

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2024. gada 8. februārī (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 98. pants – Dalībvalstu izvēles iespēja piemērot samazinātu PVN likmi konkrētām preču piegādēm un konkrētai pakalpojumu sniegšanai – III pielikuma 12. punkts – Samazinātā PVN likme, ko piemēro izmitināšanai, kuru nodrošina viesnīcas un līdzīgi uzņēmumi – Šīs likmes piemērošana tikai viesnīcām, kam ir klasifikācijas sertifikāts – Nodokļu neitralitātes princips

Lietā C-733/22

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Varhoven administrativen sad* (Augstākā administratīvā tiesa, Bulgārija) iesniegusi ar 2022. gada 18. novembra lēmumu un kas Tiesā saņemta 2022. gada 29. novembrī, tiesvedībā

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

pret

“Valentina Heights” EOOD,

TIESA (septītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs F. Biltšens [*F. Biltgen*], tiesneši N. Vāls [*N. Wahl*] un M. L. Arasteja Saņa [*M. L. Arastey Sahún*] (referente),

ģenerālvokāts: M. Špunars [*M. Szpunar*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ģemot vērā rakstveida procesū,

ģemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

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

– *“Valentina Heights” EOOD* vārdā – D. D. Dimitrova, advokāte,

– Eiropas Komisijas vārdā – A. Armenia un D. Drambozova, pārstāvji,

ģemot vērā pāc ģenerālvokāta uzklaušanās pieģemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Sprīdums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 98. panta 2. punktu un III pielikuma 12. punktu.

2 Šis līgums ir iesniegts strīdā starp *Direktor na Direktsia “Obzhalvane i danachno? osiguritelna praktika” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Valsts ieņēmumu aģentības Centrālās administrācijas Sofijas Sādzību un nodokļu un sociālās apdrošināšanas prakses direkcijas direktors, Bulgārija; turpmāk tekstā – “direktors”) un “*Valentina Heights*” EOOD par samazinātas pievienotās vērtības nodokļa (PVN) likmes piemērošanu šīs sabiedrības darbības laikā, kur tai nebija klasifikācijas sertifikāta attiecībā uz tās pārvaldīto viesnīcu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas 96. pantā ir noteikts:

“Dalībvalstis piemēro PVN pamatlīkmi, ko katra dalībvalsts nosaka procentos no summas, kurai uzliek nodokli; preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai pamatlīkme ir viena.”

4 Šīs direktīvas 98. panta 1. un 2. punkts ir paredzēts:

“1. Dalībvalstis var piemērot vienu vai divas samazinātas likmes.

2. Samazinātas likmes piemēro tikai tādā kategorijā preču piegādei vai tādā kategorijā pakalpojumu sniegšanai, kas minēti III pielikumā.

[..]”

5 Minētās direktīvas 135. pants ir formulēts šādi:

“1. Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

l) nekustama īpašuma iznomāšanu vai izīrēšanu.

2. Šā panta 1. punkta l) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums neattiecas uz:

a) izmitināšanu, kā tās definēta dalībvalstu tiesību aktos, viesnīcu nozarē vai līdztas funkcijas nozarēs, tostarp vietu izīrēšanu tūristu nometnēs vai zemes gabalos, kas izveidoti par nometnes vietām;

[..].”

6 PVN direktīvas III pielikumā ir ietverts to preču piegāžu un to pakalpojumu sniegšanas saraksts, kam var piemērot šīs direktīvas 98. pantā paredzētās samazinātās PVN likmes. Šā pielikuma 12. punkts ir minēti šādi pakalpojumi:

“izmitināšana, ko nodrošina viesnīcas un līdztas uzņēmumi, tostarp izmitināšana brīvdienās un

vietu izrēšana tīrīšanu noņemšanai un dzīvojamajiem piekabinājumiem vietu izrēšana.”

Bulgārijas tiesības

PVN likums

7. Saskaņā ar *zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Pievienotās vērtības nodokļa likums, DV Nr. 63, 2006. gada 4. augusts), redakcijā, kas piemērojama pamatlīdzekļu (turpmāk tekstā – “PVN likums”), 66. pantu:

“(1) Nodokļa likme ir 20 % attiecībā uz:

1. ar nodokli apliekamajam piegādēm, izņemot tās, kas skaidri norādītas kā tās, kurām piemērojama nulles nodokļa likme.

[..]

(2) [..] Nodokļa likme izmitināšanai, ko nodrošina viesnīcas un līdžīgi uzņēmumi, tostarp izmitināšana brīvdienās un vietu izrēšana tīrīšanu noņemšanai un dzīvojamajiem piekabinājumiem vietu izrēšana, ir 9 %.

[..]”

8. PVN likuma Papildu noteikumu 1. punkta 45. apakšpunktā ir paredzēts, ka šajā likumā “izmitināšana” ir “tīrīšanas pakalpojumi [*zakon za turizma* (Tīrīšanas likums) Papildu noteikumu [1. punkta] 69. apakšpunkta izpratnē (DV Nr. 30, 2013. gada 26. marts)], izņemot vispārīgas nozīmes tīrīšanas pakalpojuma sniegšanu”.

