

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)

3 päivänä helmikuuta 2022 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 122 artikla – Polttopuun luovutuksia koskeva alennettu arvonlisäverokanta – Erottelu tuotteiden objektiivisesti todettavien ominaispiirteiden ja ominaisuuksien avulla – Erityyppiset poltettavaksi tarkoitetut puutuotteet, jotka vastaavat kuluttajien samoihin tarpeisiin ja jotka ovat keskenään kilpailevia – Verotuksen neutraalisuuden periaate

Asiassa C-515/20,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Bundesfinanzhof (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa) on esittänyt 10.6.2020 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 14.10.2020, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

B AG

vastaa

Finanzamt A,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: unionin tuomioistuimen varapresidentti L. Bay Larsen, joka hoitaa kuudennen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit N. Jääskinen ja J.-C. Bonichot (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: E. Tanchev,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– B AG, edustajinaan T. Hammer, Wirtschaftsprüfer ja Steuerberater, ja C. Hammer, Steuerberater,

– Saksan hallitus, asiamiehinään J. Möller ja S. Costanzo,

– Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios ja R. Pethke,

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 ja 122 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat B AG ja Finanzamt A (verohallinto A, Saksa; jäljempänä verohallinto) ja joka koskee alennetun arvonlisäverokannan soveltamista puuhakkeen luovutuksiin.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Arvonlisäverodirektiivi

3 Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan neljännessä perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”Sisämarkkinoiden toteuttaminen edellyttää, että jäsenvaltioissa sovelletaan liikevaihtoverolainsäädäntöä, joka ei vääristä kilpailun edellytyksiä eikä vaikeuta tavaroiden ja palvelujen vapaata liikkuvuutta. Sen vuoksi olisi tarpeen yhdenmukaistaa jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädäntö arvonlisäverojärjestelmän avulla tavoitteena poistaa mahdollisimman paljon tekijöitä, jotka ovat omiaan vääristämään kilpailun edellytyksiä sekä kansallisella että yhteisön tasolla.”

4 Saman direktiivin johdanto-osan seitsemännen perustelukappaleen sanamuoto on seuraava:

”Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tarkoituksena on, vaikkakaan verokantoja ja vapautuksia verosta ei täysin yhdenmukaisteta, saada aikaan kilpailun tasapuolisuus siten, että kunkin jäsenvaltion alueella samanlaisiin tavaroihin ja palveluihin kohdistuu samansuuruinen vero tuotanto- ja jakeluketjun pituudesta riippumatta.”

5 Mainitun direktiivin 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.”

6 Arvonlisäverodirektiivin 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.”

7 Kyseisen direktiivin liite III, jossa vahvistetaan luettelo tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista, joihin voidaan soveltaa direktiivin 98 artiklassa mainittuja alennettuja verokantoja, ei sisällä tavararyhmää ”polttopuu”.

8 Mainitun direktiivin 109–122 artiklassa vahvistetaan edellytykset, joiden täytyessä

jäsenvaltiot voivat soveltaa alennettuja arvonlisäverokantoja niin kauan kuin lopullista järjestelmää ei ole otettu käyttöön.

9 Saman direktiivin 122 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat soveltaa alennettua verokantaa – – polttopuun luovutuksiin.”

Yhdistetty nimikkeistö

10 Yhdistetty nimikkeistö sisältyy tariffi- ja tilastonimikkeistöstä ja yhteisestä tullitariffista 23.7.1987 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2658/87 (EYVL 1987, L 256, s. 1) liitteeseen I, sellaisena kuin se on muutettuna 16.10.2014 annetulla komission täytäntöönpanoasetuksella (EU) N:o 1101/2014 (EUVL 2014, L 312, s. 1).

11 Yhdistetty nimikkeistö sisältää muun muassa seuraavat tullinimikkeet:

CN-koodi

Tavaran kuvaus

4401

Polttopuu, rankoina, pölkkyinä, 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, pölkkyinä, 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

Saksan oikeus

12 Umsatzsteuergesetzin (liikevaihtoverolaki) 12 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Verokanta on 19 prosenttia veron perusteesta kaikkien verollisten liiketoimien osalta (10 ja 11 §, 25 §:n 3 momentti ja 25a §:n 3 ja 4 momentti).

