Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
PAOLO MENGOZZI
14 päivänä toukokuuta 2014[1]

Asia C-219/13

K Oy

(Ennakkoratkaisupyyntö – korkein hallinto-oikeus (Suomi))

Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä — Direktiivi 2006/112/EY — Direktiivi 2009/47/EY — Alennetun arvonlisäverokannan soveltaminen vain painettuihin kirjoihin eikä muulla fyysisellä alustalla (CD-levy, CD-ROM-levy, USB-muistitikku) oleviin kirjoihin — Konkreettiset ja erityiset osatekijät — Verotuksen neutraalisuus

I **Johdanto**

1. Onko kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan alennettua arvonlisäverokantaa sovelletaan vain painettuihin kirjoihin mutta ei muulla fyysisellä alustalla, kuten CD-levyllä, CD-ROM-levyllä tai USB-muistitikulla oleviin kirjoihin, ristiriidassa yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY[2] (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) säännösten ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa?

2. Tämä on keskeinen kysymys, jonka korkein hallinto-oikeus (Suomi) on esittänyt unionin tuomioistuimelle asiassa, jossa ovat vastakkain K Oy (jäljempänä K) ja Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö eli Suomen verohallinto ja joka koskee keskusverolautakunnan ennakkoratkaisua, jolla tämä hylkäsi K:n verovuosia 2011 ja 2012 koskeneen hakemuksen, jolla se halusi selvittää, voitiinko painettuihin kirjoihin sovellettavaa alennettua 9 prosentin arvonlisäverokantaa soveltaa tämän yhtiön kustantamiin ääni- ja e-kirjoihin, jotka ovat fyysisellä alustalla ja joiden sisältö vastaa painetussa kirjassa olevaa kirjoitettua tekstiä.

3. Keskusverolautakunta katsoi ensinnäkin, että arvonlisäverolain (1265/1997) 85 a §:n 1 momentin 7 kohdan ja 3 momentin mukaan kirjana pidetään vain painettuna tai siihen verrattavalla tavalla valmistettua julkaisua.

4. Keskusverolautakunta totesi toiseksi, että arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 2 kohdan ensimmäinen alakohta ja sen liitteessä III oleva 6 kohta, sellaisena kuin viimeksi mainittu kohta on muutettuna arvonlisäverodirektiivin muuttamisesta alennettujen arvonlisäverokantojen osalta 5.5.2009 annetulla neuvoston direktiivillä 2009/47/EY,[3] sekä verotuksen neutraalisuuden periaate eivät ole esteenä sille, että muulla fyysisellä alustalla kuin paperilla olevien kirjojen myyntiin sovelletaan yleistä arvonlisäverokantaa eli tässä tapauksessa 23:a prosenttia veron perusteesta painettuihin kirjoihin

1 — Alkuperäinen kieli: ranska.
2 — EUVL L 347, s. 1.
3 — EUVL L 116, s. 18.

sovellettavan alennetun 9 prosentin kannan sijasta. Keskusverolautakunnan mukaan muulla fyysisellä alustalla kuin paperilla olevat ääni- ja e-kirjat ovat luonteeltaan, ominaisuuksiltaan ja käyttötavaltaan rinnastettavissa vastaaviin sähköisessä muodossa oleviin kirjoihin, joihin alennetut verokannat eivät arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 2 kohdan toisen alakohdan mukaan ole sovellettavissa.

5. K riitautti tuolloin keskusverolautakunnan ennakkoratkaisun korkeimmassa hallinto-oikeudessa ja vaati sitä yhtäältä kumoamaan tämän ratkaisun ja toisaalta toteamaan, että sen kustantamia ääni- ja e-kirjoja on pidettävä sellaisina kirjoina, joiden myyntiin sovelletaan alennettua arvonlisäverokantaa.

6. Pyydettyään lausuntoa valtiovarainministeriöltä, joka olennaisilta osin yhtyi keskusverolautakunnan näkemykseen, korkein hallinto-oikeus on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko [arvonlisäverodirektiivin] 98 artiklan 2 kohdan ensimmäinen alakohta ja liitteen III kohta 6, sellaisena kuin viimeksi mainittu kohta on neuvoston direktiivissä [2009/47], verotuksen neutraalisuuden periaate huomioon ottaen esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan painettuihin kirjoihin sovelletaan alennettua arvonlisäverokantaa, mutta muilla fyysisillä alustoilla, kuten CD- tai CD-ROM-levyllä taikka muistitikulla, oleviin kirjoihin sovelletaan yleistä verokantaa?

Onko edellä esitettyyn kysymykseen annettavan vastauksen kannalta merkitystä sillä,

— onko kirja tarkoitettu luettavaksi vai kuunneltavaksi (äänikirja),

— onko CD- tai CD-ROM-levyllä, muistitikulla tai muulla vastaavalla fyysisellä alustalla olevasta kirjasta tai äänikirjasta olemassa samansisältöinen painettu kirja,

— että muulla fyysisellä alustalla kuin paperilla olevassa kirjassa voidaan hyödyntää alustan antamia teknisiä ominaisuuksia, kuten hakutoimintoja?”

7. Suomen, Saksan, Viron, Kreikan ja Irlannin hallitukset sekä Euroopan komissio ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia tästä kysymyksestä.

8. Näitä osapuolia kuultiin myös 13.3.2014 pidetyssä istunnossa lukuun ottamatta Saksan ja Viron hallituksia, jotka eivät olleet siinä edustettuina.

