

Kohtuasi C-409/24

Eelotsusetaotlus

Saabumise kuupäev:

12. juuni 2024

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

10. jaanuar 2024

Kaebaja ja kassaator:

J-GmbH

Vastutaja ja vastustaja kassatsioonimenetluses:

Finanzamt K

BUNDESFINANZHOF

KOHTUMÄÄRUS

Kohtuasjas

J-GmbH

Kaebaja ja kassaator

[...]

Finanzamt K

Vastustaja ja vastustaja kassatsioonimenetluses

mis käsitleb 2018. aasta eest tasumisele kuuluvat käibemaksu ning ettemakseid ajavahemiku jaanuarist kuni maini 2019 eest

tegi XI. kolleegium

10. jaanuaril 2024 järgmise määruse:

Resolutsioon

I. Euroopa Liidu Kohtule esitatakse järgmine eelotsuse küsimus:

Kas direktiivi 2006/112/EÜ artikli 24 lõiget 1 ja artikli 98 lõikeid 1 ja 2 koostoimes III lisa punktiga 12 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus selline riigisisene õigusnorm nagu UStG § 12 lõike 2 punkti 11 teine lause, mille kohaselt võib liikmesriik enda kehtestatud vähendatud käibemaksumäära, mis kehtib selliste elu- ja magamisruumide üürileandmise suhtes, mida ettevõtja kasutab klientide lühiajaliseks majutamiseks, jätta riigisisese jaotamisnõude alusel kohaldamata selliste teenuste suhtes, mis ei ole otseselt seotud üürileandmisega, isegi kui üüritasu neid teenuseid hõlmab, ka siis, kui tegemist on – nagu käesolevas asjas (üksnes) parkimise puhul – klientide lühiajalise majutamise kõrvalteenusega?

II. Menetlus peatatakse seniks, kuni Euroopa Liidu Kohus on oma otsuse teinud.

Põhjendused

A.

- 1 Kaebaja ja kassaator (edaspidi „kaebaja“) pidas [...] tubadega hotelli ja restorani. Hotelli külastajatel oli lisaks ööbimisele võimalik saada ka hommikusööki hinnaga 4,50 eurot, välja arvatud juhul, kui külastaja soovis üksnes ööbimisvõimalust ilma hommikusöögita. Hotellil ja restoranil oli oma parkla, mida võis tasuta kasutada.
- 2 Kaebaja on alates 2018. aasta juunist näidanud majutust, hommikusööki ja parklat ühe teenusena, mille suhtes kohaldatakse 7% vähendatud maksumäära. Ta deklareeris asjaomased tehingud käibemaksu eeldeklaratsioonides ajavahemiku eest 2018. aasta juunist kuni 2019. aasta maini.
- 3 Pärast kaebaja juures korraldatud kahte maksukontrolli, mis hõlmasid ajavahemikke 2018. aasta aprillist kuni juunini ja 2019. aasta juulist kuni maini, asus kontrolli läbiviija seisukohale, et hommikusöögi- ja parkimisteenuse suhtes tuleb kohaldada harilikku 19% maksumäära. [...]
- 4 Vastustaja ja vastustaja kassatsioonimenetluses (Finanzamt (maksuamet), edaspidi „FA“) lähtus käibemaksu erikontrolli tulemustest ning suurendas 12. detsembri 2018. aasta ja 18. oktoobri 2019. aasta maksuotsustega ettemakseid ajavahemiku eest 2018. aasta juunist kuni 2019. aasta maini. Kaebaja esitas nende maksuotsuste peale vaided.
- 5 [...]
- 6 FA leidis, et vaiete rahuldamiseks puudub alus (26. veebruari 2020. aasta vaideotsus).

