

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (sedmo vije?e)

8. velja?e 2024. (*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajedni?ki sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – ?lanak 98. – Mogu?nost država ?lanica da primijene sniženu stopu PDV-a na odre?ene isporuke robe i usluga – Prilog III. to?ka 12. – Snižena stopa PDV-a koja se primjenjuje na smještaj koji nude hoteli i sli?ne ustanove – Primjena te stope jedino na smještajne objekte u pogledu kojih je izdano rješenje o kategorizaciji – Na?elo porezne neutralnosti”

U predmetu C-733/22,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju ?lanka 267. UFEU-a, koji je uputio Varhoven administrativni sud (Vrhovni upravni sud, Bugarska), odlukom od 18. studenoga 2022., koju je Sud zaprimio 29. studenoga 2022., u postupku

Direktor na Direkcija „Obžalvane i dana?no?osiguritelna praktika” – Sofija pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prihodite

protiv

„Valentina Heights” EOOD,

SUD (sedmo vije?e),

u sastavu: F. Biltgen, predsjednik vije?a, N. Wahl i M. L. Arastey Sahún (izvjestiteljica), suci,

nezavisni odvjetnik: M. Szpunar,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimaju?i u obzir pisani postupak,

uzimaju?i u obzir o?itovanja koja su podnijeli:

– za Direktora na Direkcija „Obžalvane i dana?no-osiguritelna praktika” – Sofia pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prihodite, E. Pavlova,

– za „Valentina Heights” EOOD, D. D. Dimitrova, *advokat*,

– za Europsku komisiju, A. Armenia i D. Drambozova, u svojstvu agenata,

odlu?ivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odlu?i bez mišljenja,

donosi sljede?u

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tuma?enje ?lanka 98. stavka 2. i 12. Priloga III. to?ke 12. Direktivi Vije?a 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedni?kom sustavu poreza na

dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.; u dalnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upu?en u okviru spora izme?u Direktora na Direkcija „Obžalvane i dana?no-
osiguritelna praktika” – Sofia pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prihodite
(direktor Direkcije „Žalbe i praksa u podru?ju poreza i socijalnog osiguranja” u Sofiji pri Središnjoj
upravi Nacionalne agencije za javne prihode, Bugarska, u dalnjem tekstu: Direktor) i društva
„Valentina Heights” EOOD u pogledu primjene snižene stope poreza na dodanu vrijednost (PDV)
na djelatnosti tog društva tijekom razdoblja u kojem ono nije raspolagalo rješenjem o kategorizaciji
za smještajni objekt kojim upravlja.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 ?lanak 96. Direktive o PDV-u odre?uje:

„Države ?lanice primjenjuju standardnu stopu PDV-a, koju sve države ?lanice utvr?uju kao
postotak oporezivog iznosa i koja je jednaka i za isporuku roba i za isporuku usluga.”

4 ?lanak 98. stavci 1. i 2. te direktive glase:

„1. Države ?lanice mogu primijeniti jednu ili dvije snižene stope.

2. Snižene stope primjenjuju se samo na isporuke robe ili usluga u kategorijama navedenim u
Prilogu III.

[...]"

5 ?lanak 135. navedene direktive glasi kako slijedi:

„1. Države ?lanice obvezne su izuzeti sljede?e transakcije:

[...]

(I) leasing ili iznajmljivanje nepokretne imovine.

2. Sljede?e se isklju?uje iz izuze?a predvi?enog to?kom (I) stavka 1.:

(a) pružanje smještaja, kako je definirano propisima država ?lanica, u hotelskom sektoru ili u
sektoru sa sli?nom funkcijom, uklju?uju?i pružanje usluga u odmorišnim kampovima ili u mjestima
koja su pripremljena za korištenje kao mjesta za kampiranje;

[...]"

6 Prilog III. Direktivi o PDV-u sadržava popis isporuka robe i usluga na koje je mogu?e
primijeniti snižene stope PDV-a navedene u ?lanku 98. te direktive. U to?ki 12. tog priloga
navedene su sljede?e usluge:

„smještaj koji nude hoteli ili sli?ne ustanove, zajedno sa smještajem za odmor i davanje u najam
zemljišta za kampiranje i prikolice”.

Bugarsko pravo

Pravo u vezi s PDV-om

7 U skladu s ?lankom 66. Zakona za danak varhu dobavenata stojnost (Zakon o porezu na dodanu vrijednost) (DV br. 63 od 4. kolovoza 2006.), u verziji koja se primjenjuje u glavnem postupku (u dalnjem tekstu: Zakon o PDV-u):

„1. Stopa poreza iznosi 20 % za:

1. oporezive isporuke, osim onih za koje je izri?ito navedeno da se oporezuju po nultoj stopi.

