

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (deveto vijeće)

18. siječnja 2018.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 77/388/EEZ – članak 12. stavak 3. točka (a) treća alineja – Snižena stopa PDV-a – Prilog H kategorija 7 – Jedinствена usluga koju čine dva različita elementa – Selektivna primjena snižene stope PDV-a na jedan od tih elemenata – Turistički obilazak ‚World of Ajax‘ – Posjet muzeju AFC-a Ajax”

U predmetu C-463/16,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Hoge Raad der Nederlanden (Vrhovni sud Nizozemske), odlukom od 12. kolovoza 2016., koju je Sud zaprimio 17. kolovoza 2016., u postupku

Stadion Amsterdam CV

protiv

Staatssecretaris van Financiën,

SUD (deveto vijeće),

u sastavu: C. Vajda (izvjestitelj), predsjednik vijeća, E. Juhász i K. Jürimäe, suci,

nezavisni odvjetnik: P. Mengozzi,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Stadion Amsterdam CV, J. F. Kijftenbelt i T. J. Kok, u svojstvu *belastingadviseursa*,
- za nizozemsku vladu, M. Bulterman i J. Langer, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios i G. Wils, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odlučiti bez mišljenja, donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 12. stavka 3. točke (a) Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL 1977., L 145, str. 1.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća

2001/4/EZ od 19. siječnja 2001. (SL 2001., L 22, str. 17.) (u daljnjem tekstu: Šesta direktiva).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Stadiona Amsterdam CV i Staatssecretarisa van Financiën (državni tajnik za financije, Nizozemska), povodom odbijanja potonjeg da tužitelju u glavnom postupku dopusti primjenu snižene stope poreza na dodanu vrijednost (PDV) na djelatnosti turističkog obilaska koje nudi.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Šesta direktiva stavljena je izvan snage i zamijenjena od 1. siječnja 2007. Direktivom Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.). Međutim, s obzirom na datum nastanka činjenica u postupku, u glavnom postupku nastavlja se primjenjivati Šesta direktiva.

4 Članak 2. Šeste direktive glasi:

„[PDV-u] podliježu:

1. isporuke robe i usluga koje obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav na teritoriju države članice u zamjenu za plaćanje;

[...]” [neslužbeni prijevod]

5 Sukladno članku 12. stavku 3. točki (a) te direktive:

„Standardnu stopu [PDV-a] utvrđuje svaka država članica kao postotak oporezivog iznosa i koja je jednaka za isporuke robe i za isporuke usluga. Od 1. siječnja 2001. do 31. prosinca 2005. taj postotak ne može iznositi manje od 15 %.

[...]

Također, države članice mogu primijeniti jednu ili dvije snižene stope. Te snižene stope utvrđuju se kao postotak oporezivog iznosa koji ne može iznositi manje od 5 % i primjenjuju se jedino na kategorije isporuke robe i isporuke usluga iz Priloga H.” [neslužbeni prijevod]

6 Prilog H navedenoj direktivi, naslovljen „Popis isporuka robe i usluga na koje je moguće primijeniti snižene stope PDV-a”, glasi kako slijedi:

„Kada u svoje nacionalno zakonodavstvo prenose niže navedene kategorije koje se odnose na proizvode, države članice mogu se koristiti kombiniranom nomenklaturom za utvrđivanje točnog obuhvata dotične kategorije.

Kategorija

Opis

[...]

[...]

ulaznice za priredbe, kazalište, cirkus, sajam, zabavni park, koncert, muzej, zoološki vrt, kino, izložbe i slične kulturne događaje.

[...]

[...]” [neslužbeni prijevod]

Nizozemsko pravo

7. Člankom 9. Weta op de omzetbelasting (Zakon o porezu na promet) od 28. lipnja 1968. (Stb. 1968., br. 329) u verziji koja se primjenjuje na činjenice u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: Zakon o porezu na promet) propisano je:

„Porez iznosi 21 %.

