



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kahdeksas jaosto)

27 päivänä helmikuuta 2014*

Ennakkoratkaisupyyntö — Arvonlisävero — Kuudes arvonlisäverodirektiivi — 12 artiklan 3 kohta — Liitteessä H oleva 5 ryhmä — Direktiivi 2006/112/EY — 98 artiklan 1 ja 2 kohta — Liitteessä III oleva 5 alakohta — Verotuksen neutraalisuuden periaate — Henkilöiden kuljetus ja heidän mukanaan kuljettamiensa matkatavaroiden kuljetus — Jäsenvaltion lainsäädäntö, jonka mukaan taksiliikenteeseen ja kuljettajineen vuokratulla autolla suoritettavaan liikenteeseen sovelletaan eri arvonlisäverokantoja

Yhdistetyissä asioissa C-454/12 ja C-455/12,

joissa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta kahdesta ennakkoratkaisupyyntöstä, jotka Bundesfinanzhof (Saksa) on esittänyt 10.7.2012 tekemillään päätöksillä, jotka ovat saapuneet unionin tuomioistuimeen 10.10.2012, saadakseen ennakkoratkaisun asioissa

Pro Med Logistik GmbH (C-454/12)

vastaa

Finanzamt Dresden-Süd,

ja

Eckard Pongratz, Karin Oertelin konkurssipesän pesänhoitajana, (C-455/12)

vastaa

Finanzamt Würzburg mit Außenstelle Ochsenfurt,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kahdeksas jaosto),

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

julkisasiamies: P. Mengozzi,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Pro Med Logistik GmbH, edustajanaan Rechtsanwalt J. Seelinger,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

- Erkard Pongratz, edustajinaan Rechtsanwalt T. Küffner ja Rechtsanwalt T. Streit,
 - Saksan hallitus, asiamiehinään T. Henze ja K. Petersen,
 - Italian hallitus, asiamiehenään G. Palmieri, avustajanaan avvocato dello Stato B. Tidore,
 - Euroopan komissio, asiamiehinään W. Mölls ja C. Soulay,
- päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,
on antanut seuraavan

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyynnot koskevat jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 19.1.2001 annetulla neuvoston direktiivillä 2001/4/EY (EYVL L 22, s. 17; jäljempänä kuudes direktiivi), yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen tulkintaa.
- 2 Nämä pyynnot on esitetty kahdessa asiassa, joista ensimmäisessä asianosaisina ovat Pro Med Logistik GmbH (jäljempänä Pro Med) ja Finanzamt Dresden-Süd ja toisessa Eckard Karin Pongratz Oertelin konkurssipesän pesänhoitajana ja Finanzamt Würzburg ja jotka koskevat vuokra-autoilla suoritettua henkilöiden kuljettamisesta kannettava arvonlisävero vuosilta 2003–2007.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Kuudes direktiivi

- 3 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisävero on kannettava:

1. verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta.”
- 4 Kuudennen direktiivin 12 artiklan 3 kohdan a alakohdan ensimmäisessä ja kolmannessa alakohdassa säädetään 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.”

- 5 Kuudennen direktiivin liitteen H, jonka otsikkona on ”Luettelo tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista, joihin voidaan soveltaa alennettuja alv-kantoja”, sanamuoto on seuraava:

”Jäsenvaltiot voivat saattaessaan voimaan jäljempänä mainittuja tavaroiden ryhmiä kansallisessa lainsäädännössään käyttää yhdistettyä nimikkeistöä rajoittaakseen kyseisen ryhmän täsmällisesti.

Luokka	Kuvaus
--	
5	henkilöiden kuljetus ja heidän mukanaan kuljettamiensa matkatavaroiden kuljetus.
--”	

Arvonlisäverodirektiivi

- 6 Arvonlisäverodirektiivin 96 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

- 7 Kyseisen direktiivin 97 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Yleisen verokannan on oltava 1 päivästä tammikuuta 2006 31 päivään joulukuuta 2010 vähintään 15 prosenttia.”

- 8 Saman direktiivin 98 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

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

- 9 Arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan luettelon tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista, joihin voidaan soveltaa sen 98 artiklassa tarkoitettuja alennettuja verokantoja, 5 alakohtaan sisältyy ”henkilöiden kuljetus ja heidän mukanaan kuljettamiensa matkatavaroiden kuljetus”.

Saksan oikeus

- 10 Liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz), sellaisena kuin se oli pääasioihin sovellettavassa 13.12.2006 julkaistussa versiossa (BGBl. 2006 I, s. 2878; jäljempänä UStG), 12 §:n 1 momentin mukaan veron määrä kunkin verollisen liiketoimen osalta oli 16 prosenttia vuosina 2003–2006 ja 19 prosenttia vuonna 2007.

11 Kyseisen lain 12 §:n 2 momentin 10 kohdan b alakohdassa säädettiin seuraavaa:

”Verokanta alennetaan 7 prosentiksi seuraavien liiketoimien osalta:

--

b) henkilöiden kuljetus raideliikenteessä vuoristorautateitä lukuun ottamatta, johdinlinja-autoliikenteessä, moottoriajoneuvoilla harjoitettavassa luvanvaraisessa linjaliikenteessä, taksiliikenteessä ja lauttaliikenteessä

aa) kunnan alueella tai

bb) kun kuljetusmatka on enintään 50 kilometriä.

--”

12 Henkilöiden kuljetuksesta annetun lain (Personenbeförderungsgesetz, jäljempänä PBefG), sellaisena kuin se on 8.8.1990 julkaistussa versiossa (BGBl. 1990 I, s. 1690), sellaisena kuin se on muutettuna ja pääasioissa sovellettavassa versiossa, 1 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Aineellinen soveltamisala

(1) Tämän lain säännöksiä sovelletaan vastiketta vastaan tai kaupallisessa tarkoituksessa suoritettavaan henkilöiden kuljetukseen raitiovaunuilla, johdinautoilla ja moottoriajoneuvoilla. Vastikkeeksi katsotaan myös taloudelliset edut, joilla pyritään välillisesti tällä tavoin edistetyn kaupallisen toiminnan kannattavuuteen.