- 7 Sächsisches Finanzgericht (Saksi liidumaa maksukohus, Saksamaa, edaspidi „FG“) jättis 23. septembri 2020. aasta otsusega 2 K 352/20, avaldatud väljaandes *Entscheidungen der Finanzgerichte* (edaspidi „EFG“) 2021, 244, [vaideotsuse peale esitatud] kaebuse rahuldamata. Nimetatud kohus leidis, et hommikusöök ja parkimine ei ole majutuse kõrvalteenused, vaid iseseisvad põhiteenused. Kuid isegi juhul, kui need teenused olid vähendatud maksumääraga maksustatavate majutusteenustega seotud kõrvalteenused, kvalifitseeris FA tehingud õigesti. Hommikusöök ja parkimine kuulusid selliste teenuste hulka, mis ei ole otseselt seotud üürileandmisega käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz, edaspidi „UStG“) § 12 lõike 2 punkti 11 teise lause tähenduses ja mis jäeti seetõttu UStG § 12 lõike 2 punkti 11 esimese lause alusel vähendatud maksumäära kohaldamisalast välja. [...]
- 8 [FG otsuse peale esitatud] kassatsioonkaebuses tugineb kaebaja materiaalsoõiguse rikkumisele ja väidab sisuliselt, et nii hommikusöök kui ka parkimine on majutusteenusega seotud kõrvalteenused, mis ei ole iseseisvad teenused. [...]
- 9 UStG § 12 lõike 2 punkti 11 teises lauses sätestatud teenuste osadeks jagamise nõue (jaotamisnõue) on liidu õigusega vastuolus. Euroopa Liidu Kohus (edaspidi „Euroopa Kohus“) on 18. jaanuari 2018. aasta otsuses Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22 keelanud teenuste kunstliku jaotamise põhi- ja kõrvalteenuseks, ning nende suhtes erinevate maksumäärade kohaldamise.
- 10 Kaebaja palub *mutatis mutandis* tühistada maksuhalduri eelotsus ning muuta 6. veebruari 2020. aasta käibemaksuotsust 2018. aasta eest tasumisele kuuluva käibemaksu kohta ja maksuotsuseid ettemaksete kohta 2019. aasta jaanuari kuni mai eest, mis kõik tehti 26. veebruari 2020. aasta vaideotsuse kujul, nii, et hommikusöögi ja parkimise teenuseid maksustatakse 7% maksumääraga.
- 11 FA palub kassatsioonkaebus põhjendamata tõttu rahuldamata jätta.
- 12 FA kaitseb vaidlustatud eelotsust ning väidab muu hulgas, et käesolevas kohtuasjas kõne all oleva hommikusöögi puhul oli pealegi tegemist sõltumatu teenusega, millest kliendid oleksid võinud loobuda ja mis oli vastavalt ka arvetel kajastatud. Ei hommikusöök ega parkla kasutamine ei olnud otseselt seotud majutusega. Euroopa Kohtu 18. jaanuari 2018. aasta otsus Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22 ei ole tehtud riigisisese jaotamisnõude kohta. 6. mai 2010. aasta otsuses komisjon vs. Prantsusmaa, C-94/09, EU:C:2010:253, kiitis Euroopa Kohus sõnaselgelt heaks riigisisese jaotamisnõude lubatavuse, millel on esimene teenuste osutamise ühtsuse põhimõtte suhtes.
- 13 [...] [menetluse peatamine kuni Euroopa Kohtu otsuse tegemiseni kohtuasjas C-516/21]
- 14 Kaebaja arvates kinnitab Euroopa Kohtu 4. mai 2023. aasta otsus Finanzamt X, C-516/21, EU:C:2023:372 tema õiguslikku seisukohta. Euroopa Kohus ei ole nõus ühe soorituse kunstlikult osadeks jagamisega.

- 15 FA väidab, et Euroopa Kohtu 4. mai 2023. aasta otsus Finanzamt X, C-516/21, EU:C:2023:372 ei ole käesoleval juhul asjakohane. Nii hommikusöök kui ka parkimine on sõltumatud teenused, mitte küllastajate lühiajalise majutuse kõrvalteenused. Isegi kui neid teenuseid käsitada majutusteenuse kõrvalteenustena, oleks riigisisel jaotamislõudel esimuse põhimõtte suhtes, et kõrvalteenust, mis ei ole sõltumatu, maksustatakse samamoodi nagu põhiteenust. Euroopa Kohtu 4. mai 2023. aasta otsusest Finanzamt X, C-516/21, EU:C:2023:372 ei tulene, et UStG § 12 lõike 2 punkti 11 teine lause oleks liidu õigusega vastuolus.

B.

- 16 Eelotsusetaotluse esitanud kohus peatab menetluse ja esitab Euroopa Kohtule Euroopa Liidu toimimise lepingu (edaspidi „ELTL“) artikli 267 kolmanda lõigu alusel resolutsioonis sõnastatud eelotsuse küsimuse.

- 17 I. Määrava tähtsusega õigusnormid

- 18 1. Liidu õigus

- 19 Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis

Artikkel 2

1. Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

c) teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

Artikkel 24

1. „Teenuste osutamine“ on mis tahes tehing, mis ei ole kaubarne.

Artikkel 98

1. Liikmesriigid võivad kohaldada maksimaalselt kaht vähendatud maksumäära.

2. Vähendatud maksumäärasid kohaldatakse üksnes III lisas nimetatud rühmadesse kuuluvate kaubarne ja teenuste osutamise suhtes. Vähendatud maksumäärasid ei kohaldata elektrooniliselt osutatavate teenuste suhtes.

