



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 8 lutego 2024 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 98 – Uprawnienie państw członkowskich do zastosowania obniżonej stawki VAT do niektórych dostaw towarów i świadczenia usług – Punkt 12 załącznika III – Obniżona stawka VAT mająca zastosowanie do zakwaterowania w hotelach i podobnych obiektach – Stosowanie tej stawki wyłącznie do obiektów zakwaterowania posiadających świadectwo klasyfikacji – Zasada neutralności podatkowej

W sprawie C-733/22

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Varhoven administrativen sad (najwyższy sąd administracyjny, Bułgaria) postanowieniem z dnia 18 listopada 2022 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 29 listopada 2022 r., w postępowaniu:

Direktor na Direktsia „Obzhaltvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

przeciwko

„Valentina Heights” EOOD,

TRYBUNAŁ (siódma izba),

w składzie: F. Biltgen, prezes izby, N. Wahl i M.L. Arastey Sahún (sprawozdawczynie), sędziowie,

rzecznik generalny: M. Szpunar,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu Direktor na Direktsia „Obzhaltvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite – E. Pavlova,
- w imieniu „Valentina Heights” EOOD – D.D. Dimitrova, advokat,

* Język postępowania: bułgarski.

– w imieniu Komisji Europejskiej – A. Armenia i D. Drambozova, w charakterze pełnomocników,
podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,
wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 98 ust. 2 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1) (zwanej dalej „dyrektywą VAT”) w związku z pkt 12 załącznika III do tej dyrektywy.
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (dyrektorem dyrekcji ds. odwołań i praktyki w dziedzinie podatków i zabezpieczenia społecznego w Sofii przy centralnym organie narodowej agencji przychodów skarbowych, Bułgaria; zwanym dalej „Direktorem”) a „Valentina Heights” EOOD w przedmiocie stosowania obniżonej stawki podatku od wartości dodanej (VAT) do działalności tej spółki w okresie, w którym nie posiadała ona zaświadczenia o klasyfikacji dla zarządzanego przez nią obiektu zakwaterowania.

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Artykuł 96 dyrektywy VAT stanowi:
„Państwa członkowskie stosują stawkę podstawową VAT, która jest określana przez każde państwo członkowskie jako procent podstawy opodatkowania i która jest jednakowa dla dostaw towarów i świadczenia usług”.
- 4 Artykuł 98 ust. 1 i 2 tej dyrektywy przewiduje:
„1. Państwa członkowskie mogą stosować jedną lub dwie stawki obniżone.
2. Stawki obniżone mają zastosowanie wyłącznie do dostaw towarów i świadczenia usług, których kategorie są określone w załączniku III.
[...].”
- 5 Artykuł 135 wspomnianej dyrektywy ma następujące brzmienie:
„1. Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:
[...]
l) dzierżawę i wynajem nieruchomości.

2. Zwolnienie przewidziane w ust. 1 lit. l) nie obejmuje:

a) świadczenia usług zakwaterowania określonych w prawie krajowym państw członkowskich, w sektorze hotelarskim lub w sektorach o podobnym charakterze, włącznie z zapewnianiem miejsc na obozach wakacyjnych lub na terenach przystosowanych do biwakowania;

[...]”.

6 Załącznik III do dyrektywy VAT zawiera wykaz dostaw towarów i świadczenia usług, do których można zastosować stawki obniżone VAT, o których mowa w art. 98 tej dyrektywy. Punkt 12 tego załącznika wymienia następujące usługi:

„zakwaterowanie w hotelach i podobnych obiektach, w tym zakwaterowanie w obiektach wypoczynkowych oraz wynajem miejsc kempingowych lub miejsc do parkowania dla przyczep kempingowych”.

Prawo bułgarskie

Ustawa o VAT

7 Zgodnie z art. 66 Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (ustawy o podatku od wartości dodanej) (DV nr 63 z dnia 4 sierpnia 2006 r.), w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym (zwanej dalej „ustawą o VAT”):

„(1) Stawka podatku wynosi 20 % dla:

1. dostaw podlegających opodatkowaniu, z wyjątkiem tych wyraźnie wskazanych jako podlegające opodatkowaniu stawką zerową.

[...]

(2) [...] Stawka podatku od zakwaterowania w hotelach i podobnych obiektach, w tym zakwaterowania w obiektach wypoczynkowych oraz wynajmu miejsc kempingowych lub miejsc do parkowania dla przyczep kempingowych, wynosi 9 %.

[...]”.

