EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

10. märts 2011 *

Liidetud kohtuasjades C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Bundesfinanzhofi (Saksamaa) 15. oktoobri ja 27. oktoobri 2009. aasta otsustega esitatud eelotsusetaotlused, mis saabusid Euroopa Kohtusse 3. detsembril 2009, menetlustes

Finanzamt Burgdorf (C-497/09)

versus

Manfred Bog,

CinemaxX Entertainment GmbH & Co. KG, varem Hans-Joachim Flebbe Filmtheater GmbH & Co. KG (C-499/09),

versus

Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst,

* Kohtumenetluse keel: saksa.

Lothar Lohmeyer (C-501/09**)**

versus

Finanzamt Minden,

ja

Fleischerei Nier GmbH & Co. KG (C-502/09)

versus

Finanzamt Detmold,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees K. Lenaerts, kohtunikud D. Šváby (ettekandja), E. Juhász, G. Arestis ja T. von Danwitz,

kohtujurist: E. Sharpston,
kohtusekretär: ametnik K. Malaček,

arvestades kirjalikus menetluses ja 24. novembri 2010. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

– M. Bog, esindajad: *Rechtsanwalt* H. Apking ja *Rechtsanwalt* T. Mittrach,

– CinemaxX Entertainment GmbH & Co. KG, varem Hans-Joachim Flebbe Filmtheater GmbH & Co. KG, esindajad: *Rechtsanwalt* G. Dzieyk, *Rechtsanwalt* A. Müller ja *Steuerberater* A. Lukat,

– L. Lohmeyer, esindaja: *Steuerberater* K. Meger,

– Fleischerei Nier GmbH & Co. KG, esindaja: *Rechtsanwalt* M. Becker,

– Saksamaa valitsus, esindajad: J. Möller ja C. Blaschke,

– Euroopa Komisjon, esindaja: D. Triantafyllou,

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

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlused puudutavad seda, kuidas tõlgendada nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuendat 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 14. detsembri 1992. aasta direktiiviga 92/111/EMÜ, millega muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ ja kehtestatakse lihtsustamismeetmed käibemaksu suhtes (EÜT L 384, lk 47; ELT eriväljaanne 09/01, lk 224; edaspidi „kuues direktiiv") artiklit 2, artikli 5 lõiget 1 ja artikli 6 lõiget 1, samuti nimetatud direktiivi H lisa kategoorias 1 esinevat mõistet „toiduained".

2 Taotlused on esitatud nelja kohtuvaidluse raames, vastavalt Finanzamt Burgdorfi (Burgdorfi maksuamet) ja Manfred Bogi vahel (kohtuasi C-497/09), CinemaxX Entertainment GmbH & Co. KG, varem Hans-Joachim Flebbe Filmtheater GmbH & Co. KG (edaspidi „CinemaxX") ja Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorsti (Hambourg-Barmbek-Uhlenhorsti maksuamet) vahel (kohtuasi C-499/09), Lothar Lohmeyeri ja Finanzamt Mindeni (Mindeni maksuamet) vahel (kohtuasi C-501/09) ja Fleischerei Nier GmbH & Co. KG (edaspidi „Fleischerei Nier") ja Finanzamt Detmoldi (Detmoldi maksuamet) vahel (kohtuasi C-502/09) ning need puudutavad küsimust, kas kohe tarbimiseks mõeldud valmiseinete ja toidu erineval viisil pakkumine kujutab endast kaubatarnet kuuenda direktiivi artikli 5 mõttes või teenuste osutamist selle direktiivi artikli 6 mõttes, ja juhul, kui need kujutavad endast kaubatarnet, siis kas neile kui nimetatud direktiivi H lisa 1. rühma tähenduses „toidu" müügile kohaldatakse Saksa õigusnormidega ette nähtud vähendatud käibemaksumäära.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Kuuenda direktiivi artikli 2 punktis 1 on sätestatud:

„Käibemaksuga maksustatakse:

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

4 Kuuenda direktiivi artikli 5 lõikes 1 on sätestatud:

„„Kaubatarne" on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek."

5 Kuuenda direktiivi artikli 6 lõige 1 näeb ette järgmist:

„Teenuste osutamine" on mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne artikli 5 tähenduses.

[…]"

6 Kuuenda direktiivi artikli 12 lõike 3 punkt a näeb ette:

„Iga liikmesriik kehtestab ühtse käibemaksumäära protsendina maksustatavast summast, kusjuures maksumäär on kauba tarnimise ja teenuse osutamise puhul sama. […]

[…]

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."

7 Kuuenda direktiivi H lisa „Loend kaupadest ja teenustest, mille suhtes võib kohaldada vähendatud käibemaksumäärasid" 1. rühmas on loetletud „toit" (sealhulgas joogid, kuid välja arvatud alkohoolsed joogid), sööt; elusloomad, seemned, taimed ja tavapäraselt toiduainete valmistamisel kasutatavad koostisained; tavapäraselt toiduainete täiendamiseks või asendamiseks kasutatavad tooted".

8 Nõukogu 5. mai 2009. aasta direktiiv 2009/47/EÜ, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ vähendatud käibemaksumäärade osas (ELT L 116, lk 18), lubab liikmesriikidel kohaldada vähendatud maksumäära „restorani- ja toitlustusteenustele". See direktiiv aga ei kehtinud mitme põhikohtuasjades esinenud asjaolu ilmnemise ajal.

Siseriiklik õigus

9 Käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz, edaspidi „UStG") § 1 lõike 1 punkt 1 sätestab:

„Käibemaksuga maksustatakse järgmised tehingud:

1) kauba tarnimine ja teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil ettevõtja poolt oma ettevõtluse raames."

10 UStG § 3 lõike 1 kohaselt on „ettevõtja tarnete puhul tegemist tegevusega, millega ettevõtja või tema volitatud isik annab teenuse saajale või viimase volitatud isikule võimaluse vallata kaupa enda nimel (kauba valdamise õiguse üleminek)".

11 UStG artikli 3 lõige 9 sätestab:

„Muudeks teenusteks loetakse teenused, mis ei ole kaubatarned […] Einete ja jookide pakkumine kohapealseks tarbimiseks on muu teenus. Eineid ja jooke pakutakse kohapeal tarbimiseks siis, kui need on pakkumise asjaolusid arvestades mõeldud tarbimiseks pakkumise kohas ja kui nende kohapeal tarbimiseks on ette nähtud vastav sisseseade."

