



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
PAOLO MENGOZZI
esitatud 14. mail 2014¹

Kohtuasi C-219/13

K Oy

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Korkein hallinto-oikeus (Soome))

Ühine käibemaksusüsteem — Direktiiv 2006/112/EÜ — Direktiiv 2009/47/EÜ —
Vähendatud käibemaksumäära kohaldamine üksnes trükiraamatutele ja mitte teistel füüsilistel kandjatel
(CD, CD-ROM, USB-mäluseade) olevatele raamatutele — Konkreetsed ja eriomased aspektid —
Neutraalne maksustamine

I. Sissejuhatus

1. Kas siseriiklikud õigusnormid, mis lubavad kohaldada vähendatud käibemaksumäära üksnes trükiraamatutele ja mitte teistel füüsilistel kandjatel – nagu CD, CD-ROM või USB-mäluseade – olevatele raamatutele, on vastuolus nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi² (edaspidi „käibemaksudirektiiv“) sätete ja neutraalse maksustamise põhimõttega?

2. Sisuliselt sellise küsimuse esitab Euroopa Kohtule Korkein hallinto-oikeus (Soome) äriühing K Oy (edaspidi „K“) ja Veronsajien oikeudenvalvontayksikkö (maksude laekumise üle järelevalvet teostav maksuameti üksus) vahelise kohtuvaidluse raames seoses Keskusverolautakunta (Soome maksuameti juures tegutsev maksuküsimusi lahendav keskkomisjon, edaspidi „maksuameti keskkomisjon“) eelotsusega, millega jäeti rahuldamata K taotlus, milles viimane palus maksustamisaastate 2011 ja 2012 osas selgitust, kas 9-protsendilist käibemaksumäära, mida kohaldatakse trükiraamatutele, võib kohaldada ka füüsilistel kandjatel olevatele audio- ja e-raamatutele, mis reprodutseerivad selle äriühingu kirjastatud trükiraamatu teksti.

3. Maksuameti keskkomisjon leidis esiteks, et raamatutena saab käsitada vaid trükitud või muul sarnasel viisil välja antud teoseid arvonlisäverolain 1265/1997 (käibemaksuseadus nr 1295/1997) artikli 85a lõike 1 punkti 7 ja lõike 3 mõttes.

4. Teiseks leidis maksuameti keskkomisjon, et käibemaksudirektiivi (muudetud nõukogu 5. mai 2009. aasta direktiiviga 2009/47/EÜ selles osas, mis käsitleb vähendatud käibemaksumäärasid³) artikli 98 lõike 2 esimese lõigu ja III lisa punktiga 6 ning neutraalse maksustamise põhimõttega ei ole vastuolus see, kui muul füüsilisel kandjal kui paberkandja olevate raamatute müügile kohaldatakse harilikku käibemaksumäära, milleks on antud juhul 23% maksustatavast väärtusest, selle asemel, et kohaldada trükiraamatutele kohaldatavat 9-protsendilist vähendatud maksumäära. Maksuameti

1 — Algkeel: prantsuse.

2 — ELT L 347, lk 1.

3 — ELT L 116, lk 18.

keskkomisjoni arvates sarnanevad teistsugusel füüsilisel kandjal kui paberkandja olevad audio- ja e-raamatud oma omaduste ja kasutusviisi poolest elektrooniliselt kättesaadavate samasuguste raamatutega, millele käibemaksudirektiivi artikli 98 lõike 2 teise lõigu kohaselt vähendatud maksumäärasid ei kohaldata.

5. K esitas seepeale Korkein hallinto-oikeusele maksuameti keskkomisjoni eelnimetatud otsuse peale kaebuse, milles palus esiteks nimetatud otsus tühistada ja teiseks käsitada muudel füüsilistel kandjatel nagu CD, CD-ROM ja USB-mäluseade olevaid audio- ja e-raamatuid ning muid eelotsusetaotluses kirjeldatud samalaadseid tooteid käibemaksuseaduse 1265/1997 artikli 85a lõike 1 punkti 7 tähenduses trükiraamatutena, mille müügile kohaldatakse vähendatud käibemaksumäära.

6. Pärast seda, kui eelotsusetaotluse esitanud kohus oli küsinud arvamust Valtiovarainministeriölt (rahandusministeerium), kes sisuliselt jagas maksuameti keskkomisjoni seisukohta, otsustas nimetatud kohus menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas käibemaksudirektiivi artikli 98 lõike 2 esimese lõiguga ja III lisa punktiga 6 (direktiiviga 2009/47 muudetud kujul), võttes arvesse neutraalse maksustamise põhimõtet, on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt trükiraamatutele kohaldatakse vähendatud käibemaksumäära, samas kui muul füüsilisel kandjal nagu CD, CD-ROM või USB-mäluseade olevad raamatud maksustatakse hariliku maksumääraga?

Kas vastust eelmisele küsimusele mõjutab see,

- kas raamat on mõeldud lugemiseks või kuulamiseks (audioraamat),
- kas CD-l, CD-ROM-il, 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?”

