

(Asia C-406/20)

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

Jättämispäivä:

28.8.2020

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Finanzgericht Köln (Saksa)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

25.8.2020

Kantaja:

Phantasialand

Vastaaja:

Finanzamt Brühl

Kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian kohde

Direktiivi 2006/112 – 98 artiklan 2 kohta luettuna yhdessä liitteessä III olevan 7 ryhmän kanssa – Messujen ja huvipuistokeskusten erilaisen verottamisen yhteensopivuus unionin oikeuden kanssa – Suoritusten samankaltaisuus – Keskivertokuluttajan näkökulmaa koskeva todistelu

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeusperusta

Unionin oikeuden tulkinta, SEUT 267 artikla

Ennakkoratkaisukysymykset

- 1) Voidaanko sitä, että arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevassa 7 ryhmässä luettuna yhdessä 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 liikkuvat huvipuistoalan yritykset?

- 2) Onko unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, jonka mukaan eri suoritusten toimintaympäristö voi johtaa siihen, että suoritukset eivät ole samankaltaisia, soveltaa huvipuistoalan toimijoiden, jotka eivät ole paikkaan sidottuja, ja huvipuistoalan yritysten, jotka ovat paikkaan sidottuja ja toimivat huvipuistokeskuksen muodossa, suorittamiin palveluihin?
- 3) Jos toiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan kieltävästi:
Onko Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen olennaisena osana oleva ”keskivertokuluttajan näkökulma” ”teoreettinen näkökulma”, joka sulkee pois asiantuntijalausuntojen esittämisen avulla suoritettavan todistelun?

Unionin oikeussäännöt, joihin viitataan

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.22.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY, erityisesti 98 artiklan 2 kohta luettuna yhdessä liitteessä III olevan 7 ryhmän kanssa

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä 15.3.2011 annettu neuvoston täytäntöönpanoasetus (EU) N:o 282/2011, erityisesti 32 artikla

Kansalliset säädökset, joihin viitataan

Liikevaihtoverolaki (Umsatzsteuergesetz) (UStG), erityisesti 12 §:n 2 momentin 7 kohdan d alakohta

Liikevaihtoverolain täytäntöönpanoasetus (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung) (UStDV), erityisesti 30 §

Lyhyt kuvaus tosiseikoista ja menettelystä

- 1 Kantaja on yksi Euroopan tunnetuimmista huvipuistokeskuksista (Freizeitpark). Huvipuistokeskuksen kävijät saavat pääsymaksun maksamista vastaan oikeuden käyttää huvipuiston laitteita ja tiloja.
- 2 Kantaja vaatii, että pääsyä huvipuistokeskukseen on verotettava UStG:n 12 §:n 2 momentin 7 kohdan d alakohdan mukaisesti. Tämän säännöksen mukaan arvonlisäverokantaa alennetaan muun muassa huvipuistoalan toimijoiden (Schausteller) suorittamien palveluiden osalta 7:ään prosenttiin. Huvipuistoalan toimijoiden harjoittamaan toimintaan kuuluvia palveluita ovat UStDV:n 30 §:n mukaan huviesitykset, musiikkiesitykset, viihde-esitykset tai muut viihdetapahtumat messuissa, kansanjuhliissa, perinteisissä metsästysjuhliissa tai niitä vastaavissa tapahtumissa. Vastaaja hylkäsi vaatimuksen. Ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa nostettu kanne koskee tätä hylkäämistä.

