

Sprawa C-733/22**Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości****Data wpływu:**

29 listopada 2022 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Wyрchowen administratiwen syd (Bułgaria)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

18 listopada 2022 r.

Strona wnosząca skargę kasacyjną:

Direktor na Direkcija „Obżałwane i danyczno-osiguritelna praktika” – Sofia pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite

Druga strona postępowania kasacyjnego:

„Valentina Heights” EOOD

Przedmiot postępowania głównego

Przedmiotem zaskarżenia w trybie kasacyjnym jest wyrok Administratiwen syd (sądu administracyjnego) w mieście Błagojewgrad, w którym stwierdzono nieważność decyzji wydanej w wyniku kontroli podatkowej, wydanej przez organy ds. przychodów przy Teritorialna direkcija na Nacionalna agencija za prichodite (terytorialnej dyrekcji narodowej agencji przychodów skarbowych i z tytułu składek zabezpieczenia społecznego) w mieście Sofia, utrzymanej w mocy decyzją Direktor na Direkcija „Obżałwane i danyczno-osiguritelna praktika” – Sofia pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite (dyrektora dyrekcji „Odwołania oraz praktyka podatkowa i zabezpieczenia społeczne” w mieście Sofia przy centralnym zarządzie narodowej agencji przychodów skarbowych i z tytułu składek zabezpieczenia społecznego), w części dotyczącej ustalonych rezultatów działalności zgodnie z Zakon za danyk wyrchu dobawenata stojnost (ustawy o podatku od wartości dodanej) w odniesieniu do następujących

okresów podatkowych: marzec 2019 r., czerwiec 2019 r., okres od sierpnia 2019 r. do lutego 2020 r., wraz z naliczonymi odsetkami.

Przedmiot i podstawa prawna wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, na podstawie art. 267 TFUE, dotyczy wykładni art. 98 ust. 2 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w związku z pkt 12 załącznika III do tej dyrektywy.

Pytania prejudycjalne

- 1 Czy art. 98 ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w związku z pkt 12 załącznika III do tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że określona w tym przepisie obniżona stawka podatku od wartości dodanej w odniesieniu do zakwaterowania w hotelach i podobnych obiektach może mieć zastosowanie w wypadku, gdy te obiekty nie są objęte kategorią zgodnie z krajowymi przepisami państwa członkowskiego kierującego odesłanie prejudycjalne[?]
- 2 Na wypadek udzielenia odpowiedzi przeczącej, czy art. 98 ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE w związku z pkt 12 załącznika III do tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że dopuszcza on selektywne stosowanie obniżonej stawki wobec określonych i swoistych aspektów danej kategorii usług, wyrażających się w wymogu, by zakwaterowanie w hotelach i podobnych obiektach było dokonywane wyłącznie w objętych kategorią – zgodnie z krajowymi przepisami państwa członkowskiego kierującego odesłanie prejudycjalne lub na mocy wydanego tymczasowego zaświadczenia o wszczęciu procedury objęcia kategorią – miejscach zakwaterowania[?]

Przepisy i orzecznictwo Unii Europejskiej

Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej: art. 96, art. 98 ust. 1 i 2, art. 135 w związku z pkt 12 załącznika III do tej dyrektywy (zwana dalej „dyrektywą VAT”);

Rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej;

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 6 maja 2010 r., Komisja/Francja, C-94/09, EU:C:2010:253, pkt 28, 29, 30;

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 3 kwietnia 2008 r., Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, C-442/05, EU:C:2008:184, pkt 41, 43.

Przepisy prawa krajowego

Zakon za danyk wyrchu dobawenata stojnost (zwana dalej „ZDDS”): art. 66, § 1 pkt 45 przepisów uzupełniających;

Zakon za turizma (ustawa o turystyce): art. 111, 113, 114, 119, art. 133 ust. 1, pkt 19 i 27 przepisów uzupełniających;

Zakon za izmenenie i dopyłnenie na Zakona za turizma (ustawa o zmianie i uzupełnieniu ustawy o turystyce): § 121;

Prawilnik za priłagane na Zakon za danyk wyrchu dobawenata stojnost (rozporządzenie wykonawcze do ustawy o podatku od wartości dodanej): art. 40.

