



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șaptea)

8 februarie 2024*

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 98 – Posibilitatea statelor membre de a aplica o cotă redusă de TVA anumitor livrări de bunuri și prestări de servicii – Anexa III punctul 12 – Cotă redusă de TVA aplicabilă cazării în hoteluri și unități similare – Aplicarea acestei cote numai unităților de cazare care dispun de un certificat de clasificare – Principiul neutralității fiscale”

În cauza C-733/22,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă, Bulgaria), prin decizia din 18 noiembrie 2022, primită de Curte la 29 noiembrie 2022, în procedura

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

împotriva

„Valentina Heights” EOOD,

CURTEA (Camera a șaptea),

compusă din domnul F. Biltgen, președinte de cameră, domnul N. Wahl și doamna M. L. Arastey Sahún (raportoare), judecători,

avocat general: domnul M. Szpunar,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Direktor na Direktsia „Obzhaltvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, de E. Pavlova;
- pentru „Valentina Heights” EOOD, de D. D. Dimitrova, avocat;
- pentru Comisia Europeană, de A. Armenia și D. Drambozova, în calitate de agenți,

* Limba de procedură: bulgara.

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 98 alineatul (2) și a punctului 12 din anexa III la Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directorul Direcției „Contestații și practici fiscale și de securitate socială” din Sofia pe lângă administrația centrală a Agenției Naționale a Veniturilor Publice, Bulgaria, denumit în continuare „Direktor”), pe de o parte, și „Valentina Heights” EOOD, pe de altă parte, în legătură cu aplicarea cotei reduse a taxei pe valoarea adăugată (TVA) activităților acestei societăți într-o perioadă în care nu dispunea de un certificat de clasificare pentru unitatea de cazare pe care o gestionează.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Articolul 96 din Directiva TVA prevede:
„Statele membre aplică o cotă standard a TVA, care este fixată de fiecare stat membru ca procent din baza de impozitare și care este aceeași pentru livrarea de bunuri și pentru prestarea de servicii.”
- 4 Articolul 98 alineatele (1) și (2) din această directivă prevede:
„(1) Statele membre pot aplica fie una, fie două cote reduse.

(2) Cotele reduse se aplică numai livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii din categoriile prevăzute în anexa III.

[...].”
- 5 Articolul 135 din directiva menționată are următorul cuprins:
„(1) Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

[...]

(l) leasingul sau închirierea de bunuri imobile.

(2) 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;

[...]”

6 Anexa III la Directiva menționată conține lista livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii cărora le pot fi aplicate cotele reduse de TVA prevăzute la articolul 98 din această directivă. Punctul 12 din această anexă menționează următoarele servicii:

„cazarea în hoteluri și unități similare, inclusiv cazarea pentru vacanță și închirierea unor locuri în campinguri sau pe terenuri destinate parcării rulotelor”.

Dreptul bulgar

Legea privind TVA-ul

7 Potrivit articolului 66 din Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Legea privind taxa pe valoarea adăugată) (DV nr. 63 din 4 august 2006), în versiunea aplicabilă faptelor din litigiul principal (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”):

„(1) Cota de impozitare este de 20 % pentru:

1. livrările impozabile, cu excepția celor indicate în mod expres ca impozabile la cota zero.

[...]

(2) [...] Cota de impozitare pentru cazarea în hoteluri și unități similare, inclusiv cazarea pentru vacanță și închirierea unor locuri în campinguri sau pe terenuri destinate parcării rulotelor, este de 9 %.

[...]”

8 Alineatul (1) punctul 45 din dispozițiile suplimentare ale Legii privind TVA-ul prevede că, în sensul acestei legi, prin „cazare” se înțelege „serviciile turistice de bază în sensul punctului 69 [al alineatului (1)] din dispozițiile suplimentare la [zakon za turizma (Legea turismului) (DV nr. 30 din 26 martie 2013)], cu excepția furnizării unui serviciu turistic general”.

