



## Teismo praktikos rinkinys

### TEISINGUMO TEISMO (didžioji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. kovo 7 d.\*\*

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

Byloje C-390/15

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

**Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO)**

dalyvaujant

**Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej,**

**Prokurator Generalny,**

TEISINGUMO TEISMAS (didžioji kolegija),

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

generalinė advokatė J. Kokott,

posėdžio sekretorius M. Aleksejev, administratorius,

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

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO)*, atstovaujamo *Rzecznik Praw Obywatelskich* A. Bodnar, taip pat M. Wróblewski ir A. Grzelak,
- *Prokurator Generalny*, atstovaujamo R. Hernand,
- Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos B. Majczyna, A. Miłkowska ir K. Maćkowska,

\* Proceso kalba: lenkų

— Graikijos vyriausybės, atstovaujamos K. Georgiadis ir S. Papaioannou,  
— Europos Sąjungos Tarybos, atstovaujamos E. Moro, E. Chatziioakeimidou ir K. Pleśniak,  
— Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir M. Owsiany-Hornung,  
susipažinęs su 2016 m. rugsėjo 8 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,  
priima šį

### Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), iš dalies pakeistos 2009 m. gegužės 5 d. Tarybos direktyva 2009/47/EB (OL L 116, 2009, p. 18; toliau – iš dalies pakeista Direktyva 2006/112), 98 straipsnio 2 dalies ir III priedo 6 punkto galiojimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas *Rzecznik Praw Obywatelskich* (ombudsmenas, Lenkija) pareiškus ieškinį, kuriuo siekiama, kad būtų konstatuota, jog nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias lengvatinis pridėtinės vertės mokesčio (PVM) tarifas netaikomas skaitmeninių knygų ir kitų leidinių teikimui elektroniniu būdu, prieštarauja Lenkijos Konstitucijai.

### Teisinis pagrindas

#### *Sąjungos teisė*

#### *– Šeštoji direktyva*

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

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

<...>

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

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

„Direktyva 77/388/EEB laikinai pakeičiama taip:

1. 9 straipsnyje:

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

— „<...>

— elektroninėmis priemonėmis teikiamos paslaugos, *inter alia*, tos, kurios apibūdintos L priede.“

<...>

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

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

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

– *Direktyva 2006/112*

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

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

- 7 Šios direktyvos 24 straipsnio 1 dalis suformuluota taip:

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

- 8 Tos pačios direktyvos 25 straipsnyje nurodyta:

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

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

<...>“

- 9 Iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 96 straipsnyje nustatyta:

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

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

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

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

Lengvatiniai tarifai netaikomi elektroniniu būdu teikiamoms paslaugoms.“

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

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

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

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

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

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

„[V]isų [fizinių] 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.“

#### *Lenkijos teisė*

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

#### **Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai**

- 16 2013 m. gruodžio 6 d. pareikštu ieškiniu ombudsmenas prašo *Trybunał Konstytucyjny* (Konstitucinis Teismas, Lenkija) konstatuoti, kad, pirma, PVM įstatymo 3 priedo 72–75 pozicijos, siejamos su šio įstatymo 41 straipsnio 2 dalimi, ir, antra, to paties įstatymo 10 priedo 32–35 pozicijos, siejamos kartu

su jo 41 straipsnio 2a dalimi, neatitinka Lenkijos Konstitucijos, nes šiose nuostatose numatyta, jog lengvatiniai PVM tarifai taikomi tik fiziniu pavidalu pateiktiems leidiniams, o leidiniams, perduodamiems elektroniniu būdu, netaikomi.

