



## Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (devītā palāta)

2018. gada 18. janvārī\*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 77/388/EEK – 12. panta 3. punkta a) apakšpunkta trešā daļa – Samazināta PVN likme – H pielikuma 7. kategorija – Vienots pakalpojums, ko veido divas atsevišķas sastāvdaļas – Samazinātas PVN likmes selektīva piemērošana vienai no šīm sastāvdaļām – Ekskursija “World of Ajax” – AFC Ajax muzeja apmeklējums

Lieta C-463/16

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu saskaņā ar LESD 267. pantu, ko *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlandes Augstākā tiesa) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2016. gada 12. augustā un kas Tiesā reģistrēts 2016. gada 17. augustā, tiesvedībā

***Stadion Amsterdam CV***

pret

***Staatssecretaris van Financiën.***

TIESA (devītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. Vajda [*C. Vajda*] (referents), tiesneši E. Juhāss [*E. Juhász*] un K. Jirimēe [*K. Jürimäe*],

ģenerālvokāts: P. Mengoci [*P. Mengozzi*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Stadion Amsterdam CV* vārdā – *J. F. Kijftenbelt* un *T. J. Kok*, *belastingadviseurs*,
- Nīderlandes valdības vārdā – *M. Bulterman* un *J. Langer*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – *L. Lozano Palacios* un *G. Wils*, pārstāvji,

ņemot vērā lēmumu, kas pieņemts pēc ģenerālvokāta uzklaušīšanas, izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

\* Tiesvedības valoda – holandiešu.

## Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķina bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar Padomes Direktīvu 2001/4/EK (2001. gada 19. janvāris) (OV 2001, L 22, 17. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), 12. panta 3. punkta a) apakšpunktu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *Stadion Amsterdam CV* un *Staatssecretaris van Financiën* (valsts sekretārs finanšu lietās, Nīderlande) par pēdējā minētā atteikumu piemērot prasītājam pamatlietā samazinātu pievienotās vērtības nodokļa (PVN) likmi tās piedāvātajām ekskursijām.

### Atbilstošās tiesību normas

#### *Savienības tiesības*

- 3 Sestā direktīva kopš 2007. gada 1. janvāra ir atcelta un aizstāta ar Padomes Direktīvu 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.). Tomēr, ņemot vērā pamatlietā aplūkoto faktu norises laiku, uz to attiecas Sestā direktīva.
- 4 Sestās direktīvas 2. pantā bija noteikts:

“[PVN] jāmaksā:

1. Par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rikojas;

[..].”

- 5 Atbilstoši šīs direktīvas 12. panta 3. punkta a) apakšpunktam:

“[PVN] standartlikmi nosaka katra dalībvalsts procentu veidā no summas, kurai uzliek nodokli, un tā ir vienāda preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai. No 2001. gada 1. janvāra līdz 2005. gada 31. decembrim šī pamatlikme nevar būt mazāka par 15 %.

[..]

Dalībvalstis var piemērot arī vienu vai divas samazinātas likmes. Šīs likmes nosaka kā procentuālo daļu no apliekamās summas, tās nevar būt mazākas par 5 %, un tās piemēro tikai to kategoriju precēm un pakalpojumiem [preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai], kas norādīti H pielikumā.”

- 6 Šīs direktīvas H pielikums “Piegādājamo preču un sniedzamo pakalpojumu saraksts, uz kuriem var attiecināt pazeminātas [samazinātas] PVN likmes” bija izteikts šādi:

“Pārņemot turpmāk minētās preču kategorijas valstu likumos, dalībvalstis var izmantot apvienoto nomenklatūru, lai precīzi aptvertu attiecīgo kategoriju.

| Kategorija | Apraksts   |
|------------|--|
| [..]       | [..]   |
| 7          | ieejas kartes izrādēm, teātriem, cirkiem, gadatirgiem, izklaides parkiem, koncertiem, muzejiem, zvērudārziem, kinoteātriem, izstādēm un tamlīdzīgiem kultūras pasākumiem un iestādījumiem. |
| [..]       | [..”   |

### Nīderlandes tiesības

- 7 1968. gada 28. jūnija *Wet op de omzetbelasting* (Likums par apgrozījuma nodokli) (*Stb.* 1968, Nr. 329) pamatlietas faktiem piemērojamā redakcijā (turpmāk tekstā – “Likums par apgrozījuma nodokli”) 9. pantā ir paredzēts:

“Nodoklis ir 21 %.

