

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

11 päivänä syyskuuta 2014 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 98 artiklan 2 kohta – Liitteessä III oleva 6 kohta – Alennetun arvonlisäverokannan soveltaminen vain paperille painettuihin kirjoihin – Yleisen arvonlisäverokannan soveltaminen muilla fyysisillä alustoilla kuin paperilla oleviin kirjoihin – Verotuksen neutraalisuus

Asiassa C-219/13,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka korkein hallinto-oikeus (Suomi) on esittänyt 22.4.2013 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 25.4.2013, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa, jonka on pannut vireille

K Oy,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja M. Ilešić sekä tuomarit C. G. Fernlund (esittelevä tuomari), A. Ó Caoimh, C. Toader ja E. Jarašiūnas,

julkisasiamies: P. Mengozzi,

kirjaaja: hallintovirkamies C. Strömholm,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 13.3.2014 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Suomen hallitus, asiamiehenään H. Leppo,
- Saksan hallitus, asiamiehinään T. Henze ja K. Petersen,
- Viron hallitus, asiamiehinään K. Kraavi-Käerdi ja N. Grünberg,
- Kreikan hallitus, asiamiehenään I. Bakopoulos,
- Irlannin hallitus, asiamiehenään A. Joyce, avustajanaan C. Toland, BL, solicitor L. Williamsin valtuuttamana,
- Euroopan komissio, asiamiehinään C. Soulay ja I. Koskinen,

kuultuaan julkisasiamiehen 14.5.2014 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1) 98 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan ja direktiivin liitteessä III olevan 6 kohdan, sellaisena kuin se on muutettuna 5.5.2009

annetulla neuvoston direktiivillä 2009/47/EY (EUVL L 116, s. 18; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa K Oy (jäljempänä K) on valittanut keskusverolautakunnan ennakkoratkaisupäätöksestä, jonka mukaan paperille painettujen kirjojen luovutuksiin sovellettavaa alennettua arvonlisäverokantaa ei sovelleta muilla fyysisillä alustoilla kuin paperilla olevien kirjojen luovutuksiin.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 96 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on sovellettava yleistä arvonlisäverokantaa, joka kunkin jäsenvaltion on vahvistettava prosenttiosuudeksi veron perusteesta, ja sen on oltava sama sekä tavaroiden luovutuksille että palvelujen suorituksille.”

4 Saman direktiivin 98 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltiot voivat soveltaa joko yhtä tai kahta alennettua verokantaa.

2. Alennettuja verokantoja saa soveltaa ainoastaan liitteessä III tarkoitettuihin ryhmiin kuuluvien tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin.

Alennettuja verokantoja ei saa soveltaa sähköisesti suoritettaviin palveluihin.”

5 Ennen direktiivillä 2009/47 tehtyä muutosta arvonlisäverodirektiivin liitteessä III, jossa on luettelo niistä tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista, joihin voidaan soveltaa 98 artiklassa tarkoitettuja alennettuja verokantoja, olevassa 6 kohdassa mainittiin muiden joukossa seuraavat luovutukset ja suoritukset:

”Kirjojen luovutukset, mukaan lukien kirjastolainaus (mukaan lukien esitteet, lehtiset ja vastaavat painotuotteet, lasten kuva-, piirustus- tai värityskirjat, nuottikirjat tai -käsikirjoitukset, hydrografiset ja muut kartat), lehdet ja aikakauslehdet, lukuun ottamatta kokonaan tai pääasiassa mainontaan tarkoitettua aineistoa.”

6 Direktiivin 2009/47 neljännessä perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”[Arvonlisäverodirektiiviä] olisi lisäksi muutettava, jotta tietyissä erikoistilanteissa olisi mahdollista soveltaa joko alennettuja verokantoja tai vapautusta sosiaalisista tai terveyssyistä ja jotta sen liitteessä III olevaa viittausta kirjoihin voitaisiin selventää ja päivittää vastaamaan uutta tekniikkaa.”

