

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (septintoji kolegija) SPRENDIMAS

2024 m. vasario 8 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – 98 straipsnis – Valstybių narių galimybė taikyti lengvatinį PVM tarifą tam tikrų prekių tiekimui ir paslaugų teikimui – III priedo 12 punktas – Lengvatinis PVM tarifas viešbučių ir panašių įstaigų teikiamoms apgyvendinimo paslaugoms – Šio tarifo taikymas tik klasifikavimo pažymėjimų turintiems apgyvendinimo įstaigoms – Mokesčių neutralumo principas“

Byloje C-733/22

dėl *Varhoven administrativen sad* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Bulgarija) 2022 m. lapkričio 18 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2022 m. lapkričio 29 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

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

prieš

„Valentina Heights“ EOOD

TEISINGUMO TEISMAS (septintoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas F. Biltgen, teisėjai N. Wahl ir M. L. Arastey Sahún (pranešėja),

generalinis advokatas M. Szpunar,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

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

– „Valentina Heights“ EOOD, atstovaujamos advokat D. D. Dimitrova,

– Europos Komisijos, atstovaujamos A. Armenia ir D. Drambozova,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos

direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; toliau – PVM direktyva) 98 straipsnio 2 dalies ir III priedo 12 punkto išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Sofijos skundų ir praktikos mokesčių ir socialinio draudimo srityje direkcijos prie Nacionalinės pajamų agentūros centrinės administracijos direktorius, Bulgarija, toliau – *Direktor*) ir „*Valentina Heights*“ EOOD ginčų dėl lengvatinio pridėtinės vertės mokesčio (PVM) tarifo taikymo šios bendrovės veiklai laikotarpiu, kuriuo ji neturėjo savo valdomos apgyvendinimo įstaigos klasifikavimo pažymėjimo.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 96 straipsnyje nustatyta:

„Valstybės narės taiko standartinį PVM tarifą, kurį kiekviena valstybė narė nustato kaip tam tikrą procentą nuo apmokestinamosios vertės ir kuris turi būti toks pats prekė tiekimui bei paslaugų teikimui.“

4 Šios direktyvos 98 straipsnio 1 ir 2 dalyse numatyta:

„1. Valstybės narės gali taikyti vieną arba du lengvatinius tarifus.

2. Lengvatiniai tarifai taikomi tik III priede nustatytoms kategorijoms priklausančių prekių tiekimui ar paslaugų teikimui.

<...>“

5 Minutos direktyvos 135 straipsnis suformuluotas taip:

„1. Valstybės narės PVM neapmokestina šie sandoriai, pagal kuriuos:

<...>

l) nekilnojamojo turto lizingas [finansinį nuoma] ar nuomą.

2. 1 dalies I punkte numatyta išimtis netaikoma:

a) apgyvendinimo paslaugų, kaip jas apibrėžia valstybių narių įstatymai, teikimui viešbučiuose ar panašiuose veikuose vykdančiuose įstaigose, įskaitant apgyvendinimą poilsio vietose ar stovyklauti įrengtose vietose;

<...>“

6 PVM direktyvos III priede yra prekės ir paslaugos, kurias tiekiant ir teikiant gali būti taikomi 98 straipsnyje nurodyti lengvatiniai tarifai, sąrašas. Šio priedo 12 punkte nurodytos šios paslaugos:

„viešbutių ir panašių įstaigų teikiamos apgyvendinimo paslaugos, įskaitant apgyvendinimą per atostogas ir stovyklavietes ar namelių-autopriekabų [prikabinių namelių] stovėjimo vietų nuomą.“

Bulgarijos teisė

PVM ?statymas

7 Pagrindin?s bylos aplinkyb?ms taikytinos redakcijos *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas, DV, Nr. 63, 2006 m. rugpj??io 4 d., toliau – PVM ?statymas) 66 straipsnyje nustatyta:

„(1) Mokes?io tarifas yra 20 % už:

1) apmokestinam? tiekim?, išskyrus t?, kuris aiškiai nurodytas kaip apmokestinamas nuliniu tarifu.

<...>

(2) <...> Taikomas 9 % mokes?io tarifas už viešbu?i? ir panaši? ?staig? teikiamas apgyvendinimo paslaugas, ?skaitant apgyvendinim? per atostogas ir stovyklavie?i? ar priekabini? nameli? stov?jimo viet? nuom?.

<...>“

8 PVM ?statymo papildom? nuostat? 1 straipsnio 45 punkte numatyta, kad šiame ?statyme „apgyvendinimas“ yra „pagrindin?s turizmo paslaugos, kaip jos suprantamos pagal [*Zakon za turizma* (Turizmo ?statymas) (DV, Nr. 30, 2013 m. kovo 26 d.)] papildom? nuostat? [1 dalies] 69 punkt?, išskyrus bendrojo turizmo paslaug? teikim?“.