3. Lõikes 1 ettenähtud vähendatud maksumäärade kohaldamisel kaupade rühmade suhtes võivad liikmesriigid kasutada asjakohaste rühmade täpse ulatuse määramiseks kaupade koondnomenklatuuri.

III lisa:

Loend kaubatarnetest ja teenuste osutamistest, mille suhtes võib kohaldada artiklis 98 nimetatud vähendatud käibemaksumäärasid

12) hotellide ja muude samalaadsete ettevõtete pakutav majutus, sealhulgas puhkuseks pakutav majutus ning laagripiltside ja haagissuvilate parkimiskohtade üürile andmine;

20 2. Liikmesriigi õigus

21 21. veebruari 2005. aasta käibemaksuseadus (Umsatzsteuergesetz, *BGBI. I* 2005, lk 386) põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis

§ 1 lõige 1 punkt 1

(1) Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

1. kaubatarned ja muud sooritused, mida ettevõtja teeb ettevõtluse raames riigi territooriumil tasu eest. [...]

§ 12

(1) Kõikide maksustamisele kuuluvate tehingute suhtes kohaldatakse maksumäära 19% maksustatavast väärtusest [...]

(2) Seitsmeprotsendilist vähendatud maksumäära kohaldatakse järgmiste tehingute puhul:

11. selliste elu- ja magamisruumide üürileandmine, mida ettevõtja kasutab klientide lühiajaliseks majutamiseks, ning telkimiseks ette nähtud kohtade lühiajaline üürileandmine. Esimene lause ei kehti teenuste suhtes, mis ei ole otseselt seotud üürileandmisega, isegi kui üüritasu neid teenuseid hõlmab; [...]

22 II. Eelotsuse küsimuste analüüs (ühe soorituse mõiste)

23 [...]

24 [...]

25 [...]

26 [...]

27 [...]

28 [...]

29 [...]

30 [...]

- 31 [...]
- 32 [...] [üldpõhimõtted seoses ühe soorituse mõistega]
- 33 d) ELTL artikliga 267 kehtestatud koostöö raames on liikmesriigi kohtute ülesanne kindlaks teha, kas konkreetse juhtumi asjaoludel kujutab asjaomane sooritus endast ühte sooritust, ning hinnata selles osas lõplikult faktilisi asjaolusid (vt selle kohta Euroopa Kohtu 4. märtsi 2021. aasta otsus *Frenetikexito*, C-581/19, EU:C:2021:167, punkt 36; 20. aprilli 2023. aasta kohtuotsus *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej*, C-282/22, EU:C:2023:312, punkt 31; vt ka Euroopa Kohtu 4. mai 2023. aasta otsus *Finanzamt X*, C-516/21, EU:C:2023:372, punkt 38).
- 34 2. Eeltoodut arvestades tuleb põhikohtuasja asjaoludel eelotsusetaotluse esitanud kohtul ELTL artikli 267 alusel hinnatava eelküsümuse – kas tegemist on kõrvalsooritustega, mis ei ole sõltumatud ja mille suhtes võib kohaldada samasugust maksumäära nagu põhisoorituse suhtes – puhul vahet teha järgneval.
- 35 a) FG [...] leidis õigesti, et hommikusöögi puhul, millest külaline võis loobuda, saades selle eest 4,50 eurot tagasi, on tegemist sõltumatu teenusega (vt ka FG *Berlin-Brandenburgi* (Berliin-Brandenburgi maksukohus, Saksamaa) 28. novembri 2018. aasta otsus 7 K 7314/16, *EFG* 2019, 294, punkt 51, milles käsitletakse hommikusöögi pakkumise kui majutusteenuse kõrvalteenuse olemust).
- 36 Kuna see sõltumatu sooritus ei kuulu UStG § 12 lõike 2 punkti 11 esimese lause kohaldamisalasse (ja vaidlusalusel ajavahemikul ei olnud UStG kehtiva redaktsiooni § 12 lõike 2 punkt 15 kohaldatav), tuleb käesoleval juhul hommikusöögi suhtes kohaldada harilikku maksumäära, sõltumata sellest, milline on vastus käesolevas menetluses Euroopa Kohtule esitatud küsimusele. Selles osas ei ole vaja tugineda UStG § 12 lõike 2 punkti 11 teises lauses sätestatud jaotamisnõudele.
- 37 b) Seevastu hotelli küllastajatele parkla kasutamise võimaldamine on käesoleval juhul majutusteenuse kõrvalteenus, kuna seda ei olnud võimalik ei ette broneerida ega ka sellest loobuda. Vaidlusalusel juhul on see põhiteenusega (majutus) lahutamatult seotud ning sel ei ole hotellikülastaja jaoks eraldiseisvat eesmärki. Vastupidiselt FA ja FG arvamusele toetab seda eelkõige asjaolu, et kaebaja ei erista külastajaid mingilgi viisil selle järgi, kuidas nad kohale saabusid. Lisaks väidab kaebaja, et hotelli vahetus läheduses on tasuta kasutamiseks piisavalt avalikke parkimiskohti, ilma et oleks ilmne, et need parkimiskohad oleksid olnud hotelli külastajate seisukohast sõidukite parkimiseks vähem sobivad kui kaebaja parkla (vt selle kohta ka Euroopa Kohtu 13. juuli 2023. aasta otsus *Gemeinde A*, C-344/22, EU:C:2023:580, punkt 39).
- 38 [...]
- 39 [...]

