Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (suurkoda)

7. märts 2017 *

Eelotsusetaotlus — Maksustamine — Käibemaks — Direktiiv 2006/112/EÜ — III lisa punkt 6 — Kehtivus — Menetlus — Nõukogu direktiivi vastuvõtmise ettepaneku muutmine pärast seda, kui parlament on andnud oma arvamuse — Parlamendiga uuesti konsulteerimata jätmine — Artikli 98 lõige 2 — Kehtivus — Digitaalsete raamatute elektroonilisele tarnele vähendatud käibemaksumäära kohaldamise välistamine — Võrdse kohtlemise põhimõte — Kahe olukorra sarnasus — Digitaalsete raamatute elektrooniline tarne ja tarne mis tahes liiki füüsilisel kandjal

Kohtuasjas C-390/15,

mille ese on Trybunał Konstytucyjny (Poola konstitutsioonikohus) 7. juuli 2015. aasta otsusega ELTL artikli 267 alusel esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 20. juulil 2015, menetluses, mille algatamiseks esitas taotluse

Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO)

menetluses osalesid:

Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej,

Prokurator Generalny,

EUROOPA KOHUS (suurkoda),

koosseisus: president K. Lenaerts, asepresident A. Tizzano, kodade presidendid R. Silva de Lapuerta ja L. Bay Larsen, kohtunikud J. Malenovský (ettekandja), J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, C. Toader, M. Safjan, E. Jarašiūnas, C. G. Fernlund, C. Vajda ja S. Rodin,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: ametnik M. Aleksejev,

arvestades kirjalikus menetluses ja 14. juuni 2016. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

— Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO), st *Rzecznik Praw Obywatelskich* A. Bodnar ja tema esindajad M. Wróblewski ja A.Grzelak,

— Prokurator Generalny, esindaja: R. Hernand,

— Poola valitsus, esindajad: B. Majczyna, A. Miłkowska ja K. Maćkowska,

* * Kohtumenetluse keel: poola.

— Kreeka valitsus, esindajad: K. Georgiadis ja S. Papaïoannou,

— Euroopa Liidu Nõukogu, esindajad: E. Moro, E. Chatziioakeimidou ja K. Pleśniak,

— Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja M. Owsiany-Hornung,

olles 8. septembri 2016. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

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

2 Taotlus on esitatud menetluses, mille ese on Rzecznik Praw Obywatelskich'i (ombudsman, Poola) taotlus tuvastada, et siseriiklikud õigusnormid, mis välistavad vähendatud käibemaksumäära kohaldamise digitaalsete raamatute ja muude digitaalsete väljaannete elektroonilisele tarnele, on Poola põhiseadusega vastuolus.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Kuues direktiiv

3 Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv“), muudetud nõukogu 19. jaanuari 2001. aasta direktiiviga 2001/4/EÜ (EÜT 2001, L 22, lk 17; ELT eriväljaanne 09/01, lk 341), artikli 12 lõike 3 punkt a nägi ette:

„Iga liikmesriik kehtestab ühtse käibemaksumäära protsendina maksustatavast summast, kusjuures maksumäär on kauba tarnimise ja teenuse osutamise puhul sama. 1. jaanuarist 2001 31. detsembrini 2005 ei või see määr olla väiksem kui 15%.

[…]

Liikmesriigid võivad kohaldada ka üht või kaht vähendatud maksumäära. Need määrad kehtestatakse protsendina maksustatavast summast ega või olla väiksemad kui 5%, kusjuures neid kohaldatakse üksnes H lisas nimetatud rühmadesse kuuluvate kaupade ja teenuste tarnete suhtes.“

4 Nõukogu 7. mai 2002. aasta direktiivi 2002/38/EÜ, millega muudetakse, osaliselt ajutiselt, direktiivi 77/388/EMÜ seoses raadio- ja televisiooniringhäälinguteenuste ja teatavate elektrooniliste teenuste suhtes kohaldatava käibemaksukorraga (EÜT 2002, L 128, lk 41; ELT eriväljaanne 09/01, lk 358), artiklis 1 oli sätestatud:

„Ajutiselt muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ järgmiselt:

1. Artikkel 9:
   a) lõike 2 punktis e asendatakse viimane punkt komaga ja lisatakse järgmised taanded:

      — „[…]

      — elektroonilised teenused, sealhulgas L lisas loetletud teenused.“;

   […]

2. Artikli 12 lõike 3 punkti a lisatakse neljas lõik järgmiselt:

   — „Kolmas lõik ei kehti artikli 9 lõike 2 punkti e viimases taandes osutatud teenuste kohta.““

5 Kuues direktiiv on tunnistatud kehtetuks ja asendatud direktiiviga 2006/112, mis jõustus 1. jaanuaril 2007.

Direktiiv 2006/112

6 Muudetud direktiivi 2006/112 artikli 14 lõikes 1 on sätestatud:

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

7 Selle direktiivi artikli 24 lõige 1 näeb ette:

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

8 Nimetatud direktiivi artikkel 25 on sõnastatud järgmiselt:

„Teenuste osutamine võib seisneda muu hulgas ühes järgmistest tehingutest:

a) omandiõigust tõendava dokumendiga varustatud või varustamata immateriaalse vara võõrandamine;

[…]“.