7 Arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 6 kohdan sanamuoto on 1.6.2009 alkaen ollut seuraava:

”Kaikenlaisilla fyysisillä alustoilla olevien kirjojen luovutukset, mukaan lukien kirjastolainaus (mukaan lukien esitteet, lehtiset ja vastaavat painotuotteet, lasten kuva-, piirustus- tai värityskirjat, nuottikirjat tai käsikirjoitukset, hydrografiset ja muut kartat), lehdet ja aikakauslehdet, lukuun ottamatta kokonaan tai pääasiassa mainontaan tarkoitettua aineistoa.”

Suomen oikeus

8 Suomen 30.12.1993 annetun arvonlisäverolain (1501/1993), sellaisena kuin sitä sovelletaan verovuosiin 2011 ja 2012 (jäljempänä arvonlisäverolaki), 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa säädetään

seuraavaa:

”Arvonlisäveroa suoritetaan valtiolle sen mukaan kuin tässä laissa säädetään:

1) liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavarana ja palvelun myynnistä.”

9 Arvonlisäverolain 84 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Suoritettava vero on 23 prosenttia veron perusteesta, ellei 85 tai 85 a §:ssä toisin säädetä.”

10 Saman lain 85 a §:ssä säädetään seuraavaa

”Seuraavien palvelujen myynnistä sekä seuraavien tavaroiden myynnistä, yhteisöhankinnasta, siirrosta varastointimenettelystä ja maahantuonnista suoritettava vero on 9 prosenttia veron perusteesta:

--

7) kirja;

--

Edellä 1 momentin 7 kohdassa tarkoitettuna kirjana ei pidetä:

1) muulla tavalla kuin painettuna tai siihen verrattavalla tavalla valmistettua julkaisua;

2) kausijulkaisua; tai

3) pääasiallisesti mainoksia sisältävää julkaisua.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

11 K on yhtiö, joka harjoittaa kirjojen kustannustoimintaa, johon kuuluvat yleisen kirjallisuuden kirjat ja oppikirjat. Se kustantaa myös ääni- ja e-kirjoja.

12 Unionin tuomioistuimelle esitetyistä asiakirjoista ilmenee, että K:n kustantamat ääni- ja e-kirjat ovat saatavilla sähköisessä muodossa fyysisellä alustalla, kuten CD- tai CD-ROM-levyllä, USB-muistitikulla tai muulla vastaavalla alustalla, ja niiden sisältö vastaa alkuperäistä painettua kirjaa. Äänikirja on fyysisellä alustalla, kuten CD- tai CD-ROM-levyllä, oleva ääneen luettu ja kuunneltavaksi tarkoitettu kirja, jonka sisältö vastaa painetun kirjan kirjoitettua tekstiä. E-kirja on fyysisellä alustalla, kuten CD-levyllä tai USB-muistitikulla, oleva kirja, jonka sisältö vastaa pääasiallisesti painetun kirjan sisältöä ja joka myös ulkoasultaan ja rakenteeltaan vastaa painettua kirjaa, ja se voidaan ladata tietokoneelle tai muuhun soveltuvaan lukulaitteeseen. Sähköisten versioiden sisältö ja rakenne voivat kuitenkin olla erilaisia kuin painetuissa kirjoissa.

13 K pyysi keskusverolautakunnalta ennakkoratkaisua siitä, voidaanko muulla fyysisellä alustalla kuin paperilla olevia kirjoja, joiden teksti vastaa paperilla olevan kirjan tekstiä, pitää arvonlisäverolain 85 a §:n 1 momentin 7 kohdassa tarkoitettuina ”kirjoina”, joiden myyntiin sovelletaan alennettua arvonlisäverokantaa.

14 Keskusverolautakunta katsoi 25.5.2011 antamassaan päätöksessä, että kirjoina voidaan pitää vain painettuja tai siihen verrattavalla tavalla valmistettuja julkaisuja ja että näin ollen CD- tai CD-ROM-levyllä, muistitikulla tai muulla vastaavalla fyysisellä alustalla olevia ääni- ja e-kirjoja ei voida pitää arvonlisäverolain 85 a §:n 1 momentin 7 kohdassa tarkoitettuina ”kirjoina”.