(2) Tätä lakia ei sovelleta

1. kuljetuksiin henkilöautolla silloin, kun kokonaisvastike ei ylitä ajosta aiheutuvia käyttökustannuksia;
2. kuljetuksiin sairaankuljetusajoneuvoilla silloin, kun näillä ajoneuvoilla kuljetetaan sairaita, loukkaantuneita tai muutoin avun tarpeessa olevia henkilöitä, jotka tarvitsevat kuljetuksen aikana lääketieteellistä hoitoa tai sairaankuljetusajoneuvossa olevaa erityistä varustusta tai joiden osalta sellaisen tarpeen ilmeneminen on odotettavissa heidän tilansa perusteella.”

13 PBefG:n 2 §:n 1 momentin 4 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Sillä, joka kuljettaa 1 §:n 1 momentissa tarkoitettulla tavalla

--

4. henkilöitä moottoriajoneuvoilla satunnaisessa liikenteessä (46 §),

on oltava lupa. Häntä pidetään tässä laissa tarkoitettuna elinkeinonharjoittajana.”

14 PBefG:n 13 §:n 4 momentin ensimmäisen virkkeen sanamuoto on seuraava:

”Lupa on evättävä taksiliikenteessä silloin, kun yleisille liikenneintresseille aiheutuu haittaa siitä syystä, että liikenteen, jolle lupaa haetaan, harjoittaminen uhkaa paikallisen taksiliikennealan toimintakykyä.”

15 PBefG:n 21 §:n 1–3 momentissa säädetään seuraavaa:

”(1) Elinkeinonharjoittaja on velvollinen aloittamaan toiminnan, jota varten hänelle on myönnetty lupa, ja ylläpitämään liikennettä luvan voimassaolon ajan yleisten liikenneintressien mukaisella ja tekniikan tasoa vastaavalla tavalla.

(2) Lupaviranomainen voi asettaa elinkeinonharjoittajalle määräajan, jonka kuluessa tämän on aloitettava toiminta.

(3) Lupaviranomainen voi asettaa elinkeinonharjoittajalle velvollisuuden laajentaa tai muuttaa elinkeinonharjoittajan harjoittamaa henkilöiden kuljetustoimintaa, jos yleiset liikenneintressit tätä vaativat, ja laajentamista tai muuttamista voidaan pitää kyseisen elinkeinonharjoittajan kannalta kohtuullisena, kun otetaan huomioon elinkeinonharjoittajan taloudellinen tilanne, sijoitetun pääoman riittävä tuotto ja lyhennykset sekä välttämätön tekninen kehitys.”

16 PBefG:n 22 §:n sanamuoto on seuraava:

”Elinkeinonharjoittaja on velvollinen suorittamaan kuljetuksen, kun

1. kuljetusehtoja noudatetaan
2. kuljetus on mahdollista suorittaa säännönmukaisesti käytettävän kuljetuskaluston avulla ja
3. kuljetus ei esty sellaisten olosuhteiden takia, joita elinkeinonharjoittajan ei ole mahdollista estää tai muuttaa.”

17 PBefG:n 46 §:n 2 momentin 1 ja 3 kohdan mukaan taksiliikenne ja vuokra-autoliikenne ovat ”satunnaisen liikenteen” sellaisia muotoja, joiden harjoittamiseen vaaditaan kyseisen lain 2 §:n 1 momentin 4 kohdan mukaan lupa.

18 PBefG:n 47 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Taksiliikenne on henkilöiden kuljettamista henkilöautoilla, joita elinkeinonharjoittaja pitää käyttövalmiudessa viranomaisten hyväksymissä paikoissa ja joilla hän kuljettaa asiakkaan tämän ilmoittamaan määräpaikkaan. Elinkeinonharjoittaja voi ottaa kuljetustoimeksiantoja vastaan myös kuljetuksen aikana tai toimipaikkaansa.

(2) Takseja saadaan pitää käyttövalmiudessa ainoastaan sellaisessa kunnassa, jolla elinkeinonharjoittajalla on toimipaikka. Etukäteen tilattuja ajoja saadaan suorittaa myös muista kunnista käsin. Lupaviranomainen voi yhteisymmärryksessä muiden lupaviranomaisten kanssa sallia käyttövalmiudessa pitämisen yrityksen toimipaikan ulkopuolella sijaitsevilla viranomaisten hyväksymissä paikoissa ja vahvistaa laajemman alueen.

(3) Osavaltion hallitus valtuutetaan vahvistamaan asetuksella liikennöintivelvoitteen laajuus, taksiasemasäännöt ja yksityiskohdat liikennöintitoimen järjestämisestä. Se voi asetuksella siirtää valtuutuksen edelleen. Asetuksessa voidaan antaa säännöksiä erityisesti

1. taksien käyttövalmiudessa pitämisestä erikoistapauksissa, mukaan lukien päivystyspalvelut,
2. puhelimitse annettujen toimeksiantojen vastaanottamisesta ja suorittamisesta,
3. ajo- ja radioliikennetoiminnasta,
4. vammaiskuljetuksista ja

5. sairaankuljetuksista siltä osin kuin kyse ei ole 1 §:n 2 momentin 2 kohdassa tarkoitetuista kuljetuksista.

(4) Kuljetusvelvoite koskee ainoastaan 51 §:n 1 momentin ensimmäisen ja toisen virkkeen ja 2 momentin ensimmäisen virkkeen mukaisesti vahvistetulla taksitaksojen soveltamisalueella (pakollinen liikennealue) suoritettavia ajoja.

(5) Takseja ei saada vuokrata henkilöille, jotka kuljettaisivat niitä itse.”