7. Selle küsimuse kohta esitasid kirjalikke seisukohti Soome, Saksamaa, Eesti, Iiri ja Kreeka valitsus ning Euroopa Komisjon.

8. Huvitatud pooled, välja arvatud Saksamaa ja Eesti valitsus, kes kohtuistungil ei osalenud, kuulati ära 13. märtsil 2014 toimunud kohtuistungil.

II. Analüüs

9. Käibemaksudirektiivi artikkel 96 sätestab, et liikmesriigid kohaldavad harilikku maksumäära, mis on sama kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul.

10. Erandina sellest põhimõttest annab käibemaksudirektiivi artikli 98 lõike 2 esimene lõik liikmesriikidele õiguse kohaldada vähendatud maksumäära üksnes selle direktiivi III lisas nimetatud rühmadesse kuuluvate kaubatarnete ja teenuste osutamise suhtes.

11. Samas kui märgitud lisa punktis 6 oli enne direktiiviga 2009/47 sisse viidud muudatust sätestatud „raamatute [...] tarne”, asendas viimati nimetatud direktiiv III lisa punkti 6 sõnastuse, täpsustades, et see hõlmab nüüd *kõigil füüsilistel kandjatel* olevate raamatute [...] tarnet”⁴.

4 — Kohtujuristi kursiiv. Nagu kõik seisukohti esitanud pooled märkisid, ei käsitle antud juhtum digitaliseeritud, st elektrooniliselt esitatavate raamatute maksualast kohtlemist, vaid üksnes nende raamatute, mis on kättesaadavad mis tahes füüsilisel kandjal.

12. Kuna Soome Vabariik otsustas sarnaselt enamikule liikmesriikidele⁵ põhjendatult valida trükiraamatute – mis kuuluvad enne käibemaksudirektiivi artikli 98 lõiget 1 ja III lisa kehtinud direktiivi 77/388/EMÜ⁶ artikli 12 lõike 3 punkti a ja H lisa punkti 6 kohaldamisalasse – maksustamise vähendatud käibemaksumääraga, siis palub eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitust sisuliselt selle kohta, kas direktiiviga 2009/47 sisse viidud muudatuste tõttu on liikmesriik kohustatud laiendama vähendatud käibemaksumäära kohaldamisala muudel füüsilistel kandjatel nagu CD, CD-ROM või USB-mäluseade olevate raamatute tarnele.

13. Menetluses osalevad valitsused teevad ettepaneku vastata sellele küsimusele eitavalt. Nad tuginevad oma argumentides sisuliselt sellele, et vähendatud käibemaksumäära kohaldamine on valikuline, direktiiviga 2009/47 sisse viidud muudatused on puhtalt tehnilised ning et paberandjal olevate raamatute ja muudel füüsilistel kandjatel olevate raamatute tarned ei ole võrreldavad. Piirduda vähendatud käibemaksumäärade kohaldamisega üksnes paberandjal olevate raamatute tarnega, vastaks ka neutraalse maksustamise põhimõttele. Igal juhul väidavad valitsused, et nii liikmesriikide kui siseriiklike kohtute ülesanne on konkreetselt kontrollida, kas erinevate raamatute kategooriad omavahel konkureerivad.

14. Komisjon leidis oma kirjalikes seisukohtades seevastu, et vähendatud käibemaksumäära valikuline kohaldamine üksnes paberandjal olevatele raamatutele põrkub eesmärgiga, mille komisjon ja liidu seadusandja seadsid direktiivi 2009/47, millega muudetakse käibemaksudirektiivi III lisa punkti 6, vastuvõtmisel ja milleks on tagada neutraalsus kõikide samasisuliste raamatute maksustamisel, olenemata sellest, millisel füüsilisel kandjal need asuvad.

15. Kohtuistungil soovis komisjon siiski „täpsustada” oma seisukohta pärast teiste huvitatud poolte seisukohtade lugemist. Pidades võimalikuks, et liidu seadusandja soovis direktiivi 2009/47 vastuvõtmisel erineda komisjoni 7. juulil 2008 tehtud direktiivi ettepanekust⁷ ja mitte muuta vähendatud käibemaksumäära kohaldamist kohustuslikuks kõikide raamatute tarnele sõltumata nende füüsilisest kandjast, oli komisjoni seisukoht, et käibemaksudirektiivi (muudetud direktiiviga 2009/47) artikli 98 lõike 2 esimese lõigu ja III lisa punktiga 6 ei ole *tingimata* vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis näevad ette vähendatud käibemaksumäära kohaldamise üksnes trükiraamatutele ja välistades selle muudel füüsilistel andmekandjatel olevate samasisuliste raamatute tarnele, *tingimusel, et järgitud on neutraalse maksustamise põhimõtet*.