8 Ustęp 1 pkt 45 przepisów uzupełniających do ustawy o VAT przewiduje, że do celów tej ustawy „zakwaterowanie” oznacza „podstawowe usługi turystyczne w rozumieniu pkt 69 [ust. 1] przepisów uzupełniających [zakon za turizma (ustawy o turystyce) (DV nr 30 z dnia 26 marca 2013 r.)], z wyłączeniem świadczenia ogólnej usługi turystycznej”.

Rozporządzenie wykonawcze do ustawy o VAT

- 9 Artykuł 40 pravilnik za prilagane na zakona za danak varhu dobavenata stoynost (rozporządzenia wykonawczego do ustawy o VAT) (DV nr 76 z dnia 15 września 2006 r.), zatytułowany „Zakwaterowanie zapewniane przez hotele”, stanowi w ust. 1:

„W celu wykazania świadczeń, o których mowa w art. 66 ust. 2 ustawy [o VAT], jeżeli usługa jest świadczona przez osobę świadczącą zakwaterowanie w obiektach turystycznych, osoba ta musi posiadać:

1. kopię rejestru przyjazdów turystów;
2. zaświadczenie o klasyfikacji obiektu turystycznego;
3. fakturę za świadczenie usług, chyba że wystawienie takiej faktury nie jest obowiązkowe na podstawie art. 113 ust. 3 ustawy [o VAT]”.

Ustawa o turystyce

- 10 Artykuł 111 ustawy o turystyce ma następujące brzmienie:

„(1) Na terytorium Bułgarii działalność hotelarska lub restauracyjna może być wykonywana wyłącznie w obiektach turystycznych sklasyfikowanych na podstawie niniejszej ustawy.

(2) [...] Klasyfikacji dokonują [ministara na turizma (minister turystyki, Bułgaria)] i burmistrzowie gmin lub upoważnieni przez nich urzędnicy dla rodzajów obiektów i kategorii określonych w niniejszej ustawie.

[...]”.

- 11 Zgodnie z art. 113 ust. 1 tej ustawy:

„Działalność hotelarską lub restauracyjną może prowadzić osoba, która:

[...]

3. dysponuje personelem posiadającym wymagane kwalifikacje zawodowe i językowe oraz stażem pracy wymaganym dla kadry kierowniczej”.

- 12 Artykuł 114 ust. 1 i 2 omawianej ustawy przewiduje:

„Osoby prowadzące działalność hotelarską lub restauracyjną w obiektach turystycznych [...] są zobowiązane do:

1. świadczenia usług turystycznych w sklasyfikowanym obiekcie turystycznym lub w obiekcie, któremu wydano tymczasowe zaświadczenie w związku z wszczęciem procedury klasyfikacji;
2. świadczenia usług turystycznych w obiekcie turystycznym spełniającym wymogi przyznanej mu kategorii [...]”.

13 Artykuł 133 ust. 1 tej samej ustawy stanowi:

„Kategoria obiektów zakwaterowania oraz dodatkowych obiektów gastronomicznych i rozrywkowych [...] jest określana na podstawie przestrzegania minimalnych obowiązkowych wymogów w zakresie budowy, urządzenia i wyposażenia, obsługi, oferowanych usług oraz kwalifikacji zawodowych i językowych personelu [...]”.

14 Ustęp 1 przepisów uzupełniających do ustawy o turystyce przewiduje:

„Do celów niniejszej ustawy:

[...]

69. »Podstawowe usługi turystyczne« oznaczają: zakwaterowanie, posiłki i transport.

[...]”.

15 Zgodnie z ust. 121 przepisów przejściowych i końcowych ustawy o zmianie i uzupełnieniu ustawy o turystyce:

„W przypadku obiektów turystycznych sklasyfikowanych przed dniem 26 marca 2013 r. [(data wejścia w życie ustawy o turystyce)] dokumenty klasyfikacyjne należy złożyć w 2019 r.”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

16 Valentina Heights jest spółką prawa bułgarskiego, której przedmiotem działalności jest między innymi turystyka, gastronomia, hotelarstwo i organizowanie podróży. Została ona zarejestrowana do celów ustawy o VAT w dniu 13 grudnia 2016 r.

17 Spółka ta została poddana kontroli podatkowej obejmującej okres od 13 grudnia 2016 r. do 29 lutego 2020 r. W trakcie tej kontroli ustalono, że w tym okresie owa spółka wynajęła kompleks turystyczny mieszkań o nazwie, również, „Valentina Heights” (zwany dalej „rozpatrywanym kompleksem turystycznym”), położony w mieście Bansko (Bułgaria) i należący do osób prywatnych. Zgodnie z umowami o zarządzanie nieruchomościami prywatnymi stanowiącymi część tego kompleksu właściciele tych nieruchomości zgodzili się, aby Valentina Heights zarządzała nimi, utrzymywała i wynajmowała w ich imieniu te nieruchomości osobom trzecim. I tak we wspomnianym okresie spółka ta wykonywała działalność w zakresie zakwaterowania w rzeczonym kompleksie. Przychody z tej działalności zostały zaksięgowane za pośrednictwem elektronicznych kas rejestrujących połączonych z organami podatkowymi oraz przelewem bankowym. Spółka zastosowała VAT według stawki 9 % od dokonanych transakcji.