12 UStG § 12 lõike 2 punktist 1 tuleneb, et vähendatud maksumäära kohaldatakse eelkõige tarnetele, mis on seotud „lihast, kalast [jmt]" valmistatud toodetega, teraviljast, jahust, tärklisest või piimast valmistatud toodete [ning] pagaritoodetega, köögiviljast, puuviljast [jmt] valmistatud toodetega või„mitmesuguste valmistoitudega"(nimetatud kaubad asuvad vastavalt selles sättes viidatud lisa rubriikides 28 ja 31–33).

Põhikohtuasjad ja eelotsuse küsimused

Kohtuasi C-497/09

13 Manfred Bog müüs iganädalastel turgudel kolmes ühesuguses kiirtoidu-haagiskioskis valmistoitu (eelkõige vorstikesi ja friikartuleid) ja jooke. Haagiskioskites on müügilett, mis on varustatud pritsmete eest kaitsva klaasiga, müügileti all paikneb ümber kioski kulgev „lamineeritud plasti" nime all tuntud materjalist valmistatud „toidulett", millele saab asetada kohapeal tarbitava eine. Külje peal tiisli kohal on väljatõmmatav „keel", mis on lauataoliselt valmistatud sama kõrgusega ja samast materjalist nagu haagise ümber olev „toidulett". Ala, kus kliendid saavad einestamise ajal viibida, on väljatõmmatava varikatusega kaitstud vihma eest.

14 Kaebuse esitaja reastas 2004. aasta kohta esitatud käibedeklaratsioonis jookide müügiga seotud tehingud ühtse maksumäära, roogade müügiga seotud tehingud aga vähendatud maksumäära järgi. Käibemaksu erirevisjoni raames jõudis revident järeldusele, et M. Bogi kliendid tarbisid kauba üldjuhul ära kohapeal. Kuna viimane

ei esitanud andmeid haagiskioski juures tarbitud roogadega seotud tehingute mahu kohta, hindas revident ühtse maksumääraga maksustatavate tehingute osakaaluks 70%.

15 Maksuhaldur väljastas 27. detsembril 2006 seetõttu 2004. aasta kohta muudetud maksuteate. M. Bog esitas nimetatud teate peale vaide.

16 Finanzgericht (maksukohus) rahuldas M. Bogi vaide, leides sisuliselt, et ühtse käibemaksumääraga maksustatavate ja vähendatud määraga maksustatavate toitlustuse pakkumist hõlmavate tehingute piiritlemisel on vaja hinnata, kas teenuse osutamise tunnus on kvalitatiivselt valdav. Käesolevas asjas on tegemist kaubatarnetega, sest lisaks einete valmistamisele andis põhikohtuasja vastustaja klientide kasutusse vaid haagiskioski külge kinnitatud ja varikatusega kaetud leti, millele sai eine söömise ajaks asetada, ning prügiämbrid. Muud teenuse osutamise tunnused, mis restoraniskäigu puhul määravad restoranipidaja pakutud teenuse olemuse tervikuna (teenindus, istumisvõimalus, kinnised ja köetud ruumid ja einestamiskohad vabas õhus, garderoobi ja tualettide olemasolu), seevastu puudusid.

17 Maksuhaldur esitas Finanzgerichti nimetatud otsuse peale kassatsioonkaebuse Bundesfinanzhofile (föderaalne maksukohus), väites, et toitlustuse pakkumine oli seotud teenustega (toiduainete töötlemine valmistoiduks ja varikatusega kaetud einestuskoha pakkumine), mis lähevad pelgast müügitegevusest kaugemale.

18 Eelotsusetaotluse esitanud kohus meenutab, et valmistoitude ja jookide valdkonnas kaubatarnete ja teenuste osutamise eristamise osas tegi Euroopa Kohus 2. mai 1996. aasta kohtuotsuses asjas C-231/94: Faaborg-Gelting Linien (EKL 1996,

lk I-2395) vahet toitlustamisega seotud tehingutel ja tehingutel, mis puudutasid kaasavõtmiseks ette nähtud toitu. Toitlustamisega seotud tehinguid iseloomustab sellest tulenevalt „rida teenuseid ja toiminguid, mis hõlmab teenuseid toiduvalmistamisest selle serveerimiseni", millest vaid üks osa seisneb toidu tarnimises ja mille puhul on valdav teenuste osutamine, samas kui kaasavõtmiseks ette nähtud toiduga (kaubatarne) on seevastu tegemist juhul, kui toidu tarnimise kõrval „ei osutata teenuseid, mille eesmärk on toidu kohapeal tarbimiseks meeldiva ümbruse loomine".

19 Lisaks on Bundesfinanzhof seni lähtunud sellest, et oluline ei ole mitte toitlustamisteenust iseloomustavate tunnuste kvantitatiivne ülekaal eine valmistamise ja tarnimise tunnuste suhtes, vaid see, kas kohustuslikul tervikhindamisel on toitlustamisteenusele iseloomulikud teenused kvalitatiivselt valdavad. Pealegi tooks kvantitatiivne hindamine asjaolude mitmeplaanilisuse ehk nii einete kui ka serveerimisviiside erineva laadi ja mitmekülgsuse tõttu kaasa raskesti lahendatavaid probleeme nende piiritlemisel.

20 Bundesfinanzhof pidas seda, et roogi või eineid valmistati asjaomase kliendi määratud ajal, oluliseks teenuse osutamise tunnuseks, mis vähemalt koos muude teenuse osutamise tunnustega, nagu käesolevas asjas kõrgete laudade või muude kohapeal tarbimist hõlbustavate vahendite andmine klientide kasutusse, lubab teha järelduse, et teenuste osutamine on kvalitatiivselt valdav.

21 Pidades silmas liidu õiguse praeguseid arengusuundi käibemaksuvaldkonnas, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus siiski teada, kas tehingut ei iseloomusta ainuüksi sellise roa või eine valmistamine, mis on mõeldud kohe tarbimiseks, nii et asjaolu, et sellega kaasnevad muud teenused, on asjassepuutumatu.

22 Seevastu sellise olukorraga seoses, kui eine pakkumist käsitada teenuse osutamisena üksnes siis, kui sellega kaasnevad muud teenused, märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et põhikohtuasja kostja nägi ette täiendava sisseseade, mis võimaldab kohapealset tarbimist. Ta märgib samas, et antud juhul ostsid mõned kliendid valmistoitu ja -eineid ainsa eesmärgiga need kaasa võtta ning ei kasutanud seega neile kohapealseks tarbimiseks pakutud einestamisvõimalusi.

