



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (üheksas koda)

18. jaanuar 2018*

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Direktiiv 77/388/EMÜ – Artikli 12 lõike 3 punkti a kolmas lõik – Vähendatud käibemaksumäär – H lisa 7. rühm – Kahest eraldiseisvast osast koosnev üks teenus – Vähendatud käibemaksumäära valikuline kohaldamine ühele neist osadest – Turistiekskursioon „World of Ajax“ – AFC Ajaxi muuseumi külastus

Kohtuasjas C-463/16,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Hoge Raad der Nederlanden'i (Madalmaade kõrgeim kohus) 12. augusti 2016. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 17. augustil 2016, menetluses

Stadion Amsterdam CV

versus

Staatssecretaris van Financiën,

EUROOPA KOHUS (üheksas koda),

koosseisus: koja president C. Vajda (ettekandja), kohtunikud E. Juhász ja K. Jürimäe,

kohtujurist: P. Mengozzi,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Stadion Amsterdam CV, esindajad: *belastingadviseur* J. F. Kijftenbelt ja *belastingadviseur* T. J. Kok,
- Madalmaade valitsus, esindajad: M. Bulterman ja J. Langer,
- Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja G. Wils,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada asi ilma kohtujuristi ettepanekuta, on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: hollandi.

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23) (muudetud nõukogu 19. jaanuari 2001. aasta direktiiviga 2001/4/EÜ (EÜT 2001, L 22, lk 17; ELT eriväljaanne 09/01, lk 341)) (edaspidi „kuues direktiiv“) artikli 12 lõike 3 punkti a.
- 2 Taotlus on esitatud Stadion Amsterdam CV ja Staatssecretaris van Financiën (rahanduse riigisekretär, Madalmaad) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab viimati nimetatu keeldumist lubada põhikohtuasja kaebajal kohaldada tema pakutavate turistiekskursioonide suhtes vähendatud käibemaksumäära.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

- 3 Kuues direktiiv tunnistati kehtetuks ja asendati alates 1. jaanuarist 2007 nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiviga 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1). Võttes aga arvesse kuupäevi, mil põhikohtuasja asjaolud aset leidsid, on kõnealuses kohtuasjas kohaldatav kuues direktiiv.
- 4 Kuuenda direktiivi artikkel 2 nägi ette:

„Käibemaksuga maksustatakse:

1. kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

[...]“.

- 5 Direktiivi artikli 12 lõike 3 punkti a kohaselt:

„Iga liikmesriik kehtestab ühtse käibemaksumäära protsendina maksustatavast summast, kusjuures maksumäär on kauba tarnimise ja teenuse osutamise puhul sama. 1. jaanuarist 2001 31. detsembrini 2005 ei või see määr olla väiksem kui 15%.

[...]

Liikmesriigid võivad kohaldada ka üht või kaht vähendatud maksumäära. Need määrad kehtestatakse protsendina maksustatavast summast ega või olla väiksemad kui 5%, kusjuures neid kohaldatakse üksnes H lisas nimetatud rühmadesse kuuluvate kaupade ja teenuste tarnete suhtes.“

- 6 Direktiivi H lisa „Loend kaupadest ja teenustest, mille suhtes võib kohaldada vähendatud käibemaksumäärasid“ oli sõnastatud järgmiselt:

„Allpool esitatud kaubarühmade ülevõtmisel oma siseriiklikku õigusesse võivad liikmesriigid kasutada asjakohaste rühmade täpse ulatuse määramiseks kaupade koondnomenklatuuri.

Rühm	Kirjeldus
[...]	[...]
7	etenduste, teatri-, tsirkuse-, laada-, lõbustuspargi-, kontserdi-, muuseumi-, loomaia-, kino-, näituse- ja muude samalaadsete kultuurisündmuste ja -rajatiste piletid.
[...]	[...]“.

Madalmaade õigus

- 7 28. juuni 1968. aasta käibemaksuseaduse (Wet op de omzetbelasting, *Stb.* 1968, nr 329) põhikohtuasja asjaoludele kohaldatava redaktsiooni (edaspidi „käibemaksuseadus“) artikkel 9 näeb ette:

„Maksumäär on 21%.

2. Erandina lõikes 1 sätestatust on maksumäär:

a) käesolevale seadusele lisatud I tabelis nimetatud kaubatarnete ja teenuste osutamise korral 6%;

[...]“.