2. Atkāpjoties no 1. punkta, nodoklis ir:

- a) 6 % preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanai, kas ir minētas šim likumam pievienotajā I tabulā;

[..”

- 8 Likumam par apgrozījuma nodokli pievienotajā I tabulā ir uzskaitītas tās preču piegādes un to pakalpojumu sniegšana, kam ir piemērojama šī likuma 9. panta 2. punkta a) apakšpunktā paredzētā samazinātā likme. Minētās tabulas b.14 punktā ir paredzēts:

“Ieejas kartes:

[..]

- c) publiskos muzejos vai kolekcijās, tostarp ar tiem cieši saistītas tādu preču kā katalogu, fotogrāfiju un kopiju piegādes;

[..]

- g) izklaides parkos, rotaļu laukumos un dekoratīvajos dārzos, kā arī citos šāda veida objektos, kas primāri un pastāvīgi ir paredzēti izklaidei un atpūtai dzīves vietas tuvumā.”

### Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

- 9 *Stadion Amsterdam* ir sabiedrība, kas pārvalda daudzprofilu ēku kompleksu ar nosaukumu *Arena*, ko veido stadions un ar to saistītās iekārtas. Futbola kluba *AFC Ajax* (turpmāk tekstā – “*AFC Ajax*”) muzejs arī atrodas šajā kompleksā.
- 10 *Stadion Amsterdam* izīrē stadionu trešajām personām sporta sacensību organizēšanai un papildus – izpildītājmākslinieku koncertiem. Turklāt tas piedāvā iespēju apmeklēt *Arena* laikā, kad nav plānoti sporta vai mūzikas pasākumi, maksas ekskursijas “World of Ajax”, ko veido stadiona apmeklējums gida pavadībā, kā arī muzeja *AFC Ajax* apmeklējums bez gida. Šajā ziņā dalībnieki, ko pavada gids, kurš tiem sniedz dažādu informāciju par *AFC Ajax*, stadionu un mūzikas priekšnesumiem, iekļūst tribīnē

un futbola laukumā un apmeklē preses telpu un stadiona kontroles telpu. Apmeklējuma gida pavadībā noslēgumā dalībniekiem ir iespēja brīvprātīgi apmeklēt *AFC Ajax* muzeju. Laikposmā, par kuru ir runa pamatlietā, tas ir, no 2001. gada 1. janvāra līdz 2005. gada 30. jūnijam, minēto muzeju varēja apmeklēt vienīgi, piedaloties stadiona apmeklējuma gida pavadībā.