Zwięzłe przedstawienie okoliczności faktycznych i postępowania głównego

- 3 Spółka będąca drugą stroną postępowania kasacyjnego została wpisana w Agencija po wpisanja kym Tyrgowskija registyr (agencji ds. wpisów działającej w ramach rejestru działalności gospodarczej) w dniu 9 listopada 2011 r. W dniu 13 grudnia 2016 r. została ona zarejestrowana na podstawie ZDDS. Jak wynika z Tyrgowskija registyr (rejestru działalności gospodarczej), przedmiot jej działalności obejmuje między innymi turystykę, prowadzenie restauracji, hotelarstwo, organizowanie wycieczek, a także wszelkie inne rodzaje działalności dozwolone na mocy bułgarskiego ustawodawstwa, przy uwzględnieniu i przestrzeganiu wszelkich wymogów licencyjnych i rejestracyjnych oraz innych wymogów.
- 4 W toku kontroli podatkowej ustalono, i czego nie kwestionują strony, że w kontrolowanym okresie od dnia 13 grudnia 2016 r. do dnia 29 lutego 2020 r. spółka wynajmowała od osób fizycznych (właścicieli) apartamentowy kompleks turystyczny „Valentina Heights” w mieście Bansko. Zgodnie z przedstawionymi umowami o zarządzanie prywatnymi nieruchomościami znajdującymi się w apartamentowym kompleksie turystycznym, zawartymi w dniu 1 maja 2018 r., właściciele nieruchomości (apartamentów, kawalerek lub innych obiektów) zgodzili się na zarządzanie, utrzymywanie we właściwym stanie i wynajmowanie w ich imieniu wspomnianych nieruchomości osobom trzecim przez spółkę „Valentina Heights” EOOD. W kontrolowanym okresie spółka wykonywała działalność w zakresie zakwaterowania gości w wynajętym apartamentowym kompleksie turystycznym „Valentina Heights”. Przychody ze sprzedaży naliczono zarejestrowanymi elektronicznymi kasami fiskalnymi z pamięcią fiskalną oraz przelewami bankowymi. W odniesieniu do dokonanej sprzedaży spółka naliczała VAT w wysokości 9%.

- 5 Przedstawiono zaświadczenie z dnia 15 lutego 2013 r., wydane przez wójta gminy Bansko, o określeniu kategorii obiektu, pensjonatu „Valentina Heights”, z adresem w mieście Bansko, o pojemności: 9 pokoi, 19 miejsc noclegowych.
- 6 W dniu 18 listopada 2016 r. spółka złożyła wniosek do Ministerstwa na turizma (ministerstwa turystyki) o określenie kategorii apartamentowego kompleksu turystycznego „Valentina Heights”, z adresem w mieście Bansko, o zadeklarowanej kategorii „trzech gwiazdek” i pojemności: 23 pokoje, 46 miejsc noclegowych.
- 7 Decyzją z dnia 7 marca 2019 r. wydaną przez wójta gminy Bansko cofnięto określenie kategorii obiektu turystycznego – pensjonatu, jaką nadano we wspomnianym powyżej zaświadczeniu. Spółka nie zaskarżyła tej decyzji.
- 8 W dniu 27 września 2019 r. spółka złożyła wniosek do Ministerstwa na turizma o określenie kategorii baru z przekąskami, przynależącego do apartamentowego kompleksu turystycznego „Valentina Heights”, z zadeklarowaną kategorią „dwóch gwiazdek”. W latach 2019 i 2020 spółka załączyła dodatkowe dokumenty do złożonych wniosków o objęcie kategorią.
- 9 Na podstawie decyzji z dnia 21 września 2020 r. wydanej przez zastępcę ministra na turizma (wiceministra turystyki) wszczęto procedurę określenia kategorii turystycznych obiektów, wydając tymczasowe zaświadczenia o wszczęciu procedury określenia kategorii apartamentowego kompleksu turystycznego „Valentina Heights” i baru z przekąskami, ważne do dnia 21 stycznia 2021 r. Ministerstwo na turizma powiadomiło spółkę o planowanej kontroli na miejscu, którą ma przeprowadzić grupa biegłych w celu oceny całościowej zgodności z zadeklarowanym rodzajem i zadeklarowaną kategorią wspomnianych obiektów, zgodnie z Zakonem za turizma i z Naredba za iziskvanijata kym kategoriziranite mesta za nastanjawane i zawedenija za hranene i razwleczenija, za reda za opredeljane na kategorijata, kakto i za uslowijata i reda za registrirane na staj za gosti i apartamenti za gosti (rozporządzeniem w sprawie wymogów dotyczących objętych kategorią miejsc zakwaterowania i obiektów gastronomiczno-rozrywkowych, trybu określania kategorii, a także warunków i trybu rejestracji pokoi i apartamentów dla gości).
- 10 W zaskarżonej decyzji wydanej w wyniku kontroli podatkowej organy ds. przychodów wskazały, że spółka posiadała zaświadczenie z dnia 15 lutego 2013 r. wydane przez wójta gminy Bansko, o określeniu kategorii obiektu, pensjonatu „Valentina Heights”, z adresem w mieście Bansko, o pojemności 9 pokoi i 19 miejsc noclegowych, dotyczące okresu od dnia 15 lutego 2013 r. do dnia 7 marca 2019 r. Wskazały one, że po dniu 7 marca 2019 r. spółka nie posiadała zaświadczenia o określeniu kategorii obiektu turystycznego i niezgodnie z prawem naliczała VAT w wysokości 9%. Mając na względzie powyższe, na podstawie art. 66 ust. 1 ZDSDS (w mającym zastosowanie brzmieniu), organy ds. przychodów doliczyły VAT w odniesieniu do różnicy z pełną wysokością – 20% od zadeklarowanych świadczeń, co do których nie spełniono wymogów

