Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

5. märts 2015*

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

Kohtuasjas C-502/13,

mille ese on ELTL artikli 258 alusel 18. septembril 2013 esitatud liikmesriigi kohustuse rikkumise hagi,

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

hageja,

keda toetab:

Euroopa Liidu Nõukogu, esindajad: E. Chatziioakeimidou ja A. de Gregorio Merino,

menetlusse astuja,

versus

Luksemburgi Suurhertsogiriik, esindaja: D. Holderer,

kostja,

keda toetab:

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

menetlusse astuja,

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

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

kohtujurist: P. Mengozzi,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

* Kohtumenetluse keel: prantsuse.

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

on teinud järgmise

otsuse

1 Euroopa Komisjon palub oma hagiavalduses Euroopa Kohtul tuvastada, et kuna Luksemburgi Suurhertsogiriik kohaldas digiraamatutele (või elektronraamatutele) 3-protsendilist käibemaksumäära, siis on ta rikkunud kohustusi, mis tulenevad nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1), mida on muudetud nõukogu 7. detsembri 2010. aasta direktiiviga 2010/88/EL (ELT L 326, lk 1) (edaspidi „käibemaksudirektiiv") artiklitest 96–99, 110 ja 114, koostoimes selle direktiivi II ja III lisa ning nõukogu 15. märtsi 2011. aasta rakendusmäärusega (EL) nr 282/2011, millega sätestatakse direktiivi 2006/112 rakendusmeetmed (ELT L 77, lk 1).

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

2 Käibemaksudirektiivi artikli 14 lõige 1 näeb ette järgmist:

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

3 Selle direktiivi artikli 24 lõige 1 sätestab:

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

4 Nimetatud direktiivi artikkel 96 sätestab:

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

5 Käibemaksudirektiivi artikkel 97 on sõnastatud järgmiselt:

„Alates 1. jaanuarist 2011 kuni 31. detsembrini 2015 ei või harilik maksumäär olla väiksem kui 15%."

6 Selle direktiivi artikli 98 lõiked 1 ja 2 sätestavad:

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

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

Vähendatud maksumäärasid ei kohaldata elektrooniliselt osutatavate teenuste suhtes."

7 Direktiivi artikli 99 lõige 1 sätestab:

„Vähendatud maksumäärad määratakse kindlaks teatud protsendina maksustatavast väärtusest ning see ei või olla madalam kui 5 protsenti."

8 Sama direktiivi artikkel 110 sätestab:

„Liikmesriigid, kes 1. jaanuaril 1991 võimaldasid maksuvabastusi koos eelmises etapis tasutud käibemaksu mahaarvamisega või kohaldasid artiklis 99 sätestatud miinimumist madalamaid vähendatud maksumäärasid, võivad nende maksuvabastuste võimaldamist ning selliste vähendatud maksumäärade kohaldamist jätkata.

Esimeses lõigus nimetatud maksuvabastused ja vähendatud maksumäärad peavad olema kooskõlas ühenduse õigusega ning vastu võetud lähtuvalt selgelt määratletud sotsiaalsetest huvidest ning lõpptarbija kasuks."

9 Käibemaksudirektiivi artikli 114 lõige 1 näeb ette:

„Liikmesriigid, kes olid 1. jaanuaril 1993 kohustatud suurendama 1. jaanuaril 1991 kehtinud harilikku maksumäära rohkem kui 2 protsendi võrra, võivad kohaldada artiklis 99 sätestatud miinimumist madalamat vähendatud maksumäära III lisas nimetatud rühmadesse kuuluvate kaubatarnete ja teenuste osutamise suhtes.

[…]".

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

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

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

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

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

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

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

14 Käibemaksudirektiivi III lisa punktis 9 on selliste teenustena, millele võidakse kohaldada vähendatud käibemaksumäära, välja toodud „kirjanike, heliloojate ja esitajate teenused ja neile makstavad autoritasud”.

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

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

2. Lõige 1 hõlmab eelkõige järgmisi juhtumeid:

[…]

f) I lisas loetletud teenused.”

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

„[Käibemaksudirektiivi] II lisa punkt 3:

[…]

c) raamatute digiteeritud sisu ja muud elektroonilised trükised;

[…]”.

