



## Teismo praktikos rinkinys

### TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2015 m. kovo 5 d.\*

„Valstybės įsipareigojimų neįvykdymas — Apmokestinimas — PVM — Lengvatinio tarifo taikymas — Skaitmeninių arba elektroninių knygų tiekimas“

Byloje C-479/13

dėl 2013 m. rugsėjo 6 d. pagal SESV 258 straipsnį pareikšto ieškinio dėl įsipareigojimų neįvykdymo

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

ieškovė,

prieš

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

atsakovę,

palaikomą

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

įstojusios į bylą šalies,

### TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

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

generalinis advokatas P. Mengozzi,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

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

priima šį

\* Proceso kalba: prancūzų.

## Sprendimą

- 1 Savo ieškiniu Europos Komisija Teisingumo Teismo prašo konstatuoti, kad taikydama lengvatinių pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) tarifą skaitmeninių (ar elektroninių) knygų tiekimui Prancūzijos Respublika neįvykdė įsipareigojimų pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1), iš dalies pakeistos 2010 m. gruodžio 7 d. Tarybos direktyva 2010/88/ES (OL L 326, p. 1, toliau – PVM direktyva), 96 ir 98 straipsnius kartu su šios direktyvos II ir III priedais ir 2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentu (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112 įgyvendinimo priemonės (OL L 77, p. 1).

### Teisinis pagrindas

#### *Sajungos teisė*

- 2 PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalyje numatyta:

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

- 3 Šios direktyvos 24 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

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

- 4 Šios direktyvos 96 straipsnyje nustatyta:

„Valstybės narės taiko standartinį PVM tarifą, kurį kiekviena valstybė narė nustato kaip tam tikrą procentą nuo apmokestinamosios vertės ir kuris turi būti toks pats prekių tiekimui bei paslaugų teikimui.“

- 5 Tos pačios direktyvos 98 straipsnio 1 ir 2 dalyse numatyta:

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

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

Lengvatiniai tarifai netaikomi elektroniniu būdu teikiamoms paslaugoms.“

- 6 PVM direktyvos II priedo, apimančio „58 straipsnyje ir 59 straipsnio pirmos dalies k punkte nurodytų elektroniniu būdu teikiamų paslaugų orientacinis sąrašas“ (šie straipsniai skirti nustatyti neapmokestinamiems asmenims suteiktų paslaugų vieta), 3 punkte nurodyta:

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

- 7 Pradinės Direktyvos 2006/112 redakcijos III priedo, apimančio prekių ir paslaugų, kurias tiekiant ar teikiant gali būti taikomi 98 straipsnyje nurodyti lengvatiniai tarifai, sąrašą, 6 punkte buvo numatyta:

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

- 8 2009 m. gegužės 5 d. Tarybos direktyva 2009/47/EB (OL L 116, p. 18) pakeitė Direktyvą 2006/112. Direktyvos 2009/47 4 konstatuojamojoje dalyje nustatyta:

„Direktyva 2006/112/EB turėtų būti papildomai iš dalies pakeista siekiant atitinkamai sudaryti galimybę taikyti lengvatinius tarifus arba neapmokestinti PVM keliais konkrečiais atvejais dėl socialinių ar sveikatos apsaugos motyvų, bei siekiant nuorodą į knygas, pateikiamą jos III priede, patikslinti ir atnaujinti atsižvelgiant į technikos pažangą.“

- 9 Nuo 2009 m. birželio 1 d., Direktyvos 2009/47 įsigaliojimo dienos, PVM direktyvos III priedo 6 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), laikraščių ir periodinių leidinių, išskyrus visiškai ar iš esmės reklaminius leidinius, tiekimas, įskaitant jų išdavimą bibliotekose.“

- 10 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 jų teikimas yra iš esmės automatizuotas bei reikalauja minimalaus žmogaus įsikišimo ir kurių teikimo neįmanoma užtikrinti be informacinių technologijų panaudojimo.

2. 1 dalis taikoma visų pirma:

<...>

f) I priede išvardytoms paslaugoms.“

- 11 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;

<...>“

#### *Prancūzijos teisė*

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

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

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

<...>

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

<...>“

### **Ikiteisminė procedūra ir procesas Teisingumo Teisme**

- 13 Komisija manė, kad lengvatinio PVM tarifo taikymas knygoms, parsisiųstoms internetu, kurių apmokestinimo momentas atsirado nuo 2012 m. sausio 1 d., prieštarauja PVM direktyvai. Todėl ji pateikė Prancūzijos Respublikai 2012 m. liepos 4 d. oficialųjį pranešimą. Valstybė narė į jį atsakė 2012 m. rugpjūčio 3 d. laišku.
- 14 2012 m. spalio 25 d. Komisija pateikė pagrįstą nuomonę, ragindama Prancūzijos Respubliką per mėnesį nuo jos gavimo imtis būtinų priemonių, kad į ją būtų atsižvelgta. Valstybė narė į ją atsakė 2012 m. lapkričio 23 d. laišku.
- 15 Kadangi Prancūzijos Respublikos pateikti paaiškinimai Komisijos netenkino, ji nusprendė pareikšti šį ieškinį.
- 16 2014 m. vasario 6 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimi Belgijos Karalystei buvo leista įstoti į bylą palaikyti Prancūzijos Respublikos reikalavimų.