- 8 Käibemaksuseadusele lisatud I tabelis on loetletud kaubatarneed ja teenuste osutamised, millele kohaldatakse selle seaduse artikli 9 lõike 2 punktis a ette nähtud vähendatud maksumäära. Kõnealuse tabeli punktis b.14 on toodud:

„Piletid

[...]

c) riiklikesse muuseumidesse või kogudesse, kaasa arvatud sellega tihedalt seotud kaupade nagu kataloogide, fotode ja fotokoopiate tarne;

[...]

g) lõbustusparkidesse, mänguparkidesse ja ehisaedadesse ning muudesse sedalaadi esmajoones ja püsivalt päevaseks meelelahutuseks ja puhkuseks ettenähtud rajatistesse.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

- 9 Stadion Amsterdam on äriühing, mis käitab polüfunktsionaalset hoonekompleksi Arena, mis koosneb staadionist ja selle juurde kuuluvatest rajatistest. Kompleksis asub ka jalgpalliklubi AFC Ajax (edaspidi „AFC Ajax“) muuseum.
- 10 Stadion Amsterdam rendib staadioni kolmandatele isikutele spordivõistluste korraldamiseks ja aeg-ajalt artistide-muusikute esinemiste korraldamiseks. Peale selle pakub ta ajal, kui staadionil ei toimu spordi-ega muusikaüritusi, võimalust külastada Arenat tasuliste ekskursioonide „World of Ajax“ raames, mis

koosnevad staadioni külastusest koos giidiga ja AFC Ajaxi muuseumi külastusest ilma giidita. Ekskursiooni ajal külastavad osalejad giidi saatel, kes annab neile huvitavat teavet AFC Ajaxi, staadioni ja muusikaürituste kohta, tribüüne, jalgpalliväljakut, pressiruumi ja režiiruumi. Ekskursiooni lõpus saavad osalejad vabalt külastada AFC Ajaxi muuseumi. Põhikohtuasjas käsitletaval ajavahemikul, see tähendab 1. jaanuarist 2001 kuni 30. juunini 2005 ei olnud muuseumi ilma staadioniekskursioonil osalemata võimalik külastada.