- 40 [...]
- 41 [...] [BFH ei ole seotud FG teistsuguse seisukohaga]
- 42 III. Euroopa Kohtu poole pöördumine seoses riigisisese jaotamismõõdega
- 43 [...]
- 44 1. Eelotsuse küsimus
- 45 a) UStG § 12 lõike 1 kohaselt kohaldatakse kõikide maksustamisele kuuluvate tehingute suhtes maksumäär 19% maksustatavast väärtusest (niinimetatud harilik maksumäär). UStG § 12 lõike 2 punkti 11 esimese lause kohaselt kohaldatakse 7% vähendatud maksumäär selliste elu- ja magamisruumide üürileandmise puhul, mida ettevõtja kasutab klientide lühiajaliseks majutamiseks, ning telkimiseks ette nähtud kohtade lühiajalise üürileandmise puhul. UStG § 12 lõike 2 punkti 11 teise lause kohaselt ei kehti see teenuste suhtes, mis ei ole otseselt seotud üürileandmisega, isegi kui üüritasu neid teenuseid hõlmab.
- 46 aa) [...] Seadusandja on seega – nagu ta on selgitanud seaduseelnõu seletuskirjas (*Drucksachen des Deutschen Bundestages*, BTDrucks 17/15, lk 20) – kasutanud artikli 98 lõiget 1 ja 2 (alates 6. aprillist 2022 artikli 98 lõike 1 esimene kuni kolmas lõik) sätestatud võimalust koostoimes käibemaksudirektiivi III lisa punktiga 12. [...].
- 47 [...]
- 48 cc) Eelotsusetaotluse esitanud kohus järeldas sellest, et UStG § 12 lõike 2 punkti 11 teine lause sisaldab riigisisest teenuste osadeks jagamise nõuet; nimetatud jaotamismõõdel on esimene põhimõtte suhtes, mille kohaselt kõrvalteenust (mis ei ole sõltumatu) maksustatakse samamoodi nagu põhiteenust (vt BFH 24. aprilli 2013. aasta otsus – XI R 3/11, *BFHE* 242, 410, *BStBl* II 2014, 86; 24. juuli 2013. aasta otsus – XI R 14/11, *BFHE* 242, 421, *BStBl* II 2014, 210; vt ka BFH 3. augusti 2017. aasta kohtumäärus – V R 60/16, *BFHE* 258, 558, *BStBl* II 2018, 37, punkt 41; 7. märtsi 2022. aasta kohtumäärus – XI B 2/21 (*AdV*), *BFHE* 275, 473, *BStBl* II 2023, 198, punkt 28). UStG § 12 lõike 2 punkti 11 esimeses lauses ette nähtud vähendatud maksumäär on seega võimalik kohaldada üksnes puhtakujuliste üürileandmis- või majutusteenuste puhul.
- 49 [...]
- 50 [üldine loetelu teenustest, mille suhtes kohaldatakse jaotamismõuet]
- 51 [...] [lühike võrdlus Austria õigusliku olukorraga]
- 52 b) Eelotsusetaotluse esitanud kohtu praktika kohaselt kuulub parkla kasutuse võimaldamine, mida põhikohtuasjas analüüsitakse, nende teenuste hulka, mille suhtes kohaldub UStG § 12 lõike 2 punkti 11 teise lause kohane jaotamismõue

ning seetõttu ei ole nende puhul võimalik vähendatud maksumäära kohaldada (vt BFH 7. märtsi 2022. aasta kohtumäärus – XI B 2/21 (*AdV*), *BFHE* 275, 473, *BStBl* II 2023, 198, punkt 27).

