



# Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (yhdeksäs jaosto)

18 päivänä tammikuuta 2018\*

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Direktiivi 77/388/ETY – 12 artiklan 3 kohdan a alakohdan kolmas alakohta – Alennettu arvonlisäveroverokanta – Liitteessä H oleva 7 ryhmä – Yksi ainoa suoritus, joka muodostuu kahdesta erillisestä osatekijästä – Alennetun arvonlisäverokannan soveltaminen valikoivasti toiseen näistä osatekijöistä – ”World of Ajax” -niminen tutustumiskierros – Vierailu AFC Ajaxin museossa

Asiassa C-463/16,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Hoge Raad der Nederlanden (ylin tuomioistuin, Alankomaat) on esittänyt 12.8.2016 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 17.8.2016, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

## **Stadion Amsterdam CV**

vastaan

## **Staatssecretaris van Financiën,**

UNIONIN TUOMIOISTUIN (yhdeksäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja C. Vajda (esittelevä tuomari) sekä tuomarit E. Juhász ja K. Jürimäe,

julkisasiamies: P. Mengozzi,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Stadion Amsterdam CV, edustajinaan J. F. Kijftenbelt ja T. J. Kok, belastingadviseurs,
- Alankomaiden hallitus, asiamiehinnään M. Bulterman ja J. Langer,
- Euroopan komissio, asiamiehinnään L. Lozano Palacios ja G. Wils,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

\* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.

### tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 19.1.2001 annetulla neuvoston direktiivillä 2001/4/EY (EYVL 2001, L 22, s. 17) (jäljempänä kuudes direktiivi), 12 artiklan 3 kohdan a alakohdan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Stadion Amsterdam CV ja Staatssecretaris van Financiën (valtiovarainministeriön valtiosihteeri, Alankomaat) ja jossa on kyse siitä, että viimeksi mainittu on evännyt pääasian kantajalta oikeuden soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa sen tarjoamaan tutustumiskierrokseen liittyvään toimintaan.

### Asiaa koskevat oikeussäännöt

#### *Unionin oikeus*

- 3 Kuudes direktiivi on kumottu ja korvattu 1.1.2007 alkaen yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1). Pääasian oikeudenkäyntiin on kuitenkin sovellettava edelleen kuudetta direktiiviä kyseessä olevien tosiseikkojen tapahtuma-ajan vuoksi.

- 4 Kuudennen direktiivin 2 artiklassa säädettiin seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on kannettava:

1. verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta;

--”

- 5 Mainitun direktiivin 12 artiklan 3 kohdan a alakohdassa säädettiin seuraavaa:

”Kunkin jäsenvaltion on vahvistettava arvonlisäveron yleinen verokanta prosenttiosuutena veron perusteesta, ja sen on oltava sama tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten osalta. Tämän prosenttiosuuden on 1 päivästä tammikuuta 2001 31 päivään joulukuuta 2005 oltava vähintään 15 prosenttia.

--

Jäsenvaltiot voivat lisäksi soveltaa joko yhtä tai kahta alennettua verokantaa. Nämä verokannat on määrättävä vähintään 5 prosentin suuruisena prosenttiosuutena veron perusteesta, ja niitä sovelletaan ainoastaan niihin ryhmiin kuuluvien tavaroiden luovutuksiin ja palveluiden suorituksiin, jotka on lueteltu liitteessä H.”

- 6 Mainitun direktiivin liitteessä H, jonka otsikko on ”Luettelo tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista, joihin voidaan soveltaa alennettuja alv-kantoja”, säädettiin seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat saattaessaan voimaan jäljempänä mainittuja tavaroiden ryhmiä kansallisessa lainsäädännössään käyttää yhdistettyä nimikkeistöä rajoittaakseen kyseisen ryhmän täsmällisesti.