- 11 Arvestades, et turismiekskursiooni tuli pidada käibemaksuseaduse I tabeli punkti b.14 alapunkti c kohaldamisalasse kuuluvaks kultuurivaldkonna teenuseks või selle tabeli punkti b.14 alapunkti g kohaldamisalasse kuuluvaks puhkuseks või meelelahutuseks, kohaldas Stadion Amsterdam asjaomasele teenusele selles seaduses ette nähtud vähendatud käibemaksumäära.
- 12 Maksukontrolli tulemusena leidis maksuinspektor, et asjaomase teenuse suhtes tuleb kohaldada üldist käibemaksumäära. Seetõttu tegi ta maksuotsuse, milles nõudis käibemaksu tasumist tagantjärele seoses ajavahemikega 1. jaanuarist 2001 kuni 30. juunini 2002 ja 1. juulist 2002 kuni 30. juunini 2005.
- 13 Stadion Amsterdam esitas selle otsuse peale kaebuse Rechtbank te Haarlemile (Haarlemi kohus, Madalmaad). Nimetatud kohtu otsuse peale esitati apellatsioonkaebus Gerechtshof te Amsterdamile (Amsterdami apellatsioonikohus, Madalmaad). Hoge Raad der Nederlanden (Madalmaade kõrgeim kohus), lahendades rahanduse riigisekretäri kassatsioonkaebust, tühistas 10. augusti 2012. aasta otsusega apellatsiooniastmes tehtud kohtuotsuse ja suunas kohtuasja Gerechtshof te 's-Gravenhagele (Haagi apellatsioonikohus, Madalmaad). Apellatsiooniastmes tehtud kohtuotsuse peale esitatud uue kassatsioonkaebuse lahendamisel tühistas Hooge Raad der Nederlanden (Madalmaade kõrgeim kohus) 14. novembri 2014. aasta otsusega selle kohtuotsuse. Ta suunas kohtuasja Gerechtshof te 's-Hertogenboschile ('s-Hertogenboschi apellatsioonikohus, Madalmaad), kes tegi otsuse 16. juulil 2015.
- 14 Gerechtshof te 's-Hertogenbosch ('s-Hertogenboschi apellatsioonikohus) tugines oma otsuses ka Gerechtshof te Amsterdamile (Amsterdami apellatsioonikohus) otsuses antud hinnangule, mille kohaselt kujutas ekskursioon endast ühte teenust, mida ei olnud võimalik osadeks jagada, selleks et kohaldada ühe selle teenuse osa suhtes erinevat käibemaksumäära. Gerechtshof te 's-Hertogenbosch ('s-Hertogenboschi apellatsioonikohus) leidis seega, et ekskursioonide korraldamise eest saadud tasude suhtes tuli tervikuna kohaldada üldist käibemaksumäära.
- 15 Gerechtshof te 's-Hertogenboschi ('s-Hertogenboschi apellatsioonikohus) otsuse peale esitati kassatsioonkaebus Hoge Raad der Nederlandenile (Madalmaade kõrgeim kohus), kes täpsustab, et siseriiklikust menetlusest nähtub, et kõnealune teenus koosneb kahest osast, see tähendab staadioniekskursioonist koos giidiga ja AFC Ajaxi muuseumi külastusest, millest esimene osa on põhi- ja teine kõrvalteenus, moodustades niimoodi ühe teenuse. Kohus märgib sellega seoses, et tasuda tuleb mõlema osa hind ja et vaidlustatud maksuotsusega puudutatud ajavahemikul ei saanud külastajad minna üksnes AFC Ajaxi muuseumisse.
- 16 Kohus tõstatab ka küsimuse, kas asjaolu, et staadioniekskursioon ja AFC Ajaxi muuseumi külastus on nii tihedalt seotud, et neid tuleb käibemaksuga maksustamise eesmärgil pidada üheks teenuseks, tähendab, et selle teenuse suhtes kohaldatakse tingimata sama käibemaksumäära. Kohus märgib, et kui see tõlgendus tundub tulenevat Euroopa Kohtu praktikast ja eelkõige 25. veebruari 1999. aasta kohtuotsusest CPP (C-349/96, EU:C:1999:93), 11. veebruari 2010. aasta kohtuotsusest Graphie Procédé (C-88/09, EU:C:2010:76) ja 17. jaanuari 2013. aasta kohtuotsusest BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15), siis Stadion Amsterdamil tõlgendus, mille kohaselt võib ühe teenuse erinevate osade suhtes teatud tingimustel kohaldada erinevaid käibemaksumäärasid, võiks leida aluse muudes Euroopa Kohtu otsustes, nagu eelkõige 6. juuli 2006. aasta kohtuotsus Talacre Beach Caravan Sales (C-251/05, EU:C:2006:451) ja 6. mai 2010. aasta kohtuotsus komisjon vs. Prantsusmaa (C-94/09, EU:C:2010:253).

- 17 Eelotsusetaotluse esitanud kohus ei välista nimelt, et 6. juuli 2006. aasta kohtuotsust Talacre Beach Caravan Sales (C-251/05, EU:C:2006:451) ja 6. mai 2010. aasta kohtuotsust komisjon *vs.* Prantsusmaa (C-94/09, EU:C:2010:253) võiks tõlgendada nii, et kui ühes teenuses saab eristada ühte konkreetset ja eriomast osa, mille suhtes kehtiks vähendatud käibemaksumäär juhul, kui seda osutatakse eraldiseisvana, kohaldataks kõnealust vähendatud käibemaksumäära seega selle teenuse konkreetse ja eriomase osa suhtes, mitte selle teenuse muude osade suhtes. Vähendatud käibemaksumäära saaks ühe teenuse ühe osa suhtes valikuliselt kohaldada siiski tingimusel, et teenuseosutajate vahelist konkurentsi ei moonutata ja toimivat käibemaksusüsteemi ei kahjustata. Täpsemalt tuleks tagada, et ühe teenuse konkreetse ja eriomase osa hinda oleks võimalik kindlaks määrata ning et see peegeldaks selle osa tegelikku väärtust, nii et oleks välistatud, et kõnealuse osaga seotud hinda kunstlikult suurendatakse.
- 18 Eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsustab sellega seoses, et juhul, kui kõnealuse teenuse kaks osa teineteisest eraldada, oleks teenuse koguhind 10 eurot inimese kohta, millest 3,50 eurot moodustaks AFC Ajaxi muuseumi pilet hind.
- 19 Neil asjaoludel otsustas Hoge Raad der Nederlanden (Madalmaade kõrgeim kohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas kuuenda direktiivi artikli 12 lõike 3 punkti a tuleb tõlgendada nii, et juhul kui teenus, mis on käibemaksuga maksustamise seisukohast üks teenus, koosneb kahest või enamast konkreetsest ja eriomasest osast, mille suhtes kehtivad juhul, kui neid osutatakse eraldi teenustena, erinevad käibemaksumäärad, tuleb kõnealust teenusepaketti käibemaksuga maksustada selle osade suhtes kehtivate erinevate maksumäärade alusel, kui tasu teenuse eest saab jagada osade õige proportsiooni alusel?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

