



## Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2024. gada 8. februārī\*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 98. pants – Dalībvalstu izvēles iespēja piemērot samazinātu PVN likmi konkrētām preču piegādēm un konkrētai pakalpojumu sniegšanai – III pielikuma 12. punkts – Samazināta PVN likme, ko piemēro izmitināšanai, kuru nodrošina viesnīcas un līdzīgi uzņēmumi – Šīs likmes piemērošana tikai viesnīcām, kam ir klasifikācijas sertifikāts – Nodokļu neitralitātes princips

Lietā C-733/22

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Varhoven administrativen sad* (Augstākā administratīvā tiesa, Bulgārija) iesniegusi ar 2022. gada 18. novembra lēmumu un kas Tiesā saņemts 2022. gada 29. novembrī, tiesvedībā

***Direktor na Direktsia “Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite***

pret

***“Valentina Heights” EOOD,***

TIESA (septītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs F. Biltšens [*F. Biltgen*], tiesneši N. Vāls [*N. Wahl*] un M. L. Arasteja Saūna [*M. L. Arastey Sahún*] (referente),

ģenerālvokāts: M. Špunars [*M. Szpunar*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

- *Direktor na Direktsia “Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* vārdā – E. Pavlova,
- *“Valentina Heights” EOOD* vārdā – D. D. Dimitrova, advokat,

\* Tiesvedības valoda – bulgāru.

– Eiropas Komisijas vārdā – *A. Armenia* un *D. Drambozova*, pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerālvokāta uzklauššanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

### Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 98. panta 2. punktu un III pielikuma 12. punktu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts strīdā starp *Direktor na Direktsia “Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Valsts ieņēmumu aģentūras Centrālās administrācijas Sofijas Sūdzību un nodokļu un sociālās apdrošināšanas prakses direkcijas direktors, Bulgārija; turpmāk tekstā – “direktors”) un “*Valentina Heights*” EOOD par samazinātas pievienotās vērtības nodokļa (PVN) likmes piemērošanu šīs sabiedrības darbībām laikposmā, kurā tai nebija klasifikācijas sertifikāta attiecībā uz tās pārvaldīto viesnīcu.

### Atbilstošās tiesību normas

#### *Savienības tiesības*

- 3 PVN direktīvas 96. pantā ir noteikts:

“Dalībvalstis piemēro PVN pamatlikmi, ko katra dalībvalsts nosaka procentos no summas, kurai uzliek nodokli; preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai pamatlikme ir vienāda.”
- 4 Šīs direktīvas 98. panta 1. un 2. punktā ir paredzēts:

“1. Dalībvalstis var piemērot vienu vai divas samazinātas likmes.

2. Samazinātas likmes piemēro tikai tādu kategoriju preču piegādei vai tādu kategoriju pakalpojumu sniegšanai, kas minēti III pielikumā.

[..]”
- 5 Minētās direktīvas 135. pants ir formulēts šādi:

“1. Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

l) nekustama īpašuma iznomāšanu vai izīrēšanu.

2. 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;

[..].”

6 PVN direktīvas III pielikumā ir ietverts to preču piegāžu un to pakalpojumu sniegšanas saraksts, kam var piemērot šīs direktīvas 98. pantā paredzētās samazinātās PVN likmes. Šī pielikuma 12. punktā ir minēti šādi pakalpojumi:

“izmitināšana, ko nodrošina viesnīcas un līdzīgi uzņēmumi, tostarp izmitināšana brīvdienās un vietu izīrēšana tūristu nometnēs un dzīvojamo piekabju stāvvietu izīrēšana.”

### ***Bulgārijas tiesības***

#### *PVN likums*

7 Saskaņā ar *zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Pievienotās vērtības nodokļa likums, DV Nr. 63, 2006. gada 4. augusts), redakcijā, kas piemērojama pamatlīetā (turpmāk tekstā – “PVN likums”), 66. pantu:

“(1) Nodokļa likme ir 20 % attiecībā uz:

1. ar nodokli apliekamajām piegādēm, izņemot tās, kas skaidri norādītas kā tādas, kurām piemērojama nulles nodokļa likme.

[..]

(2) [..] Nodokļa likme izmitināšanai, ko nodrošina viesnīcas un līdzīgi uzņēmumi, tostarp izmitināšana brīvdienās un vietu izīrēšana tūristu nometnēs un dzīvojamo piekabju stāvvietu izīrēšana, ir 9 %.

[..].”

8 PVN likuma Papildu noteikumu 1. punkta 45. apakšpunktā ir paredzēts, ka šajā likumā “izmitināšana” ir “tūrisma pamatpakalpojumi [*zakon za turizma* (Tūrisma likums) Papildu noteikumu [1. punkta] 69. apakšpunkta izpratnē (DV Nr. 30, 2013. gada 26. marts)], izņemot vispārējās nozīmes tūrisma pakalpojuma sniegšanu”.

