

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hetedik tanács)

2024. február 8.(*)

„Elzetes döntéshozatal – A hozzáadottértékadó (héta) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – 98. cikk – A tagállamok azon lehetősége, hogy bizonyos termékértékesítésekre és szolgáltatásnyújtásokra kedvezményes adómértéket alkalmazzanak – A III. melléklet 12. pontja – A szállodák vagy más hasonló létesítmények által nyújtott szállásra alkalmazható kedvezményes héamérték – E mértéknek kizárólag a kategóriába sorolási igazolással rendelkező szálláshelyekre történő alkalmazása – Az adósemlegesség elve”

A C-733/22. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Varhoven administrativen sad (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Bulgária) a Bírósághoz 2022. november 29-én érkezett, 2022. november 18-i határozatával terjesztett el?

a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachnoosiguritelna praktika” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

és

a „Valentina Heights” EOOD

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hetedik tanács),

tagjai: F. Biltgen tanácselnök, N. Wahl és M. L. Arastey Sahún (előadó) bírák,

előtanácsnok: M. Szpunar,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachnoosiguritelna praktika” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite képviselőjében E. Pavlova,
- a „Valentina Heights” EOOD képviselőjében D. D. Dimitrova advokat,
- az Európai Bizottság képviselőjében A. Armenia és D. Drambozova, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a előtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a előtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 98. cikke (2) bekezdésének és III. melléklete 12. pontjának értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (a nemzeti állami adóhatóság központi közigazgatásának szófiái „adó? és társadalombiztosítási jogorvoslati és gyakorlati igazgatóságának” igazgatója, Bulgária; a továbbiakban: Direktor) és a „Valentina Heights” EOOD között a hozzáadottérték?adó (héa) kedvezményes mértékének e társaság tevékenységeire egy olyan id?szakban történ? alkalmazása tárgyában folyamatban lév? jogvitában terjesztették el?, amelynek során a társaság az általa üzemeltetett szálláshely tekintetében nem rendelkezett kategóriába sorolási igazolással.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 96. cikke ekképp rendelkezik:

„A tagállamok egy általános HÉA?mértéket alkalmaznak, amelyet minden egyes tagállam az adóalap százalékában határoz meg, és amely azonos a termékértékesítésre és a szolgáltatásnyújtásra.”

4 Ezen irányelv 98. cikkének (1) és (2) bekezdése el?írja:

„(1) A tagállamok egy vagy két kedvezményes adómértéket alkalmazhatnak.

(2) A kedvezményes adómértéket csak a III. mellékletben szerepl? kategóriák termékértékesítéseire és szolgáltatásnyújtásaira lehet alkalmazni.

[...]”

5 Az említett irányelv 135. cikkének szövege a következ?:

„(1) A tagállamok mentesítik az adó alól a következ? ügyleteket:

[...]

l) az ingatlanok bérbe? és haszonbérbeadása.

(2) Az alábbi ügyletekre nem vonatkozik az (1) bekezdés l) pontjában említett adómentesség:

a) a tagállamok jogszabályaiban meghatározott szállásadás a szállodaiparban vagy hasonló ágazatokban, beleértve a nyári táborokat vagy a kempingeket;

[...]”

6 A héairányelv III. melléklete tartalmazza az olyan termékek és szolgáltatások jegyzékét, amelyek értékesítésére a 98. cikkben említett kedvezményes adómértéket lehet alkalmazni. E melléklet 12. pontja a következő szolgáltatásokat említi:

„szállodák vagy más hasonló létesítmények által nyújtott szállás, beleértve az üdülőhelyi szállásbiztosítást, továbbá a kempingek és lakókocsiparkok férőhelyeinek bérbeadását is”.

A bolgár jog

A héátörvény

7 A zakon za danak varhu dobavenata stoynostnak (a hozzáadottértékadó-ról szóló törvény; a DV 2006. augusztus 4-én 63. száma) az alapügyre alkalmazandó változata (a továbbiakban: héátörvény) 66. §-a értelmében:

„(1) Az adó mértéke 20% a következő ügyletek esetében:

1. adóköteles értékesítések, kivéve a kifejezetten nulla százalékos adómérték alá tartozóként feltüntetett értékesítéseket.

[...]

(2) [...] A szállodák vagy más hasonló létesítmények által nyújtott szállásra vonatkozó adó mértéke 9%, az üdülőhelyi szállásbiztosítást, továbbá a kempingek és lakókocsiparkok férőhelyeinek bérbeadását is beleértve.

[...]”

8 A héátörvény kiegészítő rendelkezései 1. §-ának 45. pontja elírja, hogy e törvény alkalmazásában „szálláshely” alatt „a [zakon za turizma (a turizmusról szóló törvény; a DV 2013. március 26-án 30. száma)] kiegészítő rendelkezéseinek 69. pontja értelmében vett alapvető idegenforgalmi szolgáltatások értendők, kivéve az általános turisztikai szolgáltatás nyújtását”.

