

Lieta C-733/22**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums atbilstoši
Tiesas Reglamenta 98. panta 1. punktam****Iesniegšanas datums:**

2022. gada 29. novembris

Iesniedzējtiesa:

Varhoven administrativen sad (Bulgārija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2022. gada 18. novembris

Prasītājs tiesvedībā:

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

Atbildētāja kasācijas tiesvedībā:

“Valentina Heights” EOOD

Pamatlietas priekšmets

Kasācijas sūdzība ir par *Administrativen sad Blagoevgrad* (Blagojevgradas Administratīvā tiesa, Bulgārija) spriedumu, ar kuru atcelts *Teritorialna direksia na Natsionalnata agentsia po prihodite – Sofia* (Valsts ieņēmumu aģentūras Sofijas teritoriālā direkcija) nodokļu dienestu pieņemtais lēmums par nodokļu revīzijas veikšanu un kas, ņemot vērā nodokļu revīzijas rezultātus, apstiprināts ar *“Direktor na Direksia Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia* (Sofijas pilsētas direkcijas “Pārsūdzības un prakse nodokļu un sociālās apdrošināšanas iemaksu jomā” direktors) izdoto lēmumu atbilstoši *Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost* (Pievienotās vērtības nodokļa likums) par taksācijas periodiem 2019. gada marts, 2019. gada jūnijs un no 2019. gada augusta līdz 2020. gada februārim, tostarp nokavējuma procentiem.

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši Līguma par Eiropas Savienības darbību (LESD) 267. pantam ir par to, kā interpretēt Padomes 2006. gada

28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 98. panta 2. punktu kopsakarā ar šīs direktīvas III pielikuma 12) punktu.

Prejudiciālie jautājumi

- 1 Vai Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 98. panta 2. punkts kopsakarā ar šīs direktīvas III pielikuma 12) punktu ir jāinterpretē tādējādi, ka samazināta pievienotās vērtības nodokļa likme, kas šajā normā ir noteikta izmitināšanai, ko nodrošina viesnīcas un līdzīgi uzņēmumi, var tikt piemērota, ja šie uzņēmumi nav klasificēti atbilstīgi iesniedzējas dalībvalsts tiesību aktiem?
- 2 Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir noliedzoša, vai Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 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 līdzīgi uzņēmumi, atļauts sniegt tikai tādās viesu izmitināšanas mītnēs, kuras atbilstīgi iesniedzējvalsts tiesību aktiem ir klasificētas vai kurām izdots pagaidu sertifikāts par uzsāktu klasifikācijas procedūru?

Atbilstošās Savienības tiesību normas un judikatūra

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 96. pants, 98. panta 1. un 2. punkts, 135. pants, lasot tos kopā ar šīs direktīvas III pielikuma 12) punktu (turpmāk tekstā – “Pievienotās vērtības nodokļa direktīva”)

Padomes Īstenošanas regula (ES) Nr. 282/2011 (2011. gada 15. marts), ar ko nosaka īstenošanas pasākumus Direktīvai 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu

Tiesas spriedums, 2010. gada 6. maijs, Komisija/Francija, C-94/09, EU:C:2010:253, 28., 29. un 30. punkts

Tiesas spriedums, 2008. gada 3. aprīlis, [*Finanzamt Oschatz*]/*Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien*, C-442/05, EU:C:2008:184, 41. un 43. punkts

Atbilstošās valsts tiesību normas

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Pievienotās vērtības nodokļa likums; turpmāk tekstā – “ZDDS”), 66. pants un Papildnoteikumu 1. panta 45. punkts

Zakon za turizma (Tūrisma likums; turpmāk tekstā – “ZT”), 111., 113., 114., 119., 133. pants un Papildnoteikumu 1. panta 19. un 27. punkts

Zakon za izmenenie i dopalnenie na zakona za turizma (Likums par grozījumiem un papildinājumiem Tūrisma likumā), 121. pants