*PVN likuma piemērošanas noteikumi*

- 9 *Pravilnik za prilagane na zakona za danak varhu dobavenata stoynost* (PVN likuma piemērošanas noteikumi; DV Nr. 76, 2006. gada 15. septembris) 40. panta “Izmitināšana viesnīcās” 1. punktā ir noteikts:

“Lai pierādītu [PVN likuma] 66. panta 2. punktā paredzētos pakalpojumus, ja pakalpojumu ir sniegusi persona, kas nodrošina izmitināšanu tūrisma uzņēmumos, tās rīcībā ir jābūt:

1. tūristu ierašanās reģistra kopijai;
2. tūrisma uzņēmuma klasifikācijas sertifikātam;
3. rēķinam par pakalpojumu, izņemot, ja šāda rēķina izdošana nav obligāta saskaņā ar [PVN] likuma 113. panta 3. punktu.”

*Tūrisma likums*

- 10 Tūrisma likuma 111. pants ir formulēts šādi:

“(1) Bulgārijas teritorijā viesnīcas vai ēdināšanas darbība var tikt veikta tikai tūrisma uzņēmumos, kas klasificēti saskaņā ar šo likumu.

(2) [...] Klasifikāciju veic [*ministara na turizma* (tūrisma ministrs, Bulgārija)] un pašvaldību mēri vai to pilnvaroti ierēdņi attiecībā uz šajā likumā minētajiem uzņēmumu veidiem un kategorijām.

[..]”

- 11 Atbilstoši šī likuma 113. panta 1. punktam:

“Viesnīcu vai ēdināšanas darbību var veikt persona, kurai ir:

[..]

3. darbinieki, kam ir vajadzīgā profesionālā kvalifikācija, valodas zināšanas un darba stāžs, kāds prasīts vadošajiem darbiniekiem.”

- 12 Minētā likuma 114. panta 1. un 2. punktā ir paredzēts:

“Personām, kas veic viesnīcu un/vai ēdināšanas darbību tūrisma uzņēmumos [...], ir pienākums:

1. sniegt tūrisma pakalpojumus klasificētā tūrisma uzņēmumā vai uzņēmumā, kam ir izsniegts pagaidu sertifikāts klasificēšanas procedūras uzsākšanas dēļ;
2. sniegt tūrisma pakalpojumus tūrisma uzņēmumā, kas atbilst tās kategorijas prasībām, kāda tam piešķirta [...].”

13 Šī paša likuma 133. panta 1. punktā ir noteikts:

“Viesnīcas uzņēmumu un to papildu ēdināšanas un izklaides uzņēmumu kategorija [...] tiek noteikta, pamatojoties uz to, vai ir izpildītas minimālās obligātās prasības saistībā ar būvniecību, aprīkojumu un iekārtām, apkalpošanu, piedāvājumiem pakalpojumiem un darbinieku profesionālo kvalifikāciju un valodas zināšanām [...]”

14 Tūrisma likuma Papildu noteikumu 1. punktā ir paredzēts:

“Šajā likumā:

[..]

69. “Tūrisma pamatpakalpojumi”: izmitināšana, ēdināšana un transports.

[..]”

15 Saskaņā ar Likuma, ar ko groza un papildina Tūrisma likumu, Pārejas un nobeiguma noteikumu 121. punktu:

“Attiecībā uz tūrisma uzņēmumiem, kas klasificēti līdz 2013. gada 26. martam [dienu, kad stājās spēkā Tūrisma likums], klasifikācijas dokumenti ir jāiesniedz 2019. gadā.”

### **Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi**

16 *Valentina Heights* ir atbilstoši Bulgārijas tiesībām dibināta sabiedrība, kuras darbība ietver it īpaši tūrisma, ēdināšanas, viesnīcu un ceļojuma organizēšanas darbības. 2016. gada 13. decembrī tā tika reģistrēta PVN likuma izpratnē.

17 Šajā sabiedrībā tika veikta nodokļu revīzija par laikposmu no 2016. gada 13. decembra līdz 2020. gada 29. februārim. Šīs revīzijas laikā tika konstatēts, ka šajā laikposmā minētā sabiedrība nomāja dzīvokļu tūrisma kompleksu, kura nosaukums arī ir “*Valentina Heights*” (turpmāk tekstā – “attiecīgais tūrisma komplekss”), kas atrodas Banskas [*Bansko*] pilsētā (Bulgārija) un pieder privātpersonām. Saskaņā ar šajā kompleksā ietilpstošo privātu nekustamo īpašumu pārvaldības līgumiem šo īpašumu īpašnieki piekrita, ka *Valentina Heights* viņu vārdā minētos īpašumus pārvalda, uztur un iznomā trešām personām. Tādējādi attiecīgajā laikposmā šī sabiedrība minētajā kompleksā veica izmitināšanas darbību. Ieņēmumi no šīs darbības tika iegrāmatoti, izmantojot elektroniskos kases aparātus, kas savienoti ar nodokļu administrāciju, un izmantojot banku. Sabiedrība par veiktajiem darījumiem piemēroja PVN 9 % apmērā.

