



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 8. septembril 2016¹

Kohtuasi C-390/15

Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO)

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Trybunał Konstytucyjny (põhiseaduslikkuse järelevalve kohus (Poola))

Maksuõigusnormid — Käibemaks — Vähendatud maksumäär raamatute, ajalehtede ja ajakirjade tarnele — Direktiivi 2006/112/EÜ, mida on muudetud direktiiviga 2009/47/EÜ, III lisa punkti 6 kehtivus — ELTL artikkel 113 — Euroopa Parlamendi osalemine — Võrdse kohtlemise põhimõte — Paber kandjal ja muudel füüsilistel kandjatel väljaannete erinev kohtlemine võrreldes elektrooniliselt edastatavate väljaannetega

I. Sissejuhatus

1. Liidu kehtiv käibemaksuõigus lubab liikmesriikidel käsitleda raamatute ja ajalehtede ning ajakirjade müüki maksustamisel privileeeritult. Mõõndusteta on see siiski võimalik vaid trükiväljaannete puhul. Nende müügi suhtes võivad liikmesriigid kohaldada vähendatud maksumäära, mis on digitaalsete väljaannete puhul valdavalt keelatud.

2. Käesoleva eelotsusetaotlusega seab Poola põhiseaduslikkuse järelevalve kohus kahtluse alla liidu õiguse kohaselt raamatutele ja teistele väljaannetele ette nähtud vähendatud maksumäära kehtivuse. Euroopa Kohtul palutakse uurida eelkõige seda, millised nõuded tulenevad käibemaksuõiguse raames liidu seadusandjale võrdse kohtlemise põhimõttest ja kuivõrd on liidu seadusandja neid nõudeid raamatute, ajalehtede ja ajakirjade suhtes kehtivate vähendatud maksumäärade puhul ka täitnud.

II. Õiguslik raamistik

3. EÜ² artikkel 93 (nüüd ELTL artikkel 113) reguleeris ühenduse seadusandlikku pädevust järgmiselt:

„Komisjoni ettepaneku põhjal ning pärast konsulteerimist Euroopa Parlamendi ning majandus- ja sotsiaalkomiteega võtab nõukogu ühehäälselt vastu sätteid käibemaksu, aktsiisi ja teisi kaudseid makse käsitlevate õigusaktide ühtlustamiseks sel määral, mis on vajalik siseturu rajamise ja toimimise tagamiseks artiklis 14 ettenähtud tähtaja jooksul.“

4. Sellele tuginedes võeti vastu nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi³ (edaspidi „käibemaksudirektiiv“).

1 — Algkeel: saksa.

2 — Euroopa Ühenduse asutamisleping, mida on muudetud Amsterdami lepinguga (EÜT 1997, C 340, lk 173).

3 — ELT 2006, L 347, lk 1.

5. Vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punktile a maksustatakse käibemaksuga „kaubatarned tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb“. Sama sätte punkti c kohaselt kehtib see ka „teenuste“ suhtes.

6. Maksumäära kohta näeb käibemaksudirektiivi artikkel 96 ette, et liikmesriigid kohaldavad „harilikku maksumäära“, mis ei või olla madalam teatavast määrast, mis on sätestatud artiklis 97. Lisaks sätestab käibemaksudirektiivi artikkel 98, mida on muudetud direktiiviga 2008/8/EÜ⁴:

„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.

3. [...]“

7. Käibemaksudirektiivi III lisa, millele viitab artikli 98 lõike 2 esimene lõik, sisaldub „[l]oend kaubatarnetest ja teenuste osutamistest, mille suhtes võib kohaldada artiklis 98 nimetatud vähendatud käibemaksumäärasid“. Selle lisa punkt 6, mis on käesoleva põhikohtuasja ese ja mida on muudetud direktiiviga 2009/47/EÜ⁵, on sõnastatud järgmiselt:

„6. kõigil füüsilistel kandjatel olevate raamatute (kaasa arvatud väikestrukid, 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. Enne muutmist direktiiviga 2009/47 oli viidatud sätte sõnastus järgmine:

„6. raamatute (kaasa arvatud väikestrukid, 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;“

9. Komisjoni ettepanekus, millel põhineb direktiiv 2009/47, oli kõnealune säte sõnastatud järgmiselt⁶:

„6. raamatute (kaasa arvatud väikestrukid, 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;“

4 — Vt 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), artikli 2 punkt 2.

5 — Vt nõukogu 5. mai 2009. aasta direktiivi 2009/47/EÜ, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ vähendatud käibemaksumäärade osas (ELT 2009, L 116, lk 18), artikli 1 punkt 13.

6 — Vt komisjoni 7. juuli 2008. aasta ettepanek: nõukogu direktiiv, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ vähendatud käibemaksumäärade osas (KOM(2008) 428 (lõplik)), lk 16, punkt 3.

10. Poola Vabariik võttis käibemaksudirektiivi artiklis 98 koosmõjus III lisa punktiga 6 sätestatud õiguse üle 11. märtsi 2004. aasta käibemaksuseaduse (Ustawa o podatku od towarów i usług) artikli 41 lõigetega 2 ja 2a koosmõjus 3. lisa punktidega 72–75 ning 10. lisa punktidega 32–35. Viidatud sätete kohaselt on paberandjal või muudel andmekandjatel (eelkõige CD või kassett) raamatutele, ajalehtedele ja ajakirjadele praegu kohaldatav vähendatud maksumäär 8% või 5%. Digitaalsel kujul väljaantavatele raamatutele, ajalehtedele ja ajakirjadele on kohaldatav harilik maksumäär 23%.

III. Põhikohtuasi ja menetlus Euroopa Kohtus

11. Poola õiguskantsleri (Rzecznik Praw Obywatelskich) arvates rikub Poola õigusnormidega ette nähtud identsete väljaannete erinev maksustamine maksualase võrdse kohtlemise põhimõtet, mis on sätestatud Poola põhiseaduses. Seetõttu palus õiguskantsler Trybunał Konstytucyjny'l (põhiseaduslikkuse järelevalve kohus, Poola) kontrollida väljaannete suhtes vähendatud maksumäärade kohaldamist ette nägevate Poola õigusnormide kooskõla põhiseadusega.

12. Poola põhiseaduslikkuse järelevalve kohus leiab, et käibemaksudirektiivi sätetest tulenevalt on Poola Vabariik kohustatud kohaldama elektroonilistele raamatutele ja muudele elektroonilistele väljaannetele harilikku käibemaksumäära. Kohus kahtleb siiski, kas käibemaksudirektiivi asjaomased sätted on kehtivad. Esiteks muudeti direktiivi 2009/47, millel põhineb käibemaksudirektiivi III lisa punkti 6 praegune redaktsioon, seadusandlikus menetluses pärast Euroopa Parlamendiga konsulteerimist märkimisväärselt. Teiseks leiab kohus, et internetist faili kujul allalaaditavate või niinimetatud voogedastuse kaudu edastatavate elektrooniliste väljaannete väljajätmine vähendatud maksumäära kohaldamisalast on vastuolus neutraalse maksustamise põhimõttega, mis kajastab võrdse kohtlemise põhimõtet käibemaksu valdkonnas.

13. Seepärast esitas Poola põhiseaduslikkuse järelevalve kohus 20. juulil 2015 ELTL artikli 267 alusel järgmised eelotsuse küsimused:

- „1. Kas käibemaksudirektiivi III lisa punkt 6 on kehtetu, kuna seadusandlikus menetluses on eiratud olulist vorminõuet, nimelt ei ole konsulteeritud Euroopa Parlamendiga?
2. Kas käibemaksudirektiivi artikli 98 lõige 2 koosmõjus 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?“

14. Euroopa Kohtu menetluses esitasid nende küsimuse kohta kirjalikud seisukohad Poola õiguskantsler, Poola peaprokurör (Prokurator Generalny), Kreeka Vabariik, Poola Vabariik, Euroopa Liidu Nõukogu ja Euroopa Komisjon. 14. juuni 2016. aasta kohtuistungil osalesid Poola õiguskantsler, Poola Vabariik, nõukogu ja komisjon.

IV. Õiguslik hinnang

15. Poola põhiseaduslikkuse järelevalve kohus soovib oma eelotsuse küsimustega põhiliselt teada, kas käibemaksudirektiivi III lisa punkti 6 praegune redaktsioon, mis tuleneb direktiivi 2009/47 artikli 1 punktist 13 koosmõjus lisa punktiga 1, on kehtiv kahest aspektist, nimelt vormiliselt ja sisuliselt.

A. Esimene eelotsuse küsimus: vormiline kehtivus

16. Esimese eelotsuse küsimusega soovitakse välja selgitada, kas direktiivi 2009/47 vastuvõtmisega seotud seadusandlik menetlus, mille käigus anti käibemaksudirektiivi III lisa punktile 6 selle praegune redaktsioon, kulges nõuetekohaselt. Nimelt esineb kahtlus, et parlamendi osalus selle muudatuse tegemisel ei olnud piisav.

