

Kohtuasi C-406/20**Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1****Saabumise kuupäev:**

28. august 2020

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Finanzgericht Köln (Kölni maksukohus, Saksamaa)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

25. august 2020

Kaebaja:

Phantasialand

Vastustaja:

Finanzamt Brühl

Põhikohtuasja ese

Direktiiv 2006/112 – Artikli 98 lõige 2 koostoimes III lisa punktiga 7 – Laatade ja teemaparkide erineva maksustamise kooskõla liidu õigusega – Teenuste sarnasus – Tõendite kogumine „keskmise tarbija seisukoha“ kohta

Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus

Liidu õiguse tõlgendamine, ELTL artikkel 267

Eelotsuse küsimused

1. Kas tõsiasi, et direktiivi 2006/112 III lisa punktis 7 koostoimes artikli 98 lõikega 2 on nimetatud nii laadad kui ka lõbustuspargid, saab kasutada argumendina, mis toetab järeldust, et lubatav on vahetegemine ja teemapargi (*Freizeitpark*) maksustamine hariliku maksumääraga, olgugi et nimetus „lõbustuspark“ hõlmab nii paikseid atraktsioone pakkuvate ettevõtjate tegevust kui ka teisaldatavaid atraktsioone pakkuvate ettevõtjate tegevust?

2. Kas Euroopa Kohtu praktika, mille kohaselt võib erinevate teenuste kontekstist tuleneda nende sarnasuse puudumine, on kohaldatav teisaldatavaid atraktsioone pakkuvate ettevõtjate teenustele ja teemaparkide kujul paikseid atraktsioone pakkuvate ettevõtjate teenustele?
3. Juhul kui vastus teisele eelotsuse küsimusele on eitav: Kas „keskmise tarbija seisukoht“, mis Euroopa Kohtu praktika kohaselt on käibemaksu neutraalsuse põhimõtte oluline element, on „mõtteline konstruktsioon“, mida ei saa tõendada eksperdiarvamuse abil?

Viidatud liidu õigusnormid

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, eelkõige artikli 98 lõige 2 koostoimes III lisa punktiga 7

Nõukogu 15. märtsi 2011. aasta rakendusmäärus (EL) nr 282/2011, millega sätestatakse ühist käibemaksusüsteemi käsitleva direktiivi 2006/112/EÜ rakendusmeetmed, eelkõige artikkel 32

Viidatud riigisiseseid õigusnormid

Käibemaksuseadus (Umsatzsteuergesetz, edaspidi „UStG“), eelkõige § 12 lõike 2 punkti 7 alapunkt d

Käibemaksuseaduse rakendusmäärus (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung, edaspidi „UstDV“), eelkõige § 30

Kohtuasja asjaolude ja menetluse lühikokkuvõte

- 1 Kaebaja kuulub Euroopa tuntuimate teemaparkide hulka. Teemapargi külastajad saavad pileti ostmisega õiguse kasutada selle teemapargi rajatisi.
- 2 Kaebaja esitas taotluse kohaldada piletitel käibemaksu UStG § 12 lõike 2 punkti 7 alapunkti d alusel. Viidatud sätte kohaselt on muu hulgas atraktsioonide pakkujate teenuste suhtes kohaldatav vähendatud käibemaksumäär 7%. UStDV § 30 kohaselt hõlmab atraktsioonide pakkujate tegevus lõbustuskohtades ajaviitevahendite pakkumist, muusikalisi esitusi, meelelahutusliku sisuga etendusi või muid lõbustusi laatadel, festivalidel, täpsuslaskurite pidustustel [sks k *Schiützenfest*] ja muudel sarnastel üritustel. Vastustaja keeldus taotlust rahuldamast. Selle peale esitas kaebaja kaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule.

