



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (seitsmes koda)

9. september 2021 *

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 98 – Liikmesriikide õigus kohaldada teatavate kaubatarnete ja teenuste osutamiste suhtes vähendatud käibemaksumäära – III lisa punkt 7 – Lõbustusparkide ja laatade piletid – Neutraalse maksustamise põhimõte – Paikseid atraktsioone ning teisaldatavaid atraktsioone pakkuvate ettevõtjate teenused – Võrreldavus – Kontekst – Keskmise tarbija seisukoht – Kohtulik ekspertiis

Kohtuasjas C-406/20,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Finanzgericht Kölni (Kölni maksukohus, Saksamaa) 25. augusti 2020. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 28. augustil 2020, menetluses

Phantasialand

versus

Finanzamt Brühl,

EUROOPA KOHUS (seitsmes koda),

koosseisus: koja president A. Kumin (ettekandja), kohtunikud T. von Danwitz ja I. Ziemele,

kohtujurist: E. Tanchev,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Phantasialand, esindajad: *conseillers fiscaux* T. Ketteler-Eising ja P. Peplowski,
- Saksamaa valitsus, esindajad: R. Kanitz, J. Möller ja S. Costanzo,
- Euroopa Komisjon, esindajad: L. Mantl ja V. Uher,

* Kohtumenetluse keel: saksa.

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 98 lõike 2 tõlgendamist koostoimes selle direktiivi III lisa punktiga 7.
- 2 Taotlus on esitatud kohtuvaidluses, mille pooled on äriühing Phantasialand ja Finanzamt Brühl (Brühli maksuamet, Saksamaa) (edaspidi „maksuamet“) ning mis käsitleb selle äriühingu käitatava vabaajapargi piletitele kohaldatavat käibemaksumäära.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Käibemaksudirektiiv

- 3 Käibemaksudirektiivi artiklis 96 on sätestatud järgmist:
„Liikmesriigid kohaldavad harilikku maksumäära, mille iga liikmesriik on kindlaks määranud teatud protsendina maksustatavast väärtusest ning mis on sama kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul.“
- 4 Selle direktiivi artikli 98 lõiked 1 ja 2 on sõnastatud järgmiselt:
„1. Liikmesriigid võivad kohaldada kas üht või kaht vähendatud maksumäära.
2. Vähendatud maksumäärasid kohaldatakse üksnes III lisa nimetatud rühmadesse kuuluvate kaubatarnete ja teenuste osutamise suhtes.
[...].“
- 5 Nimetatud direktiivi III lisa sisaldab nimekirja kaubatarnetest ja teenuste osutamistest, mille suhtes võib kohaldada artiklis 98 nimetatud vähendatud käibemaksumäärasid. Selle lisa punkt 7 hõlmab järgmisi teenuseid:
„etenduste, teatri-, tsirkuse-, laada-, lõbustuspargi-, kontserdi-, muuseumi-, loomaia-, kino-, näituse- ja muude samalaadsete kultuurisündmuste ja -rajatiste piletid“.

Rakendusmäärus nr 282/2011

- 6 Nõukogu 15. märtsi 2011. aasta rakendusmääruse (EL) nr 282/2011, millega sätestatakse ühist käibemaksusüsteemi käsitleva direktiivi 2006/112/EÜ rakendusmeetmed (ELT 2011, L 77, lk 1), artiklis 32 on sätestatud järgmist:

„1. Teenused, millega tagatakse juurdepääs [käibemaksudirektiivi] artiklis 53 osutatud kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus-, haridus- ja meelelahutus- või muudele sellistele üritustele hõlmavad selliste teenuste osutamist, mille peamised tunnused on üritusele juurdepääsu õiguse andmine pileti või tasu eest, mis võib muu hulgas olla abonement, hooajapilet või perioodiline liikmemaks.

2. Lõiget 1 kohaldatakse eelkõige järgmisele:

a) juurdepääsu õigus etendustele, teatrietendustele, tsirkuseetendustele, messidele, lõbustusparkidesse, kontsertidele, näitustele ning muudele sellistele kultuuriüritustele;

[...]“.