- 17 Nagrinėjant pagrindinę bylą *Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej* (Lenkijos Respublikos Seimo Pirmininkas) ir *Prokurator Generalny* (generalinis prokuroras, Lenkija) pažymėjo, kad kadangi nagrinėjamos Lenkijos teisės nuostatos buvo priimtos siekiant perkelti iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 98 straipsnio 2 dalį ir III priedo 6 punktą į vidaus teisę, Lenkijos teisės aktų leidėjas negalėjo nukrypti nepažeisdamas įsipareigojimų pagal Sąjungos teisę. Tą pačią nuomonę pareiškė Lenkijos vyriausybės nariai, kurių prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas paprašė pateikti savo nuomonę šioje byloje.
- 18 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad vis dėlto yra priežasčių abejoti šių dviejų iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 nuostatų galiojimu.
- 19 Pirma, šis teismas pažymi, kad priimant Direktyvą 2009/47, kuri yra iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 III priedo 6 punkto pagrindas, galėjo būti padaryta procedūros klaida, nes šio punkto tekstas skiriasi nuo pasiūlymo dėl direktyvos, kuris buvo pateiktas Parlamentui.
- 20 Antra, šis teismas mano, kad iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 98 straipsnio 2 dalis, siejama su jos III priedo 6 punktu, galėtų prieštarauti mokesčių neutralumo principui. Iš tiesų, nors skaitmeninės knygos, tiekiamos fiziniu pavidalu ir teikiamos elektroniniu būdu, yra tokia pati nuosavybė ir patenkina tuos pačius vartotojų poreikius, minėto 98 straipsnio 2 dalyje numatytą lengvatinį PVM tarifą leidžiama taikyti tik skaitmeninėms knygoms, perduodamoms fiziniu pavidalu.
- 21 Šiomis aplinkybėmis *Trybunał Konstytucyjny* (Konstitucinis Teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:
- „1. Ar iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 III priedo 6 punktas negalioja, nes per teisėkūros procedūrą buvo pažeistas esminis procedūrinis reikalavimas konsultuotis su Europos Parlamentu?
2. Ar minėtos iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 98 straipsnio 2 dalis, siejama su šios direktyvos III priedo 6 punktu, negalioja, nes ja pažeidžiamas mokesčių neutralumo principas, kiek pagal šią nuostatą lengvatinių mokesčio tarifų neleidžiama taikyti skaitmeninėms knygoms ir kitiems elektroniniams leidiniams?“

## Dėl prejudicinių klausimų

### *Dėl pirmojo klausimo*

- 22 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 III priedo 6 punktas negalioja, nes per jo priėmimo teisėkūros procedūrą buvo pažeisti esminiai procedūriniai reikalavimai. Iš tiesų, kadangi iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 III priedo 6 punkto tekstas skiriasi nuo pasiūlymo dėl direktyvos teksto, dėl kurio buvo konsultuojamasi su Parlamentu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar nereikėtų iš naujo konsultuotis su juo.
- 23 Nagrinėjamu atveju reikia pažymėti, kad pagal EB sutarties 93 straipsnį, kuris vėliau tapo SESV 113 straipsniu, kuriame numatyta speciali teisėkūros procedūra, prieš priimant Direktyvą 2009/47 ir todėl prieš pakeičiant šia direktyva Direktyvos 2006/112 III priedo 6 punktą reikėjo konsultuotis su Parlamentu.

