

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

11. september 2014(*)

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ– Artikli 98 lõige 2 – III lisa punkt 6 – Vähendatud käibemaksumäära kohaldamine ainult trükiraamatutele – Raamatud, mis on välja antud muul füüsilisel kandjal kui paber ja millele kohaldatakse harilikku käibemaksumäära – Neutraalne maksustamine

Kohtuasjas C-219/13,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Korkein hallinto-oikeus'e (Soome) 22. aprilli 2013. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 25. aprillil 2013, menetluses, mille algatas

K Oy,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja president M. Ileši?, kohtunikud C. G. Fernlund (ettekandja), A. Ó Caoimh, C. Toader ja E. Jaraši?nas,

kohtujurist: P. Mengozzi,

kohtusekretär: ametnik C. Strömholm,

arvestades kirjalikus menetluses ja 13. märtsi 2014. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Soome valitsus, esindaja: H. Leppo,
- Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze ja K. Petersen,
- Eesti valitsus, esindajad: K. Kraavi-Käerdi ja N. Grünberg,
- Kreeka valitsus, esindaja: I. Bakopoulos,
- Iiri valitsus, esindajad: A. Joyce ja C. Toland, *BL*, keda volitas *solicitor* L. Williams,
- Euroopa Komisjon, esindajad: C. Soulay ja I. Koskinen,

olles 14. mai 2014. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1), mida on muudetud nõukogu 5. mai 2009. aasta direktiiviga 2009/47/EÜ (ELT 116, lk 18, edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 98 lõike 2 esimest lõiku ja III lisa punkti 6.

2 Taotlus on esitatud menetluses, mille algatas K Oy (edaspidi „K“) seoses Keskusverolautakunta (maksude keskkomisjon) otsusega, mille kohaselt ei või vähendatud käibemaksumäära, mis on ette nähtud trükiraamatute tarnele, kohaldada selliste raamatute tarnele, mis on välja antud muul füüsilisel kandjal kui paber.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi 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.”

4 Direktiivi artikli 98 lõiked 1 ja 2 sätestavad:

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

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

Vähendatud maksumäärasid ei kohaldata elektrooniliselt osutatavate teenuste suhtes.”

5 Enne seda, kui käibemaksudirektiivi III lisa, kus on loend kaubatarnetest ja teenustest, mille suhtes võib kohaldada artiklis 98 nimetatud vähendatud maksumäärasid, direktiiviga 2009/47 muudeti, oli selle lisa punktis 6 eelnimetatud kaubatarnete ja teenuste hulgas loetletud:

„raamatute (kaasa arvatud väikeatrükised, 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;”

6 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 lisa olevat viidet raamatutele, eesmärgiga võtta arvesse tehnika arengut.”

7 Alates 1. juunist 2009 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.”

Soome õigus

8 30. detsembri 1993. aasta käibemaksuseaduse (1501/1993) (arvonlisäverolaki (1501/1993)) maksustamisaastatel 2011 ja 2012 kehtinud redaktsiooni (edaspidi „käibemaksuseadus”) § 1 sätestas:

„Käibemaks makstakse riigikassasse käesolevas seaduses määratletud korra kohaselt:

1) kõigilt majandustegevuse raames Soomes müüdud kaupadelt ja osutatud teenustelt;”

9 Käibemaksuseaduse § 84 on sõnastatud järgmiselt:

„Maksumäär on 23% maksustatavast väärtusest, kui paragrahvides 85 või 85a ei ole ette nähtud teisiti.”

10 Selle seaduse § 85a sätestab:

„[Järgmiste kaupade] müügil, ühendusesisesel soetamisel, võõrandamisel, tolliladustamisel ja impordil tuleb tasuda maksu, mille määr on 9% maksustatavast väärtusest:

[...]

7) raamat(ud);

[...]

Raamatuna § 1 punkti 7 tähenduses ei käsitata:

1) väljaanded, mis on valmistatud muul viisil kui trükkimine või sellega võrreldav meetod;

2) perioodikaväljaannet; ja

3) peamiselt reklaami sisaldavat väljaannet.”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

11 K on äriühing, kes tegeleb raamatute kirjastamisega, mis hõlmab kirjandusteoseid üldiselt ja õpikuid. Ta tegeleb ka audioraamatute ja e-raamatute kirjastamisega.