17. Direktiiv 2009/47 võeti vastu EÜ artiklile 93 tuginedes. Viidatud normi kohaselt võtab nõukogu vastu sätted muu hulgas käibemaksu käsitlevate õigusaktide ühtlustamiseks ainult pärast Euroopa Parlamendiga konsulteerimist.

18. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on parlamendiga nõuetekohane konsulteerimine seadusandliku menetluse raames oluline vorminõue, mille eiramine toob kaasa asjaomase õigusakti tühisuse.⁷

19. Käesoleval juhul konsulteeriti parlamendiga komisjoni algse direktiivettepaneku suhtes ning parlament esitas selle kohta kirjaliku seisukoha.⁸ Algses ettepanekus täiendati käibemaksudirektiivi III lisa punkti 6 selliselt, et nende raamatuliikide loendis, mille suhtes võib kindlasti kohaldada vähendatud maksumäära, lisati uusi näiteid, nimelt „audioraamatud, CDd, CD-ROMid või muud samalaadsed reaalsed kandjad, mille sisu ei erine oluliselt trükitud raamatute sisust“.⁹

20. Seadusandliku menetluse edasises käigus kaldus aga nõukogu sellest ettepanekust kõrvale. Viimaks vastu võetud direktiiv 2009/47 muutis tookord kehtinud käibemaksudirektiivi III lisa punkti 6 vaid niivõrd, et lisas sissejuhatavale sõnale „raamatute“ täiendi „kõigil füüsilistel kandjatel olevate“¹⁰. Algses direktiivettepanekus sisalduvad näited jäeti seevastu ära.

21. Käibemaksudirektiivi III lisa punkti 6 kõnealuse redaktsiooni vastuvõtmisel nõukogu Euroopa Parlamendiga enam ei konsulteerinud. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb aga parlamendiga uuesti konsulteerida, kui lõplikult vastu võetud tekst erineb „tervikuna võttes sisuliselt“ tekstist, mille suhtes on parlamendiga juba konsulteeritud, välja arvatud juhul, kui muudatuste sisu on vastavuses parlamendi enda väljendatud sooviga.¹¹

22. Kuna parlamendi asjaomane soov käesoleval juhul ei ole teada, tekib seega üksnes küsimus, kas pärast parlamendiga konsulteerimist muutis nõukogu vastuvõetud direktiivi 2009/47 teksti „tervikuna võttes sisuliselt“, võrreldes komisjoni ettepanekuga.

23. Eelotsusetaotluse esitanud Poola põhiseaduslikkuse järelevalve kohtuga tuleb esmalt nõustuda selles, et käibemaksudirektiivi III lisa punkti 6 uut redaktsiooni ümber sõnastades muutis nõukogu seda sisuliselt.

24. Poola põhiseaduslikkuse järelevalve kohtu hinnang, et uue redaktsiooni sõnastus ei hõlma erinevalt komisjoni ettepanekust enam audioraamatuid, on siiski vaieldav. Nimelt võib ka audioraamatuid veel pidada füüsilistel kandjatel raamatuteks.¹²

7 — Vt nt kohtuotsused, 4.2.1982, *Buyl jt vs. komisjon* (817/79, EU:C:1982:36, punkt 16); 11.11.1997, *Eurotunnel jt* (C-408/95, EU:C:1997:532, punkt 45) ja 10.9.2015, *parlament vs. nõukogu* (C-363/14, EU:C:2015:579, punkt 82).

8 — Vt Euroopa Parlamendi 19. veebruari 2009. aasta õigusloomega seotud resolutsioon ettepaneku kohta võtta vastu nõukogu direktiiv, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ vähendatud käibemaksumäärade osas (KOM(2008) 428 – C6-0299/2008 – 2008/0143(CNS)) (ELT 2010, C 76 E, lk 110).

9 — Vt eespool, punkt 9.

10 — Peale selle muudeti käibemaksudirektiivi III lisa punkti 6 saksakeelses versioonis näidet „Notenhefte oder -manuskripte“ („trükitud või käsikirjalised noodid“) järgmiselt: „Notenhefte oder Manuskripte“ („trükitud noodid või käsikirjad“). Sellega sooviti saksakeelset versiooni ilmselgelt muuta vaid redaktsiooniliselt, mitte sisuliselt, nagu nähtub muutmata jäetud inglise- ja prantsuskeelsest versioonist (kus on asjaomane näide nii enne kui ka pärast muutmist direktiiviga 2009/47 sõnastatud järgmiselt: „music printed or in manuscript form“ või „les partitions imprimées ou en manuscrit“).

11 — Vt nt kohtuotsused, 16.7.1992, *parlament vs. nõukogu* (C-65/90, EU:C:1992:325, punkt 16); 5.7.1995, *parlament vs. nõukogu* (C-21/94, EU:C:1995:220, punkt 18); 11.11.1997, *Eurotunnel jt* (C-408/95, EU:C:1997:532, punkt 46) ja 25.9.2003, *Océ Van der Grinten* (C-58/01, EU:C:2003:495, punkt 100); vt juba kohtuotsus, 15.7.1970, *ACF Chemiefarma vs. komisjon* (41/69, EU:C:1970:71, punktid 69 ja 178 ning 179).

12 — Seda ei muuda ka asjaolu, et ettepaneku põhjendus 6, mis viitab sõnaselgelt „audioraamatutele“, direktiivis 2009/47 ei sisaldu.

25. Teksti sisuline muudatus on aga kindlalt seotud sellega, et käibemaksudirektiivi III lisa punkti 6 viimaks vastu võetud redaktsioon ei sisalda enam direktiivettepaneku lisatingimust, mille kohaselt ei erine andmekandja „sisu [...] oluliselt trükitud raamatute sisust“. Peale selle kuuluvad vähendatud maksumäära kohaldamisalasse nii direktiivettepaneku inglise kui ka prantsuskeelse versiooni kohaselt esmalt vaid audioraamatud, CDd, CD-ROMid või muud *samalaadsed* reaalsed kandjad¹³, samal ajal kui käibemaksudirektiivi III lisa punktis 6 on nüüd juttu kõikidest *füüsilistest* kandjatest. Nende kahe muudatusega laiendati vähendatud maksumäära kohaldamisala komisjoni ettepanekuga võrreldes teatavas ulatuses.¹⁴

26. See ei tähendanud siiski direktiivettepaneku sedavõrd ulatuslikku muutmist, et see oleks nõudnud uut konsulteerimist parlamendiga. Kohtupraktika kohaselt tuleb muudatused lugeda olulisteks vaid siis, kui need puudutavad asjaomaste õigusnormide põhituuma.¹⁵

27. Direktiivettepaneku keskne eesmärk oli anda liikmesriikidele püsiv võimalus kohaldada vähendatud maksumäära teatavatele kohapeal osutatavatele teenustele.¹⁶ Vähendatud maksumäära kohaldamisala laiendamine raamatutele on ettepanekus seevastu üksnes teisejärguline ja seda nimetatakse pelgalt „sönastuse normitehniliseks kohanduseks“.¹⁷

28. Isegi kui eeldada, et olulisuse kriteeriumi tuleb järgida seadusandliku menetluse iga iseseisva sätte puhul, ei puuduta andmekandja sisu kohta kehtiva piirangu väljajätmine ja „samalaadsetelt“ andmekandjalt „kõikidele“ andmekandjatele üleminek raamatutele kohaldatava vähendatud maksumäära muutmist ette nägeva õigusnormi põhituuma. Seda põhjusel, et kõnealusele õigusnormile on eelkõige iseloomulik raamatute suhtes kehtiva vähendatud maksumäära kohaldamisala laiendamine muudele andmekandjatele kui paber. Selle põhimõttelise laiendamise raames kujutavad kohaldamisala nimetatud laiendamised endast vaid teisejärgulisi aspekte.

29. Pealegi oli parlamendil konsulteerimise raames kindlasti võimalus esitada nende aspektide kohta märkusi, kuna kohaldamisala piirangud, millest hiljem loobuti, sisaldasid juba komisjoni algses direktiivettepanekus.¹⁸

30. Seega kuna parlamendi osalus direktiivi 2009/47 vastuvõtmiseni viinud seadusandlikus menetluses oli nõuetekohane, ei ole käibemaksudirektiivi III lisa punkti 6 praeguse redaktsiooni kehtivus sellest aspektist kahtluse all.

B. Teine eelotsuse küsimus: sisuline kehtivus

31. Teise eelotsuse küsimusega soovib Poola põhiseaduslikkuse järelevalve kohus teada, kas käibemaksudirektiivi III lisa punkt 6 koosmõjus artikli 98 lõikega 2 on kehtetu osas, milles on vähendatud maksumäära kohaldamisalast välja jäetud digitaalsel kujul edastatavad raamatud ja muud elektroonilised väljaanded.

