

Predmet C-733/22**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

29. studenoga 2022.

Sud koji je uputio zahtjev:

Vrhoven administrativen sad (Bugarska)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

18. studenoga 2022.

Žalitelj u kasacijskom postupku:

Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktila” –
Sofija pri Centralno upravljenje na NAP

Druga stranka u kasacijskom postupku:

„Valentina Heights” EOOD

Predmet glavnog postupka

Žalba u kasacijskom postupku podnesena je protiv presude Administrativen sada Blagoevgrad (Upravni sud u Blagoevgradu, Bugarska) kojom je poništeno porezno rješenje koje su donijela porezna tijela pri Teritorialnoj direkciji na Nacionalnata agencija po prihodite – Sofija (Područna direkcija Nacionalne agencije za javne prihode u Sofiji, Bugarska) i koje je u pogledu rezultata koji su ondje utvrđeni u skladu sa Zakonom za danaka vrhu dobavenata stojnost (Zakon o porezu na dodanu vrijednost) potvrđeno odlukom Direktora na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktila” – Sofija (direktor Direkcije „Žalbe i praksa u području poreza i socijalnog osiguranja” u Sofiji, Bugarska) za porezna razdoblja ožujak 2019., lipanj 2019. i od kolovoza 2019. do veljače 2020. zajedno s obračunanim kamatama.

Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku

Zahtjev za prethodnu odluku u skladu s člankom 267. UFEU-a radi tumačenja članka 98. stavka 2. u vezi s točkom 12. Priloga III. Direktivi Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost

Prethodna pitanja

- 1 Treba li članak 98. stavak 2. u vezi s točkom 12. Priloga III. Direktivi Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost tumačiti na način da se snižena stopa PDV-a, koja se u toj odredbi propisuje za smještaj koji nude hoteli ili slične ustanove, može primijeniti ako te ustanove nisu klasificirane u određenu kategoriju u skladu s nacionalnim propisima države članice koja je podnijela zahtjev[?]
- 2 U slučaju niječnog odgovora na to pitanje, treba li članak 98. stavak 2. u vezi s točkom 12. Priloga III. Direktivi Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost tumačiti na način da dopušta selektivnu primjenu snižene porezne stope na konkretne i posebne aspekte određene kategorije usluga ako je uvjet za to da se smještaj koji nude hoteli ili slične ustanove može pružati samo u smještajnim objektima koji su klasificirani u određenu kategoriju u skladu s nacionalnim propisima države članice koja je podnijela zahtjev ili za koje je izdana privremena potvrda o pokrenutom postupku klasifikacije u određenu kategoriju[?]

Odredbe prava Unije i sudska praksa

Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, članak 96., članak 98. stavci 1. i 2., članak 135. u vezi s točkom 12. Priloga III. toj direktivi (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV- u)

Provedbena uredba Vijeća (EU) br. 282/2011 od 15. ožujka 2011. o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost

Presuda Suda od 6. svibnja 2010., Komisija/Francuska, C-94/09, EU:C:2010:253, t. 28., 29. i 30.

Presuda Suda od 3. travnja 2008., Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, C-442/05, EU:C:2008:184, t. 41. i 43.

Nacionalni propisi

Zakon za danak vrhu dobavenata stojnost (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, u daljnjem tekstu: ZDDS), članak 66. i članak 1. točka 45. Dodatnih odredbi

Zakon za turizma (Zakon o turizmu, u daljnjem tekstu: ZT), članci 111., 113., 114., 119. i 133. te članak 1. točke 19. i 27. Dodatnih odredbi

Zakon za izmenenie i dopalnenie na zakona za turizma (Zakon o izmjenama Zakona o turizmu), članak 121.

Pravilnik za prilagane na zakona za danaka vrhu dobavenata stojnost (Uredba o provedbi Zakona o porezu na dodanu vrijednost), članak 40.