- 20 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma küsimuses sisuliselt selgitada, kas kuuendat direktiivi tuleb tõlgendada nii, et sellise kahest eraldiseisvast osast – millest üks on põhi- ja teine kõrvalteenus ning mille suhtes kohaldatakse juhul, kui neid osutatakse eraldi teenustena, erinevaid käibemaksumäärasid – koosneva ühe teenuse osutamist, nagu on kõne all põhikohtuasjas, tuleb maksustada vastavalt nende osade suhtes kohaldatavate määradega, kui on võimalik tuvastada iga osa hinda koguhinnas, mida tarbija selle teenuse eest maksab.
- 21 Alustuseks olgu meenutatud, et Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et kui tehing koosneb mitmest erinevast osast ja toimingust, tuleb arvesse võtta kõiki asjasse puutuva tehingu toimumisel esinevaid asjaolusid, selleks et teha kindlaks, kas käibemaksuga maksustamise eesmärgil on tegemist kahe või enama eraldiseisva sooritusega või ühe sooritusega (vt selle kohta 10. märtsi 2011. aasta kohtuotsus, *Bog jt*, C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09, EU:C:2011:135, punkt 52 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 21. veebruari 2013. aasta kohtuotsus, *Žamberk*, C-18/12, EU:C:2013:95, punkt 27 ja seal viidatud kohtuotsus).
- 22 Euroopa Kohus on lisaks leidnud, et ühelt poolt tuleneb kuuenda direktiivi artiklist 2, et üldjuhul tuleb iga tehingut pidada eraldiseisvaks ja eristatavaks, ning teiselt poolt – vältimaks käibemaksusüsteemi toimimise moonutamist – ei tohi majanduslikus mõttes ühest teenusest koosnevat tehingut kunstlikult osadeks lahutada. Tuleb märkida, et tegemist on ühe tehinguga, kui kaks või enam maksukohustuslase poolt kliendile osutatud teenuse osa või toimingut on nii tihedalt seotud, et nad moodustavad objektiivselt ühe lahutamatu majandustehingu, mille osadeks jagamine oleks kunstlik (10. märtsi 2011. aasta kohtuotsus, *Bog jt*, C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09, EU:C:2011:135, punkt 53 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 10. novembri 2016. aasta kohtuotsus, *Baštová*, C-432/15, EU:C:2016:855, punkt 70 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 23 Lisaks on ühe teenusega tegemist siis, kui ühte või mitut osa tuleb pidada põhiteenuseks, samas kui ülejäänud osi tuleb pidada aga üheks või mitmeks kõrvalteenuseks, mida maksustatakse samamoodi kui põhiteenust. Teenust tuleb käsitada põhiteenuse kõrvalteenusena eelkõige siis, kui see ei ole kliendi jaoks omaette eesmärk, vaid osutatava põhiteenuse parematel tingimustel kasutamise vahend (10. märtsi 2011. aasta kohtuotsus, *Bog jt*, C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09, EU:C:2011:135, punkt 54 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 10. novembri 2016. aasta kohtuotsus, *Baštová*, C-432/15, EU:C:2016:855, punkt 71 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 24 Selles osas on Euroopa Kohus seoses küsimusega, kas sissepääs veeparki, mis pakub külastajatele lisaks sportlikke tegevusi võimaldavate rajatiste kasutamisele ka muid lõõgastus- ja puhkamistegevusi, kujutab endast ühte teenust, mis kuulub direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti m kohaldamisalasse, leidnud, et asjaolu, et üks sissepääsu pilet veeparki annab õiguse kasutada kõiki rajatisi, tegemata vahet tegelikult kasutatava rajatise liigil, selle kasutamise viisil ja kestusel pileti kehtivuse vältel, kujutab endast olulist viidet sellele, et tegu on ühe teenusega (21. veebruari 2013. aasta kohtuotsus, *Žamberk*, C-18/12, EU:C:2013:95, punkt 32).
