

Asia C-733/22**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä****Jättämispäivä:**

29.11.2022

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Varhoven administrativen sad (Bulgaria)

Ennakkoratkaisupyynnön tekemispäivä:

18.11.2022

Valittaja:

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

Vastapuoli:

"Valentina Heights" EOOD

Kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian kohde

Kassaatiovalituksen kohteena on Administrativen sad Blagoevgradin (Blagoevgradin hallintotuomioistuin, Bulgaria) antama tuomio, jolla kumottiin veroviranomaisten Teritorialna direksia na Natsionalnata agentsia po prihoditessa – Sofia (kansallisen verohallinnon Sofian alueellinen yksikkö) tekemä veronoikaisupäätös ja vahvistettiin siinä saadut tulokset verokausiksi maaliskuu 2019, kesäkuu 2019 ja elokuu 2019 – helmikuu 2020 erääntyneine korkoineen arvonlisäverolain (Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost) nojalla Direktor na Direksia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" – Sofian (verohallinnon Sofian yksikön valitusasioiden ja verotus- ja sosiaaliturvamenettelyjen osaston johtaja) päätöksellä.

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeusperusta

SEUT 267 artiklaan perustuva ennakkoratkaisupyynnö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin

2006/112/EY 98 artiklan 2 kohdan, luettuna yhdessä liitteessä III olevan 12 kohdan kanssa, tulkintaa.

Ennakkoratkaisukysymykset

- 1 ”Onko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 98 artiklan 2 kohtaa, luettuna yhdessä liitteessä III olevan 12 kohdan kanssa, tulkittava siten, että kyseisessä säännöksessä säädettyä alennettua arvonlisäverokantaa, joka koskee majoitusta hotelleissa ja vastaavissa laitoksissa, voidaan soveltaa silloin, kun näitä laitoksia ei luokitella pyynnön esittäneen jäsenvaltion kansallisen lainsäädännön mukaan yhteen ryhmään?”
- 2 Jos tähän kysymykseen vastataan kieltävästi, onko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 98 artiklan 2 kohtaa, luettuna yhdessä liitteessä III olevan 12 kohdan kanssa, tulkittava siten, että siinä sallitaan alennetun verokannan valikoiva soveltaminen palvelujen tiettyyn ryhmään liittyviin konkreettisiin ja erityisiin osatekijöihin, kun edellytyksenä on, että majoitusta hotelleissa ja vastaavissa majoitusliikkeissä voidaan tarjota ainoastaan majoitusliikkeissä, jotka on pyynnön esittäneen jäsenvaltion kansallisen lainsäädännön mukaisesti luokiteltu johonkin ryhmään tai joille on annettu väliaikainen todistus ryhmään luokittelua varten aloitetussa menettelyssä?”

Unionin oikeuden oikeussäännökset ja oikeuskäytäntö

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 96 artikla, 98 artiklan 1 ja 2 kohta, 135 artikla, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) liitteessä III olevan 12 kohdan kanssa

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä 15.3.2011 annettu neuvoston täytäntöönpanoasetus (EU) N:o 282/2011

Unionin tuomioistuimen tuomio 6.5.2010, komissio v. Ranska, C-94/09, EU:C:2010:253, 28, 29 ja 30 kohta.

Unionin tuomioistuimen tuomio 3.4.2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, C-442/05, EU:C:2008:184, 41 ja 43 kohta.

Kansalliset oikeussäännöt

Arvonlisäverolain (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, jäljempänä ZDDS, 66 § ja täydentävien säännösten 1 §:n 45 kohta

Matkailua koskevan lain (Zakon za turizma) 111, 113[,] 114, 119 ja 133 § sekä täydentävien säännösten 1 §:n 19 ja 27 kohta

Matkailulain muuttamisesta annetun lain (Zakon za izmenenie i dopalnenie na zakona za turizma) 121 §

Arvonlisäverolain täytäntöönpanoasetus (Pravilnik za prilagane na zakona za danaka varhu dobavenata stoynost) 40 §

