

Asia C-515/20

**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä**

Jättämispäivä:

14.10.2020

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Bundesfinanzhof (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

10.6.2020

Kantaja:

B AG

Vastaaja:

Finanzamt A

Pääasian kohde

Direktiivi 2006/112/EY – 122 artiklassa olevan käsitteen ”polttopuu” tulkinta – Sen hyväksyttävyyden, että jäsenvaltio käyttää yhdistettyä nimikkeistöä 122 artiklan soveltamisalan määrittämiseen – Huomioon otettavat kriteerit

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeusperusta

Unionin oikeuden tulkinta, SEUT 267 artikla

Ennakkoratkaisukysymykset

- 1) Onko direktiivin 2006/112/EY 122 artiklassa tarkoitettua polttopuun käsitettä tulkittava siten, että se kattaa kaikenlaisen puun, joka on objektiivisten ominaisuuksiensa mukaan tarkoitettu yksinomaan poltettavaksi?

- 2) Voiko jäsenvaltio, joka direktiivin 2006/112/EY 122 artiklan perusteella vahvistaa polttopuun luovutuksille alennetun verokannan, käyttää yhdistettyä nimikkeistöä määrittääkseen sen soveltamisalan täsmällisesti direktiivin 2006/112/EY 98 artiklan 3 kohdan mukaan?
- 3) Jos toiseen kysymykseen vastataan myöntävästi: Saako jäsenvaltio käyttää sille direktiivin 2006/112/EY 122 artiklassa ja 98 artiklan 3 kohdassa annettua oikeutta siihen, että se saa käyttää yhdistettyä nimikkeistöä polttopuun luovutuksiin sovellettavan alennetun verokannan soveltamisalan määrittämiseksi, verotuksen neutraalisuuden periaatteen noudattamisen kannalta siten, että sellaisten erityyppisten polttopuiden luovutuksiin, joiden objektiiviset ominaispiirteet ja ominaisuudet eroavat toisistaan mutta joilla keskivertokuluttajan näkökulmasta on rinnastettavuutta koskevan kriteerin mukaan sama käyttötarkoitus (tässä tapauksessa lämmitys) ja jotka näin ollen kilpailevat keskenään, sovelletaan eri verokantoja?

Unionin oikeussäännöt, joihin viitataan

Tariffi- ja tilastonimikkeistöstä ja yhteisestä tullitariffista 23.7.1987 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2658/87 liite I, sellaisena kuin se on muutettuna 16.10.2014 annetulla komission täytäntöönpanoasetuksella (EU) N:o 1101/2014 (jäljempänä yhdistetty nimikkeistö)

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 19.10.1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/77/ETY, erityisesti 12 artiklan 3 kohdan a alakohdan kolmas alakohta, luettuna yhdessä liitteen H kanssa

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY, erityisesti 98 ja 122 artikla

Kansalliset säädökset, joihin viitataan

Umsatzsteuergesetz (liikevaihtoverolaki, jäljempänä UStG), erityisesti 12 §:n 2 momentin 1 kohta, luettuna yhdessä liitteessä 2 olevan 48 kohdan kanssa

Lyhyt kuvaus tosiseikoista ja menettelystä

- 1 Asianosaiset ovat eri mieltä alennetun arvonlisäverokannan soveltamisesta puuhakkeen luovutuksiin.
- 2 Kantaja toimitti joulukuussa 2015 puuhaketta eri asiakkaille ja laskutti niistä maksettavien määrien ohella 7 prosentin arvonlisäveron.

- 3 Vastaaja katsoo, että kantajan suorittamiin luovutuksiin ei voida soveltaa alennettua 7 prosentin arvonlisäkantaa, vaan yleistä verokantaa (19 %). Kantaja on riitauttanut tämän näkemyksen.

