

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (seitsmes koda)

8. veebruar 2024(*)

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 98 – Liikmesriikide õigus kohaldada vähendatud käibemaksumäära teatavate kaubatarnete ja teenuste osutamise suhtes – III lisa punkt 12 – Hotellide ja muude samalaadsete ettevõtete pakutava majutuse suhtes kohaldatav vähendatud käibemaksumäär – Selle määra kohaldamine ainult nendele majutusettevõtetele, kellel on liigitamise tunnistus – Neutraalse maksustamise põhimõte

Kohtuasjas C-733/22,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Varhoven administrativen sadi (Bulgaaria kõrgeim halduskohus) 18. novembri 2022. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 29. novembril 2022, menetluses

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

versus

„Valentina Heights“ EOOD,

EUROOPA KOHUS (seitsmes koda),

koosseisus: koja president F. Biltgen, kohtunikud N. Wahl ja M. L. Arastey Sahún (ettekandja),

kohtujurist: M. Szpunar,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, esindaja: E. Pavlova,

– „Valentina Heights“ EOOD, esindaja: *advokat* D. D. Dimitrova,

– Euroopa Komisjon, esindajad: A. Armenia ja D. Drambozova,

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

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis

käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 98 lõike 2 ja III lisa punkti 12 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud 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, Bulgaaria; edaspidi „direktor“) ja „Valentina Heights“ EOOD vahelises kohtuvaidluses seoses vähendatud käibemaksumäära kohaldamisega selle äriühingu tegevusele ajavahemikul, mil viimasel puudus oma majutusettevõtte liigitamise tunnistus.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi artikkel 96 sätestab:

„Liikmesriigid kohaldavad harilikku maksumäära, mille iga liikmesriik on kindlaks määranud teatud protsendina maksustatavast väärtusest ning mis on sama kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul.“

4 Käibemaksudirektiivi artikli 98 lõiked 1 ja 2 sätestavad:

„1. Liikmesriigid võivad kohaldada kas üht või kaht vähendatud maksumäära.

2. Vähendatud maksumäärasid kohaldatakse üksnes III lisas nimetatud rühmadesse kuuluvate kaubatarnete ja teenuste osutamise suhtes.

[...]“.

5 Kõnealuse direktiivi artikkel 135 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

[...]

l) kinnisasja rendile- ja üürileandmine.

2. Lõike 1 punktis l nimetatud maksuvabastus ei kehti järgmiste tehingute puhul:

a) liikmesriikide õigusaktides määratletud majutamine hotellisektoris või sama ülesandega sektorites, sealhulgas majutamine puhkelaagrites või telkimiseks ettenähtud paikades;

[...]“.

6 Käibemaksudirektiivi III lisa sisaldab loendit kaubatarnetest ja teenuste osutamisest, mille suhtes võib kohaldada artiklis 98 nimetatud vähendatud käibemaksumäärasid. Selle lisa punktis 12 on nimetatud järgmised teenused:

„[H]otellide ja muude samalaadsete ettevõtete pakutav majutus, sealhulgas puhkuseks pakutav majutus ning laagriplatside ja haagissuvilate parkimiskohtade üürile andmine“.

Bulgaaria õigus

Käibemaksuseadus

7 Käibemaksuseaduse (zakon za danak varhu dobavenata stoynost) (DV nr 63, 4.8.2006) põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni (edaspidi „käibemaksuseadus“) artiklis 66 on sätestatud:

„(1) Maksumäär on 20% järgmistel juhtudel:

1. maksustatavad tarded, välja arvatud need, mis on sõnaselgelt märgitud maksustatavana nullmääraga.

[...]

(2) [...] Hotellide ja muude samalaadsete ettevõtete pakutava majutuse, sealhulgas puhkuseks pakutava majutuse ning laagriplatside ja haagissuvilate parkimiskohtade üürileandmise maksumäär on 9%.

[...]“.

8 Käibemaksuseaduse lisasätete lõike 1 punkt 45 näeb ette, et selle seaduse tähenduses on „majutus“ „põhilised turismiteenused [turismiseaduse (zakon za turizma) (DV nr 30, 26.3.2013)] lisasätete [lõike 1] punkti 69 tähenduses, välja arvatud üldise turismiteenuse osutamine“.

