



## Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (nionde avdelningen)

den 18 januari 2018\*

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Direktiv 77/388/EEG – Artikel 12.3 a tredje stycket – Reducerad mervärdesskattesats – Bilaga H, kategori 7 – En och samma tjänst sammansatt av två olika delar – Selektiv tillämpning av en reducerad mervärdesskattesats på en av dessa delar – Guidad rundtur ’World of Ajax’ – Besök på museet AFC Ajax”

I mål C-463/16,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Hoge Raad der Nederlanden (Högsta domstolen i Nederländerna) genom beslut av den 12 augusti 2016, som inkom till domstolen den 17 augusti 2016, i målet

**Stadion Amsterdam CV**

mot

**Staatssecretaris van Financiën**

meddelar

DOMSTOLEN (nionde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden C. Vajda (referent) samt domarna E. Juhász och K. Jürimäe,

generaladvokat: P. Mengozzi,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Stadion Amsterdam CV, genom J.F. Kijftenbelt och T J. Kok, belastingsadviseurs,
- Nederländernas regering, genom M. Bulterman och J. Langer, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och G. Wils, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

\* Rättegångsspråk: nederländska.

## Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 12.3 a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2001/4/EG av den 19 januari 2001 (EGT L 22, 2001, s. 17) (nedan kallat sjätte direktivet).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Stadion Amsterdam CV och Staatssecretaris van Financiën (statssekreteraren i finansministeriet, Nederländerna) angående Staatssecretaris beslut att inte godta att Stadion Amsterdam CV tillämpar en reducerad mervärdesskattesats på de turistaktiviteter denna erbjuder.

### Tillämpliga bestämmelser

#### *Unionsrätt*

- 3 Sjätte direktivet upphävdes och ersattes den 1 januari 2007 av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1). Med hänsyn till tidpunkten för de aktuella omständigheterna är emellertid sjätte direktivet fortfarande tillämpligt i det nationella målet.
- 4 I artikel 2 i sjätte direktivet föreskrevs följande:

”Mervärdesskatt skall betalas för

  1. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap,

...”
- 5 I artikel 12.3 a i direktivet föreskrevs följande:

”Grundskattesatsen för mervärdesskatt skall fastställas av varje medlemsstat som en viss procentsats av beskattningsunderlaget och skall vara densamma för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster. Från och med den 1 januari 2001 till och med den 31 december 2005 får denna procentsats inte vara lägre än 15 %.

...

Medlemsstaterna får dessutom tillämpa en eller två reducerade skattesatser. Dessa skall fastställas som en procentsats av beskattningsunderlaget, vilken inte får vara lägre än 5 % och de skall endast tillämpas på tillhandahållande av sådana varor och tjänster som anges i bilaga H.”
- 6 Bilaga H till sjätte direktivet, som har rubriken ”Förteckning över omsättning av varor och tjänster på vilka reducerade mervärdesskattesatser kan tillämpas”, hade följande lydelse.

”När medlemsstaterna överför nedanstående varukategorier till inhemsk lagstiftning får de använda Kombinerade tull- och statistiknomenklaturen för att fastställa den exakta täckningen av respektive kategori.

Kategori	Beskrivning
...	...
7	Tillträde till föreställningar, teatrar, cirkusar, marknader, nöjesparker, konserter, museer, djurparker, biografier, utställningar och liknande kulturella evenemang och anordningar.
...	...”

### ***Nederländsk rätt***

- 7 Artikel 9 i Wet op de omzetbelasting (mervärdesskattelagen) av den 28 juni 1968 (Stb. 1968, nr 329), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad mervärdesskattelagen) har följande lydelse:

”Skatten uppgår till 21 procent.

2. Med undantag från punkt 1 uppgår skatten till

- a. 6 procent för leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som anges i tabell I som har bifogats till denna lag.

...”

- 8 Tabell I i mervärdesskattelagen innehåller en förteckning över leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster på vilka den reducerade skattesats som föreskrivs i artikel 9.2 a i lagen är tillämplig. I punkt b.14 i denna tabell anges följande:

”Tillgång till:

...

- c. offentliga museer eller samlingar, inbegripet därmed nära besläktade leveranser av varor, såsom kataloger, fotografier och fotokopior.

...

- g. nöjesparker, lekplatser, prydnadsträdgårdar och liknande anläggningar som primärt och permanent är inrättade för förströelse och rekreation.”

