba nuo šio pasi?lymo nukrypo. Anuomet galioj?s PVM direktyvos III priedo 6 punktas galiausiai priimta Direktyva 2009/47 buvo pakeistas tik tiek, kad pradžioje prie fraz?s „knyg? <...> tiekimas“ buvo prid?ta „vis? pavidal?“(10). Pavyzdži?, pateikt? pirminiame pasi?lyme d?l direktyvos, buvo atsisakyta.

21. D?l šios Tarybos priimtose PVM direktyvos III priedo 6 punkto redakcijos su Parlamentu konsultuotasi nebebuvo. Pagal nusistov?jusi? teism? praktik?, jeigu „priimtas tekstas kaip visuma“ iš esm?s skiriasi nuo teksto, d?l kurio buvo konsultuojamasi su Parlamentu, tokiu atveju visada turi b?ti iš naujo konsultuojamasi su Parlamentu, nebent pataisos iš esm?s atitinka paties Parlamento išreikšt? nor?(11).

22. Kadangi nagrin?jimu atveju nematyti, kad priimta redakcija atitikt? Parlamento išreikšt? nor?, kyla tik klausimas, ar Taryba po to, kai pasikonsultavo su Parlamentu, iš esm?s pakeit? priimtose Direktyvos 2009/47 tekst? „kaip visum?“, palyginti su Komisijos pasi?lymu.

23. Pirmiausia reikia pritarti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam Lenkijos Konstituciniam Teismui, kuris mano, kad Taryba, performuluodama PVM direktyvos III priedo 6 punkto nauj? redakcij?, pakeit? jo turin?.

24. Tiesa, n?ra visiškai aišku, ar naujos redakcijos tekstas, palyginti su Komisijos si?lytu tekstu, tikrai neapima garsini? knyg?, kaip yra ?sitikin?s Lenkijos Konstitucinis Teismas. Juk garsines knygas taip pat galima laikyti tam tikrose laikmenose esan?iomis knygomis(12).

25. Ta?iau teksto turinio pakeitimas vienareikšmiškai susij?s su tuo, kad galiausiai priimtoje PVM direktyvos III priedo 6 punkto redakcijoje nebeliko pasi?lyme d?l direktyvos buvusios papildomos s?lygos, kad laikmenos turi b?ti tokios, „kuriose iš esm?s atkuriamas tokio pat turinio informacija, kaip ir spausdintose knygose“. Be to, sprendžiant iš pasi?lymo d?l direktyvos versij? angl? ir pranc?z? kalbomis, lengvatin? PVM tarif? tur?jo b?ti galima taikyti pirmiausia tik *panašioms* laikmenoms, kaip antai garsin?ms knygoms, CD ir CD?ROM(13), o dabartin?je PVM direktyvos III priedo 6 punkto redakcijoje kalbama apie vis? pavidal? knygas. Šiais dviem pakeitimais lengvatinio PVM tarifo taikymo sritis, palyginti su Komisijos pasi?lymu, buvo tam tikra prasme išpl?sta(14).

26. Vis d?lto pasi?lymas d?l direktyvos nebuvo pakeistas tiek, kad b?t? reik?j? iš naujo konsultuotis su Parlamentu. Pagal teism? praktik? pakeitimai laikytini esminiais tik tuomet, jeigu jie susij? su kei?iamos nuostatos esme(15).

27. Pasiūlymo dėl direktyvos pagrindinis dalykas buvo numatyti visoms valstyboms narėms ilgalaikę galimybę taikyti lengvatinius PVM tarifus tam tikroms vietose teikiamoms paslaugoms(16). Bet lengvatinio tarifo taikymo srities išplėtimas, leidžiant jį taikyti ir knygoms, pasiūlyme yra tik antraeilės reikšmės ir vadinamas tik „techniniu projekto pritaikymu“(17).

28. Net ir laikant, kad šis esmingumo kriterijus reikia atsižvelgti kalbant apie kiekvieną savarankišką per teisėkūros procedūrą siūlomą nuostatą, su laikmenos informaciniu turiniu susijusio apribojimo išbraukimas ir perėjimas nuo „panaši“ prie „vis“ laikmenos nėra pagrindinis nuostatos, keičiančios lengvatinį PVM tarifą knygoms, dalykas. Juk šia nuostata lengvatinio PVM tarifo taikymo sritis pirmiausia išplečiama, leidžiant jį taikyti ir kitose laikmenose nei popierius esančioms knygoms. Turint galvoje šį esminį išplėtimą, minėti tieji smulkesni taikymo srities išplėtimai yra tik antraeiliai.

29. Be to, Parlamentas tuo metu, kai su juo buvo konsultuojamasi, bet kuriuo atveju turėjo progą išsakyti nuomonę dėl šio aspekto, nes taikymo srities apribojimai, kurių vėliau buvo atsisakyta, buvo minimi pirminiame Komisijos pasiūlyme(18).

30. Vadinasi, kadangi per teisėkūros procedūrą, kada buvo priimta Direktyva 2009/47, su Parlamentu buvo konsultuojamasi nustatyta tvarka, šiuo aspektu dabartinė PVM direktyvos III priedo 6 punkto redakcija yra galiojanti.

B – *Antrasis prejudicinis klausimas: materialinis galiojimas*

31. Antruoju prejudiciniu klausimu Lenkijos Konstitucinis Teismas siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos III priedo 6 punktas, siejamas su 98 straipsnio 2 dalimi, negalioja tiek, kiek juo lengvatiniams mokesčių tarifams neleidžiama taikyti skaitmenine forma išleidžiamoms knygoms ir kitiems elektroniniams leidiniams.

32. Nors prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, formuluodamas prejudicinį klausimą, remiasi mokesčių neutralumo principo pažeidimu, iš pateiktą sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvų matyti, kad jis siekia, jog šis vertinimas būtų atliktas pagal vienodo požiūrio principą(19).

33. Tik tokį vertinimą ir žmanoma atlikti. Juk PVM direktyvos III priedo 6 punktas gali būti negaliojantis tik dėl to, kad pažeidžia pirminį teisę. Tačiau mokesčių neutralumo principas *per se* yra tik pagalbinė priemonė aiškinant PVM direktyvą, neturinti pirminės teisės statuso(20). Tai pasakytina ir kalbant apie mokesčių neutralumo principo variantą – neutralumą konkurencijos požiūriu(21), kuris yra vienodo požiūrio principo išraiška(22). Juk, nepaisant nieko, vertinti, ar tam tikra PVM direktyvos nuostata yra galiojanti, galima tik pagal vienodo požiūrio principą, kuris vienas turi pirminės teisės statusą ir pagal teismo praktiką iš esmės kelia kitokius reikalavimus nei mokesčių neutralumo principas.

34. Atsižvelgiant į sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą pagrindimą, prejudiciniame klausime galima žvelgti tai, kad kalbama apie kelis nevienodo požiūrio aspektus, kurių atitiktį vienodo požiūrio principui reikia vertinti. Pirmiausia prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas kritikuoja tai, kad *skaitmeninių* knygų traktuojamos skirtingai – tai priklauso nuo to, ar pirkėjas jos pasiekia laikmenoje (pavyzdžiui, CD-ROM), ar elektroniniu būdu (pavyzdžiui, parsisiunčiamos iš interneto)(23) (žr. 1 skirsnį). Be to, prejudiciniame klausime kritikuojamas skirtingas požiūris į kitokius nei knygų lengvatinio PVM tarifo taikymo sąlygose nurodytus leidinius, t. y. laikraščius ir žurnalus. Tai, kad lengvatinis PVM tarifas skaitmeniniams laikraščiams ir žurnalams netaikomas ir tuomet, kai jie tiekiami laikmenomis, aptariama pirmiausia (žr. 2 skirsnį), o paskui nagrinėjamas nevienodas požiūris į visus elektroninius skaitmeninius

leidinius, palyginti su spausdintiniais leidiniais (žr. 3 skirsn?).

35. Teisingumo Teismas dar nėra išsakęs nuomonės šiais klausimais. Taip pat ir per neseniai vykusį susipareigojimų nevykdymo procesą, kada buvo nagrinėjamas PVM direktyvos III priedo 6 punkto taikymas elektroniniams skaitmeniniams knygoms, Teisingumo Teismas aiškiai atsisakė vertinti klausimą, ar ši nuostata suderinama su vienodo požiūrio principu(24).

