

EUROOPA KOHTU OTSUS (kaheksas koda)

27. veebruar 2014(*)

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Kuues käibemaksudirektiiv – Artikli 12 lõige 3 – H lisa 5. rühm – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 98 lõiked 1 ja 2 – III lisa punkt 5 – Neutraalsuse põhimõte – Reisijate ja nende pagasi vedu – Siseriiklikud õigusnormid, mille järgi kohaldatakse erinevat käibemaksumäära taksoveole ja juhiga üüriautoveole

Liidetud kohtuasjades C-454/12 ja C-455/12,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Bundesfinanzhof'i (Saksamaa) 10. juuli 2012. aasta otsustega esitatud eelotsusetaotlused, mis saabusid Euroopa Kohtusse 10. oktoobril 2012, menetlustes

Pro Med Logistik GmbH (C-454/12)

versus

Finanzamt Dresden-Süd,

ja

Eckard Pongratz, kes tegutseb Karin Oertel'i pankrotihaldurina (C-455/12)

versus

Finanzamt Würzburg mit Außenstelle Ochsenfurt,

EUROOPA KOHUS (kaheksas koda),

koosseisus: koja president C. G. Fernlund (ettekandja), kohtunikud C. Toader ja E. Jarašiūnas,

kohtujurist: P. Mengozzi,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Pro Med Logistik GmbH, esindaja: *Rechtsanwalt* J. Seelinger,
- E. Pongratz, esindajad: *Rechtsanwalt* T. Küffner ja *Rechtsanwalt* T. Streit,
- Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze ja K. Petersen,
- Itaalia valitsus, esindaja: G. Palmieri, keda abistas *avvocato dello Stato* B. Tidore,
- Euroopa Komisjon, esindajad: W. Mölls ja C. Soulay,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlused käsitlevad seda, kuidas tõlgendada nõukogu 17. mai 1977. aasta direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23), mida on muudetud nõukogu 19. jaanuari 2001. aasta direktiiviga 2001/4/EÜ (EÜT L 22, lk 17; ELT eriväljaanne 09/01, lk 341, edaspidi „kuues direktiiv“), nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1, edaspidi „käibemaksudirektiiv“), ja neutraalse maksustamise põhimõtet.

2 Taotlused on esitatud Pro Med Logistik GmbH (edaspidi „Pro Med“) ja Finanzamt Dresden-Südi (Dresden-Südi maksuamet) ning K. Oerteli pankrotihaldurina tegutseva E. Pongratzi ja Finanzamt Würzburgi (Würzburgi maksuamet) vahelises kohtuvaidluses seoses aastatel 2003–2007 üürisõidukitega teostatud reisijate veolt tasumisele kuulunud käibemaksuga.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Kuues direktiiv

3 Kuuenda direktiivi artikli 2 punkt 1 sätestab:

„Käibemaksuga maksustatakse:

1) kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb”.

4 Selle direktiivi artikli 12 lõike 3 punkti a esimene ja kolmas lõik sätestavad:

„Iga liikmesriik kehtestab ühtse käibemaksumäära protsendina maksustatavast summast, kusjuures maksumäär on kauba tarnimise ja teenuse osutamise puhul sama. Alates 1. jaanuarist 2001 ja kuni 31. detsembrini 2005 ei või see ühtne määr olla väiksem kui 15%.

[...]

Liikmesriigid võivad kohaldada ka üht või kaht vähendatud maksumäära. Need määrad kehtestatakse protsendina maksustatavast summast ega või olla väiksemad kui 5%, kusjuures neid kohaldatakse üksnes H lisas nimetatud rühmadesse kuuluvate kaupade ja teenuste tarnete suhtes.”

5 Kuuenda direktiivi H lisa „Loend kaupadest ja teenustest, mille suhtes võib kohaldada vähendatud käibemaksumäärasid” on sõnastatud järgmiselt:

„Allpool esitatud kaubarühmade ülevõtmisel oma siseriiklikku õigusesse võivad liikmesriigid kasutada asjakohaste rühmade täpse ulatuse määramiseks kaupade koondnomenklatuuri.

Kategooria

Kauba kirjeldus

[...]

5

reisijate ja nende pagasi vedu;

[...]”

Käibemaksudirektiiv

6 Käibemaksudirektiivi artikkel 96 sätestab:

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

7 Selle direktiivi artikli 97 lõige 1 näeb ette:

„Alates 1. jaanuarist 2006 kuni 31. detsembrini 2010 ei või harilik maksumäär olla madalam kui 15 protsenti.”

8 Nimetatud direktiivi artikli 98 lõiked 1 ja 2 sätestavad:

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

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

9 Käibemaksudirektiivi III lisa loend kaubatarnetest ja teenuste osutamisest, mille suhtes võib kohaldada artiklis 98 nimetatud vähendatud käibemaksumäärasid, sisaldab punktis 5 „reisijate ja nende pagasi vedu”.

Saksa õigus

10 Käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz) põhikohtuasjale kohaldamisele kuuluva redaktsiooni, mis avaldati 13. detsembril 2006 (*BGBI.* 2006 I, lk 2878, edaspidi „UStG”), § 12 lõike 1 kohaselt oli maksumäär mis tahes maksustatava tehingu puhul 16% ajavahemikus 2003–2006 ja 19% 2007. aastal.