- 25 Käesoleva kohtuotsuse punktides 21–23 meenutatud kohtupraktika kohaselt kvalifitseeriski eelotsusetaotluse esitanud kohus põhikohtuasjas ekskursiooni, mis koosneb kahest käesoleva kohtuotsuse punktis 15 nimetatud osast, üheks teenuseks ning järeldas, et AFC Ajaxi muuseumi külastus kujutas endast kõnealuse staadioniekkursiooni juurde kuulunud kõrvalteenust.
- 26 Mis puudutab küsimust, kas kõnealuse ühe teenuse kahe osa suhtes, millest üks on põhi- ja teine kõrvalteenus, võib kohaldada erinevaid käibemaksumäärasid, milleks oleks määrad, mida kohaldataks nende osade suhtes juhul, kui neid osutatakse eraldi, siis tuleb märkida, et kuuenda direktiivi tõlgendamine nii, et see võimaldab sellist maksustamist, oleks käesoleva kohtuotsuse punktides 21–23 viidatud kohtupraktikaga vastuolus. Nimelt, nagu Stadion Amsterdam, Madalmaade valitsus ja komisjon kohtule esitatud dokumentides on möönnud, tuleneb mitmest osast koosneva tehingu üheks teenuseks kvalifitseerimisest endast, et selle tehingu suhtes kohaldatakse ühte ja sama käibemaksumäära (vt selle kohta 17. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus, *BGŻ Leasing*, C-224/11, EU:C:2013:15, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 10. novembri 2016. aasta kohtuotsus, *Baštová*, C-432/15, EU:C:2016:855, punkt 71 ja seal viidatud kohtupraktika). Liikmesriikidele antud võimalus kohaldada ühe teenuse moodustavate osade suhtes erinevaid, nende osade suhtes kehtivaid käibemaksumäärasid tooks kaasa selle teenuse kunstliku osadeks jagamise ja ähvardaks kahjustada käibemaksusüsteemi toimimist, eirates käesoleva kohtuotsuse punktis 22 nimetatud kohtupraktikat.
- 27 See on nii ka isegi eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt toodud olukorras, kus on võimalik tuvastada ühe teenuse moodustava iga eraldiseisva osa hind. Nimelt asjaolu, et selline tuvastamine on võimalik või et pooled on nende hinnas üksmeel, ei saa õigustada erandi tegemist põhimõtetest, mis tulenevad käesoleva kohtuotsuse punktides 22 ja 23 viidatud kohtupraktikast.
- 28 Lisaks sellele on oht, et kahjustatakse neutraalse maksustamise põhimõtet, sest kahte kahest või mitmest eraldiseisvast osast koosnevat ühtainsat teenust, mis on kõikidest aspektidest sarnased, tuleks võib-olla selles olukorras maksustada kõnealuste osade suhtes kohaldatavate erinevate maksumääradega, sõltuvalt sellest, kas nende erinevate osade vastavat hinda on võimalik tuvastada või mitte.
- 29 Veel tuleb kontrollida, kas eelotsuse küsimuses toodud olukorras saab käesoleva kohtuotsuse punktides 21–23 meenutatud põhimõtetest erandi teha lähtuvalt 25. veebruari 1999. aasta kohtuotsusest *CPP* (C-349/96, EU:C:1999:93), 8. mai 2003. aasta kohtuotsusest komisjon *vs.* *Prantsusmaa* (C-384/01, EU:C:2003:264), 6. juuli 2006. aasta kohtuotsusest *Talacre Beach Caravan Sales* (C-251/05, EU:C:2006:451) ja 6. mai 2010. aasta kohtuotsusest komisjon *vs.* *Prantsusmaa* (C-94/09, EU:C:2010:253), millele viitas eelotsusetaotluse esitanud kohus oma eelotsusetaotluses või Stadion Amsterdam Euroopa Kohtule esitatud seisukohtades.