Sažet prikaz činjenica i postupka

- 3 Druga stranka u kasacijskom postupku društvo je koje je 9. studenoga 2011. u Agenciji po vpisvania (Agencija nadležna za upise u registre, Bugarska) upisano u trgovski registar (trgovački registar). Stranka je 13. prosinca 2016. registrirana u skladu sa ZDDS-om. Prema podacima iz trgovačkog registra, predmet njezine djelatnosti obuhvaća i područja turizma, gastronomije, smještaja, organizacije putovanja kao i razne druge djelatnosti koje se u skladu s bugarskim pravom smiju obavljati uz uvjet da su ispunjeni i da se poštuju zahtjevi koji se odnose na odobrenje i registraciju ili neki drugi zahtjevi.
- 4 Tijekom poreznog nadzora utvrđeno je da je društvo u razdoblju nadzora od 13. prosinca 2016. do 29. veljače 2020. od fizičkih osoba (vlasnika) preuzelo turistički objekt s apartmanima pod imenom „Valentina Heights” u gradu Bansko kao objekt za iznajmljivanje, što stranke nisu osporavale. U skladu s dostavljenim ugovorima o upravljanju privatnim nekretninama u turističkom objektu s apartmanima koji su sklopljeni 1. svibnja 2018., s vlasnicima nekretnina (apartmani, studio apartmani i drugi objekti) dogovoreno je da će društvo „Valentina Heights” EOOD upravljati njihovim nekretninama, da će ih održavati te da će ih u ime vlasnika iznajmljivati trećim osobama. U razdoblju nadzora društvo je osiguravalo smještaj gostiju u iznajmljenom turističkom objektu s apartmanima „Valentina Heights”. Ostvareni prihodi evidentirali su se s pomoću prijavljenih elektroničkih registarskih blagajni i na temelju bankovnih doznaka. Društvo je za izvršene transakcije obračunalo PDV u iznosu od 9 %.
- 5 Dostavljena je potvrda od 15. veljače 2013. koju je izdao načelnik općine Bansko i iz koje je proizlazilo da je objekt „Valentina Heights” u gradu Bansko klasificiran u kategoriju „pansion” kapaciteta od 9 soba i 19 ležaja.
- 6 Društvo je 18. studenoga 2016. prijavilo turistički objekt s apartmanima „Valentina Heights” koji se nalazi u gradu Bansko kod Ministarstva turizma za kategoriju „tri zvjezdice” kapaciteta od 23 sobe i 46 ležaja.
- 7 Na nalog načelnika općine Bansko od 7. ožujka 2019. ukinuta je klasifikacija u kategoriju „pansion” koja je odobrena prethodno navedenom potvrdom. Društvo nije pobijalo taj nalog.
- 8 Društvo je 27. rujna 2019. kod Ministarstva turizma prijavilo kantu koja je dio turističkog objekta s apartmanima „Valentina Heights” za kategoriju „dvije zvjezdice”. Društvo je 2019. i 2020. dostavilo dodatnu dokumentaciju o podnesenim prijavama za klasifikaciju u određenu kategoriju.
- 9 U skladu s nalogom zamjenika ministra turizma od 21. rujna 2020., pokrenut je postupak klasifikacije turističkog objekta u određenu kategoriju, pri čemu su za

turistički objekt s apartmanima „Valentina Heights” i kantu izdane privremene potvrde o pokrenutom postupku klasifikacije u određenu kategoriju koje su vrijedile do 21. siječnja 2021. Ministarstvo turizma obavijestilo je društvo o predstojećoj kontroli na licu mjesta koju će provesti stručna radna skupina kako bi se provjerila potpuna usklađenost s prijavljenom vrstom i kategorijom prethodno navedenih objekata prema zahtjevima Zakona o turizmu i Naredbe za iziskvanijata kam kategoriziranite mesta za nastanjavane i zavedenja za hranene i razvlačenja, za reda za opredeljane na kategorijata, kakto i za uslovijata i reda za registrirane na staj za gosti i apartamenti za gosti (Uredba o zahtjevima za klasifikaciju smještajnih i ugostiteljskih objekata te objekata za zabavu u određenu kategoriju, o postupku utvrđivanja kategorije te o zahtjevima i postupku prijave soba i apartmana za goste).

