

Downloaded via the EU tax law app / web

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (suuri jaosto)

7 päivänä maaliskuuta 2017 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – Liitteessä III oleva 6 kohta – Pätevyys – Menettely – Ehdotusta neuvoston direktiiviksi muutettiin parlamentin antaman lausunnon jälkeen – Parlamenttia ei kuultu uudelleen – 98 artiklan 2 kohta – Pätevyys – Digitaalisten kirjojen sähköisten toimitusten sulkeminen alennetun arvonlisäverokannan soveltamisen ulkopuolelle – Yhdenvertaisen kohtelun periaate – Kahden tilanteen rinnastettavuus – Digitaalisten kirjojen toimitukset sähköisesti ja kaikenlaisilla fyysisillä alustoilla

Asiassa C-390/15,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Trybuna? Konstytucyjny (perustuslakituomioistuin, Puola) on esittänyt 7.7.2015 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 20.7.2015, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa, jonka on pannut vireille

Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO),

Marsza?ek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej ja

Prokurator Generalnyn

osallistuessa asian käsittelyyn,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (suuri jaosto),

toimien kokoonpanossa: presidentti K. Lenaerts, varapresidentti A. Tizzano, jaostojen puheenjohtajat R. Silva de Lapuerta ja L. Bay Larsen sekä tuomarit J. Malenovský (esittelevä tuomari), J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, C. Toader, M. Safjan, E. Jaraši?nas, C. G. Fernlund, C. Vajda ja S. Rodin,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: hallintovirkamies M. Aleksejev,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 14.6.2016 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO), asiamiehinään A. Bodnar, Rzecznik Praw Obywatelskich, M. Wróblewski ja A. Grzelak,
- Prokurator Generalny, asiamiehenään R. Hernand,
- Puolan hallitus, asiamiehinään B. Majczyna, A. Mi?kowska ja K. Ma?kowska,
- Kreikan hallitus, asiamiehinään K. Georgiadis ja S. Papaïoannou,

- Euroopan unionin neuvosto, asiamiehinään E. Moro, E. Chatziioakeimidou ja K. Ple?niak,
 - Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios ja M. Owsiany-Hornung,
- kuultuaan julkisasiamiehen 8.9.2016 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,
on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 5.5.2009 annetulla neuvoston direktiivillä 2009/47/EY (EUVL 2009, L 116, s. 18; jäljempänä direktiivi 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna), 98 artiklan 2 kohdan ja direktiivin liitteessä III olevan 6 kohdan pätevyyttä.

2 Tämä pyyntö on esitetty Rzecznik Praw Obywatelskichin (oikeusasiamies, Puola; jäljempänä RPO) jätettyä hakemuksen, jossa hän vaatii sellaisten säännösten, joissa suljetaan alennetun arvonlisäverokannan soveltamisen ulkopuolelle digitaalisten kirjojen ja muiden digitaalimuodossa olevien julkaisujen luovuttaminen sähköisesti, toteamista yhteensoveltumattomiksi Puolan perustuslain kanssa.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

- *Kuudes direktiivi*

3 Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi), sellaisena kuin se on muutettuna 19.1.2001 annetulla neuvoston direktiivillä 2001/4/EY (EYVL 2001, L 22, s. 17), 12 artiklan 3 kohdan a alakohdassa säädettiin seuraavaa:

”Kunkin jäsenvaltion on vahvistettava arvonlisäveron yleinen verokanta prosenttiosuutena veron perusteesta, ja sen on oltava sama tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten osalta. Tämän prosenttiosuuden on 1 päivästä tammikuuta 2001 31 päivään joulukuuta 2005 oltava vähintään 15 prosenttia.

--

Jäsenvaltiot voivat lisäksi soveltaa joko yhtä tai kahta alennettua verokantaa. Nämä verokannat on määrättävä vähintään 5 prosentin suuruisena prosenttiosuutena veron perusteesta, ja niitä sovelletaan ainoastaan niihin ryhmiin kuuluvien tavaroiden luovutuksiin ja palveluiden suorituksiin, jotka on lueteltu liitteessä H.”

4 Direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta ja väliaikaisesta muuttamisesta radio- ja televisiolähetyspalveluihin ja tiettyihin sähköisesti suoritettaviin palveluihin sovellettavien arvonlisäverojärjestelyjen osalta 7.5.2002 annetun neuvoston direktiivin 2002/38/EY (EYVL 2002, L 128, s. 41) 1 artiklassa säädettiin seuraavaa:

”Muutetaan väliaikaisesti direktiivi 77/388/ETY seuraavasti:

1) Muutetaan 9 artikla seuraavasti:

a) Korvataan 2 kohdan e alakohdan viimeinen piste pilkulla ja lisätään luetelmakohdat seuraavasti:

– ‘ –

– sähköiset palvelut, muun muassa liitteessä L kuvatut’.

– –

2) Lisätään 12 artiklan 3 kohdan a alakohtaan neljäs alakohta seuraavasti:

– ‘Kolmatta alakohtaa ei sovelleta 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan viimeisessä luetelmakohdassa tarkoitettuihin palveluihin.’”