PVM ?statymo ?gyvendinimo tvarka

9 *Pravilnik za prilagane na zakona za danak varhu dobavenata stoynost* (PVM ?statymo ?gyvendinimo tvarka) (DV, Nr. 76, 2006 m. rugs?jo 15 d.) 40 straipsnio „Viešbu?i? teikiamos apgyvendinimo paslaugos“ 1 dalyje nustatyta:

„Siekiant pagr?sti [PVM] ?statymo 66 straipsnio 2 dalyje nurodytas paslaugas, apgyvendinimo turistin?se ?staigose paslaug? teikiantis asmuo turi tur?ti:

1) turist? atvykimo registro kopij?;

2) turistin?s ?staigos klasifikavimo pažym?jim?;

3) paslaug? teikimo s?skait? fakt?r?, išskyrus atvejus, kai tokios s?skaitos fakt?ros išrašyti neprivaloma pagal [PVM] ?statymo 113 straipsnio 1 dal?.“

Turizmo ?statymas

10 Turizmo ?statymo 111 straipsnis suformuluotas taip:

„(1) Bulgarijos teritorijoje viešbu?i? ar maitinimo veikla gali b?ti vykdoma tik pagal š? ?statym? klasifikuotose turizmo ?staigose.

2. <...> [*Ministra na turizma* (turizmo ministras, Bulgarija)] ir savivaldybi? merai arba j? ?galioti pareig?nai klasifikuoja šiame ?statyme nurodyt? r?ši? ?staigas ir kategorijas.

<...>“

11 Šio ?statymo 113 straipsnio 1 dalyje ?tvirtinta:

„Viešbu?i? ar restoran? veikla gali verstis subjektas, kuris:

<...>

3) turi darbuotoj?, turin?i? reikiam? profesin? ir kalbin? kvalifikacij?, o vadovaujantys darbuotojai – reikiam? darbo staž?.“

12 Šio ?statymo 114 straipsnio 1 ir 2 punktuose numatyta:

„Viešbu?i? ir (arba) maitinimo paslaugas turizmo ?staigose <...> teikiantys asmenys privalo:

1) teikti turizmo paslaugas klasifikuotoje turizmo ?staigoje arba ?staigoje, kuriai išduotas laikinasis pažym?jimas d?l prad?tos klasifikavimo proced?ros;

2) teikti turizmo paslaugas turizmo ?staigoje, atitinkan?ioje jai priskirtos kategorijos reikalavimus. <...>“

13 To paties ?statymo 133 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Apgyvendinimo ?staig? ir j? pagalbin? maitinimo ir pramog? ?staig? <...> kategorija nustatoma pagal atitikt? privalomiems minimaliems reikalavimams, susijusiems su statyba, išd?stymu ir ?ranga, aptarnavimu, teikiamomis paslaugomis, darbuotoj? profesine ir kalbine kvalifikacija. <...>“

14 Turizmo ?statymo papildom? nuostat? 1 straipsnyje numatyta:

„Šiame ?statyme vartojamos tokios s?vokos:

<...>

69) „Pagrindin?s turizmo paslaugos“ – tai: apgyvendinimas, maistas ir transportas.

<...>“

15 ?statymo, kuriuo iš dalies kei?iamas ir papildomas Turizmo ?statymas, pereinamojo laikotarpio ir baigiam?j? nuostat? 121 straipsnyje nurodyta:

„Turizmo ?staig?, klasifikuot? iki 2013 m. kovo 26 d. [Turizmo ?statymo ?sigaliojimo data], klasifikavimo dokumentai turi b?ti pateikti 2019 m.“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

16 *Valentina Heights* yra pagal Bulgarijos teis? ?steigta bendrov?, kurios veiklos sritys, be kita ko, apima turizm?, maitinimo, viešbu?i? paslaugas ir kelioni? organizavim?. 2016 m. gruodžio 13 d. ji buvo ?registruota pagal PVM ?statym?.

17 Buvo atliktas šios bendrovės mokestinis patikrinimas už laikotarpį nuo 2016 m. gruodžio 13 d. iki 2020 m. vasario 29 d. Per šį patikrinimą buvo nustatyta, kad tuo laikotarpiu minėta bendrovė išsinuomojo privatiems asmenims priklausančią butų kompleksą „Valentina Heights“ (toliau – nagrinjamas turistinis kompleksas), esantį Bansko mieste (Bulgarija). Pagal kompleksui priklausančio privataus nekilnojamojo turto valdymo sutartis šio turto savininkai sutiko, kad *Valentina Heights* į vardą tvarkytų, prižiūrėtų ir išnuomotų šį turtą tretiesiems asmenims. Taigi tuo laikotarpiu ši bendrovė vykdė apgyvendinimo minėtame komplekse veiklą. Pajamos iš veiklos buvo apskaitytos per elektroninius kasos aparatus, prijungtus prie mokesčių administratoriaus ir per bankus. Bendrovė taikė 9 % PVM tarifą už įvykdytus sandorius.

