

**Cauza C-733/22****Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

29 noiembrie 2022

**Instanța de trimitere:**

Varhoven administrativen sad (Bulgaria)

**Data deciziei de trimitere:**

18 noiembrie 2022

**Recurent:**

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na NAP

**Intimată:**

„Valentina Heights” EOOD

**Obiectul procedurii principale**

Recursul vizează hotărârea Administrativen sad Blagoevgrad [Tribunalul Administrativ din Blagoevgrad, Bulgaria], prin care a fost anulată o decizie de impunere rectificativă, adoptată de autoritățile fiscale de pe lângă Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia po prihodite – Sofia (Direcția Regională a Agenției Naționale a Veniturilor Publice – Sofia), confirmată prin decizia Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia (directorul direcției „Contestații și practici în materie de fiscalitate și securitate socială” – Sofia), în partea privind constatările în conformitate cu legea privind taxa pe valoarea adăugată, pentru perioadele de impunere martie 2019, iunie 2019 și august 2019-februarie 2020, inclusiv dobânzile acumulate.

**Obiectul și temeiul juridic al trimiterii preliminare**

Trimitere preliminară în temeiul articolului 267 TFUE în vederea interpretării articolului 98 alineatul (2) coroborat cu punctul 12 din anexa III la Directiva

2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată

### **Întrebările preliminare**

- 1 Articolul 98 alineatul (2) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată coroborat cu punctul 12 din anexa III la aceasta trebuie interpretat în sensul că cota redusă aplicabilă potrivit acestui articol la cazarea furnizată în hoteluri și unități similare poate fi aplicată în cazul în care aceste unități nu sunt clasificate potrivit dispozițiilor de drept ale statului membru [al instanței] de trimitere[?]
- 2 În cazul unui răspuns negativ la această întrebare, articolul 98 alineatul (2) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată coroborat cu punctul 12 din anexa III la aceasta trebuie interpretat în sensul că permite aplicarea selectivă a cotei reduse la aspecte concrete și specifice ale unei anumite categorii de servicii, constând în a impune ca furnizarea cazării în hoteluri și alte unități similare să aibă loc numai în unități de cazare clasificate potrivit dispozițiilor de drept ale statului membru [al instanței] de trimitere sau ca aceste unități să dispună de un certificat provizoriu privind o procedură inițiată de clasificare[?]

### **Dispozițiile de drept și jurisprudența Uniunii**

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, articolul 96, articolul 98 primul și al doilea paragraf, articolul 135 coroborate cu punctul 12 din anexa III la această directivă (denumită în continuare „Directiva TVA”)

Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată

Hotărârea Curții din 6 mai 2010, Comisia/Franța, C-94/09, EU:C:2010:253, punctele 28, 29 și 30

Hotărârea Curții din 3 aprilie 2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, C-442/05, EU:C:2008:184, punctele 41 și 43

### **Dispozițiile de drept național**

Legea privind taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „ZDDS”), articolul 66 și paragraful 1 punctul 45 din dispozițiile suplimentare

Legea turismului (denumită în continuare „ZT”), articolele 111, 113[,] 114, 119, 133 și paragraful 1 punctele 19 și 27 din dispozițiile suplimentare

Legea pentru modificarea Legii turismului, articolul 121

Ordonanța de punere în aplicare a Legii privind taxa pe valoarea adăugată, articolul 40

### **Prezentare succintă a situației de fapt și a procedurii**

- 3 Intimata este o societate care a fost înregistrată la Agentsia po vpisvania (Oficiul de înregistrare) de pe lângă Targovski registar (Registrul Comerțului) la 9 noiembrie 2011. La 13 decembrie 2016, a fost înregistrată în conformitate cu ZDDS. Potrivit informațiilor disponibile în Registrul Comerțului, obiectul de activitate al societății include și domeniile turistic, gastronomic, hotelier, organizarea călătoriilor și multe alte activități, a căror exercitare depinde potrivit dreptului bulgar de îndeplinirea și respectarea obligațiilor de autorizare și înregistrare sau a altor cerințe.
- 4 Cu ocazia unui control, fiscal s-a constatat că în perioada supusă verificării, 13 decembrie 2016-29 februarie 2020, societatea a preluat un complex de apartamente de vacanță denumit „Valentina Heights”, situat în orașul Bansko, care au ca proprietari mai multe persoane fizice; acest fapt nu este contestat de părți. Potrivit contractelor prezentate din 1 mai 2018 privind administrarea imobilelor private din complexul de apartamente de vacanță, s-a convenit cu proprietarii imobilelor (apartamente, apartamente tip studio și alte obiective locative) ca „Valentina Heights” EOOD să le administreze, întrețină și închirieze terților în numele proprietarilor. În perioada verificată, societatea a găzduit oaspeți în complexul de apartamente de vacanță „Valentina Heights“ închiriat. Veniturile obținute au fost înregistrate în contabilitate prin intermediul registrului de casă electronic înregistrat și al transferurilor bancare. Pentru operațiunile efectuate, societatea a calculat TVA în cuantum de 9 %.
- 5 A fost prezentat un certificat din 15 februarie 2013 eliberat de primarul comunei Bansko privind clasificarea obiectivului „Valentina Heights” din orașul Bansko în categoria „pensiuni” cu o capacitate de 9 camere și 19 paturi.
- 6 La 18 noiembrie 2016, societatea a solicitat la Ministerul Turismului un certificat de clasificare a complexului de apartamente de vacanță „Valentina Heights” situat în orașul Bansko în categoria „trei stele” cu o capacitate de 23 de camere și 46 de paturi.
- 7 Prin dispoziția din 7 martie 2019 a primarului comunei Bansko, a fost anulată clasificarea în categoria „pensiuni”, acordată prin certificatul menționat mai sus. Societatea nu a contestat această dispoziție.