5 Kuudes direktiivi on kumottu ja korvattu direktiivillä 2006/112, joka tuli voimaan 1.1.2007.

– *Direktiivi 2006/112*

6 Direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna, 14 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Tavaroiden luovutuksella’ tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.”

7 Tämän direktiivin 24 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Palvelujen suorituksella’ tarkoitetaan liiketoimintaa, joka ei ole tavaroiden luovutus.”

8 Direktiivin 25 artiklan sanamuoto on seuraava:

”Palvelujen suoritus voi käsittää muun muassa jonkin seuraavista liiketoimista:

a) aineettoman omaisuuden luovutuksen, riippumatta siitä, perustuuko luovutus saantokirjaan vai ei;

– –”

9 Direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna, 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.”

10 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.”

11 Direktiivin 2006/112 liitteessä III oleva 6 kohta, sellaisena kuin se oli ennen direktiivin

2009/47 voimaantuloa, koski seuraavia tavaroita ja palveluja:

”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”.

12 Euroopan komissio esitti 7.7.2008 ehdotuksensa neuvoston direktiiviksi direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta alennettujen arvonlisäverokantojen osalta (KOM(2008) 428 lopullinen; jäljempänä direktiiviehdotus); siinä ehdotettiin korvattavaksi direktiivin 2006/112 liitteessä III oleva 6 kohta, sellaisena kuin se oli ennen direktiivin 2009/47 voimaantuloa, seuraavalla tekstillä:

”Kirjojen luovutukset, mukaan lukien kirjastolainaus (mukaan lukien esitteet, lehtiset ja vastaavat painotuotteet, lasten kuva-, piirustus- tai värityskirjat, nuottikirjat tai käsikirjoitukset, hydrografiset ja muut kartat sekä äänikirjat, CD-levyt, CD-ROM-levyt tai vastaavat fyysiset tallennusvälineet, joilla on pääasiassa samanlainen tietosisältö kuin painetuissa kirjoissa), lehdet ja aikakauslehdet, lukuun ottamatta kokonaan tai pääasiassa mainontaan tarkoitettua aineistoa”.

13 Euroopan parlamentti hyväksyi 19.2.2009 annetulla lainsäädäntöpäätöslauselmalla ehdotuksen direktiiviksi siihen tekemiensä tarkistusten jälkeen. Yksikään parlamentin hyväksymistä tarkistuksista ei koskenut komission direktiivin 2006/112 liitteessä III olevan 6 kohdan, sellaisena kuin se oli ennen direktiivin 2009/47 voimaantuloa, korvaamiseksi ehdottamaa tekstiä.

14 Neuvosto hyväksyi 5.5.2009 direktiivin 2009/47 lopullisen tekstin. Direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna, liitteessä III olevan 6 kohdan sanamuoto on siitä lähtien 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”.

Puolan oikeus

15 Tavaroista ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annetun lain (ustawa o podatku od towarów i usług; Dz. U. 2011, nro 177, järjestysnumero 1054; jäljempänä arvonlisäverolaki), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin, 146 §:n ja 41 §:n 2 ja 2a momentin, luettuna yhdessä tämän lain liitteessä 3 olevien 72–75 kohdan ja liitteessä 10 olevien 32–35 kohdan kanssa, mukaan alennettua arvonlisäverokantaa sovelletaan painettujen tai fyysisellä alustalla olevien julkaisujen luovuttamiseen. Sen sijaan julkaisujen toimittaminen sähköisesti ei kuulu alennetun arvonlisäverokannan piiriin.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

16 Oikeusasiamies vaati 6.12.2013 Trybuna? Konstytucyjnylle (perustuslakituomioistuin, Puola) jättämällään hakemuksella kyseistä tuomioistuinta toteamaan, että yhtäältä arvonlisäverolain liitteessä 3 olevat 72–75 kohta, luettuina yhdessä kyseisen lain 41 §:n 2 momentin kanssa, ja toisaalta arvonlisäverolain liitteessä 10 olevat 32–35 kohta, luettuina yhdessä kyseisen lain 41 §:n 2a momentin kanssa, ovat yhteensopimattomia Puolan perustuslain kanssa siltä osin kuin näissä säädöksissä säädetään alennetun arvonlisäverokannan soveltamisesta ainoastaan fyysisellä alustalla käyttöön asetettuihin julkaisuihin ja suljetaan sähköisesti toimitetut julkaisut tämän

arvonlisäverokannan soveltamisen ulkopuolelle.

17 Marszałek Sejmu **Rzeczypospolitej Polskiej** (Puolan parlamentin alahuoneen puhemies) ja Prokurator Generalny (valtionasiamies, Puola) ovat korostaneet kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävässä asiassa, että Puolan lain kyseiset säännökset on annettu direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna, 98 artiklan 2 kohdan ja direktiivin liitteessä III olevan 6 kohdan saattamiseksi osaksi Puolan oikeutta ja että Puolan lainsäätäjä ei voinut poiketa niistä loukkaamatta sille unionin oikeudesta johtuvia velvoitettaan. Puolan hallituksen jäsenet, joita ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin oli pyytänyt ilmaisemaan kantansa, olivat tästä samaa mieltä.