18 *Valentina Heights* ir iesniegusi 2013. gada 15. februāra sertifikātu, kuru izdevis Banskas pašvaldības mērs un kurā ir klasificēts attiecīgais tūrisma komplekss, proti, viesu māja ar 9 istabām un 19 gultām.

19 2016. gada 18. novembrī šī sabiedrība iesniedza *ministerstvo na turizma* (Tūrisma ministrija, Bulgārija) pieteikumu šī kompleksa klasificēšanai “trīs zvaigžņu” kategorijā ar deklarēto apjomu – 23 istabas un 46 gultas.

20 Ar 2019. gada 7. marta rīkojumu Banskas pašvaldības mērs atsauca iepriekš minētajā sertifikātā piešķirto viesu nama klasifikāciju.

- 21 2019. gada 27. septembrī *Valentina Heights* Tūrisma ministrijā iesniedza pieteikumu attiecīgajam tūrisma kompleksam piederošo uzskodu kiosku klasificēt “divu zvaigžņu” kategorijā.
- 22 2019. gada 22. jūlijā, 1. oktobrī un 16. oktobrī, kā arī 2020. gada 16. un 18. septembrī šī sabiedrība iesniedza papildinājumus dokumentiem, kas pievienoti klasificēšanas pieteikumiem, kuri paredzēti šī sprieduma 19. un 21. punktā.
- 23 Ar 2020. gada 21. septembra rīkojumu *zamestnik-ministara na turizma* (tūrisma ministra vietnieks, Bulgārija) sāka šo tūrisma uzņēmumu klasificēšanas procedūru un attiecīgajam tūrisma kompleksam un ar to saistītajam uzskodu bāram piešķīra pagaidu sertifikātus, kas derīgi līdz 2021. gada 21. janvārim.
- 24 2020. gada 4. decembrī *teritorialna direksia na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Valsts ieņēmumu aģentūras teritoriālā direkcija, Bulgārija) nodokļu dienesti par nodokļu laikposmiem 2019. gada martā un 2019. gada jūnijā, kā arī par laikposmu no 2019. gada augusta līdz 2020. gada februārim izdeva paziņojumu par deklarētā PVN apmēra precizēšanu, kas apstiprināts ar direktora 2021. gada 22. februāra lēmumu.
- 25 Šajā paziņojumā par nodokļu maksājumu apmēra precizēšanu bija norādīts, ka *Valentina Heights* ir šī sprieduma 18. punktā paredzētais sertifikāts par laikposmu no 2013. gada 15. februāra līdz 2019. gada 7. martam. Tādējādi tika konstatēts, ka pēc pēdējā minētā datuma šai sabiedrībai nebija klasifikācijas sertifikāta konkrētajam tūrisma kompleksam un ka tā nepamatoti minējusi PVN 9 % apmērā rēķinos, ko tā sagatavojusi pēc minētā datuma. Tāpēc minētā sabiedrība nav ievērojusi PVN likuma piemērošanas noteikumu 40. panta 1. punkta 2. apakšpunktu, kurā paredzēts, ka, lai pierādītu, ka pastāv pakalpojumi, kam ir piemērojama samazināta 9 % PVN likme, personai, kura sniedz šos pakalpojumus, ir jābūt šādam sertifikātam. Tādējādi saskaņā ar PVN likuma 66. panta 1. punktu tika aprēķināts papildu PVN, lai pakalpojumiem, ko *Valentina Heights* bija sniegusi bez klasifikācijas sertifikāta saņemšanas, piemērotu parasto 20 % PVN likmi.
- 26 Ar 2021. gada 6. decembra spriedumu *Administrativen sad Blagoevgrad* (Blagojevgradas Administratīvā tiesa, Bulgārija) apmierināja prasību, ko *Valentina Heights* bija iesniegusi pret minēto paziņojumu par nodokļu maksājumu apmēra precizēšanu. Šī tiesa norādīja, ka šī sabiedrība ir veikusi visu vajadzīgo klasifikācijas sertifikāta iegūšanai, jo attiecīgi 2016. gadā un 2019. gadā tā bija iesniegusi šī sprieduma 19. un 21. punktā paredzētos pieteikumus, bet Tūrisma ministrija laikus nebija izdevusi lūgtos klasifikācijas sertifikātus, jo pagaidu sertifikātus tā izdeva tikai 2020. gada 23. septembrī. Tādējādi minētā tiesa uzskatīja, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru, kas izriet it īpaši no 1998. gada 22. oktobra sprieduma *Madgett un Baldwin* (C-308/96 un C-94/97, EU:C:1998:496), īpašais tūrisma pakalpojumu aplikšanas ar nodokli režīms bija jāpiemēro atkarībā no veiktās darbības rakstura, nevis atkarībā no reģistrācijas, kuru reglamentē speciālais likums – šajā gadījumā Tūrisma likums.
- 27 Direktors par šo spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību *Varhoven administrativen sad* (Augstākā administratīvā tiesa, Bulgārija), kas ir iesniedzējtiesa, apgalvodams, ka pakalpojumu sniegšanu tūrisma uzņēmumos, kuriem nav klasifikācijas sertifikāta vai pagaidu sertifikāta, nedrīkst uzskatīt par izmitināšanu PVN likuma 66. panta 2. punkta izpratnē un tai nevar piemērot samazinātu nodokļa likmi.
- 28 Šajā ziņā iesniedzējtiesa atgādina, ka no Tiesas judikatūras un it īpaši no 2010. gada 6. maija sprieduma Komisija/Francijs (C-94/09, EU:C:2010:253, 28. punkts) izriet, ka tad, ja dalībvalsts nolemj izmantot PVN direktīvas 98. panta 1. un 2. punktā noteikto iespēju piemērot samazinātu

