

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (sedmo vijeće)

8. veljače 2024. (*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – članak 98. – Mogućnost država članica da primijene sniženu stopu PDV-a na određene isporuke robe i usluga – Prilog III. točka 12. – Snižena stopa PDV-a koja se primjenjuje na smještaj koji nude hoteli i slične ustanove – Primjena te stope jedino na smještajne objekte u pogledu kojih je izdano rješenje o kategorizaciji – Načelo porezne neutralnosti”

U predmetu C-733/22,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Varhoven administrativen sad (Vrhovni upravni sud, Bugarska), odlukom od 18. studenoga 2022., koju je Sud zaprimio 29. studenoga 2022., u postupku

Direktor na Direkcija „Obžalvane i današnje osiguritelna praktila” – Sofija pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prihodate

protiv

„Valentina Heights” EOOD,

SUD (sedmo vijeće),

u sastavu: F. Biltgen, predsjednik vijeća, N. Wahl i M. L. Arastey Sahún (izvjestiteljica), suci,

nezavisni odvjetnik: M. Szpunar,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za Direktora na Direkcija „Obžalvane i današnje osiguritelna praktila” – Sofia pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prihodate, E. Pavlova,

– za „Valentina Heights” EOOD, D. D. Dimitrova, *advokat*,

– za Europsku komisiju, A. Armenia i D. Drambozova, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odlučiti bez mišljenja,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 98. stavka 2. i 12. Priloga III. točke 12. Direktivi Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na

dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Direktora na Direkcija „Obžalvane i današno-osiguritelna praksa” – Sofia pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prihodite (direktor Direkcije „Žalbe i praksa u području poreza i socijalnog osiguranja” u Sofiji pri Središnjoj upravi Nacionalne agencije za javne prihode, Bugarska, u daljnjem tekstu: Direktor) i društva „Valentina Heights” EOOD u pogledu primjene snižene stope poreza na dodanu vrijednost (PDV) na djelatnosti tog društva tijekom razdoblja u kojem ono nije raspolagalo rješenjem o kategorizaciji za smještajni objekt kojim upravlja.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Članak 96. Direktive o PDV-u određuje:

„Države članice primjenjuju standardnu stopu PDV-a, koju sve države članice utvrđuju kao postotak oporezivog iznosa i koja je jednaka i za isporuku roba i za isporuku usluga.”

4 Članak 98. stavci 1. i 2. te direktive glase:

„1. Države članice mogu primijeniti jednu ili dvije snižene stope.

2. Snižene stope primjenjuju se samo na isporuke robe ili usluga u kategorijama navedenim u Prilogu III.

[...]”

5 Članak 135. navedene direktive glasi kako slijedi:

„1. Države članice obvezne su izuzeti sljedeće transakcije:

[...]

(l) leasing ili iznajmljivanje nepokretne imovine.

2. Sljedeće se isključuje iz izuzeća predviđenog točkom (l) stavka 1.:

(a) pružanje smještaja, kako je definirano propisima država članica, u hotelskom sektoru ili u sektoru sa sličnom funkcijom, uključujući pružanje usluga u odmoršnim kampovima ili u mjestima koja su pripremljena za korištenje kao mjesta za kampiranje;

[...]”

6 Prilog III. Direktivi o PDV-u sadržava popis isporuka robe i usluga na koje je moguće primijeniti snižene stope PDV-a navedene u članku 98. te direktive. U točki 12. tog priloga navedene su sljedeće usluge:

„smještaj koji nude hoteli ili slične ustanove, zajedno sa smještajem za odmor i davanje u najam zemljišta za kampiranje i prikolice”.

Bugarsko pravo

Pravo u vezi s PDV-om

7 U skladu s člankom 66. Zakona za danak varhu dobavenata stojnost (Zakon o porezu na dodanu vrijednost) (DV br. 63 od 4. kolovoza 2006.), u verziji koja se primjenjuje u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u):

„1. Stopa poreza iznosi 20 % za:

1. oporezive isporuke, osim onih za koje je izričito navedeno da se oporezuju po nultoj stopi.

[...]

2. [...] Stopa poreza za smještaj koji nude hoteli ili slične ustanove, zajedno sa smještajem za odmor i davanje u najam zemljišta za kampiranje i prikolice iznosi 9 %.

[...]”