18 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mielestä on kuitenkin olemassa syitä epäillä näiden kahden direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna, säännöksen pätevyyttä.

19 Ensinnäkin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että direktiiviä 2009/47, josta direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna, liitteessä III oleva 6 kohta on peräisin, annettaessa on ehkä tehty menettelyvirhe, koska tämän kohdan sanamuoto eroaa parlamentille toimitetun direktiiviehdotuksen tekstistä.

20 Toiseksi kyseinen tuomioistuin katsoo, että direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna, 98 artiklan 2 kohta, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin liitteessä III olevan 6 kohdan kanssa, voisi olla verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastainen. Vaikka nimittäin fyysisellä alustalla käyttöön asetetuilla digitaalisilla kirjoilla ja sähköisesti toimitettavilla digitaalisilla kirjoilla on toisiaan vastaavia ominaisuuksia ja ne vastaavat samoihin kuluttajien tarpeisiin, 98 artiklan 2 kohdassa sallitaan alennetun arvonlisäverokannan soveltaminen ainoastaan fyysisillä alustoilla olevien digitaalisten kirjojen luovutuksiin.

21 Trybunał Konstytucyjny on päättänyt siten lykätä asian ratkaisua ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna, liitteessä III oleva 6 kohta pätemätön, koska lainsäädäntömenettelyssä on rikottu Euroopan parlamentin kuulemista koskevaa olennaista menettelymääräystä?

2) Onko direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna, 98 artiklan 2 kohta, luettuna yhdessä direktiivin liitteessä III olevan 6 kohdan kanssa, pätemätön, koska se on verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastainen siltä osin kuin siinä suljetaan alennettujen arvonlisäverokantojen soveltamisen ulkopuolelle digitaalimuodossa julkaistut kirjat ja muut sähköiset julkaisut?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

22 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa selvittää ensimmäisellä kysymyksellään, onko direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna, liitteessä III oleva 6 kohta pätemätön siitä syystä, että sen antamiseen johtaneessa lainsäätämismenettelyssä on rikottu olennaista menettelymääräystä. Koska direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna, liitteessä III olevan 6 kohdan sanamuoto poikkeaa sen direktiiviehdotuksen tekstistä, jonka perusteella parlamenttia oli kuultu, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, eikö parlamenttia olisi pitänyt kuulla uudelleen.

23 Käsiteltävänä olevassa asiassa on todettava, että EY 93 artiklan – josta on tullut SEUT 113

artikla, jossa säädetään erityisestä lainsäädäntömenettelystä – perusteella parlamenttia oli kuultava ennen direktiivin 2009/47 antamista ja näin ollen ennen kuin tällä direktiivillä korvattiin direktiivin 2006/112 liitteessä III oleva 6 kohta.

24 Parlamentin kuuleminen EY:n perustamissopimuksessa, josta on tullut EUT-sopimus, määrätyissä tapauksissa on nimittäin olennainen menettelymääräys, jonka noudattamatta jättäminen aiheuttaa kysymyksessä olevan toimen pätemättömyyden (tuomio 10.5.1995, parlamentti v. neuvosto, C-417/93, EU:C:1995:127, 9 kohta).

25 Parlamentin todellinen osallistuminen lainsäädäntömenettelyyn perustamissopimuksessa määrätyjen menettelyiden mukaisesti on nimittäin olennainen osa perustamissopimuksessa tavoiteltua toimielinten välistä tasapainoa, koska tämä parlamentin toimivalta on ilmaus perustavanlaatuisesta demokratian periaatteesta, jonka mukaan kansalaiset osallistuvat vallankäyttöön kansanedustuslaitoksen välityksellä (ks. vastaavasti tuomio 5.7.1995, parlamentti v. neuvosto, C-21/94, EU:C:1995:220, 17 kohta ja tuomio 10.6.1997, parlamentti v. neuvosto, C-392/95, EU:C:1997:289, 14 kohta).

26 Velvollisuus kuulla lainsäädäntömenettelyn kuluessa parlamenttia perustamissopimuksessa määrätyissä tapauksissa merkitsee, että parlamenttia on kuultava uudelleen aina, kun lopulta hyväksytty teksti kokonaisuutena tarkasteltuna poikkeaa keskeiseltä sisällöltään siitä tekstistä, josta parlamenttia on jo kuultu, paitsi jos tehdyt muutokset ovat olennaisilta osiltaan parlamentin itsensä esittämien toiveiden mukaisia (ks. vastaavasti tuomio 5.10.1994, Saksa v. neuvosto, C-280/93, EU:C:1994:367, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

27 Näin ollen on tutkittava, poikkeako direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna, liitteessä III oleva 6 kohta keskeiseltä sisällöltään siinä direktiiviehdotuksessa, jonka perusteella parlamenttia kuultiin, olleesta tekstistä.