PVN likuma piemērošanas noteikumi

9. *Pravilnik za prilagane na zakona za danak varhu dobavenata stoynost* (PVN likuma piemērošanas noteikumi; DV Nr. 76, 2006. gada 15. septembris) 40. panta “Izmitināšana viesnīcās” 1. punkts ir noteikts:

“Lai pierādītu [PVN likuma] 66. panta 2. punkta paredzētos pakalpojumus, ja pakalpojumu ir sniegusi persona, kas nodrošina izmitināšanu tīrīšanas uzņēmumos, tās rīcībā ir jābūt:

1. tīrīšanu ierašanās reģistra kopijai;
2. tīrīšanas uzņēmuma klasifikācijas sertifikātam;
3. rīcībā par pakalpojumu, izņemot, ja šāda rīcība izdošana nav obligāta saskaņā ar [PVN] likuma 113. panta 3. punktu.”

Tīrīšanas likums

10. Tīrīšanas likuma 111. pants ir formulēts šādi:

“(1) Bulgārijas teritorijā viesnīcas vai dzīvojamās ēkās darbība var tikt veikta tikai tīrīšanas uzņēmumos, kas klasificēti saskaņā ar šo likumu.

(2) [..] Klasifikāciju veic [*ministara na turizma* (tīrīšanas ministrs, Bulgārija)] un pašvaldību mēri vai to pilnvaroti ierēdņi attiecībā uz šajā likumā minētajiem uzņēmumu veidiem un kategorijām.

[..]"

11 Atbilstoši š? likuma 113. panta 1. punktam:

"Viesn?cu vai ?din?šanas darb?bu var veikt persona, kurai ir:

[..]

3. darbinieki, kam ir vajadz?g? profesion?l? kvalifik?cija, valodas zin?šanas un darba st?žs, k?ds pras?ts vadošajiem darbiniekiem."

12 Min?t? likuma 114. panta 1. un 2. punkt? ir paredz?ts:

"Person?m, kas veic viesn?cu un/vai ?din?šanas darb?bu t?risma uz??mumos [..], ir pien?kums:

1. sniegt t?risma pakalpojumu klasifik?t? t?risma uz??mum? vai uz??mum?, kam ir izsniegts pagaidu sertifik?ts klasifik?šanas proced?ras uzs?kšanas d??;

2. sniegt t?risma pakalpojumu t?risma uz??mum?, kas atbilst t?s kategorijas pras?b?m, k?da tam pieš?irta [..]."

13 Š? paša likuma 133. panta 1. punkt? ir noteikts:

"Viesn?cas uz??mumu un to papildu ?din?šanas un izklaides uz??mumu kategorija [..] tiek noteikta, pamatojoties uz to, vai ir izpild?tas minim?l?s oblig?t?s pras?bas saist?b? ar b?vniec?bu, apr?kojumu un iek?rt?m, apkalpošanu, pied?v?tajiem pakalpojumiem un darbinieku profesion?lo kvalifik?ciju un valodas zin?šan?m [..]."

14 T?risma likuma Papildu noteikumu 1. punkt? ir paredz?ts:

"Šaj? likum?:

[..]

69. "T?risma pamatpakalpojumi": izmitin?šana, ?din?šana un transports.

[..]"

15 Saska?? ar Likuma, ar ko groza un papildina T?risma likumu, P?rejas un nobeiguma noteikumu 121. punktu:

"Attiec?b? uz t?risma uz??mumiem, kas klasific?ti l?dz 2013. gada 26. martam [diena, kad st?j?s spēkā T?risma likums], klasifik?cijas dokumenti ir j?iesniedz 2019. gad?."

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

16 *Valentina Heights* ir atbilstoši Bulg?rijas ties?b?m dibin?ta sabiedr?ba, kuras darb?ba ietver it ?paši t?risma, ?din?šanas, viesn?cu un ce?ojuma organiz?šanas darb?bas. 2016. gada 13. decembr? t? tika re?istr?ta PVN likuma izpratn?.

17 Šaj? sabiedr?b? tika veikta nodok?u rev?zija par laikposmu no 2016. gada 13. decembra l?dz 2020. gada 29. febru?rim. Š?s rev?zijas laik? tika konstat?ts, ka šaj? laikposm? min?t? sabiedr?ba nom?ja dz?vok?u t?risma kompleksu, kura nosaukums ar? ir "*Valentina Heights*" (turpm?k tekst? – "attiec?gais t?risma komplekss"), kas atrodas Banskas [*Bansko*] pils?t?

(Bulgārija) un pieder privātpersonām. Saskaņā ar šajā kompleksā ietilpstošo privātu nekustamo īpašumu pārvaldības līgumiem šo īpašumu īpašnieki piekrista, ka *Valentina Heights* viņu vārds minētos īpašumus pārvalda, uztur un iznomā trešām personām. Tādējādi attiecīgajai laikposmā šā sabiedrība minētajā kompleksā veica izmitināšanas darbus. Ieņēmumi no šīs darbības tika iegrāmatoti, izmantojot elektroniskos kases aparātus, kas savienoti ar nodokļu administrāciju, un izmantojot banku. Sabiedrība par veiktajiem darījumiem piemēroja PVN 9 % apmērā.