Käibemaksuseaduse rakendusmäärus

9 Käibemaksuseaduse rakendusmääruse (pravilnik za prilagane na zakona za danak varhu dobavenata stoynost) (DV nr 76, 15.9.2006) artikli 40 „Hotellimajutus“ lõikes 1 on sätestatud:

„[Käibemaksu]seaduse artikli 66 lõikes 2 nimetatud teenuste tõendamiseks peab juhul, kui teenust osutab turismiettevõttes majutamist tagav isik, viimasel olema:

1. külastajate saabumiste registri koopia;

2. turismiettevõtte liigitamise tunnistus;

3. arve osutatava teenuse eest, välja arvatud juhul, kui sellise arve väljastamine ei ole [käibemaksu]seaduse artikli 113 lõike 3 kohaselt kohustuslik.“

Turismiseadus

10 Turismiseaduse artikkel 111 on sõnastatud järgmiselt:

„(1) Bulgaaria territooriumil võib majutus- või toitlustusteenuseid osutada üksnes käesoleva seaduse alusel liigitatud turismiettevõtetes.

(2) [...] Käesolevas seaduses määratletud ettevõtete ja kategooriate puhul määravad nende liigi kindlaks [turismiminister (ministara na turizma, Bulgaaria)] ja vallavanemad või nende volitatud ametnikud.

[...]“.

11 Nimetatud seaduse artikli 113 lõikes 1 on sätestatud:

„Majutus- või toitlustustegevusega võib tegeleda isik, kes:

[...]

3. omab nõutava kutse- ja keeleoskusealase kvalifikatsiooniga töötajaid ning kelle juhtivtöötajatel on nõutav tööstaaž.“

12 Turismiseaduse artikli 114 lõigetes 1 ja 2 on sätestatud:

„Turismiettevõtetes majutuse ja/või toitlustusega tegelevad isikud [...] on kohustatud:

1. osutama turismiteenuseid vastava kategooria ettevõttes või ettevõttes, millele on liigitamise menetluse algatamise tõttu antud ajutine tunnistus;
2. osutama turismiteenuseid turismiettevõttes, mis vastab talle määratud kategooriale esitatavatele nõuetele [...]“.

13 Sama seaduse artikli 133 lõikes 1 on sätestatud:

„Majutusasutuste ja neid täiendavate toitlustus- ja meelelahutusasutuste kategooria määratakse kindlaks ehitust, sisustamist ja varustust, teenindust, pakutavaid teenuseid ning töötajate kutse- ja keeleoskusealast kvalifikatsiooni käsitlevate kohustuslike miinimumnõuete täitmise alusel [...]“.

14 Turismiseaduse lisasätete lõikes 1 on ette nähtud:

„Käesolevas seaduses kasutatakse järgmisi mõisteid:

[...]

69. „Põhilised turismiteenused“: majutus, toitlustus ja transport.

[...]“.

15 Turismiseaduse muutmise ja täiendamise seaduse ülemineku- ja lõppsätete lõikes 121 on sätestatud:

„Turismiettevõtete puhul, mille liik on kindlaks määratud enne 26. märtsi 2013 [(turismiseaduse jõustumise kuupäev)], tuleb liigitamise dokumendid esitada 2019. aastal.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

16 Valentina Heights on Bulgaaria õiguse alusel asutatud äriühing, mille tegevusala on muu hulgas turismindus, toitlustus, majutus ja reisikorraldus. See äriühing registreeriti käibemaksuseaduse tähenduses 13. detsembril 2016.

17 Nimetatud äriühingus viidi läbi maksukontroll, mis puudutas ajavahemikku 13. detsembrist 2016 kuni 29. veebruarini 2020. Kontrolli käigus tuvastati, et viidatud ajavahemikul oli nimetatud äriühing võtnud rendile Bansko linnas (Bulgaaria) asuva korterikompleksi nimega „Valentina Heights“ (edaspidi „kõnealune turismikompleks“), mis kuulus eraõiguslikele isikutele. Sellesse kompleksi kuuluvate eraomandis olevate kinnisasjade haldamise lepingute kohaselt nõustusid kinnisasjade omanikud sellega, et Valentina Heights haldab, hooldab ja annab nimetatud kinnisasja enda nimel üürile kolmandatele isikutele. Nimetatud ajavahemikul tegeles see äriühing selles kompleksis majutustegevusega. Sellest tegevusest saadud tulu kanti raamatupidamisse maksuametiga ühendatud elektrooniliste kassaaparaatide abil ja pangaülekannete kaudu. Äriühing kohaldas tehtud tehingutele 9% käibemaksu määra.