28 Tästä on todettava, että direktiiviehdotuksessa ehdotettiin, että direktiivin 2006/112 liitteessä III olevassa 6 kohdassa mainittaisiin vastedes niiden tavaroiden luovutusten ja palveluiden suoritusten joukossa, joihin alennettua arvonlisäverokantaa voidaan soveltaa, ”kirjojen luovutukset, mukaan lukien kirjastolainaus (mukaan lukien esitteet, lehtiset ja vastaavat painotuotteet, lasten kuva-, piirustus- tai värityskirjat, nuottikirjat tai käsikirjoitukset, hydrografiset ja muut kartat sekä äänikirjat, CD-levyt, CD-ROM-levyt tai vastaavat fyysiset tallennusvälineet, joilla on pääasiassa samanlainen tietosisältö kuin painetuissa kirjoissa), lehdet ja aikakauslehdet, lukuun ottamatta kokonaan tai pääasiassa mainontaan tarkoitettua aineistoa”.

29 Direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna, liitteessä III olevassa 6 kohdassa viitataan kuitenkin seuraaviin tavaroiden luovutuksiin ja palveluiden suorituksiin: ”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”.

30 Direktiiviehdotuksen ja direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna, liitteessä III olevan 6 kohdan sanamuotojen vertailusta seuraa, että tämä kohta eroaa edellä mainitusta ehdotuksesta siinä, että – toisin kuin ehdotuksessa – siinä ei mainita niiden fyysisten alustojen lajeina, joiden osalta alennettua arvonlisäverokantaa voidaan soveltaa, ehdotuksessa mainittuja ”äänikirjoja, CD-levyjä, CD-ROM-levyjä” eikä täsmennetä – toisin kuin ehdotuksessa –, että kyseinen kohta koskee nimenomaisesti ainoastaan kirjoja, ”joilla on pääasiassa samanlainen tietosisältö kuin painetuissa kirjoissa”, vaan siinä viitataan sen sijaan ”kaikenlaisilla fyysisillä alustoilla olevien” kirjojen luovutuksiin.

31 Näistä eroista ei voida kuitenkaan johtaa, että direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna, liitteessä III oleva 6 kohta poikkeaa keskeiseltä sisällöltään direktiiviehdotuksessa olleesta tekstistä.

32 Koska direktiiviehdotuksessa mainittiin myös painettuja kirjoja, äänikirjoja, CD-levyjä ja CD-ROM-levyjä ”vastaavilla muilla fyysisillä tallennusvälineillä” luovutetut kirjat, direktiiviehdotuksessa olevaa luetteloa ei ole katsottava tyhjentäväksi, vaan sen tarkoituksena on havainnollistaa, että sillä katettiin kaikenlaiset ajateltavissa olevat fyysiset alustat, mikä käy yksiin sen kanssa, minkä sanamuodon neuvosto sitten lopulta antoi direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna, liitteessä III olevalle 6 kohdalle.

33 Direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna, liitteessä III olevassa 6 kohdassa ei tosin täsmennetä nimenomaisesti, että alennetun arvonlisäverokannan soveltamiseen vaaditaan, että kyseisillä fyysisillä alustoilla on oltava pääasiassa samanlainen tietosisältö kuin painetuissa kirjoissa. Koska sen sanamuoto kuitenkin osoittaa, että se koskee ainoastaan ”kirjoja”, ja kun kirjan käsitteellä tarkoitetaan sen tavanomaisessa merkityksessä ymmärrettynä painettua teosta, tästä seuraa, että jotta kyseiset alustat voivat kuulua edellä mainitun säännöksen soveltamisalaan, niillä on oltava pääasiallisesti samanlainen tietosisältö kuin painetuissa kirjoissa.

34 Näin ollen on todettava – kuten unionin tuomioistuin on todennut 5.3.2015 antamansa tuomion komissio v. Luxemburg (C-502/13, EU:C:2015:143) 53 kohdassa –, että direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna, liitteessä III olevan 6 kohdan teksti on pelkästään toimituksellinen yksinkertaistus direktiiviehdotuksessa olevasta tekstistä, jonka keskeinen sisältö on säilytetty kokonaisuudessaan.

35 Neuvosto ei siis ollut velvollinen kuulemaan parlamenttia uudelleen tällaisessa tilanteessa.

36 Tästä seuraa, että direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna, liitteessä III oleva 6 kohta ei ole pätemätön siitä syystä, että sen antamiseen johtaneessa lainsäätämismenettelyssä olisi rikottu olennaista menettelymääräystä.

Toinen ennakkoratkaisukysymys

37 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa selvittää toisella kysymyksellään, onko direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna, 98 artiklan 2 kohta, luettuna yhdessä direktiivin liitteessä III olevan 6 kohdan kanssa, pätemätön, koska se on verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastainen siltä osin kuin siinä suljetaan alennettujen arvonlisäverokantojen soveltamisen ulkopuolelle sähkökirjojen ja muiden sähköisten julkaisujen toimitukset.