1. Skirtingas požiūris į skaitmenines knygas priklausomai nuo jų platinimo būdo

36. Pirmiausia reikia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos III priedo 6 punktas, siejamas su 98 straipsnio 2 dalimi, pažeidžia vienodo požiūrio principą todėl, kad valstybės narės leidžia taikyti lengvatinį PVM tarifą skaitmeniniams (garsiniams) knygoms tik tuomet, jeigu jos tiekiamos laikmenomis, bet ne tuomet, jeigu jos tiekiamos elektroniniu būdu(25).

37. Pagal nusistovėjusi teismų praktiką, vadovaujantis vienodo požiūrio principu, iš Sąjungos teisės akto leidžjo reikalaujama, kad jis panašią situaciją nevertintų skirtingai, nebent skirtingas vertinimas yra objektyviai pateisinamas(26). Šis bendrasis vienodo požiūrio principas šiuo metu tvirtintas Chartijos 20 straipsnyje(27).

a) Panašios situacijos

38. Pirmiausia kyla klausimas, ar skaitmeninių knygų tiekimas laikmenomis yra panašus į tiekimą elektroniniu būdu.

39. Pagal šiuo metu nusistovėjusi teismų praktiką dviejų situacijų panašumas turi būti vertinamas atsižvelgiant į nagrinėjamos nuostatos tikslą ir reguliavimo srities, kuriai nagrinėjama nuostata priklauso, principus ir tikslus(28). Todėl, norint teigti, kad dvi situacijos nėra panašios, neužtenka nei konstatuoti tik objektyvių skirtumų, nepaaiškinant jų reikšmės atsižvelgiant į nuostatos tikslus(29), nei aklaui sekti Sąjungos teisės akto leidžjo vertinimu(30).

i) Reguliavimo srities tikslai

40. Kaip nustatyta PVM direktyvos 4 konstatuojamojoje dalyje, bendra PVM sistema, kuri yra ir šioje byloje nagrinėjama lengvatinis PVM tarifas reglamentuojanti nuostata, skirta vidaus rinkai sukurti. Šiuo tikslu visoje Sąjungoje siekiama suderinti teisės aktus taip, kad valstybės narės, renkant PVM, nebūt iškraipoma konkurencija – nei tarpvalstybiniu lygiu, nei valstybių narių viduje.

41. Remiantis PVM direktyvos 8 konstatuojamojoje dalyje, PVM suderinimu taip pat siekiama sukurti visoje Sąjungoje vienodą apmokestinimo pagrindą tam, kad Sąjunga galėtų gauti nuosavų išteklių. Tačiau šis reguliavimo srities tikslas nagrinėjamu atveju neturi reikšmės, nes PVM direktyvos nuostata, dėl kurios vyksta ginčas, dalykas yra PVM tarifas, o ne apmokestinimo pagrindo sudarymas.

42. Kalbant apie siekį užkirsti kelią konkurencijos iškreipymui, reikia pasakyti, jog Teisingumo Teismas jau yra nustatęs, kad vienodo požiūrio principo pažeidimas PVM srityje yra galimas ne tik tarp konkuruojančių fizinių subjektų(31). Tačiau bet kuriuo atveju tuomet, kai susiklosto konkurencijos situacija, kuri gali iškreipyti skirtingos PVM reglamentuojančios nuostatos, atsižvelgiant į esminę bendrosios PVM sistemos tikslą turi būti laikoma, kad situacijos yra panašios(32). Be to, reikšminga situacija, kurioje konkuruoja du produktai, atitinka požiūrą, kurio Teisingumo Teismas savo praktikoje laikėsi dar tuo laiku, kai formulavo vienodo požiūrio principą(33).

43. Nagrinėjamu atveju tarpusavyje konkuruoja skaitmeninės knygos, parduodamos

laikmenomis, ir skaitmeninėms knygos, parduodamos elektroniniu būdu. Juk, žvelgiant iš vartotojo, kurio poreikiai pirmiausia ir sukuria konkurencijos situaciją, poziciją, produktas yra tas pats – skaitmeninėms knygos rinkmena, kurios abiem atvejais negalima naudoti be papildomos skaityklės. Skiriasi tik jų perdavimo vartotojui būdas. Todėl, priklausomai nuo pasiūlymo sąlygų, vartotojas, siekdamas gauti tokį pat produktą, pasirinktų vieną arba kitą perdavimo būdą.

44. Taip paprastai būna ir tuomet, kai vartotojas (kaip Komisija tvirtino per posėdį), siegydamas skaitmeninę knygą elektroniniu būdu, priešingai nei skaitmeninę knygą laikmena, neįgyja teisės perleisti duomenų rinkmenos kitam asmeniui(34). Juk skaitmeninės knygos vartotojas paprastai įgyja savo reikšmę, todėl galimybę perleisti duomenų rinkmeną trečiajam asmeniui (jei tai iš tiesų priklauso nuo jos platinimo būdo) neturi lemiamos reikšmės konkurencijos situacijai. Be to, autorių teisių apsaugos aspektu Teisingumo Teismas jau yra konstatavęs, kad turinio pardavimas kompaktiniais diskais ir pardavimas parsisiuntimo iš interneto būdu „ekonominiu požiūriu“ „yra panašūs“(35).

45. Taigi atsižvelgiant į esminę bendros PVM sistemos tikslą – užkirsti kelią konkurencijos iškreipymams – abu skaitmeninės knygos siūlymo būdai yra panašūs.

ii) Reguliavimo srities principai

46. Jie yra panašūs nepaisant to, kad pagal bendros PVM sistemos nuostatas skaitmeninės knygos tiekimas laikmena yra prekės tiekimas (14 straipsnio 1 dalis), o jos perdavimas elektroniniu būdu – paslauga (PVM direktyvos 24 straipsnio 1 dalis)(36).

47. Kaip nustatyta PVM direktyvos 5 konstatuojamojoje dalyje, mokestis turi būti taikomas „kiek žmanoma bendresniu būdu“, vadinasi, visiems produktams. Tai patvirtina ir PVM direktyvos 1 straipsnio 2 dalies pirmą pastraipą, kurioje nustatyta, kad bendroji PVM sistema siekiama įgyvendinti bendrą vartojimo mokestį. Todėl ir prekių tiekimo (PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punktas), ir paslaugų teikimo (2 straipsnio 1 dalies c punktas) apmokestinimo sąlygos yra tapatinamos. Taigi PVM iš esmės turi būti vienodu būdu taikomas ir prekių, ir paslaugų vartojimui.

48. Tiek, kiek bendrosios PVM sistemos nuostatose išimties tvarka yra skiriamas prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, tai daroma dėl svarbios priežasties. Pavyzdžiui, nustatant apmokestinamojo sandorio vietą (PVM direktyvos 31 ir paskesni straipsniai), tik prekių tiekimo atveju galima remtis fizinio transportavimo faktu.

49. Tačiau nagrinėjamu atveju, kai kalbama apie PVM tarifo dydžio nustatymą, šis fizinio produktų buvimo skirtumas neturi reikšmės. PVM direktyvoje, nustatant PVM tarifus, iš esmės nedaroma skirtumo tarp prekių tiekimo ir paslaugų teikimo. Veikia PVM direktyvos 96 straipsnyje aiškiai nustatyta, kad standartinis PVM tarifas turi būti vienodas ir prekių tiekimui, ir paslaugų teikimui. Be to, pagal PVM direktyvos 98 straipsnio 2 dalies pirmą pastraipą lengvatiniai PVM tarifai yra numatyti ir prekių tiekimui, ir paslaugų teikimui.

iii) Nagrinėjamos nuostatos tikslas

50. Galiausiai vertinant, ar „fizinis“ ir elektroninis skaitmeninių knygų tiekimas yra panašūs, reikia atsižvelgti ir į tikslą, kurio siekiama pačia nagrinėjama nuostata.

51. PVM direktyvos III priedo 6 punktas suteikia valstybėms narėms galimybę taikyti lengvatinį PVM tarifą knygoms, laikraščiams ir žurnalams. Tačiau nei iš Direktyvos 92/77/EEB, kuria ši nuostata buvo nustatyta pirmą kartą, teksto(37), nei iš jos genezės neišplaukia, kokio tikslo šia mokestine lengvata siekiama.

52. Taip pat ir nagrinėjant šį bylą nei Taryba, nei Komisija nepateikė tinkamo atsakymo ? šį klausimą. 2007 m. Komisijos komunikate dėl lengvatinių PVM tarifų pasakyta, kad atitinkamos PVM direktyvos nuostatos nėra pagrįstos „gerai struktūrizuotu ar loginiu metodu“ – jos atspindi „padėtį valstybėse narėse dešimtojo dešimtmėsio pradžioje“(38). Todėl PVM tarifų struktūra esą nėra paremta jokia aiškia logika(39).