- 24 Iš tiesų reguliarus konsultavimasis su Parlamentu per teisėkūros procedūrą EB sutartyje, vėliau tapusioje ESV sutartimi, numatytais atvejais yra esminis procedūros reikalavimas, kurio nesilaikymas lemia atitinkamo akto negaliojimą (1995 m. gegužės 10 d. Sprendimo *Parlamentas / Taryba*, C-417/93, EU:C:1995:127, 9 punktas).
- 25 Iš tiesų veiksmingas Parlamento dalyvavimas per teisėkūros procedūrą laikantis Sutartyje nustatytų procedūrų yra šia Sutartimi siekiamos pusiausvyros tarp institucijų esminis elementas, nes Parlamento kompetenciją sudaro pagrindinio demokratijos principo, pagal kurį tauta valdymo funkciją atlieka per tarpininką – atstovaujamąją asamblėją, reiškinys (šiuo klausimu žr. 1995 m. liepos 5 d. Sprendimo *Parlamentas / Taryba*, C-21/94, EU:C:1995:220, 17 punktą ir 1997 m. birželio 10 d. Sprendimo *Parlamentas / Taryba*, C-392/95, EU:C:1997:289, 14 punktą).
- 26 Pareiga konsultuotis su Parlamentu per teisėkūros procedūrą Sutartyje numatytais atvejais reiškia, kad su juo kiekvieną kartą konsultuojamasi iš naujo, jeigu galutinai priimtas tekstas, skaitomas visas, iš esmės skiriasi nuo to, dėl kurio buvo konsultuojamasi su Parlamentu, nebent pakeitimai iš esmės atitinka paties Parlamento pageidavimus (šiuo klausimu žr. 1994 m. spalio 5 d. Sprendimo *Vokietija / Taryba*, C-280/93, EU:C:1994:367, 38 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 27 Todėl reikia išnagrinėti, ar iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 III priedo 6 punktas iš esmės skiriasi nuo pasiūlymo dėl direktyvos teksto, dėl kurio buvo konsultuojamasi su Parlamentu.
- 28 Šiuo atveju reikėtų atsižvelgti į tai, kad pasiūlyme dėl direktyvos buvo numatyta, kad Direktyvos 2006/112 III priedo 6 punkte tarp prekių tiekimo ir paslaugų tiekimo, kuriam galima taikyti lengvatinį PVM tarifą, bus paminėtas: „knygų (įskaitant brošiūras, skrajutes ir panašius spaudinius, vaikams skirtas iliustruotas, piešimo ar spalvinimo knygeles, spausdintas ar rankraštinės natas, žemėlapius ir hidrografines ar panašias schemas, taip pat garsines knygas, CD, CD-ROM ar panašias priemones, kuriose iš esmės atkuriamas tokio pat turinio informacija, kaip ir spausdintose knygos), laikraščių ir periodinių leidinių, išskyrus reklaminius ar beveik vien tik reklamai skirtus leidinius, tiekimas, įskaitant jų išdavimą bibliotekose“.
- 29 Tačiau iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 III priedo 6 punkte nurodytas: „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“.
- 30 Taigi atitinkamai palyginus pasiūlymo dėl direktyvos ir iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 III priedo 6 punkto tekstus matyti, kad šis punktas nuo minėto pasiūlymo skiriasi tuo, kad jame nepaminėtos fizinių pavidalų, kuriems gali būti taikomas lengvatinis PVM tarifas, rūšys, t. y. šioje nuostatoje išvardytos „garsinės knygos, CD, CD-ROM“, ir aiškiai nenurodytos knygos, „kuriose iš esmės atkuriamas tokio pat turinio informacija, kaip ir spausdintose knygos“, kaip tai nurodyta minėtoje nuostatoje, tačiau minimas „visų [fizinių] pavidalų knygų“ tiekimas.
- 31 Taigi iš šių skirtumų negalima daryti išvados, jog iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 III priedo 6 punktas iš esmės skiriasi nuo pasiūlymo dėl direktyvos teksto.
- 32 Iš tiesų, kadangi šioje nuostatoje taip pat nurodytos knygos, esančios „[panašaus pavidalo] priemonėse“, kaip spausdintos knygos, garsinės knygos, CD, CD-ROM, šioje nuostatoje pateikiamas išvardijimas neturi būti laikomas išsamiu, bet turi būti manoma, kad juo siekiama iliustruoti tai, jog ji apima visus numanomus fizinius pavidalus, kaip tai galiausiai patvirtino Taryba iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 III priedo 6 punkte.

- 33 Savaiame suprantama, kad iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 III priedo 6 punkte aiškiai nenurodyta, jog tam, kad būtų taikomas lengvatinis PVM tarifas, atitinkamais fiziniais pavidalais turi būti atkuriami iš esmės ta pati informacija, kokia yra spausdintose knygos. Tačiau kadangi šioje nuostatoje nurodoma, kad ji susijusi tik su sąvoka „knygos“, kuri įprastai reiškia spausdintą darbą, darytina išvada, jog tam, kad atitinkami pavidalai patektų į minėtos nuostatos taikymo sritį, juose turi būti atkuriami iš esmės tokia pati informacija, kokia yra spausdintose knygos.
- 34 Dėl šios priežasties reikia konstatuoti, kad, kaip Teisingumo Teismas nurodė 2015 m. kovo 5 d. Sprendimo *Komisija / Liuksemburgas* (C-502/13, EU:C:2015:143) 53 punkte, iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 III priedo 6 punkto tekstas yra tik redakciniu atžvilgiu supaprastintas pasiūlymo dėl direktyvos tekstas ir iš esmės jo turinys buvo išlaikytas.
- 35 Tokiomis aplinkybėmis Taryba neprivalo iš naujo konsultuotis su Parlamentu.
- 36 Iš to, kas išdėstyta pirmiau, galima daryti išvadą, kad iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 III priedo 6 punktas nėra negaliojantis dėl to, kad per jo priėmimo teisėkūros procedūrą buvo pažeisti esminiai procedūriniai reikalavimai.

