



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (devintoji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. sausio 18 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinės 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 rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs 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

* Proceso kalba: nyderlandų.

Sprendimą

- 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 pridėtinės vertės mokesčio 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 atlygį tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<...>“

- 5 Šios direktyvos 12 straipsnio 3 dalies a punkte nurodyta:

„Standartinį [PVM] tarifą 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 nustatytoms 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 nomenklatūra, kad tiksliai nustatytų, kas tiksliai priklauso atitinkamai kategorijai.

Kategorija	Aprašymas
<...>	<...>
7	teisė įeiti į pramoginius renginius, teatrus, cirkus, muges, pramogų parkus, koncertus, muziejus, zoologijos sodus, kino teatrus, parodas ir į panašius kultūrinius renginius bei įstaigas.
<...>	<...>

Nyderlandų teisė

- 7 Pagrindinės bylos aplinkybėms taikomos 1968 m. birželio 28 d. *Wet op de omzetbelasting* (Apyvartos mokesčio įstatymas; *Stb.* 1968, Nr. 329) redakcijos 9 straipsnyje numatyta:

„Mokesčio dydis – 21 %.

2. Nukrypstant nuo 1 dalies mokesčio dydis yra:

- a) 6 % prekių tiekimui ir paslaugų teikimui, nurodytam prie šio įstatymo pridėtoje I lentelėje;

<...>

- 8 Prie Apyvartos mokesčio įstatymo pridėtoje I lentelėje pateikiamas prekių ir paslaugų, kurių tiekimui ir teikimui taikomas lengvatinis tarifas, nustatytas šio įstatymo 9 straipsnio 2 dalies a punkte, sąrašas. Šios lentelės b.14 punkte nustatyta:

„Teisė įeiti:

<...>

- c) į valstybinius muziejus ar kolekcijas, įskaitant su tuo susijusių prekių, pavyzdžiui, katalogų, nuotraukų ir fotokopijų, tiekimą;

<...>

- g) į pramogų parkus, žaidimų aikšteles, parkus ir kitas panašias įstaigas, pirmiausia ir nuolat skirtas pramogoms ir dienos poilsiui.“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

- 9 *Stadion Amsterdam* yra bendrovė, eksploatuojanti daugiafunkcij pastatų kompleksą, vadinamą *Arena*, kurį sudaro stadionas ir jam priklausantys įrenginiai. Futbolo klubo *AFC Ajax* (toliau – *AFC Ajax*) muziejus taip pat yra šiame komplekse.

- 10 *Stadion Amsterdam* nuomoja stadioną tretiesiems asmenims kaip vietą sporto varžyboms ir kartais menininkų pasirodymams. Be to, ji siūlo galimybę aplankyti *Areną* laikotarpiu, kai nėra suplanuotų sporto ar muzikos renginių, dalyvaujant mokamose ekskursijose „World of Ajax“, kurias sudaro ekskursija su gidu po stadioną ir ekskursija be gido po *AFC Ajax* muziejų. Šiuo atveju dalyviai, lydimi gido, kuris jiems suteikia įvairios informacijos apie *AFC Ajax*, stadioną ir muzikos pasirodymus, aplanko stadiono tribūnas, futbolo aikštę, spaudos kambarį ir kontrolės kambarį. Ekskursijos su gidu pabaigoje dalyviai gali laisvai aplankyti *AFC Ajax* muziejų. Pagrindinėje byloje nagrinėjamu laikotarpiu, t. y. nuo 2001 m. sausio 1 d. iki 2005 m. birželio 30 d., nebuvo galima aplankyti minėto muziejaus nedalyvaujant stadiono ekskursijoje su gidu.
- 11 *Stadion Amsterdam*, manydama, kad ekskursija turi būti laikoma kultūros srities paslaugos teikimu, numatytu Apyvartos mokesčio įstatymo I lentelės b.14 punkto c papunktyje, arba poilsio ar pramogų srities paslaugų teikimu, numatytu šios lentelės b.14 punkto g papunktyje, taikė šiame įstatyme numatytą lengvatinį PVM tarifą šių paslaugų 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. laikotarpių mokesčio perskaičiavimą.
- 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 konkretaus 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 nagrinėjamą paslaugų teikimą 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 perskaičiavimą nurodytą laikotarpį lankytojai neturėjo galimybės aplankyti vien *AFC Ajax* muziejaus.
- 16 Šiam prašymą 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 *BGŻ 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, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas neatmeta galimybės, kad 2006 m. liepos 6 d. Sprendimą *Talacre Beach Caravan Sales* (C-251/05, EU:C:2006:451) ir 2010 m. gegužės 6 d. Sprendimą *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 teikimų konkurencija ir nebūtų pakeistas PVM sistemos veikimas. Konkrečiai reikia įsitikinti, kad įmanoma 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 aplinkybėmis *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 šioms elementams taikomus skirtingus mokesčio tarifus, kai atlygis už paslaugų teikimą gali būti padalytas proporcingai šioms elementams?“