18 *Valentina Heights* ir iesniegusi 2013. gada 15. februārā sertifikātu, kuru izdevis Banskas pašvaldības mērs un kurā ir klasificēts attiecīgais tāsma kompleksss, proti, viesu māja ar 9 istabām un 19 gultām.

19 2016. gada 18. novembrā šā sabiedrība iesniedza *ministertvo na turizma* (Tāsma ministrija, Bulgārija) pieteikumu šā kompleksa klasificēšanai "trīs zvaigžņu" kategorijā ar deklarāto apjomu – 23 istabas un 46 gultas.

20 Ar 2019. gada 7. marta rīkojumu Banskas pašvaldības mērs atsaucā iepriekš minētajā sertifikātā piešķirto viesu nama klasifikāciju.

21 2019. gada 27. septembrā *Valentina Heights* Tāsma ministrijā iesniedza pieteikumu attiecīgajam tāsma kompleksam piederošo uzskodu kiosku klasificēt "divu zvaigžņu" kategorijā.

22 2019. gada 22. jūlijā, 1. oktobrā un 16. oktobrā, kā arī 2020. gada 16. un 18. septembrā šā sabiedrība iesniedza papildinājumus dokumentiem, kas pievienoti klasificēšanas pieteikumam, kuri paredzēti šā sprieduma 19. un 21. punktā.

23 Ar 2020. gada 21. septembra rīkojumu *zamestnik ministara na turizma* (tāsma ministra vietnieks, Bulgārija) sāka šo tāsma uzņēmumu klasificēšanas procedūru un attiecīgajam tāsma kompleksam un ar to saistītajam uzskodu būram piešķirā pagaidu sertifikātus, kas derīgi līdz 2021. gada 21. janvārim.

24 2020. gada 4. decembrā *teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Valsts ieņēmumu aģentāras teritoriālā direkcija, Bulgārija) nodokļu dienestā par nodokļu laikposmiem 2019. gada martā un 2019. gada jūnijā, kā arī par laikposmu no 2019. gada augusta līdz 2020. gada februārim izdeva paziņojumu par deklarētā PVN apmēra precizēšanu, kas apstiprināts ar direktora 2021. gada 22. februārā lēmumu.

25 Šajā paziņojumā par nodokļu maksājumu apmēra precizēšanu bija norādīts, ka *Valentina Heights* ir šā sprieduma 18. punktā paredzētais sertifikāts par laikposmu no 2013. gada 15. februārā līdz 2019. gada 7. martam. Tādējādi tika konstatēts, ka pēc pēdējā minētā datuma šai sabiedrībai nebija klasifikācijas sertifikāta konkrētajam tāsma kompleksam un ka tā nepamatoti minējusi PVN 9 % apmērā rēķinos, ko tā sagatavojusi pēc minētā datuma. Tāpēc minētā sabiedrība nav ievērojusi PVN likuma piemērošanas noteikumu 40. panta 1. punkta 2. apakšpunktu, kurā paredzēts, ka, lai pierādītu, ka pastāv pakalpojumi, kam ir piemērojama samazinātā 9 % PVN likme, personai, kura sniedz šos pakalpojumus, ir jābūt šādam sertifikātam. Tādējādi saskaņā ar PVN likuma 66. panta 1. punktu tika aprēķināts papildu PVN, lai pakalpojumiem, ko *Valentina Heights* bija sniegusi bez klasifikācijas sertifikāta saņemšanas, piemērotu parasto 20 % PVN likmi.

26 Ar 2021. gada 6. decembra spriedumu *Administrativen sad Blagoevgrad* (Blagojevgradas Administratīvā tiesa, Bulgārija) apmierināja prasību, ko *Valentina Heights* bija iesniegusi pret minēto paziņojumu par nodokļu maksājumu apmēra precizēšanu. Šā tiesa norādīja, ka šā sabiedrība ir veikusi visu vajadzīgo klasifikācijas sertifikāta iegāšanai, jo attiecīgi 2016. gadā un 2019. gadā tā bija iesniegusi šā sprieduma 19. un 21. punktā paredzētos pieteikumus, bet Tāsma

ministrija laikus nebija izdevusi līgumu klasifikācijas sertifikātus, jo pagaidu sertifikātus tā izdeva tikai 2020. gada 23. septembrī. Tādējādi minētā tiesa uzskatīja, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru, kas izriet it īpaši no 1998. gada 22. oktobra sprieduma *Madgett un Baldwin* (C-308/96 un C-94/97, EU:C:1998:496), īpašais tīrisma pakalpojumu apliecināšanas ar nodokli režīms bija jāpiemēro atkarībā no veiktās darbības rakstura, nevis atkarībā no reģistrācijas, kuru reglamentē speciālais likums – šajā gadījumā Tīrisma likums.