II **Oikeudellinen arviointi**

9. Arvonlisäverodirektiivin 96 artiklassa täsmennetään, että yleisen arvonlisäverokannan on oltava sama tavaroiden luovutuksille ja palvelujen suorituksille.

10. Tästä periaatteesta poiketen arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä alakohdassa annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus soveltaa alennettuja verokantoja ainoastaan tämän direktiivin liitteessä III tarkoitettuihin ryhmiin kuuluvien tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin.

11. Tämän liitteen 6 kohdassa mainittiin ennen direktiivillä 2009/47 tehtyä muutosta ”kirjojen luovutukset – –”, mutta tällä direktiivillä on korvattu liitteessä III olevan 6 kohdan sanamuoto täsmentämällä, että siihen sisältyvät vastedes ”*kaikenlaisilla fyysisillä alustoilla* olevien kirjojen luovutukset – –”.[4]

4 — Kursivointi tässä. Kuten kaikki ennakkoratkaisumenettelyyn osallistuneet osapuolet ovat huomauttaneet, nyt käsiteltävä asia ei siis koske e-kirjojen eli sähköisesti julkaistujen kirjojen verokohtelua vaan ainoastaan millä tahansa fyysisellä välineellä olevia kirjoja.

12. Koska Suomen tasavalta on jäsenvaltioiden enemmistön tavoin [5] valinnut pätevästi sen, että painettujen kirjojen luovutukseen sovelletaan alennettua arvonlisäverokantaa – vieläpä jo arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 1 kohtaa ja liitettä III edeltäneiden kuudennen direktiivin 77/388/ETY [6] 12 artiklan 3 kohdan a alakohdan ja liitteessä H olevan 6 kohdan nojalla –, korkeimman hallinto-oikeuden kysymyksellä pyritään lähinnä selvittämään, onko jäsenvaltio direktiivillä 2009/47 arvonlisäverodirektiiviin otetun muutoksen perusteella pakotettu laajentamaan tällaisen alennetun arvonlisäverokannan soveltamista siten, että se koskee myös muilla fyysisillä alustoilla kuin paperilla, kuten CD-levyillä, CD-ROM-levyillä tai USB-muistitikuilla luovutettuja kirjoja.

13. Ennakkoratkaisumenettelyyn osallistuneet hallitukset ehdottavat, että tähän kysymykseen vastattaisiin kieltävästi. Ne nojautuvat perusteluissaan lähinnä siihen, että alennettujen arvonlisäverokantojen soveltaminen on vapaaehtoista, että direktiivillä 2009/47 arvonlisäverodirektiiviin otettu muutos on täysin tekninen ja että paperilla olevat kirjat ja muilla fyysisillä alustoilla olevat kirjat eivät ole rinnastettavissa toisiinsa. Sillä, että alennetun arvonlisäverokannan soveltaminen rajoitetaan koskemaan vain paperilla olevia kirjoja, ei siis loukata verotuksen neutraalisuuden periaatetta. Hallitukset väittävät, että on joka tapauksessa jäsenvaltioiden ja kansallisten tuomioistuinten tehtävänä selvittää konkreettisesti näiden eri kirjaryhmien välistä kilpailusuhdetta.

14. Komissio on sitä vastoin kirjallisissa huomautuksissaan katsonut, että alennetun arvonlisäverokannan valikoiva soveltaminen pelkästään paperilla oleviin kirjoihin on vastoin komission ja unionin lainsäätäjän arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 6 kohdan muuttamisesta antaman direktiivin 2009/47 antamisen yhteydessä tavoittelemaa päämäärää eli sitä, että varmistetaan kaikkien tietosisällöltään pääasiallisesti samanlaisten kirjojen verotuksen neutraalisuuden periaatteen kunnioittaminen riippumatta siitä, mikä on kirjojen fyysinen alusta.

15. Komissio on kuitenkin halunnut istunnossa täsmentää näkemystään luettuaan muiden osapuolten huomautukset. Koska on mahdollista, että unionin lainsäätäjä oli halunnut antaessaan direktiivin 2009/47 poiketa komission 7.7.2008 antamasta direktiiviehdotuksesta, joka johti direktiivin 2009/47 antamiseen, [7] ja olla tekemättä pakolliseksi alennetun arvonlisäverokannan soveltamista kaikkiin kirjoihin riippumatta niiden fyysisestä alustasta, komissio esitti näin ollen, että arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 2 kohdan ensimmäinen alakohta ja liitteessä III oleva 6 kohta, sellaisena kuin tämä viimeksi mainittu kohta on muutettuna direktiivillä 2009/47, eivät *välttämättä* ole esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa sovelletaan alennettua arvonlisäverokantaa pelkästään painettuihin kirjoihin eikä kirjoihin, jotka ovat muilla fyysisillä alustoilla ja joilla on pääasiallisesti samanlainen tietosisältö, *kunhan verotuksen neutraalisuuden periaatetta kunnioitetaan*.

16. Muistutan puolestani aluksi siitä, että unionin tuomioistuin on todennut sekä kuudennen direktiivin 77/388 liitteestä H että arvonlisäverodirektiivin liitteestä III, että jäsenvaltioita ei ole kielletty soveltamasta alennettua kantaa valikoivasti saman palvelujen ryhmän sisällä, kunhan se ei aiheuta kilpailun vääristymisen vaaraa [8] eli noudattaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta, joka on erottamaton osa yhteistä arvonlisäverojärjestelmää. [9]

5 — Komission asiakirjassa, jossa mainitaan Euroopan unionin jäsenvaltioissa 13.1.2014 sovellettavat arvonlisäverokannat, todetaan, että 26 jäsenvaltiota 28:sta soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa painettujen kirjojen luovutuksiin (ks. asiakirja taxud.c.1(2014) 48867, s. 4).