Regulamentul de punere în aplicare a Legii privind TVA-ul

- 9 Articolul 40 din pravilnik za prilagane na zakona za danak varhu dobavenata stoynost (Regulamentul de punere în aplicare a Legii privind TVA-ul) (DV nr. 76 din 15 septembrie 2006), intitulat „Cazarea în hoteluri”, prevede la alineatul (1):

„Pentru a dovedi prestațiile prevăzute la articolul 66 alineatul (2) din Legea [privind TVA-ul], în cazul în care serviciul este prestat de o persoană care asigură cazarea în unități turistice, aceasta din urmă trebuie să dispună de:

1. o copie a registrului sosirilor turiștilor;
2. un certificat de clasificare a unității turistice;
3. o factură pentru prestarea serviciului, cu excepția cazului în care emiterea unei astfel de facturi nu este obligatorie în temeiul articolului 113 alineatul (3) din Legea [privind TVA-ul].”

Legea turismului

- 10 Articolul 111 din Legea turismului are următorul cuprins:

„(1) Pe teritoriul bulgar, activitatea hotelieră sau de alimentație publică poate fi desfășurată numai în unitățile turistice clasificate în temeiul prezentei legi.

(2) [...] Clasificarea se efectuează de [ministara na turizma (ministrul turismului, Bulgaria)] și de primarii comunelor sau de funcționari autorizați de aceștia, pentru tipurile de unități și categoriile specificate în prezenta lege.

[...]”

- 11 Potrivit articolului 113 alineatul (1) din această lege:

„Poate desfășura activitatea hotelieră sau de alimentație publică o persoană care:

[...]

3. dispune de personal având calificarea profesională și lingvistică cerută, cu vechimea necesară pentru personalul de conducere.”

- 12 Articolul 114 punctele 1 și 2 din legea menționată prevede:

„Persoanele care desfășoară o activitate hotelieră și/sau de alimentație publică în unități turistice [...] sunt obligate:

1. să furnizeze servicii turistice într-o unitate turistică clasificată sau într-o unitate căreia i s-a eliberat un certificat provizoriu ca urmare a deschiderii unei proceduri de clasificare;
2. să furnizeze servicii turistice într-o unitate turistică ce îndeplinește cerințele categoriei care îi este atribuită [...]”

13 Articolul 133 alineatul (1) din aceeași lege prevede:

„Categoría unităților de cazare și a unităților suplimentare de alimentație publică și de divertisment ale acestora [...] se stabilește pe baza respectării cerințelor minime obligatorii în materie de construcție, de amenajare și echipament, de servire, de servicii propuse și de calificare profesională și lingvistică a personalului [...]”

14 Alineatul (1) din dispozițiile suplimentare ale Legii turismului prevede:

„În înțelesul prezentei legi:

[...]

69. «Servicii turistice de bază» înseamnă cazare, masă și transport.

[...]”

15 Potrivit alineatului 121 din dispozițiile tranzitorii și finale ale Legii de modificare și de completare a Legii turismului:

„Pentru unitățile turistice clasificate înainte de 26 martie 2013 [data intrării în vigoare a Legii turismului], documentele de clasificare trebuie depuse în 2019.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

16 Valentina Heights este o societate de drept bulgar al cărei obiect de activitate cuprinde printre altele activități de turism, de alimentație publică, de cazare și de organizare de călătorii. Aceasta a fost înregistrată la 13 decembrie 2016 în sensul Legii privind TVA-ul.

17 Această societate a făcut obiectul unei inspecții fiscale pentru perioada cuprinsă între 13 decembrie 2016 și 29 februarie 2020. În cursul acestui control, s-a stabilit că în această perioadă societatea menționată a închiriat un complex turistic de apartamente denumit de asemenea „Valentina Heights” (în continuare „complexul turistic în cauză”), situat în orașul Bansko (Bulgaria) și aparținând unor particulari. Potrivit contractelor de administrare a bunurilor imobile private care fac parte din acest complex, proprietarii acestor bunuri au acceptat ca Valentina Heights să gestioneze, să întrețină și să închirieze în nume propriu bunurile respective unor terți. Astfel, în perioada menționată, această societate a desfășurat o activitate de cazare în complexul menționat. Veniturile din această activitate au fost contabilizate prin intermediul unor case de marcat electronice conectate la administrația fiscală și pe cale bancară. Societatea a aplicat TVA-ul la cota de 9 % pentru operațiunile realizate.