15 Keskusverolautakunta täsmensi myös, että arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 2 kohdan ensimmäinen alakohta, sen liitteessä III oleva 6 kohta ja verotuksen neutraalisuuden periaate eivät ole esteenä sille, että muulla fyysisellä alustalla kuin paperilla olevien kirjojen myyntiin sovelletaan yleistä arvonlisäverokantaa painettuihin kirjoihin sovellettavan alennetun verokannan sijasta.

16 K on tehnyt korkeimpaan hallinto-oikeuteen valituksen, jossa se vaatii, että keskusverolautakunnan päätös kumotaan ja että uutena ennakkoratkaisuna lausutaan, että CD- tai CD-ROM-levyllä, muistitikulla tai muulla vastaavalla fyysisellä alustalla, joka ei ole paperi, olevia ääni- ja e-kirjoja pidetään sellaisina arvonlisäverolain 85 a §:n 1 momentin 7 kohdassa tarkoitettuina kirjoina, joiden myyntiin sovelletaan alennettua arvonlisäverokantaa.

17 K:n mukaan se, että jäsenvaltio soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa ainoastaan paperille painettuihin kirjoihin eikä lainkaan muulla fyysisellä alustalla oleviin kirjoihin, on verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista.

18 Korkein hallinto-oikeus pyysi asiassa valtiovarainministeriön lausuntoa. Valtiovarainministeriö totesi, että muulla fyysisellä alustalla kuin paperilla olevien kirjojen verokohtelu vaihtelee unionin eri jäsenvaltioissa. Se totesi, että jäsenvaltiot voivat soveltaa alennettua verokantaa valikoiden arvonlisäverodirektiivin liitteessä III lueteltuihin tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin. Jäsenvaltioiden harkintavalta on tämän suhteen laaja. Jäsenvaltioilla on valtiovarainministeriön näkemyksen mukaan oikeus soveltaa alennettua verokantaa painettuihin kirjoihin ja yleistä verokantaa muulla fyysisellä alustalla kuin paperilla oleviin kirjoihin.

19 Tässä tilanteessa korkein hallinto-oikeus päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 98 artiklan 2 kohdan ensimmäinen alakohta ja liitteen III kohta 6 – – 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?

2) 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?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

20 Näillä kysymyksillään, joita on syytä tarkastella yhdessä, kansallinen tuomioistuin pyrkii selvittämään yhtäältä, onko arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 2 kohdan ensimmäistä alakohtaa ja direktiivin liitteessä III olevaa 6 kohtaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan paperille painettuihin kirjoihin sovelletaan alennettua arvonlisäverokantaa ja muilla fyysisillä alustoilla, kuten CD- tai CD-ROM-levyllä taikka USB-muistitikulla, oleviin kirjoihin sovelletaan yleistä arvonlisäverokantaa, ja toisaalta, voiko tähän kysymykseen annettava vastaus vaihdella käytetyn fyysisen alustan, kyseessä olevien kirjojen sisällön tai fyysisten alustojen teknisten ominaisuuksien mukaan.

21 Arvonlisäverodirektiivin 96 artiklassa säädetään, että samaa yleistä arvonlisäverokantaa on sovellettava tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin.

22 Poikkeuksena tästä periaatteesta direktiivin 98 artiklan 1 kohdassa annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus soveltaa joko yhtä tai kahta alennettua verokantaa. Saman artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan alennettuja verokantoja saa soveltaa ainoastaan liitteessä III tarkoitettuihin ryhmiin kuuluvien tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin.