[...]

2. [...] Stopa poreza za smještaj koji nude hoteli ili sli?ne ustanove, zajedno sa smještajem za odmor i davanje u najam zemljišta za kampiranje i prikolice iznosi 9 %.

[...]"

8 Stavak 1. to?ka 45. Dodatnih odredaba Zakona o PDV-u predvi?a da, za potrebe tog zakona, „smještaj” zna?i „osnovne turisti?ke usluge u smislu to?ke 69. [stavka 1.] dodatnih odredaba [Zakona za turizma (Zakon o turizmu) (DV br. 30 od 26. ožujka 2013.)], osim pružanja op?e turisti?ke usluge”.

Pravilnik o primjeni Zakona o PDV-u

9 ?lanak 40. Pravilnika za prilagane na Zakona za danak varhu dobavenata stojnost (Pravilnik o primjeni Zakona o PDV-u) (DV br. 76 od 15. rujna 2006.), naslovjen „Smještaj koji nude hoteli”, u stavku 1. odre?uje:

„Za dokazivanje isporuka iz ?lanka 66. stavka 2. Zakona [o PDV-u], kada uslugu pruža osoba koja osigurava smještaj u turisti?kim objektima, potonja mora raspolagati s:

1. preslikom registra o dolascima turista;

2. rješenjem o kategorizaciji turisti?kog objekta ;

3. ra?unom za isporuku, osim ako njegovo izdavanje nije obvezno na temelju, ?lanka 113. stavka 3. Zakona [o PDV-u].”

Zakon o turizmu

10 ?lanak 111. Zakona o turizmu glasi kako slijedi:

„1. Djelatnost hotelijerstva ili ugostiteljstva na podru?ju Republike Bugarske obavlja se samo u turisti?kim objektima kategoriziranim na temelju ovog zakona.

2. Kategorizaciju provodi [ministara na turizma (ministar turizma, Bugarska)] i na?elnici op?ina ili službenici koje oni ovlaste – za vrste objekata i kategorije koji su navedeni u ovom zakonu.

[...]"

11 U skladu s ?lankom 113. stavkom 1. tog zakona:

„Djelatnost hotelijerstva ili ugostiteljstva može obavljati osoba koja:

[...]

3. ima osoblje koje posjeduje potrebno obrazovanje i jezi?ne kvalifikacije, a rukovode?e osoblje i potrebno radno iskustvo.”

12 ?lanak 114. stavci 1. i 2. navedenog zakona predvi?aju:

„Osobe koje obavljaju djelatnost hotelijerstva i/ili ugostiteljstva u turisti?kim objektima [...] dužne su:

1. pružati turisti?ke usluge u kategoriziranom turisti?kom objektu ili objektu kojem je izdano privremeno rješenje zbog postupka kategorizacije koji je u tijeku;

2. pružati turisti?ke usluge u turisti?kom objektu koji ispunjava zahtjeve za kategoriju koja mu je dodijeljena [...]”

13 ?lankom 133. stavkom 1. tog zakona odre?uje se:

„Kategorija smještajnih objekata i njima pripadaju?ih objekata za ugostiteljstvo i zabavu [...] utvr?uje se na temelju uskla?enosti s minimalnim obveznim zahtjevima za gradnju, ure?enje i opremu, usluge, ponu?ene usluge te stru?nu i jezi?nu kvalifikaciju osoblja [...]”

14 Stavak 1. Dodatnih odredaba Zakona o turizmu predvi?a :

„Za potrebe ovog zakona:

[...]

69. „Osnovne turisti?ke usluge”: smještaj, hrana i prijevoz.

[...]"

15 U skladu sa stavkom 121. prijelaznih i završnih odredaba Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o turizmu:

„Za turisti?ke objekte kategorizirane do 26. ožujka 2013. [dana stupanja na snagu Zakona o turizmu], dokumenti za kategorizaciju podnose se u 2019. godini.”

Glavni postupak i prethodna pitanja

16 Valentina Heights je društvo bugarskog prava ?iji predmet poslovanja obuhva?a, me?u ostalim, djelatnosti turizma, ugostiteljstva, hotelijerstva i organizacije putovanja. Registrirano je za potrebe Zakona o PDV-u 13. prosinca 2016.