A héátörvény végrehajtási rendelete

9 A pravilnik za prilagane na zakona za danak varhu dobavenata stoynost (a hozzáadottértékadó-ról szóló törvény végrehajtásáról szóló rendelet; a DV 2006. szeptember 15-én 76. száma) „Szállodák által kínált szálláshelyek” című 40. §-ának (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A [héátörvény] 66. §-ának (2) bekezdése szerinti szolgáltatások bizonyításához, amennyiben a szolgáltatást idegenforgalmi létesítményekben szállást biztosító személy nyújtja, e személynek a következőkkel kell rendelkeznie:

1. a vendégek érkezési nyilvántartásának másolata;

2. az idegenforgalmi létesítmény kategóriába sorolási igazolása;

3. a szolgáltatásra vonatkozó számla, kivéve, ha a [héátörvény] 113. §-ának (3) bekezdése értelmében ilyen számla kiállítása nem kötelező.”

Az idegenforgalomról szóló törvény

10 Az idegenforgalomról szóló törvény 111. §-ának szövege a következő:

„(1) Bulgária területén a szállodai vagy vendéglátóipari tevékenységet csak a jelen törvény szerint osztályozott idegenforgalmi létesítményekben lehet folytatni.

(2) [...] A besorolást a [Ministara na turizma (idegenforgalmi miniszter, Bulgária)] és az önkormányzatok polgármesterei vagy az általuk felhatalmazott köztisztviselők végzik a jelen törvényben meghatározott intézménytípusok és kategóriák tekintetében.

[...]”

11 E törvény 113. §-ának (1) bekezdése értelmében:

„A szálloda vagy vendéglátóipari tevékenységet olyan személy végezheti, aki:

[...]

3. a megkövetelt szakmai és nyelvi képesítéssel bíró személyzettel rendelkezik, a vezető beosztású személyzet számára előírt szolgálati idővel.”

12 Az említett törvény 114. §-ának 1. és 2. pontja előírja:

„Az idegenforgalmi létesítményekben szálloda és/vagy vendéglátóipari tevékenységet [...] végző személyek kötelesek:

1. idegenforgalmi szolgáltatásokat kategóriába sorolt idegenforgalmi létesítményben vagy olyan létesítményben nyújtani, amely számára osztályba sorolási eljárás megindításáról szóló ideiglenes igazolást állítottak ki;

2. olyan idegenforgalmi létesítményben nyújtani az idegenforgalmi szolgáltatásokat, amely megfelel a vonatkozásában megállapított kategória követelményeinek [...]”

13 Ugyanezen törvény 133. §-ának (1) bekezdése ekképp rendelkezik:

„A szálláshelyek, valamint kiegészítő vendéglátóipari és szórakoztató létesítmények [...] kategóriáját az építésre, a berendezésre és a felszerelésre, a szolgáltatására, a kínált szolgáltatásokra, valamint a személyzet szakmai és nyelvi képesítésére vonatkozó kötelező minimumkövetelményeknek való megfelelés alapján kell meghatározni [...]”

14 Az idegenforgalomról szóló törvény kiegészítő rendelkezéseinek 1. §-a előírja:

„A jelen törvény alkalmazásában:

[...]

69. »Alapvető idegenforgalmi szolgáltatások«: szállás, étkezés, szállítás.

[...]”

15 A turizmusról szóló törvényt módosító és kiegészítő törvény átmeneti és záró rendelkezéseinek 121. §-a értelmében:

„A 2013. március 26. [a turizmusról szóló törvény hatálybalépésének időpontja] előtt kategóriába sorolt idegenforgalmi létesítmények esetében a besorolási dokumentumokat 2019-ben kell

benyújtani.”

Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

16 A Valentina Heights egy bolgár jog szerinti társaság, amelynek tevékenységi köre többek között idegenforgalmi, étkeztetési, szállodai és utazásszervezési tevékenységeket foglal magában. E társaságot a héatörvény vonatkozásában 2016. december 13-án vették nyilvántartásba.

17 E társaságnál adóellenőrzést végeztek a 2016. december 13. és 2020. február 29. közötti időszakra vonatkozóan. Ezen ellenőrzés során megállapításra került, hogy ezen időszakban az említett társaság egy Bansko városban (Bulgária) található, magánszemélyek tulajdonában lévő, lakásokból álló szintén „Valentina Heights” elnevezésű idegenforgalmi komplexumot vett bérbe (a továbbiakban: szóban forgó idegenforgalmi komplexum). Az e komplexum részét képező, magántulajdonban lévő ingatlanok kezelésére vonatkozó szerződések szerint ezen ingatlanok tulajdonosai elfogadták, hogy a Valentina Heights az említett ingatlanokat a nevükben harmadik személyek számára kezelje, tartsa karban és adja bérbe. Így az említett időszakban e társaság szállásadási tevékenységet végzett az említett komplexumban. Az e tevékenységből származó bevételeket az adóhatósághoz bekötött elektronikus pénztárgépekkel és banki úton könyvelték el. A társaság 9%-os héamértéket alkalmazott a teljesített ügyletekre.