Lyhyt esitys ennakkoratkaisupyynnön perusteluista

Oikeudellinen kehys

Unionin oikeus

- 4 Direktiivin 2006/112/EY 98 artiklassa 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.
-
3. Jäsenvaltiot voivat soveltaessaan 1 kohdassa säädettyjä alennettuja verokantoja tavararyhmiin käyttää yhdistettyä nimikkeistöä määrittääkseen kyseisen ryhmän täsmällisesti.”
- 5 Direktiivin 2006/112/EY 122 artiklan mukaan jäsenvaltiot voivat soveltaa alennettua verokantaa muun muassa polttopuun luovutuksiin. Tämä artikla kuuluu direktiivin erityisiin säännöksiin (109 artikla ja sitä seuraavat artiklat), joita sovelletaan lopullisen arvonlisäjärjestelmän käyttöönottoon saakka.
- 6 Yhdistetty nimikkeistö sisältää seuraavat nimikkeeseen 4401 kuuluvat alanimikkeet:

CN-koodi	Tavaran kuvaus
4401	Polttopuu, rankoina, pölkyinä, halkoina, oksina, risukimppuina tai niiden kaltaisissa muodoissa; puu lastuina ja hakkeena; sahanpuru ja puujäte, myös pölkyiksi, briketeiksi, pelleteiksi tai niiden kaltaiseen muotoon yhteenpuristettu
4401 10 00	– polttopuu rankoina, pölkyinä, halkoina, oksina, risukimppuina tai niiden kaltaisissa muodoissa
	– puu lastuina tai hakkeena
4401 21 00	-- havupuuta
4401 22 00	-- lehtipuuta
	– sahanpuru ja puujäte, myös pölkyiksi, briketeiksi, pelleteiksi tai niiden kaltaiseen muotoon yhteenpuristettu
4401 31 00	-- puupelletit
4401 39	-- muut

4401 39 20	--- yhteenpuristettu (esimerkiksi briketeiksi)
	--- muut
4401 39 30	---- sahanpuru
4401 39 80	---- muut

Kansallinen lainsäädäntö

- 7 Saksan lainsäätäjät on säätänyt UStG:n 12 §:n 2 momentin 1 kohdassa, luettuna UStG:n liitteessä 2 olevan 48 kohdan kanssa, että muun muassa tiettyjen puumuotojen, eli a) polttopuu rankoina, pölkkyinä, halkoina, oksina, risukimppuina tai niiden kaltaisissa muodoissa ja b) sahanpuru ja puujäte, myös pölkyiksi, briketeiksi, pelleteiksi tai niiden kaltaiseen muotoon yhteenpuristettu, luovutusten osalta vero alennetaan 7 prosenttiin.
- 8 UStG:n liitteessä 2 viitataan yhdistettyyn nimikkeistöön. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan kysymys tavaroiden luokittelusta yhdistetyn nimikkeistön nimikkeisiin tai alanimikkeisiin – ja näin ollen alennetun verokannan soveltamisala – on siis ratkaistava yksinomaan tullitariffia koskevien säännösten ja käsitteiden perusteella.
- 9 Kun tämän mukaisesti suoritetaan tariffiluokitteluun perustuva määrittäminen, alennetun verokannan soveltaminen puuhakkeen luovutuksiin ei tule kyseeseen, koska ne on luokiteltava hakkeen muodossa olevana puuna yhdistetyn nimikkeistön alanimikkeisiin 4401 21 00 tai 4401 22 00, eivätkä ne näin ollen kuulu UStG:n 12 §:n 2 momentin 1 kohdan, luettuna UStG:n liitteessä 2 olevan 48 kohdan kanssa, soveltamisalaan.
- 10 Käsiteltävässä asiassa kyseessä oleva puuhake on tarkoitettu yksinomaan polttoaineeksi. Se kilpailee sellaisten muiden puumuotojen kanssa, joita – esimerkiksi halot ja pelleteiksi tai briketeiksi puristettu sahanpuru – tavallisesti käytetään polttoaineena ja joiden luovutukseen sovelletaan UStG:n 12 §:n 2 momentin 1 kohdan, luettuna yhdessä UStG:n liitteessä 2 olevan 48 kohdan kanssa, nojalla alennettua verokantaa.