- 53 c) Eelotsusetaotluse esitanud kohus on UStG § 12 lõike 2 punkti 11 teises lauses sätestatud jaotamisnõude siiani tunnistanud liidu õigusega kooskõlas olevaks nende teenuste puhul, mis ei ole otseselt seotud üürileandmisega (vt BFH 24. aprilli 2013. aasta kohtuotsus – XI R 3/11, *BFHE* 242, 410, *BStBl* II 2014, 86, punkt 51 ja seal toodud viited). Kohus jääb selle seisukoha juurde.
- 54 Esialgu oli eelotsusetaotluse esitanud kohus ilma igasuguse kahtluseta veendunud, et jaotamisnõue on liidu õigusega kooskõlas, sest käibemaksudirektiivi artikli 98 lõigete 1 ja 2 kohaselt võivad liikmesriigid kohaldada vähendatud käibemaksumäära (ainult) teenuste osutamise rühma konkreetsetele ja eriomastele aspektidele käibemaksudirektiivi III lisa tähenduses, tingimusel, et järgitakse ühise käibemaksusüsteemi aluseks olevat neutraalse maksustamise põhimõtet (vt BFH 24. aprilli 2013. aasta otsus – XI R 3/11, *BFHE* 242, 410, *BStBl* II 2014, 86, punkt 52 ja seal viidatud kohtupraktika; BFH 7. märtsi 2022. aasta kohtumäärus – XI B 2/21 (*AdV*), *BFHE* 275, 473, *BStBl* II 2023, 198, punkt 30). Euroopa Kohus on oma varasemas praktikas leidnud, et küsimus, kas mitmest osast koosnevate tehingute tuleb käsitada ühe teenusena, ei ole määrav kaalutusõiguse teostamiseks, mis liikmesriikidele on käibemaksudirektiiviga antud seoses vähendatud käibemaksumäära kohaldamisega (vt Euroopa Kohtu 6. mai 2010. aasta otsus, komisjon vs. Prantsusmaa, C-94/09, EU:C:2010:253, punkt 33; 18. jaanuari 2018. aasta kohtuotsus *Stadion Amsterdam*, C-463/16, EU:C:2018:22, punkt 34). Sellest tulenevalt puudus Euroopa Kohtul 6. mai 2010. aasta otsuses komisjon vs. Prantsusmaa, C-94/09, EU:C:2010:253 vajadus teha kindlaks, kas matusekorraldajate osutatavaid teenuseid tuleb käsitada ühe tehinguna, vaid oluline oli hoopis kontrollida, kas surnukeha vedamine sõidukiga kujutab endast direktiivi 2006/112 III lisa punktis 16 loetletud teenuste rühma konkreetset ja eriomast aspekti, ning vajaduse korral analüüsida, kas asjaomase maksumäära kohaldamine rikub neutraalse maksustamise põhimõtet (vt selle kohta Euroopa Kohtu otsus, komisjon vs. Prantsusmaa, EU:C:2010:253, punkt 34; 18. jaanuari 2018. aasta kohtuotsus *Stadion Amsterdam*, C-463/16, EU:C:2018:22, punkt 34).
- 55 d) Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab siiski, et Euroopa Kohtu vahepeal tehtud otsuste tõttu ei ole enam tegemist *acte clair*'iga ELTL artikli 267 tähenduses.
- 56 aa) Eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates ei ole Euroopa Kohus ei 18. jaanuari 2018. aasta otsuses *Stadion Amsterdam*, C-463/16, EU:C:2018:22 ega 4. mai 2023. aasta otsuses *Finanzamt X*, C-516/21, EU:C:2023:372 kõrvale kaldunud 6. mai 2010. aasta otsusest komisjon vs. Prantsusmaa, C-94/09, EU:C:2010:253. Seega ei ole vähendatud maksumäära valikuline kohaldamine eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates endiselt välistatud, vaid lubatud, kui sellega ei kaasne konkurentsi moonutamise ohtu.