9 Muudetud direktiivi 2006/112 artikkel 96 näeb ette:

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

10 Selle direktiivi artikli 98 lõiked 1 ja 2 on sõnastatud järgmiselt:

„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.“

11 Enne direktiivi 2009/47 jõustumist kehtinud redaktsioonis oli direktiivi 2006/112 III lisa punktis 6 märgitud:

„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“.

12 Euroopa Komisjon esitas 7. juulil 2008 ettepaneku võtta vastu nõukogu direktiiv, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ vähendatud käibemaksumäärade osas (KOM(2008) 428 lõplik, edaspidi „direktiivi vastuvõtmise ettepanek“), ja milles oli ette nähtud, et direktiivi 2006/112 enne direktiivi 2009/47 jõustumist kehtinud redaktsiooni III lisa punkt 6 asendatakse järgmisega:

„raamatute (kaasa arvatud väiketrükised, teabevoldikud ja muud samalaadsed trükised, lastele mõeldud pildi-, joonistus- või värvimisraamatud, trükitud või käsikirjalised noodid, maa- ja merekaardid ja muud samalaadsed kaardid, samuti audioraamatud, CDd, CD-ROMid või muud samalaadsed reaalsed kandjad, mille sisu ei erine oluliselt trükitud raamatute sisust), ajalehtede ja muude perioodikaväljaannete, välja arvatud täielikult või peamiselt reklaamiks mõeldud trükiste tarne, sealhulgas raamatukogudest laenuks andmine“.

13 Euroopa Parlament muutis direktiivi vastuvõtmise ettepanekut ja seejärel kiitis selle heaks 19. veebruari 2009. aasta seadusandliku resolutsiooniga. Mitte ükski parlamendi tehtud muudatus ei puudutanud komisjoni ettepaneku seda tekstiosa, mis pidi asendama direktiivi 2006/112 enne direktiivi 2009/47 jõustumist kehtinud redaktsiooni III lisa punkti 6.

14 Nõukogu kiitis direktiivi 2009/47 lõpliku teksti heaks 5. mail 2009. Muudetud direktiivi 2006/112 III lisa punkt 6 on nüüd 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“.

Poola õigus

15 Vastavalt 11. märtsi 2004. aasta käibemaksuseaduse (ustawa o podatku od towarów i usług) põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni (*Dz. U.* 2011, nr 177, järjekoht 1054; edaspidi „käibemaksuseadus“) artiklile 146 ja artikli 41 lõigetele 2 ja 2a koostoimes selle seaduse lisa 3 punktidega 72–75 ja lisa 10 punktidega 32–35 maksustatakse paberkandjal või muudel füüsilistel kandjatel olevate trükiste tarne vähendatud käibemaksumääraga. Seevastu trükiste elektroonilise edastamise suhtes vähendatud käibemaksumäär ei kehti.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

16 Ombudsman esitas Trybunał Konstytucyjnyle (konstitutsioonikohus, Poola) 6. detsembril 2013 taotluse tuvastada, et esiteks käibemaksuseaduse lisa 3 punktid 72–75 koostoimes selle seaduse artikli 41 lõikega 2 ja teiseks selle seaduse lisa 10 punktid 32–35 koostoimes sama seaduse artikli 41 lõikega 2a

on selles osas, milles need sätted näevad ette vähendatud käibemaksumäära kohaldamise ainult füüsilisel kandjal olevatele väljaannetele, välistades elektrooniliselt edastatavad väljaanded, Poola põhiseadusega vastuolus.

17 Põhikohtuasja menetluse käigus rõhutasid Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej (Poola Vabariigi parlamendi esimees) ja Prokurator Generalny (peaprokurör, Poola), et kuna asjassepuutuvad Poola seadusesätted on vastu võetud eesmärgiga võtta siseriiklikku õigusesse üle muudetud direktiivi 2006/112 artikli 98 lõige 2 ja III lisa punkt 6, siis Poola seadusandja ei saanud neist kõrvale kalduda, rikkumata liidu õigusest tulenevaid kohustusi. Sama seisukohta kaitsesid Poola valitsuse liikmed, kellel eelotsusetaotluse esitanud kohus oli palunud esitada oma arvamus selles kohtuasjas.