Ensimmäinen kysymys

- 11 Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys koskee direktiivin 2006/112/EY 122 artiklassa olevan käsitteen ”polttopuu” tulkintaa. Siltä osin kuin unionin oikeus – tässä tapauksessa 122 artikla – ei sisällä nimenomaista viittausta jäsenvaltioiden oikeuteen, jäsenvaltioiden on täsmentäessään tavararyhmiä, joihin ne soveltavat alennettua arvonlisäverokantaa, otettava huomioon kyseisten ryhmien rajat sellaisina kuin unionin tuomioistuin on niitä tulkinnut (ks. tuomio 17.1.2013, komissio v. Espanja, C-360/11, EU:C:2013:17, 19 kohta ja sitä seuraavat kohdat).
- 12 Direktiivin 2006/112/EY 122 artiklassa olevan käsitteen ”polttopuu” tulkinnasta on todettava, että yleiskieli (ks. tuomio 17.1.2013, komissio v. Espanja, C-360/11,

EU:C:2013:17, 63 kohta, jossa viitataan kyseisen direktiivin liitteeseen III) puhuu sen puolesta, että sillä viitataan kaikenlaiseen puuhun, joka objektiivisten ominaisuuksiensa mukaan on tarkoitettu yksinomaan poltettavaksi.

Toinen kysymys

- 13 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, voivatko jäsenvaltiot, kun ne käyttävät direktiivin 2006/112/EY 122 artiklassa säädettyä mahdollisuutta, käyttää yhdistettyä nimikkeistöä määrittääkseen täsmällisesti polttopuun luovutuksia koskevan alennetun verokannan soveltamisalan. Direktiivin 2006/112/EY 98 artiklan 3 kohdassa säädetään lähtökohtaisesti tällaisesta oikeudesta (jäljempänä rajaamisoikeus). On kuitenkin epävarmaa, ulottuuko rajaamisoikeus myös 122 artiklassa tarkoitettuihin tapauksiin, vai koskeeko se ainoastaan direktiivin liitteessä III mainittuihin ryhmiin kuuluvien tavaroiden luovutuksia.
- 14 Tällaisen rajoituksen puolesta voisi puhua se, että direktiivin 2006/112/EY 98 artiklan 3 kohdan käsitteellä ”tavararyhmiin” toistetaan saman artiklan 2 kohdan sanamuoto, jossa viitataan ”liitteessä III tarkoitettuihin ryhmiin”. Lisäksi 98 artiklan 2 kohdassa konkretisoidaan säännöksen systematiikan mukaan saman artiklan 1 kohdan sääntely, johon 98 artiklan 3 kohdan selvän sanamuodon mukaan viitataan.
- 15 Toisaalta direktiivin 2006/112/EY 98 artiklan 3 kohdassa oleva viittaus ”soveltaessaan 1 kohdassa säädettyjä alennettuja verokantoja” voitaisiin ymmärtää myös siten, että rajaamisoikeus on olemassa riippumatta siitä, mihin säännökseen kyseisen jäsenvaltion mahdollisuus soveltaa alennettua verokantaa perustuu. Tämä olisi sopusoinnussa sen kanssa, että 122 artiklassa laajennetaan – väliaikaisesti – 98 artiklan 1 ja 2 kohtaan perustuvaa mahdollisuutta soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa (ks. tuomio 5.9.2019, *Regards Photographiques*, C-145/18, EU:C:2019:668, 44 kohta, jossa viitataan kyseisen direktiivin 103 artiklaan).
- 16 Koska kyseessä on siirtymäsäännös, direktiivin 2006/112/EY 122 artiklassa mainittujen tavararyhmien sisällyttäminen 98 artiklan 2 kohtaan, luettuna yhdessä direktiivin liitteen III kanssa, olisi ollut teknisesti hankalaa. Tätä taustaa vasten se, että rajaamisoikeutta koskevaa sääntelyä ei – toisin kuin aikaisemmassa direktiivin 77/388/ETY 12 artiklan 3 kohdan a alakohdan kolmannessa alakohdassa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin liitteen H kanssa – ole otettu direktiivin 2006/112/EY liitteeseen III, voisi olla osoitus unionin lainsäätäjän tietoisesta päätöksestä, jonka mukaan kyseinen oikeus ulotetaan koskemaan myös direktiivin 2006/112/EY 109 artiklaan ja sitä seuraaviin siirtymäsäännöksiin sisältyviä alennetun verokannan soveltamismahdollisuuksia.