12 Euroopa Kohtule esitatud materjalidest nähtub, et K kirjastatud audioraamatud ja e-raamatud antakse välja elektroonilise failina, mis asub niisugusel füüsilisel kandjal nagu CD, CD-ROM, USB-mäluseade või muu sarnane toode ja millel on edasi antud esialgu trükiraamatuna välja antud raamatu sisu. Audioraamat, mis on mõeldud kuulamiseks, annab edasi trükiraamatu sisu, mis loetakse ette, sellisel füüsilisel kandjal nagu CD või CD-ROM. E-raamat sisuliselt reprodutseerib esialgu trükiraamatuna välja antud raamatu, kusjuures e-raamatu väljanägemine ja ülesehitus vastab põhimõtteliselt trükiraamatule, sellisel füüsilisel kandjal nagu CD või USB-mäluseade ja seda saab alla laadida arvutisse või selleks kohandatud lugerile. E-raamatud võivad siiski sisu ja ülesehituse poolest trükiraamatust erineda.

13 K esitas Keskusverolautakuntale (maksude keskkomisjon) taotluse eelotsuse saamiseks, kuna ta soovis teada, kas raamatut, mis on välja antud muul füüsilisel kandjal kui paber ja mis reprodutseerib trükiraamatu teksti, saab pidada raamatuks käibemaksuseaduse § 85a lõike 1 punkti 7 tähenduses, mille müügile kohaldatakse vähendatud käibemaksumäära.

14 25. mai 2011. aasta eelotsuses leidis Keskusverolautakunta, et raamatuna võib käsitada ainult paberile trükitud või muul sarnasel meetodil välja antud raamatuid, nii et audioraamatuid ega e-raamatuid, mis on välja antud niisugusel füüsilisel kandjal nagu CD, CD-ROM või USB-mäluseade, ei saa pidada „raamatuks” käibemaksuseaduse § 85a lõike 1 punkti 7 tähenduses.

15 Keskusverolautakunta täpsustas ka, et käibemaksudirektiivi artikli 98 lõike 2 esimese lõiguga koosmõjus selle direktiivi III lisa punktiga 6 ja neutraalse maksustamise põhimõttega ei ole vastuolus see, kui niisuguste raamatute müügile, mis on välja antud muul füüsilisel kandjal kui paber, kohaldatakse harilikku käibemaksumäära, mitte paberkandjal välja antud raamatutele kohaldamisele kuuluvat vähendatud käibemaksumäära.

16 K esitas Korkein hallinto-oikeus'ele (kõrgeim halduskohus) taotluse esiteks tühistada Keskusverolautakunta eelotsus ja teiseks teha uus eelotsus, millega tunnistatakse, et raamatuid, mis on välja antud muul füüsilisel kandjal kui paber, nagu CD, CD-ROM, USB-mäluseade või muu sarnane toode, tuleb käsitada „raamatuna” käibemaksuseaduse § 85a lõike 1 punkti 7 tähenduses, mille müügile kohaldatakse vähendatud käibemaksumäära.

17 K leiab, et neutraalse maksustamise põhimõttega on vastuolus see, kui liikmesriik kohaldab vähendatud käibemaksumäära ainult paberkandjal välja antud raamatutele, mitte raamatutele, mis on välja antud muul füüsilisel kandjal.

18 Korkein hallinto-oikeus palus Valtiovarainministeriö (rahandusminister) arvamust. Viimane märkis, et raamatuid, mis on välja antud muul füüsilisel kandjal kui paber, maksustatakse Euroopa Liidu liikmesriigiti erinevalt. Valtiovarainministeriö arvates võivad liikmesriigid vähendatud maksumäära kohaldada käibemaksudirektiivi III lisas loetletud kaubatarnetele ja teenustele valikuliselt. Selle üle otsustamisel on liikmesriikidel lai kaalutusõigus. Niisiis on põhjendatud see, kui need riigid kohaldavad paberkandjal välja antud raamatutele vähendatud käibemaksumäära ja raamatutele, mis on välja antud muul füüsilisel kandjal, harilikku käibemaksumäära.

19 Kuna Korkein hallinto-oikeus leidis, et seda küsimust ei ole Euroopa Kohtu praktikas käsitletud, otsustas ta menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. [Kas käibemaksudirektiivi artikli 98 lõike 2 esimese lõiguga ja III lisa punktiga 6] on neutraalse maksustamise põhimõttest lähtudes vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille järgi kohaldatakse trükiraamatutele vähendatud käibemaksumäära, samas kui muul füüsilisel kandjal nagu CD, CD-ROM või USB-mäluseade olevad raamatud maksustatakse hariliku

maksumääraga?

2. Kas vastust eelmisele küsimusele mõjutab see:

- kas raamat mõeldud lugemiseks või kuulamiseks (audioraamat);
- kas CD-l, CD-ROM-l, USB-mäluseadmel või muul vastaval füüsilisel kandjal olevast raamatust või audioraamatust on olemas samasisuline trükiraamat;
- et muul füüsilisel kandjal kui paber oleva raamatu puhul on võimalik kasutada kandjast tulenevaid tehnilisi omadusi, näiteks otsingufunktsiooni?”