Lyhyt kuvaus tosiseikoista ja menettelystä

- 3 Vastaaja kassaatiovalituksessa on yhtiö, joka rekisteröitiin Targovski registarin (Targovskin kaupparekisteri) Agentsia po vpisvaniassa (rekisteröintivirasto) 9.11.2011. ZDDS:n mukaisesti se rekisteröitiin 13.12.2016. Kaupparekisterin mukaan sen toimialaan kuuluvat myös matkailu-, ravintola- ja majoitusalat, matkojen järjestäminen sekä monenlainen muu toiminta, jota Bulgarian lainsäädännön mukaan voidaan harjoittaa edellyttäen, että lupa-, rekisteröinti- tai muita vaatimuksia noudatetaan.
- 4 Verotarkastuksen yhteydessä todettiin, että yhtiö oli ottanut tarkastuksen kohteena olevan ajanjakson 13.1.2016–29.2.2020 välisenä aikana Banskon kaupungissa vuokrakohteena käyttöön luonnollisilta henkilöiltä (omistajilta) Valentina Heights -nimisen lomahuoneistokompleksin, mitä asianosaiset eivät ole kiistäneet. Esitettyjen lomahuoneistokompleksin yksityisten kiinteistöjen hallinnointia koskevien, 1.5.2018 päivättyjen sopimusten mukaan kiinteistöjen (huoneistojen, yksöiden ja muiden kohteiden) omistajien kanssa sovittiin, että Valentina Heights EOOD hallinnoi, ylläpitää ja vuokraa kiinteistöjä kolmansille osapuolille omistajien nimissä. Tarkasteltavana ajanjaksona yhtiö majoitti asiakkaita vuokrattavaan Valentina Heights -lomahuoneistokompleksiin. Saadut tulot kirjattiin ilmoitettujen sähköisten kassakoneiden ja pankkisiirtojen avulla. Yhtiö laskutti suoritetuista liiketoimista 9 prosentin arvonlisäveron.
- 5 Esitetyn Banskon kunnanjohtajan 15.2.2013 antaman todistuksen mukaan Banskon kaupungissa sijaitseva Valentina Heights -niminen kohde luokiteltiin ryhmään ”majatalo”, jossa on yhdeksän huonetta ja 19 vuodepaikkaa.
- 6 Kyseinen yhtiö ilmoitti matkailuministeriölle 18.11.2016 Banskon kaupungissa sijaitsevasta Valentina Heightsin lomahuoneistokompleksista, joka kuului ryhmään ”kolme tähteä” ja jonka kapasiteetti oli 23 huonetta ja 46 vuodepaikkaa.
- 7 Banskon kunnanjohtajan 7.3.2019 antamalla määräyksellä kumottiin edellä mainitulla todistuksella myönnetty luokitus ryhmään ”majatalo”. Yhtiö ei ole riitauttanut tätä määräystä.
- 8 Yhtiö ilmoitti matkailuministeriölle 27.9.2019 Valentina Heightsin lomahuoneistokompleksiin kuuluvasta välipalabaarista, joka kuului ryhmään

”kaksi tähteä”. Vuosina 2019 ja 2020 yhtiö jätti täydentäviä asiakirjoja jätettyihin luokitteluhakemuksiin.

- 9 Matkailualan apulaisministerin 21.9.2020 antaman määräyksen mukaisesti aloitettiin matkailukohteiden tiettyyn ryhmään luokittelemista koskeva menettely, jolloin Valentina Heightsin lomahuoneistokompleksilla ja välipalabaarilla oli luokittelumenettelyn aloittamista koskevat väliaikaiset todistukset, jotka olivat voimassa 21.1.2021 saakka. Matkailuministeriö ilmoitti yhtiölle, että asiantuntijaryhmän aikomuksena oli suorittaa tarkastus paikan päällä, jotta voitiin varmistaa edellä mainittujen kohteiden täydellinen vastaavuus ilmoitettujen tietojen kanssa matkailusta annetun lain ja majoitus-, ravitsemis- ja ohjelmallisten yritysten luokitteluvaatimuksista, ryhmään määrittämisestä sekä vierashuoneiden ja -huoneistojen rekisteröintivaatimuksista ja -menettelystä annetun asetuksen (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) säännösten mukaisesti.
- 10 Veroviranomaiset totesivat riidanalaisessa veronoikaisupäätöksessä, että kyseisellä yhtiöllä oli Banskon kunnanjohtajan 15.2.2013 antama todistus Banskon kaupungissa sijaitsevan, yhdeksän huonetta ja 19 vuodepaikkaa käsittävän Valentina Heights -nimisen kiinteistön luokittelusta 15.2.2013 ja 7.3.2019 väliseksi ajaksi. Veroviranomaiset totesivat, ettei yhtiöllä ollut 7.3.2019 jälkeiseltä ajalta todistusta turistikohteen luokittelusta tiettyyn ryhmään ja että se oli perusteettomasti laskuttanut 9 prosentin suuruisen arvonlisäveron. Veroviranomaiset kantoivat näiden toteamusten perusteella ja ZDDS:n (sellaisena kuin sitä sovellettiin) 66 §:n 1 momentin nojalla erotuksen koko arvonlisäveron määrään asti eli 20 prosenttiin niistä ilmoitetuista palveluista, joiden osalta arvonlisäverolain täytäntöönpanoasetuksen 40 §:n 1 momentin 2 kohdassa säädetty edellytykset eivät täytyneet.