Kolmas kysymys

Alennetun arvonlisäverokannan valikoiva soveltaminen (ainoastaan) verotuksen neutraalisuuden periaatteen noudattamisen kannalta

- 17 Siltä osin kuin jäsenvaltioilla on tiettyjen luovutusryhmien osalta oikeus soveltaa alennettua verokantaa, ne voivat unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan päättää alennetun verokannan soveltamisesta vain kunkin ryhmän konkreettiseen ja erityiseen osatekijään. Jos jäsenvaltio päättää soveltaa alennettua verokantaa valikoivasti, sen on kuitenkin noudatettava verotuksen neutraalisuuden periaatetta. Mainitun periaatteen vastaista on se, että samankaltaisia ja siis keskenään kilpailevia tavaroita tai palveluja kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla (ks. tuomio 27.6.2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie ym., C-597/17, EU:C:2019:544, 44 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

Epäilyt kriteeristä, jonka mukaan kahden tavarankaltaisuus määritetään

- 18 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on epävarma kriteeristä, jota on sovellettava kahden tavarankaltaisuuden määrittämiseksi silloin kun alennettua arvonlisäverokantaa sovelletaan valikoivasti.
- 19 Tältä osin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on direktiivin 77/388/ETY 12 artiklan 3 kohdan a alakohdan kolmannen alakohdan, luettuna yhdessä direktiivin liitteen H kanssa, osalta katsonut, että tavarat, jotka on luokiteltava yhdistetyn nimikkeistön eri alanimikkeisiin, eivät niiden identtisestä käyttötarkoituksesta riippumatta ole samankaltaisia, eikä niihin näin ollen tarvitse soveltaa samaa arvonlisäverokantaa myöskään verotuksen neutraalisuuden periaatteen noudattamisen kannalta.
- 20 Tällä välin unionin tuomioistuin on kuitenkin verotuksen neutraalisuuden periaatteen osalta todennut, että sen määrittämiseksi, ovatko kaksi tavaraa tai palvelua samankaltaisia, on otettava ensisijaisesti huomioon keskivertokuluttajan näkökulma mutta vältettävä kuitenkin keinotekoisia erotteluita, jotka perustuvat merkityksettömiin eroavaisuuksiin (tuomio 27.2.2014, Pro Med Logistik ja Pongratz, C-454/12 ja C-455/12, EU:C:2014:111, 53 kohta ja tuomio 10.11.2011, The Rank Group, C-259/10 ja C-260/10, EU:C:2011:719, 43 kohta). Kaksi tavaraa tai palvelua ovat näin ollen 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 27.6.2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie ym., C-597/17, EU:C:2019:544, 48 kohta ja tuomio 10.11.2011, The Rank Group, C-259/10 ja C-260/10, EU:C:2011:719, 44 kohta).
- 21 Tätä taustaa vasten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii sitä, voiko se pysyä oikeuskäytännössään, jonka mukaan erilainen tariffiluokittelu sulkee pois

kyseessä olevien tavaroiden samankaltaisuuden. On nimittäin niin, että vaikka edellä mainitun unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan merkityksellisenä pidettävä keskivertokuluttajan näkökulma edellyttää samankaltaisuuden arviointia sen kannalta, kuinka keskivertokuluttaja käyttää palvelua, tariffiluokittelun kannalta merkitystä on yleensä vain tavarantoimen objektiivisesti todettavilla ominaispiirteillä ja ominaisuuksilla (ks. viimeksi tuomio 30.4.2020, DHL Logistics [Slovakia], C-810/18, EU:C:2020:336, 25 kohta). On totta, että myös tuotteen käyttötarkoitus voi olla objektiivinen luokitteluperuste, kunhan se liittyy kiinteästi kyseiseen tuotteeseen (tuomio 30.4.2020, DHL Logistics [Slovakia], C-810/18, EU:C:2020:336, 26 kohta). Käyttötarkoitus voi kuitenkin olla merkityksellinen arviointiperuste ainoastaan siltä osin kuin luokittelua ei voida tehdä pelkästään tuotteen objektiivisesti todettavien ominaispiirteiden ja ominaisuuksien perusteella (tuomio 5.9.2019, TDK-Lambda Germany, C-559/18, EU:C:2019:667, 27 kohta).