53. Komisija, paklausta per posėdį, be kita ko, paaiškino, kad lengvatinis PVM tarifas knygoms, laikraščiams ir žurnalams Sąjungoje buvo reglamentuotas tik todėl, kad mažiausiai keliose valstybėse narėse tuo metu toks lengvatinis PVM tarifas buvo taikomas ir Sąjungos teisės aktu iš jo nebuvo galima atimti šios galimybės.

54. Galima būtų manyti, kad Sąjungos teisės norma nesiekia jokio kito savarankiško tikslo, išskyrus tikslą palikti tam tikrą klausimą reguliavimą valstybių narių atsakomybei. Tačiau nagrinėjamu atveju taip nėra. Juk PVM direktyvoje lengvatinių PVM tarifų reguliavimas nėra tiesiog perleidžiamas valstybėms narėms, bet, kaip nustatyta PVM direktyvos 98 straipsnyje, siejamame su III priedu, leidžiama tokius tarifus taikyti tik tiksliai ir išsamiai nustatytais, o ne kitais atvejais. Taip Sąjungos teisės aktų leidėjas prisiima savarankišką atsakomybę už lengvatinių PVM tarifų taikymo sąlygas valstybėse narėse. Vadinasi, Sąjungos teisės akte tvirtinto leidimo valstybėms narėms taikyti lengvatinius PVM tarifus knygoms, laikraščiams ir žurnalams tikslus irgi reikia nustatyti autonomiškai pagal Sąjungos teisę.

55. Nors šioje byloje ir Taryba, ir Komisija tvirtino, kad PVM direktyva nesiekia nieko remti, akivaizdu, kad, leidžiant taikyti lengvatinį PVM tarifą, valstybėms narėms sudaroma galimybė skatinti tam tikrą produktų pardavimą ir tuo siekiama tam tikrą politinį tikslą(40). Juk lengvatinis PVM tarifas leidžia apmokestinamiesiems asmenims teikti patrauklesnius kainos pasiūlymus. Šis pardavimų skatinimas, beje, yra naudingas vartotojams, nes galutinai PVM našta tenka jiems(41).

56. Šio mokesčio rėmimo prasmė ir tikslas taip pat atrodo pakankamai aiškūs. Lengvatinio PVM tarifo knygoms, laikraščiams ir žurnalams tikslas yra susijęs su kultūra. Platesne prasme taip siekiama skatinti Sąjungos piliečių savišvietę skaitant grožinį ir dalykinį literatūrą, politinius, specializuotus ar pramoginius laikraščius ir žurnalus. Toks tikslas patvirtina ir PVM direktyvos III priedo 6 punkte nustatytas draudimas remti „visiškai ar iš esmės reklaminius leidinius“. Juk reklaminėmis publikacijomis nesiekia nieko šviesti. Be to, šis tikslas galima rasti ir kitoje bendros PVM sistemos vietoje – PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i ir j punktuose, kuriuose tvirtinamos didelės mokesčių lengvatos švietimo paslaugoms.

57. Tokio švietimo tikslo pasiekimas priklauso vien tik nuo skaitmeninės knygos turinio, bet ne nuo jos perdavimo būdo. Todėl laikmenomis parduodamos skaitmeninės knygos ir elektroniniu būdu perduodamos skaitmeninės knygos iš esmės niekuo nesiskiria kalbant apie rėmimo tikslą, kurio siekiama PVM direktyvos III priedo 6 punktu. Vadinasi, abi skaitmeninių knygų pristatymo formos yra panašios ir atsižvelgiant į nagrinjamąsias nuostatas tikslas.

iv) Tarpinė išvada

58. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, reikia konstatuoti, kad ir skaitmeninių knygų tiekimas laikmenomis, ir jų elektroninis tiekimas yra panašūs tiek atsižvelgiant į nagrinjamąsias nuostatas tikslas, tiek į reguliavimo srities, kuriai nagrinjama nuostata priklauso, tikslus ir principus.

b) Pateisinimas

59. Vis dėlto skirtingas požiūris ? panašias situacijas gali būti pateisinamas tuomet, kai tokiu būdu siekiama teisėto tikslo ir kai šis skirtingas požiūris yra proporcingas šiam tikslui(42).

60. Šis reikalavimas turi būti laikomasi neatsižvelgiant ? tai, kokioje teisės srityje nevienodas požiūris konstatuojamas. Jie taikomi taip pat ir tose srityse, kuriose Teisingumo Teismas yra aiškiai pripažinęs didelį Sąjungos teisės aktų leidėjo diskreciją,(43) – pirmiausia bendrosios žemės ūkio politikos srityje(44).

61. Tiesa, vertinimo, ar nevienodas požiūris yra pateisinamas, intensyvumas skiriasi priklausomai nuo Sąjungos teisės aktų leidėjo atitinkamu atveju turimos diskrecijos apimtys. Jeigu Sąjungos teisės aktų leidėjas daro skirtumą remdamasis pagal Chartijos 21 straipsnį draudžiamu diferencijavimo kriterijumi, pavyzdžiui, lytimi arba rase(45), Teisingumo Teismo vertinimas, ar nevienodas požiūris yra pateisinamas, yra griežtesnis(46). O jeigu skirtumas grindžiamas kitu kriterijumi, Teisingumo Teismo vertinimas bus ne toks griežtas, siekiant išvengti situacijos, kai Sąjungos teismas pakeičia Sąjungos teisės aktų leidėjo vertinimą savu(47). Pagal teismų praktiką tai pirmiausia taikoma kalbant apie teisės aktus, kuriuose atliekami sudėtingi politinio, ekonominio, socialinio ar medicininio pobūdžio vertinimai(48). Tiesa, ir tokiais atvejais pagal proporcingumo principą Teisingumo Teismo vertinimas turi būti tuo griežtesnis, kuo didesni yra nevienodo požiūrio padariniai pavieniams Sąjungos piliečiams(49).

i) Skirtingo požiūrio tikslas

62. Turint galvoje šiuos ribotus vertinimo kriterijus, pirmiausia reikia nustatyti tikslą, kurio siekia Sąjungos teisės aktų leidėjas, nevienodai traktuodamas skaitmeninių knygų tiekimo laikmenomis ir elektroniniu būdu.

63. Šis nevienodas požiūris buvo įtvirtintas Direktyvoje 2009/47. Kaip nurodyta šios direktyvos 4 konstatuojamojoje dalyje, su tuo susijusiu lengvatinių PVM tarifų taikymo pagal PVM direktyvos III priedo 6 punktą laikmenomis tiekiamoms skaitmeninėms knygoms išplėtimu siekiama patikslinti „nuorodą ? knygas, pateikiamą <...> III priede, <...> ir atnaujinti [jį] atsižvelgiant ? technikos pažangą“. Tačiau Direktyvoje 2009/47 liko nepakeista PVM direktyvos 98 straipsnio 2 dalies antra pastraipa, pagal kurią lengvatiniai PVM tarifai jokių būdu netaikomi elektroniniu būdu teikiamoms paslaugoms. Todėl elektroniniu būdu perduodamoms skaitmeninėms knygoms negali būti taikomas lengvatinis PVM tarifas(50).

64. Vadinas, ? „techninė pažangą“ nebuvo atsižvelgta iki galo. Juk kaip tik „natūraliam“ skaitmeninių knygų perdavimo būdui, t. y. į elektroniniam tiekimui, lengvatinis PVM tarifas negali būti taikomas. Taip yra dėl PVM direktyvos 98 straipsnio 2 dalies antros pastraipos nuostatos, kurioje nustatyta, kad lengvatinis PVM tarifas netaikomas jokioms elektroninėms paslaugoms(51), vadinas, ne tik elektroniniu būdu perduodamoms skaitmeninėms knygoms. Todėl šios bendrai visai elektroninių paslaugų rinkai galiojančios nuostatos tikslas turi lemiama reikšmę nagrinėjamam nevienodam požiūriui pateisinti.

65. PVM direktyvos 98 straipsnio 2 dalies antros pastraipos ištakos – Šeštosios direktyvos(52) 12 straipsnio 3 dalies a punkto 4 papunktis, siejamo su 9 straipsnio 2 dalies e punkto paskutine ?trauka, nuostata, kuri buvo ?traukta Direktyva 2002/38/EB(53). Direktyvos 2002/38 konstatuojamosiose dalyse nėra jokių nuorodų ? tai, ko siekta priimant minėtąsias nuostatas.

