

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (devintoji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. sausio 18 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinis vertės mokestis (PVM) – Direktyva 77/388/EEB – 12 straipsnio 3 dalies a punkto trečia pastraipa – Lengvatinis PVM tarifas – H priedo 7 kategorija – Vienas paslaugos teikimas, kurį sudaro du atskiri elementai – Atrankinis PVM lengvatinio tarifo taikymas vienam iš šių elementų – Ekskursija „World of Ajax“ – AFC Ajax muziejaus lankymas“

Byloje C-463/16

dėl *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandų Aukščiausiasis Teismas) 2016 m. rugpjūčio 12 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2016 m. rugpjūčio 17 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Stadion Amsterdam CV

prieš

Staatssecretaris van Financiën

TEISINGUMO TEISMAS (devintoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas C. Vajda (pranešėjas), teisėjai E. Juhász ir K. Jürimäe,

generalinis advokatas P. Mengozzi,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Stadion Amsterdam CV*, atstovaujamos *belastingadviseurs* J. F. Kijftenbelt ir T. J. Kok,
- Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos M. Bulterman ir J. Langer,
- Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir G. Wils,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinis vertės mokesčių sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1;

2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 2001 m. sausio 19 d. Tarybos direktyva 2001/4/EB (OL L 22, 2001, p. 17; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 341; toliau – Šeštoji direktyva), 12 straipsnio 3 dalies a punkto išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Stadion Amsterdam CV* ir *Staatssecretaris van Financiën* (valstybės finansų sekretorius, Nyderlandai) ginčą dėl pastarojo atsisakymo leisti ieškovei pagrindinėje byloje taikyti lengvatinį pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) tarifą jos siūlomai ekskursijų veiklai.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Nuo 2007 m. sausio 1 d. Šeštoji direktyva buvo panaikinta ir pakeista 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1). Tačiau, atsižvelgiant į tai, kada susiklostė nagrinėjamos faktinės aplinkybės, pagrindinei bylai taikytina Šeštoji direktyva.

4 Šeštosios direktyvos 2 straipsnyje nustatyta:

„[PVM] apmokestinamas:

1) prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje prekes už atlygą tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<...>“

5 Šios direktyvos 12 straipsnio 3 dalies a punkte nurodyta:

„Standartinis [PVM] tarifų kiekviena valstybė narė nustato kaip tam tikrą apmokestinamosios vertės procentą; jis turi būti toks pats ir tiekiamoms prekėms, ir teikiamoms paslaugoms. Nuo 2001 m. sausio 1 d. iki 2005 m. gruodžio 31 d. standartinis tarifas negali būti mažesnis nei 15 %.

<...>

Valstybės narės taip pat gali taikyti vieną ar du lengvatinius tarifus. Šie lengvatiniai tarifai yra apmokestinamosios vertės procentinė dalis, kuri negali būti mažesnė nei 5 %, ir taikomi tik H priede nustatytiems kategorijoms priklausančių prekių tiekimui ar paslaugų teikimui.“

6 Šios direktyvos H priedas „Prekių ir paslaugų, kurias tiekiant ir teikiant gali būti taikomi lengvatiniai PVM tarifai, sąrašas“ suformuluotas taip:

„Perkeldamos į nacionalinės teisės aktus toliau nurodytas prekių kategorijas, valstybės narės gali naudotis Kombinuotąja nomenklatura, kad tiksliai nustatytų, kas tiksliai priklauso atitinkamai kategorijai.

Kategorija

Aprašymas

<...>

<...>

teis? ?eiti ? pramoginius renginius, teatrus, cirkus, muges, pramog? parkus, koncertus, muziejus, zoologijos sodus, kino teatrus, parodas ir ? panašius kult?rinius renginius bei ?staigas.

<...>

<...>“

Nyderland? teis?

7 Pagrindin?s bylos aplinkyb?ms taikomos 1968 m. birželio 28 d. *Wet op de omzetbelasting* (Apyvartos mokes?io ?statymas; *Stb.* 1968, Nr. 329) redakcijos 9 straipsnyje numatyta:

„Mokes?io dydis – 21 %.