18 Valentina Heights przedstawiła zaświadczenie z dnia 15 lutego 2013 r., wydane przez burmistrza gminy Bansko, klasyfikujące rozpatrywany kompleks turystyczny, czyli pensjonat z możliwościami zakwaterowania obejmującymi 9 pokoi i 19 łóżek.

19 W dniu 18 listopada 2016 r. spółka ta złożyła do ministerstwa na turizma (ministerstwa turystyki, Bułgaria) wniosek o zaklasyfikowanie tego kompleksu do kategorii „trzy gwiazdki”, z zadeklarowanymi możliwościami zakwaterowania obejmującymi 23 pokoi i 46 łóżek.

- 20 Decyzją z dnia 7 marca 2019 r. burmistrz gminy Bansko cofnął klasyfikację pensjonatu przyznaną na podstawie wyżej wymienionego zaświadczenia.
- 21 W dniu 27 września 2019 r. Valentina Heights złożyła w ministerstwie turystyki wniosek o zaklasyfikowanie baru z przekąskami przynależącego do rozpatrywanego kompleksu turystycznego do kategorii „dwie gwiazdki”.
- 22 W dniach 22 lipca, 1 października i 16 października 2019 r. oraz 16 i 18 września 2020 r. spółka ta dostarczyła uzupełnienia do dokumentów załączonych do wniosków o klasyfikację, o których mowa w pkt 19 i 21 niniejszego wyroku.
- 23 Decyzją z dnia 21 września 2020 r. zastępca ministra na turizm (wiceminister turystyki, Bułgaria) wszczął postępowanie w sprawie klasyfikacji tych obiektów turystycznych i wydał dla omawianego kompleksu turystycznego oraz dla związanego z nim baru z przekąskami zaświadczenia tymczasowe ważne do dnia 21 stycznia 2021 r.
- 24 W dniu 4 grudnia 2020 r. służby skarbowe przy teritorialna direksia na Natsionalnata agentsia za prihodite (terytorialnej dyrekcji narodowej agencji przychodów skarbowych, Bułgaria) wydały za okresy rozliczeniowe marzec 2019 r. i czerwiec 2019 r. oraz za okres od sierpnia 2019 r. do lutego 2020 r. decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego w zakresie zadeklarowanego VAT, utrzymaną w mocy decyzją Dyrektora z dnia 22 lutego 2021 r.
- 25 W decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego wskazano, że Valentina Heights posiadała zaświadczenie, o którym mowa w pkt 18 niniejszego wyroku, na okres od 15 lutego 2013 r. do 7 marca 2019 r. Stwierdzono zatem, że po tej ostatniej dacie spółka ta nie posiadała zaświadczenia o klasyfikacji dla omawianego kompleksu turystycznego i że w związku z tym błędnie wykazała VAT w wysokości 9 % na fakturach wystawionych po tej dacie. Z tego względu spółka ta nie zastosowała się do art. 40 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia wykonawczego do ustawy o VAT, który przewiduje, że aby wykazać istnienie usług korzystających z obniżonej stawki VAT wynoszącej 9 %, osoba, która je świadczy, powinna posiadać między innymi takie zaświadczenie. I tak, zgodnie z art. 66 ust. 1 ustawy o VAT, naliczono dodatkowy VAT, aby usługi świadczone przez Valentina Heights bez świadectwa klasyfikacyjnego podlegały podstawowej stawce VAT w wysokości 20 %.
- 26 Wyrokiem z dnia 6 grudnia 2021 r. Administrativen sad Blagoevgrad (sąd administracyjny w Błagojewgradzie, Bułgaria) uwzględnił skargę wniesioną przez Valentina Heights na wspomnianą decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego. Sąd ten zauważył, że spółka ta podjęła wszelkie niezbędne kroki w celu uzyskania zaświadczenia o klasyfikacji, ponieważ, odpowiednio, w 2016 r. i 2019 r. złożyła wnioski, o których mowa w pkt 19 i 21 niniejszego wyroku, ale że ministerstwo turystyki nie wydało w terminie żądanych zaświadczeń o klasyfikacji, bowiem wydało ono zaświadczenia tymczasowe dopiero w dniu 23 września 2020 r. Sąd ten uznał zatem, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału wynikającym w szczególności z wyroku z dnia 22 października 1998 r., Madgett i Baldwin (C-308/96 i C-94/97, EU:C:1998:496) szczególny system opodatkowania usług turystycznych powinien być stosowany w zależności od charakteru wykonywanej działalności, a nie w zależności od rejestracji regulowanej ustawą szczególną, w niniejszym przypadku ustawą o turystyce.