8 Stavak 1. točka 45. Dodatnih odredaba Zakona o PDV-u predviđa da, za potrebe tog zakona, „smještaj” znači „osnovne turističke usluge u smislu točke 69. [stavka 1.] dodatnih odredaba [Zakona za turizma (Zakon o turizmu) (DV br. 30 od 26. ožujka 2013.)], osim pružanja opće turističke usluge”.

Pravilnik o primjeni Zakona o PDV-u

9 Članak 40. Pravilnika za prilagane na Zakona za danak varhu dobavenata stojnost (Pravilnik o primjeni Zakona o PDV-u) (DV br. 76 od 15. rujna 2006.), naslovljen „Smještaj koji nude hoteli”, u stavku 1. određuje:

„Za dokazivanje isporuka iz članka 66. stavka 2. Zakona [o PDV-u], kada uslugu pruža osoba koja osigurava smještaj u turističkim objektima, potonja mora raspolagati s:

1. preslikom registra o dolascima turista;

2. rješenjem o kategorizaciji turističkog objekta ;

3. računom za isporuku, osim ako njegovo izdavanje nije obvezno na temelju, članka 113. stavka 3. Zakona [o PDV-u].”

Zakon o turizmu

10 Članak 111. Zakona o turizmu glasi kako slijedi:

„1. Djelatnost hotelijerstva ili ugostiteljstva na području Republike Bugarske obavlja se samo u turističkim objektima kategoriziranim na temelju ovog zakona.

2. Kategorizaciju provodi [ministara na turizma (ministar turizma, Bugarska)] i na temelju općina ili službenici koje oni ovlaste – za vrste objekata i kategorije koji su navedeni u ovom zakonu.

[...]”

11 U skladu s člankom 113. stavkom 1. tog zakona:

„Djelatnost hotelijerstva ili ugostiteljstva može obavljati osoba koja:

[...]

3. ima osoblje koje posjeduje potrebno obrazovanje i jezične kvalifikacije, a rukovodeće osoblje i potrebno radno iskustvo.”

12. Članak 114. stavci 1. i 2. navedenog zakona predviđaju:

„Osobe koje obavljaju djelatnost hotelijerstva i/ili ugostiteljstva u turističkim objektima [...] dužne su:

1. pružati turističke usluge u kategoriziranom turističkom objektu ili objektu kojemu je izdano privremeno rješenje zbog postupka kategorizacije koji je u tijeku;

2. pružati turističke usluge u turističkom objektu koji ispunjava zahtjeve za kategoriju koja mu je dodijeljena [...]”

13. Člankom 133. stavkom 1. tog zakona određuje se:

„Kategorija smještajnih objekata i njima pripadajućih objekata za ugostiteljstvo i zabavu [...] utvrđuje se na temelju usklađenosti s minimalnim obveznim zahtjevima za gradnju, uređenje i opremu, usluge, ponuđene usluge te stručnu i jezičnu kvalifikaciju osoblja [...]”

14. Stavak 1. Dodatnih odredaba Zakona o turizmu predviđa :

„Za potrebe ovog zakona:

[...]

69. ,Osnovne turističke usluge': smještaj, hrana i prijevoz.

[...]

15. U skladu sa stavkom 121. prijelaznih i završnih odredaba Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o turizmu:

„Za turističke objekte kategorizirane do 26. ožujka 2013. [dana stupanja na snagu Zakona o turizmu], dokumenti za kategorizaciju podnose se u 2019. godini.”

Glavni postupak i prethodna pitanja

16. Valentina Heights je društvo bugarskog prava čiji predmet poslovanja obuhvaća, među ostalim, djelatnosti turizma, ugostiteljstva, hotelijerstva i organizacije putovanja. Registrirano je za potrebe Zakona o PDV-u 13. prosinca 2016.

17. Nad tim je društvom proveden porezni nadzor koji se odnosio na razdoblje od 13. prosinca 2016. do 29. veljače 2020. Tijekom tog nadzora utvrđeno je da je navedeno društvo uzelo u najam apartmanski turistički kompleks koji također nosi naziv „Valentina Heights” (u daljnjem tekstu: turistički kompleks o kojem je riječ), koji se nalazi u gradu Banská (Bugarska), a čiji su vlasnici fizičke osobe. U skladu s ugovorima o upravljanju privatnim nekretninama koje se nalaze u tom kompleksu, vlasnici tih nekretnina pristali su na to da društvo Valentina Heights u njihovo ime upravlja navedenim nekretninama te ih održava i daje u najam trećim osobama. Tako je tijekom navedenog razdoblja to društvo obavljalo djelatnost pružanja smještaja u navedenom kompleksu. Prihodi od te djelatnosti obračunavali su se elektroničkim blagajnama povezanim s poreznom upravom te virmanima. Društvo je na izvršene transakcije primijenilo PDV po stopi od 9 %.