Lyhyt esitys ennakkoratkaisupyynnön perusteluista

- 3 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on muun muassa tutkittava, onko verotuksen neutraalisuuden periaatteen soveltamisessa keskiwertokuluttajan näkökulmasta katsottuna kansallisen oikeuden mukaan alennetun verokannan mukaisesti verotettavat huvipuistoalan toimijoiden suorittamat palvelut messuissa ja muissa samankaltaisissa väliaikaisissa tapahtumissa samankaltaisia sellaisten huvipuistoalan toimijoiden suorittamien palvelujen kanssa, jotka suoritetaan paikallaan pysyvissä huvipuistoissa tai huvipuistokeskuksissa ja joita verotetaan yleisen verokannan mukaisesti.
- 4 Saksan Bundesfinanzhof (liittovaltion ylin verotuomioistuin) (BFH) on todennut, että messuissa suoritettavien huvipuistoalan toimijoiden palvelujen ja paikkaan sidotussa huvipuistossa, – jollaista kantaja ylläpitää – suoritettavien palvelujen erilainen arvonlisäverokohtelu ei ole verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista.
- 5 BFH esitti perusteluina, että huvipuistoalan yritystä, jonka toiminta on paikkaan sidottua eikä ajallisesti rajoitettua, ei ole katsottava kansanjuhlan kaltaiseksi tapahtumaksi. Sen mukaan unionin oikeuden suhteen ei ole olemassa tältä osin mitään epäilyksiä. Jos kansallinen lainsäätävä päättää käyttää sille direktiivin 2006/112 liitteessä III olevien ryhmien osalta annettua pelivaraa, sillä ei ole velvollisuutta saattaa yksittäisiä siellä nimettyjä ryhmiä kokonaisuudessaan osaksi kansallista lainsäädäntöään. Koska kyseessä olevat palvelut eivät ole samankaltaisia, verotuksen neutraalisuuden periaatetta ei ole myöskään loukattu.

Käsitteistä ”Jahrmärkte”, ”Vergnügungsparks” ja ”Freizeitparks”

- 6 Direktiivin 2006/112 liitteessä III olevan 7 ryhmän saksankielisen version mukaan kuuluvat muun muassa ”Jahrmärkte” [direktiivin suomenkielisessä versiossa: messut] ja ”Vergnügungsparks” [direktiivin suomenkielisessä versiossa: huvipuistot] palveluihin, joihin voidaan soveltaa direktiivin 98 artiklassa tarkoitettuja alennettuja verokantoja. Englanninkielisessä tekstissä vastaavat ilmaisut ovat ”faires” ilmaisulle Jahrmärkte ja ”amusement parks” ilmaisulle Vergnügungsparks ja ranskankielisessä tekstissä ”foires” ilmaisulle Jahrmärkte ja ”parcs d’attraction” ilmaisulle Vergnügungsparks. Sen sijaan direktiivin 2006/112 53 artiklan osalta annetun täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 32 artiklassa on saksankielisessä versiossa ainoastaan käsite Freizeitpark [direktiivin suomenkielisessä versiossa messut, huvipuistot] vastineena ilmaisulle ”faires” ja ”amusement parks” tai ”foires” ja ”parcs d’attraction”.
- 7 Saksankielen kielenkäytössä ymmärretään ilmaisulla Freizeitpark paikkaan sidottua huvipuistoalan yritystä kun taas käsite Vergnügungspark tarkoittaa sekä pitkäaikaisesti toimivia huvipuistoja, joita kutsutaan silloin nimellä Freizeitpark [huvipuistokeskus] että myös rajoitetun ajan toimivia huvipuistoja, joita kutsutaan nimillä Kirmes [tivoli], Jahrmarkt [messu] tai Volksfest [kansanjuhla].

- 8 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pitää edellä esitetyn kielellisen sekaannuksen takia toivottavana, että unionin tuomioistuin lausuu siitä, miten direktiivissä 2006/112 ja täytäntöönpanoasetuksessa N:o 282/2011 olevat käsitteet ”Jahrmärkte”, ”Vergnügungsparks” ja ”Freizeitparks” on määriteltävä ja rajattava toisiinsa nähden.
- 9 Näin ollen on kysyttävä, voidaanko sitä taustaa vastaan, että Vergnügungsparks-nimiset huvipuistot voivat olla sekä paikkaan sidottuja huvipuistoja että myös huvipuistoja, jotka eivät ole paikkaan sidottuja, pitää kestäväenä BFH:n argumenttia, jonka mukaan direktiivin 2006/112 liitteessä III olevassa 7 ryhmässä ilmaisujen ”Jahrmärkten” ja ”Vergnügungsparks” välillä tehty ero puhuu sen puolesta, että niitä saadaan kohdella eri tavalla liikevaihtoverotuksessa.