18 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab aga, et on alust kahelda, kas muudetud direktiivi 2006/112 need kaks sätet on ikka kehtivad.

19 Esiteks toob see kohus esile, et direktiiv 2009/47, millest tuleneb muudetud direktiivi 2006/112 III lisa punkt 6, võib olla vastu võetud menetlusnorme rikkudes, kuna selle punkti sõnastus erineb direktiivi vastuvõtmise ettepaneku tekstist, mis oli esitatud parlamendile.

20 Teiseks leiab nimetatud kohus, et muudetud direktiivi 2006/112 artikli 98 lõige 2 koostoimes selle direktiivi III lisa punktiga 6 võib olla vastuolus neutraalse maksustamise põhimõttega. Nimelt, kuigi digitaalsete raamatute füüsilisel kandjal edastamisel ja nende elektroonilisel edastamisel on sarnaseid tunnuseid ja need rahuldavad tarbija samu vajadusi, lubab nimetatud artikli 98 lõige 2 vähendatud käibemaksumäära kohaldada ainult füüsilisel kandjal olevate digitaalsete raamatute tarnele.

21 Seetõttu otsustas Trybunał Konstytucyjny (konstitutsioonikohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas muudetud direktiivi 2006/112 III lisa punkt 6 on kehtetu, kuna seadusandlikus menetluses on eiratud olulist vorminõuet, nimelt ei ole konsulteeritud Euroopa Parlamendiga?

2. Kas muudetud direktiivi 2006/112 artikli 98 lõige 2 koostoimes sama direktiivi III lisa punktiga 6 on kehtetu, kuna see rikub neutraalse maksustamise põhimõtet, jättes vähendatud maksumäärade kohaldamisalast välja digitaalsel kujul väljaantavad raamatud ja muud elektroonilised väljaanded?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

22 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas muudetud direktiivi 2006/112 III lisa punkt 6 on kehtetu põhjusel, et seadusandlikus menetluses, mille tulemusena see säte vastu võeti, on rikutud olulist vorminõuet. Nimelt, kuna muudetud direktiivi 2006/112 III lisa punkti 6 sõnastus erineb direktiivi vastuvõtmise ettepanekus sisalduvast sõnastusest, mille alusel konsulteeriti parlamendiga, siis on eelotsusetaotluse esitanud kohtul küsimus, kas temaga ei oleks tulnud uuesti konsulteerida.

23 Käesolevas asjas tuleb märkida, et vastavalt EÜ asutamislepingu artiklile 93 (nüüd ELTL artikkel 113), mis näeb ette seadusandliku erimenetluse, oleks enne direktiivi 2009/47 vastuvõtmist ja seega enne selle direktiiviga direktiivi 2006/112 III lisa punkti 6 asendamist tulnud parlamendiga konsulteerida.

24 Nõuetekohane konsulteerimine parlamendiga on nimelt EÜ asutamislepingus (nüüd EL toimimise leping) ette nähtud juhtudel oluline vorminõue, mille täitmata jätmine toob kaasa asjaomase õigusakti tühisuse (kohtuotsus, 10.5.1995, parlament *vs.* nõukogu, C-417/93, EU:C:1995:127, punkt 9).

25 Parlamendi tegelik osalemine seadusandlikus menetluses aluslepingus ette nähtud menetluste kohaselt on nimelt aluslepinguga taotletud institutsionaalse tasakaalu põhitegur, kuna parlamendi pädevus väljendab demokraatia aluspõhimõtet, mille kohaselt rahvas osaleb võimu teostamisel esinduskogu kaudu (vt selle kohta kohtuotsused, 5.7.1995, parlament *vs.* nõukogu, C-21/94, EU:C:1995:220, punkt 17, ja 10.6.1997, parlament *vs.* nõukogu, C-392/95, EU:C:1997:289, punkt 14).

26 Kohustus seadusandlikus menetluses parlamendiga aluslepingus ette nähtud juhtudel konsulteerida nõuab, et temaga tuleb uuesti konsulteerida iga kord, kui lõplikult vastu võetud tekst kui tervik erineb sisuliselt sellest, mille suhtes parlamendiga juba konsulteeriti, välja arvatud juhul, kui muudatuste põhisisu on vastavuses parlamendi enda väljendatud sooviga (vt selle kohta kohtuotsus, 5.10.1994, Saksamaa *vs.* nõukogu, C-280/93, EU:C:1994:367, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika).