18 Društvo Valentina Heights dostavilo je rješenje od 15. veljače 2013., koje je izdao načelnik općine Bansko, a kojim je kategorizirao turistički kompleks o kojem je riječ, to jest pansion s kapacitetom od 9 soba i 19 kreveta.

19 Dana 18. studenoga 2016. to je društvo ministarstvu na turizma (Ministarstvo turizma, Bugarska) podnijelo zahtjev za kategorizaciju tog kompleksa u kategoriju „tri zvjezdice”, s prijavljenim kapacitetom od 23 sobe i 46 kreveta.

20 Rješenjem od 7. ožujka 2019. načelnik općine Bansko ukinuo je kategorizaciju pansiona koja je dodijeljena gore navedenim rješenjem.

21 Dana 27. rujna 2019. društvo Valentina Heights je ministarstvu turizma podnijelo zahtjev za kategorizaciju snack-bara koji se nalazi u turističkom kompleksu o kojem je riječ u kategoriju „dvije zvjezdice”.

22 Dana 22. srpnja, 1. listopada i 16. listopada 2019. te 16. i 18. rujna 2020. to je društvo dopunilo dokumente priložene zahtjevima za kategorizaciju o kojima je riječ u točkama 19. i 21. ove presude.

23 Rješenjem od 21. rujna 2020. zamjenik ministra na turizma (zamjenik ministra turizma, Bugarska) pokrenuo je postupak kategorizacije tih turističkih objekata te je u pogledu turističkog kompleksa o kojem je riječ te pripadajućeg snack-bara izdao privremena rješenja koja su vrijedila do 21. siječnja 2021.

24 Dana 4. prosinca 2020. tijelo za prihode teritorialne direkcija na Nacionalna agencija za prihode (Područna uprava Nacionalne agencije za javne prihode, Bugarska) izdalo je za porezna razdoblja ožujka 2019. i lipnja 2019. te za porezno razdoblje od kolovoza 2019. do veljače 2020. porezno rješenje o prijavljenom PDV-u, koje je potvrđeno odlukom Direktora od 22. veljače 2021.

25 U tom poreznom rješenju istaknuto je da je društvo Valentina Heights raspolagalo rješenjem navedenim u točki 18. ove presude u kad je riječ o razdoblju od 15. veljače 2013. do 7. ožujka 2019. Stoga je utvrđeno da nakon potonjeg datuma to društvo više nije raspolagalo rješenjem o kategorizaciji turističkog kompleksa o kojem je riječ te da je ono posljedično na računima koje je izdalo nakon tog datuma pogrešno iskazivalo PDV od 9 %. Stoga to društvo nije poštovalo članak 40. stavak 1. točku 2. Pravilnika o primjeni Zakona o PDV-u, koji predviđa da, za dokazivanje postojanja isporuka na koje se primjenjuje snižena stopa PDV-a od 9 %, osoba koja obavlja te isporuke mora, među ostalim, raspolagati takvim rješenjem. Stoga je, u skladu s člankom 66. stavkom 1. Zakona o PDV-u, na isporuke koje je društvo Valentina Heights pružilo, a da nije imalo rješenje o kategorizaciji, obračunat dodatan PDV po redovnoj stopi PDV-a od 20 %.

26 Presudom od 6. prosinca 2021. Administrativni sud Blagoevgrad (Upravni sud u Blagoevgradu, Bugarska) prihvatio je tužbu koju je podnijelo društvo Valentina Heights protiv navedenog poreznog rješenja. Taj je sud istaknuo da je to društvo poduzelo sve potrebne korake kako bi ishodilo rješenje o kategorizaciji, s obzirom na to da je 2016. odnosno 2019. podnijelo zahtjeve o kojima je riječ u točkama 19. i 21. ove presude, ali ministarstvo turizma nije na vrijeme izdalo zatražena rješenja o kategorizaciji, nego je izdalo privremena rješenja tek 23. rujna 2020. Stoga je navedeni sud smatrao da bi, u skladu sa sudskom praksom Suda proizašlom iz presude od 22. listopada 1998., Madgett i Baldwin (C-308/96 i C-94/97, EU:C:1998:496), poseban sustav oporezivanja turističkih isporuka trebalo primijeniti ovisno o prirodi djelatnosti koja se obavlja, a ne ovisno o registraciji koju uređuje poseban zakon, u ovom slučaju Zakon o turizmu.