- 10 Porezna tijela utvrdila su u pobijanom poreznom rješenju da je društvo imalo potvrdu o klasifikaciji u kategoriju za objekt „Valentina Heights” kapaciteta od 9 soba i 19 ležaja koji se nalazi u gradu Bansko koju je izdao načelnik općine Bansko 15. veljače 2013. za razdoblje od 15. veljače 2013. do 7. ožujka 2019. Porezna tijela u tom su rješenju navela da društvo nije imalo potvrdu o klasifikaciji turističkog objekta u određenu kategoriju za razdoblje nakon 7. ožujka 2019. te da je pogrešno obračunalo PDV u iznosu od 9 %. S obzirom na ta utvrđenja i na temelju članka 66. stavka 1. ZDDS-a (u primjenjivoj verziji) porezna tijela naknadno su naplatila razliku do punog iznosa PDV-a, odnosno 20 % za prijavljene usluge u pogledu kojih nisu ispunjeni uvjeti iz članka 40. stavka 1. točke 2. Uredbe o provedbi Zakona o porezu na dodanu vrijednost.

Ključni argumenti stranaka glavnog postupka

- 11 Direktor Direkcije „Žalbe i praksa u području poreza i socijalnog osiguranja” za grad Sofiju pri Centralnom upravljenju na Nacionalnata agencija za prihode (Središnja uprava Nacionalne agencije za javne prihode, Bugarska, u daljnjem tekstu: Središnja uprava NAP-a), koji je razmatrao žalbu koja je u upravnom postupku podnesena protiv poreznog rješenja, potvrdio je rješenje te se u potpunosti složio s razmatranjima poreznih tijela.
- 12 U svojoj tužbi protiv poreznog rješenja koju je podnijelo prvostupanjskom sudu društvo „Valentina Heights” EOOD pozvalo se na presudu Suda od 22. listopada 1998., Madgett i Baldwin (C-308/96 i C-94/97, EU:C:1998:496), pri čemu je istaknulo argument da posebno pravilo o oporezivanju turističkih usluga treba primijeniti zbog vrste djelatnosti koja se obavlja i da to pravilo ne ovisi o postojanju prijave koja se propisuje posebnim zakonom.
- 13 Prvostupanjski Administrativen sad Blagoevgrad (Upravni sud u Blagoevgradu) u potpunosti se složio s argumentima društva „Valentina Heights” EOOD. Taj sud ocijenio je činjenice u ovom slučaju na način da je društvo „Valentina Heights” EOOD poduzelo sve potrebne mjere kako bi dobilo potvrdu o klasifikaciji u određenu kategoriju, ali tijelo nadležno za klasifikaciju u kategorije, odnosno

Ministarstvo turizma, nije pravodobno izdalo zatražene potvrde o klasifikaciji. Društvo o kojem je riječ podnijelo je 2016. i 2019. dvije prijave, ali Ministarstvo turizma izdalo je privremene potvrde o klasifikaciji tek 23. rujna 2020. Taj je sud naveo da nepostojanje potvrde o klasifikaciji turističkog objekta u određenu kategoriju, kao što je ona koju nije imalo društvo o kojem je riječ od 7. ožujka 2019. do 29. veljače 2020. (posljednje razdoblje nadzora) ne može biti osnova za to da se ne primijeni posebno pravilo o oporezivanju turističkih usluga. Prvostupanjski sud u tom je pogledu uputio na sudsku praksu Suda, a osobito na presudu od 22. listopada 1998., Madgett i Baldwin (C-308/96 i C-94/97, EU:C:1998:496), te je pritom smatrao da posebno pravilo o oporezivanju turističkih usluga treba primijeniti zbog vrste djelatnosti koja se obavlja i da to pravilo ne ovisi o prijavi koja se propisuje posebnim zakonom, kao što je to u ovom slučaju Zakon o turizmu.