66. Tiesa, atitinkamame Komisijos pasiūlyme minimas netikrumas, kurį gali patirti elektroninių paslaugų teikėjai svarstydami, kokį PVM tarifą taikyti(54). Juk Direktyva 2002/38 ne Europos Sąjungoje reziduojantiems elektroninių paslaugų teikėjams buvo nustatyta pareiga Sąjungos vartotojams teikiamas paslaugas apmokestinti atitinkamai toje valstybėje narėje, kurioje reziduoja

vardotojas(55). Taip siekiama užkirsti keli? konkurencijos iškraipymams(56), kuri? gali atsirasti d?l tre?i?j? šalio? mokes?io politikos. D?l šios nuostatos elektronin?ms paslaugoms taikomas tos valstyb?s nar?s, kurioje yra vardotojas, PVM tarifas.

67. Už S?jungos rib? reziduojantiems apmokestinamiesiems asmenims kartu buvo siekta palengvinti nauj? mokestini? pareig? Europos S?jungoje vykdyti, ko gero, tam, kad padid?t? tikimyb?, jog šie asmenys j? laikysis(57). Supaprastinimas taip pat tur?jo pad?ti valstybi? nari? mokes?io administratoriams ir pagerinti j? galimybes kontroliuoti, kaip mokami mokes?iai(58). Pirmiausia šiuo tikslu buvo nustatyta, kad apmokestinamieji asmenys teiks visoje S?jungoje galiojan?ias elektronines mokes?io deklaracijas vienoje vienintel?je valstyb?je nar?je(59). Be to, PVM direktyvos 98 straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje ?tvirtintos nuostatos pirmtak? tur?jo užtikrinti, kad elektronin?ms paslaugoms b?t? taikomas tik standartinis atitinkamos valstyb?s nar?s PVM tarifas.

68. S?jungoje reziduojan?io elektronini? paslaug? teik?j? pad?tis buvo kitokia. Pri?mus Direktyv? 2002/38, jiems tur?jo niekas nepasikeisti. Jie ir toliau tur?jo apmokestinti savo teikiamas elektronines paslaugas toje valstyb?je nar?je, kurioje yra j? buvein?, nesvarbu, kur reziduoja atitinkamas vardotojas(60), tod?l j? paslaugoms buvo taikomi tik daugiausia trys skirtingi šios valstyb?s nar?s PVM tarifai.

69. Ta?iau šioje byloje Komisija teig?, kad draudimas taikyti lengvatinius PVM tarifus elektronin?ms paslaugoms yra reikšmingas ir S?jungos viduje veikiančioms apmokestinamiesiems asmenims tuo atžvilgiu, kad jis užkirto keli? kenksmingai mokestinei konkurencijai tarp valstybi? nari?. Kadangi ši? apmokestinam?j? asmen? su elektronin?ms paslaugomis susijusi mokestin? našta tapo nustatoma vien tik pagal j? buvein?, valstyb? nar?, ?vedama atitinkam? lengvatin? PVM tarif?, gal?jo pam?ginti paskatinti ši? paslaug? teik?jus steigti jos teritorijoje. Juk elektronini? pardavim? tinklo centr? yra palyginti lengva perkelti.

70. Vis d?lto nuo 2015 m. sausio 1 d. teisin? pad?tis iš esm?s pasikeit?. Pagal šiuo metu galiojan?ios PVM direktyvos 58 straipsnio pirmos pastraipos c punkt?(61) S?jungos viduje reziduojantiems apmokestinamiesiems asmenims taikoma tokia pati nuostata kaip ir reziduojantiems už S?jungos rib?: elektronin?s paslaugos visada apmokestinamos atitinkamo vardotojo valstyb?je nar?je. Visi paslaug? teik?jai nuo šiol gali pateikti tik vien? mokes?io deklaracij? vienoje valstyb?je nar?je ir ši deklaracija galioja visoms valstyb?ms nar?ms(62).

71. Vadinasi, PVM direktyvos 98 straipsnio 2 dalies antra pastraipa ir prieš tai galiojusiomis nuostatomis siekiama dvejop? tiksl?, kurie dar skiriasi ir laiko atžvilgiu: draudimu taikyti lengvatinius PVM tarifus elektronin?ms paslaugoms iki 2014 m. gruodžio 31 d. buvo siekiama, viena vertus, supaprastinti mokestines prievoles už S?jungos rib? reziduojantiems apmokestinamiesiems asmenims, kita vertus, užkirsti keli? kenksmingai mokestinei konkurencijai tarp valstybi? nari?; nuo 2015 m. sausio 1 d. šiuo draudimu siekiama tik supaprastinti mokestines prievoles, ta?iau jau visai elektronini? paslaug? rinkai.

ii) Proporcingas tiksl? siekimas

72. Ši? tiksl? S?jungos teis?s akt? leid?jas tur?t? siekti proporcingai. Tai darant nevienodo poži?rio padarinius reikia palyginti su min?t?j? tiksl? siekimo teikiama pranašumais. Taip pat reikia atsižvelgti ? tai, kad S?jungos teis?s akt? leid?jas mokes?io teis?s srityje turi atlikti sud?ting? ekonomini? ir finansini? klausim? vertinim? ir kad šiuo atžvilgiu jis turi vertinimo ir veiksma? diskrecij?(63).

73. Kalbant apie siek? supaprastinti mokestines prievoles nustatant mažesn? skai?io galim? PVM tarif?, reikia daryti skirtum?. Juk draudimas taikyti lengvatinius PVM tarifus elektronin?ms

paslaugoms naudos atneša ir apmokestinamiesiems asmenims, ir valstybi? nari? mokes?i? administratoriams(64).

74. Apmokestinam?j? asmen? naudai atliktas supaprastinimas n?ra proporcingas, palyginti su nepatogumais, kuri? jie patiria negal?dami taikyti lengvatinio PVM tarifo skaitmenin?ms knygoms, tiekiamoms elektroniniu b?du. Juk j? apsauga nuo papildomos PVM tarif? gausos kainuoja pernelyg brangiai atsižvelgiant ? tai, kad j? paslaugoms taikomas padidintas PVM tarifas, mažinantis j? konkurencingum?. Žinoma, jeigu asmuo naudojasi mokestine lengvata, jam mokes?i? teis?s akt? taikymas sud?ting?ja. Tačiau ši? s?naud? negalima interpretuoti kaip leidimo mokes?i? teis?s akt? leid?jui panašias situacijas traktuoti nevienodai.

75. Kalbant apie valstybi? nari? mokes?i? administratori? darbo supaprastinim?, d?l šio tikslo siekimo proporcingumo galima pakartoti sen? Teisingumo Teismo išvad?: praktiniai sunkumai negali pateisinti akivaizdžiai neteisingos naštos – šiuo atveju elektroniniu b?du platinam? knyg? pardavimo(65). Tiesa, kalb?damas apie pagrindines laisves ir draudim? diskriminuoti, Teisingumo Teismas aiškiai pripažino, kad mokes?i? administratoriai yra teis?tai suinteresuoti teis?s aktais, kuriuos paprasta taikyti ir paprasta kontroliuoti j? vykdym?(66).

76. Tod?l specialios vis? elektronini? paslaug? apmokestinimo, taikomo pagal naudojimosi jomis viet?, sistemos suk?rimas iš esm?s priklauso S?jungos teis?s akt? leid?jo diskrecijai. Kad tokia speciali apmokestinimo sistema gali b?ti reikalinga, rodo specifin?s bendrosios elektronini? paslaug? s?lygos, kurios, palyginti su klasikine prekyba prek?mis, be didesn? pastang? gali b?ti teikiamos tarpvalstybiniu lygmeniu ir, be to, reikalauja tik minimalaus fizinio buvimo, o tai apsunkina nacionalini? mokes?i? institucij? darb?.

77. Be to, Teisingumo Teismas yra pripažin?s, kad sud?ting? sistem? atveju S?jungos teis?s akt? leid?jas turi teis? siekti savo tiksl? etapais(67). Suprantama, kai nauj? apmokestinimo proced?r? S?jungos teis?s akt? leid?jas iš pradži? kuria kiek ?manoma paprastesn?. Tai ypa? pasakytina apie laikotarp?, kuriuo elektronini? paslaug? teik?jai si?lo daug naujovišk? produkt?, kuri? priskyrimas prie egzistuojan?i? lengvatini? PVM tarif? kategorij? gali kelti abejoni?.