18 Valentina Heights esitas 15. veebruari 2013. aasta kuupäeva kandva tunnistuse, mille oli väljastanud Bansko vallavanem ja millega määrati kõnealuse turismikompleksi, s.o 9 toa ja 19

voodiga külalistemaja liik.

19 Äriühing esitas 18. novembril 2016 Ministerstvo na turizmale (turismiministeerium, Bulgaaria) taotluse liigitada see kompleks, milles on 23 tuba ja 46 voodit, kategooriasse „Kolm tärni“.

20 Bansko vallavanem tühistas 7. märtsi 2019. aasta määrusega eespool nimetatud külalistemaja liigitamise tunnistuse.

21 Valentina Heights esitas 27. septembril 2019 turismiministeeriumile taotluse liigitada kõnealusesse turismikompleksi kuuluv näksibaar kategooriasse „Kaks tärni“.

22 See äriühing esitas 22. juulil, 1. oktoobril ja 16. oktoobril 2019 ning 16. ja 18. septembril 2020 täiendavad dokumendid, mis olid lisatud käesoleva kohtuotsuse punktides 19 ja 21 nimetatud liigitamise taotlustele.

23 Zamestnik-Ministra na turizma (turismiministri asetäitja, Bulgaaria) algatas 21. septembri 2020. aasta määrusega nende turismiettevõtete liigitamise menetluse ning väljastas kõnealusele turismikompleksile ja selle juurde kuuluvale näksibaarile ajutised tunnistused, mis kehtisid kuni 21. jaanuarini 2021.

24 Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite (riigi maksuameti piirkondlik osakond, Bulgaaria) koostas 4. detsembril 2020 ajavahemikke 2019. aasta märtsist kuni ja 2019. aasta juunini ning 2019. aasta augustist kuni 2020. aasta veebruarini hõlmavate maksustamisperioodide kohta deklareeritud käibemaksu ümberarvutamise teate, mille direktor jättis 22. veebruari 2021. aasta otsusega muutmata.

25 Ümberarvutamise teates märgiti, et Valentina Heightsil oli käesoleva kohtuotsuse punktis 18 viidatud tunnistus, mis kehtis 15. veebruarist 2013 kuni 7. märtsini 2019. Sellest tulenevalt leiti, et pärast viimati nimetatud kuupäeva ei olnud sellel äriühingul kõnealuse turismikompleksi liigitamise tunnistust ja et seega oli ta pärast nimetatud kuupäeva esitatud arvetele märkinud käibemaksu väärtalt 9% määras. Nii ei järginud nimetatud äriühing käibemaksuseaduse rakendusmääruse artikli 40 lõike 1 punkti 2, mis näeb ette, et 9%, vähendatud käibemaksumääraga teenuste olemasolu tõendamiseks peab neid teenuseid osutaval isikul olema vastav tunnistus. Seetõttu arvutati vastavalt käibemaksuseaduse artikli 66 lõikele 1 täiendav käibemaksusumma selleks, et Valentina Heightsi osutatud teenused, mida ta osutas ilma, et tal oleks olnud liigitamise tunnistus, maksustada harilikku, 20% käibemaksumääraga.

26 Administrativen sad Blagoevgrad (Blagoevgradi halduskohus, Bulgaaria) rahuldas 6. detsembri 2021. aasta otsusega Valentina Heightsi kaebuse selle maksude ümberarvutamise teate peale. See kohus märkis, et äriühing oli teinud kõik vajalikud toimingud, et saada liigitamise tunnistus, kuna 2016. ja 2019. aastal oli ta esitanud käesoleva kohtuotsuse punktides 19 ja 21 nimetatud taotlused, ent turismiministeerium ei väljastanud taotletud liigitamise tunnistusi õigel ajal, vaid väljastas ajutised tunnistused alles 23. septembril 2020. Nimetatud kohus leidis seetõttu, et vastavalt Euroopa Kohtu praktikale, mis tuleneb eelkõige 22. oktoobri 1998. aasta kohtuotsusest Madgett ja Baldwin (C-308/96 ja C-94/97, EU:C:1998:496), tuleb turismiteenuste maksustamise erikorda kohaldada lähtuvalt teostatud tegevuse laadist, mitte eriseaduse – milleks käesoleval juhul on turismiseadus – alusel registreerimisest.

