

62019CJ0703

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

22. aprill 2021 (*1)

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 98 lõige 2 – Liikmesriikide võimalus kohaldada teatavate kaubatarnete või teenuste osutamise suhtes üht või kaht vähendatud käibemaksumäära – Majandustegevuse kvalifitseerimine „teenuste osutamiseks“ – III lisa punkt 12a – Rakendusmäärus (EL) nr 282/2011 – Artikkel 6 – Mõiste „restorani? ja toitlustusteenused“ – Valmiseined söömiseks kohe kohapeal müüja ruumides või toitlustusalas – Valmiseined kaasavõtmiseks

Kohtuasjas C-703/19,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) 6. juuni 2019. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 24. septembril 2019, menetluses

J. K.

versus

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach,

menetluses osalesid:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja president J.-C. Bonichot, kohtunikud L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan ja N. Jääskinen (ettekandja),

kohtujurist: J. Richard de la Tour,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

—

J. K., esindajad: doradca podatkowy R. Baraniewicz ja radca prawny A. Zubik,

—

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, esindajad: P. Selera, B. Kołodziej, T. Wojciechowski ja M. Kowalewska,

—

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, esindajad: radcowie prawni P. Chrupek ja A. Zaręba-Faracik,

–

Poola valitsus, esindaja: B. Majczyna,

–

Euroopa Komisjon, esindajad: J. Jokubauskaitė ja M. Siekierzyńska,

olles 12. novembri 2020. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1

Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1) ja mida on muudetud nõukogu 5. mai 2009. aasta direktiiviga 2009/47/EÜ (ELT 2009, L 116, lk 18), (edaspidi „käibemaksudirektiiv“) artikli 98 lõike 2 tõlgendamist koostoimes käibemaksudirektiivi III lisa punktiga 12a ja nõukogu 15. märtsi 2011. aasta rakendusmääruse (EL) nr 282/2011, millega sätestatakse direktiivi 2006/112 rakendusmeetmed (ELT 2011, L 77, lk 1), artikliga 6.

2

Taotlus on esitatud J. K. ja Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach (Katowice maksuameti juhataja, Poola) (edaspidi „maksuhaldur“) vahelises kohtuvaidluses 2016. aastal läbi viidud maksukontrolli tulemuste üle, mis puudutavad toidu ja kohe kohapeal söömiseks või kaasavõtmiseks valmistatud esete müügitehingute käibemaksumäära, mille osas J. K. on käibemaksukohustuslane.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Käibemaksudirektiiv

3

Käibemaksudirektiivi artikkel 96 on sõnastatud järgmiselt:

„Liikmesriigid kohaldavad harilikku maksumäära, mille iga liikmesriik on kindlaks määranud teatud protsendina maksustatavast väärtusest ning mis on sama kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul.“

4

Direktiivi artiklis 98 on sätestatud:

„1. Liikmesriigid võivad kohaldada kas üht või kaht vähendatud maksumäära.

2. Vähendatud maksumäärasid kohaldatakse üksnes III lisa nimetatud rühmadesse kuuluvate kaubatarnete ja teenuste osutamise suhtes.

[...]

3. Lõikes 1 ettenähtud vähendatud maksumäärade kohaldamisel kaupade rühmade suhtes võivad liikmesriigid kasutada asjakohaste rühmade täpse ulatuse määramiseks kaupade koondnomenklatuuri[, mis on esitatud nõukogu 23. juuli 1987. aasta määruse (EMÜ) nr 2658/87 tariifi? ja statistikanomenklatuuri ning ühise tollitariifistiku kohta (EÜT 1987, L 256, lk 1; ELT eriväljaanne 02/02, lk 382) (muudetud komisjoni 19. septembri 2008. aasta määrusega (EÜ) nr 1031/2008 (ELT 2008, L 291, lk 1)) I lisa].“

5

Käibemaksudirektiivi III lisa „Loend kaubatarnetest ja teenuste osutamisest, mille suhtes võib kohaldada artiklis 98 nimetatud vähendatud käibemaksumäärasid“ punktides 1 ja 12a on loetletud:

„1) Toiduained (sealhulgas joogid, kuid välja arvatud alkohoolsed joogid), sööt; elusloomad, seemned, taimed ja tavapäraselt toiduainete valmistamisel kasutatavad koostisained; tavapäraselt toiduainete täiendamiseks või asendamiseks kasutatavad tooted;

[...]

12a) restorani? ja toitlustusteenused, kusjuures on võimalik välistada (alkohoolsete või mittealkohoolsete) jookide tarnimine“.

Rakendusmäärus nr 282/2011

6

Rakendusmääruse nr 282/2011 artiklis 6 on sätestatud:

„1. Restorani? ja toitlustusteenused tähendavad teenuseid, mis hõlmavad inimtarbimiseks ettenähtud valmis või valmistada tuleva toidu või jookide või mõlema pakkumist ja piisavaid tugiteenuseid, et neid saaks kohe tarbida. Toidu ja jookide või mõlema pakkumine moodustab üksnes osa tervikust, kus ülekaalus on teenused. Restoraniteenused hõlmavad asjaomaste teenuste osutamist teenuste osutaja rajatistes ja toitlustusteenused hõlmavad asjaomaste teenuste osutamist väljaspool teenuste osutaja rajatisi.