18 *Valentina Heights* pateikė 2013 m. vasario 15 d. Bansko savivaldybės mero išduotą pažymėjimą, pagal kurį klasifikuotas nagrinjamas turistinis kompleksas, t. y. svečių namai su 9 kambariais ir 19 lovų.

19 2016 m. lapkričio 18 d. bendrovė pateikė *Ministerstvo na turizma* (Turizmo ministerija, Bulgarija) prašymą priskirti šį kompleksą prie „trijų žvaigždučių“ kategorijos (deklaruotas pajūgumas – 23 kambariai ir 46 lovos).

20 2019 m. kovo 7 d. įsakymu Bansko savivaldybės meras atšaukė minėtą svečių namų pažymėjimą.

21 2019 m. rugsėjo 27 d. *Valentina Heights* pateikė Turizmo ministerijai prašymą priskirti užkandinę, priklausančią aptariamam turizmo kompleksui, prie „dviejų žvaigždučių“ kategorijos.

22 2019 m. liepos 22 d., spalio 1 d., spalio 16 d., taip pat 2020 m. rugsėjo 16 ir 18 d. bendrovė papildė dokumentus, pridėjus prie šio sprendimo 19 ir 21 punktuose nurodytą prašymą klasifikuoti.

23 2020 m. rugsėjo 21 d. įsakymu *zamestnik-ministra na turizma* (turizmo viceministras, Bulgarija) pradėjo šio turizmo įstaigą klasifikavimo procedūrą ir išdavė nagrinjamam turizmo kompleksui ir su juo susijusiai užkandinei laikinuosius pažymėjimus, galiojusius iki 2021 m. sausio 21 d.

24 2020 m. gruodžio 4 d. pajamų tarnyba prie *Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Nacionalinių pajamų agentūros teritorinė direkcija, Bulgarija) pateikė pranešimą apie deklaruoto PVM perskaičiavimą, patvirtintą 2021 m. vasario 22 d. *Direktor* sprendimu, už 2019 m. kovo mėn. ir 2019 m. birželio mėn. mokestinius laikotarpius, taip pat laikotarpį nuo 2019 m. rugpjūčio mėn. iki 2020 m. vasario mėn.

25 Pranešime apie mokesčių perskaičiavimą pažymėta, kad *Valentina Heights* turėjo šio sprendimo 18 punkte nurodytą pažymėjimą už laikotarpį nuo 2013 m. vasario 15 d. iki 2019 m. kovo 7 d. Taigi buvo konstatuota, kad po tos datos bendrovė neturėjo nagrinjamo turistinio komplekso klasifikavimo pažymėjimo, todėl po tos datos išrašytose sąskaitose faktrose klaidingai nurodė 9 % PVM. Vadinas, minėta bendrovė nesilaikė PVM įstatymo įgyvendinimo tvarkos 40 straipsnio 1 dalies 2 punkto, kuriame numatyta, jog tam, kad pagrįstai, jog teikiamos paslaugos, kurioms taikomas lengvatinis 9 % PVM tarifas, šias paslaugas teikiantis asmuo turi, be kita ko, turėti tokį pažymėjimą. Taigi pagal PVM įstatymo 66 straipsnio 1 dalį buvo apskaičiuotas papildomas PVM, *Valentina Heights* suteiktoms paslaugoms be klasifikavimo pažymėjimo taikant standartinį 20 % PVM tarifą.

26 2021 m. gruodžio 6 d. sprendimu *Administrativen sad Blagoevgrad* (Blagojevgrado administracinis teismas, Bulgarija) patenkino *Valentina Heights* skundą dėl minėto pranešimo apie mokesčių perskaičiavimą. Tas teismas pažymėjo, kad bendrovė įmėsi visą būtina veiksmą, kad

gaut? klasifikavimo pažymėjimą, nes 2016 ir 2019 m. pateikt? atitinkamai šio sprendimo 19 ir 21 punktuose nurodytus prašymus, tačiau Turizmo ministerija laiku neišdav? prašom? klasifikavimo pažymėjimą – laikinuosius pažymėjimus ji išdav? tik 2020 m. rugsėjo 23 d. Taigi min?tas teismas nusprend?, kad pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją, vis? pirma suformuot? 1998 m. spalio 22 d. Sprendime *Madgett ir Baldwin* (C-308/96 ir C-94/97, EU:C:1998:496), speciali turizmo paslaug? apmokestinimo schema turi b?ti taikoma atsižvelgiant ? vykdomos veiklos pobūd?, o ne ? registravim?, reglamentuojam? specialiu ?statymu, šiuo atveju – Turizmo ?statymu.