- 11 Apgalvojot, ka ekskursija ir jāuzskata par pakalpojumu kultūras jomā, uz kuru attiecas Likuma par apgrozījuma nodokli I tabulas b.14. punkta c) apakšpunkts, vai par atpūtu vai izklaidi, uz ko attiecas šīs pašas tabulas b.14. punkta g) apakšpunkts, *Stadion Amsterdam* no šī pakalpojuma gūtajam apgrozījumam piemēroja šajā likumā paredzēto samazināto PVN likmi.
- 12 Pēc nodokļu revīzijas nodokļu iestādes inspektors uzskatīja, ka šim pakalpojumam ir jāpiemēro parastā PVN likme. Līdz ar to tas izdeva paziņojumu par uzrēķinu par laikposmu no 2001. gada 1. janvāra līdz 2002. gada 30. jūnijam un laikposmu no 2002. gada 1. jūlija līdz 2005. gada 30. jūnijam.
- 13 *Stadion Amsterdam* apstrīdēja šo paziņojumu *rechtbank Haarlem* (Hārlemas tiesa, Nīderlande). Par šīs tiesas taisīto spriedumu tika iesniegta apelācijas sūdzība *Gerechthof te Amsterdam* (Amsterdamas apelācijas tiesa, Nīderlande). *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlandes Augstākā tiesa), lemjot par kasācijas sūdzību, ko ir iesniedzis valsts sekretārs finanšu lietās, ar 2012. gada 10. augusta spriedumu atcēla apelācijas instances spriedumu un nosūtīja lietu atpakaļ *Gerechthof te 's-Gravenhage* (Hāgas apelācijas tiesa, Nīderlande). Pēc jaunas kasācijas sūdzības par apelācijas tiesas spriedumu *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlandes Augstākā tiesa) ar 2014. gada 14. novembra spriedumu atcēla pēdējo minēto spriedumu. Tā nosūtīja lietu atpakaļ *Gerechthof te 's-Hertogenbosch* (Hertogenboshas apelācijas tiesa, Nīderlande), kas taisīja spriedumu 2015. gada 16. jūlijā.
- 14 Savā spriedumā *Gerechthof te 's-Hertogenbosch* (Hertogenboshas apelācijas tiesa) pamatojās uz vērtējumu, kas arī izriet no *Gerechthof te Amsterdam* (Amsterdamas apelācijas tiesa) sprieduma, ka ekskursija ir vienots pakalpojums, kas nevar tikt sadalīts, lai piemērotu īpašu PVN likmi vienai no šī pakalpojuma daļām. *Gerechthof te 's-Hertogenbosch* (Hertogenboshas apelācijas tiesa) tādējādi nosprieda, ka ienākumi, kas ir saņemti kā atlīdzība par ekskursiju, kopumā ir jāapliek ar parasto PVN likmi.
- 15 Par *Gerechthof te 's-Hertogenbosch* (Hertogenboshas apelācijas tiesa) spriedumu tika iesniegta kasācijas sūdzība *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlandes Augstākā tiesa), kura precizē, ka no valsts procedūras izriet, ka attiecīgo pakalpojumu veido divas sastāvdaļas, t.i., stadiona apmeklējums gida pavadībā un *AFC Ajax* muzeja apmeklējums, no kuriem pirmā ir galvenā sastāvdaļa un otrā – papildelements, tādējādi minētās sastāvdaļas veido vienotu pakalpojumu. Šajā ziņā tā norāda, ka cena ir jāsamaksā par šīm divām sastāvdaļām un ka laikposmā, uz kuru attiecas tajā apstrīdētais paziņojums par uzrēķinu, apmeklētājiem nebija iespējas apmeklēt vienīgi *AFC Ajax* muzeju.
- 16 Šī tiesa jautā, vai tas, ka ekskursija pa stadionu gida pavadībā un *AFC Ajax* muzeja apmeklējums ir tik cieši savstarpēji saistīti, ka PVN mērķiem tie ir jāuzskata par vienotu pakalpojumu, nozīmē, ka šim pakalpojumam neapšaubāmi ir piemērojama viena un tā pati PVN likme. Šīs tiesas ieskatā, lai gan šķiet, ka šī interpretācija izriet no Tiesas judikatūras, it īpaši no 1999. gada 25. februāra sprieduma lietā *CPP* (C-349/96, EU:C:1999:93), 2010. gada 11. februāra sprieduma lietā *Graphic Procédé* (C-88/09, EU:C:2010:76) un 2013. gada 17. janvāra sprieduma lietā *BGŻ Leasing* (C-224/11, EU:C:2013:15), *Stadion Amsterdam* interpretācija, saskaņā ar kuru vienota pakalpojuma dažādām sastāvdaļām noteiktos apstākļos var tikt piemērotas dažādas PVN likmes, var tikt pamatota ar citiem Tiesas spriedumiem, it īpaši 2006. gada 6. jūlija spriedumu *Talacre Beach Caravan Sales* (C-251/05, EU:C:2006:451) un 2010. gada 6. maija spriedumu Komisija/Francija (C-94/09, EU:C:2010:253).
- 17 Iesniedzējtiesa neizslēdz, ka 2006. gada 6. jūlija spriedums *Talacre Beach Caravan Sales* (C-251/05, EU:C:2006:451) un 2010. gada 6. maija spriedums Komisija/Francija (C-94/09, EU:C:2010:253) var tikt interpretēti tādējādi, ka, ja vienota pakalpojuma ietvaros ir iespējams nošķirt konkrētu un specifisku sastāvdaļu, kam tiktu uzlikta samazināta PVN likme, ja tas tiktu sniegts atsevišķi, tad šī samazinātā