23 Lõpuks leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et kui valmistoidud või -eined ei kujuta endast „toitu" kuuenda direktiivi H lisa 1. rühma mõttes, ei ole liikmesriikidel õigust, isegi kui tegu on kaubatarnega, kohaldada nimetatud roogadele või einetele vähendatud käibemaksumäära.

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

„1. Kas kohe tarbimiseks ette nähtud roogade ja einete pakkumise puhul on tegemist kaubatarnega […] kuuenda direktiivi […] artikli 5 tähenduses.

2. Kas esimesele eelotsuse küsimusele antav vastus oleneb täiendavate teenuste osutamisest (einestamist võimaldava sisseseade klientidele kasutusse andmine)?

3. Kui vastus esimesele eelotsuse küsimusele on jaatav, kas siis kuuenda direktiivi H lisa 1. rühmas sisalduvat mõistet „toit" tuleb tõlgendada nii, et see hõlmab vaid „kaasavõtmiseks" ette nähtud toiduaineid sellisel kujul, nagu neid

üldjuhul müüakse toidukauplustes, või kuuluvad kõnealuse mõiste alla ka road või eined, mis on praadimise ja küpsetamise teel või muul viisil valmistatud kohe tarbimiseks?"

Kohtuasi C-499/09

25 CinemaxX on ettevõtja, kes käitab Saksamaal mitmes eri kohas asuvat kino.

26 Lisaks mitmesugustele maiustustele ja jookidele saavad kinokülastajad kinode fuajees osta ka popkorni ja maisikrõpse (*nacho*'d), mida pakutakse eri suurusega portsjonitena. Müügikohtades puuduvad söömiseks mõeldud letid, kuid osa kinode fuajeedes on erineval hulgal kõrgeid laudu, baaripukke, osalt ka pinke, toole, tavalisi laudu ja seina külge kinnitatavaid lette. Ent kõik kinod ei ole varustatud kõikide nimetatud mööbliesemetega. Osas kinosaalides on toolide külge kinnitatud joogitopsihoidjad.

27 Popkorni valmistamiseks on vaja valada popkorni masinasse, milles küpsetamine toimub, vastavates kogustes suhkur, mais, popkorni sool ja rasvaine. Üks osa tootest juhitakse seejärel kohe müügileti küljes olevasse soojendisse. Tellimuse saamise korral tõstetakse popkorn soojendist kühvli abil eri suurusega paberkottidesse ja müüakse kinokülastajale. Ülejäänud kaupa hoitakse suurtes kottides või korvides, vajaduse korral tõstetakse see leti küljes olevasse soojendisse. Maisikrõpsud tellitakse tarnijatelt üldjuhul 500-grammistes pakendites. Need tõstetakse samuti leti küljes olevasse soojendisse, mis hoiab maisikrõpse leigena. Maisikrõpsude juurde pakutakse

mitmesuguseid külmi kastmeid (dipikastmed). Kastmed tuuakse serveerimisvalmitena kohale suuremates mahutites. Osa serveerimisvalmis kastmetest tehakse soojaks ja jagatakse portsjoniteks.

28 CinemaxX deklareeris 2005. aasta juunikuu käibedeklaratsioonis popkorni ja maisikrõpsude müügitehingud tehingutena, millele on kohaldatav vähendatud maksumäär. Maksuhaldur ei nõustunud selle deklaratsiooniga ja tegi otsuse, mille kohaselt on kõnealused tehingud maksustatavad ühtse maksumääraga.

29 Nii vaie, mille CinemaxX esitas maksuhalduri nimetatud otsuse peale, kui ka tema kaebus pädevale Finanzgerichtile jäeti rahuldamata. Viimane leidis, et kõnealused tehingud ei koosnenud mitte kaubatarnetest, vaid „muudest teenustest" UStG § 3 lõike 9 mõttes, kuna CinemaxX pakkus toitu mitte kaasavõtmiseks, vaid valmiseineid kohe tarbimiseks.

30 CinemaxX esitas eelotsusetaotluse esitanud kohtule kassatsioonkaebuse, milles väitis, et toitlustamisega seotud tehinguga, mis kuulub maksustamisele ühtse maksumääraga, on tegemist vaid siis, kui seoses toitude pakkumisega osutatakse teenust, mille osakaal on valdav. Popkorni ja maisikrõpsude soojana hoidmine ei ole määrava tähtsusega, kuna selle puhul on tegemist vaid toiduainete nõuetekohase säilitamisega ja/või optimaalse müügitemperatuuri tagamisega. Määrav ei ole ka kaasavõtmist võimaldava pakendi puudumine, sest teatava pakendi puudumine ei saa asendada ei teenuse osutamise tunnust ega einestamiseks meeldiva õhustiku loomist. CinemaxX väidab, et ka kinosaalide koristamist ei saa võtta arvesse tema kahjuks. Kõrged lauad, baaripukid ja muu mööbel ei olnud ette nähtud popkorni ja maisikrõpsude

söömiseks, sest kinokülastajad tarbisid kõnealuseid toiduaineid valdavalt kinosaalis, mitte fuajees. Lisaks ei erine CinemaxXi sõnul tema tehingud nendest tehingutest, mida tehakse seoses toiduainete müügiga kaubahallides või kioskites. Keskmise kinokülastaja vaatenurgast on müügi eesmärk vaid kinokülastuse meeldivamaks muutmine. CinemaxX väidab, et ta ei osuta selliseid serveerimisega seotud teenuseid nagu kohapeal teenindamine.

31 Kuna Bundesfinanzhof leidis, et käesoleva kohtuotsuse punktides 18–23 (seoses kohtuasjaga C-497/09) esitatud kaalutlused on samasugused, otsustas ta menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas kohe tarbimiseks ette nähtud roogade ja einete pakkumise puhul on tegemist kaubatarnega […] kuuenda direktiivi […] artikli 5 tähenduses?

2. Kas esimesele eelotsuse küsimusele antav vastus oleneb täiendavate teenuste osutamisest (laudade, toolide, muu einestamist võimaldava sisseseade kasutamise võimaldamine, filmi näitamine)?

3. Kui vastus esimesele eelotsuse küsimusele on jaatav, kas siis kuuenda direktiivi H lisa 1. rühmas sisalduvat mõistet „toit" tuleb tõlgendada nii, et see hõlmab vaid „kaasavõtmiseks" ette nähtud toiduaineid sellisel kujul, nagu neid üldjuhul müüakse toidukauplustes, või kuuluvad kõnealuse mõiste alla ka road või eined, mis on praadimise ja küpsetamise teel või muul viisil valmistatud kohe tarbimiseks?"

