

EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

5. märts 2015(*)

Liikmesriigi kohustuste rikkumine – Maksustamine – Käibemaks – Vähendatud maksumäära kohaldamine – Digi- ja elektronraamatute tarnimine

Kohtuasjas C-479/13,

mille ese on ELTL artikli 258 alusel 6. septembril 2013 esitatud liikmesriigi kohustuse rikkumise hagi,

Euroopa Komisjon, esindajad: C. Soulay ja F. Dintilhac, kohtudokumentide kättetoimetamise aadress Luxembourgis,

hageja,

versus

Prantsuse Vabariik, esindajad: D. Colas ja J.-S. Pilczer,

kostja,

keda toetab:

Belgia Kuningriik, esindajad: M. Jacobs ja J.-C. Halleux,

menetlusse astujad,

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: koja president L. Bay Larsen, kohtunikud K. Jürimäe, J. Malenovský, M. Safjan ja A. Prechal (ettekandja),

kohtujurist: P. Mengozzi,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Euroopa Komisjon palub oma hagiavalduses Euroopa Kohtul tuvastada, et kuna Prantsuse Vabariik kohaldas digiraamatutele (või elektronraamatutele) vähendatud käibemaksumäära, siis on ta rikkunud kohustusi, mis tulenevad nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1), mida on muudetud nõukogu 7. detsembri 2010. aasta direktiiviga 2010/88/EL (ELT L 326, lk 1) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“) artiklitest 96

ja 98, koostoimes selle direktiivi II ja III lisa ning nõukogu 15. märtsi 2011. aasta rakendusmäärusega (EL) nr 282/2011, millega sätestatakse direktiivi 2006/112/EÜ rakendusmeetmed (ELT L 77, lk 1).

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

2 Käibemaksudirektiivi artikli 14 lõige 1 näeb ette järgmist:

„Kaubatarne” on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek.”

3 Selle direktiivi artikli 24 lõige 1 sätestab:

„Teenuste osutamine” on mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne.”

4 Nimetatud direktiivi artikkel 96 sätestab:

„Liikmesriigid kohaldavad harilikku maksumäära, mille iga liikmesriik on kindlaks määranud teatud protsendina maksustatavast väärtusest ning mis on sama kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul.”

5 Selle direktiivi artikli 98 lõiked 1 ja 2 sätestavad:

„1. Liikmesriigid võivad kohaldada kas üht või kaht vähendatud maksumäära.

2. Vähendatud maksumäärasid kohaldatakse üksnes III lisas nimetatud rühmadesse kuuluvate kaubatarnete ja teenuste osutamise suhtes.

Vähendatud maksumäärasid ei kohaldata elektrooniliselt osutatavate teenuste suhtes.”

6 Käibemaksudirektiivi II lisa, kus on „artiklis 58 ja artikli 59 esimese lõigu punktis k osutatud elektrooniliselt osutatavate teenuste näidisloetelu”, kusjuures need kaks artiklit käsitlevad mittemaksukohustuslasele osutatavate teenuste osutamise koha kindlaksmääramist, punktis 3 on loetletud:

„piltide, teksti ja andmete tarne, andmekogude kasutamise võimaldamine.”

7 Direktiivi 2006/112 algse versiooni III lisa, kus oli loend kaubatarnetest ja teenuste osutamisest, mille suhtes võib kohaldada direktiivi artiklis 98 nimetatud vähendatud käibemaksumäärasid, punktis 6 oli nimetatud:

„raamatute (kaasa arvatud väiketrükised, teabevoldikud ja muud samalaadsed trükised, lastele mõeldud pildi-, joonistus- ja värvimisraamatud, trükitud või käsikirjalised noodid, maa- ja merekaardid ja muud samalaadsed kaardid), ajalehtede ja muude perioodikaväljaannete, välja arvatud täielikult või peamiselt reklaamiks mõeldud trükiste tarne, sealhulgas raamatukogudest laenuks andmine”.

