

Byla C-733/22**Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį****Gavimo data:**

2022 m. lapkričio 29 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Varhoven administrativen sad (Vyriausiasis administracinis teismas, Bulgarija)

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2022 m. lapkričio 18 d.

Kasatorius:

Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia pri Tsentralno upravlenie na NAP

Kita kasacinio proceso šalis:

„Valentina Heights“ EOOD

Pagrindinės bylos dalykas

Kasacinis skundas pateiktas dėl *Administrativen sad Blagoevgrad* (Blagojevgrado administracinis teismas, Bulgarija) sprendimo. Šiuo sprendimu buvo panaikintas pranešimas apie perskaičiuotą mokestį, kurį parengė mokesčių administratorius *Teritorialna direksia na Natsionalnata agentsia po prihodite – Sofia* (Nacionalinės pajamų agentūros Sofijos teritorinė direkcija) ir kuriame konstatuotas išvadas pagal *Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost* (PVM įstatymas) savo sprendimu patvirtino *Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia* (Sofijos skundų, mokesčių ir socialinio draudimo praktikos direkcijos direktorius) už šiuos mokestinius laikotarpius: 2019 m. kovo mėn., 2019 m. birželio mėn. ir nuo 2019 m. rugpjūčio mėn. iki 2020 m. vasario mėn., kartu su palūkanomis.

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas

Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pagal SESV 267 straipsnį pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 98 straipsnio 2 dalies, siejamos su III priedo 12 punktu, išaiškinimo

Prejudiciniai klausimai

- 1 Ar 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, kad lengvatinis PVM tarifas, kuris pagal šią nuostatą yra numatytas viešbučių ir panašių įstaigų teikiamoms apgyvendinimo paslaugoms, gali būti taikomas, jei šios įstaigos nėra klasifikuotos pagal prašančiosios valstybės narės nacionalinės teisės aktus[?]
- 2 Jei šį klausimą būtų atsakyta neigiamai: ar tokiu atveju 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, kad pagal šią nuostatą leidžiama selektyviai taikyti lengvatinį tarifą konkrečioms ir specifiniams tam tikros paslaugų kategorijos aspektams, kai reikalaujama, kad viešbučių ir panašių įstaigų apgyvendinimo paslaugos būtų teikiamos tik tose apgyvendinimo vietose, kurios pagal prašančiosios valstybės narės nacionalinės teisės aktus yra klasifikuotos ar dėl kurių išduotas laikinasis pažymėjimas apie pradėtą klasifikavimo procedūrą[?]

Nurodomos Europos Sąjungos teisės nuostatos ir jurisprudencija

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – Pridėtinės vertės mokesčio direktyva) 96 straipsnis, 98 straipsnio 1 ir 2 dalys ir 135 straipsnis, siejami su šios direktyvos III priedo 12 punktu

2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos įgyvendinimo priemonės

2010 m. gegužės 6 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Komisija / Prancūzija*, C-94/09, EU:C:2010:253, 28, 29 ir 30 punktai

2008 m. balandžio 3 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien*, C-442/05, EU:C:2008:184, 41 ir 43 punktai

Nurodomos nacionalinės teisės nuostatos

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (PVM įstatymas, toliau – ZDDS) 66 straipsnis ir papildomų nuostatų 1 straipsnio 45 punktas

Zakon za turizma (Turizmo įstatymas, toliau – ZT) 111, 113[,] 114, 119, 133 straipsniai ir Papildomų nuostatų 1 straipsnio 19 ir 27 punktai

Zakon za izmenenie i dopalnenie na zakona za turizma (Turizmo įstatymo pakeitimo įstatymas) 121 straipsnis

Pravilnik za prilagane na zakona za danaka varhu dobavenata stoynost (Potvarkis dėl PVM įstatymo įgyvendinimo) 40 straipsnis