18 A Valentina Heights egy 2013. február 15-én Bansko polgármestere által kiállított igazolást nyújtott be, amely a szóban forgó idegenforgalmi komplexumot, vagyis egy 9 szobával és 19 ágyval rendelkező vendégházat kategóriába sorolta.

19 2016. november 18-án e társaság kérelmet nyújtott be a Ministerstvo na turizma-hoz (idegenforgalmi minisztérium, Bulgária) ezen komplexumnak a „háromcsillagos” kategóriába történő besorolása céljából, 23 szobából és 46 ágyból álló bejelentett kapacitással.

20 2019. március 7-i határozatával Bansko polgármestere visszavonta a vendégháznak a fent említett igazolás által engedélyezett besorolását.

21 2019. szeptember 27-én a Valentina Heights kérelmet nyújtott be az idegenforgalmi minisztériumhoz a szóban forgó idegenforgalmi komplexumhoz tartozó büfé „kétcsillagos” kategóriába történő besorolása iránt.

22 E társaság 2019. július 22-én, október 1-jén és október 16-án, valamint 2020. szeptember 16-án és 18-án kiegészítette a jelen ítélet 19. és 21. pontjában említett, besorolás iránti kérelmekhez csatolt dokumentumokat.

23 2020. szeptember 21-i határozatával a zamestnik-Ministara na turizma (idegenforgalmi miniszterhelyettes, Bulgária) ezen idegenforgalmi létesítmények besorolására irányuló eljárást indított, és a szóban forgó idegenforgalmi komplexum és az ahhoz tartozó büfé tekintetében 2021. január 21-ig érvényes ideiglenes igazolásokat állított ki.

24 2020. december 4-én a Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite (a nemzeti központi adóhatóság területi igazgatósága, Bulgária) adóbevételekért felelős szolgálatai a 2019 márciusa és 2019 júniusa, valamint a 2019 augusztusa és 2020 februárja közötti adómegállapítási időszakra vonatkozóan a bevallott héa utólagos megállapításáról szóló határozatot bocsátottak ki, amelyet a Direktor 2021. február 22-i határozatával helybenhagyott.

25 Ezen utólagos adómegállapításról szóló értesítés megállapította, hogy a Valentina Heights a 2013. február 15. és 2019. március 7. közötti időszakra vonatkozóan rendelkezett a jelen ítélet 18.

pontjában említett igazolással. Ily módon megállapításra került, hogy ezen utóbbi időpontot követően e társaság nem rendelkezett a szóban forgó idegenforgalmi komplexumra vonatkozó kategóriába sorolási igazolással, és így tévesen tüntetett fel 9%-os héát az általa az említett időpontot követően kiállított számlákon. Ennélfogva az említett társaság nem tartotta tiszteletben a héatörvény végrehajtási rendelete 40. §-a (1) bekezdésének 2. pontját, amely elírja, hogy a 9%-os kedvezményes héamérték alá tartozó szolgáltatások létezésének bizonyításához az e szolgáltatásokat nyújtó személynek többek között ilyen igazolással kell rendelkeznie. Ennek megfelelően a héatörvény 66. §-a (1) bekezdésének értelmében kiegészítendő héát számítottak fel annak érdekében, hogy a Valentina Heights által kategóriába sorolási igazolás nélkül nyújtott szolgáltatásokra az általános 20%-os héamérték vonatkozzon.

26 2021. december 6-ii ítéletével az Administrativen sad Blagoevgrad (blagoevgradi közigazgatási bíróság, Bulgária) helyt adott a Valentina Heights által az említett utólagos adómegállapításról szóló határozattal szemben benyújtott keresetnek. E bíróság megállapította, hogy e társaság minden szükséges lépést megtett a kategóriába sorolási igazolás megszerzése érdekében, mivel 2016-ban, illetve 2019-ben benyújtotta a jelen ítélet 19. és 21. pontjában említett kérelmeket, de az idegenforgalmi minisztérium nem bocsátotta ki időben a kért kategóriába sorolási igazolásokat, mivel az ideiglenes engedélyeket csak 2020. szeptember 23-án adta ki. Az említett bíróság ennek megfelelően azt állapította meg, hogy a Bíróságnak különösen az 1998. október 22-ii Madgett és Baldwin ítéletből (C-308/96 és C-94/97, EU:C:1998:496) eredő ítélkezési gyakorlata értelmében a turisztikai szolgáltatások adóztatására vonatkozó különös szabályozást a végzett tevékenység jellege alapján kell alkalmazni, nem pedig egy különös törvény, a jelen esetben az idegenforgalomról szóló törvény által szabályozott nyilvántartásba vételtől függően.