Eelotsuse küsimused

20 Oma küsimustega, mida tuleb käsitleda koos, soovib eelotsuse taotluse esitanud kohus sisuliselt esiteks teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 98 lõike 2 esimest lõiku ja III lisa punkti 6 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus niisugused siseriiklikud õigusnormid nagu põhikohtuasjas, mille kohaselt maksustatakse paberkandjal välja antud raamatuid vähendatud käibemaksumääraga ja raamatuid, mis on välja antud muul füüsilisel kandjal nagu CD, CD-ROM või USB-mäluseade, harilikku käibemaksumääraga, ning teiseks, kas vastus sellele küsimusele võib olla erinev sõltuvalt kasutatud füüsilise kandja liigist, asjaomase raamatu sisust või vastava kandja tehnilistest omadustest.

21 Käibemaksudirektiivi artikkel 96 sätestab, et kaubatarnele ja teenustele kohaldatakse harilikku maksumäära, mis on sama kaubatarne ja teenuste osutamise puhul.

22 Erandina sellest põhimõttest annab direktiivi artikli 98 lõige 1 liikmesriikidele õiguse kohaldada üht või kaht vähendatud maksumäära. Selle artikli lõike 2 esimese lõigu järgi kohaldatakse vähendatud maksumäärasid üksnes käibemaksudirektiivi III lisas nimetatud kaubatarne ja teenuste suhtes.

23 Neisse rühmadesse kuuluvatele kaubatarnele ja teenustele vähendatud käibemaksumäärade kohaldamise kohta tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et liikmesriikidel on õigus – tingimusel et nad järgivad ühisele käibemaksusüsteemile omast neutraalse maksustamise põhimõtet – täpsustada, millistele käibemaksudirektiivi III lisas nimetatud kaupadele ja teenustele vähendatud käibemaksumäär kohaldatakse (vt selle kohta kohtuotsused *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien* C-442/05, EU:C:2008:184, punktid 42 ja 43, ning *Pro Med Logistik*, C-454/12 ja C-455/12, EU:C:2014:111, punkt 44).

24 Mis puutub neutraalse maksustamise põhimõttesse, siis olgu meenutatud, et nimetatud põhimõttega on vastolus see, kui sarnaseid ja seega omavahel konkureerivaid kaubatarneid või teenuseid koheldakse käibemaksuga maksustamisel erinevalt (vt kohtuotsused *komisjon vs. Prantsusmaa*, C-384/01, EU:C:2003:264, punkt 25, ja *The Rank Group*, C-259/10 ja C-260/10, EU:C:2011:719, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika).

25 Selleks et kindlaks teha, kas kaubad või teenused on sarnased, tuleb arvesse võtta peamiselt keskmise tarbija seisukohta. Kaubad või teenused on sarnased, kui neil on sarnaseid tunnuseid ja nad kasutamise võrreldavuse kriteeriumi alusel rahuldavad tarbijate seisukohalt samu vajadusi, ja kui olemasolevad erinevused ei mõjuta oluliselt keskmise tarbija otsust kasutada üht või teist nimetatud kaupadest või teenustest (vt selle kohta kohtuotsus *The Rank Group*, EU:C:2011:719, punktid 43 ja 44).

26 Tuleb märkida, et enne direktiiviga 2009/47 tehtud muudatust oli käibemaksudirektiivi III lisa punktis 6 sätestatud „raamatute [...] tarne [...]”. Direktiiv 2009/47 muutis käibemaksudirektiivi III

lisa punkti 6 teksti, kus nüüdsest on nende kaupade hulgas, millele kohaldatakse vähendatud käibemaksumäära, välja toodud „kõigil füüsilistel kandjatel olevate raamatute tarne [...]”.

27 Niisiis tuleb välja selgitada, kas selle muudatuse tulemusel on liikmesriik, kes otsustas vähendatud käibemaksumäära kohaldada paberkandjal olevate raamatute tarnele, kohustatud seda maksumäära kohaldama ka nende raamatute tarnele, mis on välja antud mis tahes muul füüsilisel kandjal kui paber.

28 Selles osas olgu mainitud – nagu ka Euroopa Komisjon kohtuistungil märkis –, et ei direktiivi 2009/47 tekst ega direktiivi ettevalmistavad materjalid ei viita sellele, et liidu seadusandja soovis käibemaksudirektiivi III lisa punkti 6 muutes kohustada liikmesriike kohaldama ühtset vähendatud käibemaksumäära kõigile raamatutele, olenemata sellest, millisel füüsilisel kandjal need on välja antud.