27 Direktor d?l šio sprendimo pateikt? kasacin? skund? *Varhoven administrativen sad* (Vyriausiasis administracinis teismas, Bulgarija), t. y. prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teisme, teigdamas, kad paslaug? teikimas turizmo ?staigose, neturin?iose klasifikavimo pažymėjimo ar laikinojo pažymėjimo, neturi b?ti laikomas apgyvendinimo paslaugomis, kaip tai suprantama pagal PVM ?statymo 66 straipsnio 2 dal?, ir joms neturi b?ti taikomas lengvatinis mokes?io tarifas.

28 Šiuo klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas primena, kad iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, vis? pirma iš 2010 m. geguž?s 6 d. Sprendimo *Komisija / Pranc?zija* (C-94/09, EU:C:2010:253, 28 punktas), matyti, kad, kai valstyb? nar? nusprendžia pasinaudoti PVM direktyvos 98 straipsnio 1 ir 2 dalyse numatyta galimybe taikyti lengvatin? PVM tarif? šios direktyvos III priede nurodytai paslaug? kategorijai, laikydamosi mokes?io neutralumo principo ji turi galimyb? apriboti šio lengvatinio PVM tarifo taikym? konkrečioms ir specifiniams šios kategorijos aspektams.

29 Be to, šis teismas pažymi, kad PVM direktyvoje neapibr?žta s?voka „viešbu?i? ir panaši? ?staig? teikiamos apgyvendinimo paslaugos“, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos III priedo 12 punkt?.

30 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas pažymi, kad, atvirkščiai, PVM direktyvos 135 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos a punkte nustatyta, kad su nekilnojamojo turto finansine nuoma ir nuoma susij?s neapmokestinimas netaikomas „apgyvendinimo paslaug?, kaip jas apibr?žia valstybi? nari? ?statymai, teikimui viešbu?iuose ar panaši? veikl? vykdan?iose ?staigose“. Šio teismo teigimu, darytina išvada, kad apgyvendinimo sandoriai turi atitikti valstybi? nari? teis?s aktuose pateiktas apibr?žtis. PVM ?statymo papildom? nuostat? 1 straipsnio 45 punkte s?voka „apgyvendinimas“ apibr?žta darant nuorod? ? Turizmo ?statym?.

31 Jam kyla klausimas, ar tai, kad pagal Bulgarijos teis? viešbu?i? ir panaši? ?staig? teikiamoms apgyvendinimo paslaugoms taikomi klasifikavimo reikalavimai, gali b?ti laikoma lengvatinio tarifo taikymo ribojimu konkrečioms ir specifiniams aspektams, kaip tai suprantama pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją, ar lengvatinis tarifas tokio apgyvendinimo apmokestinimui PVM tur?t? b?ti taikomas atsižvelgiant ? vykdomos veiklos pobūd?, o ne ? pagal Turizmo ?statym? reikalaujam? klasifikacij?.

32 Šiomis aplinkyb?mis *Varhoven administrativen sad* (Aukščiausiasis administracinis teismas) nusprend? sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar [PVM direktyvos] 98 straipsnio 2 dalis, siejama su III priedo 12 punktu, turi b?ti aiškinama taip, kad lengvatinis PVM tarifas, kuris pagal ši? nuostat? yra numatytas viešbu?i? ir panaši? ?staig? teikiamoms apgyvendinimo paslaugoms, gali b?ti taikomas, jei šios ?staigos nėra klasifikuotos pagal [prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo] valstyb?s nar?s nacionalin?s teis?s aktus?

2. Jei š? klausim? b?t? atsakyta neigiamai: ar tokiu atveju [PVM direktyvos] 98 straipsnio 2

dalys, siejama su III priedo 12 punktu, turi būti aiškinama taip, kad pagal šią nuostatą leidžiama selektyviai taikyti lengvatinių tarifų konkretiems ir specifiniams tam tikros paslaugų kategorijos aspektams, kai reikalaujama, kad viešbučiai ir panašios įstaigos apgyvendinimo paslaugos būtų teikiamos tik tose apgyvendinimo vietose, kurios pagal [prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo] valstybės narės nacionalinės teisės aktus yra klasifikuotos ar dėl kurių išduotas laikinasis pažymėjimas apie pradžios klasifikavimo procedūrą“

Dėl prejudicinio klausimo

33 Savo klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 98 straipsnio 2 dalis, siejama su šios direktyvos III priedo 12 punktu, turi būti aiškinama taip, kad pagal ją draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias lengvatinis PVM tarifas viešbučiai ir panašios įstaigos teikiamoms apgyvendinimo paslaugoms taikomas su sąlyga, kad šios įstaigos turi klasifikavimo pažymėjimą arba laikinąjį klasifikavimo pažymėjimą.