6 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu neuvoston direktiivi (EYVL L 145, s. 1).

7 — Ehdotus neuvoston direktiiviksi direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta alennettujen arvonlisäverokantojen osalta (KOM(2008) 428 lopullinen).

8 — Ks. mm. tuomio komissio v. Ranska (C-94/09, EU:C:2010:253, 25 kohta) ja tuomio Pro Med Logistik ja Pongratz (C-454/12 ja C-455/12, EU:C:2014:111, 43 kohta).

9 — Ks. vastaavasti tuomio Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (C-442/05, EU:C:2008:184, 43 kohta); tuomio komissio v. Ranska (EU:C:2010:253, 26 kohta) ja tuomio Pro Med Logistik ja Pongratz (EU:C:2014:111, 44 kohta).

17. Unionin tuomioistuin on äskettäin katsonut, että jäsenvaltiolle annettua mahdollisuutta soveltaa valikoivasti alennettua arvonlisäverokantaa voidaan käyttää, jos ”kaksi edellytystä täyttyy, eli yhtäältä kyseisestä palvelujen ryhmästä erotetaan alennetun verokannan soveltamiseksi vain konkreettisia ja erityisiä osatekijöitä, ja toisaalta on noudatettava verotuksen neutraalisuuden periaatetta”. [10]

18. Nämä kaksi edellytystä on vahvistettu verrattain äskettäin.

19. Vaikka unionin tuomioistuin näet muotoili tuomioon komissio v. Ranska (EU:C:2010:253) saakka alennetun arvonlisäverokannan soveltamisen rajoituksen siten, että jäsenvaltioilla oli arvonlisäverodirektiivin nojalla *mahdollisuus* soveltaa sitä samaan palvelujen ryhmään liittyviin ”konkreettisiin ja erityisiin osatekijöihin”, *kunhan ne noudattavat verotuksen neutraalisuuden periaatetta*, [11] mainitulla tuomiolla, joka on vahvistettu edellä mainitulla tuomiolla Pro Med Logistik ja Pongratz (EU:C:2014:111), muutetaan se varsinaiseksi *edellytykseksi, joka on riippumaton verotuksen neutraalisuuden periaatteen noudattamisesta* ja josta alennetun verokannan soveltaminen valikoivasti saman palvelujen ryhmän sisällä puolestaan riippuu. [12]

20. Unionin tuomioistuimen mukaan näillä kahdella edellytyksellä pyritään takaamaan, että jäsenvaltiot käyttävät tätä mahdollisuutta vain siten, että varmistetaan valitun alennetun verokannan oikea ja selkeä soveltaminen ja kaikenlaisten petosten, verojen kiertämisen ja väärinkäytösten estäminen. [13]

21. ”Konkreettisten ja erityisten osatekijöiden” muuttaminen itsenäiseksi edellytykseksi sille, että saman arvonlisäverodirektiivin liitteessä III tarkoitetun ryhmän sisällä voidaan soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa valikoivasti, jäykistää jonkin verran tutkimusta, joka unionin tuomioistuimen on tehtävä. Tästä tutkimuksesta tulee näet vastedes järjestelmällistä, ja se on tehtävä ennen tutkimusta, jolla pyritään selvittämään verotuksen neutraalisuuden periaatteen noudattamisen toteutuminen. Vaikka unionin tuomioistuin on muutettuaan ”konkreettisiin ja erityisin osatekijöihin” liittyvän edellytyksen varsinaiseksi alennetun arvonlisäveron valikoivan soveltamisen edellytykseksi aina myöntänyt, että tämä edellytys saattoi täyttyä, tämän uuden tilanteen hyväksyminen merkitsee kuitenkin sitä, että se voi olla täyttymättä, mistä seuraa, ettei unionin tuomioistuimen ja kansallisten tuomioistuinten tarvitse välttämättä tutkia, onko verotuksen neutraalisuuden periaatetta noudatettu.

22. Tästä huolimatta on tärkeää tutkia nämä kaksi edellytystä, jotka koskevat alennetun arvonlisäverokannan valikoivaa soveltamista saman arvonlisäverodirektiivin liitteessä III tarkoitetun ryhmän sisällä.

A *”Konkreettiset ja erityiset osatekijät” saman tavaroiden ryhmän sisällä*

23. Nyt käsiteltävässä asiassa yksikään ennakkoratkaisumenettelyyn osallistuneista osapuolista ei epäile ensimmäisen edellytyksen täyttymistä. Kaikki näyttävät näet hyväksyvän ainakin epäsuorasti sen, että kaikenlaisilla fyysisillä alustoilla olevien kirjojen luovutusten ryhmässä kirjat, jotka ovat muulla alustalla kuin paperilla, voivat olla tämän ryhmän ”konkreettisia ja erityisiä osatekijöitä”.

24. On muistettava, että asiat, joissa unionin tuomioistuin on johtanut tällaisten ”konkreettisten ja erityisten osatekijöiden” olemassaolon kuudennen direktiivin 77/388 (erityisesti sen liitteen H) säännöksissä tai myöhemmin arvonlisäverodirektiivin liitteessä III tarkoitetun saman ryhmän sisällä ja joutunut antamaan ratkaisun niistä, koskevat sekä tavaroiden luovutusten että palvelujen suoritusten luonteisia toimintoja.

