



# Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS  
JULIANE KOKOTT  
8 päivänä syyskuuta 2016<sup>1</sup>

**Asia C-390/15**

**Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO)**

(Ennakkoratkaisupyyntö – Trybunał Konstytucyjny (perustuslakituomioistuin, Puola))

Verolainsäädäntö — Arvonlisävero — Kirjojen, lehtien ja aikakauslehtien luovutuksiin sovellettava alennettu verokanta — Direktiivin 2006/112/EY liitteessä III olevan 6 kohdan, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2009/47/EY, pätevyys — SEUT 113 artikla — Euroopan parlamentin osallistuminen — Yhdenvertaisen kohtelun periaate — Paperimuodossa ja muilla fyysisillä alustoilla olevien julkaisujen erilainen kohtelu sähköisiin julkaisuihin nähden

## I Johdanto

1. Unionin voimassa olevassa arvonlisäverolainsäädännössä annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus asettaa kirjojen, lehtien ja aikakauslehtien myynti verotuksessa edullisempaan asemaan. Tämä koskee rajoittamattomasti kuitenkin ainoastaan painettuja julkaisuja. Niiden myyntiä varten jäsenvaltiot voivat säätää alennetusta verokannasta, jota ei pääosin sovelleta digitaalisiin julkaisuihin.

2. Puolan perustuslakituomioistuin epäilee nyt käsiteltävässä ennakkoratkaisupyyntöissä unionin oikeudessa säädetyn kirjoja ja muita julkaisuja koskevan alennetun arvonlisäverokannan pätevyyttä. Unionin tuomioistuimen arviointi painottuu tässä yhteydessä kysymyksiin siitä, mitä rajoituksia yhdenvertaisen kohtelun periaate asettaa unionin lainsäätäjälle arvonlisäverolainsäädännön yhteydessä ja missä määrin unionin lainsäätäjällä on myös täyttänyt nämä vaatimukset kirjoja, lehtiä ja aikakauslehtiä koskevien alennettujen verokantojen tapauksessa.

## II Asiaa koskevat oikeussäännöt

3. EY<sup>2</sup> 93 artiklassa (josta on tullut SEUT 113 artikla) määrättiin yhteisön lainsäädäntötoimivallasta seuraavaa:

”Neuvosto antaa yksimielisesti komission ehdotuksesta sekä Euroopan parlamenttia ja talous- ja sosiaalikomiteaa kuultuaan säännökset liikevaihtoveroja, valmisteveroja ja muita välillisiä veroja koskevan lainsäädännön yhdenmukaistamisesta siltä osin kuin yhdenmukaistaminen on tarpeen sisämarkkinoiden toteuttamisen ja toiminnan varmistamiseksi 14 artiklassa mainitussa määräajassa.”

1 — Alkuperäinen kieli: saksa.

2 — Euroopan yhteisön perustamissopimus, sellaisena kuin se sisältyy Amsterdamin sopimukseen (EYVL 1997, C 340, s. 173).

4. Tämän perusteella annettiin 28.11.2006 yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä neuvoston direktiivi 2006/112/EY<sup>3</sup> (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi).

5. Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan arvonlisäveroa on suoritettava ”verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta”. Sama pätee c alakohdan mukaan ”palvelujen suorituksiin”.

6. Arvonlisäverodirektiivin 96 artiklassa säädetään verokannasta, että jäsenvaltioiden on vahvistettava ”yleinen verokanta”, joka ei saa alittaa tiettyä, 97 artiklassa vahvistettavaa vähimmäisprosenttimäärää. Arvonlisäverodirektiivin 98 artiklassa, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2008/8/EY,<sup>4</sup> säädetään lisäksi 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.

3. – –”

7. Arvonlisäverodirektiivin liitteessä III, johon viitataan 98 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä alakohdassa, on ”Luettelo tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista, joihin voidaan soveltaa 98 artiklassa tarkoitettuja alennettuja verokantoja”. Sen 6 kohdan, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2009/47/EY,<sup>5</sup> joka on pääasian oikeudenkäynnin kohteena, sanamuoto on seuraava:

”6) 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;”.

8. Ennen kyseisen säännöksen muuttamista direktiivillä 2009/47 sen sanamuoto oli seuraava:

”6) 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;”.

9. Komission ehdotuksessa, johon muutosdirektiivi 2009/47 perustuu, säännöksen sanamuoto oli vielä seuraava:<sup>6</sup>

”6) 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;”.

3 — EUVL 2006, L 347, s. 1.

4 — Ks. direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta palvelujen suorituspaikan osalta 12.2.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/8/EY (EUVL 2008, L 44, s. 11) 2 artiklan 2 kohta.

5 — Ks. direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta alennettujen arvonlisäverokantojen osalta 5.5.2009 annetun neuvoston direktiivin 2009/47/EY (EUVL 2009, L 116, s. 18) 1 artiklan 13 kohta, luettuna yhdessä liitteessä olevan 1 kohdan kanssa.

6 — Ks. komission 7.7.2008 tekemä ehdotus: neuvoston direktiivi, direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta alennettujen arvonlisäverokantojen osalta (KOM(2008) 428 lopullinen), 3 kohta, s. 16.

10. Puolan tasavalta on käyttänyt arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan, luettuna yhdessä liitteessä III olevan 6 kohdan kanssa, valtuutusta tavaroista ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annetun lain (Ustawa o podatku od towarów i usług, jäljempänä arvonlisäverolaki) 41 §:n 2 ja 2 a momentissa, luettuna yhdessä liitteessä 3 olevien 72–75 kohdan ja liitteessä 10 olevien 32–35 kohdan kanssa. Kyseisten säännösten mukaan painettuihin tai muulla fyysisellä alustalla (etenkin CD:llä tai nauhalla) oleviin kirjoihin, lehtiin ja aikakauslehtiin sovelletaan nykyisin 8 tai 5 prosentin alennettua verokantaa. Elektronisesti julkaistaviin kirjoihin, lehtiin ja aikakauslehtiin sovelletaan yleistä verokantaa, joka on 23 prosenttia.

### III Pääasia ja menettely unionin tuomioistuimessa

11. Rzecznik Praw Obywatelskichin (Puolan oikeusasiamies) käsityksen mukaan Puolan lainsäädännön mukainen samanlaisten julkaisujen erilainen kohtelu loukkaa verotuksellisen yhdenvertaisuuden periaatetta, sellaisena kuin se ilmenee Puolan perustuslaista. Hän on siksi pyytänyt Trybunał Konstytucyjnyä (Puolan perustuslakituomioistuin) tutkimaan julkaisuihin sovellettavaa alennettua verokantaa koskevien Puolan säännösten perustuslainmukaisuutta.

12. Trybunał Konstytucyjny katsoo, että Puolan tasavalta on arvonlisäverodirektiivin säännösten nojalla velvollinen soveltamaan yleistä verokantaa sähköisesti toimitettaviin kirjoihin ja muihin sähköisiin julkaisuihin. Se kuitenkin epäilee arvonlisäverodirektiivin vastaavien säännösten pätevyyttä. Ensinnäkin direktiivin 2009/47, johon arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 6 kohdan nykyinen sanamuoto perustuu, lainsäädäntömenettelyssä direktiivin tekstiä muutettiin olennaisesti Euroopan parlamentin kuulemisen jälkeen. Toiseksi Trybunał Konstytucyjny pitää sähköisten julkaisujen, jotka ladataan tiedostona internetistä tai toimitetaan niin kutsuttua suoratoistomenetelmää käyttäen, sulkemista alennettujen arvonlisäverokantojen soveltamisen ulkopuolelle yhdenvertaisen kohtelun periaatetta arvonlisäverotuksessa ilmentävän verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaisena.

13. Trybunał Konstytucyjny on näin ollen esittänyt 20.7.2015 unionin tuomioistuimelle SEUT 267 artiklan nojalla seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

- ”1) Onko arvonlisäverodirektiivin liitteessä III oleva 6 kohta pätemätön, koska lainsäädäntömenettelyssä on rikottu Euroopan parlamentin kuulemista koskevaa olennaista menettelymääräystä?
- 2) Onko arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 2 kohta, luettuna yhdessä 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?”

14. Kirjallisia huomautuksia näistä kysymyksistä unionin tuomioistuimen menettelyssä esittivät Puolan oikeusasiamies, Prokurator Generalny (Puolan valtioneuvoston oikeusasiamies), Kreikan tasavalta, Puolan tasavalta, Euroopan unionin neuvosto ja Euroopan komissio. Puolan oikeusasiamies, Puolan tasavalta, neuvosto ja komissio osallistuivat 14.6.2016 pidettyyn istuntoon asianosaisten kuulemiseksi.

### IV Oikeudellinen arviointi

15. Trybunał Konstytucyjny tiedustelee ennakkoratkaisukysymyksillään lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 6 kohdan voimassa oleva versio, sellaisena kuin se sisältyy direktiivin 2009/47 1 artiklan 13 kohtaan luettuna yhdessä liitteessä olevan 1 kohdan kanssa, pätevä kahdessa suhteessa, nimittäin muodollisesti ja aineellisesti.

## A Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys: muodollinen pätevyys

16. Ensimmäisellä ennakkoratkaisukysymyksellä pyritään selvittämään, oliko direktiivin 2009/47, johon arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 6 kohdan nykyinen versio perustuu, lainsäädäntömenettely asianmukainen. On nimittäin mahdollista, ettei parlamentti voinut olla riittävästi osallisena tähän muutokseen.

