

**Kohtuasi C-108/22**

**Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1**

**Saabumise kuupäev:**

16. veebruar 2022

**Eelotsusetaotluse esitanud kohus:**

Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus)

**Eelotsusetaotluse kuupäev:**

26. august 2021

**Kaebaja:**

C. sp. z o.o. (likvideerimisel)

**Vastustaja:**

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Poola maksuteabe büroo direktor)

---

**Põhikohtuasja ese liikmesriigi kohtus**

Võimalus kohaldada käibemaksuseaduse (Ustawa o VAT) artiklis 119 ette nähtud kasuminormil põhinevat erikorda kaebaja poolt majutusteenuste edasimüügile, kui neid ei ole täiendatud lisaoritustega ja need on eelnevalt omandatud teistelt maksukohustuslastelt oma nimel.

**Eelotsuse küsimuse ese ja õiguslik alus**

Artikli 306 kohaldamine hotelliteenuste konsolidaatorile.

**Eelotsuse küsimus**

Kas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, [...] artiklit 306 tuleb tõlgendada nii, et see võib puudutada maksukohustuslast, kes on hotelliteenuste konsolidaator ning pakub ja müüb edasi

teiste majandustegevusega tegelevate üksuste majutusteenuseid, kui nende tehingutega ei kaasne muid lisateenuseid?

### **Viidatud liidu õigusnormid**

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „käibemaksudirektiiv“): artiklid 306, 307, 308, 309 ja 310.

### **Viidatud liikmesriigi õigusnormid**

11. märtsi 2004. aasta käibemaksuseadus (Ustawa o podatku od towarów i usług): artikkel 119.

### **Kohtuasja asjaolude ja menetluse lühikokkuvõte**

- 1 Kaebaja aktiivse käibemaksukohustuslasena on nn hotelliteenuste konsolidaator. Oma majandustegevuse raames pakub äriühing võimalust broneerida majutusteenuseid hotellides ja muudes sarnase funktsiooniga asutustes Poola territooriumil ja välismaal. Kuna äriühingul puudub oma majutusbaas, omandab äriühing oma nimel ja oma kulul majutusteenuseid teistelt maksukohustuslastelt ning müüb neid seejärel edasi oma klientidele. Äriühingu klientideks on majandustegevusega tegelevad üksused. Äriühing ei müü majutusteenuseid nn jaeklientidele. Olenevalt klientide vajadustest ja ootustest pakub äriühing oma klientidele ka nõustamist majutuskoha valimisel ning abi reisi korraldamisel. Enamasti aga ei osuta äriühing majutusteenuseid broneerides ja edasi müües lisateenuseid ei turismiteabeteenustena ega turisminõustamisena. Sellisel juhul on klient huvitatud ainult majutusteenuse ostmisest. Hind, millega äriühing üksikuid majutusteenuseid edasi müüb, hõlmab majutusteenuse ostmise kulu ja äriühingu tulu broneeringu tegemise tehingutasuna.
- 2 Kaebaja pöördus Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Poola maksuteabe büroo direktor) poole järgmise küsimusega:  
„Kas selliste majutusteenuste edasimüük, mida ei ole täiendatud lisaosoritustega ja mis on eelnevalt omandatud teistelt maksukohustuslastelt oma nimel, on maksustatav käibemaksuga turismiteenusena kasuminormil põhineva erikorra alusel käibemaksuseaduse artikli 119 kohaselt?“
- 3 Kaebaja arvates peaks vastus sellele küsimusele olema jaatav.
- 4 Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Poola maksuteabe büroo direktor) asus oma 27. aprilli 2017. aasta otsuses seisukohale, et kaebaja arusaam on väär. Selle asutuse hinnangul ei ole hotelliteenus, mis hõlmab majutust ja võib-olla ka hommikusööki, turismiteenus, sest see ei kujuta endast tervikteenust, mis koosneks paljudest sooritustest.

- 5 Kaebaja kaebas ülaltoodud individuaalse tõlgenduse kohta tehtud otsuse edasi esimese astme kohtule, kes pidas kaebust põhjendatuks. Kohtu hinnangul kuulub majutusteenuste edasimüük turismiteenuste laiemasse kategooriasse ja seoses sellega maksustatakse seda käibemaksuga kasuminormil põhineva erikorra alusel.
- 6 Selle otsuse peale esitas maksuhaldur kassatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule.