34 Pagal PVM direktyvos 96 straipsnį kiekviena valstybės narė prekių tiekimui ir paslaugų teikimui taiko tą patį standartinį PVM tarifą.

35 Nukrypstant nuo šio principo, šios direktyvos 98 straipsnyje numatyta galimybė taikyti lengvatinius PVM tarifus. Tam minėtos direktyvos III priede išsamiai išvardytos prekių tiekimo ir paslaugų teikimo kategorijos, kurioms gali būti taikomi lengvatiniai tarifai.

36 Konkrečiai kalbant, pagal PVM direktyvos III priedo 12 punktą valstybės narės leidžiama taikyti lengvatinį PVM tarifą „viešbučiai ir panašios įstaigos teikiamoms apgyvendinimo paslaugoms, skaitant apgyvendinimą per atostogas ir stovyklaviečių ar priekabinių namelių stovėjimo vietas“.

37 PVM direktyvos III priedo 12 punkte nepateikta sąvokos „viešbučiai ir panašios įstaigos teikiamos apgyvendinimo paslaugos“ apibrėžties.

38 PVM direktyvos 135 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos a punkte numatyta, kad šios direktyvos 135 straipsnio 1 dalies I punkte numatytas neapmokestinimas PVM, susijęs su nekilnojamojo turto finansine nuoma ir nuoma, netaikomas „apgyvendinimo paslaugų, kaip jas apibrėžia valstybių narių statymai, teikimui viešbučiuose ar panašiose veiklų vykdančiose įstaigose, skaitant apgyvendinimą poilsia vietose ar stovyklauti rengtose vietose“.

39 Šiuo klausimu reikia konstatuoti, kad PVM direktyvos III priedo 12 punktas iš esmės suformuluotas taip pat, kaip ir šios direktyvos 135 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos a punktas.

40 Kaip nurodyta pastarojoje nuostatoje, apgyvendinimo paslaugos, be kita ko, susijusios su viešbučiais, turi būti suprantamos taip, „kaip jas apibrėžia valstybių narių statymai“. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad Bulgarijos teisėje sąvoka „apgyvendinimas“ apibrėžiama darant nuorodą į Turizmo statymą, pagal kurį apgyvendinimo įstaigos turi turėti klasifikavimo pažymėjimą arba laikinąjį klasifikavimo pažymėjimą.

41 Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad apibrėždamos apgyvendinimo sandorius, kurie turi būti apmokestinami nukrypstant nuo nekilnojamojo turto nuomos neapmokestinimo pagal šio 135 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos a punktą, valstybės narės turi diskreciją. Todėl jos, perkeldamos šią nuostatą, turi nustatyti kriterijus, kurie, kaip jos mano, yra tinkami, kad būtų galima atskirti apmokestinamuosius ir neapmokestinamuosius sandorius (šiuo klausimu žr. 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *MacDonald Resorts*, C-270/09, EU:C:2010:780, 50 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

42 Nagrinėjamu atveju iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad šio sprendimo 25 punkte minėtame pranešime apie mokesčio perskaičiavimą mokesčių institucijos nusprendė, jog laikotarpiu, kai *Valentina Heights* neturėjo klasifikavimo pažymėjimo, už šios bendrovės suteiktas paslaugas turėjo būti išrašytos sėskaitos faktūros taikant standartinį PVM tarifą, t. y. 20 % tarifą, o ne lengvatinį 9 % tarifą. Taigi reikia konstatuoti, kad nors šios paslaugos buvo suteiktos įstaigoje, kuri nekvalifikuota pagal Turizmo įstatymą, šios mokesčių institucijos jas laikė apgyvendinimo viešbučiuose sandoriais. Iš tiesų, jei taip nebūtų, minėtos paslaugos būtų buvusios neapmokestinamos PVM pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies I punktą.