#### *Dėl antrojo klausimo*

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

#### *Pirminės pastabos*

- 38 Visų pirma reikia pažymėti, kad net jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas formuluodamas klausimą remiasi mokesčių neutralumo principu, iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad šis teismas iš esmės kelia klausimą dėl iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 98 straipsnio 2 dalies, siejamos su jos III priedo 6 punktu, galiojimo, remdamasis vienodo požiūrio principu, įtvirtintu Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos (toliau – Chartija) 20 straipsnyje.
- 39 Antra, nors savo klausimo formuluotėje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo „kitus elektroninius leidinius“, iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą taip pat matyti, kad šio teismo abejonės išimtinai susijusios su tuo, jog iš dalies pakeistoje Direktyvoje 2006/112 galimai nevienodai vertinamas skaitmeninių knygų tiekimas atsižvelgiant į tai, ar jos tiekiamos fiziniu pavidalu, ar teikiamos elektroniniu būdu.
- 40 Tokiomis aplinkybėmis darytina išvada, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 98 straipsnio 2 dalis, siejama su jos III priedo 6 punktu, negalioja, nes šiame straipsnyje neleidžiant valstybėms narėms taikyti lengvatinių PVM tarifų skaitmeninių knygų teikimui elektroniniu būdu pažeidžiamas vienodo požiūrio principas, įtvirtintas Chartijos 20 straipsnyje.

*Teisingumo Teismo vertinimas*

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

*– Dėl panašių situacijų vertinimo*

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

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

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

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

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

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

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

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



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

51 Taigi, kadangi pagal iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 98 straipsnio 2 dalį, siejamą su jos III priedo 6 punktu, lengvatinis PVM tarifas netaikomas skaitmeninių knygų teikimui elektroniniu būdu, o tą patį tarifą leidžiama taikyti visų fizinių pavidalų skaitmeninių knygų teikimui, šios nuostatos turi būti laikomos sukuriančiomis dviejų atsižvelgiant į Sąjungos teisės aktų leidėjo siekiamą tikslą panašių situacijų skirtingą vertinimą.

– *Dėl pateisinimo*

52 Kai konstatuojamas dviejų panašių situacijų skirtingas vertinimas, vienodo požiūrio principas nėra pažeidžiamas, jeigu šis skirtingas vertinimas yra tinkamai pateisinamas (šiuo klausimu žr. 2008 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *Arcelor Atlantique et Lorraine ir kt.*, C-127/07, EU:C:2008:728, 46 punktą).

53 Pagal suformuotą jurisprudenciją taip yra tais atvejais, kai toks skirtingas vertinimas yra susijęs su nagrinėjamu teisės aktu siekiamu teisėtu tikslu ir jei toks skirtingas vertinimas yra proporcingas tokiu vertinimu siekiamam tikslui (šiuo klausimu žr. 2013 m. spalio 17 d. Sprendimo *Schaible*, C-101/12, EU:C:2013:661, 77 punktą ir 2014 m. gegužės 22 d. Sprendimo *Glatzel*, C-356/12, EU:C:2014:350, 43 punktą).

54 Šiuo atveju suprantama, kad priimdamas mokestinę priemonę Sąjungos teisės aktų leidėjas turi priimti politinius, ekonominius ir socialinius sprendimus arba turi atlikti sudėtingus vertinimus. Todėl šiuo klausimu jam reikia suteikti didelę diskreciją ir pirmesniame šio sprendimo punkte minėtų sąlygų teismo kontrolė turi apsiriboti akivaizdžios klaidos kontrole (šiuo klausimu žr. 2002 m. gruodžio 10 d. Sprendimo *British American Tobacco (Investments) ir Imperial Tobacco*, C-491/01, EU:C:2002:741, 123 punktą ir 2013 m. spalio 17 d. Sprendimo *Billerud Karlsborg ir Billerud Skärblacka*, C-203/12, EU:C:2013:664, 35 punktą).