2. Valmis või valmistatava toidu või jookide või mõlema tarnimist, ükskõik kas koos selle transpordiga või mitte, kuid ilma muude tugiteenusteta, ei peeta restorani? või toitlustusteenusteks lõike 1 tähenduses.“

Kombineeritud nomenklatuur

7

Määruse nr 2658/87 I lisa, mida on muudetud määrusega nr 1031/2008, esitatud kombineeritud nomenklatuur (edaspidi „KN“) põhineb kaupade kirjeldamise ja kodeerimise harmoneeritud süsteemil, mille töötas välja Tollikoostöö Nõukogu, nüüd Maailma Tolliorganisatsioon (WCO), ning mis kehtestati 14. juunil 1983 Brüsselis sõlmitud rahvusvahelise kaupade kirjeldamise ja kodeerimise harmoneeritud süsteemi konventsiooniga. See rahvusvaheline konventsioon kiideti koos 24. juuni 1986. aasta muutmisprotokolliga Euroopa Majandusühenduse nimel heaks nõukogu

7. aprilli 1987. aasta otsusega 87/369/EMÜ (EÜT 1987, L 198, lk 1; ELT eriväljaanne 02/02, lk 288).

Poola õigus

8

11. märtsi 2004. aasta seaduse kaupade ja teenuste maksustamise kohta (ustawa o podatku od towarów i usług) (Dz. U. 2004, nr 54, jrk nr 535) põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis (Dz. U. 2011, nr 177, jrk nr 1054) (edaspidi „käibemaksuseadus“) on artiklis 5a sätestatud:

„Artiklis 5 silmas peetud käibemaksuga maksustatavate tehingute esemeks olevad kaubad või teenused, mida on nimetatud ametlikku statistikat käsitlevate õigusnormide alusel kehtestatud klassifikaatorites, tuleb „identifitseerida“ nende klassifikaatorite abil, kui asjaomastes eeskirjades on nende kaupade või teenuste jaoks ette nähtud statistilised sümbolid.“

9

Vastavalt käibemaksuseaduse artikli 41 lõikele 1 on harilik käibemaksumäär 22%. Selle seaduse artikli 41 lõikes 2a on täpsustatud:

„Käesoleva seaduse lisas 10 nimetatud kaupadele kohaldatav maksumäär on 5%.“

10

Seaduse lisa 10 punktis 28 on nimetatud „[e]ined ja valmiseined, v.a tooted, mille alkoholisisaldus on üle 1,2%“, mis kuuluvad ministrite nõukogu 4. septembri 2015. aasta määruse toodete ja teenuste Poola klassifikaatori kohta (Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług) (Dz. U. 2015, jrk nr 1676) (edaspidi „PKWiU“) alamklassi 10.85.1.

11

Rahandusministri 23. detsembri 2013. aasta määruse kaupade ja teenuste kohta, mille puhul vähendatakse käibemaksumäära, ning vähendatud maksumäärade kohaldamise tingimuste kohta (rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie towarów i usług dla których obniża się stawki podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania stawek obniżonych) (Dz. U. 2013, jrk nr 1719) artikli 3 lõike 1 punkt 1 on sõnastatud järgmiselt:

„[Käibemaksuseaduse] artikli 41 lõikes 1 nimetatud käibemaksumäära vähendatakse 8 protsendini:

1)

käesoleva määruse lisas loetletud kaupade ja teenuste puhul.“

12

Selle määruse lisa III punkti alapunktis 7 on nimetatud järgmisi teenuseid:

„Toitlustusteenused ja jookide serveerimine (PKWiU ex 56), v.a järgmiste toodete müük: 1) alkohoolsed joogid, mille alkoholisisaldus on üle 1,2%; 2) alkohoolsed joogid, mis on õlle ja alkoholivabade jookide segu ning mille alkoholisisaldus on üle 0,5%; 3) joogid, mille valmistamisel kasutatakse kohvi või teetõmmist, olenemata tõmmise protsentuaalsest osakaalust valmistatavas joogis; 4) karboniseeritud alkoholivabad joogid; 5) mineraalvesi; 6) muud töötlemata kaubad, mida maksustatakse [käibemaksuseaduse] artikli 41 lõikes 1 osutatud määraga.“

13

Eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud teabe kohaselt hõlmab PKWiU rubriigi ex 56 „Toitlustusteenused ja jookide serveerimine“ alamklass 56.1 toitlustus? ja toidu kaasaostmise teenuseid, sealhulgas lauas teenindamisega restoraniteenuseid, iseteenindusega toitlustusteenuseid ja muid toitlustusteenuseid (edaspidi „toitlustusteenused“ PKWiU rubriigi ex 56 tähenduses).