PVN likme ir piemērojama šai noteiktajai konkrētajai un specifiskajai pakalpojuma sastāvdaļai, izslēdzot tā pārējos aspektus. Tomēr samazinātas PVN likmes selektīva piemērošana vienai vienota pakalpojuma sastāvdaļai ir atkarīga no nosacījuma, ka tādējādi netiek sagrozīta konkurence starp pakalpojumu sniedzējiem un ka netiek izkropļota PVN sistēmas darbība. Konkrēti, jāpārlicinās, ka vienota pakalpojuma konkrētas un specifiskas sastāvdaļas cena var tikt noteikta un ka tā atspoguļo šīs sastāvdaļas faktisko vērtību, lai izslēgtu minētajai sastāvdaļai piedēvētās cenas mākslīgu palielināšanu.

18 Šajā ziņā iesniedzējtiesa precizē, ka gadījumā, ja ir jānošķir divas attiecīgo pakalpojumu veidojošas sastāvdaļas, tā kopējā cena sasniedz 10 EUR par personu, no kuriem 3,50 EUR atbilst *AFC Ajax* muzeja apmeklējuma cenai.

19 Šādos apstākļos *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlandes Augstākā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai Sestās direktīvas 12. panta 3. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka gadījumā, ja pakalpojumu, kas attiecībā uz PVN iekasēšanu ir vienots darījums, veido divas vai vairākas konkrētas un specifiskas sastāvdaļas, kurām būtu piemērojamas atšķirīgas PVN likmes, ja tās tiktu sniegtas kā atsevišķi pakalpojumi, PVN par šo pakalpojumu kompleksu ir jāiekasē atbilstoši šim sastāvdaļām piemērojamām atšķirīgajām likmēm, ja samaksu par pakalpojumu var sadalīt atbilstoši minēto sastāvdaļu pareizai attiecībai?”

### Par prejudiciālo jautājumu

20 Uzdodot jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Sestā direktīva ir jāinterpretē tādējādi, ka vienots pakalpojums, kāds ir aplūkots pamatlietā un ko veido divas atsevišķas sastāvdaļas, no kurām viena ir galvenā, bet otra – papildelements, kam, ja tās tiktu sniegtas atsevišķi, tiktu uzliktas dažādas PVN likmes, ir jāapliek ar nodokli saskaņā ar šīm sastāvdaļām piemērojamo PVN likmi, ja var tikt identificēta katras sastāvdaļas cena, kas veido kopējo cenu, ko maksā patērētājs, lai varētu saņemt šo pakalpojumu.

21 Vispirms ir jāatgādina, ka no Tiesas judikatūras izriet, ka, ja darījumu veido sastāvdaļu un darbību režģis, jāņem vērā visi apstākļi, kuros notiek attiecīgais darījums, lai noteiktu, vai PVN nolūkos šis darījums ir divi vai vairāki atsevišķi pakalpojumi vai vienots pakalpojums (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2011. gada 10. marts, *Bog u.c.*, C-497/09, C-499/09, C-501/09 un C-502/09, EU:C:2011:135, 52. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2013. gada 21. februāris, *Žamberk*, C-18/12, EU:C:2013:95, 27. punkts un tajā minētā judikatūra).