27 Direktor je podnio kasacijsku žalbu protiv te presude Varhovenom administrativnom sadu

(Vrhovni upravni sud, Bugarska), sudu koji je uputio zahtjev, u kojoj tvrdi da pružanje usluga u turističkim objektima u pogledu kojih nije izdano rješenje o kategorizaciji ili privremeno rješenje ne treba smatrati smještajem u smislu članka 66. stavka 2. Zakona o PDV-u niti na njega treba primjenjivati sniženu stopu poreza.

28 S tim u vezi sud koji je uputio zahtjev podsjeća na to da iz sudske prakse Suda, a osobito iz presude od 6. svibnja 2010., Komisija/Francuska (C-94/09, EU:C:2010:253, t. 28.), proizlazi da, kada država članica odluči iskoristiti mogućnost koju ima na temelju članka 98. stavaka 1. i 2. Direktive o PDV-u te primijeniti sniženu stopu PDV-a na kategoriju isporuka navedenu u Prilogu III. toj direktivi, ona može, pod uvjetom da pritom poštuje načelo porezne neutralnosti, ograničiti primjenu te snižene stope PDV-a na konkretne i posebne aspekte te kategorije.

29 Usto, taj sud ističe da Direktiva o PDV-u ne definira pojam „smještaj koji nude hoteli ili slične ustanove”, u smislu Priloga III. točke 12. toj direktivi.

30 Sud koji je uputio zahtjev primjećuje da, za razliku od toga, članak 135. stavak 2. prvi podstavak točka (a) Direktive o PDV-u određuje da je iz oslobodjenja koje se odnosi na leasing ili iznajmljivanje nepokretne imovine isključeno „pružanje smještaja, kako je definirano propisima država članica, u hotelskom sektoru ili u sektoru sa sličnom funkcijom”. Prema mišljenju tog suda, iz toga slijedi da pružanje smještaja mora biti usklađeno s definicijama sadržanima u zakonodavstvu država članica. Stavak 1. točka 45. Dodatnih odredaba Zakona o PDV-u definira pojam „smještaj” upućivanjem na Zakon o turizmu.

31 Stoga se taj sud pita može li se činjenica da bugarsko pravo podvrgava smještaj koji nude hoteli ili slične ustanove zahtjevima kategorizacije smatrati ograničavanjem primjene snižene stope na konkretne i posebne aspekte, u smislu sudske prakse Suda ili se snižena stopa za oporezivanje takvog smještaja PDV-om treba primjenjivati ovisno o prirodi djelatnosti koja se obavlja, a ne ovisno o kategorizaciji propisanoj Zakonom o turizmu.

32 U tim je okolnostima Varhoven administrativen sad (Vrhovni upravni sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li članak 98. stavak 2., u vezi s točkom 12. Priloga III. Direktivi [o PDV-u], tumačiti na način da se snižena stopa PDV-a, koja se u toj odredbi propisuje za smještaj koji nude hoteli ili slične ustanove, može primijeniti ako te ustanove nisu kategorizirane u skladu s nacionalnim propisima države članice [suda koji je uputio] zahtjev?”

2. U slučaju nijeznog odgovora na to pitanje, treba li članak 98. stavak 2., u vezi s točkom 12. Priloga III. Direktivi [o PDV-u], tumačiti na način da dopušta selektivnu primjenu snižene porezne stope na konkretne i posebne aspekte određene kategorije usluga ako je uvjet za to da se smještaj koji nude hoteli ili slične ustanove može pružati samo u smještajnim objektima koji su kategorizirani u određenu kategoriju u skladu s nacionalnim propisima države članice [suda koji je uputio] zahtjev ili za koje je izdano privremeno rješenje zbog toga što je pokrenut postupak kategorizacije?”

O prethodnim pitanjima

33 Svojim pitanjima, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 98. stavak 2. Direktive o PDV-u, u vezi s njezinim Prilogom III. točkom 12., tumačiti na način da mu se protivi nacionalni propis na temelju kojeg je primjena snižene stope PDV-a za smještaj koji nude hoteli ili slične ustanove uvjetovana obvezom takve ustanove da raspolaže rješenjem o kategorizaciji ili privremenim rješenjem o kategorizaciji.