78. Tokio tiksl? siekimo etapais proporcingumo s?lyga yra reguliarus reguliavimo sistemos perži?r?jimas(68). Kol kas S?jungos lygmeniu atsaking? institucij? veiksmai atitinka š? reikalavim?. Taryba, dar priimdama atitinkamas nuostatas, numat?, kad speciali elektronini? paslaug? apmokestinimo sistema po tam tikro laiko tur?s b?ti perži?r?ta atsižvelgiant ? ?gyt? patirt?(69). Be to, Komisija neseniai praneš? planuojanti rengti pasi?lym? d?l direktyvos, iš dalies pakeisian?ios PVM direktyv?, tam, kad b?t? suvienodinta elektroniniu b?du platinam? skaitmenini? knyg? pad?tis(70).

79. Jeigu iki 2014 m. gruodžio 31 d. siekis supaprastinti apmokestinimo sistem? buvo susij?s tik su apmokestinamaisiais asmenimis, reziduojan?iais už S?jungos rib?, pirmiau pateikti svarstymai yra ne tokie reikšmingi. Min?tuoju laikotarpiu bet kuriuo atveju tai kompensuoja teis?tas tikslas užkirsti keli? kenksmingai mokestinei konkurencijai tarp valstybi? nari?(71).

80. Kita svarstykli? pus? min?t?j? argument? nenusveria.

81. Ko gero, laikmenomis parduodam? skaitmenini? knyg? pardav?j? ir elektroniniu b?du tiekiam? skaitmenini? knyg? pardav?j? konkurencijos iškraipymai yra gana riboti. Juk Lenkijos Respublika per pos?d? teisingai pažym?jo, kad elektronin?s prekybos išlaidos yra daug mažesn?s nei tradicin?s prekybos. Tod?l elektroniniu b?du platinamas skaitmenines knygas paprastai ?manoma pasi?lyti mažesne kaina nei laikmenomis si?lomas knygas net ir tuo atveju, kai joms yra taikomas didesnis PVM tarifas.

82. Atsižvelgiant į tai, nematyti, kad egzistuotų didelis neigiamas poveikis pagrindiniams teisiškai ginamai prieigai prie knygų tarpvalstybinių lygmeniu arba – kaip į tai teisingai atkreipti dėmesį? Lenkijos ombudsmenas – negali žmonių prieigai prie knygų?(72).

83. Taigi tikslas, kurį Sąjungos teisės aktas leidžias siekia PVM direktyvos 98 straipsnio 2 dalies antra pastraipa, yra siekiama proporcingai.

c) Tarpinė išvada

84. Vadinas, su lengvatiniu PVM tarifu susijęs skirtingas skaitmeninių knygų traktavimas priklausomai nuo jų platinimo būdo, išplaukiantis iš PVM direktyvos III priedo 6 punkto, siejamo su 98 straipsnio 2 dalimi, yra pateisinamas ir nepažeidžia vienodo požiūrio principo.

2. Lengvatinių PVM tarifų netaikymas laikmenose esantiems skaitmeniniams laikraščiams ir žurnalams

85. Dabar dar reikia įvertinti, ar tai, kad pagal PVM direktyvos III priedo 6 punktą, siejamą su 98 straipsnio 2 dalimi, laikmenomis parduodamiems skaitmeniniams laikraščiams ir žurnalams neleidiama taikyti lengvatinio PVM tarifo, yra suderinama su vienodo požiūrio principu. Tą darant atsižvelgtina į du skirtingus nevienodo požiūrio atvejus.

a) Palyginimas su skaitmeninėmis knygomis

86. Viena vertus, skaitmeniniai laikraščiai ir žurnalai traktuojami kitaip nei skaitmeninės knygos, nes pastarosios gali būti taikomas lengvatinis PVM tarifas tuomet, kai jos tiekiamos laikmenomis.

87. Vienodo požiūrio principas būtų pažeidžiamas tik tuo atveju, jeigu, viena, laikraščiai ir žurnalai ir, kita, knygų situacijos būtų panašios(73).

88. Tačiau taip nėra. Jų situacijos nėra panašios nei atsižvelgiant į reguliavimo srities tikslą, nei į nagrinjamąsias nuostatas tikslą(74).

89. Pirma, laikraščiai ir žurnalai su knygomis paprastai nekonkuruoja. Skirtingos publikavimo formos tenkina skirtingus vartotojo poreikius, nes jos paprastai skiriasi pagal teksto ilgį, informacijos rėšį, menines ambicijas ir ilgalaikį reikšmingumą. Todėl, atsižvelgiant į bendros PVM sistemos tikslą – užkirsti kelią konkurencijos iškraipymams(75), jos nėra panašios.

90. Antra, laikraščiai ir žurnalai negalima lyginti su knygomis ir kalbant apie nagrinjamąsias nuostatas tikslą. Švietimo tikslas, kurio siekiama PVM direktyvos III priedo 6 punktu(76), abiejų šių publikavimo formų atveju akivaizdžiai skiriasi. Laikraščiai ir žurnalai labiau atspindi aktualius įvykius ir turi praktinę naudą, o knygos dažnai perteikia žinias, kurios yra reikšmingos ilgą laiką, arba yra meninio pobūdžio. Todėl švietimo srityje mokestinio rėmimo tikslas ir knygų atveju, ir laikraščių ir žurnalų atveju yra labai skirtingas.

91. Taigi skirtingai traktuojant laikmenomis parduodamus skaitmeninius laikraščius ir žurnalus bei laikmenomis parduodamas skaitmenines knygas vienodo požiūrio principas nepažeidžiamas.

b) Palyginimas su popieriniais laikraščiais ir žurnalais

92. Kita vertus, laikmenomis parduodami skaitmeniniai laikraščiai ir žurnalai traktuojami kitaip nei popieriniai laikraščiai ir žurnalai.

93. Nors šiuo atveju išvada nėra tokia aiški kaip ankstesnė, manau, popieriniai laikraščiai ir

žurnalai objektyviai taip pat nėra panašūs? laikmenomis parduodamus skaitmeninius laikraščius ir žurnalus.

94. Atsižvelgiant? mokestinio?rimo tiksl?, kurio siekiama PVM direktyvos III priedo 6 punktu, tarsi atrodo, kad skaitmeniniai ir spausdinti laikraščiai ir žurnalai yra panašūs, nes reikšmingas yra tik j? turinys(77).

95. Vis dėlto to paties negalima pasakyti apie reguliavimo srities tiksl? – užkirsti keli? konkurencijos iškraipymams(78). Kaip Teisingumo Teismas jau yra konstatavęs Sprendime K kalb?damas apie knygas, j? skaitmenin?s versijos, parduodamos laikmenomis, ir popierin?s versijos neb?tinai konkuruoja tarpusavyje. Veikiau konkurencijos buvimas ar nebuvimas priklauso nuo daugelio aplinkybi?, kurios valstyb?se nar?se ne tik skiriasi, bet ir gali kisti laikui b?gant(79). Esant tokiai neaiškiai faktinei pad?iai, ?vertinti sud?ting? situacij? konkurencijos atžvilgiu visoje S?jungoje priklauso tik S?jungos teis?s akt? leid?jo, bet ne Teisingumo Teismo diskrecijai(80).

96. Vadinasi, pagal PVM direktyvos III priedo 6 punkt?, siejam? su 98 straipsnio 2 dalimi, neleidžiant laikmenomis parduodamiems skaitmeniniams laikraščiams ir žurnalams, priešingai nei popieriniams, taikyti lengvatinio PVM tarifo, vienodo poži?rio principas taip pat nėra pažeidžiamas.

3. Skirtingas elektroniniu b?du platinam? ir spausdintini? leidini? traktavimas

97. Galiausiai dar reikia išnagrinti klausim?, ar skirtingas vis? skaitmenini? leidini?, platinam? elektroniniu b?du, traktavimas, išplaukiantis iš PVM direktyvos III priedo 6 punkto, siejamo su 98 straipsnio 2 dalimi, palyginti su spausdintiniais leidiniais, gali pažeisti vienodo poži?rio princip?.

98. Atsižvelgiant? pirmiau pateiktas išvadas, matyti, kad taip nėra.

99. N?ra svarbu, ar skaitmeniniai ir spausdintiniai leidiniai, kaip jie suprantami teism? praktikoje, apskritai yra pakankamai panašūs. J? nepanašum?, turint omenyje nagrin?jamos nuostatos tiksl?, rodo skirtingas elektroniniu b?du platinam? skaitmenini? leidini? ir spausdintini? leidini? r?mimo *poreikis*, susij?s su labai skirtingomis pardavimo išlaidomis(81). Be to, reik?t? atsižvelgti? S?jungos teis?s akt? leid?jo diskrecij? vertinant konkurencin? situacij?(82).