17. Muutosdirektiivi 2009/47 annettiin EY 93 artiklan nojalla. Sen mukaan neuvosto antaa säännökset muun muassa liikevaihtoveroja koskevan lainsäädännön yhdenmukaistamisesta ainoastaan parlamenttia kuultuaan.

18. Parlamentin kuuleminen sääntöjenmukaisesti lainsäädäntömenettelyssä on vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan olennainen menettelymääräys, jonka noudattamatta jättäminen aiheuttaa kysymyksessä olevan toimen pätemättömyyden.<sup>7</sup>

19. Tarkasteltavassa tapauksessa parlamenttia kuultiin komission alkuperäisestä direktiiviehdotuksesta, ja se on ottanut siihen kantaa kirjallisesti.<sup>8</sup> Alkuperäisessä ehdotuksessa arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevaa 6 kohtaa täydennettiin siten, että niiden kirjan alalajien luetteloon, joihin voidaan erityisesti soveltaa alennettua verokantaa, lisättiin muita esimerkkejä, nimittäin ”äänikirjat, CD-levyt, CD-ROM-levyt tai vastaavat fyysiset tallennusvälineet, joilla on pääasiassa samanlainen tietosisältö kuin painetuissa kirjoissa”.<sup>9</sup>

20. Neuvosto kuitenkin poikkesi tästä ehdotuksesta myöhemmässä lainsäädäntömenettelyssä. Lopullisessa hyväksytyssä direktiivissä 2009/47 muutettiin tuolloin voimassa ollut arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevaa 6 kohtaa ainoastaan siten, että ennen ilmaisua ”kirjojen luovutukset” lisättiin sanamuoto ”kaikenlaisilla fyysisillä alustoilla olevien”.<sup>10</sup> Alkuperäisessä direktiiviehdotuksessa olleet esimerkit jätettiin sitä vastoin pois.

21. Parlamenttia ei enää kuultu tästä neuvoston hyväksymästä arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 6 kohdan sanamuodosta. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan parlamenttia on kuitenkin kuultava uudelleen aina, kun lopullisesti 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.<sup>11</sup>

22. Koska parlamentin vastaavaa toivetta ei ole havaittavissa nyt tarkasteltavassa tapauksessa, herää kysymys, onko neuvosto parlamenttia kuultuaan muuttanut hyväksytyn direktiivin 2009/47 tekstiä ”kokonaisuutena tarkasteltuna keskeiseltä sisällöltään” komission ehdotukseen verrattuna.

23. Trybunał Konstytucyjny on ensinnäkin oikeassa katsoessaan, että neuvoston tekemä arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 6 kohdan uuden version uudelleenmuotoilu merkitsee sisällöllistä muutosta.

7 — Ks. mm. tuomio 4.2.1982, Buyl ym. v. komissio (817/79, EU:C:1982:36, 16 kohta); tuomio 11.11.1997, Eurotunnel ym. (C-408/95, EU:C:1997:532, 45 kohta) ja tuomio 10.9.2015, parlamentti v. neuvosto (C-363/14, EU:C:2015:579, 82 kohta).

8 — Ks. Euroopan parlamentin lainsäädäntöpäätöslauselma 19.2.2009 ehdotuksesta neuvoston direktiiviksi direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta alennettujen arvonlisäverokantojen osalta (KOM(2008) 0428 – C6-0299/2008 – 2008/0143(CNS)) (EUVL 2010, C 76 E, s. 110).

9 — Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 9 kohta.

10 — Lisäksi arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 6 kohdan [suomenkieliseen] versioon sisältynyt esimerkki ”nuottikirjat tai -käsikirjoitukset” muutettiin muotoon ”nuottikirjat tai käsikirjoitukset”. Tällä oli kuitenkin ilmeisesti tarkoitus muuttaa kyseistä kieliversiota [samoin kuin vastaavan muutoksen sisältävää saksankielistä versiota] ainoastaan toimituksellisesti muttei sisällöllisesti, kuten tältä osin ennallaan säilyneet englannin- ja ranskankieliset versiot osoittavat (ennen direktiivillä 2009/47 tehtyä muutosta ja sen jälkeen niiden sanamuoto oli seuraava: ”music printed or in manuscript form” ja ”les partitions imprimées ou en manuscrit”).

11 — Ks. mm. tuomio 16.7.1992, parlamentti v. neuvosto (C-65/90, EU:C:1992:325, 16 kohta); tuomio 5.7.1995, parlamentti v. neuvosto (C-21/94, EU:C:1995:220, 18 kohta); tuomio 11.11.1997, Eurotunnel ym. (C-408/95, EU:C:1997:532, 46 kohta) ja tuomio 25.9.2003, Océ Van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495, 100 kohta); ks. jo tuomio 15.7.1970, ACF Chemiefarma v. komissio (41/69, EU:C:1970:71, 69 ja 178/179 kohta).

24. Ei tosin ole selvää, etteivät äänikirjat enää kuulu komission ehdotuksesta poiketen uuden version sanamuodon piiriin, mistä Trybunał Konstytucyjny on vakuuttunut. Äänikirjoja voitaisiin näet pitää edelleen fyysisellä alustalla olevina kirjoina.<sup>12</sup>

25. Tekstin sisällöllinen muutos liittyy kuitenkin yksiselitteisesti siihen, ettei arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 6 kohdan lopulliseen hyväksytyyn versioon sisälly enää direktiiviehdotuksessa asetettua lisäedellytystä, jonka mukaan tallennusvälineillä ”on [oltava] pääasiassa samanlainen tietosisältö kuin painetuissa kirjoissa”. Lisäksi sekä direktiiviehdotuksen englannin- että ranskankielisen version mukaan alennettua verokantaa oli tarkoitus voida soveltaa aluksi ainoastaan *vastaaviin* fyysisiin tallennusvälineisiin, kuten äänikirjoihin, CD-levyihin ja CD-ROM-levyihin,<sup>13</sup> kun taas arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevassa 6 kohdassa viitataan nykyisin *kaikenlaisiin* fyysisiin alustoihin. Näillä molemmilla muutoksilla alennetun verokannan soveltamisalaa laajennettiin tietystä määrin komission ehdotukseen verrattuna.<sup>14</sup>

26. Tähän ei kuitenkaan liity niin pitkälle menevää direktiiviehdotuksen muuttamista, että parlamenttia olisi pitänyt kuulla uudelleen. Oikeuskäytännön mukaan muutoksia on nimittäin pidettävä olennaisina vain, jos ne vaikuttavat annetun säädösehdotuksen keskeiseen sisältöön.<sup>15</sup>

27. Direktiiviehdotuksen keskeisenä tavoitteena oli antaa jäsenvaltioille pysyvästi mahdollisuus soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa tiettyihin paikallisesti tarjottaviin palveluihin.<sup>16</sup> Alennetun verokannan soveltamisalan ulottamisella koskemaan kirjoja on sitä vastoin ehdotuksessa ainoastaan toissijainen asema, ja siitä käytetäänkin ilmaisua pelkät ”sanamuotoon tehdyt tekniset mukautukset”.<sup>17</sup>

28. Vaikka oletettaisiin, että olennaisuutta koskeva peruste on otettava huomioon jokaisen lainsäädäntöehdotukseen sisältyvän itsenäisen sääntelyn osalta, tallennusvälineen tietosisältöä koskevan rajoituksen poistaminen ja ilmaisun ”vastaavat” muuttaminen ”kaikenlaisiksi” tallennusvälineiden yhteydessä eivät vaikuta kirjoihin sovellettavan alennetun verokannan muuttamista koskevan säädösehdotuksen keskeiseen sisältöön. Tälle säädösehdotukselle on nimittäin ominaista ensisijaisesti kirjoihin sovellettavan alennetun verokannan soveltamisalan ulottaminen koskemaan muita tallennusvälineitä kuin paperia. Tämän lähtökohtaisen muutoksen yhteydessä mainitut soveltamisalan laajennukset ovat ainoastaan sivuseikan kaltaisia näkökohtia.

29. Parlamentilla oli lisäksi kuulemisensa yhteydessä joka tapauksessa tilaisuus lausua näistä näkökohdista, koska soveltamisalan rajoitukset, joista myöhemmin luovuttiin, sisältyivät jo komission alkuperäiseen ehdotukseen.<sup>18</sup>

30. Koska parlamentti osallistui siten asianmukaisesti direktiivin 2009/47 antamiseen johtaneeseen lainsäädäntömenettelyyn, arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 6 kohdan nykyisen version pätevyys ei ole tältä osin kyseenalainen.

12 — Tätä ei muuta myöskään se, ettei direktiiviin 2009/47 sisälly ehdotuksen johdanto-osan kuudetta perustelukappaletta, jossa viitataan nimenomaisesti muun muassa ”äänikirjoihin”.

13 — Ks. edellä alaviitteessä 6 mainitun komission ehdotuksen englanninkielisen version s. 13, 3 kohta (”audio books, CD, CD-ROMs or any similar physical support”) ja ranskankielisen version s. 15, 3 kohta (”de livres audio, de disques compacts, de cédéroms ou d’autres supports physiques similaires”).

