



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (seitsemäs jaosto)

9 päivänä syyskuuta 2021 *

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 98 artikla – Jäsenvaltioiden mahdollisuus soveltaa alennettua verokantaa tiettyihin tavaroiden luovutuksiin ja palveluiden suorituksiin – Liitteessä III oleva 7 kohta – Pääsy huvipuistoihin ja messuille – Verotuksen neutraalisuuden periaate – Paikkaan sidottujen huvipuistoalan toimijoiden ja liikkuvien huvipuistoalan toimijoiden suorittamat palvelut – Rinnastettavuus – Toimintaympäristö – Keskiwertokuluttajan näkökulma – Asiantuntijalausunto

Asiassa C-406/20,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Finanzgericht Köln (Kölnin verotuomioistuin, Saksa) on esittänyt 25.8.2020 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 28.8.2020, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Phantasialand

vastaaan

Finanzamt Brühl,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (seitsemäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Kumin (esittelevä tuomari) sekä tuomarit T. von Danwitz ja I. Ziemele,

julkisasiamies: E. Tanchev,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Phantasialand, edustajinaan veroneuvojat T. Ketteler-Eising ja P. Peplowski,
- Saksan hallitus, asiamiehinään R. Kanitz, J. Möller ja S. Costanzo,
- Euroopan komissio, asiamiehinään L. Mantl ja V. Uher,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,
on antanut seuraavan

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 98 artiklan 2 kohdan, luettuna yhdessä tämän direktiivin liitteessä III olevan 7 kohdan kanssa, tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Phantasialand-niminen yhtiö ja Finanzamt Brühl (Brühlin verovirasto, Saksa) (jäljempänä verovirasto) ja joka koskee tämän yhtiön ylläpitämän huvipuistokeskuksen pääsymaksuihin sovellettavaa arvonlisäverokantaa.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Arvonlisäverodirektiivi

- 3 Arvonlisäverodirektiivin 96 artiklassa säädetään seuraavaa:
”Jäsenvaltioiden on sovellettava yleistä arvonlisäverokantaa, joka kunkin jäsenvaltion on vahvistettava prosenttiosuudeksi veron perusteesta, ja sen on oltava sama sekä tavaroiden luovutuksille että palvelujen suorituksille.”
- 4 Kyseisen 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.
– –”
- 5 Arvonlisäverodirektiivin liite III sisältää luettelon tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista, joihin voidaan soveltaa kyseisen direktiivin 98 artiklassa tarkoitettuja alennettuja arvonlisäverokantoja. Liitteen 7 kohta kattaa seuraavat palvelut:
”pääsy näyttöksiin, teatteriin, sirkukseen, messuille, huvipuistoihin, konsertteihin, museoihin, eläintarhoihin, elokuviin, näyttelyihin ja vastaaviin kulttuuritilaisuuksiin ja -laitoksiin”.

Täytäntöönpanoasetus N:o 282/2011

- 6 Direktiivin 2006/112 täytäntöönpanotoimenpiteistä 15.3.2011 annetun neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 (EUVL 2011, L 77, s. 1) 32 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Palveluihin, joissa on kyse [arvolisävero]direktiivin 53 artiklassa tarkoitettuihin kulttuuri-, taide-, urheilu-, tiede-, koulutus-, viihde- tai vastaaviin tapahtumiin pääsystä, sisältyvät sellaisten palvelujen suoritukset, joiden keskeinen ominaisuus on myöntää pääsylippua tai maksua vastaan, mukaan lukien ennakkomaksun, kausilipun tai kausimaksun muodossa oleva maksu, pääsyoikeus tapahtumaan.