11 Selle seaduse § 12 lõike 2 punkti 10 alapunkt b sätestab:

„7% vähendatud maksumäära kohaldatakse järgmisele käibe:

b) reisijatevedu raudteel (välja arvatud mägiraudtee), trollibussiga, liiniveo mootorsõidukiga, taksoga ja praamiga

aa) ühe kohaliku omavalitsusüksuse piires või

bb) maksimaalselt kuni 50 kilomeetri pikkuse veoteekonna puhul

[...]

12 Reisijate vedu käsitleva seaduse (Personenbeförderungsgesetz, edaspidi „PBefG”) 8. augustil 1990 avaldatud redaktsiooni (BGBl. 1990 I, lk 1690) (muudetud) artikkel 1 sätestab:

„Sisuline kohaldamisala:

1. Käesoleva seaduse kohaldamisalasse kuuluvad reisijate tasuline või kaubanduslik vedu trammiga, trollibussiga ja autoga. Tasuna käsitatakse ka niisuguseid majanduslikke eeliseid, mis on kaudselt mõeldud selliselt soodustatud äritegevuse tasuvuse tagamiseks.

2. Käesoleva seaduse kohaldamisalasse ei kuulu järgmised veoliigid:

1) autovedu, kui tasu tervikuna ei ületa tegevuskulusid;

2) vedu kiirabiautoga, kui selle eesmärk on transportida haigeid, haavatuid või muul põhjusel abi vajavaid inimesi, kellele tuleb veo ajal osutada spetsialiseeritud meditsiinist abi või kes vajavad eritransporti kiirabiautoga või kellele peab seda nende tervislikust seisundist tulenevalt võimaldama.”

13 PBefG § 2 lõike 1 punkt 4 sätestab:

„Igal isikul, kes korraldab § 1 lõikes 1 loetletud reisijate vedu

[...]

4) mootorsõidukiga juhuveo korras (§ 46),

peab olema tegevusluba. See isik on ettevõtja käesoleva seaduse tähenduses.”

14 PBefG § 13 lõike 4 esimene lause on sõnastatud järgmiselt:

„Kui tegemist on taksoveoga, tuleb tegevusloa andmisest keelduda, kui taotletud veotegevus kahjustab transpordialast üldist huvi, ohustades kohaliku taksonduse toimimist.”

15 PBefG § 21 lõiked 1–3 sätestavad:

„1. Ettevõtja on kohustatud tegutsema tegevusalal, mille kohta ta on saanud tegevusloa, ja seda tegevust loa kehtivusaja vältel jätkama, lähtudes transpordialasest üldisest huvist ja tehnilisest tasemest.

2. Loa andmiseks pädev asutus võib ettevõtjale tegevuse alustamiseks tähtaja kehtestada.

3. Loa andmiseks pädev asutus võib kohustada ettevõtjat veotegevust laiendama või muutma, kui transpordialane üldine huvi seda nõuab ja kui võib eeldada, et ettevõtja investeeritud kapital on tema majanduslikku olukorda arvesse võttes tootnud piisavalt intresse ja seda on piisavalt tagasi teenitud ning et ettevõtja on saavutanud vajaliku tehnilise taseme.”

16 PBefG § 22 sätestab:

„Ettevõtja on kohustatud vedusid tegema, kui

- 1) veotingimused on täidetud,
- 2) vedu on võimalik teostada harilikult kasutatavate vahenditega,
- 3) vedu ei takista olukord, mida ettevõtjal ei ole võimalik ette näha ja mida tal ei ole võimalik heastada.”

17 PBefG § 46 lõike 2 punktide 1 ja 3 kohaselt on taksovedu ja vedu üürisõidukiga erinevad „juhuveo” liigid, mille kohta tuleb selle seaduse § 2 lõike 1 punkti 4 kohaselt taotleda tegevusluba.

18 PBefG § 47 sätestab:

„1. Taksovedu on reisijate vedu sõiduautoga, mida ettevõtja hoiab sõiduvalmis asjaomase asutuse poolt ette nähtud kohtades ja millega ta veab reisija soovitud sihtkohta. Ettevõtja võib võtta veotellimusi vastu ka sõidu ajal või oma tegevuskohas.

2. Taksosid võib pidada üksnes selle kohaliku omavalitsusüksuse territooriumil, kus on ettevõtja asukoht. Ette tellitud sihtkohtadesse võib sõitu alustada muude kohalike omavalitsusüksuste territooriumilt. Loa andmiseks pädev asutus võib kokkuleppel teiste loa andmiseks pädevate asutustega lubada taksosid sõiduvalmis hoida kohtades, mille on ette näinud ametisutus, mis asub muu kohaliku omavalitsusüksuse territooriumil kui see, mille territooriumil on ettevõtja asukoht, ja lubada laiemat tegevuspiirkonda.

3. Liidumaa valitsusel on õigus kehtestada määrusega teenuse osutamise kohustuse ulatus, taksopeatustele kohaldamisele kuuluvad eeskirjad ja teenuse osutamisega seotud üksikasjad. Ta võib selle õiguse määrusega delegeerida. Määrusega võib muu hulgas ette näha sätted, mis käsitlevad:

- 1) taksode sõiduvalmina pidamist erandkorras, sealhulgas ööpäevaringselt,
- 2) telefoni teel tehtud väljakutsete vastuvõtmist ja täitmist,
- 3) veotegevust ja raadioside süsteemi,
- 4) puuetega inimeste vedu, ja
- 5) haigete vedu osas, milles ei ole tegemist § 1 lõike 2 punktis 2 loetletud veoliikidega.