14 — Tuomiossa 5.3.2015, komissio v. Luxemburg (C-502/13, EU:C:2015:143, 53 kohta) unionin tuomioistuin on selittänyt, että neuvoston hyväksymä teksti on ”näet” pelkästään ”toimituksellinen yksinkertaistus” alun perin ehdotetusta komission tekstistä. Perustelujen puuttuminen ja käsiteltävän asian erilainen tausta huomioon ottaen tätä toteamusta ei kuitenkaan voida eikä tarvitse tarkastella lähemmin käsiteltävässä asiassa.

15 — Tuomio 16.7.1992, parlamentti v. neuvosto (C-65/90, EU:C:1992:325, 19 kohta); tuomio 5.7.1995, parlamentti v. neuvosto (C-21/94, EU:C:1995:220, 22 kohta) ja tuomio 10.6.1997, parlamentti v. neuvosto (C-392/95, EU:C:1997:289, 20 kohta).

16 — Edellä alaviitteessä 6 mainittu komission ehdotus, perustelujen 3.1 kohta.

17 — Edellä alaviitteessä 6 mainittu komission ehdotus, perustelujen 5.3 kohta 1 artiklasta ja direktiivin tekstin johdanto-osan kuudes perustelukappale; ks. myös vaikutusten arvioinnin tiivistelmä komission yksiköiden valmisteluasiakirjassa (SEK(2008) 2191), jossa kirjoja koskevaa muutosta ei edes käsitelty.

18 — Ks. tällaisen lausumismahdollisuuden merkityksellisyydestä tuomio 11.11.1997, Eurotunnel ym. (C-408/95, EU:C:1997:532, 58 kohta).



## B Toinen ennakkoratkaisukysymys: aineellinen pätevyys

31. Toisella ennakkoratkaisukysymyksellään Trybunał Konstytucyjny tiedustelee, onko arvonlisäverodirektiivin liitteessä III oleva 6 kohta, luettuna yhdessä 98 artiklan 2 kohdan kanssa, pätemätön siltä osin kuin siinä suljetaan alennetun arvonlisäverokannan soveltamisen ulkopuolelle digitaalimuodossa julkaistut kirjat ja muut sähköiset julkaisut.

32. Vaikka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ottaa ennakkoratkaisukysymyksen sanamuodossa perustaksi verotuksen neutraalisuuden periaatteen loukkaamisen, ennakkoratkaisupyynnön perusteluista ilmenee, että se toivoo asian arvioimista yhdenvertaisen kohtelun periaatteen perusteella.<sup>19</sup>

33. Ainoastaan tällainen arviointi on myös mahdollinen. Arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 6 kohdan pätemättömyys voi näet johtua pelkästään primaarioikeuden rikkomisesta. Verotuksen neutraalisuuden periaate on kuitenkin *sinänsä* ainoastaan arvonlisäverodirektiivin tulkinnan apuväline, joka ei kuulu primaarioikeuteen.<sup>20</sup> Tämä pätee myös siltä osin kuin verotuksen neutraalisuuden periaate, tässä kilpailuneutraalisuuden periaatteen merkityksessä,<sup>21</sup> *ilmentää* yhdenvertaisen kohtelun periaatetta.<sup>22</sup> Arvonlisäverodirektiivin säännöksen pätevyyden tutkiminen voi näet kuitenkin perustua ainoastaan itse yhdenvertaisen kohtelun periaatteeseen, joka on luonteeltaan primaarioikeudessa vahvistettu periaate ja jossa oikeuskäytännön mukaan asetetaan yksityiskohtaisesti myös muita vaatimuksia kuin verotuksen neutraalisuuden periaate.

34. Ennakkoratkaisukysymyksestä voidaan sille ennakkoratkaisupyynnössä esitetyt perustelut huomioon ottaen päätellä, että kyse on monenlaisesta erilaisesta kohtelusta, jonka yhteensopivuutta yhdenvertaisen kohtelun periaatteen kanssa on tutkittava. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin väittää ensisijaisesti, että *sähköisiä* kirjoja kohdellaan eri tavalla sen mukaan, asetetaanko ne ostajan käyttöön fyysisen tallennusvälineen – kuten CD-ROM-levyn – välityksellä vai sähköisesti – esimerkiksi internetistä lataamalla<sup>23</sup> (tästä jäljempänä 1 jakso). Ennakkoratkaisukysymyksessä kyseenalaistetaan myös muiden alennetun verokannan soveltamisalaan kuuluvien julkaisujen kuin kirjojen – siis lehtien ja aikakauslehtien – erilainen kohtelu. Käsittelen aluksi sitä, että kirjoista poiketen kaikissa digitaalisissa muodoissa olevat lehdet ja aikakauslehdet on suljettu alennetun verokannan soveltamisen ulkopuolelle (jäljempänä 2 jakso), ennen kuin tarkastelen lopuksi kaikkien sähköisesti toimitettujen digitaalimuodossa olevien julkaisujen erilaista kohtelua painettuihin julkaisuihin nähden (jäljempänä 3 jakso).

35. Unionin tuomioistuin ei ole vielä lausunut kaikista näistä kysymyksistä. Myöskään äskettäin ratkaistussa jäsenyysselvoitteiden noudattamatta jättämisestä koskeneessa menettelyssä, jossa oli kyse arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 6 kohdan soveltamisesta sähköisesti toimitettuihin digitaalisiin kirjoihin, unionin tuomioistuin ei nimenomaisesti tarkastellut kysymystä siitä, onko tämä säännös yhdenvertaisen kohtelun periaatteen mukainen.<sup>24</sup>

19 — Ks. ennakkoratkaisupyynnönpäätöksen 3.2.22 kohta.

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

21 — Ks. tämän periaatteen eri merkityksistä tuomio 15.11.2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, 46–48 kohta) sekä täydentävästi tuomio 17.5.2001, Fischer ja Brandenstein (C-322/99 ja C-323/99, EU:C:2001:280, 76 kohta) ja tuomio 2.7.2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, 40 kohta).

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

23 — Ks. ennakkoratkaisupyynnönpäätöksen 3.2.30 ja 3.2.31 kohta.

24 — Tuomio 5.3.2015, komissio v. Luxemburg (C-502/13, EU:C:2015:143, 55 ja 56 kohta).

## **1. Digitaalisten kirjojen erilainen kohtelu toimitustavan mukaan**

36. Aluksi on selvitettävä, loukataanko arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevalla 6 kohdalla, luettuna yhdessä 98 artiklan 2 kohdan kanssa, yhdenvertaisen kohtelun periaatetta siltä osin kuin jäsenvaltiot voivat sen mukaan säätää alennetusta verokannasta digitaalisten kirjojen (tai äänikirjojen) osalta vain, jos kirjat luovutetaan fyysisellä alustalla, muttei silloin, jos ne luovutetaan sähköisesti.<sup>25</sup>

37. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yhdenvertaisen kohtelun periaate edellyttää, että unionin lainsäätävä ei kohtelee toisiinsa rinnastettavia tilanteita eri tavoin eikä erilaisia tilanteita samalla tavoin, ellei tällaista kohtelua voida objektiivisesti perustella.<sup>26</sup> Tämä yhdenvertaisen kohtelun yleinen periaate on sittemmin kirjattu perusoikeuskirjan<sup>27</sup> 20 artiklaan.

### **a) Toisiinsa rinnastettavat tilanteet**

38. Ensinnäkin herää kysymys, ovatko yhtäältä fyysisellä alustalla olevien digitaalisten kirjojen luovuttaminen ja toisaalta kirjojen sähköinen luovuttaminen toisiinsa rinnastettavia tilanteita.

39. Nytemmin vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tilanteiden rinnastettavuutta on arvioitava kokonaisuutena ottaen huomioon tutkitun toimen kohde sekä sen alan periaatteet ja tavoitteet, johon kyseinen toimi kuuluu.<sup>28</sup> Tilanteiden rinnastettavuutta ei siten voida kiistää esittämällä puhtaasti objektiivisia eroja, ilman että kuvataan niiden merkitystä toimen tavoitteiden kannalta,<sup>29</sup> eikä noudattamalla sokeasti unionin lainsäätäjän arviointia.<sup>30</sup>

#### *i) Säätelyn alan tavoitteet*

40. Yhteisellä arvonlisäverojärjestelmällä, jonka osa nyt tarkasteltava alennettua verokantaa koskeva sääntely on, pyritään arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan neljännen perustelukappaleen mukaan toteuttamaan sisämarkkinat. Tätä tarkoitusta varten koko unionin alueella tehtävällä yhdenmukaistamisella pyritään ehkäisemään jäsenvaltioiden kantamista liikevaihtoveroista aiheutuvaa kilpailun vääristymistä sekä rajat ylittävästi että jäsenvaltion sisällä.

41. Liikevaihtoverojen yhdenmukaistamisella pyritään lisäksi arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan kahdeksannen perustelukappaleen mukaan ottamaan unionissa käyttöön yhtenäisesti määrätty laskentaperuste unionin omia varoja varten. Tällä sen alan, johon kyseinen toimi kuuluu, tavoitteella ei kuitenkaan ole merkitystä käsiteltävän asian kannalta, koska riidanalaiset arvonlisäverodirektiivin säännökset koskevat verokantaa eivätkä laskentaperusteen käyttöönottoa.