14

See kohus täpsustab samuti, et PKWiU sätteid tuleb tõlgendada nii, et see viitab ministrite nõukogu 24. detsembri 2007. aasta määrusele Poola toodete ja teenuste klassifikaatori kohta (rozporz?dzenie Rady Ministrów w sprawie polskiej klasyfikacji dzia?alno?ci) (Dz. U. 2007, nr 251, jrk nr 1885) ning eelkõige määruse rubriigile 56 ja selle rubriigi alamklassidele. See rubriik hõlmab teenindustegevust, mis on seotud kohe söömiseks ette nähtud einete pakkumisega istekohtadega või istekohtadeta restoranides, sh iseteenindusrestoranides ja söögikohtades, mis pakuvad kaasavõetavat toitu. Seejuures ei ole oluline mitte einet pakkuva söögikoha liik, vaid asjaolu, et eined on mõeldud kohe söömiseks. Alamklass 56.10.A „Restoranid ja muud alalised toitlustusettevõtted“ hõlmab einete ettevalmistamist ja serveerimist laudades istuvatele klientidele või klientidele, kes valivad pakutud menüüst ise roogasid, olenemata sellest, kas nad söövad valmistatud einet kohapeal, võtavad need kaasa või toimetatakse eined neile kätte. Sellesse alamklassi kuuluvad järgmised tegevusalad: restoranid, kohvikud, kiirtoitlustus, jäätisekohvikud, pitsarestoranid, toitu kaasavõtmiseks müüvad toitlustuskohad, transpordivahendites töötavad restoranid ja baarid, mida käitavad eraldi üksused.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

15

Põhikohtuasja kaebaja on frantsiisiomanik kiirtoidukohtade ketis. Ta tegeleb niisuguste valmiseinete ja ?toitude müügiga nagu võileivad, salatid, friikartulid, jäätis jne. Neid tooteid serveeritakse plastkandikul, millega klient saab kaasa pabersalvrätikud ning mõne toote puhul plastist söögiriistad ja/või kõrre. Einet ja toite valmistatakse kohapeal pooltoodetest, neid võib serveerida soojalt või külmalt ning neid müüakse kas kohapeal söömiseks või võtavad kliendid need kaasa.

16

Kaebaja kasutab oma majandustegevuses erinevaid müügimeetodeid. Tooteid müüakse kas restorani sees või väljaspool seda asuvatelt lettidelt või kaubanduskeskustes toitlustuseks määratud aladel.

17

Maksuhaldur kontrollis 2016. aasta septembris põhikohtuasja kaebaja käibedeklaratsioone ning selle maksu arvutamist ja tasumist ajavahemikul 1. jaanuarist kuni 30. juunini 2016.

18

Kuna maksuhaldur leidis kontrolli tulemusel, et põhikohtuasja kaebaja kogu tegevus tuleb kvalifitseerida „toitlustusteenusteks“, mille suhtes kohaldatakse 8% käibemaksumäära, mitte – nagu see tegevus oli deklareeritud – „valmiseinete tarnimiseks“, millele kohaldatakse 5% käibemaksumäära, parandas maksuhaldur 21. aprilli 2017. aasta otsusega põhikohtuasja kaebaja

poolt vaadeldaval ajavahemikul tasumisele kuuluvat käibemaksusummat. Teise astme maksuhaldur jättis selle otsuse muutmata.

19

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Gliwice vojevoodkonna halduskohus, Poola) jättis 1. märtsi 2018. aasta otsusega rahuldamata kaebuse, mille põhikohtuasja kaebaja oli esitanud teise astme maksuhalduri otsuse peale, ja kinnitas viimase järeldusi.

20

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Gliwice vojevoodkonna halduskohus) märkis sarnaselt maksuhalduriga, et klientidele antud võimalus tarbida ostetud einet kohapeal, ilma et seda oleks vaja täiendavalt valmistada, läheb kaugemale lihtsalt eine tarnimisest, sest kuigi kliendil ei ole vaja teha täiendavaid kulinaarseid ettevalmistusi, tuleb seda siiski soojendada või segada, et see sobiks otsetarbimiseks.

21

Põhikohtuasja kaebaja vaidlustas Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicachi (Gliwice vojevoodkonna halduskohus) otsuse eelotsusetaotluse esitanud kohtus Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus).

22

Eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsustab, et käibemaksuseaduse artikliga 5a kasutas Poola Vabariik liikmesriikidele käibemaksudirektiivi artikli 98 lõikes 2 ette nähtud võimalust vähendada käibemaksudirektiivi III lisas nimetatud kaubatarnete ja teenuste osutamise suhtes kohaldatavat käibemaksumäära. Eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtleb siiski, kas nimetatud direktiivi artikkel 98 ja III lisa on Poola õigusesse üle võetud, kuna see õigus ei viita mitte KNile, vaid PKWiU-le, mis on statistilisi eesmärke teeniv tegevusalade klassifikaator, mis määrab eelkõige kindlaks seal sisalduvate mõistete kohaldamisala lähtuvalt konkreetsete üksuste tegevusest, mitte aga maksu esemest, nagu see on käibemaksu valdkonnas.

23

Seega määratakse Poola õiguses kehtestatud süsteemi kohaselt maksustatavale tehingule kohaldatav vähendatud maksumäär kindlaks üksnes PKWiU rubriigi alusel, kuhu see kuulub, mistõttu ei ole tähtsust asjaolul, kas tehing on kvalifitseeritud „kaubatarneks“ või „teenuste osutamiseks“. Selle süsteemi kohaselt kohaldatakse PKWiU alamklassi 10.85.1 kuuluvatele „valmiseinete ja toitude“ kategooria maksustatavatele tehingutele vähendatud käibemaksumäära 5%, samas kui PKWiU rubriigi ex 56 tähenduses „toitlustusteenuste“ tehingutele kohaldatakse vähendatud käibemaksumäära 8%.