8 Direktiivi 2006/112 muudeti nõukogu 5. mai 2009. aasta direktiiviga 2009/47/EÜ (ELT L 116, lk 18). Direktiivi 2009/47 põhjenduses 4 on öeldud:

„Direktiivi 2006/112/EÜ tuleks muuta ka selleks, et võimaldada vastavalt vähendatud käibemaksumäärade või erandi kohaldamist piiratud arvul erijuhtudel sotsiaalsetel või tervisealastel põhjustel ning et selgitada ja ajakohastada selle III lisas olevat viidet raamatutele, eesmärgiga võtta arvesse tehnika arengut.”

9 Alates 1. juunist 2009, mis on direktiivi 2009/47 jõustumise kuupäev, on käibemaksudirektiivi III lisa punkt 6 sõnastatud järgmiselt:

„kõigil füüsilistel kandjatel olevate raamatute (kaasa arvatud väiketrükised, teabevoldikud ja muud samalaadsed trükised, lastele mõeldud pildi-, joonistus- ja värvimisraamatud, trükitud või käsikirjalised noodid, maa- ja merekaardid ja muud samalaadsed kaardid), ajalehtede ja muude perioodikaväljaannete, välja arvatud täielikult või peamiselt reklaamiks mõeldud trükiste tarne, sealhulgas raamatukogudest laenuks andmine”.

10 Rakendusmääruse nr 282/2011 artikli 7 lõiked 1 ja 2 näevad ette järgmist:

„1. [Käibemaksudirektiivis] nimetatud „elektrooniliselt osutatavad teenused” hõlmavad teenuseid, mida osutatakse interneti või muu arvutivõrgu kaudu ning mille laadist tingituna osutatakse neid peamiselt automaatselt ja minimaalse inimsekkumisega ning mida infotehnoloogia abita osutada ei saaks.

2. Lõige 1 hõlmab eelkõige järgmisi juhtumeid:

[...]

f) I lisas loetletud teenused.”

11 Rakendusmääruse nr 282/2011 I lisa „Käesoleva määruse artikkel 7” punkt 3 sätestab:

„[Käibemaksudirektiivi] II lisa punkt 3:

[...]

c) raamatute digiteeritud sisu ja muud elektroonilised trükised;

[...]”.

Prantsuse õigus

12 Üldise maksuseadustiku 25. oktoobril 2012 Prantsuse Vabariigile saadetud põhjendatud arvamuses kehtestatud tähtaja lõppemise ajal kehtinud versiooni (edaspidi „CGI”) artikkel 278?0 bis sätestab:

„5,50?protsendilist vähendatud käibemaksumäära kohaldatakse järgmistele tehingutele:

A. – Ost, import, ühendusesisene omandamine, müük, tarne, komisjonitehing, vahendamine või muu sarnane tehing, mis puudutab:

[...]

3° raamatuid, sealhulgas nende laenutamist. Käesolev punkt 3 kuulub kohaldamisele kõigile füüsilistel kandjatel olevatele raamatutele, sealhulgas veebisaidilt allalaadimise teel tarnitud raamatutele.

[...].

Kohtueelne menetlus ja menetlus Euroopa Kohtus

13 Komisjon leidis, et vähendatud käibemaksumäära kohaldamise laiendamine selliste veebisaidilt alla laetud raamatute tarnimisele, mille puhul tekkis maksustatav teokosseis alates 1. jaanuarist 2012, on vastuolus käibemaksudirektiiviga. Seetõttu saatis ta Prantsuse Vabariigile 4. juulil 2012 märgukirja. Nimetatud liikmesriik vastas sellele 3. augusti 2012. aasta kirjas.

14 Komisjon esitas 25. oktoobril 2012 oma põhjendatud arvamuse, milles ta palus Prantsuse Vabariigil võtta selle arvamuse järgimiseks vajalikud meetmed kahe kuu jooksul arvamuse teatavakstegemisest. Nimetatud liikmesriik vastas põhjendatud arvamusele 23. novembri 2012. aasta kirjas.