100. Vis dėlto net jeigu ir manytume, kad j? situacija panaši, elektroniniu b?du platinam? skaitmenini? leidini? ir spausdintini? leidini? skirtingas traktavimas šiuo metu b?t? pateisinamas. Kaip mat?me, t? pirmiausia rodo teis?tas S?jungos teis?s akt? leid?jo siekis numatyti speciali? elektronini? paslaug? apmokestinimo sistem?(83). Šiuo atžvilgiu skirtingas elektroniniu b?du platinam? skaitmenini? leidini? ir spausdintini? leidini? traktavimas yra juo labiau pagr?stas, nes j? tarpusavio konkurencija, ko gero, dar mažesn? nei tapa?i? skaitmenini? leidini? konkurencija(84).

101. Vadinasi, pagal PVM direktyvos III priedo 6 punkt?, siejam? su 98 straipsnio 2 dalimi, ne?traukiant? lengvatinio PVM tarifo taikymo srit? elektroniniu b?du platinam? leidini?, priešingai nei spausdintini? leidini?, vienodo poži?rio principas taip pat nėra pažeidžiamas.

V – Išvada

102. Atsižvelgdama? tai, kas išd?styta, si?lau Teisingumo Teismui priimti tok? sprendim?:

Išnagrini?jus prejudicinius klausimus nerasta nieko, kas leist? suabejoti 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos, iš dalies pakeistos Direktyva 2009/47/EB, III priedo 6 punkto galiojimu.

1 – Originalo kalba: vokie?i?.

- 2 – Europos Bendrijos steigimo sutartis, iš dalies pakeista Amsterdamo sutartimi (OL C 340, 1997, p. 173).
- 3 – OL L 347, 2006, p. 1.
- 4 – Žr. 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyvos 2008/8/EB, iš dalies keičiančios Direktyvos 2006/112/EB nuostatas, susijusias su paslaugų teikimo vieta (OL L 44, 2008, p. 11), 2 straipsnio 2 punktą.
- 5 – Žr. 2009 m. gegužės 5 d. Tarybos direktyvos 2009/47/EB, iš dalies keičiančios Direktyvos 2006/112/EB nuostatas, susijusias su lengvatiniams pridėtinės vertės mokesčio tarifais (OL L 116, 2009, p. 18), 1 straipsnio 13 punktą, siejamą su priedo 1 punktu.
- 6 – Žr. 2008 m. liepos 7 d. Komisijos pasiūlymo dėl Tarybos direktyvos, kuria iš dalies keičiama Direktyva 2006/112/EB dėl lengvatinių pridėtinės vertės mokesčio tarifų (KOM(2008) 428 galutinis), p. 16, 3 punktą.
- 7 – Žr., be kita ko, 1982 m. vasario 4 d. Sprendimų *Buyl ir kt. / Komisija* (817/79, EU:C:1982:36, 16 punktas), 1997 m. lapkričio 11 d. Sprendimų *Eurotunnel ir kt.* (C-408/95, EU:C:1997:532, 45 punktas) ir 2015 m. rugsėjo 10 d. Sprendimų *Parlamentas / Taryba* (C-363/14, EU:C:2015:579, 82 punktas).
- 8 – Žr. 2009 m. vasario 19 d. Europos Parlamento teisėkūros rezoliuciją dėl pasiūlymo dėl Tarybos direktyvos, kuria iš dalies keičiama Direktyva 2006/112/EB dėl lengvatinių pridėtinės vertės mokesčio tarifų (COM(2008)0428–C6-0299/2008–2008/0143[CNS]) (OL C 76 E, 2010, p. 110).
- 9 – Žr. šios išvados 9 punktą.
- 10 – Be to, PVM direktyvos III priedo 6 punkto versijoje vokiečių kalba pavyzdys „Notenhefte oder Manuskripte“ buvo pakeistas „Notenhefte oder Manuskripte“. Tuo greičiausiai buvo siekiama tik sutvarkyti versijos vokiečių kalba redakciją, bet ne keisti turinį, kaip rodo šiuo atžvilgiu nepakeistos versijos anglų ir prancūzų kalbomis (ir prieš Direktyva 2009/47 padarytą pakeitimą, ir po jo atitinkamos jo formuluotės yra tokios: „music printed or in manuscript form“ ir „les partitions imprimées ou en manuscrit“).
- 11 – Žr., be kita ko, 1992 m. liepos 16 d. Sprendimų *Parlamentas / Taryba* (C-65/90, EU:C:1992:325, 16 punktas), 1995 m. liepos 5 d. Sprendimų *Parlamentas / Taryba* (C-21/94, EU:C:1995:220, 18 punktas), 1997 m. lapkričio 11 d. Sprendimų *Eurotunnel ir kt.* (C-408/95, EU:C:1997:532, 46 punktas) ir 2003 m. rugsėjo 25 d. Sprendimų *Océ Van der Grinten* (C-58/01, EU:C:2003:495, 100 punktas); žr. dar ir 1970 m. liepos 15 d. Sprendimų *ACF Chemiefarma / Komisija* (41/69, EU:C:1970:71, 69 ir 178–179 punktai).
- 12 – To niekaip nekeičia ir tai, kad pasiūlymo šeštosios konstatuojamosios dalies, kurioje, be kita ko, aiškiai minimos „garsinės knygos“, Direktyvoje 2009/47 neliko.
- 13 – Žr. Komisijos pasiūlymo (minuto 6 išnašoje), p. 13, 3 punktą („audio books, CD, CD-ROMs or any similar physical support“) ir, p. 15, 3 punktą („de livres audio, de disques compacts, de cédéroms ou d’autres supports physiques similaires“).

14 – 2015 m. kovo 5 d. Sprendime *Komisija / Liuksemburgas* (C?502/13, EU:C:2015:143, 53 punktas) Teisingumo Teismas yra konstatavęs, kad Tarybos priimtas tekstas yra „tik redakciniu atžvilgiu supaprastintas“ Komisijos siūlytas tekstas. Tačiau trūkstant pagrindimo ir atsižvelgiant į kitokį šio konstatavimo kontekstą šioje byloje negalima ir nereikia šio klausimo aiškintis detaliau.

15 – 1992 m. liepos 16 d. Sprendimas *Parlamentas / Taryba* (C?65/90, EU:C:1992:325, 19 punktas), 1995 m. liepos 5 d. Sprendimas *Parlamentas / Taryba* (C?21/94, EU:C:1995:220, 22 punktas) ir 1997 m. birželio 10 d. Sprendimas *Parlamentas / Taryba* (C?392/95, EU:C:1997:289, 20 punktas).

16 – Komisijos pasiūlymo (minuto 6 išnašoje) 3.1 punkte nurodytas motyvas.

17 – Komisijos pasiūlymo (minuto 6 išnašoje) 5.3 punkte nurodytas motyvas dėl 1 straipsnio ir direktyvos šeštoji konstatuojamoji dalis; žr. ir poveikio vertinimo ataskaitos santrauką Komisijos tarnybų darbiniam dokumente (SEC[2008]2191): joje su knygomis susijęs pakeitimas netgi neminimas.

18 – Dėl tokios galimybės pareikšti nuomonę reikšmės žr. 1997 m. lapkričio 11 d. Sprendimą *Eurotunnel ir kt.* (C?408/95, EU:C:1997:532, 58 punktas).

19 – Žr. nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą 3.2.22 punktą.

20 – Žr. 2009 m. spalio 29 d. Sprendimą *NCC Construction Danmark* (C?174/08, EU:C:2009:669, 42 punktas), 2012 m. liepos 19 d. Sprendimą *Deutsche Bank* (C?44/11, EU:C:2012:484, 45 punktas), 2012 m. lapkričio 15 d. Sprendimą *Zimmermann* (C?174/11, EU:C:2012:716, 50 punktas), 2014 m. kovo 13 d. Sprendimą *Klinikum Dortmund* (C?366/12, EU:C:2014:143, 40 punktas) ir 2015 m. liepos 2 d. Sprendimą *De Fruytier* (C?334/14, EU:C:2015:437, 37 punktas).