24

Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib siiski, et kasutatud klassifitseerimismeetodi kohaselt on „toitlustusteenused“ PKWiU rubriigi ex 56 tähenduses laiem kategooria kui „restorani“ ja toitlustusteenuste“ kategooria käibemaksudirektiivi III lisa punkti 12a tähenduses.

25

Mis puudutab mõistet „valmiseined ja toidud“, siis märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et seda tuleb tõlgendada kooskõlas Euroopa Kohtu praktikaga, ning ta soovib teada, kuidas saab

toiduvalmistamise meetodist tulenevat kriteeriumi, mida kohaldasid maksuhaldur ja Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Gliwice vojevoodkonna halduskohus), kasutada selle mõiste eristamiseks mõistest „restoraniteenused“. See kohus leiab nimelt, et Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et sooja lõpptootte valmistamine ei saa olla ainus tunnus, mis muudab asjaomase tehingu teenuste osutamiseks (10. märtsi 2011. aasta kohtuotsus Bog jt, C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09, EU:C:2011:135, punktid 68 ja 69).

26

Eelotsusetaotluse esitanud kohus rõhutab siiski, et kriteeriumid, mis võimaldavad eristada kaubatarneid ja teenuste osutamist toidu ja jookide müügi valdkonnas, töötas Euroopa Kohus välja 2. mai 1996. aasta kohtuotsuses Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184), mis tehti enne „restorani? ja toitlustusteenuste“ määratlemist liidu õiguses rakendusmääruse nr 282/2011 artikliga 6. Seega tekib eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates küsimus, kas need kriteeriumid on endiselt kehtivad.

27

Lõpuks rõhutab eelotsusetaotluse esitanud kohus vajadust võtta arvesse kõiki põhikohtuasja hageja kasutatavaid müügimeetodeid, et eristada kaubatarneid teenuste osutamisest, täpsustades, et igal meetodil on tunnuseid, mis puudutavad nii esimesi kui ka teisi. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul seisneb ainus erinevus selle infrastruktuuri ulatuses, mida müüja pakub, ja klientide ootustes teenuse osutamisega seotud asjaolude tähtsuse osas.

28

Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib siiski, et olenemata müügimeetodist on teenuste osutamine, eelkõige võimalus tarbida ostetud einet või toitu kohapeal, üksnes potentsiaalne ja sõltub kliendi valikust. Lihtsustatud müügisüsteemi ning einete või toitade serveerimise või pakendamise viisi tõttu ei ole müügietaapis võimalik kindlaks teha, kas einet või toitu tarbitakse kohapeal või on tegemist kaasamüügiga.

29

Neil asjaoludel otsustas Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1.

Kas mõiste „restoraniteenus“, mille suhtes kohaldatakse vähendatud käibemaksumäära [käibemaksudirektiivi artikli 98 lõige 2 koostoimes III lisa punktiga 12a ning rakendusmääruse nr 282/2011 artikliga 6], hõlmab valmistoidu müüki sellistel tingimustel nagu põhikohtuasjas, st olukorras, kus:

—

müüja teeb ostjale kättesaadavaks taristu, mis võimaldab ostetud toitu kohapeal tarbida (tarbimiseks ette nähtud eraldatud ruum, juurdepääs tualettruumidele);

—

puudub spetsiaalne kelneriteenus;

–

puudub teenindus kitsas tähenduses;

–

tellimisprotsess on lihtsustatud ja osaliselt automatiseeritud;

–

kliendil on piiratud võimalused tellimuse isikupärastamiseks?

2.

Kas esimesele küsimusele vastamisel on oluline toitade valmistamise viis, mis seisneb eelkõige pooltoodete kuumtöötlemises ja pooltoodetest valmistoitade komplekteerimises?

3.

Kas esimesele küsimusele vastamisel on piisav, et kliendil oleks potentsiaalne võimalus pakutavat taristut kasutada, või on vaja tingimata kindlaks teha, et keskmise kliendi seisukohast moodustab see element teenuse olulise osa?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

30

Eelotsuse küsimustega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas maksukohustuslase tegevus, mis seisneb eri tingimustel valmisteinete ja ?toidu müügis, kuulub kategooriasse „restorani? ja toitlustusteenused“, mille suhtes võib kohaldada vähendatud käibemaksu määrat käibemaksudirektiivi artikli 98 lõike 2 alusel koostöös selle direktiivi III lisa punktiga 12a ja rakendusmääruse nr 282/2011 artikliga 6.

31

Kõigepealt tuleb märkida, et eelotsusetaotlusest nähtub, et Euroopa Kohtule esitatud küsimused tulenevad eelotsusetaotluse esitanud kohtu kahtlustest seoses sellega, kuidas Poola seadusandja on riigisisesse õigusesse üle võtnud käibemaksudirektiivi artikli 98 koostöös direktiivi III lisaga.