- 34 Na temelju članka 96. Direktive o PDV-u, svaka država članica primjenjuje istu standardnu stopu PDV-a na isporuke robe i usluga.
- 35 Odstupanjem od tog načela, članak 98. te direktive predviđa mogućnost primjene sniženih stopa PDV-a. U tu svrhu su u Prilogu III. navedenoj direktivi taksativno navedene kategorije isporuke robe i pružanja usluga na koje se mogu primijeniti snižene stope.
- 36 Konkretno, Prilog III. točka 12. Direktive o PDV-u omogućuje državama članicama da primjene sniženu stopu PDV-a na „smještaj koji nude hoteli ili slične ustanove, zajedno sa smještajem za odmor i davanje u najam zemljišta za kampiranje i prikolice”.
- 37 Direktiva o PDV-u ne sadržava definiciju pojma „smještaj koji nude hoteli ili slične ustanove”, koja se nalazi u tom Prilogu III. točki 12.
- 38 Međutim, članak 135. stavak 2. prvi podstavak točka (a) Direktive o PDV-u određuje da je iz primjene oslobođenja od PDV-a koje je za leasing ili iznajmljivanje nepokretne imovine predviđeno člankom 135. stavkom 1. točkom (l) te direktive isključeno „pružanje smještaja, kako je definirano propisima država članica, u hotelskom sektoru ili u sektoru sa sličnom funkcijom, uključujući pružanje usluga u odmoršnim kampovima ili u mjestima koja su pripremljena za korištenje kao mjesta za kampiranje”.
- 39 S tim u vezi valja utvrditi da je tekst Priloga III. točke 12. Direktive o PDV-u u biti oblikovan na istovjetan način kao i onaj članka 135. stavka 2. prvog podstavka točke (a) te direktive.
- 40 Kao što je pobliže određeno u potonjoj odredbi, pružanje smještaja, među ostalim, u hotelskom sektoru jest ono koje je „definirano propisima država članica”. Sud koji je uputio zahtjev ističe da bugarsko pravo definira pojam „smještaj” upućivanjem na Zakon o turizmu, na temelju kojeg smještajni objekti moraju raspolagati rješenjem o kategorizaciji ili privremenim rješenjem o kategorizaciji.
- 41 Sud je već presudio da, kako bi definirale pružanje smještaja koje treba oporezovati odstupanjem od oslobođenja leasinga ili iznajmljivanja nepokretne imovine, u skladu s tim člankom 135. stavkom 2. prvim podstavkom točkom (a), države članice raspolazu određenom marginom prosudbe. Posljedično, one moraju prilikom prenošenja te odredbe utvrditi kriterije koji im se čine prikladnima kako bi razlikovale oporezive transakcije i one koje to nisu (vidjeti presudu od 16. prosinca 2010., *MacDonald Resorts, C-270/09, EU:C:2010:780*, t. 50. i navedenu sudsku praksu).
- 42 S tim u vezi, u predmetnom slučaju, iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da su u poreznom rješenju navedenom u točki 25. ove presude porezna tijela smatrala da su tijekom razdoblja u kojem društvo *Valentina Heights* nije raspolagalo rješenjem o kategorizaciji usluge koje je to društvo pružalo trebale biti oporezovane po redovnoj stopi PDV-a, to jest stopi od 20 %, a ne po sniženoj stopi od 9 %. Stoga valja utvrditi da, iako su te usluge pružene u objektu koji nije kategoriziran na temelju Zakona o turizmu, ta su porezna tijela smatrala da su one pružene u okviru sektora hotelijerstva. Naime, da tomu nije bilo tako, navedene bi usluge bile oslobođene od PDV-a, u skladu s člankom 135. stavkom 1. točkom (l) Direktive o PDV-u.
- 43 Nadalje, kad je riječ o tome mogu li države članice uvjetovati primjenu snižene stope PDV-a time da objekti o kojima je riječ koji imaju rješenje o kategorizaciji ili privremeno rješenje o kategorizaciji, valja podsjetiti na to da, kao što proizlazi iz članka 98. Direktive o PDV-u, primjena jedne ili dviju sniženih stopa nije obvezna. Ona je mogućnost koja se priznaje državama

žalnicama odstupanjem od načela prema kojem se primjenjuje standardna stopa (presuda od 9. ožujka 2017., Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, t. 25.). Stoga države žalnice mogu u načelu izabrati primjenjivati sniženu stopu PDV-a na određene usluge smještaja iz Priloga III. točke 12. Direktivi o PDV-u, a na ostale takve usluge primjenjivati standardnu stopu (vidjeti u tom smislu presudu od 27. lipnja 2019., Belgisch Syndicaat van Chiropraxie i dr., C-597/17, EU:C:2019:544, t. 45. i navedenu sudsku praksu).