10 — Ks. vastaavasti mm. tuomio komissio v. Ranska (EU:C:2010:253, 30 kohta) ja tuomio Pro Med Logistik ja Pongratz (EU:C:2014:111, 45 kohta).

11 — Ks. tuomio komissio v. Ranska (C-384/11, EU:C:2003:264, 25 ja 26 kohta) ja tuomio Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (EU:C:2008:184, 43 kohta).

12 — Ks. tuomio komissio v. Ranska (EU:C:2010:253, 30 kohta) ja tuomio Pro Med Logistik ja Pongratz (EU:C:2014:111, 45 kohta).

13 — Ks. vastaavasti tuomio Pro Med Logistik ja Pongratz (EU:C:2014:111, 45 kohta).

25. Unionin tuomioistuin on siten hyväksynyt tavaroiden luovutusten osalta sen, että Ranskan tasavalta saattoi perustellusti rajoittaa alennetun verokannan soveltamista siten, että se koski ainoastaan liittymiä, jotka antoivat tilaajille oikeuden vähimmäismäärään sähköä, koska sen soveltamista rajoitettiin siten, että se koski vain kaasun ja sähkön toimittamista koskevia konkreettisia ja erityisiä tapauksia. [14]

26. Unionin tuomioistuin on samoin todennut palvelujen suorituksista, että jäsenvaltioilla oli mahdollisuus soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa kuudennen direktiivin 77/388 liitteessä H tarkoitettuun veden jakeluun liittyviin konkreettisiin ja erityisiin tekijöihin, kuten taloliittymään, [15] että kuolleen kuljettaminen ajoneuvolla on konkreettinen ja erityinen osatekijä hautaustoimistojen tarjoamien palvelujen ryhmässä [16] tai että henkilöiden kuljettaminen taksilla lähiliikenteessä voitaisiin katsoa palveluksi, joka voidaan sellaisenaan yksilöidä kyseisen ryhmän, joka on arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevassa 5 kohdassa tarkoitettu henkilöiden kuljetus ja heidän mukanaan kuljettamiensa matkatavaroiden kuljetus, muista palveluista erilliseksi palveluksi, joka voisi näin olla tähän ryhmään liittyvä konkreettinen ja erityinen osatekijä. [17]

27. Ei ole lainkaan yllättävää, että unionin tuomioistuin on joutunut kehittämään lähinnä palvelujen suoritusten yhteydessä ”konkreettista ja erityistä osatekijää” koskevan edellytyksen, jonka täyttyessä alennetun verokannan valikoiva soveltaminen on sallittua. Usein hyvin yleisluonteisesti muotoilluissa palvelujen ryhmissä, kuten ”veden jakelu” tai ”henkilöiden kuljetus ja heidän mukanaan kuljettamiensa matkatavaroiden kuljetus”, on yleensä peräkkäin useita toimenpiteitä tai erilaisia palvelujen suorituksia.

28. Kuten edellä mainittu tuomio komissio v. Ranska (EU:C:2003:264), joka liittyi sähkön ja kaasun jakeluun, osoittaa, tätä oikeuskäytäntöä voidaan kuitenkin soveltaa myös tavaroiden luovutuksiin.

29. On vielä selvitettävä, mitä tarkoittavat arvonlisäverodirektiivin liitteessä III tarkoitetun saman ryhmän ”konkreettiset ja erityiset osatekijät” ja miten on tehtävä tutkimus, joka sisältää tällaisten ”konkreettisten ja erityisten osatekijöiden” yksilöimisen.

30. Tältä osin edellä mainituista tuomiosta komissio v. Ranska (EU:C:2010:253) ja tuomiosta Pro Med Logistik ja Pongratz (EU:C:2014:111), jotka molemmat liittyvät moniosaisiin palvelujen suorituksiin, ilmenee, että unionin tuomioistuin tarkistaa, voidaanko riidanalainen palvelu ”sellaisenaan yksilöidä erilliseksi palveluksi” kyseisen yrityksen tarjoamista muista palveluista [18] tai ryhmän muista palveluista. [19]

31. Toisin kuin voitaisiin ajatella, unionin tuomioistuin ei tutki palvelun yksilöitävyyttä sellaisenaan taloudelliselta kannalta. Unionin tuomioistuin näet hylkäsi tuomiossa komissio v. Ranska (EU:C:2010:253), joka koski hautaustoimistojen suorittamia kuolleiden henkilöiden kuljetuksia ajoneuvolla, komission näkemyksen, jonka mukaan palvelua, ”joka voidaan sellaisenaan yksilöidä”, pitäisi arvioida keskivertokuluttajan odotusten näkökulmasta ja taloudelliselta kannalta ja olisi selvitettävä, onko moniosainen liiketoimi todellisuudessa yksi ainoa suoritus, johon on sovellettava yhtä ainoaa verokantaa, vai kaksi tai useampia erillisiä suorituksia, joita voidaan verottaa eri tavoin.

14 — Ks. tuomio komissio v. Ranska (EU:C:2003:264, 28 ja 29 kohta). Kyseinen asia koski kuudennen direktiivin 77/388 12 artiklan 3 kohdan b alakohtaa. Muistutettakoon yleisesti siitä, että kaasu ja sähkö kuuluvat tavaroiden vapaaseen liikkuvuuteen liittyvien EUT-sopimuksen määräysten soveltamisalaan: ks. tästä mm. tuomio komissio v. Ranska (C-159/94, EU:C:1997:501, 43–50 kohta).

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

16 — Tuomio komissio v. Ranska (EU:C:2010:253, 39 kohta).