Luksemburgi õigus

17 12. veebruari 1979. aasta käibemaksuseaduse 25. oktoobril 2012 Luksemburgi Suurhertsogiriigile saadetud põhjendatud arvamuses kehtestatud tähtaja lõppemise ajal kehtinud versiooni (edaspidi „käibemaksuseadus”) artikli 39 lõige 3 sätestas:

„Maksustatavatele tehingutele kohaldamisele kuuluv harilik käibemaksumäär on 15 protsenti tehingu maksustatavast väärtusest […].

Vähendatud maksumäär on kuus protsenti sellest maksustatavast väärtusest.

Oluliselt vähendatud maksumäär on kolm protsenti maksustatavast väärtusest.”

18 Käibemaksuseaduse artikkel 40 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Käibemaksuga maksustatakse suurhertsogi määruses sätestatud ulatuses ja tingimustel järgmisi tehinguid:

[…]

2) oluliselt vähendatud, 3-protsendilises määras kaubatarned, teenuste osutamine ning kaupade ühendusesisene soetamine ja importimine, nagu käesoleva seaduse B lisas loetletud kaubad ja teenused;

[…]

2. Käibemaksuga maksustatakse harilikus, 15-protsendilises määras muid maksustatavaid tehinguid kui lõikes 1 nimetatud tehingud.

[…]”.

19 Käibemaksuseaduse B lisa „Oluliselt vähendatud maksumääraga maksustatavad kaubad ja teenused” punkt 5 sätestab:

„Raamatud (sealhulgas väiketrükised, teabevoldikud ja muud samalaadsed trükised, lastele mõeldud pildi-, joonistus- ja värvimisraamatud, trükitud või käsikirjalised noodid, maa- ja merekaardid ja muud samalaadsed kaardid), ajalehed ja muud perioodikaväljaanded. Sellesse loetellu ei kuulu täielikult või peamiselt reklaamiks mõeldud trükised ja pornograafilised raamatud, ajakirjad ja trükised.”

20 Suurhertsogi 21. detsembri 1991. aasta määrus, millega kehtestatakse vähendatud, oluliselt vähendatud ja keskmise käibemaksumäära kohaldamise piirmäärad ja tingimused, põhjendatud arvamuses kindlaksmääratud tähtaja lõppemise ajal kehtinud versiooni (edaspidi „suurhertsogi 21. detsembri 1991. aasta määrus”) artikkel 2 sätestas:

„[Käibemaksu]seaduse B lisa punktides 1–7 loetletud kaubad on üksikasjalikumalt määratletud käesoleva määruse artiklis 1 nimetatud impordi tollitariifi (TD) rubriikidesse kuuluvuse alusel.

[…]

5. Raamatud, ajakirjad ja perioodilised väljaanded:

a)

— Raamatud, väiketrükised ja muud samalaadsed trükised, ka eraldi poognatena, välja arvatud täielikult või peamiselt reklaamiks mõeldud trükised ja pornograafilised raamatud (ex nr 49.01 TD)

— Inkunaablid ja muud raamatud, mille näol on tegemist üle saja aasta vanuste antiikesemetega (ex nr 97.06 TD)

[…]”.

21 Registri- ja kinnistusameti 12. detsembri 2011. aasta ringkirjas nr 756 on öeldud:

„Kuna mõistet „raamatud” ei tõlgendata [Euroopa Liidu] liikmesriikides ühetaoliselt, otsustas valitsus neutraalsuse põhimõttest lähtudes, et seda mõistet, mis esineb käibemaksuseaduse B lisa punktis 5 ja [suurhertsogi 21. detsembri 1991. aasta määruse] artikli 2 punkti 5 alapunktis a, tuleb tõlgendada laialt nii, et füüsilisel kandjal olevatel raamatutel ja elektronraamatutel ei tehta vahet, kuna neil on ühesugune funktsioon.

Seda tõlgendust toetab kaudselt ka komisjoni 6. detsembri 2011. aasta teatis Euroopa Parlamendile, nõukogule ja Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele käibemaksu tuleviku kohta (KOM(2011)851 lõplik), kus on rõhutatud, et „[a]valikul arutelul tekitas olulist vaidlemist veel traditsioonilisel ja digitaalkujul kättesaadavate toodete võrdne kohtlemine. Neid küsimusi on vaja käsitleda”.