Pravilnik za prilagane na zakona za danaka varhu dobavenata stoynost (Pievienotās vērtības nodokļa likuma Īstenošanas noteikumi), 40. pants

Īss pamatlīstas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts

- 3 Atbildētāja kasācijas tiesvedībā ir sabiedrība, kura 2011. gada 9. novembrī tika ierakstīta *Agentsia po vpisvania* (Reģistru iestāde) *Targovski registar* (Komercreģistrs). Šī sabiedrība 2016. gada 13. decembrī tika reģistrēta saskaņā ar *ZDDS*. Tās pamatdarbībā saskaņā ar Komercreģistra sniegto informāciju ietilpst arī tūrisma, ēdināšanas, izmitināšanas, ceļojumu organizatoru pakalpojumi, kā arī citas visdažādākās darbības, kuras atbilstoši Bulgārijas tiesību aktiem atļauts veikt ar nosacījumu, ka tiek izpildītas un ievērotas atļauju saņemšanas, reģistrācijas vai citas prasības.
- 4 Nodokļu revīzijas laikā tika konstatēts, ka laikposmā no 2016. gada 13. decembra līdz 2020. gada 29. februārim, attiecībā kuru tika veikta revīzija, atbildētāja sabiedrība no fiziskām personām (īpašniekiem) izīrēšanai Bansko pilsētā bija pārņēmusi viesu dzīvokļu – brīvdienu māju “Valentina Heights”; šo faktu lietas dalībnieki neapstrīdēja. Atbilstoši iesniegtajiem privāta nekustamā īpašuma, kas atrodas viesu dzīvokļu – brīvdienu mājā, pārvaldīšanas līgumiem, kuri visi bez izņēmuma noslēgti 2018. gada 1. maijā, ar nekustamā īpašuma (viesu dzīvokli, studijas tipa dzīvokli un citas telpas) īpašniekiem bija vienošanās, ka “Valentina Heights” EOOD ir pienākums pārvaldīt viņu nekustamā īpašuma objektu, uzturēt to kārtībā un īpašnieku vārdā izīrēt trešām personām. Laikposmā, par kuru tika veikta pārbaude, šī sabiedrība nodrošināja viesu izmitināšanu īrētajā viesu dzīvokļu – brīvdienu mājā “Valentina Heights”. Gūtie ieņēmumi tika iegrāmatoti, izmantojot reģistrētus elektroniskos kases aparātus un uz banku pārskaitījumu pamata. Par veiktajiem darījumiem sabiedrība aprēķināja pievienotās vērtības nodokli pēc deviņu procentu likmes.
- 5 Tika iesniegts Bansko pašvaldības vadītāja 2013. gada 15. februārī izdots sertifikāts par Bansko pilsētā esošā objekta “Valentina Heights” klasifikāciju kategorijā “Viesu nams” ar ietilpību deviņi numuri un 19 gultas.
- 6 Atbildētāja sabiedrība 2016. gada 18. novembrī iesniedza Tūrisma ministrijai iesniegumu par Bansko pilsētā esošās viesu dzīvokļu – brīvdienu mājas “Valentina Heights” ar ietilpību 23 numuri un 46 gultas klasifikāciju “trīs zvaigžņu” kategorijā.