Alustavat huomautukset

38 Aluksi on todettava, että vaikka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa kysymyksensä sanamuodossa verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen, ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että kyseinen tuomioistuin kysyy sitä, onko direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna, 98 artiklan 2 kohta, luettuna yhdessä direktiivin liitteessä III olevan 6 kohdan kanssa, pätevä yhdenvertaisen kohtelun periaatteen, sellaisena kuin se on ilmaistu Euroopan unionin perusoikeuskirjan (jäljempänä perusoikeuskirja) 20 artiklassa, valossa.

39 Toiseksi on todettava, että vaikka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin mainitsee kysymyksensä muotoilussa sähkökirjojen ohella ”muut sähköiset julkaisut”,

ennakkoratkaisupyynnöstä käy myös ilmi, että kyseisen tuomioistuimen ilmaisemat epäilyt koskevat yksinomaan sitä, kohdellaanko direktiivissä 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna, digitaalisten kirjojen toimituksia mahdollisesti eri tavalla sen mukaan, toimitetaanko ne fyysisen alustan välityksellä vai sähköisesti.

40 Tällaisissa olosuhteissa on katsottava, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa selvittää, onko direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna, 98 artiklan 2 kohta, luettuna yhdessä direktiivin liitteessä III olevan 6 kohdan kanssa, pätemätön yhdenvertaisen kohtelun periaatteen, sellaisena kuin se on ilmaistu Euroopan unionin perusoikeuskirjan 20 artiklassa, noudattamatta jättämisen takia, koska jäsenvaltioille ei anneta mitään mahdollisuutta soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa digitaalisten kirjojen sähköisiin toimituksiin.

Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

41 Aluksi on palautettava mieleen, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yhdenvertaisen kohtelun periaate edellyttää, että toisiinsa rinnastettavia tilanteita ei kohdella eri tavalla ja että erilaisia tilanteita ei kohdella samalla tavalla, ellei tällaista kohtelua voida objektiivisesti perustella (tuomio 12.11.2014, Guardian Industries ja Guardian Europe v. komissio, C-7580/12 P, EU:C:2014:2363, 51 kohta ja tuomio 4.5.2016, Pillbox 38, C-477/14, EU:C:2016:324, 35 kohta).

– Toisiinsa rinnastettavissa olevat tilanteet

42 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on niin, että eri tilanteita erottavat seikat ja se, ovatko ne mahdollisesti rinnastettavissa toisiinsa, on määritettävä ja niitä on arvioitava kyseisten säännösten kohteen ja sen päämäärän valossa, joihin näillä säännöksillä pyritään, ja tässä yhteydessä on otettava huomioon kyseisen alan periaatteet ja tavoitteet (ks. vastaavasti tuomio 16.12.2008, Arcelor Atlantique et Lorraine ym., C-127/07, EU:C:2008:728, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

43 Käsiteltävässä asiassa on niin, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mainitsema erilainen kohtelu seuraa siitä, etteivät jäsenvaltiot saa säätää alennetun arvonlisäverokannan soveltamisesta digitaalisten kirjojen sähköisiin toimituksiin, vaikka alennettua verokantaa saadaan soveltaa kaikenlaisilla fyysisillä alustoilla olevien digitaalisten kirjojen toimituksiin. Näin ollen eri tilanteille ominaiset seikat ja siis se, ovatko tilanteet mahdollisesti rinnastettavissa toisiinsa, on määritettävä ja arvioitava niiden tavoitteiden valossa, joihin lainsäätäjät pyrki salliessaan, että jäsenvaltiot voivat soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa kaikenlaisilla fyysisillä alustoilla olevien digitaalisten kirjojen toimituksiin.

44 Tästä on todettava, että jäsenvaltioiden mahdollisuudesta soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa painettujen kirjojen toimituksiin säädettiin ensimmäisen kerran yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta (ALV-kantojen lähentäminen) 19.10.1992 annetussa neuvoston direktiivissä 92/77/ETY (EYVL 1992, L 316, s. 1), jonka 1 artiklalla kuudenteen direktiiviin sisällytettiin liite H, joka sisältää luettelon tavaroiden luovutuksista ja palveluiden suorituksista, joihin voidaan soveltaa alennettuja arvonlisäverokantoja, ja jonka 6 kohta on toistettu direktiivin 2006/112 liitteessä III olevassa 6 kohdassa, sellaisena kuin se oli ennen direktiivin 2009/47 voimaantuloa. Direktiivillä 2009/47 laajennettiin tätä mahdollisuutta ”kaikenlaisilla fyysisillä alustoilla” olevien kirjojen luovutuksiin.

45 Kuitenkin – kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 56 kohdassa – sen, että alennettua arvonlisäverokantaa sovelletaan kirjojen toimituksiin, taustalla oleva tavoite on lukemisen edistäminen kauno- tai tietokirjallisuuden, lehtien tai aikakauslehtien osalta.