23 Mitä tulee alennetun arvonlisäverokannan soveltamiseen näihin ryhmiin, unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että jäsenvaltioiden tehtävänä on – yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään erottamattomasti kuuluvan verotuksen neutraalisuuden periaatteen puitteissa – määrittää täsmällisemmin arvonlisäverodirektiivin liitteessä III mainituista tavaroiden luovutuksista ja palveluksen suorituksista ne, joihin alennettua verokantaa sovelletaan (ks. vastaavasti tuomio Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, C?442/05, EU:C:2008:184, 42 ja 43 kohta ja tuomio Pro Med Logistik, C?454/12 ja C?455/12, EU:C:2014:111, 44 kohta).

24 Verotuksen neutraalisuuden periaatteesta on muistutettava, että sen vastaista on se, että samankaltaisia ja siis keskenään kilpailevia tavaroita tai palveluja kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla (ks. tuomio komissio v. Ranska, C?384/01, EU:C:2003:264, 25 kohta ja tuomio The Rank Group, C?259/10 ja C?260/10, EU:C:2011:719, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

25 Sen määrittämiseksi, ovatko tavarat tai palvelut keskenään samankaltaisia, on otettava ensisijaisesti huomioon keskivertokuluttajan näkökulma. Tavarat tai palvelut ovat samankaltaisia, jos niillä on toisiaan vastaavia ominaisuuksia ja ne vastaavat kuluttajien samoihin tarpeisiin, kun tätä arvioidaan sen perusteella, missä määrin eri tavaroiden tai eri palvelujen käyttötavat ovat toisiinsa rinnastettavissa, ja jos tavaroiden tai palveluiden väliset eroavaisuudet eivät vaikuta merkittävästi keskivertokuluttajan päätökseen käyttää jompaakumpaa näistä tavaroista tai palveluista (ks. vastaavasti tuomio The Rank Group, EU:C:2011:719, 43 ja 44 kohta).

26 On syytä huomata, että ennen direktiivillä 2009/47 tehtyä muutosta arvonlisäverodirektiivin liitteessä III oleva 6 kohta kattoi ”kirjojen luovutukset”. Direktiivillä 2009/47 muutettiin arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 6 kohdan sanamuotoa siten, että tavaroiden tai palveluiden luettelo, johon alennettua arvonlisäverokantaa voidaan soveltaa, kattaa nykyään ”kaikenlaisilla fyysisillä alustoilla olevien kirjojen luovutukset”.

27 Täten ratkaistavana oleva kysymys koskee sitä, velvoittaako edellä mainittu muutos jäsenvaltion, joka on päättänyt soveltaa paperille painettujen kirjojen luovutuksiin alennettua arvonlisäverokantaa, laajentamaan alennetun verokannan soveltamisen myös kaikilla muilla fyysisillä alustoilla kuin paperilla olevien kirjojen luovutuksiin.

28 Tämän suhteen on huomattava, kuten myös Euroopan komissio istunnossa huomautti, ettei

direktiivin 2009/47 sanamuodossa tai sen valmisteluasiakirjoissa mainita, että muuttaessaan arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevaa 6 kohtaa unionin lainsäätäjät olisi halunnut velvoittaa jäsenvaltiot soveltamaan samaa alennettua arvonlisäverokantaa kaikkiin kirjoihin riippumatta siitä, millaisella fyysisellä alustalla ne ovat.

29 Tämän tuomion 23 kohdassa mainitun oikeuskäytännön valossa on joka tapauksessa niin, että koska arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevassa 6 kohdassa ainoastaan mainitaan kaikenlaisilla fyysisillä alustoilla olevien kirjojen luovutukset, jäsenvaltioiden tehtävänä on – yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään erottamattomasti kuuluvan verotuksen neutraalisuuden periaatteen puitteissa – määrittää ne fyysiset alustat, joihin alennettua arvonlisäverokantaa sovelletaan.