27 Seega tuleb kontrollida, kas muudetud direktiivi 2006/112 III lisa punkt 6 erineb sisuliselt tekstist, mis sisaldus direktiivi vastuvõtmise ettepanekus, mille osas parlamendiga konsulteeriti.

28 Sellega seoses tuleb märkida, et direktiivi vastuvõtmise ettepanek nägi ette, et direktiivi 2006/112 III lisa punktis 6 on nende tarnete ja osutatavate teenuste hulgas, millele võib kohaldada vähendatud käibemaksumäärasid, edaspidi loetletud „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, samuti audioraamatud, CDd, CD-ROMid või muud samalaadsed reaalsed kandjad, mille sisu ei erine oluliselt trükitud raamatute sisust), ajalehtede ja muude perioodikaväljaannete, välja arvatud täielikult või peamiselt reklaamiks mõeldud trükiste tarne, sealhulgas raamatukogudest laenuks andmine“.

29 Ent muudetud direktiivi 2006/112 III lisa punkt 6 osutab järgmisele: „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“.

30 Direktiivi vastuvõtmise ettepaneku ja muudetud direktiivi 2006/112 III lisa punkti 6 sõnastuse võrdlemisel ilmneb, et see punkt erineb ettepanekust, kuna seal on nende füüsiliste kandjate liikide hulgas, mille puhul võib kohaldada vähendatud käibemaksumäära, jäetud mainimata „audioraamatud, CDd, CD-ROMid“, mis ettepanekus on loetletud, samuti – erinevalt ettepanekust – ei ole seal sõnaselgelt nimetatud raamatuid, „mille sisu ei erine oluliselt trükitud raamatute sisust“, kuid on viidatud raamatute tarnele „kõigil füüsilistel kandjatel“.

31 Nende erinevuste põhjal ei saa seega teha järeldust, et muudetud direktiivi 2006/112 III lisa punkt 6 erineb sisuliselt tekstist, mis sisaldus direktiivi vastuvõtmise ettepanekus.

32 Nimelt, kuna ettepanekus on lisaks trükitud raamatutele, audioraamatutele, CDdele ja CD-ROMidele mainitud ka „muid samalaadseid füüsilisi kandjaid“, siis ei saa ettepanekus esitatud loetelu pidada ammendavaks, vaid tuleb asuda seisukohale, et selle eesmärk on näidata, et hõlmatud on kõik mõeldavad füüsiliste kandjate liigid sarnaselt sellega, mille juurde nõukogu muudetud direktiivi 2006/112 III lisa punktis 6 lõpuks jäi.

33 Muudetud direktiivi 2006/112 III lisa punktis 6 ei ole küll sõnaselgelt täpsustatud, et vähendatud käibemaksumäära kohaldamiseks peab asjaomastel füüsilistel kandjatel olev sisu põhiliselt kattuma trükitud raamatute sisuga. Kuna sellest sõnastusest on siiski näha, et see puudutab ainult „raamatuid“, ja kuna see sõna oma tavapärases tähenduses tähendab trükitud teost, siis järeldub sellest, et selle sätte kohaldamisalasse kuulumiseks peab asjaomastel kandjatel olema põhiliselt sama sisu, mis on trükitud raamatutes.

34 Seega tuleb tuvastada – nagu Euroopa Kohus on teinud 5. märtsi 2015. aasta kohtuotsuse komisjon *vs*. Luksemburg (C-502/13, EU:C:2015:143) punktis 53 –, et muudetud direktiivi 2006/112 III lisa punktis 6 on kõigest lihtsustatud direktiivi vastuvõtmise ettepanekus toodud sõnastust ja selle sisu on täielikult alles jäetud.

35 Neil asjaoludel ei olnud nõukogul kohustust parlamendiga uuesti konsulteerida.

36 Eeltoodust järeldub, et muudetud direktiivi 2006/112 III lisa punkt 6 ei ole kehtetu põhjusel, et seadusandlikus menetluses, mille tulemusena see säte vastu võeti, oleks rikutud olulist vorminõuet.

Teine küsimus

37 Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitust, kas muudetud direktiivi 2006/112 artikli 98 lõige 2 koostoimes selle direktiivi III lisa punktiga 6 on kehtetu, kuna see rikub neutraalse maksustamise põhimõtet, jättes vähendatud käibemaksumäärade kohaldamisalast välja digitaalsel kujul väljaantavate raamatute ja muude elektrooniliste väljaannete tarne.

Sissejuhatavad märkused

38 Esiteks olgu märgitud, et kuigi eelotsusetaotluse esitanud kohus osutab oma küsimuse sõnastuses neutraalse maksustamise põhimõttele, nähtub eelotsusetaotlusest, et sisuliselt tõstatab kohus küsimuse, kas muudetud direktiivi 2006/112 artikli 98 lõige 2 koostoimes selle direktiivi III lisa punktiga 6 on kehtiv, arvestades võrdse kohtlemise põhimõtet, mis on sätestatud Euroopa Liidu põhiõiguste harta (edaspidi „harta“) artiklis 20.