25 — Ks. tästä sääntelyn sisällöstä tuomio 5.3.2015, komissio v. Ranska (C-479/13, EU:C:2015:141, 17, 40 ja 41 kohta) ja tuomio 5.3.2015, komissio v. Luxemburg (C-502/13, EU:C:2015:143, 26, 47 ja 49 kohta); ks. myös neuvoo-antavan arvonlisäverokomitean 92. kokouksessa 7. ja 8.12.2010 annetut suuntaviivat, asiakirja A - taxud.c.1(2011)157667 – 684, ja suuntaviivojen merkityksestä ratkaisuehdotukseni RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:57, 47–50 kohta).

26 — Ks. mm. tuomio 19.10.1977, Ruckdeschel ym. (117/76 ja 16/77, EU:C:1977:160, 7 kohta); tuomio 12.3.1987, Raiffeisen Hauptgenossenschaft (215/85, EU:C:1987:127, 23 kohta); tuomio 17.9.1998, Pontillo (C-372/96, EU:C:1998:412, 41 kohta); tuomio 16.12.2008, Arcelor Atlantique et Lorraine ym. (C-127/07, EU:C:2008:728, 23 kohta) ja tuomio 4.5.2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, 35 kohta); ks. perusoikeuskirjan 52 artiklan 1 kohtaan perustuvasta toisesta lähestymistavasta tuomio 29.4.2015, Léger (C-528/13, EU:C:2015:288, 50–52 kohta).

27 — 7.12.2000 hyväksytyt ja Strasbourgissa 12.12.2007 mukautettu Euroopan unionin perusoikeuskirja (EUVL 2016, C 202, s. 389).

28 — Tuomio 16.12.2008, Arcelor Atlantique et Lorraine ym. (C-127/07, EU:C:2008:728, 26 kohta); tuomio 12.5.2011, Luxemburg v. parlamentti ja neuvosto (C-176/09, EU:C:2011:290); tuomio 18.7.2013, Sky Italia (C-234/12, EU:C:2013:496, 16 kohta); tuomio 26.9.2013, IBV & Cie (C-195/12, EU:C:2013:598, 52 kohta) ja tuomio 6.11.2014, Feakins (C-335/13, EU:C:2014:2343, 51 kohta); ks. myös syrjintäkiellosta perusvapauksien yhteydessä mm. tuomio 27.11.2008, Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, 27 kohta) ja tuomio 2.6.2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402, 48 kohta).

29 — Näin kuitenkin vielä muun muassa tuomiossa 13.12.1994, SMW Winzersekt (C-306/93, EU:C:1994:407, 31 kohta).

30 — Näin kuitenkin nimenomaisesti arvonlisäverosta tuomiossa 13.3.2014, Jetair ja BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, 55 kohta).

42. Kilpailun vääristymisen estämistä koskevasta tavoitteesta unionin tuomioistuin on jo todennut, että yhdenvertaisen kohtelun periaatteen loukkaaminen arvonlisäverotuksessa ei koske ainoastaan tilanteita, jossa on kyse keskenään kilpailevien elinkeinonharjoittajien kohtelusta.<sup>31</sup> Silloin, kun kyseessä on kilpailutilanne, jota erilaiset arvonlisäverosäännökset voivat vääristää, on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perustava tavoite huomioon ottaen kuitenkin joka tapauksessa lähdeittävä siitä, että tilanteet ovat toisiinsa rinnastettavissa.<sup>32</sup> Kahden tuotteen kilpailutilanteen ottaminen lähtökohdaksi vastaa lisäksi lähestymistapaa, jota unionin tuomioistuin on noudattanut oikeuskäytännössään jo silloin, kun yhdenvertaisen kohtelun periaate syntyi.<sup>33</sup>

43. Käsiteltävässä asiassa keskenään kilpailevat digitaaliset kirjat, joita myydään fyysisellä alustalla, ja digitaaliset kirjat, joita myydään sähköisesti. Kuluttajalle, jonka tarpeet vasta synnyttävät kilpailutilanteen, kyse on näet samasta tuotteesta, digitaalisen kirjan tiedostosta, joka ei kummassakaan tapauksessa ole käytettävissä ilman erillistä lukulaitetta. Erona on ainoastaan tapa, jolla kirja toimitetaan kuluttajalle. Tarjousehtojen perusteella kuluttaja valitsee näin ollen jommankumman toimitustavan saadakseen saman tuotteen.

44. Näin on yleensä myös silloin, kun kuluttajalla – kuten komissio väitti istunnossa – ei fyysisellä alustalla olevasta digitaalisesta kirjasta poiketen ole sähköisesti toimitettavan digitaalisen kirjan tapauksessa oikeutta antaa tiedostoa edelleen toiselle henkilölle.<sup>34</sup> Kuluttaja näet hankkii pääsääntöisesti digitaalisia kirjoja omaan käyttöönsä, joten tiedoston siirrettävyydellä kolmannelle – jos se siis olisi tosiasiallisesti riippuvainen toimitustavasta – ei ole ratkaisevaa vaikutusta kilpailutilanteeseen. Tekijänoikeussuojan yhteydessä unionin tuomioistuin on lisäksi jo todennut, että ”taloudellisesta näkökulmasta” sisältöjen myyminen CD-ROMilla ja internetistä lataamisen avulla ovat samankaltaisia toimia.<sup>35</sup>

45. Digitaalisen kirjan molemmat tarjoamismuodot ovat näin ollen rinnastettavissa toisiinsa, kun otetaan huomioon yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perustava tavoite estää kilpailun vääristymistä.

## *ii) Säännellyn alan periaatteet*

46. Kyseisten kirjojen rinnastettavuudelle ei ole esteenä se, että yhteisen arvonlisäverojärjestelmän säännösten mukaan fyysisellä alustalla olevan digitaalisen kirjan luovuttamisessa on kyse tavarahan luovutuksesta (14 artiklan 1 kohta) mutta digitaalisen kirjan sähköisessä toimittamisessa sitä vastoin palvelusta (arvonlisäverodirektiivin 24 artiklan 1 kohta).<sup>36</sup>

47. Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan viidennen perustelukappaleen mukaan vero on tarkoitus kantaa ”mahdollisimman yleisesti”, siis kaikista tuotteista. Tämän vahvistaa arvonlisäverodirektiivin 1 artiklan 2 kohdan ensimmäinen alakohta, jonka mukaan yhteisellä arvonlisäverojärjestelmällä on tarkoitus soveltaa *yleistä* kulutukseen kohdistuvaa veroa. Tästä syystä tavaroiden luovutusta (2 artiklan 1 kohdan a alakohta) ja palvelujen suoritusta (2 artiklan 1 kohdan c alakohta) koskevat verotettavat tapahtumat sisältävät myös täysin samat edellytykset. Arvonlisäveron on siten lähtökohtaisesti tarkoitus koskea samalla tavalla tavaroita ja palveluja.

31 — Tuomio 10.4.2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, 49 kohta) ja tuomio 25.4.2013, komissio v. Ruotsi (C-480/10, EU:C:2013:263, 17 kohta).

32 — Ks. tästä myös tuomio 29.10.2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, 44 kohta) ja tuomio 19.7.2012, Lietuvos geležinkeliai (C-250/11, EU:C:2012:496, 45 kohta).

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

34 — Tätä voitaisiin epäillä tuomiossa 3.7.2012, UsedSoft (C-128/11, EU:C:2012:407) esitettyjen päätelmien perusteella.

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

36 — Tuomio 5.3.2015, komissio v. Ranska (C-479/13, EU:C:2015:141, 17 ja 35 kohta) ja tuomio 5.3.2015, komissio v. Luxemburg (C-502/13, EU:C:2015:143, 26 ja 42 kohta).



48. Siihen, että yhteisen arvonlisäverojärjestelmän säännöksissä poikkeuksellisesti erotetaan tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset, on aina erityinen syy. Esimerkiksi verollisten liiketoimien paikan määrittämisessä (arvonlisäverodirektiivin 31 artikla ja sitä seuraavat artikkelit) fyysiseen kuljettamiseen voidaan viitata ainoastaan tavaran luovuttamisen yhteydessä.

49. Käsiteltävässä asiassa, jossa on kyse verokannan määrittämisestä, tämä ero tuotteiden fyysisessä olomuodossa ei kuitenkaan ole merkityksellinen. Arvonlisäverodirektiivissä ei lähtökohtaisesti eroteta verokantojen vahvistamisessa tavaroiden luovutusta ja palvelujen suoritusta. Sen 96 artiklassa pikemminkin säädetään nimenomaisesti, että yleinen verokanta on sama sekä tavaroiden luovutuksille että palvelujen suorituksille. Myös arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaisia alennettuja verokantoja sovelletaan sekä tavaroiden luovutuksiin että palvelujen suorituksiin.

*iii) Tutkitun sääntelyn tavoite*

50. Lisäksi on arvioitava digitaalisten kirjojen fyysisten ja sähköisten luovutusten rinnastettavuutta ottaen huomioon tavoite, johon tutkitulla sääntelyllä itsellään pyritään.

51. Arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevassa 6 kohdassa annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus soveltaa alennettua verokantaa kirjoihin, lehtiin ja aikakauslehtiin. Direktiivin 92/77/ETY tekstistä, jolla säännös alun perin otettiin käyttöön,<sup>37</sup> sen enempää kuin sen syntyhistoriastakaan ei kuitenkaan voida päätellä, mikä tarkoitus tämän verotuksellisen edun myöntämisellä on.