46 Koska direktiivissä 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna, sallitaan, että jäsenvaltiot voivat soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa kaikenlaisilla fyysisillä alustoilla olevien kirjojen toimituksiin, on katsottava, että kyseisellä direktiivillä pyritään mainittuun tavoitteeseen.

47 Tätä päätelmää vahvistaa vielä se, että direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna, liitteessä III olevassa 6 kohdassa suljetaan pois mahdollisuus soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa ”kokonaan tai pääasiassa mainontaan tarkoitettun aineiston” luovutuksiin. Tällaisella aineistolla ei nimittäin mitenkään pyritä tämän tuomion 45 kohdassa mainittuun tavoitteeseen.

48 Koska sitä varten, että mainittu tavoite voidaan saavuttaa, merkittävää on se, että Euroopan unionin kansalaiset voivat tosiasiallisesti saada käyttöönsä kirjojen sisällön, kirjojen toimitustavalla ei ole ratkaisevaa merkitystä tämän osalta.

49 Näin ollen on todettava, että kun otetaan huomioon direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna, 98 artiklan 2 kohdan, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin liitteessä III olevan 6 kohdan kanssa, tavoite, yhtäältä kaikenlaisilla fyysisillä alustoilla olevien digitaalisten kirjojen toimittaminen ja toisaalta digitaalisten kirjojen toimittaminen sähköisesti ovat toisiinsa rinnastettavia tilanteita.

50 Tätä päätelmää ei voida kyseenalaistaa sillä perusteella, että direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna, 14 artiklan 1 kohdan mukaan fyysisellä alustalla olevan digitaalisen kirjan toimittaminen muodostaa periaatteessa tavaroiden luovutuksen, kun taas saman direktiivin 24 artiklan 1 kohdan ja 25 artiklan mukaan digitaalisen kirjan toimittaminen sähköisesti on palvelujen suoritus. Kun arvonlisäveroa koskevilla säännöillä pyritään lähtökohtaisesti siihen, että tavaroiden ja palvelujen kulutusta verotetaan samalla tavalla, tämä erilainen luokittelu ei vaikuta ratkaisevalta edellä mainitun direktiivin 98 artiklan 2 kohdan, luettuna yhdessä saman direktiivin liitteessä III olevan 6 kohdan kanssa, tavoitteen kannalta, sellaisena kuin tämä tavoite on palautettu mieleen tämän tuomion 45 kohdassa.

51 Koska direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna, 98 artiklan 2 kohdasta, luettuna yhdessä direktiivin liitteessä III olevan 6 kohdan kanssa, seuraa, että siinä suljetaan alennetun arvonlisäverokannan soveltamisen ulkopuolelle digitaalisten kirjojen toimittaminen sähköisesti mutta samalla sallitaan sen soveltaminen kaikenlaisilla fyysisillä alustoilla olevien digitaalisten kirjojen toimituksiin, on näin ollen katsottava, että näillä säännöksillä kohdellaan eri tavalla kahta sellaista tilannetta, jotka kuitenkin ovat rinnastettavissa toisiinsa sen tavoitteen kannalta, johon unionin lainsäätäjät pyrkii.

– Oikeuttaminen

52 Silloin kun kahta toisiinsa rinnastettavaa tilannetta on todettu kohdellun eri tavalla, yhdenvertaisen kohtelun periaatetta ei ole loukattu, jos erilainen kohtelu on asianmukaisesti oikeutettua (ks. vastaavasti tuomio 16.12.2008, Arcelor Atlantique et Lorraine ym., C-127/07, EU:C:2008:728, 46 kohta).

53 Näin on unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan silloin, kun erilainen kohtelu vastaa toimella, josta erilainen kohtelu seuraa, oikeudellisesti hyväksyttävästi tavoiteltua tavoitetta ja erilainen kohtelu on oikeassa suhteessa tähän tavoitteeseen nähden (ks. vastaavasti tuomio 17.10.2013, Schaible, C-101/12, EU:C:2013:661, 77 kohta ja tuomio 22.5.2014, Glatzel, C-356/12, EU:C:2014:350, 43 kohta).

54 Unionin lainsäätäjältä edellytetään sen toteuttaessa verotukseen liittyvää toimenpidettä

poliittisten, taloudellisten ja sosiaalisten valintojen tekemistä ja erilaisten intressien asettamista järjestykseen tai monitahoisten arviointien suorittamista. Näin ollen lainsäätäjälle on tässä yhteydessä tunnustettava laaja harkintavalta, minkä vuoksi tämän tuomion edellisessä kohdassa mainittujen edellytysten noudattamista koskevan tuomioistuINVALVONNAN on rajoitettava ilmeistä virhettä koskevaan valvontaan (ks. vastaavasti tuomio 10.12.2002, *British American Tobacco (Investments)* ja *Imperial Tobacco*, C-491/01, EU:C:2002:741, 123 kohta ja tuomio 17.10.2013, *Billerud Karlsborg* ja *Billerud Skärblacka*, C-203/12, EU:C:2013:664, 35 kohta).