39 Teiseks, kuigi eelotsusetaotluse esitanud kohus on küsimust sõnastades lisaks digitaalsel kujul väljaantavatele raamatutele maininud ka „muid elektroonilisi väljaandeid“, nähtub samas eelotsusetaotlusest, et kohtul on kahtlus üksnes selles, kas muudetud direktiiv 2006/112 põhjustab digitaalsel kujul väljaantavate raamatute tarne puhul ebavõrdset kohtlemist olenevalt sellest, kas need edastatakse füüsilisel kandjal või elektrooniliselt.

40 Neil asjaoludel tuleb tõdeda, et eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib sisuliselt selgitust, kas muudetud direktiivi 2006/112 artikli 98 lõige 2 koostoimes selle direktiivi III lisa punktiga 6 on kehtetu põhjusel, et kuna see välistab liikmesriikidel igasuguse võimaluse kohaldada digitaalsel kujul väljaantavate raamatute elektroonilisele tarnele vähendatud käibemaksumäära, siis eirab see artikkel harta artiklis 20 sätestatud võrdse kohtlemise põhimõtet.

Euroopa Kohtu hinnang

41 Alustuseks osundagem, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt nõuab võrdse kohtlemise põhimõte, et sarnaseid olukordi ei käsitletaks erinevalt ja erinevaid olukordi ei käsitletaks ühtemoodi, välja arvatud juhul, kui selline kohtlemine on objektiivselt põhjendatud (kohtuotsused, 12.11.2014, Guardian Industries ja Guardian Europe *vs*. komisjon, C-580/12 P, EU:C:2014:2363, punkt 51, ja 4.5.2016, Pillbox 38, C-477/14, EU:C:2016:324, punkt 35).

– Sarnaste olukordade käsitamine

42 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt tuleb eri olukordi iseloomustavad asjaolud ja nende olukordade võimalik sarnasus kindlaks teha ning neile tuleb anda hinnang, pidades silmas asjassepuutuvate õigusnormide eset ja eesmärki, kusjuures tuleb mõistagi arvesse võtta asjaomase valdkonna põhimõtteid ja eesmärke (vt selle kohta kohtuotsus, 16.12.2008, Arcelor Atlantique et Lorraine jt, C-127/07, EU:C:2008:728, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).

43 Erinev kohtlemine, millele eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab, on käesoleval juhul tingitud sellest, et liikmesriigid ei tohi digitaalsel kujul väljaantavate raamatute elektroonilisele tarnele ette näha madalama käibemaksumäära kohaldamist, samas kui sellise määra kohaldamine on lubatud digitaalsel kujul väljaantavate raamatute tarnele mis tahes liiki füüsilisel kandjal. Seega tuleb neid kahte olukorda iseloomustavad asjaolud ja nende võimalik sarnasus kindlaks teha ning anda neile hinnang, pidades silmas eesmärke, mida seadusandja taotles, kui ta lubas liikmesriikidel kohaldada vähendatud käibemaksumäära digitaalsel kujul väljaantavate raamatute tarnele mis tahes liiki füüsilisel kandjal.

44 Selles osas tuleb rõhutada, et liikmesriikide võimalus kohaldada trükiraamatute tarnele vähendatud käibemaksumäära oli esimest korda ette nähtud nõukogu 19. oktoobri 1992. aasta direktiiviga 92/77/EMÜ, millega täiendatakse ühist käibemaksusüsteemi ja muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ (käibemaksumäärade ühtlustamine) (EÜT 1992, L 316, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 202), mille artikliga 1 lisati kuuendale direktiivile H lisa loendiga kaupadest ja teenustest, mille suhtes võib kohaldada vähendatud käibemaksumäärasid; H lisa punkt 6 on üle võetud direktiivi 2006/112 III lisa punkti 6 sõnastuses, mis kehtis enne direktiivi 2009/47 jõustumist. Seda võimalust on viimati nimetatud direktiiviga laiendatud raamatutarnele „kõigil füüsilistel kandjatel“.

45 Nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 56, on raamatutarnele vähendatud käibemaksumäära kohaldamine tingitud eesmärgist soodustada lugemist, olgu siis tegemist ilu- või erialakirjanduse, ajalehtede või ajakirjadega.

46 Kuna muudetud direktiiv 2006/112 lubab liikmesriikidel kohaldada vähendatud käibemaksumäära raamatutarnele mis tahes liiki füüsilisel kandjal, tuleb tõdeda, et direktiiv taotleb niisugust eesmärki.