30 Tässä yhteydessä on täsmennettävä – kuten Irlannin hallitus on esittänyt ja kuten myös julkisasiamies toteaa ratkaisuehdotuksensa 54 kohdassa –, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa lähtökohdaksi on otettava kunkin jäsenvaltion keskivertokuluttaja, koska keskivertokuluttajan arviointi on omiaan vaihtelevaan sen mukaan, miten uudet teknologiat mahdollisesti tulevat eri tahdissa käyttöön eri kansallisille markkinoille, ja sen mukaan, missä määrin keskivertokuluttajalla on käytettävissään teknisiä laitteita, joiden avulla hän voi lukea tai kuunnella muilla fyysisillä alustoilla kuin paperilla olevia kirjoja.

31 Tässä tilanteessa kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on tämän tuomion 25 kohdassa todetun mukaisesti arvioida, voiko keskivertokuluttaja pitää paperille painettuja kirjoja ja muilla fyysisillä alustoilla olevia kirjoja samankaltaisina tuotteina. Kansallisen tuomioistuimen on tätä varten arvioitava, ovatko näiden kirjojen ominaisuudet toisiaan vastaavia ja vastaavatko ne samoihin tarpeisiin, kun tätä arvioidaan sen perusteella, missä määrin kirjojen käyttötavat ovat toisiinsa rinnastettavissa, siitä varmistumiseksi, vaikuttavatko näiden kirjojen väliset eroavaisuudet merkittävästi tai tuntuvasti keskivertokuluttajan päätökseen valita jompikumpi kyseisistä kirjoista.

32 Edellä esitetty vastaus ei vaihtele käytetyn alustan, kyseessä olevan kirjan sisällön tai käytetyn fyysisen alustan teknisten ominaisuuksien perusteella, koska kansallisen tuomioistuimen on otettava huomioon muun muassa tällaiset seikat, kun se arvioi, voiko keskivertokuluttaja pitää paperille painettuja kirjoja ja muilla fyysisillä alustoilla olevia kirjoja samankaltaisina tuotteina.

33 Kuten julkisasiamies huomauttaa ratkaisuehdotuksensa 62 kohdassa, jos nämä ominaisuudet ovat ratkaisevia kyseisen jäsenvaltion keskivertokuluttajan kannalta, on perusteltua, että kansallisessa lainsäädännössä ei sovelleta muilla alustoilla kuin paperilla olevien kirjojen luovutukseen alennettua arvonlisäverokantaa, jota sovelletaan painettuihin kirjoihin. Jos keskivertokuluttajalle sitä vastoin on merkitystä lähinnä kaikkien kirjojen olennaisesti samankaltaisella sisällöllä niiden alustasta tai niiden ominaisuuksista riippumatta, alennetun arvonlisäverokannan valikoiva soveltaminen ei ole perusteltua.

34 Kaiken edellä esitetyn perusteella esitettyihin kysymyksiin on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 2 kohdan ensimmäistä alakohtaa ja direktiivin liitteessä III olevaa 6 kohtaa on tulkittava siten, että – kunhan yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään erottamattomasti kuuluvaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta noudatetaan, mistä varmistuminen on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävä – ne eivät ole esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan paperille painettuihin kirjoihin sovelletaan alennettua arvonlisäverokantaa ja muilla fyysisillä alustoilla, kuten CD- tai CD-ROM-levyllä taikka USB-muistitikulla, oleviin kirjoihin sovelletaan yleistä arvonlisäverokantaa.

Oikeudenkäyntikulut

35 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 98 artiklan 2 kohdan ensimmäistä alakohtaa ja direktiivin liitteessä III olevaa 6 kohtaa, sellaisena kuin se on muutettuna 5.5.2009 annetulla neuvoston direktiivillä 2009/47/EY, on tulkittava siten, että – kunhan yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään erottamattomasti kuuluvaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta noudatetaan, mistä varmistuminen on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävä – ne eivät ole esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan paperille painettuihin kirjoihin sovelletaan alennettua arvonlisäverokantaa ja muilla fyysisillä alustoilla, kuten CD- tai CD-ROM-levyllä taikka USB-muistitikulla, oleviin kirjoihin sovelletaan yleistä arvonlisäverokantaa.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: suomi.