17 Nad tim je društvom proveden porezni nadzor koji se odnosio na razdoblje od 13. prosinca 2016. do 29. velja?e 2020. Tijekom tog nadzora utvr?eno je da je navedeno društvo uzelo u najam apartmanski turisti?ki kompleks koji tako?er nosi naziv „Valentina Heights” (u dalnjem tekstu: turisti?ki kompleks o kojem je rije?), koji se nalazi u gradu Bansko (Bugarska), a ?iji su vlasnici fizi?ke osobe. U skladu s ugovorima o upravljanju privatnim nekretninama koje se nalaze u tom kompleksu, vlasnici tih nekretnina pristali su na to da društvo Valentina Heights u njihovo ime upravlja navedenim nekretninama te ih održava i daje u najam tre?im osobama. Tako je tijekom navedenog razdoblja to društvo obavljalo djelatnost pružanja smještaja u navedenom kompleksu. Prihodi od te djelatnosti obra?unavali su se elektroni?kim blagajnama povezanima s poreznom upravom te virmanima. Društvo je na izvršene transakcije primijenilo PDV po stopi od 9 %.

18 Društvo Valentina Heights dostavilo je rješenje od 15. velja?e 2013., koje je izdao na?elnik op?ine Bansko, a kojim je kategorizirao turisti?ki kompleks o kojem je rije?, to jest pansion s kapacitetom od 9 soba i 19 kreveta.

19 Dana 18. studenoga 2016. to je društvo ministerstvu na turizma (Ministarstvo turizma, Bugarska) podnijelo zahtjev za kategorizaciju tog kompleksa u kategoriju „tri zvjezdice”, s prijavljenim kapacitetom od 23 sobe i 46 kreveta.

20 Rješenjem od 7. ožujka 2019. na?elnik op?ine Bansko ukinuo je kategorizaciju pansiona koja je dodijeljena gore navedenim rješenjem.

21 Dana 27. rujna 2019. društvo Valentina Heights je ministarstvu turizma podnijelo zahtjev za kategorizaciju snack-bar-a koji se nalazi u turisti?kom kompleksu o kojem je rije? u kategoriju „dvije zvjezdice”.

22 Dana 22. srpnja, 1. listopada i 16. listopada 2019. te 16. i 18 rujna 2020. to je društvo dopunilo dokumente priložene zahtjevima za kategorizaciju o kojima je rije? u to?kama 19. i 21. ove presude.

23 Rješenjem od 21. rujna 2020. zamestnik-ministra na turizma (zamjenik ministra turizma, Bugarska) pokrenuo je postupak kategorizacije tih turisti?kih objekata te je u pogledu turisti?kog kompleksa o kojem je rije? te pripadaju?eg snack-bar-a izdao privremena rješenja koja su vrijedila do 21. sije?nja 2021.

24 Dana 4. prosinca 2020. tijelo za prihode teritorialne direkcija na Nacionalnata agencija za prihodite (Podru?na uprava Nacionalne agencije za javne prihode, Bugarska) izdalo je za porezna razdoblja ožujka 2019. i lipnja 2019. te za porezno razdoblje od kolovoza 2019. do velja?e 2020. porezno rješenje o prijavljenom PDV-u, koje je potvr?eno odlukom Direktora od 22. velja?e 2021.

25 U tom poreznom rješenju istaknuto je da je društvo Valentina Heights raspolagalo rješenjem navedenim u to?ki 18. ove presude u kad je rije? o radzoblju od 15. velja?e 2013. do 7. ožujka 2019. Stoga je utvr?eno da nakon potonjeg datuma to društvo više nije raspolagalo rješenjem o kategorizaciji turisti?kog kompleksa o kojem je rije? te da je ono posljedi?no na ra?unima koje je izdalo nakon tog datuma pogrešno iskazivalo PDV od 9 %. Stoga to društvo nije poštovalo ?lanak 40. stavak 1. to?ku 2. Pravilnika o primjeni Zakona o PDV-u, koji predvi?a da, za dokazivanje postojanja isporuka na koje se primjenjuje snižena stopa PDV-a od 9 %, osoba koja obavlja te isporuke mora, me?u ostalim, raspolagati takvim rješenjem. Stoga je, u skladu s ?lankom 66. stavkom 1. Zakona o PDV-u, na isporuke koje je društvo Valentina Heights pružilo, a da nije imalo rješenje o kategorizaciji, obra?unat dodatan PDV po redovnoj stopi PDV-a od 20 %.

26 Presudom od 6. prosinca 2021. Administrativni sud Blagoevgrad (Upravni sud u Blagoevgradu, Bugarska) prihvatio je tužbu koju je podnijelo društvo Valentina Heights protiv navedenog poreznog rješenja. Taj je sud istaknuo da je to društvo poduzelo sve potrebne korake kako bi ishodilo rješenje o kategorizaciji, s obzirom na to da je 2016. odnosno 2019. podnijelo zahtjeve o kojima je rije? u to?kama 19. i 21. ove presude, ali ministarstvo turizma nije na vrijeme izdalo zatražena rješenja o kategorizaciji, nego je izdalo privremena rješenja tek 23. rujna 2020. Stoga je navedeni sud smatrao da bi, u skladu sa sudskom praskom Suda proizašlom iz presude od 22. listopada 1998., Madgett i Baldwin (C-308/96 i C-94/97, EU:C:1998:496), poseban sustav oporezivanja turisti?kih isporuka trebalo primijeniti ovisno o prirodi djelatnosti koja se obavlja, a ne ovisno o registraciji koju ure?uje poseban zakon, u ovom slu?aju Zakon o turizmu.