44 Korištenje mogućnosti selektivne primjene snižene stope PDV-a koja je priznata državama žalnicama podliježe dvama uvjetima, od kojih je prvi da se u svrhe primjene snižene stope izdvoje samo konkretni i posebni aspekti kategorije isporuka o kojima je riječ a drugi da se poštuje načelo porezne neutralnosti. (presuda od 27. veljače 2014., Pro Med Logistik i Pongratz, C-454/12 i C-455/12, EU:C:2014:111, t. 45. i navedena sudska praksa).

45 Kako bi se najprije odredilo predstavlja li smještaj u kategoriziranim objektima konkretan i poseban aspekt kategorije koja se odnosi na smještaj koji nude hoteli i slične ustanove, valja provjeriti je li tu riječ o pružanju usluga koje se kao takvo može prepoznati kao odvojeno od drugih usluga iz te kategorije (vidjeti u tom smislu presudu od 27. veljače 2014., Pro Med Logistik i Pongratz, C-454/12 i C-455/12, EU:C:2014:111, t. 47. i navedenu sudsku praksu).

46 U svojim pisanim očitovanjima Europska komisija tvrdi da je tomu tako u predmetnom slučaju, uzimajući u obzir poseban pravni okvir koji je u Bugarskoj predviđen za kategorizaciju turističkih objekata, a koji tim objektima nameće cijeli niz obveza. Ona osobito navodi članak 113. stavak 1. točku 3. Zakona o turizmu, koji predviđa obvezu raspolaganja osobljem koje posjeduje potrebno obrazovanje i jezične kvalifikacije, a rukovodeće osoblje i potrebno radno iskustvo, ili članak 133. stavak 1. tog zakona, koji predviđa da se kategorija smještajnih objekata utvrđuje na temelju usklađenosti s minimalnim obveznim zahtjevima za, među ostalim, gradnju, uređenje i opremu te ponuđene usluge.

47 U pogledu tih obveza Komisija upućuje na presudu od 27. veljače 2014., Pro Med Logistik i Pongratz (C-454/12 i C-455/12, EU:C:2014:111), u kojoj je bila riječ o tome predstavlja li gradski prijevoz putnika taksijem konkretan i poseban aspekt usluga koje pružaju poduzeća za prijevoz putnika i njihove prtljage, a u kojoj je Sud istaknuo da je pravni okvir koji se primjenjuje na taksi poduzeća mnogo stroži nego li onaj koji se primjenjuje na najam vozila s vozačem.

48 U predmetnom slučaju, za razliku od značajki predmeta u kojem je donesena presuda o kojoj je riječ u prethodnoj točki, čini se da iz nacionalnog pravnog okvira, kakav proizlazi ne samo iz informacija sadržanih u odluci kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku, nego i iz teksta samog drugog prethodnog pitanja, slijedi da u Bugarskoj svi smještajni objekti moraju biti kategorizirani na temelju Zakona o turizmu jer u protivnom oni ne mogu zakonito obavljati svoju djelatnost. Ako je tomu tako, a zadaća provjere toga je na sudu koji je uputio zahtjev, smještaj u nekategoriziranim objektima ne bi bio druga vrsta isporuke obuhvaćene kategorijom iz Priloga III. točke 12. Direktivi o PDV-u, nego smještaj koji nije usklađen s nacionalnim propisom.

49 Takva bi povreda pravnog okvira mogla, u skladu s nacionalnim propisom, rezultirati sankcijama, osobito upravnim.

50 U takvoj se situaciji pak primjena redovne stope PDV-a na smještaj u nekategoriziranim objektima ne može opravdati, s obzirom na to da u Bugarskoj svaki „smještaj koji se nudi u hotelima i sličnim ustanovama”, u smislu Priloga III., točke 12. Direktivi o PDV-u, mora – po samoj definiciji i uz pridržaj provjera koje mora izvršiti sud koji je uputio zahtjev – biti smještaj u kategoriziranim objektima. Slijedom toga, takav smještaj u kategoriziranim objektima ne može predstavljati konkretan i poseban aspekt kategorije navedene u toj točki 12., koji se kao takav može prepoznati kao odvojen od drugih pružanja usluga koje ona obuhvaća, a koje se sastoje u

pružanju smještaja u nekategoriziranim objektima, s obzirom na to da pružanje takvih usluga nije dopušteno nacionalnim propisom.