32

Eelotsusetaotluse esitanud kohtu kahtlused tulenevad eelkõige asjaolust, et tema arvates kujutavad „toitlustusteenused“ PKWiU rubriigi ex 56 tähenduses endast laiemat kategooriat kui see, mis on ette nähtud käibemaksudirektiivi III lisa punktis 12a.

33

Nimelt nähtub Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust, et PKWiU rubriik ex 56 hõlmab nii osa teenustest, mis kuuluvad mõiste „restorani? ja toitlustusteenused“ alla käibemaksudirektiivi III lisa punkti 12a tähenduses, kui ka osa kaupadest, mis kuuluvad mõiste „toiduained“ alla III lisa punkti 1 tähenduses.

34

Järelikult viib Poola Vabariigi valitud klassifitseerimismeetod esiteks sisuliselt olukorrani, kus erinevaid maksustatavaid tehinguid, mis kuuluvad käibemaksudirektiivi III lisa kahte eri kategooriasse, võib liikmesriigi tasandil liigitada samasse kategooriasse ja neile võib kohaldada sama vähendatud maksumäära. Teiseks tingib see meetod, et sama kategooria suhtes, mis on ette nähtud III lisas, võib kohaldada kahte erinevat käibemaksumäära, kuna liikmesriigi tasandil on selle kategooria sisu reguleeritud PKWiU eri rubriikides.

35

Sellega seoses tuleb silmas pidada, et käibemaksudirektiivi artikli 96 kohaselt kohaldatakse kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul üldjuhul sama käibemaksumäära ehk harilikku maksumäära, mille kehtestab liikmesriik.

36

Erandina sellest põhimõttest näeb direktiivi artikkel 98 ette võimaluse kohaldada kas üht või kaht vähendatud maksumäära. Nimetatud direktiivi III lisas on ammendav loend kaubatarnetest ja teenuste osutamisest, mille suhtes võib kohaldada vähendatud maksumäärasid (vt selle kohta 19. detsembri 2019. aasta kohtuotsus Segler-Vereinigung Cuxhaven, C-715/18, EU:C:2019:1138, punkt 22).

37

Liikmesriikidele antud võimaluse – näha ette vähendatud käibemaksumäärad – eesmärk on muuta teatavad kaubad ja teenused, mida peetakse eriti vajalikeks, lõpptarbijale, kes lõpuks maksu tasuma peab, vähem kulukaks ja seetõttu kättesaadavamaks (vt selle kohta 9. märtsi 2017. aasta kohtuotsus Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika).

38

Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast nähtub, et liikmesriikidel on õigus – tingimusel et nad järgivad ühisele käibemaksusüsteemile omast neutraalse maksustamise põhimõtet – täpsustada, millistele käibemaksudirektiivi III lisas nimetatud kaubatarnetele ja teenuste osutamistele vähendatud käibemaksumäära kohaldatakse (9. novembri 2017. aasta kohtuotsus AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, punkt 23).

39

Siinkohal olgu märgitud, et käibemaksudirektiivi artikli 98 lõike 3 kohaselt võivad liikmesriigid vähendatud maksumäärade kohaldamisel kaubatarnete kategooriate suhtes kasutada asjakohase kategooria täpse ulatuse määramiseks KNI. Tuleb siiski esile tuua, et KNI kasutamine on vaid üks viis teiste seas, et asjakohast kategooriat täpselt määratlada (vt selle kohta 9. novembri 2017. aasta kohtuotsus AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, punkt 25).

40

Eeltoodud kaalutlustest tuleneb, et tingimusel, et tehingud, mille suhtes vähendatud maksumäära kohaldatakse, kuuluvad käibemaksudirektiivi III lisa mõnesse kategooriasse ja et järgitakse neutraalse maksustamise põhimõtet, võib liikmesriigi seadusandja vabalt piiritleda oma riigisisiseses õiguses kategooriad, millele ta soovib kohaldada vähendatud maksumäära, liigitades käibemaksudirektiivi III lisa kategooriatesse kuuluvaid kaubatarneid ja teenuste osutamist vastavalt meetodile, mida ta peab kõige sobivamaks.

41

Eeldusel, et järgitakse eelmises punktis nimetatud tingimusi, on liikmesriigi seadusandjal lubatud arvata samasse kategooriasse erinevaid maksustatavaid tehinguid, mis kuuluvad III lisa erinevatesse kategooriatesse, tegemata formaalselt vahet kaubatarnete ja teenuste osutamise vahel. Samuti, nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 60, ei ole oluline, et liikmesriigi seadusandja otsustas kasutada klassifikatsioonikategooria määratlemiseks mõisteid, mis on sarnased käibemaksudirektiivi III lisa mõne punkti mõistetega, määratledes samas asjaomases punktis nimetatud kategooriast laiemal kohaldamisala, kui seal nimetatud kaubad ja teenused on maksustatavad vähendatud käibemaksumääraga.

42

Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 50 sisuliselt märkis ja arvestades eelkõige 27. veebruari 2014. aasta kohtuotsust *Pro Med Logistik ja Pongratz* (C-454/12 ja C-455/12, EU:C:2014:111, punktid 43 ja 44), ei ole käibemaksudirektiiviga vastuolus ka see, kui kaubatarnetele või teenuste osutamisele, mis kuuluvad selle direktiivi III lisa samasse kategooriasse, kohaldatakse kahte erinevat vähendatud käibemaksumäära.