4. Veoteenuse osutamise kohustus kehtib üksnes seoses veoga, mida teostatakse piirkonnas, kus kehtivad § 51 lõike 1 esimese ja teise lause ning lõike 2 esimese lause kohaselt kehtestatud kindlad tasumäärad (kohustuslik teeninduspiirkond).

5. Taksode üürimine sellistele isikutele, kes neid ise juhiks, on keelatud.”

19 PBefG § 49 lõige 4 on sõnastatud järgmiselt:

„Vedu üürisõidukiga on reisijate vedu sõiduautoga, mida üüritakse täielikult veo tarbeks ja millega ettevõtja korraldab vedusid, mille eesmärgi, sihtkoha ja teekonna määrab kindlaks üürinud isik, ning mis ei ole taksovedu PBefG § 47 tähenduses. Üürisõidukiga on lubatud täita ainult selliseid veotellimusi, mis on võetud vastu ettevõtja tegevus- või elukohas. Pärast veotellimuse täitmist tuleb üürisõiduk viivitamatult ettevõtja tegevuskohta tagasi toimetada, kui ettevõtja ei ole saanud enne sõidu algust oma tegevus- või elukohas või sõidu ajal telefoni teel uut veotellimust. Sõiduautode üürimisega tegeleva ettevõtja tegevus- või elukohas vastu võetud tellimuse kohta tuleb viimasel teha kanne ja seda kannet tuleb ühe aasta jooksul säilitada. Üürisõidukiga

reisijateveo tellimuste vastuvõtmine, edastamine ja täitmine, üüriautode sõiduvalmis hoidmine ning üüriautoga reisijateveo kohta tehtav reklaam ei tohi eraldi ega koos jätta eksitavat muljet reisijateveost taksoga. Üürisõidukitel ei tohi kasutada taksodele ette nähtud plafooni ja märgistust. Artiklid 21 ja 22 kohaldamisele ei kuulu.”

20 PBefG § 51 sätestab:

„1. Liidumaa valitsusel on õigus kehtestada määrusega taksoveo hinnad ja tingimused. Määrusega võib muu hulgas ette näha sätted, mis käsitlevad:

- 1) baashinda, kilomeetrihinda ja tunnihinda,
- 2) hinnale lisanduvaid summasid,
- 3) ettemaksu,
- 4) arvete esitamist
- 5) maksmise viisi;
- 6) kohustuslikku teeninduspiirkonda puudutavate erikokkulepete lubatavust.

Liidumaa valitsus võib selle õiguse määrusega delegeerida.

2. Kohustuslikku teeninduspiirkonda käsitlevad erikokkulepped on lubatavad üksnes juhul, kui

- 1) see kehtestab kindla ajavahemiku, reise minimaalse arvu või minimaalse käibe suuruse ühes kuus,
 - 2) kokkulepe ei kahjusta veoturu korraldust,
 - 3) veotasu ja -tingimused on kokku lepitud kirjalikult, ja
 - 4) liidumaa valitsuse määruse kohaselt peab olemas olema kohustuslik luba või deklaratsioon.
3. Veotasu ja -tingimused määratakse kindlaks, kohaldades analoogia alusel § 14 lõikeid 2 ja 3 ning § 39 lõiget 2.
4. Pädevad asutused võivad omavahelise kooskõlastuse tulemusel piirkonnas, mis jääb väljapoole selle ametiasutuse haldusala, kes on kohustatud veotasu ja -tingimusi kehtestama, kokku leppida ühtses veotasus ja ühtsetes veotingimustes.
5. Veotasule ja -tingimustele kuulub analoogia alusel kohaldamisele § 39.”

Põhikohtuasjad ja eelotsuse küsimused

Kohtuasi C-454/12

21 Pro Med on Saksa õiguse alusel asutatud osaühing, kellel on muu hulgas veoluba, mis hõlmab PBefG § 2 lõike 1 punkti 4 kohast vedu üürisõidukiga, mitte aga PBefG §-s 47 sätestatud taksovedu.

22 Aastatel 2006 ja 2007 sõidutas Pro Med haigeid haigekassade arvel sõidukitega, mis ei olnud selliseks veoks spetsiaalselt kohandatud.

23 Pro Med andis 27. novembril 2007 oma nõusoleku haigekassa A ning takso- ja üüriautoettevõtjate ühingu (Taxi- und Mietwagenunternehmerverband, edaspidi „ühing“) vahel 1. oktoobril 2007 haigekassas A kindlustatud isikutele haigete transportimise teenuse osutamiseks taksoettevõtjate vahendusel sõlmitud lepingu kõigi tingimuste täitmiseks. Lepingu ese on selle § 1 lõike 1 esimese lause kohaselt ühinguga liitunud taksoettevõtjate osalemine haigekassas A kindlustatud haigete vedamises. Lepingu § 5 lõike 1 kohaselt kehtib haigete vedamise tasule lepingu lisas 1 sätestatud tasukokkulepe.

24 Finanzamt Dresden-Südi läbi viidud maksukontrolli tulemusel tehti Pro Med'ile ettekirjutus deklareerida veoteenused, mille ta osutas UStG § 12 lõikes 1 kehtestatud hariliku käibemaksumääraga A haigekassa ja ühingu vahel sõlmitud lepingu alusel. Vaided, millega Pro Med soovis eeskätt UStG § 12 lõike 2 punkti 10 kohase vähendatud maksumäära kohaldamist, jäeti rahuldamata.