13 — Vt eespool 6. joonealuses märkuses viidatud komisjoni ettepanek, lk 13 punkt 3 („audio books, CD, CD-ROMs or any similar physical support“) või lk 15 punkt 3 („de livres audio, de disques compacts, de cédéroms ou d'autres supports physiques similaires“).

14 — Euroopa Kohus märkis 5. märtsi 2015. aasta otsuses komisjon vs. Luksemburg (C-502/13, EU:C:2015:143, punkt 53), et nõukogu vastu võetud tekstiga on komisjoni ettepanekut „ilmselt“ vaid „lihtsustatud“. Põhjenduse puudumisel ning võttes arvesse selle järelduse teistsugust tausta, ei saa ega ole vaja seda käesoleva kohtuasja raames põhjalikumalt käsitleda.

15 — Kohtuotsused, 16.7.1992, parlament vs. nõukogu (C-65/90, EU:C:1992:325, punkt 19); 5.7.1995, parlament vs. nõukogu (C-21/94, EU:C:1995:220, punkt 22) ja 10.6.1997, parlament vs. nõukogu (C-392/95, EU:C:1997:289, punkt 20).

16 — Vt eespool 6. joonealuses märkuses viidatud komisjoni ettepanek, põhjendus punktis 3.1.

17 — Eespool 6. joonealuses märkuses viidatud komisjoni ettepanek, põhjendus punktis 5.3 direktiivi artikli 1 ning põhjenduse 6 kohta; vt ka mõjuhinnangu kokkuvõtte komisjoni talituste töödokumendis (SEK(2008) 2191), mis raamatutega seotud muudatust isegi ei puuduta.

18 — Vt sellise märkuste esitamise võimaluse tähtsuse kohta 11. novembri 1997. aasta otsus Eurotunnel jt (C-408/95, EU:C:1997:532, punkt 58).

32. Olgugi et eelotsusetaotluse esitanud kohus lähtub eelotsuse küsimuse sõnastuses neutraalse maksustamise põhimõtte rikkumisest, nähtub eelotsusetaotluse põhjendusest, et kohus taotleb hindamist võrdse kohtlemise põhimõtte alusel.¹⁹

33. Kontrollida ongi võimalik vaid selle põhimõtte alusel. Nimelt saab käibemaksudirektiivi III lisa punkti 6 kehtetus tuleneda vaid esmase õiguse rikkumisest. Neutraalse maksustamise põhimõtte, mis ei ole sätestatud esimeses õiguses, on aga *iseenest* vaid abivahend käibemaksudirektiivi tõlgendamiseks.²⁰ See peab paika ka niivõrd, kui võrdse kohtlemise põhimõtte, mis tähendab ka neutraalset konkurentsi²¹, *kajastab* võrdse kohtlemise põhimõtet.²² Seda põhjusel, et käibemaksudirektiivi sätte kehtivust saab ikkagi hinnata ainult võrdse kohtlemise põhimõtte alusel, kuna vaid see põhimõtte on esimeses õiguses sätestatud põhimõtte, mis kohtupraktika kohaselt esitab konkreetselt ka muid nõudeid kui neutraalse maksustamise põhimõtte.

34. Eelotsusetaotluse põhjendust arvestades nähtub eelotsuse küsimusest, et tegemist on ebavõrdse kohtlemise mitme juhtumiga, mille kooskõla võrdse kohtlemise põhimõttega on vaja kontrollida. Eelkõige väidab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et *digitaalset raamatuid* käsitletakse erinevalt, olenevalt sellest, kas need antakse ostja käsutusse füüsilisel andmekandjal – näiteks CD-ROM-il – või elektrooniliselt – näiteks internetist allalaadimise teel²³ (selle kohta allpool punkt 1). Peale selle seatakse eelotsuse küsimusega kahtluse alla ka muude vähendatud maksumäära kohaldamisalasse kuuluvate väljaannete kui raamatud – seega ajalehtede ja ajakirjade – erinev käsitlemine. Esmalt analüüsin asjaolu, et need jäetakse digitaalsel kujul isegi siis vähendatud maksumäära kohaldamisalast välja, kui need tarnitakse füüsilisel andmekandjal (selle kohta punkt 2), seejärel on viimaks vaatluse all kõikide elektrooniliselt tarnitavate digitaalsete väljaannete erinev käsitlemine võrreldes trükiväljaannetega (selle kohta punkt 3).

35. Kõigis neis punktides ei ole Euroopa Kohus seni seisukohta võtnud. Ka hiljutises liikmesriigi kohustuste rikkumise menetluses, mis käsitles käibemaksudirektiivi III lisa punkti 6 kohaldamist elektrooniliselt üle kantud digitaalsetele raamatutele, loobus Euroopa Kohus sõnaselgelt analüüsima küsimust, kas kõnealune säte on võrdse kohtlemise põhimõttega kooskõlas.²⁴

1. Digitaalsete raamatute erinev käsitlemine olenevalt edastamisviisist

36. Esmalt tuleb selgitada, kas käibemaksudirektiivi III lisa punkt 6 koosmõjus artikli 98 lõikega 2 rikub võrdse kohtlemise põhimõtet osas, milles see lubab liikmesriikidel kohaldada vähendatud maksumäära digitaalsetele (audio)raamatutele vaid juhul, kui need tarnitakse füüsilisel kandjal, mitte aga nende elektroonilise tarnimise korral.²⁵

19 — Vt eelotsusetaotlus, punkt 3.2.22.

20 — Vt kohtuotsused, 29.10.2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, punkt 42); 19.7.2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, punkt 45); 15.11.2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 50); 13.3.2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, punkt 40) ja 2.7.2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, punkt 37).

21 — Vt selle põhimõtte eri tähenduste kohta kohtuotsus, 15.11.2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punktid 46–48) ja lisaks kohtuotsused, 17.5.2001, Fischer ja Brandenstein (C-322/99 ja C-323/99, EU:C:2001:280, punkt 76) ning 2.7.2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, punkt 40).

22 — Vt selle kohta kohtuotsused, 8.6.2006, L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380, punkt 48); 10.4.2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, punkt 49); 29.10.2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, punkt 41); 10.6.2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, punkt 64); 19.7.2012, Lietuvos geležinkeliai (C-250/11, EU:C:2012:496, punkt 45) ja 28.11.2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, punkt 38).

23 — Vt eelotsusetaotlus, punktid 3.2.30 ja 3.2.31.

24 — Kohtuotsus, 5.3.2015, komisjon vs. Luksemburg (C-502/13, EU:C:2015:143, punktid 55 ja 56).

25 — Vt õigusnormi selle sisu kohta kohtuotsused, 5.3.2015, komisjon vs. Prantsusmaa (C-479/13, EU:C:2015:141, punktid 17, 40 ja 41) ja 5.3.2015, komisjon vs. Luksemburg (C-502/13, EU:C:2015:143, punktid 26, 47 ja 49); vt ka käibemaksukomitee 7. ja 8. detsembri 2010. aasta 92. istungil vastu võetud suunised, dokument A – taxud.c.1(2011)157667 – 684, ning suuniste tähtsuse kohta minu ettepanek kohtuasjas RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12 (EU:C:2013:57, punktid 47–50).

37. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt nõuab võrdse kohtlemise põhimõte liidu seadusandjalt, et sarnaseid olukordi ei käsitletaks erinevalt ja erinevaid olukordi ei käsitletaks ühtemoodi, välja arvatud juhul, kui selline kohtlemine on objektiivselt põhjendatud.²⁶ Kõnealune võrdse kohtlemise üldpõhimõte on nüüd sätestatud harta²⁷ artiklis 20.

a) Sarnased olukorrad

38. Esiteks tekib küsimus, kas füüsilisel kandjal olevate digitaalsete raamatute tarne ja digitaalsete raamatute elektroonilise tarne puhul on tegemist sarnaste olukordadega.

39. Praeguseks väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb kahe olukorra sarnasuse hindamisel arvesse võtta uuritava õigusnormi eesmärki ning asjaomase valdkonna põhimõtteid ja eesmärke tervikuna.²⁸ Kahe olukorra sarnasuse eitamiseks ei piisa seega pelgalt objektiivsete erinevuste tuvastamisest, ilma et tõendataks nende tähtsust uuritava õigusnormi eesmärkide aspektist²⁹, ega liidu seadusandja hinnangu pimesi järgimisest.³⁰

i) Asjaomase valdkonna eesmärgid

40. Ühise käibemaksusüsteemiga, mille osa on kõnealune vähendatud maksumäära reguleeriv õigusnorm, taotletakse vastavalt käibemaksudirektiivi põhjendusele 4 siseturu loomise eesmärki. Selle eesmärgi saavutamiseks tuleb õigusaktide ühtlustamisega liidu tasandil hoida ära konkurentsimoonutused, mis võivad tekkida käibemaksu kogumisel liikmesriikide poolt, ja seda nii piiriülel kui ka liikmesriikide tasandil.