Palvelujen suorittamisen erilainen toimintaympäristö

- 10 BFH vetoaa lisäksi siihen, että paikkaan sidotun huvipuistoalan yrityksen huvipuistokeskuksen muodossa suorittamat palvelut ja sellaisten huvipuistoalan toimijoiden, jotka harjoittavat liikkuvaa elinkeinotoimintaansa messuissa, suorittamat palvelut, eivät ole samankaltaisia sen erilaisen toimintaympäristön takia, joissa palvelut suoritetaan. Sen mielestä ei ole mitään epäilyä siitä, että rajoitetun ajan kestävä kansanjuhlan tai messun toimintaympäristö on erityisesti myös palvelujen vastaanottajan näkökulmasta katsottuna eri kuin paikallaan pysyvän huvipuiston toimintaympäristö.
- 11 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa tältä osin siihen, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan (tuomio 27.2.2002, komissio v. Ranska, C-302/00, EU:C:2002:123, 23 kohta) samankaltaisen suorituksen käsitettä on tulkittava laajasti.
- 12 Unionin tuomioistuin on todennut tämän mukaisesti (tuomio 10.11.2011, The Rank Group, C-259/10 ja C-260/10, EU:C:2011:719, 50 kohta), että erässä poikkeustapauksissa – kun otetaan huomioon kyseessä olevien toimialojen erityispiirteet – tavaroiden luovutuksiin tai palvelujen suorituksiin sovellettavissa säännöksissä tai oikeudellisessa järjestelmässä olevat eroavaisuudet voivat niiden suoritusten toimintaympäristönä, joita on kulloinkin verrattava, johtaa siihen, että toimintaympäristö voi keskivertokuluttajan näkökannalta arvioituna johtaa suoritusten samankaltaisuuden estäviin eroihin sen osalta, kuinka heidän tarpeisiinsa vastataan (vrt. myös tuomio 23.4.2009, TNT Post UK, C-357/07, EU:C:2009:248, 38, 39 ja 45 kohta sekä tuomio 27.2.2014, Pro Med Logistik ja Pongratz, C-454/12 ja C-455/12, EU:C:2014:111, 52 ja sitä seuraavat kohdat).
- 13 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on epävarma siitä, voidaanko tätä oikeuskäytäntöä soveltaa käsiteltävässä asiassa. Niissä toimintaympäristöissä, joissa nämä molemmat huvipuistoalan palvelut suoritetaan, ei nimittäin ole –toisin kuin unionin tuomioistuimen ratkaisemissa tapauksissa – eroavaisuuksia oikeudellisten edellytysten osalta. Näin ollen sekä kantajan kaltaisen huvipuistoalan yrityksen että messuissa toimintaansa harjoittavien huvipuistoalan

toimijoiden osalta ei ole säädetty, onko heidän laskutettava pääsymaksut huvipuistoalan toimijoiden suorittamien kaikkien palveluiden käytöstä vai laskuttavatko he yksittäishinnan kustakin huvipuistoalan toimijan suorittamasta palvelusta. Lisäksi huvipuistolaitteisiin sovelletaan samanlaista turvanormia huvipuistokeskuksissa ja messuissa. Lisäksi paikkaan sidottujen huvipuistoalan yritysten ja sellaisten huvipuistoalan toimijoiden, jotka eivät ole paikkaan sidottuja, osalta ei ole säädetty laissa, minä ajankohtana vuodesta niiden on tarjottava palveluitaan.

”Keskivertokuluttajan näkökulmasta katsottuna” ja sitä koskevien todisteiden vastaanottaminen