43

Nende täpsustuste järel tuleb aga märkida, et kui liikmesriigid otsustavad kohaldada üht või kaht vähendatud käibemaksumäära mõnele neist 24 kaubatarnete või teenuste osutamise kategooriast, mis on loetletud käibemaksudirektiivi III lisas, või vajaduse korral piirata nende määrade kohaldamist valikuliselt kummagi kategooria kaubatarnete või teenuste osutamise ühe osaga, peavad liikmesriigid järgima neutraalse maksustamise põhimõtet (vt selle kohta 9. märtsi 2017. aasta kohtuotsus *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika).

44

Selle põhimõttega on vastuolus see, kui sarnaseid ja seega omavahel konkureerivaid kaubatarneid või teenuseid käsitletakse käibemaksuga maksustamisel erinevalt (9. märtsi 2017. aasta kohtuotsus *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 19. detsembri 2019. aasta kohtuotsus *Segler-Vereinigung Cuxhaven*, C-7715/18, EU:C:2019:1138, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).

45

Neil asjaoludel, nagu rõhutas kohtujurist oma ettepaneku punktis 59, ei pea liikmesriigi kohus kontrollima mitte ainult seda, kas liikmesriigi seadusandja valik kohaldada üht või kaht vähendatud käibemaksumäära puudutab tehinguid, mis kuuluvad ühte või mitmesse käibemaksudirektiivi III lisas loetletud kategooriasse, vaid ka seda, kas selle lisa samasse kategooriasse kuuluvate kaubatarnete või teenuste erinev kohtlemine käibemaksuga maksustamisel on kooskõlas neutraalse maksustamise põhimõttega.

46

Kuna maksustatavate tehingute kvalifitseerimine vastavalt käibemaksudirektiivi III lisa kategooriatele on vältimatu eeltingimus, mis peab olema täidetud, et kontrollida, kas vähendatud käibemaksumäär on kohaldatav, on Euroopa Kohtu ülesanne määrata kindlaks kriteeriumid, mis on vajalikud selles hindamises, mille peab läbi viima liikmesriigi kohus.

Sellel seoses vääril märkimist, et käibemaksudirektiiviga kehtestatakse ühine käibemaksusüsteem, mis muu hulgas põhineb maksustatavate tehingute ühetaolisel määratlusel (13. juuni 2018. aasta kohtuotsus Polfarmex, C-421/17, EU:C:2018:432, punkt 27, ja 11. mai 2017. aasta kohtuotsus Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).

Mitmeosalise tehingu puhul, mis koosneb omavahel tihedalt seotud teguritest ja toimingutest, mis moodustavad objektiivselt ühe lahutamatu majandustehingu, tuleb Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt selleks, et kindlaks teha, kas tehingut tuleb pidada kaubatarneks või teenuste osutamiseks, arvesse võtta kõiki asjaolusid, milles tehing toimub, et välja selgitada iseloomulikud ja olulisemad tunnused (vt selle kohta 10. märtsi 2011. aasta kohtuotsus Bog jt, C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09, EU:C:2011:135, punkt 61 ja seal viidatud kohtupraktika).

Euroopa Kohus on ühtlasi täpsustanud, et olulisim tunnus tuleb kindlaks määrata keskmise tarbija vaatenurgast lähtudes ja ühtse hindamise raames tuleb arvestada teenuste osutamise aspektide mitte üksnes kvantitatiivset, vaid ka kvalitatiivset tähtsust võrreldes kaubatarne aspektidega (vt selle kohta 10. märtsi 2011. aasta kohtuotsus Bog jt, C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09, EU:C:2011:135, punkt 62).

Selles osas, kuna kaupade turustamisega kaasneb alati teatud määral teenuste osutamine – nagu kaupade paigutamine riiulile või arve väljastamine –, võib teenuste osutamise osakaalu hindamisel tehingus tervikuna, mis hõlmab ka kaupade tarnimist, arvesse võtta üksnes neid teisi teenuseid, mis tingimata ei kaasne kauba turustamisega (10. märtsi 2011. aasta kohtuotsus Bog jt, C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09, EU:C:2011:135, punkt 63 ja seal viidatud kohtupraktika).

Euroopa Kohus on täpsemalt selgitanud, et toitlustustehingut iseloomustab terve hulk asjaolusid ja tegusid, kusjuures toidu pakkumine on ainult üks selle koostisosa ja selles on tugevalt ülekaalus teenused, ning et seda tehingut tuleb seega pidada „teenuste osutamiseks“ nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23) artikli 6 lõike 1 tähenduses (nüüd käibemaksudirektiivi artikkel 24). Teisiti on see juhul, kui tehing on seotud kaasavõtmiseks ette nähtud toiduga ja selle kõrval ei osutata teenuseid toidu tarbimiseks kohapeal meeldivas ümbruses (vt selle kohta 2. mai 1996. aasta kohtuotsus Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, EU:C:1996:184, punkt 14, ja 10. märtsi 2011. aasta kohtuotsus Bog jt, C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09, EU:C:2011:135, punkt 64 ja seal viidatud kohtupraktika).

