

Zadeva C-733/22**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča****Datum vložitve:**

29. november 2022

Predložitveno sodišče:

Varhoven administrativen sad (Bolgarija)

Datum predložitvene odločbe:

18. november 2022

Vlagatelj kasacijske pritožbe:

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

Nasprotna stranka v postopku s kasacijsko pritožbo:

„Valentina Heights“ EOOD

Predmet postopka v glavni stvari

Kasacijska pritožba zoper sodbo Administrativen sad Blagoevgrad (upravno sodišče v Blagoevgradu, Bolgarija), s katero je bila razveljavljena odmerna odločba, ki jo je izdal davčni organ pri Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia po prihodite – Sofia (območni direktorat nacionalne agencije za prihodke za mesto Sofija, Bolgarija) in je bila glede na ugotovitve, ki jih je navajala, na podlagi Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (zakon o davku na dodano vrednost) potrjena z odločbo Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia (direktor direktorata za pritožbe in davčne prakse ter prakse na področju socialne varnosti za mesto Sofija, Bolgarija) za davčna obdobja marec 2019, junij 2019 in od avgusta 2019 do februarja 2020 z obračunanimi obrestmi.

Predmet in pravna podlaga predloga za sprejetje predhodne odločbe

Predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU za razlago člena 98(2) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost v povezavi s Prilogo III, točka 12, k tej direktivi

Vprašanja za predhodno odločanje

- 1 Ali je treba člen 98(2) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost v povezavi s Prilogo III, točka 12, k tej direktivi razlagati tako, da se nižja stopnja davka na dodano vrednost, določena v tej določbi za nastanitev, ki jo ponujajo hoteli in podobni obrati, lahko uporabi, če ti obrati niso kategorizirani v skladu z nacionalno zakonodajo države članice, ki poda zahtevo(?)
- 2 Če je odgovor na to vprašanje nikalen, ali je treba člen 98(2) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost v povezavi s Prilogo III, točka 12, k tej direktivi razlagati tako, da dovoljuje selektivno uporabo nižje davčne stopnje za konkretne in posebne vidike določene kategorije storitev, če je nastanitev v hotelih in podobnih obratih mogoča le v nastanitvenih objektih, ki so kategorizirani v skladu z nacionalno zakonodajo države članice, ki poda zahtevo, ali za katere je bilo izdano začasno potrdilo o začetem postopku kategorizacije(?)

Določbe in sodna praksa Evropske unije

Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, člen 96, člen 98(1) in (2), člen 135 v povezavi s Prilogo III, točka 12, k tej direktivi (v nadaljevanju: Direktiva o DDV)

Izvedbena uredba Sveta (EU) št. 282/2011 z dne 15. marca 2011 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost

Sodba Sodišča z dne 6. maja 2010, Komisija/Francija, C-94/09, EU:C:2010:253, točke 28, 29 in 30

Sodba Sodišča z dne 3. aprila 2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, C-442/05, EU:C:2008:184, točki 41 in 43

Nacionalna zakonodaja

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (zakon o davku na dodano vrednost, v nadaljevanju: ZDDS), člen 66 in člen 1, točka 45, dodatnih določb

Zakon za turizma (zakon o turizmu, v nadaljevanju: ZT), člani 111, 113(,) 114, 119, 133 in člen 1, točki 19 in 27, dodatnih določb

Zakon za izmenenie i dopalnenie na zakona za turizma (zakon o spremembi zakona o turizmu), člen 121

Pravilnik za prilagane na zakona za danaka varhu dobavenata stoynost (uredba o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost), člen 40