Ryhmä	Kuvaus
--	--
7	Pääsy näytöksiin, teatteriin, sirkukseen, messuille, huvipuistoihin, konsertteihin, museoihin, eläintarhoihin, elokuviin, näyttelyihin ja vastaaviin kulttuuritilaisuuksiin ja -laitoksiin.
--	--”

### ***Alankomaiden oikeus***

- 7 Alankomaiden 28.6.1968 annetun liikevaihtoverolain (Wet op de omzetbelasting; Stb. 1968, nro 329), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin (jäljempänä liikevaihtoverolaki), 9 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Veron määrä on 21 prosenttia.

2. Poiketen siitä, mitä 1 momentissa säädetään, veron määrä on

- a) 6 prosenttia tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista, jotka on mainittu tähän lakiin liitettyssä taulukossa I

--”

- 8 Liikevaihtoverolain liitteenä olevassa taulukossa I luetellaan tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset, joihin sovelletaan mainitun lain 9 §:n 2 momentin a kohdassa tarkoitettua alennettua verokantaa. Taulukon b.14 kohdassa todetaan seuraavaa:

”Pääsy

--

- c) julkisiin museoihin tai kokoelmiin, mukaan lukien näihin läheisesti liittyvät tavaroiden, kuten luetteloiden, valokuvien ja valokopioiden, luovutukset:

--

- g) huvipuistoihin, leikkipuistoihin ja koristepuutarhoihin sekä muihin vastaaviin ensisijaisesti ja pysyvästi viihdekäyttöön ja päiväsaikaiseen virkistyskäyttöön tarkoitettuihin laitoksiin.”

### **Pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymys**

- 9 Stadion Amsterdam on yhtiö, joka harjoittaa liiketoimintaa Arena-nimisellä monitoimirakennuskompleksilla, joka käsittää stadionin siihen kuuluvine tarpeistoinen. AFC Ajax -jalkapalloseuran (jäljempänä AFC Ajax) museo on samassa kompleksissa.
- 10 Stadion Amsterdam vuokraa stadionia kolmannelle urheilukilpailu- ja toisinaan esittävien taiteilijoiden esiintymisiä varten. Lisäksi Stadion Amsterdam tarjoaa mahdollisuutta tutustua Arenaan aikoina, jolloin stadionilla ei järjestetä urheilu- tai musiikkitilaisuuksia, osallistumalla maksullisille ”World of Ajax” -nimisille tutustumiskierroksille, jotka käsittävät opastetun tutustumiskierroksen stadionilla sekä