- 8 La 27 septembrie 2019, societatea a solicitat la Ministerul Turismului un certificat de clasificare a unui bistro aparținând complexului de apartamente de vacanță „Valentina Heights” în categoria „două stele”. În anii 2019 și 2020, societatea a depus documente în completarea cererilor prezentate pentru clasificare.
- 9 Potrivit unei dispoziții din 21 septembrie 2020 a viceministrului turismului, a fost inițiată o procedură de clasificare a obiectivelor turistice; pentru complexul de apartamente de vacanță „Valentina Heights” și pentru bistrouri au fost eliberate certificate privind o procedură inițiată de clasificare, a căror valabilitate a expirat la 21 ianuarie 2021. Ministerul Turismului a comunicat societății că urmează să aibă loc o verificare la fața locului de un grup de lucru format din experți, pentru a verifica dacă tipul și categoria obiectivelor menționate mai sus, pentru care s-a solicitat eliberarea certificatelor de clasificare, sunt conforme prevederilor Legii turismului și Ordonanței de stabilire a cerințelor pentru clasificarea pe categorii a unităților de cazare, a unităților gastronomice și de recreere, de stabilire a procedurii de determinare a categoriei și de stabilire a condițiilor procedurale privind eliberarea certificatelor de clasificare a camerelor și apartamentelor de oaspeți.
- 10 În decizia de impunere rectificativă atacată, autoritățile fiscale au constatat că societatea dispunea de un certificat din 15 februarie 2013 eliberat de primarul comunei Bansko pentru perioada 15 februarie 2013-7 martie 2019 privind clasificarea imobilului locativ „Valentina Heights”, situat în orașul Bansko, cu o capacitate de 9 camere și 19 paturi. În decizia menționată s-a reținut că pentru perioada ulterioară datei de 7 martie 2019 societatea nu a deținut niciun certificat privind clasificarea unui obiectiv turistic și că a calculat în mod neîntemeiat TVA în cotă de 9 %. Ținând seama de aceste constatări și în temeiul articolului 66 alineatul (1) ZDDS (în versiunea aplicabilă), autoritățile fiscale au colectat diferența până la cuantumul integral al TVA-ului, și anume 20 %, pentru serviciile pentru care s-au solicitat certificatele de clasificare, pentru care nu au fost îndeplinite condițiile de la articolul 40 alineatul (1) punctul 2 din Ordonanța de punere în aplicare a Legii privind taxa pe valoarea adăugată.

### **Principalele argumente ale părților din procedura principală**

- 11 Directorul Direcției „Contestații și practici în materie de fiscalitate și securitate socială” din orașul Sofia de pe lângă NAP [Natsionalna agentsia po prihodite, Agenția Națională a Veniturilor Publice], sesizat cu plângerea administrativă formulată împotriva deciziei de impunere rectificative, a confirmat fără rezerve această decizie și considerațiile autorității fiscale care figurează în ea.
- 12 În acțiunea de fond formulată împotriva deciziei de impunere rectificativă, „Valentina Heights” EOOD s-a întemeiat pe Hotărârea Curții din 22 octombrie 1998, Madgett și Baldwin (C-308/96 și C-94/97, EU:C:1998:496), și a argumentat că trebuie aplicată dispoziția specială privind taxarea serviciilor turistice în funcție de tipul de activitate desfășurată și că taxarea nu depinde de existența unei

solicitări de eliberare a unui certificat de clasificare, care este prevăzută într-o lege specială.