41. Käibemaksude ühtlustamisega taotletakse vastavalt käibemaksudirektiivi põhjendusele 8 liidu tasandil ühtse maksubaasi moodustamist liidu omavahendite kogumise eesmärgil. Valdkonna see eesmärk on käesoleva asja seisukohast siiski ebaoluline, kuna käibemaksudirektiivi vaidlusaluste sätete ese on maksumäär, mitte aga maksubaasi moodustamine.

26 — Vt nt kohtuotsused, 19.10.1977, Ruckdeschel jt (117/76 ja 16/77, EU:C:1977:160, punkt 7); 12.3.1987, Raiffeisen Hauptgenossenschaft (215/85, EU:C:1987:127, punkt 23); 17.9.1998, Pontillo (C-372/96, EU:C:1998:412, punkt 41); 16.12.2008, Arcelor Atlantique et Lorraine jt (C-127/07, EU:C:2008:728, punkt 23) ja 4.5.2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, punkt 35); vt teise käsituse kohta harta artikli 52 lõike 1 põhjal kohtuotsus, 29.4.2015, Léger (C-528/13, EU:C:2015:288, punktid 50–52).

27 — 7. detsembril 2000 välja kuulutatud Euroopa Liidu põhiõiguste harta, mida on kohandatud 12. detsembril 2007 Strasbourgis (ELT 2016, C 202, lk 389).

28 — Kohtuotsused, 16.12.2008, Arcelor Atlantique et Lorraine jt (C-127/07, EU:C:2008:728, punkt 26); 12.5.2011, Luksemburg vs. parlament ja nõukogu (C-176/09, EU:C:2011:290); 18.7.2013, Sky Italia (C-234/12, EU:C:2013:496, punkt 16); 26.9.2013, IBV & Cie (C-195/12, EU:C:2013:598, punkt 52) ja 6.11.2014, Feakins (C-335/13, EU:C:2014:2343, punkt 51); vt samamoodi diskrimineerimiskeelu kohta põhivabaduste raames nt kohtuotsused, 27.11.2008, Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, punkt 27) ja 2.6.2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402, punkt 48).

29 — Nii siiski näiteks veel kohtuotsus, 13.12.1994, SMW Winzersekt (C-306/93, EU:C:1994:407, punkt 31).

30 — Nii aga just käibemaksu kohta kohtuotsus, 13.3.2014, Jetair ja BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, punkt 55).

42. Konkurentsimoonutuste vältimise eesmärgi kohta on Euroopa Kohus juba märkinud, et võrdse kohtlemise põhimõtte rikkumine käibemaksu valdkonnas ei tule kõne alla mitte ainult konkureerivate ettevõtjate puhul.³¹ Konkurentsiolukorra tekkimisel, mida võivad moonutada erinevad käibemaksunormid, tuleb aga ühise käibemaksusüsteemi põhilist eesmärki silmas pidades lähtuda kindlasti sellest, et olukorrad on sarnased.³² Lähtumine kahe toote konkurentsiolukorrast vastab pealegi käsitusele, mida Euroopa Kohus järgis oma praktikas juba võrdse kohtlemise põhimõtte väljatöötamise ajal.³³

43. Käesoleval juhul konkureerivad omavahel digitaalsed raamatud, mida turustatakse füüsilisel kandjal, ja digitaalsed raamatud, mida turustatakse elektrooniliselt. Seda põhjusel, et tarbija jaoks, kelle vajaduste põhjal konkurentsiolukord alles välja kujuneb, on tegemist ühe ja sama tootega, nimelt digitaalse raamatu failiga, mida ei saa kummalgi juhul kasutada ilma täiendava lugerita. Erinev on vaid tarbijale edastamise viis. Ühe ja sama toote omandamiseks otsustab tarbija olenevalt pakkumistingimustest seega ühe või teise edastamisviisi kasuks.

44. See peab üldjuhul paika isegi siis, kui tarbija – nagu väitis komisjon kohtuistungil – ei omanda elektroonilise tarnimise korral erinevalt füüsilisel kandjal tarnitud digitaalsest raamatust õigust anda faili edasi teisele isikule.³⁴ Nimelt soetab tarbija digitaalseid raamatuid isiklikuks tarbeks, millest tulenevalt ei avalda faili kolmandale isikule edasiandmise õigus – juhul, kui see tõepoolest sõltub edastamise viisist – konkurentsiolukorrale otsustavat mõju. Peale selle on Euroopa Kohus autoriõigusega antavat kaitset silmas pidades juba tuvastanud, et sisu müük CD-ROMil ja internetist allalaadimise teel on „majanduslikust aspektist [...] sarnased“.³⁵

45. Seega on mõlemal kujul pakutavad digitaalsed raamatud sarnased, pidades silmas ühise käibemaksusüsteemi põhieesmärki hoida ära konkurentsimoonutused.

ii) Asjaomase valdkonna põhimõtted

46. Sarnasuse tuvastamist ei takista see, et ühise käibemaksusüsteemi sätete kohaselt on füüsilisel kandjal oleva digitaalse raamatu tarne puhul tegemist kaubatarnega (artikli 14 lõige 1), sellise raamatu elektroonilise edastamise puhul aga teenuse osutamisega (käibemaksudirektiivi artikli 24 lõige 1).³⁶

47. Käibemaksudirektiivi põhjenduse 5 kohaselt tuleb maks koguda „võimalikult üldiselt“, seega kõikidelt toodetelt. Seda kinnitab käibemaksudirektiivi artikli 1 lõike 2 esimene lõik, mille kohaselt on ühise käibemaksusüsteemi põhimõtteks kohaldada *üldist* tarbimismaksu. Seepärast on kaubatarne (artikli 2 lõike 1 punkt a) ja teenuste osutamise (käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkt c) mõlema maksustatava teokoosseisu tingimused identsed. Seega peab käibemaks hõlmama põhimõtteliselt ühtemoodi kaupade ja teenuste tarbimist.

48. Kui ühise käibemaksusüsteemi sätted teevad erandkorras vahet kaubatarne ja teenuse osutamise vahel, siis on sellel iga kord eriomane põhjus. Maksustatava tehingu koha kindlaksmääramise raames (käibemaksudirektiivi artikkel 31 ja sellele järgnevad artiklid) saab füüsilisele veole viidata ainult kaubatarne puhul.

31 — Vt kohtuotsused, 10.4.2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, punkt 49) ja 25.4.2013, komisjon vs. Rootsi (C-480/10, EU:C:2013:263, punkt 17).

32 — Vt selle kohta ka kohtuotsused, 29.10.2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, punkt 44) ja 19.7.2012, Lietuvos geležinkeliai (C-250/11, EU:C:2012:496, punkt 45).

33 — Vt kohtuotsused, 19.10.1977, Ruckdeschel jt (117/76 ja 16/77, EU:C:1977:160, punkt 8); 19.10.1977, Moulins et huileries de Pont-à-Mousson ja Providence agricole de la Champagne (124/76 ja 20/77, EU:C:1977:161, punkt 18) ja 25.10.1978, Royal Scholten-Honig ja Tunnel Refineries (103/77 ja 145/77, EU:C:1978:186, punkt 28/32).

34 — Selles võiks igal juhul 3. juuli 2012. aasta otsuses UsedSoft (C-128/11, EU:C:2012:407) tehtud järelduste põhjal kahelda.

35 — Kohtuotsus, 3.7.2012, UsedSoft (C-128/11, EU:C:2012:407, punkt 61).

36 — Vt kohtuotsused, 5.3.2015, komisjon vs. Prantsusmaa (C-479/13, EU:C:2015:141, punktid 17 ja 35) ja 5.3.2015, komisjon vs. Luksemburg (C-502/13, EU:C:2015:143, punktid 26 ja 42).

49. Käesoleval juhul, mil tegemist on maksumäära suuruse kindlaksmääramisega, ei ole kõnealune toodete füüsilises olemasolus seisnev erinevus aga oluline. Käibemaksudirektiiv ei tee maksumäärade kindlaksmääramisel põhimõtteliselt vahet kaubatarnel ja teenuse osutamisel. Pigem sätestab käibemaksudirektiivi artikkel 96 sõnaselgelt, et harilik maksumäär on kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul sama. Peale selle näeb käibemaksudirektiivi artikli 98 lõike 2 esimene lõik ette, et vähendatud maksumäärad on kohaldatavad nii kaubatarnete kui ka teenuste osutamise suhtes.

iii) Uuritud õigusnormi eesmärk

50. Lõpuks tuleb digitaalsete raamatute „füüsiliste“ ja elektrooniliste tarnete sarnasust hinnata, pidades silmas uuritava õigusnormiga taotletavat eesmärki.