27 Direktors par šo spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību *Varhoven administrativen sad* (Augstākā administratīvā tiesa, Bulgārija), kas ir iesniedzējtiesa, apgalvodams, ka pakalpojumu sniegšanu tīrisma uzņēmumos, kuriem nav klasifikācijas sertifikāta vai pagaidu sertifikāta, nedrīkst uzskatīt par izmitināšanu PVN likuma 66. panta 2. punkta izpratnē un tai nevar piemērot samazinātu nodokļa likmi.

28 Šajā ziņā iesniedzējtiesa atgādina, ka no Tiesas judikatūras un it īpaši no 2010. gada 6. maija sprieduma *Komisija/Franciya* (C-94/09, EU:C:2010:253, 28. punkts) izriet, ka tad, ja dalībvalsts nolemj izmantot PVN direktīvas 98. panta 1. un 2. punktā noteikto iespēju piemērot samazinātu PVN likmi vienai no šīs direktīvas III pielikuma pakalpojumu kategorijām, ievērojot nodokļu neitralitātes principu, tai ir iespēja šīs samazinātās PVN likmes piemērošanu attiecināt uz konkrētiem un specifiskiem šīs kategorijas aspektiem.

29 Turklāt šī tiesa norāda, ka PVN direktīvā jādziens “izmitināšana, ko nodrošina viesnīcas un līdžīgi uzņēmumi” nav definēts šīs direktīvas III pielikuma 12. punkta izpratnē.

30 Iesniedzējtiesa norāda, ka savukārt PVN direktīvas 135. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunktā ir noteikts, ka atbrīvojums saistībā ar nekustama īpašuma iznomāšanu vai izīrēšanu neattiecas uz “izmitināšanu, kā tā definēta dalībvalstu tiesību aktos, viesnīcu nozarē vai līdžīgas funkcijas nozarēs”. Šī tiesa uzskata, ka no tā izriet, ka izmitināšanai ir jāatbilst dalībvalstu tiesību aktos ietvertajām definīcijām. PVN likuma Papildu noteikumu 1. punkta 45. apakšpunktā jādziens “izmitināšana” ir definēts ar atsauci uz Tīrisma likumu.

31 Tādējādi tā vaicā, vai var uzskatīt, ka tas, ka Bulgārijas tiesību sistēmā viesnīcas un līdžīgos uzņēmumos nodrošināt izmitināšanai ir izvirzītas prasības par klasificēšanu, ierobežo samazinātās likmes piemērošanu tikai konkrētiem un specifiskiem aspektiem Tiesas judikatūras izpratnē, vai arī samazinātā likme šādas izmitināšanas apliecināšanai ar PVN būtu jāpiemēro atkarībā no veiktās darbības rakstura, nevis atkarībā no Tīrisma likumā prasītās klasifikācijas.

32 Šādos apstākļos *Varhoven administrativen sad* (Augstākā administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“1) Vai [PVN direktīvas] 98. panta 2. punkts kopsakarā ar šīs direktīvas III pielikuma 12. punktu ir jāinterpretē tādējādi, ka samazinātā PVN likme, kas šajā normā ir noteikta izmitināšanai, ko nodrošina viesnīcas un līdžīgi uzņēmumi, var tikt piemērota, ja šie uzņēmumi nav klasificēti atbilstīgi iesniedzējtiesas dalībvalsts tiesību aktiem?

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir noliedzoša, vai [PVN direktīvas] 98. panta 2. punkts kopsakarā ar šīs direktīvas III pielikuma 12. punktu ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to tiek pieļauta samazinātās nodokļa likmes selektīva piemērošana vienas pakalpojumu kategorijas konkrētiem un specifiskiem aspektiem, ja ir paredzēts nosacījums, ka izmitināšanas pakalpojumu, ko nodrošina viesnīcas un līdžīgi uzņēmumi, atbilstīgi noteiktai tīrīšanas viesu izmitināšanas mērķiem, kuras atbilstīgi iesniedzējtiesas dalībvalsts tiesību aktiem ir klasificētas vai kurām izdots pagaidu sertifikāts par uzskaites klasifikācijas procedūru?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

33 Ar uzdotajiem jautājumiem, kas j'izskata kopā, iesniedz?jtiesa b?t?b? v?las noskaidrot, vai PVN direkt?vas 98. panta 2. punkts kopsakarā ar š?s direkt?vas III pielikuma 12. punktu ir j'interpret? t?d?j?di, ka tas nepie?auj valsts tiesisko regul?jumu, saska?? ar kuru samazin?ta PVN likme attiec?b? uz izmitin?šanu, ko nodrošina viesn?cas un l?dz?gi uz??mumi, ir pak?auta š?da uz??muma pien?kumam sa?emt klasifik?cijas sertifik?tu vai pagaidu klasifik?cijas sertifik?tu.

34 Saska?? ar PVN direkt?vas 96. pantu ikviena dal?bvalsts piem?ro to pašu PVN pamatlīkmi pre?u pieg?d?m un pakalpojumu sniegšanai.