55 Nagrinėjamu atveju primintina, kad šio sprendimo 51 punkte konstatuotas skirtingas vertinimas kyla iš iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 98 straipsnio 2 dalies, siejamos su jos III priedo 6 punktu, kuriame neleidžiama taikyti lengvatinio PVM tarifo visų elektroninių paslaugų teikimui ir todėl knygų teikimui elektroniniu būdu, skirtingai nei visų fizinių pavidalų knygų (ir skaitmeninių) teikimui.

56 Šiuo klausimu iš Direktyvos 2002/38 parengiamųjų dokumentų matyti, kad Komisijos siūlomi pakeitimai dėl paslaugų teikimo elektroniniu būdu apmokestinimo yra naujos politikos PVM srityje, kuria siekiama supaprastinti ir sustiprinti PVM sistemą taip, kad būtų paskatinta sudaryti teisėtų komercinių sandorių vidaus rinkoje, įgyvendinimo pirmas etapas. Iš tiesų iš parengiamųjų dokumentų matyti, kad elektroninė prekyba yra labai potenciali sritis siekiant Sąjungoje sukurti gerovę ir darbo vietų ir kad aiškios ir tikslios reglamentavimo aplinkos nustatymas yra išankstinė būtina sąlyga siekiant sukurti pasitikėjimo aplinką, palankią įmonėms investuoti ir prekiauti.

57 Taigi, kaip savo atsakymuose į Teisingumo Teismo klausimus raštu ir per posėdį paaiškino Taryba ir Komisija, lengvatinio PVM tarifo netaikymas skaitmeninių knygų teikimui elektroniniu būdu pagal iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 98 straipsnio 2 dalį turi būti suprantamas kaip specialios PVM schemos, skirtos elektronei prekybai, dalis. Iš tiesų iš šių institucijų paaiškinimo matyti, kad buvo manoma, jog būtina elektroniniu būdu teikiamoms paslaugoms taikyti aiškias, paprastas ir vienodas

normas, kad šioms paslaugoms taikomas PVM tarifas galėtų būti užtikrintai nustatytas ir kad būtų palengvinta apmokestinamiesiems asmenims ir nacionaliniams mokesčių administratoriams administruoti šį mokestį.

- 58 Taigi tokio tikslo teisiniu priimtinumu negalima abejoti.
- 59 Iš tiesų teisinio saugumo principu, kuriuo pagrįstas minėtas tikslas, reikalaujama, kad Sąjungos teisės aktai leistų suinteresuotiesiems asmenims nedviprasmiškai žinoti savo teisių ir pareigų apimtį, kad jie galėtų tai žinodami imtis veiksmų (šiuo klausimu žr. 2010 m. liepos 15 d. Sprendimo *Komisija / Jungtinė Karalystė, C-582/08, EU:C:2010:429, 49 punkto* ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 60 Be to, Teisingumo Teismas jau pripažino tikslo, kuriuo teisės aktų leidėjas siekia nustatyti bendras normas, kurias ūkio subjektai gali lengvai taikyti ir kurias gali lengvai kontroliuoti kompetentingos nacionalinės institucijos, teisėtumą (šiuo klausimu žr. 2015 m. vasario 24 d. Sprendimo *Sopora, C-512/13, EU:C:2015:108, 33 punktą*).
- 61 Dėl priemonės, įtvirtintos iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 98 straipsnio 2 dalyje, siejamoje su jos III priedo 6 punktu, tinkamumo siekiamam tikslui, nurodytam šio sprendimo 56 ir 57 punktuose, pasiekti pažymėtina, kad neatrodo, jog Sąjungos teisės aktų leidėjo atliktu vertinimu buvo viršyta jo turima diskrecija.
- 62 Iš tiesų nustatydamas, kad lengvatinis PVM tarifas netaikomas paslaugų teikimui elektroniniu būdu, Sąjungos teisės aktų leidėjas išvengia to, kad apmokestinamieji asmenys ir nacionaliniai mokesčių administratoriai turėtų kiekvienos suteiktų elektroninių paslaugų rūšies atveju nagrinėti, ar ji patenka į paslaugų kategoriją, kuriai gali būti taikomas toks tarifas pagal iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 III priedą.
- 63 Taigi nagrinėjama priemonė turi būti laikoma tinkama tikslui – užtikrintai nustatyti elektroniniu būdu suteiktoms paslaugoms taikomą PVM tarifą ir taip palengvinti apmokestinamųjų asmenų ir nacionalinių mokesčių administratorių atliekamą šio mokesčio administravimą – pasiekti.
- 64 Dėl su proporcingumu susijusio reikalavimo, kad iš kelių priimtinių priemonių būtų taikoma mažiausiai varžanti ir kad sukelti nepatogumai nebūtų neproporcingi siekiamiems tikslams, pažymėtina, jog Sąjungos teisės aktų leidėjas galėjo skaitmeninių knygų teikimą elektroniniu būdu atskirti nuo kitų elektroninių paslaugų ir taip leisti šioms knygoms taikyti lengvatinį PVM tarifą.
- 65 Tačiau toks sprendimas būtų galėjęs pažeisti Sąjungos teisės aktų leidėjo siekiamą tikslą, susijusį su būtinybe ištaisyti teisinį nesaugumą, atsiradusį dėl nuolatinės visų elektroninių paslaugų raidos, dėl kurios Sąjungos teisės aktų leidėjas išbraukė šias paslaugas iš sandorių, kuriems pagal iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 III priedą gali būti taikomas lengvatinis PVM tarifas, sąrašo.
- 66 Šiuo klausimu pripažinus, kad valstybės narės gali taikyti lengvatinį PVM tarifą skaitmeninių knygų teikimui elektroniniu būdu, kaip tai leidžiama tokių visų fizinių pavidalų knygų tiekimui, būtų pažeista visos Sąjungos teisės aktų leidėjo siekiamos priemonės – atmesti galimybę taikyti lengvatinį PVM tarifą visoms elektroninėms paslaugoms – darna.
- 67 Dėl galimybės išplėsti lengvatinio PVM tarifo taikymą ir jį taikyti visoms elektroninėms paslaugoms pažymėtina, kad priėmus tokią priemonę būtų bendrai sukurtas neelektroninių paslaugų, kurioms iš esmės netaikomas lengvatinis PVM tarifas, ir elektroninių paslaugų nevienodas vertinimas.
- 68 Todėl neperžengdamas savo turimos diskrecijos ribų Sąjungos teisės aktų leidėjas galėjo manyti, kad jokia iš dviejų teoriškai priimtinių priemonių nėra tinkama jo siekiamiems skirtingiems tikslams pasiekti.