18 Valentina Heights a prezentat un certificat din data de 15 februarie 2013, eliberat de primarul comunei Bansko, prin care complexul turistic în cauză a fost clasificat, și anume drept pensiune cu o capacitate de 9 camere și 19 paturi.

19 La 18 noiembrie 2016, această societate a depus la ministerstvo na turizma (Ministerul Turismului, Bulgaria) o cerere de clasificare a acestui complex în categoria „trei stele”, cu o capacitate declarată de 23 de camere și de 46 de paturi.

- 20 Prin ordinul din 7 martie 2019, primarul comunei Bansko a retras clasificarea pensiunii acordată prin certificatul sus-menționat.
- 21 La 27 septembrie 2019, Valentina Heights a depus la Ministerul Turismului o cerere de clasificare a unui snack-bar aparținând complexului turistic în cauză în categoria „două stele”.
- 22 La 22 iulie, la 1 octombrie și la 16 octombrie 2019, precum și la 16 septembrie și la 18 septembrie 2020, această societate a adus completări documentelor anexate la cererile de clasificare menționate la punctele 19 și 21 din prezenta hotărâre.
- 23 Prin ordinul din 21 septembrie 2020, zamestnik-ministra na turizma (vice-ministrul turismului, Bulgaria) a inițiat o procedură de clasificare a acestor instituții turistice și a eliberat, pentru complexul turistic în cauză și pentru snack-barul aferent, certificate provizorii valabile până la 21 ianuarie 2021.
- 24 La 4 decembrie 2020, biroul venituri din cadrul Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite (direcția teritorială a Agenției Naționale a Veniturilor Publice, Bulgaria) a emis, pentru perioadele fiscale aferente lunii martie 2019 și lunii iunie 2019, precum și pentru perioada cuprinsă între luna august 2019 și luna februarie 2020, o decizie de rectificare a TVA-ului declarat, confirmată printr-o decizie a Direktor din 22 februarie 2021.
- 25 În această decizie de rectificare, s-a arătat că Valentina Heights dispunea de certificatul menționat la punctul 18 din prezenta hotărâre pentru perioada cuprinsă între 15 februarie 2013 și 7 martie 2019. S-a constatat astfel că, după această din urmă dată, societatea menționată nu dispunea de un certificat de clasificare pentru complexul turistic în cauză și că menționase, așadar, în mod eronat, un TVA de 9 % pe facturile pe care le-a întocmit după respectiva dată. Ca urmare a acestui fapt, societatea menționată nu respecta articolul 40 alineatul (1) punctul 2 din Regulamentul de aplicare a Legii privind TVA-ul, care prevede că, pentru a dovedi existența unor prestații care beneficiază de cota redusă de TVA de 9 %, persoana care furnizează aceste prestații trebuie să dispună, printre altele, de un asemenea certificat. Astfel, conform articolului 66 alineatul (1) din Legea privind TVA-ul, a fost calculat un TVA suplimentar pentru a supune cotei standard de TVA de 20 % prestațiile pe care Valentina Heights le furnizase fără a deține un certificat de clasificare.
- 26 Prin hotărârea din 6 decembrie 2021, Administrativen sad Blagoevgrad (Tribunalul Administrativ din Blagoevgrad, Bulgaria) a admis acțiunea introdusă de Valentina Heights împotriva deciziei de rectificare menționate. Această instanță a arătat că societatea respectivă efectuase toate demersurile necesare pentru a obține un certificat de clasificare, din moment ce a depus, în 2016 și în 2019, cererile menționate la punctul 19 și, respectiv, 21 din prezenta hotărâre, dar Ministerul Turismului nu a eliberat la timp certificatele de clasificare solicitate, acesta eliberând certificate provizorii abia la 23 septembrie 2020. Instanța menționată a considerat astfel că, în conformitate cu jurisprudența Curții rezultată în special din Hotărârea din 22 octombrie 1998, Madgett și Baldwin (C-308/96 și C-94/97, EU:C:1998:496), regimul special de impozitare a prestațiilor turistice trebuia aplicat în funcție de natura activității desfășurate, iar nu în funcție de o înregistrare reglementată de o lege specială, în speță Legea turismului.