22 Tiesa arī ir uzskatījusi, ka, pirmkārt, no Sestās direktīvas 2. panta izriet, ka katrs darījums parasti ir uzskatāms par atsevišķu un patstāvīgu un ka, otrkārt, darījums, kas no ekonomiskā viedokļa ir viens pakalpojums, lai neizkropļotu PVN sistēmas darbību, nebūtu mākslīgi jāsadala. Jāuzskata, ka ir vienots pakalpojums, ja divas vai vairākas sastāvdaļas vai darbības, ko sniedzis nodokļu maksātājs klientam, ir tik cieši saistītas, ka tās objektīvi veido vienotu, ekonomiski nedalāmu pakalpojumu, kura sadalīšana būtu mākslīga (spriedumi, 2011. gada 10. marts, *Bog u.c.*, C-497/09, C-499/09, C-501/09 un C-502/09, EU:C:2011:135, 53. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2016. gada 10. novembris, *Baštová*, C-432/15, EU:C:2016:855, 70. punkts un tajā minētā judikatūra).

23 Turklāt vienots pakalpojums ir tad, ja viena vai vairākas sastāvdaļas veido galveno pakalpojumu, bet savukārt pārējās sastāvdaļas ir uzskatāmas par vienu vai vairākiem papildpakalpojumiem, uz kuriem attiecas tāds pats nodokļu režīms kā uz galveno pakalpojumu. It īpaši pakalpojums ir uzskatāms par galvenā pakalpojuma papildpakalpojumu, ja tas pats par sevi nav klienta mērķis, bet veids, kā visērtāk saņemt pakalpojumu sniedzēja galveno pakalpojumu (spriedumi, 2011. gada 10. marts, *Bog u.c.*,