PVN likmi vienai no šīs direktīvas III pielikuma pakalpojumu kategorijām, ievērojot nodokļu neitralitātes principu, tai ir iespēja šīs samazinātās PVN likmes piemērošanu attiecināt uz konkrētiem un specifiskiem šīs kategorijas aspektiem.

- 29 Turklāt šī tiesa norāda, ka PVN direktīvā jēdziens “izmitināšana, ko nodrošina viesnīcas un līdzīgi uzņēmumi” nav definēts šīs direktīvas III pielikuma 12. punkta izpratnē.
- 30 Iesniedzējtiesa norāda, ka savukārt PVN direktīvas 135. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunktā ir noteikts, ka atbrīvojums saistībā ar nekustama īpašuma iznomāšanu vai izīrēšanu neattiecas uz “izmitināšanu, kā tā definēta dalībvalstu tiesību aktos, viesnīcu nozarē vai līdzīgas funkcijas nozarēs”. Šī tiesa uzskata, ka no tā izriet, ka izmitināšanai ir jāatbilst dalībvalstu tiesību aktos ietvertajām definīcijām. PVN likuma Papildu noteikumu 1. punkta 45. apakšpunktā jēdziens “izmitināšana” ir definēts ar atsauci uz Tūrisma likumu.
- 31 Tādējādi tā vaicā, vai var uzskatīt, ka tas, ka Bulgārijas tiesībās viesnīcās un līdzīgos uzņēmumos nodrošinātai izmitināšanai ir izvirzītas prasības par klasificēšanu, ierobežo samazinātās likmes piemērošanu tikai konkrētiem un specifiskiem aspektiem Tiesas judikatūras izpratnē, vai arī samazināta likme šādas izmitināšanas aplikšanai ar PVN būtu jāpiemēro atkarībā no veiktās darbības rakstura, nevis atkarībā no Tūrisma likumā prasītās klasifikācijas.
- 32 Šādos apstākļos *Varhoven administrativen sad* (Augstākā administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) Vai [PVN direktīvas] 98. panta 2. punkts kopsakarā ar šīs direktīvas III pielikuma 12. punktu ir jāinterpretē tādējādi, ka samazināta PVN likme, kas šajā normā ir noteikta izmitināšanai, ko nodrošina viesnīcas un līdzīgi uzņēmumi, var tikt piemērota, ja šie uzņēmumi nav klasificēti atbilstīgi iesniedzēj[ties]as dalībvalsts tiesību aktiem?
- 2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir noliedzoša, vai [PVN direktīvas] 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 iesniedzēj[tiesas] dalībvalsts tiesību aktiem ir klasificētas vai kurām izdots pagaidu sertifikāts par uzsāktu klasifikācijas procedūru?”

### **Par prejudiciālajiem jautājumiem**

- 33 Ar uzdotajiem jautājumiem, kas jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai PVN direktīvas 98. panta 2. punkts kopsakarā ar šīs direktīvas III pielikuma 12. punktu ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru samazināta PVN likme attiecībā uz izmitināšanu, ko nodrošina viesnīcas un līdzīgi uzņēmumi, ir pakļauta šāda uzņēmuma pienākumam saņemt klasifikācijas sertifikātu vai pagaidu klasifikācijas sertifikātu.
- 34 Saskaņā ar PVN direktīvas 96. pantu ikviena dalībvalsts piemēro to pašu PVN pamatlikmi preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanai.