29 Kuna käibemaksudirektiivi III lisa punktis 6 on nimetatud kõigil füüsilistel kandjatel olevate raamatute tarnet, siis jääb käesoleva kohtuotsuse punktis 23 viidatud Euroopa Kohtu praktikast lähtudes see, millistele raamatute füüsilistele kandjatele vähendatud käibemaksu kohaldada, liikmesriikide otsustada, tingimusel et nad järgivad ühisele käibemaksusüsteemile omast neutraalse maksustamise põhimõtet.

30 Neil asjaoludel tuleb täpsustada, sarnaselt liri valitsuse ja sellega, mida kohtujurist märkis oma ettepaneku punktis 54, et niisugusel juhtumil nagu põhikohtuasjas kõne all olev olukord tuleb aluseks võtta iga liikmesriigi keskmine tarbija, kuna keskmise tarbija hinnang võib tõenäoliselt muutuda sõltuvalt siseriiklikule turule uute tehnoloogiate sissetungi määrast ja ligipääsust tehnilistele seadmetele, mis võimaldavad tarbijal lugeda või kuulata raamatuid, mis asuvad mõnel muul füüsilisel kandjal kui paber.

31 Seetõttu tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul kindlaks teha – nagu on märgitud ka käesoleva kohtuotsuse punktis 25 –, kas paberkandjal välja antud raamatud ja raamatud, mis on välja antud muul füüsilisel kandjal kui paber, on tooted, mida keskmine tarbija võib pidada sarnasteks toodeteks. Nimetatud kohtul tuleb selleks hinnata, kas neil raamatutel on sarnaseid tunnuseid ja kas nad kasutamise võrreldavuse kriteeriumi alusel rahuldavad tarbijate seisukohalt samu vajadusi, et teha kindlaks, kas olemasolevad erinevused mõjutavad oluliselt või märgatavalt keskmise tarbija otsust kasutada üht või teist nimetatud raamatutest või mitte.

32 See vastus ei ole erinev sõltuvalt kasutatud füüsilise kandja liigist, asjaomase raamatu sisust või vastava kandja tehnilistest omadustest, kuna need on tegurid, mida eelotsusetaotluse esitanud kohus peab muude tegurite hulgas arvesse võtma, et hinnata seda, kas keskmine tarbija võib pidada paberkandjal välja antud raamatuid ja raamatuid, mis on välja antud muul füüsilisel kandjal kui paber, sarnasteks toodeteks.

33 Kui, nagu märgib kohtujurist oma ettepaneku punktis 62, need omadused on asjaomase liikmesriigi keskmise tarbija seisukohalt määravad, on põhjendatud see, kui siseriiklikud õigusnormid ei luba kohaldada selliste raamatute tarnele, mis on välja antud muul kandjal kui paber, vähendatud käibemaksumäära, mida kohaldatakse trükiraamatutele. Kui aga keskmise tarbija jaoks on põhiliselt oluline nende raamatute sarnane sisu, sõltumata sellest, millisel kandjal need raamatud on või millised on nende omadused, ei ole valikuline vähendatud käibemaksumäära kohaldamine põhjendatud.

34 Kõigist eeltoodud kaalutlustest lähtudes tuleb esitatud küsimustele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 98 lõike 2 esimest lõiku ja III lisa punkti 6 tuleb tõlgendada nii, et nimetatud sätetega ei ole vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid nagu need, mis on vaatluse all põhikohtuasjas, mille kohaselt maksustatakse paberkandjal raamatuid vähendatud

käibemaksumääraga ja raamatuid, mis on välja antud muul füüsilisel kandjal nagu CD, CD-ROM või USB-mäluseade, maksustatakse hariliku käibemaksumääraga, tingimusel et järgitakse ühisele käibemaksusüsteemile omast neutraalse maksustamise põhimõtet, mis tuleb kindlaks teha eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

Kohtukulud

35 Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (muudetud nõukogu 5. mai 2009. aasta direktiiviga 2009/47/EÜ), artikli 98 lõike 2 esimest lõiku ja III lisa punkti 6 tuleb tõlgendada nii, et nimetatud sätetega ei ole vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid nagu need, mis on vaatluse all põhikohtuasjas, mille kohaselt maksustatakse paberkandjal raamatuid vähendatud käibemaksumääraga ja raamatuid, mis on välja antud muul füüsilisel kandjal nagu CD, CD-ROM või USB-mäluseade, maksustatakse hariliku käibemaksumääraga, tingimusel et järgitakse ühisele käibemaksusüsteemile omast neutraalse maksustamise põhimõtet, mis tuleb kindlaks teha eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: soome.