Pääasian asianosaisten olennaiset perustelut

- 11 Veronoikaisupäätöksestä tehdyn hallinnollisen valituksen käsitellyt NAP:n (Natsionalna agentsia po prihodite, kansallinen keskusverohallinto) Sofian yksikön valitusasioiden ja verotus- ja sosiaaliturvamenettelyjen osaston johtaja vahvisti tämän päätöksen ja yhtyi täysin veroviranomaisten päätteeseen.
- 12 Valentina Heights EOOD vetosi veronoikaisupäätöksestä ensimmäisessä oikeusasteessa nostamassaan kanteessa yhteisöjen tuomioistuimen 22.10.1998 antamaan tuomioon Madgett ja Baldwin (C-308/96 ja C-94/97, EU:C:1998:496) ja väitti, että harjoitetun toiminnan luonteen vuoksi oli sovellettava matkailupalvelujen verotusta koskevaa erityisjärjestelmää, eikä se riippunut erityislaissa säädetyn ilmoituksen olemassaolosta.
- 13 Blagoevgradin ensimmäisen asteen hallintotuomioistuin hyväksyi Valentina Heights EOOD:n perustelut kokonaisuudessaan. Se arvioi esillä olevan asian

tosiseikkoja siten, että Valentina Heights EOOD oli toteuttanut kaikki tarvittavat toimenpiteet saadakseen tiettyyn ryhmään luokittelua koskevan todistuksen, mutta luokittelusta vastaava viranomaisena eli matkailuministeriö ei ollut laatinut vaadittuja luokittelutodistuksia ajoissa. Yhtiö oli antanut vuosina 2016 ja 2019 kaksi ilmoitusta, mutta matkailuministeriö antoi väliaikaiset luokitustodistukset vasta 23.9.2020. Kyseinen tuomioistuin katsoi, että se, ettei yhtiöllä ollut 7.3.2019-29.2.2020 väliseltä ajanjaksolta (viimeinen valvottu ajanjakso) todistusta matkailukohteen luokittelusta tiettyyn ryhmään, ei voinut olla perusteena matkailupalvelujen verotusta koskevan erityisjärjestelmän soveltamatta jättämiselle. Ensimmäisen asteen tuomioistuin viittasi tältä osin unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön ja erityisesti 22.10.1998 annettuun tuomioon Madgett ja Baldwin (C-308/96 ja C-94/97, EU:C:1998:496) ja katsoi, että matkailupalvelujen verotusta koskevaa erityisjärjestelmää oli sovellettava harjoitetun toiminnan luonteen vuoksi eikä se riipu erityislaissa, kuten käsiteltävässä asiassa matkailulaissa, säädetystä ilmoituksesta.

- 14 NAP:n Sofian yksikön verotusmenettely- ja sosiaaliturva-alan valitusasioista vastaavan osaston johtaja väitti kassaatio tuomioistuimessa, että matkailupalvelujen tarjoamista asunnoissa, majoitusliikkeissä ja vierasmökeissä, joita ei ole luokiteltu lain nojalla tiettyyn ryhmään, sekä sellaisissa paikoissa, joilla ei ole väliaikaista todistusta aloitetusta tiettyyn ryhmään sijoittamista koskevasta menettelystä, ei ole pidettävä ZDDS:n 66 §:n 2 momentissa tarkoitettuna majoituksena eikä siihen ole sovellettava alennettua verokantaa. Valittaja katsoo, että yhtiön ja matkailuministeriön välisillä suhteilla ei ole vaikutusta palvelujen suoritusten verokohteluun. Lisäksi lainsäätäjällä on säätänyt oikeussuojakeinosta hallintoviranomaisen toimimatta jättämisen varalta, joten mahdollista laiminlyöntiä ei voida pitää esteenä sille, että veroviranomaiset soveltavat vero-oikeutta. Valittaja katsoo, että jos tavarain luokittelu tiettyyn ryhmään ei olisi merkityksellistä alennettua verokannan soveltamisen kannalta, majoituspalveluja (tai matkailupalveluja ylipäänsä) voitaisiin tarjota missä tahansa yrityksessä ja mikä tahansa vastaava toiminta katsottaisiin matkailutoiminnaksi.