- 35 Atkāpjoties no šī principa, šīs direktīvas 98. pantā ir paredzēta iespēja piemērot samazinātas PVN likmes. Šajā nolūkā minētās direktīvas III pielikumā izsmeļoši ir uzskaitītas preču piegāžu un pakalpojumu sniegšanas kategorijas, kam var piemērot samazinātas likmes.
- 36 Konkrētāk, PVN direktīvas III pielikuma 12. punktā dalībvalstīm samazinātu PVN likmi ir ļauts piemērot “izmitināšanai, ko nodrošina viesnīcas un līdzīgi uzņēmumi, tostarp izmitināšanai brīvdienās un vietu izīrēšanai tūristu nometnēs un dzīvojamo piekabju stāvvietu izīrēšanai”.
- 37 PVN direktīvā nav ietverta III pielikuma 12. punktā iekļautā jēdziena “izmitināšana, ko nodrošina viesnīcas un līdzīgi uzņēmumi” definīcija.
- 38 Līdz ar to PVN direktīvas 135. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunktā ir noteikts, ka atbrīvojums no PVN, kas šīs direktīvas 135. panta 1. punkta l) apakšpunktā paredzēts nekustamā īpašuma iznomāšanai vai izīrēšanai, neattiecas uz “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”.
- 39 Šajā ziņā jākonstatē, ka PVN direktīvas III pielikuma 12. punkts būtībā ir formulēts līdzīgi kā šīs direktīvas 135. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunkts.
- 40 Kā precizēts pēdējā minētajā tiesību normā, izmitināšanu, kas nodrošināta it īpaši viesnīcu nozarē, saprot tā, “kā tā definēta dalībvalstu tiesību aktos”. Iesniedzējtiesa norāda, ka Bulgārijas tiesībās jēdziens “izmitināšana” definēts ar atsauci uz Tūrisma likumu, saskaņā ar kuru izmitināšanas uzņēmumiem ir jābūt klasifikācijas sertifikātam vai pagaidu klasifikācijas sertifikātam.
- 41 Tiesa jau ir nospriedusi, ka, lai definētu izmitināšanas darījumus, kuriem ir jāuzliek nodoklis, atkāpjoties no nekustamā īpašuma iznomāšanas un izīrēšanas atbrīvojuma no nodokļa saskaņā ar šī 135. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunktu, dalībvalstīm ir ricības brīvība. Līdz ar to, transponējot šo noteikumu, dalībvalstu ziņā ir tādu kritēriju ieviešana, kas tām šķiet piemēroti, lai nošķirtu ar nodokli apliekamus un neapliekamus darījumus (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2010. gada 16. decembris, *MacDonald Resorts*, C-270/09, EU:C:2010:780, 50. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 42 Šajā ziņā no iesniedzējtiesas lēmuma šajā gadījumā izriet, ka šī sprieduma 25. punktā minētajā paziņojumā par maksājamo nodokļa apmēru nodokļu iestādes uzskatīja, ka laikposmā, kurā *Valentina Heights* nebija klasifikācijas sertifikāta, šīs sabiedrības sniegtajiem pakalpojumiem esot bijis jāpiemēro PVN pamatlikme, proti, 20 % likme, nevis samazināta 9 % likme. Tādējādi ir jākonstatē – lai gan šie pakalpojumi tika sniegti uzņēmumā, kas nav klasificēts saskaņā ar Tūrisma likumu, šīs nodokļu iestādes tos uzskatīja par tādiem, kuri veido izmitināšanas darījumus, kas veikti viesnīcu nozarē. Ja tas tā nebūtu bijis, minētie pakalpojumi būtu bijuši atbrīvoti no PVN atbilstoši PVN direktīvas 135. panta 1. punkta l) apakšpunktam.
- 43 Runājot par to, vai iespējai piemērot samazinātu PVN likmi dalībvalstis drīkst izvirzīt nosacījumu, ka attiecīgajiem uzņēmumiem ir jābūt klasifikācijas sertifikātam vai pagaidu klasifikācijas sertifikātam, jāatgādina, kā izriet no PVN direktīvas 98. panta formulējuma, ka vienas vai divu samazināto likmju piemērošana nav obligāta. Tā ir dalībvalstīm atzīta iespēja, atkāpjoties no principa, saskaņā ar kuru ir piemērojama pamatlikme (spriedums, 2017. gada 9. marts, *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, 25. punkts). Līdz ar to dalībvalstis principā var izvēlēties piemērot samazinātu PVN likmi noteiktiem izmitināšanas pakalpojumiem, kas paredzēti PVN