2. Edellä olevaa 1 kohtaa sovelletaan erityisesti seuraaviin:

- a) pääsyoikeus näytöksiin, teatteriesityksiin, sirkusnäytöksiin, messuille, huvipuistoihin, konsertteihin, näyttelyihin sekä muihin vastaaviin kulttuuritilaisuuksiin;

--”

Saksan oikeus

- 7 Liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (jäljempänä UStG), 12 §:n 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”Verokanta alennetaan 7 prosentiksi seuraavien liiketoimien osalta:

--

7. --

- d) sirkusesitykset, huvipuistoalan toimijan (Schausteller) toiminnan harjoittamisen yhteydessä suoritettavat palvelut sekä suoraan eläintieteellisten puutarhojen toiminnan harjoittamiseen liittyvät liiketoimet --”

- 8 Liikevaihtoverolain täytäntöönpanoasetuksen (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung) 30 §:n, joka koskee UStG:n 12 §:n 2 momentin 7 kohdan d alakohdtaa, mukaan huvipuistoalan toimijan toiminnan harjoittamisen yhteydessä suoritettavina palveluina pidetään ”huviesityksiä, musiikkiesityksiä, viihde-esityksiä tai muita viihdetapahtumia vuosittaisilla markkinoilla, kansanjuhliissa, metsästysjuhliissa tai niitä vastaavissa tilaisuuksissa”.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

- 9 Phantasialand harjoittaa huvipuistokeskustoimintaa Saksassa. Kävijät saavat pääsylipun maksamalla oikeuden käyttää kyseisen puiston laitteita ja tiloja.
- 10 Phantasialand vaati 9.11.2015 tekemässään hakemuksessa, että sille osoitettua, vuoden 2014 liikevaihtoveron vahvistamisesta tehtyä päätöstä oli muutettava siten, että pääsyoikeudesta sen huvipuistokeskukseen ei ollut verotettava yleisen arvonlisäverokannan mukaan vaan alennetun arvonlisäverokannan mukaan UStG:n 12 §:n 2 momentin 7 kohdan d alakohdan nojalla.

- 11 Verovirasto hylkäsi hakemuksen 6.1.2016 tekemällään päätöksellä. Se hylkäsi sen jälkeen tästä päätöksestä tehdyn oikaisuvaatimuksen 4.4.2017 tekemällään päätöksellä.
- 12 Phantasialand nosti tämän jälkeen kanteen Finanzgericht Kölnissä (Kölnin verotuomioistuin, Saksa), joka on ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin.
- 13 Phantasialandin käsityksen mukaan se, että kansallisen säännösten perusteella alennettua arvonlisäverokantaa sovelletaan liikkuvien huvipuistoalan toimijoiden kausiluonteisilla ja ajallisesti rajoitetuilla vuosittaisilla markkinoilla suorittamiin liiketoimiin mutta yleistä arvonlisäverokantaa sovelletaan pääasiassa kyseessä olevan kaltaisiin paikkaan sidottujen huvipuistoalan toimijoiden suorittamiin liiketoimiin, on verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista.