21 – Dėl įvairių šio principo reikšmių žr. 2012 m. lapkričio 15 d. Sprendimą *Zimmermann* (C?174/11, EU:C:2012:716, 46–48 punktai) ir papildomai 2001 m. gegužės 17 d. Sprendimą *Fischer ir Brandenstein* (C?322/99 ir C?323/99, EU:C:2001:280, 76 punktas) ir 2015 m. liepos 2 d. Sprendimą *NLB Leasing* (C?209/14, EU:C:2015:440, 40 punktas).

22 – Šiuo klausimu žr. 2006 m. birželio 8 d. Sprendimą *L.u.p.* (C?106/05, EU:C:2006:380, 48 punktas), 2008 m. balandžio 10 d. Sprendimą *Marks & Spencer* (C?309/06, EU:C:2008:211, 49 punktas), 2009 m. spalio 29 d. Sprendimą *NCC Construction Danmark* (C?174/08, EU:C:2009:669, 41 punktas), 2010 m. birželio 10 d. Sprendimą *CopyGene* (C?262/08, EU:C:2010:328, 64 punktas), 2012 m. liepos 19 d. Sprendimą *Lietuvos geležinkeliai* (C?250/11, EU:C:2012:496, 45 punktas) ir 2013 m. lapkričio 28 d. Sprendimą *MDDP* (C?319/12, EU:C:2013:778, 38 punktas).

23 – Žr. nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą 3.2.30 ir 3.2.31 punktus.

24 – 2015 m. kovo 5 d. Sprendimas *Komisija / Liuksemburgas* (C?502/13, EU:C:2015:143, 55 ir 56 punktai).

25 – Dėl šio nuostatos turinio žr. 2015 m. kovo 5 d. Sprendimą *Komisija / Prancūzija* (C?479/13, EU:C:2015:141, 17, 40 ir 41 punktai) ir 2015 m. kovo 5 d. Sprendimą *Komisija / Liuksemburgas* (C?502/13, EU:C:2015:143, 26, 47 ir 49 punktai); žr. ir Patariamąjo PVM komiteto gaires, priimtas per 2010 m. gruodžio 7–8 d. vykusį 92 posėdį, dokumentas A – taxud.c.1(2011)157667–684, ir dėl gairių reikšmės – mano išvadą byloje *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland* (C?155/12, EU:C:2013:57, 47–50 punktai).

26 – Be kita ko, žr. 1977 m. spalio 19 d. Sprendim? *Ruckdeschel ir kt.* (117/76 ir 16/77, EU:C:1977:160, 7 punktas), 1987 m. kovo 12 d. Sprendim? *Raiffeisen Hauptgenossenschaft* (215/85, EU:C:1987:127, 23 punktas), 1998 m. rugs?jo 17 d. Sprendim? *Pontillo* (C?372/96, EU:C:1998:412, 41 punktas), 2008 m. gruodžio 16 d. Sprendim? *Arcelor Atlantique et Lorraine ir kt.* (C?127/07, EU:C:2008:728, 23 punktas) ir 2016 m. geguž?s 4 d. Sprendim? *Pillbox 38* (C?477/14, EU:C:2016:324, 35 punktas); d?l kitokio traktavimo remiantis Pagrindini? teisi? chartijos 52 straipsnio 1 dalimi žr. 2015 m. balandžio 29 d. Sprendim? *Léger* (C?528/13, EU:C:2015:288, 50–52 punktai).

27 – 2000 m. gruodžio 7 d. Europos S?jungos pagrindini? teisi? chartija su 2007 m. gruodžio 12 d. Strasb?re padarytais pakeitimais (OL C 202, 2016, p. 389).

28 – 2008 m. gruodžio 16 d. Sprendimas *Arcelor Atlantique et Lorraine ir kt.* (C?127/07, EU:C:2008:728, 26 punktas), 2011 m. geguž?s 12 d. Sprendimas *Liuksemburgas / Parlamentas ir Taryba* (C?176/09, EU:C:2011:290), 2013 m. liepos 18 d. Sprendimas *Sky Italia* (C?234/12, EU:C:2013:496, 16 punktas), 2013 m. rugs?jo 26 d. Sprendimas *IBV & Cie* (C?195/12, EU:C:2013:598, 52 punktas) ir 2014 m. lapkri?io 6 d. Sprendimas *Feakins* (C?335/13, EU:C:2014:2343, 51 punktas); d?l draudimo diskriminuoti vadovaujantis pagrindin?mis laisv?mis žr., be kita ko, ir 2008 m. lapkri?io 27 d. Sprendim? *Papillon* (C?418/07, EU:C:2008:659, 27 punktas), ir 2016 m. birželio 2 d. Sprendim? *Pensioenfonds Metaal en Techniek* (C?252/14, EU:C:2016:402, 48 punktas).

29 – Taip buvo, pavyzdžiui, 1994 m. gruodžio 13 d. Sprendime *SMW Winzersekt* (C?306/93, EU:C:1994:407, 31 punktas).

30 – Ta?iau taip, kalbant apie PVM, yra 2014 m. kovo 13 d. Sprendime *Jetair ir BTWE Travel4you* (C?599/12, EU:C:2014:144, 55 punktas).

31 – Žr. 2008 m. balandžio 10 d. Sprendim? *Marks & Spencer* (C?309/06, EU:C:2008:211, 49 punktas) ir 2013 m. balandžio 25 d. Sprendim? *Komisija / Švedija* (C?480/10, EU:C:2013:263, 17 punktas).

32 – Šiuo klausimu žr. ir 2009 m. spalio 29 d. Sprendim? *NCC Construction Danmark* (C?174/08, EU:C:2009:669, 44 punktas), ir 2012 m. liepos 19 d. Sprendim? *Lietuvos geležinkeliai* (C?250/11, EU:C:2012:496, 45 punktas).

33 – Žr. 1977 m. spalio 19 d. Sprendim? *Ruckdeschel ir kt.* (117/76 ir 16/77, EU:C:1977:160, 8 punktas), 1977 m. spalio 19 d. Sprendim? *Moulins et huileries de Pont?à-Mousson ir Providence agricole de la Champagne* (124/76 ir 20/77, EU:C:1977:161, 18 punktas) ir 1978 m. spalio 25 d. Sprendim? *Royal Scholten?Honig ir Tunnel Refineries* (103/77 ir 145/77, EU:C:1978:186, 28 ir 32 punktai).

34 – Vis d?lto, atsižvelgiant ? 2012 m. liepos 3 d. Sprendime *UsedSoft* (C?128/11, EU:C:2012:407) padarytas išvadas, tuo b?t? galima abejoti.

35 – 2012 m. liepos 3 d. Sprendimas *UsedSoft* (C?128/11, EU:C:2012:407, 61 punktas).

36 – Žr. 2015 m. kovo 5 d. Sprendim? *Komisija / Pranc?zija* (C?479/13, EU:C:2015:141, 17 ir 35 punktai) ir 2015 m. kovo 5 d. Sprendim? *Komisija / Liuksemburgas* (C?502/13, EU:C:2015:143, 26 ir 42 punktai).

37 – Žr. 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyvos 92/77/EEB, papildan?ios bendr? prid?tin?s vert?s mokes?io sistem? ir iš dalies kei?ian?ios Direktyv? 77/388/EEB (PVM tarif? derinimas) (OL L 316,

1992, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 202), 1 straipsnio 5 punktą, siejamą su priedo 6 kategorija.

38 – 2007 m. liepos 5 d. Komisijos komunikato Tarybai ir Europos Parlamentui dėl kitų nei standartiniai PVM tarifų (COM(2007) 380 galutinis) 3.1 punktas.

39 – Komisijos komunikato (minuto 38 išnašoje) 4.2 punktas.

40 – Žr. ir 2009 m. sausio 22 d. Vidaus rinkos ir vartotojų apsaugos komiteto nuomonę Ekonomikos ir pinigų politikos komitetui dėl pasiūlymo dėl Tarybos direktyvos, kuria iš dalies keičiama Direktyva 2006/112/EB dėl lengvatinių pridėtinės vertės mokesčio tarifų (COM(2008)0428) (2009 m. vasario 11 d. Europos Parlamento plenarinio posėdžio dokumentas, A6-0047/2009, p. 6).

41 – 2012 m. gegužės 3 d. Sprendimas *Lebara* (C-520/10, EU:C:2012:264, 25 punktas) ir 2013 m. lapkričio 7 d. Sprendimas *Tulic ir Plavojin* (C-249/12 ir C-250/12, EU:C:2013:722, 34 punktas).