55 Käsiteltävässä asiassa on palautettava mieleen, että tämän tuomion 51 kohdassa todettu erilainen kohtelu seuraa direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna, 98 artiklan 2 kohdasta, luettuna yhdessä tämän direktiivin liitteessä III olevan 6 kohdan kanssa, jossa suljetaan alennetun arvonlisäverokannan soveltamisen ulkopuolelle kaikkien sähköisten palveluiden suorittaminen ja näin ollen digitaalisten kirjojen sähköiset toimitukset toisin kuin kaikenlaisilla fyysisillä alustoilla olevien – mahdollisesti digitaalisten – kirjojen toimitukset.

56 Direktiivin 2002/38 valmisteluasiakirjoista käy tältä osin ilmi, että komission sähköisesti suoritettavien palvelujen verotuksen osalta ehdottamat muutokset olivat ensimmäinen askel sellaisen uuden arvonlisäveroalan politiikan täytäntöönpanossa, jonka tarkoituksena on yksinkertaistaa ja lujittaa arvonlisäverojärjestelmää ja edistää siten laillista liiketoimintaa sisämarkkinoilla. Valmisteluasiakirjojen mukaan sähköinen kaupankäynti tarjoaa runsaasti mahdollisuuksia vaurauden ja työllisyyden lisäämiseen Euroopan unionissa, ja niissä todetaan, että selkeän ja täsmällisen lainsäädäntöympäristön aikaansaaminen on välttämätön edellytys sellaisen luottamuksen ilmapiirin syntymiselle, jossa yritykset voivat tehdä investointeja ja käydä kauppaa.

57 Kuten neuvosto ja komissio ovat selittäneet vastauksessaan unionin tuomioistuimen esittämään kirjalliseen kysymykseen ja istunnossa, direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna, 98 artiklan 2 kohdassa oleva digitaalisten kirjojen sähköisten toimitusten sulkeminen alennetun arvonlisäverokannan soveltamisen ulkopuolelle on nähtävä sähköistä kauppaa koskevan erityisen arvonlisäverojärjestelmän osana. Neuvoston ja komission esittämistä selityksistä ilmenee, että sähköisesti suoritettaviin palveluihin sovellettavien selvien, yksinkertaisten ja yhdenmukaisten sääntöjen antaminen katsottiin välttämättömäksi, jotta näihin palveluihin sovellettava arvonlisäverokanta voidaan määrittää varmuudella ja jotta voidaan helpottaa siten verovelvollisten ja kansallisten veroviranomaisten suorittamaa arvonlisäveron hallinnointia.

58 Sitä, että tällainen tavoite on oikeudellisesti hyväksyttävä, ei voida perustellusti kyseenalaistaa.

59 Edellä mainitun tavoitteen taustalla oleva oikeusvarmuuden periaate edellyttää nimittäin, että ne, joita asia koskee, voivat unionin säännösten perusteella saada yksiselitteisesti selville oikeuksiensa ja velvollisuuksiensa laajuuden, jotta he pystyvät – asian tuntien – ryhtymään toimenpiteisiin sen johdosta (ks. vastaavasti tuomio 15.7.2010, komissio v. *Yhdistynyt kuningaskunta*, C-582/08, EU:C:2010:429, 49 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

60 Lisäksi unionin tuomioistuin on jo tunnustanut lailliseksi tavoitteen, jossa on kyse siitä, että lainsäätäjä vahvistaa sellaisia yleisiä sääntöjä, joita talouden toimijat voivat helposti soveltaa ja toimivaltaiset viranomaiset helposti valvoa (ks. vastaavasti tuomio 24.2.2015, *Sopora*, C-512/13, EU:C:2015:108, 33 kohta).

61 Ei myöskään vaikuta siltä, että unionin lainsäätäjä olisi ylittänyt harkintavaltansa arvioidessaan sitä, soveltuuko direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna, 98 artiklan 2 kohdassa, luettuna yhdessä tämän direktiivin liitteessä III olevan 6 kohdan kanssa, oleva

toimenpide sillä tavoitellun tavoitteen toteuttamiseen, sellaisena kuin se on täsmennetty tämän tuomion 56 ja 57 kohdassa.

62 Sulkemalla alennetun arvonlisäverokannan soveltamisen ulkopuolelle sähköisesti suoritettut palvelut unionin lainsäätäjä nimittäin säästää verovelvolliset ja kansalliset veroviranomaiset siltä, että näiden olisi tutkittava jokaisen suoritettun sähköisen palvelun osalta, kuuluuko se johonkin niistä palvelujen ryhmistä, joihin voidaan soveltaa alennettua verokantaa direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna, liitteen III nojalla.

63 Niinpä kyseisen toimenpiteen on katsottava soveltuvan tämän tavoitteen, joka on sähköisesti suoritettaviin palveluihin sovellettavan arvonlisäverokannan määrittäminen varmuudella ja siten verovelvollisten ja kansallisten veroviranomaisten suorittaman arvonlisäveron hallinnoinnin helpottaminen, toteuttamiseen.