### **Põhikohtuasja poolte peamised argumendid liikmesriigi kohtus**

- 7 Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Poola maksuteabe büroo direktor) märkis, et turismiteenus on tervikteenus, mida osutatakse reisijatele ja mis hõlmab osateenuseid, ilma milleta kõnealune turismiüritus ei saaks toimuda, ning seetõttu tuleks maksuhalduri hinnangul turismiteenusteks lugeda korraldatud või individuaalsed puhkusereisid, mis on ühendatud lõõgastuse ja meelelahutusega (ürituste tervikprogrammiga). Maksuhaldur juhtis seejuures tähelepanu, et korraldajate pakutavate turismiteenuse osadeks olevate teenuste valik on avatud iseloomuga ja konkreetne toiming peab selleks, et selle saaks lugeda teenuseks, olema suunatud tellija määratletud vajaduse rahuldamisele. Maksuhalduri hinnangul on selliste teenuste ja kaupade ostmise, mis vastavad reisija vajadustele ja ootustele, turismiteenuste osutamise puhul kasuminormi arvestamise elemendiks.
- 8 Maksuhaldur leiab, et turismiteenus, millest on juttu käibemaksuseaduse artiklis 119, koosneb mitmest sisseostetud ja oma teenusest, nagu hotell, toitlustamine, transport, mille eesmärk on korraldada kliendi viibimine väljaspool tema elukohta ning mis on omavahel tihedalt seotud, luues majanduslikus aspektis ühe terviku. Seetõttu tuleks maksuhalduri hinnangul turismiteenusteks lugeda korraldatud või individuaalsed puhkusereisid, mis on ühendatud lõõgastuse ja meelelahutusega (ürituste tervikprogrammiga). Maksuhalduri arvates kuuluvad seadusest tuleneva määratluse kohaselt turismiteenuste hulka ka hotelliteenused. Ülaltoodust järeltas maksuhaldur, et teenuse saab lugeda turismiteenuseks siis, kui see koosneb rohkem kui ühest sooritusest, mis kõnealuse asja puhul aga paika ei pea.
- 9 Esimese astme kohus toetas kaebaja seisukohta ja märkis, et turismiteenuste maksustamise kord on ette nähtud käibemaksuseaduse artiklis 119. Selle õigusnormiga rakendatakse direktiivi 112 artiklit 306. Need õigusnormid näevad ette turismiteenuste maksustamise käibemaksuga kasuminormil põhineva erikorra alusel. Selle erikorra kasutamine välistab võimaluse arvata sisendkäibemaks maha otseselt reisija huvides omandatud teenustelt, mis kujutavad endast turismiteenuse koostisosi.

Samas märgib kohus, et ka liikmesriigi kohtusüsteemis ja õiguskirjanduses on väljendatud seisukohta, et praktikas loetakse turismiteenusteks, mida saab maksustada käibemaksuga kasuminormi alusel, hotelliteenused, isegi juhul, kui neid osutatakse ilma puhkusekorralduse lisateenusteta.

Esimese astme kohtu hinnangul on sõna „turismiteenus“ tõlgendamisel oluline viide keelelise tõlgenduse põhimõtetele ning tulemuse tugevdamiseks ka süsteemsele tõlgendusele. Selles kontekstis märkis esimese astme kohus, et poola keele sõnaraamatu kohaselt tuleks turismi mõista korraldatud rühma- või individuaalse reisina väljapoole oma püsivat elukohta, rändamist võõrastel aladel vaatamisväärsustega tutvumiseks või aktiivseks puhkuseks. Kuna majutusteenuse eesmärk on rahuldada ajutiselt alalisest elukohast eemal viibivate isikute esmaseid majutusvajadusi, on sellise teenuse osutamine seega turismiteenuste osutamise vorm.

- 10 Ülaltoodud põhjustel jagas esimese astme kohus kaebaja seisukohta, et tõlgenduse taotluses kirjeldatud asjaolude juures tuleb äriühingu poolt iseseisva teenusena müüdavad hotelliteenused maksustada käibemaksuga kasuminormi süsteemis.

