

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (kaheksas koda)

29. juuni 2023(*)

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Reisibüroode erikord – Kohaldamisala – Majutusteenuste vahendaja, kes ostab selliseid teenuseid enda arvel ja müüb need teistele ettevõtjatele lisateenusteta edasi

Kohtuasjas C-108/22,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) 26. augusti 2021. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 16. veebruaril 2022, menetluses

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

versus

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

EUROOPA KOHUS (kaheksas koda),

koosseisus: koja president M. Safjan, kohtunikud N. Jääskinen ja M. Gavalec (ettekandja),

kohtujurist: A. Rantos,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Poola valitsus, esindaja: B. Majczyna,
- Tšehhi valitsus, esindajad: O. Serdula, M. Smolek ja J. Vlášil,
- Euroopa Komisjon, esindajad: ? Habiak ja J. Jokubauskait?,

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

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotluses palutakse tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; parandus ELT 2007, L 335, lk 60; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artiklit 306.

2 Taotlus on esitatud Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej' (Poola riigi maksuameti

infobüroo direktor, edaspidi „maksuhaldur“) ja C. sp. z o.o. (likvideerimisel) vahelises kohtuvaidluses reisibüroodele kehtiva käibemaksu erikorra kohaldamise üle olukorras, kus C. müüb enda nimel teistele maksukohustuslastele majutusteenuseid ilma lisateenusteta.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi XII jaotis „Erikorrad“ sisaldab 3. peatükki „Reisibüroode erikord“, milles asub artikkel 306, kus on sätestatud:

„1. Liikmesriigid kohaldavad reisibüroode tegevuse suhtes käesoleva peatüki kohaselt käibemaksu erikorda, kui reisibürood teevad reisijatega tehinguid enda nimel ning kasutavad reisivõimaluste pakkumiseks teiste maksukohustuslaste tarneid või teenuseid.

Käesolevat erikorda ei kohaldata reisibüroode suhtes, kes tegutsevad üksnes vahendajana ning kelle suhtes kohaldatakse maksustatava väärtuse arvutamiseks artikli 79 esimese lõigu punkti c.

2. Käesolevas peatükis käsitatakse reisibüroodena ka reisikorraldajaid.“

4 Selle direktiivi artiklis 307 on ette nähtud:

„Tehingud, mida reisibüroo artiklis 306 sätestatud tingimustel seoses reisiga teeb, loetakse reisibüroo poolt reisijale osutatavaks üheks teenuseks.

Osutatav teenus maksustatakse liikmesriigis, kus on reisibüroo asukoht või püsiv tegevuskoht, kust reisibüroo teenuseid osutatakse.“

5 Selle direktiivi artikkel 308 on sõnastatud järgmiselt:

„Reisibüroo ühe teenuse maksustatav väärtus ja ilma käibemaksuta hind artikli 226 punkti 8 tähenduses on reisibüroo kasuminorm, s.t reisija poolt tasutav käibemaksuta kogusumma ning reisibüroo jaoks teistelt maksukohustuslastelt saadud tarnete või teenuste tegeliku maksumuse vahe, kui nimetatud tehingud on tehtud otseselt reisija huvides.“

6 Sama direktiivi artiklis 309 on sätestatud:

„Kui reisibüroo poolt teistele maksukohustuslastele usaldatud tehinguid teevad nimetatud isikud väljaspool [Euroopa Ü]hendust, loetakse reisibüroo teenus maksust vabastatud vahendustegevuseks vastavalt artiklile 153.

Kui esimeses lõigus nimetatud tehinguid tehakse nii ühenduses kui ka väljaspool seda, võib maksust vabastada üksnes selle osa reisibüroo teenusest, mis on seotud tehingutega väljaspool ühendust.“

7 Käibemaksudirektiivi artikkel 310 sätestab:

„Käibemaksu, mis on reisibüroolt võetud teiste maksukohustuslaste poolt artiklis 307 nimetatud tehingutelt, mis on tehtud otseselt reisija huvides, ei või üheski liikmesriigis maha arvata ega tagastada.“

Poola õigus

8 11. märtsi 2004. aasta käibemaksuseaduse (ustawa o podatku od towarów i usług; Dz. U. nr 54, jrk nr 535; edaspidi „käibemaksuseadus“) artiklis 119 on sätestatud:

„1. Reisisiteenuste osutamise korral on maksustatav väärtus kasuminormi summa, mida vähendatakse tasumisele kuuluva maksusumma võrra, kui lõikes 5 ei ole sätestatud teisiti.