47 Seda järeldust kinnitab pealegi asjaolu, et muudetud direktiivi 2006/112 III lisa punkt 6 välistab võimaluse kohaldada vähendatud käibemaksumäära „täielikult või peamiselt reklaamiks mõeldud trükiste“ tarnele. Sellisele materjalile on nimelt iseloomulik, et see ei teeni mingil moel käesoleva kohtuotsuse punktis 45 nimetatud eesmärki.

48 Samas on selle eesmärgi saavutamiseks oluline, et Euroopa Liidu kodanikud saaksid raamatute sisuga tegelikult tutvuda, ja viis, kuidas raamatuid tarnitakse, ei ole selles suhtes määrava tähtsusega.

49 Seega tuleb nentida, et selle eesmärgi seisukohalt, mida taotleb muudetud direktiivi 2006/112 artikli 98 lõige 2 koostoimes selle direktiivi III lisa punktiga 6, on esiteks digitaalsel kujul väljaantavate raamatute mis tahes liiki füüsilisel kandjal tarne puhul ja teiseks digitaalsel kujul väljaantavate raamatute elektroonilise tarne puhul tegemist sarnaste olukordadega.

50 Seda järeldust ei saa seada kahtluse alla asjaolu, et vastavalt muudetud direktiivi 2006/112 artikli 14 lõikele 1 on digitaalsel kujul väljaantava raamatu tarne füüsilisel kandjal üldjuhul kaubatarne, samas kui selle direktiivi artikli 24 lõike 1 ja artikli 25 kohaselt digitaalsel kujul väljaantava raamatu elektrooniline tarne on teenuste osutamine. Nimelt, kuna käibemaksunormide eesmärk on põhimõtteliselt kaupade ja teenuste ühetaoline maksustamine, siis see erinev liigitus ei osutu määravaks selle eesmärgi seisukohalt, mida teenib nimetatud direktiivi artikli 98 lõige 2 koostoimes sama direktiivi III lisa punktiga 6 ja millele osutab käesoleva kohtuotsuse punkt 45.

51 Järelikult, kuna muudetud direktiivi 2006/112 artikli 98 lõige 2 koostoimes sama direktiivi III lisa punktiga 6 põhjustab tagajärje, et vähendatud käibemaksumäära kohaldamine digitaalsel kujul väljaantavate raamatute elektroonilisele tarnele on välistatud, samas kui see on lubatud digitaalsel kujul väljaantavate raamatute tarne korral mis tahes liiki füüsilisel kandjal, siis tuleb asuda seisukohale, et nende sätetega on kehtestatud kahe sellise olukorra erinev käsitamine, mis liidu seadusandja taotletava eesmärgi seisukohalt on ikkagi sarnased.

– *Põhjendatus*

52 Kui kahe sarnase olukorra erinev käsitamine on tuvastatud, ei ole võrdse kohtlemise põhimõtet rikutud niivõrd, kuivõrd erinev kohtlemine on nõuetekohaselt põhjendatud (vt selle kohta kohtuotsus, 16.12.2008, Arcelor Atlantique et Lorraine jt, C-127/07, EU:C:2008:728, punkt 46).

53 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on see nii juhul, kui erinev kohtlemine on seotud lubatava legitiimse eesmärgiga, mida teenib meede, mille tagajärjel erinevus tekib, ja kui meede on selle eesmärgi suhtes proportsionaalne (vt selle kohta kohtuotsused, 17.10.2013, Schaible, C-101/12, EU:C:2013:661, punkt 77, ja 22.5.2014, Glatzel, C-356/12, EU:C:2014:350, punkt 43).

54 Selles kontekstis on mõistetav, et kui liidu seadusandja võtab vastu maksumeetme, tuleb tal teha poliitilisi, majanduslikke ja sotsiaalseid valikuid ning seada tähtsuse järjekorda lahknevad huvid või anda keerulisi hinnanguid. Järelikult tuleb tunnustada liidu seadusandja ulatuslikku kaalutlusruumi selles raamistikus, mistõttu kohtulik kontroll käesoleva kohtuotsuse eelmises punktis esitatud tingimuste täitmise üle peab piirduma vaid ilmse hindamisvea kontrollimisega (vt selle kohta kohtuotsused, 10.12.2002, British American Tobacco (Investments) ja Imperial Tobacco, C-491/01, EU:C:2002:741, punkt 123, ja 17.10.2013, Billerud Karlsborg ja Billerud Skärblacka, C-203/12, EU:C:2013:664, punkt 35).