### **Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan**

- 9 Stadion Amsterdam är ett företag som driver ett multifunktionellt byggnadskomplex, kallat Arenan, som består av en stadion med tillhörande anläggningar. Komplexet inrymmer även ett museum tillägnat fotbollsklubben AFC Ajax (nedan kallad AFC Ajax).
- 10 Stadion Amsterdam hyr ut stadion till tredje man för sportevenemang och vid enstaka tillfällen för konserter. När det inte pågår några sportevenemang eller konserter erbjuder Stadion Amsterdam dessutom en möjlighet att besöka arenan, genom att tillhandahålla avgiftsbelagda rundturer, kallade

”World of Ajax”. Rundturerna består av en guidad rundvandring genom stadion och ett besök, utan guide, på museet för AFC Ajax. Under rundvandringen besöker deltagarna – tillsammans med en guide som berättar om AFC Ajax, stadion och konserterna – läktarna, fotbollsplanen, pressrummet och kontrollrummet. Efter rundvandringen har deltagarna möjlighet att utan guide besöka museet för AFC Ajax. Under den period som är aktuell i det nationella målet, det vill säga mellan den 1 januari 2001 och den 30 juni 2005, var det inte möjligt att besöka museet utan att delta i en guidad rundtur.

- 11 Stadion Amsterdam ansåg att rundturerna borde betraktas som tjänster på kulturområdet, i den mening som avses i punkt b.14 c i tabell 1 till mervärdesskattelagen, eller på rekreations- eller förströelseområdet, i den mening som avses i punkt b.14 g i denna tabell, och tillämpade därför den reducerade mervärdesskatt som föreskrivs i denna lag på den omsättning som härrörde från denna tjänst.
- 12 Till följd av en skatterevision fann skattemyndigheten att den normala mervärdesskattesatsen skulle tillämpas på denna tjänst. Skattemyndigheten meddelade därför ett beslut om efterbeskattning för perioderna från den 1 januari 2001 till den 30 juni 2002 och från den 1 juli 2002 till den 30 juni 2005.
- 13 Stadion Amsterdam överklagade detta beslut till Rechtbank Haarlem (Domstolen i Harlem, Nederländerna). Den dom som meddelades av denna domstol överklagades till Gerechtshof te Amsterdam (Appellationsdomstolen i Amsterdam, Nederländerna). Hoge Raad der Nederlanden (Högsta domstolen i Nederländerna) prövade det överklagande som ingetts av Staatssecretaris och upphävde, genom dom av den 10 augusti 2012, den dom som meddelats av Gerechtshof te Amsterdam (Appellationsdomstolen i Amsterdam) och hänvisade målet till Gerechtshof te 's-Gravenhage (Appellationsdomstolen i Haag, Nederländerna). Även den dom som meddelades av Gerechtshof te 's-Gravenhage (Appellationsdomstolen i Haag) överklagades och Hoge Raad der Nederlanden (Högsta domstolen i Nederländerna) upphävde denna dom genom en dom meddelad den 14 november 2014. Hoge Raad der Nederlanden (Högsta domstolen i Nederländerna) hänvisade målet till Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Appellationsdomstolen i 's-Hertogenbosch, Nederländerna) som meddelade dom i målet den 16 juli 2015.
- 14 Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Appellationsdomstolen i 's-Hertogenbosch) grundade sin dom på den bedömning, som även framgick av den dom som meddelats av Gerechtshof te Amsterdam (Appellationsdomstolen i Amsterdam), att en rundtur utgjorde en enda tjänst som inte kunde delas upp på så sätt att en särskild mervärdesskattesats kunde tillämpas på en av delarna av denna tjänst. Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Appellationsdomstolen i 's-Hertogenbosch) fann således att intäkterna från rundturerna i sin helhet skulle omfattas av den normala mervärdesskattesatsen.
- 15 Hoge Raad der Nederlanden (Högsta domstolen i Nederländerna), till vilken den dom som meddelats av Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Appellationsdomstolen i 's-Hertogenbosch) har överklagats, har förklarat att det av det nationella förfarandet framgår att tillhandahållandet av den aktuella tjänsten består av två delar, nämligen den guidade rundturen på stadion och besöket på museet för AFC Ajax. Den första delen utgör den huvudsakliga delen och den andra delen är underordnad, och delarna ger på så sätt upphov till en enda tjänst. Hoge Raad der Nederlanden (Högsta domstolen i Nederländerna) har i detta hänseende angett att det pris som betalas avser dessa två delar och att besökarna, under den tid som det omtvistade beslutet om efterbeskattning avser, inte bara kunde besöka museet för AFC Ajax.
- 16 Frågan är dock huruvida det förhållandet att rundvandringen på stadion och besöket på museet för AFC Ajax är så nära sammanbundna att dessa två delar i mervärdesskattehänseende ska betraktas som en och samma tjänst, innebär att en och samma mervärdesskattesats automatiskt ska tillämpas på tillhandahållandet av denna tjänst. Denna domstol anser att även om denna tolkning verkar följa av EU-domstolens praxis, bland annat av domen av den 25 februari 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93), domen av den 11 februari 2010, Graphic Procédé (C-88/09, EU:C:2010:76), och domen av den 17 januari 2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15), så kan det finnas stöd för den tolkning som