27 Direktor je podnio kasacijsku žalbu protiv te presude Varhovenom administrativnom sadu

(Vrhovni upravni sud, Bugarska), sudu koji je uputio zahtjev, u kojoj tvrdi da pružanje usluga u turisti?kim objektima u pogledu kojih nije izdano rješenje o kategorizaciji ili privremeno rješenje ne treba smatrati smještajem u smislu ?lanka 66. stavka 2. Zakona o PDV-u niti na njega treba primjenjivati sniženu stopu poreza.

28 S tim u vezi sud koji je uputio zahtjev podsje?a na to da iz sudske praske Suda, a osobito iz presude od 6. svibnja 2010., Komisija/Francuska (C-94/09, EU:C:2010:253, t. 28.), proizlazi da, kada država ?lanica odlu?i iskoristiti mogu?nost koju ima na temelju ?lanka 98. stavaka 1. i 2. Direktive o PDV-u te primijeniti sniženu stopu PDV-a na kategoriju isporuka navedenu u Prilogu III. toj direktivi, ona može, pod uvjetom da pritom poštuje na?elo porezne neutralnosti, ograni?iti primjenu te snižene stope PDV-a na konkretne i posebne aspekte te kategorije.

29 Usto, taj sud isti?e da Direktiva o PDV-u ne definira pojам „smještaj koji nude hoteli ili sli?ne ustanove”, u smislu Priloga III. to?ke 12. toj direktivi.

30 Sud koji je uputio zahtjev primje?uje da, za razliku od toga, ?lanak 135. stavak 2. prvi podstavak to?ka (a) Direktive o PDV-u odre?uje da je iz oslobo?enja koje se odnosi na leasing ili iznajmljivanje nepokretnе imovine isklju?eno „pružanje smještaja, kako je definirano propisima država ?lanica, u hotelskom sektoru ili u sektoru sa sli?nom funkcijom”. Prema mišljenju tog suda, iz toga slijedi da pružanje smještaja mora biti uskla?eno s definicijama sadržanima u zakonodavstvu država ?lanica. Stavak 1. to?ka 45. Dodatnih odredaba Zakona o PDV-u definira pojam „smještaj” upu?ivanjem na Zakon o turizmu.

31 Stoga se taj sud pita može li se ?injenica da bugarsko pravo podvrgava smještaj koji nude hoteli ili sli?ne ustanove zahtjevima kategorizacije smatrati ograni?avanjem primjene snižene stope na konkretne i posebne aspekte, u smislu sudske prakse Suda ili se snižena stopa za oporezivanje takvog smještaja PDV-om treba primjenjivati ovisno o prirodi djelatnosti koja se obavlja, a ne ovisno o kategorizaciji propisanoj Zakonom o turizmu.

32 U tim je okolnostima Varhoven administrativni sud (Vrhovni upravni sud) odlu?io prekinuti postupak i uputiti Sudu sljede?a prethodna pitanja:

„1. Treba li ?lanak 98. stavak 2., u vezi s to?kom 12. Priloga III. Direktivi [o PDV-u], tuma?iti na na?in da se snižena stopa PDV-a, koja se u toj odredbi propisuje za smještaj koji nude hoteli ili sli?ne ustanove, može primjeniti ako te ustanove nisu kategorizirane u skladu s nacionalnim propisima države ?lanice [suda koji je uputio] zahtjev?

2. U slu?aju nije?nog odgovora na to pitanje, treba li ?lanak 98. stavak 2., u vezi s to?kom 12. Priloga III. Direktivi [o PDV-u], tuma?iti na na?in da dopušta selektivnu primjenu snižene porezne stope na konkretne i posebne aspekte odre?ene kategorije usluga ako je uvjet za to da se smještaj koji nude hoteli ili sli?ne ustanove može pružati samo u smještajnim objektima koji su kategorizirani u odre?enu kategoriju u skladu s nacionalnim propisima države ?lanice [suda koji je uputio] zahtjev ili za koje je izdano privremeno rješenje zbog toga što je pokrenut postupak kategorizacije?”