43 Dėl klausimo, ar valstybės narės gali galimybei taikyti lengvatinį PVM tarifą nustatyti sąlygą, kad atitinkamos įstaigos turėtų klasifikavimo pažymėjimą arba laikinąjį klasifikavimo pažymėjimą, reikia priminti, kad, kaip matyti iš PVM direktyvos 98 straipsnio formuluotės, vieno ar dviejų lengvatinių tarifų taikymas nėra privalomas. Tai yra valstybės narės pripažįstama galimybė, nukrypstant nuo principo, kad turi būti taikomas standartinis tarifas (2017 m. kovo 9 d. Sprendimo *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, 25 punktas). Valstybės narės iš esmės gali pasirinkti taikyti lengvatinį PVM tarifą tam tikroms apgyvendinimo paslaugoms, numatytoms PVM direktyvos III priedo 12 punkte, ir standartinį tarifą kitoms iš šių paslaugų (šiuo klausimu žr. 2019 m. birželio 27 d. Sprendimo *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie ir kt.*, C-597/17, EU:C:2019:544, 45 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

44 Nustatytos dvi valstybės narės suteiktos galimybės diferencijuotai taikyti lengvatinį PVM tarifą sąlygos: pirma, siekiant taikyti lengvatinį tarifą, reikia atskirti tik konkrečius ir specifinius nagrinėjamos teikiamų paslaugų kategorijos aspektus ir, antra, laikytis mokesčių neutralumo principo (2014 m. vasario 27 d. Sprendimo *Pro Med Logistik ir Pongratz*, C-454/12 ir C-455/12, EU:C:2014:111, 45 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

45 Siekiant nustatyti, pirma, ar apgyvendinimas klasifikuotose įstaigose yra konkretus ir specifinis kategorijos, susijusios su viešbučių ir panašių įstaigų teikiamu apgyvendinimu, aspektas, reikia išnagrinėti, ar tai yra paslaugos teikimas, kurį galima identifikuoti atskirai nuo kitų šios kategorijos paslaugų teikimo (šiuo klausimu žr. 2014 m. vasario 27 d. Sprendimo *Pro Med Logistik ir Pongratz*, C-454/12 ir C-455/12, EU:C:2014:111, 47 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

46 Europos Komisija savo rašytinėse pastabose teigia, kad taip yra nagrinėjamu atveju atsižvelgiant į Bulgarijoje numatytą specifinį teisinį pagrindą turistų įstaigų klasifikavimui, kuriuo joms nustatomos įvairios pareigos. Jis, be kita ko, mini Turizmo įstatymo 113 straipsnio 1 dalies 3 punktą, kuriame numatyta pareiga turėti reikalaujamą profesinį ir kalbinį kvalifikaciją turintius darbuotojus ir vadovaujantiems darbuotojams reikalaujamą darbo stažą, arba šio įstatymo 133 straipsnio 1 dalį, kurioje numatyta, kad apgyvendinimo įstaigų kategorija nustatoma laikantis minimalių privalomų reikalavimų, susijusių, be kita ko, su statyba, išdėstymu, įranga ir teikiamomis paslaugomis.

47 Dėl šių pareigų Komisija daro nuorodą į 2014 m. vasario 27 d. Sprendimą *Pro Med Logistik ir Pongratz* (C-454/12 ir C-455/12, EU:C:2014:111), susijusį su klausimu, ar keleivių vežimas

mieste taksi yra konkretus ir specifinis keleivių ir bagažo gabenimo paslaugų aspektas, ir kuriame Teisingumo Teismas pažymėjo, kad taksi paslaugoms taikomas teisinis pagrindas yra daug griežtesnis nei tas, kuris taikomas automobilių nuomos su vairuotoju paslaugoms.

48 Nagrinėjamu atveju, priešingai nei bylos, kurioje priimtas pirmesniame punkte nurodytas sprendimas, atrodo, kad iš nacionalinės teisės akto, kaip aišku ne tik iš sprendime dalyko prašymo priimti prejudicinį sprendimą pateiktos informacijos, bet ir iš pačios antrojo prejudicinio klausimo formuluotės, matyti, kad Bulgarijoje visos apgyvendinimo įstaigos turi būti klasifikuojamos pagal Turizmo įstatymą ir be šio klasifikavimo jos negali teisėtai vykdyti savo veiklos. Jei taip yra, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, apgyvendinimas neklasifikuotose įstaigose būtų ne kitos rūšies paslaugos, priskirtinos prie PVM direktyvos III priedo 12 punkte nurodytos kategorijos, o nacionalinės teisės aktų neatitinkantis apgyvendinimas.

49 Dėl tokio nacionalinės teisės akto pažeidimo pagal nacionalinės teisės aktus gali būti taikomos, be kita ko, administracinės, sankcijos.

50 Vis dėlto tokiu atveju standartinio PVM tarifo taikymas apgyvendinimui neklasifikuotose įstaigose negali būti pateisinamas, nes Bulgarijoje bet kokios „viešbučių ir panašių įstaigų teikiamos apgyvendinimo paslaugos“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos III priedo 12 punktą, iš esmės ir su sąlyga, kad tai patikrins prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, turi būti apgyvendinimo klasifikuotose įstaigose paslaugos. Todėl toks apgyvendinimas kvalifikuotose įstaigose negali būti konkretus ir specifinis šiame 12 punkte nurodytos kategorijos aspektas, kurį galima atskirti nuo kitų šiai kategorijai priklausančių paslaugų, kurias sudaro apgyvendinimas neklasifikuotose įstaigose, nes pagal nacionalinės teisės aktus tokios paslaugos nėra leidžiamos.