2. Odstupajući od stavka 1., porez iznosi:

(a) 6 % za isporuke robe i usluga iz tablice I. pridružene ovom zakonu;

[...]”

8. U tablici I. pridruženoj Zakonu o porezu na promet navedene su isporuke robe i usluga na koje se primjenjuje snižena stopa iz članka 9. stavka 2. točke (a) tog zakona. U točki b.14 te tablice propisano je:

„Ulaz:

[...]

(c) u muzeje i javne zbirke, uključujući isporuke usko povezane robe poput kataloga, fotografija i fotokopija;

[...]

(g) u zabavne parkove, igrališta, vrtove s ukrasnim biljem i druge prostore te vrste koji su ponajprije i trajno namijenjeni zabavi i dnevnim slobodnim aktivnostima.”

Glavni postupak i prethodno pitanje

9. Stadion Amsterdam društvo je koje upravlja multifunkcijskim kompleksom zgrada pod imenom Arena koji se sastoji od stadiona i povezane infrastrukture. U tom se kompleksu nalazi i muzej nogometnog kluba AFC Ajax (u daljnjem tekstu: AFC Ajax).

10. Stadion Amsterdam daje stadion u zakup trećima radi održavanja sportskih natjecanja i povremeno radi nastupa umjetnika izvođača. Osim toga, on nudi mogućnost posjeta Areni izvan razdoblja u kojima se održavaju sportske ili glazbene priredbe, u okviru plaćenih turističkih obilazaka naslovljenih „World of Ajax”, a koji se sastoje od obilaska stadiona u pratnji vodiča te od posjeta muzeju AFC-a Ajax bez pratnje vodiča. Tom prilikom sudionici u pratnji vodiča – koji im prenosi različite informacije o AFC-u Ajax, stadionu i glazbenim nastupima – posjećuju tribine i nogometni teren te dvoranu za medije i kontrolnu prostoriju stadiona. Na kraju obilaska u pratnji vodiča sudionici slobodno mogu posjetiti muzej AFC-a Ajax. U razdoblju o kojem je riječ u glavnom postupku, odnosno između 1. siječnja 2001. i 30. lipnja 2005., nije bilo moguće posjetiti taj muzej bez sudjelovanja u obilasku stadiona u pratnji vodiča.

11 Budući da je ocijenio da turistički obilazak treba smatrati uslugom u području kulture, na koju se odnosi točka b.14 (c) tablice I. Zakona o porezu na promet, ili slobodnom aktivnosti ili zabavom, na koju se odnosi točka b.14 (g) iste tablice, Stadion Amsterdam na promet ostvaren pružanjem te usluge primijenio je sniženu stopu PDV-a propisanu tim zakonom.

12 Nakon provedenog poreznog nadzora, inspektor porezne uprave utvrdio je da je ta usluga trebala podlijevati redovnoj stopi PDV-a. Posljedično, donio je ispravak poreznog rješenja za razdoblja od 1. siječnja 2001. do 30. lipnja 2002. i od 1. srpnja 2002. do 30. lipnja 2005.

13 Stadion Amsterdam podnio je tužbu protiv tog rješenja rechtbanku Haarlem (Sud u Haarlemu, Nizozemska). Protiv presude tog suda podnesena je žalba Gerechtshofu te Amsterdam (Žalbeni sud u Amsterdamu, Nizozemska). Odlučujući o žalbi u kasacijskom postupku koju je podnio državni tajnik za financije, Hoge Raad der Nederlanden (Vrhovni sud Nizozemske) presudom od 10. kolovoza 2012. ukinuo je presudu donesenu povodom žalbe i vratio predmet na ponovno odlučivanje Gerechtshofu te 's-Gravenhage (Žalbeni sud u Haagu, Nizozemska). Odlučujući o novoj žalbi u kasacijskom postupku protiv presude donesene povodom žalbe, Hoge Raad der Nederlanden (Vrhovni sud Nizozemske) ukinuo je potonju presudu presudom od 14. studenoga 2014. Predmet je vratio na ponovno odlučivanje Gerechtshofu te 's-Hertogenbosch (Žalbeni sud u 's-Hertogenboschu, Nizozemska) koji je presudu donio 16. srpnja 2015.