O prethodnim pitanjima

33 Svojim pitanjima, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li ?lanak 98. stavak 2. Direktive o PDV-u, u vezi s njezinim Prilogom III. to?kom 12., tuma?iti na na?in da mu se protivi nacionalni propis na temelju kojeg je primjena snižene stope PDV-a za smještaj koji nude hoteli ili sli?ne ustanove uvjetovana obvezom takve ustanove da raspolaže rješenjem o kategorizaciji ili privremenim rješenjem o kategorizaciji.

34 Na temelju ?lanka 96. Direktive o PDV-u, svaka država ?lanica primjenjuje istu standardnu stopu PDV-a na isporuke robe i usluga.

35 Odstupanjem od tog na?ela, ?lanak 98. te direktive predvi?a mogu?nost primjene sniženih stopa PDV-a. U tu svrhu su u Prilogu III. navedenoj direktivi taksativno navedene kategorije isporuke robe i pružanja usluga na koje se mogu primijeniti snižene stope.

36 Konkretno, Prilog III. to?ka 12. Direktive o PDV-u omogu?uje državama ?lanicama da primjene sniženu stopu PDV-a na „smještaj koji nude hoteli ili sli?ne ustanove, zajedno sa smještajem za odmor i davanje u najam zemljišta za kampiranje i prikolice”.

37 Direktiva o PDV-u ne sadržava definiciju pojma „smještaj koji nude hoteli ili sli?ne ustanove”, koja se nalazi u tom Prilogu III. to?ki 12.

38 Me?utim, ?lanak 135. stavak 2. prvi podstavak to?ka (a) Direktive o PDV-u odre?uje da je iz primjene oslobo?enja od PDV-a koje je za leasing ili iznajmljivanje nepokretne imovine predvi?eno ?lankom 135. stavkom 1. to?kom (I) te direktive isklju?eno „pružanje smještaja, kako je definirano propisima država ?lanica, u hotelskom sektoru ili u sektoru sa sli?nom funkcijom, uklju?uju?i pružanje usluga u odmorišnim kampovima ili u mjestima koja su pripremljena za korištenje kao mesta za kampiranje”.

39 S tim u vezi valja utvrditi da je tekst Priloga III. to?ke 12. Direktive o PDV-u u biti oblikovan na istovjetan na?in kao i onaj ?lanka 135. stavka 2. prvog podstavka to?ke (a) te direktive.

40 Kao što je pobliže odre?eno u potonjoj odredbi, pružanje smještaja, me?u ostalim, u hotelskom sektoru jest ono koje je „definirano propisima država ?lanica”. Sud koji je uputio zahtjev isti?e da bugarsko pravo definira pojам „smještaj” upu?ivanjem na Zakon o turizmu, na temelju kojeg smještajni objekti moraju raspolagati rješenjem o kategorizaciji ili privremenim rješenjem o kategorizaciji.

41 Sud je ve? presudio da, kako bi definirale pružanje smještaja koje treba oporezovati odstupanjem od oslobo?enja leasinga ili iznajmljivanja nepokretne imovine, u skladu s tim ?lankom 135. prvim podstavkom to?kom (a), države ?lanice raspolažu odre?enom marginom prosudbe. Posljedi?no, one moraju prilikom prenošenja te odredbe utvrditi kriterije koji im se ?ine prikladnima kako bi razlikovale oporezive transakcije i one koje to nisu (vidjeti presudu od 16. prosinca 2010., MacDonald Resorts, C-270/09, EU:C:2010:780, t. 50. i navedenu sudsku praksu).

42 S tim u vezi, u predmetnom slu?aju, iz odluke kojom se upu?uje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da su u poreznom rješenju navedenom u to?ki 25. ove presude porezna tijela smatrala da su tijekom razdoblja u kojem društvo Valentina Heights nije raspolagalo rješenjem o kategorizaciji usluge koje je to društvo pružalo trebale biti oporezovane po redovnoj stopi PDV-a, to jest stopi od 20 %, a ne po sniženoj stopi od 9 %. Stoga valja utvrditi da, iako su te usluge pružene u objektu koji nije kategoriziran na temelju Zakona o turizmu, ta su porezna tijela smatrala da su one pružene u okviru sektora hoteljerstva. Naime, da tomu nije bilo tako, navedene bi usluge bile oslobo?ene od PDV-a, u skladu s ?lankom 135. stavkom 1. to?kom (I) Direktive o PDV-u.