- vierailun AFC Ajaxin museossa ilman opasta. Tutustumiskierroksen aikana osallistujat käyvät oppaan johdolla katsomossa, jalkapallokentällä, lehdistöhuoneessa ja ohjaamossa, ja opas kertoo kaikenlaista AFC Ajaxista, stadionista ja musiikkiesityksistä. Opastetun kierroksen jälkeen osallistujilla on mahdollisuus tutustua vapaasti AFC Ajaxin museoon. Pääasiassa kyseessä olevana ajanjaksona eli 1.1.2001–30.6.2005 kyseiseen museoon oli mahdollista tutustua ainoastaan osallistumalla stadionin opastetulle tutustumiskierrokselle.
- 11 Stadion Amsterdam katsoi, että tutustumiskierroksen oli katsottava olevan liikevaihtoverolain taulukossa I olevan b.14 kohdan c alakohdassa tarkoitettu kulttuurin alalla suoritettu palvelu tai saman taulukon b.14 kohdan g alakohdassa tarkoitettu virkistykseen tai viihteen alalla suoritettu palvelu, ja se sovelsi mainitussa laissa säädettyä alennettua arvonlisäverokantaa tästä palvelusta saatuun liikevaihtoon.
  - 12 Verotarkastaja katsoi verotarkastuksen jälkeen, että tähän palveluun oli sovellettava yleistä arvonlisäverokantaa. Se teki näin ollen jälkiverotuspäätöksen, joka koski 1.1.2001 ja 30.6.2002 sekä 1.7.2002 ja 30.6.2005 välisiä ajanjaksoja.
  - 13 Stadion Amsterdam nosti tästä päätöksestä kanteen rechtbank Haarlemissa (Haarlemiin alioikeus, Alankomaat). Viimeksi mainitun tuomioistuimen ratkaisusta valitettiin Gerechtshof te Amsterdamiin (Amsterdamin ylioikeus, Alankomaat). Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaiden ylin tuomioistuin), joka käsitteli valtiovarainministeriön valtiosihteerin asiassa tekemän kassaatiovalituksen, kumosi 10.8.2012 antamallaan ratkaisulla valituksen kohteena olevan ratkaisun ja palautti asian Gerechtshof te 's-Gravenhagelle (Haagin ylioikeus, Alankomaat). Valituksen kohteena olevasta ratkaisusta tehdyn uuden valituksen johdosta Hoge Raad der Nederlanden kumosi sen 14.11.2014 antamallaan ratkaisulla. Se palautti asian Gerechtshof te 's-Hertogenboschille ('s-Hertogenboschin ylioikeus, Alankomaat), joka antoi ratkaisunsa 16.7.2015.
  - 14 Gerechtshof te 's-Hertogenbosch perusti ratkaisunsa Gerechtshof te Amsterdamin näkemykseen, jonka mukaan tutustumiskierros oli yhtenä kokonaisuutena pidettävä suoritus, jota ei voitu jakaa erityistä arvonlisäverokantaa sovellettaessa tämän suorituksen eri osatekijöihin. Gerechtshof te 's-Hertogenbosch katsoi siten, että tutustumiskierroksista saatuihin tuloihin oli sovellettava kokonaisuudessaan yleistä arvonlisäverokantaa.
  - 15 Hoge Raad der Nederlanden, jonka käsiteltäväksi saatettiin kassaatiovalitus Gerechtshof te 's-Hertogenboschin ratkaisusta, täsmentää, että kansallisesta menettelystä käy ilmi, että kyseinen palvelu koostuu kahdesta osatekijästä eli opastetusta tutustumiskierroksesta stadionilla ja vierailusta AFC Ajaxin museoon, joista ensimmäinen on pääasiallinen osatekijä ja jälkimmäinen liitännäinen osatekijä, ja mainitut osatekijät muodostavat siten yhtenä kokonaisuutena pidettävän suorituksen. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa tässä yhteydessä, että pääsymaksu on maksettava näistä kahdesta osatekijästä ja että sille riitautetun jälkiverotuspäätöksen kannalta merkityksellisenä ajanjaksona vierailijoiden ei ollut mahdollista vieraila ainoastaan AFC Ajaxin museossa.
  - 16 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, merkitseekö se seikka, että stadionin opastettu tutustumiskierros ja vierailu AFC Ajaxin museossa ovat niin läheisessä keskinäisessä yhteydessä, että niitä on arvonlisäverotuksessa pidettävä yhtenä ainoana suorituksena, sitä, että tähän suoritukseen on välttämättä sovellettava yhtä ainoaa arvonlisäverokantaa. Mainittu tuomioistuin toteaa, että vaikka tällainen tulkinta näyttäisi käyvän ilmi unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ja erityisesti 25.2.1999 annetusta tuomiosta CPP (C-349/96, EU:C:1999:93), 11.2.2010 annetusta tuomiosta Graphie Procédé (C-88/09, EU:C:2010:76) ja 17.1.2013 annetusta tuomiosta BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15), Stadion Amsterdamin tulkinnalle, jonka mukaan yhtenä kokonaisuutena pidettävän suorituksen eri osatekijöihin voidaan tietyissä olosuhteissa soveltaa eri arvonlisäverokantoja, saattaisi löytyä tukea eräistä muista unionin tuomioistuimen tuomioista, eli erityisesti 6.7.2006 annetusta tuomiosta Talacre Beach Caravan Sales (C-251/05, EU:C:2006:451) ja 6.5.2010 annetusta tuomiosta komissio v. Ranska (C-94/09, EU:C:2010:253).