35 Atk?pjoties no š? principa, š?s direkt?vas 98. pantā ir paredz?ta iesp?ja piem?rot samazin?tas PVN likmes. Šaj? nol?k? min?t?s direkt?vas III pielikumā izsme?oši ir uzskait?tas pre?u pieg?žu un pakalpojumu sniegšanas kategorijas, kam var piem?rot samazin?tas likmes.

36 Konkr?t?k, PVN direkt?vas III pielikuma 12. punktā dal?bvalst?m samazin?tu PVN likmi ir ?auts piem?rot "izmitin?šanai, ko nodrošina viesn?cas un l?dz?gi uz??mumi, tostarp izmitin?šanai br?vdien?s un vietu iz?r?šanai t?ristu nometn?s un dz?vojamo piekabju st?vvietu iz?r?šanai".

37 PVN direkt?vā nav ietverta III pielikuma 12. punktā iek?autā j?dziena "izmitin?šana, ko nodrošina viesn?cas un l?dz?gi uz??mumi" defin?cija.

38 L?dz ar to PVN direkt?vas 135. panta 2. punkta pirm?s da?as a) apakšpunktā ir noteikts, ka atbr?vojums no PVN, kas š?s direkt?vas 135. panta 1. punkta l) apakšpunktā paredz?ts nekustamā ?pašuma iznom?šanai vai iz?r?šanai, neattiecas uz "izmitin?šanu, k? t? defin?ta dal?bvalstu ties?bu aktos, viesn?cu nozarē vai l?dz?gas funkcijas nozarēs, tostarp vietu iz?r?šanu t?ristu nometn?s vai zemes gabalos, kas izveidoti par nometnes vietām".

39 Šaj? zi?? j?konstat?, ka PVN direkt?vas III pielikuma 12. punkts b?t?b? ir formul?ts l?dz?gi k? š?s direkt?vas 135. panta 2. punkta pirm?s da?as a) apakšpunkts.

40 K? preciz?ts p?d?j? min?tajā ties?bu normā, izmitin?šanu, kas nodrošin?ta it ?paši viesn?cu nozarē, saprot t?, "k? t? defin?ta dal?bvalstu ties?bu aktos". Iesniedz?jtiesa nor?da, ka Bulg?rijas ties?b?s j?dziens "izmitin?šana" defin?ts ar atsauci uz T?risma likumu, saska?? ar kuru izmitin?šanas uz??mumiem ir j?b?t klasifik?cijas sertifik?tam vai pagaidu klasifik?cijas sertifik?tam.

41 Tiesa jau ir nospriedusi, ka, lai defin?tu izmitin?šanas dar?jumus, kuriem ir j?uzliek nodoklis, atk?pjoties no nekustamā ?pašuma iznom?šanas un iz?r?šanas atbr?vojuma no nodokļa saska?? ar š? 135. panta 2. punkta pirm?s da?as a) apakšpunktu, dal?bvalst?m ir r?c?bas br?vība. L?dz ar to, transpon?jot šo noteikumu, dal?bvalstu zi?? ir t?du krit?riju ieviešana, kas t?m š?iet piem?roti, lai noš?irtu ar nodokli apliekamus un neapliekamus dar?jumus (šaj? noz?mā skat. spriedumu, 2010. gada 16. decembris, *MacDonald Resorts*, C?270/09, EU:C:2010:780, 50. punkts un tajā min?tā judikatūra).

42 Šaj? zi?? no iesniedz?jtiesas l?muma šaj? gad?jum? izriet, ka š? sprieduma 25. punkt? min?taj? pazi?ojum? par maks?jamo nodok?a apm?ru nodok?u iest?des uzskat?ja, ka laikposm?, kur? *Valentina Heights* nebija klasifik?cijas sertifik?ta, š?s sabiedr?bas sniegtajiem pakalpojumiem esot bijis j?piem?ro PVN pamatl?kme, proti, 20 % l?kme, nevis samazin?ta 9 % l?kme. T?d?j?di ir j?konstat? – lai gan šie pakalpojumi tika sniegti uz??mum?, kas nav klasific?ts saska?? ar T?risma likumu, š?s nodok?u iest?des tos uzskat?ja par t?diem, kuri veido izmitin?šanas dar?jumus, kas veikti viesn?cu nozar?. Ja tas t? neb?tu bijis, min?tie pakalpojumi b?tu bijuši atbr?voti no PVN atbilstoši PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta l) apakšpunktam.

43 Run?jot par to, vai iesp?jai piem?rot samazin?tu PVN likmi dal?bvalstis dr?kst izvirz?t nosac?jumu, ka attiec?gajiem uz??mumiem ir j?b?t klasifik?cijas sertifik?tam vai pagaidu klasifik?cijas sertifik?tam, j?atg?dina, k? izriet no PVN direkt?vas 98. panta formul?juma, ka vienas vai divu samazin?to likmju piem?rošana nav oblig?ta. T? ir dal?bvalst?m atz?ta iesp?ja, atk?pjoties no principa, saska?? ar kuru ir piem?rojama pamatl?kme (spriedums, 2017. gada 9. marts, *Oxycure Belgium*, C?573/15, EU:C:2017:189, 25. punkts). L?dz ar to dal?bvalstis princip? var izv?l?ties piem?rot samazin?tu PVN likmi noteiktiem izmitin?šanas pakalpojumiem, kas paredz?ti PVN direkt?vas III pielikuma 12. punkt?, bet piem?rot pamatl?kmi citiem š?da veida pakalpojumiem (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2019. gada 27. j?nijs, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie* u.c., C?597/17, EU:C:2019:544, 45. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).