27 Direktor esitas selle kohtuotsuse peale kassatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule, Varhoven administrativen sadile (Bulgaaria kõrgeim halduskohus), väites, et teenuste osutamist turismiettevõtetes, millel ei ole liigitamise tunnistust või esialgset tunnistust, ei saa pidada majutusteenuseks käibemaksuseaduse artikli 66 lõike 2 tähenduses ning sellele ei saa

kohaldada vähendatud maksumäära.

28 Sellega seoses tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohus meelde, et Euroopa Kohtu praktikast, eelkõige 6. mai 2010. aasta kohtuotsusest komisjon vs. Prantsusmaa (C-94/09, EU:C:2010:253, punkt 28) tuleneb, et kui liikmesriik otsustab kasutada käibemaksudirektiivi artikli 98 lõigetes 1 ja 2 antud võimalust kohaldada vähendatud käibemaksumäära selle direktiivi III lisas loetletud teenuste rühmale, on tal neutraalse maksustamise põhimõtet järgides võimalus piirata vähendatud käibemaksumäära kohaldamist selle teenusterühma konkreetsete ja eriomaste osadega.

29 Lisaks märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et käibemaksudirektiivis ei ole määratletud mõistet „hotellide ja muude samalaadsete ettevõtete pakutav majutus“ selle direktiivi III lisa punkti 12 tähenduses.

30 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib seevastu, et käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 2 esimese lõigu punktis a on sätestatud, et kinnisvara rendile- ja üürileandmise nimetatud maksuvabastus ei kehti järgmiste tehingute puhul: „liikmesriikide õigusaktides määratletud majutamine hotellisektoris või sama ülesandega sektorites“. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates järeldub sellest, et majutamine peab olema kooskõlas liikmesriikide õigusaktides sätestatud määratlustega. Käibemaksuseaduse lisasätete lõike 1 punktis 45 on mõiste „majutus“ määratletud viitega turismiseadusele.

31 Seetõttu on tal tekkinud küsimus, kas asjaolu, et Bulgaaria õiguse kohaselt kehtivad hotellides ja samalaadsetes asutustes pakutava majutuse suhtes liigitamise nõuded, võib pidada selliseks, mis piirab vähendatud maksumäära kohaldamist konkreetsete ja eriomaste aspektidega Euroopa Kohtu praktika tähenduses, või tuleb sellise majutuse käibemaksuga maksustamisel kohaldada vähendatud maksumäära lähtuvalt tegevuse laadist, mitte turismiseaduses nõutud liigitusest.

32 Neil asjaoludel otsustas Varhoven administrativen sad (kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 98 lõiget 2 koostoimes III lisa punktiga 12 tuleb tõlgendada nii, et viidatud sättes hotellide ja muude samalaadsete ettevõtete pakutava majutuse suhtes ette nähtud vähendatud maksumäära kohaldamine on lubatud, kui kõnealuste majutusettevõtete liik ei ole kindlaks määratud eelotsusetaotluse esitanud [kohtu] liikmesriigi õigusnormide alusel?

2. Kas juhul, kui vastus eelmisele küsimusele on eitav, tuleb [käibemaksudirektiivi] artikli 98 lõiget 2 koostoimes III lisa punktiga 12 tõlgendada nii, et viidatud säte lubab vähendatud maksumäära valikuliselt kohaldada teatud teenusterühma konkreetsetele ja eriomastele osadele tingimusel, et hotellides ja muudes samalaadsetes ettevõtetes võib majutust pakkuda ainult juhul, kui nende majutusettevõtete liik on eelotsusetaotluse esitanud [kohtu] liikmesriigi õigusnormide alusel kindlaks määratud või neile on liigitamise menetluse alustamise kohta väljastatud ajutine tunnistus?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

33 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma küsimustega, mida tuleb analüüsida koos, sisuliselt selgitada, kas käibemaksudirektiivi artikli 98 lõiget 2 koostoimes selle direktiivi III lisa punktiga 12 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt sõltub hotellide ja muude samalaadsete ettevõtete pakutavale majutusele vähendatud käibemaksumäära kohaldamine tingimusest, et ettevõttel peab olema liigitamise tunnistus või esialgne liigitamise tunnistus.

34 Käibemaksudirektiivi artikli 96 kohaselt kohaldab iga liikmesriik kaubatarnete ja teenuste osutamise suhtes sama, harilikku käibemaksumäära.