- direktīvas III pielikuma 12. punktā, bet piemērot pamatlīkmi citiem šāda veida pakalpojumiem (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2019. gada 27. jūnijs, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie* u.c., C-597/17, EU:C:2019:544, 45. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 44 Dalībvalstīm piešķirtās iespējas selektīvi piemērot samazinātu PVN likmi 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 (spriedums, 2014. gada 27. februāris, *Pro Med Logistik* un *Pongratz*, C-454/12 un C-455/12, EU:C:2014:111, 45. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 45 Lai vispirms noskaidrotu, vai izmitināšana klasificētajos uzņēmumos ir konkrēts un specifisks viesnīcu un līdzīgu uzņēmumu izmitināšanas kategorijas aspekts, ir jāpārbauda, vai runa ir par pakalpojuma sniegšanu, kura ir identificējama atsevišķi no citiem šīs kategorijas pakalpojumiem (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2014. gada 27. februāris, *Pro Med Logistik* un *Pongratz*, C-454/12 un C-455/12, EU:C:2014:111, 47. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 46 Eiropas Komisija savos rakstveida apsvērumos apgalvo, ka tā tas ir šajā gadījumā, ņemot vērā konkrētus tiesību aktus, kuri Bulgārijā paredzēti tūrisma uzņēmumu klasificēšanai un kuros tiem ir uzlikta virkne pienākumu. Tā min it īpaši Tūrisma likuma 113. panta 1. punkta 3. apakšpunktu, kurā paredzēts, ka uzņēmuma rīcībā ir jābūt darbiniekiem, kam ir vajadzīgā profesionālā kvalifikācija un valodas zināšanas, kā arī darba stāžs, kāds prasīts vadošajiem darbiniekiem, vai šī likuma 133. panta 1. punktu, kurā paredzēts, ka izmitināšanas uzņēmumu kategorija tiek noteikta, pamatojoties uz to, ka ir ievērotas minimālās obligātās prasības it īpaši saistībā ar būvniecību, aprīkojumu un iekārtām, kā arī piedāvātajiem pakalpojumiem.
- 47 Ņemot vērā šos pienākumus, Komisija atsaucas uz 2014. gada 27. februāra spriedumu *Pro Med Logistik* un *Pongratz* (C-454/12 un C-455/12, EU:C:2014:111), kurš attiecās uz jautājumu, vai pasažieru pārvadāšana ar taksometru pilsētā ir pasažieru un viņu bagāžas pārvadājumu uzņēmumu sniegto pakalpojumu konkrēts un specifisks aspekts, un kurā Tiesa ir norādījusi, ka tiesību akti, kas ir piemērojami taksometru uzņēmumiem, bija daudz stingrāki nekā tie, kuri piemērojami uzņēmumiem, kas iznomā transportlīdzekļus ar šoferi.
- 48 Šajā gadījumā pretēji tās lietas īpatnībām, kurā taisīts iepriekšējā punktā minētais spriedums, šķiet, no valsts tiesību aktiem, kas izriet ne vien no lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu ietvertās informācijas, bet arī no paša otrā prejudiciālā jautājuma formulējuma, var secināt, ka Bulgārijā visiem tūristu izmitināšanas uzņēmumiem ir jābūt klasificētiem saskaņā ar Tūrisma likumu, jo, nesaņemot klasifikāciju, tie nevar likumīgi veikt savu darbību. Ja tas tā ir, un tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai, izmitināšana neklasificētos uzņēmumos ir nevis cita veida pakalpojums, kas ietilpst PVN direktīvas III pielikuma 12. punktā paredzētajā kategorijā, bet valsts tiesiskajam regulējumam neatbilstoša izmitināšana.
- 49 Šāda valsts tiesību aktu pārkāpšana, iespējams, varētu izraisīt sodus, it īpaši administratīvus sodus saskaņā ar valsts tiesisko regulējumu.
- 50 Turpretim PVN pamatlīkmes piemērošana izmitināšanai neklasificētos uzņēmumos šādā situācijā nevar būt pamatota, jo Bulgārijā ikvienai “izmitināšanai, ko nodrošina viesnīcas un līdzīgi uzņēmumi”, PVN direktīvas III pielikuma 12. punkta izpratnē, ar nosacījumu, ka iesniedzējtiesa veic vajadzīgās pārbaudes, pēc definīcijas ir jābūt izmitināšanai klasificētos uzņēmumos. Tādējādi šāda izmitināšana klasificētos uzņēmumos nevar būt konkrēts un specifisks 12. punktā paredzētās

kategorijas, kas identificējama atsevišķi no citiem tajā ietilpstošajiem pakalpojumiem, kuru mērķis ir nodrošināt izmitināšanu neklasificētos uzņēmumos, aspekts, ņemot vērā, ka valsts tiesiskajā regulējumā šādi pakalpojumi nav atļauti.