16. Pean omalt poolt vajalikuks meelde tuletada, et kuuenda direktiivi 77/388 H lisa ja käibemaksudirektiivi III lisa osas on Euroopa Kohus leidnud, et liikmesriikidel on õigus – tingimusel, et sellega ei kaasne konkurentsi moonutamise ohtu⁸, ehk et nad järgivad ühisele käibemaksusüsteemile omast neutraalse maksustamise põhimõtet⁹ – kohaldada valikuliselt vähendatud käibemaksumäära käibemaksudirektiivi sama kategooria teenustele.

5 – Vastavalt komisjoni dokumendile, mis esitab kokkuvõtlikult Euroopa Liidu liikmesriikides kehtivad käibemaksumäärad 13. jaanuari 2014. aasta seisuga, kohaldasid 28 liikmesriigist 26 trükiraamatute tarnele vähendatud käibemaksumäära (vt dokument taxud.c.1(2014) 48867, lk 4).

6 – Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT erivaljaanne 09/01, lk 23)

7 – Nõukogu ettepanek võtta vastu direktiiv, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ vähendatud käibemaksumäärade osas (KOM(2008) 428 lõplik).

8 – Vt eelkõige kohtuotsused komisjon vs. Prantsusmaa (C-94/09, EU:C:2010:253, punkt 25) ning Pro Med Logistik ja Pongratz (C-454/12 ja C-455/12, EU:C:2014:111, punkt 43).

9 – Vt selle kohta kohtuotsused Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (C-442/05, EU:C:2008:184, punkt 43); komisjon vs. Prantsusmaa (EU:C:2010:253, punkt 26) ning Pro Med Logistik ja Pongratz (EU:C:2014:111, punkt 44).

17. Euroopa Kohus on hiljuti jõudnud järeldusele, et „liikmesriikidele antud õigust kohaldada vähendatud käibemaksumäära valikuliselt võib kasutada kahel tingimusel – esiteks võib vähendatud maksumäära kohaldamisel eristada üksnes kõnealuse teenuste konkreetseid ja eriomaseid aspekte ning teiseks tuleb järgida neutraalse maksustamise põhimõtet”¹⁰.

18. Kahekordne tingimus leidis kinnitust võrdlemisi hiljuti.

19. Nimelt, kuigi enne 6. mai 2010. aasta otsuse kuulutamist kohtuasjas komisjon *vs.* Prantsusmaa (EU:C:2010:253) piirdus vähendatud käibemaksumäära kohaldamine Euroopa Kohtu sõnastuse kohaselt sama liiki teenuste „konkreetsete ja eriomaste aspektidega”, kui liikmesriikidele käibemaksudirektiiviga antud valikuvabadus, *tingimusel, et järgitakse neutraalse maksustamise põhimõtet*¹¹, muudab antud otsus, mida toetab kohtuotsus *Pro Med Logistik ja Pongratz* (EU:C:2014:111), selle ümber tõeliseks *tingimuseks, mis ei sõltu neutraalse maksustamise põhimõtte järgimisest*, millele peab vastama vähendatud käibemaksumäära valikuline kohaldamine samale teenuste osutamise kategooriale¹².

20. Nende kahe tingimuse mõte on Euroopa Kohtu sõnul tagada, et liikmesriigid kasutaksid seda võimalust üksnes nii, et tagatud on valitud vähendatud maksumäära lihtne ja nõuetekohane kohaldamine ning maksupettuste, maksude tasumisest kõrvelehooldumise ja kõigi muude rikkumiste ärahoidmine¹³.

21. „Konkreetsete ja eriomaste aspektide” ümberkujundamine ühte liiki rühmale, mis on nimetatud käibemaksudirektiivi III lisas, vähendatud käibemaksumäära valikulise kohaldamise eraldiseisvaks tingimuseks, muudab Euroopa Kohtu analüüsi mõnevõrra jäigemaks. Nimelt muutub analüüs sestpeale süstemaatilisemaks ning sellele eelneb neutraalse maksustamise põhimõtte järgimise kontrollimine. Olgugi et alates vähendatud käibemaksumäära valikulise kohaldamise tingimuseks ümberkujundamisest on Euroopa Kohus alati möönnud seda, et „konkreetsete ja eriomaste aspektidega” seotud tingimus võis olla täidetud, tähendab uue põhimõttega nõustumine siiski seda, et see ei saa olla täidetud enne, kui Euroopa Kohus ja siseriiklikud kohtud on igal juhul analüüsinud neutraalse maksustamise põhimõtte järgimise tingimust.

22. Sellisel juhul tuleb analüüsida neid kahte vähendatud käibemaksumäära valikulise kohaldamise tingimust ühe ja sama rühma piires, mis on nimetatud käibemaksudirektiivi III lisas.

A. „Konkreetsed ja eriomased aspektid” ühe ja sama kaubatarne rühma piires

23. Käesolevas asjas ei ole ühelgi huvitatud isikul tekkinud kahtlust esimese tingimuse täitmise osas. Paistab, et kõik on nõus, vähemalt vaikimisi, et mis tahes füüsilisel kandjal olevate raamatute tarnimise rühma piires võivad muudel kandjatel kui paberkandja olevad raamatud kujutada endast selle rühma „konkreetseid ja eriomaseid aspekte”.