Yhteenveto ennakkoratkaisupyyntöjen perusteluista

- 15 Varhoven administrativen sad (ylin hallintotuomioistuin, Bulgaria) ei ole tietoinen unionin oikeuden tulkinnasta annetuista unionin tuomioistuimen tuomioista, jotka voisivat vastata kaikkiin esitettyihin unionin oikeuden tulkintaa koskeviin kysymyksiin ja joilla olisi merkitystä käsiteltävän asian ratkaisemisen kannalta. Se on sekä viitannut 22.10.1998 annettuun tuomioon Madgett ja Baldwin (C-308/96 ja C-94/97, EU:C:1998:496), johon Valentina Heights EOOD on viitannut, että ottanut huomioon 6.5.2010 annetun tuomion komissio v. Ranska (C-94/09, EU:C:2010:253), 27.2.2014 annetun tuomion Pro Med Logistik ja Pongratz (C-454/12 ja C-455/12, EU:C:2014:111), 11.9.2014 annetun tuomion K [Oy] (C-219/13, EU:C:2014:2207), 9.3.2017 annetun tuomion Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189), 9.11.2017 annetun tuomion AZ (C-499/16, EU:C:2017:846), 17.6.2021 annetun tuomion M.I.C.M. (C-597/17,

EU:C:2021:492), 19.12.2019 annetun tuomion Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138) ja 22.9.2022 annetun tuomion The Escape Center (C-330/21, EU:C:2022:719). Kaikkien näiden tuomioiden perusteluista löytyy arvonlisäverodirektiivin tulkintaan arvokkaita ohjeita, jotka ovat merkityksellisiä nyt käsiteltävän asian ratkaisun kannalta, mutta ylin hallintotuomioistuin katsoo, että pääasioissa on todettu muitakin merkityksellisiä tosiseikkoja.

- 16 Direktiivin 2006/112 96 artiklassa säädetään, että tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin sovelletaan samaa yleistä arvonlisäverokantaa. Kyseisen direktiivin 98 artiklan 1 ja 2 kohdassa annetaan tämän jälkeen jäsenvaltioille poikkeuksena periaatteesta, jonka mukaan on sovellettava yleistä arvonlisäverokantaa, mahdollisuus soveltaa yhtä tai kahta alennettua arvonlisäverokantaa. Tämän säännöksen mukaan alennettuja arvonlisäverokantoja saadaan soveltaa ainoastaan kyseisen direktiivin liitteessä III tarkoitettuihin ryhmiin kuuluviin tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin. Direktiivin 2006/112 liitteessä III olevassa 12 kohdassa sallitaan alennetun verokannan soveltaminen majoituksen tarjoamiseen hotelleissa ja vastaavissa laitoksissa, mukaan lukien lomamajoituksen tarjoaminen, sekä leirintäpaikkojen ja asuntovaunujen pysäköintipaikkojen vuokraamiseen.
- 17 Unionin tuomioistuin on kuitenkin toistuvasti todennut, että direktiivin 2006/112 98 artiklan 1 ja 2 kohdan sanamuoto ei myöskään edellytä tulkintaa, jonka mukaan alennettua verokantaa voidaan soveltaa vain, jos se koskee kaikkia kyseisen direktiivin liitteessä III tarkoitettujen palvelujen tiettyyn ryhmään kuuluvia seikkoja, joten alennetun verokannan valikoivaa soveltamista ei voida pitää poissuljettuna, edellyttäen, että se ei aiheuta kilpailun vääristymisen vaaraa. Unionin tuomioistuin päätteli tästä, että jäsenvaltioilla on mahdollisuus soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa direktiivin 2006/112 liitteessä III tarkoitettujen palvelujen tiettyyn ryhmään liittyviin konkreettisiin ja erityisiin osatekijöihin, kunhan ne noudattavat verotuksen neutraalisuuden periaatetta, joka on erottamaton osa yhteistä arvonlisäverojärjestelmää.
- 18 Unionin tuomioistuin on myös todennut, että kun jäsenvaltio päättää käyttää direktiivin 2006/112 98 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädettyä mahdollisuutta soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa tämän direktiivin liitteessä III tarkoitettuun palvelujen ryhmään, sillä on, kunhan se noudattaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta, joka on erottamaton osa yhteistä arvonlisäverojärjestelmää, mahdollisuus rajoittaa alennetun arvonlisäverokannan soveltaminen tähän ryhmään liittyviin konkreettisiin ja erityisiin osatekijöihin. Jäsenvaltioille tällä tavalla tunnustettu mahdollisuus soveltaa valikoivasti alennettua arvonlisäverokantaa on oikeutettu erityisesti siksi, että koska alennettu verokanta muodostaa poikkeuksen, sen soveltamisen rajoittaminen konkreettisiin ja erityisiin osatekijöihin on johdonmukainen sen periaatteen kanssa, jonka mukaan vapautuksia ja soveltamisalan ulkopuolelle jättämistä on tulkittava suppeasti. On kuitenkin korostettava, että tätä mahdollisuutta voidaan käyttää sillä edellytyksellä, että kaksi edellytystä täyttyvät, eli yhtäältä kyseisestä palvelujen ryhmästä erotetaan alennettua verokantaa sovellettaessa vain konkreettisia ja