Käesolevat ringkirja kohaldatakse 1. jaanuarist 2012.”

Kohtueelne menetlus ja menetlus Euroopa Kohtus

22 Komisjon leidis, et 1. jaanuarist 2012 alates digi- ja elektronraamatute tarnimisele 3-protsendilise „oluliselt vähendatud" käibemaksumäära (edaspidi „3-protsendiline vähendatud käibemaksumäär") kohaldamine on käibemaksudirektiiviga vastuolus. Seetõttu saatis ta Luksemburgi Suurhertsogiriigile 4. juulil 2012 märgukirja. Liikmesriik vastas märgukirjale 31. juuli 2012. aasta kirjas.

23 Komisjon esitas 25. oktoobril 2012 põhjendatud arvamuse, milles ta palus Luksemburgi Suurhertsogiriigil võtta selle arvamuse järgimiseks vajalikud meetmed ühe kuu jooksul arvamuse teatavakstegemisest. Liikmesriik vastas põhjendatud arvamusele 29. novembri 2012. aasta kirjas.

24 Kuna komisjon ei jäänud Luksemburgi Suurhertsogiriigi selgitustega rahule, otsustas ta esitada käesolevas asjas hagi.

25 Euroopa Kohtu presidendi 14. jaanuari ja 3. veebruari 2014. aasta määrustega anti Euroopa Liidu Nõukogule ja Belgia Kuningriigile luba astuda vastavalt komisjoni ja Luksemburgi Suurhertsogiriigi nõuete toetuseks menetlusse.

Hagi

Sissejuhatavad märkused

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

27 Luksemburgi Suurhertsogiriik vaidlustab hagi eseme ulatuse. Tema arvates kuulub 3-protsendiline vähendatud käibemaksumäär kohaldamisele ainult allalaadimise teel, mitte aga voogedastuse teel tarnitud raamatutele.

28 Selles osas tuleb nentida – nagu ka komisjon õigesti märgib –, et asjaomastest Luksemburgi õigusnormidest, mis on välja toodud käesoleva kohtuotsuse punktides 17–21, ei tulene, et raamatute tarnele voogedastuse teel ei kohaldata, erinevalt raamatute tarnest allalaadimise teel, 3-protsendilist vähendatud käibemaksumäära.

29 Neil asjaoludel ei saa hagi läbivaatamisel piirduda niisuguse digi- ja elektronraamatute rühmaga, mis on piiratum kui see, mida komisjon oma hagiavalduses käsitleb.

Sisulised küsimused

30 Komisjoni väitel on see, et Luksemburgi Suurhertsogiriik kohaldab elektronraamatute tarnele 3-protsendilist vähendatud käibemaksumäära, vastuolus käibemaksudirektiivi artiklitega 96–99, 110 ja 114 koosmõjus direktiivi II ja III lisaga ning rakendusmäärusega nr 282/2011.

31 See institutsioon märgib, et käibemaksudirektiivi artikli 98 lõike 2 esimese lõigu järgi kohaldatakse vähendatud maksumäärasid üksnes direktiivi III lisas nimetatud rühmadesse kuuluvate kaubatarnete ja teenuste osutamise suhtes. Elektronraamatute tarnimine ei kuulu aga selle lisa kohaldamisalasse ja järelikult ei saa sellele vähendatud käibemaksumäära kohaldada. Niisugust tõlgendust toetab käibemaksudirektiivi artikli 98 lõike 2 teine lõik, mille järgi ei kohaldata vähendatud maksumäärasid elektrooniliselt osutatavatele teenustele. Seega ei luba käibemaksudirektiivi artiklid 110 ja 114 kohaldada elektronraamatute tarnimisele 3-protsendilist vähendatud käibemaksumäära.