- 27 Direktor a formulat recurs împotriva acestei hotărâri la Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă, Bulgaria), instanța de trimitere, susținând că furnizarea de servicii în unități turistice care nu dispun de un certificat de clasificare sau de un certificat provizoriu nu trebuie considerată cazare, în sensul articolului 66 alineatul (2) din Legea privind TVA-ul, și nici nu trebuie să beneficieze de o cotă de impozitare redusă.
- 28 În această privință, instanța de trimitere amintește că reiese din jurisprudența Curții și în special din Hotărârea din 6 mai 2010, Comisia/Franța (C-94/09, EU:C:2010:253, punctul 28), că, atunci când un stat membru decide să utilizeze posibilitatea oferită de articolul 98 alineatele (1) și (2) din Directiva TVA de a aplica o cotă redusă de TVA unei categorii de prestații care figurează în anexa III la această directivă, acesta are, sub rezerva respectării principiului neutralității fiscale, posibilitatea de a limita aplicarea acestei cote reduse de TVA la aspecte concrete și specifice ale acestei categorii.
- 29 În plus, această instanță arată că Directiva TVA nu definește noțiunea de „cazare în hoteluri și unități similare”, în sensul punctului 12 din anexa III la această directivă.
- 30 Instanța de trimitere arată că, în schimb, articolul 135 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din Directiva TVA prevede că sunt excluse de la scutirea privind leasingul și închirierea de bunuri imobile „prestarea de servicii de cazare, definită de legislația statelor membre, în sectorul hotelier sau în sectoare cu funcție similară”. Potrivit acestei instanțe, rezultă că operațiunile de cazare trebuie să fie conforme cu definițiile care figurează în legislația statelor membre. Or, alineatul (1) punctul 45 din dispozițiile suplimentare ale Legii privind TVA-ul ar defini noțiunea de „cazare” prin referire la Legea turismului.
- 31 Prin urmare, aceasta ridică problema dacă faptul că dreptul bulgar supune cazarea în hoteluri și unități similare unor cerințe de clasificare poate fi considerat ca limitând aplicarea cotei reduse la aspecte concrete și specifice, în sensul jurisprudenței Curții, sau dacă cota redusă pentru impozitarea unei astfel de cazări în scopuri de TVA ar trebui aplicată în funcție de natura activității desfășurate, iar nu în funcție de clasificarea impusă de Legea turismului.
- 32 În aceste condiții, Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:
- „1) Articolul 98 alineatul (2) din [Directiva TVA] coroborat cu punctul 12 din anexa III la aceasta trebuie interpretat în sensul că cota redusă de TVA aplicabilă potrivit acestui articol la cazarea 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 TVA] 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[?]”