19 PBefG:n 49 §:n 4 momentissa säädetään seuraavaa:

”Vuokra-autoliikenne on henkilöiden kuljettamista henkilöautoilla, jotka otetaan vuokralle kokonaisuudessaan ainoastaan kuljettamista varten ja joilla elinkeinonharjoittaja suorittaa ajot, joiden tarkoituksen, määräpaikan ja kulun vuokralleottaja määrää ja joka ei ole 47 §:ssä tarkoitettua taksiliikennettä. Vuokra-autoilla saadaan suorittaa ainoastaan kuljetustoimeksiantoja, jotka ovat saapuneet elinkeinonharjoittajan toimipaikkaan tai elinkeinonharjoittajan asuntoon. Kuljetustoimeksiannon suorittamisen jälkeen vuokra-auto on vietävä viipymättä takaisin elinkeinonharjoittajan toimipaikkaan, ellei elinkeinonharjoittaja ole saanut ennen toimipaikastaan tai asunnostaan poistumista tai ajon aikana puhelimitse uutta kuljetustoimeksiantoa. Autovuokraamotoiminnan harjoittajan on pidettävä kirjaa kuljetustoimeksiannon saapumisesta toimipaikkaan tai asuntoon ja säilytettävä niitä koskevat merkinnät vuoden ajan. Kuljetustoimeksiantojen vastaanottaminen, välittäminen ja suorittaminen, vuokra-auton käyttövalmiudessa pitäminen ja vuokra-autoliikenteen mainonta eivät saa yksin eivätkä toisiinsa yhdistettyinä olla omiaan johtamaan vuokra-autoliikenteen sekoittamiseen taksiliikenteen kanssa. Takseille varattuja merkkejä ja tunnuksia ei saa käyttää vuokra-autoissa. Edellä olevia 21 ja 22 §:ää ei sovelleta.”

20 PBefG:n 51 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Osavaltion hallitus valtuutetaan vahvistamaan asetuksella taksiliikenteen taksat ja kuljetusehdot. Asetuksessa voidaan antaa säännöksiä erityisesti

1. perusmaksusta, kilometrimaksusta ja aikaperusteisesta maksusta,
2. lisistä
3. ennakkomaksuista,
4. laskutuksesta
5. maksutavoista ja
6. pakollisella liikennealueella sovellettavien erityissopimusten sallittavuudesta.

Liittovaltion hallitus voi asetuksella siirtää valtuutuksen edelleen.

(2) Erityissopimukset ovat sallittuja pakollisella liikennealueella ainoastaan, jos

1. niiden osalta on vahvistettu tietty ajanjakso, ajojen vähimmäismäärä tai vähimmäisliikevaihto kuukaudessa,
2. niillä ei haitata liikennemarkkinoiden järjestystä,
3. kuljetuksesta perittävistä maksuista ja kuljetusehdoista on sovittu kirjallisesti ja

4. asetuksessa asetetaan lupa- tai ilmoitusvelvollisuus.

(3) Kuljetuksesta perittävien maksujen ja kuljetusehtojen vahvistamisessa on sovellettava sovellettavin osin 14 §:n 2 ja 3 momenttia ja 39 §:n 2 momenttia.

(4) Valtuutetut viranomaisyksiköt voivat sopia yhteisymmärryksessä sellaisen alueen osalta, joka ei kuulu kuljetuksista perittävät maksut ja kuljetusehdot vahvistavan viranomaisen toimivaltaan, yhtenäisistä kuljetuksesta perittävistä maksuista ja kuljetusehdoista.

(5) Kuljetuksesta perittävien maksujen ja kuljetusehtojen soveltamiseen sovelletaan soveltuvin osin 39 §:ää.”

Pääasiat ja ennakkoratkaisukysymykset

Asia C-454/12

- 21 Pro Med on Saksan oikeuden mukaan perustettu rajavastuuyhtiö, jolla on muun muassa PBefG:n 2 §:n 1 momentin 4 kohdassa vaadittu lupa vuokra-autoliikenteen harjoittamiseen mutta ei ole lupaa PBefG:n 47 §:ssa tarkoitettuna taksiliikenteen harjoittamiseen.
- 22 Pro Med suoritti sairaskassojen toimeksiannosta vuosina 2006 ja 2007 sairaankuljetuksia ajoneuvoilla, joita ei ollut varustettu erityisesti tätä tarkoitusta varten.
- 23 Pro Med sitoutui 27.11.2007 täyttämään sairaskassan A ja taksi- ja autovuokraamoyritysten liiton (Taxi- und Mietwagenunternehmerverband, jäljempänä liitto) välisen 1.10.2007 tehdyn sopimuksen, joka koski taksirytysten suorittamia sairaskassassa A vakuutettuina olevien henkilöiden sairaankuljetuksia, kaikki ehdot. Sopimuksen 1 §:n 1 kohdan ensimmäisen virkkeen mukaan sopimuksen kohteena on liittoon kuuluvien taksirytysten osallistuminen sairaskassassa A vakuutettuina olevien henkilöiden sairaankuljetusten toteuttamiseen. Sopimuksen 5 §:n 1 kohdan mukaan sairaankuljetuksesta perittäviin korvauksiin sovelletaan sopimuksen liitteessä 1 olevaa taksisopimusta.
- 24 Finanzamt Dresden-Süd suoritti verotarkastuksen, jonka jälkeen Pro Mediä vaadittiin ilmoittamaan sen sairaskassan A ja liiton välisen sopimuksen perusteella suorittamat kuljetuspalvelut UStG:n 12 §:n 1 momentissa säädetyn yleisen verokannan mukaisesti. Pro Medin oikaisuvaatimukset, joissa se vaati saada soveltaa UStG:n 12 §:n 2 momentin 10 kohdassa säädettyä alennettua verokantaa, eivät menestyneet.
- 25 Pro Med nosti kanteen Finanzgerichtissä. Finanzgericht päätti, ettei Pro Medillä ollut oikeutta soveltaa alennettua verokantaa kyseisiin kuljetuspalveluihin, ja perusteli tämän sillä, että Pro Med ei ollut suorittanut taksiliikenteen kuljetuksia, koska siltä puuttui siihen vaadittava lupa. Finanzgericht ei ollut kuitenkaan varma siitä, onko näiden kahden yritysyryhmän erilainen kohtelu perusteltua. Taksirytysten on nimittäin mahdollista suorittaa sairaskassoille niiden kanssa tehtyjen sopimusten perusteella kuljetuspalveluita, joihin ei ole sovellettava julkisen lähiliikenteen hinnoittelua. Finanzgerichtin mukaan kyseisiltä kuljetuspalveluilta kuitenkin puuttuvat julkiselta lähiliikenteeltä vaaditut keskeiset ominaispiirteet, joihin Saksan veroetu perustuu.
- 26 Pro Med teki Revision-valituksen Finanzgerichtin ratkaisusta, jonka mukaan Pro Medin ei ollut mahdollista soveltaa alennettua verokantaa sairaankuljetusten suorittamisesta saamaansa liikevaihtoon.
- 27 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuim haluaa selvittää, onko UStG:n 12 §:n 2 momentin 10 kohdan b alakohdan kansallinen valikoiva säännös verotuksen neutraalisuuden periaatteen, sellaisena kuin unionin tuomioistuim on sitä tulkinnut, mukainen. Se katsoo yhtäältä, että kuluttajan kannalta sekä