2. Lõikes 1 nimetatud „kasuminorm“ on teenuse saaja poolt tasumisele kuuluva summa ning selliste kaupade ja teenuste hinna vahe, mille maksukohustuslane ostab teistelt maksukohustuslastelt otse reisijale; „teenused otse reisijale“ on teenused, mis moodustavad osa osutatavatest teenustest, eelkõige transport, majutus, toitlustus, kindlustus.

3. Lõiget 1 kohaldatakse olenemata reisisiteenuste saajast, kui maksukohustuslane:

- 1) (kehtetu)
- 2) tegutseb teenuse saaja suhtes enda nimel ja arvel;
- 3) ostab teistelt maksukohustuslastelt teenuste otse reisijale osutamiseks kaupu ja teenuseid;
- 4) (kehtetu)

[...]“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

9 Poola õiguse alusel asutatud käibemaksukohustuslasest äriühing C. tegeleb majandustegevusega kui „hotelliteenuste vahendaja“. Kõnealuse tegevuse käigus pakub ta oma klientidele, st äritegevusega tegelevatele üksustele, võimalust broneerida majutusteenuseid Poolas ja välismaal asuvates hotellides ja muudes sarnase funktsiooniga asutustes.

10 Kuna C?l ei ole oma majutuskohiti, ostab ta enda nimel ja enda arvel teistelt käibemaksukohustuslastelt neid majutusteenuseid, mille ta müüb seejärel edasi oma klientidele.

11 Vastavalt nende klientide vajadustele ja ootustele annab ta ka nõu majutuse valikul ja abistab reisi korraldamisel. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib siiski, et C. osutab enamasti ainult majutusteenust. Hind, millega viimane müüb majutusteenuse edasi, sisaldab selle teenuse ostukulu ja teenuse kasuminormi broneerimishinna kujul, mis on mõeldud tehingukulude katmiseks.

12 Maksuhaldur leidis 27. aprilli 2017. aasta maksualases eelotsuses, et C. osutatud majutusteenuste edasimüük ei kuulu erinevalt viimase väidetust käibemaksuseaduse artiklis 119 sisuliselt osutatud mõiste „reisisiteenus“ alla. Nimelt leidis maksuhaldur sisuliselt, et selleks, et teenust saaks pidada reisisiteenuseks, peab see kompleksse teenusena, mis koosneb välis- ja siseteenuste kogumist, koosnema rohkem kui ühest teenusest. C. osutatavad teenused, mis hõlmavad üksnes majutust, ei kujuta endast aga reisisiteenust, kuna tegemist ei ole sellise kompleksse teenusega.

13 C. vaidlustas selle otsuse Wojewódzki S?d Administracyjny we Wrocławiu (Wrocławis vojevoodkonna halduskohus, Poola), kes tunnistas kaebuse 16. novembri 2017. aasta kohtuotsusega põhjendatuks ja leidis, et C. osutatavad teenused tuleb maksustada kui „reisisiteenused“ käibemaksuseaduse artiklis 119 ette nähtud erikorra alusel. Nimetatud kohus tugines oma arutluskäigus viimati nimetatud sätte grammatilisele ja kontekstipõhisele tõlgendusele ning asjaolule, et sellega võeti üle käibemaksudirektiivi artikkel 306 ja järelikult tuleb selles osas

kohaldada Euroopa Liidu Kohtu praktikat.

14 Maksuhaldur esitas selle kohtuotsuse peale kassatsioonkaebuse Naczelný S?d Administracynyle (Poola kõrgeim halduskohus), kes on eelotsusetaotluse esitanud kohus. Maksuhaldur heitis esimese astme kohtule ette käibemaksuseaduse artikli 119 lõike 1 rikkumist, kuna viimane leidis, et asjaomane teenus ei pea selleks, et seda saaks kvalifitseerida „reisiteenuseks“, olema kompleksne. Maksuhalduri arvates ei kujuta majutusteenus, mida pakutakse üksi, endast reisiteenust ja seega ei saa selle suhtes kohaldada reisibüroode erikorda, mis näeb ette kasuminormi maksustamise käibemaksuga.