(2) Verokanta alennetaan 7 prosentiksi seuraavien liiketoimien osalta:

1. Liitteessä 2 lueteltujen tavaroiden toimitus, maahantuonti ja yhteisöhankinta, lukuun ottamatta 49 kohdan f alakohdassa ja 53 ja 54 kohdassa mainittuja tavaroita;

— —”

13 Liikevaihtoverolain liitteessä 2 olevan 48 kohdan sanamuoto on seuraava:

[järjestysnumero]

Tavaran kuvaus

Tullitariffi (ryhmä, nimike, alanimike)

48

Puu, eli:

a) polttopuu rankoina, pölkkysinä, halkoina, oksina, risukimppuina tai niiden kaltaisissa muodoissa

alanimike 4401 10 00

b) sahanpuru ja puujäte, myös pelleteiksi, briketeiksi, haloiksi tai niiden kaltaiseen muotoon yhteenpuristettuina

alanimike 4401 30

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

14 Riita koskee alennetun arvonlisäverokannan soveltamista puuhakkeen luovutuksiin.

15 Pääasian kantaja piti vuonna 2015 kaupan suojatuilla nimityksillä "Flokets weiss" (ns. teollinen hake) ja "Flokets natur" (ns. metsähake) puuhaketta ja huolehti sellaisten lämmityslaitosten huollosta, joissa käytetään polttoaineena puuhaketta.

16 Teollinen puuhake on peräisin tukkien hakkuusta, jonka tähteistä tehdään puuhaketta hakkureilla. Metsähake on peräisin metsänhoidossa harvennetuista puunlatvuksista ja tiheiköistä. Puutähde haketetaan koneella metsässä, minkä jälkeen pääasian kantaja kuivaa hakkeen.

17 Pääasian kantaja toimitti verovuonna 2015 metsähaketta ja teollista haketta kunnalle A ja seurakunnalle B. Se myös toimitti tämän ajanjakson aikana puuhaketta polttoaineeksi kunnan C kanssa tekemänsä sopimuksen, joka koski "hakelämpövoimalan ylläpitoa, joka sisältää huollon ja puhdistuksen", nojalla.

18 Pääasian kantaja sovelsi verovuotta 2015 koskevassa alustavassa arvonlisäveroilmoituksessa edellä mainittuihin palveluihin yleistä verokantaa (19 %) verohallinnon aikaisemman tarkastuksen yhteydessä antaman lausunnon mukaisesti.

19 Pääasian kantaja riitautti tämän verokannan Finanzgerichtissä (verotuomioistuin, Saksa), joka hyväksyi kanteen osittain. Kyseinen tuomioistuin katsoi, että puuhakkeen luovutuksiin kunnalle A ja seurakunnalle B oli sovellettava alennettua verokantaa mutta että kunnalle C toimitettua palvelupakettia oli puolestaan verotettava yleisen verokannan mukaisesti, koska se oli yksi ainoa kokonaissuoritus.

20 Sekä pääasian kantaja että verohallinto valittivat Finanzgerichtin tuomiosta Bundesfinanzhofiin (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa).

21 Mainittu tuomioistuin pohtii ensinnäkin arvonlisäverodirektiivin 122 artiklassa olevaa käsitettä "polttopuu" erityisesti siltä kannalta, kattaako tämä käsite puuhakkeen.

22 Toiseksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, voivatko jäsenvaltiot arvonlisäverodirektiivin 122 artiklassa säädettyä mahdollisuutta soveltaessaan käyttää yhdistettyä nimikkeistöä polttopuun luovutuksiin sovellettavan alennetun verokannan soveltamisalan määrittämiseksi täsmällisesti, vai rajoittuuko direktiivin 98 artiklan 3 kohdassa säädetty tätä koskeva toimivalta alennetun verokannan soveltamiseen tavaroiden luovutuksiin, jotka kuuluvat mainitun direktiivin liitteessä III lueteltuihin ryhmiin.

23 Kolmanneksi siinä tapauksessa, että jäsenvaltioilla olisi toimivalta käyttää yhdistettyä nimikkeistöä polttopuun luovutuksiin sovellettavan alennetun verokannan soveltamisalan määrittämiseksi täsmällisesti, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, onko verotuksen neutraalisuuden periaate esteenä eri verokantojen soveltamiselle erityyppisiin polttopuihin.