- 14 Direktor Direkcije „Žalbe i praksa u području poreza i socijalnog osiguranja” u Sofiji pri Središnjoj upravi NAP-a istaknuo je pred kasacijskim sudom da s pružanjem turističkih usluga u smještajnim jedinicama, smještajnim objektima i kućicama za odmor, koji nisu klasificirani u određenu kategoriju u skladu sa zakonom, kao i objektima koji nemaju privremenu potvrdu o pokrenutom postupku klasifikacije u određenu kategoriju, ne treba postupati kao s uslugama smještaja u smislu članka 66. stavka 2. ZDDS-a i da se na pružanje tih usluga ne primjenjuje snižena porezna stopa. Žalitelj u kasacijskom postupku smatra da odnosi između društva i Ministarstva turizma nisu relevantni za porezni tretman usluga. Osim toga, zakonodavac je za slučaj propuštanja upravnog tijela predvidio pravno sredstvo, tako da se eventualno propuštanje ne može smatrati preprekom za to da porezna tijela ne primijene porezno zakonodavstvo. Ako klasifikacija nekog objekta u određenu kategoriju nije relevantna za primjenu snižene porezne stope, žalitelj u kasacijskom postupku smatra da bi se usluge smještaja (ili općenito turističke usluge) mogle pružati u bilo kojem objektu, a svaka odgovarajuća djelatnost smatrala bi se turističkom djelatnošću.

Sažet prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

- 15 Vrhoven administrativni sadu (Vrhovni upravni sud, Bugarska) nije poznata nijedna presuda Suda o tumačenju prava Unije u kojima se odgovorilo na sva upućena pitanja u skladu s tumačenjem tog prava i koje bi mogle biti relevantne za ishod ovog slučaja. Pritom je uzeo u obzir i presudu Suda od 22. listopada 1998., Madgett i Baldwin (C-308/96 i C-94/97, EU:C:1998:496), koju je navelo društvo „Valentina Heights” EOOD, kao i presude od 6. svibnja 2010., Komisija/Francuska (C-94/09, EU:C:2010:253), od 27. veljače 2014., Pro Med Logistik i Pongratz (C-454/12 i C-455/12, EU:C:2014:111), od 11. rujna 2014., K [Oy] (C-219/13, EU:C:2014:2207), od 9. ožujka 2017., Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, od 9. studenoga 2017., AZ (C-499/16, EU:C:2017:846), od 17. lipnja 2021., M.I.C.M. (C-597/17, EU:C:2021:492), od 19. prosinca 2019., Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138) te od 22. rujna 2022., The Escape Center (C-330/21, EU:C:2022:719). Obrazloženja

svih tih presuda pružaju korisne smjernice za tumačenje Direktive o PDV-u koje su relevantne za rješavanje ovog spora, ali Vrhoven administrativen sad (Vrhovni upravni sud) smatra da su u glavnim postupcima iz tih presuda utvrđene druge činjenice relevantne za donošenje odluke.