51 Drugim riječima, budući da se obveza kategorizacije predviđena bugarskim propisima odnosi na svaki „smještaj koji se nudi u hotelima i sličnim ustanovama” u smislu Priloga III. točke 12. toj direktivi, ne može se smatrati da se tim propisom primjena snižene stope PDV-a ograničava na konkretne i posebne aspekte te kategorije usluga (vidjeti u tom smislu presudu od 22. rujna 2022., *The Escape Center*, C-330/21, EU:C:2022:719, t. 38.), s obzirom na to da on obuhvaća sve usluge koje ulaze u navedenu kategoriju.

52 Zadaća je suda koji je uputio zahtjev da, s obzirom na nacionalne propise i činjenične okolnosti postupka koji se pred njime vodi, provjeri može li smještaj u kategoriziranom objektu predstavljati konkretan i poseban aspekt te kategorije (vidjeti u tom smislu presudu od 27. veljače 2014., *Pro Med Logistik i Pongratz*, C-454/12 i C-455/12, EU:C:2014:111, t. 51.).

53 Ako bude zaključeno da je tomu tako, sud koji je uputio zahtjev će zatim morati provjeriti narušava li selektivna primjena snižene stope PDV-a samo na smještajne objekte koji su kategorizirani na temelju Zakona o turizmu na temelju porezne neutralnosti.

54 Tom se na temelju protivi to da se sa sličnom robom ili sličnim uslugama, koje su u međusobnom tržišnom natjecanju, različito postupalo s obzirom na PDV. Kako bi se utvrdilo jesu li robe ili usluge slične, prije svega valja uzeti u obzir mišljenje prosječnog potrošača. Robe ili usluge su slične kada imaju slične značajke i ispunjavaju iste potrebe potrošača, ovisno o kriteriju usporedivosti u korištenju i kada postojeće razlike znatno ne utječu na odluku prosječnog potrošača o izboru jedne ili druge navedene robe ili usluge (presuda od 27. lipnja 2019., *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie i dr.*, C-597/17, EU:C:2019:544, t. 47. i 48. i navedena sudska praksa).

55 Stoga, ako bi se smještaj u kategoriziranom objektu trebalo smatrati pružanjem usluge koja se kao takva može prepoznati kao odvojena od smještaja u nekategoriziranom objektu, valja ispitati može li činjenica raspolaganja rješenjem o kategorizaciji kod prosječnog potrošača stvoriti razliku između kategoriziranih i nekategoriziranih objekata, s obzirom na to da svaki od njih može ispuniti različite potrebe tog potrošača i stoga odlučujuće utjecati na njegovu odluku da izabere jednu ili drugu vrstu tog smještaja.

56 Točno je da valja utvrditi to da činjenica da su nacionalna tijela kategorizirala smještaj u na temelju može prosječnom potrošaču pružiti jamstvo u pogledu razine, opsega i kvalitete usluga koje će mu biti pružene tijekom njegova boravka u hotelu ili sličnoj ustanovi. Međutim, ne može se isključiti da su drugi elementi koji su lakše dostupni i koje je moguće redovito ažurirati, poput bilješki, fotografija ili komentara koje su ostavili drugi klijenti na internetskim platformama za rezervaciju, poput onih koje upotrebljava društvo *Valentina Heights*, također mogli odlučujuće utjecati na izbor prosječnog potrošača, odnosno utjecati više odlučujuće nego li sama kategorizacija. To je pak provjera koju, ovisno o slučaju, mora izvršiti sud koji je uputio zahtjev (presuda od 27. veljače 2014., *Pro Med Logistik i Pongratz*, C-454/12 i C-455/12, EU:C:2014:111, t. 59.) ako nakon analize procijeni da, s obzirom na nacionalni propis i činjenične okolnosti postupka koji se pred njime vodi, smještaj u kategoriziranom objektu može predstavljati konkretan i poseban aspekt „smještaja koji se nudi u hotelima i sličnim ustanovama”, u smislu Priloga III. točke 12. Direktive o PDV-u.