Saksa õigus

- 7 Käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz, edaspidi „UStG“), põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis, § 12 lõikes 2 on sätestatud järgmist:

„Vähendatud maksumäära 7% kohaldatakse järgmiste tehingute suhtes:

[...]

7. [...]

d) tsirkuseetendused, vabaõhuürituse teenuste osutamine ning loomaaedade käitamisega otseselt seotud käive [...]“.

- 8 Käibemaksuseaduse rakendusmääruse (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung) § 30, mis käsitleb UStG § 12 lõike 2 punkti 7 alapunkti d, kohaselt käsitatakse vabaõhuürituse teenustena „laadamüüki, muusikateenuste osutamist, etendusi ja muud laatadel, rahvaüritustel, laskeüritustel või nendega sarnastel üritustel pakutavat meelelahutust“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

- 9 Phantasialand käitab Saksamaal vabaajapärke. Külastajad ostavad sisenemistasu eest piletiga õiguse kasutada selle vabaajapargi sisseseadet.
- 10 Phantasialand palus 9. novembri 2015. aasta taotluses muuta 2014. aasta käibe kohta koostatud ja temale adresseeritud maksuteadet, kinnitades, et tema vabaajapargi pileteid ei tule maksustada mitte hariliku käibemaksumääraga, vaid vähendatud käibemaksumääraga vastavalt UStG § 12 lõike 2 punkti 7 alapunktile d.
- 11 Maksuhaldur jättis selle taotluse 6. jaanuari 2016. aasta otsusega ja seejärel selle peale esitatud vaide 4. aprilli 2017. aasta otsusega rahuldamata.

- 12 Phantasialand esitas seejärel kaebuse Finanzgericht Kölnile (Kölni maksukohus, Saksamaa), kes on eelotsusetaotluse esitanud kohus.
- 13 Phantasialand leiab, et neutraalse maksustamise põhimõttega on vastuolus asjaolu, et liikmesriigi õigusnormide kohaselt kohaldatakse vähendatud käibemaksumäära tehingutele, mida teevad mitteedasimüüjad seoses hooajaliste ja ajutiste laatadega, samas kui selliste paikseid atraktsioone pakkuvate ettevõtjate, nagu on kõne all põhikohtuasjas, tehingutele kohaldatakse harilikku käibemaksumäära.
- 14 Maksuhaldur vaidleb sellele seisukohale vastu ja tugineb selles osas Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) 2. augusti 2018. aasta kohtuotsusele, milles viimane leidis, et teisaldatavaid atraktsioone pakkuvate ettevõtjate teenuste erinev kohtlemine käibemaksuga maksustamise seisukohast võrreldes selliste lõbustuspargiteenustega, mis on sarnased põhikohtuasjas kõne all olevate teenustega, ei ole vastuolus neutraalse maksustamise põhimõttega.
- 15 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on selle tõlgenduse osas kahtlusi.
- 16 Kõigepealt, kuivõrd Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) tugines eelkõige käibemaksudirektiivi III lisa punktis 7 toodud mõistete „mess“ ja „lõbustuspark“ loetelule, märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et vastupidi teistele keeleversioonidele ei ole see loetelu samasugune rakendusmääruse nr 282/2011 artikli 32 saksakeelses versioonis, kus on mainitud üksnes mõistet *Freizeitpark* („vabaajapark“). Kuna viimati nimetatud termin tähistab tavatähenduses püsivalt rajatud lõbustusparke, siis leiab ta, et vaja on selgitada mõistete „mess“ ja „lõbustuspark“ määratlust ja eristamist.
- 17 Seejärel täpsustab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) leidis oma 2. augusti 2018. aasta kohtuotsuses, et vabaajapargi vormis paikseid atraktsioone pakkuva ettevõtja teenused ei ole sarnased nende laadaettevõtjate teenustega, kes tegutsevad laatadel rändkaubanduse vormis, võttes arvesse nende teenuste osutamise erinevaid kontekste.
- 18 Sellega seoses järeldeb eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtu praktikast, et võrreldavate teenuste kontekstina tuleb arvesse võtta üksnes asjaomaseid teenuseid reguleeriva õigusliku raamistiku ja neid reguleerivate õigusnormide erinevusi.
- 19 Käesoleval juhul ei olnud kahte liiki teenuste kontekstile iseloomulik eraldi õiguslik raamistik. Nimelt ei pane õigusnormid sellistele vabaõhuüritustega tegelevatele ettevõtjatele nagu Phantasialand ega laatadel tegutsevatele vabaõhuüritustega tegelevatele ettevõtjatele kohustust nõuda ühte piletit nende kõikide atraktsioonide kasutamise eest või vastupidi eraldi hinda iga pakutud teenuse eest. Peale selle kehtivad nii vabaajaparkide kui ka laatade mehhaanilistele atraktsioonidele samad ohutusnormid ning seaduses ei ole ei paikseid atraktsioone pakkuvatele ettevõtjatele ega teisaldatavaid atraktsioone pakkuvatele ettevõtjatele ette kirjutatud, millal nad peavad oma teenuseid osutama. Seega tuleb kindlaks teha, kas niisugustel asjaoludel nagu põhikohtuasjas on kohaldatav Euroopa Kohtu praktika, mille kohaselt teenuste kontekstiga seotud erinevused võivad õigustada erinevat maksustamist.
- 20 Lõpuks leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et kui eeldada, et teisaldatavaid atraktsioone pakkuvate ettevõtjate teenuste kontekst ei erine paikseid atraktsioone pakkuvate ettevõtjate teenuste kontekstist, on asjakohane kriteerium teada, milliseid vajadusi rahuldatakse praeguse