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

"1) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 122 artiklassa tarkoitettua polttopuun käsitettä tulkittava siten, että se kattaa kaikenlaisen puun, joka on objektiivisten ominaisuuksiensa mukaan tarkoitettu yksinomaan poltettavaksi?

2) Voiko jäsenvaltio, joka [arvonlisäverodirektiivin] 122 artiklan perusteella vahvistaa polttopuun luovutuksille alennetun verokannan, käyttää yhdistettyä nimikkeistöä määrittääkseen sen

soveltamisalan täsmällisesti [arvonlisäverodirektiivin] 98 artiklan 3 kohdan mukaisesti?

3) Jos toiseen kysymykseen vastataan myöntävästi: Saako jäsenvaltio käyttää sille [arvonlisäverodirektiivin] 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 mukaisesti siten, että sellaisten erityyppisten polttopuiden luovutuksiin, joiden objektiiviset ominaispiirteet ja ominaisuudet eroavat toisistaan mutta jotka käyttötapojen rinnastettavuutta koskevan arviointiperusteen mukaisesti vastaavat samaan keskivertokuluttajan tarpeeseen (tässä tapauksessa lämmitys) ja jotka näin ollen kilpailevat keskenään, sovelletaan eri verokantoja?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

25 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään pääasiallisesti, onko arvonlisäverodirektiivin 122 artiklaa tulkittava siten, että polttopuun käsite kattaa kaikenlaisen puun, joka on objektiivisten ominaisuuksiensa mukaan tarkoitettu yksinomaan poltettavaksi.

26 On muistutettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin oikeuden yhtenäinen soveltaminen ja yhdenvertaisuusperiaate edellyttävät, että unionin oikeuden sellaisen säännöksen sanamuotoa, jossa ei ole nimenomaista viittausta jäsenvaltioiden oikeuteen sen merkityksen ja ulottuvuuden määrittämiseksi, on tavallisesti tulkittava koko Euroopan unionissa itsenäisesti ja yhtenäisesti riippumatta luokitteluista jäsenvaltioissa (tuomio 9.9.2021, Bundesamt für Fremdenwesen und Asyl, (Kansainvälistä suojelua koskeva myöhempi hakemus), C-18/20, EU:C:2021:710, 32 kohta).

27 Tästä seuraa, että koska arvonlisäverodirektiivissä 122 artiklaan ei ole tällaista viittausta, kyseisessä säännöksessä olevaa käsitettä ”polttopuu” on pidettävä unionin oikeuden itsenäisenä käsitteenä, jonka merkityksen ja ulottuvuuden on oltava identtiset kaikissa jäsenvaltioissa. Unionin tuomioistuimen tehtävänä siis on antaa mainitulle käsitteelle yhtenäinen tulkinta unionin oikeusjärjestyksessä.

28 Kun tästä direktiivistä puuttuu määritelmä ”polttopuu”, on tältä osin tukeuduttava yhtäältä tämän ilmaisun tavanomaiseen merkitykseen, joka sillä on yleiskielessä (ks. vastaavasti tuomio 9.9.2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, 29 kohta), eli se merkitsee puuta, joka on tarkoitettu poltettavaksi julkisten tai yksityisten tilojen lämmittämiseksi.

29 Toisaalta on todettava, että arvonlisäverodirektiivin 122 artikla on luonteeltaan poikkeus. Direktiivin 96 artiklan mukaan nimittäin tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin sovelletaan samaa arvonlisäverokantaa eli kunkin jäsenvaltion vahvistamaa yleistä kantaa. Mainitun direktiivin 122 artiklassa säädetään siis poikkeuksena tähän sääntöön mahdollisuudesta soveltaa väliaikaisesti alennettua arvonlisäverokantaa muun muassa polttopuuhun.

30 Koska tämä artikla on poikkeussäännös, sitä on tulkittava suppeasti (tuomio 29.7.2019, Inter-Environnement Wallonie ja Bond Beter Leefmilieu Vlaanderen, C-411/17, EU:C:2019:622, 147 kohta) ja tuomio 16.7.2020, JE (Avioeroihin sovellettava laki), C-249/19, EU:C:2020:570, 23 kohta), kuten näin ollen myös käsitettä ”polttopuu”, jolla määritetään sen soveltamisala. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämän määritelmän mukaisesti ”polttopuuksi” on siis katsottava kaikenlainen puu, joka on objektiivisten ominaisuuksiensa, kuten ennalta määrätyn kuivuusasteen, mukaan tarkoitettu yksinomaan poltettavaksi.