Bylos aplinkybių ir proceso santrauka

- 3 Kita kasacinio proceso šalis yra bendrovė, kuri 2011 m. lapkričio 9 d. buvo įregistruota *Agentsia po vpisvania* (Registracijos įstaiga) tvarkomame *Targovski registar* (prekybos registras). 2016 m. gruodžio 13 d. ji buvo įregistruota pagal ZDDS. Prekybos registro duomenimis, bendrovės veiklos objektas apima turizmo, maitinimo, apgyvendinimo, kelionių organizavimo sritis ir įvairią kitą veiklą, kuri galėtų būti vykdoma pagal Bulgarijos įstatymus, su sąlyga, kad įvykdomi visi licencijavimo, registravimo ar kiti reikalavimai ir jų yra laikomasi.
- 4 Per mokestinį patikrinimą nustatyta, kad tikrinamuoju laikotarpiu nuo 2016 m. gruodžio 13 d. iki 2020 m. vasario 29 d. bendrovė iš fizinių asmenų (savininkų) perėmė atostogų apartamentų kompleksą „Valentina Heights“ Bansko mieste, kaip nuomojamą turtą; šios aplinkybės proceso šalys neginčijo. Pagal pateiktas 2018 m. gegužės 1 d. privačių nekilnojamojo turto objektų, esančių atostogų apartamentų komplekse, valdymo sutartis su nekilnojamojo turto objektų (apartamentų, studijų ir kitų objektų) savininkais buvo sutarta, kad „Valentina Heights“ EOOD valdys, prižiūrės ir savininkų vardu išnuomos jų nekilnojamąjį turtą tretiesiems asmenims. Tikrinamuoju laikotarpiu bendrovė teikė apgyvendinimo paslaugas svečiams nuomojamame atostogų apartamentų komplekse „Valentina Heights“. Gautos pajamos buvo registruojamos naudojant registruotus elektroninius kasos aparatus ir remiantis banko pavedimais. Bendrovė įvykdytiems sandoriams taikė 9 proc. PVM tarifą.
- 5 Buvo pateikta 2013 m. vasario 15 d. Bansko savivaldybės mero išduota pažyma apie objekto „Valentina Heights“ Bansko mieste priskyrimą kategorijai „svečių namai“, kuriuose yra 9 kambariai ir 19 lovų.
- 6 2016 m. lapkričio 18 d. bendrovė pateikė paraišką Turizmo ministerijai dėl Bansko mieste esančio atostogų apartamentų komplekso „Valentina Heights“ priskyrimo „trijų žvaigždučių“ kategorijai ir nurodė, kad jame yra 23 kambariai ir 46 lovos.

- 7 Priskyrimas pirmiau minėtu pažymėjimu suteiktai kategorijai „svečių namai“ 2019 m. kovo 7 d. Bansko savivaldybės mero potvarkiu buvo panaikintas. Bendrovė šio potvarkio neginčijo.
- 8 2019 m. rugsėjo 27 d. bendrovė pateikė paraišką Turizmo ministerijai dėl atostogų apartamentų kompleksui „Valentina Heights“ priklausančios užkandinės priskyrimo „dviejų žvaigždučių“ kategorijai. 2019 m. ir 2020 m. bendrovė pateikė papildomus dokumentus prie pateiktų paraiškų priskirti tam tikrai kategorijai.
- 9 Remiantis 2020 m. rugsėjo 21 d. turizmo viceministro įsakymu buvo pradėta turizmo objektų klasifikavimo procedūra, atostogų apartamentų kompleksui „Valentina Heights“ ir užkandinei buvo išduoti laikinieji pažymėjimai apie pradėtą klasifikavimo procedūrą, galioję iki 2021 m. sausio 21 d. Turizmo ministerija bendrovę informavo, kad ekspertų darbo grupė netrukus atliks patikrinimą vietoje, siekdama patikrinti, ar paraiškoje nurodytas minėtų objektų pobūdis ir kategorija visiškai atitinka Turizmo įstatymo ir *Naredba za iziskvaniyata kam kategoriziranite mesta za nastanyavane i zavedenia za hranene i razvlechenia, za reda za opredelyane na kategoriyata, kakti i za usloviyata i reda za registrirane na stai za gosti i apartamenti za gosti* (Nutarimas dėl apgyvendinimo vietų ir maitinimo bei pramogų įstaigų klasifikavimui taikomų reikalavimų, dėl kategorijos nustatymo tvarkos ir dėl svečių kambarių ir svečių apartamentų registravimui taikomų reikalavimų ir tvarkos) reikalavimus.
- 10 Ginčijamame pranešime apie perskaičiuotą mokesčių mokesčių administratorius nurodė, kad bendrovė turėjo Bansko savivaldybės mero 2013 m. vasario 15 d. išduotą pažymą apie objekto „Valentina Heights“ Bansko mieste priskyrimą laikotarpiu nuo 2013 m. vasario 15 d. iki 2019 m. kovo 7 d. kategorijai „svečių namai“, kuriuose yra 9 kambariai ir 19 lovų. Mokesčių administratorius nurodė, kad bendrovė laikotarpiui po 2019 m. kovo 7 d. neturėjo pažymėjimo apie turistinės paskirties objekto klasifikavimą ir nepagrįstai taikė 9 proc. PVM. Atsižvelgdamas į šias išvadas ir remdamasis (taikytinos redakcijos) ZDDS 66 straipsnio 1 dalimi mokesčių administratorius nurodė sumokėti skirtumą iki viso dydžio PVM, t. y. 20 proc. už deklaruotas paslaugas, kurios neatitiko Potvarkio dėl PVM įstatymo įgyvendinimo 40 straipsnio 1 dalies 2 punkte nustatytų sąlygų.