Eelotsusetaotluse põhjenduse lühikokkuvõte

- 3 Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab muu hulgas kontrollima, kas neutraalse maksustamise põhimõtet arvestades on atraktsioonide pakkujate teenused, mida

osutatakse laatadel ja muudel sarnastel ajutise iseloomuga üritustel ja mille suhtes on riigisisese õiguse alusel kohaldatav vähendatud maksumäär, keskmise tarbija seisukohast sarnased atraktsioonide pakkujate teenustega, mida osutatakse paiksetes lõbustusparkides või teemaparkides ja mille suhtes on kohaldatav harilik maksumäär.

- 4 Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvariigi kõrgeim maksukohus, edaspidi „BFH“) on otsustanud, et erineva käibemaksumäära kohaldamine laatadel atraktsioone pakkuvate isikute osutatavatele teenustele ja sellises paikes lõbustuspargis nagu kaebaja teemapark osutatavatele teenustele ei riku neutraalse maksustamise põhimõtet.
- 5 BFH märkis põhjenduseks, et paikset ja ajaliselt piiramatult tegutsevat atraktsioonide pakkujat ei tule käsitada festivalitaolisel üritusel teenuseid osutava isikuna. Liidu õiguse seisukohast ei ole selles mingit kahtlust. Kui liikmeriigi seadusandja otsustab kasutada talle direktiivi 2006/112 III lisas nimetatud kategooriate alusel antud kaalutusõigust, ei ole ta kohustatud võtma kõiki seal nimetatud kategooriaid üle tervikuna. Asjaomaste teenuste sarnasuse puudumisest tulenevalt ei ole tegemist ka neutraalse maksustamise põhimõtte rikkumisega.

Mõisted „laadad“, „lõbustuspargid“ ja „teemapargid“

- 6 Direktiivi 2006/112 III lisa punkti 7 saksakeelse versiooni kohaselt kuuluvad muu hulgas „Jahrmärkte“ [laadad] ja „Vergnügungsparks“ [lõbustuspargid] teenuste hulka, mille suhtes võib direktiivi artikli 98 kohaselt kohaldada vähendatud maksumäärasid. Inglisekeelses versioonis kasutatakse laatade kohta nimetust „faires“ ja lõbustusparkide kohta nimetust „amusement parks“, prantsuskeelses versioonis on vasteteks „foires“ ja „parcs d’attraction“. Rakendusmääruse nr 282/2011 artikli 32 (mis viitab direktiivi 2006/112 artiklile 53) saksakeelses versioonis on seevastu nimetuste „faires“ ja „amusement parks“ ning „foires“ ja „parcs d’attraction“ vastena kasutatud üksnes mõistet „Freizeitpark“ [viidatud õigusakti eestikeelses versioonis „lõbustuspark“, siin tekstis eespool ja edaspidi „teemapark“].
- 7 Saksa keeles mõistetakse teemapargi (*Freizeitpark*) all paiksete atraktsioonide pakkumist, lõbustuspark (*Vergnügungspark*) tähendab aga nii alaliseks kasutamiseks rajatud lõbustusparki, mida sellisena nimetatakse teemapargiks, kui ka ajutiseks kasutamiseks mõeldud lõbustusparki, mida nimetatakse ka kirmaseks, laadaks või festivaliks.
- 8 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub eespool kirjeldatud keelelist ebaselgust arvestades Euroopa Kohtul selgitada, kuidas tuleb määratleda ja üksteisest eristada direktiivis 2006/112 ja rakendusmääruses nr 282/2011 kasutatud mõisteid „laadad“ (*Jahrmärkte*), „lõbustuspargid“ (*Vergnügungsparks*) ja „teemapargid“ (*Freizeitparks*).

- 9 On küsitav, kas arvestades seda, et lõbustuspargid võivad olla nii paiksed kui ka teisaldatavad, saab pidada õigeks BFH argumenti, et „laatade“ ja „lõbustusparkide“ eraldi nimetamine direktiivi 2006/112 III lisa punktis 7 toetab järeldust, et nende suhtes on lubatav kohaldada erinevaid käibemaksumäärasid.