- 69 Reikia pridurti, kad iš Direktyvos 2002/38 4 ir 5 straipsnių, taip pat iš 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyvos 2008/8/EB, iš dalies keičiančios Direktyvos 2006/112 nuostatas, susijusias su paslaugų teikimo vieta (OL L 44, 2008, p. 11), 6 straipsnio matyti, kad Taryba numatė persvarstyti specialią paslaugų teikimo elektroniniu būdu apmokestinimo sistemą, kad atsižvelgtų į įgytą patirtį. Be to, pranešime Europos Parlamentui, Tarybai ir Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui dėl PVM veiksmų plano (C(2016)148 *final*) Komisija paskelbė savo ketinimą išnagrinėti pasiūlymą dėl direktyvos, iš dalies keičiančios iš dalies pakeistą Direktyvą 2006/112.
- 70 Šiomis aplinkybėmis iš iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 98 straipsnio 2 dalies, siejamos su jos III priedo 6 punktu, kylantis skaitmeninių knygų teikimo elektroniniu būdu ir visų fizinių pavidalų knygų tiekimo skirtingas vertinimas turi būti laikomas tinkamai pateisinamu.
- 71 Todėl reikia konstatuoti, kad iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 98 straipsnio 2 dalis, siejama su jos III priedo 6 punktu, kuria atmetama galimybė valstybėms narėms taikyti lengvatinį PVM tarifą skaitmeninių knygų teikimui elektroniniu būdu ir leidžiama taikyti lengvatinį PVM tarifą visų fizinių pavidalų skaitmeninių knygų tiekimui, nepažeidžia vienodo požiūrio principo, įtvirtinto Chartijos 20 straipsnyje.
- 72 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, darytina išvada, kad išnagrinėjus prejudicinius klausimus nenustatyta jokia aplinkybė, kuri galėtų turėti įtakos iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 III priedo 6 punkto arba šios direktyvos 98 straipsnio 2 dalies, siejamos su jos III priedo 6 punktu, galiojimui.

### **Dėl bylinėjimosi išlaidų**

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

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

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

Parašai.