25 Pro Med esitas kaebuse Finanzgericht'le. See kohus leidis, et Pro Med ei või arutusel olevatele veoteenustele vähendatud maksumäära kohaldada, kuna ta ei osutanud vastava tegevusloa puudumisel taksoveo teenust. Siiski kahtles Finanzgericht selles, kas kahe ettevõtjate kategooria erinev kohtlemine on põhjendatud. Nimelt on taksoettevõtjatele ette nähtud võimalus osutada haigekassadele veoteenuseid, mille puhul ei pea lähtuma linna ühistranspordile ette nähtud tariifidest ja mida osutatakse haigekassadega sõlmitud kokkulepete alusel. Seega puuduvad niisugustel veoteenustel linna ühistranspordi olemuslikud tunnused, millel maksusoodustus põhineb.

26 Pro Med esitas kassatsioonkaebuse Finanzgerichti selle otsuse peale, millega keelduti lubamast tal kohaldada tema osutatud haigete vedamise teenustele vähendatud käibemaksumäära.

27 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib selgitust selle kohta, kas UStG § 12 lõike 2 punkti 10 alapunktis a sisalduv siseriiklik õigusnorm on kooskõlas neutraalse maksustamise põhimõttega, nii nagu seda põhimõtet on tõlgendanud Euroopa Kohus. Ühelt poolt leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et keskmise tarbija seisukohalt on nii taksoveo kui ka juhiga üüriautoveo eesmärk reisijate vedu, mistõttu saaks neid teenuseid sarnaseks pidada. Teiselt poolt on selle kohtu arvates nende kahe reisijateveo liigi vahel olulisi erinevusi – isegi juhul, kui taksoettevõtjate ning suurl klientide vahel on sõlmitud erikokkulepe – osas, mis puudutab veo teostamise tingimusi, mis on seotud eeskätt sõidu eest makstava tasu kehtestamise, teenuse osutamise kohustuse ja veokohustusega, ning need erinevused võivad tähendada seda, et nimetatud põhimõtet ei ole rikutud.

28 Neil asjaoludel otsustas Bundesfinanzhof menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [kuuenda direktiivi] artikli 12 lõike 3 punkti a kolmanda lõiguga koostoimes H lisa 5. rühmaga ning [käibemaksudirektiivi] artikli 98 lõikega 1 koostoimes III lisa punktiga 5 on neutraalse maksustamise põhimõtet arvesse võttes vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis näevad ette vähendatud käibemaksumäära kohaldamise ühistransporditeenusena teostatavale reisijateveole taksoga, samal ajal kui ühistransporditeenusena teostatavale reisijateveole nn üüriautoga kohaldatakse harilikku maksumäära?

2. Kas esimesele küsimusele vastamisel on oluline see, et taksoettevõtjate ja autode üürile andmisega tegelevate ettevõtjate teostatavad sõidud toimuvad suurl klientidega sõlmitud erikokkulepete alusel peaaegu identsete tingimuste kohaselt?”

29 K. Oertel juhatas alates 1994. aasta detsembri lõpust linnas A juhiga sõiduautode üürile andmisega tegelevat ettevõtet. Selle ettevõtte pakutavate teenuste loetelu sisaldas reisijatevedu, haigete transporti (istuvas asendis), dialüüsipatsientide vedu, kooliõpilaste vedu, kulleriteenuseid ja materjalivedu, kohalevedu hotelli ja lennujaama, linnaekskursioone ning ühest asukohast teise vedamise korraldamist.

30 K. Oertelil oli lisaks eraisikutest klientidele ka hulgaliselt püsi- ja suurliente. Teenuste tellimusi ja ettetellimusi võeti vastu telefoni, faksi või e-posti teel. Veoteenuse hind kujundati lähtuvalt kindlatest tariifitsoonidest, mille alusel oli võimalik arvutada klientide poolt tasumisele kuuluv lõpphind. Vaidlusalusel ajavahemikul oli K. Oerteli käsutuses kümme ettevõttele kuuluvat sõidukit.

31 Aastate 2003–2006 kohta esitatud käibedeklaratsioonides kohaldas K. Oertel maksimaalselt kuni 50 kilomeetri pikkusel veoteekonnal või linnas A juhiga üüriautodega osutatud reisijateveoteenustele vähendatud ehk 7% käibemaksumäära.

32 Finanzamt Würzburg lükkas need käibedeklaratsioonid tagasi ja kohaldas neile tehingutele harilikku ehk 16% käibemaksumäära.

33 K. Oertel esitas Finanzgerichtile kaebuse. See kohus jättis kaebuse, millega K. Oertel taotles vaidlusalustele tehingutele vähendatud käibemaksumäära kohaldamist, põhiosas rahuldamata. Ta leidis, et juhiga autode üürile andmisega tegeleva ettevõtjana ei täitnud K. Oertel vähendatud käibemaksumäära kohaldamise tingimusi ja et õigusnorm, mille kohaselt kuuluvad vähendatud maksumäära kohaldamisalasse ainult taksoettevõtjad, on põhiseadusega kooskõlas. Samuti ei saa K. Oertel selle kohtu arvates taotleda niisuguse maksumäära kohaldamist kuuenda direktiivi alusel ega tugineda neutraalse maksustamise põhimõttele. Finanzgericht'i arvates piirab kahe erineva maksumäära kohaldamine tõepoolest nende kahe ettevõtjate kategooria vahelist konkurentsi, kuna nende teenused on sarnased, kuid see piirang on põhjendatav eeskätt üldise huviga, juhul kui selle eesmärk on tagada taksoettevõtjate teenuste abil linna ühistranspordi ülesannete nõuetekohane täitmine piirkonnas tervikuna.