- 14 BFH vetoaa lisäksi siihen, että sen mukaan paikkaan sidotun huvipuistoalan yrityksen huvipuistokeskuksen muodossa suorittaman palvelun ja huvipuistoalan toimijoiden messuissa suorittaman palvelun väliset erot vaikuttavat eiväähäpäätöiseksi katsottavissa määrin keskivertokuluttajan päätökseen siitä, kumman palvelun se valitsee. BFH:n antamasta tuomiosta voidaan päätellä, että olennaisena erona ei ole ainoastaan se, että huvipuistoalan palvelut ovat paikkaan sidottuja, vaan myös se, että huvipuistoalan yrityksen, joka harjoittaa paikkaan sidottua ja ajallisesti rajoittamatonta toimintaa, tarkoituksena ei ole – kuten messusta toiseen matkaava huvipuistoalan toimijalla – tuottaa iloa ihmisille kansanjuhliissa eikä tätä yritystä ole niin ollen katsottava kansanjuhlaa vastaavaksi tapahtumaksi.
- 15 On huomattava, että keskivertokuluttaja käyttää myös BFH:n mielestä kummassakin tapauksessa, messuissa ja huvipuistokeskuksissa huvipuistoalan toimijoiden suorittamia palveluja. Keskivertokuluttaja on tosin tekemisessä huvipuistokeskuksessa ainoastaan yhden huvipuistoalan yrityksen kanssa kun taas messussa hän kohtaa useita huvipuistoalan toimijoita, eli palvelujen maantieteellisessä että ajallisessa saatavuudessa ja tunnelmassa on olemassa tunnistettavia eroja. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä (tuomio 10.11.2011, The Rank Group, C-259/10 ja C-260/10, EU:C:2011:719, 47 kohta ja tuomio 17.2.2005, Linneweber ja Akritidis, C-453/02 ja C-462/02, EU:C:2005:92, 29 ja 30 kohta) seuraa kuitenkin, että nämä näkökulmat, jotka on erotettava palvelujen suorittamisen oikeudellisesta toimintaympäristöstä, eivät ole merkityksellisiä sen kysymyksen osalta, voidaanko nämä suoritukset rinnastaa toisiinsa.
- 16 Edellyttäen, että huvipuistoalan toimijoiden, jotka eivät ole paikkaan sidottuja, suorittamien palvelujen toimintaympäristö messuissa ja kantajan kaltaisen paikkaan sidotun huvipuistoalan yrityksen toimintaympäristö eivät eroa toisistaan, ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen käsityksen mukaan ratkaisevaa on, mihin tarpeisiin tämän päivän kuluttajan näkökulmasta katsottuna vastataan samassa määrin yhtäältä messussa ja toisaalta huvipuistokeskuksessa.
- 17 Tarpeiden selvittämisen jälkeen olisi ratkaistava, vastaavatko huvipuistoalan toimijoiden suorittamat palvelut messuissa ja huvipuistokeskuksissa

keskivertokuluttajan osalta samoihin tarpeisiin, kun tätä arvioidaan sen perusteella, missä määrin palvelujen käyttötavat ovat samankaltaisia tai toisiinsa rinnastettavissa ja vaikuttavatko mahdolliset eroavaisuudet merkittävästi keskivertokuluttajan päätökseen valita palvelut messussa vai huvipuistokeskuksessa, vai eivät (tuomio 10.11.2011, The Rank Group, C-259/10 ja C-260/10, EU:C:2011:719, 44 kohta, tuomio 11.9.2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, 25 kohta ja tuomio 9.11.2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, 31 kohta).

- 18 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kykenee tähän ainoastaan asiantuntijalausunnan perusteella, koska sen oma asiantuntemus ei riitä siihen, että se tunnistaisi keskivertomessukävijän ja keskivertohuvipuistokävijän tarpeet tarvittavassa laajuudessa.
- 19 Kuitenkin on kysyttävä, onko ennakkoratkaisua pyytäneellä tuomioistuimella oikeus todisteluun tältä osin. Toisin kuin Bundesverwaltungsgericht [liittovaltion ylin hallintotuomioistuin], joka on noudattanut unionin tuomioistuimen tuomiota (tuomio 16.7.1998, Gut Springenheide ja Tusky, C-210/96, EU:C:1998:369, 14, 15 ja 35 kohta) –, BFH päätti, että todistelua, joka suoritettaisiin sitä koskevien empiiristen tutkimusten perusteella, mikä on ”keskivertokuluttajan näkökulma” kahdesta suorituksesta, ei tarvita verotuksen neutraalisuuden periaatteen yhteydessä, koska siinä on kyse ainoastaan ”teoreettisesta näkökulmasta”.
- 20 Asian ratkaiseva jaosto ei kuitenkaan ymmärrä, mitä käsitteellä ”teoreettinen näkökulma” tarkoitetaan. Jos sen on määrä ilmaista, että ”keskivertokuluttajan näkökulma” on objektiivinen, pelkästään oikeudellisin perustein tulkittavissa oleva kuluttajakäsite, on mahdotonta selittää, miksi verotuomioistuinten tai BFH:n näkemystapa näyttää olevan lopulta relevantti ”keskivertokuluttajan näkökulman” osalta silloin, kun riitautetussa asiassa on määriteltävä keskivertokuluttajan näkökulma arvonlisäverotuksen neutraliteetin periaatteen tutkimisen yhteydessä (vrt. tästä tuomio 19.12.2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven, C-715/18, EU:C:2019:1138, 37 kohta).