keskmise tarbija seisukohast ühest küljest laadal ja teisest küljest vabaajapargis. Kui need vajadused on kindlaks määratud, tuleb hinnata, kas need kaks teenust vastavad samadele vajadustele ja kas võimalikud erinevused mõjutavad keskmise tarbija valikut.

- 21 Sellega seoses leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et tal on võimalik seda hinnata üksnes siis, kui ta kasutab empiirilist kohtulikku ekspertiisi. Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) praktika kohaselt ei ole aga maksustamise neutraalsuse põhimõtte kontekstis vaja koguda empiiriliste ekspertide abil tõendeid kahe teenuse kohta keskmise tarbija seisukohast, kuna see seisukoht on üksnes „vaimne perspektiiv“. Seega leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et tema menetluses oleva vaidluse lahendamisel on otsustav küsimus, kas tal on õigus koguda tõendeid keskmise tarbija seisukohast või kas selline seisukoht kujutab endast üksnes vaimset perspektiivi, mida on võimatu tõendeid kogudes mõista.
- 22 Neil asjaoludel otsustas Finanzgericht Köln (Kölni maksukohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
- „1. Kas tõsiasi, et [käibemaksudirektiivi] III lisa punktis 7 koostoimes artikli 98 lõikega 2 on nimetatud nii laadad kui ka lõbustuspargid, saab kasutada argumendina, mis toetab järeldust, et lubatav on vahetegemine ja vabaajapargi (*Freizeitpark*) maksustamine hariliku maksumääraga, olgugi et nimetus „lõbustuspark“ hõlmab nii paikseid atraktsioone pakkuvate ettevõtjate tegevust kui ka teisaldatavaid atraktsioone pakkuvate ettevõtjate tegevust?
 2. Kas Euroopa Kohtu praktika, mille kohaselt erinevate teenuste kontekstist võib tuleneda nende sarnasuse puudumine, on kohaldatav teisaldatavaid atraktsioone pakkuvate ettevõtjate teenustele ja vabaajapargi vormis paikseid atraktsioone pakkuvate ettevõtjate teenustele?
 3. Juhul kui vastus teisele eelotsuse küsimusele on eitav, siis kas „keskmise tarbija seisukoht“, mis Euroopa Kohtu praktika kohaselt on käibemaksu neutraalsuse põhimõtte oluline element, on „mõtteline konstruktsioon“, mida ei saa tõendada eksperdiarvamuse abil?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