34 K. Oertel esitas kassatsioonkaebuse otsuse peale, millega tal ei lubatud vähendatud käibemaksumäära kohaldada.

35 Kuna Bundesfinanzhofil on selles, kas UStG § 12 lõike 2 punkti 10 alapunkt a on neutraalse maksustamise põhimõttega kooskõlas, samad kahtlused nagu kohtuasjas C-454/12, otsustas ta menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [kuuenda direktiivi] artikli 12 lõike 3 punkti a kolmanda lõiguga koostoimes H lisa 5. rühmaga on neutraalse maksustamise põhimõtet arvesse võttes vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis näevad ette vähendatud käibemaksumäära kohaldamise ühistransporditeenusena teostatavale reisijateveole taksoga, samal ajal kui ühistransporditeenusena teostatavale reisijateveole nn üüriautoga kohaldatakse harilikku maksumäära?”

36 Eelotsusetaotluse esitanud kohtule teatati 30. oktoobri 2013. aasta kirjaga, et seoses kaebusega, mille oli kohtule esitanud K. Oertel, asendab teda K. Oerteli ettevõtte pankrotihaldur E. Pongratz.

37 Euroopa Kohtu president otsustas 20. novembri 2012. aasta määrusega liita need kaks kohtuasja kirjaliku ja suulise menetluse huvides ning kohtuotsuse tegemiseks.

Eelotsuse küsimused

Esimene küsimus kohtuasjas C-454/12 ja ainus küsimus kohtuasjas C-455/12

38 Kohtuasjas C-454/12 esitatud esimese küsimusega ja kohtuasjas C-455/12 esitatud ainsa küsimusega, mida tuleb käsitleda koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas kuuenda direktiivi artikli 12 lõike 3 punkti a kolmanda lõiguga koostoimes H lisa 5. rühmaga ja käibemaksudirektiivi artikli 98 lõigetega 1 ja 2 koostoimes III lisa punktiga 5 ning neutraalse maksustamise põhimõttega on vastuolus see, kui kahele ühistranspordina osutatavale reisijateveo teenusele, ehk taksoveole ja juhiga üüriautoveole kohaldatakse erinevat käibemaksumäära – ühele vähendatud ja teisele harilikku käibemaksumäära.

39 Käibemaksudirektiivi artikkel 96 sätestab, et liikmesriigid kohaldavad harilikku maksumäära, mis on sama kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul.

40 Erandina nimetatud põhimõttest annab selle direktiivi artikli 98 lõige 1 liikmesriikidele võimaluse kohaldada kas üht või kaht vähendatud käibemaksumäära. Selle artikli lõike 2 kohaselt kohaldatakse vähendatud käibemaksumäära üksnes direktiivi III lisas loetletud rühmadesse kuuluvatele kaubatarnetele ja teenuste osutamisele.

41 Käibemaksudirektiivi III lisa punkt 5 lubab kohaldada vähendatud maksumäära reisijate ja nende pagasi veole.

42 Nimetatud sätetes kehtestatud eeskirjad on sisuliselt samad, mis on ette nähtud kuuenda direktiivi artikli 12 lõike 3 punkti a esimeses ja kolmandas lõigus ning H lisa 5. rühmas.

43 Euroopa Kohus on kuuenda direktiivi artikli 12 lõike 3 punkti a kolmanda lõiguga seoses juba sedastanud, et miski nimetatud sätte sõnastuses ei viita sellele, et seda tuleb tõlgendada nii, et see kehtestab nõude, mille kohaselt võib vähendatud määra kohaldada vaid siis, kui see hõlmab kõiki direktiivi H lisas loetletud teenuse osi, tingimusel et vähendatud maksumäära valikulise kohaldamisega ei kaasne konkurentsi moonutamise ohtu (vt 6. mai 2010. aasta otsus kohtuasjas C-94/09: komisjon vs. Prantsusmaa, EKL 2010, lk I-4261, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika). Samuti on Euroopa Kohus leidnud, et kuna käibemaksudirektiivi artikli 98 lõigete 1 ja 2 sõnastus kordab sisuliselt kuuenda direktiivi artikli 12 lõike 3 punkti a sõnastust, tuleb sellele kohaldada Euroopa Kohtu poolt viimasena viidatud sätte antud tõlgendust (eespool viidatud kohtuotsus komisjon vs. Prantsusmaa, punkt 27).

44 Seejärel on Euroopa Kohus sedastanud, et liikmesriikidel on õigus – tingimusel, et nad järgivad ühisele käibemaksusüsteemile omast neutraalse maksustamise põhimõtet – kohaldada vähendatud käibemaksumäära käibemaksudirektiivi III lisas ja kuuenda direktiivi H lisas loetletud teenuste konkreetsetele ja eriomastele osadele (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus komisjon vs. Prantsusmaa, punktid 26 ja 27 ning seal viidatud kohtupraktika).

45 Seega võib liikmesriikidele antud vähendatud käibemaksumäära valikulise kohaldamise õigust kasutada kahel tingimusel – esiteks võib vähendatud maksumäära kohaldamisel eristada üksnes kõnealuse teenusterühma konkreetseid ja eriomaseid osi ning teiseks tuleb järgida neutraalse maksustamise põhimõtet. Nende tingimuste eesmärk on tagada, et liikmesriigid kasutavad seda võimalust üksnes nii, et tagatud on valitud vähendatud maksumäära lihtne ja nõuetekohane kohaldamine ning maksupettuste, maksude tasumisest kõrvelehoodumise ja kõigi

muude rikkumiste ärahoidmine (vt eespool viidatud kohtuotsus komisjon vs. Prantsusmaa, punkt 30).