27 A Direktor felülvizsgálati kérelmet nyújtott be ezen ítélettel szemben a kérdést előterjesztő bírósághoz, a Varhoven administrativen sadhoz (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Bulgária), arra hivatkozva, hogy a kategóriába sorolási igazolással vagy ideiglenes tanúsítvánnyal nem rendelkező idegenforgalmi létesítményekben történő szolgáltatásnyújtás nem tekinthető a héatörvény 66. §-ának (2) bekezdése értelmében vett szálláshelynek, és nem is alkalmazható rá kedvezményes adómérték.

28 E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság arra emlékeztet, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlatából, és különösen a 2010. május 6-ii Bizottság kontra Franciaország ítéletből (C-94/09, EU:C:2010:253, 28. pont) az következik, hogy amennyiben valamely tagállam úgy dönt, hogy él a héairányelv 98. cikkének (1) és (2) bekezdésében biztosított azon lehetőséggel, hogy az ezen irányelv III. mellékletében szereplő valamely szolgáltatáskategória esetében kedvezményes héamértéket alkalmazzon, az adósemlegesség elvének tiszteletben tartása mellett lehetősége van e kedvezményes adómérték alkalmazását e kategória egyes konkrét és egyedi részleteire korlátozni.

29 Ezenfelül e bíróság kiemeli, hogy a héairányelv nem határozza meg az ezen irányelv III. mellékletének 12. pontja értelmében vett, „szállodák vagy más hasonló létesítmények által nyújtott szállás” fogalmát.

30 A kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy ezzel szemben a héairányelv 135. cikke (2) bekezdése első albekezdésének a) pontja úgy rendelkezik, hogy az ingatlanok bérbeadására és haszonbérbeadására vonatkozó adómentesség hatálya nem terjed ki „a tagállamok jogszabályaiban meghatározott szállásadás[ra] a szállodaiparban vagy hasonló ágazatokban”. E bíróság szerint ebből az következik, hogy a szálláshelyeknek a tagállami jogszabályokban szereplő fogalommeghatározásoknak kell megfelelniük. Márpedig a héatörvény kiegészítő rendelkezései 1. §-ának 45. pontja a „szálláshely” fogalmát az idegenforgalomról szóló törvényre

való hivatkozással határozza meg.

31 Következésképpen e bíróság arra keresi a választ, hogy az a tény, hogy a bolgár jog a szállodákban és hasonló létesítményekben nyújtott szállást kategóriába sorolási követelményektől teszi függővé, úgy tekinthető-e, mint amely a Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében a kedvezményes adómérték alkalmazását konkrét és egyedi részletekre korlátozza, vagy az ilyen szálláshelyre vonatkozó kedvezményes héamértéket a végzett tevékenység jellegétől, nem pedig az idegenforgalomról szóló törvény által megkövetelt kategóriába sorolástól függően kell alkalmazni.

32 E körülmények között a Varhoven administrativen sad (legfelsőbb közigazgatási bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából következőkérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a [héairányelv] 98. cikkének az ezen irányelv III. mellékletének 12. pontjával összefüggésben értelmezett (2) bekezdését, hogy az e rendelkezésben a szállodák vagy más hasonló létesítmények által nyújtott szállás tekintetében előírt kedvezményes héamérték alkalmazható, ha e létesítmények nincsenek kategóriába sorolva a [kérdést előterjesztő bíróság tagállama] nemzeti jogszabályainak megfelelően?

2) Az e kérdésre adandó nemleges válasz esetén úgy kell-e értelmezni a [héairányelv] 98. cikkének az ezen irányelv III. mellékletének 12. pontjával összefüggésben értelmezett (2) bekezdését, hogy az lehetővé teszi a kedvezményes héamértéknek valamely adott szolgáltatáskategória egyes konkrét és egyedi részleteire történő szelektív alkalmazását, ha ennek az a feltétele, hogy a szállodák vagy más hasonló létesítmények általi szállásnyújtásra csak olyan szálláshelyeken kerülhet sor, amelyek a [kérdést előterjesztő bíróság tagállama] nemzeti jogszabályainak megfelelően kategóriába vannak sorolva, vagy amelyek tekintetében ideiglenes igazolást állítottak ki arról, hogy a kategóriába sorolásra irányuló eljárás indult?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

33 Kérdéseivel, amelyeket célszerű együttesen vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelv 98. cikkének (2) bekezdését az ezen irányelv III. melléklete 12. pontjával összefüggésben, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében a szállodákban és hasonló létesítményekben nyújtott szállásra vonatkozó kedvezményes héamérték alkalmazása egy ilyen létesítmény tekintetében azon kötelezettségnek van alárendelve, hogy az kategóriába sorolási igazolással vagy ideiglenes kategóriába sorolási igazolással rendelkezzen.