C-497/09, C-499/09, C-501/09 un C-502/09, EU:C:2011:135, 54. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2016. gada 10. novembris, *Baštová*, C-432/15, EU:C:2016:855, 71. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 24 Šajā ziņā Tiesa attiecībā uz to, vai piekļuve ūdens atrakciju parkam, kas piedāvā apmeklētājiem ne tikai iekārtas, kuras ļauj veikt sporta aktivitātes, bet arī cita veida izklaides un atpūtas aktivitātes, kas veido vienotu pakalpojumu, kuram ir piemērojams Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta m) apakšpunkts, apgalvoja, ka tas, ka ūdens atrakciju parks piedāvā tikai vienu vienotu ieejas biļeti, kas dod tiesības uz visām iekārtām, nenoskaidrojot atkarībā no tā, kāda veida iekārtas faktiski tiek izmantotas, no lietošanas veida un ilguma ieejas biļetes derīguma termiņā, ir nozīmīga norāde uz to, ka pastāv vienots pakalpojums (spriedums, 2013. gada 21. februāris, *Žamberk*, C-18/12, EU:C:2013:95, 32. punkts).
- 25 Pamatlietā saskaņā ar šī sprieduma 21.–23. punktā atgādināto judikatūru iesniedzējtiesa kvalificēja ekskursiju, kas ietver divas šī sprieduma 15. punktā minētās sastāvdaļas, par vienotu pakalpojumu un uzskatīja, ka *AFC Ajax* muzeja apmeklēšana ir attiecīgā stadiona apmeklējuma gida pavadībā papildelements.
- 26 Runājot par jautājumu, vai divām minēto vienoto pakalpojumu veidojošām sastāvdaļām, no kurām viena ir galvenā sastāvdaļa un otra – papildelements, var tikt piemērotas atšķirīgas PVN likmes, kas minētajām sastāvdaļām tiktu piemērotas, ja tās tiktu sniegtas atsevišķi, tāda Sestās direktīvas interpretācija, ka tā atļauj šādu nodokļa uzlikšanu, būtu pretrunā šī sprieduma 21.–23. punktā minētajai judikatūrai. Kā pieļauj *Stadion Amsterdam*, Nīderlandes valdība un Komisija savos rakstveida apsvērumos, no pašas šī darījuma, kas ietver vairākas sastāvdaļas, kvalifikācijas par vienotu pakalpojumu izriet, ka šim darījumam tiks piemērota viena un tā pati PVN likme (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2013. gada 17. janvāris, *BGŻ Leasing*, C-224/11, EU:C:2013:15, 30. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2016. gada 10. novembris, *Baštová*, C-432/15, EU:C:2016:855, 71. punkts un tajā minētā judikatūra). Dalībvalstīm atstātā iespēja uzlikt dažādām vienotu pakalpojumu veidojošām sastāvdaļām dažādas minētajām sastāvdaļām piemērojamas PVN likmes mākslīgi sadalītu šo pakalpojumu un riskētu izkropļot PVN sistēmas darbību, pretēji šī sprieduma 22. punktā minētajai judikatūrai.
- 27 Tādējādi tas tā ir arī iesniedzējtiesas norādītajā gadījumā, kad ir iespējams identificēt katrai no vienoto pakalpojumu veidojošajām atsevišķajām sastāvdaļām atbilstošu cenu. Tas, ka šāda identifikācija ir iespējama vai ka puses ir vienprātis par šīm cenām, nevar pamatot izņēmumu no principiem, kas izriet no šī sprieduma 22. un 23. punktā minētās judikatūras.
- 28 Turklāt varētu tikt apdraudēts nodokļu neitralitātes princips, jo diviem vienotiem pakalpojumiem, ko veido divas vai vairākas atsevišķas sastāvdaļas, kas no visiem viedokļiem ir līdzīgas, saskaņā ar minēto pieņēmumu var tikt uzliktas dažādas PVN likmes, kas ir piemērojamas minētajām sastāvdaļām atkarībā no tā, vai ir vai nav iespējams identificēt šīm dažādajām sastāvdaļām atbilstošu cenu.
- 29 Vēl ir jāpārbauda, vai prejudiciālajā jautājumā norādītajā gadījumā izņēmums no šī sprieduma 21.–23. punktā atgādinātajiem principiem var izrietēt no 1999. gada 25. februāra sprieduma *CPP* (C-349/96, EU:C:1999:93), 2003. gada 8. maija sprieduma Komisija/Francija (C-384/01, EU:C:2003:264), 2006. gada 6. jūlija sprieduma *Talacre Beach Caravan Sales* (C-251/05, EU:C:2006:451) un 2010. gada 6. maija sprieduma Komisija/Francija (C-94/09, EU:C:2010:253), uz kuriem savā lēmumā par prejudiciāla jautājuma uzdošanu atsaucas iesniedzējtiesa vai savos Tiesā iesniegtajos apsvērumos – *Stadion Amsterdam*.
- 30 Pirmkārt, runājot par 1999. gada 25. februāra spriedumu *CPP* (C-349/96, EU:C:1999:93), Tiesa minētā sprieduma 29. punktā uzskatīja, ka ir svarīgi meklēt attiecīgajam darījumam raksturīgus elementus, lai noteiktu, vai nodokļu maksātājs sniedz patērētājam, kas tiek uzskatīts par vidusmēra patērētāju, vairākus atsevišķus galvenos pakalpojumus vai vienotu pakalpojumu. Tiesas ieskatā, ar šo metodi tiek

ņemts vērā divkāršais apstāklis, kas katrā ziņā ir atgādināts šī sprieduma 22. punktā, saskaņā ar kuru, pirmkārt, no Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta izriet, ka katra pakalpojuma sniegšana parasti ir jāuzskata par atsevišķu un patstāvīgu un, otrkārt, pakalpojums, kas no ekonomiskā viedokļa ir viens pakalpojums, lai neizkropļotu PVN sistēmas darbību, nebūtu mākslīgi jāsadala. Tādējādi šī sprieduma 29. punkts nevar tikt saprasts tādējādi, ka tas ļauj piemērot atsevišķu PVN likmi specifiskai un konkrētai vienota pakalpojuma sastāvdaļai. Tieši pretēji no minētā punkta izriet, ka šāda piemērošana mākslīgi sadalītu vienotu pakalpojumu.