Reisipraamlaevadel pakutava toitlustuse osas on Euroopa Kohus leidnud, et valmistoidu ja jookide pakkumine kohe tarvitamiseks on tulemus, milleni on viinud rida teenuseid, mis algab toitide valmistamisest kuni nende serveerimiseni pardal ning millega seejuures pakutakse kliendile ühtlasi korralduslikku tervikut, mis hõlmab nii söögisaali koos kõrvalruumidega, näiteks riidehoiuga, kui ka

sisustust ja toidunõusid. Vajaduse korral katab kelner laua, nõustab külalist, annab selgitusi pakutavate toitude ja jookide kohta, toob need lauda, ja kui külalised on söönud, koristab laua (vt selle kohta 2. mai 1996. aasta kohtuotsus Faaborg-Gelting Linien, C?231/94, EU:C:1996:184, punkt 13).

53

Samuti on Euroopa Kohus seoses teenuste osutamise aspektidega, mis iseloomustavad toitlustustehinguid ja eelkõige kliendi käsutusse antud taristut, täpsustanud, et kui toidu tarnimisega kaasneb üksnes algelise sisseseade kasutusse andmine, st on ilma igasuguse istumisvõimaluseta lihtsad einestamisletid, mis võimaldavad piiratud hulgal klientidel kohapeal vabas õhus einestada ja mille puhul on inimese sekkumine pea olematu, siis on tegemist üksnes väheoluliste kõrvalteenustega, mis ei muuda põhiteenuse valdavalt olemust, milleks on kaupade tarnimine (vt selle kohta 10. märtsi 2011. aasta kohtuotsus Bog jt, C?497/09, C?499/09, C?501/09 ja C?502/09, EU:C:2011:135, punkt 70).

54

Mis puudutab toodete valmistamist, siis tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et asjaolu, et valmistoitude pakkumine eeldab nende valmistamist või soojendamist, mis kujutab endast teenust, tuleb arvesse võtta tehingule üldise hinnangu andmisel viimase liigitamisel kaubatarneks või teenuste osutamiseks. Kuna sooja lõpptoote valmistamine piirdub siiski põhiosas kiire ja standardiseeritud tegevusega, mis enamikul juhtudest ei toimu mitte konkreetse kliendi korraldusel, vaid pidevalt või regulaarselt vastavalt üldiselt ettearvatavale nõudlusele, ei kujuta see endast tehingu valdavalt aspekti ja üksnes selle põhjal ei saa tehingut pidada teenuste osutamiseks (vt selle kohta 10. märtsi 2011. aasta kohtuotsus Bog jt, C?497/09, C?499/09, C?501/09 ja C?502/09, EU:C:2011:135, punktid 67 ja 68).

55

Lisaks, nagu märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, sekkus ka liidu seadusandja, eesmärgiga tagada käibemaksusüsteemi ühetaoline kohaldamine, et täpsustada kriteeriumi, mis võimaldab liigitada tehingud restorani? või toitlustusteenusteks, võttes vastu rakendusmääruse nr 282/2011, mida selle määruse artikli 65 alusel kohaldatakse alates 1. juulist 2011.

56

Rakendusmääruse nr 282/2011 artikli 6 lõikes 1 on ette nähtud, et „[r]estorani? ja toitlustusteenused tähendavad teenuseid, mis hõlmavad inimtarbimiseks ettenähtud valmis või valmistada tuleva toidu või jookide või mõlema pakkumist ja piisavaid tugiteenuseid, et neid saaks kohe tarbida“, et „[t]oidu ja jookide või mõlema pakkumine moodustab üksnes osa tervikust, kus ülekaalus on teenused“, ja et „[r]estoraniteenused hõlmavad asjaomaste teenuste osutamist teenuste osutaja rajatistes ja toitlustusteenused hõlmavad asjaomaste teenuste osutamist väljaspool teenuste osutaja rajatisi“.

57

Rakendusmääruse artikli 6 lõikes 2 on täpsustatud, et „[v]almis või valmistatava toidu või jookide või mõlema tarnimist, ükskõik kas koos selle transpordiga või mitte, kuid ilma muude tugiteenusteta, ei peeta restorani? või toitlustusteenusteks lõike 1 tähenduses“.

58

Seega tuleneb rakendusmääruse artikli 6 sõnastusest, et selleks, et kvalifitseerida maksustatav

tehing „restorani? ja toitlustusteenusteks“, soovis liidu seadusandja omistada määrava tähtsuse mitte toidu valmistamise või tarnimise viisile, vaid selliste seotud teenuste osutamisele, mis kaasnevad valmistoidu pakkumisega, kusjuures need teenused peavad olema piisavad, et tagada toidu kohe tarbimine, ja olema tarnimisest olulisemad.

59

Seega tuleneb rakendusmääruse nr 282/2011 artiklis 6 sätestatud „restorani? ja toitlustusteenuste“ määratlusest koostoimes käesoleva kohtuotsuse punktides 52–54 viidatud kohtupraktikaga, et määravad kriteeriumid hindamaks, kas valmistoidu pakkumisega kaasnevaid teenuseid saab pidada „piisavateks seotud teenusteks“, on seotud tarbijatele pakutavate teenuste tasemega.