określonych w art. 40 ust. 1 pkt 2 Prawilnik za priłagane na Zakon za danyk wyrchu dobawenata stojnost.

Zasadnicze argumenty stron w postępowaniu głównym

- 11 Rozpatrując odwołanie złożone w trybie administracyjnym od decyzji wydanej w wyniku kontroli podatkowej, Direktor na Direkcija „Obzwałwane i danycno-osiguritelna praktika” – Sofia pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite utrzymał tę decyzję w całości w mocy, potwierdzając uzasadnienie przedstawione przez organy ds. przychodów.
- 12 W skardze złożonej przed sądem pierwszej instancji na decyzję wydaną w wyniku kontroli podatkowej spółka „Valentina Heights” EOOD powołuje się na wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 22 października 1998 r., Madgett i Baldwin, C-308/96 i C-94/97, EU:C:1998:496, podnosząc, że specjalny reżim opodatkowania usług turystycznych powinien być stosowany przy uwzględnieniu charakteru wykonywanej działalności, a nie w zależności od istnienia regulacji w specjalnej ustawie.
- 13 Argumenty spółki „Valentina Heights” EOOD zostały w całości uwzględnione przez sąd pierwszej instancji, a mianowicie Administratiwen syd w mieście Błagojewgrad. Wskazał on, że biorąc pod uwagę okoliczności faktyczne w niniejszej sprawie, należy stwierdzić, że spółka „Valentina Heights” EOOD podjęła wszelkie niezbędne środki w celu uzyskania zaświadczenia o określeniu kategorii, lecz określający kategorię organ, a mianowicie Ministerstwo na turizma, nie wydał we właściwym czasie żądanych zaświadczeń o określeniu kategorii. Kontrolowana spółka złożyła dwa oświadczenia, w 2016 r. i w 2019 r., lecz tymczasowe zaświadczenia o określeniu kategorii zostały wydane przez Ministerstwo na turizma dopiero w dniu 23 września 2020 r. Sąd ten wskazał, że brak zaświadczenia o określeniu kategorii obiektu turystycznego, którego to zaświadczenia kontrolowana spółka nie posiadała w okresie od dnia 7 marca 2019 r. do dnia 29 lutego 2020 r. (ostatni kontrolowany okres), nie może być podstawą do odmowy zastosowania specjalnego reżimu opodatkowania usług turystycznych. W związku z powyższym sąd pierwszej instancji przyjął, że specjalny tryb opodatkowania usług turystycznych powinien być stosowany zgodnie z charakterem wykonywanej działalności, a nie w zależności od istnienia regulacji w specjalnej ustawie, w niniejszym wypadku Zakon za turizma, wskazując na orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości, a w szczególności na wyrok Trybunału z dnia 22 października 1998 r., Madgett i Baldwin, C-308/96 i C-94/97, EU:C:1998:496.
- 14 Przed sądem kasacyjnym Direktor na Direkcija „Obzwałwane i danycno-osiguritelna praktika” – Sofia pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite podnosi, że świadczenia usług turystycznych w nieobjętych kategorią obiektach noclegowych, miejscach zakwaterowania i schroniskach turystycznych, a także w takich, które nie posiadają wydanego tymczasowego