- 13 Prima instanță, Verwaltungsgericht Blagoevgrad [Tribunalul Administrativ din Blagoevgrad] a primit fără rezerve argumentația „Valentina Heights” EOOD. Din situația de fapt din speță, instanța a reținut că „Valentina Heights” EOOD a luat toate măsurile necesare pentru eliberarea unui certificat de clasificare, însă autoritatea competentă pentru clasificare, și anume Ministerul Turismului, nu a eliberat în timp util certificatele de clasificare solicitate. În anii 2016 și 2019, societatea în discuție a prezentat două cereri privind eliberarea certificatelor de clasificare, însă Ministerul Turismului a eliberat certificatele de clasificare provizorii abia la 23 septembrie 2020. Această instanță a arătat că lipsa unui certificat privind clasificarea unui obiectiv turistic, pe care societatea în discuție nu l-a prezentat pentru perioada 7 martie 2019-29 februarie 2020 (ultima perioadă verificată), nu poate constitui un temei pentru neaplicarea legii speciale privind taxarea serviciilor turistice. În acest sens, prin raportare la jurisprudența Curții, în special la Hotărârea din 28 octombrie 1998, Madgett și Baldwin (C-308/96 și C-94/97, EU:C:1998:496), prima instanță a considerat că reglementarea specială privind taxarea serviciilor turistice se aplică în considerarea tipului de activitate desfășurată, nedepinzând de cererea privind eliberarea certificatului de clasificare, prevăzută de o lege specială, în speță, de Legea turismului.
- 14 În fața instanței de recurs, directorul Direcției „Contestații și practici în materie de fiscalitate și securitate socială” din orașul Sofia de pe lângă NAP [Natsionalna agentsia po prihodite, Agenția Națională a Veniturilor Publice] a învederat că prestarea serviciilor de turism în unități de cazare care nu sunt clasificate de lege, precum și cele pentru care nu a fost eliberat un certificat provizoriu privind o procedură inițiată de clasificare, nu trebuie considerată cazare în sensul articolului 66 alineatul 2 ZDDS și nu este supusă cotei reduce. Recurentul consideră că relațiile dintre societate și Ministerul Turismului sunt nerelevante pentru tratamentul fiscal al serviciilor. În plus, legiuitorul a prevăzut o cale de atac pentru lipsa de acțiune a autorității administrative, astfel că o eventuală lipsă de acțiune nu poate fi considerată o piedică în aplicarea dreptului fiscal de către autoritățile fiscale. În opinia recurentului, dacă clasificarea unui obiectiv nu este semnificativă pentru aplicarea cotei reduce, serviciile de cazare (sau orice servicii turistice de altfel) pot fi prestate în orice unitate și orice activitate corespunzătoare ar fi considerată activitate turistică.

### **Prezentare pe scurt a motivelor trimiterii preliminare**

- 15 Varhoven administrativen sad [Curtea Administrativă Supremă] nu are cunoștință de nicio hotărâre a Curții privind interpretarea dreptului Uniunii, care să ofere un răspuns la întrebările adresate și care ar putea fi semnificative pentru soluționarea prezentei cauze. Instanța a avut în vedere atât Hotărârea Curții din 22 octombrie 1998, Madgett și Baldwin (C-308/96 și C-94/97, EU:C:1998:496), indicată de „Valentina Heights” EOOD, cât și Hotărârea din 6 mai 2010, Comisia/Franța (C-

94/09, EU:C:2010:253), Hotărârea 27 februarie 2014, Pro Med Logistik și Pongratz (C-454/12 și C-455/12, EU:C:2014:111), Hotărârea 11 septembrie 2014, K [Oy] (C-219/13, EU:C:2014:2207), Hotărârea din 9 martie 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, Hotărârea din 9 noiembrie 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846), Hotărârea din 17 iunie 2021, M.I.C.M. (C-597/17, EU:C:2021:492), Hotărârea din 19 decembrie 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138), și Hotărârea din 22 septembrie 2022, The Escape Center (C-330/21, EU:C:2022:719). Motivările acestor hotărâri oferă indicații valoroase pentru interpretarea Directivei TVA, esențiale pentru soluționarea prezentului litigiu, însă Varhoven administrativen sad consideră că situațiile de fapt reținute în respectivele proceduri și relevante pentru soluționarea litigiului principal au fost diferite.