Cu privire la întrebările preliminare

- 33 Prin intermediul întrebărilor formulate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 98 alineatul (2) din Directiva TVA coroborat cu punctul 12 din anexa III la această directivă trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale în temeiul căreia cota redusă de TVA pentru cazarea în hoteluri și unități similare este supusă obligației unei astfel de unități de a dispune de un certificat de clasificare sau de un certificat de clasificare provizoriu.
- 34 În temeiul articolului 96 din Directiva TVA, fiecare stat membru aplică aceeași cotă standard de TVA livrărilor de bunuri și prestațiilor de servicii.
- 35 Prin derogare de la acest principiu, articolul 98 din această directivă prevede posibilitatea aplicării unor cote reduse de TVA. În acest scop, anexa III la directiva menționată enumeră în mod exhaustiv categoriile de livrări de bunuri și de prestații de servicii care pot face obiectul unor cote reduse.
- 36 Mai precis, punctul 12 din anexa III la Directiva TVA permite statelor membre să aplice o cotă redusă de TVA „cazării în hoteluri și unități similare, inclusiv cazarea pentru vacanță și închirierea unor locuri în campinguri sau pe terenuri destinate parcării rulotelor”.
- 37 Directiva TVA nu conține o definiție a noțiunii „cazare în hoteluri și unități similare”, care figurează la punctul 12 din anexa III menționată.
- 38 În aceste condiții, articolul 135 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din Directiva TVA prevede că sunt excluse de la scutirea de TVA prevăzută pentru leasingul și închirierea de bunuri imobile la articolul 135 alineatul (1) litera (l) din această directivă „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”.
- 39 În această privință, trebuie să se constate că punctul 12 din anexa III la Directiva TVA este formulat în esență în termeni echivalenți cu cei ai articolului 135 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din această directivă.
- 40 Astfel cum se precizează în această din urmă dispoziție, prestarea de servicii de cazare efectuată printre altele în sectorul hotelier este „definită de legislația statelor membre”. Or, instanța de trimitere arată că dreptul bulgar definește noțiunea de „cazare” prin referire la Legea turismului, în temeiul căreia unitățile de cazare trebuie să dispună de un certificat de clasificare sau de un certificat de clasificare provizoriu.
- 41 Curtea a statuat deja că, pentru a defini operațiunile de cazare care trebuie impozitate prin derogare de la scutirea leasingului și a închirierii de bunuri imobile, în conformitate cu acest articol 135 alineatul (2) primul paragraf litera (a), statele membre dispun de o marjă de apreciere. În consecință, cu ocazia transpunerii acestei dispoziții, revine acestora sarcina de a introduce criteriile pe care le consideră adecvate pentru a stabili distincția dintre operațiunile impozabile și cele care nu sunt impozabile (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 decembrie 2010, MacDonald Resorts, C-270/09, EU:C:2010:780, punctul 50 și jurisprudența citată).