Svarbiausi pagrindinės bylos šalių argumentai

- 11 Administracinį skundą dėl pranešimo apie perskaičiuotą mokesčių nagrinėjęs Sofijos miesto skundų, mokesčių ir socialinio draudimo praktikos direkcijos direktorius prie NAP (*Natsionalna agentsia po prihodite*, Nacionalinė pajamų agentūra) centrinės valdybos patvirtino pranešimą ir visiškai pritarė mokesčių administratoriaus argumentams.
- 12 Pirmosios instancijos teisme pateiktame skunde dėl pranešimo apie perskaičiuotą mokesčių „Valentina Heights“ EOOD rėmėsi 1998 m. spalio 22 d. Teisingumo Teismo sprendimu *Madgett ir Baldwin* (C-308/96 ir C-94/97, EU:C:1998:496) ir

teigė, kad speciali turizmo paslaugų apmokestinimo tvarka turi būti taikoma atsižvelgiant į vykdomos veiklos pobūdį ir nepriklauso nuo to, ar yra specialiame įstatyme numatyta paraiška.

- 13 Pirmosios instancijos teismas, Blagojevgrado administracinis teismas, visiškai sutiko su „Valentina Heights“ EOOD argumentais. Teismas, įvertinęs nagrinėjamos bylos faktus, nurodė, kad „Valentina Heights“ EOOD ėmėsi visų reikiamų priemonių, siekdama gauti klasifikacijos pažymėjimą, bet už klasifikavimą atsakinga institucija, t. y. Turizmo ministerija, laiku neišdavė prašomų klasifikacijos pažymėjimų. 2016 m. ir 2019 m. bendrovė pateikė dvi paraiškas, tačiau Turizmo ministerija tik 2020 m. rugsėjo 23 d. išdavė laikinuosius klasifikavimo pažymėjimus. Teismas nurodė, kad trūkstama pažyma apie turizmo objekto klasifikavimą, kurios ši bendrovė laikotarpiui nuo 2019 m. kovo 7 d. iki 2020 m. vasario 29 d. (paskutinis tikrintas laikotarpis) neturėjo, negali būti pagrindas netaikyti specialios turizmo paslaugų apmokestinimui skirtos mokesčio schemos. Šiuo klausimu pirmosios instancijos teismas, remdamasis Teisingumo Teismo jurisprudencija, visų pirma 1998 m. spalio 22 d. Sprendimu *Madgett ir Baldwin* (C-308/96 ir C-94/97, EU:C:1998:496), išreiškė nuomonę, kad speciali turizmo paslaugų apmokestinimui skirta mokesčio schema turi būti taikoma atsižvelgiant į vykdomos veiklos pobūdį ir neturi priklausyti nuo specialiame įstatyme, kaip šioje byloje – Turizmo įstatyme, numatytos paraiškos.
- 14 Kasaciniame teisme Sofijos skundų, mokesčių ir socialinio draudimo praktikos direkcijos direktorius prie NAP centrinės valdybos teigė, kad turizmo paslaugų teikimas apgyvendinimo vietose, nakvynės įstaigose ir svečių nameliuose, kurie nėra klasifikuoti pagal įstatymą, taip pat tokiose vietose, dėl kurių nėra išduotas laikinasis pažymėjimas apie pradėtą klasifikavimo procedūrą, neturėtų būti laikomas apgyvendinimu, kaip jis suprantamas pagal ZDDS 66 straipsnio 2 dalį, ir jam neturėtų būti taikomas lengvatinis mokesčio tarifas. Kasatorius laikosi nuomonės, kad bendrovės ir Turizmo ministerijos santykiai neturi reikšmės paslaugų apmokestinimui. Be to, įstatymų leidėjas yra numatęs teisę apskūsti administracinės institucijos neveikimą, todėl galimas neveikimas negali būti laikomas kliūtimi mokesčių administratoriui taikyti mokesčių įstatymus. Jei objekto klasifikavimas neturėtų reikšmės lengvatinio mokesčio tarifo taikymui, apgyvendinimo paslaugos (arba turizmo paslaugos apskritai), jo nuomone, galėtų būti teikiamos bet kurioje įstaigoje ir bet kokia atitinkama veikla būtų laikoma turizmo veikla.