- 30 Esiteks, mis puudutab 25. veebruari 1999. aasta kohtuotsust CPP (C-349/96, EU:C:1999:93), siis leidis Euroopa Kohus selle kohtuotsuse punktis 29, et tegemaks kindlaks, kas maksukohustuslane osutab tarbijale, keda võib pidada keskmiseks tarbijaks, mitut eraldiseisvat põhiteenust või üheainsa teenuse, tuleb analüüsida asjaomase tehingu tunnuseid. Euroopa Kohus leidis, et selline meetod võtab arvesse kahte asjaolu, mida on muu hulgas meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 22 ja mille kohaselt esiteks tuleneb kuuenda direktiivi artikli 2 lõikest 1, et iga teenuseosutamist tuleb üldjuhul pidada eraldiseisvaks ja eristatavaks, ning teiseks ei tohi käibemaksusüsteemi toimimise moonutamise vältimiseks majanduslikus mõttes ühest teenusest koosnevat tehingut kunstlikult osadeks lahutada. Seega ei saa selle kohtuotsuse punkti 29 mõista nii, et see lubab kohaldada ühe teenuse eriomase ja konkreetse osa suhtes erinevat käibemaksumäära. Nimetatud punktist tuleneb hoopis, et selline kohaldamine tähendaks ühe teenuse kunstlikult osadeks lahutamist.
- 31 Teiseks, mis puudutab 8. mai 2003. aasta kohtuotsust komisjon *vs.* Prantsusmaa (C-384/01, EU:C:2003:264), siis on oluline täpsustada, et ühelt poolt puudutab see kohtuotsus liikmesriigi selliste õigusnormide kooskõla kuuenda direktiivi artikli 12 lõike 3 punktidega a ja b, mis lubasid kohaldada vähendatud käibemaksumäära üksnes teatud kategooria gaasi- ja elektritarnete suhtes, mis on selles direktiivis sätestatud, see tähendab avalikes võrkudes teostatud tarnete hinna kindlaksmääratud osa suhtes. Teisalt tuleb märkida, et kõnealuses liikmesriigi kohustuste rikkumise tuvastamise menetluses leidis Euroopa Kohus, et komisjon ei olnud tõendanud, et vähendatud määra kohaldamine gaasi- ja elektritarne ühe aspekti suhtes rikkus olemuslikult kuuenda direktiivi juurde kuuluvat neutraalse maksustamise põhimõtet, käsitlemata küsimust, kas tegemist oli ühe teenusega. Seetõttu ei saa nimetatud kohtuotsusest teha ühtegi järeldust selle kohta, kas ühe teenuse erinevate osade suhtes võib olla võimalik kohaldada erinevat käibemaksumäära.
- 32 Kolmandaks, mis puudutab 6. juuli 2006. aasta kohtuotsust Talacre Beach Caravan Sales (C-251/05, EU:C:2006:451), siis nagu nähtub selle kohtuotsuse punktist 14, käsitleb see küsimust, kas asjaolu, et teatavad kaubad tarnitakse ühe tarnena, mis sisaldab ühelt poolt põhikaupa, millele liikmesriigi õigusaktide alusel kohaldatakse kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 2 punkti a tähenduses maksuvabastust, mille puhul tagastatakse makstud maks, ja teiselt poolt kaupa, mis neist õigusaktidest tulenevalt ei ole selle maksuvabastusega hõlmatud, takistab asjaomasel liikmesriigil maksustada selle välistatud kauba tarnet käibemaksuga harilikus määras.
- 33 Euroopa Kohus, kes vastas sellele küsimusele eitavalt, rõhutas, et kõnealuse kohtuotsuse aluseks olnud kohtuasjas käsitletud olukorras oluks liikmesriigi õigusnormidega sõnaselgelt erandi alt välja jäetud sellise kauba tarne, mida tarnitakse koos põhikaubaga, maksust vabastamine vastuolus kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 2 punkti a sõnastuse ja eesmärgiga, mille kohaselt kehtis viimati nimetatud sättes ette nähtud erand üksnes ulatuses, mis oli liikmesriigi õigusnormides 1. jaanuaril 1991 sõnaselgelt sätestatud (vt selle kohta 6. juuli 2006. aasta kohtuotsus, Talacre Beach Caravan Sales, C-251/05, EU:C:2006:451, punktid 20–22). Euroopa Kohus leidis kõnealuses kohtuotsuses sõnaselgelt, et kohtupraktika, mis käsitleb ühe teenuse maksustamist, ei ole kohaldatav maksuvabastuste suhtes, mis seisnevad tasutud maksu tagastamises, nagu on sätestatud kuuenda direktiivi artiklis 28 (vt selle kohta 6. juuli 2006. aasta kohtuotsus, Talacre Beach Caravan Sales, C-251/05, EU:C:2006:451, punkt 24).
- 34 Neljandaks, mis puudutab 6. mai 2010. aasta kohtuotsust komisjon *vs.* Prantsusmaa (C-94/09, EU:C:2010:253), siis see käsitleb küsimust, kas liikmesriigi õigusnormid, mis näevad ette, et liikmesriik kohaldab valikuliselt vähendatud käibemaksumäära matusekorraldaja sõidukitega toimuva surnukehade veo suhtes, välja arvatud muud nende poolt osutatavad teenused ja nende teenustega kaasnevad teenused, on kooskõlas direktiiviga 2006/112. Tegemaks kindlaks, kas vähendatud käibemaksumäära valikuline kohaldamine oli kooskõlas direktiivi 2006/112 artiklitega 96–98 ja artikli 99 lõikega 1, märkis Euroopa Kohus, et küsimus, kas mitmest osast koosnevat tehingut tuleb käsitada ühe teenusena, ei ole määrav kaalutusõiguse teostamiseks, mis liikmesriikidele on direktiiviga 2006/112 antud seoses vähendatud käibemaksumäära kohaldamisega (vt selle kohta 6. mai 2010. aasta kohtuotsus, komisjon *vs.* Prantsusmaa, C-94/09, EU:C:2010:253, punkt 33). Neil asjaoludel järeldaski