32 Luksemburgi Suurhertsogiriik, keda toetab Belgia Kuningriik, vaidleb komisjoni poolt käibemaksudirektiivi asjaomastele sätetele antud tõlgendusele vastu. Nende liikmesriikide arvates kuulub elektronraamatute tarnimine käibemaksudirektiivi III lisa punkti 6 ja – nagu Luksemburgi Suurhertsogiriik teise võimalusena väidab – nimetatud lisa punkti 9 kohaldamisalasse. Lisaks lubavad käibemaksudirektiivi artiklid 110 ja 114 viimati nimetatud liikmesriigil igal juhul kohaldada elektronraamatute tarnimisele 3-protsendilist vähendatud käibemaksumäära.

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

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

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

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

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

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

39 On tõsi, nagu Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Belgia Kuningriik õigesti märgivad, et liidu seadusandja eesmärk – kui ta direktiiviga 2009/47 tehtud muudatuse tagajärjel laiendas käibemaksudirektiivi III lisa punkti 6 kohaldamisala „kõigil füüsilistel kandjatel olevate raamatute [tarnele]” – oli, nagu tuleneb direktiivi 2009/47 põhjendusest 4, selgitada ja ajakohastada tehnika arengut silmas pidades selles punktis olevat viidet mõistele „raamatud”.

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

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

42 Esiteks on „teenuste osutamine” käibemaksudirektiivi artikli 24 lõike 1 kohaselt mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne, samas kui selle direktiivi artikli 14 lõige 1 sätestab, et „kaubatarne” on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek. Elektronraamatute tarnet ei saa aga pidada „kaubatarneks” viimati nimetatud sätte tähenduses, kuna elektronraamatut ei saa käsitada materiaalse varana. Nimelt,

nagu tuleneb käesoleva kohtuotsuse punktist 36, ei anta füüsilist kandjat, mille abil raamatut on võimalik lugeda ja mida saab pidada materiaalseks varaks, tarne käigus üle. Seetõttu tuleb elektronraamatute tarnet pidada artikli 24 lõike 1 alusel teenuse osutamiseks.

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

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

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

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

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

48 Nõustuda ei saa ka Luksemburgi Suurhertsogiriigi argumendiga, mille kohaselt muutis direktiiv 2009/47 selles osas artikli 98 lõike 2 teise lõigu kohaldamisala, kuna niisugusele tõlgendusele räägib vastu viimati nimetatud sätte enda sõnastus, mis välistab ilma igasuguste eranditeta selle, et mis tahes elektrooniliselt osutatavatele teenustele kohaldatakse vähendatud käibemaksumäära.

49 Sellest järeldub – võttes arvesse nii käibemaksudirektiivi III lisa punkti 6 sõnastust ja konteksti kui ka selle regulatsiooni eesmärke, kuhu nimetatud säte kuulub –, et kõnealust punkti ei saa tõlgendada nii, et selle kohaldamisalasse kuulub elektronraamatute tarnimine.

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

51 Nimelt ei võimalda neutraalse maksustamise põhimõte laiendada vähendatud käibemaksumäära kohaldamisala, kui see ei ole ühemõtteliselt sätestatud (vt selle kohta kohtuotsus Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 50 ja seal viidatud kohtupraktika). Ent käibemaksudirektiivi III lisa punkt 6 ei ole säte, mis ühemõtteliselt laiendab vähendatud käibemaksumäära elektronraamatute tarnetele. Vastupidi, nagu tuleneb käesoleva kohtuotsuse punktist 49, ei kuulu niisugused tarned selle sätte kohaldamisalasse.

52 Käesoleva kohtuotsuse punktis 49 esitatud tõlgendust ei sea kahtluse alla, vastupidi Luksemburgi Suurhertsogiriigi väidetele, ka direktiivi 2009/47 ettevalmistavad materjalid. Liikmesriik viitab eeskätt käibemaksudirektiivi III lisa punkti 6 sõnastusele, nii nagu selle pakkus välja komisjon, mille kohaselt kuulub selle lisa kohaldamisalasse „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, CD-d, CD-ROM-id 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".

53 Ilmneb nimelt, nagu märgib ka komisjon, et punkti 6 sõnastusega – sellisena, nagu ta lõpuks vastu võeti – lihtsustati üksnes esialgu välja pakutud sõnastust.