- 42 În această privință, în speță, din decizia de trimitere rezultă că, în decizia de rectificare menționată la punctul 25 din prezenta hotărâre, autoritățile fiscale au considerat că, în perioada în care Valentina Heights nu deținea un certificat de clasificare, prestațiile pe care această societate le-a furnizat ar fi trebuit să fie facturate la cota standard de TVA, și anume cota de 20 %, iar nu la cota redusă de 9 %. Astfel, trebuie să se constate că, deși aceste prestații au fost furnizate într-o unitate neclasificată în temeiul Legii turismului, ele au fost considerate de aceste autorități fiscale ca reprezentând prestarea de servicii de cazare efectuate în sectorul hotelier. Astfel, în caz contrar, prestațiile menționate ar fi fost scutite de TVA, în conformitate cu articolul 135 alineatul (1) litera (l) din Directiva TVA.
- 43 În continuare, în ceea ce privește aspectul dacă statele membre pot subordona posibilitatea de a aplica o cotă redusă de TVA condiției ca unitățile în cauză să dispună de un certificat de clasificare sau de un certificat de clasificare provizoriu, trebuie amintit că, astfel cum reiese din modul de redactare a articolului 98 din Directiva TVA, aplicarea uneia sau a două cote reduse nu este obligatorie. Aceasta reprezintă o posibilitate recunoscută statelor membre, prin derogare de la principiul potrivit căruia este aplicabilă cota standard (Hotărârea din 9 martie 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, punctul 25). Prin urmare, statele membre pot în principiu să aleagă să aplice o cotă redusă de TVA anumitor prestații de cazare prevăzute la punctul 12 din anexa III la Directiva TVA, aplicând în același timp cota standard altora (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 iunie 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie și alții, C-597/17, EU:C:2019:544, punctul 45, precum și jurisprudența citată).
- 44 Utilizarea posibilității de a efectua o aplicare selectivă a cotei reduse de TVA recunoscute statelor membre 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 (Hotărârea din 27 februarie 2014, Pro Med Logistik și Pongratz, C-454/12 și C-455/12, EU:C:2014:111, punctul 45 și jurisprudența citată).
- 45 Pentru a stabili, într-o primă etapă, dacă cazarea în unități clasificate constituie un aspect concret și specific al categoriei referitoare la cazarea în hoteluri și unități similare, este necesar să se examineze dacă este vorba despre o prestare de servicii care poate fi identificată, ca atare, separat de celelalte prestații din această categorie (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 februarie 2014, Pro Med Logistik și Pongratz, C-454/12 și C-455/12, EU:C:2014:111, punctul 47, precum și jurisprudența citată).
- 46 Comisia Europeană susține în observațiile sale scrise că aceasta este situația în speță, ținând seama de cadrul juridic specific prevăzut în Bulgaria pentru clasificarea unităților turistice, care le impune o întreagă serie de obligații. Aceasta menționează în special articolul 113 alineatul (1) punctul 3 din Legea turismului, care prevede obligația de a dispune de personal având calificarea profesională și lingvistică necesară, precum și vechimea necesară pentru personalul de conducere, sau articolul 133 alineatul (1) din această lege, care prevede că categoria unităților de cazare se stabilește pe baza respectării unor cerințe minime obligatorii în materie, printre altele, de construcție, de amenajare și de echipament, precum și de servicii propuse.
- 47 Având în vedere aceste obligații, Comisia face trimitere la Hotărârea din 27 februarie 2014, Pro Med Logistik și Pongratz (C-454/12 și C-455/12, EU:C:2014:111), care privea problema dacă transportul urban de persoane cu taxiuri constituia un aspect concret și specific al prestațiilor furnizate de întreprinderile de transport de persoane și al bagajelor acestora și în care Curtea a arătat că cadrul juridic aplicabil întreprinderilor de taxi era mult mai constrângător decât cel aplicabil întreprinderilor de închiriere de vehicule cu conducător auto.