14 Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Žalbeni sud u 's-Hertogenboschu) u svojoj presudi uzeo je za temelj ocjenu koja proizlazi i iz presude Gerechtshofa te Amsterdam (Žalbeni sud u Amsterdamu), u skladu s kojom turistički obilazak predstavlja jedinstvenu uslugu koja se ne može dijeliti radi primjene posebne stope PDV-a na jedan od dijelova te usluge. Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Žalbeni sud u 's-Hertogenboschu) presudio je stoga da prihodi primljeni kao protučinidba za turističke obilaske trebaju u cijelosti podlijevati redovnoj stopi PDV-a.

15 Odlučujući o žalbi u kasacijskom postupku protiv presude Gerechtshofa te 's-Hertogenbosch (Žalbeni sud u 's-Hertogenboschu), Hoge Raad der Nederlanden (Vrhovni sud Nizozemske) pojašnjava da iz nacionalnog postupka proizlazi da se predmetna usluga sastoji od dvaju dijelova – odnosno obilaska stadiona u pratnji vodiča i posjeta muzeju AFC-a Ajax – pri čemu prvi dio predstavlja glavni element, a drugi sporedni element, a ti elementi zajedno predstavljaju, dakle, jedinstvenu uslugu. On u tom pogledu navodi da za ta dva elementa treba platiti cijenu i da u razdoblju na koje se odnosi ispravak poreznog rješenja koji se pred njim osporava posjetitelji nisu mogli posjetiti samo muzej AFC-a Ajax.

16 Taj se sud podrazumijeva li činjenica da su obilazak stadiona u pratnji vodiča i posjet muzeju AFC-a Ajax tako usko povezani da ih se u svrhe PDV-a treba smatrati jedinstvenom uslugom i da ta usluga nužno mora podlijevati istoj stopi PDV-a. Taj sud smatra da – iako se čini da to tumačenje proizlazi iz sudske prakse Suda, a osobito iz presuda od 25. veljače 1999., CPP (C-349/96, EU:C:1999:93), od 11. veljače 2010., Graphic Procédé (C-88/09, EU:C:2010:76) i od 17. siječnja 2013., BG Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15) – opravdanje za tumačenje Stadiona Amsterdam u skladu s kojim različiti dijelovi jedinstvene usluge u određenim okolnostima mogu podlijevati različitim stopama PDV-a može se pronaći u drugim presudama Suda, a osobito u presudama od 6. srpnja 2006., Talacre Beach Caravan Sales (C-251/05, EU:C:2006:451) i od 6. svibnja 2010., Komisija/Francuska (C-94/09, EU:C:2010:253).

17 Naime, sud koji je uputio zahtjev ne isključuje da se presude od 6. srpnja 2006., Talacre Beach Caravan Sales (C-251/05, EU:C:2006:451) i od 6. svibnja 2010., Komisija/Francuska (C-94/09, EU:C:2010:253) mogu tumačiti na način da se – ako je unutar jedinstvene usluge moguće razlikovati konkretan i poseban element koji bi, da je isporučen zasebno, podlijevao sniženoj stopi PDV-a – ta snižena stopa PDV-a stoga primjenjuje na taj određeni konkretan i poseban aspekt

usluge, uz isključenje njezinih drugih aspekata. Selektivna primjena snižene stope PDV-a samo na jedan dio jedinstvene usluge ipak bi ovisila o uvjetu da time nikako ne dođe do narušavanja tržišnog natjecanja između pružatelja usluga i da se ne izmijeni funkcionalnost sustava PDV-a. Konkretno, valja se uvjeriti da se cijena konkretnog i posebnog elementa jedinstvene usluge može odrediti i da odražava stvarnu vrijednost tog elementa, tako da se isključi umjetno povećanje njegove cijene.