24. Tuleb meenutada, et kohtuasjas, milles Euroopa Kohus leidis ja milles tal tuli teha otsus selliste „konkreetsete ja eriomaste aspektide” kohta ühe ja sama rühma raames, mis on nimetatud kuuenda direktiivi 77/388 sätetes (eriti selle H lisas) või hiljem käibemaksudirektiivi III lisas, puudutavad üheaegselt nii kaubatarnete valdkonda kuuluvat tegevust kui ka teenuste osutamist.

10 — Vt eelkõige kohtuotsused komisjon *vs.* Prantsusmaa (EU:C:2010:253, punkt 30) ning *Pro Med Logistik ja Pongratz* (EU:C:2014:111, punkt 45).

11 — Vt kohtuotsused komisjon *vs.* Prantsusmaa (C-384/01, EU:C:2003:264, punktid 25 ja 26) ning *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien* (EU:C:2008:184, punkt 43).

12 — Vt kohtuotsused komisjon *vs.* Prantsusmaa (EU:C:2010:253, punkt 30) ning *Pro Med Logistik ja Pongratz* (EU:C:2014:111, punkt 45).

13 — Vt selle kohta kohtuotsus *Pro Med Logistik ja Pongratz* (EU:C:2014:111, punkt 45).

25. Seetõttu oli Euroopa Kohus kaubatarne osas nõus, et Prantsuse Vabariigil oli õigus lubada vähendatud maksumäära kohaldamist vaid ühele lepinguga, mis annab õiguse saada miinimumkoguse elektrienergiat, kui selline kohaldamine piirdub maagaasi ja elektrienergia tarnimise konkreetsete ja eriomaste aspektidega¹⁴.

26. Samamoodi on Euroopa Kohus seoses teenuste osutamisega leidnud, et liikmesriikidel oli lubatud kohaldada vähendatud käibemaksumäära kuuenda direktiivi 77/388 H lisa punktis 2 sätestatud veevarustuse konkreetsetele ja eriomastele aspektidele, nagu näiteks kinnistu ühendamisele ühisveevärgiga¹⁵, et surnukeha vedu on matusekorraldaja teenuste konkreetne ja eriomane aspekt¹⁶ või et käibemaksudirektiivi III lisa punktis 5 nimetatud reisijate ja pagasi veo hulgas võib reisijate ühistransport taksoga kujutada endast selle rühma konkreetset ja eriomast aspekti, kui see on sellisena eristatav muudest kõne all olevasse rühma kuuluvatest teenustest¹⁷.

27. Ei ole üllatav, et Euroopa Kohtul on tulnud määratleda „konkreetsete ja eriomaste aspektide” kriteerium nii, et see võimaldab vähendatud maksumäära valikulist kohaldamist peamiselt teenuste osutamise valdkonnas. Teenuste osutamise rühmas, mis on tihtipeale sõnastatud üldsõnaliselt nagu „veevarustus” või „reisijate ja pagasi vedu”, leidub üldjuhul ka hulk järjestikuseid tehinguid või erinevaid teenuseid.

28. Nagu nähtub kohtuotsusest komisjon *vs.* Prantsusmaa (EU:C:2003:264), mis käsitles elektrienergia ja gaasi tarnimist, saab seda kohtupraktikat kohaldada ka kaubatarnetele.

29. Oluline on teada ka seda, mida tähendavad käibemaksudirektiivi III lisa nimetatud rühma „konkreetsed ja eriomased aspektid”, ning määratleda, mis liiki analüüsi selliste „konkreetsete ja eriomaste aspektide” tuvastamine hõlmab.

30. Selle kohta tuleneb kohtuotsustest komisjon *vs.* Prantsusmaa (EU:C:2010:253) ning Pro Med Logistik ja Pongratz (EU:C:2014:111), mis mõlemad käsitlevad kompleksteenuste osutamist, et Euroopa Kohtul tuleb analüüsida, kas selle soorituse puhul on tegemist muudest ettevõtja poolt osutatavatest teenustest¹⁸ või asjaomasest kategooriast¹⁹ „eristatava” teenusega.

31. Vastupidiselt sellele, mida võiks arvata, ei analüüsi Euroopa Kohus teenuse kui sellise majanduslikku laadi, mis aitaks määratleda, kas teenus on sellisena eristatav. Kohtuotsuses komisjon *vs.* Prantsusmaa (EU:C:2010:253), mis käsitles matusekorraldaja teenusena surnukeha vedu, lükkas Euroopa Kohus tagasi komisjoni väite, mille kohaselt tuleks seda, kas teenus on „sellisena eristatav”, hinnata keskmise tarbija ootuste vaatenurgast ja majanduslikust aspektist lähtudes ning sellise väite raames tuleks kindlaks teha, kas mitmest komponendist koosnev tehing moodustab tegelikult ühe tehingu, mida maksustatakse ühtmoodi, või kaks või enam eraldiseisvat tehingut, mida võib maksustada erinevalt.