2. Nukrypstant nuo 1 dalies mokes?io dydis yra:

a) 6 % preki? tiekimui ir paslaug? teikimui, nurodytam prie šio ?statymo prid?toje I lentel?je;

<...>“

8 Prie Apyvartos mokes?io ?statymo prid?toje I lentel?je pateikiamas preki? ir paslaug?, kuri? tiekimui ir teikimui taikomas lengvatinis tarifas, nustatytas šio ?statymo 9 straipsnio 2 dalies a punkte, s?rašas. Šios lentel?s b.14 punkte nustatyta:

„Teis? ?eiti:

<...>

c) ? valstybinius muziejus ar kolekcijas, ?skaitant su tuo susijusi? preki?, pavyzdžiui, katalog?, nuotrauk? ir fotokopij?, tiekim?;

<...>

g) ? pramog? parkus, žaidim? aikšteles, parkus ir kitas panašias ?staigas, pirmiausia ir nuolat skirtas pramogoms ir dienos poilsiui.“

Pagrindin? byla ir prejudicinis klausimas

9 *Stadion Amsterdam* yra bendrov?, eksploatuojanti daugiafunkc? pastat? kompleks?, vadinam? *Arena*, kur? sudaro stadionas ir jam priklausantys ?renginiai. Futbolo klubo *AFC Ajax* (toliau – *AFC Ajax*) muziejus taip pat yra šiame komplekse.

10 *Stadion Amsterdam* nuomoja stadion? tretiesiems asmenims kaip viet? sporto varžyboms ir kartais meninink? pasirodymams. Be to, ji si?lo galimyb? aplankyti *Aren?* laikotarpiu, kai n?ra suplanuot? sporto ar muzikos rengini?, dalyvaujant mokamose ekskursijose „World of Ajax“, kurias sudaro ekskursija su gidu po stadion? ir ekskursija be gido po *AFC Ajax* muziej?. Šiuo atveju dalyviai, lydimi gido, kuris jiems suteikia ?vairios informacijos apie *AFC Ajax*, stadion? ir muzikos pasirodymus, aplanko stadiono trib?nas, futbolo aikšt?, spaudos kambar? ir kontrol?s kambar?. Ekskursijos su gidu pabaigoje dalyviai gali laisvai aplankyti *AFC Ajax* muziej?. Pagrindin?je byloje nagrin?jamu laikotarpiu, t. y. nuo 2001 m. sausio 1 d. iki 2005 m. birželio 30 d., nebuvo galima aplankyti min?to muziejaus nedalyvaujant stadiono ekskursijoje su gidu.

11 *Stadion Amsterdam*, manydama, kad ekskursija turi būti laikoma kultūros sritys paslaugos teikimu, numatyto Apyvartos mokesčio įstatymo I lentelės b.14 punkto c papunktyje, arba poilsio ar pramogų sritys paslaugų teikimu, numatyto šios lentelės b.14 punkto g papunktyje, taikyti šiame įstatyme numatytą lengvatinį PVM tarifą šiai paslaugai apyvartai.

12 Po mokestinio patikrinimo mokesčių institucijos inspektorius nusprendė, kad šiam paslaugų teikimui turi būti taikomas standartinis PVM tarifas. Todėl jis priėmė pranešimą apie 2001 m. sausio 1 d.–2002 m. birželio 30 d. ir 2002 m. liepos 1 d.–2005 m. birželio 30 d. laikotarpį mokesčio perskaityvimą.

13 *Stadion Amsterdam* pateikė skundą dėl šio pranešimo *rechtbank Haarlem* (Harlemo teismas, Nyderlandai). Dėl šio teismo priimto sprendimo buvo pateiktas apeliacinis skundas *Gerechtshof te Amsterdam* (Amsterdamo apeliacinis teismas, Nyderlandai). *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandų Aukščiausiasis Teismas), priimdamas sprendimą dėl valstybės finansų sekretoriaus kasacinio skundo, 2012 m. rugpjūčio 10 d. sprendimu panaikino apeliaciniame procese priimtą sprendimą ir grąžino bylą *Gerechtshof te 's-Gravenhage* (Hagos apeliacinis teismas, Nyderlandai). Po naujo apeliacinio skundo dėl apeliaciniame procese priimto sprendimo *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandų Aukščiausiasis Teismas) 2014 m. lapkričio 14 d. sprendimu jį panaikino. Jis grąžino bylą *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* (Hertogenboso apeliacinis teismas, Nyderlandai), šis priėmė sprendimą 2015 m. liepos 16 d.