55 Antud juhul tuleb täheldada, et käesoleva kohtuotsuse punktis 51 tuvastatud erineva kohtlemise põhjustab muudetud direktiivi 2006/112 artikli 98 lõige 2 koostoimes selle direktiivi III lisa punktiga 6, mis välistab vähendatud käibemaksumäära kohaldamise kõigi elektrooniliste teenuste ja seetõttu ka digitaalsel kujul väljaantavate raamatute elektroonilise tarne suhtes erinevalt raamatute – olenevalt olukorrast ka digitaalsel kujul väljaantavate raamatute – tarnest mis tahes liiki füüsilisel kandjal.

56 Sellega seoses nähtub direktiivi 2002/38 ettevalmistavatest materjalidest, et komisjoni muudatusettepanekud, mis puudutasid elektrooniliselt osutatavate teenuste maksustamist, olid esimene samm sellise uue käibemaksupoliitika rakendamisel, mille eesmärk oli lihtsustada ja tugevdada käibemaksusüsteemi ning seeläbi edendada õiguspäraseid äritehinguid siseturul. Ettevalmistavatest materjalidest nähtub nimelt, et e-kaubandus pakub tohutuid võimalusi heaolu ja tööhõive suurendamiseks liidus ning et selge ja täpse õiguskeskkonna tekitamine on ettevõtjate investeeringuid ja äritegevust soodustava usalduse loomise oluline eeltingimus.

57 Nagu selgitasid nõukogu ja komisjon vastuseks Euroopa Kohtu kirjalikule küsimusele ja ka kohtuistungil, tuleb digitaalsel kujul väljaantavate raamatute elektroonilise tarne korral vähendatud käibemaksumäära kohaldamise välistamist, mis on sätestatud muudetud direktiivi 2006/112 artikli 98 lõikes 2, pidada e-kaubandust käsitleva käibemaksu erikorra osaks. Nende institutsioonide selgitustest nähtub nimelt, et elektrooniliselt osutatavatele teenustele peeti vajalikuks kehtestada selged, lihtsad ja ühetaolised reeglid, selleks et neile teenustele kohaldatava käibemaksumäära saaks kehtestada kindlalt ning et maksukohustuslastel ja liikmesriikide maksuhalduritel oleks käibemaksu seega lihtsam hallata.

58 Sellise eesmärgi legitiimsuse kahtluse alla seadmine ei saa olla mõistlik.

59 Nimetatud eesmärgi aluseks olev õiguskindluse põhimõte nõuab, et huvitatud isikud saaksid liidu õigusaktide põhjal üheselt mõistetavalt teada, milline on nende õiguste ja kohustuste ulatus, selleks et nad suudaksid asjatundlikult korraldada oma vastavat tegevust (vt selle kohta kohtuotsus, 15.7.2010, komisjon *vs*. Ühendkuningriik, C-582/08, EU:C:2010:429, punkt 49 ja seal viidatud kohtupraktika).

60 Lisaks on Euroopa Kohus juba tunnustanud sellist legitiimset eesmärki, mis lubab seadusandjal kehtestada üldeeskirju, mida ettevõtjatel on lihtne kohaldada ja liikmesriigi pädevatel asutustel hõlbus kontrollida (vt selle kohta kohtuotsus, 24.2.2015, Sopora, C-512/13, EU:C:2015:108, punkt 33).

61 Küsimuse osas, kas meede, mis on sätestatud muudetud direktiivi 2006/112 artikli 98 lõikes 2 koostoimes selle direktiivi III lisa punktiga 6, on sobiv sellise taotletava eesmärgi saavutamiseks, nagu on täpsustatud käesoleva kohtuotsuse punktides 56 ja 57, ei ilmne, et liidu seadusandja antud hinnang oleks ületanud tema kaalutlusõiguse piire.

62 Nimelt sellega, et liidu seadusandja välistab elektrooniliselt osutatavate teenuste puhul madalama käibemaksumäära kohaldamise, säästab ta maksukohustuslasi ja liikmesriikide maksuhaldureid kohustusest igat liiki elektrooniliselt osutatava teenuse puhul kontrollida, kas see kuulub mõne sellise teenusekategooria alla, millele võib muudetud direktiivi 2006/112 III lisa alusel kohaldada madalamat maksumäära.

63 Asjaomast meedet tuleb seega pidada sobivaks selle eesmärgi saavutamiseks, mis seisneb elektrooniliselt osutatavatele teenustele kohaldatava kindla käibemaksumäära kehtestamises ja seega maksu haldamise lihtsustamises maksukohustuslaste ja liikmesriikide maksuhaldurite jaoks.