Euroopa Kohus, et puudus vajadus teha kindlaks, kas matusekorraldajate osutatavaid teenuseid tuleb käsitada ühe tehinguna, vaid oluline on hoopis kontrollida, kas surnukeha vedamine sõidukiga kujutab endast direktiivi 2006/112 III lisa punktis 16 loetletud teenuste rühma konkreetset ja eriomast aspekti, ning vajaduse korral analüüsida, kas asjaomase maksumäära kohaldamine rikub neutraalse maksustamise põhimõtet (6. mai 2010. aasta kohtuotsus, komisjon *vs.* Prantsusmaa, C-94/09, EU:C:2010:253, punkt 34).

- 35 Nagu nähtub nimetatud kohtuotsuse punktist 33, võttis Euroopa Kohus selles kohtuotsuses seega seisukoha direktiiviga 2006/112 liikmesriikidele seoses vähendatud maksumäära kohaldamisega antud kaalutlusõiguse ulatuse kohta. Põhikohtuasi käsitleb aga probleemi, mis on olemuslikult erinev.
- 36 Kõike eelnevat arvestades tuleb esitatud küsimusele vastata, et kuuendat direktiivi tuleb tõlgendada nii, et sellise kahest eraldiseisvast osast – millest üks on põhi- ja teine kõrvalteenus ning mille suhtes kohaldatakse juhul, kui neid osutatakse eraldi teenustena, erinevaid käibemaksumäärasid – koosneva ühe teenuse osutamist, nagu on kõne all põhikohtuasjas, tuleb maksustada selle ühe teenuse suhtes kohaldatava ühe käibemaksumääraga, mis määratakse kindlaks teenuse põhiosa alusel, ja seda isegi juhul, kui on võimalik tuvastada teenuse iga osa hind koguhinnas, mida tarbija selle teenuse eest maksab.

Kohtukulud

- 37 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (ühelsas koda) otsustab:

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuendat direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (muudetud nõukogu 19. jaanuari 2001. aasta direktiiviga 2001/4/EÜ) tuleb tõlgendada nii, et sellise kahest eraldiseisvast osast – millest üks on põhi- ja teine kõrvalteenus ning mille suhtes kohaldatakse juhul, kui neid osutatakse eraldi teenustena, erinevaid käibemaksumäärasid – koosneva ühe teenuse osutamist, nagu on kõne all põhikohtuasjas, tuleb maksustada selle ühe teenuse suhtes kohaldatava ühe käibemaksumääraga, mis määratakse kindlaks teenuse põhiosa alusel, ja seda isegi juhul, kui on võimalik tuvastada teenuse iga osa hind koguhinnas, mida tarbija selle teenuse eest maksab.

Allkirjad