52. Neuvosto ja komissio eivät pystyneet antamaan tähän kysymykseen tyydyttävää vastausta myöskään tässä menettelyssä. Alennettuja verokantoja koskevasta komission tiedonannosta vuodelta 2007 voidaan nimittäin myös päätellä, että arvonlisäverodirektiivin asianomaisten säännösten ”pohjana oleva lähestymistapa ei ole hyvin jäsenelty eikä looginen”, vaan se kuvastaa pikemminkin ”jäsenvaltioissa 1990-luvun alussa vallinnutta tilannetta”.<sup>38</sup> Arvonlisäverokantojen rakenne ei täten noudata mitään selkeää logiikkaa.<sup>39</sup>

53. Asiaa istunnossa tiedusteltaessa komissio väittikin muun muassa, että kirjoihin, lehtiin ja aikakauslehtiin sovellettavasta alennetusta verokannasta säädettiin unionin oikeudessa vain siksi, että ainakin jotkin jäsenvaltiot sovelsivat tuolloin tällaista alennettua verokantaa eikä niiltä haluttu viedä tätä mahdollisuutta unionin oikeudessa.

54. On täysin mahdollista, ettei unionin säännöksellä ole muuta itsenäistä tavoitetta kuin jättää tiettyjen asioiden sääntelemine jäsenvaltioiden vastuulle. Käsiteltävässä asiassa tilanne ei kuitenkaan ole tällainen. Arvonlisäverodirektiivissä ei nimittäin jätetä alennetuista verokannoista säätämistä yksinkertaisesti jäsenvaltioille, vaan sen 98 artiklan, luettuna yhdessä liitteen III kanssa, mukaan alennettuja verokantoja voidaan soveltaa ainoastaan tarkasti määriteltyihin ja tyhjentävästi lueteltuihin tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin. Tältä osin unionin oikeudessa otetaan vastuu alennettujen verokantojen jäsenvaltioissa soveltamisen edellytyksistä. Siten unionissa on määriteltävä itsenäisesti myös sen unionin oikeuteen sisältyvän luvan tavoitteet, jonka perusteella jäsenvaltiot voivat soveltaa alennettuja verokantoja juuri kirjoihin, lehtiin ja aikakauslehtiin.

37 — Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta (ALV-kantojen lähentäminen) 19.10.1992 annettu neuvoston direktiivi 92/77/ETY (EYVL 1992, L 316, s. 1).

38 — Komission tiedonanto neuvostolle ja Euroopan parlamentille muista arvonlisäverokannoista kuin yleisistä arvonlisäverokannoista, annettu 5.7.2007 (KOM(2007) 380 lopullinen), 3.1 kohta.

39 — Edellä alaviitteessä 38 mainittu komission tiedonanto, 4.2 kohta.

55. Vaikka sekä neuvosto että komissio ovat väittäneet käsiteltävässä asiassa, ettei arvonlisäverodirektiivillä pyritä edistämään mitään, on selvää, että mahdollisuudella soveltaa alennettua verokantaa mahdollistetaan juuri tiettyjen tuotteiden myynnin edistäminen jäsenvaltioissa ja että tällä on tiettyjä poliittisia päämääriä.<sup>40</sup> Alennettu verokanta antaa nimittäin verovelvollisille mahdollisuuden tarjota tuotetta edullisempaan hintaan. Tämä myynninedistäminen tapahtuu lisäksi kuluttajien eduksi, sillä arvonlisäveron on tarkoitus rasittaa viime kädessä ainoastaan loppukuluttajia.<sup>41</sup>

56. Myös tämän verotuksellisen edistämisen tarkoitus on mielestäni selvä. Kirjoihin, lehtiin ja aikakauslehtiin sovellettavalla alennetulla verokannalla on kulttuurinen tavoite. Sillä pyritään laajassa merkityksessä edistämään unionin kansalaisten sivistystä lukemisen avulla, oli kyse sitten kauno- tai tietokirjallisuudesta ja poliittisista, ammatillisista tai viihdealan lehdistä ja aikakauslehdistä. Tähän tavoitteeseen viittaa se, että arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 6 kohdan tunnusmerkistöstä on jätetty pois ”kokonaan tai pääasiassa mainontaan tarkoitettu aineisto”. Tällaisilla julkaisuilla ei näet ole sivistävää tarkoitusta. Tämä tavoite löytyy myös toisaalta yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä, sillä arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i ja j alakohdassa koulutuspalvelut asetetaan laajasti verotuksellisesti edulliseen asemaan.

57. Tämän sivistystavoitteen täyttyminen riippuu pelkästään digitaalisen kirjan sisällöstä eikä sen toimitustavasta. Siksi fyysisellä alustalla myytävät digitaaliset kirjat ja sähköisesti toimitettavat digitaaliset kirjat eivät lähtökohtaisesti eroa mitenkään sen edistämistavoitteen kannalta, johon arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevalla 6 kohdalla pyritään. Molemmat muodot ovat siten myös tutkitun sääntelyn tavoite huomioon ottaen rinnastettavissa toisiinsa.

#### *iv) Välipäätelmä*

58. Edellä esitetyn perusteella on todettava, että yhtäältä fyysisellä alustalla olevien digitaalisten kirjojen luovuttaminen ja toisaalta digitaalisten kirjojen sähköinen luovuttaminen ovat toisiinsa rinnastettavissa sekä tutkitun sääntelyn tavoitteen että säännellyn alan tavoitteiden ja periaatteiden kannalta.

#### **b) Oikeuttaminen**

59. Toisiinsa rinnastettavien tilanteiden erilainen kohtelu voi kuitenkin olla oikeutettavissa, nimittäin silloin, kun se vastaa asianomaisessa lainsäädännössä hyväksyttävästi tavoiteltua päämäärää ja kun tämä erilainen kohtelu on oikeassa suhteessa asianomaisella kohtelulla tavoiteltuun päämäärään.<sup>42</sup>

60. Näitä vaatimuksia on noudattava riippumatta siitä, millä oikeudenalalla erilainen kohtelu todetaan. Ne pätevät myös silloin, kun unionin tuomioistuin on nimenomaisesti tunnustanut unionin lainsäätäjälle laajan harkintavallan,<sup>43</sup> kuten erityisesti yhteisen maatalouspolitiikan alalla.<sup>44</sup>

40 — Ks. myös sisämarkkina- ja kuluttajansuojavaliokunnan lausunto 22.1.2009 talous- ja raha-asioiden valiokunnalle ehdotuksesta neuvoston direktiiviksi direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta alennettujen arvonlisäverokantojen osalta (KOM(2008) 0428) (Euroopan parlamentin täysistuntoasiakirja 11.2.2009, A6-0047/2009, s. 6).

41 — Tuomio 3.5.2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, 25 kohta) ja tuomio 7.11.2013, Tulicä ja Plavoşin (C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, 34 kohta).

42 — Ks. mm. tuomio 16.12.2008, Arcelor Atlantique et Lorraine ym. (C-127/07, EU:C:2008:728, 47 kohta); 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).

43 — Tuomio 16.12.2008, Arcelor Atlantique et Lorraine ym. (C-127/07, EU:C:2008:728, 57 ja 58 kohta).

44 — Tuomio 6.11.2014, Feakins (C-335/13, EU:C:2014:2343, 56 kohta).

61. Erilaisen kohtelun oikeuttamisen tutkimisen intensiivisyys kuitenkin vaihtelee sen harkintavallan laajuuden mukaan, joka unionin lainsäätäjällä kulloisessakin tapauksessa on. Jos unionin lainsäätäjä käyttää perusoikeuskirjan 21 artiklassa kiellettyä erotteluperustetta, kuten sukupuolta tai rotua,<sup>45</sup> erilaisen kohtelun oikeuttamista valvotaan tiukasti unionin tuomioistuimessa.<sup>46</sup> Jos erottelu perustuu sitä vastoin johonkin muuhun perusteeseen, unionin tuomioistuimen valvonta ei ole yhtä tiukkaa, jotta vältetään se, että unionin tuomioistuin korvaa unionin lainsäätäjän arvioinnin omallaan.<sup>47</sup> Näin on oikeuskäytännön mukaan erityisesti aloilla, joilla edellytetään monitahoisia poliittisia, taloudellisia, sosiaalisia tai lääketieteellisiä arviointeja.<sup>48</sup> Suhteellisuusperiaatteen mukaisesti unionin tuomioistuimen valvonnan on kuitenkin oltava myös tältä osin sitä tiukempaa, mitä merkittävämpiä vaikutuksia erilaisella kohtelulla on yksittäisille unionin kansalaisille.<sup>49</sup>

*i) Erilaisen kohtelun tavoite*

62. Tämä rajoitettu arviointiperuste huomioon ottaen on ensin yksilöitävä tavoite, johon unionin lainsäätäjä pyrkii fyysisellä alustalla olevien digitaalisten kirjojen luovuttamisen ja samojen kirjojen sähköisen luovuttamisen erilaisella kohtelulla.