- 14 Verovirasto riitauttaa tämän näkemyksen ja tukeutuu tältä osin Bundesfinanzhofin (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa) 2.8.2018 antamaan tuomioon, jossa kyseinen tuomioistuin katsoi, että sillä, että liikkuvaa elinkeinotoimintaa harjoittavien huvipuistoalan toimijoiden palveluja ja paikkaan sidotun huvipuiston, joka voidaan rinnastaa pääasiassa kyseessä olevaan huvipuistoon, palveluita kohdellaan eri tavalla arvonlisäverotuksessa, ei loukata verotuksen neutraalisuuden periaatetta.
- 15 Ennakkoratkaisua pyytäneellä tuomioistuimella on epäilyksiä tämän tulkinnan osalta.
- 16 Koska Bundesfinanzhof tukeutui tämän osalta muun muassa siihen, että arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevassa 7 kohdassa olevassa luettelossa on käsitteet ”messut” (saksaksi ”Jahrmärkte” eli vuosittaiset markkinat) ja ”huvipuistot” (saksaksi ”Vergnügungspark”), ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa ensiksi, että – toisin kuin muissa kieliversioissa – vastaava luettelo ei ole täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 32 artiklan saksankielisessä versiossa, jossa mainitaan ainoastaan käsite ”Freizeitpark” (vapaa-ajanpuisto tai huvipuistokeskus tms.). Koska viimeksi mainitulla käsitteellä tarkoitetaan sen tavanomaisessa merkityksessä pysyviksi perustettuja huvipuistoja, käsitteiden ”messut” (tai ”vuosittaiset markkinat”) ja ”huvipuistot” määritelmiä ja rajaamista on sen mukaan tarpeen selventää.
- 17 Tämän jälkeen ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa siihen, että Bundesfinanzhof katsoi 2.8.2018 antamassaan tuomiossa, että paikkaan sidotun huvipuistoalan yrityksen, joka toimii huvipuistokeskuksen muodossa, palvelut ja liikkuvaa elinkeinotoimintaa vuosittaisilla markkinoilla harjoittavien huvipuistoalan toimijoiden palvelut eivät ole erilaisen toimintaympäristön, jossa ne suoritetaan, takia samankaltaisia.
- 18 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin johtaa tältä osin unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä, että palveluiden, joita on verrattava toisiinsa, toimintaympäristön osalta huomioon on otettava ainoastaan kyseisiin palveluiden suorituksiin sovellettavissa säännöksissä ja oikeudellisessa järjestelmässä olevat eroavaisuudet.
- 19 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan nyt käsiteltävässä asiassa näiden kahden huvipuistoalan palvelun toimintaympäristölle ei ole leimallista, että niihin sovellettaisiin eri säännöksiä. Lainsäädännössä ei nimittäin säädetä Phantasialandin kaltaisten huvipuistoalan yritysten eikä vuosittaisilla markkinoilla työskentelevien huvipuistoalan toimijoiden osalta, onko niiden laskutettava pääsylipussa yhteisesti kaikkien huvipuistoalan palvelujen käytöstä vai yksikköhinta kustakin palvelusta. Lisäksi sekä huvipuistokeskuksissa että vuosittaisilla markkinoilla käytettyihin huvipuistolaitteisiin sovelletaan samaa turvallisuusstandardia, eikä