51. Käibemaksudirektiivi III lisa punkt 6 võimaldab liikmesriikidel kohaldada raamatute, ajalehtede ja ajakirjade suhtes vähendatud maksumäära. Ei direktiivi 92/77/EMÜ³⁷, millega õigusnorm algselt kehtestati, sõnastusest ega selle ettevalmistavatest materjalidest ei nähtu siiski, millist eesmärki selle maksusoodustuse andmisega taotleti.

52. Ka käesoleva menetluse raames ei suutnud nõukogu ega komisjon anda sellele küsimusele rahuldavat vastust. Komisjoni 2007. aasta teatisest, mis käsitleb vähendatud käibemaksusumäärasid, nähtub, et käibemaksudirektiivi asjaomased sätted ei põhine „hästi struktureeritud või loogilisel lähenemisviisil“, vaid „peegeldavad lihtsalt olukorda liikmesriikides 90ndate aastate algul“.³⁸ Maksumäärade struktuur ei põhine seega mingil selgel loogikal.³⁹

53. Seetõttu märkis komisjon kohtuistungil esitatud küsimusele *mutatis mutandis*, et liidu õiguses nähti raamatutele, ajalehtedele ja ajakirjadele ette vähendatud maksumäär üksnes põhjusel, et vähemalt mõni liikmesriik kohalda toona sellist vähendatud maksumäära ega pidanud sellest võimalusest liidu õiguse tõttu ilma jääma.

54. Nüüd on täiesti mõeldav, et liidu õigusnormiga ei taotleta muud iseseisvat eesmärki kui see, et jätta teatavate õigusnormide kujundamine liikmesriikide vastutusalasse. Käesoleval juhul see siiski nii ei ole. Nimelt ei jäta käibemaksudirektiiv vähendatud maksumäärade kohaldamist mitte lihtsalt liikmesriikide ülesandeks, vaid annab vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 98 koosmõjus III lisaga loa kohaldada neid maksumäärasid üksnes täpselt määratletud ja ammendavalt loetletud kaubatarnete ja teenuste osutamise suhtes, mitte aga ühegi muu kaubatarne või teenuse osutamise suhtes. Selles osas jätab liidu õigus endale pädevuse määrata kindlaks, millistel tingimustel võivad liikmesriigid vähendatud maksumäärasid kohaldada. Järelikult tuleb liidu õiguses autonoomselt kindlaks määrata ka eesmärgid, mida taotletakse liidu õigusega liikmesriikidele antud loaga kohaldada vähendatud käibemaksusumäärasid just raamatutele, ajalehtedele ja ajakirjadele.

37 — Vt artikli 1 punkt 5 koostoimes nõukogu 19. oktoobri 1992. aasta direktiivi 92/77/EMÜ, millega täiendatakse ühist käibemaksusüsteemi ja muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ (käibemaksusumäärade ühtlustamine) (EÜT L 316, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 202), lisa 6. rühmaga.

38 — Komisjoni 5. juuli 2007. aasta teatis nõukogule ja Euroopa Parlamendile käibemaksusumäärade kohta (välja arvatud harilikud maksumäärad) (KOM(2007) 380 (lõplik)), punkt 3.1.

39 — Eespool 38. joonealuses märkuses viidatud komisjoni teatis, punkt 4.2.

55. Kuigi nii nõukogu kui ka komisjon märkisid käesolevas menetluses, et käibemaksudirektiiviga ei taotleta müügi edendamise eesmärke, on siiski ilmselge, et vähendatud maksumäära kohaldamise võimalus teeb teatavate toodete müügi edendamise liikmesriikides just nimelt võimalikuks ja et sellega taotletakse teatavaid poliitilisi eesmärke.⁴⁰ Vähendatud maksumäär seab maksukohustuslased nimelt olukorda, kus nad saavad teha soodsamaid pakkumisi. Müügi edendamine on pealegi tarbijate huvides, sest käibemaksukoormus jääb lõpuks üksnes tarbijate kanda.⁴¹

56. Ilmselge on minu arvates ka käibemaksuga seotud müügiedenduse mõte ja eesmärk. Raamatute, ajalehtede ja ajakirjade suhtes kohaldataval vähendatud maksumääral on kultuuriline eesmärk. Laias tähenduses soovitakse sellega anda liidu kodanikele võimalus laiendada oma teadmisi lugemise abil, olgu siis tegemist ilu- või erialakirjandusega, poliitiliste, erialaste või meelelahutuslike ajalehtede ja ajakirjadega. Sellele eesmärgile viitab asjaolu, et käibemaksudirektiivi III lisa punkt 6 jätab „täielikult või peamiselt reklaamiks mõeldud“ trükiste tarne vähendatud maksumäära kohaldamisalast välja. Nimelt puudub sellistel väljaannetel hariduslik eesmärk. Peale selle võib kõnealust eesmärki välja lugeda ka ühise käibemaksusüsteemi muudest sätetest, nimelt käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktides i ja j haridusteenuste ette nähtud maksuvabastusest.

57. Kõnealuse haridusliku eesmärgi täitmine sõltub üksnes digitaalse raamatu sisust, mitte aga selle edastamise viisist. Seepärast ei ole füüsilisel kandjal turustatavate digitaalsete raamatute ja elektrooniliselt edastatavate digitaalsete raamatute vahel käibemaksudirektiivi III lisa punktiga 6 taotletava haridusliku eesmärgi aspektist põhimõttelist vahet. Seega on kaubatarne mõlemad vormid sarnased ka uuritava õigusnormi eesmärki arvestades.

iv) Vahekokkuvõte

58. Eeltoodu põhjal tuleb tuvastada, et füüsilisel kandjal olevate digitaalsete raamatute tarne ja digitaalsete raamatute elektrooniline tarne on sarnased nii uuritava õigusnormi eesmärki kui ka asjaomase valdkonna eesmärke ja põhimõtteid arvestades.

b) Põhjendus

59. Sarnaste olukordade erinev kohtlemine võib siiski olla põhjendatud, kui sellega taotletakse õiguspärast eesmärki ja see on kõnealuse eesmärgiga proportsionaalne.⁴²

60. Viidatud nõudeid tuleb järgida olenemata sellest, millises õigusvaldkonnas erinev kohtlemine tuvastatakse. Need kehtivad isegi seal, kus Euroopa Kohus on andnud liidu seadusandjale sõnaselgelt laia kaalutusõiguse⁴³, nagu eelkõige ühise põllumajanduspoliitika valdkonnas.⁴⁴

40 — Vt ka siseturu- ja tarbijakaitsekomisjoni 22. jaanuari 2009. aasta seisukoht majandus- ja rahanduskomisjonile, mis käsitleb komisjoni 7. juuli 2008. aasta ettepanekut: nõukogu direktiiv, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ vähendatud käibemaksumäärade osas (KOM(2008) 428) (Euroopa Parlamendi 11. veebruari 2009. aasta plenaaristung dokumendi, A6 0047/2009, lk 6).

41 — Kohtuotsused, 3.5.2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, punkt 25) ja 7.11.2013, Tulică ja Plavoşin (C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, punkt 34).

42 — Vt nt kohtuotsused, 16.12.2008, Arcelor Atlantique et Lorraine jt (C-127/07, EU:C:2008:728, punkt 47); 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).

43 — Vt kohtuotsus, 16.12.2008, Arcelor Atlantique et Lorraine jt (C-127/07, EU:C:2008:728, punktid 57 ja 58).

44 — Vt kohtuotsus, 6.11.2014, Feakins (C-335/13, EU:C:2014:2343, punkt 56).

61. Siiski on erineva kohtlemise põhjendatuse hindamise intensiivsus erinev, olenedes kaalutusõiguse ulatusest, mida liidu seadusandja saab konkreetsel juhul kasutada. Kui liidu seadusandja teeb vahet harta artikli 21 alusel keelatud erineva kohtlemise kriteeriumi, näiteks soo või rassi alusel⁴⁵, siis peab Euroopa Kohus erineva kohtlemise põhjendatust rangemalt kontrollima.⁴⁶ Kui vahetegemine põhineb seevastu muul kriteeriumil, on Euroopa Kohtu kontroll vähem range, et hoida ära olukorda, kus liidu kohus asendab liidu seadusandja hinnangu enda hinnanguga.⁴⁷ Kohtupraktika kohaselt kehtib see eriti suurel määral õigusnormide suhtes, mille raames tuleb anda poliitilist, majanduslikku, sotsiaalset või meditsiinilist laadi hinnanguid.⁴⁸ Siiski nõuab proportsionaalsuse põhimõtte ka siin, et Euroopa Kohtu kontroll peab olema seda rangem, mida rängemad on erineva kohtlemise tagajärjed liidu kodaniku jaoks.⁴⁹

i) Erineva kohtlemise eesmärk

62. Seda piiratud kontrollikriteeriumi arvestades tuleb esmalt kindlaks teha eesmärk, mida liidu seadusandja taotleb füüsilisel kandjal olevate digitaalsete raamatute tarne ja digitaalsete raamatute elektroonilise tarne erineva käsitlemisega.