### **Eelotsusetaotluse põhjenduse lühikokkuvõte**

- 11 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et käesolevas asjas on vaidluse põhiolemus selles, kas kõnealuse teenuse õiguslikuks klassifitseerimiseks turismiteenusena, mis kuulub käibemaksuseaduse artikli 119 lõike 1 alusel käibemaksuga maksustamisele kasuminormil põhineva erikorra alusel, tuleb täita terviklikkuse nõuet ning kas tulemusena teistelt maksukohustuslastelt oma nimel omandatud ja seejärel edasimüüdud majutusteenust, mida ei ole täiendatud lisaosustustega, võib käsitleda turismiteenusena.
- 12 Vastus ülaltoodud küsimusele taandub kaalutlusele, kuidas tõlgendada õigesti käibemaksuseaduse artikli 119 lõiget 1, millest tuleneb, et turismiteenuste osutamisel on maksustatavaks väärtuseks kasuminormi summa, millest on maha arvatud tasumisele kuuluv maksusumma, võttes arvesse lõiget 5. Selle seaduse artikli 119 lõike 2 kohaselt on lõikes 1 nimetatud kasuminormi teenuse kasutaja makstava summa ja maksukohustuslasele teistelt maksukohustuslastelt otseselt reisija huvides ostetud kaupade ja teenuste tõttu tegelikult tekkivate kulude summa vahe; teenused, mis on otseselt reisija huvides, on teenused, mis kujutavad endast osutatavate turismiteenuste koostisosi, need on eelkõige transpordi-, majutus-, toitlustus- ja kindlustusteenused. Artikli 119 lõikes 3 on aga sätestatud, et lõiget 1 kohaldatakse olenemata sellest, kes ostab turismiteenust, juhul kui maksukohustuslane: 1) tegutseb teenuse ostja nimelt oma nimel ja oma kulul; 2) teenuste osutamisel ostab kaupu ja teenuseid teistelt maksukohustuslastelt otseselt reisija huvides.
- 13 Kui kõik loetletud eeldused on üheaegselt täidetud, muutub kohustuslikuks turismiteenuste maksustamine käibemaksuga kasuminormil põhineva erikorra alusel. Selleks et maksukohustuslase osutatavat teenust saaks maksustada kasuminormi põhimõttel, peab maksukohustuslane sellist teenust osutades tegutsema kliendi huvides oma nimel ja oma kulul ning ostma kaupu või teenuseid otseselt reisija huvides käibemaksukohustuslaselt.

- 14 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et käibemaksuseaduses ei ole defineeritud sõna „turismiteenus“. Seetõttu, et teha kindlaks kasuminormi alusel maksustatavate teenuste ulatus, on oluline viidata direktiivi 2006/112/EÜ artiklile 306 (varem 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, edaspidi „kuues direktiiv“, artikkel 26), mis sisaldab käibemaksudirektiivi artikli 119 lõigete 1 ja 2 õigusnorme turismiteenuste maksustamise valdkonnas.
- 15 Direktiivi 112 artikli 306 lõige 1 paneb liikmesriikidele kohustuse kohaldada reisibüroode tegevuse suhtes käibemaksu erikorda, kui reisibürood teevad reisijatega tehinguid oma nimel ning kasutavad reisivõimaluste pakkumiseks teiste maksukohustuslaste tarneid või teenuseid.
- 16 Tuleb arvestada, et kui kuuenda direktiivi artiklis 26 on kasutatud mõistet „turismiteenused“, siis direktiivi 112 artiklis 306 ja järgnevates sellist mõistet enam ei ole. Samas on mõlemas õigusnormis juttu turismibüroode ja turismireiside korraldajate osutatavatest teenustest. Kuuenda direktiivi artikli 26 õigusnorm on määratletud „reisibüroode erisüsteemina“, direktiivi 112 3. peatükis on seda aga nimetatud „reisibüroode erikorraks“. Seega omistavad mõlemad direktiivid kasuminormil põhineva süsteemi teatud teenuseid osutavatele üksustele.
- 17 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et määratlemaks, kas üks kompleksne tehing tuleks kvalifitseerida kaupade tarnena või teenuste osutamiseks, tuleb kindlaks teha selle domineeriv element.
- 18 See seisukoht leiab kinnitust Euroopa Kohtu 22. oktoobri 1998. aasta otsuses liidetud kohtuasjades C-308/96 ja C-94/97 Madgett ja Baldwin ning 19. juuni 2003. aasta otsuses C-149/01 First Choice Holidays (mis kuuluvad eelmise direktiivi reguleerimisalasse), millest tuleneb, et tervikteenuste puhul, mis koosnevad mitmest toimingust, moodustavad kõik need toimingud või sooritused käibemaksu kontekstis ühtse soorituse, tingimusel et need toimingud moodustavad majanduslikult ühtse terviku ja nende lahutamine oleks kunstlik.
- 19 Euroopa Kohtu ülaltoodud otsustest tuleneb, et igat juhtumit, mille puhul tekib kahtlus, kas soorituste ja toimingute kooslusest koosnevat tehingut tuleks käsitleda tarnena või teenusena, tuleb vaadelda eraldi, analüüsides vaidlusaluse juhtumi konkreetseid asjaolusid.
- 20 Liidetud kohtuasjades C-308/96 ja C-94/97 juhtis Euroopa Kohus tähelepanu ka sellele, et hotellipidajat ei saa automaatselt lugeda turismiteenuse osutajaks, kui ta pakub ainult hotelliteenust, mitte aga tervikteenust, mille üheks elemendiks on majutus. Euroopa Kohus on ka sedastanud, et kuuenda direktiivi artikkel 26 on kohaldatav ka nendele üksustele, kes ei ole formaalselt reisibürood, vaid pakuvad enda nimel puhkusepakette ja ostavad selleks teenuseid teistelt maksukohustuslastelt.