34 A héairányelv 96. cikke értelmében minden tagállam ugyanazt az általános héamértéket alkalmazza a termékértékesítésre és a szolgáltatásnyújtásra.

35 Ezen elvvel eltérve, ezen irányelv 98. cikke előírja annak lehetőségét, hogy a tagállamok kedvezményes héamértékeket alkalmazzanak. E célból az említett irányelv III. melléklete kimerítő jelleggel sorolja fel azon termékek és szolgáltatások kategóriáit, amelyekre kedvezményes adómértéket lehet alkalmazni.

36 Közelebbről, a héairányelv III. mellékletének 12. pontja lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy azok kedvezményes adómértéket alkalmazzanak a „szállodák vagy más hasonló létesítmények által nyújtott szállás[ra], beleértve az üdülőhelyi szállásbiztosítást, továbbá a kempingek és lakókocsi-parkok férőhelyeinek bérbeadását is”.

37 A héairányelv nem tartalmazza az e III. melléklet 12. pontjában szereplő, „szállodák és

hasonló létesítmények által nyújtott szállás” fogalmának meghatározását.

38 Ugyanakkor a héairányelv 135. cikke (2) bekezdése első albekezdésének a) pontja úgy rendelkezik, hogy az ezen irányelv 135. cikke (1) bekezdésének I) pontjában az ingatlanok haszonbérbeadására és bérbeadására vonatkozóan elírt héamentesség nem vonatkozik „a tagállamok jogszabályaiban meghatározott szállásadás[ra] a szállodaiparban vagy hasonló ágazatokban, beleértve a nyári táborokat vagy a kempingeket”.

39 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a héairányelv III. melléklete 12. pontjának szövege lényegében megegyezik ezen irányelv 135. cikke (2) bekezdése első albekezdése a) pontjának szövegével.

40 Amint azt ez utóbbi rendelkezés elírja, a többek között a szállodaiparban végzett szállásadás alatt „a tagállamok jogszabályaiban meghatározott” szállásadást kell érteni. Márpedig a kérdést elterjesztő bíróság rámutat, hogy a bolgár jog a „szállás” fogalmát az idegenforgalomról szóló törvényre való hivatkozással határozza meg, amelynek értelmében a szálláshelyeknek kategóriába sorolási igazolással vagy ideiglenes kategóriába sorolási igazolással kell rendelkezniük.

41 A Bíróság már megállapította, hogy az e 135. cikk (2) bekezdése első albekezdésének a) pontja szerinti ingatlanok bérbe- és haszonbérbeadására vonatkozó mentességtől eltérően adóköteles szálláshelyadás fogalmának meghatározása során mérlegelési mozgástérrel rendelkeznek. Következésképpen e rendelkezés átültetésekor a tagállamok feladata, hogy az adóköteles és nem adóköteles ügyletek megkülönböztetésére alkalmasnak ítélt kritériumokat vezessenek be (lásd ebben az értelemben: 2010. december 16-ai MacDonald Resorts ítélet, C-270/09, EU:C:2010:780, 50. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

42 E tekintetben a jelen ügyben az elzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a jelen ítélet 25. pontjában említett utólagos adómegállapításról szóló határozatban az adóhatóság úgy ítélte meg, hogy abban az időszakban, amelynek során a Valentina Heights nem rendelkezett kategóriába sorolási igazolással, az e társaság által nyújtott szolgáltatásokat az általános héamérték, vagyis a 20%-os adómértékkel, nem pedig a 9%-os kedvezményes adómértékkel kellett volna számlázni. Meg kell tehát állapítani, hogy még ha e szolgáltatásokat nem az idegenforgalomról szóló törvény értelmében osztályozott létesítményben nyújtották is, ezen adóhatóság azokat a szállodaágazat keretében végzett szálláshelyadásnak tekintette. Ha ugyanis nem ez lett volna a helyzet, az említett szolgáltatások a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének I) pontja értelmében héamentesek lettek volna.

43 Ezt követően, azon kérdést illetően, hogy a tagállamok a kedvezményes héamérték alkalmazásának lehetőségét alárendelhetik-e azon feltételnek, hogy az érintett létesítmények kategóriába sorolási igazolással vagy ideiglenes kategóriába sorolási igazolással rendelkezzenek, emlékeztetni kell arra, hogy – amint az a héairányelv 98. cikkének szövegéből kitűnik – az egy vagy két kedvezményes adómérték alkalmazása nem kötelező. E rendelkezés alkalmazása a tagállamok számára elismert lehetőség, azon elvtől való eltérésként, miszerint az általános adómérték alkalmazandó (2017. március 9-ai Oxycure Belgium ítélet, C-573/15, EU:C:2017:189, 25. pont). Következésképpen a tagállamok fűszabály szerint dönthetnek úgy, hogy a héairányelv III. mellékletének 12. pontjában említett egyes szálláshelyszolgáltatásokra kedvezményes héamértéket, míg más ilyen szolgáltatásokra az általános adómértéket alkalmazzák (lásd ebben az értelemben: 2019. június 27-ai Belgisch Syndicaat van Chiropraxie és társai ítélet, C-597/17, EU:C:2019:544, 45. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