Stadion Amsterdam företräder, nämligen att olika delar av en och samma tjänst under vissa omständigheter kan omfattas av olika mervärdesskattesatser, i andra domar som meddelats av EU-domstolen, bland annat domen av den 6 juli 2006, *Talacre Beach Caravan Sales* (C-251/05, EU:C:2006:451), och domen av den 6 maj 2010, kommissionen/Frankrike (C-94/09, EU:C:2010:253).

- 17 Den hänskjutande domstolen utesluter inte att domen av den 6 juli 2006, *Talacre Beach Caravan Sales* (C-251/05, EU:C:2006:451), och domen av den 6 maj 2010, kommissionen/Frankrike (C-94/09, EU:C:2010:253), kan tolkas på så sätt att när det är möjligt att inom en och samma tjänst urskilja en konkret och specifik del, som, om den tillhandahållits separat, skulle omfattas av en reducerad mervärdesskattesats, så ska denna reducerade mervärdesskattesats tillämpas på denna konkreta och specifika del av tjänsten, men inte på övriga delar av tjänsten. En selektiv tillämpning av den reducerade mervärdesskattesatsen på endast en del av en sammansatt tjänst förutsätter emellertid att detta inte leder till att konkurrensen mellan tjänsteutövarna snedvrids och att mervärdesskattesystemets funktion inte skadas. Konkret innebär detta att det måste gå att fastställa priset för den konkreta och specifika delen av den sammansatta tjänsten och att priset måste spegla denna dels verkliga värde, så att det är uteslutet att denna del på ett konstlat sätt åsätts ett för högt pris.
- 18 Den hänskjutande domstolen har i detta avseende påpekat att för det fall de båda delar som ingår i den aktuella tjänsten ska tas upp var för sig, så är priset för hela tjänsten 10 euro per person, där 3,50 euro motsvarar priset för att besöka museet för AFC Ajax.
- 19 Under dessa omständigheter beslutade Hoge Raad der Nederlanden (Högsta domstolen i Nederländerna) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Ska artikel 12.3 a i sjätte direktivet tolkas så, att om en tjänst som i mervärdesskattehanseende utgör en enda tjänst är sammansatt av två eller fler konkreta och specifika delar, för vilka olika mervärdesskattesatser skulle gälla om dessa tillhandahölls som separata tjänster, ska då uppbörden av mervärdesskatt för denna sammansatta tjänst ske till de olika skattesatser som gäller för dessa delar, såvitt ersättningen för tjänsten på ett lämpligt sätt kan delas upp mellan delarna?”

### **Prövning av tolkningsfrågan**

- 20 Den hänskjutande domstolen har ställt frågan för att få klarhet i huruvida sjätte direktivet ska tolkas på så sätt att en och samma tjänst, såsom den i det nationella målet, som består av två olika delar, en huvudsaklig och en underordnad, vilka skulle omfattas av olika mervärdesskattesatser om de tillhandahållits separat, ska beskattas enligt den mervärdesskatt som är tillämplig på var och en av dessa delar, när det är möjligt att fastställa priset för var och en av delarna i det totala pris som betalas av konsumenten för att kunna åtnjuta denna tjänst.
- 21 Av EU-domstolens rättspraxis framgår att när en transaktion utgörs av flera olika delar och handlingar ska det först göras en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionen i fråga för att avgöra om det, från ett mervärdesskatteperspektiv, rör sig om två eller flera fristående tjänstetillhandahållanden eller ett enda tjänstetillhandahållande (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 mars 2011, *Bog m.fl.*, C-497/09, C-499/09, C-501/09 och C-502/09, EU:C:2011:135, punkt 52 och där angiven rättspraxis, och dom av den 21 februari 2013, *Žamberk*, C-18/12, EU:C:2013:95, punkt 27 och där angiven rättspraxis).
- 22 Domstolen har också slagit fast dels att det av artikel 2 i sjätte direktivet följer att varje transaktion i regel ska anses som separat och självständig, dels att transaktionen som ur ekonomisk synvinkel utgörs av ett enda tjänstetillhandahållande inte får delas upp fiktivt så att mervärdesskattesystemets funktion skadas. Det ska anses föreligga ett enda tillhandahållande när två eller flera delar eller handlingar som en skattskyldig person utför för en kund har ett så nära samband att de tillsammans