57 S tim u vezi isto tako valja istaknuti da se dvama uvjetima navedenima u točki 44. ove presude kojima je podvrgnuta mogućnost selektivne primjene snižene stope PDV-a želi osigurati da države članice tu mogućnost koriste samo u okolnostima koje će jamčiti, među ostalim, sprežavanje svih mogućih oblika porezne utaje, izbjegavanja poreza i eventualnih zlouporaba (vidjeti u tom smislu presudu od 27. veljače 2014., *Pro Med Logistik i Pongratz*, C-454/12 i

C?455/12, EU:C:2014:111, t. 45. i navedenu sudsku praksu).

58 U okviru provjera koje ?e, ovisno o slu?aju, morati provesti, sud koji je uputio zahtjev morao bi uzeti u obzir ?injenicu da se ?ini da je u predmetnom slu?aju društvo Valentina Heights stabilno obavljalo istu djelatnost jednako dobro kada je raspolagalo rješenjem o kategorizaciji, ovisno o slu?aju privremenim, kao i kada njime nije raspolagalo. Usto, iz odluke kojom se upu?uje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da su se tijekom razdoblja nad kojim je podru?na uprava Nacionalne agencije za javne prihode provela nadzor, a koje obuhva?a razdoblje od gotovo jedne godine tijekom koje to društvo nije raspolagalo rješenjem o kategorizaciji, prihodi od navedene djelatnosti obra?unavali elektroni?kim blagajnama koje su povezane s poreznom upravom. Stoga nije bila rije? o objektu koji nikada nije ispunio uvjete za kategorizaciju i koji je obavljao djelatnost bez nadzora te uprave, nego o objektu ?ije je rješenje o kategorizaciji isteklo, a da nije izdano novo rješenje u pogledu kojeg je zahtjev podnesen 18. studenoga 2016., to jest više od dvije godine prije isteka ranijeg rješenja i to neovisno o tome je li kašnjenje u izdavanju tog novog rješenja pripisivo nedjelovanju ministarstva turizma ili ?injenici da su dokumenti koje je to društvo podnijelo bili nepotpuni.

59 Naposljetku, što se ti?e toga da privremeno nepostojanje kategorizacije povrje?uje Zakon o turizmu, valja podsjetiti na to da, u skladu s ustaljenom sudskom praksom, na?elo porezne neutralnosti u podru?ju naplate PDV?a zabranjuje op?enito razlikovanje izme?u nedopuštenih i dopuštenih transakcija (presuda od 27. travnja 2023., Fluvius Antwerpen, C-677/21, EU:C:2023:348, t. 28. i navedena sudska praksa).

60 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na postavljena pitanja valja odgovoriti tako da ?lanak 98. stavak 2. Direktive o PDV-u, u vezi s njezinim Prilogom III. to?kom 12., treba tuma?iti na na?in da mu se protivi nacionalni propis na temelju kojeg je primjena snižene stope PDV-a na smještaj koji nude hoteli ili sli?ne ustanove uvjetovana obvezom takve ustanove da raspolaže rješenjem o kategorizaciji ili privremenim rješenjem o kategorizaciji, ako taj propis primjenu snižene stope PDV-a ne ograni?ava na konkretne i posebne aspekte kategorije smještaja koji nude hoteli i sli?ne ustanove ili, ako taj propis ograni?ava tu primjenu na te konkretne i posebne aspekte, on ne poštuje na?elo porezne neutralnosti.

Troškovi

61 Budu?i da ovaj postupak ima zna?aj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odlu?i o troškovima postupka. Troškovi podnošenja o?itovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadokna?uju se.

Slijedom navedenog, Sud (sedmo vije?e) odlu?uje:

?lanak 98. stavak 2. Direktive Vije?a 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedni?kom sustavu poreza na dodanu vrijednost, u vezi s njezinim Prilogom III. to?kom 12.,

treba tuma?iti na na?in da mu se:

protivi nacionalni propis na temelju kojeg je primjena snižene stope poreza na dodanu vrijednost (PDV) na smještaj koji nude hoteli ili sli?ne ustanove uvjetovana obvezom takve ustanove da raspolaže rješenjem o kategorizaciji ili privremenim rješenjem o kategorizaciji, ako taj propis primjenu snižene stope PDV-a ne ograni?ava na konkretne i posebne aspekte kategorije smještaja koji nude hoteli i sli?ne ustanove ili, ako taj propis ograni?ava tu primjenu na te konkretne i posebne aspekte, on ne poštuje na?elo porezne neutralnosti.

Potpisi

* Jezik postupka: bugarski