

**Kohtuasi C-733/22****Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1****Saabumise kuupäev:**

29. november 2022

**Eelotsusetaotluse esitanud kohus:**

Varhoven administrativen sad (Bulgaaria kõrgeim halduskohus)

**Eelotsusetaotluse kuupäev:**

18. november 2022

**Kassaator:**

Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia pri Tsentralno upravlenie na NAP

**Vastustaja kassatsioonimenetluses:**

„Valentina Heights“ EOOD

**Põhikohtuasja ese**

Kassatsioonkaebus on esitatud Administrativen sad Blagoevgradi (Blagoevgradi halduskohus, Bulgaaria) otsuse peale, millega tühistati Teritorialna direksia na Natsionalnata agentsia po prihodite – Sofia (riigi maksuameti Sofia osakond) maksuotsus, mille oli Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia (riigi maksuameti keskasutuse vaiete ning maksu- ja sotsiaalkindlustusvaidluste Sofia osakonna juhataja) jätnud muutmata osas, mis puudutab käibemaksuseadusel (Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost) põhinevaid nõudeid maksustamisperiodide märts 2019, juuni 2019 ja august 2019 kuni veebruar 2020 kohta, sealhulgas kogunenud viivist.

**Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus**

ELTL artikli 267 alusel esitatud eelotsusetaotlus, millega palutakse tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 98 lõiget 2 koostoimes III lisa punktiga 12

## Eelotsuse küsimused

- 1 Kas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 98 lõiget 2 koostoimes III lisa punktiga 12 tuleb tõlgendada nii, et viidatud sättes hotellide ja muude samalaadsete majutusasutuste pakutava majutuse suhtes ette nähtud vähendatud maksumäära kohaldamine on lubatud, kui kõnealused majutusasutused ei ole taotluse esitanud liikmesriigi õigusnormide alusel liigitatud teatud kategooriasse[?]
- 2 Kas juhul, kui eelmisele küsimusele vastatakse eitavalt, tuleb nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 98 lõiget 2 koostoimes III lisa punktiga 12 tõlgendada nii, et viidatud säte lubab vähendatud maksumäära valikuliselt kohaldada teatud kategooria teenuste konkreetsetele ja eriomastele osadele, kui selleks on kehtestatud tingimus, et hotellides ja muudes samalaadsetes majutusasutustes pakutav majutus võib toimuda ainult majutusasutustes, mis on taotluse esitanud liikmesriigi õigusnormide alusel liigitatud teatud kategooriasse või millele on väljastatud ajutine tõend teatud kategooriasse liigitamise menetluse alustamise kohta[?]

## Liidu õigusnormid ja kohtupraktika

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikkel 96, artikli 98 lõiked 1 ja 2, artikkel 135 koostoimes III lisa punktiga 12 (edaspidi ka „käibemaksudirektiiv“)

Nõukogu 15. märtsi 2011. aasta rakendusmäärus (EL) nr 282/2011, millega sätestatakse ühist käibemaksusüsteemi käsitleva direktiivi 2006/112/EÜ rakendusmeetmed

Euroopa Kohtu 6. mai 2010. aasta otsus komisjon vs. Prantsusmaa (C-94/09, EU:C:2010:253, punktid 28, 29 ja 30)

Euroopa Kohtu 3. aprilli 2008. aasta otsus Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (C-442/05, EU:C:2008:184, punktid 41 ja 43)

## Riigisised õigusnormid

Käibemaksuseaduse (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, edaspidi „ZDDS“) artikkel 66 ja lisasätete § 1 punkt 45

Turismiseaduse (Zakon za turizma, edaspidi ka „ZT“) artiklid 111, 113[,] 114, 119, 133 ja lisasätete § 1 punktid 19 ja 27

Turismiseaduse muutmise seaduse (Zakon za izmenenie i dopalnenie na zakona za turizma) artikkel 121

Käibemaksuseaduse rakendusmääruse (Pravilnik za prilagane na zakona za danaka varhu dobavenata stoynost) artikkel 40