- 17 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan ei voida sulkea pois sitä mahdollisuutta, että 6.7.2006 annettua tuomiota *Talacre Beach Caravan Sales* (C-251/05, EU:C:2006:451) ja 6.5.2010 annettua tuomiota *komissio v. Ranska* (C-94/09, EU:C:2010:253) voitaisiin tulkita siten, että kun yhtenä kokonaisuutena pidettävän suorituksen osalta on mahdollista erottaa konkreettinen ja erityinen osatekijä, johon sovellettaisiin alennettua arvonlisäverokantaa, jos se tarjottaisiin erillisenä palveluna, tätä alennettua arvonlisäverokantaa sovellettaisiin tällöin tähän palvelun tiettyyn konkreettiseen ja erityiseen osatekijään mutta ei sen muihin osatekijöihin. Edellytyksenä sille, että alennettua arvonlisäverokantaa voitaisiin soveltaa valikoivasti vain yhtenä kokonaisuutena pidettävän suorituksen yhteen osatekijään, olisi kuitenkin, että tällöin ei vääristettäisi kilpailua palvelujen tarjoajien välillä eikä vaarannettaisi arvonlisäverojärjestelmän toimivuutta. Käytännössä olisi varmistuttava siitä, että yhtenä kokonaisuutena pidettävään suoritukseen liittyvän konkreettisen ja erityisen osatekijän hinta voidaan määrittää ja että se heijastaa tämän osatekijän todellista arvoa siten, ettei kyseiselle osatekijälle osoitetun hinnan keinotekoinen korottaminen ole mahdollista.
- 18 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin täsmentää tässä yhteydessä, että mikäli kyseisen palvelujen suorituksen muodostavat kaksi osatekijää olisi erotettava toisistaan, palvelun kokonaishinta olisi 10 euroa henkilöltä, joista 3,50 euroa vastaa hintaa vierailusta AFC Ajaxin museoon.
- 19 Tässä tilanteessa Hoge Raad der Nederlanden päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko kuudennen direktiivin 12 artiklan 3 kohdan a alakohtaa tulkittava siten, että jos palvelu, joka arvonlisäverotuksen kannalta on yksi ainoa suoritus, koostuu kahdesta tai useammasta konkreettisesta ja erityisestä osatekijästä, joihin siinä tapauksessa, että ne suoritettaisiin erillisinä palveluina, sovellettaisiin eri arvonlisäverokantoja, kyseisestä moniosaisesta palvelusta on kannettava arvonlisävero osatekijöihin sovellettavien erillisten verokantojen mukaan, jos palvelusta maksettava korvaus voidaan jakaa osatekijöiden mukaisessa suhteessa?”

### **Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu**

- 20 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustele kysymyksellään pääasiallisesti, onko kuudetta direktiiviä tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisesta yhdestä ainoasta suorituksesta, joka muodostuu kahdesta erillisestä osatekijästä, joista toinen on pääasiallinen ja toinen liitännäinen ja joihin sovellettaisiin eri arvonlisäverokantoja, jos ne tarjottaisiin erillisinä palveluina, on kannettava arvonlisävero näihin osatekijöihin sovellettavien erillisten verokantojen mukaan, kun kuluttajan tästä suorituksesta maksaman kokonaishinnan muodostavien molempien osatekijöiden hinta voidaan yksilöidä.
- 21 Aluksi on muistutettava, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy ilmi, että silloin kun liiketoimi koostuu useasta eri osatekijästä ja toiminnosta, on otettava huomioon kaikki ne olosuhteet, joissa kyseinen liiketoimi suoritetaan, jotta voidaan ratkaista, onko arvonlisäverotuksen kannalta kyse kahdesta tai useammasta erillisestä suorituksesta vai yhdestä yhtenäisestä suorituksesta (ks. vastaavasti tuomio 10.3.2011, *Bog ym.*, C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09, EU:C:2011:135, 52 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 21.2.2013, *Žamberk*, C-18/12, EU:C:2013:95, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 22 Unionin tuomioistuin on myös katsonut, että yhtäältä kuudennen direktiivin 2 artiklasta seuraa, että jokaista liiketoimea on tavallisesti pidettävä erillisenä ja itsenäisenä, ja toisaalta, että jottei arvonlisäverojärjestelmän toimivuutta vaarannettaisi, taloudelliselta kannalta katsottuna yhdestä ainoasta suorituksesta koostuvaa liiketoimea ei pidä jakaa keinotekoisesti osiin. On katsottava, että kyseessä on yksi ainoa suoritus silloin, kun verovelvollisen asiakkaalle tarjoamat kaksi osatekijää tai toimintoa tai sitä useammat osatekijät tai toiminnot liittyvät niin läheisesti yhteen, että ne muodostavat objektiivisesti tarkasteltuna yhden jakamattoman taloudellisen suorituksen, jonka