Kratek povzetek dejanskega stanja in postopka

- 3 Nasprotna stranka v postopku s kasacijsko pritožbo je družba, ki je bila 9. novembra 2011 vpisana v Targovski register (poslovni register) pri Agentsia po vpisvania (registracijski subjekt). 13. decembra 2016 je bila družba registrirana v skladu z ZDDS. Po podatkih poslovnega registra med njene dejavnosti sodijo tudi turizem, gostinstvo, nastanitev, organizacija potovanj in različne druge dejavnosti, ki se lahko opravljajo v skladu z bolgarsko zakonodajo, če so izpolnjene in upoštevane zahteve za izdajo dovoljenja, registracijo ali druge zahteve.
- 4 Pri davčnem nadzoru je bilo ugotovljeno, da je družba v obdobju preverjanja od 13. decembra 2016 do 29. februarja 2020 od fizičnih oseb (lastnikov) v najem prevzela apartmajski počitniški kompleks „Valentina Heights“ v mestu Bansko, česar zadevne stranke niso izpodbijale. V skladu s predloženimi pogodbami o upravljanju zasebnih nepremičnin v apartmajskem počitniškem kompleksu, vse z dne 1. maja 2018, je bilo z lastniki nepremičnin (apartmaji, garsonjere in drugi objekti) dogovorjeno, da mora družba „Valentina Heights“ EOOD upravljati in vzdrževati njihove nepremičnine ter jih v imenu lastnikov dajati v najem tretjim osebam. V obdobju preverjanja je družba gostom zagotavljala nastanitev v najetem apartmajskem počitniškem kompleksu „Valentina Heights“. Ustvarjeni prihodki so bili zabeleženi s priglašeni elektronskimi registrirnimi blagajnami in bančnimi nakazili. Za opravljene transakcije je družba zaračunala davek na dodano vrednost v višini 9 %.
- 5 Predloženo je bilo potrdilo, ki ga je 15. februarja 2013 izdal župan občine Bansko in s katerim je bil objekt „Valentina Heights“ v mestu Bansko uvrščen v kategorijo „gostišče“ z zmogljivostjo 9 sob in 19 ležišč.
- 6 18. novembra 2016 je družba pri ministrstvu za turizem prijavila apartmajski počitniški kompleks „Valentina Heights“ v mestu Bansko za kategorijo „tri zvezdice“ z zmogljivostjo 23 sob in 46 ležišč.
- 7 Z odredbo župana občine Bansko z dne 7. marca 2019 je bila uvrstitev v kategorijo „gostišče“, ki je bila podeljena z zgoraj navedenim potrdilom, ukinjena. Družba te odredbe ni izpodbijala.
- 8 Družba je 27. septembra 2019 pri ministrstvu za turizem prijavila okrepčevalnico, ki pripada apartmajskemu počitniškemu kompleksu „Valentina Heights“, za

kategorijo „dve zvezdici“. V letih 2019 in 2020 je družba k vloženi prijavi za kategorizacijo predložila dopolnilno dokumentacijo.

- 9 Na podlagi odredbe, ki jo je 21. septembra 2020 izdal namestnik ministra za turizem, se je začel postopek kategorizacije turističnih objektov, v sklopu katerega sta bili za apartmajski počitniški kompleks „Valentina Heights“ in okrepčevalnico izdani začasni potrdili o začetem postopku kategorizacije, ki sta veljali do 21. januarja 2021. Ministrstvo za turizem je družbo obvestilo, da bo izveden pregled na kraju samem, ki ga bo opravila strokovna delovna skupina, da bi glede na določbe zakona o turizmu in Naredba za iziskvanjata kam kategoriziranite mesta za nastanyavane i zavedenia za hranene i razvlechenia, za reda za opredelyane na kategoriyata, kakto i za usloviyata i reda za registrirane na stai za gosti i apartamenti za gosti (uredba o zahtevah za kategorizacijo nastanitvenih objektov ter obratov za izvajanje gostinskih in razvedrilnih storitev, o postopku za določitev kategorije ter o pogojih in postopku za prijavo sob in apartmajev za goste) preverila, ali so zgoraj navedeni objekti v celoti skladni s priglašeno vrsto in kategorijo.
- 10 V izpodbijani odmerni odločbi je davčni organ ugotovil, da je imela družba potrdilo, ki ga je 15. februarja 2013 izdal župan občine Bansko za obdobje od 15. februarja 2013 do 7. marca 2019 in se je nanašalo na kategorizacijo nepremičnine „Valentina Heights“ v mestu Bansko z zmogljivostjo 9 sob in 19 ležišč. Davčni organ je v odločbi navedel, da družba za obdobje po 7. marcu 2019 ni imela potrdila o kategorizaciji turističnega objekta in je neupravičeno zaračunavala davek na dodano vrednost v višini 9 %. Glede na te ugotovitve in na podlagi člena 66(1) ZDDS (v različici, ki se uporablja) je davčni organ obračunal razliko do celotnega zneska davka na dodano vrednost za nazaj, to je 20 % za prijavljene storitve, za katere niso bili izpolnjeni pogoji iz člena 40(1), točka 2, uredbe o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost.

Bistvene trditve strank v postopku v glavni stvari

- 11 Direktor direktorata za pritožbe in davčne prakse ter prakse na področju socialne varnosti za mesto Sofija pri centralni upravi NAP (Natsionalna agentsia po prihodite; nacionalna agencija za prihodke), ki je obravnaval upravno pritožbo zoper odmerno odločbo, je potrdil odločbo in se v celoti strinjal z ugotovitvami davčnega organa.
- 12 Družba „Valentina Heights“ EOOD se je v tožbi zoper odmerno odločbo pred prvostopenjskim sodiščem sklicevala na sodbo Sodišča z dne 22. oktobra 1998, Madgett in Baldwin (C-308/96 in C-94/97, EU:C:1998:496), in trdila, da se posebna ureditev obdavčevanja turističnih storitev uporablja na podlagi narave opravljene dejavnosti in ni odvisna od obstoja prijave, določene s posebnim zakonom.
- 13 Upravno sodišče prve stopnje v Blagoevgradu je v celoti podprlo trditve družbe „Valentina Heights“ EOOD. Navedeno sodišče je dejansko stanje v obravnavani