### Asjaolude ja menetluse lühikokkuvõte

- 3 Vastustaja kassatsioonimenetluses on äriühing, mis registreeriti Targovski registeri (äriregister) juures olevas Agentsia po vpisvanias (registreerimiskeskus) 9. novembril 2011. ZDDS alusel registreeriti äriühing 13. detsembril 2016. Äriregistri andmetel hõlmab äriühingu tegevus ka selliseid valdkondi nagu turism, toitlustus, majutus, reisikorraldus ja erinevaid muid tegevusi, millega tegelemine eeldab Bulgaaria õiguse kohaselt loa-, registreerimis- ja muude nõuete täidetust ning järgimist.
- 4 Maksukontrolli käigus tuvastati, et kontrollitud ajavahemikul 13. detsembrist 2016 kuni 29. veebruarini 2020 oli äriühing võtnud Bansko linnas füüsilistelt isikutelt (omanikud) üüriobjektina üle korteritest koosneva puhkusekompleksi „Valentina Heights“, menetlusosalised seda ei eita. Vastavalt puhkusekompleksi kuuluvate eraomandis olevate korterite haldamise lepingutele, mis kõik on sõlmitud 1. mail 2018, lepiti kinnisasjade (korterid, stuudiokorterid ja muud objektid) omanikega kokku, et nende kinnisomandi haldamise, korrashoiu ja omanike nimel kolmandatele isikutele üürile andmisega tegeleb äriühing „Valentina Heights“ EOOD. Kontrollitud ajavahemikul majutas äriühing üürile võetud puhkusekompleksis „Valentina Heights“ külastajaid. Saadud tulu tehti kindlaks registreeritud elektrooniliste kassaaparaatide abil ja pangaülekannete kaudu. Tehtud tehingutelt arvestas äriühingu 9% käibemaksu.
- 5 Esitati Bansko kohaliku omavalitsusüksuse juhi poolt 15. veebruaril 2013 väljastatud tõend selle kohta, et Bansko linnas asuv puhkusekompleks „Valentina Heights“ mahutavusega 9 tuba ja 19 voodikohta on liigitatud kategooriasse „Külalistemaja“.
- 6 Äriühing esitas 18. novembril 2016 turismiministeriumile taotluse liigitada Bansko linnas asuv puhkusekompleks „Valentina Heights“ mahutavusega 23 tuba ja 46 voodikohta kategooriasse „kolm täni“.
- 7 Bansko kohaliku omavalitsusüksuse juhi 7. märtsi 2019. aasta korraldusega tunnustati liigitamine kategooriasse „Külalistemaja“, mille kohta oli väljastatud eespool nimetatud tõend, kehtetuks. Äriühing korraldust ei vaidlustanud.
- 8 Äriühing esitas 27. septembril 2019 turismiministeriumile taotluse liigitada puhkusekompleksi „Valentina Heights“ juurde kuuluv suupistekohvik kategooriasse „kaks täni“. 2019. ja 2020. aastal esitas äriühing kõnealusesse kategooriasse liigitamise taotlust täiendavad dokumendid.
- 9 Turismiministri asetäitja 21. septembri 2020. aasta korralduse alusel alustati menetlust turismiobjektide liigitamiseks teatud kategooriasse, kusjuures puhkusekompleksi „Valentina Heights“ ja suupistekohviku kohta väljastati teatud

kategooriasse liigitamise menetluse alustamise kohta ajutised tõendid, mis kehtisid kuni 21. jaanuarini 2021. Turismiministeerium teatas äriühingule, et kavandatud on ekspertide töörühma kohapealne kontroll, mille eesmärk on kontrollida eespool nimetatud objektide täielikku vastavust tegevuse laadi ja taotletava kategooriaga vastavalt turismiseaduse nõuetele ja määrusele, mis käsitleb nõudeid majutusasutuste, toitlustus- ja meelelahutusasutuste liigitamiseks teatavasse kategooriasse, kategooria kindlaksmääramise menetlust ning hotellitubade ja külaliskorterite registreerimise tingimusi ja menetlust (Naredba za iziskvaniyata kam kategoriziranite mesta za nastanyavane i zavedenia za hranene i razvlechenia, za reda za opredelyane na kategoriyata, kakto i za usloviyata i reda za registrirane na stai za gosti i apartamenti za gosti).