14 — Vt kohtuotsus komisjon *vs.* Prantsusmaa (EU:C:2003:264, punktid 28 ja 29). See kohtuasi puudutas kuuenda direktiivi 77/388 artikli 12 lõike 3 punkti b. Üldistatult meenutaksin, et maagaas ja elektrienergia kuuluvad asutamislepingu kaupade vaba liikumist käsitlevate sätete kohaldamisalasse: vt selle kohta eelkõige kohtuotsus komisjon *vs.* Prantsusmaa (C-159/94, EU:C:1997:501, punktid 43–50).

15 — Kohtuotsus Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (EU:C:2008:184, punkt 43).

16 — Kohtuotsus komisjon *vs.* Prantsusmaa (EU:C:2010:253, punkt 39).

17 — Kohtuotsus Pro Med Logistik ja Pongratz (EU:C:2014:111, punkt 50).

18 — Kohtuotsus komisjon *vs.* Prantsusmaa (EU:C:2010:253, punkt 35).

19 — Kohtuotsus Pro Med Logistik ja Pongratz (punkt 47–50).

32. Komisjoni väite tagasilükkamise põhjuseks sai piirang, mille see väide oleks liikmesriikidele kaasa toonud neile käibemaksudirektiiviga antud kaalutusõiguse teostamisel selle üle, kas kohaldada vähendatud käibemaksumäära või mitte, kuna selle kaalutusõiguse teostamisel peavad olema täidetud üldised ja objektiivsed kriteeriumid²⁰. On ka tõenäoline, et nimetatud tingimuse täitmise majanduslik hindamine võib tuua kaasa selle analüüsi segijamist analüüsiga, mis võimaldab kontrollida neutraalse maksustamise põhimõtte järgimist.

33. Neil asjaoludel kontrollis Euroopa Kohus teenuse, millele liikmesriik kohaldas vähendatud käibemaksumäära, „eristatavust kui sellist eraldi teistest teenustest” vormiliste ja õiguslike asjaolude põhjal nagu asjaomase teenuse ebatavaline laad võrreldes teiste sama ettevõtja osutatavate teenustega ja/või nimetatud teenusega või seda osutatavate ettevõtjatega seotud erinormide olemasolu²¹.

34. Need asjaolud ei näi piisavad ega ammendavad.

35. Asjaomastele kaupadele ja teenustele iseloomulikud tehnilised erinevused või nende kaupade ja teenuste kasutamise objektiivsed erinevused võimaldavad samahästi eristada ühe ja sama kaubatarnete või teenuste osutamise kategooria raames vastava kategooria „konkreetseid ja eriomaseid aspekte”, millega on võimalik põhjendada vähendatud käibemaksumäära valikulist kohaldamist.

36. Käesolevas asjas on sarnaselt Saksamaa ja Soome valitsusele täiesti võimalik asuda seisukohale, et erinevalt paberkandjal olevatest raamatutest nõuavad kõikidel muudel kandjatel olevad raamatud lugemiseks vastavat tehnilist seadet ja seega võivad need raamatud endast kujutada „kõigil füüsilistel kandjatel olevate raamatute tarne” kategooria „konkreetseid ja eriomaseid aspekte”, vastates seeläbi Euroopa Kohtu praktikas esitatud tingimusele.

B. Neutraalse maksustamise põhimõtte järgimine

37. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on ühise käibemaksusüsteemi lahtumatuks osaks oleva neutraalse maksustamise põhimõtte kohaselt keelatud sarnaste ja seega omavahel konkureerivate kaubatarnete või teenuste erinev kohtlemine käibemaksuga maksustamisel²². See on käibemaksuvaldkonnas võrdse kohtlemise põhimõtte väljendus²³.

38. Seega, kui kaubad või teenuste osutamine on sarnased, tuleb neile kohaldada ühtset käibemaksumäära²⁴.

39. Selleks et teha kindlaks, kas kaubad või teenuste osutamine on sarnased, tuleb eelkõige arvesse võtta keskmise tarbija seisukohta, mis võimaldaks välja selgitada, kas need kaubad või teenuste osutamine rahuldavad tarbija samu vajadusi, vältides väheolulistel erinevustel põhinevat kunstlikku eristamist²⁵.

40. Euroopa Kohus on leidnud, et kaks teenust on sarnased, kui neil on sarnaseid tunnuseid ja nad rahuldavad kasutamise võrreldavuse kriteeriumi alusel tarbijate seisukohalt samu vajadusi ning kui olemasolevad erinevused ei mõjuta oluliselt keskmise tarbija otsust kasutada üht või teist nimetatud teenustest²⁶.

20 — Kohtuotsus Prantsusmaa vs. komisjon (EU:C:2010:253, punktid 33 ja 34).

21 — Vt kohtuotsused komisjon vs. Prantsusmaa (EU:C:2010:253, punktid 35–38) ning Pro Med Logistik ja Pongratz (EU:C:2014:111, punktid 48 ja 49).