paikkaan sidottujen huvipuistoalan yritysten tai liikkuvien huvipuistoalan toimijoiden osalta ole säädetty laissa, minä ajankohtana vuodesta niiden on tarjottava palveluitaan. Näin ollen on ratkaistava, voidaanko pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa soveltaa unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, jonka mukaan eriytetty verottaminen voi olla palvelujen toimintaympäristöön liittyvien erojen takia oikeutettua.

- 20 Edellyttäen, että liikkuvien huvipuistoalan toimijoiden vuosittaisilla markkinoilla suorittamien palvelujen toimintaympäristö ja paikkaan sidottujen huvipuistoalan yritysten suorittamien palvelujen toimintaympäristö eivät eroa toisistaan, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan merkityksellistä on se, mitä tarpeita yhtäältä vuosittaisilla markkinoilla ja toisaalta huvipuistokeskuksissa tyydytetään nykyajan keskivertokuluttajan näkökulmasta katsottuna. Kun nämä tarpeet on selvitetty, on arvioitava, vastaavatko nämä kaksi palvelua samoihin tarpeisiin ja vaikuttavatko mahdolliset eroavaisuudet keskivertokuluttajan valintoihin.
- 21 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo voivansa suorittaa tämän arvioinnin ainoastaan empiirisen asiantuntijalausunnan avulla. Bundesfinanzhofin oikeuskäytännön mukaan sitä koskevaa todistelua, mikä ”keskivertokuluttajan näkökulma” on näistä kahdesta palvelusta, ei ole tarpeen selvittää empiiristen tutkimusten avulla verotuksen neutraalisuuden periaatteen yhteydessä, koska tässä näkökulmassa on kyse ainoastaan ”teoreettisesta katsontakannasta”. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo näin ollen, että sen käsiteltävänä olevan oikeusriidan ratkaisemisen kannalta ratkaisevaa on, onko sillä oikeus ottaa vastaan todistelua keskivertokuluttajan näkökulman osalta vai onko tällainen näkökulma vain teoreettinen katsontakanta, jota on mahdotonta vahvistaa todistelun avulla.
- 22 Tässä tilanteessa Finanzgericht Köln päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Voidaanko sitä, että [arvonlisävero]direktiivin liitteessä III olevassa 7 kohdassa, luettuna yhdessä tämän direktiivin 98 artiklan 2 kohdan kanssa, on nimetty ’messut’ ja ’huvipuistot’, käyttää perusteena huvipuistokeskuksen erilaiselle verottamiselle yleisen verokannan mukaisesti, vaikka nimitys ’huvipuisto’ käsittää sekä paikkaan sidotut että myös liikkuvat huvipuistoalan yritykset?