15 Kuna komisjon ei jäänud Prantsuse Vabariigi selgitustega rahule, otsustas ta esitada käesolevas asjas hagi.

16 Euroopa Kohtu presidendi 6. veebruari 2014. aasta määrusega anti Belgia Kuningriigile luba astuda Prantsuse Vabariigi nõuete toetuseks menetlusse.

Hagi

Sissejuhatavad märkused

17 Komisjon täpsustab, et digi- ja elektronraamatute tarnimise all tuleb mõista selliste elektrooniliste raamatute, millega on võimalik tutvuda arvutis, nutitelefonis, e?lugeris või muus lugemissüsteemis, tasuta tarnet veebisaidilt allalaadimise või voogedastuse („streaming”) teel (edaspidi „elektronraamatute tarnimine”).

18 Prantsuse Vabariik väidab, et nende digi- või elektronraamatute määratlus, millele võib CGI artikli 278?0 *bis* alusel vähendatud käibemaksumäära kohaldada, on kitsam, kui komisjoni antud määratlus. Selle liikmesriigi arvates kuulub vähendatud käibemaksumäär nimetatud sätte alusel kohaldamisele üksnes nn homoteetilistele raamatutele, st raamatutele, mis on analoogilised trükiraamatute või muul füüsilisel kandjal tarnitud raamatutega ja mis erinevad viimati nimetatud raamatutest üksnes mõne oma formaadist tuleneva teguri tõttu.

19 Siinjuures olgu mainitud, et asjaolu, et CGI artikkel 278?0 *bis* kuulub digi- või elektronraamatute osas kohaldamisele ainult nn homoteetilistele raamatutele, ei võimalda iseenesest asuda seisukohale, et komisjon pidas oma hagiavalduses silmas just niisugust digi- või elektronraamatute kategooriat, mis on laiem kui see, millele kuulub kohaldamisele selles sättes ette nähtud vähendatud käibemaksumäär. Nimelt tuleb digi- või elektronraamatuid, mida komisjon oma hagiavalduses käsitles, määratleda selle alusel, kuidas neid tarnitakse. Prantsuse Vabariik ei vaidle vastu sellele, et kõnealuse kriteeriumi kohaselt on nn homoteetilised raamatud need raamatud, mida komisjon oma hagiavalduses silmas pidas.

20 Veel – kuigi CGI artiklis 278?0 *bis* kasutatakse mõistet „allalaadimine”, ei väida nimetatud liikmesriik, et voogedastuse teel tarnitud raamatud selle sätte kohaldamisalasse ei kuulu.

21 Neil asjaoludel ei ole vaja hagi lahendamisel piirduda digi- või elektronraamatute määratlusega, mis on kitsam kui see, mida komisjon oma hagiavalduses silmas pidas.

Sisulised küsimused

22 Komisjoni väitel on see, et Prantsuse Vabariik kohaldab elektronraamatute tarnimisele vähendatud käibemaksumäära, vastuolus käibemaksudirektiivi artiklitega 96 ja 98, koostoimes selle direktiivi II ja III lisa ning rakendusmäärusega nr 282/2011.

23 See institutsioon märgib, et käibemaksudirektiivi artikli 98 lõike 2 esimese lõigu järgi kohaldatakse vähendatud maksumäärasid üksnes direktiivi III lisas nimetatud rühmadesse kuuluvate kaubatarnete ja teenuste osutamise suhtes. Elektronraamatute tarnimine ei kuulu aga selle lisa kohaldamisalasse ja järelikult ei saa sellele vähendatud käibemaksumäära kohaldada. Niisugust tõlgendust toetab käibemaksudirektiivi artikli 98 lõike 2 teine lõik, mille järgi ei kohaldata vähendatud maksumäärasid elektrooniliselt osutatavatele teenustele.