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

18 — Tuomio komissio v. Ranska (EU:C:2010:253, 35 kohta).

19 — Tuomio Pro Med Logistik ja Pongratz (EU:C:2014:111, 47 ja 50 kohta).

32. Komission perustelujen hylkäämistä perusteltiin sillä, että tällä näkemyksellä olisi rajoitettu jäsenvaltioiden harkintavaltaa, joka niille on jätetty arvonlisäverodirektiivissä alennetun arvonlisäverokannan soveltamisessa ja jonka käyttö edellyttää yleisten ja objektiivisten perusteiden soveltamista. [20] On myös todennäköistä, että tämän edellytyksen täyttymisen taloudellisesta arvioinnista seuraisi, että tämä tutkimus sekoitettaisiin tutkimukseen, jolla voidaan valvoa verotuksen neutraalisuuden periaatteen noudattamista.

33. Näin ollen unionin tuomioistuin selvitti, onko palvelu, johon jäsenvaltio soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa, palvelu, joka ”voidaan sellaisenaan yksilöidä erilliseksi palveluksi [yrityksen] muista palveluista” sellaisten muodollisten ja oikeudellisten osatekijöiden perusteella kuin asianomaisen toiminnan erillisyys yritysten muista palveluista ja/tai kyseiseen palveluun tai palvelua tarjoaviin toimijoihin liittyvä erityinen säännöstö. [21]

34. Nämä osatekijät eivät vaikuta tarkkarajaisilta eivätkä tyhjentäviltä.

35. Asianomaisten tavaroiden tai palvelujen tekniset erot tai objektiiviset erot näiden tavaroiden tai näiden palvelujen käytössä voisivat yhtä hyvin mahdollistaa sen, että samassa tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten ryhmässä yksilöitäisiin tämän ryhmän ”konkreettisia ja erityisiä osatekijöitä”, jotka voisivat olla hyväksyttävä peruste alennetun arvonlisäverokannan valikoivalle soveltamiselle.

36. Siten nyt käsiteltävässä asiassa on täysin mahdollista väittää, kuten Saksan ja Suomen hallitukset ovat esittäneet, että – toisin kuin paperilla olevat kirjat – kaikkien muilla alustoilla olevien kirjojen lukemiseen tarvitaan erityinen tekninen apuväline, joten ne voivat olla ryhmän ”kaikenlaisilla fyysisillä alustoilla olevien kirjojen luovutukset” ”konkreettisia ja erityisiä osatekijöitä” niin, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä asetettu edellytys täyttyisi.

B *Verotuksen neutraalisuuden periaatteen noudattaminen*

37. Oikeuskäytännön mukaan yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään erottamattomana osana kuuluvan verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista on erityisesti se, että samankaltaisia ja siis keskenään kilpailevia tavaroita tai palveluja kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla. [22] Siinä on siis kyse yhdenvertaisen kohtelun yleisen periaatteen ilmentymästä arvonlisäverotuksen alalla. [23]

38. Tästä seuraa, että jos tavarat tai palvelut ovat samankaltaisia, niihin on sovellettava yhtenäistä arvonlisäverokantaa. [24]

39. Sen määrittämiseksi, ovatko tavarat tai palvelut samankaltaisia, on otettava ensisijaisesti huomioon keskivertokuluttajan näkökulma, jotta voidaan todeta, vastaavatko nämä tavarat tai palvelut kuluttajien samoihin tarpeisiin, mutta vältettävä kuitenkin keinotekoisia erotteluita, jotka perustuvat merkityksettömiin eroavaisuuksiin. [25]

20 — Tuomio komissio v. Ranska (EU:C:2010:253, 33 ja 34 kohta).

21 — Ks. tuomio komissio v. Ranska (EU:C:2010:253, 35–38 kohta) ja tuomio Pro Med Logistik ja Pongratz (EU:C:2014:111, 48 ja 49 kohta).

22 — Ks. mm. tuomio The Rank Group (C-259/10 ja C-260/10, EU:C:2011:719, 32 kohta) ja tuomio Pro Med Logistik ja Pongratz (EU:C:2014:111, 52 kohta).

23 — Ks. vastaavasti tuomio NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, 41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

24 — Ks. tuomio komissio v. Ranska (C-481/98, EU:C:2001:237, 22 kohta).

25 — Ks. vastaavasti tuomio The Rank Group (EU:C:2011:719, 43 kohta) ja Pro Med Logistik ja Pongratz (EU:C:2014:111, 53 kohta).

40. Unionin tuomioistuin on myös todennut, että palvelut ovat samankaltaisia, jos niillä on toisiaan vastaavia ominaisuuksia ja ne vastaavat kuluttajien samoihin tarpeisiin, kun tätä arvioidaan sen perusteella, missä määrin palvelujen käyttötavat ovat toisiinsa rinnastettavissa, ja jos palveluiden väliset eroavaisuudet eivät vaikuta merkittävästi keskivertokuluttajan päätökseen käyttää jompaakumpaa näistä palveluista. [26]

41. Kuten olen jo todennut, ennakkoratkaisumenettelyyn osallistuneet osapuolet ovat käsitelleet nyt käsiteltävässä asiassa pitkään sitä kysymystä, pyrkikö unionin lainsäätäjä antaessaan direktiivin 2009/47, jolla arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevaan 6 kohtaan otettiin ”kaikenlaisilla fyysisillä alustoilla olevien kirjojen luovutukset”, varmistamaan verotuksen neutraalisuuden periaatteen noudattamisen pitämällä lähtökohtana sitä, että kaikki kyseisessä 6 kohdassa mainitut kirjat ovat alustastaan riippumatta samankaltaisia ja siten keskenään kilpailevia.