22 — Vt eelkõige kohtuotsused The Rank Group (C-259/10–C-260/10, EU:C:2011:719, punkt 32) ning Pro Med Logistik ja Pongratz (EU:C:2014:111, punkt 52).

23 — Vt selle kohta kohtuotsus NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika).

24 — Vt kohtuotsus komisjon vs. Prantsusmaa (C-481/98, EU:C:2001:237, punkt 22).

25 — Vt selle kohta kohtuotsused The Rank Group (EU:C:2011:719, punkt 43) ning Pro Med Logistik ja Pongratz (EU:C:2014:111, punkt 53).

26 — Kohtuotsus Pro Med Logistik ja Pongratz (EU:C:2014:111, punkt 55 ja seal viidatud kohtupraktika).

41. Nagu olen käesolevas asjas juba märkinud, on huvitatud pooled pikalt vaielnud küsimuse üle, kas liidu seadusandja, võttes vastu direktiivi 2009/47, mis võimaldas käibemaksudirektiivi III lisa punkti 6 lisada „kõigil füüsilistel kandjatel olevad raamatud”, kavatses tagada neutraalse maksustamise põhimõtte järgimise, tuginedes eeldusele, et kõik punktis 6 nimetatud raamatud on sõltumata nende kandjatest sarnased ja seega omavahel konkureerivad.

42. Sellal kui seisukohti esitanud valitsused leiavad, et liidu seadusandja soov oli mitte jätta liikmesriike, sealhulgas siseriiklikke seadusandjaid ilma kaalutusõigusest, kohustades neid automaatselt laiendama vähendatud käibemaksumäära, mida neil on õigus kohaldada trükiraamatutele, kohaldamisala ka teistel füüsilistel kandjatel välja antud raamatutele, toetas komisjon kohtuistungil vastupidist ja tunduvalt nüansirikkamat seisukohta.

43. Nagu leidsid käesolevas menetluses osalenud valitsused, ei näita direktiivi 2009/47 sõnastus ega põhjendused, et käibemaksudirektiivi III lisa punkti 6 tehtava muudatuse eesmärk oli tagada neutraalse maksustamise põhimõtte järgimine selles punktis nimetatud kategoorias.

44. Direktiivi 2009/47 neljas põhjendus ütleb kõigest, et käibemaksudirektiivi „tuleks muuta ka selleks, et võimaldada vastavalt vähendatud käibemaksumäärade või erandi kohaldamist [...], et selgitada ja ajakohastada selle III lisas olevat viidet raamatutele, eesmärgiga võtta arvesse tehnika arengut”.

45. Kahtlemata võib väita, et tuntav kohustus kohandada viidet tehnoloogia arengule, võiks vaikumisi tähendada, et liidu seadusandja oli siiski seisukohal, et muudel kandjatel kui paberkandja välja antud raamatud konkureerisid tingimata trükiraamatutega ning seetõttu tuli neile samuti kohaldada vähendatud käibemaksumäära.

46. Lisaks asjaolule, et komisjon ei ole midagi sellist väitnud, ei kinnita seda ka direktiivis 2009/47 ükski objektiivne tõend.

47. Nagu komisjon samuti välja pakkus, siis direktiivi 2009/47 ja selle vastuvõtmise aluseks olnud ettevalmistavate dokumentide võrdlus üksnes kinnitab väidet, mille kohaselt ei näigi neutraalse maksustamise põhimõtte olevat liidu seadusandja eesmärk, olgugi et eespool viidatud komisjoni 7. juuli 2008. aasta ettepanek sellel vähemalt osaliselt põhines.

48. Niisiis, kuigi ettepaneku seletuskirjas oli märgitud, „et säilitada maksustamise neutraalsus”, „tuleks” laiendada käibemaksudirektiivi III lisa punkti 6 kohaldamisala CD-dele, CD-ROM-idele või muudele samalaadsetele reaalsele kandjatele, mille sisu ei erine oluliselt trükitud raamatute sisust²⁷, on ettepaneku tekstis endas üksnes viidatud, et vajalikud on „normitehnilised kohandused, mis [...] võtaksid arvesse tehnika arengut”, nimetatud kohandused „peaksid eelkõige tagama” võrdsed võimalused vähendatud käibemaksumäära kohaldamiseks [...] audioraamatutele, CD-dele, CD-ROM-idele või muudele samalaadsetele reaalsele kandjatele, mille sisu ei erine oluliselt trükitud raamatute sisust²⁸.

49. Seega nähtub pelgalt ettepaneku lugemisel, et kuigi komisjon möönis eespool viidatud erinevatel füüsilistel kandjatel ja paberkandjal olevate raamatute vahel teatava võrreldavuse olemasolu, ei ole need siiski täielikult võrreldavad ega sarnased.

50. Ühest küljest piirdus võrreldavus muude samalaadsete reaalsele kandjatega, „mille sisu ei erine oluliselt trükitud raamatute sisust”, mis tähendas igal juhul – nagu seda ettepaneku seletuskiri ise ka tunnistab –, et muudel kandjatel kui paberkandjad olevad raamatud, mis pakuvad trükiraamatutega võrreldes täiendavaid võimalusi nagu otsingumootorid või ühendusteel teist liiki vahenditele, sinna ei

27 — Eespool 7. joonealuses märkuses viidatud ettepanek, punkt 5.3, lk 9.