- 23 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma küsimustega, mida tuleb analüüsida koos, sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artiklit 98 koostoimes selle direktiivi III lisa punktiga 7 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt ühest küljest teisaldatavaid atraktsioone pakkuvate ettevõtjate teenustele ja teisest küljest vabaajapargi vormis paikseid atraktsioone pakkuvate ettevõtjate teenustele kohaldatakse erinevaid käibemaksumäärasid – ühe suhtes vähendatud ja teise suhtes harilikku käibemaksumäära.
- 24 Käibemaksudirektiivi artikli 96 kohaselt kohaldatakse igas liikmesriigis kaubatarnete ja teenuste osutamiste puhul sama käibemaksumäära ehk harilikku maksumäära. Erandina sellest põhimõttest näeb direktiivi artikkel 98 ette võimaluse kohaldada vähendatud maksumäärasid. Nimetatud direktiivi III lisas on loetelu kaubatarnetest ja teenuste osutamisest, mille suhtes võib kohaldada artiklis 98 nimetatud vähendatud maksumäärasid (9. novembri 2017. aasta kohtuotsus AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 25 Vähendatud käibemaksumäärade kohaldamise osas on liikmesriikidel, tingimusel et nad järgivad ühisele käibemaksusüsteemile omast neutraalse maksustamise põhimõtet, õigus täpsustada, millistele käibemaksudirektiivi III lisa nimetatud kaubatarnetele ja teenuste osutamistele vähendatud käibemaksumäära kohaldatakse (9. novembri 2017. aasta kohtuotsus AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 26 Täpsemalt lubab käibemaksudirektiivi III lisa punkt 7 liikmesriikidel kohaldada vähendatud käibemaksumäära „etenduste, teatri-, tsirkuse-, laada-, lõbustuspargi-, kontserdi-, muuseumi-, loomaia-, kino-, näituse- ja muude samalaadsete kultuurisündmuste ja -rajatiste piletitele“.
- 27 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on sellega seoses tekkinud küsimus, kas nii mõiste „mess“ kui ka mõiste „lõbustuspark“ mainimisele III lisa punktis 7 võib tugineda selleks, et kohaldada erinevaid käibemaksumäärasid ühest küljest selliste paikseid atraktsioone pakkuvate ettevõtjate nagu PhantasiaLand teenustele ja teisest küljest teisaldatavaid atraktsioone pakkuvate ettevõtjate teenustele, isegi kui see kohus on seisukohal, et mõiste „lõbustuspark“ hõlmab neid kahte liiki vabaõhuürituste teenuseid osutavaid ettevõtjaid.
- 28 Käibemaksudirektiiv ei sisalda mõiste „mess“ ega mõiste „lõbustuspark“ määratlust nimetatud III lisa punkti 7 tähenduses ning ka rakendusmääruses nr 282/2011 ei ole ette nähtud nende mõistete määratlust. Lisaks ei sisalda ei käibemaksudirektiiv ega rakendusmäärus nr 282/2011 selles osas viidet liikmesriikide õigusele, mistõttu need mõisted on liidu õiguse autonoomsed mõisted, mida tuleb liidu territooriumil tõlgendada ühetaoliselt (vt selle kohta 20. jaanuari 2021. aasta kohtuotsus Finanzamt Saarbrücken, C-288/19, EU:C:2021:32, punkt 39 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 29 Seega tuleb esiteks tõlgendada neid mõisteid vastavalt nende tavapärasele tähendusele igapäevases keelekasutuses ning teiseks tuleb neid tõlgendada kitsalt, kuna võimalus kohaldada vähendatud käibemaksumäära kujutab endast erandit hariliku maksumäära kohaldamise põhimõttest (vt selle kohta 19. detsembri 2019. aasta kohtuotsus Segler-Vereinigung Cuxhaven, C-715/18, EU:C:2019:1138, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 30 Mis puudutab mõistete „lõbustuspark“ ja „mess“ tavatähendust tavakeeles, siis nagu komisjon oma kirjalikes seisukohtades sisuliselt märkis, tähistab mõiste „lõbustuspark“ arendatud maatükki, millel on erinevaid rajatise, mis on mõeldud lõõgastumiseks ja meelelahutuseks, samas kui „mess“ tähendab, olgugi et üldiselt, ka selliseid rajatise, kuid sellele on siiski iseloomulik, et see toimub mingi ajavahemiku jooksul teatava regulaarsusega hooajaliselt.
- 31 Samuti tuleb märkida, et käibemaksudirektiivi III lisa punktis 7 on sõnaselgelt loetletud nii mõiste „mess“ kui ka mõiste „lõbustuspark“, nii et neid kahte mõistet tuleb eristada.
- 32 Seega kuuluvad mõiste „mess“ alla selliste vabaõhuürituste teenuseid pakkuvate ettevõtjate teenused, kelle tegevus toimub hooajaliselt teisaldatavate atraktsioonide abil, samas kui mõiste „lõbustuspark“ hõlmab paikseid atraktsioone pakkuvate ettevõtjate tegevust, mis on kestev.
- 33 Mõistet „lõbustuspark“ ei saa seevastu tõlgendada nii, et see hõlmab teisaldatavate atraktsioonide abil teenuseid osutavate ettevõtjate teenuseid, kuna mõistel „mess“ ei ole sel juhul enam iseseisvat kohaldamisala.