- 51 Citiem vārdiem – ciktāl Bulgārijas tiesiskajā regulējumā paredzētais klasifikācijas pienākums attiecas uz visiem “izmitināšanas, ko nodrošina viesnīcas un līdzīgi uzņēmumi”, pakalpojumiem šīs direktīvas III pielikuma 12. punkta izpratnē, nevar uzskatīt, ka šis tiesiskais regulējums iespēju piemērot samazinātu PVN likmi attiecina tikai uz konkrētiem un specifiskiem šīs pakalpojumu kategorijas aspektiem (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2022. gada 22. septembris, *The Escape Center*, C-330/21, EU:C:2022:719, 38. punkts), jo tas attiecas uz visiem minētajā kategorijā ietilpstošajiem pakalpojumiem.
- 52 Iesniedzējtiesai, ievērojot valsts tiesisko regulējumu un apstākļus, kādos tajā ir celta prasība, ir jāpārbauda, vai izmitināšana klasificētā uzņēmumā var būt konkrēts un specifisks šīs kategorijas aspekts (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2014. gada 27. februāris, *Pro Med Logistik* un *Pongratz*, C-454/12 un C-455/12, EU:C:2014:111, 51. punkts).
- 53 Gadījumā, ja iesniedzējtiesa secinātu, ka tas tā ir, tai pēc tam būtu jāpārbauda, vai samazinātas PVN likmes selektīva piemērošana tikai tiem izmitināšanas uzņēmumiem, kas klasificēti saskaņā ar Tūrisma likumu, apdraud nodokļu neitralitātes principu.
- 54 Šis princips nepieļauj atšķirīgu attieksmi no PVN viedokļa pret līdzīgām precēm vai līdzīgiem pakalpojumiem, starp kuriem pastāv savstarpēja konkurence. Lai noteiktu, vai preces vai pakalpojumi ir līdzīgi, galvenokārt ir jāņem vērā vidusmēra patērētāja viedoklis. Preces vai pakalpojumi ir līdzīgi, ja tiem ir līdzīgas iezīmes un no patērētāju viedokļa tie atbilst vienādām vajadzībām, pamatojoties uz kritēriju par izmantošanas salīdzināmību, un ja pastāvošās atšķirības nozīmīgi neiespaido vidusmēra patērētāja lēmumu izmantot vienu vai otru no šīm precēm vai pakalpojumiem (spriedums, 2019. gada 27. jūnijs, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie* u.c., C-597/17, EU:C:2019:544, 47. un 48. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).
- 55 Tādējādi, ja izmitināšana klasificētā uzņēmumā būtu jāuzskata par pakalpojumu sniegšanu, kas kā tāda identificējama atsevišķi no izmitināšanas neklasificētā uzņēmumā, būtu jāpārbauda, vai tas, ka ir saņemts klasifikācijas sertifikāts, no vidusmēra patērētāja viedokļa var radīt atšķirību starp klasificētiem uzņēmumiem un neklasificētiem uzņēmumiem, jo katrs no tiem var apmierināt atšķirīgas šī patērētāja vajadzības un tādā veidā izšķiroši ietekmēt viņa lēmumu izvēlēties vienu vai otru šāda veida izmitināšanu.
- 56 Protams, jākonstatē – tas, ka valsts iestāde ir klasificējusi uzņēmumu, no vidusmēra patērētāja viedokļa principā var sniegt garantiju saistībā ar to pakalpojumu līmeni, apjomu un kvalitāti, kas viņam tiks sniegti, uzturoties viesnīcā vai līdzīgā uzņēmumā. Tomēr nevar izslēgt, ka citi elementi, ko var vieglāk uzminēt un ko var regulāri atjaunināt, piemēram, novērtējumi, fotogrāfijas un komentāri, kurus citi klienti ievietojuši tiešsaistes rezervācijas platformās, ko izmanto *Valentina Heights*, arī var izšķiroši ietekmēt vidusmēra patērētāja izvēli, vai pat vēl izšķirošāk ietekmēt šo izvēli nekā pati klasifikācija. Tomēr iesniedzējtiesai attiecīgā gadījumā ir jāpārbauda (spriedums, 2014. gada 27. februāris, *Pro Med Logistik* un *Pongratz*, C-454/12 un C-455/12, EU:C:2014:111, 59. punkts), vai pēc analīzes veikšanas tai bija jāuzskata, ka, ņemot vērā valsts tiesisko regulējumu un faktiskos apstākļus, kādos tajā ir celta prasība, izmitināšana klasificētā uzņēmumā var būt konkrēts un specifisks “izmitināšanas, ko nodrošina viesnīcas un līdzīgi uzņēmumi”, PVN direktīvas III pielikuma 12. punkta izpratnē aspekts.