- 57 Kui see tõlgendus on õige, jätkas riigisisene seadusandja UStG § 12 lõike 2 punkti 11 esimese ja teise lausega käibemaksudirektiivi artikli 98 lõigetes 1 ja 2 koostoimes III lisa punktiga 12 sätestatud volituse valikulist kasutamist kooskõlas liidu õigusega, kohaldades vähendatud maksumäära mitte kõigi „hotelli- või muude sarnaste majutusteenuste“, sealhulgas nendega seotud kõrvalteenuste suhtes, vaid ainult nende teenuste suhtes, mis on otseselt seotud üürimisega.
- 58 Neutraalse maksustamise põhimõtte rikkumist ei ole siinkohal endiselt võimalik sedastada. Vastupidi, UStG § 12 lõike 2 punkti 11 teise lause puhul mõjub jaotamisnõue konkurentsimoonutuste suhtes isegi takistavalt (vt ka FG Berlin-Brandenburgi (Berliin-Brandenburgi maksukohus) 28. novembri 2018. aasta otsust 7 K 7314/16, EFG 2019, 294, punkt 45). Sellised jaotamisnõuded teenivad võrdse kohtlemise eesmärki, kuna need tagavad – nagu ka UStG § 12 lõike 2 punkti 11 puhul –, et hotell ei saa pakkuda samu teenuseid (nt hommikusöök, parkimine, spaa) soodsama maksumääraga kui vahetus läheduses tegutsev ettevõtja (nt restorani-, parkla-, või saunaettevõtja). UStG § 12 lõike 2 punkti 11 teises lauses sätestatud jaotamisnõude kohaselt maksustatakse ühesugused teenused ühesuguse maksumääraga, isegi kui tegemist on üksnes klientide lühiajalise majutamise kõrvalteenusega.
- 59 bb) Siiski ei ole *acte clair*'i tähenduses üheselt selge, kas eelotsusetaotluse esitanud kohus on Euroopa Kohtu praktikat tõlgendanud õigesti. Euroopa Kohus selgitas 18. jaanuari 2018. aasta otsuse Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22 punktis [36], et sellise kahest eraldiseisvast osast – millest üks on põhi- ja teine kõrvalteenus ning mille suhtes kohaldatakse juhul, kui neid osutatakse eraldi teenustena, erinevaid käibemaksumäärasid – koosneva ühe teenuse osutamist tuleb maksustada selle ühe teenuse suhtes kohaldatava ühe käibemaksumääraga, mis määratakse kindlaks teenuse põhiosa alusel, ja seda isegi juhul, kui on võimalik tuvastada teenuse iga osa hind koguhinnas, mida tarbija selle teenuse eest maksab (vt BFH 7. märtsi 2022. aasta kohtumäärus – XI B 2/21 (AdV), BFHE 275, 473, BStBl II 2023, 198, punkt 33).
- 60 Seda seisukohta võib mõista ka nii, et kui tegemist on ühe teenusega, on igasugused maksumäärade erinevused liidu õiguse kohaselt keelatud. Niisuguse lähenemise puhul võib UStG § 12 lõike 2 punkti 11 teine lause olla liidu õigusega vastuolus. Põhimõttel, mille kohaselt maksustatakse kõrvalteenust, mis ei ole sõltumatu, samamoodi nagu põhiteenust, võiks olla esimene UStG § 12 lõike 2 punkti 11 teises lauses sätestatud jaotamisnõude suhtes (vt Nieskens, § 12 lõike 2 punkti 11 kommentaar, äärenr 51, teoses Rau/Dürrwächter jt, *Umsatzsteuergesetz Kommentar*; BFH 7. märtsi 2022. aasta kohtumäärus – XI B 2/21 (AdV), BFHE 275, 473, BStBl II 2023, 198, punkt 33).
- 61 cc) Euroopa Kohtu seisukohta tõlgendatakse Saksamaa Liitvabariigis erinevalt.
- 62 (1) Teised maksukohtud, niisamuti nagu maksukohtud kolmes põhikohtuasjas [C-409/24, C-410/24 ja C-411/24], lähtuvad sellest, et UStG § 12 lõike 2 punkti 11 teises lauses ette nähtud jaotamisnõue on ka Euroopa Kohtu 18. jaanuari

2018. aasta otsust Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22 arvesse võttes liidu õiguse nõuetega kooskõlas (vt FG Berlin-Brandenburgi (Berliin-Brandenburgi maksukohus) 28. novembri 2018. aasta otsus 7 K 7314/16, *EFG* 2019, 294, jõustunud; FG Rheinland-Pfalzi (Rheinland-Pfalzi liidumaa maksukohus, Saksamaa) 24. septembri 2020. aasta otsus 6 K 2273/17, *EFG* 2020, 1887, kassatsiooni XI R 12/23 (XI R 35/20) korras läbivaatamisel; FG Nürnbergi (Nürnbergi maksukohus, Saksamaa) 18. detsembri 2020. aasta otsus 2 V 1159/20, *EFG* 2021, 422, tühistatud BFH 7. märtsi 2022. aasta kohtumäärusega – XI B 2/21 (*AdV*), *BFHE* 275, 473, *BStBl* II 2023, 198).