43 Nadalje, kad je rije? o tome mogu li države ?lanice uvjetovati primjenu snižene stope PDV-a time da objekti o kojima je rije? koji imaju rješenje o kategorizaciji ili privremeno rješenje o kategorizaciji, valja podsjetiti na to da, kao što proizlazi iz ?lanka 98. Direktive o PDV-u, primjena jedne ili dviju sniženih stopa nije obvezna. Ona je mogu?nost koja se priznaje državama

?lanicama odstupanjem od na?ela prema kojem se primjenjuje standardna stopa (presuda od 9. ožujka 2017., Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, t. 25.). Stoga države ?lanice mogu u na?elu izabrati primjenjivati sniženu stopu PDV-a na odre?ene usluge smještaja iz Priloga III. to?ke 12. Direktivi o PDV-u, a na ostale takve usluge primjenjivati standardnu stopu (vidjeti u tom smislu presudu od 27. lipnja 2019., Belgisch Syndicaat van Chiropraxie i dr., C-597/17, EU:C:2019:544, t. 45. i navedenu sudsку praksu).

44 Korištenje mogu?nosti selektivne primjene snižene stope PDV-a koja je priznata državama ?lanicama podliježe dvama uvjetima, od kojih je prvi da se u svrhe primjene snižene stope izdvoje samo konkretni i posebni aspekti kategorije isporuka o kojima je rije? a drugi da se poštuje na?elo porezne neutralnosti. (presuda od 27. velja?e 2014., Pro Med Logistik i Pongratz, C-454/12 i C-455/12, EU:C:2014:111, t. 45. i navedena sudska praksa).

45 Kako bi se najprije odredilo predstavlja li smještaj u kategoriziranim objektima konkretni i poseban aspekt kategorije koja se odnosi na smještaj koji nude hoteli i sli?ne ustanove, valja provjeriti je li tu rije? o pružanju usluga koje se kao takvo može prepoznati kao odvojeno od drugih usluga iz te kategorije (vidjeti u tom smislu presudu od 27. velja?e 2014., Pro Med Logistik i Pongratz, C-454/12 i C-455/12, EU:C:2014:111, t. 47. i navedenu sudska praksu).

46 U svojim pisanim o?itovanjima Europska komisija tvrdi da je tomu tako u predmetnom slu?aju, uzimaju?i u obzir poseban pravni okvir koji je u Bugarskoj predvi?en za kategorizaciju turisti?kih objekata, a koji tim objektima name?e cijeli niz obveza. Ona osobito navodi ?lanak 113. stavak 1. to?ku 3. Zakona o turizmu, koji predvi?a obvezu raspolaaganja osobljem koje posjeduje potrebno obrazovanje i jezi?ne kvalifikacije, a rukovode?e osoblje i potrebno radno iskustvo, ili ?lanak 133. stavak 1. tog zakona, koji predvi?a da se kategorija smještajnih objekata utvr?uje na temelju uskla?enosti s minimalnim obveznim zahtjevima za, me?u ostalim, gradnju, ure?enje i opremu te ponu?ene usluge.

47 U pogledu tih obveza Komisija upu?uje na presudu od 27. velja?e 2014., Pro Med Logistik i Pongratz (C-454/12 i C-455/12, EU:C:2014:111), u kojoj je bila rije? o tome predstavlja li gradski prijevoz putnika taksijem konkretni i poseban aspekt usluga koje pružaju poduze?a za prijevoz putnika i njihove prtljage, a u kojoj je Sud istaknuo da je pravni okvir koji se primjenjuje na taksi poduze?a mnogo stroži nego li onaj koji se primjenjuje na najam vozila s voza?em.

48 U predmetnom slu?aju, za razliku od zna?ajki predmeta u kojem je donesena presuda o kojoj je rije? u prethodnoj to?ki, ?ini se da iz nacionalnog pravnog okvira, kakav proizlazi ne samo iz informacija sadržanih u odluci kojom se upu?uje zahtjev za prethodnu odluku, nego i iz teksta samog drugog prethodnog pitanja, slijedi da u Bugarskoj svi smještajni objekti moraju biti kategorizirani na temelju Zakona o turizmu jer u protivnom oni ne mogu zakonito obavljati svoju djelatnost. Ako je tomu tako, a zada?a provjere toga je na sudu koji je uputio zahtjev, smještaj u nekategoriziranim objektima ne bi bio druga vrsta isporuke obuhva?ene kategorijom iz Priloga III. to?ke 12. Direktivi o PDV-u, nego smještaj koji nije uskla?en s nacionalnim propisom.