51 Kitaip tariant, kadangi Bulgarijos teisės aktuose numatyta klasifikavimo pareiga taikoma visoms „viešbučių ir panašių įstaigų teikiamoms apgyvendinimo paslaugoms“, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos III priedo 12 punktą, šie teisės aktai negali būti laikomi ribojančiais lengvatinio PVM tarifo taikymą konkrečioms ir specifiniams šios paslaugų kategorijos aspektams (šiuo klausimu žr. 2022 m. rugsėjo 22 d. Sprendimo *The Escape Center*, C-330/21, EU:C:2022:719, 38 punktą), nes ji apima visas prie šios kategorijos priskiriamas paslaugas.

52 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgdamas į nacionalinės teisės aktus ir jam pateiktas faktines aplinkybes, turės patikrinti, ar apgyvendinimas klasifikuotoje įstaigoje gali būti konkretus ir specifinis tos pačios kategorijos aspektas (šiuo klausimu žr. 2014 m. vasario 27 d. Sprendimo *Pro Med Logistik ir Pongratz*, C-454/12 ir C-455/12, EU:C:2014:111, 51 punktą).

53 Jei priimtų prie išvados, kad taip, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turėtų patikrinti, ar diferencijuotai taikant lengvatinį PVM tarifą tik apgyvendinimo įstaigoms, kurios klasifikuojamos pagal Turizmo įstatymą, pažeidžiamas mokesčių neutralumo principas.

54 Pagal šį principą draudžiama, kad panašios prekės ar paslaugos, konkuruojančios viena su kita, PVM požiūriu būtų vertinamos skirtingai. Siekiant nustatyti, ar prekės arba paslaugos yra panašios, iš esmės reikia atsižvelgti į vidutinio vartotojo požiūrą. Prekės ar paslaugos yra panašios, kai turi analogišką savybę ir, atsižvelgiant į panašumo naudojant kriterijų, tenkina tuos pačius vartotojų poreikius, taip pat, kai esami skirtumai nedaro didelės įtakos vidutinio vartotojo sprendimui naudotis viena ar kita iš šių prekių ar paslaugų (2019 m. birželio 27 d. Sprendimo *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie ir kt.*, C-597/17, EU:C:2019:544, 47 ir 48 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).

55 Taigi, jeigu apgyvendinimas klasifikuotoje įstaigoje turi būti laikomas paslaugų teikimu, kurį

galima identifikuoti atskirai nuo apgyvendinimo nekvalifikuotoje ?staigoje, reik?t? išnagrin?ti, ar tik?tina, kad klasifikavimo pažym?jimo tur?jimo faktas vidutinio vartotojo poži?riu sukuria skirtum? tarp klasifikuot? ir neklasifikuot? apgyvendinimo ?staig?, iš kuri? kiekviena gali patenkinti skirtingus vartotojo poreikius, tod?l tur?ti lemiam? ?tak? vartotojo sprendimui pasirinkti vien? ar kit? apgyvendinimo r?š?.

56 Žinoma, reikia konstatuoti, kad nacionalini? valdžios institucij? atliekamas ?staigos kvalifikavimas iš principo gali vidutinio vartotojo poži?riu užtikrinti paslaug?, kurios bus teikiamos jam b?nant viešbutyje ar panašioje ?staigoje, lyg?, apimt? ir kokyb?. Vis d?lto negalima atmesti galimyb?s, kad kiti veiksniai, kurie yra lengviau prieinami ir gali b?ti reguliariai atnaujinami, kaip antai kit? klient? vertinimai, nuotraukos ir komentarai, palikti internetin?se rezervavimo platformose, pavyzdžiui, tokiose, kokiomis naudojasi *Valentina Heights*, taip pat gali tur?ti lemiam? ?tak? vidutinio vartotojo pasirinkimui ir gal net didesn? nei pats klasifikavimas. Vis d?lto prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas prireikus tur?t? atlikti patikrinim? (2014 m. vasario 27 d. Sprendimo *Pro Med Logistik ir Pongratz*, C?454/12 ir C?455/12, EU:C:2014:111, 59 punktas), ar atlik?s analiz? jis nuspr?st?, kad, atsižvelgiant ? nacionalin?s teis?s aktus ir jam pateiktas faktines aplinkybes, apgyvendinimas klasifikuotoje ?staigoje gali b?ti konkretus ir specifinis „viešbu?i? ir panaši? ?staig? teikiam? apgyvendinimo paslaug?“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos III priedo 12 punkt?, aspektas.