- paloittelu osiin olisi keinotekoista (tuomio 10.3.2011, Bog ym., C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09, EU:C:2011:135, 53 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 10.11.2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, 70 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 23 Lisäksi kyseessä on yksi ainoa suoritus siinä tapauksessa, että yhden tai useamman osatekijän on katsottava muodostavan pääasiallisen suorituksen, kun taas päinvastoin muiden osatekijöiden on katsottava olevan liitännäinen suoritus tai liitännäisiä suorituksia, joita kohdellaan verotuksessa samoin kuin pääasiallista suoritusta. Suoritusta on pidettävä pääsuoritukselle liitännäisenä erityisesti silloin, kun se ei ole asiakaskunnan kannalta tavoite sinällään vaan keino nauttia toimijan tarjoamasta pääasiallisesta palvelusta parhaissa olosuhteissa (tuomio 10.3.2011, Bog ym., C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09, EU:C:2011:135, 54 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 10.11.2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, 71 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 24 Tässä yhteydessä unionin tuomioistuin katsoi pohtiessaan, oliko pääsy uimalaan, joka tarjoaa vierailijoille osia, joissa on mahdollisuus harjoittaa paitsi tiettyjä urheilulajeja myös hivi- ja virkistystoimintoja, yksi ainoa suoritus, johon sovelletaan direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan m alakohtaa, että se seikka, että uimalaan on tarjolla vain yhdentyypinen pääsylippu, joka mahdollistaa pääsyn uimalan kaikkiin eri osiin riippumatta todella käytetystä osasta, käytettävästä ja käytön kestosta pääsylipun voimassaoloaikana, on merkittävä viite siitä, että kyse on yhtenä kokonaisuutena pidettävästä suorituksesta (tuomio 21.2.2013, Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, 32 kohta).
- 25 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on nyt annettavan tuomion 21–23 kohdassa mieleen palautetun oikeuskäytännön mukaisesti luokitellut pääasiassa tutustumiskierroksen, joka sisältää nyt annettavan tuomion 15 kohdassa mainitut kaksi osatekijää, yhdeksi ainoaksi suoritukseksi ja katsonut, että vierailu AFC Ajaxin museossa oli stadionin opastetun tutustumiskierroksen liitännäinen osatekijä.
- 26 Kysymyksestä, voidaanko mainitun yhden ainoan suorituksen muodostavista osatekijöistä, joista toinen on pääasiallinen ja toinen liitännäinen, kantaa veroa sellaisten erillisten arvonlisäverokantojen mukaan, joita näihin osatekijöihin sovellettaisiin, jos ne tarjottaisiin erillisinä palveluina, on todettava, että kuudennen direktiivin sellainen tulkinta, jonka mukaan tällainen verotus olisi sallittua, olisi vastoin nyt annettavan tuomion 21–23 kohdassa viitattua oikeuskäytäntöä. On näet niin, kuten Stadion Amsterdam, Alankomaiden hallitus ja komissio ovat myöntäneet kirjallisissa huomautuksissaan, että useasta osatekijästä muodostuvan liiketoimen luokittelusta yhdeksi ainoaksi suoritukseksi seuraa sellaisenaan, että tähän liiketoimeen on sovellettava vain yhtä arvonlisäverokantaa (ks. vastaavasti tuomio 17.1.2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 10.11.2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, 71 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Jäsenvaltioille myönnetty mahdollisuus kantaa yhden ainoan suorituksen muodostavista eri osatekijöistä veroa niihin sovellettavien eri arvonlisäverokantojen mukaan johtaisi siihen, että tämä suoritus jaettaisiin keinotekoisesti osiin ja arvonlisäverojärjestelmän toimivuus vaarannettaisiin, mikä olisi vastoin nyt annettavan tuomion 22 kohdassa mainittua oikeuskäytäntöä.
- 27 Sama pätee myös ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tarkoittamassa tapauksessa, jossa on mahdollista yksilöidä hinta, joka vastaa kutakin yhden ainoan suorituksen muodostavaa erillistä osatekijää. On näet niin, että se, että tällainen yksilöinti on mahdollista tai että osapuolet ovat yhtä mieltä näistä hinnoista, ei ole omiaan oikeuttamaan poikkeamista nyt annettavan tuomion 22 ja 23 kohdassa viitatussa oikeuskäytännössä tarkoitetuista periaatteista.
- 28 Lisäksi verotuksen neutraalisuuden periaate saattaisi vaarantua, koska kahdesta yhtenä kokonaisuutena pidettävästä suorituksesta, jotka koostuvat kahdesta tai useammasta erillisestä osatekijästä ja jotka ovat kaikilta osin samanlaisia, olisi mainitussa tapauksessa kannettava veroa kyseisiin osatekijöihin sovellettavan eri arvonlisäverokannan mukaan sen mukaan, onko näitä eri osatekijöitä vastaava hinta mahdollista yksilöidä vai ei.