49 Takva bi povreda pravnog okvira mogla, u skladu s nacionalnim propisom, rezultirati sankcijama, osobito upravnim.

50 U takvoj se situaciji pak primjena redovne stope PDV-a na smještaj u nekategoriziranim objektima ne može opravdati, s obzirom na to da u Bugarskoj svaki „smještaj koji se nudi u hotelima i sli?nim ustanovama”, u smislu Priloga III., to?ke 12. Direktivi o PDV-u, mora – po samoj definiciji i uz pridržaj provjera koje mora izvršiti sud koji je uputio zahtjev – biti smještaj u kategoriziranim objektima. Slijedom toga, takav smještaj u kategoriziranim objektima ne može predstavljati konkretni i poseban aspekt kategorije navedene u toj to?ki 12., koji se kao takav može prepoznati kao odvojen od drugih pružanja usluga koje ona obuhva?a, a koje se sastoje u

pružanju smještaja u nekategoriziranim objektima, s obzirom na to da pružanje takvih usluga nije dopušteno nacionalnim propisom.

51 Drugim rije?ima, budu?i da se obveza kategorizacije predvi?ena bugarskim propisima odnosi na svaki „smještaj koji se nudi u hotelima i sli?nim ustanovama” u smislu Priloga III. to?ke 12. toj direktivi, ne može se smatrati da se tim propisom primjena snižene stope PDV-a ograni?ava na konkretnе i posebne aspekte te kategorije usluga (vidjeti u tom smislu presudu od 22. rujna 2022., The Escape Center, C-330/21, EU:C:2022:719, t. 38.), s obzirom na to da on obuhva?a sve usluge koje ulaze u navedenu kategoriju.

52 Zada?a je suda koji je uputio zahtjev da, s obzirom na nacionalne propise i ?injeni?ne okolnosti postupka koji se pred njime vodi, provjeri može li smještaj u kategoriziranom objektu predstavljati konkretni i poseban aspekt te kategorije (vidjeti u tom smislu presudu od 27. velja?e 2014., Pro Med Logistik i Pongratz, C-454/12 i C-455/12, EU:C:2014:111, t. 51.).

53 Ako bude zaklju?io da je tomu tako, sud koji je uputio zahtjev ?e zatim morati provjeriti narušava li selektivna primjena snižene stope PDV-a samo na smještajne objekte koji su kategorizirani na temelju Zakona o turizmu na?elo porezne neutralnosti.

54 Tom se na?elu protivi to da se sa sli?nom robom ili sli?nim uslugama, koje su u me?usobnom tržišnom natjecanju, razli?ito postupa s obzirom na PDV. Kako bi se utvrdilo jesu li robe ili usluge sli?ne, prije svega valja uzeti u obzir mišljenje prosje?nog potroša?a. Robe ili usluge su sli?ne kada imaju sli?ne zna?ajke i ispunjavaju iste potrebe potroša?a, ovisno o kriteriju usporedivosti u korištenju i kada postoje?e razlike znatno ne utje?u na odluku prosje?nog potroša?a o izboru jedne ili druge navedene robe ili usluge (presuda od 27. lipnja 2019., Belgisch Syndicaat van Chiropraxie i dr., C-597/17, EU:C:2019:544, t. 47. i 48. i navedena sudska praksa).

55 Stoga, ako bi se smještaj u kategoriziranom objektu trebalo smatrati pružanjem usluge koja se kao takva može prepoznati kao odvojena od smještaja u nekategoriziranom objektu, valja ispitati može li ?injenica raspolaganja rješenjem o kategorizaciji kod prosje?nog potroša?a stvoriti razliku izme?u kategoriziranih i nekategoriziranih objekata, s obzirom na to da svaki od njih može ispuniti razli?ite potrebe tog potroša?a i stoga odlu?uju?e utjecati na njegovu odluku da izabere jednu ili drugu vrstu tog smještaja.

56 To?no je da valja utvrditi to da ?injenica da su nacionalna tijela kategorizirala smještaj u na?elu može prosje?nom potroša?u pružiti jamstvo u pogledu razine, opsega i kvalitete usluga koje ?e mu biti pružene tijekom njegova boravka u hotelu ili sli?noj ustanovi. Me?utim, ne može se isklju?iti da su drugi elementi koji su lakše dostupni i koje je mogu?e redovito ažurirati, poput bilješki, fotografija ili komentara koje su ostavili drugi klijenti na internetskim platformama za rezervaciju, poput onih koje upotrebljava društvo Valentina Heights, tako?er mogli odlu?uju?e utjecati na izbor prosje?nog potroša?a, odnosno utjecati više odlu?uju?e nego li sama kategorizacija. To je pak provjera koju, ovisno o slu?aju, mora izvršiti sud koji je uputio zahtjev (presuda od 27. velja?e 2014., Pro Med Logistik i Pongratz, C-454/12 i C-455/12, EU:C:2014:111, t. 59.) ako nakon analize procijeni da, s obzirom na nacionalni propis i ?injeni?ne okolnosti postupka koji se pred njime vodi, smještaj u kategoriziranom objektu može predstavljati konkretni i poseban aspekt „smještaja koji se nudi u hotelima i sli?nim ustanovama”, u smislu Priloga III. to?ke 12. Direktive o PDV-u.