### **Dėl ieškinio**

#### *Pirminės pastabos*

- 17 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 atlygį (toliau – elektroninių knygų tiekimas).
- 18 Prancūzijos Respublika teigia, kad skaitmeninių ar elektroninių knygų, kurioms gali būti taikomas lengvatinis PVM tarifas pagal CGI 278-0bis straipsnį, apibrėžtis yra siauresnė, nei taikoma Komisijos. Šios valstybės narės teigimu, pagal šią nuostatą lengvatinis PVM tarifas taikomas tik vadinamosioms „homotetinėms“ knygoms, t. y. tokioms pačioms kaip spausdintos ar kitokio pavidalo knygoms, kurios nuo minėtų knygų skiriasi tik keliais jų formatui būdingais elementais.
- 19 Šiuo klausimu reikia konstatuoti, kad tai, jog CGI 278-0bis straipsnis taikomas, kiek tai susiję su skaitmeninėmis ar elektroninėmis knygomis, tik homotetinėms knygoms, savaime neleidžia teigti, kad Komisija savo ieškinyje nurodo būtinai platesnę skaitmeninių ar elektroninių knygų kategoriją nei ta, kuriai taikomas lengvatinis PVM tarifas pagal šią nuostatą. Iš tiesų Komisijos ieškinyje nurodytas skaitmenines ar elektronines knygas apibrėžia jų tiekimo būdas. Tačiau Prancūzijos Respublika neginčija, kad atsižvelgiant į šį kriterijų homotetinės knygos yra knygos, nurodytos Komisijos ieškinyje.
- 20 Be to, nors CGI 278-0bis straipsnyje vartojamas terminas „parsisiųstos internetu“, ši valstybė narė netvirtina, kad knygų tiekimas transliavimo būdu nepatenka į šios nuostatos taikymo sritį.
- 21 Šiomis aplinkybėmis nereikia nagrinėjant ieškinį apsiriboti siauresne, nei Komisijos ieškinyje nurodyta, skaitmeninių ar elektroninių knygų kategorija.

*Dėl esmės*

- 22 Komisija teigia, kad Prancūzijos Respublikos taikomas lengvatinis PVM tarifas elektroninių knygų tiekimui yra nesuderinamas su PVM direktyvos 96 ir 98 straipsniais, kartu su šios direktyvos II ir III priedais ir Įgyvendinimo reglamentu Nr. 282/2011.
- 23 Ši institucija pažymi, kad pagal PVM direktyvos 98 straipsnio 2 dalies pirmą pastraipą lengvatiniai tarifai taikomi tik šios direktyvos III priede nustatytoms 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. Tokį aiškinimą patvirtina PVM direktyvos 98 straipsnio 2 dalies antra pastraipa, pagal kurią lengvatinis tarifas netaikomas elektroniniu būdu teikiamoms paslaugoms.
- 24 Prancūzijos Respublika, kurią palaiko Belgijos Karalystė, ginčija Komisijos atitinkamų PVM direktyvos nuostatų aiškinimą. Šių valstybių narių teigimu, elektroninių knygų tiekimas patenka į PVM direktyvos III priedo 6 punktą, todėl jam gali būti taikomas lengvatinis PVM tarifas.
- 25 Šiuo klausimu primintina, jog Direktyvos 2006/112 96 straipsnyje numatyta, kad prekių tiekimui ir paslaugų teikimui taikomas toks pats, t. y. standartinis, PVM tarifas. Nukrypstant nuo šio principo, šios direktyvos 98 straipsnio 1 dalyje valstybėms narėms pripažįstama teisė taikyti vieną ar du lengvatinius PVM tarifus. Pagal šio straipsnio 2 dalies pirmą pastraipą lengvatiniai tarifai taikomi tik PVM direktyvos III priede nustatytoms kategorijoms priklausančių prekių tiekimui ar paslaugų teikimui (Sprendimo *K, C-219/13, EU:C:2014:2207*, 21 ir 22 punktai).
- 26 Dėl Prancūzijos Respublikos ir Belgijos Karalystės pateikto argumento, jog elektroninių knygų tiekimas patenka į PVM direktyvos III priedo 6 punkto taikymo sritį, primintina, kad siekiant nustatyti Sąjungos teisės nuostatos taikymo apimtį reikia atsižvelgti ir į jos formuluotę, kontekstą ir tikslus (žr., be kita ko, Sprendimo *NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669*, 23 punktą ir nurodytą teismų praktiką).
- 27 Reikia priminti, kad šio III priedo 6 punkto kategorijose, kurioms gali būti taikomas lengvatinis PVM tarifas, yra aiškiai nurodytas „visų pavidalų knygų tiekimas“. Taigi iš šio punkto teksto matyti, kad lengvatinis PVM tarifas taikomas sandoriams, susijusiems su visų pavidalų knygų tiekimu. Taigi, kaip teisingai pažymi Komisija, bet koks kitoks aiškinimas šio punkto formuluotėje „visų pavidalų“ padarytų beprasmišką.
- 28 Aišku, kad elektroninėms knygoms, kad jos galėtų būti skaitomos, reikalingas tam tikras pavidalas, kaip antai kompiuteris, tačiau jis į elektroninių knygų tiekimą nėra įtrauktas.
- 29 Iš to matyti, kad, atsižvelgiant į 6 punktą, į šios nuostatos taikymo sritį nepatenka elektroninių knygų tiekimas.
- 30 Tokį aiškinimą patvirtina šios nuostatos kontekstas. Iš tiesų tai yra principo, kad valstybės narės taiko standartinį PVM tarifą šiuo mokesčiu apmokestinamiems sandoriams, išimtis ir ji turi būti aiškinama siaurai (žr., be kita ko, Sprendimo *Komisija / Ispanija, C-360/11, EU:C:2013:17*, 18 punktą ir nurodytą teismų praktiką).
- 31 Aišku, kaip teisingai teigia Prancūzijos Respublika ir Belgijos Karalystė, po pakeitimo, atlikto Direktyva 2009/47, išplėtęs 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 sąvoką „knygos“, pateikiamą šiame punkte, patikslinti ir atnaujinti atsižvelgiant į technikos pažangą.