- 29 On tutkittava vielä, voidaanko ennakkoratkaisukysymyksessä tarkoitettussa tapauksessa poikkeaminen nyt annettavan tuomion 21–23 kohdassa mieleen palautetuista periaatteista johtaa 25.2.1999 annetusta tuomiosta CPP (C-349/96, EU:C:1999:93), 8.5.2003 annetusta tuomiosta komissio v. Ranska (C-384/01, EU:C:2003:264), 6.7.2006 annetusta tuomiosta Talacre Beach Caravan Sales (C-251/05, EU:C:2006:451) ja 6.5.2010 annetusta tuomiosta komissio v. Ranska (C-94/09, EU:C:2010:253), joihin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa ennakkoratkaisupyynnössään ja Stadion Amsterdam unionin tuomioistuimelle esittämissään huomautuksissa.
- 30 Ensinnäkin 25.2.1999 annetun tuomion CPP (C-349/96, EU:C:1999:93) 29 kohdassa todettiin, että on tärkeää selvittää kyseisen liiketoimen luonteenomaiset tekijät sen ratkaisemiseksi, tarjoaako verovelvollinen keskivertokuluttajalle useita erillisiä pääasiallisia suorituksia vai yhden ainoan suorituksen. Mainitun tuomion mukaan tällaisessa menetelmässä otetaan huomioon nyt annettavan tuomion 22 kohdassa jo mieleen palautetut kaksi seikkaa, joiden mukaan yhtäältä kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdasta johtuen jokaista palvelun suoritusta on tavallisesti pidettävä erillisenä ja itsenäisenä ja toisaalta taloudelliselta kannalta katsottuna yhdestä ainoasta palvelusta koostuvaa suoritusta ei pidä jakaa keinotekoisesti osiin, jotta arvonlisäverojärjestelmän toimivuutta ei vaarannettaisi. Mainitun tuomion 29 kohtaa ei näin ollen voida tulkita siten, että siinä sallitaan eri arvonlisäverokannan soveltaminen yhtenä kokonaisuutena pidettävän suorituksen tiettyyn konkreettiseen ja erityiseen osatekijään. Päinvastoin mainitusta kohdasta seuraa, että tällainen soveltaminen johtaisi siihen, että yksi suoritus jaettaisiin keinotekoisesti osiin.
- 31 Toiseksi 8.5.2003 annetusta tuomiosta komissio v. Ranska (C-384/01, EU:C:2003:264) on täsmennettävä yhtäältä, että kyseinen tuomio koskee jäsenvaltion sellaisen lainsäädännön yhteensopivuutta kuudennen direktiivin 12 artiklan 3 kohdan a ja b alakohdan kanssa, jossa rajoitettiin alennettu arvonlisäverokanta koskemaan kuudennessa direktiivissä mainittujen kaasun ja sähkön toimitusten tiettyä ryhmää eli yleisiä verkkoja pitkin toteutettujen toimitusten hinnan kiinteää osaa. Toisaalta on huomauttava, että unionin