44 Dal?bvalst?m pieš?irt?s iesp?jas selekt?vi piem?rot samazin?tu PVN likmi izmantošana ir pak?auta diviem nosac?jumiem, pirmk?rt, samazin?t?s likmes piem?rošanas nol?k? izdal?t tikai konkr?tus un specifiskus attiec?g?s pakalpojumu kategorijas aspektus un, otrk?rt, iev?rot nodok?u neitralit?tes principu (spriedums, 2014. gada 27. febru?ris, *Pro Med Logistik* un *Pongratz*, C?454/12 un C?455/12, EU:C:2014:111, 45. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).

45 Lai vispirms noskaidrotu, vai izmitin?šana klasific?tajos uz??mumos ir konkr?ts un specifisks viesn?cu un l?dz?gu uz??mumu izmitin?šanas kategorijas aspekts, ir j?p?rbauda, vai runa ir par pakalpojuma sniegšanu, kura ir identific?jama atseviš?i no citiem š?s kategorijas pakalpojumiem (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2014. gada 27. febru?ris, *Pro Med Logistik* un *Pongratz*, C?454/12 un C?455/12, EU:C:2014:111, 47. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).

46 Eiropas Komisija savos rakstveida apsv?rumos apgalvo, ka t? tas ir šaj? gad?jum?, ?emot v?r? konkr?tus ties?bu aktus, kuri Bulg?rij? paredz?ti t?risma uz??mumu klasific?šanai un kuros tiem ir uzlikta virkne pien?kumu. T? min it ?paši T?risma likuma 113. panta 1. punkta 3. apakšpunktu, kur? paredz?ts, ka uz??muma r?c?b? ir j?b?t darbiniekiem, kam ir vajadz?g? profesion?l? kvalifik?cija un valodas zin?šanas, k? ar? darba st?žs, k?ds pras?ts vadošajiem darbiniekiem, vai š? likuma 133. panta 1. punktu, kur? paredz?ts, ka izmitin?šanas uz??mumu kategorija tiek noteikta, pamatojoties uz to, ka ir iev?rotas minim?l?s oblig?t?s pras?bas it ?paši saist?b? ar b?vniec?bu, apr?kojumu un iek?rt?m, k? ar? pied?v?tajiem pakalpojumiem.

47 ?emot v?r? šos pien?kumus, Komisija atsaucas uz 2014. gada 27. febru?ra spriedumu *Pro Med Logistik* un *Pongratz* (C?454/12 un C?455/12, EU:C:2014:111), kurš attiec?s uz jaut?jumu, vai pasažieru p?rvad?šana ar taksometru pils?t? ir pasažieru un vi?u bag?žas p?rvad?jumu uz??mumu sniegto pakalpojumu konkr?ts un specifisks aspekts, un kur? Tiesa ir nor?d?jusi, ka ties?bu akti, kas ir piem?rojami taksometru uz??mumiem, bija daudz stingr?ki nek? tie, kuri piem?rojami uz??mumiem, kas iznom? transportl?dzek?us ar šoferi.

48 Šaj? gad?jum? pret?ji t?s lietas ?patn?b?m, kur? tais?ts iepriekš?j? punkt? min?tais spriedums, š?iet, no valsts ties?bu aktiem, kas izriet ne vien no l?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu ietvert?s inform?cijas, bet ar? no paša otr? prejudici?l? jaut?juma formul?juma, var secin?t, ka Bulg?rij? visiem t?ristu izmitin?šanas uz??mumiem ir j?b?t klasific?tiem saska?? ar

Tārisma likumu, jo, nesāņemot klasifikāciju, tie nevar likumīgi veikt savu darbību. Ja tas tā ir, un tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai, izmitināšana neklasificētos uzņēmumos ir nevis cita veida pakalpojums, kas ietilpst PVN direktīvas III pielikuma 12. punktā paredzētajā kategorijā, bet valsts tiesiskajam regulējumam neatbilstoša izmitināšana.

49 Šāda valsts tiesību aktu pārbaude, iespējams, varētu izraisīt sodus, it īpaši administratīvus sodus saskaņā ar valsts tiesisko regulējumu.