- 16 Articolul 96 din Directiva 2006/112 prevede că pentru livrarea de bunuri și pentru prestarea de servicii se aplică o cotă standard a TVA-ului. Prin derogare de la principiul cotei standard, articolul 98 primul și al doilea paragraf din această directivă conferă statelor membre posibilitatea de a aplica una sau două cote reduse de TVA. Potrivit acestui articol, cotele reduse se aplică numai categoriilor de bunuri livrate și de servicii prestate prevăzute în anexa III la această directivă. Punctul 12 din anexa III la Directiva 2006/112 permite aplicarea unei cote reduse pentru cazarea în hoteluri și unități similare, inclusiv cazarea pentru vacanță și închirierea unor locuri în campinguri sau pe terenuri destinate parcării rulotelor.
- 17 Curtea a hotărât în repetate rânduri că nu există nicio prevedere în textul articolului 98 primul și al doilea paragraf din Directiva 2006/112 care să impună ca această dispoziție să fie interpretată în sensul că este imperativă aplicarea cotei reduse numai dacă aceasta vizează toate aspectele unei anumite categorii de servicii în sensul anexei III la această directivă, astfel încât nu se poate exclude aplicarea selectivă a cotei reduse, cu condiția să nu determine vreun risc de denaturare a concurenței. Pornind de aici, Curtea a concluzionat că statele membre au posibilitatea de a aplica asupra unor aspecte concrete și specifice ale unei anumite categorii de servicii dintre cele prevăzute în anexa III la Directiva 2006/112 o cotă redusă de TVA, numai dacă nu încalcă principiul neutralității fiscale, inerent sistemului comun de TVA.
- 18 Curtea a statuat de asemenea că dacă a decis să se prevaleze de posibilitatea conferită de articolul 98 primul și al doilea paragraf din Directiva 2006/112, de a aplica o cotă redusă de TVA asupra unei anumite categorii de servicii dintre cele prevăzute în anexa III la directivă, statul membru poate, sub rezerva respectării principiului neutralității fiscale, limita aplicarea acestei cote reduse de TVA la anumite aspecte concrete și specifice ale acestei categorii de servicii. Posibilitatea de a efectua o aplicare selectivă a cotei reduse de TVA recunoscută astfel statelor membre se justifică, printre altele prin faptul că, această cotă fiind excepția, limitarea aplicării sale la aspecte concrete și specifice este coerentă cu principiul potrivit căruia excepțiile și derogările trebuie interpretate restrictiv. Curtea subliniază totdeauna că utilizarea posibilității menționate este subordonată dublei condiții ca, pe de o parte, să nu izoleze, în vederea aplicării cotei reduse, decât

aspecte concrete și specifice ale categoriei de prestații în cauză și, pe de altă parte, să respecte principiul neutralității fiscale. Aceste condiții urmăresc să asigure faptul că statele membre nu vor utiliza această posibilitate decât în condiții care garantează aplicarea simplă și corectă a cotei reduse alese, precum și prevenirea oricărei fraude, evaziuni și abuz eventual.

- 19 Directiva TVA nu definește expresia „cazarea în hoteluri și unități similare, inclusiv cazarea pentru vacanță și închirierea unor locuri în campinguri sau pe terenuri destinate parcării rulotelor”; expresia nu este definită nici în Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112/CE (JO. 2011, L 77, p. 1). Articolul 135 alineatul (2) din Directiva TVA are următorul text: „Sunt excluse de la scutirea prevăzută la alineatul (1) litera (l) următoarele operațiuni: (a) prestarea de servicii de cazare, definită de legislația statelor membre, în sectorul hotelier sau în sectoare cu funcție similară, inclusiv cazări în tabere de vacanță sau în locuri amenajate pentru camping.” De aici rezultă că prestarea de servicii de cazare se realizează în conformitate cu dispozițiile legale ale statelor membre.
- 20 Potrivit paragrafului 1 punctul 45 din Dispozițiile suplimentare la ZDDS, „cazarea” face parte din serviciile turistice elementare în sensul punctului 69 din dispozițiile suplimentare la Legea turismului, cu excepția prestării serviciilor turistice generale. Potrivit paragrafului 1 punctul 69 din Dispozițiile suplimentare la ZT, prin expresia „servicii turistice elementare” se înțelege, cazarea, masa și transportul.
- 21 Întrucât cota redusă este o excepție, limitarea aplicării sale la aspecte concrete și specifice este coerentă cu principiul potrivit căruia excepțiile și derogările trebuie interpretate restrictiv. Acest lucru ridică problema dacă împrejurarea că dreptul național al Republicii Bulgaria prevede cerințe suplimentare pentru clasificarea unităților de cazare poate fi considerată o limitare a aplicării cotei reduse la aspecte concrete și specifice sau dacă cotele reduse aplicabile în cazul hotelurilor și unităților similare trebuie aplicate pentru cazare în considerarea tipului de activitate desfășurată și că aplicarea lor nu depinde de cererea privind acordarea unui certificat de clasificare, care este prevăzută de o lege specială, în speță, de Legea turismului.