63. Erinev kohtlemine nähti ette direktiiviga 2009/47. Käibemaksudirektiivi III lisa punktis 6 ette nähtud vähendatud maksumäära kohaldamisala laiendamine füüsilisel kandjal tarnitavatele digitaalsetele raamatutele taotleb direktiivi 2009/47 põhjenduse 4 kohaselt eesmärki „selgitada ja ajakohastada [käibemaksudirektiivi] III lisas olevat viidet raamatutele, eesmärgiga võtta arvesse tehnika arengut“. Direktiiv 2009/47 ei muutnud siiski eelkõige käibemaksudirektiivi artikli 98 lõike 2 teise lõigu sätet, mille kohaselt ei kohaldata vähendatud maksumäärasid elektrooniliselt osutatavate teenuste suhtes. Järelikult ei saa elektrooniliselt edastatavatele digitaalsetele raamatutele kui sellistele kohaldada vähendatud maksumäära.⁵⁰

64. Seega ei võetud „tehnika arengut“ arvesse täies ulatuses. Just digitaalsete raamatute „loomulik“ edastamisviis, nimelt elektrooniline tarne jääb vähendatud maksumäära kohaldamisalast välja. Selle põhjus seisneb käibemaksudirektiivi artikli 98 lõike 2 teise lõigu sättes, mis välistab vähendatud maksumäära kohaldamise kõikide elektrooniliselt osutatavate teenuste⁵¹ suhtes, seega mitte ainult elektrooniliselt edastatavate digitaalsete raamatute suhtes. Seega on käesoleva erineva kohtlemise õigustatuse seisukohast määrav elektrooniliste teenuste turu suhtes üldkohaldatava õigusnormi eesmärk.

45 — Diskrimineerimiskeelud on vaid võrdse kohtlemise üldpõhimõtte eriomased kajastused, vt nt kohtuotsus, 27.1.2005, *Europe Chemi-Con (Saksamaa) vs. nõukogu* (C-422/02 P, EU:C:2005:56, punkt 33).

46 — Vt samamoodi juba kohtujurist Poiarès Maduro ettepanek kohtuasjas *Arcelor Atlantique et Lorraine jt* (C-127/07, EU:C:2008:292, punkt 32).

47 — Vt selles tähenduses nt kohtuotsused, 12.5.2011, *Luksemburg vs. parlament ja nõukogu* (C-176/09, EU:C:2011:290, punkt 35) ja 22.5.2014, *Glatzel* (C-356/12, EU:C:2014:350, punkt 64).

48 — Vt kohtuotsused, 16.12.2008, *Arcelor Atlantique et Lorraine jt* (C-127/07, EU:C:2008:728, punkt 57) ja 22.5.2014, *Glatzel* (C-356/12, EU:C:2014:350, punkt 52); vt eelkõige ühise põllumajanduspoliitika kohta kohtuotsused, 29.10.1980, *Roquette Frères vs. nõukogu* (138/79, EU:C:1980:249, punkt 25); 5.10.1994, *Saksamaa vs. nõukogu* (C-280/93, EU:C:1994:367, punktid 89 ja 90) ja 30.6.2016, *Lidl* (C-134/15, EU:C:2016:498, punkt 47); vt lisaks proportsionaalsuse põhimõttest tulenevate üldiste nõuete kohta nt 12.11.1996, *Ühendkuningriik vs. nõukogu* (C-84/94, EU:C:1996:431, punkt 58); 1.3.2016, *National Iranian Oil Company vs. nõukogu* (C-440/14 P, EU:C:2016:128, punkt 77) ja 4.5.2016, *Pillbox 38* (C-477/14, EU:C:2016:324, punkt 49).

49 — Vt selles tähenduses kohtuotsus, 16.12.2008, *Arcelor Atlantique et Lorraine jt* (C-127/07, EU:C:2008:728, punkt 59); vt eelkõige põhiõiguste riive korral kohtuotsus, 8.4.2014, *Digital Rights Ireland jt* (C-293/12 ja C-594/12, EU:C:2014:238, punkt 47).

50 — Vt kohtuotsused, 5.3.2015, komisjon vs. Prantsusmaa (C-479/13, EU:C:2015:141, punktid 17 ja 40) ja 5.3.2015, komisjon vs. Luksemburg (C-502/13, EU:C:2015:143, punktid 26 ja 47).

51 — Vt selle kohta ka elektrooniliste teenuste lõplik loetelu käibemaksudirektiivi II lisas, mis puudutab artikli 58 lõike 1 punkti c, ning täiendav määratlus nõukogu 15. märtsi 2011. aasta rakendusmääruse (EL) nr 282/2011, millega sätestatakse direktiivi 2006/112/EÜ rakendusmeetmed (ELT L 77, lk 1), artiklis 7 ja I lisas.

65. Käibemaksudirektiivi artikli 98 lõike 2 teine lõik põhineb sättel, mis sisaldub kuuenda direktiivi⁵² artikli 12 lõike 3 punkti a neljandas lõigus koosmõjus artikli 9 lõike 2 punkti e viimase taandega ja mis lisati direktiiviga 2002/38/EÜ.⁵³ Kõnealuse sättega taotletud eesmärgi kohta direktiivi 2002/38 põhjendused teavet ei anna.

66. Siiski viitab komisjoni asjaomane ettepanek ebakindlale olukorrale, milles võivad olla elektrooniliste teenuste pakkujad seoses kohaldatava maksumääraga.⁵⁴ Nimelt kehtestati direktiiviga 2002/38 väljaspool liitu asuvatele elektrooniliste teenuste osutajatele kohustus maksustada liidus asuvatele tarbijatele osutatavad teenused tarbijate asukohariigis.⁵⁵ Selle eesmärk on ära hoida kolmandate riikide maksupoliitika tõttu tekkida võivad konkurentsimoonutused.⁵⁶ Viidatud sättest tulenevalt kohaldatakse elektrooniliste teenuste suhtes tarbijate asukohaliikmesriigi kehtivat maksumäära.

67. Ühtlasi tuleb aga väljaspool liitu asuval maksukohustuslastel lihtsustada maksukohustuste täitmist, seda ka selleks, et nendest kinnipidamine oleks tõenäolisem.⁵⁷ Lihtsustamised peaksid tulema kasuks ka liikmesriikide maksuhalduritele ning parandama nende kontrollivõimalusi.⁵⁸ Eelkõige tuleb see saavutada seeläbi, et maksukohustuslased saavad järgida oma kohustusi, täites ühesainsas liikmesriigis elektroonilised maksudeklaratsioonid, mis hõlmavad kogu liitu.⁵⁹ Peale selle tagas käibemaksudirektiivi artikli 98 lõike 2 teises lõigus sisalduvale sättele eelnenud säte, et liikmesriigis sealsetele tarbijatele osutatavate teenuste suhtes on alati kohaldatav ainult asjaomase liikmesriigi harilik maksumäär.

68. Liidus asuvad elektrooniliste teenuste osutajad olid seevastu teistsuguses olukorras. Nende puhul ei muutnud direktiiv 2002/38 midagi. Nemad jätkasid oma elektroonilistele teenustelt maksu deklareerimist oma asukohaliikmesriigis, olenemata sellest, kus oli asjaomase tarbija asukoht⁶⁰, ja seetõttu olid nende teenused maksustatavad vaid kuni kolme maksumääraga selles liikmesriigis.

69. Komisjon märkis käesolevas menetluses siiski *mutatis mutandis*, et keeld kohaldada elektrooniliste teenuste suhtes vähendatud maksumäärasid on tähtis ka liidus tegutsevate maksukohustuslaste jaoks, kuna see hoidis ära kahjuliku maksukonkurentsi liikmesriikide vahel. Nimelt kuna nende maksukohustuslaste jaoks jäi elektrooniliste teenustega seotud maksukoormuse aspektist määravaks üksnes nende asukoht, oleks liikmesriik võinud asjaomase vähendatud maksumäära kehtestamisega kutsuda neid teenuseosutajaid tooma oma asukohta üle enda territooriumile. Elektroonilise müügivõrgu keskust on nimelt suhteliselt lihtne üle viia teise riiki.

52 — Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23), mis oli käibemaksudirektiivi artikli 411 lõike 1 ja artikli 413 kohaselt kohaldatav kuni 31. detsembrini 2006.

53 — 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 (ELT 2002, L 128, lk 41; ELT eriväljaanne 09/01, lk 358), artikli 1 punkt 2.

54 — Komisjoni 7. juuni 2000. aasta ettepanek: nõukogu direktiiv, millega muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ seoses teatavate elektroonilisel osutatavate teenuste maksustamisega käibemaksuga (KOM(2000) 349 (lõplik)), punktid 3.1 ja 5.2 seoses artikli 1 punktiga 2.

55 — Vt kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkt f ja nüüd käibemaksudirektiivi artikli 58 lõike 1 punkt c.