44 Ahhoz, hogy a tagállamok élhessenek a kedvezményes héamérték szelektív alkalmazására vonatkozó lehetőségükkel, két feltétel együttes teljesülése szükséges, egyrészt az, hogy a

kedvezményes adómérték alkalmazása érdekében a szóban forgó szolgáltatáskategóriának csak a konkrét és sajátos területeit különítsék el, másrészt pedig az, hogy tartsák tiszteletben az adósemlegesség elvét (2014. február 27-i Pro Med Logistik és Pongratz ítélet, C-454/12 és C-455/12, EU:C:2014:111, 45. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

45 Először is, annak meghatározása érdekében, hogy a kategóriába sorolt létesítményekben történő szállásadás a szállodákban és hasonló létesítményekben nyújtott szállásadásra vonatkozó kategória konkrét és sajátos területét képezi-e, azt kell megvizsgálni, hogy önmagában, az e kategórián belüli más szolgáltatásoktól elkülönülten azonosítható szolgáltatásnyújtásról van-e szó (lásd ebben az értelemben: 2014. február 27-i Pro Med Logistik és Pongratz ítélet, C-454/12 és C-455/12, EU:C:2014:111, 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

46 Az Európai Bizottság írásbeli észrevételeiben azt állítja, hogy a jelen ügyben ez a helyzet áll fenn, tekintettel az idegenforgalmi létesítmények kategóriába sorolásának tekintetében Bulgáriában előírt sajátos jogi háttérre, amely számos kötelezettséget ró rájuk. A Bizottság elsősorban az idegenforgalomról szóló törvény 113. cikke (1) bekezdésének 3. pontját említi, amely előírja annak kötelezettségét, hogy a szükséges szakmai és nyelvi képesítéssel bíró személyzettel kell rendelkezni, valamint a vezetőik számára előírt szolgálati időt, illetve e törvény 133. cikkének (1) bekezdését említi, amely előírja, hogy az szálláshelyek kategóriáját többek között az építésre, berendezésre és felszerelésre, valamint a kínált szolgáltatásokra vonatkozó kötelező minimumkövetelményeknek való megfelelés alapján kell meghatározni.

47 E kötelezettségekre tekintettel a Bizottság a 2014. február 27-i Pro Med Logistik és Pongratz ítéletre (C-454/12 és C-455/12, EU:C:2014:111) hivatkozik, amely arra a kérdésre vonatkozott, hogy a városi taxis személyszállítás az utasok és útipoggyászuk szállításával foglalkozó vállalkozások által nyújtott szolgáltatások konkrét és sajátos területének minősül-e, és amelyben a Bíróság megállapította, hogy a taxivállalkozásokra alkalmazandó jogi keret sokkal szigorúbb, mint a gépkocsikat vezetővel együtt kölcsönző vállalkozásokra alkalmazandó jogi keret.

48 Márpedig a jelen ügyben az előző pontban említett ítélet alapjául szolgáló ügy jellemzőivel ellentétben a nemzeti jogi háttérben – amint az nem csupán az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban szolgáltatott információkból, hanem magából az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdés szövegéből is kitűnik – láthatóan az következik, hogy Bulgáriában valamennyi szálláshelyül szolgáló létesítményt az idegenforgalomról szóló törvény értelmében kategóriába kell sorolni, és ennek hiányában nem gyakorolhatják jogszerűen tevékenységüket. Ha ez az eset áll fenn – aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata –, a kategóriába nem sorolt létesítményekben történő elhelyezés nem a héairányelv III. mellékletének 12. pontjában említett kategóriába tartozó más típusú szolgáltatás, hanem a nemzeti szabályozásnak nem megfelelő szálláshely.

49 A nemzeti jogi háttér ilyen megsértése a nemzeti szabályozásnak megfelelően esetlegesen szankciókat, és elsősorban közigazgatási szankciókat vonhat maga után.

50 Ezzel szemben egy ilyen helyzetben az általános héamértéknek a kategóriába nem sorolt létesítményekben történő szállásadásra történő alkalmazása nem igazolható, mivel Bulgáriában minden, a héairányelv III. mellékletének 12. pontja értelmében vett a „szállodák vagy más hasonló létesítmények által nyújtott szállás[nak]” *per definitionem* – és a kérdést elterjesztő bíróság által elvégzendő vizsgálatokra is figyelemmel – kategóriába sorolt létesítményekben található szállásnak kell lennie. Következésképpen a minősített létesítményekben történő ilyen szállásadás nem minősülhet az e 12. pontban említett kategória konkrét és sajátos területének, amelyet az e kategóriába tartozó, kategóriába nem sorolt létesítményekben történő szállásadásból álló, más szolgáltatásoktól elkülönítve lehet azonosítani, mivel az ilyen szolgáltatásokat a nemzeti szabályozás nem engedélyezi.