- 31 Otrkārt, attiecībā uz 2003. gada 8. maija spriedumu Komisija/Francija (C-384/01, EU:C:2003:264) ir jāprecizē, ka, no vienas puses, šis spriedums attiecas uz dalībvalsts tiesību aktu, kas ierobežo PVN samazināto likmju piemērošanu uz noteiktu gāzes un elektroenerģijas piegāžu kategoriju, kuras norādītas minētajā direktīvā, tas ir, šādu piegāžu, kas veiktas publiskos tīklos, cenas fiksēto daļu, atbilstību Sestās direktīvas 12. panta 3. punkta a) un b) apakšpunktam. No otras puses, ir jānorāda, ka šīs pienākumu neizpildes konstatēšanas procedūras ietvaros Tiesa ir konstatējusi, ka Komisija nav pierādījusi, ka šīs samazinātās likmes piemērošana vienīgi gāzes un elektroenerģijas piegādei pārkāpj Sestajai direktīvai raksturīgo nodokļu neitralitātes principu, nekādā veidā neatrisinot jautājumu, vai pastāv vienots pakalpojums. Tātad no šī sprieduma nevar izdarīt nekādus secinājumus attiecībā uz iespēju vienota pakalpojuma atsevišķām sastāvdaļām piemērot atšķirīgu PVN likmi.
- 32 Treškārt, runājot par 2006. gada 6. jūlija spriedumu *Talacre Beach Caravan Sales* (C-251/05, EU:C:2006:451), tas, kā tas izriet no šī sprieduma 14. punkta, attiecas uz jautājumu, vai fakts, ka noteiktas preces ir vienotas piegādes objekti, kas ietver, no vienas puses, galveno preci, uz kuru saskaņā ar šīs dalībvalsts tiesību aktiem attiecas atbrīvojums ar samaksātā nodokļa atmaksāšanu Sestās direktīvas 28. panta 2. punkta a) apakšpunkta izpratnē, un, no otras puses, preces, kuras saskaņā ar šiem tiesību aktiem nav iekļautas šāda atbrīvojuma piemērošanas jomā, liedz attiecīgajai dalībvalstij par šo atbrīvoto preču piegādi iekasēt PVN atbilstoši parastajai likmei.
- 33 Tiesa, kas ir atbildējusi uz šo jautājumu noliedzot, ir uzsvērusi, ka lietā, kurā ir taisīts minētais spriedums, aplūkotajā situācijā tādu preču piegāžu atbrīvošana, kas ir piegādātas kopā ar galveno preci, kura valsts tiesiskajā regulējumā skaidri ir izslēgta no atbrīvojuma, esot pretrunā Sestās direktīvas 28. panta 2. punkta a) apakšpunkta tekstam un mērķim, saskaņā ar kuru šajā pēdējā minētā tiesību normā paredzētās atkāpes piemērošanas joma attiecas tikai uz to, kas bija skaidri norādīts 1991. gada 1. janvāra valsts tiesību aktos (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2006. gada 6. jūlijs, *Talacre Beach Caravan Sales*, C-251/05, EU:C:2006:451, 20.–22. punkts). Šajā spriedumā Tiesa skaidri ir konstatējusi, ka judikatūra, kas attiecas uz vienotu darījumu aplikšanu ar nodokli, nav piemērojama atbrīvojumiem ar samaksātā nodokļa atmaksāšanu, kas norādīti Sestās direktīvas 28. pantā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2006. gada 6. jūlijs, *Talacre Beach Caravan Sales*, C-251/05, EU:C:2006:451, 24. punkts).
- 34 Ceturtkārt, 2010. gada 6. maija spriedums Komisija/Francija (C-94/09, EU:C:2010:253) attiecas uz valsts tiesību aktu, kuros ir paredzēts, ka dalībvalsts selektīvi piemēro samazinātu PVN likmi apbedīšanas sabiedrību veiktai liķa pārvadāšanai ar transportlīdzekli, izslēdzot citus to sniegtus pakalpojumus un ar to saistīto preču piegādi, saderību ar Direktīvu 2006/112. Lai noteiktu, vai samazinātās PVN likmes selektīva piemērošana atbilda Direktīvas 2006/112 no 96. panta līdz 99. panta 1. punktam, Tiesa norādīja, ka jautājums, vai darījums, kas ietver vairākas sastāvdaļas, ir jāuzskata par vienotu pakalpojumu, nav noteicošs, lai dalībvalstis īstenotu tām Direktīvā 2006/112 piešķirto rīcības brīvību attiecībā uz samazinātās PVN likmes piemērošanu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2010. gada 6. maijs, Komisija/Francija, C-94/09, EU:C:2010:253, 33. punkts). Šādos apstākļos Tiesa uzskatīja, ka nav vajadzīgs noskaidrot, vai apbedīšanas uzņēmumu sniegtie apbedīšanas pakalpojumi ir vai nav jāuzskata par vienotu pakalpojumu, bet ka turpretim ir svarīgi pārbaudīt, vai liķa pārvadāšana ar transportlīdzekli ir konkrēts un specifisks tādas pakalpojumu kategorijas aspekts, kas ir minēta Direktīvas 2006/112 III pielikuma 16. punktā, un vajadzības gadījumā pārbaudīt, vai šīs likmes piemērošana apdraud nodokļu neitralitātes principu (spriedums, 2010. gada 6. maijs, Komisija/Francija, C-94/09, EU:C:2010:253, 34. punkts).