15 Eelotsusetaotluse esitanud kohus, kellele see kassatsioonkaebus esitati, leiab, et selleks, et teha kindlaks, kas põhikohtuasjas kõne all olev teenus kuulub käibemaksuseaduse artiklis 119 ette nähtud erikorra kohaldamisalasse, tuleb analüüsida eelkõige käibemaksudirektiivi artiklit 306. Sellega seoses viitab eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtu praktikale, millest nähtub sisuliselt, et käibemaksudirektiivi artiklitega 306–310 kehtestatud erikord on kohaldatav ka majutusteenustele, mida müüakse ilma lisateenusteta. Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab seega, et sellised teenused võivad kuuluda viidatud erikorra kohaldamisalasse, kuigi need ei ole kompleksed.

16 Ta täpsustab, et selline tõlgendus on kooskõlas käibemaksudirektiivis ette nähtud neutraalsuse põhimõttega. Nimelt, kui lisateenusteta osutatud majutusteenuste edasimüüki – erinevalt selliste koos lisateenustega osutatud teenuste edasimüügist – maksustatakse üldreeglite alusel, rikutaks neutraalsuse põhimõtet.

17 Eelotsusetaotluse esitanud kohus tõdeb siiski, et tõlgendus, mille Euroopa Kohus käibemaksudirektiivi asjaomasele sättele annab, võimaldab kõrvaldada tema menetluses olevas kohtuasjas tekkinud kahtlused.

18 Neil asjaoludel otsustas Naczelný S?d Administracyny (kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [käibemaksudirektiivi] artiklit 306 tuleb tõlgendada nii, et see võib puudutada maksukohustuslast, kes hotelliteenuste vahendajana ostab ja müüb edasi teiste ettevõtjate majutusteenuseid, kui nende tehingutega ei kaasne muid lisateenuseid?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

19 Oma eelotsuse küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artiklit 306 tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslase teenus, mis seisneb majutusteenuste ostmises teiselt maksukohustuslaselt ja nende edasimüümises teistele ettevõtjatele, kuulub reisibüroode käibemaksuga maksustamise erikorra kohaldamisalasse, kuigi nende teenustega ei kaasne lisateenuseid.

20 Kõigepealt tuleb meelde tuletada, et käibemaksudirektiivi artiklites 306–310 sätestatud reisibüroode käibemaksuga maksustamise erikord sisaldab sätteid, mis on eriomased reisibüroode tegevusele ja mis moodustavad erandi ühisest käibemaksusüsteemist. Selles kontekstis on Euroopa Kohus otsustanud, et kõnealust erikorda kui erandit käibemaksudirektiivi ühisest süsteemist tuleb seetõttu kohaldada vaid niivõrd, kuivõrd see on eesmärgi saavutamiseks vajalik (19. detsembri 2017. aasta kohtuotsus Skarpa Travel, C?422/17, EU:C:2018:1029, punktid 24 ja 27 ning seal viidatud kohtupraktika).

21 Reisibüroode tehingute käibemaksuga maksustamise erikorra sätete peamine eesmärk on vältida raskusi, mis võivad ettevõtjate jaoks tuleneda käibemaksudirektiivi üldpõhimõtetest, mis

käsitlevad tehinguid, mis seisnevad kolmandatelt isikutelt saadud teenuste osutamises. Maksustamise kohta, maksustatavat väärtust ja sisendkäibemaksu mahaarvamist puudutavate ühenduse õigusnormide kohaldamine oleks osutatavate teenuste arvukuse ja nende osutamiskoha tõttu nende ettevõtjate jaoks seotud praktiliste raskustega, mis takistaksid ettevõtjate tegevust (12. novembri 1992. aasta kohtuotsus Van Ginkel, C-163/91, EU:C:1992:435, punkt 14, ja 25. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, punkt 19).

22 Täpsemalt näeb käibemaksudirektiivi artikkel 306 ette, et liikmesriigid kohaldavad reisibüroode tegevuse suhtes nimetatud korda, kui reisibürood teevad reisijatega tehinguid enda nimel ning kasutavad reisivõimaluste pakkumiseks kolmandatelt maksukohustuslastelt ostetud kaubatarneid ja teenuseid.

23 Käesoleval juhul nähtub eelotsusetaotlusest, et C. kui hotelliteenuste vahendaja ostab enda nimel majutusteenuseid teistelt maksukohustuslastelt, et müüa neid seejärel edasi oma klientidele, kes on äritegevusega tegelevad üksused. Järelikult vastab selline äriühing nagu C. käibemaksudirektiivi artiklis 306 ette nähtud sisulistele tingimustele, selleks et tema suhtes saaks põhimõtteliselt kohaldada nimetatud artiklis ette nähtud maksustamise erikorda.