57 Šiuo klausimu taip pat reikia pažym?ti, kad šio sprendimo 44 punkte nurodytomis dviem s?lygomis, kuriomis numatyta galimyb? pasirinktinai taikyti lengvatin? PVM tarif?, siekiama užtikrinti, kad valstyb?s nar?s šia galimybe pasinaudot? tik esant tokiai situacijai, kai, be kita ko, užtikrinama, kad b?t? užkirstas kelias bet kokiam galimam suk?iavimui, vengimui ar piktnaudžiavimui (šiuo klausimu žr. 2014 m. vasario 27 d. Sprendimo *Pro Med Logistik ir Pongratz*, C?454/12 ir C?455/12, EU:C:2014:111, 45 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

58 Atlikdamas patikrinimus, kurie prireikus tur?t? b?ti vykdomi, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas gal?t? atsižvelgti ? tai, kad nagrin?jamu atveju *Valentina Heights*, atrodo, nuolat vykd? t? pa?i? veikl? tiek tuomet, kai tur?jo klasifikavimo pažym?jim? (ir laikin?j?), tiek tada, kai jo netur?jo. Be to, iš sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad per nacionalin?s pajam? agent?ros teritorin?s direkcijos tikrint? laikotarp?, kuris apima ir beveik visus metus, per kuriuos bendrov? netur?jo klasifikavimo pažym?jimo, iš šios bendrov?s veiklos gautos pajamos buvo apskaitytos naudojant elektroninius kasos aparatus, prijungtus prie mokes?i? administratoriaus. Taigi kalbama ne apie ?staig?, kuri niekada netenkino klasifikavimo s?lyg? ir nevykd? šio administratoriaus tikrinamos veiklos, o apie ?staig?, kurios klasifikavimo pažym?jimo galiojimo terminas baig?si ir 2016 m. lapkri?io 18 d. prašytas naujas pažym?jimas nebuvo išduotas, t. y. prašytas likus daugiau nei dvejiems metams iki ankstesnio pažym?jimo galiojimo pabaigos, neatsižvelgiant ? tai, ar v?lavim? išduoti š? nauj? pažym?jim? l?m? Turizmo ministerijos neveikimas, ar tai, kad tos pa?ios bendrov?s pateikti dokumentai buvo neišsam?s.

59 Galiausiai d?l aplinkyb?s, kad laikinas neklasifikavimas pažeidžia Turizmo ?statym?, reikia priminti, kad pagal suformuot? jurisprudencij? mokes?i? neutralumo principas PVM surinkimo srityje draudžia bendrai diferencijuoti neteis?tus ir teis?tus sandorius (1923 m. balandžio 27 d. Sprendimo *Fluvius Antwerpen*, C?677/21, EU:C:2023:348, 28 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

60 Atsižvelgiant ? visa tai, kas išd?styta, ? pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 98 straipsnio 2 dalis, siejama su šios direktyvos III priedo 12 punktu, turi b?ti aiškinama taip, kad pagal j? draudžiami nacionalin?s teis?s aktai, pagal kuriuos lengvatinis PVM tarifas taikomas viešbu?i? ir panaši? ?staig? teikiamoms apgyvendinimo paslaugoms su s?lyga, kad tokia ?staiga privalo tur?ti klasifikavimo pažym?jim? arba laikin?j? klasifikavimo pažym?jim?, jei

šie teisės aktai neapriboja lengvatinio PVM tarifo taikymo viešbučių ir panašiuose taikomių apgyvendinimo paslaugų kategorijos specifiniams ir konkretiems aspektams, o jei apriboja šio taikymo tokiems konkretiems ir specifiniams aspektams, jie neatitinka mokesčių neutralumo principo.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

61 Kadangi šis procesas pagrindinis bylos šalims yra vienas iš etapų prašymui priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (septintoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 98 straipsnio 2 dalis, siejama su III priedo 12 punktu,

turi būti aiškinama taip:

pagal jį draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos lengvatinis pridėtinės vertės mokesčio (PVM) tarifas taikomas viešbučių ir panašiuose taikomiems apgyvendinimo paslaugoms su sąlyga, kad tokia įstaiga privalo turėti klasifikavimo pažymėjimą arba laikinąjį klasifikavimo pažymėjimą, jei šie teisės aktai neapriboja lengvatinio PVM tarifo taikymo viešbučių ir panašiuose taikomių apgyvendinimo paslaugų kategorijos specifiniams ir konkretiems aspektams, o jei apriboja šio taikymo tokiems konkretiems ir specifiniams aspektams, jie neatitinka mokesčių neutralumo principo.

Parašai.

* Procesų kalba: bulgarų.