zaświadczenia o wszczęciu procedury objęcia kategorią, nie należy traktować jako zakwaterowania w rozumieniu art. 66 ust. 2 ZDDS i nie ma do niego zastosowania obniżona stawka podatkowa. Skarżący w postępowaniu kasacyjnym jest zdania, że relacje spółki z Ministerstwo na turizma nie są istotne dla podatkowego traktowania świadczeń. Dodatkowo wskazuje, że prawodawca przewidział prawny sposób ochrony w wypadku bezczynności organu administracji, która to ewentualna bezczynność nie powinna być zakwalifikowana jako przeszkoda dla stosowania przez organy ds. przychodów ustawodawstwa podatkowego. Wskazuje, że gdyby określenie kategorii obiektu nie było istotne dla stosowania obniżonej stawki, usługi zakwaterowania (lub w całości usługi turystyczne) mogłyby być świadczone w każdym obiekcie i każda podobna działalność byłaby uznawana za turystyczną.

Zwięzłe uzasadnienie odesłania prejudycjalnego

- 15 Wyrchoven administratiwen syd (najwyższy sąd administracyjny) nie ustalił wyroków Trybunału Sprawiedliwości dotyczących wykładni prawa Unii, w których udzielono by odpowiedzi na wszystkie podniesione pytania dotyczące wykładni tego prawa i które miałyby znaczenie dla rozstrzygnięcia w niniejszej sprawie. W ramach tej oceny uwzględnił on zarówno wskazany przez spółkę „Valentina Heights” EOOD wyrok Trybunału z dnia 22 października 1998 r., Madgett i Baldwin, C-308/96 i C-94/97, EU:C:1998:496, jak i wyroki: z dnia 6 maja 2010 r., Komisja/Francja, C-94/09, EU:C:2010:253; z dnia 27 lutego 2014 r., Pro Med Logistik et Pongratz, C-454/12 i C-455/12, EU:C:2014:111; z dnia 11 września 2014 r., K, C-219/13, EU:C:2014:2207; z dnia 9 marca 2017 r., Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189; z dnia 9 listopada 2017 r., AZ, C-499/16, EU:C:2017:846; z dnia 17 czerwca 2021 r., M.I.C.M., C-597/17, EU:C:2021:492; z dnia 19 grudnia 2019 r., Segler-Vereinigung Cuxhaven, C-715/18, EU:C:2019:1138; z dnia 22 września 2022 r., The Escape Center, C-330/21, EU:C:2022:719. W uzasadnieniu wszystkich tych wyroków udzielono cennych wskazówek dotyczących wykładni dyrektywy VAT, które mają znaczenie dla rozstrzygnięcia niniejszego sporu, lecz w postępowaniach głównych w tych sprawach, zdaniem Wyrchoven administratiwen syd, ustalono istnienie odmiennych okoliczności faktycznych mających istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sporu.
- 16 W art. 96 dyrektywy 2006/112 przewidziano, że jednakowa stawka podatku VAT, stawka podstawowa, ma zastosowanie do dostaw towarów i świadczenia usług. Następnie w art. 98 ust. 1 i 2 tej dyrektywy przyznano państwom członkowskim, w drodze odstępstwa od zasady, zgodnie z którą zastosowanie ma stawka podstawowa, możliwość zastosowania jednej lub dwóch obniżonych stawek podatku VAT. Zgodnie z tym przepisem obniżone stawki mają zastosowanie wyłącznie do dostaw towarów i świadczenia usług, których kategorie są określone w załączniku III do wspomnianej dyrektywy. W pkt 12 załącznika III do dyrektywy 2006/112 zezwolono na stosowanie obniżonej stawki w odniesieniu do zakwaterowania w hotelach i podobnych obiektach, w tym zakwaterowania w

obiektach wycieczkowych oraz wynajmu miejsc kempingowych lub miejsc do parkowania dla przyczep kempingowych.