- 7 Pēc Bansko pašvaldības vadītāja 2019. gada 7. marta rīkojuma tika atcelta ar iepriekšminēto sertifikātu piešķirtā klasifikācija kategorijā “Viesu nams”. Šo rīkojumu atbildētāja sabiedrība neapstrīdēja.
- 8 Atbildētāja sabiedrība 2019. gada 27. septembrī iesniedza Tūrisma ministrijai iesniegumu par uz kodu bāra, kas pieder pie viesu dzīvokļu – brīvdienu mājas “Valentina Heights”, klasifikāciju “divu zvaigžņu” kategorijā. Vēl 2019. gadā un 2020. gadā sabiedrība iesniedza papildu dokumentus, kas tika pievienoti iesniegumiem par klasifikāciju kategorijā.
- 9 Saskaņā ar tūrisma ministra vietnieka 2020. gada 21. septembra rīkojumu tika sākta tūrisma objektu klasifikācijas procedūra, turklāt attiecībā uz viesu dzīvokļu – brīvdienu māju “Valentina Heights” un uz kodu bāru tika izdoti līdz 2021. gada 21. janvārim derīgi pagaidu sertifikāti par uzsāktu klasifikācijas procedūru. Tūrisma ministrija atbildētājai sabiedrībai paziņoja, ka esot gaidāma kontrole, ko ekspertu darba grupa veikšot uz vietas, lai pārbaudītu iepriekš minēto objektu pilnīgu atbilstību iesniegumos norādītajam veidam un kategorijai saskaņā ar prasībām, kādas paredzētas Tūrisma likumā un *Naredba za iziskvaniyata kam kategoriziranite mesta za nastanyavane i zavedenia za hranene i razvlechenia, za reda za opredelyane na kategoriyata, kako i za usloviyata i reda za registrirane na stai za gosti i apartamenti za gosti* (Regula par prasībām tūristu mītņu, ka arī ēdināšanas, atpūtas un izklaides uzņēmumu klasifikācijai, par kategorijas noteikšanas procedūru, kā arī par nosacījumiem viesu dzīvokļu un brīvdienu māju reģistrācijas procedūru).
- 10 Apstrīdētajā nodokļu revīzijas lēmumā nodokļu dienesti konstatēja, ka atbildētājas sabiedrības rīcībā bija Bansko pašvaldības vadītāja 2013. gada 15. februārī izdots, no 2013. gada 15. februāra līdz 2019. gada 7. martam derīgs sertifikāts par klasifikāciju Bansko pilsētā esošajai viesu dzīvokļu – brīvdienu mājai “Valentina Heights” ar ietilpību deviņi numuri un 19 gultas. Nodokļu dienesti lēmumā norādīja, ka atbildētājai sabiedrībai par laikposmu pēc 2019. gada 7. marta nebija sertifikāta par tūrisma objekta klasifikāciju un ka pievienotās vērtības nodokli deviņu procentu apmērā šī sabiedrība esot aprēķinājusi nelikumīgi. Ņemot vērā šos konstatējumus un pamatojoties uz *ZDDS 66. panta 1. punktu* (piemērojamajā redakcijā), nodokļu dienesti reģistrētajiem pakalpojumiem, kurus sniedzot, nebija izpildīti Pievienotās vērtības nodokļa likuma Īstenošanas noteikumu 40. panta pirmās daļas 2. punkta nosacījumi, nodokļa likmes starpību palielināja līdz pievienotās vērtības nodokļa pamatlikmei, t. i., 20 procentiem.

Pamatlietas dalībnieku galvenie argumenti

- 11 Valsts ieņēmumu aģentūras (NAP, *Natsionalna agentsia po prihodite*) Centrālās administrācijas Sofijas pilsētas direkcijas “Pārsūdzības un prakse nodokļu un sociālās apdrošināšanas iemaksu jomā” direktors, kuram bija iesniegta

administratīvā sūdzība par nodokļu revīzijas lēmumu, apstiprināja šo lēmumu un pilnībā piekrita nodokļu dienestu apsvērumiem.