zadevi presodilo tako, da je družba „Valentina Heights“ EOOD sprejela vse potrebne ukrepe za pridobitev potrdila o kategorizaciji, vendar organ, pristojen za kategorizacijo, in sicer ministrstvo za turizem, ni pravočasno izdalo zahtevanih potrdil o kategorizaciji. Zadevna družba je v letih 2016 in 2019 vložila dve prijavi, vendar je ministrstvo za turizem začasni potrdili o klasifikaciji izdalo šele 23. septembra 2020. To sodišče je menilo, da neobstoj potrdila o kategorizaciji turističnega objekta, ki ga zadevna družba ni imela za obdobje od 7. marca 2019 do 29. februarja 2020 (zadnje pregledano obdobje), ne more biti podlaga za neuporabo posebne ureditve obdavčevanja turističnih storitev. V zvezi s tem je prvostopenjsko sodišče ob sklicevanju na sodno prakso Sodišča, zlasti na sodbo z dne 22. oktobra 1998, Madgett in Baldwin (C-308/96 in C-94/97, EU:C:1998:496), zagovarjalo stališče, da se posebna ureditev obdavčevanja turističnih storitev uporablja na podlagi narave opravljene dejavnosti in ni odvisna od prijave, določene s posebnim zakonom, kot je v obravnavani zadevi zakon o turizmu.

- 14 Direktor direktorata za pritožbe in davčne prakse ter prakse na področju socialne varnosti za mesto Sofija pri centralni upravi NAP je pred kasacijskim sodiščem zatrjeval, da se opravljanje turističnih storitev v nastanitvenih objektih, prenočiščih in kočah za goste, ki niso kategorizirani v skladu z zakonom, kot tudi tisti, ki nimajo začasnega potrdila o začetem postopku kategorizacije, ne sme obravnavati kot nastanitev v smislu člena 66(2) ZDDDS in zanj ne velja nižja davčna stopnja. Vlagatelj kasacijske pritožbe meni, da razmerja med družbo in ministrstvom za turizem ne vplivajo na davčno obravnavo storitev. Poleg tega je zakonodajalec določil pravno sredstvo v primeru neukrepanja upravnega organa, tako da morebitnega neukrepanja ni mogoče obravnavati kot oviro za davčne organe pri uporabi davčne zakonodaje. Če kategorizacija objekta ni upoštevana za uporabo nižje davčne stopnje, se po njegovem mnenju nastanitvene storitve (ali skupne turistične storitve) lahko izvajajo v katerem koli objektu, vsaka ustrezna dejavnost pa se lahko šteje za turistično dejavnost.

Kratka predstavitev obrazložitve predloga za sprejetje predhodne odločbe

- 15 Varhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodišče, Bolgarija) ne pozna nobene sodbe Sodišča o razlagi prava Unije, s katero bi bilo mogoče odgovoriti na vsa predložena vprašanja v zvezi z razlago tega prava in bi bila upoštevana za odločitev v obravnavani zadevi. Pri tem je upoštevalo tako sodbo Sodišča z dne 22. oktobra 1998, Madgett in Baldwin (C-308/96 in C-94/97, EU:C:1998:496), ki jo je navedla družba „Valentina Heights“ EOOD, kot tudi sodbe z dne 6. maja 2010, Komisija/Francija (C-94/09, EU:C:2010:253), z dne 27. februarja 2014, Pro Med Logistik in Pongratz (C-454/12 in C-455/12, EU:C:2014:111), z dne 11. septembra 2014, K [Oy] (C-219/13, EU:C:2014:2207), z dne 9. marca 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, z dne 9. novembra 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846), z dne 17. junija 2021, M.I.C.M. (C-597/17, EU:C:2021:492), z dne 19. decembra 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138), in z dne 22. septembra 2022, The Escape Center (C-

330/21, EU:C:2022:719). Obrazložitev vseh teh sodb zagotavlja dragocene smernice za razlago Direktive o DDV, ki so upoštevne za odločitev v tem sporu, vendar so bila po mnenju vrhovnega upravnega sodišča v zadevnih postopkih v glavni stvari ugotovljena druga dejstva, pomembna za odločitev.