- 35 Tātad šajā spriedumā Tiesa it īpaši ir izteikusies, kā izriet no tā 33. punkta, par Direktīvā 2006/112 dalībvalstīm piešķirtās rīcības brīvības apjomu, selektīvi piemērojot samazinātu likmi. Savukārt pamatlietā ir aplūkota atšķirīga rakstura problēma.
- 36 Ņemot vērā visu iepriekš minēto, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka Sestā direktīva ir jāinterpretē tādējādi, ka vienotam pakalpojumam, kāds ir aplūkots pamatlietā un ko veido divas atsevišķas sastāvdaļas, no kurām viena ir galvenā, bet otra – papildelements, kam, ja tās tiktu sniegtas atsevišķi, tiktu uzliktas dažādas PVN likmes, ir jāuzliek viena PVN likme, kas ir piemērojama šim vienotajam pakalpojumam un kas tiek noteikta atkarībā no galvenās sastāvdaļas, un tas tā ir arī tad, ja var tikt identificēta katras sastāvdaļas cena, kas veido patērētāja maksāto kopējo cenu, lai varētu saņemt šo pakalpojumu.

### Par tiesāšanās izdevumiem

- 37 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (devītā palāta) nospriež:

**Padomes Direktīvas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķina bāze, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes Direktīvu 2001/4/EK (2001. gada 19. janvāris), ir jāinterpretē tādējādi, ka vienotam pakalpojumam, kāds ir aplūkots pamatlietā un ko veido divas dažādas sastāvdaļas, no kurām viena ir galvenā, bet otra – papildelements, kam, ja tās tiktu sniegtas atsevišķi, tiktu uzliktas dažādas pievienotās vērtības nodokļa likmes, ir jāuzliek viena pievienotās vērtības nodokļa likme, kas piemērojama šim vienotajam pakalpojumam un kas tiek noteikta atkarībā no galvenās sastāvdaļas, un tas tā ir arī tad, ja var tikt identificēta katras sastāvdaļas cena, kas veido patērētāja maksāto kopējo cenu, lai varētu saņemt šo pakalpojumu.**

[Paraksti]