54 Samuti ei saa nõustuda Luksemburgi Suurhertsogiriigi argumendiga, mille kohaselt tuleb käibemaksudirektiivi III lisa punkti 6 tõlgendada nii, et see hõlmab elektronraamatute tarnet, kuna niisugune tõlgendus oleks vastuolus selle sätte eesmärgiga, kui võtta arvesse, et enam ei ole olemas digiraamatuid, mis tarnitakse kliendile füüsilisel kujul. Kõnealuses küsimuses piisab sellest, kui mainida, et – nagu nähtub kohtuotsuse K (EU:C:2014:2207) aluseks olnud asjas käsitletud asjaoludest – see argument põhineb valel eeldusel.

55 Olgu lisatud, et kuivõrd Luksemburgi Suurhertsogiriik seab võrdse kohtlemise põhimõttele tuginedes kahtluse alla käibemaksudirektiivi, eeskätt selle III lisa punkti 6 kehtivuse, ei ole seda kehtivuse küsimust võimalik analüüsida käesolevas liikmesriigi kohustuste rikkumise menetluses.

56 Nimelt ei saa liikmesriik teda selleks otseselt volitava EL toimimise lepingu sätte puudumisel tulemuslikult tugineda temale adresseeritud direktiivi õigusvastasusele vastuväitena liikmesriigi kohustuste rikkumise hagile, mis on esitatud selle direktiivi järgimata jätmise tõttu. See saab olla teisiti ainult juhul, kui vaadeldaval õigusaktil on eriti suured ja ilmsed puudused, nii et seda võib pidada õigustühiseks, kusjuures Luksemburgi Suurhertsogiriik ei ole väitnud, et sellised puudused on olemas (vt kohtuotsus komisjon *vs.* Austria, C-189/09, EU:C:2010:455, punktid 15–17 ja seal viidatud kohtupraktika).

57 Samal põhjusel ei saa see liikmesriik põhjendatult tugineda argumendile, mille kohaselt on direktiiv 2009/47 kehtetu seetõttu, et Euroopa Parlamendi rolli selle vastuvõtmisel eirati.

58 Luksemburgi Suurhertsogiriik viitab ka ELTL artiklile 110, mis tema sõnul tõendab, et aluslepingu koostajate tahe ei olnud anda liidu institutsioonidele õigust kehtestada diskrimineerivaid makse.

59 Samas kattub see argument sisuliselt nimetatud liikmesriigi argumendiga, mis käsitleb võrdse kohtlemise põhimõtet. Niisiis tuleb see argument tagasi lükata samadel põhjustel nagu need, mis on esitatud käesoleva kohtuotsuse punktides 50, 51, 55 ja 56.

60 Luksemburgi Suurhertsogiriik väidab teise võimalusena – juhuks kui elektronraamatute tarne ei kuulu käibemaksudirektiivi III lisa punkti 6 kohaldamisalasse –, et kõnealune tarne kuulub selle lisa punkti 9 kohaldamisalasse.

61 Selle väitega ei saa siiski nõustuda. Niisugust tõlgendust punktist 9, mis käsitleb kirjanike, heliloojate ja esitajate teenuseid ning neile makstavaid autoritasusid, ei toeta kuidagi selle sätte sõnastus ja niisuguse tõlgenduse tulemusel laiendataks kõnealuse sätte kohaldamisala, kuigi – nagu tuleneb käesoleva kohtuotsuse punktist 38 – seda sätet tuleb tõlgendada täht-tähelt.

62 Lisaks, nagu komisjon õigesti märgib, muudaks see, kui raamatute tarnet peetaks käibemaksudirektiivi III lisa punkti 9 kohaldamisalasse kuuluvaks, sisutühjaks selle lisa punkti 6.

63 Eeltoodust tuleneb, et elektronraamatute tarne ei kuulu käibemaksudirektiivi III lisa punkti 6 ega punkti 9 kohaldamisalasse. Lisaks on selge, et kõnealune tarne ei kuulu ühessegi muusse selles lisas nimetatud teenuste rühma. Neil asjaoludel ei ole sellisele tarnele vähendatud käibemaksumäära kohaldamine kooskõlas käibemaksudirektiivi artikli 98 lõikega 2.