objektivt sett utgör ett enda odelbart ekonomiskt tjänstetillhandahållande och det därför vore konstlat att skilja dem åt (dom av den 10 mars 2011, Bog m.fl., C-497/09, C-499/09, C-501/09 och C-502/09, EU:C:2011:135, punkt 53 och där angiven rättspraxis, och dom av den 10 november 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punkt 70 och där angiven rättspraxis).

- 23 Det rör sig vidare om en enda tjänst när en eller flera delar ska anses utgöra den huvudsakliga tjänsten, medan andra delar däremot ska betraktas som en eller flera underordnade tjänster som skattemässigt ska behandlas på samma sätt som den huvudsakliga tjänsten. En tjänst ska betraktas som underordnad en huvudsaklig tjänst när kunderna inte efterfrågar den i sig, utan den för dem endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den huvudsakliga tjänst som företaget tillhandahåller (dom av den 10 mars 2011, Bog m.fl., C-497/09, C-499/09, C-501/09 och C-502/09, EU:C:2011:135, punkt 54 och där angiven rättspraxis, och dom av den 10 november 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punkt 71 och där angiven rättspraxis).
- 24 Med avseende på frågan huruvida tillträde till en bassänganläggning som inte enbart erbjuder besökarna inrättningar för utövande av idrottsverksamhet, utan även andra former av verksamhet för nöje och rekreation, utgjorde en enda tjänst som omfattades av artikel 132.1 m i direktiv 2006/112, fann domstolen att det förhållande att det endast fanns en enda sorts inträdesbiljett till bassänganläggningen som gav tillgång till alla inrättningar, utan någon åtskillnad i förhållande till vilken typ av inrättning som faktiskt användes eller till på vilket sätt och under hur lång tid den användes under den tid inträdesbiljetten var giltig, utgjorde ett viktigt indicium på att det var fråga om en enda tjänst (dom av den 21 februari 2013, Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, punkt 32).
- 25 I det nationella målet har den hänskjutande domstolen, i enlighet med den rättspraxis som det redogjorts för i punkterna 21–23 i denna dom, betecknat rundturen, som består av de båda delar som angetts i punkt 15 i denna dom, som en enda tjänst och funnit att besöket på museet för AFC Ajax utgjorde en underordnad del i förhållande till den guide rundturen på stadion.
- 26 När det gäller frågan huruvida olika mervärdesskattesatser kan gälla för de två olika delarna av denna tjänst, där den ena är huvudsaklig och den andra underordnad, nämligen de mervärdesskattesatser som skulle vara tillämpliga på dessa delar om de hade tillhandahållits separat, skulle det strida mot den rättspraxis som det redogjorts för i punkterna 21–23 i denna dom att tolka sjätte direktivet på så sätt att detta tillåts enligt direktivet. Av det förhållande att en transaktion som består av flera olika delar anses utgöra en och samma tjänst följer nämligen i sig, såsom Stadion Amsterdam, den nederländska regeringen och kommissionen i sina skriftliga yttranden har medgett, att en och samma mervärdesskattesats ska gälla för denna transaktion (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 januari 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punkt 30 och där angiven rättspraxis, och dom av den 10 november 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punkt 71 och där angiven rättspraxis). Den möjlighet medlemsstaterna ges att tillämpa olika mervärdesskattesatser för de olika delar som ingår i en och samma tjänst, leder till att på ett konstlat sätt dela upp denna tjänst och riskerar att undergräva mervärdesskattesystemets funktion, i strid med den rättspraxis som nämnts i punkt 22 i denna dom.
- 27 Detta gäller även i den situation som den hänskjutande domstolen har redogjort för, där det är möjligt att urskilja det pris som motsvarar varje särskild del av en och samma tjänst. Det förhållande att ett sådant urskiljande är möjligt och att parterna är eniga om dessa priser kan nämligen inte motivera att det görs ett undantag från de principer som följer av den rättspraxis som det redogjorts för i punkterna 22 och 23 i denna dom.
- 28 Dessutom riskerar principen om skatteneutralitet att undergrävas, eftersom två olika tjänster, som båda består av två eller flera särskiljbara delar, som i alla avseenden är likartade, enligt detta antagande skulle kunna omfattas av olika mervärdesskattesatser för de olika delarna, beroende på om det är möjligt att urskilja det pris som motsvarar dessa olika delar eller inte.