31 Edellä esitetystä seuraa, että arvonlisäverodirektiivin 122 artiklaa on tulkittava siten, että tässä artiklassa tarkoitetulla polttopuun käsitteellä tarkoitetaan puuta, joka on objektiivisten ominaisuuksiensa mukaan tarkoitettu yksinomaan poltettavaksi.

Toinen kysymys

32 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelelee toisella kysymyksellään pääasiallisesti, onko arvonlisäverodirektiivin 122 artiklaa tulkittava siten, että jäsenvaltio, joka tätä säännöstä soveltamalla vahvistaa polttopuun luovutuksille alennetun verokannan, voi käyttää yhdistettyä nimikkeistöä määrittääkseen sen soveltamisalan mainitun direktiivin 98 artiklan 3 kohdan mukaisesti.

33 On muistutettava niiden arvonlisäverodirektiivin liitteessä III lueteltujen tavaroiden luovutusten ryhmien osalta, joihin voidaan soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa tämän direktiivin 98 artiklan 1 ja 2 kohdan nojalla, että jäsenvaltiot voivat tämän artiklan 3 kohdan nojalla nimenomaisesti käyttää yhdistettyä nimikkeistöä määrittääkseen nämä ryhmät täsmällisesti.

34 Samaa mahdollisuutta ei sitä vastoin voida johtaa arvonlisäverodirektiivin 122 artiklan sanamuodosta, jossa ainoastaan todetaan, että jäsenvaltiot voivat lopullisen järjestelmän käyttöönottoon saakka soveltaa alennettua verokantaa muun muassa polttopuun luovutuksiin.

35 On kuitenkin korostettava yhtäältä, kuten edellä 30 kohdassa on todettu, että arvonlisäverodirektiivin 122 artikla on poikkeussäännös ja sitä on näin ollen tulkittava suppeasti. Jäsenvaltiot eivät siis voi tämän säännöksen nojalla myöntää alennettua verokantaa muille puun luovutuksille kuin polttopuun luovutuksille.

36 Toisaalta on niin, että koska arvonlisäverodirektiivin 122 artiklassa annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus soveltaa siirtymäkauden aikana alennettua verokantaa polttopuun luovutuksiin, jäsenvaltiot voivat luopua soveltamasta tällaista verokantaa näihin luovutuksiin ja päättää soveltaa niihin tämän direktiivin 96 artiklassa säädettyä yleistä verokantaa. Tällainen mahdollisuus sisältää myös mahdollisuuden soveltaa alennettua verokantaa vain tiettyihin polttopuun luovutuksiin, kunhan tätä mahdollisuutta käytetään poikkeuksen tiukoissa rajoissa, kuten edellisessä kohdassa on muistutettu.

37 Kuten arvonlisäverodirektiivin 98 artiklaa koskevasta unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee (tuomio 27.6.2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie ym., C-597/17, EU:C:2019:544, 44 kohta), on todettava, että unionin lainsäätäjä on tämän direktiivin 122 artiklassa yksinomaan säätänyt jäsenvaltioiden mahdollisuudesta soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa poikkeuksellisesti ja väliaikaisesti muun muassa polttopuun luovutuksiin. Jäsenvaltioilla on siis mahdollisuus soveltaa tätä alennettua verokantaa vain osaan näistä luovutuksista.

38 Jäsenvaltioiden, jotka aikovat käyttää arvonlisäverodirektiivin 122 artiklassa niille annettua mahdollisuutta rajoitetusti ja siten valikoivasti, tehtävänä on siis täsmentää kansallisessa oikeudessaan ne polttopuun luovutukset, joihin ne päättävät soveltaa alennettua verokantaa. Missään unionin oikeuden säännöksessä ei kielletä jäsenvaltioita käyttämästä tätä tarkoitusta varten unionin oikeuden välinettä eikä etenkään viittaamasta yhdistettyyn nimikkeistöön, vaikka 122 artiklassa, toisin kuin direktiivin 98 artiklassa, ei säädetäkään siitä nimenomaisesti.