taksit että vuokra-autot, jotka vuokrataan kuljettajineen, suorittavat henkilöiden kuljetusta, mikä viittaa siihen, että nämä palvelut olisi katsottava toisiinsa rinnastettaviksi palveluiksi. Toisaalta näiden kahden henkilöiden kuljettamistavan välillä on kuljetusten täytäntöönpanoa koskeissa ehdoissa jopa silloin, kun kuljetus suoritetaan taksiyrittäjien ja suurasiakkaiden välisen erityissopimuksen perusteella, esimerkiksi ajoista perittävien maksujen määrittämisen ja liikennöinti- ja kuljetusvelvoitteen asettamisen osalta sellaisia olennaisia eroja, joista voisi seurata, ettei edellä mainittua periaatetta loukattaisi.

28 Tässä tilanteessa Bundesfinanzhof päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Ovatko kuudennen direktiivin 12 artiklan 3 kohdan a alakohdan kolmas alakohta, luettuna yhdessä liitteessä H olevan 5 ryhmän kanssa, ja arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 1 kohta, luettuna yhdessä sen liitteessä III olevan 5 alakohdan kanssa, verotuksen neutraalisuuden periaate huomioon ottaen esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan henkilöiden kuljettamiseen taksilla lähiliikenteessä sovelletaan alennettua arvonlisäverokantaa mutta henkilöiden kuljettamiseen vuokra-autoilla lähiliikenteessä sovelletaan yleistä verokantaa?

2) Onko ensimmäiseen kysymykseen vastaamisen kannalta merkitystä sillä, suorittavatko taksiyrittäjät ja autovuokraamoyrittäjät kuljetuksia suurasiakkaiden kanssa tekemiensä erityissopimusten perusteella lähes samansisältöisin ehdoin?”

Asia C-455/12

29 Oertelilla oli vuoden 1994 joulukuun lopusta lähtien kaupungissa A autoja kuljettajineen vuokraava autovuokraamoyritys. Tarjottaviin palveluihin kuuluivat henkilökuljetus, istuma-asennossa matkustavien henkilöiden sairaankuljetus, kuljetukset dialyysihoitoon, koulukuljetukset, kuriiripalvelu ja tavarakuljetukset, hotelli- ja lentokenttäkuljetukset, matkailijoiden kaupunkikiertoajelut sekä kuljetusten järjestäminen paikasta toiseen.

30 Oertelin asiakkaina oli yksittäisten yksityishenkilöiden lisäksi useita pitkäaikaisia asiakkaita ja jonkin verran suurasiakkaita. Toimeksiantoja tai etukäteen tehtyjä tilauksia otettiin vastaan puhelimella, faksilla tai sähköpostilla. Ajosta perittävä maksu määräytyi sellaisen kiinteän tariffivyoheykekartan mukaan, josta asiakkaille kävi ilmi ajosta perittävä lopullinen maksu. Oertelin käytettävissä oli kymmenen yritykselle kuuluvaa ajoneuvoa.

31 Oertel sovelsi vuosilta 2003–2006 antamissaan liikevaihtoveroilmoituksissa alennettua, eli 7 prosentin arvonlisäverokantaa liikevaihtoon, joka oli saatu ajoneuvojen vuokraamisesta kuljettajineen enintään 50 kilometrin pituisia tai kaupungin A alueella suoritettuja ajoja varten.

32 Finanzamt Würzburg ei hyväksynyt veroilmoituksia ja sovelsi kyseisiin liiketoimiin normaalia eli 16 prosentin arvonlisäverokantaa.

33 Oertel nosti kanteen Finanzgerichtissä. Finanzgericht hylkäsi olennaisilta osin Oertelin vaatimuksen alennetun verokannan soveltamisesta kyseisiin liikevaihtoihin. Finanzgericht totesi, ettei Oertelin yritys vuokratessaan autoja kuljettajineen täyttänyt alennetun verokannan soveltamiselle asetettuja edellytyksiä ja että säännös, jossa tällaisen verokannan soveltaminen rajoitettiin koskemaan vain taksiyrityksiä, oli perustuslain mukainen. Oertel ei voinut myöskään vaatia kyseisen verokannan soveltamista kuudennen direktiivin nojalla eikä vedota verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen. Finanzgerichtin mukaan kahden eri verokannan soveltamisella tosin rajoitetaan kahden yritysryhmän välistä kilpailua, koska niiden palvelut ovat samankaltaisia, mutta Finanzgericht piti tätä rajoitusta perusteltuna erityisesti yleisen edun, joka on tässä tapauksessa lähiliikenteen tehtävien hoitaminen järjestelmällisesti ja maantieteellisesti kattavasti taksiyritysten avulla, perusteella.