- 29 Det återstår att pröva huruvida det, i den situation som avses i tolkningsfrågan, är möjligt att, med stöd av dom av den 25 februari 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93), dom av den 8 maj 2003, kommissionen/Frankrike (C-384/01, EU:C:2003:264), dom av den 6 juli 2006, Talacre Beach Caravan Sales (C-251/05, EU:C:2006:451), och dom av den 6 maj 2010, kommissionen/Frankrike (C-94/09, EU:C:2010:253), – vilka nämnts av den hänskjutande domstolen i dess beslut om hänskjutande eller återopats av Stadion Amsterdam i sitt skriftliga yttrande till domstolen – göra ett undantag från de principer som det redogjorts för i punkterna 21–23 i denna dom.
- 30 Med avseende på, för det första, domen av den 25 februari 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93), fann domstolen, i punkt 29 i den domen, att det är av vikt att fastställa vilka delar som är kännetecknande för transaktionen i fråga för att avgöra om den skattskyldige tillhandahåller konsumenten, som betraktas som en genomsnittlig konsument, flera huvudsakliga fristående tjänster eller en enda tjänst. Enligt domstolen beaktades, genom en sådan metod, den dubbla omständigheten, som det för övrigt erinrats om i punkt 22 i denna dom, att det dels följer av artikel 2.1 i sjätte direktivet att varje tillhandahållande av en tjänst i regel ska anses vara fristående och självständigt, dels förhåller sig så att ett tillhandahållande som ur ekonomisk synvinkel utgörs av en enda tjänst inte får delas upp på ett konstlat sätt så att mervärdesskattesystemets funktion skadas. Punkt 29 i den domen kan således inte tolkas på så sätt att den medger att en särskild mervärdesskattesats tillämpas på en specifik och konkret del av en och samma tjänst. Tvärtom framgår det av nämnda punkt att en sådan tillämpning innebär att ett och samma tjänstetillhandahållande delas upp på ett konstlat sätt.
- 31 Med avseende på, för det andra, domen av den 8 maj 2003, kommissionen/Frankrike (C-384/01, EU:C:2003:264), är det av vikt att påpeka att denna dom avser huruvida en lagstiftning i en medlemsstat som begränsade den reducerade mervärdesskattesatsen till att endast avse en viss typ av tillhandahållande av naturgas och elektricitet som angavs i sjätte direktivet, nämligen den fasta delen av priset på sådana tillhandahållanden via det offentliga nätet, var förenlig med artikel 12.3 a och b i det direktivet. Det ska även påpekas att domstolen, i samband med detta fördragsbrottsförfarande, endast fann att kommissionen inte hade visat att tillämpningen av en reducerad mervärdesskattesats på enbart en aspekt av tillhandahållandet av naturgas och elektricitet stred mot den princip om skatteneutralitet som följer av sjätte direktivet, utan att på något sätt behandla frågan huruvida det var fråga om ett och samma tjänstetillhandahållande. Det går således inte att av denna dom dra någon slutsats med avseende på en eventuell möjlighet att tillämpa en särskild mervärdesskattesats på olika delar av ett och samma tjänstetillhandahållande.
- 32 Med avseende på, för det tredje, dom av den 6 juli 2006, Talacre Beach Caravan Sales (C-251/05, EU:C:2006:451), rör denna, såsom framgår av punkt 14 i den domen, frågan huruvida den omständigheten att vissa varor utgör föremål för en samlad leverans, som omfattar dels en huvudsaklig vara som enligt denna medlemsstats lagstiftning omfattas av ett undantag från skatteplikt med återbetalning av erlagd skatt i den mening som avses i artikel 28.2 a i sjätte direktivet, dels varor som enligt denna lagstiftning inte omfattas av tillämpningsområdet för detta undantag, utgör hinder för att den berörda medlemsstaten uppbär mervärdesskatt enligt normalskattesatsen avseende de varor som inte omfattas av undantaget.
- 33 Domstolen besvarade denna fråga nekande. Domstolen framhöll att ett undantagande från skatteplikt, i den situation som förelåg i det mål som ledde fram till den domen, för varor som levererats tillsammans med den huvudsakliga varan, vilka i nationell lagstiftning uttryckligen inte omfattades av undantaget från skatteplikt, stred mot lydelsen av och syftet med artikel 28.2 a i sjätte direktivet, enligt vilken räckvidden av det undantag som föreskrivs i denna bestämmelse är begränsad till vad som uttryckligen avsågs i den nationella lagstiftningen den 1 januari 1991 (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 juli 2006, Talacre Beach Caravan Sales, C-251/05, EU:C:2006:451, punkterna 20–22). I denna dom konstaterade domstolen uttryckligen att den rättspraxis som avser beskattning av samlade transaktioner inte var tillämplig på de undantag från skatteplikt med återbetalning av erlagd skatt som avses i artikel 28 i sjätte direktivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 juli 2006, Talacre Beach Caravan Sales, C-251/05, EU:C:2006:451, punkt 24).