35 Erandina sellest põhimõttest näeb selle direktiivi artikkel 98 ette võimaluse kohaldada vähendatud maksumäärasid. Sel eesmärgil on selle direktiivi III lisas ammendavalt loetletud kaubatarnete ja teenuste osutamise kategooriad, mille suhtes võib kohaldada vähendatud määrasid.

36 Täpsemalt öeldes võimaldab käibemaksudirektiivi III lisa punkt 12 liikmesriikidel kohaldada vähendatud käibemaksumäära „hotellide ja muude samalaadsete ettevõtete pakuta[va] majutu[se], sealhulgas puhkuseks pakuta[va] majutu[se] ning laagriplatside ja haagissuvilate parkimiskohtade üürile andmi[se]“ suhtes.

37 Käibemaksudirektiiv ei sisalda III lisa punktis 12 sisalduva mõiste „hotellide ja muude samalaadsete ettevõtete pakutav majutus“ määratlust.

38 Nii on käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 2 esimese lõigu punktis a sätestatud, et selle direktiivi artikli 135 lõike 1 punktis I sätestatud kinnisasja rendile- ja üürileandmise suhtes ette nähtud käibemaksuvabastus ei kehti niisuguste tehingute puhul nagu „liikmesriikide õigusaktides määratletud majutamine hotellisektoris või sama ülesandega sektorites, sealhulgas majutamine puhkelaagrites või telkimiseks ettenähtud paikades“.

39 Sellega seoses tuleb tõdeda, et käibemaksudirektiivi III lisa punkt 12 on sõnastatud sisuliselt samaväärselt selle direktiivi artikli 135 lõike 2 esimese lõigu punktiga a.

40 Viimati nimetatud sättes on täpsustatud, et majutusteenuseid, mida osutatakse muu hulgas hotellisektoris, tuleb mõista sellisena, nagu need on määratletud „liikmesriikide õigusaktides“. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib aga, et Bulgaaria õiguses on mõiste „majutus“ määratletud viitega turismiseadusele, mille kohaselt peab majutusasutusel olema liigitamise tunnistus või ajutine liigitamise tunnistus.

41 Euroopa Kohus on juba otsustanud, et liikmesriikidel on kaalutlusruum nende majutustehingute määratlemisel, mis peavad olema maksustatud artikli 135 lõike 2 esimese lõigu punkti a kohaselt erandina kinnisvara rendile- ja üürileandmise maksuvabastusest. Seega tuleb liikmesriikidel selle sätte ülevõtmisel kehtestada kriteeriumid, mis tunduvad neile kohased selleks, et eristada maksustatavaid tehinguid ja maksuvabasid tehinguid (vt selle kohta 16. detsembri 2010. aasta kohtuotsus MacDonald Resorts, C/270/09, EU:C:2010:780, punkt 50 ja seal viidatud kohtupraktika).

42 Antud juhul nähtub eelotsusetaotlusest, et käesoleva kohtuotsuse punktis 25 viidatud maksuteates leidis maksuhaldur, et ajavahemikul, mil Valentina Heightsil ei olnud liigitamise tunnistust, oleks selle äriühingu osutatud teenuste puhul tulnud arvele märkida harilik, 20% käibemaksumäär, mitte 9%, vähendatud maksumäär. Seega tuleb tõdeda, et kuigi neid teenuseid osutati majutusettevõttes, mille liik ei olnud turismiseaduse alusel kindlaks määratud, pidas maksuhaldur neid hotellisektoris pakutavateks majutusteenusteks. Vastupidisel juhul oleks need

teenused olnud käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti I kohaselt käibemaksust vabastatud.

43 Seejärel tuleb seoses küsimusega, kas liikmesriigid võivad kehtestada vähendatud käibemaksumäära kohaldamisele tingimuse, et asjaomastel ettevõtetel peab olema liigitamise tunnistus või ajutine liigitamise tunnistus, meenutada, et – nagu nähtub käibemaksudirektiivi artikli 98 sõnastusest – ühe või kahe vähendatud määra kohaldamine ei ole kohustuslik. See on võimalus, mida liikmesriigid võivad kasutada erandina põhimõttest, et kohaldada tuleb harilikku käibemaksumäära (9. märtsi 2017. aasta kohtuotsus Oxycure Belgium, C?573/15, EU:C:2017:189, punkt 25). Järelikult võivad liikmesriigid põhimõtteliselt otsustada kohaldada ühtede käibemaksudirektiivi III lisa punktis 12 nimetatud majutusteenustele vähendatud käibemaksumäära, ent teistele samasugustele teenustele harilikku maksumäära (vt selle kohta 27. juuni 2019. aasta kohtuotsus Belgisch Syndicaat van Chiropraxie jt, C?597/17, EU:C:2019:544, punkt 45 ning seal viidatud kohtupraktika).