24 Prantsuse Vabariik, keda toetab Belgia Kuningriik, vaidleb komisjoni poolt käibemaksudirektiivi asjaomastele sätetele antud tõlgendusele vastu. Nende liikmesriikide arvates kuulub elektronraamatute tarne käibemaksudirektiivi III lisa punkti 6 kohaldamisalasse ja sellele võib järelikult vähendatud käibemaksumäära kohaldada.

25 Selles osas olgu meenutatud, et käibemaksudirektiivi artikli 96 kohaselt kohaldatakse kaubatarnetele ja teenuste osutamisele ühesugust, st harilikku maksumäära. Erandina sellest põhimõttest näeb artikli 98 lõige 1 liikmesriikidele ette õiguse kohaldada kas üht või kaht vähendatud käibemaksumäära. Selle artikli lõike 2 esimese lõigu järgi võib vähendatud käibemaksumäärasid kohaldada üksnes käibemaksudirektiivi III lisas nimetatud rühmadesse kuuluvate kaubatarnete ja teenuste suhtes (kohtuotsus K, C?219/13, EU:C:2014:2207, punktid 21 ja 22).

26 Mis puutub Prantsuse Vabariigi argumenti, mille kohaselt kuulub elektronraamatute tarnimine käibemaksudirektiivi III lisa punkti 6 kohaldamisalasse, siis tuleb meenutada, et liidu õigusnormi kohaldamisala kindlaksmääramiseks tuleb arvesse võtta nii selle sõnastust, konteksti kui ka eesmärgi (vt eelkõige kohtuotsus NCC Construction Danmark, C?174/08, EU:C:2009:669, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).

27 Olgu märgitud, et III lisa punkt 6 mainib sõnaselgelt nende teenuste rühmas, millele võib vähendatud käibemaksumäära kohaldada, „kõigil füüsilistel kandjatel olevate raamatute [tarnet]”. Niisiis tuleneb selle punkti sõnastusest, et vähendatud käibemaksumäära kohaldatakse tehingule, mis kujutab endast füüsilisel kandjal oleva raamatu tarnet. Nagu komisjon õigesti märgib, muudaks mis tahes muu tõlgendus sisutühjaks selles punktis kasutatud mõiste „kõigil füüsilistel kandjatel”.

28 Kuigi elektronraamatu lugemiseks peab tõepoolest olema olema füüsiline kandja nagu arvuti, ei ole see kandja sellegipoolest osa elektronraamatu tarnest.

29 Järelikult, võttes arvesse punkti 6 sõnastust, ei hõlma selle sätte kohaldamisala elektronraamatute tarnet.

30 Niisugust tõlgendust kinnitab ka kõnealuse sätte kontekst. Nimelt on selle sätte näol tegemist erandiga põhimõttest, mille kohaselt liikmesriigid kohaldavad käibemaksuga maksustatavatele tehingutele harilikku käibemaksumäära, ja seega tuleb seda tõlgendada täht-tähtelt (vt eelkõige kohtuotsus komisjon vs. Hispaania, C?360/11, EU:C:2013:17, punkt 18 ja seal viidatud kohtupraktika).

31 On tõsi, nagu Prantsuse Vabariik ja Belgia Kuningriik õigesti märgivad, et Euroopa Liidu seadusandja eesmärk – kui ta direktiiviga 2009/47 tehtud muudatuse tagajärjel laiendas käibemaksudirektiivi III lisa punkti 6 kohaldamisala „kõigil füüsilistel kandjatel olevate raamatute [tarnele]” – oli, nagu tuleneb direktiivi 2009/47 põhjendusest 4, selgitada ja ajakohastada tehnika

arengut silmas pidades selles punktis olevat viidet mõistele „raamatud”.