- 22 Käsiteltävässä asiassa nämä molemmat kriteerit johtavat erilaisiin tuloksiin: keskivertokuluttajan näkökulmasta puuhake, josta käsiteltävässä asiassa on kyse, ei eroa olennaisesti muista polttopuun muodoista, joiden luovutukseen on sovellettava alennettua verokantaa, sillä niitä kaikkia käytetään polttamiseen ja lämmöntuotantoon lämmityslaitteissa. Sitä vastoin objektiivisten ominaispiirteidensä ja ominaisuuksiensa osalta puuhake eroaa selvästi muista polttopuun muodoista erityisen jalostustapansa ja sen tuloksena syntyvän muodon sekä niiden ulkoisten olosuhteiden perusteella, joissa sitä käytetään polttoaineena. Sovellettavasta kriteeristä riippuen on siis todettava, että puuhake ja muut polttopuumuodot ovat samankaltaisia, tai on todettava, että ne eivät ole samankaltaisia.

Rajaamisoikeuden merkitys

- 23 Niiden epäilysten keskipisteessä, jotka koskevat samankaltaisuuteen sovellettavaa kriteeriä nyt käsiteltävässä asiassa, on kysymys siitä, mikä merkitys jäsenvaltioiden rajaamisoikeudella on. Jos samankaltaisuus olisi määritettävä yksinomaan keskivertokuluttajan näkökulmasta, mahdollisuus rajaamisoikeuden käyttämiseen olisi riitatilanteessa tehoton ja yleisesti huomattavan rajoitettu riitatilanteesta riippumatta, vaikka jäsenvaltioille on direktiivin 2006/112/EY 98 artiklan 3 kohdassa nimenomaisesti myönnetty tällainen oikeus.
- 24 Myös unionin tuomioistuin on jo toisessa yhteydessä korostanut, että verotuksen neutraalisuuden periaate ei voi olla esteenä lainsäätäjän nimenomaisesti säätämälle poikkeukselle eikä vaarantaa sen tehokasta vaikutusta (tuomio 8.2.2018, komissio v. Saksa, C-380/16, EU:C:2018:76, 58 kohta; ks. myös julkisasiamiehen 8.5.2012 antama ratkaisuehdotus asiassa C-44/11, EU:C:2012:276, 60 kohta). Käsiteltävässä asiassa verotuksen neutraalisuuden periaatteen rajoittaminen riippuu kuitenkin jäsenvaltion käyttämästä rajaamisoikeudesta, ja se perustuu näin ollen vain välillisesti direktiiviin 2006/112/EY.

- 25 Siinä tapauksessa, että direktiivin 2006/112/EY 98 artiklan 3 kohdassa tarkoitettu oikeus on katsottava lainsäätäjän nimenomaisesti säätämäksi poikkeukseksi, sellainen käytötapa, jota ei huomioida tariffiluokittelussa – ja siihen perustuva keskivertokuluttajan näkökulma –, eivät voisi olisi esteenä rajaamisoikeuteen perustuvalla yleisen verokannan soveltamiselle. Tämä vastaa myös alennettujen verokantojen suppean tulkinnan periaatetta, jota on sovellettava samanaikaisesti verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa (tuomio 9.3.2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, 32 kohta). Tällainen suppea tulkinta on nyt esillä olevassa asiassa perusteltua varsinkin sen takia, että direktiivin 2006/112/EY 122 artiklassa säädetään poikkeuksesta, joka sallitaan vain siirtymäkautena (ks. tuomio 28.2.2012, komissio v. Ranska, C-119/11, EU:C:2012:104, 29 kohta ja tuomio 7.3.2002, komissio v. Suomi, C-169/00, EU:C:2002:149, 34 kohta).