Kohtuasi C-501/09

32 Lothar Lohmeyer pidas ajavahemikul 1996–1999 mitut kiirtoidukioskit ning rippgrilli. Ta müüs seal valmistoitu (praevorstikesi, karrimaitselisi vorstikesi, *hot dog*'e, friikartuleid, lihalõike, kõhuliha, lihavardaid, ribiliha jms). Tema esitatud deklaratsiooni kohaselt oli kõikidele müügitehingutele kohaldatav vähendatud käibemaksumäär.

33 Maksuhaldur tuvastas, et kioskite külge olid kinnitatud kitsad letid ja tema arvates oli tegemist spetsiaalse sisseseadega, mis anti klientide kasutusse selleks, et sööki oleks võimalik tarbida kohapeal, mistõttu kõnealuseid tehinguid oleks põhimõtteliselt pidanud maksustama ühtse käibemaksumääraga. Kuna revident ei välistanud, et üks osa klientidest ei kasutanud olemasolevaid lette einestamiseks, vaid omandas toidud „kaasavõtmiseks", hindas ta hariliku käibemaksumääraga maksustatavate tehingute osakaaluks 80%.

34 Maksuhaldur väljastas 28. mail 2002 ajavahemiku 1996–1999 kohta muudetud käibemaksuteated. L. Lohmeyeri vaie ja seejärel esitatud kaebus jäeti rahuldamata.

35 Viimane esitas eelotsusetaotluse esitanud kohtule kassatsioonkaebuse, milles väitis sisuliselt, et kioski külge kinnitatud lett ei kujuta endast sisseseadet Euroopa Kohtu praktika mõttes.

36 Viidates eespool viidatud kohtuotsusele Faaborg-Gelting Linien, leidis Bundesfinanzhof 18. detsembri 2008. aasta otsuses, et roogade ja einete valmistamise protsess iga kliendi määratud ajal kujutab endast olulist teenuse osutamise tunnust. Võttes arvesse viidatud kohtupraktika suhtes väljendatud kriitikat, ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohus aga vajalikul määral kindel selles, kas roa valmistamist teataval ajal tuleb

pidada oluliseks teenuse osutamise tunnuseks, mis kas üksi või koos kliendile väljastamisel osutatava olulise täiendava teenusega toob kaasa selle, et seda tuleb tervikuna käsitada teenusena.

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

„1. Kas […] kuuenda direktiivi […] H lisa 1. rühmas sisalduvat mõistet „toit" tuleb tõlgendada nii, et see hõlmab vaid „kaasavõtmiseks" ette nähtud toiduaineid sellisel kujul, nagu neid üldjuhul müüakse toidukauplustes, või kuuluvad kõnealuse mõiste alla ka toidud või eined, mis on praadimise ja küpsetamise teel või muul viisil valmistatud kohe tarbimiseks?

2. Kui kuuenda direktiivi H lisa 1. rühmas sisalduv mõiste „toit" hõlmab ka kohe tarbimiseks ette nähtud toite või eineid, kas siis kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 1 esimest lõiku tuleb tõlgendada nii, et see hõlmab ka selliste äsja valmistatud roogade või einete väljastamist, mida klient ei võta kaasa, vaid tarbib kohapeal, kasutades einestamist võimaldavat sisseseadet, näiteks kitsaid lette, kõrgeid laudu vms?"

Kohtuasi C-502/09

38 Fleischerei Nier on usaldusühing, kellele kuulub lihakarn ja kes tegeleb peoteenindusega. Temalt kui toitlustusettevõtjalt tellitud toidud tarnis ta klientidele suletud termonõudes, kusjuures klientide soovi korral andis ta klientide kasutusse ka toidunõud ja söögiriistad, peolauad (kõrged lauad) ja teenindajad.

39 Fleischerei Nier kohaldas oma arvetel toidunõude, söögiriistade, kõrgete laudade ja teenindajate kasutamise eest saadud tasule ühtset maksumäära ja söögi eest saadud tasule vähendatud maksumäära.

40 Maksuhaldur asus siiski seisukohale, et ka toidutarnetele oleks tulnud kohaldada ühtset maksumäära, kuivõrd need olid seotud toidunõude ja söögiriistade, kõrgete laudade ja teenindajate andmisega klientide kasutusse, ning väljastas seejärel muudetud maksuteate.

41 Vaidemenetluses jõudsid menetlusosalised üksmeelele selles, et toidutarnete eest saadud tulule tuleb ühtset maksumäära kohaldada juhtudel, mil kaebuse esitaja andis klientide kasutusse ka teenindajad. Nii vaie kui muudetud maksuteate peale esitatud kaebus jäeti rahuldamata.

42 Kassatsioonkaebuses väidab kaebuse esitaja sisuliselt, et toidunõude ja söögiriistade andmine klientide kasutusse on toidu tarnimisega kaasnev kõrvalteenus, mis ei anna alust kvalifitseerida tehing tervikuna teenuseks. Toitlustusteenindust iseloomustab

see, et klient soovib külalisi võõrustada oma ruumides, mistõttu seda liiki tehingut ei saa võrrelda restoranis toitlustamisega seotud tehinguga.

43 Viidates eespool viidatud kohtuotsusele Faaborg-Gelting Linien, leidis Bundesfinanzhof, et toitlustusteenindust pakkuva ettevõtja teenus kujutab endast ühte teenust siis, kui lisaks valmistoitude pakkumisele tuuakse kohale ka toidunõud ja söögiriistad, mis hiljem ära pestakse, ning et asjaomase kliendi määratud ajal toitude ja einete valmistamise toiming on oluline teenuse osutamise tunnus. Võttes arvesse Fleischerei Nieri vastuväiteid ja õiguskirjanduses esinevat kriitikat, ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohus enam vajalikul määral kindel, kas viidatud kohtupraktika on liidu õiguse põhimõtetega kooskõlas.

44 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et toitlustusettevõtja osutab ostjatele ühte teenust, mitte mitut eraldiseisvat põhiteenust, ja seda sõltumata asjaolust, kas klient kasutab lisaks toitudele ainult ühte või mitut valikuliselt pakutud täiendavat teenust, nagu söögiriistade, toidunõude, kõrgete laudade või teenindajate kliendi kasutusse andmine.

45 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates vajab selgitamist, kas ühenduse õigusega on kooskõlas see, kui toitlustusettevõtja ühtse teenuse kvalifitseerimisel käsitatakse toimingut, mille puhul valmistatakse toitu erinevatest toiduainetest, teenuse osutamise osana.