32 Samuti, nagu Prantsuse Vabariik õigesti märgib, oli liidu seadusandja eesmärk direktiivi 2006/112 III lisa kehtestamisel see, et esmatarbekaupadele ning sotsiaalsete ja kultuuriliste vajadustega seotud kaupadele ja teenustele, kui nendega ei kaasne konkurentsimoonutusi või ei kaasne neid moonutusi olulisel määral, võib kohaldada vähendatud käibemaksumäära (vt selle kohta kohtuotsus komisjon vs. Madalmaad, C-741/09, EU:C:2011:108, punkt 52).

33 Siiski on selge, et liidu seadusandja otsustas samas – nagu tuleneb käibemaksudirektiivi artikli 98 lõike 2 teisest lõigust – välistada võimaluse, et vähendatud käibemaksumäära kohaldataks „elektrooniliselt osutatavatele teenustele”.

34 Elektronraamatute tarne on aga „elektrooniliselt osutatav teenus” artikli 98 lõike 2 teise lõigu tähenduses.

35 Esiteks on „teenuste osutamine” käibemaksudirektiivi artikli 24 lõike 1 kohaselt mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne, samas kui selle direktiivi artikli 14 lõige 1 sätestab, et „kaubatarne” on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek. Elektronraamatute tarnet ei saa aga – vastupidi sellele, mida väidab Prantsuse Vabariik – pidada „kaubatarneks” viimati nimetatud sätte tähenduses, kuna elektronraamatut ei saa käsitada materiaalse varana. Nimelt, nagu tuleneb käesoleva kohtuotsuse punktist 28, ei anta füüsilist kandjat, mille abil raamatut on võimalik lugeda ja mida saab pidada materiaalseks varaks, tarne käigus üle. Seetõttu tuleb elektronraamatute tarnet pidada artikli 24 lõike 1 alusel teenuse osutamiseks.

36 Teiseks hõlmavad elektrooniliselt osutatavad teenused käibemaksudirektiivi tähenduses rakendusmääruse nr 282/2011 artikli 7 lõike 1 kohaselt teenuseid, „mida osutatakse interneti või muu arvutivõrgu kaudu ning mille laadist tingituna osutatakse neid peamiselt automaatselt ja minimaalse inimsekkumisega ning mida infotehnoloogia abita osutada ei saaks”. Tuleb tõdeda, et elektronraamatute tarnimine vastab sellele määratlusele.

37 Seda tõlgendust kinnitab käibemaksudirektiivi II lisa punkt 3 koosmõjus rakendusmääruse artikli 7 lõigetega 1 ja 2 ning I lisa punktiga 3, kust tuleneb, et raamatute digiteeritud sisu tarnimine on niisugune teenus.

38 Eeltoodut ei sea kahtluse alla see, et käibemaksudirektiivi II lisas on käibemaksudirektiivi artiklis 58 ja artikli 59 esimese lõigu punktis k osutatud elektrooniliselt osutatavate teenuste näidisloetelu. Asjaolu, et selles lisas on loetletud üksnes elektrooniliselt osutatavad teenused, mis on asjassepuutuvad kahe viimati nimetatud sätte kohaldamisel, ei mõjuta nende teenuste kui selliste olemust.

39 Veelgi enam, nagu tuleneb rakendusmääruse nr 282/2011 artikli 7 lõike 1 sõnastusest, on selles sättes käibemaksudirektiivi II lisa punktis 3 nimetatud teenustele tehtud viite eesmärk määrata kindlaks, millised on elektrooniliselt osutatavad teenused käibemaksudirektiivi tähenduses üldiselt, mitte üksnes selles direktiivis nimetatud teatavate sätete tähenduses.

40 Järelikult, kuna elektronraamatute tarne on „elektrooniliselt osutatav teenus” käibemaksudirektiivi artikli 98 lõike 2 teise lõigu tähenduses ja kuna see säte välistab igasuguse võimaluse kohaldada sellistele teenustele vähendatud käibemaksumäära, ei saa käibemaksudirektiivi III lisa punkti 6 tõlgendada nii, et selle kohaldamisala hõlmab elektronraamatute tarnet, ilma et see läheks vastuollu liidu seadusandja tahtega, et neile teenustele ei kohaldataks vähendatud käibemaksumäära.