64 Mitä sitten tulee suhteellisuusedellytykseen liittyvään vaatimukseen, jonka mukaan on valittava vähiten rajoittava toimenpide muiden ajateltavissa olevien soveltuvien toimenpiteiden joukosta ja jonka mukaan toimenpiteestä aiheutuvat haitat eivät saa olla suhteettoman suuria tavoiteltuihin tavoitteisiin nähden, on todettava, että unionin lainsäätäjä olisi ehkä voinut irrottaa digitaalisten kirjojen sähköisen toimittamisen sähköisten palveluiden kokonaisuudesta ja sallia niin ollen, että näihin kirjoihin sovelletaan alennettua arvonlisäverokantaa.

65 Tällainen ratkaisu saattaisi kuitenkin olla vastoin unionin lainsäätäjän tavoittelemaa tavoitetta, joka koskee välttämättömyyttä korjata kaikkien sähköisten palvelujen alituisesta kehittymisestä aiheutuva oikeudellinen epävarmuus, minkä johdosta unionin lainsäätäjä jätti kaikki nämä palvelut pois niiden liiketoimien luettelosta, joihin voidaan soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna, liitteen III nojalla.

66 Tältä osin sen hyväksymisellä, että jäsenvaltioilla olisi mahdollisuus soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa digitaalisten kirjojen sähköisiin toimituksiin, kuten ne saavat tehdä kaikenlaisilla fyysisillä alustoilla olevien digitaalisten kirjojen toimituksissa, vaarannettaisiin unionin lainsäätäjän tavoitteleman sen toimenpiteen yhtenäisyys, jolla mahdollisuus alennetun arvonlisäverokannan soveltamiseen on suljettu pois kaikkien sähköisten palveluiden osalta.

67 Alennetun arvonlisäverokannan soveltamisen mahdollisesta laajentamisesta kaikkiin sähköisiin palveluihin on todettava, että tällaisen toimenpiteen toteuttaminen olisi johtanut yleisesti erilaiseen kohteluun ei-sähköisten palvelujen, joihin ei voida periaatteessa soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa, ja sähköisten palvelujen välillä.

68 Näin ollen unionin lainsäätäjä sai katsoa harkintavaltansa puitteissa, että kumpikaan kahdesta teoreettisesti ajateltavasta toimenpiteestä ei soveltunut lainsäätäjän tavoittelemien eri tavoitteiden toteuttamiseen.

69 Tähän on lisättävä, että direktiivin 2006/112 muuttamisesta palvelujen suorituspaikan osalta 12.2.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/8/EY (EUVL 2008, L 44, s. 11) 6 artiklasta ja direktiivin 2002/38 4 ja 5 artiklasta ilmenee, että neuvosto aikoi tarkastella uudelleen sähköisesti suoritettavien palveluiden erityistä verotusjärjestelmää saatujen kokemusten perusteella. Lisäksi komissio ilmoitti komission tiedonannossa Euroopan parlamentille, neuvostolle ja Euroopan talous- ja sosiaalikomitealle arvonlisäveroa koskevasta toimintasuunnitelmasta (COM(2016) 148 final) aikomuksestaan tutkia, olisiko laadittava ehdotus direktiiviksi direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna, muuttamisesta.

70 Näin ollen on katsottava, että direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna, 98 artiklan 2 kohdasta, luettuna yhdessä direktiivin liitteessä III olevan 6 kohdan kanssa, seuraava

erilainen kohtelu digitaalisten kirjojen sähköisten toimitusten ja kaikenlaisilla fyysisillä alustoilla olevien kirjojen toimitusten välillä on asianmukaisesti oikeutettua.

71 On siis todettava, että direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna, 98 artiklan 2 kohdassa, luettuna yhdessä direktiivin liitteessä III olevan 6 kohdan kanssa, josta seuraa, että jäsenvaltiot eivät saa soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa digitaalisten kirjojen sähköisiin toimituksiin, mutta jossa sallitaan alennetun arvonlisäverokannan soveltaminen kaikenlaisilla fyysisillä alustoilla olevien kirjojen toimituksiin, ei loukata yhdenvertaisen kohtelun periaatetta, sellaisena kuin se on ilmaistu perusoikeuskirjan 20 artiklassa.

72 Edellä olevista seikoista seuraa, että ennakkoratkaisukysymysten tutkinnassa ei ole tullut esille sellaisia seikkoja, jotka vaikuttaisivat direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna, liitteessä III olevan 6 kohdan tai tämän direktiivin 98 artiklan 2 kohdan, luettuna yhdessä direktiivin liitteessä III olevan 6 kohdan kanssa, pätevyteen.

Oikeudenkäyntikulut

73 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 (suuri jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Ennakkoratkaisukysymysten tutkinnassa ei ole tullut esille sellaisia seikkoja, jotka vaikuttaisivat yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 5.5.2009 annetulla neuvoston direktiivillä 2009/47/EY, liitteessä III olevan 6 kohdan tai tämän direktiivin 98 artiklan 2 kohdan, luettuna yhdessä direktiivin liitteessä III olevan 6 kohdan kanssa, pätevyteen.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: puola.