- 63 (2) Arvamused erialakirjanduses lahknevad. Üks osa leiab, et ka Euroopa Kohtu 18. jaanuari 2018. aasta otsuse Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22 kohaselt peaks seaduses sätestatud jaotamisnõudel UStG § 12 lõike 2 punkti 11 teise lause tähenduses olema esimene teenuste osutamise ühtsuse põhimõtte tulenevate õiguslike tagajärgede suhtes, sest sellega toimiks tagasipöördumine iga teenuse sõltumatu üldpõhimõtte juurde (vt muu hulgas Gieseler, *Betriebs-Berater* 2018, 734; Treiber, *Deutsches Steuerrecht* 2018, 1922; Korf, *Zeitschrift für das gesamte Mehrwertsteuerrecht* (edaspidi „*MwStR*“) 2018, 266; sama *MwStR* 2022, 515 nüüdsest kahtleval seisukohal; Wäger, *Umsatzsteuer Rundschau* (edaspidi „*UR*“) 2019, 41; Sterzinger, *Umsatzsteuer direkt digital* (edaspidi „*UStDD*“) 6/2021, 4; Weber, *Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht* (edaspidi „*UVR*“) 2022, 147, koos täiendavate viidetega kohtuvaidluse seisu kohta; kindlasti ka Forster, § 12 lõike 2 punkti 11 kommentaar, äärenr 48, teoses Wäger, *UStG Kommentar*, teine trükk; Waza, § 12 lõike 2 punkti 11 kommentaar, äärenr 57, teoses Offerhaus/Söhn/Lange jt, *Umsatzsteuer Kommentar*; Birkenfeld/Wäger jt, § 12 lõige 2 punkt 11, äärenr 68, teoses *Umsatzsteuer-Handbuch*). Samas on mõned ka seisukohal, et edaspidi tuleks hotellinduses majutusteenuste kõrvalteenuste suhtes kohaldada UStG § 12 lõike 2 punkti 11 esimeses lauses ette nähtud vähendatud maksumäära (vt muu hulgas Möser, *MwStR* 2018, 505; Nieskens, *UR* 2018, 181; sama § 12 lõike 2 punkti 11 kommentaar, äärenr 79, teoses Rau/Dürrwächter jt, *Umsatzsteuergesetz Kommentar*; sama *UR* 2022, 463; Oldiges, *Der Betrieb* (edaspidi „*DB*“) 2018, 541; sama *DB* 2020, 2096; von Streit, *Umsatz-Steuerberater* 2018, 106; Prätzler, *juris PraxisReport Steuerrecht* 6/2018 *Anm.* 1; Nacke, *NWB* 2018, 2314; Lippross, *Umsatzsteuer*, 24. trükk, lk 843; Janzen, *UStG* § 12 lõike 2 punkti 11 kommentaar, äärenr 17, teoses Lippross/Seibel, *Basiskommentar Steuerrecht*).
- 64 (3) Seetõttu pidas eelotsusetaotluse esitanud kohus pärast Euroopa Kohtu 18. jaanuari 2018. aasta otsuse Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22 tegemist kooskõla liidu õigusega küsitavaks (BFH 13. juuni 2018. aasta otsus – XI R 2/16, *BFHE* 262, 187, *BStBl* II 2018, 678, punkt 24) ja otsustas ajutiste meetmete kohaldamise puhul täitmise peatada, kuna õiguspärasuse suhtes esinevad tõsised kahtlused (vt BFH 7. märtsi 2022. aasta kohtumäärus – XI B 2/21 (*AdV*), *BFHE* 275, 473, *BStBl* II 2023, 198; vt selle kohta ka Korf, *MwStR* 2022, 515; Nacke, *UStDD* 2022, 10/2022, 21; Brill, *Kölner Steuerdialog* 2023, Nr 7, 23310; Masuch, *NWB* 2023, 1614; Nieskens,

Umsatzsteuer-Rundschau 2022, 463; Huschens, *UVR* 2023, 218; Bunjes/Heidner jt, *UStG Kommentar*, 22. trükk, § 12 kommentaar, äärenr 230; Klenk, § 12 kommentaar, äärenr 903 teoses Sölch/Ringleb, *Umsatzsteuer*).