51 Másként fogalmazva, amennyiben a bolgár szabályozásban előírt, kategóriába sorolási kötelezettség az ezen irányelv III. mellékletének 12. pontja értelmében vett „szállodák vagy más hasonló létesítmények által nyújtott szállás[ra]” vonatkozik, e szabályozás nem tekinthető úgy, mint amely a kedvezményes héamérték alkalmazását e szolgáltatáskategória konkrét és sajátos területeire korlátozza (lásd ebben az értelemben: 2022. szeptember 22-ii The Escape Center ítélet, C-330/21, EU:C:2022:719, 38. pont), mivel az az említett kategóriába tartozó valamennyi szolgáltatást lefedi.

52 A kérdést elterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy a nemzeti szabályozás és az előtte folyamatban lévő jogvita ténybeli körülményeinek fényében egy kategóriába sorolt létesítményben történő szállásadás az ugyanezen kategória konkrét és sajátos területének minősülhet-e (lásd ebben az értelemben: 2014. február 27-ii Pro Med Logistik és Pongratz ítélet, C-454/12 és C-455/12, EU:C:2014:111, 51. pont).

53 Abban az esetben, ha arra a következtetésre jutna, hogy ez a helyzet áll fenn, a kérdést elterjesztő bíróságnak másodsorban azt kell megvizsgálnia, hogy sérti-e az adósemlegesség elvét a kedvezményes héamértéknek kizárólag azon szálláshelyekre történő szelektív alkalmazása, amelyeket az idegenforgalomról szóló törvény alapján kategóriába soroltak.

54 Ezen elvvel ellentétes, ha az egymással versenyző hasonló árukat vagy szolgáltatásokat a hÉa szempontjából eltérően kezelik. Annak meghatározása céljából, hogy a termékek vagy a szolgáltatásnyújtások hasonlóké, elsősorban az átlagos fogyasztó szempontját kell figyelembe venni. A termékek vagy a szolgáltatásnyújtások hasonlóak, amennyiben a felhasználásuk alapján való összehasonlításuk azt mutatja, hogy azonos tulajdonságokkal rendelkeznek, és a fogyasztók azonos igényeinek kielégítésére szolgálnak, valamint amennyiben a fennálló különbségek nem befolyásolják jelentősen az átlagos fogyasztó arra irányuló döntését, hogy az említett termékek vagy szolgáltatások közül melyiket vegye igénybe (2019. június 27-ii Belgisch Syndicaat van Chiropraxie és társai ítélet, C-597/17, EU:C:2019:544, 47. és 48. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

55 Ennek megfelelően, ha a kategóriába sorolt létesítményben történő szállásadást úgy kell tekinteni, mint amely önmagában egy kategóriába nem sorolt létesítményben történő szállásadástól elkülönítetten azonosítható szolgáltatásnyújtásnak minősül, azt kell megvizsgálni, hogy az a tény, hogy egy létesítmény rendelkezik kategóriába sorolási igazolással, az átlagos fogyasztó szemében különbséget jelenthet-e a kategóriába sorolt és a kategóriába nem sorolt létesítmények között, mivel ezek mindegyike olyan jellegű, hogy megfeleljen e fogyasztó eltérő igényeinek, és ezért meghatározó befolyást gyakorol a fogyasztó azon döntésére, hogy e szállástípusok közül az egyiket vagy a másikat válassza.

56 Mindazonáltal meg kell állapítani, hogy egy létesítménynek a nemzeti hatóságok által történő kategóriába sorolása fősabály szerint garanciát nyújthat az átlagos fogyasztó számára a

szállodában vagy hasonló létesítményben való tartózkodása során számára nyújtott szolgáltatások szintjét, terjedelmét és minőségét illetően. Ugyanakkor nem zárható ki, hogy más, könnyebben hozzáférhető és rendszeresen frissíthető elemek – mint például a Valentina Heights által használtakhoz hasonló online foglalási platformokon más ügyfelek által hagyott minősítések, fényképek és hozzászólások – szintén meghatározó befolyást gyakorolhatnak az átlagos fogyasztó döntésére, sőt még meghatározóbb jellegű befolyást gyakorolhatnak, mint maga a kategóriába sorolás. Ezt azonban adott esetben a kérdést elterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia (2014. február 27-ii Pro Med Logistik és Pongratz ítélet, C-454/12 és C-455/12, EU:C:2014:111, 59. pont), ha az elemzést követően úgy ítélné meg, hogy a nemzeti szabályozásra és az elütte folyamatban lévő jogvita tényállására tekintettel a kategóriába sorolt létesítményben történő szállásadás a héairányelv III. mellékletének 12. pontja értelmében vett, „szállodák vagy más hasonló létesítmények által nyújtott szállás” konkrét és sajátos területének minősülhet.