- 34 Med avseende på, för det fjärde, domen av den 6 maj 2010, kommissionen/Frankrike (C-94/09, EU:C:2010:253), rör denna frågan huruvida det var förenligt med direktiv 2006/112 med en nationell lagstiftning, i vilken det föreskrevs att en medlemsstat selektivt skulle tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på transporter av avlidna med fordon tillhörande begravningsentreprenörer, medan denna reducerade mervärdesskattesats inte gällde för andra tjänster som tillhandahölls av dessa och leveranser av varor med karaktär av bitransaktion till ett sådant tillhandahållande. Vid sin bedömning av om den selektiva tillämpningen av en reducerad mervärdesskattesats var förenlig med artiklarna 96–99.1 i direktiv 2006/112, fann domstolen att frågan huruvida en transaktion som består av flera delar ska betraktas som en enda tjänst inte var avgörande för medlemsstaternas utövande av sitt utrymme för skönmässig bedömning enligt direktiv 2006/112 i fråga om tillämpningen av reducerade mervärdesskattesatser (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 maj 2010, kommissionen/Frankrike, C-94/09, EU:C:2010:253, punkt 33). Det är under dessa omständigheter som domstolen fann att det inte var nödvändigt att undersöka huruvida de tjänster som begravningsentreprenörer tillhandahåller skulle anses utgöra en och samma transaktion. Däremot skulle domstolen pröva huruvida transporter av avlidna med fordon utgjorde en konkret och specifik aspekt av den tjänstekategori som anges i punkt 16 i bilaga III till direktiv 2006/112. Domstolen skulle vidare i förekommande fall pröva huruvida tillämpningen av denna skattesats strider mot principen om skatteneutralitet eller inte (dom av den 6 maj 2010, kommissionen/Frankrike, C-94/09, EU:C:2010:253, punkt 34).
- 35 I denna dom uttalade sig domstolen således, såsom framgår av punkt 33 i den domen, bland annat om räckvidden för medlemsstaternas utrymme för skönmässig bedömning enligt direktiv 2006/112 i fråga om den selektiva tillämpningen av en reducerad mervärdesskattesats. Det nu aktuella nationella målet rör däremot en frågeställning av annan art.
- 36 Av detta följer att den fråga som ställts bör besvaras enligt följande. Sjätte direktivet ska tolkas på så sätt att en och samma tjänst, såsom den i det nationella målet, som består av två särskiljbara delar, en som är huvudsaklig och en som är underordnad, vilka skulle omfattas av olika mervärdesskattesatser om de tillhandahållits separat, ska beskattas enligt endast den mervärdesskattesats som är tillämplig på denna tjänst och som bestäms av dess huvudsakliga del, även om det är möjligt att fastställa priset för var och en av delarna i det totala pris som betalas av konsumenten för att kunna åtnjuta denna tjänst.

### **Rättegångskostnader**

- 37 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.



Mot denna bakgrund beslutar domstolen (nionde avdelningen) följande:

**Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2001/4/EG av den 19 januari 2001, ska tolkas på så sätt att en och samma tjänst, såsom den i det nationella målet, som består av två särskiljbara delar, en som är huvudsaklig och en som är underordnad, vilka skulle omfattas av olika mervärdesskattesatser om de tillhandahållits separat, endast ska beskattas enligt den mervärdesskattesats som är tillämplig på denna tjänst och som bestäms av dess huvudsakliga del, även om det är möjligt att fastställa priset för var och en av delarna i det totala pris som betalas av konsumenten för att kunna åtnjuta denna tjänst.**

Underskrifter