42. Huomautuksia esittäneet hallitukset katsovat lähinnä, että unionin lainsäätäjän tarkoituksena ei ollut evätä jäsenvaltioilta ja samalla kansallisilta tuomioistuimilta harkintavaltaa pakottamalla ne laajentamaan alennettua arvonlisäverokantaa, jota niillä on oikeus soveltaa painettujen kirjojen luovutukseen, koskemaan automaattisesti muilla fyysisillä alustoilla olevia kirjoja, kun taas komissio on edustanut vastakkaista näkemystä, vaikkakin istunnossa täsmennettynä.

43. Kuten ennakkoratkaisumenettelyyn osallistuneet hallitukset ovat esittäneet, direktiivin 2009/47 tai sen johdanto-osan perustelukappaleiden sanamuodosta ei ilmene, että arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevaan 6 kohtaan tehdyn muutoksen tarkoituksena olisi ollut varmistaa, että verotuksen neutraalisuuden periaatetta noudatetaan tässä kohdassa tarkoitetussa ryhmässä.

44. Direktiivin 2009/47 johdanto-osan neljännessä perustelukappaleessa todetaan näet ainoastaan, että arvonlisäverodirektiiviä on ”muutettava – – jotta sen liitteessä III olevaa viittausta kirjoihin voitaisiin selventää ja päivittää vastaamaan uutta tekniikkaa”.

45. Voitaisiin tosin väittää, että se, että on pidetty välttämättömänä mukauttaa tätä viittausta tekniikan kehityksen mukaisesti, voisi epäsuorasti merkitä sitä, että unionin lainsäätäjä katsoisi vastedes, että muilla alustoilla kuin paperilla julkaistut kirjat väistämättä kilpailisivat painettujen kirjojen kanssa ja että niihin pitäisi siis soveltaa samaa alennettua arvonlisäverokantaa.

46. Komissio ei ole kuitenkaan esittänyt tällaista perustelua, eikä direktiivistä 2009/47 ole johdettavissa tämänsuuntaista objektiivista seikkaa.

47. Lisäksi se, että verrataan komissionkin ehdottamalla tavalla keskenään direktiiviä 2009/47 ja sen antamiseen johtaneita esitöitä, lopulta vain vahvistaa näkemystä, jonka mukaan verotuksen neutraalisuuden periaate ei näytä olleen unionin lainsäätäjän päämääränä, vaikka se nojautui ainakin osittain edellä mainitun komission 7.7.2008 antaman ehdotuksen perusteluihin.

48. Vaikka siis kyseisen ehdotuksen perusteluissa todettiin, että ”tasapuolisuuden vuoksi” arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevaa 6 kohtaa oli ”laajennettava” käsittämään myös ”sellaiset kirjat, jotka ovat CD-levyillä, CD-ROM-levyillä tai vastaavilla fyysisillä tallennusvälineillä, joilla on pääasiassa samanlainen tietosisältö kuin painetuilla kirjoilla”, [27] itse direktiiviehdotuksen sanamuodossa korostettiin vain tarvetta ”tehdä teknisiä mukautuksia säännösten – – mukauttamiseksi tekniikan kehitykseen”, jolloin mukautuksilla annettaisiin ”*mahdollisuudet* soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa – – äänikirjoihin, CD-levyihin, CD-ROM-levyihin ja muihin fyysisiin tallennusvälineisiin, joilla on pääasiassa samanlainen tietosisältö kuin painetuilla kirjoilla”. [28]

26 — Tuomio Pro Med Logistik ja Pongratz (EU:C:2014:111, 55 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

27 — Edellä alaviitteessä 7 mainitun direktiiviehdotuksen 5.3. kohta, s. 9.

28 — Edellä mainitun direktiiviehdotuksen johdanto-osan kuudes perustelukappale (kursivointi tässä).

49. Jo direktiiviehdotuksen sanamuodostakin siis ilmenee, että vaikka komissio myönsi, että edellä mainitut erilaisilla fyysisillä alustoilla olevat kirjat ja paperilla olevat kirjat olivat jossain määrin toisiinsa rinnastettavissa, kyseessä ei ollut kuitenkaan vielä täydellinen rinnastettavuus tai samankaltaisuus.

50. Tämä rinnastettavuus koski näet muita alustoja kuin paperia vain, jos niillä ”on pääasiassa samanlainen tietosisältö kuin painetuilla kirjoilla”, mikä väistämättä merkitsi, kuten ehdotuksen perustelutkin osoittavat, sitä, että muulla alustalla kuin paperilla olevat kirjat, jotka tarjoavat painettuihin kirjoihin verrattuna lisäominaisuuksia, kuten hakutoimintoja tai linkkejä muihin aineistoihin, jäivät sen soveltamisalan ulkopuolelle.[29] Toisaalta toisin kuin verotuksen neutraalisuuden periaatteen pitäisi lähtökohtaisesti edellyttää, tämä rinnastettavuus tai samankaltaisuus ei aiheuttanut automaattisesti sitä, että alennettua verokantaa, jota sovellettiin aikaisemmin vain painettuihin kirjoihin, laajennettaisiin koskemaan muilla fyysisillä alustoilla olevia kirjoja, vaan johti vain siihen, että komissio ehdotti tällaisen laajentamisen *mahdollisuutta*.