- 27 Direktor wniósł skargę kasacyjną od tego wyroku do Varhoven administrativen sad (najwyższego sądu administracyjnego, Bułgaria), będącego sądem odsyłającym, podnosząc, że świadczenie usług w obiektach turystycznych, które nie posiadają zaświadczenia o klasyfikacji lub tymczasowego zaświadczenia, nie powinno być uważane za zakwaterowanie w rozumieniu art. 66 ust. 2 ustawy o VAT ani nie powinno korzystać z obniżonej stawki podatkowej.
- 28 W tym względzie sąd odsyłający przypomina, że z orzecznictwa Trybunału, a w szczególności z wyroku z dnia 6 maja 2010 r., Komisja/Francja (C-94/09, EU:C:2010:253, pkt 28) wynika, że gdy państwo członkowskie postanawia skorzystać ze stworzonej przez art. 98 ust. 1 i 2 dyrektywy VAT możliwości zastosowania obniżonej stawki VAT do kategorii usług zawartej w załączniku III do tej dyrektywy, ma ono, z zastrzeżeniem poszanowania zasady neutralności podatkowej, możliwość ograniczenia stosowania tej obniżonej stawki VAT do określonych i swoistych aspektów tej kategorii.
- 29 Ponadto sąd ten zauważa, że dyrektywa VAT nie definiuje pojęcia „zakwaterowania w hotelach i podobnych obiektach” w rozumieniu pkt 12 załącznika III do tej dyrektywy.
- 30 Sąd odsyłający zauważa natomiast, że art. 135 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) dyrektywy VAT stanowi, iż ze zwolnienia dotyczącego dzierżawy i wynajmu nieruchomości wyłączone są „świadczenia usług zakwaterowania określone w prawie krajowym państw członkowskich, w sektorze hotelarskim lub w sektorach o podobnym charakterze”. Zdaniem tego sądu wynika z tego, że świadczenia usług zakwaterowania powinny być zgodne z definicjami zawartymi w prawie krajowym państw członkowskich. Tymczasem ust. 1 pkt 45 przepisów uzupełniających do ustawy o VAT definiuje pojęcie „zakwaterowania” poprzez odesłanie do ustawy o turystyce.
- 31 W związku z tym sąd odsyłający zastanawia się, czy okoliczność, że prawo bułgarskie poddaje zakwaterowanie świadczone w hotelach i podobnych obiektach wymogom klasyfikacji, można uznać za ograniczającą stosowanie stawki obniżonej do określonych i swoistych aspektów w rozumieniu orzecznictwa Trybunału, czy też stawka obniżona dla opodatkowania takiego zakwaterowania VAT powinna być stosowana w zależności od charakteru wykonywanej działalności, a nie w zależności od klasyfikacji wymaganej przez ustawę o turystyce.
- 32 W tych okolicznościach Varhoven administrativen sad (najwyższy sąd administracyjny) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
- „1) Czy art. 98 ust. 2 dyrektywy [VAT] w związku z pkt 12 załącznika III do tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że określona w tym przepisie obniżona stawka VAT w odniesieniu do zakwaterowania w hotelach i podobnych obiektach może mieć zastosowanie w wypadku, gdy te obiekty nie są objęte kategorią zgodnie z krajowymi przepisami państwa członkowskiego [sądu odsyłającego]?
- 2) Na wypadek udzielenia odpowiedzi przeczącej – czy art. 98 ust. 2 dyrektywy [VAT] w związku z pkt 12 załącznika III do tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że dopuszcza on selektywne stosowanie stawki obniżonej wobec określonych i swoistych aspektów danej kategorii usług, wyrażających się w wymogu, by zakwaterowanie w hotelach i podobnych obiektach było dokonywane wyłącznie w objętych kategorią – zgodnie z krajowymi przepisami państwa członkowskiego [sądu odsyłającego] – lub na mocy wydanego tymczasowego zaświadczenia o wszczęciu procedury objęcia kategorią miejscach zakwaterowania?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