- 34 Sellega seoses ei oma tähtsust eelotsusetaotluse esitanud kohtu viide rakendusmääruse nr 282/2011 artiklile 32, milles mõisted „mess“ ja „lõbustuspark“ on selle sätte saksakeelses versioonis tähistatud üksnes terminiga *Freizeitpark* („vabaajapark“). Lisaks asjaolule, et selle sätte kontekst on teistsugune kui see, milles kohaldatakse vähendatud käibemaksumäära, kehtivad artiklis 32 nimetatud teenuste osutamiste suhtes tingimata samad eeskirjad, mistõttu ei oma tähtsust asjaolu, et saksakeelses versioonis ei tehta vahet messidel ja lõbustusparkidel.
- 35 Sellest järeldub, et vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 98 koostoimes selle direktiivi III lisa punktiga 7 võib liikmesriik teisdaldatavaid atraktsioone pakkuvate ettevõtjate teenustele kohaldada põhimõtteliselt vähendatud käibemaksumäära, kohaldades samas vabaajapargi vormis paikseid atraktsioone pakkuvate ettevõtjate teenustele harilikku maksumäära.
- 36 Seda arvestades ning nagu on korratud käesoleva kohtuotsuse punktis 25, siis kui liikmesriik otsustab valikuliselt kohaldada teatavate käibemaksudirektiivi III lisa loetletud kaubatarnete või teenuste osutamiste suhtes vähendatud käibemaksumäära, on tal kohustus järgida neutraalse maksustamise põhimõtet (27. juuni 2019. aasta kohtuotsus Belgisch Syndicaat van Chiropraxie jt, C-597/17, EU:C:2019:544, punkt 46 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 37 Selle põhimõtte kohaselt on eelkõige keelatud sarnaste ja seega omavahel konkureerivate kaubatarnete või teenuste erinev kohtlemine käibemaksuga maksustamisel (27. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Pro Med Logistik ja Pongratz, C-454/12 ja C-455/12, EU:C:2014:111, punkt 52, ning 27. juuni 2019. aasta kohtuotsus Belgisch Syndicaat van Chiropraxie jt, C-597/17, EU:C:2019:544, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 38 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt, selleks et teha kindlaks, kas kaks teenust on viidatud kohtupraktika tähenduses sarnased, tuleb arvesse võtta peamiselt keskmise tarbija seisukohta. Kaks teenust on sarnased, kui neil on analoogseid tunnuseid ja nad rahuldavad kasutamise võrreldavuse kriteeriumi alusel tarbijate seisukohast samu vajadusi ning kui olemasolevad erinevused ei mõjuta oluliselt keskmise tarbija otsust kasutada üht või teist nimetatud teenustest (27. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Pro Med Logistik ja Pongratz, C-454/12 ja C-455/12, EU:C:2014:111, punktid 53 ja 54, ning 27. juuni 2019. aasta kohtuotsus Belgisch Syndicaat van Chiropraxie jt, C-597/17, EU:C:2019:544, punkt 48 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 39 Teisisõnu tuleb uurida, kas kõnealused kaubad või teenused on keskmise tarbija seisukohast asendussuhtes. Sellisel juhul võib erinevate käibemaksumäärade kohaldamine nimelt mõjutada tarbija valikut, mis tähendab seega, et rikutud on neutraalse maksustamise põhimõtet (vt selle kohta 9. novembri 2017. aasta kohtuotsus AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, punktid 33 ja 34).
- 40 Käesoleval juhul näib, et on täidetud esimene käesoleva kohtuotsuse punktis 38 viidatud kohtupraktikast tulenev tingimus, mille kohaselt kaubal või teenustel peavad selleks, et neid saaks pidada sarnaseks, olema analoogsed omadused ja need peavad vastama tarbija seisukohast samadele vajadustele olenevalt kasutamise võrreldavuse kriteeriumist. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib nimelt, et ühest küljest laadal osutatavatel teenustel ja teisest küljest vabaajapargis osutatavatel teenustel on analoogsed omadused, kuna mõlemal juhul kasutab tarbija vabaõhuürituse teenust. Mis puudutab lisaks rahuldatud vajadusi, siis võib eeldada kõrget ühtivuse astet, kuna see kohus viitab muu hulgas meelelahutusele ja vaba aja veetmise võimalustele, välja arvatud, kui arvestada täiendavat teavet, ning individuaalsele õnnelikkusele, seiklusjanule ja kontaktide võimalustele.