39 Arvonlisäverodirektiivin 122 artiklasta johtuva mahdollisuus soveltaa alennettua verokantaa ainoastaan tiettyihin polttopuun luovutuksiin edellyttää kuitenkin verotuksen neutraalisuuden periaatteen noudattamista. Kuten vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, jäsenvaltiot voivat

nimittäin – yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään erottamattomasti kuuluvan verotuksen neutraalisuuden periaatteen puitteissa – määrittää täsmällisemmin tavaroiden luovutuksista ja palveluksen suorituksista ne, joihin jäsenvaltiot voivat soveltaa alennettua verokantaa mainitun direktiivin mukaan (tuomio 22.4.2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, 38 kohta ja tuomio 9.9.2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

40 Edellä esitetyn perusteella toiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 122 artiklaa on tulkittava siten, että jäsenvaltio, joka tätä artiklaa soveltamalla vahvistaa polttopuun luovutuksille alennetun arvonlisäverokannan, voi käyttää yhdistettyä nimikkeistöä rajoittaakseen sen soveltamisalan tietynlaisten polttopuiden luovutuksiin, kunhan se noudattaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta.

Kolmas kysymys

41 Kolmannella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, onko verotuksen neutraalisuuden periaatetta tulkittava siten, että se on esteenä sille, ettei muun tyyppisten polttopuiden luovutuksiin sovellettavaa alennettua verokantaa sovelleta puuhakkeeseen.

42 Kuten edellä 40 kohdassa on muistutettu, kun jäsenvaltio päättää soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa valikoivasti tavaroiden luovutuksiin tai palvelujen suorituksiin, joihin tällaista verokantaa voidaan arvonlisäverodirektiivin mukaan soveltaa, sen on noudatettava verotuksen neutraalisuuden periaatetta.

43 Tämä periaate estää kohtelemasta samankaltaisia ja siis keskenään kilpailevia tavaroita tai palveluja arvonlisäverotuksessa eri tavalla (tuomio 9.9.2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

44 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 palvelujen väliset eroavaisuudet eivät vaikuta merkittävästi keskivertokuluttajan päätökseen käyttää jompaakumpaa näistä tavaroista tai palveluista (tuomio 9.9.2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

45 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 (tuomio 9.9.2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

46 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on siis suoritettava konkreettinen tutkimus sen määrittämiseksi, voidaanko puuhake korvata muun tyyppisellä polttopuulla keskivertokuluttajan näkökulmasta tarkasteltuna.

47 Näin ollen kolmanteen kysymykseen on vastattava, että verotuksen neutraalisuuden periaatetta on tulkittava siten, että se ei ole esteenä sille, ettei kansallisen lainsäädännön mukaan muun tyyppisten polttopuiden luovutuksiin sovellettavaa alennettua arvonlisäverokantaa sovelleta puuhakkeeseen, jos keskivertokuluttajan näkökulmasta tarkasteltuna puuhaketta ei voida korvata näillä muun tyyppisillä polttopuilla, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkastettava.

Oikeudenkäyntikulut

48 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 (kuudes jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

- 1) **Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 122 artiklaa on tulkittava siten, että tässä artikkelissa tarkoitetulla polttopuun käsitteellä tarkoitetaan puuta, joka on objektiivisten ominaisuuksiensa mukaan tarkoitettu yksinomaan poltettavaksi.**
- 2) **Direktiivin 2006/112 122 artiklaa on tulkittava siten, että jäsenvaltio, joka tätä artiklaa soveltamalla vahvistaa polttopuun luovutuksille alennetun arvonlisäverokannan, voi käyttää yhdistettyä nimikkeistöä rajoittaakseen sen soveltamisalan tietynlaisten polttopuiden luovutuksiin, kunhan se noudattaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta.**
- 3) **Verotuksen neutraalisuuden periaatetta on tulkittava siten, että se ei ole esteenä sille, ettei kansallisen lainsäädännön mukaan muun tyyppisten polttopuiden luovutuksiin sovellettavaa alennettua arvonlisäverokantaa sovelleta puuhakkeeseen, jos keskivertokuluttajan näkökulmasta tarkasteltuna puuhaketta ei voida korvata näillä muun tyyppisillä polttopuilla, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkastettava.**

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.