- 12 Pirmās instances tiesā celtajā prasībā par nodokļu revīzijas lēmumu “Valentina Heights” EOOD atsaucās uz Tiesas 1998. gada 22. oktobra spriedumu *Madgett un Baldwin* (C-308/96 un C-94/97, EU:C:1998:496) un argumentēja, ka speciālās tiesību normas, kas regulē tūrisma pakalpojumu aplikšanu ar nodokli, esot jāpiemēro, pamatojoties uz veikto darbību veidu, un neesot atkarīgas no reģistrācijas, kas noteikta speciālajā likumā.
- 13 Blagojevgradas pirmās instances administratīvā tiesa pilnībā piekrita “Valentina Heights” EOOD argumentācijai. Izskatāmajā lietā vērtējot faktiskos apstākļus, šī tiesa atzina, ka “Valentina Heights” EOOD esot veikusi visus klasifikācijas sertifikāta saņemšanai nepieciešamos pasākumus, bet par klasifikāciju atbildīgā iestāde, proti, Tūrisma ministrija, neesot savlaicīgi izdevusi pieprasītos sertifikātus par klasifikāciju. Atbildētāja sabiedrība 2016. gadā un 2019. gadā esot iesniegusi divus iesniegumus, taču pagaidu sertifikātus par uzsāktu klasifikācijas procedūru Tūrisma ministrija esot izdevusi tikai 2020. gada 23. septembrī. Šī tiesa norādīja, ka laikposmā no 2019. gada 7. marta līdz 2020. gada 29. februārim (pēdējais laikposms, par kuru tika veikta pārbaude) sertifikāts par tūrisma objekta klasifikāciju atbildētājai sabiedrībai neesot bijis, un sertifikāta neesamības fakts nevarot būt pamats, lai nepiemērotu speciālās tiesību normas, kas regulē tūrisma pakalpojumu aplikšanu ar nodokli. Turklāt pirmās instances tiesa, atgādinādama Tiesas judikatūru, it īpaši 1998. gada 22. oktobra spriedumu *Madgett un Baldwin* (C-308/96 un C-94/97, EU:C:1998:496), uzskatīja, ka speciālās tiesību normas, kas regulē tūrisma pakalpojumu aplikšanu ar nodokli, esot jāpiemēro, pamatojoties uz veikto darbību veidu un neesot atkarīgas no reģistrācijas, kas noteikta speciālajā likumā, kāds izskatāmajā lietā ir Tūrisma likums.
- 14 Kasācijas tiesā Valsts ieņēmumu aģentūras (NAP), Centrālās administrācijas Sofijas pilsētas direkcijas “Pārsūdzības un prakse nodokļu un sociālās apdrošināšanas iemaksu jomā” direktors apgalvoja, ka tūrisma pakalpojumu sniegšana [īslaicīgas] apmešanās vietās, viesu izmitināšanas mītnēs un bungalo, kas nav klasificētas saskaņā ar likumu, kā arī tādās viesu izmitināšanas mītnēs, kuru rīcībā nav pagaidu sertifikāta par uzsāktu klasifikācijas procedūru, neesot aplūkojama kā izmitināšana ZDDS 66. panta 2. punkta izpratnē un ka tai netiekot piemērota samazinātā nodokļa likme. Prasītājs kasācijas tiesvedībā uzskata, ka atbildētājas sabiedrības un Tūrisma ministrijas savstarpējām attiecībām neesot nozīmes nodokļu režīma piemērošanai pakalpojumiem. Turklāt likumdevējs esot noteicis tiesiskās aizsardzības līdzekļus administratīvās iestādes bezdarbības gadījumam, tāpēc varbūtēja bezdarbība nevarot tikt uzskatīta par šķērslī nodokļu dienestiem nodokļu tiesību aktu piemērošanā. Ja objekta klasifikācijai nebūtu nozīmes samazinātas nodokļa likmes piemērošanai, tad prasītāja ieskatā izmitināšanas pakalpojumi (vai tūrisma pakalpojumi vispār) varētu tikt sniegti jebkurā uzņēmumā un jebkura atbilstošā darbība būtu uzskatāma par tūrisma darbību.

Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu izklāsts

- 15 *Varhoven administrativen sad* (Augstākā administratīvā tiesa) nav zināmi tādi Tiesas spriedumi par Savienības tiesību interpretāciju, kuros būtu atbildēts uz visiem izskatāmajā lietā uzdotajiem jautājumiem par Savienības tiesību interpretāciju un kuriem varētu būt nozīme šīs lietas izlemšanā. Turklāt iesniedzējtiesa ir ņēmusi vērā Tiesas 1998. gada 22. oktobra spriedumu *Madgett un Baldwin* (C-308/96 un C-94/97, EU:C:1998:496), uz kuru atsaucās “Valentina Heights” *EOOD*, kā arī spriedumus 2010. gada 6. maijs, Komisija/Francija (C-94/09, EU:C:2010:253), 2014. gada 27. februāris, *Pro Med Logistik un Pongratz* (C-454/12 un C-455/12, EU:C:2014:111), 2014. gada 11. septembris, *K [Oy]* (C-219/13, EU:C:2014:2207), 2017. gada 9. marts, *Oxycure Belgium* (C-573/15, EU:C:2017:189), 2017. gada 9. novembris, *AZ* (C-499/16, EU:C:2017:846), 2021. gada 17. jūnijs, *M.I.C.M.* (C-597/17, EU:C:2021:492), 2019. gada 19. decembris, *Segler – Vereinigung Cuxhaven* (C-715/18, EU:C:2019:1138), 2022. gada 22. septembris, *The Escape Center* (C-330/21, EU:C:2022:719). Visu šo spriedumu motīvu izklāsts sniedz vērtīgus norādījumus par Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas interpretāciju, kas ir svarīga izskatāmās lietas izspriešanā, tomēr Augstākās administratīvās tiesas ieskatā attiecīgajās pamatlietās ir konstatēti citi lietas izlemšanai svarīgi fakti.
- 16 Direktīvas 2006/112 96. pantā ir noteikts, ka preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai tiek piemērota vienāda pievienotās vērtības nodokļa pamatlikme. Turpmāk šīs direktīvas 98. panta 1. un 2. punktā, atkāpjoties no pievienotās vērtības nodokļa pamatlikmes, noteikts, ka dalībvalstis var piemērot vienu vai divas samazinātas pievienotās vērtības nodokļa likmes. Saskaņā ar šo normu samazinātās pievienotās vērtības nodokļa likmes var tikt piemērotas tikai šīs direktīvas III pielikuma minēto preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai. Direktīvas 2006/112 III pielikuma 12) punkts pieļauj samazinātas nodokļa likmes piemērošanu izmitināšanai, ko nodrošina viesnīcas un līdzīgi uzņēmumi, tostarp izmitināšanai brīvdienās, un vietu izīrēšanai tūristu nometnēs un dzīvojamo piekabju stāvvietu izīrēšanai.
- 17 Tiesa ir atkārtoti nospriedusi, ka Direktīvas 2006/112 98. panta 1. un 2. punkta tekstā tomēr nav noteikts, ka šī norma būtu interpretējama kā prasība piemērot samazinātu likmi tikai tad, ja tā attiecas uz visiem pakalpojumu kategorijas aspektiem šīs direktīvas III pielikuma izpratnē, tāpēc nav izslēgta selektīva samazinātas likmes piemērošana ar nosacījumu, ka tā nerada konkurences izkropļojuma risku. Līdz ar to Tiesa ir secinājusi, ka dalībvalstīm tiek dota iespēja piemērot samazinātu pievienotās vērtības nodokļa likmi attiecīgas pakalpojumu kategorijas konkrētiem un specifiskiem aspektiem Direktīvas 2006/112 III pielikuma izpratnē, pieņemot, ka tiek ievērots nodokļu neitralitātes princips, kas ir pamatā kopējai pievienotās vērtības nodokļa sistēmai.
- 18 Tiesa ir arī nospriedusi, ka gadījumā, ja dalībvalsts nolēmusi izmantot Direktīvas 2006/112 98. panta 1. un 2. punktā noteikto iespēju piemērot samazinātu pievienotās vērtības nodokļa likmi vienai no šīs direktīvas