- 41 Mis puutub teise tingimuse, mille kohaselt olemasolevad erinevused ei mõjuta oluliselt keskmise tarbija otsust kasutada üht või teist kaupa või teenust, analüüsi, siis tuleb arvesse võtta esiteks erinevusi, mis puudutavad asjaomaste kaupade või teenuste osutamiste omadusi ja nende kasutamist ning mis on seega neile kaupadele või teenuste osutamistele omased. Euroopa Kohus on aga otsustanud, et selle hindamisel, kas teenused on sarnased, ei tohi piirduda vaid üksikute teenuste arvessevõtmisega, vaid oluline on võtta arvesse konteksti, milles neid teenuseid osutatakse (vt selle kohta 27. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Pro Med Logistik ja Pongratz, C-454/12 ja C-455/12, EU:C:2014:111, punkt 55 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 42 Seoses sellega tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et võrreldavate teenuste konteksti seisukohast võivad olla asjassepuutuvad erinevused asjaomaseid teenuseid reguleerivates õigusnormides ja neid reguleerivas õiguslikus raamistikus (vt selle kohta 23. aprilli 2009. aasta kohtuotsus TNT Post UK, C-357/07, EU:C:2009:248, punktid 39 ja 45, ning 27. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Pro Med Logistik ja Pongratz, C-454/12 ja C-455/12, EU:C:2014:111, punktid 57-59). Sellest kohtupraktikast ei saa siiski järeldada, et muud erinevused peale õigusliku konteksti ei ole olulised. Vastupidi, muid kontekstierinevusi tuleb arvesse võtta, kuna need võivad tähendada keskmise tarbija jaoks vahetegemist osas, milles teenus vastab tema enda vajadustele (vt selle kohta 27. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Pro Med Logistik ja Pongratz, C-454/12 ja C-455/12, EU:C:2014:111, punkt 56 ja seal viidatud kohtupraktika), ning need mõjutavad seega tarbija valikut.
- 43 Kuna lõpliku hinnangu selle kohta, kas ühest küljest vabaajapargis ja teisest küljest laadal osutatavad teenused on sarnased, peab andma liikmesriigi kohus (vt selle kohta 9. novembri 2017. aasta kohtuotsus AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, punkt 31), siis tuleb asuda seisukohale, et selle hinnangu andmisel võib olla asjassepuutuv asjaolu, et käesoleval juhul on üks teenustest põhimõtteliselt alaliselt kättesaadav, samas kui teine on kättesaadav aastas vaid mõne päeva või mõne nädala jooksul. Nimelt võib tarbija, kes valib vabaajapargi või laada külastamise vahel, jaoks osutada oluliseks või isegi otsustavaks asjaolu, et viimane toimub vaid piiratud aja jooksul.
- 44 Lisaks, nagu väidab Saksamaa valitsus, põhinevad laadad sageli piirkondades kinnistunud tavadel, kusjuures pakutavad teenused on üldiselt kultuuriliselt väga erinevad. Kultuuripärandi osana võib neil olla ühiskonnaelus oluline väärtus. Sellised tegurid võivad mõjutada ka keskmise tarbija valikut, mida peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus.
- 45 Lisaks, kuigi eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et Saksamaal ei kuulu ühest küljest vabaajapargis ja teisest küljest laadal osutatavate teenuste kontekst erinevasse õiguslikku raamistikku, nähtub Saksamaa valitsuse kirjalikest seisukohtadest, et teisaldatavaid atraktsioone pakkuvatele ettevõtjatele ja paikseid atraktsioone pakkuvatele ettevõtjatele ei kehti samasugune riigisisene õiguslik raamistik, kuivõrd laada korraldamise loa andmisega kaasnevad erinevad „turueelised“, mis viivad kindlaksmääratud ajavahemikul vabastamiseni teatavatest õiguslikest nõuetest, mida tavaliselt kohaldatakse, nagu näiteks lahtiolekuaegadega seotud eeskirjad. Sellega seoses peab eelotsusetaotluse esitanud kohus ka kindlaks tegema, kas need erinevused – tingimusel, et need esinevad – mõjutavad keskmise tarbija valikut.
- 46 Liidu õigusega ei ole siiski vastuolus, et liikmesriigi kohtul on keskmise tarbija seisukoha kindlakstegemiseks õigus kasutada empiirilist kohtulikku ekspertiisi, või kui see seisukoht kujutab endast üksnes „vaimset perspektiivi“, mida on võimatu tõendeid kogudes mõista, siis tuleb märkida, et kohus on oma teadmistest lähtudes üldiselt võimeline aru saama keskmise tarbija