50 Turpretim PVN pamatlīkmes piemērošana izmitināšanai neklasificētos uzņēmumos šādā situācijā nevar būt pamatota, jo Bulgārijā ikvienai “izmitināšanai, ko nodrošina viesnīcas un līdžīgi uzņēmumi”, PVN direktīvas III pielikuma 12. punkta izpratnē, ar nosacījumu, ka iesniedzējtiesa veic vajadzīgās pārbaudes, pēc definīcijas ir jābūt izmitināšanai klasificētos uzņēmumos. Tādējādi šāda izmitināšana klasificētos uzņēmumos nevar būt konkrēts un specifisks 12. punktā paredzētās kategorijas, kas identificējama atsevišķi no citiem tajā ietilpstošajiem pakalpojumiem, kuru mērķis ir nodrošināt izmitināšanu neklasificētos uzņēmumos, aspekts, ņemot vērā, ka valsts tiesiskajā regulējumā šādi pakalpojumi nav atļauti.

51 Citiem vārdiem – ciktāl Bulgārijas tiesiskajā regulējumā paredzētais klasifikācijas pienākums attiecas uz visiem “izmitināšanas, ko nodrošina viesnīcas un līdžīgi uzņēmumi”, pakalpojumiem šīs direktīvas III pielikuma 12. punkta izpratnē, nevar uzskatīt, ka šis tiesiskais regulējums iespēju piemērot samazinātu PVN likmi attiecina tikai uz konkrētiem un specifiskiem šīs pakalpojumu kategorijas aspektiem (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2022. gada 22. septembris, *The Escape Center*, C-330/21, EU:C:2022:719, 38. punkts), jo tas attiecas uz visiem minētajā kategorijā ietilpstošajiem pakalpojumiem.

52 Iesniedzējtiesai, ievērojot valsts tiesisko regulējumu un apstākļus, kļūdos tajā ir celta prasība, ir jāpārbauda, vai izmitināšana klasificēto uzņēmumu var būt konkrēts un specifisks šīs kategorijas aspekts (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2014. gada 27. februāris, *Pro Med Logistik un Pongratz*, C-454/12 un C-455/12, EU:C:2014:111, 51. punkts).

53 Gadījumā, ja iesniedzējtiesa secinātu, ka tas tā ir, tai pēc tam būtu jāpārbauda, vai samazinātas PVN likmes selektīva piemērošana tikai tiem izmitināšanas uzņēmumiem, kas klasificēti saskaņā ar Tārisma likumu, apdraud nodokļu neitralitātes principu.

54 Šis princips nepieļauj atšķirīgu attieksmi no PVN viedokļa pret līdžīgiem precēm vai līdžīgiem pakalpojumiem, starp kuriem pastāv savstarpēja konkurence. Lai noteiktu, vai preces vai pakalpojumi ir līdžīgi, galvenokārt ir jāņem vērā vidusmēra patērētāja viedoklis. Preces vai pakalpojumi ir līdžīgi, ja tiem ir līdžīgas iezīmes un no patērētāju viedokļa tie atbilst vienādam vajadzībam, pamatojoties uz kritēriju par izmantošanas salīdzināmību, un ja pastāv šāds atšķirīgas nozīmīgs neiespaids vidusmēra patērētāja lēmumu izmantot vienu vai otru no šīm precēm vai pakalpojumiem (spriedums, 2019. gada 27. jūnijs, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie u.c.*, C-597/17, EU:C:2019:544, 47. un 48. punkts, kā arī tajos minētie judikatūra).

55 Tādējādi, ja izmitināšana klasificēto uzņēmumu būtu jāuzskata par pakalpojumu sniegšanu, kas kā tāda identificējamā atsevišķi no izmitināšanas neklasificēto uzņēmumu, būtu jāpārbauda, vai tas, ka ir saņemts klasifikācijas sertifikāts, no vidusmēra patērētāja viedokļa var radīt atšķirību starp klasificētiem uzņēmumiem un neklasificētiem uzņēmumiem, jo katrs no tiem var apmierināt atšķirīgas šīs patērētāja vajadzības un tādēļ veidot izšķiroši ietekmēt viā lēmumu izvēlēties vienu vai otru šāda veida izmitināšanu.

56 Protams, jākonstatē – tas, ka valsts iestāde ir klasificējusi uzņēmumu, no vidusmēra patērētāja viedokļa principā var sniegt garantiju saistībā ar to pakalpojumu līmeni, apjomu un kvalitāti, kas viņam tiks sniegti, uzturoties viesnīcā vai līdžīgā uzņēmumā. Tomēr nevar izslēgt,

ka citi elementi, ko var vieglāk uzzināt un ko var regulāri atjaunināt, piemēram, novērtējumi, fotogrāfijas un komentāri, kurus citi klienti ievietojuši tiešsaistes rezervācijas platformās, ko izmanto *Valentina Heights*, ar var izširoši ietekmēt vidusmēra patērētāja izvēli, vai pat vēl izširošāk ietekmēt šo izvēli nekā pati klasifikācija. Tomēr iesniedzējtiesai attiecīgā gadījumā ir jāpārbauda (spriedums, 2014. gada 27. februāris, *Pro Med Logistik* un *Pongratz*, C-454/12 un C-455/12, EU:C:2014:111, 59. punkts), vai pēc analīzes veikšanas tai bija jāuzskata, ka, ņemot vērā valsts tiesisko regulējumu un faktiskos apstākļus, kādos tajā ir celta prasība, izmitināšana klasificēta uzņēmumam var būt konkrēts un specifisks “izmitināšanas, ko nodrošina viesnīcas un lidojumi”, PVN direktīvas III pielikuma 12. punkta izpratnē aspekts.