Dėl prejudicinio klausimo

- 20 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar 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 atsižvelgiant į šioms 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 sudėtinių dalių ir veiksmų daugetas, reikia atsižvelgti į visas aplinkybes, kuriomis aptariamasis sandoris vyksta, siekiant nustatyti, ar jis PVM tikslais apima du ar daugiau atskirų prekių tiekimų ar paslaugų teikimų, 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 veiksmų, 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 sudarančiais pagrindinį teikimą, ir, atvirkščiai, vienas ar keli kiti elementai turi būti laikomi vienu ar keliais papildomais teikimais, kuriems taikoma pagrindinio teikimo apmokestinimo tvarka. Konkrečiai kalbant, teikimas turi būti laikomas papildančiu pagrindinį teikimą, visų pirma, jei klientams jis pats yra ne tikslas, o priemonė geriausiomis sąlygomis naudotis teikėjo 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. lapkričio 10 d. Sprendimo *Baštová*, C-432/15, EU:C:2016:855, 71 punktas ir nurodyta jurisprudencija).
- 24 Teisingumo Teismas dėl klausimo, ar įėjimas į vandens parką, kuriame lankytojams siūlomi ne tik įrengimai, leidžiantys užsiimti sporto veikla, bet ir kitokia pramogų ir poilsio veikla, yra vienas paslaugų teikimas, numatytas Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies m punkte, nusprendė, kad aplinkybė, jog vandens parkas siūlo vienos rūšies įėjimo bilietą, kuris suteikia teisę naudotis visais įrengimais, nedarant jokio skirtumo pagal faktiškai naudojamų įrengimų rūšį, jos naudojimo būdą ir trukmę per įėjimo bilieto galiojimo laiką, yra svarbus vienos sudėtinės paslaugos buvimo įrodymas (2013 m. vasario 21 d. Sprendimo *Žamberk*, C-18/12, EU:C:2013:95, 32 punktas).
- 25 Pagrindinėje byloje, remdamasis šio sprendimo 21–23 punktuose priminta jurisprudencija, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas ekskursiją, kurią sudaro šio sprendimo 15 punkte nurodyti du elementai, kvalifikavo kaip vieną paslaugų teikimą ir manė, kad apsilankymas *AFC Ajax* muziejuje yra nagrinėjamos ekskursijos po stadioną papildomas elementas.
- 26 Dėl klausimo, ar du elementai, kurie sudaro šį vieną paslaugų teikimą, iš kurių vienas yra pagrindinis, o kitas papildomas, gali būti apmokestinami skirtingais PVM tarifais, kurie būtų jiems taikomi, jei būtų teikiami atskirai, pažymėtina, jog Šeštosios direktyvos aiškinimas taip, kad ji leidžia tokį apmokestinimą, prieštarautų šio sprendimo 21–23 punktuose nurodytai jurisprudencijai. Iš tiesų, kaip savo atitinkamose rašytinėse pastabose pripažino *Stadion Amsterdam*, Nyderlandų vyriausybė ir Komisija, iš to, kad pats sandoris, apimantis kelis elementus, kvalifikuojamas kaip vienas paslaugų teikimas, matyti, kad šis sandoris turėtų būti apmokestinamas vienu ir tuo pačiu PVM tarifu (šiuo klausimu žr. 2013 m. sausio 17 d. Sprendimo *BGŻ Leasing*, C-224/11, EU:C:2013:15, 30 punktą ir nurodytą jurisprudenciją ir 2016 m. lapkričio 10 d. Sprendimo *Baštová*, C-432/15, EU:C:2016:855, 71 punktą ir nurodytą jurisprudenciją). Valstybėms narėms suteikta galimybė vieno paslaugų teikimo elementams taikyti skirtingus PVM tarifus dirbtinai suskaidytų šį teikimą ir sukeltų grėsmę, kad PVM sistemos veikimas bus pakeistas, pažeidžiant šio sprendimo 22 punkte nurodytą jurisprudenciją.
- 27 Tas pats taikoma ir prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nurodytu atveju, kai įmanoma nustatyti vieną teikimą sudarančio kiekvieno atskiuro elemento kainą. Iš tiesų tai, kad įmanoma ją nustatyti ar kad šalys susitarė dėl jų kainų, negali pateisinti iš šio sprendimo 22 ir 23 punktuose nurodytos jurisprudencijos kylančių principų išimties.
- 28 Be to, kiltų grėsmė pažeisti mokesčių neutralumo principą, nes du teikimai, kuriuos sudaro du ar daugiau atskirų elementų, kurie visais atžvilgiais yra panašūs, pagal šią hipotezę turėtų būti apmokestinami skirtingais PVM tarifais, kurie taikomi jų elementams, priklausomai nuo to, ar įmanoma nustatyti atitinkamą šių skirtingų elementų kainą.
- 29 Dar reikia išnagrinėti, ar prejudiciniame klausime numatytu atveju šio sprendimo 21–23 punktuose primintų principų išimtis kyla iš 1999 m. vasario 25 d. Sprendimo *CPP* (C-349/96, EU:C:1999:93), 2003 m. gegužės 8 d. Sprendimo *Komisija / Prancūzija* (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. gegužės 6 d.