44 Liikmesriikidele antud vähendatud käibemaksumäära valikulise kohaldamise õigust võib kasutada kahel tingimusel: esiteks võib vähendatud maksumäära kohaldamisel eristada üksnes kõnealuse teenusterühma konkreetseid ja eriomaseid osi ning teiseks tuleb järgida neutraalse maksustamise põhimõtet (27. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Pro Med Logistik ja Pongratz, C?454/12 ja C?455/12, EU:C:2014:111, punkt 45 ning seal viidatud kohtupraktika).

45 Selleks et kõigepealt kindlaks teha, kas liigitatud ettevõtetes majutamine on hotellide ja muude samalaadsete ettevõtete pakutava majutuse konkreetne ja eriomane osa, tuleb analüüsida, kas selle teenuse puhul on tegemist muudest selle kategooria teenustest eristatava teenusega (vt selle kohta 27. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Pro Med Logistik ja Pongratz, C?454/12 ja C?455/12, EU:C:2014:111, punkt 47 ning seal viidatud kohtupraktika).

46 Euroopa Komisjon väidab oma kirjalikes seisukohtades, et käesoleval juhul on see nii, arvestades Bulgaarias turismiettevõtete liigitamiseks ette nähtud spetsiifilist õiguslikku raamistikku, mis paneb neile terve rea kohustusi. Ta mainib muu hulgas turismiseaduse artikli 113 lõike 1 punkti 3, mis näeb ette kohustuse omada töötajaid, kellel on nõutav kutse- ja keeleoskusealne kvalifikatsioon, ning nõutava teenistusstaaziga juhtivtöötajaid, või selle seaduse artikli 133 lõiget 1, mis näeb ette, et majutusasutuste kategooria määratakse kindlaks kohustuslike miinimumnõuete täitmise alusel, mis puudutavad eelkõige ehitust, sisseseadet, seadmeid ja pakutavaid teenuseid.

47 Nende kohustustega seoses viitab komisjon 27. veebruari 2014. aasta kohtuotsusele Pro Med Logistik ja Pongratz (C?454/12 ja C?455/12, EU:C:2014:111), mis käsitles küsimust, kas linnasisene reisijate vedu taksoga kujutab endast reisijate ja nende pagasi veoga tegelevate ettevõtjate osutatavate teenuste konkreetset ja eriomast osa, ning milles Euroopa Kohus märkis, et taksoettevõtjatele kohaldatav õiguslik raamistik on palju piiravam kui juhiga autorendi ettevõtjatele kohaldatav õiguslik raamistik.

48 Käesoleval juhul näib aga vastupidi eelmises punktis viidatud kohtuotsuse aluseks olnud kohtuasja iseloomulikele tunnustele, et riigisisest õiguslikust raamistikust, nagu see nähtub mitte ainult eelotsusetaotluses esitatud teabest, vaid ka teise eelotsuse küsimuse sõnastusest endast, tuleneb, et Bulgaarias tuleb turismiseaduse alusel kõikide majutusettevõtete puhul määrata kindlaks nende liik, ilma milleta nad ei saa oma tegevusalal seaduslikult tegutseda. Kui see on tõesti nii – mida peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus –, siis ei ole liigitatud ettevõtetes majutamine mitte muud liiki teenus, mis kuulub käibemaksudirektiivi III lisa punktis 12 nimetatud kategooriasse, vaid majutustegevus, mis ei ole riigisiseste õigusnormidega kooskõlas.

49 Selline riigisisese õigusliku raamistiku eiramine võib liikmesriigi õigusnormide kohaselt kaasa tuua karistused, eelkõige halduskaristused.

50 Seevastu ei ole sellises olukorras liigitamata majutuskohtades majutamisele hariliku käibemaksumäära kohaldamine põhjendatud, kuna Bulgaarias peab igasugune „hotellide ja muude samalaadsete ettevõtete pakutav majutus“ käibemaksudirektiivi III lisa punkti 12 tähenduses olema määratluse kohaselt – ja kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu kontrollist ei tulene teisiti – majutamine liigitatud ettevõtetes. Järelikult ei saa selline majutamine liigitatud ettevõtetes kujutada endast punktis 12 nimetatud rühma konkreetset ja eriomast osa, mis on eristatav teistest sellesse rühma kuuluvatest teenustest, mis seisnevad majutuse pakkumises liigitamata ettevõtetes, kuna sellised teenused ei ole riigisiseste õigusnormidega lubatud.