erityisiä osatekijöitä, ja toisaalta on noudatettava verotuksen neutraalisuuden periaatetta. Näillä edellytyksillä pyritään takaamaan, että jäsenvaltiot käyttävät tätä mahdollisuutta vain siten, että varmistetaan valitun alennetun verokannan oikea ja selkeä soveltaminen ja kaikenlaisten petosten, verojen kiertämisen ja väärinkäytösten estäminen.

- 19 Arvonlisäverodirektiivissä ei määritellä ilmaisua ”hotellien ja vastaavien tilojen majoitus, lomamajoitus mukaan luettuna, sekä leirintäpaikkojen ja asuntovaunupaikkojen vuokraus”. Tätä ilmaisua ei myöskään ole määritelty direktiivin 2006/112 täytäntöönpanotoimenpiteistä 15.3.2011 annetussa neuvoston täytäntöönpanoasetuksessa (EU) N:o 282/2011 (EUVL 2011, L 77, s. 1). Arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa: ”Edellä 1 kohdan 1 alakohdassa säädetyn vapautuksen ulkopuolelle jäävät seuraavat liiketoimet: a) hotellialalla tai vastaavalla alalla harjoitettava kyseisen jäsenvaltion lainsäädännössä määritelty majoitustoiminta, mukaan lukien leirintätarkoitukseen varustetuilla alueilla tapahtuva majoitustoiminta.” Tämä merkitsee sitä, että majoitustoiminnan on tapahduttava jäsenvaltioiden lainsäädännön mukaisesti.
- 20 ZDDS:n täydentävien säännösten 1 §:n 45 kohdan mukaan ”majoitus” kuuluu matkailua koskevan lain täydentävien säännösten 69 kohdassa tarkoitettuihin matkailupalveluihin, lukuun ottamatta yleisen matkailupalvelun tarjoamista. Matkailua koskevan lain täydentävien säännösten 1 §:n 69 kohdan mukaan ”matkailun peruspalveluilla” tarkoitetaan majoitusta, ateriapalveluja ja kuljetusta.
- 21 Koska alennettu verokanta on poikkeus, sen soveltamisen rajoittaminen konkreettisiin ja erityisiin osatekijöihin on johdonmukaista sen periaatteen kanssa, jonka mukaan vapautuksia ja poikkeuksia on tulkittava suppeasti. Tämä herättää kysymyksen siitä, voidaanko sen, että Bulgarian tasavallan kansallisessa oikeudessa asetetaan lisävaatimuksia majoituslaitosten luokittelulle tiettyyn ryhmään, katsoa rajoittavan alennetun verokannan soveltamista konkreettisiin ja erityisiin osatekijöihin, vai onko hotelleissa tai vastaavissa laitoksissa tarjottavan majoituksen alennettuja verokantoja sovellettava harjoitetun toiminnan tyyppin mukaan eikä erityislaissa, kuten käsiteltävässä asiassa matkailulaissa, säädetyn ilmoituksen perusteella.