28 — Eespool viidatud direktiivi ettepaneku põhjendus 6. Kohtujuristi kursiiv.

kuulunud.²⁹ Teisest küljest ei too selline võrreldavuse või sarnasuse aste automaatselt kaasa – erinevalt sellest, mida peaks põhimõtteliselt nõudma neutraalse maksustamise põhimõte – vähendatud maksumäära kohaldamise laiendamise teistel füüsilistel kandjatel olevatele raamatutele, mida enne kohaldati vaid trükiraamatutele, vaid viima komisjoni pelgalt selleni, et viimane teeks ettepaneku sellist laiendamist *võimaldada*.

51. Asjaolu, et liidu seadusandja ei olnud nõus komisjoni ettepanekus sisalduva piiranguga, mille järgi kohaldati võimalust laiendada vähendatud käibemaksumäära üksnes füüsilistele kandjatele, „mille sisu ei erine oluliselt trükitud raamatute sisust”, viidates samaaegselt „kõigil füüsilistel kandjatel” olevatele raamatutele, viib mind arvamusele, et seda enam ei olnud seadusandja kavatsus lubada, et kõik käibemaksudirektiivi (muudetud direktiiviga 2009/47) III lisa punktis 6 nimetatud raamatud on sõltumata nende füüsilisest kandjast sarnased, ja kohustada liikmesriike kohaldama neile raamatutele vähendatud käibemaksumäära, nii nagu neil on õigus seda kohaldada trükiraamatutele.

52. Minu arvates ei olnud seega liidu seadusandjal kavatsust jätta liimesriigid ilma kaalutusõigusest seoses võimaliku valikulise vähendatud käibemaksumäära kohaldamisega kõikidel füüsilistel kandjatel olevate raamatute tarne kategooriale, mis on nimetatud käibemaksudirektiivi (muudetud direktiiviga 2009/47) III lisa punktis 6³⁰.

53. Neil asjaoludel ja lähtudes kohtupraktikast tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul kontrollida, kas trükiraamatud ja muudel füüsilistel kandjatel välja antud raamatud on keskmise tarbija seisukohalt vaadatuna sarnased, kui nad vastavad tema samadele vajadustele.

54. Nagu huvitatud pooled kohtuistungil õigesti märkisid, tuleb aluseks võtta iga liikmesriigi keskmine tarbija, mis on ka mõistetav, 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 kandjal kui paber.

55. Kohtupraktika kohaselt on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne, arvestades kõiki talle esitatud andmeid, kontrollida, kas trükiraamatutel ja muudel füüsilistel kandjatel peale paberkandja olevatel raamatutel on analoogsed omadused ja kas need vastavad tarbija samadele vajadustele, kasutades selleks olemasolevat võrdluskriteeriumi ja olemasolevaid erinevusi, et teha kindlaks, kas need erinevused mõjutavad oluliselt või nähtavalt keskmise tarbija otsust valida üks või teine kultuuritoode.

56. Selle kohta leidsid käesolevas menetluses osalenud valitsused, kellega nõustus ka komisjon, et muudel füüsilistel kandjatel kui paberkandja olevad raamatud erinevad omaduste poolest trükiraamatutest. See erinevus tuleneb mitte üksnes vajadusest omada eelnevalt lugemiseks vajalikku tehnikavahendit³¹, vaid ka asjaolust, et muudel füüsilistel kandjatel olevate raamatute keskmine tarbija valib need tooted täiendavate rakenduste ja funktsioonide tõttu, mida need raamatud võivad talle erinevalt trükiraamatutest anda.

29 — Vt eespool viidatud direktiivi ettepanek, punkt 5.3, lk 9. Seda toetavad ka käibemaksukomitee koosolekul vastu võetud suunised, 7. ja 8. detsembri 2010. aasta 92. koosolek, doc A - taxud.c.1(2011)157667-684, mis praktiliselt sõna-sõnalt kordab direktiivi ettepanekus antud mõiste „kõigil füüsilistel kandjatel olevad raamatud” määratlust. Nagu selles dokumendis endas on märgitud, ei ole seal toodud suunised komisjonile ega liikmesriikidele kohustuslikud.

30 — Seda, et liidu seadusandja kavatsus ei olnud kohustada liikmesriike laiendama muudel füüsilistel kandjatel kui paberkandja olevatele raamatutele vähendatud käibemaksumäära, nagu teevad 26 liikmesriiki, võimendab minu arvates asjaolu, et 14 liikmesriiki, st enamus on otsustanud säilitada muudel füüsilistel kandjatel olevate raamatute maksustamisel hariliku käibemaksumäära. Vt sellekohast statistikat eespool 5. joonealuses märkuses viidatud dokumendi taxud.c.1(2014) 48867, lk 4 asuvast tabelist, mis annab ülevaate liikmesriikides kohaldatavatest käibemaksumääradest 13. jaanuari 2014 seisuga.