57 E tekintetben azt is meg kell állapítani, hogy a jelen ítélet 44. pontjában említett két feltétel, amelyekből a kedvezményes héamérték alkalmazásának lehetősége függ, annak biztosítására irányul, hogy a tagállamok csak olyan feltételek mellett élhessenek e lehetőséggel, amelyek többek között bármely adócsalás, adóelkerülés és minden esetleges visszaélés megelőzését garantálják (2014. február 27-ii Pro Med Logistik és Pongratz ítélet, C-454/12 és C-455/12, EU:C:2014:111, 45. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

58 Azon vizsgálatok keretében, amelyeket adott esetben el kell végeznie, a kérdést elterjesztő bíróság figyelembe veheti azt a tényt is, hogy a jelen ügyben úgy tűnik, hogy a Valentina Heights ugyanazt a tevékenységet végezte állandó jelleggel, akkor is, amikor az adott esetben ideiglenes kategóriába sorolási igazolással rendelkezett, és akkor is, amikor nem rendelkezett ilyen igazolással. Ezenfelül, az elzetes döntéshozatalra utaló határozatból az tűnik ki, hogy a nemzeti adóhatóság területi igazgatósága által ellenőrzött időszakban, amely azt a közel egyéves időszaktól foglalja magában, amelynek során e társaság nem rendelkezett kategóriába sorolási igazolással, az említett társaság tevékenységeiből származó bevételeket az adóhatósághoz bekötött elektronikus pénztárgépek segítségével könyvelték el. Nem olyan létesítményről van tehát szó, amely soha nem felelt meg a kategóriába sorolás feltételeinek, és e hatóság ellenőrzése nélkül működött, hanem egy olyan létesítményről, amelynek kategóriába sorolási igazolása nélkül járt le, hogy a 2016. november 18-án – azaz több mint két évvel a korábbi igazolás lejártát követően – kérelmezett új igazolást kiállították volna, függetlenül attól, hogy ezen új igazolás kiállításának késedelme az idegenforgalmi minisztérium tétlenségének vagy annak a ténynek tudható-e be, hogy az ugyanezen társaság által benyújtott dokumentumok hiányosak voltak.

59 Végül, azt a tényt illetően, hogy a kategóriába sorolás átmeneti hiánya sérti az idegenforgalomról szóló törvényt, emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az adósemlegesség elvével a héakivetés területén ellentétes a jogszerű és a jogszerűtlen ügyletek általában való megkülönböztetése (lásd ebben az értelemben: 2023. április 27-ii Fluvius Antwerpen ítélet, C-677/21, EU:C:2023:348, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

60 A fenti megfontolások összességére tekintettel az elterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 98. cikkének (2) bekezdését az ezen irányelv III. melléklete 12. pontjával összefüggésben úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében a szállodákban és hasonló létesítményekben nyújtott szállásra vonatkozó kedvezményes héamérték alkalmazása egy ilyen létesítmény tekintetében azon kötelezettségnek van alárendelve, hogy az kategóriába sorolási igazolással vagy ideiglenes kategóriába sorolási igazolással rendelkezzen, mivel e szabályozás a kedvezményes héamérték alkalmazását nem

korlátozza a szállodákban és hasonló létesítményekben nyújtott szálláshely?szolgáltatások kategóriájának konkrét és sajátos területeire, illetve amennyiben e szabályozás a kedvezményes héamérték alkalmazását e konkrét és sajátos területekre korlátozza, nem tartja tiszteletben a héasemlegesség elvét.

A költségekr?l

61 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt folyamatban lév? eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr?l. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthet?k meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (hetedik tanács) a következ?képpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv 98. cikke (2) bekezdését ezen irányelv III. mellékletének 12. pontjával összefüggésben

a következ?képpen kell értelmezni:

azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében a szállodákban és hasonló létesítményekben nyújtott szállásra vonatkozó hozzáadottérték?adó (héta) kedvezményes mértékének alkalmazása egy ilyen létesítmény tekintetében azon kötelezettségnek van alárendelve, hogy az kategóriába sorolási igazolással vagy ideiglenes kategóriába sorolási igazolással rendelkezzen, mivel e szabályozás a kedvezményes héamérték alkalmazását nem korlátozza a szállodákban és hasonló létesítményekben nyújtott szálláshely?szolgáltatások kategóriájának konkrét és sajátos területeire, illetve amennyiben e szabályozás a kedvezményes héamérték alkalmazását e konkrét és sajátos területekre korlátozza, nem tartja tiszteletben a héasemlegesség elvét.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: bolgár.