46 Seetõttu tuleb kindlaks teha, kas reisijatevedu taksoga, mille osas sellised siseriiklikud õigusnormid, nagu on arutusel põhikohtuasjas, näevad ette vähendatud käibemaksumäära kohaldamise, on teenusterühma „reisijate ja nende pagasi vedu”, mis on loetletud nii käibemaksudirektiivi III lisa punktis 5 kui ka kuuenda direktiivi H lisa 5. rühmas, konkreetne ja eriomane osa, ja kas olukorrast olenevalt võib selle maksumäära kohaldamine reisijateveole taksoga olla vastuolus neutraalse maksustamise põhimõttega.

Mõiste „konkreetne ja eriomane osa”

47 Selleks et vastata küsimusele, kas reisijate ühistransport taksoga on reisijate ja nende pagasi vedu korraldavate ettevõtjate poolt osutatavate teenuste konkreetne ja eriomane osa, tuleb analüüsida, kas selle teenuse puhul on tegemist muudest selle kategooria teenustest eristatava teenusega (vt analoogia alusel eespool viidatud kohtuotsus komisjon vs. Prantsusmaa, punkt 35).

48 Selles osa nähtub eelotsusetaotluses esitatud teabest, et kõiki taksoettevõtjaid peetakse eraldiseisvateks reisijatele ühistransporditeenuste osutajateks, kellel peab olema pädeva asutuse antud tegevusluba ja kellele on ette nähtud olulised kohustused. Need kohustused hõlmavad muu hulgas kohustust jätkata oma tegevust, lähtudes transpordialasest üldisest huvist (PBefG § 21), teostada veotegevust (PBefG § 22) ning järgida hinnakujunduseeskirju (PBefG § 47 lõige 4 ja § 51 lõige 1).

49 Õiguslik raamistik, mis kohustab taksoettevõtjaid, erinevalt juhiga autode üürile andmisega tegelevatest ettevõtjatest, osutama veoteenuseid, millega seoses nad võtavad endale kohustuse osutada teenust ööpäevaringselt, mis ei luba neil keelduda muu hulgas kasumlikuma reisi ootel veoteenust osutamast ega võimalda saada kasu olukordades, kus nad võiksid küsida muu reisi eest ametliku tasutariifiga ette nähtud tasust suuremat tasu, eristab neid teenuseid teineteisest.

50 Neil asjaoludel võib reisijate ühistransporti taksoga pidada teenuseks, mis on iseenesest erinev muudest kõne all olevasse kategooriasse kuuluvatest ehk reisijate ja nende pagasi veo teenustest. Järelikult võib see tegevus olla nimetatud kategooria konkreetne ja eriomane osa.

51 Siiski tuleb liikmesriigi kohtul teha siseriiklikest õigusnormidest ja talle esitatud faktilistest asjaoludest lähtudes kindlaks, kas põhikohtuasjas on tegemist niisuguse juhtumiga.

Neutraalse maksustamise põhimõtte järgimine

52 Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et neutraalse maksustamise põhimõtte kohaselt on eelkõige keelatud sarnaste ja seega omavahel konkureerivate kaubatarnete või teenuste erinev kohtlemine käibemaksuga maksustamisel (vt 10. novembri 2011. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-259/10 ja C-260/10: The Rank Group, EKL 2011, lk I-10947, punkt 32 ja seal viidetud kohtupraktika).

53 Selleks et teha kindlaks, kas kaks teenust on viidatud kohtupraktika tähenduses sarnased, tuleb arvesse võtta peamiselt keskmise tarbija seisukohta, vältides väheolulistel erinevustel põhinevat kunstlikku eristamist (vt eespool viidatud kohtuotsus The Rank Group, punkt 43 ja seal viidatud kohtupraktika).

54 Kaks teenust on seega sarnased, kui neil on sarnaseid tunnuseid ja nad rahuldavad kasutamise võrreldavuse kriteeriumi alusel tarbijate seisukohalt samu vajadusi ning kui olemasolevad erinevused ei mõjuta oluliselt keskmise tarbija otsust kasutada üht või teist

nimetatud teenustest (vt eespool viidatud kohtuotsus The Rank Group, punkt 44 ja seal viidatud kohtupraktika).

55 Lisaks olgu meenutatud, et selle hindamisel, kas teenused on sarnased, ei tohi piirduda vaid üksikute teenuste arvessevõtmisega, vaid oluline on võtta arvesse konteksti, milles neid teenuseid osutatakse (vt 23. aprilli 2009. aasta otsus kohtuasjas C-357/07: TNT Post UK, EKL 2009, lk I-3025, punkt 38).

56 Antud osas on Euroopa Kohus nõustunud sellega, et teatavatel erijuhtudel, tulenevalt kõnealuste valdkondade eripärast, võivad õigusliku raamistiku ja asjaomaseid kaubatarneid või teenuste osutamist käsitleva õigusliku regulatsiooni vahelised erinevused kaasa tuua selle, et tarbija võib neid tarneid või teenuseid oma vajadustest lähtuvalt omavahel eristada (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus The Rank Group, punkt 50 ja seal viidatud kohtupraktika).