seisukohast (vt selle kohta 16. juuli 1998. aasta kohtuotsus Gut Springenheide ja Tusky, C-210/96, EU:C:1998:369, punktid 31 ja 32, ning 28. jaanuari 1999. aasta kohtuotsus Sektkellerei Kessler, C-303/97, EU:C:1999:35, punkt 36).

- 47 Liidu õigusega ei ole siiski vastuolus, kui liikmesriigi kohus, kellel tekib selle hindamise käigus erilisi raskusi, taotleb otsuse tegemiseks riigisiseses õiguses ette nähtud tingimustel ekspertiisi (vt selle kohta 16. juuli 1998. aasta kohtuotsus Gut Springenheide ja Tusky, C-210/96, EU:C:1998:369, punktid 35 ja 36, ning 28. jaanuari 1999. aasta kohtuotsus Sektkellerei Kessler, C-303/97, EU:C:1999:35, punkt 37).
- 48 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimustele vastata, et käibemaksudirektiivi artiklit 98 koostoimes selle direktiivi III lisa punktiga 7 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt ühest küljest teisaldatavaid atraktsioone pakkuvate ettevõtjate teenustele ja teisest küljest vabaajapargi vormis paikseid atraktsioone pakkuvate ettevõtjate teenustele kohaldatakse erinevat käibemaksumäära – ühe suhtes vähendatud käibemaksumäära ja teise suhtes harilikku käibemaksumäära, tingimusel et järgitakse neutraalse maksustamise põhimõtet. Liidu õigusega ei ole vastuolus see, et eelotsusetaotluse esitanud kohus, kellel tekib neutraalse maksustamise põhimõtte järgimist kontrollides erilisi raskusi, taotleb otsuse tegemiseks riigisiseses õiguses ette nähtud tingimustel ekspertiisi.

Kohtukulud

- 49 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 (seitsmes koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklit 98 koostoimes selle direktiivi III lisa punktiga 7 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt ühest küljest teisaldatavaid atraktsioone pakkuvate ettevõtjate teenustele ja teisest küljest vabaajapargi vormis paikseid atraktsioone pakkuvate ettevõtjate teenustele kohaldatakse erinevat käibemaksumäära – ühe suhtes vähendatud käibemaksumäära ja teise suhtes harilikku käibemaksumäära, tingimusel et järgitakse neutraalse maksustamise põhimõtet. Liidu õigusega ei ole vastuolus see, et eelotsusetaotluse esitanud kohus, kellel tekib neutraalse maksustamise põhimõtte järgimist kontrollides erilisi raskusi, taotleb otsuse tegemiseks riigisiseses õiguses ette nähtud tingimustel ekspertiisi.

Allkirjad