42 – Žr., be kita ko, 2008 m. gruodžio 16 d. Sprendimą *Arcelor Atlantique et Lorraine ir kt.* (C-127/07, EU:C:2008:728, 47 punktas), 2013 m. spalio 17 d. Sprendimą *Schaible* (C-101/12, EU:C:2013:661, 77 punktas) ir 2014 m. gegužės 22 d. Sprendimą *Glatzel* (C-356/12, EU:C:2014:350, 43 punktas).

43 – 2008 m. gruodžio 16 d. Sprendimas *Arcelor Atlantique et Lorraine ir kt.* (C-127/07, EU:C:2008:728, 57 ir 58 punktai).

44 – 2014 m. lapkričio 6 d. Sprendimas *Feakins* (C-335/13, EU:C:2014:2343, 56 punktas).

45 – Draudimai diskriminuoti yra tik konkrečios bendrojo vienodo požiūrio principo išraiškos; pirmiausia žr. 2005 m. sausio 27 d. Sprendimą *Europe Chemicon (Vokietija) / Taryba* (C-422/02 P, EU:C:2005:56, 33 punktas).

46 – Žr. ir generalinio advokato M. Poiarės Maduro išvadą byloje *Arcelor Atlantique et Lorraine ir kt.* (C-127/07, EU:C:2008:292, 32 punktas).

47 – Šiuo klausimu žr., be kita ko, 2011 m. gegužės 12 d. Sprendimą *Liuksemburgas / Parlamentas ir Taryba* (C-176/09, EU:C:2011:290, 35 punktas) ir 2014 m. gegužės 22 d. Sprendimą *Glatzel* (C-356/12, EU:C:2014:350, 64 punktas).

48 – Žr. 2008 m. gruodžio 16 d. Sprendimą *Arcelor Atlantique et Lorraine ir kt.* (C-127/07, EU:C:2008:728, 57 punktas) ir 2014 m. gegužės 22 d. Sprendimą *Glatzel* (C-356/12, EU:C:2014:350, 52 punktas); konkrečiai dėl bendrosios žemės ūkio politikos žr., be kita ko, 1980 m. spalio 29 d. Sprendimą *Roquette Frères / Taryba* (138/79, EU:C:1980:249, 25 punktas), 1994 m. spalio 5 d. Sprendimą *Vokietija / Taryba* (C-280/93, EU:C:1994:367, 89 ir 90 punktai) ir 2016 m. birželio 30 d. Sprendimą *Lidl* (C-134/15, EU:C:2016:498, 47 punktas); be to, dėl proporcingumo principo bendro saistomojo poveikio žr., be kita ko, 1996 m. lapkričio 12 d. Sprendimą *Jungtinė Karalystė / Taryba* (C-84/94, EU:C:1996:431, 58 punktas), 2016 m. kovo 1 d. Sprendimą *National Iranian Oil Company / Taryba* (C-440/14 P, EU:C:2016:128, 77 punktas) ir 2016 m. gegužės 4 d. Sprendimą *Pillbox 38* (C-477/14, EU:C:2016:324, 49 punktas).

- 49 – Šiuo klausimu žr. 2008 m. gruodžio 16 d. Sprendim? *Arcelor Atlantique et Lorraine ir kt.* (C?127/07, EU:C:2008:728, 59 punktas); d?l pagrindini? teisi? apibr?j? pirmiausia žr. 2014 m. balandžio 8 d. Sprendim? *Digital Rights Ireland ir kt.* (C?293/12 ir C?594/12, EU:C:2014:238, 47 punktas).
- 50 – Žr. 2015 m. kovo 5 d. Sprendim? *Komisija / Pranc?zija* (C?479/13, EU:C:2015:141, 17 ir 40 punktai) ir 2015 m. kovo 5 d. Sprendim? *Komisija / Liuksemburgas* (C?502/13, EU:C:2015:143, 26 ir 47 punktai).
- 51 – Šiuo klausimu žr. neišsam? elektronini? paslaug? s?raš? PVM direktyvos II priede, susijusiame su 58 straipsnio 1 dalies c punktu, ir papildom? apibr?žt? 2011 m. kovo 15 d. Tarybos ?gyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos ?gyvendinimo priemon?s (nauja redakcija) (OL L 77, 2011, p. 1), 7 straipsnyje ir I priede.
- 52 – 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23), kuri pagal PVM direktyvos 411 straipsnio 1 dal? ir 413 straipsn? buvo taikoma iki 2006 m. gruodžio 31 d.
- 53 – Žr. 2002 m. geguž?s 7 d. Tarybos direktyvos 2002/38/EB, iš dalies kei?ian?ios ir laikinai iš dalies kei?ian?ios Direktyv? 77/388/EEB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io priemoni?, taikom? radijo ir televizijos transliacij? paslaugoms ir tam tikroms elektronin?mis priemon?mis teikiamoms paslaugoms (OL L 128, 2002, p. 41; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 358), 1 straipsnio 2 punkt?.
- 54 – 2000 m. birželio 7 d. Komisijos pasi?lymo d?l Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io priemoni?, taikom? tam tikroms elektronin?mis priemon?mis teikiamoms paslaugoms, pakeitimo (COM(2000) 349 galutinis) 3.1 ir 5.2 punktai, susij? su 1 straipsnio 2 punktu.
- 55 – Žr. Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies f punkt? ir dabar galiojan?ios PVM direktyvos 58 straipsnio pirmos pastraipos c punkt?.
- 56 – Žr. šiuo metu galiojan?ios PVM direktyvos 23 konstatuojam?j? dal?.
- 57 – Žr. Komisijos pasi?lymo (min?to 54 išnašoje) 3.1 ir 3.2 punktus.
- 58 – Žr. Komisijos pasi?lymo (min?to 54 išnašoje) 5 punkto pradži?.
- 59 – Žr. Direktyvos 2002/38 5 konstatuojam?j? dal?; žr. šiuo metu galiojan?ios PVM direktyvos 358a ir paskesnius straipsnius.
- 60 – To priežastis buvo Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje nustatyta pagrindin? taisykl?; žr. Komisijos pasi?lymo (min?to 54 išnašoje) 2 punkt?.
- 61 – Ši nuostata buvo pakeista nuo 2015 m. sausio 1 d. Direktyvos 2008/8 5 straipsnio 1 punktu.
- 62 – Žr. PVM direktyvos 358–369k straipsnius.
- 63 – Žr. šios išvados 61 punkt?.

64 – Žr. šios išvados 67 punkt?.

65 – 1978 m. spalio 25 d. Sprendimas *Royal Scholten?Honig ir Tunnel Refineries* (103/77 ir 145/77, EU:C:1978:186, 81 ir 82–83 punktai).

66 – Žr. 2015 m. vasario 24 d. Sprendim? *Sopora* (C?512/13, EU:C:2015:108, 33 punktas).

67 – Žr. 2008 m. gruodžio 16 d. Sprendim? *Arcelor Atlantique et Lorraine ir kt.* (C?127/07, EU:C:2008:728, 57 punktas) ir 2013 m. spalio 17 d. Sprendim? *Schaible* (C?101/12, EU:C:2013:661, 91 punktas).

68 – Šiuo klausimu žr. 2008 m. gruodžio 16 d. Sprendim? *Arcelor Atlantique et Lorraine ir kt.* (C?127/07, EU:C:2008:728, 62 punktas).

69 – Žr. Direktyvos 2002/38 4 ir 5 straipsnius ir Direktyvos 2008/8 6 straipsn?.

70 – Žr. 2016 m. balandžio 7 d. Komisijos komunikato Europos Parlamentui, Tarybai ir Europos ekonomikos ir socialini? reikal? komitetui d?l PVM veism? plano (COM(2016) 148 *final*) 5 punkt?.

71 – Žr. šios išvados 69 punkt?.

72 – Žr. Chartijos 26 straipsn?.

73 – D?l šios s?lygos žr. šios išvados 37 punkt?.

74 – D?l ši? s?lyg? žr. šios išvados 39 punkt?.

75 – Žr. šios išvados 40 ir 42 punktus.

76 – Žr. šios išvados 55 ir 56 punktus.

77 – Žr. šios išvados 56 ir 57 punktus.

78 – Žr. šios išvados 40 punkt?.

79 – Žr. 2014 m. rugs?jo 11 d. Sprendim? *K* (C?219/13, EU:C:2014:2207, 24–32 punktai).

80 – Žr. šios išvados 61 punkt?.

81 – Žr. šios išvados 81 punkt?.

82 – Žr. šios išvados 95 punkt?.

83 – Žr. šios išvados 66 ir paskesnius punktus.

84 – Žr. šios išvados 81 punkt?.