64 Komisjon heidab kostjast liikmesriigile ette veel seda, et kuna ta kohaldas 3-protsendilist vähendatud käibemaksumäära, rikkus ta käibemaksudirektiivi artikleid 99, 110 ja 114.

65 Luksemburgi Suurhertsogiriik, keda toetab Belgia Kuningriik, väidab seevastu, et käibemaksudirektiivi artiklid 110 ja 114 lubavad tal kohaldada elektronraamatute tarnetele igal juhul vähendatud käibemaksumäära.

66 Mis puutub käibemaksudirektiivi artiklisse 110, siis meenutagem, – nagu tuleneb nimetatud sätte sõnastusest – et selleks, et liikmesriik võiks kohaldada artiklis 99 sätestatud miinimumist madalamaid vähendatud maksumäärasid, peab täidetud olema neli kumulatiivset tingimust, eeskätt tingimus, mille kohaselt peavad maksumäärad olema kooskõlas liidu õigusega (kohtuotsus komisjon *vs*. Prantsusmaa, C-596/10, EU:C:2012:130, punkt 75).

67 Ent elektronraamatute tarnele vähendatud käibemaksumäära kohaldamine ei ole, nagu tuleneb käesoleva kohtuotsuse punktist 63, kooskõlas käibemaksudirektiivi artikli 98 lõikega 2. Neil asjaoludel, ilma et oleks vaja analüüsida, kas muud artiklis 110 kehtestatud tingimused on täidetud, ei saa viimati nimetatud sättes ette nähtud erandiga põhjendada seda, et Luksemburgi Suurhertsogiriik kohaldas elektronraamatute tarnele 3-protsendilist vähendatud käibemaksumäära (vt selle kohta kohtuotsus komisjon *vs*. Prantsusmaa, EU:C:2012:130, punktid 76 ja 77).

68 Mis puutub käibemaksudirektiivi artiklisse 114, siis piisab, kui märkida, et see säte nõuab sõnaselgelt, et asjaomased kaubatarned või teenused kuuluksid mõnesse käibemaksudirektiivi III lisas nimetatud rühma. Samas on selge, et elektronraamatute tarnimise puhul ei ole see nii.

69 Neil asjaoludel ei ole see, et Luksemburgi Suurhertsogiriik kohaldas elektronraamatute tarnele 3-protsendilist vähendatud käibemaksumäära, põhjendatud ei käibemaksudirektiivi artikli 110 ega selle direktiivi artikliga 114.

70 Kõigist eelnenud kaalutlustest tuleneb, et komisjoni hagi on põhjendatud.

71 Järelikult tuleb tuvastada, et kuna Luksemburgi Suurhertsogiriik kohaldas elektronraamatute tarnimisele 3-protsendilist käibemaksumäära, siis on ta rikkunud kohustusi, mis tulenevad käibemaksudirektiivi artiklitest 96–99, 110 ja 114, koostoimes selle direktiivi II ja III lisa ning rakendusmäärusega nr 282/2011.

Kohtukulud

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

73 Kodukorra artikli 140 lõike 1 alusel kannavad menetlusse astunud liikmesriigid ja institutsioonid ise oma kohtukulud. Seega kannavad Belgia Kuningriik ja nõukogu oma kohtukulud ise.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (neljas koda) otsustab:

1. **Kuna Luksemburgi Suurhertsogiriik kohaldas digiraamatutele või elektronraamatutele 3-protsendilist käibemaksumäära, siis on ta rikkunud kohustusi, mis tulenevad nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (muudetud nõukogu 7. detsembri 2010. aasta direktiiviga 2010/88/EL), artiklitest 96–99, 110 ja 114, koostoimes selle direktiivi II ja III lisa ning nõukogu 15. märtsi 2011. aasta rakendusmäärusega (EL) nr 282/2011, millega sätestatakse direktiivi 2006/112 rakendusmeetmed.**

2. **Jätta Luksemburgi Suurhertsogiriigi kohtukulud tema enda kanda ja mõista talt välja Euroopa Komisjoni kohtukulud.**

3. **Jätta Belgia Kuningriigi ja Euroopa Liidu Nõukogu kohtukulud nende endi kanda.**

Allkirjad