Teenuse osutamise erinev kontekst

- 10 BFH tugineb lisaks sellele, et teemapargi kujul paikseid atraktsioone pakkuva ettevõtja teenused ja laatadel teisaldatavaid atraktsioone pakkuvate ettevõtjate teenused ei ole teenuste osutamise erineva konteksti tõttu sarnased. Ei ole kahtlust, et ajaliselt piiratud festivali või laada kontekst on eelkõige teenuse saaja vaatenurgast teistsugune kui paikse lõbustuspargi puhul.
- 11 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib sellega seoses, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt (27. veebruari 2002. aasta kohtuotsus komisjon vs. Prantsusmaa, C-302/00, EU:C:2002:123, punkt 23) tuleb teenuste sarnasuse mõistet tõlgendada laialt.
- 12 Selle kohta on Euroopa Kohus (10. novembri 2011. aasta kohtuotsus The Rank Group, C-259/10 ja C-260/10, EU:C:2011:719, punkt 50) otsustanud, et kõnealuste valdkondade eripära arvesse võttes võivad õigusliku raamistiku ja asjaomaseid kaubatarneid või teenuste osutamist reguleeriva õigusliku regulatsiooni vahelised erinevused viia võrreldavate teenuste kontekstis teatud erandjuhtudel selleni, et keskmise tarbija seisukohast võib see kontekst tema vajaduste rahuldamise aspektist kaasa tuua nende teenuste eristamise ja takistada teenuste sarnasuse märkamist (vt ka 23. aprilli 2009. aasta kohtuotsus TNT Post UK, C-357/07, EU:C:2009:248, punktid 38, 39 ja 45, ning 27. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Pro Med Logistik ja Pongratz, C-454/12 ja C-455/12, EU:C:2014:111, punkt 52 jj).
- 13 Eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtleb, kas viidatud kohtupraktika on kohaldatav käesolevas kohtuasjas. Erinevalt viidatud Euroopa Kohtu otsustest ei ole käesolevas asjas tegemist sellega, et atraktsioonide pakkuvate isikute osutamise kontekst iseloomustavad erinevad õiguslikud raamtingimused. Näiteks ei ole selliste atraktsioonide pakkuvate isikute puhul nagu kaebaja ega laatadel atraktsioone pakkuvate isikute puhul seadusega kindlaks määratud, kas nad peavad määrama piletihinna kõigi atraktsioonide kasutamiseks või kehtestama üksikhinna iga atraktsiooni kohta. Samuti kehtivad nii teemaparkides kui ka laatadel pakutavate liikuvate atraktsioonide puhul samad ohutusnormid. Peale selle ei ole paiksete atraktsioonide pakkujate ega teisaldatavate atraktsioonide pakkujate puhul kindlaks määratud, millisel ajal aastas peavad nad oma teenuseid osutama.

„Keskmise tarbija seisukoht“ ja selle tõendamine

- 14 BFH tugineb lisaks sellele, et tema arvates olemasolevad erinevused teemaparkides paikseid atraktsioone pakkuvate isikute osutatavate teenuste ja laatadel atraktsioone pakkuvate isikute osutatavate teenuste vahel mõjutasid

oluliselt keskmise tarbija otsust valida üks või teine nimetatud teenustest. BFH otsuse põhjal võib järeldada, et oluline erinevus ei seisne mitte ainult atraktsioonide paiksuses, vaid ka selles, et paiksel ja ajalisel piiramatult tegutsev atraktsioonide pakkuja ei järgi – nagu laadalt laadale reisivad atraktsioonide pakkujad – üldist eesmärki pakkuda rahvale meelelahutust festivalidel, mistõttu ei saa sellise isiku pakutavaid teenuseid käsitada festivalisarnase üritusena.