14 Savo sprendime *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* (Hertogenboso apeliacinis teismas, Nyderlandai) rėmėsi vertinimu, pateiktu ir *Gerechtshof te Amsterdam* (Amsterdamo apeliacinis teismas) sprendime, pagal kurį ekskursija yra vienas paslaugų teikimas, kurio negalima skaidyti konkrečiau PVM tarifo taikymo vienai iš šio paslaugos teikimo dalių tikslais. *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* (Hertogenboso apeliacinis teismas) nusprendė, kad visos pajamos, gautos kaip atlygis už ekskursijas, turi būti apmokestinamos standartiniu PVM tarifu.

15 Gavęs kasacinį skundą dėl *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* (Hertogenboso apeliacinis teismas) sprendimo, *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandų Aukščiausiasis Teismas) pažymėjo, kad iš nacionalinio proceso matyti, jog nagrinėjama paslaugų teikimo sudaro du elementai, t. y. ekskursija su gidu po stadioną ir *AFC Ajax* muziejaus lankymas, kurių pirmasis yra pagrindinis elementas, antrasis – papildomas, o abu sudaro vieną paslaugų teikimą. Šiuo klausimu jis nurodo, kad turi būti sumokėta kaina už du elementus ir kad per pranešime apie mokesčio perskaityvimą nurodytą laikotarpį lankytojai neturėjo galimybės aplankyti vien *AFC Ajax* muziejaus.

16 Šiam prašymui priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar faktas, kad ekskursija su gidu po stadioną ir *AFC Ajax* muziejaus lankymas taip glaudžiai susiję, kad PVM tikslais turi būti laikomi vienu teikimu, reiškia, kad neišvengiamai turi būti taikomas tas pats PVM tarifas. Šio teismo teigimu, nors šis aiškinimas, atrodo, kyla iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, visų pirma 1999 m. vasario 25 d. Sprendimo *CPP* (C-349/96, EU:C:1999:93), 2010 m. vasario 11 d. Sprendimo *Graphic Procédé* (C-88/09, EU:C:2010:76) ir 2013 m. sausio 17 d. Sprendimo *BG Leasing* (C-224/11, EU:C:2013:15), *Stadion Amsterdam* aiškinimas, pagal kurį vieno paslaugų teikimo sudedamosioms dalims tam tikromis aplinkybėmis gali būti taikomi skirtingi PVM tarifai, gali būti pateisinamas remiantis kitais Teisingumo Teismo sprendimais, visų pirma 2006 m. liepos 6 d. Sprendimu *Talacre Beach Caravan Sales* (C-251/05, EU:C:2006:451) ir 2010 m. gegužės 6 d. Sprendimu *Komisija / Prancūzija* (C-94/09, EU:C:2010:253).

17 Iš tiesų, prašymui priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas neatmeta galimybės, kad 2006 m. liepos 6 d. Sprendimu *Talacre Beach Caravan Sales* (C-251/05, EU:C:2006:451) ir 2010 m. gegužės 6 d. Sprendimu *Komisija / Prancūzija* (C-94/09, EU:C:2010:253) galima aiškinti taip,

kad jei iš vieno teikimo galima išskirti konkretų ir specifinį elementą, kuriam būtų taikomas lengvatinis PVM tarifas, jei jis būtų teikiamas atskirai, lengvatinis tarifas būtų taikomas šiam konkrečiam ir specifiniam aspektui, bet ne kitiems teikimo aspektams. Vis dėlto, atrankiniam lengvatinio PVM tarifo taikymui tik vienai vieno teikimo sudedamajai daliai nustatyta sąlyga, kad nebūtų iškraipoma paslaugų teikimo konkurencija ir nebūtų pakeistas PVM sistemos veikimas. Konkrečiai reikia įsitikinti, kad manoma nustatyti vieno teikimo konkretaus ir specifinio elemento kainą, kuri atspindi realią šio elemento vertę, taip, kad šiam elementui priskirta kaina nebūtų dirbtinai pakelta.

18 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad tuo atveju, jei reikėtų atskirti du nagrinėjamo paslaugų teikimo sudedamuosius elementus, bendra jų kaina sudarytų 10 eurų asmeniui, iš kurių 3,50 euro būtų apsilankymo AFC Ajaxos muziejuje kaina.