60

Sellega seoses võtab Euroopa Kohus arvesse eelkõige selliseid tegureid nagu teenindajate olemasolu, sellise teenuse olemasolu, mis seisneb eelkõige tellimuste edastamises kööki, sellele järgnevas einete üleandmises ja klientide teenindamises lauas, selliste kinniste ja köetud ruumide olemasolu, mis on spetsiaalselt mõeldud toitide tarvitamiseks, või ka riidehoiu ja tualeti olemasolu ning lauanõude, sisustuse ja lauale valmis pandud söögiriistade pakkumine (vt selle kohta 10. märtsi 2011. aasta kohtuotsus *Bog jt*, C?497/09, C?499/09, C?501/09 ja C?502/09, EU:C:2011:135, punkt 69).

61

Nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 92, tuleb nende kriteeriumide kohaldamisel siiski arvestada ka tarbija valikut kasutada toidu või jookide pakkumisega seotud teenuseid, mida eeldatakse selle põhjal, kuidas kohe tarbitavat toitu müüakse.

62

Nagu on selgitatud käesoleva kohtuotsuse punktis 49, tuleb keerukate teenuste puhul tehingu peamine tunnus kindlaks määrata tarbija vaatenurga põhjal. Kui tarbija otsustab mitte kasutada maksukohustuslase poolt tema käsutusse antud materiaalseid vahendeid ja tööjõudu, ei ole need vahendid selle tarbija jaoks määravad. Järelikult tuleb sellisel juhul asuda seisukohale, et toidu või jookide pakkumisega ei kaasne ühtegi seotud teenust ja et tehing tuleb lugeda kaubatarneks.

63

Liikmesriigi kohtu ülesanne on käesoleva kohtuotsuse punktis 60 esitatud kriteeriumide alusel kindlaks teha, kas maksukohustuslase rakendatud erinevad müügisüsteemid kuuluvad või ei kuulu mõiste „restorani? või toitlustusteenused“ alla.

64

Sellega seoses tuleb esiteks märkida, et asjaolu, et asjaomased tehingud kuuluvad mõiste „restorani? või toitlustusteenused“ või „toiduained“ alla käibemaksudirektiivi III lisa tähenduses, ei tarvitse mõjutada liikmesriigi kohaldatava vähendatud käibemaksumäära valikut. Nagu on täpsustatud käesoleva kohtuotsuse punktis 41, võib iga liikmesriik liigitada samasse kategooriasse ja maksustada sama vähendatud käibemaksumääraga erinevaid maksustatavaid tehinguid, mis kuuluvad selle lisa erinevatesse kategooriatesse, tegemata formaalselt vahet kaubatarnete ja teenuste osutamise vahel.

Teiseks, kui kaubatarnetele ja teenuste osutamisele või osale neist kohaldatakse erinevaid vähendatud käibemaksumäärasid, siis nagu märkis Euroopa Komisjon oma kirjalikes seisukohtades, peab maksukohustuslane pidama asjakohast raamatupidamisarvestust ja eelkõige säilitama koopia kõigist tema väljastatud arvetest, mis põhjendavad nende määrade kohaldamist (vt analoogia alusel 21. novembri 2018. aasta kohtuotsus Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, punkt 31).

Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimustele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 98 lõiget 2 koostoimes direktiivi III lisa punktiga 12a ja rakendusmääruse nr 282/2011 artikliga 6 tuleb tõlgendada nii, et mõiste „restorani? ja toitlustusteenused“ alla kuulub toidu pakkumine koos piisavate seotud teenustega, mis võimaldavad lõpptarbijal neid toiduaineid kohe tarbida, mille kontrollimine on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne. Kui lõpptarbija otsustab mitte kasutada maksukohustuslase pakutud toidu tarbimiseks tema kasutusse antavaid materiaalseid vahendeid ja tööjõudu, tuleb asuda seisukohale, et toidu pakkumisega ei kaasne ühtki seotud teenust.

Kohtukulud

Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi ja mida on muudetud nõukogu 5. mai 2009. aasta direktiiviga 2009/47/EÜ, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ vähendatud käibemaksumäärade osas, artikli 98 lõiget 2 koostoimes direktiivi III lisa punktiga 12a ja nõukogu 15. märtsi 2011. aasta rakendusmääruse (EL) nr 282/2011, millega sätestatakse direktiivi 2006/112 rakendusmeetmed, artikliga 6 tuleb tõlgendada nii, et mõiste „restorani? ja toitlustusteenused“ alla kuulub toidu pakkumine koos piisavate seotud teenustega, mis võimaldavad lõpptarbijal neid toiduaineid kohe tarbida, mille kontrollimine on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne. Kui lõpptarbija otsustab mitte kasutada maksukohustuslase pakutud toidu tarbimiseks tema kasutusse antavaid materiaalseid vahendeid ja tööjõudu, tuleb asuda seisukohale, et toidu pakkumisega ei kaasne ühtki seotud teenust.

Allkirjad

(*1) Kohtumenetluse keel: poola.