46 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et välja tuleb töötada kasutuskõlblikud kriteeriumid, et saavutada etteennustatavad tulemused kõnealuste tehingute kvalifitseerimisel ja tagada asjaomastele ettevõtjatele õiguskindlus. Tema sõnul ei ole mingit kahtlust, et üks teenus tuleb alati kvalifitseerida teenuse osutamiseks, kui on palgatud

teenindajad, samas kui muude arvessevõetavate teenuste puhul on ta arvamusel, et need ei ole määravad või valdavad eeskätt siis, kui nende tegelik kogumaksumus on toiduvalmistamise tegelikust maksumusest tunduvalt väiksem.

47 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib siiski teada, kas selline seisukoht on kooskõlas Euroopa Kohtu praktikaga ja märgib, et tulenevalt 27. oktoobri 2005. aasta otsusest kohtuasjas C-41/04: Levob Verzekeringen ja OV Bank (EKL 2005, lk I-9433, punkt 28) võib mitmekülgse teenuse valdavamate tunnuste tuvastamisel olla muu hulgas oluline ka selle hind, kuid vastavalt 29. märtsi 2007. aasta otsusele kohtuasjas C-111/05: Aktiebolaget NN (EKL 2007, lk I-2697, punkt 37) ei tohi mitmekülgse tehingu kvalifitseerimisel omistada maksumusele kui sellisele otsustavat tähtsust.

48 Neil asjaoludel otsustas Bundesfinanzgericht menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas […] kuuenda direktiivi […] H lisa 1. rühmas sisalduvat mõistet „toit” tuleb tõlgendada nii, et see hõlmab vaid „kaasavõtmiseks” ette nähtud toiduaineid sellisel kujul, nagu neid üldjuhul müüakse toidukauplustes, või kuuluvad kõnealuse mõiste alla ka toidud või eined, mis on praadimise ja küpsetamise teel või muul viisil valmistatud kohe tarbimiseks?

2. Kui kuuenda direktiivi H lisa 1. rühmas sisalduv mõiste „toit” hõlmab ka kohe tarbimiseks ette nähtud toite või eineid, kas siis toitude või einete valmistamise toimingut tuleb käsitada teenuse osutamise tunnusena, kui tuleb otsustada, kas toitlustusettevõtja tervikteenust (valmistoitude või einete väljastamine ning transportimine ja vajaduse korral söögiriistade ja toidunõude ja/või kõrgete laudade andmine klientide kasutusse ning klientide kasutusse antud esemete

äratoomine) tuleb kvalifitseerida toidu tarneks, millele on kohaldatav vähendatud maksumäär (kõnealuse direktiivi H lisa 1. rühm), või teenuseks, mis ei kuulu vähendatud maksumäära alla (kõnealuse direktiivi artikli 6 lõige 1)?

3. Kui vastus teisele eelotsuse küsimusele on eitav, kas siis kuuenda direktiivi artikli 2 punktiga 1 koosmõjus artikli 5 lõikega 1 ja artikli 6 lõikega 1 on kooskõlas, kui toitlustusettevõtja tervikteenuse liigitamisel kas kaubatarneks või omaette laadi teenuseks lähtutakse üldistavalt üksnes teenuse olemusega tunnuste arvu (kaks või enam) ja tarne osakaalu suhtest või tuleb teenuse olemusega tunnuseid hinnata sõltumata nende arvust, ja kui see on nii, siis milliste kriteeriumide alusel?"

49 Euroopa Kohtu presidendi 3. veebruari 2010. aasta määrusega liideti kohtuasjad C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09 nende sarnasuse tõttu kirjalikuks ja suuliseks menetlemiseks ja kohtuotsuse tegemiseks vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artiklile 43.

Eelotsuse küsimused

50 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub kohtuasjade C-497/09 ja C-499/09 kahes esimeses küsimuses, kohtuasja C-501/09 teises küsimuses ja kohtuasja C-502/09 teises ja kolmandas küsimuses, mida tuleb käsitleda koos, Euroopa Kohtult sisuliselt vastust selle kohta, kas neljas põhikohtuasjas kõne all olevad erinevad tegevusalad, mis hõlmavad kohe tarbimiseks ette nähtud roogade ja einete pakkumist, kujutavad endast

kaubatarnet kuuenda direktiivi artikli 5 mõttes või teenuste osutamist selle direktiivi artikli 6 mõttes ning millist mõju võivad neile avaldada teenuste osutamise täiendavad aspektid.

Sissejuhatavad märkused

51 Esmalt tuleb kindlaks teha, kas kõikides põhikohtuasjades kõne all olevat tegevust tuleb käibemaksu seisukohalt käsitleda erinevate tehingutena, mis maksustatakse eraldi või ühe mitmest osast koosneva terviktehinguna.

52 Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et kui tehing koosneb mitmest erinevast osast ja toimingust, tuleb arvesse võtta kõiki asjassepuutuva tehingu toimumisel esinevaid asjaolusid, selleks et ühelt poolt kindlaks teha, kas tegemist on kahe või enama eraldiseisva teenuse või ühtse teenusega, ning teiselt poolt, kui tegemist on ühtse teenusega, kas see tuleb kvalifitseerida kaubatarneks või teenuste osutamiseks (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Levob Verzekeringen ja OV Bank, punkt 19, ning Aktiebolaget NN, punkt 21).

53 Euroopa Kohus on lisaks leidnud, et ühelt poolt tuleneb kuuenda direktiivi artiklist 2, et üldjuhul tuleb iga tehingut pidada eraldiseisvaks ja eristatavaks ning teiselt poolt – vältimaks käibemaksusüsteemi toimimise moonutamist – ei tohi majanduslikus mõttes ühest teenusest koosnevat tehingut kunstlikult osadeks lahutada. Tuleb asuda seisukohale, et tegemist on ühtse teenusega, kui kaks või mitu maksukohustuslase poolt kliendile pakutud tehinguga hõlmatud aspekti või toimingut on nii tihedalt seotud,

et nad moodustavad objektiivselt ühe lahutamatu majandustehingu, mille osadeks jagamine oleks kunstlik (eespool viidatud kohtuotsused Levob Verzekeringen ja OV Bank, punkt 22, ning Aktiebolaget NN, punktid 22 ja 23).