19 Šiomis aplinkybomis *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandų Aukščiausiasis Teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar Šeštosios direktyvos 12 straipsnio 3 dalies a punktą reikia aiškinti taip, kad tuo atveju, kai paslaugų teikimas, kuris PVM taikymo tikslais yra vienas teikimas, bet jį sudaro du ar daugiau konkrečių ir specifinių sudėtinių elementų, kuriems, jei jie būtų teikiami atskirai, būtų taikomi skirtingi PVM tarifai, šis sudėtinis paslaugų teikimas turi būti apmokestinamas pagal šiems elementams taikomus skirtingus mokesčio tarifus, kai atlygis už paslaugų teikimą gali būti padalytas proporcingai šiems elementams?“

Dėl prejudicinio klausimo

20 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar Šeštąjį direktyvą reikia aiškinti taip, kad vienas teikimas, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, kurį sudaro du atskiri elementai – vienas pagrindinis, o kitas papildomas, kurie, jei būtų teikiami atskirai, būtų apmokestinami skirtingais PVM tarifais, turi būti apmokestinamas atsižvelgiant į šiems elementams taikomus PVM tarifus, kai gali būti nustatyta kiekvieno elemento kaina, sudaranti bendros galutinio pirkėjo sumokėtos kainos, kad jis galėtų pasinaudoti šiuo paslaugų teikimu, dalį.

21 Pirmiausia primintina, kad, kaip matyti iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, kai sandorį sudaro jo sudėtinė dalis ir veiksmaugelis, reikia atsižvelgti į visas aplinkybes, kuriomis aptariamas sandoris vyksta, siekiant nustatyti, ar jis PVM tikslais apima du ar daugiau atskirų prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, ar vieną (šiuo klausimu žr. 2011 m. kovo 10 d. Sprendimo *Bog ir kt.*, C-497/09, C-499/09, C-501/09 ir C-502/09, EU:C:2011:135, 52 punktą ir nurodytą jurisprudenciją ir 2013 m. vasario 21 d. Sprendimo *Žamberk*, C-18/12, EU:C:2013:95, 27 ir nurodytą jurisprudenciją).

22 Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad, viena vertus, iš Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkto matyti, jog kiekvienas sandoris iš esmės laikytinas atskiru ir savarankišku, ir, kita vertus, sandoris, kurį ekonominiu požiūriu sudaro vienas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, negali būti dirbtinai skaidomas, kad nebūtų pakeistas PVM sistemos veikimas. Manytina, kad kai du ar daugiau elementų arba veiksmaugelių, kuriuos apmokestinamasis asmuo pateikia klientui, yra taip glaudžiai susiję, kad objektyviai sudaro vieną ekonomiškai neskaidomą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį išskaidyti būtų nenatūralu, laikoma, kad egzistuoja vienas tiekimas ar teikimas (2011 m. kovo 10 d. Sprendimo *Bog ir kt.*, C-497/09, C-499/09, C-501/09 ir C-502/09, EU:C:2011:135, 53 punktas ir nurodyta jurisprudencija ir 2016 m. lapkričio 10 d. Sprendimo *Baštová*, C-432/15, EU:C:2016:855, 70 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

23 Be to, vienas paslaugų teikimas yra tuomet, kai vienas ar keli elementai turi būti laikomi

sudaran?iais pagrindin? teikim?, ir, atvirkš?iai, vienas ar keli kiti elementai turi b?ti laikomi vienu ar keliais papildomais teikimais, kuriems taikoma pagrindinio teikimo apmokestinimo tvarka. Konkre?iai kalbant, teikimas turi b?ti laikomas papildan?iu pagrindin? teikim?, vis? pirma, jei klientams jis pats yra ne tikslas, o priemon? geriausiomis s?lygomis naudotis teik?jo pagrindine paslauga (2011 m. kovo 10 d. Sprendimo *Bog ir kt.*, C?497/09, C?499/09, C?501/09 ir C?502/09, EU:C:2011:135, 54 punktas ir nurodyta jurisprudencija ir 2016 m. lapkri?io 10 d. Sprendimo *Baštová*, C?432/15, EU:C:2016:855, 71 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

24 Teisingumo Teismas d?l klausimo, ar ??jimas ? vandens park?, kuriame lankytojams si?lomi ne tik ?rengimai, leidžiantys užsiimti sporto veikla, bet ir kitokia pramog? ir poilsio veikla, yra vienas paslaug? teikimas, numatytas Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies m punkte, nusprend?, kad aplinkyb?, jog vandens parkas si?lo vienos r?šies ??jimo biliet?, kuris suteikia teis? naudotis visais ?rengimais, nedarant jokio skirtumo pagal faktiškai naudojam? ?rengim? r?š?, jos naudojimo b?d? ir trukm? per ??jimo bilieto galiojimo laik?, yra svarbus vienos sud?tin?s paslaugos buvimo ?rodymas (2013 m. vasario 21 d. Sprendimo *Žamberk*, C?18/12, EU:C:2013:95, 32 punktas).