tuomioistuin totesi mainitun jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan menettelyn yhteydessä, että komissio ei ollut näyttänyt, että mainitun alennetun verokannan valikoiva soveltaminen vain kaasun ja sähkön toimituksen yhteen osa-alueeseen loukkasi kuudennen direktiivin perustana olevaa neutraalisuuden periaatetta, mutta ei ottanut kantaa siihen, oliko kyseessä yksi ainoa suoritus. Näin ollen mainitusta tuomiosta ei voida tehdä päätelmiä sen osalta, onko yhtenä kokonaisuutena pidettävän suorituksen eri osatekijöihin mahdollista soveltaa eri arvonlisäverokantaa.
- 32 Kolmanneksi 6.7.2006 annetusta tuomiosta Talacre Beach Caravan Sales (C-251/05, EU:C:2006:451) on todettava, että kuten tuon tuomion 14 kohdasta käy ilmi, siinä on kyse siitä, estääkö se seikka, että tietyt tavarat luovutetaan yhtenä luovutuksena, joka sisältää yhtäältä pääasiallisen tavarahan, jonka osalta jäsenvaltion lainsäädännössä on säädetty sellaisesta kuudennen direktiivin 28 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaisesta vapautuksesta, johon liittyy maksetun veron palauttaminen, ja toisaalta tavaroista, jotka on suljettu mainitulla lainsäädännöllä tämän vapautuksen soveltamisalasta, kyseistä jäsenvaltiota perimästä yleisen verokannan mukaista arvonlisäveroa poissuljettujen tavaroiden luovutuksesta.
- 33 Mainitussa tuomiossa vastattiin tähän kysymykseen kieltävästi ja korostettiin sitä, että se, että tuomion taustalla olevassa asiassa kyseessä olevassa tilanteessa vapautettaisiin yhdessä pääasiallisen tavarahan kanssa tarjottujen tavaroiden luovutukset, joiden on kansallisessa lainsäädännössä nimenomaisesti säädetty jäävän vapautuksen ulkopuolelle, olisi vastoin kuudennen direktiivin 28 artiklan 2 kohdan a alakohdan sanamuotoa ja päämäärää, joiden mukaan kyseisessä säännöksessä säädetyn poikkeuksen ulottuvuus rajoittuu siihen, mitä kansallisessa lainsäädännössä nimenomaisesti säädettiin 1.1.1991 (ks. vastaavasti tuomio 6.7.2006, Talacre Beach Caravan Sales, C-251/05, EU:C:2006:451, 20–22 kohta). Saman tuomion mukaan yhtenä kokonaisuutena pidettävän liiketoimen verotusta koskeva oikeuskäytäntö ei koske kuudennen direktiivin 28 artiklassa tarkoitettuja vapautuksia, joihin liittyy maksetun veron palauttaminen (ks. vastaavasti tuomio 6.7.2006, Talacre Beach Caravan Sales, C-251/05, EU:C:2006:451, 24 kohta).