57 Šajā ziņā arī jānorāda, ka divu šo sprieduma 44. punktā minēto nosacījumu, kas izvirzīti iespaidā selektīvi piemērot samazinātu PVN likmi, mērķis ir nodrošināt, lai dalībvalstis izmantotu šo iespēju tikai apstākļos, kuri nodrošina, ka tiek novērsta jebkāda krāpšana, izvairīšanās no nodokļu maksāšanas un jebkāda iespējama āunprātīga izmantošana (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2014. gada 27. februāris, *Pro Med Logistik* un *Pongratz*, C-454/12 un C-455/12, EU:C:2014:111, 45. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

58 Veicot pārbaudes, kas attiecīgā gadījumā būtu jāveic iesniedzējtiesai, tūlīt varētu ņemt vērā, ka šajā gadījumā šādi, ka *Valentina Heights* visu laiku ir darbojusies identiskā veidā – gan tad, kad viņai bija klasifikācijas sertifikāts, kas attiecīgā gadījumā bija pagaidu, gan tad, kad tai tā nebija. Turklāt no līguma sniegt prejudiciālu nolikumu izriet, ka laikposmā, ko ir pārbaudījis Valsts ieņēmumu aģentūras teritoriālā direkcija un kas ietver gandrīz vienu gadu ilgu laikposmu, kurā šai sabiedrībai nebija klasifikācijas sertifikāta, ieņēmumi no minētās sabiedrības darbībām tika iegrāmatoti, izmantojot elektroniskos kases aparātus, kas savienoti ar nodokļu administrāciju. Tādējādi runa ir nevis par uzņēmumu, kas nekad nav izpildījis klasifikācijas saņemšanas nosacījumus un kas darbojies ārpus šīs administrācijas kontroles, bet par uzņēmumu, kura klasifikācijas sertifikāta derīguma termiņš bija beidzies un jaunais sertifikāts, kas pieprasīts 2016. gada 18. novembrī, proti, vairāk nekā divus gadus pirms iepriekšējā sertifikāta derīguma termiņa beigām, nebija izsniegts, neatkarīgi no tā, vai kāvīšanās šajā jaunā sertifikāta izsniegšanā bija notikusi Tīrisma ministrijas bezdarbības dēļ, vai tādēļ, ka pašas sabiedrības iesniegtie dokumenti bija nepilnīgi.

59 Visbeidzot, runājot par to, ka klasifikācijas pagaidu neesamība bija pretrunā Tīrisma likumam, jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru nodokļu neitralitātes princips PVN iekasāšanas jomā nepieļauj vispārīgu nelikumīgu un likumīgu darījumu nošķiršanu (spriedums, 2023. gada 27. aprīlis, *Fluvius Antwerpen*, C-677/21, EU:C:2023:348, 28. punkts un tajā minētā judikatūra).

60 ņemot vērā visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz uzdotajiem jautājumiem jāatbild, ka PVN direktīvas 98. panta 2. punkts kopsakarā ar šīs direktīvas III pielikuma 12. punktu ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru samazinātas PVN likmes piemērošana izmitināšanai, ko nodrošina viesnīcas un lidojumi uzņēmumi, ir pakāauta šāda uzņēmuma pienākumam saņemt klasifikācijas sertifikātu vai pagaidu klasifikācijas sertifikātu, ciktāl šis tiesiskais regulējums samazinātas PVN likmes piemērošanu neierobežo ar konkrētiem un specifiskiem izmitināšanas pakalpojumu, kurus nodrošina viesnīcas un lidojumi uzņēmumi, kategorijas aspektiem, vai ciktāl, ja tas šo piemērošanu ierobežotu ar šādiem konkrētiem un specifiskiem aspektiem, tas neatbilst nodokļu neitralitātes principam.

Par tiesāšanās izdevumiem

61 Attiecībā uz pamatlīetas pusēm šīs tiesvedības izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tādēļ tās lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (septiņi palāti) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 98. panta 2. punkts kopsakarā ar šīs direktīvas III pielikuma 12. punktu

ir jāinterpretē tādējādi, ka

tas nepieļauj valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru samazinātas pievienotās vērtības nodokļa (PVN) likmes piemērošana izmitināšanai, ko nodrošina viesnīcas un līdžīgi uzņēmumi, ir pakāauta šāda uzņēmuma pienākumam saņemt klasifikācijas sertifikātu vai pagaidu klasifikācijas sertifikātu, ciktāl šis tiesiskais regulējums samazinātas PVN likmes piemērošanu neierobežo ar konkrētiem un specifiskiem izmitināšanas pakalpojumu, kurus nodrošina viesnīcas un līdžīgi uzņēmumi, kategorijas aspektiem, vai ciktāl, ja tas šo piemērošanu ierobežotu ar šādiem konkrētiem un specifiskiem aspektiem, tas neatbilst nodokļu neitralitātes principam.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – bulgāru.