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvų santrauka

- 15 *Varhoven administrativen sad* (Vyriausiasis administracinis teismas) nežino apie jokių Teisingumo Teismo sprendimus dėl Sąjungos teisės aiškinimo, kuriuose būtų atsakyta į visus pateiktus klausimus dėl šios teisės aiškinimo ir kurie galėtų būti svarbūs priimant sprendimą šioje byloje. Teismas atsižvelgė tiek į „Valentina Heights“ EOOD nurodytą 1998 m. spalio 22 d. Teisingumo Teismo sprendimą *Madgett ir Baldwin* (C-308/96 ir C-94/97, EU:C:1998:496), tiek į 2010 m.

gegužės 6 d. sprendimą *Komisija / Prancūzija* (C-94/09, EU:C:2010:253), 2014 m. vasario 27 d. Sprendimą *Pro Med Logistik ir Pongratz* (C-454/12 ir C-455/12, EU:C:2014:111), 2014 m. rugsėjo 11 d. Sprendimą *K [Oy]* (C-219/13, EU:C:2014:2207), 2017 m. kovo 9 d. Sprendimą *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, 2017 m. lapkričio 9 d. Sprendimą *AZ* (C-499/16, EU:C:2017:846), 2021 m. birželio 17 d. Sprendimą *M.I.C.M.* (C-597/17, EU:C:2021:492), 2019 m. gruodžio 19 d. Sprendimą *Segler-Vereinigung Cuxhaven* (C-715/18, EU:C:2019:1138), 2022 m. rugsėjo 22 d. Sprendimą *The Escape Center* (C-330/21, EU:C:2022:719). Visų šių sprendimų motyvuose pateikiama vertingų pastabų dėl PVM direktyvos aiškinimo, kurios yra svarbios sprendžiant šią bylą, vis dėlto, Vyriausiojo administracinio teismo nuomone, atitinkamose pagrindinėse bylose buvo nustatytos kitokios sprendimui byloje priimti reikšmingos faktinės aplinkybės.

- 16 Direktyvos 2006/112 96 straipsnyje nustatyta, kad prekių tiekimui bei paslaugų teikimui taikomas toks pat standartinis PVM tarifas. Šios direktyvos 98 straipsnio 1 ir 2 dalyse valstybėms narėms, nukrypstant nuo standartinio PVM tarifo principo, suteikiama galimybė taikyti vieną arba du lengvatinius tarifus. Pagal šią nuostatą lengvatiniai tarifai taikomi tik šios direktyvos III priede nustatytoms kategorijoms priklausančių prekių tiekimui ar paslaugų teikimui. Pagal Direktyvos 2006/112 III priedo 12 punktą lengvatinį tarifą leidžiama taikyti viešbučių ir panašių įstaigų teikiamoms apgyvendinimo paslaugoms, įskaitant apgyvendinimą per atostogas ir stovyklaviečių ar namelių-autopriekabų stovėjimo vietų nuomą.
- 17 Teisingumo Teismas ne kartą konstatavo, kad remiantis Direktyvos 2006/112 98 straipsnio 1 ir 2 dalių formuluote nereikalaujama jų aiškinti taip, kad lengvatinis tarifas gali būti taikomas tik jei jis apima visus tam tikros šios direktyvos III priede nurodytos paslaugų kategorijos aspektus, todėl selektyvus lengvatinio tarifo taikymas neturėtų būti atmetamas, su sąlyga, jeigu jis nesukelia konkurencijos iškraipymo pavojaus. Tuo remdamasis, Teisingumo Teismas padarė išvadą, kad valstybės narės gali taikyti lengvatinį PVM tarifą konkrečioms ir specifiniams tam tikros Direktyvos 2006/112 III priede nurodytos teikiamų paslaugų kategorijos aspektams, jei laikomasi fiskalinio neutralumo principo, kuriuo grindžiama bendra PVM sistema.
- 18 Be to, Teisingumo Teismas nusprendė, kad kai valstybė narė nusprendžia pasinaudoti Direktyvos 2006/112 98 straipsnio 1 ir 2 dalyse suteikta galimybe taikyti lengvatinį PVM tarifą tam tikrai šios direktyvos III priede nurodytai teikiamų paslaugų kategorijai, ji gali, nepažeisdama bendrai PVM sistemai būdingo mokesčio neutralumo principo, šį lengvatinį PVM tarifą taikyti tik konkrečioms ir specifiniams šios paslaugų kategorijos aspektams. Taip valstybėms narėms pripažinta galimybė selektyviai taikyti lengvatinį PVM tarifą grindžiama, be kita ko, tuo: kadangi šis tarifas yra išimtis, jo taikymas tik konkrečioms ir specifiniams aspektams yra suderinamas su principu, pagal kurį išimtys ir leidžiančios nukrypti nuostatos turi būti aiškinamos siaurai. Teisingumo Teismas nuolat pabrėžia, kad naudojantis šia galimybe taikomos dvi sąlygos: pirma,