- 34 Oertel teki tästä Revision-valituksen Finanzgerichtin ratkaisusta, jonka mukaan Oertelin ei ollut mahdollista soveltaa alennettua verokantaa.
- 35 Koska Bundesfinanzhof oli samalla tavalla kuin asiassa C-454/12 epävarma siitä, oliko UStG:n 12 §:n 2 momentin 10 kohdan b alakohda verotuksen neutraalisuuden periaatteen mukainen, se päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:
- ”Onko kuudennen direktiivin 12 artiklan 3 kohdan a alakohdan kolmas alakohda, luettuna yhdessä liitteessä H olevan 5 ryhmän kanssa, verotuksen neutraalisuuden periaate huomioon ottaen esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan henkilöiden kuljettamiseen taksilla lähiliikenteessä sovelletaan alennettua arvonlisäverokantaa mutta henkilöiden kuljettamiseen vuokra-autoilla lähiliikenteessä sovelletaan yleistä verokantaa?”
- 36 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ilmoitti 30.10.2013 päivätyllä kirjeellä, että kyseisen tuomioistuimen käsiteltäväksi saatettua muutoksenhakusasiaa hoitaa Pongratz Oertelin yrityksen konkurssipesän pesähoitajana.
- 37 Unionin tuomioistuimen presidentin 20.11.2012 antamalla määräyksellä nämä kaksi asiaa yhdistettiin kirjallista ja suullista käsittelyä sekä tuomion antamista varten.

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Asian C-454/12 ensimmäinen kysymys ja asian C-455/12 ainoa kysymys

- 38 Asian C-454/12 ensimmäisellä kysymyksellä ja asian C-455/12 ainoalla kysymyksellä, jotka on syytä tutkia yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, ovatko kuudennen direktiivin 12 artiklan 3 kohdan a alakohdan kolmas alakohda, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin liitteessä H olevan 5 ryhmän kanssa, ja arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 1 ja 2 kohta, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin liitteessä III olevan 5 alakohdan kanssa, ja verotuksen neutraalisuuden periaate esteenä sille, että henkilöiden kuljettamisesta lähiliikenteessä koostuvien palvelujen kahteen tyyppiin eli yhtäältä kuljettamiseen taksilla ja toisaalta kuljettamiseen kuljettajineen vuokratulla autolla sovelletaan eri arvonlisäverokantoja eli ensimmäiseen alennettua ja toiseen yleistä arvonlisäverokantaa?
- 39 Arvonlisäverodirektiivin 96 artiklassa säädetään, että samaa yleistä arvonlisäverokantaa on sovellettava tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin.
- 40 Poikkeuksena tästä pääsäännöstä jäsenvaltioille tunnustetaan kyseisen direktiivin 98 artiklan 1 kohdassa mahdollisuus soveltaa joko yhtä tai kahta alennettua arvonlisäverokantaa. Kyseisen artiklan 2 kohdan mukaan alennettuja arvonlisäverokantoja saadaan soveltaa ainoastaan kyseisen direktiivin liitteessä III tarkoitettuihin ryhmiin kuuluviin tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin.
- 41 Arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevassa 5 alakohdassa jäsenvaltioille annetaan lupa soveltaa alennettua verokantaa henkilöiden kuljetusta ja heidän mukanaan kuljettamiensa matkatavaroiden kuljetusta koskevien palvelujen suorituksiin.
- 42 Näissä säännöksissä määritellyt säännöt vastaavat pääosiltaan kuudennen direktiivin 12 artiklan 3 kohdan a alakohdan ensimmäisessä ja kolmannessa alakohdassa sekä liitteessä H olevassa 5 ryhmässä määriteltyjä sääntöjä.
- 43 Unionin tuomioistuin on todennut kuudennen direktiivin 12 artiklan 3 kohdan a alakohdan kolmannesta alakohdasta, että tässä säännöksessä ei ole mitään sellaista, minkä perusteella kyseistä säännöstä olisi tulkittava siten, että siinä edellytetään, että alennettua verokantaa voidaan soveltaa vain

silloin, kun se koskee kaikkia tämän saman direktiivin liitteen H soveltamisalaan kuuluvaan palvelujen ryhmään liittyviä osatekijöitä, joten alennetun verokannan valikoivaa soveltamista ei voida sulkea pois, jos se ei aiheuta kilpailun vääristymisen vaaraa (ks. asia C-94/09, komissio v. Ranska, tuomio 6.5.2010, Kok., s. I-4261, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Unionin tuomioistuin on myös täsmentänyt, että koska arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 1 ja 2 kohdassa toistetaan pääasiallisesti kuudennen direktiivin 12 artiklan 3 kohdan a alakohta, viimeksi mainitulle säännökselle oikeuskäytännössä annettu tulkinta on ulotettava koskemaan myös kyseistä säännöstä (em. asia komissio v. Ranska, tuomion 27 kohta).

- 44 Unionin tuomioistuin on näin ollen katsonut, että jäsenvaltioilla on tämän perusteella mahdollisuus soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa arvonlisäverodirektiivin liitteessä III ja kuudennen direktiivin liitteessä H tarkoitettuun palvelujen ryhmään liittyviin konkreettisiin ja erityisiin osatekijöihin, kunhan ne noudattavat verotuksen neutraalisuuden periaatetta, joka on erottamaton osa yhteistä arvonlisäverojärjestelmää (ks. vastaavasti em. asia komissio v. Ranska, tuomion 26 ja 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 45 Jäsenvaltioille tunnustettua mahdollisuutta soveltaa valikoivasti alennettua arvonlisäverokantaa voidaan siis käyttää sillä edellytyksellä, että kaksi edellytystä täyttyy, eli yhtäältä kyseisestä palvelujen ryhmästä erotetaan alennetun verokannan soveltamiseksi vain konkreettisia ja erityisiä osatekijöitä, ja toisaalta on noudatettava verotuksen neutraalisuuden periaatetta. Näillä edellytyksillä pyritään takaamaan, että jäsenvaltiot käyttävät tätä mahdollisuutta vain siten, että varmistetaan valitun alennetun verokannan oikea ja selkeä soveltaminen ja kaikenlaisten petosten, verojen kiertämisen ja väärinkäytösten estäminen (ks. em. asia komissio v. Ranska, tuomion 30 kohta).
- 46 On siis selvittävää, onko taksilla suoritettu henkilöiden kuljettaminen, jonka osalta pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa kansallisessa lainsäädännössä säädetään alennetun arvonlisäverokannan soveltamisesta, sekä arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevassa 5 alakohdassa että kuudennen direktiivin liitteessä H olevassa 5 ryhmässä mainittuun palvelujen ryhmään ”henkilöiden kuljetus ja heidän mukanaan kuljettamiensa matkatavaroiden kuljetus” liittyvä konkreettinen ja erityinen osatekijä, ja tutkittava tarvittaessa, loukataanko sillä, että kyseistä verokantaa sovelletaan ainoastaan taksilla suoritettuun henkilöiden kuljetukseen, verotuksen neutraalisuuden periaatetta.