- 16 Člen 96 Direktive 2006/112 določa, da se za dobavo blaga in za opravljanje storitev uporablja enaka splošna stopnja DDV. Člen 98(1) in (2) te direktive priznava državam članicam možnost, da uporabljajo eno ali dve nižji stopnji DDV kot odstopanje od načela uporabe splošne stopnje. V skladu s to določbo se lahko nižje stopnje DDV uporabljajo samo za dobavo blaga in opravljanje storitev iz kategorij, določenih v Prilogi III k tej direktivi. Priloga III, točka 12, k Direktivi 2006/112 dopušča uporabo nižje davčne stopnje za nastanitev, ki jo ponujajo hoteli in podobni obrati, skupaj s počitniškimi nastanitvami, ter dajanje v najem zemljišč za kampiranje in prostorov za počitniške prikolice.
- 17 Sodišče je že večkrat razsodilo, da besedilo člena 98(1) in (2) Direktive 2006/112 prav tako ne nalaga, da bi bilo treba te določbe razlagati tako, da zahtevajo, da se nižja stopnja uporablja le, če se nanaša na vse vidike določene kategorije storitev iz Priloge III k tej direktivi, tako da selektivna uporaba nižje stopnje ne more biti izključena, razen če obstaja nevarnost izkrivljanja konkurence. Na podlagi tega je Sodišče sklenilo, da imajo države članice pod pogojem spoštovanja načela davčne nevtralnosti, na katerem temelji skupni sistem DDV, možnost uporabiti nižjo stopnjo DDV za konkretne in posebne vidike določene kategorije storitev iz Priloge III k Direktivi 2006/112.
- 18 Sodišče je tudi odločilo, da ima država članica, če se odloči, da bo uporabila možnost, ki jo daje člen 98(1) in (2) Direktive 2006/112, in sicer uporabiti nižjo stopnjo DDV za kategorijo storitev iz Priloge III k tej direktivi, možnost, da pod pogojem spoštovanja načela davčne nevtralnosti, na katerem temelji skupni sistem DDV, omeji uporabo te nižje stopnje DDV na konkretne in posebne vidike te kategorije storitev. Možnost selektivne uporabe nižje stopnje DDV, ki je tako priznana državam članicam, je med drugim utemeljena s tem, da – ker je ta stopnja izjema – je omejitev njene uporabe na konkretne in posebne vidike skladna z načelom, po katerem je treba izjeme in odstopanja razlagati ozko. Sodišče vedno poudarja, da je izvajanje te možnosti podrejeno dvojnemu pogoju, prvič, da se za uporabo nižje stopnje izločijo le konkretni in posebni vidiki zadevne kategorije storitev in, drugič, da se upošteva načelo davčne nevtralnosti. Ta pogoja naj bi zagotovila, da države članice uporabijo to možnost le v okoliščinah, ki zagotavljajo preprosto in pravilno uporabo izbrane nižje stopnje ter preprečevanje vsakršnih mogočih davčnih utaj, izogibanja in zlorab.
- 19 Direktiva o DDV ne vsebuje opredelitve pojma „nastanitev, ki jo ponujajo hoteli in podobni obrati, skupaj s počitniškimi nastanitvami, ter dajanje v najem zemljišč za kampiranje in prostorov za počitniške prikolice“; ta pojem tudi ni opredeljen v Izvedbeni uredbi Sveta (EU) št. 282/2011 z dne 15. marca 2011 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 2006/112 (UL 2011, L 77, str. 1). Člen 135(2) Direktive o DDV določa: „V skladu s točko (l) odstavka 1 niso oproščene

naslednje transakcije: a) nastanitev, kot je opredeljena v zakonodaji držav članic, v hotelskem sektorju ali v sektorjih s podobnimi funkcijami, vključno z nastanitvijo v počitniških kampih ali na prostorih, urejenih za kampiranje“. To pomeni, da je treba nastanitev zagotoviti v skladu z zakonodajo držav članic.

- 20 V skladu s členom 1, točka 45, dodatnih določb k ZDDS je „nastanitev“ ena od osnovnih turističnih storitev v smislu točke 69 dodatnih določb k zakonu o turizmu, razen opravljanja splošne turistične storitve. V skladu s členom 1, točka 69, dodatnih določb k ZT pojem „osnovne turistične storitve“ pomeni nastanitev, prehrano in prevoz.
- 21 Ker je nižja stopnja izjema, je omejitev njene uporabe na konkretne in posebne vidike v skladu z načelom, da je treba oprostitev in izjeme razlagati ozko. Pri tem se postavlja vprašanje, ali je dejstvo, da nacionalno pravo Republike Bolgarije določa dodatne zahteve za kategorizacijo nastanitvenih objektov, mogoče obravnavati kot omejitev uporabe nižje stopnje na konkretne in posebne vidike ali pa je treba nižje stopnje za nastanitev, ki so odobrene v hotelih in podobnih nastanitvenih objektih, uporabljati na podlagi narave opravljene dejavnosti in niso odvisne od prijave, določene s posebnim zakonom, kot je v obravnavani zadevi zakon o turizmu.

DELOVNI DOKUMENT