18 Sud koji je uputio zahtjev u tom pogledu pojašnjava da bi, u slučaju da valja odvojiti dva elementa koja čine predmetnu uslugu, njezina ukupna cijena iznosila 10 eura po osobi, od čega cijena posjeta muzeju AFC-a Ajax iznosi 3,50 eura.

19 U tim je okolnostima Hoge Raad der Nederlanden (Vrhovni sud Nizozemske) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Treba li članak 12. stavak 3. točku (a) Šeste direktive tumačiti na način da se, u slučaju kada se usluga koja se za potrebe PDV-a smatra jedinstvenom uslugom sastoji od dvaju ili više konkretnih i specifičnih dijelova, na koje bi se, kada bi se gledali pojedinačno, primjenjivale dvije različite stope PDV-a, PDV za tu složenu uslugu naplaćuje prema različitim stopama koje vrijede za sastavne dijelove, ako je moguće razdijeliti plaćanje za uslugu u skladu s odgovarajućim omjerom u pogledu tih sastavnih dijelova?”

O prethodnom pitanju

20 Sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li Šestu direktivu tumačiti na način da jedinstvenu uslugu poput one u glavnom postupku – koju čine dva različita elementa, pri čemu je jedan glavni, a drugi sporedni, a koji bi, da su isporučeni zasebno, podlijegali različitim stopama PDV-a – oporezivati po stopama PDV-a koje se primjenjuju na te elemente, ako je moguće odrediti cijenu svakog elementa koji čini ukupnu cijenu koju potrošač plaća radi korištenja tom uslugom.

21 Najprije valja podsjetiti da iz stalne sudske prakse Suda proizlazi da, kada se transakcija sastoji od skupa elemenata i radnji, u obzir valja uzeti sve okolnosti u kojima se predmetna transakcija odvija, kako bi se utvrdilo dovodi li ona u svrhe PDV-a do dviju ili više različitih usluga ili jedne jedinstvene usluge (vidjeti u tom smislu presude od 10. ožujka 2011., *Bog i dr.*, C-497/09, C-499/09, C-501/09 i C-502/09, EU:C:2011:135, t. 52. i navedenu sudsku praksu i od 21. veljače 2013., *Žamberk*, C-18/12, EU:C:2013:95, t. 27. i navedenu sudsku praksu).

22 Sud je također ocijenio, s jedne strane, da iz članka 2. Šeste direktive proizlazi da svaku transakciju općenito valja smatrati različitom i neovisnom i, s druge strane, da se transakcija koju ekonomski čini samo jedna usluga ne bi smjela umjetno rastavljati kako se ne bi utjecalo na funkcionalnost sustava PDV-a. Riječ je o jedinstvenoj transakciji kada su dva elementa ili radnje ili više njih koje isporučuje porezni obveznik klijentu toliko usko povezani da objektivno čine jednu ekonomski nerazdvojivu uslugu, čije bi rastavljanje bilo umjetno (presude od 10. ožujka 2011., *Bog i dr.*, C-497/09, C-499/09, C-501/09 i C-502/09, EU:C:2011:135, t. 53. i navedena sudska praksa i od 10. studenoga 2016., *Baštová*, C-432/15, EU:C:2016:855, t. 70. i navedena sudska praksa).

23 Nadalje, rije? je o jedinstvenoj usluzi kada se za jedan element ili više njih mora smatrati da predstavlja glavnu uslugu, dok se, suprotno, druge elemente mora smatrati jednom ili više pomoćnih usluga koje slijede poreznu sudbinu glavne usluge. Konkretno, usluga se smatra pomoćnom glavnoj usluzi kada za klijente ne predstavlja cilj sam po sebi, već sredstvo za korištenje isporu?iteljevom glavnom uslugom pod najboljim uvjetima (presude od 10. ožujka 2011., Bog i dr., C-497/09, C-499/09, C-501/09 i C-502/09, EU:C:2011:135, t. 54. i navedena sudska praksa i od 10. studenoga 2016., Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, t. 71. i navedena sudska praksa).