54 Lisaks on ühtse teenusega tegemist siis, kui ühte või mitut teenust tuleb pidada üheks põhiteenuseks ja ülejäänud ühte või mitut teenust tuleb pidada kõrvalteenusteks, mida maksustatakse samamoodi kui põhiteenust. Teenust tuleb käsitada põhiteenuse kõrvalteenusena eriti siis, kui see ei ole kliendi jaoks omaette eesmärk, vaid osutatava põhiteenuse parematel tingimustel kasutamise vahend (vt eelkõige 25. veebruari 1999. aasta otsus kohtuasjas C-349/96: CPP, EKL 1999, lk I-973, punkt 30; eespool viidatud kohtuotsus Levob Verzekeringen ja OV Bank, punkt 21; 11. juuni 2009. aasta otsus kohtuasjas C-572/07: RLRE Tellmer Property, EKL 2009, lk I-4983, punkt 18, ning 2. detsembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-276/09: Everything Everywhere, EKL 2010, lk I-12359, punktid 24 ja 25).

55 ELTL artikliga 267 kehtestatud koostöö raames on siseriiklike kohtute ülesanne teha kindlaks, kas see mingil konkreetsel juhul on nii ning hinnata selles osas lõplikult fakte (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused CPP, punkt 32, ning Levob Verzekeringen ja OV Bank, punkt 23).

56 Antud juhul on kõikides põhikohtuasjades olemas ühe või mitme kauba tarnest ja mitmest teenuse pakkumise aspektist koosnev kombinatsioon, ning eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et selline tarne ja pakkumine moodustavad käibemaksu mõttes ühe tehingu. Eelotsusetaotlustest ega Euroopa Kohtule esitatud märkustest ei nähtu, et selline liigitamine on toimunud eespool nimetatud kriteeriumide vastaselt.

57 Seoses teenustega, mida kojutoomisega tegelev toitlustusettevõtja osutab oma tegevuse raames ja mis on kõne all kohtuasjas C-502/09 käsitletavas põhikohtuasjas, on eriti oluline, et ühtse teenuse olemasolu ei sõltu asjaolust, et toitlustusettevõtja koostab üheainsa arve, millel on märgitud kõik andmed koos või koostab hoopis eraldi ühe arve toidu kohaletoomise eest (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused CPP, punkt 31; Levob Verzekeringen ja OV Bank, punkt 25, ning Everything Everywhere, punkt 29).

Liigitamine kaubatarne või teenuste osutamisena

58 Tuleb meenutada, et kuues direktiiv kehtestab ühise käibemaksusüsteemi, mis põhineb maksustatavate tehingute ühetaolisel määratlusel (vt 21. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-255/02: Halifax jt, EKL 2006, lk I-1609, punkt 48).

59 Mis puudutab mõistet „kaubatarned", siis sätestab kuuenda direktiivi artikli 5 lõige 1, et seda käsitatakse kui materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminekut. Euroopa Kohtu praktika täpsustab, et see mõiste hõlmab materiaalse vara ülemineku mis tahes tehingut, millega üks pool loovutab teisele poolele õiguse seda asja omanikuna käsutada (vt eespool viidatud kohtuotsus Halifax jt, punkt 51).

60 Mis puudutab mõistet „teenuste osutamine", siis tuleneb kuuenda direktiivi artikli 6 lõikest 1, et selle alla kuulub iga tehing, mis ei ole kaubatarne sama direktiivi artikli 5 tähenduses.

61 Selleks et teha kindlaks, kas sellist ühte mitmejärgulist tehingut, nagu on vaatluse all erinevates põhikohtuasjades, tuleb määratleda „kaubatarnena" või „teenuste osutamisena", tuleb arvesse võtta kõiki tehinguga seotud asjaolusid, et tuvastada nimetatud tehingu iseloomulikumad ja olulisimad tunnused (vt selle kohta eelkõige eespool viidatud kohtuotsused Faaborg-Gelting Linien, punktid 12 ja 14; Levob Verzekeringen ja OV Bank, punkt 27; Aktiebolaget NN, punkt 27, ning 11. veebruari 2010. aasta otsus kohtuasjas C-88/09: Graphic Procédé, EKL 2010, lk I-1049, punkt 24).

62 Samuti tuleb täpsustada, et tuginedes keskmise tarbija vaatenurgale, tuleb kindlaks teha oluline tunnus (vt selle kohta eelkõige eespool viidatud kohtuotsused Levob Verzekeringen BV ja OV Bank, punkt 22, ja Everything Everywhere, punkt 26) ja ühise hindamise raames arvestada teenuste osutamise aspektide mitte üksnes kvantitatiivset, vaid ka kvalitatiivset tähtsust võrreldes kaubatarne aspektidega.

63 Selles osas tuleb meenutada, et 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 2005. aasta otsus kohtuasjas C-491/03: Hermann, EKL 2005, lk I-2025, punkt 22).

64 Euroopa Kohus on eelkõige leidnud eespool viidatud kohtuotsuse Faaborg-Gelting Linien punktis 14, et toitlustustegevust iseloomustab rida teenuseid ja toiminguid, millest toiduga varustamine on ainult üks osa ning mille hulgas teenused on suuresti ülekaalus. Sellist tehingut tuleb seetõttu käsitada teenusena kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 1 tähenduses. Teisiti oleks see juhul, kui tehing oleks seotud kaasavõtmiseks

ette nähtud toiduga ja selle kõrval ei osutataks teenuseid toidu tarbimiseks kohapeal meeldivas ümbruses.

65 Reisipraamlaevadel pakutava toitlustuse osas on Euroopa Kohus rõhutanud, et valmistoitude ja jookide pakkumine kohe tarvitamiseks on tulemus, milleni on viinud rida teenuseid, mis algab toitude valmistamisest kuni nende serveerimiseni pardal ning millega seejuures pakutakse kliendile ühtlasi korralduslikku tervikut, mis hõlmab nii söögisaali koos kõrvalruumidega (riidehoid jms) 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 (eespool viidatud kohtuotsus Faaborg-Gelting Linien, punkt 13).

66 Vastavalt eelotsusetaotluse esitanud kohtu edastatud teabele puudutavad antud juhul kohtuasjades C-497/09 ja C-501/09 käsitletavad põhikohtuasjad kiirtoidukioskites või haagiskioskites vorstikeste, friikartulite ja muude soojalt kohe tarvitamiseks mõeldud valmistoitude müüki.

67 Selles osas tuleb kõigepealt märkida, et selliste toodete pakkumine eeldab nende valmistamist või soojendamist, mis kujutab endast teenust, mida tuleb arvesse võtta kõnealusele tehingule üldise hinnangu andmisel viimase liigitamisel kaubatarnena või teenuste osutamisena.

68 Kuna sooja lõpptoote valmistamine piirdub seega põhiosas kiire ja standardiseeritud tegevusega, mis enamikul juhtudest ei toimu mitte konkreetse kliendi korraldusel, vaid pidevalt või regulaarselt vastavalt üldiselt aimatavale nõudlusele, ei kujuta see endast kõnealuse tehingu valdavat aspekti ja ei saa üksi omistada sellisele tehingule teenuste osutamisele vastavat tunnust.