63. Erilainen kohtelu otettiin käyttöön direktiivillä 2009/47. Sen, että arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevassa 6 kohdassa alennettujen verokantojen soveltaminen ulotetaan koskemaan fyysisellä alustalla olevia digitaalisia kirjoja, tarkoituksena on direktiivin 2009/47 johdanto-osan neljännen perustelukappaleen mukaan se, että ”liitteessä III olevaa viittausta kirjoihin voitaisiin selventää ja päivittää vastaamaan uutta tekniikkaa”. Direktiivillä 2009/47 ei kuitenkaan muutettu etenäkään arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 2 kohdan toista alakohtaa, jonka mukaan alennettuja verokantoja ei saa soveltaa sähköisiin palveluihin. XXX.<sup>50</sup>

64. Direktiiviä ei siten päivitetty täysin vastaamaan uutta tekniikkaa. Juuri digitaalisten kirjojen ”luontaisen” toimitustavan, nimittäin sähköisen luovutuksen, ei ollut tarkoitus hyödyä alennetusta verokannasta. Syynä tähän on viime kädessä arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 2 kohdan toinen alakohta, jossa suljetaan alennettujen verokantojen soveltamisen ulkopuolelle kaikki sähköiset palvelut,<sup>51</sup> ei siis pelkästään digitaalisia kirjoja. Tämän yleisesti sähköisten palvelujen markkinoita koskevan sääntelyn tavoite on siten ratkaiseva nyt tarkasteltavan erilaisen kohtelun oikeuttamisen kannalta.

45 — Syrjintäkiellot ovat ainoastaan yhdenvertaisen kohtelun yleisen periaatteen erityisiä ilmentymiä, ks. erityisesti tuomio 27.1.2005, *Europe Chemi-Con (Deutschland) v. neuvosto* (C-422/02 P, EU:C:2005:56, 33 kohta).

46 — Ks. samoin jo julkisasiamies Poiras Maduron ratkaisuehdotus *Arcelor Atlantique et Lorraine ym.* (C-127/07, EU:C:2008:292, 32 kohta).

47 — Ks. vastaavasti mm. tuomio 12.5.2011, *Luxemburg v. parlamentti ja neuvosto* (C-176/09, EU:C:2011:290, 35 kohta) ja tuomio 22.5.2014, *Glatzel* (C-356/12, EU:C:2014:350, 64 kohta).

48 — Tuomio 16.12.2008, *Arcelor Atlantique et Lorraine ym.* (C-127/07, EU:C:2008:728, 57 kohta) ja tuomio 22.5.2014, *Glatzel* (C-356/12, EU:C:2014:350, 52 kohta); ks. erityisesti yhteisestä maatalouspolitiikasta mm. tuomio 29.10.1980, *Roquette Frères v. neuvosto* (138/79, EU:C:1980:249, 25 kohta); tuomio 5.10.1994, *Saksa v. neuvosto* (C-280/93, EU:C:1994:367, 89 ja 90 kohta) ja tuomio 30.6.2016, *Lidl* (C-134/15, EU:C:2016:498, 47 kohta); ks. lisäksi suhteellisuusperiaatteen yleisistä rajoituksista mm. tuomio 12.11.1996, *Yhdistynyt kuningaskunta v. neuvosto* (C-84/94, EU:C:1996:431, 58 kohta); tuomio 1.3.2016, *National Iranian Oil Company v. neuvosto* (C-440/14 P, EU:C:2016:128, 77 kohta) ja tuomio 4.5.2016, *Pillbox* 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, 49 kohta).

49 — Ks. vastaavasti tuomio 16.12.2008, *Arcelor Atlantique et Lorraine ym.* (C-127/07, EU:C:2008:728, 59 kohta); ks. erityisesti perusoikeuksien loukkaamisesta tuomio 8.4.2014, *Digital Rights Ireland ym.* (C-293/12 ja C-594/12, EU:C:2014:238, 47 kohta).

50 — Ks. tuomio 5.3.2015, komissio v. *Luxemburg* (C-502/13, EU:C:2015:143, 26 ja 47 kohta).

51 — Ks. tästä arvonlisäverodirektiivin liitteessä II oleva ohjeellinen luettelo 56 artiklan 1 kohdan k alakohdassa tarkoitetuista sähköisesti suoritettavista palveluista ja yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä 15.3.2011 annetun neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 (uudelleenlaadittu) (EUVL 2011, L 77, s. 1) 7 artiklassa ja liitteessä I oleva täydentävä määritelmä.

65. Arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 2 kohdan toinen alakohta perustuu kuudennen direktiivin<sup>52</sup> 12 artiklan 3 kohdan a alakohdan neljänteen alakohtaan, luettuna yhdessä 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan viimeisen luetelmakohdan kanssa, jotka lisättiin direktiivillä 2002/38/EY.<sup>53</sup> Direktiivin 2002/38 johdanto-osan perustelukappaleisiin ei sisälly viitteitä kyseisen säännöksen tarkoituksesta.

66. Viimeksi mainittua direktiiviä koskevassa komission ehdotuksessa viitataan kuitenkin epävarmuuteen, jota sähköisten palvelujen tarjoajille voisi aiheutua sovellettavan verokannan osalta.<sup>54</sup> Direktiivillä 2002/38 näet otettiin käyttöön unionin ulkopuolelle sijoittautuneita sähköisten palvelujen tarjoajia koskeva velvollisuus, jonka mukaan niiden kuluttajille unionissa tarjotavia palveluja verotetaan siinä jäsenvaltiossa, johon kuluttaja on sijoittautunut.<sup>55</sup> Tällä on tarkoitus estää kilpailun vääristyminen,<sup>56</sup> joka voisi seurata kolmansien maiden veropolitiikasta. Säätelystä seuraa, että sähköisiin palveluihin sovelletaan sen jäsenvaltion verokantaa, johon kuluttaja on sijoittautunut.

67. Tällä oli tarkoitus tehdä uusien verotuksellisten velvoitteiden täyttäminen unionissa helpommaksi unionin ulkopuolelle sijoittautuneille verovelvollisille ja lisätä näiden velvoitteiden noudattamisen todennäköisyyttä.<sup>57</sup> Samanaikaisesti oli tarkoitus yksinkertaistaa veronkantoa jäsenvaltioiden veroviranomaisten kannalta ja parantaa niiden valvontamahdollisuuksia.<sup>58</sup> Tämä oli tarkoitus toteuttaa ensisijaisesti siten, että verovelvolliset voivat noudattaa velvoitteitaan tekemällä sähköisen veroilmoituksen yhdessä jäsenvaltiossa koko unionin osalta.<sup>59</sup> Lisäksi arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 2 kohdan toista alakohtaa edeltäneellä säännöksellä varmistettiin, että tiettyyn jäsenvaltioon sijoittautuneille kuluttajille tarjottaviin sähköisiin palveluihin voidaan soveltaa aina vain kyseisen jäsenvaltion yleistä verokantaa.

68. Unioniin sijoittautuneiden sähköisten palvelujen tarjoajien tilanne oli sen sijaan erilainen. Niiden osalta sähköisten palvelujen verotuspaikkaa koskevilla uusilla säännöksillä ei nimittäin ollut tarkoitus muuttaa mitään. Niiden tarjotavia sähköisiä palveluja oli edelleenkin määrä verottaa siinä jäsenvaltiossa, johon ne ovat sijoittautuneet, riippumatta siitä, mihin palvelut vastaanottava kuluttaja oli sijoittautunut,<sup>60</sup> ja niiden palveluihin sovellettiin siten ainoastaan niitä enintään kolmea erilaista verokantaa, jotka olivat käytössä kyseisessä jäsenvaltiossa.

69. Käsiteltävässä asiassa komissio on kuitenkin väittänyt, että kiello soveltaa alennettuja verokantoja sähköisiin palveluihin on merkityksellinen myös unioniin sijoittautuneiden verovelvollisten kannalta siltä osin kuin sillä on ehkäisty jäsenvaltioiden välistä haitallista verokilpailua. Juuri siksi, että näiden verovelvollisten tarjoamiin sähköisiin palveluihin liittyvän verorasitteen osalta ratkaiseva oli edelleenkin pelkästään niiden kotipaikka, jäsenvaltio olisi voinut yrittää saada nämä palvelujen tarjoajat siirtymään alueelleen ottamalla käyttöön vastaavan alennetun verokannan. Sähköisen myyntiverkoston päätoimipaikka voidaan näet siirtää verrattain helposti.

52 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määrätymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1), jota oli arvonlisäverodirektiivin 411 artiklan 1 kohdan ja 413 artiklan mukaan sovellettava 31.12.2006 saakka.

53 — Ks. 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 artiklan 2 kohta.

54 — Komission ehdotus: neuvoston direktiivi direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta tiettyihin sähköisessä muodossa toimitettaviin palveluihin sovellettavien arvonlisäverojärjestelyjen osalta, annettu 7.6.2000 (KOM(2000) 349 lopullinen), 3.1 ja 5.2 kohta 1 artiklan 2 kohdasta.

55 — Ks. kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan f alakohta ja arvonlisäverodirektiivin 58 artiklan ensimmäisen kohdan c alakohta.

56 — Ks. nykyisin arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 23 perustelukappale.

57 — Ks. edellä alaviitteessä 54 mainittu komission ehdotus, 3.1 ja 3.2 kohta.

58 — Ks. edellä alaviitteessä 54 mainittu komission ehdotus, 5 kohdan alku.

59 — Ks. direktiivin 2002/38 johdanto-osan viides perustelukappale; ks. nykyisin arvonlisäverodirektiivin 358 a artikla ja sitä seuraavat artiklat.

60 — Tämä johtui kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdan perussäännöstä; ks. edellä alaviitteessä 54 mainittu komission ehdotus, 2 kohta.