- 10 Vaidlustatud maksuotsuses märkisid maksuasutused, et 15. veebruaril 2013 oli BANSKO omavalitsusüksuse juht väljastanud äriühingule ajavahemikuks 15. veebruarist 2013 kuni 7. märtsini 2019 tõendi BANSKO linnas asuva puhkusekompleksi „Valentina Heights“ (mahutavusega 9 tuba ja 19 voodikohta) liigitamise kohta teatud kategooriasse. Maksuotsuses on märgitud, et pärast 7. märtsi 2019 ei ole äriühingul tõendit turismiobjekti liigitamise kohta teatud kategooriasse ja et äriühing on alusetult arvestanud 9% käibemaksu. Neid märkusi arvestades ja ZDDS artikli 66 lõike 1 (kohaldatava redaktsiooni) alusel nõudsid maksuasutused deklareeritud teenuste eest, mille puhul ei olnud käibemaksuseaduse rakendusmääruse artikli 40 lõike 1 punkti 2 tingimused täidetud, tagantjärele sisse 20% ehk hariliku määra kohaselt arvutatud käibemaksu ja tasutud käibemaksu vahe.

### **Põhikohtuasja poolte peamised argumendid**

- 11 Maksuotsuse peale esitatud vaiet läbi vaatav Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (riigi maksuameti keskasutuse vaiete ning maksu- ja sotsiaalkindlustusvaidluste Sofia osakonna juhataja) jättis maksuotsuse muutmata ja nõustus täies ulatuses maksuasutuste kaalutlustega.
- 12 Äriühing „Valentina Heights“ EOOD esitas maksuotsuse peale esimese astme kohtule kaebuse, milles ta tugines Euroopa Kohtu 22. oktoobri 1998. aasta otsusele Madgett ja Baldwin (C-308/96 ja C-94/97, EU:C:1998:496), ning väitis, et turismiteenuste maksustamise erikord on kohaldatav tulenevalt teostatud tegevuse laadist ja ei sõltu eriseaduses ette nähtud taotluse olemasolust.
- 13 Esimese astme kohtuks olev Administrativen sad Blagoevgrad (Blagoevgradi halduskohus) nõustus täielikult äriühingu „Valentina Heights“ EOOD käsitusega. Asjaolude hindamise tulemusel leidis kohus, et äriühing „Valentina Heights“ EOOD on võtnud kõik vajalikud meetmed, et saada tõendit teatud kategooriasse liigitamise kohta, kuid et liigitamise pädevusega asutus, nimelt turismiministeerium ei väljastanud taotletud tõendeid õigel ajal. 2016. ja 2019. aastal esitas asjaomane äriühing kaks taotlust, kuid turismiministeerium

väljastas ajutised tõendid teatud kategooriasse liigitamise kohta alles 23. septembril 2020. Kohus märkis, et olukord, milles oli asjaomane äriühing ajavahemikul 7. märtsist 2019 kuni 29. veebruarini 2020 (viimane kontrollitud ajavahemik), nimelt olukord, kus äriühingul puudus tõend turismiobjekti liigitamise kohta teatud kategooriasse, ei saa olla alus turismiteenuste maksustamise erikorra kohaldamata jätmiseks. Sellega seoses leidis esimese astme kohus, viidates Euroopa Kohtu praktikale, eelkõige 22. oktoobri 1998. aasta otsusele Madgett ja Baldwin (C-308/96 ja C-94/97, EU:C:1998:496), et turismiteenuste maksustamise erikord on kohaldatav tulenevalt teostatud tegevuse laadist ja ei sõltu eriseaduses – nagu käesoleval juhul turismiseadus – ette nähtud taotluse olemasolust.