- 34 Neljänneksi 6.5.2010 annetusta tuomiosta komissio v. Ranska (C-94/09, EU:C:2010:253) on todettava, että se koskee sellaisen kansallisen lainsäädännön yhteensopivuutta direktiivin 2006/112 kanssa, jonka nojalla jäsenvaltiossa sovelletaan valikoidusti alennettua arvonlisäverokantaa hautaustoimistojen suorittamaan ruumiin kuljettamiseen ajoneuvolla mutta ei niiden tarjoamiin muihin palveluihin eikä niihin liittyviin tavaroiden luovutuksiin. Unionin tuomioistuin katsoi selvittäessään, oliko alennetun arvonlisäverokannan valikoiva soveltaminen yhteensopivaa direktiivin 2006/112 96–98 artiklan ja 99 artiklan 1 kohdan kanssa, että se, onko useasta osatekijästä koostuvan liiketoimen katsottava olevan yksi ainoa suoritus, ei ollut ratkaisevaa jäsenvaltioiden käyttäessä niille direktiivissä 2006/112 myönnettyä harkintavaltaa alennetun arvonlisäverokannan soveltamisen osalta (ks. vastaavasti tuomio 6.5.2010, komissio v. Ranska, C-94/09, EU:C:2010:253, 33 kohta). Unionin tuomioistuin katsoi tässä tilanteessa, ettei ollut tarpeen tutkia, onko hautaustoimistojen tarjoamien palvelujen katsottava olevan yksi ainoa liiketoimi, vaan että sitä vastoin oli selvitettävä, onko ruumiin kuljettaminen ajoneuvolla direktiivin 2006/112 liitteessä III olevassa 16 kohdassa mainitun ryhmän palveluihin liittyvä konkreettinen ja erityinen osatekijä, ja tarvittaessa tutkittava, loukataanko tämän verokannan soveltamisella verotuksen neutraalisuuden periaatetta (tuomio 6.5.2010, komissio v. Ranska, C-94/09, EU:C:2010:253, 34 kohta).
- 35 Kuten edellä mainitun tuomion 33 kohdasta käy ilmi, unionin tuomioistuin lausui tuossa tuomiossa näin ollen jäsenvaltioille direktiivissä 2006/112 alennetun verokannan valikoivan soveltamisen osalta myönnetyn harkintavallan laajuudesta. Pääasiassa on sitä vastoin kyseessä toisenlainen ongelma.
- 36 Kaiken edellä esitetyn perusteella ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että kuudetta direktiiviä on tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisesta yhdestä ainoasta suorituksesta, joka muodostuu kahdesta erillisestä osatekijästä, joista toinen on pääasiallinen ja toinen liitännäinen ja joihin sovellettaisiin eri arvonlisäverokantoja, jos ne tarjottaisiin erillisinä palveluina, on kannettava vero tähän yhteen ainoaan suoritukseen sovellettavan, sen pääasiallisen osatekijän perusteella määritettävän yhden ainoan arvonlisäverokannan mukaan, ja näin on myös silloin, kun kuluttajan tästä suorituksesta maksaman kokonaishinnan muodostavien molempien osatekijöiden hinta voidaan yksilöidä.

### **Oikeudenkäyntikulut**

- 37 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 (yhdeksäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

**Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettua kuudetta neuvoston direktiiviä 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 19.1.2001 annetulla neuvoston direktiivillä 2001/4/EY, on tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisesta yhdestä ainoasta suorituksesta, joka muodostuu kahdesta erillisestä osatekijästä, joista toinen on pääasiallinen ja toinen liitännäinen ja joihin sovellettaisiin eri arvonlisäverokantoja, jos ne tarjottaisiin erillisinä palveluina, on kannettava vero tähän yhteen ainoaan suoritukseen sovellettavan, sen pääasiallisen osatekijän perusteella määritettävän yhden ainoan arvonlisäverokannan mukaan, ja näin on myös silloin, kun kuluttajan tästä suorituksesta maksaman kokonaishinnan muodostavien molempien osatekijöiden hinta voidaan yksilöidä.**

Allekirjoitukset