31 — Nagu Saksamaa ja Eesti valitsus sisuliselt märkisid, võib sedalaadi tehnilise abivahendi (personaalarvuti, tahvelarvuti vms) hind olla samuti keskmise tarbija valikutes oluline faktor.

57. Nagu Soome valitsus kohtuistungil märkis, põhineb keskmise tarbija otsus osta audioraamat harva üksnes trükiraamatu teksti lugemisel, vaid sagedamini lugeri võimekusel ja/või mainel, samuti audioversiooni eriefektidel või selles mängitaval muusikal. Ka Saksamaa ja Soome valitsus on seisukohal, et erinevalt trükiraamatutest on CD-del, CD-ROM-idel või USB-mäluseadmetel olevate raamatute puhul keskmine tarbija ostuotsuse tegemisel mõjutatud selliste raamatute pakutavatest täiendavatest otsingufunktsioonidest või neile tarkvara või muude programmide lisamisest.

58. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on talle teadaolevate andmete põhjal kontrollida, kas need väited on Soome keskmise tarbija käitumist arvestades asjakohased.

59. Eeltoodud kaalutluste põhjal teen ettepaneku, et käibemaksudirektiivi artikli 98 lõike 2 esimest lõiku ja III lisa punkti 6 (direktiiviga 2009/47 muudetud kujul) tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt kohaldatakse vähendatud käibemaksumäära trükiraamatutele, samas kui muudel füüsilistel kandjatel nagu CD, CD-ROM ja USB-mäluseade olevad raamatud maksustatakse hariliku käibemaksumääraga, tingimusel, et asjaomase liikmesriigi keskmise tarbija seisukohalt ei ole viimati nimetatud esimesena nimetatutega võrreldavad, kuivõrd need ei vasta tarbija vajadustele – see asjaolu tuleb välja selgitada eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

60. Lõpetuseks lisan, et antud vastust ei muuda minu arvates kolm asjaolu, mille eelotsusetaotluse esitanud kohus tõi välja oma küsimuses, nimelt esiteks, kas raamat on mõeldud lugemiseks või kuulamiseks (audioraamat), teiseks, kas audioraamatust või muul füüsilisel kandjal nagu CD, CD-ROM, USB-mäluseade vms olevast raamatust on olemas samasisuline trükiraamat ja kolmandaks, kas muul füüsilisel kandjal kui paber oleva raamatu puhul on võimalik kasutada kandjast tulenevaid tehnilisi omadusi, näiteks otsingufunktsiooni.

61. Just muudel kandjatel olevate raamatute omadused on need, mille puhul peab eelotsusetaotluse esitanud kohus hindama, kas neil on oluline või nähtav mõju keskmise Soome tarbija jaoks, et viimane eelistaks ostuotsuse tegemisel trükiraamatute asemel hoopis neid.

62. Kui need omadused on asjaomase liikmesriigi keskmise tarbija seisukohalt määravad – nagu väidavad Soome ja Saksamaa valitsus – on põhjendatud see, kui siseriiklikud õigusnormid ei luba kohaldada muudel kandjatel olevate raamatute tarnele vähendatud käibemaksumäära, nii nagu ta seda kohaldab trükiraamatutele. Seevastu, kui need omadused ei mõjuta või mõjutavad vähe keskmise tarbija otsust osta muudel kandjatel olevaid raamatuid – asjaolu tõttu, et tarbija jaoks on esmatähtis sisu, mis on kõikidel raamatutel sõltumata nende kandjast või omadustest samalaadne –, ei ole valikuline vähendatud käibemaksumäära kohaldamine põhjendatud.

III. Ettepanek

63. Eeltoodud kaalutlustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Korkein hallinto-oikeuse eelotsuse küsimusele nii:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 98 lõike 2 esimest lõiku ja III lisa punkti 6 (muudetud nõukogu 5. mai 2009. aasta direktiiviga 2009/47/EÜ) tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt kohaldatakse vähendatud käibemaksumäära trükiraamatutele, samas kui muudel füüsilistel kandjatel nagu CD, CD-ROM ja USB-mäluseade olevad raamatud maksustatakse hariliku käibemaksumääraga, tingimusel, et asjaomase liikmesriigi keskmise tarbija seisukohalt ei ole viimati nimetatud esimesena nimetatutega võrreldavad, kuivõrd need ei vasta tarbija vajadustele – see asjaolu tuleb välja selgitada eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

Antud vastust ei muuda see, kas raamat on mõeldud lugemiseks või kuulamiseks (audioraamat), kas audioraamatust või muul füüsilisel kandjal nagu CD, CD-ROM, USB-mäluseade vms olevast raamatust on olemas samasisuline trükiraamat või kas muul füüsilisel kandjal kui paber oleva raamatu puhul on võimalik kasutada kandjast tulenevaid tehnilisi omadusi, näiteks otsingufunktsiooni.