70. Oikeustila kuitenkin muuttui perustavasti 1.1.2015. Voimassa olevan arvonlisäverodirektiivin 58 artiklan ensimmäisen kohdan c alakohdan<sup>61</sup> mukaisesti unioniin sijoittautuneisiin verovelvollisiin sovelletaan nykyisin samaa sääntelyä kuin unionin ulkopuolelle sijoittautuneisiin: sähköisiä palveluja on verotettava aina siinä jäsenvaltiossa, johon kuluttaja on sijoittautunut. Kaikki palvelujen tarjoajat voivat nykyisin myös noudattaa verotuksellisia velvoitteitaan kaikkiin jäsenvaltioihin nähden jättämällä yhden veroilmoituksen yhdessä jäsenvaltiossa.<sup>62</sup>

71. Näin ollen tarkasteltavana on arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 2 kohdan toisen alakohdan ja sitä edeltäneiden säännösten kaksi erilaista tavoitetta, jotka on lisäksi erotettava ajallisesti: kiellolla soveltaa alennettuja verokantoja sähköisiin palveluihin pyrittiin 31.12.2014 saakka yhtäältä yksinkertaistamaan unionin ulkopuolelle sijoittautuneiden verovelvollisten verotuksellisia velvoitteita ja toisaalta estämään jäsenvaltioiden välistä haitallista verokilpailua; 1.1.2015 alkaen kiellolla on pyritty enää vain yksinkertaistamaan verotuksellisia velvoitteita, joskin koko sähköisten palvelujen markkinoiden osalta.

*ii) Asianmukainen tavoitteeseen pyrkiminen*

72. Näihin tavoitteisiin unionin lainsäätäjän on täytynyt myös pyrkiä asianmukaisesti. Tässä yhteydessä on verrattava erilaisen kohtelun seurauksia tavoitteeseen pyrkimisestä saataviin hyötyihin. On huomattava, että unionin lainsäätäjän on punnittava verolainsäädännön alalla monitahoisia taloudellisia ja rahoituksellisia näkökohtia ja että sillä on tältä osin harkinta- ja muotoamisvaltaa.<sup>63</sup>

73. Kun tarkastellaan tavoitetta yksinkertaistaa verotuksellisia velvoitteita siten, että huomioon otettavia arvonlisäverokantoja on vähemmän, on eroteltava toisistaan erilaisia tilanteita. Kielto soveltaa alennettuja verokantoja sähköisiin palveluihin palvelee nimittäin sekä verovelvollisia että jäsenvaltioiden veroviranomaisia.<sup>64</sup>

74. Verovelvollisia hyödyttävä yksinkertaistaminen ei ole tässä yhteydessä asianmukaisessa suhteessa haittoihin, joita niille aiheutuu siitä, ettei alennettua verokantaa voida soveltaa sähköisesti toimitettaviin digitaalisiin kirjoihin. Verovelvollisten suojele verokantojen kirjavuudelta ostetaan näet aivan liian kalliilla hinnalla siten, että niiden tarjoamiin palveluihin sovelletaan korotettua verokantaa ja niille aiheutuu siten myös kilpailuhaittaa. Jokaisen verotuksellisen edun käyttäminen tekee tietysti verolainsäädännön soveltamisesta monimutkaisempaa edunsaajille. Tämä vaivannäkö ei kuitenkaan voi merkitä verolainsäädännön antajalle lupaa kohdella samanlaisia tilanteita eri tavalla.

75. Jäsenvaltioiden veroviranomaisten työn helpottamisen osalta tavoitteeseen pyrkimistä voitaisiin pitää epäasianmukaisena viittaamalla unionin tuomioistuimen vanhaan tuomioon, jonka mukaan käytännön hankaluudet eivät voi oikeuttaa ilmeisen kohtuuttoman rasisen säilyttämistä – tässä sähköisesti toimitettaville digitaalisille kirjoille.<sup>65</sup> Perusvapauksiin kuuluvan syrjintäkiellon yhteydessä unionin tuomioistuin on kuitenkin äskettäin selkeästi todennut, ettei jäsenvaltioilta voida kieltää mahdollisuutta toteuttaa laillisia tavoitteita ottamalla käyttöön sääntöjä, joita toimivaltaiset viranomaiset voivat hallinnoida ja valvoa helposti.<sup>66</sup>

61 — Säännöstä muutettiin 1.1.2015 alkaen direktiivin 2008/8 5 artiklan 1 kohdalla.

62 — Ks. arvonlisäverodirektiivin 358–369 k artikla.

63 — Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 61 kohta.

64 — Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 67 kohta.

65 — Tuomio 25.10.1978, Royal Scholten-Honig ja Tunnel Refineries (103/77 ja 145/77, EU:C:1978:186, 81 ja 82/83 kohta).

66 — Tuomio 24.2.2015, Sopora (C-512/13, EU:C:2015:108, 33 kohta).



76. Siten on lähtökohtaisesti unionin lainsäätäjän harkintavallassa ottaa käyttöön kaikkien sähköisten palvelujen verotuksessa erityinen verotusjärjestelmä, jossa palveluja verotetaan siellä, missä ne kulutetaan. Se, että tällainen erityinen verotusjärjestelmä voi olla tarpeellinen, johtuu sähköisten palvelujen erityisistä reunaehdoista, sillä perinteiseen tavaroiden kauppaan verrattuna sähköisiä palveluja tarjotaan lähes vaivatta kansallisten rajojen yli ja ne edellyttävät lisäksi ainoastaan minimaalista fyysistä läsnäoloa, mikä vaikeuttaa kansallisten veroviranomaisten toimintamahdollisuuksia.

77. Unionin tuomioistuin on lisäksi jo myöntänyt, että kun unionin lainsäätäjää pyydetään luomaan monitahoinen järjestelmä, se saa toimia vaihteittain.<sup>67</sup> Sikäli on ymmärrettävää, jos unionin lainsäätäjä laatii uudenlaisen verotusmenettelyn aluksi mahdollisimman yksinkertaiseksi. Tämä pätee etenkin aikana, jolloin sähköisten palvelujen tarjoajat tuovat tarjolle runsaasti uudentyyppisiä tuotteita, joiden luokittelu olemassa oleviin alennettujen verokantojen ryhmiin voi olla kyseenalaista.

78. Tällaisen vaiheittaisen lähestymistavan asianmukaisuuden edellytyksenä on kuitenkin se, että asetettuja toimenpiteitä tarkastellaan uudelleen säännöllisesti.<sup>68</sup> Unionin toimivaltaisten elinten toiminta toistaiseksi täyttää tämän edellytyksen. Neuvosto on jo asianomaisten säännösten käyttöönoton yhteydessä säätänyt, että sähköisiin palveluihin sovellettavaa erityistä verotusjärjestelmää tarkastellaan uudelleen tietyn ajan kuluttua siihenastisten kokemusten perusteella.<sup>69</sup> Komissio on lisäksi äskettäin ilmoittanut laativansa ehdotuksen direktiiviksi arvonlisäverodirektiivin muuttamisesta, jotta sähköisesti toimitettavat digitaaliset kirjat olisivat yhdenvertaisessa asemassa.<sup>70</sup>

79. Sikäli kuin verotusjärjestelmän yksinkertaistamisen tavoite koski 31.12.2014 saakka pelkästään unionin ulkopuolelle sijoittautuneita verovelvollisia, edellä esitetyillä näkökohdilla on verrattain vähäinen merkitys. Tätä kompensoi kuitenkin kyseisen ajanjakson osalta jäsenvaltioiden välisen haitallisen verokilpailun estämistä koskeva oikeutettu tavoite.<sup>71</sup>

80. Toinen vaakakuppi ei sitä vastoin ole kovinkaan painava.

81. Fyysisellä alustalla olevien digitaalisten kirjojen tarjoajien ja sähköisesti toimitettavien digitaalisten kirjojen tarjoajien välisen kilpailun vääristyminen jäänee vähäiseksi. Puolan tasavalta nimittäin huomautti istunnossa perustellusti, että sähköisen myynnin kustannukset ovat paljon pienemmät kuin tavaroiden perinteisessä myynnissä. Sähköisesti toimitettavia digitaalisia kirjoja voidaan siten pääsääntöisesti tarjota fyysisellä alustalla oleviin digitaalisiin kirjoihin verrattuna alemmalla hinnalla myös silloin, kun niihin sovelletaan korkeampaa arvonlisäverokantaa.

82. Edellä esitetty huomioon ottaen ei ole havaittavissa, että kirjojen rajat ylittävää saatavuutta, jota suojataan perusvapauksilla, tai – mihin Puolan oikeusasiamies on oikeutetusti kiinnittänyt huomiota – vammaisten oikeutta päästä osallisiksi kirjoista<sup>72</sup> haitattaisiin merkittävästi.

83. Unionin lainsäätäjän arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 2 kohdan toisessa alakohdassa asettamiin tavoitteisiin pyritään siten myös asianmukaisella tavalla.

67 — Tuomio 16.12.2008, Arcelor Atlantique et Lorraine ym. (C-127/07, EU:C:2008:728, 57 kohta) ja tuomio 17.10.2013, Schaible (C-101/12, EU:C:2013:661, 91 kohta).

68 — Ks. vastaavasti tuomio 16.12.2008, Arcelor Atlantique et Lorraine ym. (C-127/07, EU:C:2008:728, 62 kohta).

69 — Ks. direktiivin 2002/38 4 ja 5 artikla ja direktiivin 2008/8 6 artikla.