- 32 Taip pat, kaip teisingai teigia Prancūzijos Respublika, įtraukdamas Direktyvos III priedą šis teisės aktų leidėjas siekė, kad svarbiausioms prekėms bei socialiniams ir kultūriniais tikslams skirtoms prekėms ir paslaugoms, jeigu tai nekeltų konkurencijos iškreipimo grėsmės ar kelia tik labai mažą, galėtų būti taikomas lengvatinis PVM tarifas (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Komisija / Nyderlandai*, C-41/09, EU:C:2011:108, 52 punktą).
- 33 Tačiau neginčytina, kaip matyti iš PVM direktyvos 98 straipsnio 2 dalies antros pastraipos, kad jis taip pat nusprendė atmesti bet kokią galimybę taikyti lengvatinį PVM tarifą „elektroniniu būdu teikiamoms paslaugoms“.
- 34 Kaip suprantama pagal 98 straipsnio 2 dalies antrą pastraipą, elektroninių knygų tiekimas yra „elektroniniu būdu teikiama paslauga“.
- 35 Iš tiesų, pirma, pagal PVM direktyvos 24 straipsnio 1 dalį „paslaugų teikimas“ yra sandoris, kuris nėra prekių tiekimas, o pagal šios direktyvos 14 straipsnio 1 dalį „prekių tiekimas“ yra teisės, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas. Tačiau, priešingai, nei teigia Prancūzijos Respublika, elektroninių knygų tiekimas neturėtų būti laikomas „prekių tiekimu“, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, nes elektroninės knygos negalima laikyti materialiuoju turtu. Iš tiesų, kaip matyti iš šio sprendimo 28 punkto, tiekiant nėra pavidalo, kuris leistų skaityti knygą ir ją laikyti „materialiuoju turtu“. Iš to matyti, kad taikant šio 24 straipsnio 1 dalį elektroninių knygų tiekimas turi būti laikomas paslaugų teikimu.
- 36 Antra, pagal Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 7 straipsnio 1 dalį paslaugų teikimas elektroniniu būdu, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvą, apima „paslaugas, kurios teikiamos internetu arba elektroniniu tinklu, dėl kurių pobūdžio jų teikimas yra iš esmės automatizuotas bei reikalauja minimalaus žmogaus įsikišimo ir kurių teikimo neįmanoma užtikrinti be informacinių technologijų panaudojimo“. Reikia konstatuoti, kad elektroninių knygų tiekimas atitinka šią apibrėžtį.
- 37 Šį aiškinimą patvirtina PVM direktyvos II priedo 3 punktas kartu su šio įgyvendinimo reglamento 7 straipsnio 1 ir 2 dalimis ir jo I priedo 3 punktu iš kurio matyti, kad knygų skaitmeninio turinio tiekimas yra tokia paslauga.
- 38 Tam neprieštarauja faktas, kad PVM direktyvos II priede pateiktas 58 straipsnyje ir 59 straipsnio 1 dalies k punkte nurodytų elektroniniu būdu teikiamų paslaugų orientacinis sąrašas. Iš tiesų tai, kad šiame priede nėra nurodytos elektroniniu būdu teikiamos paslaugos, svarbios taikant šias dvi nuostatas, neturi įtakos pačiam šių paslaugų pobūdžiui.
- 39 Be to, kaip matyti iš Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 7 straipsnio 1 dalies teksto, šioje nuostatoje pateikta nuoroda į PVM direktyvos II priedo 3 punkte išvardytas paslaugas skirta nustatyti elektroniniu būdu teikiamoms paslaugoms, kurios numatytos PVM direktyvoje bendrai, o ne tik kai kuriose konkrečiose šios direktyvos nuostatose.
- 40 Todėl, kadangi elektroninių knygų tiekimas yra „elektroniniu būdu teikiama paslauga“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 98 straipsnio 2 dalies antrą pastraipą, ir pagal šią nuostatą atmetama bet kokia galimybė taikyti lengvatinį PVM tarifą tokioms paslaugoms, PVM direktyvos III priedo 6 punkto negalima aiškinti taip, kad jo taikymo sritis apima elektroninių knygų tiekimą, nepažeidžiant Sąjungos teisės aktų leidėjo ketinimo neleisti taikyti lengvatinio PVM tarifo šioms paslaugoms.
- 41 Vadinas, atsižvelgiant tiek į PVM direktyvos III priedo 6 punktą, tiek į jo kontekstą ir teisės akto, į kurį įtraukta ši nuostata, tikslus, šio punkto negalima aiškinti taip, kad į jo taikymo sritį patenka elektroninių knygų tiekimas.