57 Seega peab arvesse võtma ka erinevaid õigusnormidest tulenevaid nõudeid, mida tuleb käesoleva kohtuotsuse punktis 48 nimetatud kahe veoliigi puhul järgida, ja sellest tulenevalt ka nimetatud veoliikide tunnuseid, mis neid keskmise tarbija seisukohalt teineteisest eristavad.

58 Käesolevas asjas täpsustas eelotsusetaotluse esitanud kohus, et juhiga autode üürile andmisega tegelevad ettevõtjad võivad täita üksnes neid reisijateveo tellimusi, mis on vastu võetud ettevõtja asukohas või elukohas, samas kui taksoettevõtjatel on lubatud tellimusi vastu võtta vastavalt vajadusele, mis eeldab seda, et neil on kindlaksmääratud kohtades sõidukid või et nad on väljakutse korral kättesaadavad. See kohus rõhutas veel, et nimetatud kaks veoliiki on erinevad osas, mis puudutab reisijateveo tellimuste vastuvõtmist, edastamist ja täitmist, autode sõiduvalmis hoidmist ja reklaami. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates on need erinevused eraldi ja üksteisega koosmõjus sobivad selleks, et hoida ära taksoveo ja juhiga üüriautoveo segiajamise ohtu. Viimaseks mainis see kohus, et taksodele ette nähtud plafooni ja märgistust ei või juhiga üüriautodel kasutada.

59 Need erinevused, tulenedes õigusnormides sätestatud nõuetest, mida tuleb nimetatud kahe transpordiliigi puhul täita, võivad – juhul kui need on olemas, mis tuleb kindlaks teha siseriiklikul kohtul – luua olukorra, kus keskmise kasutaja jaoks on need kaks transpordiliiki erinevad, kusjuures kumbki neist võib oma sisult vastata keskmise tarbija erinevatele vajadustele ja seega määraval viisil mõjutada tema otsust teha valik ühe või teise nimetatud veoliigi kasuks, nii et vaadeldaval juhul ei ole neutraalse maksustamise põhimõttega vastuolus see, et neid transpordiliike maksustatakse erinevalt.

60 Eeltoodud kaalutlusi arvesse võttes tuleb kohtuasjas C-454/12 esitatud esimesele küsimusele ja kohtuasjas C-455/12 esitatud ainsale küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 12 lõike 3 punkti a kolmandat lõiku koostoimes H lisa 5. rühmaga ja käibemaksudirektiivi artikli 98 lõikeid 1 ja 2 koostoimes III lisa punktiga 5 tuleb neutraalse maksustamise põhimõttest lähtudes tõlgendada nii, et nende normidega ei ole vastuolus see, kui kahele ühistranspordina osutatavale reisijate ja nende pagasi veo teenusele, ehk taksoveole ja juhiga üüriautoveole, kohaldatakse erinevat käibemaksumäära – ühele vähendatud ja teisele harilikku käibemaksumäära –, kui esiteks kujutab ühistranspordina teostatav reisijate vedu taksoga endast nimetatud kahe veoliigi puhul täitmisele kuuluvatest nõuetest lähtudes nimetatud direktiivide 5. rühmas ja 5. punktis sätestatud reisijate ja nende pagasi veoga seotud teenuste konkreetset ja eriomast osa, ning teiseks mõjutavad need erinevused määraval viisil keskmise kasutaja otsust teha valik ühe või teise nimetatud veoliigi kasuks. Siseriikliku kohtu ülesanne on kontrollida, kas põhikohtuasjas on tegemist sellise juhtumiga.

Teine küsimus kohtuasjas C-454/12

61 Kohtuasjas C-454/12 esitatud teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitust selle kohta, kas kohtuasjas C-454/12 esitatud esimesele ja kohtuasjas C-455/12 esitatud ainsale küsimusele vastamisel on oluline see, et taksoettevõtjad ja juhiga autode üürile andmisega tegelevad ettevõtjad on kohustatud osutama oma teenuseid erikokkulepete alusel, mis kuuluvad erinevate ettevõtjate suhtes kohaldamisele erisusteta, ja peaaegu identsete tingimuste kohaselt.

62 Nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 46, tuleb selle tuvastamisel, kas liikmesriigil on niisugustel asjaoludel õigus kohaldada vähendatud käibemaksumäära ühistranspordina teostatavale reisijate veole taksoga, samas kui ta kohaldab reisijate veole juhiga üüriautos harilikku käibemaksumäära, teha kindlaks, kas see teenus on teenusterühma „reisijate ja nende pagasi vedu”, mis on loetletud nii käibemaksudirektiivi III lisa punktis 5 kui ka kuuenda direktiivi H lisa 5. rühmas, konkreetne ja eriomane osa, ja kas olukorrast olenevalt võib selle maksumäära kohaldamine olla vastuolus neutraalse maksustamise põhimõttega.

63 Selles osas tuleb märkida, et põhikohtuasjas arutusel olevad teenused koosnevad sisuliselt patsientide transportimisest sellise kokkuleppe alusel nagu A haigekassa ja ühingu vahel sõlmitud kokkulepe, mis kuulub eranditeta kohaldamisele selle kokkuleppe osalistest taksoettevõtjatele ja juhiga autode üürile andmisega tegelevatele ettevõtjatele. Euroopa Kohtule esitatud materjalidest nähtub, et veoteenuse hind on kokkuleppes kindlaks määratud ja et see kokkulepe kuulub mõlemale veoliigile kohaldamisele ühtemoodi. Lisaks ei tulene kokkuleppes neile kahele transpordi ettevõtjate kategooriale muud veoalast ega teenuse osutamise kohustust kui juba olemasolev lepinguline kohustus, ehk kohustus veoteenust tegelikult osutada. Niisiis ei tulene taksoettevõtjatele nimetatud kokkuleppes õiguslikke nõudeid, mis kehtivad nende suhtes väljaspool selle kokkuleppe kohaldamisala.