- 48 Or, în speță, contrar caracteristicilor cauzei în care s-a pronunțat hotărârea menționată la punctul anterior, pare să rezulte din cadrul juridic național, astfel cum reiese nu numai din informațiile furnizate în decizia de trimitere, ci și din însuși modul de redactare a celei de a doua întrebări preliminare, că în Bulgaria toate unitățile de cazare trebuie să facă obiectul unei clasificări în temeiul Legii turismului, fără de care nu își pot exercita în mod legal activitatea. Dacă aceasta este într-adevăr situația, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere, cazarea în unități care nu sunt clasificate ar fi nu un alt tip de prestație care intră în categoria vizată la punctul 12 din anexa III la Directiva TVA, ci o cazare neconformă cu reglementarea națională.
- 49 O astfel de încălcare a cadrului juridic național ar putea determina eventual, în conformitate cu reglementarea națională, sancțiuni, în special administrative.
- 50 În schimb, într-o astfel de situație, aplicarea cotei standard de TVA cazării în unități neclasificate nu se poate justifica, din moment ce în Bulgaria orice „cazare în hoteluri și unități similare”, în sensul punctului 12 din anexa III la Directiva TVA, trebuie să fie, prin definiție și sub rezerva verificărilor care trebuie efectuate de instanța de trimitere, o cazare în unități clasificate. În consecință, o astfel de cazare în unități clasificate nu poate constitui un aspect concret și specific al categoriei vizate la acest punct 12, identificabil în mod separat de alte prestații care fac parte din aceasta și care constă în furnizarea unei cazări în unități neclasificate, dat fiind că astfel de prestații nu ar fi autorizate de reglementarea națională.
- 51 Cu alte cuvinte, în măsura în care obligația de clasificare prevăzută de reglementarea bulgară privește toate prestațiile de „cazare în hoteluri și unități similare”, în sensul punctului 12 din anexa III la această directivă, nu se poate considera că această reglementare limitează aplicarea cotei reduse de TVA la aspecte concrete și specifice ale acestei categorii de prestații (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 septembrie 2022, *The Escape Center*, C-330/21, EU:C:2022:719, punctul 38), întrucât ea acoperă toate prestațiile care fac parte din categoria menționată.
- 52 Va reveni instanței de trimitere sarcina de a verifica, în raport cu reglementarea națională și cu împrejurările de fapt cu care este sesizată, dacă cazarea într-o unitate clasificată poate constitui un aspect concret și specific al aceleiași categorii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 februarie 2014, *Pro Med Logistik și Pongratz*, C-454/12 și C-455/12, EU:C:2014:111, punctul 51).
- 53 În ipoteza în care ar ajunge la concluzia că aceasta este situația, instanța de trimitere ar trebui, într-o a doua etapă, să verifice dacă aplicarea selectivă a cotei reduse de TVA numai unităților de cazare care fac obiectul unei clasificări în temeiul Legii turismului aduce atingere principiului neutralității fiscale.
- 54 Acest principiu se opune posibilității ca bunurile sau prestările de servicii asemănătoare, care se găsesc în concurență unele cu altele, să fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA-ului. Pentru a stabili dacă bunurile sau prestările de servicii sunt asemănătoare, trebuie să fie luat în considerare în principal punctul de vedere al consumatorului mediu. Bunurile sau prestările de servicii sunt asemănătoare atunci când prezintă proprietăți analoge și răspund aceluiași nevoi ale consumatorului, în funcție de un criteriu de comparabilitate în utilizare, și atunci când diferențele existente nu influențează în mod considerabil decizia consumatorului mediu de a recurge la unul sau la altul dintre bunurile sau serviciile menționate (Hotărârea din 27 iunie 2019, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie și alții*, C-597/17, EU:C:2019:544, punctele 47 și 48, precum și jurisprudența citată).