64 Mis puudutab proportsionaalsuse tingimusega seotud nõuet, et kõigi mõeldavate sobivate meetmete hulgast tuleb valida kõige vähem piirav meede ja et sellest tingitud piirangud ei oleks taotletavate eesmärkide suhtes ülemäärased, siis olgu märgitud, et liidu seadusandja oleks teatud juhtudel võinud elektroonilise raamatutarne muudest elektrooniliselt osutatavatest teenustest eraldada ja lubada seega kohaldada digitaalsete raamatute elektroonilisele tarnele vähendatud käibemaksumäära.

65 Ent selline lahendus võib töötada vastu liidu seadusandja seatud selle eesmärgi saavutamisele, mis lähtub vajadusest vähendada õiguskindlusetust, mis tekib kõikvõimalike elektrooniliselt osutatavate teenuste pideva arengu käigus, ja sel põhjusel jättis liidu seadusandja need teenused tervikuna siiski välja nende teenuste loetelust, millele võib kohaldada vähendatud käibemaksumäära muudetud direktiivi 2006/112 III lisa alusel.

66 Kui sellega seoses lubada, et liikmesriikidel oleks võimalus kohaldada digitaalsete raamatute elektroonilisele tarnele vähendatud käibemaksumäära, nagu see on lubatud nende raamatute tarne korral mis tahes liiki füüsilisel kandjal, kahjustaks see liidu seadusandja soovitud meetme sisemist ühtsust, mis seisneb selles, et kõik elektrooniliselt osutatavad teenused jäetakse vähendatud käibemaksumäära kohaldamisalast välja.

67 Seoses vähendatud käibemaksumäära kohaldamise võimaliku laiendamisega kõigile elektrooniliselt osutatavatele teenustele tuleb märkida, et selline meede oleks üldiselt põhjustanud nende teenuste, mida ei osutata elektrooniliselt ja millele üldjuhul ei kohaldata vähendatud käibemaksumäära, ning elektrooniliselt osutatavate teenuste vahel ebavõrdset kohtlemist.

68 Liidu seadusandja võis seega oma kaalutlusruumi piiridesse jäädes leida, et ükski neist kahest teoreetiliselt mõeldavast meetmest ei ole sellega taotletavate erinevate eesmärkide saavutamiseks sobiv.

69 Olgu lisatud, et direktiivi 2002/38 artiklitest 4 ja 5 ning nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiivi 2008/8/EÜ, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ seoses teenuste osutamise kohaga (ELT 2008, L 44, lk 11), artiklist 6 selgub, et nõukogu nägi ette, et elektrooniliste teenuste osutamisele kehtestatud maksustamise erikord vaadatakse uuesti läbi, võtmaks arvesse seniseid kogemusi. Ühtlasi on komisjon oma teatises Euroopa Parlamendile, nõukogule ning Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele käibemaksu tegevuskava kohta (COM(2016) 148 final) teatanud, et ta kavatseb analüüsida, kas muudetud direktiivi 2006/112 muutmiseks tuleks välja töötada direktiivi eelnõu.

70 Neil asjaoludel tuleb digitaalsete raamatute elektroonilise tarne ja raamatute mis tahes liiki füüsilisel kandjal tarne vahelist erinevat kohtlemist, mis tuleneb muudetud direktiivi 2006/112 artikli 98 lõikest 2 koostoimes selle direktiivi III lisa punktiga 6, pidada nõuetekohaselt põhjendatuks.

71 Seega tuleb tuvastada, et muudetud direktiivi 2006/112 artikli 98 lõikega 2 koostoimes selle direktiivi III lisa punktiga 6, mille toimel on välistatud liikmesriikide võimalus kohaldada vähendatud käibemaksumäära digitaalsete raamatute elektroonilisele tarnele, samas kui on lubatud kohaldada vähendatud käibemaksumäära digitaalsete raamatute tarnele mis tahes liiki füüsilisel kandjal, ei ole rikutud harta artiklis 20 sätestatud võrdse kohtlemise põhimõtet.

72 Eeltoodud kaalutlustest nähtub, et eelotsuse küsimuste analüüsimisel ei ole ilmnenud ühtki asjaolu, mis võiks mõjutada muudetud direktiivi 2006/112 III lisa punkti 6 või selle direktiivi artikli 98 lõike 2 – koostoimes III lisa punktiga 6 – kehtivust.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (suurkoda) otsustab:

Eelotsuse küsimuste analüüsimisel ei ole ilmnenud ühtki asjaolu, mis võiks mõjutada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (muudetud nõukogu 5. mai 2009. aasta direktiiviga 2009/47/EÜ), III lisa punkti 6 või selle direktiivi artikli 98 lõike 2 – koostoimes III lisa punktiga 6 – kehtivust.

Allkirjad