25 Pagrindin?je byloje, remdamasis šio sprendimo 21–23 punktuose priminta jurisprudencija, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas ekskursij?, kuri? sudaro šio sprendimo 15 punkte nurodyti du elementai, kvalifikavo kaip vien? paslaug? teikim? ir man?, kad apsilankymas *AFC Ajax* muziejuje yra nagrin?jamos ekskursijos po stadion? papildomas elementas.

26 D?l klausimo, ar du elementai, kurie sudaro š? vien? paslaug? teikim?, iš kuri? vienas yra pagrindinis, o kitas papildomas, gali b?ti apmokestinami skirtingais PVM tarifais, kurie b?t? jiems taikomi, jei b?t? teikiami atskirai, pažym?tina, jog Šeštosios direktyvos aiškinimas taip, kad ji leidžia tok? apmokestinim?, prieštaraut? šio sprendimo 21–23 punktuose nurodytai jurisprudencijai. Iš ties?, kaip savo atitinkamose rašytin?se pastabose pripažino *Stadion Amsterdam*, Nyderland? vyriausyb? ir Komisija, iš to, kad pats sandoris, apimantis kelis elementus, kvalifikuojamas kaip vienas paslaug? teikimas, matyti, kad šis sandoris tur?t? b?ti apmokestinamas vienu ir tuo pa?iu PVM tarifu (šiuo klausimu žr. 2013 m. sausio 17 d. Sprendimo *BG? Leasing*, C?224/11, EU:C:2013:15, 30 punkt? ir nurodyt? jurisprudencij? ir 2016 m. lapkri?io 10 d. Sprendimo *Baštová*, C?432/15, EU:C:2016:855, 71 punkt? ir nurodyt? jurisprudencij?). Valstyb?ms nar?ms suteikta galimyb? vieno paslaug? teikimo elementams taikyti skirtingus PVM tarifus dirbtinai suskaidyt? š? teikim? ir sukelt? gr?sm?, kad PVM sistemos veikimas bus pakeistas, pažeidžiant šio sprendimo 22 punkte nurodyt? jurisprudencij?.

27 Tas pats taikoma ir prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nurodytu atveju, kai ?manoma nustatyti vien? teikim? sudaran?io kiekvieno atskiro elemento kain?. Iš ties? tai, kad ?manoma j? nustatyti ar kad šalys susitar? d?l j? kain?, negali pateisinti iš šio sprendimo 22 ir 23 punktuose nurodytos jurisprudencijos kylan?i? princip? išimties.

28 Be to, kilt? gr?sm? pažeisti mokes?i? neutralumo princip?, nes du teikimai, kuriuos sudaro du ar daugiau atskir? element?, kurie visais atžvilgiais yra panaš?s, pagal ši? hipotez? tur?t? b?ti apmokestinami skirtingais PVM tarifais, kurie taikomi j? elementams, priklausomai nuo to, ar ?manoma nustatyti atitinkam? ši? skirting? element? kain?.

29 Dar reikia išnagrin?ti, ar prejudiciniame klausime numatytu atveju šio sprendimo 21–23 punktuose primint? princip? išimtis kyla iš 1999 m. vasario 25 d. Sprendimo *CPP* (C?349/96, EU:C:1999:93), 2003 m. geguž?s 8 d. Sprendimo *Komisija / Pranc?zija* (C?384/01, EU:C:2003:264), 2006 m. liepos 6 d. Sprendimo *Talacre Beach Caravan Sales* (C?251/05, EU:C:2006:451) ir 2010 m. geguž?s 6 d. Sprendimo *Komisija / Pranc?zija* (C?94/09, EU:C:2010:253), kuriuos nurod? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas savo sprendime d?l prejudicinio klausimo ir *Stadion Amsterdam* savo Teisingumo Teismui pateiktose

pastabose.