2) Voidaanko unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, jonka mukaan eri suoritusten toimintaympäristö voi johtaa siihen, että suoritukset eivät ole samankaltaisia, soveltaa liikkuvien huvipuistoalan toimijoiden ja sellaisten huvipuistoalan yritysten, jotka ovat paikkaan sidottuja ja toimivat huvipuistokeskuksen muodossa, suorittamiin palveluihin?

3) Mikäli toiseen kysymykseen vastataan kieltävästi:

Onko Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen olennaisena osana oleva ’keskivertokuluttajan näkökulma’ ’teoreettinen katsontakanta’, jota on mahdotonta vahvistaa asiantuntijalausuntojen esittämisellä suoritettavan todistelun avulla?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

- 23 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksillään, joita on tutkittava yhdessä, onko arvonlisäverodirektiivin 98 artiklaa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin liitteessä III olevan 7 kohdan kanssa, tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka nojalla

- yhtäältä liikkuvien huvipuistoalan toimijoiden suorittamiin palveluihin ja toisaalta sellaisten huvipuistoalan toimijoiden, jotka ovat paikkaan sidottuja ja toimivat huvipuistokeskuksen muodossa, suorittamiin palveluihin sovelletaan eri arvonlisäverokantoja siten, että ensimmäiseen ryhmään sovelletaan alennettua ja toiseen yleistä arvonlisäverokantaa.
- 24 Arvonlisäverodirektiivin 96 artiklan mukaan tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin on sovellettava samaa arvonlisäverokantaa eli kunkin jäsenvaltion yleistä arvonlisäverokantaa. Poikkeuksena tästä periaatteesta kyseisen direktiivin 98 artiklassa annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus soveltaa alennettuja arvonlisäverokantoja. Mainitun direktiivin liitteessä III luetellaan tyhjentävästi tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset, joihin voidaan soveltaa kyseisessä 98 artiklassa tarkoitettuja alennettuja verokantoja (tuomio 9.11.2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 25 Alennettujen arvonlisäverokantojen soveltamisen osalta jäsenvaltioiden tehtävänä on – yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään erottamattomasti kuuluvan verotuksen neutraalisuuden periaatteen puitteissa – määrittää täsmällisemmin arvonlisäverodirektiivin liitteessä III mainituista tavaroiden luovutuksista ja palveluksen suorituksista ne, joihin alennettua verokantaa sovelletaan (tuomio 9.11.2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 26 Tarkemmin sanottuna arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 7 kohdan mukaan jäsenvaltiot saavat soveltaa alennettuja arvonlisäverokantoja ”pääsy[yn] näytöksiin, teatteriin, sirkukseen, messuille, huvipuistoihin, konsertteihin, museoihin, eläintarhoihin, elokuviin, näyttelyihin ja vastaaviin kulttuuritilaisuuksiin ja -laitoksiin”.
- 27 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii tässä yhteydessä sitä, voidaanko kyseisessä liitteessä III olevassa 7 kohdassa olevaan mainintaan ”messut” (saksankielisessä versiossa: ”vuosittaiset markkinat”) ja ”huvipuistot” vedota erilaisten arvonlisäverokantojen soveltamiseksi yhtäältä Phantasialandin kaltaisten paikkaan sidottujen huvipuistoalan yritysten suorittamiin palveluihin ja toisaalta liikkuvien huvipuistoalan yritysten suorittamiin palveluihin, vaikka kyseisen tuomioistuimen mukaan käsite ”huvipuistot” kattaa kummankin lajin näistä huvipuistoalan yrityksistä.
- 28 Arvonlisäverodirektiiviin ei sisälly edellä mainitussa liitteessä III olevassa 7 kohdassa tarkoitettua käsitteen ”messut” tai siinä tarkoitettua käsitteen ”huvipuistot” määritelmää, eikä myöskään täytäntöönpanoasetuksessa N:o 282/2011 ole mitään määritelmää näistä käsitteistä. Lisäksi arvonlisäverodirektiiviin tai täytäntöönpanoasetukseen N:o 282/2011 ei sisälly viittausta jäsenvaltioiden oikeuteen tältä osin, joten nämä käsitteet ovat itsenäisiä unionin oikeuden käsitteitä ja niitä on tulkittava yhtenäisesti unionin alueella (ks. vastaavasti tuomio 20.1.2021, Finanzamt Saarbrücken, C-288/19, EU:C:2021:32, 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 29 Näin ollen yhtäältä näitä samoja käsitteitä on tulkittava sen tavanomaisen merkityksen mukaisesti, joka niillä on yleiskielessä, ja toisaalta niitä on tulkittava suppeasti, koska mahdollisuus soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa muodostaa poikkeuksen yleisen arvonlisäverokannan soveltamista koskevasta periaatteesta (ks. vastaavasti tuomio 19.12.2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven, C-715/18, EU:C:2019:1138, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 30 Ilmaisujen ”huvipuisto” ja ”messut” tavanomaisesta merkityksestä yleiskielessä on komission kirjallisissa huomautuksissaan esittämän mukaisesti todettava, että ilmauksella ”huvipuisto” tarkoitetaan maa-aluetta, jolle on rakennettu kunnallistekniikka ja jolla on useita rentoutumiseen