56 — Vt nüüd käibemaksudirektiivi põhjendus 23.

57 — Vt eespool 54. joonealuses märkuses viidatud komisjoni ettepanek, punktid 3.1 ja 3.2.

58 — Vt eespool 54. joonealuses märkuses viidatud komisjoni ettepanek, punkti 5 algus.

59 — Vt direktiivi 2002/38 põhjendus 5; vt nüüd käibemaksudirektiivi artikkel 358a jj.

60 — See tulenes kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 1 põhieeglist; vt eespool 54. joonealuses märkuses viidatud komisjoni ettepanek, punkt 2.

70. Asjaomane õiguslik olukord muutus aga 1. jaanuarist 2015 täielikult. Kehtiva käibemaksudirektiivi artikli 58 lõike 1 punkti c⁶¹ kohaselt on liidus asuvate maksukohustuslaste suhtes kohaldatav sama kord nagu väljaspool liitu asuvate maksukohustuslaste suhtes: elektroonilised teenused tuleb alati maksustada asjaomase tarbija liikmesriigis. Nüüdsest saavad kõik teenuseosutajad täita oma maksukohustused kõikide liikmesriikide ees ühe maksudeklaratsiooni esitamisega vaid ühes liikmesriigis.⁶²

71. Lõppkokkuvõttes on seega tegemist käibemaksudirektiivi artikli 98 lõike 2 teise lõigu ja selle eelkäijaks olnud sätete kahe erineva eesmärgiga, millel tuleb lisaks vahet teha ka ajaliselt: elektrooniliste teenuste suhtes vähendatud maksumäärade kohaldamise keeluga sooviti kuni 31. detsembrini 2014 esiteks lihtsustada väljaspool liitu asuvatel maksukohustuslastel maksukohustuste täitmist, teiseks hoida ära liikmesriikidevahelist kahjulikku maksukonkurentsi; alates 1. jaanuarist 2015 soovitakse keeluga veel vaid lihtsustada maksukohustuste täitmist, seda nüüd siiski elektrooniliste teenuste turu osas tervikuna.

ii) Kohane eesmärkide järgimine

72. Nimetatud eesmarke pidi liidu seadusandja ka kohaselt järgima. Seejuures tuleb erineva kohtlemise tagajärgi võrrelda nende eesmärkide järgimisest tuleneva kasuga. Seoses sellega tuleb meeles pidada, et maksuõiguse valdkonnas peab liidu seadusandja viima läbi keerukaid majanduslikke ja finantsanalüüse, millega seoses on tal hindamis- ja kaalutusõigus.⁶³

73. Mis puudutab eesmärki maksukohustuste täitmist erinevate käibemaksumäärade vähendamise abil lihtsustada, siis tuleb siin asja vaadelda diferentseeritult. Nimelt tuleb elektroonilistele teenustele vähendatud maksumäärade kohaldamise keeld kasuks nii maksukohustuslastele kui ka liikmesriikide maksuhalduritele.⁶⁴

74. Maksukohustuslastele kasuks tulev lihtsustamine ei ole seejuures proportsionaalne ebasoodsa olukorraga, millesse neid seab keeld kohaldada vähendatud maksumäära elektrooniliselt edastatavatele digitaalsetele raamatutele. Nimelt ei kaalu kaitse maksumäärade paljususe eest üles nende teenuste maksustamist kõrgema maksumääraga, millest tuleneb ka konkurentsialane ebasoodne olukord. Loomulikult muudab iga maksusoodustuse kasutamine maksuõiguse kohaldamise soodustatud isiku jaoks keerukamaks. See koormus ei saa aga tähendada maksuseadusandja jaoks lubatähte kohelda sarnaseid olukordi erinevalt.

75. Liikmesriikide maksuhaldurite töö hõlbustamist silmas pidades saaks eesmärgi proportsionaalsuse vastu tugineda Euroopa Kohtu ammuse sedastusega, et praktiliste raskustega ei saa põhjendada ilmselgelt ebaõiglase koormuse seadmist – käesoleval juhul elektrooniliselt edastatavate digitaalsete raamatute müügile.⁶⁵ Põhivabadustega seotud diskrimineerimiskeelu raames tunnistas Euroopa Kohus aga hiljuti selgelt, et maksuhalduril on õiguspärane huvi õigusnormide kehtestamise vastu, mis on hõlpsasti hallatavad ja kontrollitavad.⁶⁶

61 — Säte asendati 1. jaanuarist 2015 direktiivi 2008/8 artikli 5 punktiga 1.

62 — Vt käibemaksudirektiivi artiklid 358–369k.

63 — Vt eespool, punkt 61.

64 — Vt eespool punkt 67.

65 — Vt kohtuotsus, 25.10.1978, Royal Scholten-Honig ja Tunnel Refineries (103/77 ja 145/77, EU:C:1978:186, punktid 81–83).

66 — Vt kohtuotsus, 24.2.2015, Sopora (C-512/13, EU:C:2015:108, punkt 33).

76. Seepärast on liidu seadusandjal põhimõtteliselt kaalutusõigus kehtestada eriomane maksustamissüsteem kõikide elektrooniliste teenuste maksustamiseks nende tarbimise koha järgi. Sellise eriomase maksustamissüsteemi vajadus tuleneb elektrooniliste teenuste osutamise eripärastest raamtingimustest, kuna erinevalt klassikalisest kaubandusest saab elektroonilisi teenuseid osutada ilma mingite probleemideta piiriüleselt ja pealegi nõuavad need vaid minimaalset füüsilist kohalolu, mistõttu on riigi maksuasutuste sekkumine raskendatud.

77. Peale selle on Euroopa Kohus juba märkinud, et kui liidu seadusandjal tuleb luua keerukas süsteem, võib ta seda teha etappide kaupa.⁶⁷ Selles mõttes on arusaadav, et liidu seadusandja kujundab uude maksustamismenetluse esmalt võimalikult lihtsana. See on nii eelkõige ajal, mil elektrooniliste teenuste osutajad toovad turule palju uusi tooteid, mille liigitamine vähendatud maksumäärade olemasolevatesse kategooriatesse võib olla kaheldav.

78. Selline etapiviisiline tegutsemine on aga kohane vaid siis, kui asjaomast süsteemi järjepidevalt kontrollitakse.⁶⁸ Seni täidab seda nõuet liidu tasandil pädevate organite tegevus. Nõukogu nägi juba asjaomaste sätete kehtestamisel ette, et elektrooniliste teenuste suhtes kehtivat eriomast maksustamissüsteemi kontrollitakse teatava aja tagant, arvestades sellega saadud kogemusi.⁶⁹ Peale selle andis komisjon hiljuti teada, et elektrooniliselt edastatavate digitaalsete raamatute võrdse käsitlemise huvides vaatab ta üle direktiiviettepaneku, millega muudetakse käibemaksudirektiivi.⁷⁰

79. Kuivõrd maksustamissüsteemi lihtsustamise eesmärk puudutas kuni 31. detsembrini 2014 ainult väljaspool liitu asuvaid maksukohustuslasi, on eeltoodud kaalutlused suhteliselt vähetähtsad. Seda tasakaalustab sellel perioodil siiski õiguspärane eesmärk hoida ära kahjulik liikmesriikidevaheline maksukonkurents.⁷¹

80. Kaalukaasi teine pool ei ole seevastu kuigi kaalukas.

81. Füüsilisel kandjal olevate digitaalsete raamatute pakkujate ja elektrooniliselt edastatavate digitaalsete raamatute pakkujate vahelised konkurentsimoonutused on ilmselt mõõdukad. Nimelt märkis Poola Vabariik kohtuistungil põhjendatult, et elektroonilise müügi kulud on palju väiksemad kui kauba tavamüügi kulud. Järelikult saab elektrooniliselt edastatavaid digitaalseid raamatuid pakkuda füüsilisel kandjal olevate raamatutega võrreldes madalama hinnaga isegi siis, kui nende suhtes on kohaldatav kõrgem käibemaksumäär.

82. Seda arvestades võib väita, et põhivabadustega kaitstud piiriülene juurdepääs raamatutele või – nagu märkis Poola õiguskantsler – puuetega inimeste juurdepääs raamatutele⁷² ei ole olulisel määral piiratud.

83. Liidu seadusandja poolt käibemaksudirektiivi artikli 98 lõike 2 teise lõiguga taotletud eesmärke järgitakse seega kohasel viisil.

67 – Vt kohtuotsused, 16.12.2008, Arcelor Atlantique et Lorraine jt (C-127/07, EU:C:2008:728, punkt 57) ja 17.10.2013, Schaible (C-101/12, EU:C:2013:661, punkt 91).

68 – Vt selle kohta kohtuotsus, 16.12.2008, Arcelor Atlantique et Lorraine jt (C-127/07, EU:C:2008:728, punkt 62).