51. Se, että unionin lainsäätäjä ei hyväksynyt komission direktiiviehdotukseen sisältynyttä rajoitusta, jonka mukaan mahdollisuutta alennetun arvonlisäverokannan laajentamiseen sovellettaisiin ainoastaan sellaisiin fyysisiin tallennusvälineisiin, ”joilla on pääasiassa samanlainen tietosisältö kuin painetuilla kirjoilla”, koska siinä viitattiin yleisluonteisesti ”kaikenlaisilla fyysisillä alustoilla” oleviin kirjoihin, antaa mielestäni ymmärtää, että sen tarkoituksena ei sitä suuremmalla syyllä ollut hyväksyä kaikkien arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevassa 6 kohdassa, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2009/47, tarkoitettujen kirjojen samankaltaisuutta niiden fyysisestä alustasta riippumatta ja velvoittaa jäsenvaltioita soveltamaan näihin kirjoihin samaa alennettua arvonlisäverokantaa kuin niillä on oikeus soveltaa painettuihin kirjoihin.

52. Näin ollen unionin lainsäätäjä ei ole mielestäni pyrkinyt poistamaan jäsenvaltioilta niiden harkintavaltaa, jos ne haluavat soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa mahdollisesti valikoivasti arvolisäverodirektiivin liitteessä III olevassa 6 kohdassa, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2009/47, tarkoitetun kaikenlaisilla fyysisillä alustoilla olevien kirjojen luovutuksen ryhmässä.[30]

53. Näissä olosuhteissa on oikeuskäytännön mukaisesti ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asiana selvittää, ovatko painetut kirjat ja muilla fyysisillä alustoilla julkaistut kirjat keskivertokuluttajan kannalta samankaltaisia, koska ne vastaavat tämän samoihin tarpeisiin.

54. Kuten ennakkoratkaisumenettelyyn osallistuneet osapuolet ovat istunnossa perustellusti todenneet, lähtökohdaksi on otettava kunkin jäsenvaltion keskivertokuluttaja, mikä on ymmärrettävää, koska keskivertokuluttajan arviointi on omiaan vaihtelemaan sen mukaan, miten uudet teknologiat mahdollisesti tulevat eri tahdissa käyttöön eri kansallisille markkinoille ja antavat kuluttajalle mahdollisuuden lukea tai kuunnella kirjoja, jotka ovat muilla alustoilla kuin paperilla.

55. Oikeuskäytännön mukaan on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asiana selvittää kaikkien sille esitettyjen seikkojen perusteella, ovatko painetut kirjat ja muilla alustoilla kuin paperilla olevat kirjat ominaisuuksiltaan vastaavia ja vastaavatko ne samoihin kuluttajien tarpeisiin käyttötavan rinnastettavuutta koskevan edellytyksen mukaisesti ja olemassa olevien erojen mukaisesti sen selvittämiseksi, vaikuttavatko nämä erot merkittävästi tai tuntuvasti keskivertokuluttajan päätökseen valita jompikumpi näistä kulttuurin tuotteista.

29 — Ks. em. direktiiviehdotus, 5.3. kohta, s. 9. Tätä tukevat myös suuntaviivat, jotka on annettu arvonlisäverokomitean kokouksissa, 92. kokous 7. ja 8.12.2010, asiakirja A - taxud.c.1(2011)157667-684, jossa toistetaan lähes sanasta sanaan direktiiviehdotuksen käsitteen ”kirjat millä tahansa fyysisellä tallennusvälineellä” määritelmä. Kuten tässä asiakirjassa todetaan, nämä suuntaviivat eivät sido komissiota eivätkä jäsenvaltioita.

30 — Sitä, että unionin lainsäätäjän tarkoituksena ei ole ollut pakottaa jäsenvaltioita laajentamaan alennettua arvonlisäverokantaa, jonka 26 jäsenvaltiota tarjoaa painettujen kirjojen luovutukselle, koskemaan muulla fyysisellä alustalla kuin paperilla olevia kirjoja, tukee mielestäni se, että näistä jäsenvaltioista 14 eli enemmistö on päättänyt soveltaa edelleen yleistä arvonlisäveroa muulla fyysisellä alustalla oleviin kirjoihin. Ks. näistä tilastoista taulukko, joka on edellä alaviitteessä 5 mainitun asiakirjan taxud.c.1(2014) 48867 sivulla 4, jossa viitataan jäsenvaltioissa 13.1.2014 sovellettaviin arvonlisäverokantoihin.

56. Ennakkoratkaisumenettelyyn osallistuneet hallitukset ovat tältä osin väittäneet, ilman että komissio olisi tätä kiistänyt, että muilla alustoilla kuin paperilla olevat kirjat poikkeavat objektiivisesti ominaisuuksiltaan painetuista kirjoista. Tämä ero perustuu niiden mielestä paitsi siihen, että lukemista varten tarvitaan ensin tekninen apuväline,[31] myös siihen, että muilla alustoilla kuin paperilla olevien kirjojen keskivertokuluttaja valitsee nämä tuotteet niiden lisäsovellusten ja -toimintojen vuoksi, joita ne pystyvät hänelle tarjoamaan painettuihin kirjoihin verrattuna.