ja viihteestä nauttimiseen tarkoitettuja laitteita ja tiloja, kun taas ”messuille” tai ”markkinoille”, joissa on yleensä myös tällaisia laitteita ja tiloja, on tunnusomaista, että kyseessä on väliaikainen tapahtuma, vaikka se saatetaankin järjestää suhteellisen säännöllisesti.

- 31 On myös todettava, että arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevassa 7 kohdassa mainitaan nimenomaisesti sekä ”messut” että ”huvipuistot”, joten näiden kahden käsitteen välillä on tehtävä ero.
- 32 Messujen tai markkinoiden käsitteeseen kuuluvat siis paikasta toiseen liikuteltavien laitteiden ja tilojen käytön takia rajoitetun ajan toimintaansa harjoittavien huvipuistoalan toimijoiden suorittamat palvelut, ja käsite ”huvipuistot” kattaa paikkaan sidottujen huvipuistoalan toimijoiden harjoittaman ja siten pitkäkestoisen toiminnan.
- 33 Sitä vastoin käsitettä ”huvipuistot” ei voida tulkita siten, että se kattaa liikkuvien huvipuistoalan toimijoiden palvelut, koska messujen tai markkinoiden käsitteellä ei olisi tässä tapauksessa enää omaa soveltamisalaa.
- 34 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen viittaus täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 32 artiklaan, jossa ilmaisujen ”messut” ja ”huvipuistot” ainoana vastineena tämän säännöksen saksankielisessä versiossa on käsite ”Freizeitpark” (vapaa-ajanpuisto tai huvipuistokeskus), on tämän osalta merkityksellinen. Sen lisäksi, että kyseinen säännös kuuluu muuhun kuin alennettujen arvonlisäverokantojen soveltamisen asiayhteyteen, 32 artiklassa tarkoitettuihin palveluihin sovelletaan välttämättä samoja sääntöjä, joten sillä, että saksankielisessä versiossa messujen, markkinoiden ja huvipuistojen välillä ei tehdä mitään eroa, ei ole merkitystä.
- 35 Tästä seuraa, että arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin liitteessä III olevan 7 kohdan kanssa, mukaan jäsenvaltio voi lähtökohtaisesti soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa liikkuvien huvipuistoalan toimijoiden palveluihin ja soveltaa yleistä arvonlisäverokantaa sellaisten huvipuistoalan toimijoiden, jotka ovat paikkaan sidottuja ja toimivat huvipuistokeskuksen muodossa, suorittamiin palveluihin.
- 36 Kun jäsenvaltio päättää soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa valikoivasti tiettyihin arvonlisäverodirektiivin liitteessä III mainittuihin tavaroihin tai palveluihin, sen on kuitenkin – kuten tämän tuomion 25 kohdassa on palautettu mieleen – noudatettava verotuksen neutraalisuuden periaatetta (tuomio 27.6.2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie ym., C-597/17, EU:C:2019:544, 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 37 Mainitun periaatteen vastaista on se, että samankaltaisia ja siis keskenään kilpailevia tavaroita tai palveluja kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla (tuomio 27.2.2014, Pro Med Logistik ja Pongratz, C-454/12 ja C-455/12, EU:C:2014:111, 52 kohta ja tuomio 27.6.2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie ym., C-597/17, EU:C:2019:544, 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 38 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan sen määrittämiseksi, ovatko tavarat tai palvelut keskenään samankaltaisia, on otettava ensisijaisesti huomioon keskivertokuluttajan näkökulma. Tavarat tai palvelut ovat samankaltaisia, jos niillä on toisiaan vastaavia ominaisuuksia ja ne vastaavat kuluttajien samoihin tarpeisiin, kun tätä arvioidaan sen perusteella, missä määrin eri tavaroiden tai eri palvelujen käyttötavat ovat toisiinsa rinnastettavissa, ja jos tavaroiden tai palveluiden väliset eroavaisuudet eivät vaikuta merkittävästi keskivertokuluttajan päätökseen.