III pielikumā norādītajām pakalpojumu kategorijām, ievērojot nodokļu neitralitātes principu, kas ir pamatā kopējai pievienotās vērtības nodokļa sistēmai, tā var šīs samazinātās pievienotās vērtības nodokļa likmes piemērošanu attiecināt tikai uz konkrētiem un specifiskiem šīs kategorijas aspektiem. Dalībvalstīm tādējādi dotā iespēja samazinātu pievienotās vērtības nodokļa likmi piemērot selektīvi tostarp pamato apsvērumus, ka, tā kā šī likme ir izņēmums, tās piemērošanas attiecināšana uz [vienas pakalpojumu kategorijas] konkrētiem un specifiskiem aspektiem atbilst principam, ka izņēmumi un atkāpes ir jāinterpretē šauri. Tiesa pastāvīgi uzsver, ka šīs iespējas izmantošana ir pakļauta diviem nosacījumiem, pirmkārt, samazinātās likmes piemērošanas nolūkā izdalīt tikai konkrētus un specifiskus attiecīgās pakalpojumu kategorijas aspektus un, otrkārt, ievērot nodokļu neitralitātes principu. Šo nosacījumu mērķis ir nodrošināt, lai dalībvalstis izmantotu šo iespēju tikai apstākļos, kuri nodrošina, ka izvēlēta samazinātā likme tiek piemērota vienkārši un pareizi un ka tiek novērsta krāpšana, izvairīšanās no nodokļu maksāšanas vai ļaunprātīga izmantošana.

- 19 Pievienotās vērtības nodokļa direktīvā nav ietverta jēdziens "izmitināšana, ko nodrošina viesnīcas un līdzīgi uzņēmumi, tostarp izmitināšana brīvdienās, un vietu izīrēšana tūristu nometnēs un dzīvojamo piekabju stāvvietu izīrēšana" definīcija; šis jēdziens nav definēts arī Padomes 2011. gada 15. marta Īstenošanas regulā (ES) Nr. 282/2011, ar ko nosaka īstenošanas pasākumus Direktīvai 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2011, L 77, 1. lpp.). Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas 135. panta 2. punktā [a) apakšpunktā] ir noteikts: "Šā panta 1. punkta l) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums neattiecas uz: a) izmitināšanu, kā tā definēta dalībvalstu tiesību aktos, viesnīcu nozarē vai līdzīgas funkcijas nozarēs, tostarp vietu izīrēšanu, tūristu nometnēs vai zemes gabalos, kas izveidoti par nometnes vietām". Tas nozīmē, ka izmitināšana ir jānodrošina saskaņā ar valstu tiesību aktiem.
- 20 Saskaņā ar ZDDS Papildnoteikumu 1. panta 45. punktu "izmitināšana" pieder pie tūrisma pamatpakalpojumiem Tūrisma likuma Papildnoteikumu 69. panta izpratnē, izņemot vispārējas nozīmes pakalpojuma sniegšanu. Saskaņā ar ZT Papildnoteikumu 69. panta 1. punktu jēdziens "vispārējas nozīmes pakalpojums" nozīmē izmitināšanu, ēdināšanu un pārvadāšanu.
- 21 Samazinātā likme ir izņēmums, tādēļ tās piemērošana tikai [vienas pakalpojumu kategorijas] konkrētiem un specifiskiem aspektiem atbilst principam, ka izņēmumi un atkāpes ir jāinterpretē šauri. Rodas jautājums, vai apstākļi, ka Bulgārijas Republikas tiesību aktos ir izvirzītas papildu prasības viesu izmitināšanas mītņu klasifikācijai, var tikt uzskatīts par ierobežojumu samazinātas likmes piemērošanai konkrētiem un specifiskiem aspektiem [un] vai par izmitināšanu viesnīcās un līdzīgos uzņēmumos piešķirtā samazinātā likme ir piemērojama, pamatojoties uz veikto darbību veidu, un nav atkarīga no reģistrācijas, kas noteikta speciālajā likumā, kāds izskatāmajā lietā ir Tūrisma likums.