69 – Vt direktiivi 2002/38 artiklid 4 ja 5 ning direktiivi 2008/8 artikkel 6.

70 – Vt komisjoni 7. aprilli 2016. aasta teatis Euroopa Parlamendile, nõukogule ning Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele käibemaksu tegevuskava kohta (COM(2016) 148 final), punkt 5.

71 – Vt eespool, punkt 69.

72 – Vt selle kohta harta artikkel 26.

c) Vahekokkuvõte

84. Vähendatud maksumäära kohaldamisest tulenev erinev kohtlemine, mis saab vastavalt käibemaksudirektiivi III lisa punktile 6 koosmõjus artikli 98 lõikega 2 osaks digitaalsetele raamatutele olenevalt nende edastamise vormist, on seega põhjendatud ega riku järelkult võrdse kohtlemise põhimõtet.

2. Füüsilisel kandjal olevate digitaalsete ajalehtede ja ajakirjade väljajätmine

85. Teiseks tuleb nüüd kontrollida, kas asjaolu, et käibemaksudirektiivi III lisa punkt 6 koosmõjus artikli 98 lõikega 2 ei võimalda kohaldada vähendatud maksumäära füüsilisel kandjal olevatele ajalehtedele ja ajakirjadele, on kooskõlas võrdse kohtlemise põhimõttega. Seejuures tuleb vaadelda erineva kohtlemise kahte eraldi juhtumit.

a) Võrdlus digitaalsete raamatutega

86. Esiteks käsitletakse digitaalseid ajalehti ja ajakirju teisiti kui digitaalseid raamatuid, kuna viimaste suhtes võib kohaldada vähendatud maksumäära juhul, kui need tarnitakse füüsilisel kandjal.

87. Sellest tulenev võrdse kohtlemise põhimõtte rikkumine eeldas esmalt, et ühelt poolt ajalehtede ja ajakirjade ning teiselt poolt raamatute puhul oli tegemist sarnaste olukordadega.⁷³

88. See ei ole siiski nii. Olukorrad ei ole sarnased asjaomase valdkonna eesmärgi ega uuritud õigusnormi eesmärgi poolest.⁷⁴

89. Esiteks ei konkureeri ajalehed ja ajakirjad üldjuhul raamatutega. Väljaannete eri vormid kõnetavad tarbija eri vajadusi, kuna üldjuhul erinevad need teksti pikkuse, teabe liigi, kunstilise väärtuse ja kestva tähtsuse poolest. Pidades silmas ühise käibemaksusüsteemi eesmärki hoida ära konkurentsimoonutused⁷⁵, ei ole need seega sarnased.

90. Teiseks puudub ühelt poolt ajalehtede ja ajakirjade ning teiselt poolt raamatute vahel sarnasus ka uuritava õigusnormi eesmärgi aspektist. Hariduslik eesmärk, mida taotleb käibemaksudirektiivi III lisa punkt 6⁷⁶, on väljaannete eri vormide puhul reeglina selgelt erinev. Kui ajalehtedel ja ajakirjadel on pigem seos käesoleva hetkega, siis raamatud annavad sageli kestvalt olulist teavet või on kunstilise väärtusega. Nii on ühelt poolt raamatute ja teiselt poolt ajalehtede ja ajakirjade suhtes vähendatud maksumäära kohaldamise eesmärk teadmiste andmise valdkonnas täiesti erinev.

91. Seega ei riku füüsilisel kandjal olevate digitaalsete ajalehtede ja ajakirjade ning füüsilisel kandjal olevate raamatute erinev käsitlemine võrdse kohtlemise põhimõtet.

b) Võrdlus paberkandjal olevate ajalehtede ja ajakirjadega

92. Teiseks käsitletakse füüsilisel kandjal olevaid digitaalseid ajalehti ja ajakirju teisiti kui paberkandjal ilmuvaid ajalehti ja ajakirju.

73 — Vt selle tingimuse kohta eespool, punkt 37.

74 — Vt nende tingimuste kohta eespool, punkt 39.

75 — Vt eespool, punktid 40 ja 42.

76 — Vt eespool, punktid 55 ja 56.

93. Kuigi järeldus ei ole siin nii ilmselge nagu eelnevalt, leian, et paber kandjal olevad ajalehed ja ajakirjad ning füüsilisel kandjal olevad digitaalseid ajalehed ja ajakirjad ei ole samuti objektiivselt sarnased.

94. Käibemaksudirektiivi III lisa punkti 6 kohast müügiedenduse eesmärki silmas pidades tuleb põhimõtteliselt küll tõdeda, et digitaalsed ning trükitud ajalehed ja ajakirjad on sarnased, kuna selles osas on oluline vaid sisu.⁷⁷

95. See ei ole aga nii, kui võtta arvesse asjaomase valdkonna eesmärki hoida ära konkurentsimoonutused.⁷⁸ Nimelt on Euroopa Kohus otsuses K raamatute kohta juba märkinud, et füüsilisel kandjal olevad digitaalsed raamatud ja nende paber kandjal versioonid ei konkureeri omavahel tingimata. Pigem sõltub sellise konkurentsi olemasolu paljudest asjaoludest, mis ei ole erinevad mitte üksnes liikmesriigiti, vaid võivad muutuda ka ajas.⁷⁹ Sellises ebaselges faktilises olukorras on aga üksnes liidu seadusandja ülesanne anda oma seadusandliku kaalutusõiguse raames ulatuslik hinnang konkurentsiolukorrale liidus tervikuna ning seda ei saa teha Euroopa Kohus.⁸⁰

96. Seega ei ole võrdse kohtlemise põhimõtet rikutud ka sellega, et vastavalt käibemaksudirektiivi III lisa punktile 6 koosmõjus artikli 98 lõikega 2 ei või füüsilisel kandjal olevatele digitaalsetele ajalehtede ja ajakirjadele erinevalt nende trükiversioonidest kohaldada vähendatud maksumäära.

3. Elektrooniliselt edastatud väljaannete erinev käsitlemine võrreldes trükiväljaannetega

97. Lõpuks tuleb veel analüüsida küsimust, kas kõikide elektrooniliselt edastatavate digitaalsete väljaannete erinev käsitlemine võrreldes trükiväljaannetega, mis tuleneb käibemaksudirektiivi III lisa punktist 6 koosmõjus artikli 98 lõikega 2, võib rikkuda võrdse kohtlemise põhimõtet.

98. Eeltoodud kaalutluste põhjal ei ole see aga nii.

99. Seejuures ei ole lõpuks oluline, kas digitaalsed ja trükiväljaanded ei ole kohtupraktika tähenduses üldiselt piisavalt sarnased. Seda toetab käesolevas asjas uuritava õigusnormi eesmärki arvesse võttes asjaolu, et elektrooniliselt edastatavate digitaalsete väljaannete ja trükiväljaannete vahel esineb nende müügiedenduse *vajaduse* aspektist märkimisväärne erinevus, mis tuleneb väga erinevatest müügikuludest.⁸¹ Lisaks tuleks arvesse võtta liidu seadusandja kaalutusõigust konkurentsivolukorra hindamisel.⁸²

100. Isegi aga kui lähtuda tuleks kõnealuste väljaannete sarnasusest, oleks elektrooniliselt edastatavate digitaalsete väljaannete ja trükiväljaannete erinev käsitlemine praegu põhjendatud. Nagu eespool selgitatud, tuleneb see eelkõige õiguspärasest seadusandlikust eesmärgist näha elektrooniliste teenuste ette eraldi maksustamissüsteem.⁸³ Sellest aspektist on elektrooniliselt edastatavate väljaannete erinev käsitlemine võrreldes trükiväljaannetega seda asjakohasem, et konkurentsivolukord ei ole nende puhul ilmselt veel nii terav, kui see on identsete digitaalsete väljaannete puhul.⁸⁴

101. Seega ei ole võrdse kohtlemise põhimõtet rikutud ka sellega, et käibemaksudirektiivi III lisa punkt 6 koosmõjus artikli 98 lõikega 2 jätab vähendatud maksumäära kohaldamisalast erinevalt trükiväljaannetest välja elektrooniliselt edastatavad väljaanded.

77 — Vt eespool, punktid 56 ja 57.

78 — Vt eespool, punkt 40.

79 — Vt kohtuotsus, 11.9.2014, K (C-219/13, EU:C:2014:2207, punktid 24–32).

80 — Vt eespool, punkt 61.

81 — Vt eespool, punkt 81.

82 — Vt eespool, punkt 95.

83 — Vt eespool, punkt 66 jj.

84 — Vt eespool, punkt 81.

V. Ettepanek

102. Eeltoodust tulenevalt teen Euroopa Kohtule ettepaneku langetada järgmine otsus:

Eelotsuse küsimuste analüüsimisel ei ilmnenu asjaolusid, mis lubaksid kahelda nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi ja mida on muudetud direktiiviga 2009/47/EÜ, III lisa punkti 6 kehtivuses.