- 17 Trybunał niejednokrotnie już orzekał w odniesieniu do art. 98 ust. 1 i 2 dyrektywy 2006/112, że brzmienie tego przepisu nie przesądza o tym, iż powinien on być interpretowany jako określający wymóg, że obniżona stawka podatku może być stosowana jedynie wtedy, gdy dotyczy ona wszystkich aspektów kategorii usług objętej zakresem załącznika III do tej dyrektywy; nie można zatem wykluczyć selektywnego stosowania obniżonej stawki, pod warunkiem że nie spowoduje ono ryzyka zakłócenia konkurencji. Trybunał wywnioskował z tego, że z zastrzeżeniem poszanowania zasady neutralności podatkowej, na której opiera się wspólny system podatku VAT, państwa członkowskie mają możliwość stosowania obniżonej stawki podatku VAT do określonych i swoistych aspektów kategorii usług, o której mowa w załączniku III do dyrektywy 2006/112.
- 18 Trybunał przyjął również, że gdy państwo członkowskie postanawia skorzystać z ustanowionej w art. 98 ust. 1 i 2 dyrektywy 2006/112 możliwości zastosowania obniżonej stawki podatku VAT do kategorii usług zawartej w załączniku III do tej dyrektywy, ma ono, z zastrzeżeniem poszanowania zasady neutralności podatkowej, na której opiera się wspólny system podatku VAT, możliwość ograniczenia stosowania tej obniżonej stawki podatku VAT do określonych i swoistych aspektów tej kategorii. Przyznana w ten sposób państwom członkowskim możliwość dokonywania selektywnego stosowania obniżonej stawki podatku jest uzasadniona w szczególności stwierdzeniem, że, ponieważ stawka ta stanowi wyjątek, ograniczenie jej stosowania do określonych i swoistych aspektów jest spójne z zasadą, według której zwolnienia i wyjątki należy interpretować ściśle. Trybunał zawsze podkreśla, że stosowanie tej możliwości podlega podwójnemu warunkowi, po pierwsze – wyodrębnienia, dla celów stosowania obniżonej stawki, tylko określonych i swoistych aspektów omawianej kategorii usług, a po drugie – poszanowania zasady neutralności podatkowej. Celem tych warunków jest zapewnienie, że państwa członkowskie będą korzystać z tej możliwości tylko w warunkach gwarantujących prawidłowe i proste stosowanie wybranych obniżonych stawek oraz zapobieżenie wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużyć.
- 19 Dyrektywa VAT nie zawiera definicji pojęcia „zakwaterowania w hotelach i podobnych obiektach, w tym zakwaterowania w obiektach wycieczkowych oraz wynajmu miejsc kempingowych lub miejsc do parkowania dla przyczep kempingowych”; definicji tego pojęcia nie przewidziano również w rozporządzeniu wykonawczym Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającym środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2011, L 77, s. 1). Artykuł 135 ust. 2 dyrektywy VAT stanowi: „Zwolnienie przewidziane w ust. 1 lit. 1) nie obejmuje: a) świadczenia usług zakwaterowania określonych w prawie krajowym państw członkowskich, w sektorze hotelarskim lub w sektorach o podobnym charakterze, włącznie z zapewnianiem miejsc na obozach wakacyjnych

lub na terenach przystosowanych do biwakowania”. Z powyższego wynika, że zapewnianie zakwaterowania powinno być zgodne z tym, co określono w ustawodawstwie państw członkowskich.

- 20 Zgodnie z §1 pkt 45 przepisów uzupełniających do ZDDS „Zakwaterowaniem” są podstawowe usługi turystyczne w rozumieniu pkt 69 przepisów uzupełniających Zakon za turizma, z wyjątkiem świadczenia ogólnej usługi turystycznej. Zgodnie z §1 pkt 69 przepisów uzupełniających Zakon za turizma „podstawowymi usługami turystycznymi” są zakwaterowanie, wyżywienie i transport.
- 21 W sytuacji gdy obniżona stawka jest wyjątkiem, ograniczenie jej stosowania do określonych i swoistych aspektów jest zgodne z zasadą, według której zwolnienia i wyjątki należy interpretować ściśle. Skutkuje to powstaniem pytania, czy okoliczność, że w prawie krajowym Republiki Bułgarii określono dodatkowe wymogi dotyczące objęcia kategorią miejsc zakwaterowania, można rozpatrywać jako ograniczenie stosowania obniżonej stawki do określonych i swoistych aspektów, czy też należy stosować obniżone stawki opodatkowania w odniesieniu do zakwaterowania w hotelach i podobnych obiektach zgodnie z charakterem wykonywanej działalności, a nie w zależności od istnienia regulacji w specjalnej ustawie, w niniejszym wypadku Zakon za turizma.