24 U tom pogledu – u odnosu na pitanje ?ini li pristup vodenom parku koji posjetiteljima ne nudi samo instalacije na kojima je moguće obavljati sportske aktivnosti nego i druge vrste aktivnosti razonode ili odmora jedinstvenu uslugu u smislu ?lanka 132. stavka 1. točke (m) Direktive 2006/112 – Sud je ocijenio da je ?injenica da vodeni park nudi samo jedinstvenu ulaznicu na temelju koje je moguće pristupiti svim instalacijama, bez razlikovanja vrste instalacije koja se zapravo koristi, na?ina i trajanja korištenja u razdoblju važenja ulaznice, važna indicija da postoji jedinstvena usluga (presuda od 21. veljače 2013., Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, t. 32.).

25 U predmetu u glavnom postupku, u skladu sa sudsom praksom navedenom u točkama 21. do 23. ove presude, sud koji je uputio zahtjev kvalificirao je turistički obilazak koji se sastoji od dvaju elemenata spomenutih u točki 15. ove presude kao jedinstvenu uslugu i smatrao je da posjet muzeju AFC-a Ajax predstavlja sporedan element predmetnom obilasku stadiona u pratnji vodiča.

26 Kad je rije? o tome mogu li dva elementa koja ?ine tu jedinstvenu uslugu, od kojih je jedan glavni, a drugi sporedni, podlijevati razli?itim stopama PDV-a koje bi se primjenjivale na te elemente da su oni isporu?eni zasebno, tumačenje Šeste direktive na na?in da je takvo oporezivanje njome dopušteno bilo bi protivno sudskoj praksi navedenoj u točkama 21. do 23. ove presude. Naime, kao što su to priznali Stadion Amsterdam, nizozemska vlada i Komisija u svojim pisanim o?itovanjima, iz same kvalifikacije transakcije koja se sastoji od više elemenata kao jedinstvene usluge proizlazi da je ta transakcija podvrgnuta jednoj jedinstvenoj stopi PDV-a (vidjeti u tom smislu presude od 17. siječnja 2013., BG? Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, t. 30. i navedenu sudsku praksu i od 10. studenoga 2016., Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, t. 71. i navedenu sudsku praksu). Mogućnost dana državama ?lanicama da razli?ite elemente koji ?ine jedinstvenu uslugu podvrgnu razli?itim stopama PDV-a koje se primjenjuju na te elemente dovela bi do umjetnog rastavljanja te usluge i opasnosti od utjecaja na funkcionalnost sustava PDV-a, pri ?emu bi došlo do zanemarivanja sudske prakse navedene u točki 22. ove presude.

27 Isto vrijedi i za slu?aj koji navodi sud koji je uputio zahtjev, u kojem je moguće identificirati odgovarajuću cijenu svakog pojedinog elementa koji ?ini jedinstvenu uslugu. Naime, ?injenica da je takva identifikacija moguća ili da se stranke slažu s tim cijenama ne može opravdati iznimku od na?ela koja proizlaze iz sudske prakse navedene u točkama 22. i 23. ove presude.

28 Nadalje, moglo bi se ugroziti na?elo porezne neutralnosti jer bi u tom slu?aju dvije jedinstvene usluge koje ?ine dva ili više razli?itih elemenata, a koje su u svakom pogledu slične, mogle podlijevati razli?itim stopama PDV-a koje se primjenjuju na te elemente, ovisno o tome je li ili nije moguće identificirati cijenu tih razli?itih elemenata.

29 Uz to valja ispitati može li se u slu?aju na koji se odnosi prethodno pitanje iznimka od na?ela navedenih u točkama 21. do 23. ove presude temeljiti na presudama od 25. veljače 1999., CPP (C-349/96, EU:C:1999:93), od 8. svibnja 2003., Komisija/Francuska (C-384/01, EU:C:2003:264), od 6. srpnja 2006., Talacre Beach Caravan Sales (C-251/05, EU:C:2006:451) i od 6. svibnja 2010., Komisija/Francuska (C-94/09, EU:C:2010:253), na koje se poziva sud koji je

uputio zahtjev u svojoj odluci kojom se upućuje prethodno pitanje ili Stadion Amsterdam u svojim očitovanjima podnesenima Sudu.