70 — Ks. 7.4.2016 annettu komission tiedonanto Euroopan parlamentille, neuvostolle ja Euroopan talous- ja sosiaalikomitealle arvonlisäveroa koskevasta toimintasuunnitelmasta (COM(2016) 148 final), 5 kohta.

71 — Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 69 kohta.

72 — Ks. tältä osin perusoikeuskirjan 26 artikla.

### **c) Välipäätelmä**

84. Arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevasta 6 kohdasta, luettuna yhdessä 98 artiklan 2 kohdan kanssa, alennetun verokannan osalta seuraava digitaalisten kirjojen erilainen kohtelu niiden toimitustavan mukaan on siten oikeutettua eikä näin ollen loukkaa yhdenvertaisen kohtelun periaatetta.

### **2. Fyysisellä alustalla olevien digitaalisten lehtien ja aikakauslehtien jättäminen alennetun verokannan ulkopuolelle**

85. Toiseksi on tutkittava, onko yhdenvertaisen kohtelun periaatteen mukaista se, että arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 6 kohdan mukaan, luettuna yhdessä 98 artiklan 2 kohdan kanssa, alennettua verokantaa ei voida soveltaa fyysisellä alustalla oleviin digitaalisiin lehtiin ja aikakauslehtiin. Tässä yhteydessä on tarkasteltava kahta toisistaan eroavaa erilaista kohtelua.

#### **a) Vertailu digitaalisiin kirjoihin**

86. Yhtäältä digitaalisia lehtiä ja aikakauslehtiä kohdellaan näin eri tavalla kuin digitaalisia kirjoja, koska viimeksi mainittuihin voidaan soveltaa alennettua verokantaa, jos ne ovat fyysisellä alustalla.

87. Tästä seuraava yhdenvertaisen kohtelun periaatteen loukkaaminen edellyttää ensinnäkin, että yhtäältä lehdet ja aikakauslehdet ja toisaalta kirjat ovat toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa.<sup>73</sup>

88. Näin ei kuitenkaan ole käsiteltävässä asiassa. Tilanteet eivät ole rinnastettavissa toisiinsa säännellyn alan tavoitteiden eivätkä tutkitun sääntelyn tavoitteen osalta.<sup>74</sup>

89. Lehdet ja aikakauslehdet eivät ensinnäkään yleensä kilpaile kirjojen kanssa. Näillä erilaisilla julkaisumuodoilla tyydytetään kuluttajan erilaisia tarpeita, koska ne eroavat toisistaan pääsääntöisesti tekstin pituuden, tietojen tyyppin, taiteellisuuden ja sen perusteella, miten pitkään niiden sisältö on merkityksellinen. Ne eivät siksi ole toisiinsa rinnastettavissa yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tavoitteen eli kilpailun vääristymisen estämisen<sup>75</sup> osalta.

90. Toiseksi yhtäältä lehdet ja aikakauslehdet ja toisaalta kirjat eivät ole toisiinsa rinnastettavissa myöskään tutkitun sääntelyn tavoitteen osalta. Arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 6 kohdan sivistystavoite<sup>76</sup> on yleensä selkeästi erilainen näissä erilaisissa julkaisumuodoissa. Lehtien ja aikakauslehtien sisältö on pikemminkin ajankohtaista ja käytännönläheistä, kun taas kirjoissa on usein kyse pitkällä aikavälillä merkittävän tiedon tai taiteellisen vaikutelman välittämisestä. Yhtäältä kirjojen ja toisaalta lehtien ja aikakauslehtien verotuksellisen edistämisen sivistyksellinen tavoite on siten täysin erilainen.

91. Fyysisellä alustalla olevien digitaalisten lehtien ja aikakauslehtien erilainen kohtelu fyysisellä alustalle oleviin digitaalisiin kirjoihin nähden ei siten ole yhdenvertaisen kohtelun periaatteen vastaista.

#### **b) Vertailu paperimuodossa oleviin lehtiin ja aikakauslehtiin**

92. Toisaalta fyysisellä alustalla olevia digitaalisia lehtiä ja aikakauslehtiä kuitenkin kohdellaan myös eri tavalla kuin paperimuodossa julkaistavia lehtiä ja aikakauslehtiä.

73 — Ks. tästä edellytyksestä edellä tämän ratkaisuehdotuksen 37 kohta.

74 — Ks. tästä edellytyksestä edellä tämän ratkaisuehdotuksen 39 kohta.

75 — Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 40 ja 42 kohta.

76 — Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 55 ja 56 kohta.

93. Vaikka asia ei tässä tapauksessa olekaan aivan niin selvä kuin edellä, katson, etteivät myöskään paperimuodossa olevat lehdet ja aikakauslehdet ja fyysisellä alustalla olevat digitaaliset lehdet ja aikakauslehdet ole objektiivisesti tarkasteltuna rinnastettavissa toisiinsa.

94. Digitaalisten ja painettujen lehtien ja aikakauslehtien on tosin lähtökohtaisesti katsottava olevan rinnastettavissa toisiinsa arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 6 kohdan verotuksellisen edistämistavoitteen osalta, koska sen kannalta merkityksellinen lienee ainoastaan näiden julkaisujen sisältö.<sup>77</sup>

95. Sama ei kuitenkaan päde kyseisen säännellyn alan tavoitteeseen eli kilpailun vääristymisen estämiseen.<sup>78</sup> Tuomioissa K unionin tuomioistuin on näet jo kirjojen yhteydessä todennut, etteivät kirjojen fyysisellä alustalla olevat digitaaliset versiot ja niiden painetut versiot välttämättä kilpaile toistensa kanssa. Tällaisen kilpailun olemassaolo riippuu pikemminkin monista tekijöistä, jotka paitsi vaihtelevat jäsenvaltioittain myös voivat muuttua ajan saatossa.<sup>79</sup> Näin epäselvässä tosiasiallisessa tilanteessa on kuitenkin yksin unionin lainsäätäjän eikä unionin tuomioistuimen asia tehdä koko unionissa vallitsevan kilpailutilanteen monitahoinen arviointi lainsäädännöllistä harkintavaltaansa käyttäessään.<sup>80</sup>

96. Yhdenvertaisen kohtelun periaatetta ei näin ollen loukata myöskään sillä, että arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 6 kohdan mukaan, luettuna yhdessä 98 artiklan 2 kohdan kanssa, alennettua verokantaa ei voida soveltaa fyysisellä alustalla oleviin digitaalisiin lehtiin ja aikakauslehtiin toisin kuin paperimuodossa julkaistaviin lehtiin ja aikakauslehtiin.

### ***3. Sähköisesti toimitettavien julkaisujen erilainen kohtelu painettuihin julkaisuihin nähden***

97. Lisäksi on tarkasteltava kysymystä siitä, voiko arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevasta 6 kohdasta, luettuna yhdessä 98 artiklan 2 kohdan kanssa, seuraava kaikkien sähköisesti toimitettavien digitaalisten julkaisujen erilainen kohtelu painettuihin julkaisuihin nähden loukata yhdenvertaisen kohtelun periaatetta.

98. Näin ei edellä esitettyjen toteamusten perusteella ole.

99. Näin ollen ei ole tarpeen tutkia, eivätkö digitaaliset ja painetut julkaisut ole yleisesti riittävästi toisiinsa rinnastettavissa oikeuskäytännössä tarkoitettulla tavalla. Tutkitun sääntelyn tavoitteen osalta tätä puoltaa se, että sähköisesti toimitettavat digitaaliset julkaisut ja painetut julkaisut eroavat toisistaan merkittävästi niiden verotuksellisen edistämisen *tarpeellisuuden* kannalta, mikä johtuu niiden hyvin erilaisista myyntikustannuksista.<sup>81</sup> Lisäksi olisi otettava huomioon unionin lainsäätäjän harkintavalta kilpailutilanteen arvioinnissa.<sup>82</sup>

100. Vaikka sähköisesti toimitettavien digitaalisten julkaisujen ja painettujen julkaisujen katsottaisiinkin olevan toisiinsa rinnastettavissa, niiden erilainen kohtelu olisi nykyisellään oikeutettua. Kuten edellä nähtiin, tämä on seurausta etenkin lainsäätäjän hyväksyttävästä tavoitteesta säätää sähköisiin palveluihin sovellettavasta erityisestä verotusjärjestelmästä.<sup>83</sup> Tässä suhteessa sähköisesti toimitettavien julkaisujen erilainen kohtelu painettuihin julkaisuihin nähden on sitäkin asianmukaisempaa, koska niiden välinen kilpailu lienee vielä vähäisempää kuin identtisten digitaalisten julkaisujen tapauksessa.<sup>84</sup>

77 — Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 56 ja 57 kohta.

78 — Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 40 kohta.

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

80 — Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 61 kohta.

81 — Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 81 kohta.

82 — Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 95 kohta.

83 — Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 66 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

84 — Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 81 kohta.

101. Yhdenvertaisen kohtelun periaatetta ei näin ollen loukata myöskään siltä osin kuin arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevassa 6 kohdassa, luettuna yhdessä 98 artiklan 2 kohdan kanssa, jätetään alennetun verokannan soveltamisalan ulkopuolelle sähköisesti toimitettavat julkaisut toisin kuin painetut julkaisut.

## **V Ratkaisuehdotus**

102. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin ratkaisee asian seuraavasti:

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelussa ei ole tullut esiin mitään sellaista seikkaa, joka voisi vaikuttaa yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY liitteessä III olevan 6 kohdan, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2009/47/EY, pätevyteen.