- 16 Člankom 96. Direktive 2006/112 propisuje se da se i na isporuku roba i na isporuku usluga primjenjuje jednaka standardna stopa PDV-a. Odstupajući od načela primjene jednake standardne stope PDV-a, člankom 98. stavcima 1. i 2. te direktive državama članicama omogućuje se da primijene jednu ili dvije snižene stope PDV-a. U skladu s tom odredbom, snižene stope PDV-a mogu se primijeniti samo na isporuke robe ili usluga u kategorijama navedenim u Prilogu III. toj direktivi. Točkom 12. Priloga III. Direktivi 2006/112 dopušta se primjena snižene porezne stope na smještaj koji nude hoteli ili slične ustanove, zajedno sa smještajem za odmor i davanje u najam zemljišta za kampiranje i prikolice.
- 17 Međutim, Sud je u nekoliko navrata odlučio da tekst članka 98. stavaka 1. i 2. Direktive 2006/112 niti ne nalaže da ga treba tumačiti kao obvezu da se snižena stopa primjenjuje na sve vidove jedne kategorije usluga navedene u Prilogu III. toj direktivi, tako da selektivna primjena snižene stope ne može biti isključena, osim ako ne postoji rizik narušavanja tržišnog natjecanja. Sud je na temelju toga zaključio da države članice, pod uvjetom poštovanja načela porezne neutralnosti svojstvenog zajedničkom sustavu PDV-a, mogu primijeniti sniženu stopu PDV-a na konkretne i posebne aspekte određene kategorije usluga iz Priloga III. Direktivi 2006/112.
- 18 Sud je odlučio i da, kada država članica odluči iskoristiti mogućnost iz članka 98. stavaka 1. i 2. Direktive 2006/112 da primijeni sniženu stopu PDV- a na određenu kategoriju usluga iz Priloga III. toj direktivi, ona ima mogućnost, pod uvjetom poštovanja načela porezne neutralnosti svojstvenog zajedničkom sustavu PDV- a, ograničiti primjenu te snižene stope PDV- a na konkretne i posebne aspekte te kategorije usluga. Mogućnost izvršavanja takve selektivne primjene snižene stope PDV- a koju na temelju toga imaju države članice opravdava se osobito utvrđenjem da je, s obzirom na to da je ta stopa iznimka, ograničenje njezine primjene na konkretne i posebne aspekte u skladu s načelom prema kojem se iznimke i odstupanja trebaju tumačiti restriktivno. Sud uvijek naglašava da korištenje te mogućnosti podliježe dvama uvjetima, tj. da u svrhe primjene snižene stope izdvoji samo konkretne i posebne kategorije usluga o kojima je riječ i da poštuje načelo porezne neutralnosti. Tim uvjetima želi se osigurati da države članice tu mogućnost koriste samo u okolnostima koje će jamčiti jednostavnu i ispravnu primjenu odabrane snižene stope kao i sprečavanje porezne utaje, izbjegavanja poreza i eventualne zlouporabe.
- 19 Direktiva o PDV-a ne sadržava definiciju izraza „smještaj koji nude hoteli ili slične ustanove, zajedno sa smještajem za odmor i davanje u najam zemljišta za kampiranje i prikolice”, a taj se izraz ne definira ni u Provedbenoj uredbi Vijeća (EU) br. 282/2011 od 15. ožujka 2011. o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112/EZ (SL 2011., L 77, str. 1.) (SL, posebno izdanje na

hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 375.). Članak 135. stavak 2. Direktive o PDV-u glasi: „Sljedeće se isključuje iz izuzeća predviđenog točkom (1) stavka 1.: (a) pružanje smještaja, kako je definirano propisima država članica, u hotelskom sektoru ili u sektoru sa sličnom funkcijom, uključujući pružanje usluga u odmorišnim kampovima ili u mjestima koja su pripremljena za korištenje kao mjesta za kampiranje”. To znači da pružanje smještaja treba provoditi u skladu s propisima država članica.

- 20 U skladu s člankom 1. točkom 45. Dodatnih odredbi ZDD-a, „smještaj” spada u osnovne turističke usluge u smislu točke 69. Dodatnih odredbi Zakona o turizmu, uz iznimku pružanja općih turističkih usluga. U skladu s člankom 1. točkom 69. Dodatnih odredbi ZT-a, izraz „osnovne turističke usluge” znači smještaj, zbrinjavanje i prijevoz.
- 21 Budući da je snižena stopa iznimka, ograničenje njezine primjene na konkretne i posebne aspekte u skladu je s načelom da oslobođenja i iznimke treba usko tumačiti. Time se nameće pitanje može li se okolnost da se nacionalnim pravom Republike Bugarske određuju dodatni zahtjevi za klasifikaciju smještajnih objekata u određenu kategoriju smatrati ograničenjem primjene snižene stope na konkretne i posebne aspekte ili se snižene stope odobrene za smještaj koji nude hoteli ili slične ustanove mogu primijeniti zbog vrste djelatnosti koja se obavlja te one ne ovise o prijavi koja se propisuje posebnim zakonom, kao što je to u ovom slučaju Zakon o turizmu.

RADNI DOKUMENT