Käsite ”konkreettinen ja erityinen osatekijä”

- 47 Kysymykseen, onko henkilöiden kuljettaminen taksilla lähiliikenteessä yritysten tarjoamaan henkilöiden ja heidän mukanaan kuljettamiensa matkatavaroiden kuljetuspalveluun liittyvä konkreettinen ja erityinen osatekijä, vastaamista varten on tutkittava, onko kyseessä palvelu, joka voidaan sellaisenaan yksilöidä tämän ryhmän muista palveluista erilliseksi palveluksi (ks. analogisesti em. asia komissio v. Ranska, tuomion 35 kohta).
- 48 Ennakkoratkaisupyynnöissä toimitetuista tiedoista ilmenee, että taksiyritykset katsotaan kokonaisuudessaan henkilöiden kuljettamisesta koostuvan julkisen palvelun palveluntarjoajaksi ja että tämän toiminnan harjoittamiseen vaaditaan toimivaltaisen viranomaisen antama lupa ja että siihen on liitetty merkittäviä velvoitteita. Näitä ovat muun muassa yritysten velvollisuus ylläpitää liikennettä yleisten liikenneintressien mukaisesti (PBefG:n 21 §), suorittaa kuljetus (PBefG:n 22 §) ja noudattaa vahvistettua hinnastoa (PBefG:n 47 §:n 4 momentti ja 51 §:n 1 momentti).
- 49 Oikeussäännöt, joissa taksiyritykset velvoitettaisiin – erona autoja kuljettajineen vuokraaviin autovuokraamoyrityksiin – tarjoamaan kuljetuspalveluja, joiden osalta on asetettu pätevyysohjeet, ja joissa niitä kiellettäisiin kieltäytymästä ajosta erityisesti kannattavamman ajon toivossa tai olemaan hyötymättä tilanteista, joissa ne voivat vaatia virallisesta ajotaksasta poikkeavaa maksua, voivat olla ominaispiirteitä, jotka tekevät näistä erilaisia palveluita.

- 50 Tällaisessa tilanteessa henkilöiden kuljettaminen taksilla lähiliikenteessä voitaisiin katsoa palveluksi, joka voidaan sellaisenaan yksilöidä kyseisen ryhmän, joka on henkilöiden kuljetus ja heidän mukanaan kuljettamiensa matkatavaroiden kuljetus, muista palveluista erilliseksi palveluksi. Tämä toiminta voisi näin ollen olla tähän ryhmään liittyvä konkreettinen ja erityinen osatekijä.
- 51 Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on kuitenkin kansallisen lainsäädännön ja tosiasiallisten olosuhteiden valossa varmistaa, onko näin sen käsiteltävänä olevissa asioissa.

Verotuksen neutraalisuuden periaatteen noudattaminen

- 52 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista on erityisesti se, että samankaltaisia ja siis keskenään kilpailevia tavaroita tai palveluja kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla (ks. yhdistetyt asiat C-259/10 ja C-260/10, The Rank Group, tuomio 10.11.2011, Kok., s. I-10947, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 53 Sen määrittämiseksi, ovatko nämä kaksi palvelua samankaltaisia kyseisessä oikeuskäytännössä tarkoitettulla tavalla, on otettava ensisijaisesti huomioon keskivertokuluttajan näkökulma mutta vältettävä kuitenkin keinotekoisia erotteluita, jotka perustuvat merkityksettömiin eroavaisuuksiin (ks. em. yhdistetyt asiat The Rank Group, tuomion 43 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 54 Nämä kaksi palvelua ovat täten samankaltaiset, jos niillä on toisiaan vastaavia ominaisuuksia ja ne vastaavat kuluttajien samoihin tarpeisiin, kun tätä arvioidaan sen perusteella, missä määrin palvelujen käyttötavat ovat toisiinsa rinnastettavissa, ja jos palveluiden väliset eroavaisuudet eivät vaikuta merkittävästi keskivertokuluttajan päätökseen käyttää jompaakumpaa näistä palveluista (ks. em. yhdistetyt asiat The Rank Group, tuomion 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 55 Lisäksi on palautettava mieleen, että palvelujen vastaavuuden arvioinnissa ei voida rajoittua pelkästään yksittäisten palvelujen tarkasteluun vaan huomioon on otettava myös toimintaympäristö, jossa ne suoritetaan (ks. asia C-357/07, TNT Post UK, tuomio 23.4.2009, Kok., s. I-3025, 38 kohta).
- 56 Unionin tuomioistuin on myöntänyt, että eräissä poikkeustapauksissa – kun otetaan huomioon kyseessä olevien toimialojen erityispiirteet – tavaroiden luovutuksiin tai palvelujen suorituksiin sovellettavissa säännöksissä tai oikeudellisessa järjestelmässä olevilla eroilla voidaan luoda kuluttajien näkökannalta arvioituna eroavaisuuksia sen osalta, kuinka heidän tarpeisiinsa vastataan (ks. vastaavasti em. yhdistetyt asiat The Rank Group, tuomion 50 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 57 Näin ollen huomioon on otettava myös lainsäädännössä tämän tuomion 48 kohdassa mainittujen kahden kuljetustyyppin osalta asetetut erilaiset vaatimukset ja tästä johtuvat niiden ominaispiirteet, jotka erottavat ne toisistaan keskivertokuluttajien näkökannalta arvioituna.
- 58 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on täsmentänyt nyt käsiteltävissä asioissa, että autoja kuljettajineen vuokraavat autovuokraamoyritykset voivat ottaa suoritettavakseen ainoastaan elinkeinonharjoittajan toimipaikkaan tai asuinpaikkaan saapuneita kuljetustoimeksiantoja, kun taas taksirytykset saavat aina vastata kysyntään, mikä edellyttää ajoneuvojen sijoittamista täsmällisesti määrättyihin paikkoihin tai autojen tarjoamista pyydettyäessä. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on korostanut myös näiden kahden kuljetustyyppin välisiä eroja kuljetustoimeksiantojen vastaanottamisen, välittämisen ja suorittamisen, auton käyttövalmiudessa pitämisen ja mainonnan suhteen. Kyseisen tuomioistuimen mukaan nämä erot ovat yksin tai yhdessä sellaisia, että niillä voidaan välttää vaara taksiliikenteen ja vuokra-autoliikenteen, jossa auto vuokrataan kuljettajineen, sekoittamisesta keskenään. Se on viitannut lopuksi siihen, ettei takseille varattuja merkkejä ja tunnuksia saada käyttää kuljettajineen vuokratuissa vuokra-autoissa.