69 Nagu tuleneb käesoleva kohtuotsuse punktidest 63–65, tuleb toitlustustehingutele iseloomulike teenuste aspektide kohta lisaks sedastada, et kohtuasjades C-497/09 ja C-501/09 käsitletavates põhikohtuasjades puudus kõnealuse tegevuse raames teenindaja, klientide tegelik nõustamine, õieti öelda teenus, mis seisneb eelkõige tellimuste edastamises kööki, sellele järgnev einete üleandmine, klientide teenindamine lauas, puudusid kinnised ja köetud ruumid, mis on spetsiaalselt mõeldud pakutavate toitude tarvitamiseks, samuti puudus riidehoid ja tualett ning mis peamine – puudusid toidunõud ja sisustus ning valmis pandud söögiriistad.

70 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu mainitud teenuse osutamise aspektid hõlmavad üksnes algelist sisseseadet, nimelt ilma igasuguse istumisvõimaluseta lihtsaid einestamislette, mis võimaldab piiratud hulgal klientidel kohapeal vabas õhus einestada. Sellise algelise sisseseade puhul on inimese sekkumine pea olematu. Neil asjaoludel kujutavad nimetatud aspektid üksnes väheolulisi kõrvalteenuseid, mis ei muuda põhiteenuse valdavat olemust, milleks on kaupade tarnimine.

71 Eelnevad selgitused kehtivad samamoodi ka popkorni ja maisikrõpsude müügile kohtuasjas C-499/09 käsitletavas põhikohtuasjas kõne all olevate kinode fuajeedes.

72 Nagu tuleneb eelotsusetaotluse esitanud kohtu antud asjaolude kirjeldusest, on popkorni valmistamine, mis läheb segi selle tootmisega, ja nii popkorni kui maisikrõpsude väljastamine pakendis nende toodete müügi oluline osa ning järelikult ei ole need müügist sõltumatud tehingud. Lisaks toimub nii toiduainete valmistamine kui nende säilitamine teatud temperatuuril regulaarselt, mitte vastavalt konkreetse kliendi soovile.

73 Samuti tuleb märkida, et sisustuse (kõrged lauad, taburetid, toolid ja pingid) kasutusse andmine, lisaks sellele, et see ei toimu kõikides kinodes, ei sõltu üldreeglina popkorni ja maisikrõpsude müügist ning et selliselt sisustatud kohad toimivad nii ootesaali kui kohtumispaigana. Tarbimine toimub mujal ja üldjuhul kinosaalides. Selleks on teatud saalides istekohad varustatud topsihoidjatega, mille eesmärk on saalides ka puhtuse hoidmine. Üksnes see, et on olemas mainitud sisustus, mis ei ole mõeldud vaid selliste toiduainete tarvitamise hõlbustamiseks, ei anna alust tehingut tervikuna käsitada teenuste osutamisena.

74 Eelnevatest kaalutlustest nähtub, et kohtuasjades C-497/09, C-499/09 ja C-501/09 käsitletavates põhikohtuasjades kõne all oleva tegevuse puhul koosneb asjaomaste tehingute – kui neid käsitletakse tervikuna – valdav aspekt kohe tarvitamiseks mõeldud einete või valmistoidu tarnest, nende kiirest ja standardiseeritud valmistamisest, mis on olemuselt nendega seotud, ning algelise sisustuse kasutusse andmine, mis võimaldab piiratud hulgal klientidel toitu kohapeal tarvitada, on puhtalt kõrvalise tähtsusega. See, kas kliendid kasutavad algelist sisustust või mitte, ei oma tähtsust, sest kuivõrd kohapeal tarvitamine ei ole asjaomase tehingu põhiline tunnus, ei saa selle põhjal tuvastada tehingu sisu.

75 Mis puudutab toitlustusettevõtja tegevust kohtuasjas C-502/09 käsitletavas põhikohtuasjas kõne all olevate pidude ja tseremooniate raames, siis selle kohta tuleb kõigepealt märkida, nagu tuleneb ka käesoleva kohtuotsuse punktist 38, et vastavalt kliendi soovidele võib teostada mitmeid kombineeritud teenuseid, alates toitude valmistamisest ja kättetoimetamisest kuni tervikteenuseni, mis hõlmab muu hulgas toidunõude ja sisustuse (lauad ja toolid) kasutusse andmist, roogade serveerimist, kaunistamist, teenindava personali võimaldamist ja nõustamist menüü koostamisel ning vajaduse korral joogivalikut.

76 Seejärel tuleb meenutada, et kui tegemist on ühtse teenusega, sõltub tehingu liigitamine kaubatarnena või teenuste osutamisena faktiliste asjaolude kogumist, mille puhul on arvesse võetud tarbija seisukohalt kvalitatiivselt valdavaid aspekte.

77 Mis puudutab eineid, mida toitlustusettevõtja koju toob, siis tuleb märkida, et erinevalt einetest, mida pakutakse kiirtoidukioskites, haagiskioskites või kinodes, ei ole need lihtsa standardiseeritud valmistamise tulemus, vaid sisaldavad teenuste osutamise mõõdet, mis on selgelt olulisem ning eeldab rohkem tööd ja paremat oskusteavet. Toitude kvaliteet, loomingulisus ja serveerimine on neil juhtudel aspektid, millel on klientide jaoks enamasti määrav tähtsus. Sageli on kliendil mitte üksnes võimalus koostada oma menüü, vaid soovi korral lasta valmistada eraldi roog. See teenuse mõõde väljendub ka kasutatavas terminoloogias, kuna tänapäevases keelekasutuses räägitakse üldiselt „toitlustusteenusest" samamoodi nagu „tellitud" söögist, mitte peoteenindusega tegelevalt toitlustusettevõtjalt „ostetud" söögist.

78 Viimane tarnib eined seejärel tellijatele suletud kujul soojalt või tema poolt kohapeal üles soojendatuna. Kliendi jaoks on põhiline, et toitude kättetoimetamine toimuks tema poolt kindlaks määratud ajal.

79 Muu hulgas võib kojutoomisega tegeleva toitlustusettevõtja teenus sisaldada ka tarbimist võimaldavaid aspekte, nagu toidunõude, söögiriistade või isegi sisustuse pakkumist. Need aspektid, erinevalt lihtsalt algelise sisseseade kasutusse andmisest kiirtoidukioskite või haagiskioskite või kinode puhul, eeldavad muu hulgas inimese teatavat sekkumist, et varustus kohale tuua, paigaldada ning vajaduse korral ära koristada.