- 33 Poprzez swoje pytania, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 98 ust. 2 dyrektywy VAT w związku z pkt 12 załącznika III do tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, na mocy którego stosowanie obniżonej stawki VAT w odniesieniu do zakwaterowania w hotelach i podobnych obiektach podlega obowiązkowi posiadania przez taki obiekt zaświadczenia o klasyfikacji lub tymczasowego zaświadczenia o klasyfikacji.
- 34 Zgodnie z art. 96 dyrektywy VAT każde państwo członkowskie stosuje tę samą stawkę podstawową VAT do dostaw towarów i do świadczenia usług.
- 35 W drodze odstępstwa od tej zasady w art. 98 tej dyrektywy przewidziano możliwość zastosowania obniżonych stawek VAT. W tym celu w załączniku III do wspomnianej dyrektywy wymieniono w sposób wyczerpujący kategorie dostaw towarów i świadczenia usług, do których można stosować stawki obniżone.
- 36 W szczególności pkt 12 załącznika III do dyrektywy VAT umożliwia państwom członkowskim stosowanie obniżonej stawki VAT do „zakwaterowania w hotelach i podobnych obiektach, w tym zakwaterowania w obiektach wypoczynkowych oraz wynajmu miejsc kempingowych lub miejsc do parkowania dla przyczep kempingowych”.
- 37 Dyrektywa VAT nie zawiera definicji pojęcia „zakwaterowania w hotelach i podobnych obiektach” zawartego w pkt 12 tego załącznika III.
- 38 Niemniej jednak art. 135 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) dyrektywy VAT stanowi, że ze zwolnienia z VAT przewidzianego w odniesieniu do dzierżawy i wynajmu nieruchomości na mocy art. 135 ust. 1 lit. l) tej dyrektywy wyłączone są „usługi zakwaterowania określone w prawie krajowym państw członkowskich w sektorze hotelarskim lub w sektorach o podobnym charakterze, włącznie z zapewnianiem miejsc na obozach wakacyjnych lub na terenach przystosowanych do biwakowania”.
- 39 W tym względzie należy stwierdzić, że pkt 12 załącznika III do dyrektywy VAT jest sformułowany zasadniczo w sposób równoważny z brzmieniem art. 135 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) tej dyrektywy.
- 40 Jak wyjaśniono w tym ostatnim przepisie, usługi zakwaterowania świadczone w szczególności w sektorze hotelarskim należy rozumieć jako „określone w prawie krajowym państw członkowskich”. Tymczasem sąd odsyłający zauważa, że prawo bułgarskie definiuje pojęcie „zakwaterowania” poprzez odniesienie do ustawy o turystyce, zgodnie z którą obiekty hotelarskie powinny posiadać zaświadczenie o klasyfikacji lub tymczasowe zaświadczenie o klasyfikacji.
- 41 Trybunał orzekł już, że przy określaniu świadczenia usług zakwaterowania, które powinny zostać opodatkowane w drodze odstępstwa od zwolnienia dzierżawy i wynajmu nieruchomości, zgodnie z owym art. 135 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) państwa członkowskie korzystają ze swobodnego uznania. Do nich należy w związku z tym wprowadzenie podczas dokonywania transpozycji tego przepisu kryteriów, które uznają one za właściwe, dla dokonania rozróżnienia pomiędzy transakcjami opodatkowanymi oraz transakcjami niepodlegającymi opodatkowaniu (zob. podobnie wyrok z dnia 16 grudnia 2010 r., MacDonald Resorts, C-270/09, EU:C:2010:780, pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 42 W tym względzie w niniejszym przypadku z postanowienia odsyłającego wynika, że w decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, o której mowa w pkt 25 niniejszego wyroku, organy podatkowe uznały, że w okresie, w którym Valentina Heights nie posiadała zaświadczenia o klasyfikacji, świadczone przez tę spółkę usługi powinny być zostać zafakturowane według stawki podstawowej VAT, czyli według stawki 20 %, a nie według stawki obniżonej 9 %. Należy zatem stwierdzić, że chociaż usługi te były świadczone w zakładzie niesklasyfikowanym na podstawie ustawy o turystyce, zostały one uznane przez te organy podatkowe za stanowiące usługi zakwaterowania w sektorze hotelarskim. Gdyby bowiem tak nie było, owe usługi byłyby zwolnione z VAT zgodnie z art. 135 ust. 1 lit. l) dyrektywy VAT.
- 43 Następnie, co się tyczy kwestii, czy państwa członkowskie mogą uzależnić możliwość stosowania obniżonej stawki VAT od warunku, aby dane obiekty posiadały zaświadczenie o klasyfikacji lub tymczasowe zaświadczenie o klasyfikacji, należy przypomnieć, że jak wynika z brzmienia art. 98 dyrektywy VAT, stosowanie jednej lub dwóch stawek obniżonych nie jest obowiązkowe. Przepis ów stanowi możliwość przyznanej państwom członkowskim w drodze odstępstwa od zasady, zgodnie z którą stosowana jest stawka podstawowa (wyrok z dnia 9 marca 2017 r., Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, pkt 25). W konsekwencji państwa członkowskie mogą, co do zasady, wybrać stosowanie obniżonej stawki VAT do niektórych usług zakwaterowania, o których mowa w pkt 12 załącznika III do dyrektywy VAT, stosując jednocześnie stawkę podstawową do innych takich usług (zob. podobnie wyrok z dnia 27 czerwca 2019 r., Belgisch Syndicaat van Chiropraxie i in., C-597/17, EU:C:2019:544, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 44 Korzystanie z przyznanej państwom członkowskim możliwości selektywnego stosowania obniżonej stawki VAT podlega podwójnemu warunkowi – po pierwsze, wyodrębnienia, do celów stosowania obniżonej stawki, tylko określonych i swoistych aspektów omawianej kategorii usług, a po drugie, poszanowania zasady neutralności podatkowej (wyrok z dnia 27 lutego 2014 r., Pro Med Logistik i Pongratz, C-454/12 i C-455/12, EU:C:2014:111, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 45 W celu ustalenia, w pierwszej kolejności, czy zakwaterowanie w sklasyfikowanych obiektach stanowi określony i swoisty aspekt kategorii dotyczącej zakwaterowania w hotelach i podobnych obiektach, należy zbadać, czy chodzi o świadczenie usługi dającej się zidentyfikować jako taka, odrębnie od innych usług mieszczących się w tej kategorii (zob. podobnie wyrok z dnia 27 lutego 2014 r., Pro Med Logistik i Pongratz, C-454/12 i C-455/12, EU:C:2014:111, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 46 Komisja Europejska twierdzi w swoich uwagach na piśmie, że ma to miejsce w niniejszej sprawie, biorąc pod uwagę szczególne ramy prawne przewidziane w Bułgarii dla klasyfikacji obiektów turystycznych, które to ramy nakładają na nie szereg zobowiązań. Wymienia ona między innymi art. 113 ust. 1 pkt 3 ustawy o turystyce, przewidujący obowiązek posiadania personelu mającego wymagane kwalifikacje zawodowe i językowe, a także staż pracy wymagany w odniesieniu do kadry kierowniczej, lub art. 133 ust. 1 tej ustawy, który przewiduje, że kategoria obiektów zakwaterowania jest określana na podstawie przestrzegania minimalnych obowiązkowych wymogów w szczególności w zakresie budowy, urządzenia i wyposażenia, a także oferowanych usług.
- 47 W odniesieniu do tych obowiązków Komisja powołuje się na wyrok z dnia 27 lutego 2014 r., Pro Med Logistik i Pongratz (C-454/12 i C-455/12, EU:C:2014:111), który dotyczył kwestii, czy miejski przewóz osób taksówką stanowi określony i swoisty aspekt usług świadczonych przez