Sprendimo *Komisija / Prancūzija* (C-94/09, EU:C:2010:253), kuriuos nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekęs teismas savo sprendime dėl 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 nuostatų, kurios riboja lengvatinio PVM tarifo taikymą tam tikra dujų ir elektros energijos tiekimo kategorija, nurodyta šioje direktyvoje, t. y. šių tiekimų, 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, įtvirtintą 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 aplinkybė, 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 prekės, kurios pagal šiuos teisės aktus nepatenka į neapmokestinimo taikymo sritį, objektas, kliudo atitinkamai valstybei narei rinkti standartinį PVM tarifą už šių prekių, kurios nėra neapmokestintos, tiekimą.
- 33 Teisingumo Teismas, kuris į šį klausimą atsakė neigiamai, pažymėjo, kad toje byloje, kurioje buvo priimtas šis sprendimas, nagrinėjamoje situacijoje neapmokestinus prekių, patiektų su pagrindine preke, kuriai remiantis nacionalinės teisės aktais akivaizdžiai netaikomas neapmokestinimas, tiekimo būtų 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. galioję 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 palaikų gabenimui laidojimo paslaugų įmonių transporto priemonėmis, išskyrus kitas su tuo susijusias šių įmonių 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 tiekimu ar paslaugų teikimu, nėra lemiamas valstybėms 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 aplinkybėmis Teisingumo Teismas nusprendė, kad nebūtina išsiaiškinti, ar laidojimo paslaugų įmonių suteiktos paslaugos turi būti laikomos vienu sandoriu, tačiau svarbu patikrinti, ar palaikų 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 valstybėms narėms suteiktos diskrecijos taikyti lengvatinį PVM tarifą apimties. Vis dėlto pagrindinėje byloje nagrinėjama kitokio pobūdžio problema.
- 36 Atsižvelgiant į tai, kas minėta, į 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 pateikusių 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.