siekiant taikyti lengvatinį tarifą, reikia atskirti tik konkrečius ir specifinius nagrinėjamos teikiamų paslaugų kategorijos aspektus ir, antra, laikytis mokesčio neutralumo principo. Šiomis sąlygomis siekiama užtikrinti, kad valstybės narės šia galimybe pasinaudotų tik tokiomis sąlygomis, kuriomis užtikrinama, jog pasirinktas lengvatinis tarifas taikomas paprastai ir teisingai bei užkertamas kelias bet kokiam galimam sukčiavimui, mokesčių vengimui ar piktnaudžiavimui.

- 19 PVM direktyvoje nepateikta sąvokos „viešbučių ir panašių įstaigų teikiamų apgyvendinimo paslaugų, įskaitant apgyvendinimą per atostogas ir stovyklaviečių ar namelių-autopriekabų stovėjimo vietų nuomą“ apibrėžties; ši sąvoka neapibrėžta ir 2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamente (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos įgyvendinimo priemonės (OL L 77, 2011, p. 1). PVM direktyvos 135 straipsnio 2 dalis suformuluota taip: „1 dalies 1 punkte numatyta išimtis netaikoma: a) apgyvendinimo paslaugų, kaip jas apibrėžia valstybių narių įstatymai, teikimui viešbučiuose ar panašią veiklą vykdančiose įstaigose, įskaitant apgyvendinimą poilsiavietėse ar stovyklauti įrengtose vietose.“ Tai reiškia, kad apgyvendinimo paslaugos turi būti teikiamos pagal valstybių narių įstatymus.
- 20 Pagal ZDDS Papildomų nuostatų 1 straipsnio 45 punktą „apgyvendinimas“ yra viena iš pagrindinių turizmo paslaugų, kaip apibrėžta Turizmo įstatymo Papildomų nuostatų 69 punkte, išskyrus bendrųjų turizmo paslaugų teikimą. Pagal Turizmo įstatymo Papildomų nuostatų 1 straipsnio 69 punktą sąvoka „pagrindinės turizmo paslaugos“ reiškia apgyvendinimo, maitinimo ir transporto paslaugas.
- 21 Atsižvelgiant į tai, kad lengvatinis tarifas yra išimtis, jo taikymas tik konkrečioms ir specifiniams aspektams yra suderinamas su principu, pagal kurį išimtys ir leidžiančios nukrypti nuostatos turi būti aiškinamos siaurai. Atitinkamai kyla klausimas, ar tai, kad Bulgarijos Respublikos nacionalinėje teisėje yra nustatyti papildomi reikalavimai apgyvendinimo įstaigų klasifikavimui, gali būti laikoma ribojamu lengvatinio tarifo taikymu tik konkrečioms ir specifiniams aspektams, ar apgyvendinimui viešbučiuose ir panašiose įstaigose taikomi lengvatiniai tarifai turi būti taikomi atsižvelgiant į vykdomos veiklos pobūdį ir nepriklausyti nuo specialiaame įstatyme, kaip šiuo atveju – Turizmo įstatyme, numatytos paraiškos pateikimo.