- 55 Astfel, dacă ar trebui să se considere că constituie o prestare de servicii care poate fi identificată ca atare cazarea într-o unitate clasificată separat de cazarea într-o unitate neclasificată, ar trebui să se examineze dacă faptul de a dispune de un certificat de clasificare poate crea, în percepția consumatorului mediu, o diferență între unitățile clasificate și unitățile neclasificate, fiecare dintre acestea fiind de natură să răspundă unor nevoi distincte ale acestui consumator și, prin urmare, să aibă o influență determinantă asupra deciziei acestuia de a opta pentru unul sau pentru celălalt dintre aceste tipuri de cazare.
- 56 Desigur, trebuie să se constate că clasificarea unei unități de către autoritățile naționale poate în principiu să ofere o garanție, în percepția consumatorului mediu, în ceea ce privește nivelul, întinderea și calitatea prestațiilor care îi vor fi furnizate în timpul șederii sale într-un hotel sau într-o unitate similară. Cu toate acestea, nu se poate exclude ca alte elemente care pot fi mai ușor de consultat și care pot fi actualizate în mod regulat, precum ratingurile, fotografiile și comentariile lăsate de alți clienți pe platforme de rezervare online precum cele utilizate de Valentina Heights, să poată avea de asemenea o influență decisivă asupra alegerii consumatorului mediu sau chiar o influență mai decisivă decât clasificarea însăși. Însă aceasta este o verificare ce ar trebui efectuată, dacă este cazul, de instanța de trimitere (Hotărârea din 27 februarie 2014, Pro Med Logistik și Pongratz, C-454/12 și C-455/12, EU:C:2014:111, punctul 59) în cazul în care ar aprecia, după analiză, că, în raport cu reglementarea națională și cu împrejurările de fapt cu care este sesizată, cazarea într-o unitate clasificată poate constitui un aspect concret și specific al „cazării în hoteluri și unități similare”, în sensul punctului 12 din anexa III la Directiva TVA.
- 57 În această privință, trebuie arătat de asemenea că cele două condiții, menționate la punctul 44 din prezenta hotărâre, cărora le este supusă posibilitatea de a efectua o aplicare selectivă a cotei reduse de TVA urmăresc să asigure că statele membre nu utilizează această posibilitate decât în condiții care garantează printre altele prevenirea oricărei fraude, a oricărei evaziuni și a oricăror eventuale abuzuri (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 februarie 2014, Pro Med Logistik și Pongratz, C-454/12 și C-455/12, EU:C:2014:111, punctul 45, precum și jurisprudența citată).
- 58 În cadrul verificărilor pe care ar trebui, dacă este cazul, să le efectueze, instanța de trimitere ar putea ține seama de faptul că, în speță, Valentina Heights pare să fi desfășurat aceeași activitate în mod stabil, atât atunci când dispunea de un certificat de clasificare, eventual provizoriu, cât și atunci când nu dispunea de un astfel de certificat. În plus, din decizia de trimitere reiese că, în perioada controlată de direcția teritorială a Agenției Naționale a Veniturilor Publice, care cuprinde o perioadă de aproape un an în care această societate nu deținea un certificat de clasificare, veniturile din activitățile societății menționate au fost contabilizate prin intermediul unor case de marcat electronice conectate la administrația fiscală. Prin urmare, nu ar fi vorba despre o unitate care nu ar fi îndeplinit niciodată condițiile pentru a fi clasificată și care ar opera în afara controlului acestei administrații, ci despre o unitate al cărei certificat de clasificare ar fi expirat fără ca noul certificat solicitat la 18 noiembrie 2016, și anume cu mai mult de doi ani înainte de expirarea certificatului anterior, să fi fost eliberat, și aceasta independent de aspectul dacă întârzierea în eliberarea acestui nou certificat era imputabilă inacțiunii Ministerului Turismului sau faptului că documentele prezentate de aceeași societate erau incomplete.
- 59 În sfârșit, în ceea ce privește faptul că lipsa temporară a clasificării ar încălca Legea turismului, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, principiul neutralității fiscale se opune, în materie de percepere a TVA-ului, unei diferențieri generalizate între operațiunile ilicite și operațiunile licite (Hotărârea din 27 aprilie 2023, Fluvius Antwerpen, C-677/21, EU:C:2023:348, punctul 28 și jurisprudența citată).

- 60 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, este necesar să se răspundă la întrebările adresate că articolul 98 alineatul (2) din Directiva TVA coroborat cu punctul 12 din anexa III la această directivă trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale în temeiul căreia cota redusă de TVA pentru cazarea în hoteluri și unități similare este supusă obligației unei astfel de unități de a dispune de un certificat de clasificare sau de un certificat de clasificare provizoriu, în măsura în care această reglementare nu limitează aplicarea cotei reduse de TVA la aspecte concrete și specifice ale categoriei prestațiilor de cazare în hoteluri și unități similare sau, în ipoteza în care ar limita această aplicare la astfel de aspecte concrete și specifice, nu respectă principiul neutralității fiscale.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 61 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a șaptea) declară:

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 această directivă

trebuie interpretat în sensul că

se opune unei reglementări naționale în temeiul căreia cota redusă a taxei pe valoarea adăugată (TVA) pentru cazarea în hoteluri și unități similare este supusă obligației unei astfel de unități de a dispune de un certificat de clasificare sau de un certificat de clasificare provizoriu, în măsura în care această reglementare nu limitează aplicarea cotei reduse de TVA la aspecte concrete și specifice ale categoriei prestațiilor de cazare în hoteluri și unități similare sau, în ipoteza în care ar limita această aplicare la astfel de aspecte concrete și specifice, nu respectă principiul neutralității fiscale.

Semnături