30 Kad je riječ, na prvome mjestu, o presudi od 25. veljače 1999., CPP (C-349/96, EU:C:1999:93), Sud je u njezinoj točki 29. ocijenio da treba ispitati tipične elemente predmetne transakcije kako bi se utvrdilo isporučuje li porezni obveznik potrošaču kojeg se smatra prosječnim više različitih glavnih usluga ili jednu jedinstvenu uslugu. Sud smatra da se takvom metodom u obzir uzima dvostrana okolnost, među ostalim, navedena u točki 22. ove presude, u skladu s kojom, s jedne strane, iz članka 2. stavka 1. Šeste direktive proizlazi da se svaka isporuka usluge općenito valja smatrati različitom i neovisnom i, s druge strane, da se transakcija koju ekonomski čini samo jedna usluga ne bi smjela umjetno rastavljati kako se ne bi utjecalo na funkcionalnost sustava PDV-a. Dakle, točku 29. te presude ne treba tumačiti na način da dopušta primjenu različite stope PDV-a na poseban i konkretan element jedinstvene usluge. Naprotiv, iz te točke proizlazi da bi se takvom primjenom umjetno rastavljala jedinstvena usluga.

31 Kad je riječ, na drugome mjestu, o presudi od 8. svibnja 2003., Komisija/Francuska (C-384/01, EU:C:2003:264), valja pojasniti da se, s jedne strane, ta presuda odnosi na usklađenost s člankom 12. stavkom 3. točkama (a) i (b) Šeste direktive zakonodavstva države članice kojim se snižena stopa PDV-a primjenjivala samo na određenu kategoriju isporuka plina i struje propisanih tom direktivom, odnosno fiksni dio cijene takvih isporuka javnom mrežom. S druge strane, valja primijetiti da je u okviru tog postupka radi utvrđivanja povrede obveze Sud utvrdio da Komisija nije dokazala da se primjenom te snižene stope samo na jedan aspekt isporuke plina i struje krši načelo porezne neutralnosti svojstveno Šestoj direktivi, pri čemu nije ispitao je li postojala jedinstvena usluga. Stoga se iz te presude ne može izvesti zaključak u pogledu eventualne mogućnosti primjene različite stope PDV-a na različite elemente jedinstvene usluge.

32 Kad je riječ, na trećemu mjestu, o presudi od 6. srpnja 2006., Talacre Beach Caravan Sales (C-251/05, EU:C:2006:451), kao što to proizlazi iz njezine točke 14., ona se odnosi na pitanje sprežava li činjenica da je određena roba predmet jedinstvene usluge – koja obuhvaća, s jedne strane, glavnu robu koja u skladu sa zakonodavstvom te države članice podliježe izuzeću s povratom plaćenog poreza u smislu članka 28. stavka 2. točke (a) Šeste direktive i, s druge strane, robu koja je u skladu s tim zakonodavstvom isključena iz područja primjene tog izuzeća – dotičnu državu članicu da naplati PDV po standardnoj stopi na isporuku te isključene robe.

33 Sud, koji je na to pitanje dao niježan odgovor, istaknuo je da bi se u situaciji o kojoj je riječ u predmetu u kojem je donesena ta presuda izuzimanjem isporuke robe koja je isporučena zajedno s glavnom robom, a koja je na temelju nacionalnog zakonodavstva izričito isključena iz izuzeća, povrijedili tekst i cilj članka 28. stavka 2. točke (a) Šeste direktive, u skladu s kojim je doseg izuzeća predviđenog potonjom odredbom ograničen na ono što je izričito predviđeno nacionalnim zakonodavstvom 1. siječnja 1991. (vidjeti u tom smislu presudu od 6. srpnja 2006., Talacre Beach Caravan Sales, C-251/05, EU:C:2006:451, t. 20. do 22.). U toj je presudi Sud izričito utvrdio da se sudska praksa koja se odnosi na oporezivanje jedinstvenih transakcija ne primjenjuje na izuzeća s povratom plaćenog poreza iz članka 28. Šeste direktive (vidjeti u tom smislu presudu od 6. srpnja 2006., Talacre Beach Caravan Sales, C-251/05, EU:C:2006:451, t. 24.).