- 15 Silmas tuleb pidada seda, et ka BFH hinnangul kasutab keskmine tarbija mõlemal juhul, nii laatadel kui ka teemaparkides, atraktsioonide pakkujate osutatavaid teenuseid. Teemapargis puutub keskmine tarbija kokku küll vaid ühe atraktsioonide pakkujaga, laadal on atraktsioonide pakkujaid seevastu palju, mis tähendab seda, et ruumilistes ja ajalistes juurdepääsuviimastel ning asjaomasel miljöös esineb märgatavaid erinevusi. Euroopa Kohtu praktikast (10. novembri 2011. aasta kohtuotsus *The Rank Group*, C-259/10 ja C-260/10, EU:C:2011:719, punkt 47, ja 17. veebruari 2005. aasta kohtuotsus *Linneweber ja Akritidis*, C-453/02 ja C-462/02, EU:C:2005:92, punktid 29 ja 30) tuleneb siiski, et aspektid, mida tuleb eristada teenuste osutamise õiguslikust kontekstist, ei ole teenuste sarnasuse küsimuses olulised.
- 16 Eeldusel, et kontekst, milles osutavad teenuseid laatadel teisaldatavaid atraktsioone pakuvad isikud ja sellises teemapargis nagu kaebaja paikseid atraktsioone pakuv isik, ei ole erinev, on eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates tähtis, milliseid vajadusi tuleb praeguse keskmise tarbija seisukohast rahuldada ühest küljest laadal ja teisest küljest teemapargis või ühte viisi laadal ja teemapargis.
- 17 Pärast kõnealuste vajaduste väljaselgitamist tuleb kindlaks teha, kas laatadel ja teemaparkides osutatavatel atraktsioonide pakumise teenustel on sarnaseid tunnuseid ja kas need rahuldavad kasutamise võrreldavuse kriteeriumi alusel keskmise tarbija seisukohalt samu vajadusi ning kas võimalikud olemasolevad erinevused mõjutavad või ei mõjuta oluliselt keskmise tarbija otsust valida laadal või teemapargis pakutavad teenused (10. novembri 2011. aasta kohtuotsus *The Rank Group*, C-259/10 ja C-260/10, EU:C:2011:719, punkt 44; 11. septembri 2014. aasta kohtuotsus *K*, C-219/13, EU:C:2014:2207, punkt 25, ja 9. novembri 2017. aasta kohtuotsus *AZ*, C-499/16, EU:C:2017:846, punkt 31).
- 18 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab siiski, et seda suudab ta kindlaks teha üksnes eksperdiarvamuse abil, sest tema enda oskusteave ei ole piisav, et tunda vajaliku põhjalikkusega keskmise laada- ja teemapargiküllastaja vajadusi.
- 19 On siiski küsitav, kas eelotsusetaotluse esitanud kohtul on õigus sellist tõendit kasutada. BFH otsustas – teisiti kui Bundesverwaltungsgericht (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim halduskohus) kooskõlas Euroopa Kohtuga (16. juuli 1998. aasta kohtuotsus *Gut Springenheide ja Tusky*, C-210/96, EU:C:1998:369, punktid 14, 15 ja 35) –, et seoses käibemaksu neutraalsuse põhimõttega puudub vajadus koguda tõendeid empiiriliste uuringutega, mis käsitlevad „keskmise

tarbija seisukohta“ kahe teenuse kohta, kuna seejuures on tegemist pelgalt „mõttelise konstruktsiooniga“.

- 20 Mõiste „mõtteline konstruktsioon“ ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohtule siiski arusaadav. Kui sellega soovitakse väljendada seda, et „keskmise tarbija seisukoht“ on objektiivne, üksnes õiguslikult tõlgendatav tarbija mõiste, siis on selgusetu, mispärast näib maksukohtute või BFH käsitusviis lõppkokkuvõttes muutuvat „keskmise tarbija seisukohaks“, kui keskmise tarbija seisukoht tuleb vaidluse korral kindlaks määrata käibemaksu neutraalsuse põhimõtte hindamise raames (vt selle kohta 19. detsembri 2019. aasta kohtuotsus Segler-Vereinigung Cuxhaven, C-715/18, EU:C:2019:1138, punkt 37).

TÖÖDOKUMENT