- 65 dd) Euroopa Kohtu 4. mai 2023. aasta otsus Finanzamt X, C-516/21, EU:C:2023:372 ei leevendanud kahtlusi seoses sellega, kas eespool viidatud kohtupraktikale, milles käsitletakse riigisiseseid jaotamismõudeid, on jätkuvalt võimalik tugineda. Euroopa Kohtu (4. mai 2023. aasta otsus Finanzamt X, C-516/21, EU:C:2023:372, punkt 38) ja BFH (vt 17. augusti 2023. aasta kohtuotsus – V R 7/23 (V R 22/20), *BFHE* 282, 52, punkt 18) seisukohtades viidatakse eelkõige käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 2 esimese lause punktile c ja UStG § 4 punkti 12 teisele lausele. Samas on BFH oma järgmises otsuses sõnaselgelt kinnitanud, et UStG § 12 lõike 2 punkti 11 teine lause sisaldab seadusest tulenevat jaotamismõuet (vt BFH 17. augusti 2023. aasta kohtuotsus – V R 7/23 (V R 22/20), *BFHE* 282, 52, punkt 19). Tekkinud kahtluste tõttu peab Euroopa Kohus nüüd selgitama selle lubatavust liidu õiguse kohaselt.
- 66 2. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu seisukoht eelotsuse küsimuses
- 67 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et eelotsuse küsimusele tuleb vastata eitavalt.
- 68 a) Eelotsusetaotluse esitanud kohus on eelkõige Euroopa Kohtu 22. septembri 2022. aasta otsust *The Escape Center*, C-330/21, EU:C:2022:719 arvestades endiselt seisukohal, et UStG § 12 lõike 2 punkti 11 teine lause on liidu õigusega kooskõlas ka siis, kui tegemist on ühe sooritusega.
- 69 aa) Viidatud otsuses leidis Euroopa Kohus seoses spordirajatiste kasutamisega, et käibemaksudirektiivi artikli 98 lõiget 2 tuleb koostoimes selle direktiivi III lisa punktiga 14 tõlgendada nii, et teenustele, mis seisnevad spordisaali spordirajatiste kasutamises ja personaal- või rühmatreeningu pakkumises, võib kohaldada vähendatud käibemaksumäära, kui treening on seotud spordirajatiste kasutamisega ja on spordi või kehakultuuriga tegelemiseks vajalik või kui treening on nende rajatiste kasutamise õiguse või tegeliku kasutamise – st ühe soorituse – kõrvalteenus (vt Euroopa Kohtu 22. septembri 2022. aasta otsus *The Escape Center*, C-330/21, EU:C:2022:719, punkt 41).
- 70 bb) Siiski rõhutas Euroopa Kohus selle otsuse punktis 34 – viidates 6. mai 2010. aasta kohtuotsusele komisjon vs. Prantsusmaa, C-94/09, EU:C:2010:253, punkt 28, ja 9. septembri 2021. aasta kohtuotsusele *Phantasialand*, C-406/20, EU:C:2021:720, punkt 25 –, et liikmesriik võib piirata vähendatud käibemaksumäära kohaldamist asjaomase teenuserühma konkreetsete ja eriomaste osadega tingimusel, et ta järgib ühisele käibemaksusüsteemile omast neutraalsuse põhimõtet. Eelotsusetaotluse esitanud kohus mõistab seda viidet nii, et ka pärast Euroopa Kohtu 18. jaanuari 2018. aasta otsuse *Stadion Amsterdam*, C-463/16, EU:C:2018:22 tegemist on vähendatud maksumäära valikuline kohaldamine

lubatud ka üheainsa teenuse puhul, kui järgitakse neutraalsuse põhimõtet. UStG § 12 lõike 2 punkti 11 teises lauses sätestatud jaotamismõnede puhul peab see paika.

71 b) Eelotsusetaotluse esitanud kohtu seisukohta, et UStG § 12 lõike 2 punkti 11 teine lause on ka üheainsa teenuse puhul kooskõlas liidu õigusega, toetab ka vahepealsel ajal, enne käesoleva eelotsusetaotluse põhjenduste esitamist tehtud Euroopa Kohtu 8. veebruari 2024. aasta otsus *Valentina Heights*, C-733/22, EU:C:2024:126. Euroopa Kohus kinnitas, et liikmesriikidele antud vähendatud käibemaksumäära valikulise kohaldamise õigust võib kasutada kahel tingimusel: esiteks võib vähendatud maksumäära kohaldamisel eristada üksnes kõnealuse teenusterühma konkreetseid ja eriomaseid osi ning teiseks tuleb järgida neutraalse maksustamise põhimõtet (Euroopa Kohtu 8. veebruari 2024. aasta otsus *Valentina Heights*, C-733/22, EU:C:2024:126, punkt 44). Kuna riigisisene seadusandja on seda UStG § 12 lõike 2 punkti 11 teise lause puhul arvestanud, ei ole sellest sättest tulenev jaotamismõnede üheainsa teenuse puhul liidu õigusega vastuolus.

72 3. Eelotsusetaotluse vajalikkus asja lahendamise seisukohast

73 Eelotsuse küsimus on asja lahendamise seisukohast vajalik. Kui vastus eelotsuse küsimusele on eitav, tuleb kaebaja kassatsioonkaebus põhjendamatu tõttu rahuldamata jätta. Kui vastus eelotsuse küsimusele on jaatav, tuleb maksuhalduri eelotsus tühistada ja kaebus osaliselt rahuldada. Hariliku maksumäära kohaldamine parkimise puhul oleks sel juhul olnud ebaõige.

74 [...]

75 [...]

76 [...]

77 [...]