34 Kad je riječ, na četvrtome mjestu, o presudi od 6. svibnja 2010., Komisija/Francuska (C-94/09, EU:C:2010:253), ona se odnosi na usklađenost s Direktivom 2006/112 nacionalnog zakonodavstva kojim je predviđena selektivna primjena države članice snižene stope PDV-a na prijevoz tijela vozilima pogrebnih društava, uz isključenje ostalih usluga koje ta društva pružaju i s time povezane isporuke robe. Kako bi utvrdio je li selektivna primjena snižene stope PDV-a sukladna člancima 96., 97. i 98. i članku 99. stavku 1. Direktive 2006/112, Sud je ocijenio da pitanje treba li transakciju koja se sastoji od više elemenata smatrati jedinstvenom transakcijom

nije odlučeno za primjenu margine prosudbe država članica, a kojom se mogu koristiti na temelju Direktive 2006/112 kad je riječ o primjeni snižene stope PDV-a (vidjeti u tom smislu presudu od 6. svibnja 2010., Komisija/Francuska, C-94/09, EU:C:2010:253, t. 33.). U tim je okolnostima Sud smatrao da nije nužno istraživati treba li usluge koje isporučuje pogrebno društvo smatrati jedinstvenom transakcijom, nego je, naprotiv, potrebno provjeriti predstavlja li prijevoz tijela vozilom konkretan i poseban aspekt kategorije usluga, kako je opisana u Prilogu III. točki 16. Direktive 2006/112, i, ako je to tako, ispitati ugrožava li se primjenom te stope na temelju porezne neutralnosti (presuda od 6. svibnja 2010., Komisija/Francuska, C-94/09, EU:C:2010:253, t. 34.).

35 U toj se presudi Sud, među ostalim, izjasnio, kao što to proizlazi iz njezine točke 33., o doseg margine prosudbe koju države članice imaju na temelju Direktive 2006/112 u odnosu na selektivnu primjenu snižene stope. Međutim, u glavnom postupku riječ je o pitanju drukčije prirode.

36 Uzimajući u obzir prethodno navedeno, na postavljeno pitanje valja odgovoriti da Šestu direktivu treba tumačiti na način da jedinstvenu uslugu poput one u glavnom postupku – koju čine dva različita elementa, pri čemu je jedan glavni, a drugi sporedni, a koji bi, da su isporučeni zasebno, podlijevali različitim stopama PDV-a – treba oporezivati samo po stopi PDV-a primjenjivoj na tu jedinstvenu uslugu određenoj na temelju glavnog elementa, i to i u slučaju da je moguće odrediti cijenu svakog elementa koji čini ukupnu cijenu koju potrošač plaća radi korištenja tom uslugom.

Troškovi

37 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (deveto vijeće) odlučuje:

Šestu direktivu Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2001/4/EZ od 19. siječnja 2001., treba tumačiti na način da jedinstvenu uslugu poput one u glavnom postupku – koju čine dva različita elementa, pri čemu je jedan glavni, a drugi sporedni, a koji bi, da su isporučeni zasebno, podlijevali različitim stopama poreza na dodanu vrijednost – treba oporezivati samo po stopi poreza na dodanu vrijednost primjenjivoj na tu jedinstvenu uslugu određenoj na temelju glavnog elementa, i to i u slučaju da je moguće odrediti cijenu svakog elementa koji čini ukupnu cijenu koju potrošač plaća radi korištenja tom uslugom.

Potpisi

* Jezik postupka: nizozemski