24 Lisaks tuleb tõdeda, et C. teeb oma tegevuse raames tehinguid, mis on identsed või vähemalt sarnased reisibüroo või reisikorraldaja tehingutega. Ka eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et sõltuvalt oma klientide vajadustest ja ootustest annab kõnealune äriühing aeg-ajalt nõu samuti majutuse valikul ja abistab reise korraldamisel.

25 Siiski tuleb analüüsida, kas majutusteenuste osutamine kuulub reisibüroode erikorra kohaldamisalasse, kui sellega ei kaasne lisateenuseid.

26 Sellega seoses nähtub Euroopa Kohtu praktikast, et reisibüroo osutatavate teenuste väljajätmine käibemaksudirektiivi artikli 306 kohaldamisalast üksnes seetõttu, et see teenus seisneb vaid majutuses, tooks kaasa keerulise maksustamiskorra, milles käibemaksunormistiku kohaldamine sõltuks igale reisijale pakutud teenuste koostisosadest. Selline maksustamiskord rikuks kõnealuse direktiivi eesmärke (vt selle kohta 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus Alpenchalets Resorts, C-552/17, EU:C:2018:1032, punktid 25–28 ja seal viidatud kohtupraktika).

27 Sellest tuleneb, et reisibüroo poolt puhkusemajutuse pakkumine kuulub maksustamise erikorra kohaldamisalasse, isegi kui see teenus hõlmab üksnes majutust. Siinkohal tuleb märkida, et kuna käibemaksudirektiivi artiklites 306–310 ette nähtud erikorra kohaldamiseks piisab, et reisibüroo pakub vaid puhkusemajutust, ei saa selle majutuse pakkumisega kaasneda võivate muude kaubatarnete või teenuste osutamise tähtsus mõjutada viidatud olukorra õiguslikku kvalifikatsiooni, see tähendab seda, et see kuulub reisibüroode erikorra kohaldamisalasse (vt selle kohta 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus Alpenchalets Resorts, C-552/17, EU:C:2018:1032, punktid 29 ja 33).

28 Seetõttu otsustas Euroopa Kohus, et käibemaksudirektiivi artikleid 306–310 tuleb tõlgendada nii, et teistelt maksukohustuslastelt üüritud puhkusemajutuse pelk pakkumine reisibüroo poolt või sellise puhkusemajutuse pakkumine reisibüroo poolt koos lisateenustega, sõltumata nende lisateenuste olulisusest, kujutavad endast kumbki ühte teenust, mis kuulub reisibüroode erikorra kohaldamisalasse (19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus Alpenchalets Resorts, C-552/17, EU:C:2018:1032, punkt 35).

29 Käesoleval juhul nähtub eelotsusetaotlusest, et C. müüb majutusteenuseid hotellides ja muudes sarnase funktsiooniga asutustes nii Poolas kui ka välismaal. Euroopa Kohtu praktika, mis puudutab puhkusemajutuse pakkumist reisibüroo poolt, nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktidest 26–28, hõlmab siiski ka hotellides ja muudes asutustes majutamise teenuste müüki.

Sellega seoses tuleb eelkõige täpsustada, et nende teenuste esemeks olevate hotellide ja asutuste geograafiline mitmekesisus võib iseenesest tekitada praktilisi raskusi, mida vastavalt käesoleva kohtuotsuse punktis 21 viidatud kohtupraktikale soovitakse selle maksustamise erikorraga vältida.

30 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artiklit 306 tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslase teenus, mis seisneb majutusteenuste ostmises teiselt maksukohustuslaselt ja nende edasimüümises teistele ettevõtjatele, kuulub reisibüroode käibemaksuga maksustamise erikorra kohaldamisalasse, kuigi nende teenustega ei kaasne lisateenuseid.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kaheksas koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklit 306

tuleb tõlgendada nii, et

maksukohustuslase teenus, mis seisneb majutusteenuste ostmises teiselt maksukohustuslaselt ja nende edasimüümises teistele ettevõtjatele, kuulub reisibüroode käibemaksuga maksustamise erikorra kohaldamisalasse, kuigi nende teenustega ei kaasne lisateenuseid.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: poola.