- przedsiębiorstwa przewozu osób i ich bagażu, w którym Trybunał zauważył, że ramy prawne mające zastosowanie do przedsiębiorstw taksówkarskich są znacznie bardziej restrykcyjne niż mające zastosowanie do przedsiębiorstw wynajmujących samochody z kierowcą.
- 48 Tymczasem w niniejszej sprawie, w przeciwieństwie do cech sprawy, w której zapadł wyrok, o którym mowa w poprzednim punkcie, z krajowych ram prawnych, takich jakie wynikają nie tylko z informacji przedstawionych w postanowieniu odsyłającym, lecz również z samego brzmienia drugiego pytania prejudycjalnego, wydaje się wynikać, że w Bułgarii wszystkie obiekty zakwaterowania muszą podlegać klasyfikacji na podstawie ustawy o turystyce, bez której nie mogą one zgodnie z prawem wykonywać swojej działalności. Jeśli tak jest, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego, zakwaterowanie w obiektach niesklasyfikowanych nie jest innym rodzajem świadczenia należącego do kategorii określonej w pkt 12 załącznika III do dyrektywy VAT, lecz zakwaterowaniem niezgodnym z przepisami krajowymi.
- 49 Takie naruszenie krajowych ram prawnych mogłoby ewentualnie skutkować, zgodnie z przepisami krajowymi, sankcjami, w szczególności administracyjnymi.
- 50 Natomiast w takiej sytuacji zastosowanie stawki podstawowej VAT do zakwaterowania w niesklasyfikowanych obiektach nie może być uzasadnione, ponieważ w Bułgarii każde „zakwaterowanie świadczone w hotelach i podobnych obiektach” w rozumieniu pkt 12 załącznika III do dyrektywy VAT powinno z definicji, z zastrzeżeniem weryfikacji, których powinien dokonać sąd odsyłający, być zakwaterowaniem w sklasyfikowanych obiektach. W konsekwencji takie zakwaterowanie w sklasyfikowanych obiektach nie może stanowić określonego i swoistego aspektu kategorii określonej w tym pkt 12, możliwego do zidentyfikowania oddzielnie od innych świadczeń objętych tą kategorią i polegających na zapewnieniu zakwaterowania w obiektach niesklasyfikowanych, ponieważ takie świadczenia nie są dozwolone przez uregulowanie krajowe.
- 51 Innymi słowy, w zakresie, w jakim obowiązek klasyfikacji przewidziany w przepisach bułgarskich dotyczy wszystkich usług „zakwaterowania w hotelach i podobnych obiektach” w rozumieniu pkt 12 załącznika III do tej dyrektywy, nie można uznać, że uregulowanie to ogranicza stosowanie obniżonej stawki VAT do określonych i swoistych aspektów tej kategorii usług (zob. podobnie wyrok z dnia 22 września 2022 r., *The Escape Center*, C-330/21, EU:C:2022:719, pkt 38), ponieważ obejmuje ona wszystkie świadczenia należące do wspomnianej kategorii.
- 52 Do sądu odsyłającego będzie należało zbadanie, w świetle rozpatrywanych przez niego uregulowań krajowych i okoliczności faktycznych w zawisłej przed nim sprawie, czy zakwaterowanie w sklasyfikowanym obiekcie może stanowić określony i swoisty aspekt tej samej kategorii (zob. podobnie wyrok z dnia 27 lutego 2014 r., *Pro Med Logistik i Pongratz*, C-454/12 i C-455/12, EU:C:2014:111, pkt 51).
- 53 W przypadku gdyby sąd odsyłający doszedł do wniosku, że tak jest, powinien on następnie zbadać, czy selektywne stosowanie obniżonej stawki VAT wyłącznie do obiektów zakwaterowania, które podlegają klasyfikacji na podstawie ustawy o turystyce, narusza zasadę neutralności podatkowej.
- 54 Zasada ta stoi na przeszkodzie temu, by towary lub usługi podobne, które są konkurencyjne wobec siebie, były traktowane odmiennie z punktu widzenia VAT. W celu ustalenia, czy towary lub usługi są podobne, należy przede wszystkim uwzględnić punkt widzenia przeciętnego konsumenta. Towary lub usługi są podobne, gdy wykazują analogiczne właściwości i zaspokajają te same potrzeby konsumenta, według kryterium porównywalności w użytkowaniu, i gdy