30 Pirmiausia 1999 m. vasario 25 d. Sprendimo *CPP (C?349/96, EU:C:1999:93)* 29 punkte Teisingumo Teismas teigė, kad svarbu išsiaiškinti būdingus nagrinėjamo sandorio elementus, siekiant nustatyti, ar apmokestinamasis asmuo vartotojui, laikomam vidutiniu vartotoju, vykdo kelis atskirus pagrindinius teikimus ar vieną teikimą. Teisingumo Teismo teigimu, šiuo metodu atsižvelgiama į dvi aplinkybes, primintas šio sprendimo 22 punkte: viena vertus, iš Šeštosios PVM direktyvos 2 straipsnio 1 punkto matyti, jog kiekvienas paslaugų teikimas iš esmės laikytinas atskiru ir savarankišku, ir, kita vertus, teikimas, kurį ekonominiu požiūriu sudaro viena paslauga, negali būti dirbtinai skaidomas, kad nebūtų pakeistas PVM sistemos veikimas. Todėl šio sprendimo 29 punkto nereikia suprasti taip, kad jis leidžia taikyti skirtingus PVM tarifus vieno teikimo specifiniam ir konkrečiam elementui. Atvirkščiai, iš šio punkto matyti, kad toks taikymas dirbtinai suskaidytų vieną teikimą.

31 Antra, dėl 2003 m. gegužės 8 d. Sprendimo *Komisija / Prancūzija (C?384/01, EU:C:2003:264)* pažymėtina, kad, viena vertus, šis sprendimas susijęs su valstybės narės teisės nuostata, kurios riboja lengvatinio PVM tarifo taikymą tam tikra dujų ir elektros energijos tiekimo kategorija, nurodyta šioje direktyvoje, t. y. šių teikimų, vykdomų per viešuosius tinklus, fiksuota kainos dalimi, atitiktimi Šeštosios direktyvos 12 straipsnio 3 dalies a punktu. Kita vertus, pažymėtina, kad vykstant šiai procedūrai dėl įsipareigojimų nevykdymo Teisingumo Teismas nustatė, kad Komisija neįrodė, jog lengvatinio tarifo taikymas tik vienam dujų ir elektros energijos tiekimo aspektui pažeidžia mokesčių neutralumo principą, tvirtintą Šeštojoje direktyvoje, ir nenagrinėjo klausimo, ar egzistavo vienas teikimas. Todėl remiantis šiuo sprendimu negalima daryti jokios išvados dėl galimo skirtingų PVM tarifų taikymo skirtingiems vieno teikimo elementams.

32 Trečia, 2006 m. liepos 6 d. Sprendimas *Talacre Beach Caravan Sales (C?251/05, EU:C:2006:451)*, kaip matyti iš šio sprendimo 14 punkto, susijęs su klausimu, ar aplinkybų, kad tam tikros prekės yra vieno tiekimo, kurį sudaro pagrindinė prekė, kuriai pagal valstybės narės teisės aktus taikomas neapmokestinimas suteikiant teisę susigrąžinti sumokėtą mokestį pagal Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 2 dalies a punktą, ir prekių, kurios pagal šiuos teisės aktus nepatenka į neapmokestinimo taikymo sritį, objektas, kliudo atitinkamai valstybei narei rinkti standartinį PVM tarifą už šias prekes, kurios nėra neapmokestintos, teikimą.

33 Teisingumo Teismas, kuris šis klausimą atsakė neigiamai, pažymėjo, kad toje byloje, kurioje buvo priimtas šis sprendimas, nagrinėjamoje situacijoje neapmokestinus prekes, patiektas pagrindine preke, kuriai remiantis nacionalinės teisės aktais akivaizdžiai netaikomas neapmokestinimas, tiekimo būtu pažeistas Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 2 dalies a punkto, pagal kurį šioje nuostatoje numatytos leidžiančios nukrypti nuostatos apimtis yra apribota tuo, ką aiškiai nurodė 1991 m. sausio 1 d. galiojantys nacionalinės teisės aktai, turinys ir tikslas (šiuo klausimu žr. 2006 m. liepos 6 d. Sprendimo *Talacre Beach Caravan Sales, C?251/05, EU:C:2006:451, 20–22 punktus*). Šiame sprendime Teisingumo Teismas aiškiai nusprendė, kad su vieno tiekimo apmokestinimu susijusi jurisprudencija netaikoma neapmokestinimui su teise susigrąžinti sumokėtą mokestį, numatytam Šeštosios direktyvos 28 straipsnyje (šiuo klausimu žr. 2006 m. liepos 6 d. Sprendimo *Talacre Beach Caravan Sales, C?251/05, EU:C:2006:451, 24 punktą*).