64 Kui need asjaolud tuvastatakse – mis on liikmesriigi kohtu ülesanne –, tuleks viimasel asuda seisukohale, et A haigekassa ja ühingu vahel sõlmitud kokkuleppe alusel teostatud reisijate taksovedu ei ole reisijate ja nende pagasi vedamise teenuste kategooria konkreetne ja eriomane osa. Lisaks tuleks nimetatud tegevust seega keskmise kasutaja seisukohast pidada sarnaseks ühistranspordina teostatavale juhiga üüriautoveole. Niisugune järeldus ei välista siiski seda, et haigekassade ja reisijateveo ettevõtjate vahel sõlmitud kokkuleppe alusel teostatud haigete transportimine võib tervikuna endast kujutada reisijate ja nende pagasi vedu korraldavate ettevõtjate poolt osutatavate teenuste konkreetset ja eriomast osa käesoleva kohtuotsuse punktis 44 viidatud kohtupraktika tähenduses.

65 Seega tuleb kohtuasjas C-454/12 esitatud teisele küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 12 lõike 3 punkti a kolmandat lõiku koostoimes H lisa 5. rühmaga ja käibemaksudirektiivi artikli 98 lõikeid 1 ja 2 koostoimes III lisa punktiga 5 tuleb neutraalse maksustamise põhimõttest lähtudes tõlgendada nii, et nende normidega on samas vastuolus see, kui kahele ühistranspordina osutatavale reisijate ja nende pagasi veo teenusele, ehk taksoveole ja juhiga üüriautoveole, kohaldatakse erinevat käibemaksumäära, kui sellise erikokkuleppe kohaselt, mis kuulub erisusteta kohaldamisele kokkuleppe osalistest taksoettevõtjatele ja juhiga autode üürile andmisega tegelevatele ettevõtjatele, ei kujuta reisijate vedu taksoga endast reisijate ja nende pagasi vedamise teenuste kategooria konkreetset ja eriomast osa ning kui nimetatud tegevust, mida teostatakse viidatud erikokkuleppe alusel, saab keskmise tarbija seisukohast pidada ühistranspordina teostatava juhiga üüriautoveoga sarnaseks tegevuseks, mis tuleb välja selgitada liikmesriigi kohtul.

Kohtukulud

66 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule

seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kaheksas koda) otsustab:

1. Nõukogu 17. mai 1977. aasta direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, mida on muudetud nõukogu 19. jaanuari 2001. aasta direktiiviga 2001/4/EÜ, artikli 12 lõike 3 punkti a kolmandat lõiku koostoimes H lisa 5. rühmaga, ja nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 98 lõikeid 1 ja 2 koostoimes III lisa punktiga 5 tuleb neutraalse maksustamise põhimõttest lähtudes tõlgendada nii, et nende normidega ei ole vastuolus see, kui kahele ühistranspordina osutatavale reisijate ja nende pagasi veo teenusele, ehk taksoveole ja juhiga üüriautoveole, kohaldatakse erinevat käibemaksumäära – ühele vähendatud ja teisele harilikku käibemaksumäära –, kui esiteks kujutab ühistranspordina teostatav reisijate vedu taksoga endast nimetatud kahe veoliigi puhul täitmisele kuuluvatest nõuetest lähtudes direktiivide 5. rühmas ja 5. punktis sätestatud reisijate ja nende pagasi veoga seotud teenuste konkreetset ja eriomast osa, ning teiseks mõjutavad need erinevused määraval viisil keskmise kasutaja otsust teha valik ühe või teise nimetatud veoliigi kasuks. Siseriikliku kohtu ülesanne on kontrollida, kas põhikohtuasjas on tegemist sellise juhtumiga.

2. Kuuenda direktiivi 77/388, mida on muudetud direktiiviga 2001/4, artikli 12 lõike 3 punkti a kolmandat lõiku koostoimes H lisa 5. rühmaga ja direktiivi 2006/112 artikli 98 lõikeid 1 ja 2 koostoimes III lisa punktiga 5 tuleb neutraalse maksustamise põhimõttest lähtudes tõlgendada nii, et nende normidega on samas vastuolus see, kui kahele ühistranspordina osutatavale reisijate ja nende pagasi veo teenusele, ehk taksoveole ja juhiga üüriautoveole, kohaldatakse erinevat käibemaksumäära, kui sellise erikokkuleppe kohaselt, mis kuulub erisusteta kohaldamisele kokkuleppe osalistest taksoettevõtjatele ja juhiga autode üürile andmisega tegelevatele ettevõtjatele, ei kujuta reisijate vedu taksoga endast reisijate ja nende pagasi veoga seotud teenuste konkreetset ja eriomast osa ning kui nimetatud tegevust, mida teostatakse viidatud erikokkuleppe alusel, saab keskmise tarbija seisukohast pidada ühistranspordina teostatava juhiga üüriautoveoga sarnaseks tegevuseks, mis tuleb välja selgitada liikmesriigi kohtul.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: saksa.