- 14 Kassatsioonikohtus väitis Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (riigi maksuameti keskasutuse vaiete ning maksu- ja sotsiaalkindlustusvaidluste Sofia osakonna juhataja), et turismiteenuste osutamine hotellides, majutusasutustes ja külalismajakestes, mida ei ole seaduse alusel teatud kategooriasse liigitatud, samuti sellistes majutusasutustes, millel puudub ajutine tõend teatud kategooriasse liigitamise menetluse alustamise kohta, ei ole majutusteenuse osutamine ZDDS artikli 66 lõike 2 tähenduses ja sellele ei ole vähendatud maksumäär kohaldatav. Kassaator leiab, et äriühingu ja turismiministeriumi vahelised suhted on teenuste maksuõigusliku käsitlemise aspektist ebaolulised. Peale selle on seadusandja näinud haldusasutuse tegevusetuse puhuks ette õiguskaitsevahendi, mistõttu ei saa võimalikku tegevusetust pidada teguriks, mis takistab maksuasutustel kohaldamast maksuõigust. Kui objekti liigitamine teatud kategooriasse on vähendatud maksumäära kohaldamise seisukohast ebaoluline, siis võiks majutusteenuseid (või üldse turismiteenuseid) kassaatori arvates osutada mis tahes ettevõtte ja mis tahes asjaomast tegevust saaks pidada turismitegevuseks.

### **Eelotsusetaotluse põhjenduste lühikokkuvõte**

- 15 Varhoven administrativen sadile (kõrgeim halduskohus) ei ole teada liidu õiguse tõlgendamist käsitlevaid Euroopa Kohtu otsuseid, mis vastaksid kõikidele liidu õiguse tõlgendamise kohta esitatud küsimustele ja võiksid olla käesoleva asja lahendamise seisukohast olulised. Seejuures võttis Varhoven administrativen sad (kõrgeim halduskohus) arvesse nii Euroopa Kohtu 22. oktoobri 1998. aasta otsust Madgett ja Baldwin (C-308/96 ja C-94/97, EU:C:1998:496), millele viitas äriühing „Valentina Heights“ EOOD, kui ka 6. mai 2010. aasta otsust komisjon vs. Prantsusmaa (C-94/09, EU:C:2010:253), 27. veebruari 2014. aasta otsust Pro Med Logistik ja Pongratz (C-454/12 ja C-455/12, EU:C:2014:111), 11. septembri 2014. aasta otsust K [Oy] (C-219/13, EU:C:2014:2207), 9. märtsi 2017. aasta otsust Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189), 9. novembri 2017. aasta otsust AZ (C-499/16, EU:C:2017:846), 17. juuni 2021. aasta otsust M.I.C.M. (C-597/17, EU:C:2021:492), 19. detsembri 2019. aasta otsust Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138) ning 22. septembri 2022. aasta otsust

The Escape Center (C-330/21, EU:C:2022:719). Kõikide viidatud kohtuotsuste põhjendused annavad käibemaksudirektiivi tõlgendamiseks väärtuslikke juhtnööre, mis on käesoleva asja lahendamise seisukohast olulised, kuid Varhoven administrativen sad (kõrgeim halduskohus) leiab, et asjaomastes põhikohtuasjades on tuvastatud muud asja lahendamise seisukohast määravad asjaolud.