34 Ketvirta, 2010 m. gegužės 6 d. Sprendimas *Komisija / Prancūzija (C?94/09, EU:C:2010:253)* susijęs su nacionalinio reglamentavimo, numatančio valstybės narės atrankinį lengvatinio PVM tarifo taikymą palaikyti gabenimui laidojimo paslaugų žmonių transporto priemonėmis, išskyrus kitas su tuo susijusias šio žmonių teikiamas paslaugas ir tiekiamas prekes, atitiktimi Direktyvai 2006/112. Siekdamas nustatyti, ar atrankinis lengvatinio PVM tarifo taikymas atitinka Direktyvos 2006/112 96–98 straipsnius ir 99 straipsnio 1 dalį, Teisingumo Teismas nusprendė, kad

klausimas, ar sandoris, kurį sudaro keli elementai, turi būti laikomas vienu prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, nėra lemiamas valstyboms narėms naudojantis pagal Direktyvą 2006/112 joms palikta diskrecija taikyti lengvatinį PVM tarifą (šiuo klausimu žr. 2010 m. gegužės 6 d. Sprendimo *Komisija / Prancūzija*, C-94/09, EU:C:2010:253, 33 punktą). Šiomis aplinkybomis Teisingumo Teismas nusprendė, kad nebūtina išsiaiškinti, ar laidojimo paslaugų ūmonių suteiktos paslaugos turi būti laikomos vienu sandoriu, tačiau svarbu patikrinti, ar palaikyti gabenimas transporto priemone sudaro konkretų ir specifinį šios teikiamų paslaugų kategorijos, kuri nurodyta Direktyvos 2006/112 III priedo 16 punkte, aspektą, ir prireikus išnagrinėti, ar taikant šį tarifą pažeidžiamas mokesčio neutralumo principas (2010 m. gegužės 6 d. Sprendimo *Komisija / Prancūzija*, C-94/09, EU:C:2010:253, 34 punktas).

35 Tame sprendime Teisingumo Teismas, be kita ko, kaip matyti iš jo 33 punkto, išsakė nuomonę dėl Direktyvos 2006/112 valstyboms narėms suteiktos diskrecijos taikyti lengvatinį PVM tarifą apimties. Vis dėlto pagrindinėje byloje nagrinėjama kitokio pobūdžio problema.

36 Atsižvelgiant į tai, kas minėta, pateiktą klausimą reikia atsakyti taip: Šeštąją direktyvą reikia aiškinti taip, kad vienas teikimas, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, kurį sudaro du atskiri elementai – vienas pagrindinis, o kitas papildomas, kurie, jei būtų teikiami atskirai, būtų apmokestinami skirtingais PVM tarifais, turi būti apmokestinamas vienu PVM tarifu, taikomu šiam vienam teikimui, nustatomu remiantis pagrindiniu elementu, net jei gali būti nustatyta kiekvieno elemento kaina, sudaranti bendros galutinio pirkėjo sumokėtos kainos, kad jis galėtų pasinaudoti šiuo paslaugų teikimu, dalį.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

37 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (devintoji kolegija) nusprendžia:

1977 m. gegužės 17 d. Šeštąją Tarybos direktyvą 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistą 2001 m. sausio 19 d. Tarybos direktyva 2001/4/EB, reikia aiškinti taip, kad vienas teikimas, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, kurį sudaro du atskiri elementai – vienas pagrindinis, o kitas papildomas, kurie, jei būtų teikiami atskirai, būtų apmokestinami skirtingais pridėtinės vertės mokesčio tarifais, turi būti apmokestinamas vienu pridėtinės vertės mokesčio tarifu, taikomu šiam vienam teikimui, nustatomu remiantis pagrindiniu elementu, net jei gali būti nustatyta kiekvieno elemento kaina, sudaranti bendros galutinio pirkėjo sumokėtos kainos, kad jis galėtų pasinaudoti šiuo paslaugų teikimu, dalį.

Parašai.

* Proceso kalba: nyderlandų.