51 Teisisõnu, kuna Bulgaaria õigusnormides ette nähtud liigitamise kohustus puudutab kogu „hotellide ja muude samalaadsete ettevõtete pakutava majutuse“ teenust selle direktiivi III lisa punkti 12 tähenduses, ei saa neid õigusnorme pidada selliseks, mis piirduvad vähendatud käibemaksumäära kohaldamisega sellesse rühma kuuluvate teenuste konkreetsetele ja eriomastele osadele (vt selle kohta 22. septembri 2022. aasta kohtuotsus *The Escape Center*, C?330/21, EU:C:2022:719, punkt 38), kuna see hõlmab kõiki sellesse kategooriasse kuuluvaid teenuseid.

52 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on liikmesriigi õigusnorme ja talle esitatud faktilisi asjaolusid arvestades kontrollida, kas majutamine liigitatud asutuses võib kujutada endast selle teenusterühma konkreetset ja eriomast osa (vt selle kohta 27. veebruari 2014. aasta kohtuotsus *Pro Med Logistik ja Pongratz*, C?454/12 ja C?455/12, EU:C:2014:111, punkt 51).

53 Juhul kui eelotsusetaotluse esitanud kohus jõuab järeldusele, et see on nii, tuleb tal seejärel kontrollida, kas vähendatud käibemaksumäära valikuline kohaldamine üksnes majutusasutuste suhtes, mille liik on määratud kindlaks turismiseaduse alusel, rikub neutraalse maksustamise põhimõtet.

54 See põhimõte välistab üksteisega konkureerivate sarnaste kaupade või teenuste erineva kohtlemise käibemaksu seisukohast. Selleks et kindlaks teha, kas kaubad või teenused on sarnased, tuleb arvesse võtta peamiselt keskmise tarbija seisukohta. Kaubad või teenused on sarnased, kui neil on analoogsed tunnused ja nad rahuldavad kasutamise võrreldavuse kriteeriumi alusel tarbijate seisukohalt samu vajadusi, ja kui olemasolevad erinevused ei mõjuta oluliselt keskmise tarbija otsust kasutada üht või teist nimetatud kaupadest või teenustest (27. juuni 2019. aasta kohtuotsus *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie jt*, C?597/17, EU:C:2019:544, punktid 47 ja 48 ning seal viidatud kohtupraktika).

55 Seega, kui liigitatud ettevõttes majutamist tuleb pidada teenuseks, mis on sellisena identifitseeritav liigitamata asutuses majutamisest eraldi, siis tuleb analüüsida, kas liigitamise tunnistuse olemasolu võib keskmise tarbija silmis eristada liigitatud ja liigitamata asutusi, kuna igaüks neist vastab selle tarbija erinevatele vajadustele ja võib seega otsustavalt mõjutada tarbija otsust valida üks või teine nendest majutuskohtadest.

56 Tuleb siiski tõdeda, et ettevõtte liigitamine liikmesriigi ametiasutuste poolt võib põhimõtteliselt anda keskmisele tarbijale tagatise nende teenuste taseme, ulatuse ja kvaliteedi kohta, mida talle hotellis või samalaadses ettevõttes viibimise ajal osutatakse. Ei saa siiski välistada, et keskmise tarbija valikule võivad otsustavat mõju avaldada ka muud tegurid, mis on kättesaadavamad ja mida saab regulaarselt ajakohastada, nagu reitingud, fotod ja kommentaarid, mille teised kliendid on jätnud sellistele veebipõhistele broneerimisplatvormidele, mida kasutab ka *Valentina Heights* ning mis võivad isegi osutada määravamaks kui liigitus ise. Seda tuleb aga vajaduse korral kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul (27. veebruari 2014. aasta kohtuotsus *Pro Med Logistik ja Pongratz*, C?454/12 ja C?455/12, EU:C:2014:111, punkt 59), kui ta peaks pärast analüüsimist leidma, et riigisisestest õigusnormidest ja talle esitatud faktilistest

asjaoludest lähtudes võib majutamine liigitatud ettevõttes kujutada endast käibemaksudirektiivi III lisa punkti 12 tähenduses „hotellide ja muude samalaadsete ettevõtete pakutava majutuse“ konkreetset ja eriomast osa.