- 42 Priešingai, nei teigia Prancūzijos Respublika ir Belgijos Karalystė, tokio aiškinimo nepaneigia mokesčių neutralumo principas, kuris yra Sąjungos teisės aktų leidėjo taikomo bendrojo vienodo požiūrio principo atitikmuo PVM srityje (Sprendimo *NCC Construction Danmark*, EU:C:2009:669, 41 punktą ir nurodyta teismų praktika).
- 43 Iš tiesų mokesčių neutralumo principas neleidžia išplėsti lengvatinio PVM tarifo taikymo srities, nesant šiuo tikslu aiškiai suformuluotos nuostatos (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, 50 punktą ir nurodytą teismų praktiką). PVM direktyvos III priedo 6 punktą nėra nuostata, kuri nedviprasmiškai išplėstų lengvatinio PVM tarifo taikymo sritį elektroninių knygų tiekimui. Atvirkščiai, kaip matyti iš šio sprendimo 41 punkto, toks tiekimas nepatenka į šią nuostatą.
- 44 Kadangi taip pat yra aišku, kad elektroninių knygų tiekimas nepatenka į jokią kitą paslaugų teikimo kategoriją, nurodytą PVM direktyvos III priede, lengvatinio PVM tarifo taikymas tokiam tiekimui neatitinka PVM direktyvos 98 straipsnio 2 dalies.
- 45 Iš to matyti, kad Komisijos ieškinys yra pagrįstas.
- 46 Todėl reikia konstatuoti, kad taikydama lengvatinį PVM tarifą elektroninių knygų tiekimui Prancūzijos Respublika neįvykdė išpareigojimų pagal PVM direktyvos 96 ir 98 straipsnius kartu su šios direktyvos II ir III priedais ir Įgyvendinimo reglamentu Nr. 282/2011.

#### **Dėl bylinėjimosi išlaidų**

- 47 Pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 138 straipsnio 1 dalį pralaimėjusiai šaliai nurodoma padengti bylinėjimosi išlaidas, jei laimėjusi šalis to reikalavo. Kadangi Komisija prašė priteisti bylinėjimosi išlaidas iš Prancūzijos Respublikos, ir ši pralaimėjo bylą, ji turi jas padengti.
- 48 Pagal šio reglamento 140 straipsnio 1 dalies nuostatas valstybės narės ir institucijos, kurios įstojo į bylą, pačios turi padengti savo išlaidas. Todėl Belgijos Karalystė padengia savo bylinėjimosi išlaidas.

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

- 1. Taikydama lengvatinį pridėtinės vertės mokesčio tarifą skaitmeninių ar elektroninių knygų tiekimui Prancūzijos Respublika neįvykdė išpareigojimų pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2010 m. gruodžio 7 d. Tarybos direktyva 2010/88/ES, 96 ir 98 straipsnius kartu su šios direktyvos II ir III priedais ir 2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentu (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112 įgyvendinimo priemonės.**
- 2. Prancūzijos Respublika padengia savo ir Europos Komisijos nurodytas bylinėjimosi išlaidas.**
- 3. Belgijos Karalystė padengia savo bylinėjimosi išlaidas.**

Parašai.