- 21 Tuleb arvestada, et otsustades maksustamispõhimõtete üle, kui maksukohustuslane võimaldab käibemaksuseaduse artiklis 119 ette nähtud tingimustel reisijatele muude teenustega mitteseotud hotelliteenuste ostmist, on oluline lähtuda Euroopa Kohtu 26. septembri 2013. aasta otsusest C-193/11 komisjon vs. Poola. Selles otsuses selgitas Euroopa Kohus, et kasuminormil põhinev maksustamiskord aitab jaotada selle maksu kogumisest saadava tulu liikmesriikide vahel tasakaalustatult. Viidates direktiivi 2006/112/EÜ artiklile 307, rõhutas Euroopa Kohus, et tehingud, mida reisibüroo artiklis 306 sätestatud tingimustel seoses reisiga teeb, loetakse reisibüroo poolt reisijale osutatavaks üksikteenuseks. Üksikteenus maksustatakse liikmesriigis, kus on reisibüroo asukoht või püsiv tegevuskoht, kust reisibüroo teenuseid osutab. Selle tulemusel saab liikmesriik, kus kõnealust teenust tarbitakse (nt teenus, mida osutab hotellipidaja), selle arvelt käibemaksutulu ja tulu selle reisibüroo kasuminormist, kes sellist teenust reisijale müüb, saab reisibüroo asukohariik.
- 22 Viidatud probleemi tuleb hinnata ka lähtudes Euroopa Kohtu 19. detsembri 2018. aasta otsusest C-552/17 Alpenchalets Resorts GmbH, millest tuleneb vajadus maksustada turismiteenuseid käibemaksuga kasuminormil põhineva süsteemi raames.
- 23 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et lähtudes käibemaksusüsteemi aluspõhimõttest ehk neutraalsuse põhimõttest, mis on väljendatud käibemaksudirektiivi artiklis 168, ei ole vastuvõetav olukord, kus teatavaid teenuseid maksustatakse üldpõhimõtete alusel, nendega konkureerivaid teenuseid aga kasuminormil põhineva lihtsustatud meetodi alusel. Seega võib tegemist olla neutraalsuse põhimõtte rikkumisega, mille puhul majutusteenuste edasimüüki ilma mingite lisateenusteta maksustatakse üldistel põhimõtetel, samas sama majutusteenuse edasimüügile koos lisasooritusega kohaldataks kasuminormil põhinevat lihtsustatud meetodit.
- 24 Euroopa Kohtu seisukoha saamine direktiivi 2006/112/EÜ artikli 306 kohaldamise kohta eelotsuse küsimuses sõnastatud ulatuses võimaldaks hajutada kahtlused, mis on seotud kasuminormil põhineva erikorra kohaldamisega hotelliteenustele, mille puhul tehinguga ei kaasne muid lisasooritusi.