- 16 Direktiivi 2006/112 artikkel 96 näeb ette, et kohaldatav on harilik maksumäär, mis on sama kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul. Direktiivi artikli 98 lõiked 1 ja 2 annavad liikmesriikidele võimaluse käibemaksu hariliku määra põhimõttest kõrvale kaldudes kohaldada üht või kaht vähendatud maksumäära. Viidatud sätte kohaselt võib vähendatud maksumäärasid kohaldada üksnes sama direktiivi III lisas loetletud kategooriatesse kuuluvate kaubatarnete ja teenuste osutamise suhtes. Direktiivi 2006/112 III lisa punkt 12 lubab vähendatud maksumäära kohaldada hotellide ja muude samalaadsete ettevõtete pakutava majutuse, sealhulgas puhkuseks pakutava majutuse ning laagriplatside ja haagissuvilate parkimiskohtade üürile andmise suhtes.
- 17 Euroopa Kohus on korduvalt märkinud, et direktiivi 2006/112 artikli 98 lõigete 1 ja 2 sõnastus ei sunni siiski andma ka tõlgendust, et vähendatud maksumäära võib kohaldada ainult siis, kui see hõlmab selle direktiivi III lisas nimetatud teatud teenuste kategooria kõiki osi, millest tulenevalt ei ole välistatud vähendatud määra valikuline kohaldamine, kui see ei too kaasa konkurentsi moonutamise ohtu. Euroopa Kohus tegi selle põhjal järelduse, et tingimusel, et järgitakse ühisele käibemaksusüsteemile omast neutraalse maksustamise põhimõtet, on liikmesriikidel võimalus piirata vähendatud maksumäära kohaldamist direktiivi 2006/112 III lisas nimetatud teenuste kategooria konkreetsete ja eriomaste osadega.
- 18 Euroopa Kohus on märkinud ka seda, et liikmesriik, kes on otsustanud kasutada talle direktiivi 2006/112 artikli 98 lõigetega 1 ja 2 antud võimalust kohaldada direktiivi III lisas nimetatud teenuste kategooriale tingimusel, et järgitakse ühisele käibemaksusüsteemile omast neutraalse maksustamise põhimõtet, vähendatud maksumäära, võib kõnealuse vähendatud maksumäära kohaldamisel piirduda selle teenuste kategooria konkreetsete ja eriomaste osadega. Liikmesriikidele selliselt antud õigust kohaldada vähendatud käibemaksumäära valikuliselt õigustab eeskätt kaalutlus, et kuna vähendatud käibemaksumäär on erand, on selle kohaldamine teenuste konkreetsetele ja eriomastele osadele kooskõlas põhimõttega, mille kohaselt tuleb erandeid ja kõrvalekaldeid tõlgendada kitsalt. Euroopa Kohus rõhutab pidevalt, et kõnealust võimalust võib kasutada kahel tingimusel – esiteks võib vähendatud käibemaksumäära kohaldamisel eristada üksnes kõnealuse teenuste kategooria konkreetseid ja eriomaseid osi, ja 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 kõrvelehooldmise ja kõigi muude rikkumiste vältimine.

- 19 Käibemaksudirektiiv ei sisalda väljendi „hotellide ja muude samalaadsete ettevõtete pakutav majutus, sealhulgas puhkuseks pakutav majutus ning laagriplatside ja haagissuvilate parkimiskohtade üürile andmine“ määratlust; seda väljendit ei ole määratletud ka nõukogu 15. märtsi 2011. aasta rakendusmääruses (EL) nr 282/2011, millega sätestatakse ühist käibemaksusüsteemi käsitleva direktiivi 2006/112/EÜ rakendusmeetmed (ELT 2011, L 77, lk 1). Käibemaksudirektiivi artikli 135 lõige 2 on sõnastatud järgmiselt: „Lõike 1 punktis 1 nimetatud maksuvabastus ei kehti järgmiste tehingute puhul: a) liikmesriikide õigusaktides määratletud majutamine hotellisektoris või sama ülesandega sektorites, sealhulgas majutamine puhkelaagrites või telkimiseks ettenähtud paikades“. See tähendab, et majutusteenuste osutamine peab toimuma kooskõlas liikmesriikide õigusnormidega.
- 20 ZDDS lisasätete § 1 punkti 45 kohaselt kuulub „majutus“ peamiste turismiteenuste hulka turismiseaduse lisasätete punkti 69 tähenduses, välja arvatud üldise turismiteenuse osutamine. Turismiseaduse lisasätete § 1 punkti 69 kohaselt tähendab väljend „peamised turismiteenused“ majutamist, toitlustamist ja vedu.
- 21 Kuna vähendatud maksumäär kujutab endast erandit, on selle kohaldamine üksnes konkreetsetele ja eriomastele osadele kooskõlas põhimõttega, mille kohaselt tuleb erandeid ja kõrvalekaldeid tõlgendada kitsalt. See tekitab küsimuse, kas Bulgaaria Vabariigi riigisisese õiguses kehtestatud lisatingimusi majutusasutuste liigitamiseks teatavasse kategooriasse saab mõista nii, et need piiravad vähendatud maksumäära kohaldamise konkreetsete ja eriomaste osadega, või kas hotellides ja sarnastes majutusasutustes majutuse suhtes kohaldatud vähendatud maksumäärad on kohaldatavad tulenevalt teostatud tegevuse laadist ja ei sõltu eriseaduses – nagu käesoleval juhul turismiseadus – ette nähtud taotlusest.