istniejące różnice nie wpływają w znaczący sposób na decyzję przeciętnego konsumenta o skorzystaniu z jednego lub drugiego towaru bądź usługi (wyrok z dnia 27 czerwca 2019 r., Belgisch Syndicaat van Chiropraxie i in., C-597/17, EU:C:2019:544, pkt 47, 48 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 55 Gdyby zatem zakwaterowanie w sklasyfikowanym obiekcie należało uznać za stanowiące świadczenie usługi, którą można zidentyfikować jako taką, oddzielnie od zakwaterowania w niesklasyfikowanym obiekcie, konieczne byłoby zbadanie, czy fakt posiadania zaświadczenia o klasyfikacji może stworzyć w oczach przeciętnego konsumenta różnicę między obiektami sklasyfikowanymi i niesklasyfikowanymi, z których każdy może zaspokajać odmienne potrzeby tego konsumenta, a zatem mieć decydujący wpływ na decyzję konsumenta o wyborze jednego lub drugiego z tych rodzajów zakwaterowania.
- 56 Wprawdzie należy stwierdzić, że klasyfikacja obiektu przez władze krajowe może co do zasady stanowić dla przeciętnego konsumenta gwarancję co do poziomu, zakresu i jakości usług, które będą mu świadczone podczas jego pobytu w hotelu lub w podobnym obiekcie, nie można jednak wykluczyć, że inne elementy, dające się łatwiej sprawdzić i regularnie aktualizowane, takie jak oceny, zdjęcia i komentarze pozostawione przez innych klientów na platformach rezerwacji online, takie jak te wykorzystywane przez Valentina Heights, również mogą mieć decydujący wpływ na wybór przeciętnego konsumenta, a nawet wpływ bardziej decydujący niż sama klasyfikacja. Jednak przeprowadzenie takiej weryfikacji należy w stosownym przypadku do sądu odsyłającego (wyrok z dnia 27 lutego 2014 r., Pro Med Logistik i Pongratz, C-454/12 i C-455/12, EU:C:2014:111, pkt 59), gdyby uznał on po przeprowadzeniu analizy, że w świetle przepisów krajowych i przedstawionych mu okoliczności faktycznych zakwaterowanie w sklasyfikowanym obiekcie może stanowić określony i swoisty aspekt „zakwaterowania w hotelach i podobnych obiektach” w rozumieniu pkt 12 załącznika III do dyrektywy VAT.
- 57 W tym względzie należy również zauważyć, że obie przesłanki wymienione w pkt 44 niniejszego wyroku, od których uzależniona jest możliwość selektywnego stosowania obniżonej stawki VAT, mają na celu zapewnienie, by państwa członkowskie korzystały z tej możliwości wyłącznie w warunkach gwarantujących w szczególności zapobieżenie wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużyć (zob. podobnie wyrok z dnia 27 lutego 2014 r., Pro Med Logistik i Pongratz, C-454/12 i C-455/12, EU:C:2014:111, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 58 W ramach weryfikacji, których powinien w danym wypadku dokonać, sąd odsyłający mógłby wziąć pod uwagę okoliczność, że w niniejszym przypadku wydaje się, że Valentina Heights prowadziła tę samą działalność w sposób stały, zarówno wówczas, gdy posiadała zaświadczenie o klasyfikacji, w danym wypadku tymczasowe, jak i gdy takiego zaświadczenia nie posiadała. Ponadto z postanowienia odsyłającego wynika, że w okresie kontrolowanym przez dyrekcję terytorialną krajowej agencji przychodów skarbowych, obejmującym okres niemal jednego roku, w którym spółka ta nie posiadała zaświadczenia o klasyfikacji, dochody z działalności owej spółki zostały zaksięgowane za pośrednictwem elektronicznych kas rejestrujących połączonych z organami podatkowymi. Chodzi tu zatem nie o obiekt, który nigdy nie spełniałby warunków klasyfikacji i który działałby poza kontrolą tego organu, lecz o obiekt, którego zaświadczenie o klasyfikacji wygasło bez wydania nowego zaświadczenia, o które wystąpiono w dniu 18 listopada 2016 r., czyli ponad dwa lata przed wygaśnięciem wcześniejszego zaświadczenia, i to niezależnie od tego, czy opóźnienie w wydaniu tego nowego zaświadczenia wynikało z bezczynności ministerstwa turystyki, czy też z faktu, że dokumenty przedstawione przez samą spółkę były niekompletne.