57 Sellega seoses tuleb samuti märkida, et käesoleva kohtuotsuse punktis 44 nimetatud kahe tingimuse – millest sõltub vähendatud käibemaksumäära valikulise kohaldamise võimalus – eesmärk on tagada, et liikmesriigid kasutavad seda võimalust üksnes tingimustel, mis tagavad eelkõige maksudest kõrvalehoidumise, maksustamise vältimise ja muude kuritarvituste ärahoidmise (vt selle kohta 27. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Pro Med Logistik ja Pongratz, C?454/12 ja C?455/12, EU:C:2014:111, punkt 45 ning seal viidatud kohtupraktika).

58 Eelotsusetaotluse esitanud kohus võib kontrolli käigus, mis tal tuleb vajaduse korral läbi viia, arvesse võtta asjaolu, et käesoleval juhul näib Valentina Heights olevat sama tegevusega tegelenud stabiilselt nii siis, kui tal oli olemas liigitamise tunnistus, olgugi või ajutine, kui ka siis, kui tal seda ei olnud. Lisaks nähtub eelotsusetaotlusest, et ajavahemikul, mida kontrollis riigi maksuameti piirkondlik osakond ja mis hõlmas peaaegu aasta pikkust perioodi, mil sellel äriühingul ei olnud liigitamise tunnistust, registreeriti selle äriühingu tegevusest saadud tulu maksuametiga ühendatud elektrooniliste kassaaparaatide abil. Seega ei ole tegemist mitte ettevõttega, mis ei ole kunagi täitnud liigitamisele esitatavaid tingimusi ja mis tegutseb väljaspool maksuameti kontrolli, vaid ettevõttega, mille liigitamise tunnistuse kehtivus lõppes, ilma et 18. novembril 2016 – see tähendab enam kui kaks aastat enne varasema tunnistuse kehtivusaja lõppu – taotletud uut tunnistust oleks väljastatud, ja seda sõltumata küsimusest, kas selle uue tunnistuse väljastamisega viivitamine oli tingitud turismiministeeriumi tegevusetusest või asjaolust, et see äriühing ei esitanud kõiki dokumente.

59 Lõpuks, mis puudutab asjaolu, et majutusettevõtte liigituse ajutine puudumine rikkus turismiseadust, siis tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt keelab neutraalse maksustamise põhimõtte seaduslike ja ebaseaduslike tehingute üldistatud eristamise käibemaksuga maksustamisel (27. aprilli 2023. aasta kohtuotsus Fluvius Antwerpen, C?677/21, EU:C:2023:348, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika).

60 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimustele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 98 lõiget 2 koostoimes selle direktiivi III lisa punktiga 12 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt sõltub hotellide ja muude samalaadsete ettevõtete pakutava majutuse suhtes vähendatud käibemaksumäära kohaldamine tingimusest, et niisugusel ettevõttel peab olema liigitamise tunnistus või ajutine liigitamise tunnistus, osas, milles need õigusnormid ei piirdu vähendatud käibemaksumäära kohaldamisel hotellide ja muude samalaadsete ettevõtete pakutava majutuse teenuste kategooria konkreetsete ja eriomaste osadega, või juhul, kui nende normide kohaldamine piirub konkreetsete ja eriomaste aspektidega, osas, milles need õigusnormid ei järgi neutraalse maksustamise põhimõtet.

Kohtukulud

61 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 (seitsmes koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 98 lõiget 2 koostoimes selle direktiivi III lisa punktiga 12

tuleb tõlgendada nii, et

sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt sõltub hotellide ja muude samalaadsete ettevõtete pakutava majutuse suhtes vähendatud käibemaksumäära kohaldamine tingimusest, et niisugusel ettevõttel peab olema liigitamise tunnistus või ajutine liigitamise tunnistus, osas, milles need õigusnormid ei piirdu vähendatud käibemaksumäära kohaldamisel hotellide ja muude samalaadsete ettevõtete pakutava majutuse teenuste kategooria konkreetsete ja eriomaste osadega, või juhul, kui nende normide kohaldamine piirdub konkreetsete ja eriomaste aspektidega, osas, milles need õigusnormid ei järgi neutraalse maksustamise põhimõtet.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: bulgaaria.