57. Kuten Suomen hallitus on esittänyt istunnossa, keskivertokuluttajan päätös ostaa äänikirja perustuu harvoin pelkästään painetun kirjan tekstin lukemiseen vaan useimmiten lukijan suorituksen laatuun ja/tai lukijan maineeseen sekä ääniversion erityistehosteisiin tai musiikkiin. Saksan ja Suomen hallitukset katsovat samoin, että keskivertokuluttajan päätökseen ostaa erityisesti CD-levyllä, CD-ROM-levyllä tai USB-muistitikulla olevia kirjoja vaikuttavat lisäksi tarjottavat hakutoiminnot, joita nämä kirjat tarjoavat painettuihin kirjoihin verrattuna, tai ohjelmistojen tai muiden ohjelmien liittäminen kyseisiin kirjoihin.

58. On ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asiana selvittää käytettävissään olevien tietojen perusteella näiden toteamusten merkitys suomalaisen keskivertokuluttajan käyttäytymisen kannalta.

59. Ehdotan edellä esitettyjen seikkojen perusteella, että arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 2 kohdan ensimmäistä alakohtaa ja liitteessä III olevaa 6 kohtaa, sellaisena kuin viimeksi mainittu kohta on direktiivissä 2009/47, on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan alennettua arvonlisäverokantaa sovelletaan painettuihin kirjoihin mutta muilla fyysisillä alustoilla – kuten CD-levyillä, CD-ROM-levyillä tai USB-muistitikuilla – olevista kirjoista kannetaan vero yleisen arvonlisäverokannan mukaan, kunhan asianomaisen jäsenvaltion keskivertokuluttajan kannalta jälkimmäiset eivät ole samankaltaisia kuin ensin mainitut siinä mielessä, että ne eivät vastaa kyseisen kuluttajan samoihin tarpeisiin, mistä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on varmistuttava.

60. Lisättäköön täydellisyyden vuoksi, että annettu vastaus ei mielestäni vaihtele niiden kolmen osatekijän mukaan, jotka korkein hallinto-oikeus on luetellut ennakkoratkaisukysymyksessään, eli ensinnäkään sen mukaan, onko kirja tarkoitettu luettavaksi vai kuunneltavaksi (äänikirja), toiseksi sen mukaan, onko CD- tai CD-ROM-levyllä, USB-muistitikulla tai muulla vastaavalla fyysisellä alustalla olevasta kirjasta tai äänikirjasta olemassa samansisältöinen painettu kirja, ja kolmanneksi sen mukaan, voidaanko muulla fyysisellä alustalla kuin paperilla olevassa kirjassa hyödyntää alustan antamia teknisiä ominaisuuksia, kuten hakutoimintoja.

61. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on näet arvioitava nimenomaan muilla alustoilla kuin paperilla olevien kirjojen ominaisuuksien mahdollista merkittävää tai tuntuvaa vaikutusta suomalaisen keskivertokuluttajan päätökseen ostaa mieluummin näitä kirjoja kuin painettuja kirjoja.

62. Jos nämä ominaisuudet ovat ratkaisevia kyseisen jäsenvaltion keskivertokuluttajan kannalta, kuten muun muassa Suomen ja Saksan hallitukset väittävät, on perusteltua, että kansallisessa lainsäädännössä ei sovelleta muilla alustoilla kuin paperilla olevien kirjojen luovutukseen alennettua arvonlisäverokantaa, jota sovelletaan painettuihin kirjoihin. Jos nämä ominaisuudet eivät sitä vastoin vaikuta kyseisen keskivertokuluttajan päätökseen ostaa kirjoja, jotka ovat muilla alustoilla kuin paperilla, tai vaikuttavat siihen vain vähän – sen vuoksi, että tälle kuluttajalle on merkitystä lähinnä kaikkien kirjojen olennaisesti samankaltaisella sisällöllä niiden alustasta tai niiden ominaisuuksista riippumatta –, alennetun arvonlisäverokannan valikoiva soveltaminen ei ole perusteltua.

31 — Kuten lähinnä Saksan ja Viron hallitukset ovat todenneet, tällaisen lukemiseen tarvittavan teknisen apuvälineen (tietokone, tabletti jne.) ostohinta voi myös olla tärkeä seikka keskivertokuluttajan valinnan kannalta.

III **Ratkaisuehdotus**

63. Edellä esitetyn perusteella ehdotan unionin tuomioistuimelle, että se ratkaisee korkeimman hallinto-oikeuden esittämän ennakkoratkaisukysymyksen seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 98 artiklan 2 kohdan ensimmäistä alakohtaa ja liitteessä III olevaa 6 kohtaa, sellaisena kuin viimeksi mainittu kohta on 5.5.2009 annetussa neuvoston direktiivissä 2009/47/EY, on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan alennettua arvonlisäverokantaa sovelletaan painettuihin kirjoihin mutta muilla fyysisillä alustoilla – kuten CD-levyillä, CD-ROM-levyillä tai USB-muistitikuilla – olevista kirjoista kannetaan vero yleisen arvonlisäverokannan mukaan, kunhan asianomaisen jäsenvaltion keskivertokuluttajan kannalta jälkimmäiset eivät ole samankaltaisia kuin ensin mainitut siinä mielessä, että ne eivät vastaa kyseisen kuluttajan samoihin tarpeisiin, mistä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on varmistuttava.

Tämä vastaus ei vaihtele sen mukaan, onko kirja tarkoitettu luettavaksi vai kuunneltavaksi (äänikirja), onko CD- tai CD-ROM-levyllä, USB-muistitikulla tai muulla vastaavalla fyysisellä alustalla olevasta kirjasta tai äänikirjasta olemassa samansisältöinen painettu kirja tai voidaanko muulla fyysisellä alustalla kuin paperilla olevassa kirjassa hyödyntää alustan antamia teknisiä ominaisuuksia, kuten hakutoimintoja.