- 59 Näiden kahden kuljetustyyppin osalta lainsäädännössä asetetuissa vaatimuksissa olevat tällaiset erot ovat silloin, jos ne voidaan näyttää toteen – minkä selvittäminen kuuluu kansalliselle tuomioistuimelle –, omiaan tekemään keskivertokuluttajien näkökannalta arvioituna eron näiden kahden kuljetustyyppin välille, koska kumpikin niistä on omiaan vastaamaan kuluttajan eri tarpeisiin, ja niillä voi näin ollen olla ratkaiseva vaikutus kuluttajan päätökseen valita jompikumpi näistä kuljetustyypeistä, joten verotuksen neutraalisuuden periaate ei estä soveltamasta niihin eri verokohtelua.
- 60 Kaikkien edellä olevien seikkojen perusteella asian C-454/12 ensimmäiseen kysymykseen ja asian C-455/12 ainoaan kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 12 artiklan 3 kohdan a alakohdan kolmatta alakohtaa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin liitteessä H olevan 5 ryhmän kanssa, ja arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 1 ja 2 kohtaa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin liitteessä III olevan 5 alakohdan kanssa, on tulkittava verotuksen neutraalisuuden periaatteen valossa siten, että ne eivät ole esteenä sille, että henkilöiden ja heidän mukanaan kuljettamiensa matkatavaroiden kuljettamisesta lähiliikenteessä koostuvien palvelujen kahteen tyyppiin eli yhtäältä kuljettamiseen taksilla ja toisaalta kuljettamiseen kuljettajineen vuokratulla autolla sovelletaan eri arvonlisäverokantoja eli ensimmäiseen alennettua ja toiseen yleistä arvonlisäverokantaa, sikäli kuin yhtäältä henkilöiden kuljettaminen taksilla lähiliikenteessä on näille kahdelle henkilöiden kuljetustyyppille laissa asetettujen erilaisten vaatimusten takia näiden direktiivien edellä mainituissa liitteissä olevissa 5 ryhmässä ja 5 alakohdassa mainittuun palvelujen ryhmään ”henkilöiden kuljetus ja heidän mukanaan kuljettamiensa matkatavaroiden kuljetus” liittyvä konkreettinen ja erityinen osatekijä ja toisaalta näillä eroavaisuuksilla on ratkaiseva vaikutus keskivertokuluttajan päätökseen turvautua jompaankumpaan näistä kuljetustyypeistä. Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on arvioida, onko näin pääasioissa.

Asian C-454/12 toinen kysymys

- 61 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy asian C-454/12 toisella kysymyksellä, onko asian C-454/12 ensimmäiseen kysymykseen ja asian C-455/12 ainoaan kysymykseen vastaamista varten otettava huomioon, että taksirytykset ja autovuokraamoyritykset, jotka vuokraavat autoja kuljettajineen, ovat velvollisia suorittamaan palvelujaan erotuksetta eri yrityksiin sovellettavan sellaisen erityissopimuksen nojalla, jonka ehdot ovat lähes samansisältöisiä.
- 62 Kuten tämän tuomion 46 kohdassa on mainittu, siihen kysymykseen vastaamista varten, onko jäsenvaltion tällaisissa olosuhteissa mahdollista soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa henkilöiden kuljettamiseen taksilla lähiliikenteessä, vaikka se soveltaa yleistä verokantaa henkilöiden kuljettamiseen kuljettajineen vuokratuilla autoilla, on selvitettävä, onko tämä palvelun suoritus sekä arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevassa 5 alakohdassa että kuudennen direktiivin liitteessä H olevassa 5 ryhmässä mainittuun palvelujen ryhmään ”henkilöiden kuljetus ja heidän mukanaan kuljettamiensa matkatavaroiden kuljetus” liittyvä konkreettinen ja erityinen osatekijä, ja tarvittaessa tutkittava, loukataanko tämän verokannan soveltamisella verotuksen neutraalisuuden periaatetta.
- 63 Tästä on todettava, että pääasioissa kyseessä olevat palvelut koostuvat pääasiallisesti sairaskassan A ja liiton välillä tehdyn sellaisen sopimuksen perusteella suoritetuista sairaankuljetuksista, jota sovelletaan erotuksetta liittoon kuuluviin taksirytyksiin ja autoja kuljettajineen vuokraaviin autovuokraamoyrityksiin. Unionin tuomioistuimelle esitetyistä asiakirjoista ilmenee, että ajoista perittävät maksut on vahvistettu kyseisessä sopimuksessa ja että sopimusta sovelletaan samalla tavalla näihin kahteen kuljetusryhmään. Lisäksi kyseisessä sopimuksessa ei aseteta näiden kahden kuljetusryhmän osalta sopimuksen perusteella jo olemassa olevan kuljetus- tai liikennöintivelvoitteen eli kuljetuksen tosiasiallista suorittamista koskevan velvoitteen lisäksi muuta kuljetus- tai liikennöintivelvoitetta. Taksirytyksiin ei siten sovelleta tällaisen sopimuksen perusteella sellaisia lainsäädännössä asetettuja velvollisuuksia, joita niihin sovelletaan tämän sopimuksen ulkopuolisessa toiminnassa.