57 S tim u vezi isto tako valja istaknuti da se dvama uvjetima navedenima u to?ki 44. ove presude kojima je podvrgnuta mogu?nost selektivne primjene snižene stope PDV-a želi osigurati da države ?lanice tu mogu?nost koriste samo u okolnostima koje ?e jam?iti, me?u ostalim, spre?avanje svih mogu?ih oblika porezne utaje, izbjegavanja poreza i eventualnih zlouporaba (vidjeti u tom smislu presudu od 27. velja?e 2014., Pro Med Logistik i Pongratz, C-454/12 i

C?455/12, EU:C:2014:111, t. 45. i navedenu sudsку praksu).

58 U okviru provjera koje ?e, ovisno o slu?aju, morati provesti, sud koji je uputio zahtjev morao bi uzeti u obzir ?injenicu da se ?ini da je u predmetnom slu?aju društvo Valentina Heights stabilno obavljalo istu djelatnost jednako dobro kada je raspolagalo rješenjem o kategorizaciji, ovisno o slu?aju privremenim, kao i kada njime nije raspolagalo. Usto, iz odluke kojom se upu?uje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da su se tijekom razdoblja nad kojim je podru?na uprava Nacionalne agencije za javne prihode provela nadzor, a koje obuhva?a razdoblje od gotovo jedne godine tijekom koje to društvo nije raspolagalo rješenjem o kategorizaciji, prihodi od navedene djelatnosti obra?unavali elektroni?kim blagajnama koje su povezane s poreznom upravom. Stoga nije bila rije? o objektu koji nikada nije ispunio uvjete za kategorizaciju i koji je obavljao djelatnost bez nadzora te uprave, nego o objektu ?ije je rješenje o kategorizaciji isteklo, a da nije izdano novo rješenje u pogledu kojeg je zahtjev podnesen 18. studenoga 2016., to jest više od dvije godine prije isteka ranijeg rješenja i to neovisno o tome je li kašnjenje u izdavanju tog novog rješenja pripisivo nedjelovanju ministarstva turizma ili ?injenici da su dokumenti koje je to društvo podnijelo bili nepotpuni.

59 Naposljetu, što se ti?e toga da privremeno nepostojanje kategorizacije povrje?uje Zakon o turizmu, valja podsjetiti na to da, u skladu s ustaljenom sudscom praksom, na?elo porezne neutralnosti u podru?ju naplate PDV?a zabranjuje op?enito razlikovanje izme?u nedopuštenih i dopuštenih transakcija (presuda od 27. travnja 2023., Fluvius Antwerpen, C-677/21, EU:C:2023:348, t. 28. i navedena sudska praksa).

60 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na postavljena pitanja valja odgovoriti tako da ?lanak 98. stavak 2. Direktive o PDV-u, u vezi s njezinim Prilogom III. to?kom 12., treba tuma?iti na na?in da mu se protivi nacionalni propis na temelju kojeg je primjena snižene stope PDV-a na smještaj koji nude hoteli ili sli?ne ustanove uvjetovana obvezom takve ustanove da raspolaže rješenjem o kategorizaciji ili privremenim rješenjem o kategorizaciji, ako taj propis primjenu snižene stope PDV-a ne ograni?ava na konkretne i posebne aspekte kategorije smještaja koji nude hoteli i sli?ne ustanove ili, ako taj propis ograni?ava tu primjenu na te konkretne i posebne aspekte, on ne poštuje na?elo porezne neutralnosti.

Troškovi

61 Budu?i da ovaj postupak ima zna?aj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je суду da odlu?i o troškovima postupka. Troškovi podnošenja o?itovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadokna?uju se.

Slijedom navedenog, Sud (sedmo vije?e) odlu?uje:

?lanak 98. stavak 2. Direktive Vije?a 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedni?kom sustavu poreza na dodanu vrijednost, u vezi s njezinim Prilogom III. to?kom 12.,

treba tuma?iti na na?in da mu se:

protivi nacionalni propis na temelju kojeg je primjena snižene stope poreza na dodanu vrijednost (PDV) na smještaj koji nude hoteli ili sli?ne ustanove uvjetovana obvezom takve ustanove da raspolaže rješenjem o kategorizaciji ili privremenim rješenjem o kategorizaciji, ako taj propis primjenu snižene stope PDV-a ne ograni?ava na konkretne i posebne aspekte kategorije smještaja koji nude hoteli i sli?ne ustanove ili, ako taj propis ograni?ava tu primjenu na te konkretne i posebne aspekte, on ne poštuje na?elo porezne neutralnosti.

Potpisi

* Jezik postupka: bugarski