41 Sellest järeldub – võttes arvesse nii käibemaksudirektiivi III lisa punkti 6 sõnastust ja

konteksti kui ka selle regulatsiooni eesmäärke, kuhu nimetatud säte kuulub –, et kõnealust punkti ei saa tõlgendada nii, et selle kohaldamisalasse kuulub elektronraamatute tarnimine.

42 Vastupidi sellele, mida väidavad Prantsuse Vabariik ja Belgia Kuningriik, ei sea seda tõlgendust kahtluse alla neutraalse maksustamise põhimõtte, mis on liidu seadusandja arusaam võrdse kohtlemise üldpõhimõttest käibemaksu valdkonnas (kohtuotsus NCC Construction Danmark, EU:C:2009:669, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika).

43 Nimelt ei võimalda neutraalse maksustamise põhimõtte laiendada vähendatud käibemaksumäära kohaldamisala, kui see ei ole ühemõtteliselt sätestatud (vt selle kohta kohtuotsus Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 50 ja seal viidatud kohtupraktika). Ent käibemaksudirektiivi III lisa punkt 6 ei ole säte, mis ühemõtteliselt laiendab vähendatud käibemaksumäära elektronraamatute tarnetele. Vastupidi, nagu tuleneb käesoleva kohtuotsuse punktist 41, ei kuulu niisugused tarned selle sätte kohaldamisalasse.

44 Kuna selge on ka see, et elektronraamatute tarnimine ei kuulu ühessegi muusse käibemaksudirektiivi III lisas nimetatud teenuste rühma, ei ole sellisele tarnele vähendatud käibemaksumäära kohaldamine kooskõlas käibemaksudirektiivi artikli 98 lõikega 2.

45 Järelikult on komisjoni hagi põhjendatud.

46 Järelikult tuleb tuvastada, et kuna Prantsuse Vabariik kohaldas elektronraamatute tarnimisele vähendatud käibemaksumäära, siis on ta rikkunud kohustusi, mis tulenevad käibemaksudirektiivi artiklitest 96 ja 98, koostoimes selle direktiivi II ja III lisa ning rakendusmäärusega nr 282/2011.

Kohtukulud

47 Euroopa Kohtu kodukorra artikli 138 lõike 1 alusel on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Kuna komisjon on kohtukulude hüvitamist nõudnud ja Prantsuse Vabariik on kohtuvaidluse kaotanud, tuleb kohtukulud välja mõista Prantsuse Vabariigilt, kes ühtlasi kannab ise oma kohtukulud.

48 Kodukorra artikli 140 lõike 1 alusel kannavad menetlusse astunud liikmesriigid ise oma kohtukulud. Seega tuleb Belgia Kuningriigi kohtukulud jätta tema enda kanda.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (neljas koda) otsustab:

- 1. Kuna Prantsuse Vabariik kohaldas digiraamatutele või elektronraamatutele vähendatud käibemaksumäära, siis on ta rikkunud kohustusi, mis tulenevad nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (muudetud nõukogu 7. detsembri 2010. aasta direktiiviga 2010/88/EL) artiklitest 96 ja 98, koostoimes selle direktiivi II ja III lisa ning nõukogu 15. märtsi 2011. aasta rakendusmäärusega (EL) nr 282/2011, millega sätestatakse direktiivi 2006/112 rakendusmeetmed.**
- 2. Jätta Prantsuse Vabariigi kohtukulud tema enda kanda ja mõista talt välja Euroopa Komisjoni kohtukulud.**
- 3. Jätta Belgia Kuningriigi kohtukulud tema enda kanda.**

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: prantsuse.