80 Nende kaalutluste taustal tuleb asuda seisukohale, et välja arvatud juhtudel, mil toitlustusettevõtja piirdub ühetaoliste einete pakkumisega, ilma et sellega kaasneks täiendav teenuse aspekt või kui muud konkreetsed asjaolud näitavad, et söögi kohaletoomine on tehingu valdav aspekt, kujutab toitlustusettevõtja poolt söögi kohaletoomine endast teenuste osutamist.

81 Eelnevast tuleneb, et kohtuasjades C-497/09 ja C-499/09 esitatud kahele esimesele küsimusele, kohtuasjas C-501/09 esitatud teisele küsimusele ja kohtuasjas C-502/09 esitatud teisele ja kolmandale küsimusele tuleb vastata, et kuuenda direktiivi artikleid 5 ja 6 tuleb tõlgendada nii, et:

– kohe tarvitamiseks mõeldud värskelt valmistatud einete või toitude pakkumine kiirtoidukioskites, haagiskioskites või kinode fuajeedes kujutab endast kaubatarnet kuuenda direktiivi artikli 5 mõttes, kui tehingu terviklikul kvalitatiivsel uurimisel nähtub, et toidu kättetoimetamisele eelnevad ja sellega kaasnevad teenuse osutamise aspektid ei ole ülekaalukad;

– välja arvatud juhtudel, mil toitlustusettevõtja piirdub ühetaoliste einete pakkumisega, ilma et sellega kaasneks täiendav teenuse aspekt või kui muud konkreetsed asjaolu näitavad, et söögi kohaletoomine on tehingu valdav aspekt, kujutab toitlustusettevõtja poolt söögi kohaletoomine endast teenuste osutamist nimetatud direktiivi artikli 6 mõttes.

Kuuenda direktiivi H lisa 1. rühmas sisalduv mõiste „toit”

82 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib Euroopa Kohtult kohtuasjades C-497/09 ja C-499/09 esitatud kolmanda küsimusega ning kohtuasjades C-501/09 ja C-502/09 esitatud esimese küsimusega, mida tuleb käsitleda koos – juhul, kui erinevates põhikohtuasjades kõne all olevad tehingud peaks endast kujutama kaubatarnet –, kas kuuenda direktiivi H lisa 1. rühmas sisalduv mõiste „toit” hõlmab ka kohe tarvitamiseks valmistatud eineid.

83 Kuna kuues direktiiv nimetatud mõistet ei defineeri, tuleb seda tõlgendada lähtuvalt sellest kontekstist, milles ta kuuendas direktiivis esineb (vt selle kohta 18. jaanuari 2001. aasta otsus kohtuasjas C-83/99: komisjon *vs.* Hispaania, EKL 2001, lk I-445, punkt 17, ja 18. märtsi 2010. aasta otsus kohtuasjas C-3/09: Erotic Center, EKL 2010, lk I-2361, punkt 14).

84 Selle kohta tuleneb kuuenda direktiivi artikli 12 lõike 3 punktist a, et ühe või kahe vähendatud käibemaksumäära kehtestamine on võimalus, mida liikmesriigid võivad kasutada erandina põhimõttest, et kohaldada tuleb ühtset käibemaksumäära. Lisaks kohaldatakse selle sätte kohaselt vähendatud käibemaksumäärasid üksnes H lisas nimetatud rühmadesse kuuluvate kaupade ja teenuste tarnete suhtes (vt eespool viidatud kohtuotsused komisjon *vs.* Hispaania, punkt 18, ja Erotic Center, punkt 15). Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb erandit üldpõhimõttest tõlgendada kitsalt, tagades samal ajal, et kõnealune maksuvabastus ei kaotaks oma kasulikku mõju (vt 30. septembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-581/08: EMI Group, EKL 2010, lk I-8607, punkt 20, ja 28. oktoobri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-175/09: AXA UK, EKL 2010, lk I-10701, punkt 25).

85 Selle kohta tuleb märkida, et asjaomane säte puudutab toitu üldiselt ega tee mingit vahet ega sea piiranguid tulenevalt kaubanduse liigist, müügimeetodist, pakendist, valmistamisest või temperatuurist.

86 Lisaks mainib nimetatud säte ka sõnastust „tavapäraselt toiduainete valmistamisel kasutatavad koostisained; tavapäraselt toiduainete täiendamiseks või asendamiseks kasutatavad tooted."

87 Lõpuks on kohe tarvitamiseks valmistatud road ja eined mõeldud tarbijate toitmiseks.

88 Seega tuleb kohtuasjades C-497/09 ja C-499/09 esitatud kolmandale küsimusele ning kohtuasjades C-501/09 ja C-502/09 esitatud esimesele küsimusele vastata, et kaubatarne puhul tuleb kuuenda direktiivi H lisa 1. rühmas sisalduvat mõistet „toit" tõlgendada nii, et see hõlmab roogi või eineid, mis on keetmise, praadimise või küpsetamise teel või muul viisil valmistatud kohe tarbimiseks.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

1. Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (muudetud nõukogu 14. detsembri 1992. aasta direktiiviga 92/111/EMÜ) artikleid 5 ja 6 tuleb tõlgendada nii, et:

– **kohe tarvitamiseks mõeldud värskelt valmistatud einete või toitude pakkumine kiirtoidukioskites, haagiskioskites või kinode fuajeedes kujutab endast kaubatarnet kuuenda direktiivi artikli 5 mõttes, kui tehingu terviklikul kvalitatiivsel uurimisel nähtub, et toidu kättetoimetamisele eelnevad ja sellega kaasnevad teenuse osutamise aspektid ei ole ülekaalukad;**

– **välja arvatud juhtudel, mil toitlustusettevõtja piirdub ühetaoliste einete pakkumisega, ilma et sellega kaasneks täiendav teenuse aspekt või kui muud konkreetsed asjaolu näitavad, et söögi kohaletoomine on tehingu valdav aspekt, kujutab toitlustusettevõtja poolt söögi kohaletoomine endast teenuste osutamist nimetatud direktiivi artikli 6 mõttes.**

2. Kaubatarne puhul tuleb kuuenda direktiivi 77/388 (muudetud direktiiviga 92/111) H lisa 1. rühmas sisalduvat mõistet „toit" tõlgendada nii, et see hõlmab ka roogi või eineid, mis on keetmise, praadimise või küpsetamise teel või muul viisil valmistatud kohe tarbimiseks.

Allkirjad