- käyttää jompaakumpaa näistä tavaroista tai palveluista (tuomio 27.2.2014, Pro Med Logistik ja Pongratz, C-454/12 ja C-455/12, EU:C:2014:111, 53 ja 54 kohta ja tuomio 27.6.2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie ym., C-597/17, EU:C:2019:544, 48 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 39 Toisin sanoen on tutkittava, voidaanko kyseessä olevat tavarat tai palvelut keskivertokuluttajan näkökulmasta tarkasteltuna korvata toisilla tavaroilla tai palveluilla. Jos voidaan, eri arvonlisäverokannan soveltaminen voisi nimittäin vaikuttaa kuluttajan valintaan, mikä merkitsisi siten verotuksen neutraalisuuden periaatteen loukkaamista (ks. vastaavasti tuomio 9.11.2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, 33 ja 34 kohta).
- 40 Nyt käsiteltävässä asiassa täyttyy tämän tuomion 38 kohdassa mainitusta oikeuskäytännöstä seuraava ensimmäinen edellytys, jonka mukaan tavaroiden ja palveluiden katsotaan olevan keskenään samankaltaisia vain silloin, jos tavaroilla tai palveluilla on toisiaan vastaavia ominaisuuksia ja ne vastaavat samoihin kuluttajien tarpeisiin, kun tätä arvioidaan sen perusteella, missä määrin eri tavaroiden tai eri palvelujen käyttötavat ovat toisiinsa rinnastettavissa. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa nimittäin siihen, että yhtäältä vuosittaisilla markkinoilla ja toisaalta huvipuistokeskuksessa suoritettavilla palveluilla on toisiaan vastaavia ominaisuuksia, koska kuluttaja käyttää kummassakin tapauksessa huvipuistoalan palveluita. Lisäksi tyydytetyjen tarpeiden voidaan olettaa olevan pitkälti yhteneviä, koska kyseinen tuomioistuin mainitsee – sillä varauksella, ettei täydentävistä tiedoista ilmene muuta – muun muassa viihteen, vapaa-ajanvieton, yksilöllisen onnen tunteen, seikkailunhalun ja kontaktimahdollisuudet.
- 41 Tutkittaessa toista edellytystä, jonka mukaan olemassa olevat eroavaisuudet eivät vaikuta merkittävästi keskivertokuluttajan päätökseen käyttää jompaakumpaa edellä mainituista tavaroista tai palveluista, huomioon on otettava yhtäältä kyseisten tavaroiden tai palvelujen ominaisuuksia ja niiden käyttötapaa koskevat eroavaisuudet, jotka ovat näin ollen näiden tavaroiden tai palveluiden luontaisia osia. Koska unionin tuomioistuin on todennut, että arvioinnissa ei voida rajoittua pelkästään yksittäisten palvelujen tarkasteluun, huomioon on otettava toisaalta erot toimintaympäristössä, jossa kyseessä olevat palvelut suoritetaan (ks. vastaavasti tuomio 27.2.2014, Pro Med Logistik ja Pongratz, C-454/12 ja C-455/12, EU:C:2014:111, 55 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 42 Unionin oikeuskäytännöstä käy tältä osin ilmi, että palveluiden, joita on verrattava toisiinsa, toimintaympäristön osalta merkityksellisiä voivat olla kyseisten palveluiden suorituksiin sovellettaviin säännöksiin ja oikeudelliseen järjestelmään liittyvät eroavaisuudet (ks. vastaavasti tuomio 23.4.2009, TNT Post UK, C-357/07, EU:C:2009:248, 39 ja 45 kohta ja tuomio 27.2.2014, Pro Med Logistik ja Pongratz, C-454/12 ja C-455/12, EU:C:2014:111, 57–59 kohta). Tästä oikeuskäytännöstä ei kuitenkaan voida päätellä, että muut kuin oikeudelliseen toimintaympäristöön liittyvät eroavaisuudet olisivat merkityksettömiä. Päinvastoin toimintaympäristöä koskevat muut eroavaisuudet on otettava huomioon silloin, kun eroavaisuudet voivat luoda kuluttajien näkökannalta arvioituna eroja sen osalta, kuinka heidän tarpeisiinsa vastataan (ks. vastaavasti tuomio 27.2.2014, Pro Med Logistik ja Pongratz, C-454/12 ja C-455/12, EU:C:2014:111, 56 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), ja ne ovat näin ollen omiaan vaikuttamaan kyseisen kuluttajan valintaan.
- 43 Sen arvioinnista, ovatko yhtäältä huvipuiston yhteydessä ja toisaalta messujen tai markkinoiden yhteydessä tarjottavat huvipuistoalan palvelut samankaltaisia – mikä kansallisten tuomioistuinten on loppujen lopuksi tehtävä – (ks. vastaavasti tuomio 9.11.2017, AZ, C-499/16,