- 59 Wreszcie, jeżeli chodzi o okoliczność, że czasowy brak klasyfikacji narusza ustawę o turystyce, należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zasada neutralności podatkowej sprzeciwia się, w dziedzinie poboru VAT, uogólnionemu rozróżnieniu między transakcjami nielegalnymi a transakcjami legalnymi (wyrok z dnia 27 kwietnia 2023 r., Fluvius Antwerpen, C-677/21, EU:C:2023:348, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 60 W świetle całości powyższych rozważań na przedstawione pytania należy odpowiedzieć, że art. 98 ust. 2 dyrektywy VAT w związku z pkt 12 załącznika III do tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, na mocy którego stosowanie obniżonej stawki VAT w odniesieniu do zakwaterowania w hotelach i podobnych obiektach podlega obowiązkowi posiadania przez taki obiekt zaświadczenia o klasyfikacji lub tymczasowego zaświadczenia o klasyfikacji, w zakresie, w jakim uregulowanie to nie ogranicza stosowania obniżonej stawki VAT do określonych i swoistych aspektów kategorii usług zakwaterowania świadczonych w hotelach i podobnych obiektach lub, w przypadku gdyby ograniczało ono to stosowanie do takich określonych i swoistych aspektów, nie jest ono zgodne z zasadą neutralności podatkowej.

W przedmiocie kosztów

- 61 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (siódma izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 98 ust. 2 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w związku z pkt 12 załącznika III do tej dyrektywy

należy interpretować w ten sposób, że:

stoi on na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, na mocy którego stosowanie obniżonej stawki podatku od wartości dodanej (VAT) w odniesieniu do zakwaterowania w hotelach i podobnych obiektach podlega obowiązkowi posiadania przez taki obiekt zaświadczenia o klasyfikacji lub tymczasowego zaświadczenia o klasyfikacji, w zakresie, w jakim uregulowanie to nie ogranicza stosowania obniżonej stawki VAT do określonych i swoistych aspektów kategorii usług zakwaterowania świadczonych w hotelach i podobnych obiektach lub, w przypadku gdyby ograniczało ono to stosowanie do takich określonych i swoistych aspektów, nie jest ono zgodne z zasadą neutralności podatkowej.

Podpisy