- 64 Jos olosuhteet todella ovat tällaiset, minkä selvittäminen kuuluu kansalliselle tuomioistuimelle, kyseisen tuomioistuimen olisi katsottava tässä tilanteessa, että sairaskassan A ja liiton välillä tehdyn sopimuksen puitteissa suoritettu henkilöiden kuljettaminen taksilla ei ole palveluiden ryhmään ”henkilöiden kuljetus ja heidän mukanaan kuljettamiensa matkatavaroiden kuljetus” liittyvä konkreettinen ja erityinen osatekijä. Lisäksi tällainen toiminta olisi katsottava keskivertokuluttajan näkökulmasta samankaltaiseksi toiminnaksi kuin henkilöiden kuljettaminen lähiliikenteessä kuljettajineen vuokratulla autolla. Tällä ei voida kuitenkaan sulkea pois sitä, että yhtäältä sairaskassojen ja toisaalta henkilöiden kuljetusta hoitavien yritysten tekemien sopimusten perusteella suoritettu sairaankuljetus voi olla kokonaisuudessaan henkilöiden kuljetusta ja heidän mukanaan kuljettamiensa matkatavaroiden kuljetusta hoitavien yritysten tarjoamiin palveluihin liittyvä tämän tuomion 44 kohdassa mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitettu konkreettinen ja erityinen osatekijä.
- 65 Näin ollen asian C-454/12 toiseen kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 12 artiklan 3 kohdan a alakohdan kolmatta alakohtaa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin liitteessä H olevan 5 ryhmän kanssa, ja arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 1 ja 2 kohtaa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin liitteessä III olevan 5 alakohdan kanssa, on tulkittava verotuksen neutraalisuuden periaatteen valossa siten, että ne ovat esteenä sille, että henkilöiden ja heidän mukanaan kuljettamiensa matkatavaroiden kuljettamisesta koostuvien palvelujen kahteen tyyppiin eli yhtäältä kuljettamiseen taksilla ja toisaalta kuljettamiseen kuljettajineen vuokratulla autolla sovelletaan eri arvonlisäverokantoja, jos sopimuspuolina oleviin taksirytyksiin ja autoja kuljettajineen vuokraaviin autovuokraamoyrityksiin erotuksetta sovellettavan erityissopimuksen perusteella suoritettu henkilöiden kuljettaminen taksilla ei ole henkilöiden kuljetukseen ja heidän mukanaan kuljettamiensa matkatavaroiden kuljetukseen liittyvä konkreettinen ja erityinen osatekijä ja jos edellä mainitun sopimuksen perusteella suoritettu toiminta katsotaan keskivertokuluttajan näkökulmasta tarkasteltuna samankaltaiseksi toiminnaksi kuin henkilöiden kuljettaminen lähiliikenteessä kuljettajineen vuokratulla autolla, minkä tarkistaminen kuuluu kansalliselle tuomioistuimelle.

Oikeudenkäyntikulut

- 66 Pääasioiden asianosaisten osalta asioiden käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevien asioiden 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 (kahdeksas jaosto) on ratkaissut asiat seuraavasti:

- 1) **Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 19.1.2001 annetulla neuvoston direktiivillä 2001/4/EY, 12 artiklan 3 kohdan a alakohdan kolmatta alakohtaa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin liitteessä H olevan 5 ryhmän kanssa, ja yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 98 artiklan 1 ja 2 kohtaa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin liitteessä III olevan 5 alakohdan kanssa, on tulkittava verotuksen neutraalisuuden periaatteen valossa siten, että ne eivät ole esteenä sille, että henkilöiden ja heidän mukanaan kuljettamiensa matkatavaroiden kuljettamisesta lähiliikenteessä koostuvien palvelujen kahteen tyyppiin eli yhtäältä kuljettamiseen taksilla ja toisaalta kuljettamiseen kuljettajineen vuokratulla autolla sovelletaan eri arvonlisäverokantoja eli ensimmäiseen alennettua ja toiseen yleistä arvonlisäverokantaa, sikäli kuin yhtäältä henkilöiden kuljettaminen taksilla lähiliikenteessä on näille kahdelle henkilöiden kuljetustyyppille laissa asetettujen erilaisten vaatimusten takia näiden direktiivien edellä mainituissa liitteissä olevissa 5 ryhmässä ja 5 alakohdassa mainittuun palvelujen ryhmään ”henkilöiden kuljetus ja heidän mukanaan kuljettamiensa**

matkatavaroiden kuljetus” liittyvä konkreettinen ja erityinen osatekijä ja toisaalta näillä eroavaisuuksilla on ratkaiseva vaikutus keskivertokuluttajan päätökseen turvautua jompaankumpaan näistä kuljetustyypeistä. Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on arvioida, onko näin pääasioissa.

- 2) Kuudennen direktiivin 77/388, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2001/4, 12 artiklan 3 kohdan a alakohdan kolmatta alakohtaa, luettuna yhdessä direktiivin liitteessä H olevan 5 ryhmän kanssa, ja direktiivin 2006/112 98 artiklan 1 ja 2 kohtaa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin liitteessä III olevan 5 alakohdan kanssa, on tulkittava verotuksen neutraalisuuden periaatteen valossa siten, että ne ovat esteenä sille, että henkilöiden ja heidän mukanaan kuljettamiensa matkatavaroiden kuljettamisesta koostuvien palvelujen kahteen tyyppiin eli yhtäältä kuljettamiseen taksilla ja toisaalta kuljettamiseen kuljettajineen vuokratulla autolla sovelletaan eri arvonlisäverokantoja, jos sopimuspuolina oleviin taksiyrityksiin ja autoja kuljettajineen vuokraaviin autovuokraamoyrityksiin erotuksetta sovellettavan erityissopimuksen perusteella suoritettu henkilöiden kuljettaminen taksilla ei ole henkilöiden kuljetukseen ja heidän mukanaan kuljettamiensa matkatavaroiden kuljetukseen liittyvä konkreettinen ja erityinen osatekijä ja jos edellä mainitun sopimuksen perusteella suoritettu toiminta katsotaan keskivertokuluttajan näkökulmasta tarkasteltuna samankaltaiseksi toiminnaksi kuin henkilöiden kuljettaminen lähiliikenteessä kuljettajineen vuokratulla autolla, minkä tarkistaminen kuuluu kansalliselle tuomioistuimelle.

Allekirjoitukset