EU:C:2017:846, 31 kohta), on katsottava, että tämän arvioinnin kannalta merkityksellistä voi olla, että käsiteltävässä asiassa toinen näistä palveluista on saatavilla periaatteessa jatkuvasti ja toinen palvelu on saatavilla ainoastaan muutaman päivän tai viikon ajan vuodessa. Kuluttajan, joka voi valita yhtäältä huvipuistossa tai toisaalta messuilla tai markkinoilla käynnin välillä, kannalta se, että viimeksi mainittu järjestetään ainoastaan rajatun ajan kestäväenä tapahtumana, voi osoittautua merkittäväksi tai jopa ratkaisevaksi seikaksi.

- 44 Kuten Saksan hallitus toteaa, vuosittaiset markkinat perustuvat usein alueella vallitsevaan vakiintuneeseen tapaan, jolloin tarjottujen palveluiden kirjo on kokonaisuudessaan hyvin monitahoinen ja kulttuuriin liittyvä. Niillä voi kulttuuriperinnön osana olla keskeinen asema sosiaalisessa elämässä. Tällaiset tekijät voivat myös vaikuttaa keskivertokuluttajan valintaan, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava.
- 45 Vaikka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa siihen, että eri säännösten soveltaminen ei ole leimallista Saksassa yhtäältä huvipuistokeskusten toimintaympäristössä ja toisaalta vuosittaisten markkinoiden toimintaympäristössä tarjottujen huvipuistoalan palveluille, Saksan hallituksen kirjallisista huomautuksista ilmenee, että liikkuviin huvipuistoalan yrityksiin ja paikkaan sidottuihin huvipuistoalan yrityksiin ei sovelleta samoja kansallisia säännöksiä, koska vuosittaisten markkinoiden järjestämiseen saatu lupa tuo mukanaan erilaisia ”markkinaetuoikeuksia”, jotka johtavat vapautuksen myöntämiseen erikseen vahvistettavaksi ajaksi tietyistä tavallisesti sovellettavista säännöksistä, kuten erityisesti aukioloaikoja koskevista säännöksistä. Myös tältä osin ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on ratkaistava, vaikuttavatko tällaiset eroavaisuudet, jos niiden osoitetaan olevan olemassa, keskivertokuluttajan valintaan.
- 46 Siitä kysymyksestä, onko kansallisella tuomioistuimella oikeus tässä yhteydessä turvautua empiiriseen asiantuntijalausuntoon keskivertokuluttajan näkökulman osalta vai onko tällainen näkökulma vain ”teoreettinen katsontakanta”, jota on mahdotonta vahvistaa todistelun avulla, on todettava, että tuomioistuin kykenee yleensä tutkimaan oman tietämyksensä perusteella keskivertokuluttajan näkökulman (ks. vastaavasti tuomio 16.7.1998, Gut Springenheide ja Tusky, C-210/96, EU:C:1998:369, 31 ja 32 kohta ja tuomio 28.1.1999, Sektkellerei Kessler, C-303/97, EU:C:1999:35, 36 kohta).
- 47 Unionin oikeus ei ole kuitenkaan esteenä sille, että kansallinen tuomioistuin, jolla on erityisiä vaikeuksia tässä arvioinnissa, hankkii kansallisessa oikeudessa säädettyjen edellytysten mukaisesti asiantuntijalausunnon asian selvittämiseksi (ks. vastaavasti tuomio 16.7.1998, Gut Springenheide ja Tusky, C-210/96, EU:C:1998:369, 35 ja 36 kohta ja tuomio 28.1.1999, Sektkellerei Kessler, C-303/97, EU:C:1999:35, 37 kohta).
- 48 Kaikkien edellä olevien seikkojen perusteella esitettyihin kysymyksiin on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 98 artiklaa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin liitteessä III olevan 7 kohdan kanssa, on tulkittava siten, että se ei ole esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka nojalla yhtäältä liikkuvien huvipuistoalan toimijoiden suorittamiin palveluihin ja toisaalta sellaisen huvipuistoalan toimijoiden, jotka ovat paikkaan sidottuja ja toimivat huvipuistokeskuksen muodossa, suorittamiin palveluihin sovelletaan eri arvonlisäverokantoja siten, että ensimmäiseen ryhmään sovelletaan alennettua ja toiseen yleistä arvonlisäverokantaa, mikäli verotuksen neutraalisuuden periaatetta noudatetaan. Jos ennakkoratkaisua pyytäneellä tuomioistuimella on erityisiä vaikeuksia sen tarkistamisessa, noudatetaanko verotuksen

neutraalisuuden periaatetta, unionin oikeus ei ole esteenä sille, että kyseinen tuomioistuin hankkii kansallisessa oikeudessa säädettyjen edellytysten mukaisesti asiantuntijalausunnon asian selvittämiseksi.

Oikeudenkäyntikulut

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

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

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 98 artiklaa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin liitteessä III olevan 7 kohdan kanssa, on tulkittava siten, että se ei ole esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka nojalla yhtäältä liikkuvien huvipuistoalan toimijoiden suorittamiin palveluihin ja toisaalta sellaisten huvipuistoalan toimijoiden, jotka ovat paikkaan sidottuja ja toimivat huvipuistokeskuksen muodossa, suorittamiin palveluihin sovelletaan eri arvonlisäverokantoja siten, että ensimmäiseen ryhmään sovelletaan alennettua ja toiseen yleistä arvonlisäverokantaa, mikäli verotuksen neutraalisuuden periaatetta noudatetaan. Jos ennakkoratkaisua pyytäneellä tuomioistuimella on erityisiä vaikeuksia sen tarkistamisessa, noudatetaanko verotuksen neutraalisuuden periaatetta, unionin oikeus ei ole esteenä sille, että kyseinen tuomioistuin hankkii kansallisessa oikeudessa säädettyjen edellytysten mukaisesti asiantuntijalausunnon asian selvittämiseksi.

Allekirjoitukset