- 57 Šajā ziņā arī jānorāda, ka divu šī sprieduma 44. punktā minēto nosacījumu, kas izvirzīti iespējai selektīvi piemērot samazinātu PVN likmi, mērķis ir nodrošināt, lai dalībvalstis izmantotu šo iespēju tikai apstākļos, kuri nodrošina, ka tiek novērsta jebkāda krāpšana, izvairīšanās no nodokļu maksāšanas un jebkāda iespējama ļaunprātīga izmantošana (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2014. gada 27. februāris, *Pro Med Logistik* un *Pongratz*, C-454/12 un C-455/12, EU:C:2014:111, 45. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 58 Veicot pārbaudes, kas attiecīgā gadījumā būtu jāveic iesniedzējtiesai, tā varētu ņemt vērā, ka šajā gadījumā šķiet, ka *Valentina Heights* visu laiku ir darbojusies identiskā veidā – gan tad, kad viņai bija klasifikācijas sertifikāts, kas attiecīgā gadījumā bija pagaidu, gan tad, kad tai tā nebija. Turklāt no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka laikposmā, ko ir pārbaudījusi Valsts ieņēmumu aģentūras teritoriālā direkcija un kas ietver gandrīz vienu gadu ilgu laikposmu, kurā šai sabiedrībai nebija klasifikācijas sertifikāta, ieņēmumi no minētās sabiedrības darbībām tika iegrāmatoti, izmantojot elektroniskos kases aparātus, kas savienoti ar nodokļu administrāciju. Tādējādi runa ir nevis par uzņēmumu, kas nekad nav izpildījis klasifikācijas saņemšanas nosacījumus un kas darbojies ārpus šīs administrācijas kontroles, bet par uzņēmumu, kura klasifikācijas sertifikāta derīguma termiņš bija beidzies un jaunais sertifikāts, kas pieprasīts 2016. gada 18. novembrī, proti, vairāk nekā divus gadus pirms iepriekšējā sertifikāta derīguma termiņa beigām, nebija izsniegts, neatkarīgi no tā, vai kavēšanās šī jaunā sertifikāta izsniegšanā bija notikusi Tūrisma ministrijas bezdarbības dēļ, vai tādēļ, ka pašas sabiedrības iesniegtie dokumenti bija nepilnīgi.
- 59 Visbeidzot, runājot par to, ka klasifikācijas pagaidu neesamība bija pretrunā Tūrisma likumam, jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru nodokļu neitralitātes princips PVN iekasēšanas jomā nepieļauj vispārīgu nelikumīgu un likumīgu darījumu nošķiršanu (spriedums, 2023. gada 27. aprīlis, *Fluvius Antwerpen*, C-677/21, EU:C:2023:348, 28. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 60 Ņemot vērā visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz uzdotajiem jautājumiem jāatbild, ka PVN direktīvas 98. panta 2. punkts kopsakarā ar šīs direktīvas III pielikuma 12. punktu ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru samazinātas PVN likmes piemērošana izmitināšanai, ko nodrošina viesnīcas un līdzīgi uzņēmumi, ir pakļauta šāda uzņēmuma pienākumam saņemt klasifikācijas sertifikātu vai pagaidu klasifikācijas sertifikātu, ciktāl šis tiesiskais regulējums samazinātas PVN likmes piemērošanu neierobežo ar konkrētiem un specifiskiem izmitināšanas pakalpojumu, kurus nodrošina viesnīcas un līdzīgi uzņēmumi, kategorijas aspektiem vai ciktāl, ja tas šo piemērošanu ierobežotu ar šādiem konkrētiem un specifiskiem aspektiem, tas neatbilst nodokļu neitralitātes principam.

### Par tiesāšanās izdevumiem

- 61 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tāpēc tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (septītā palāta) nospriež:

**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**

tas nepieļauj valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru samazinātas pievienotās vērtības nodokļa (PVN) likmes piemērošana izmitināšanai, ko nodrošina viesnīcas un līdzīgi uzņēmumi, ir pakļauta šāda uzņēmuma pienākumam saņemt klasifikācijas sertifikātu vai pagaidu klasifikācijas sertifikātu, ciktāl šis tiesiskais regulējums samazinātas PVN likmes piemērošanu neierobežo ar konkrētiem un specifiskiem izmitināšanas pakalpojumu, kurus nodrošina viesnīcas un līdzīgi uzņēmumi, kategorijas aspektiem vai ciktāl, ja tas šo piemērošanu ierobežotu ar šādiem konkrētiem un specifiskiem aspektiem, tas neatbilst nodokļu neitralitātes principam.

[Paraksti]