

Wydanie tymczasowe

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 „Obzhalvane i danachnoosiguritelna 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 „Obzhalvane i danachnoosiguritelna praktika” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite – E. Pavlova,
- w imieniu „Valentina Heights” EOOD – D.D. Dimitrova, advokat,
- w imieniu Komisji Europejskiej – A. Armenia i D. Drambozova, w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, 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 Direktorem na Dyrekcja „Obzhalvane i danachnoosiguritelna praktika” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (dyrektorem dykcji ds. odwołań i praktyki w dziedzinie podatków i zabezpieczenia społecznego w Sofii przy centralnym organie narodowej agencji przychodów skarbowych, Bułgaria; zwanym dalej „Dyrektorem”) 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 stawki podstawowej 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) dzierżawa 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, wyłącznie z zapewnieniem 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 przepisów wykonawczych do ustawy o VAT (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 Artyku? 111 ustawy o turystyce ma nast?puj?ce brzmienie:

„(1) Na terytorium Bu?garii dzia?alno?? hotelarska lub restauracyjna mo?e by? wykonywana wy??cznie w obiektach turystycznych sklasyfikowanych na podstawie niniejszej ustawy.

(2) [...] Klasyfikacji dokonuj? [ministara na turizma (minister turystyki, Bu?garia)] i burmistrzowie gmin lub upowa?nieni przez nich urz?dnicy dla rodzaj?w obiekt?w i kategorii okre?lonych w niniejszej ustawie.

[...]”.

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

„Dzia?alno?? hotelarsk? lub restauracyjn? mo?e prowadzi? osoba, która:

[...]

3. dysponuje personelem posiadaj?cym wymagane kwalifikacje zawodowe i j?zykowe oraz sta?em pracy wymaganym dla kadry kierowniczej”.

12 Artyku? 114 ust. 1 i 2 omawianej ustawy przewiduje:

„Osoby prowadz?ce dzia?alno?? hotelarsk? lub restauracyjn? w obiektach turystycznych [...] s? zobowi?zane do:

1. ?wiadczenia us?ug turystycznych w sklasyfikowanym obiekcie turystycznym lub w obiekcie, któremu wydano tymczasowe za?wiadczenie w zwi?zku z wszcz?ciem procedury klasyfikacji;

2. ?wiadczenia us?ug turystycznych w obiekcie turystycznym spe?niaj?cym wymogi przyznanej mu kategorii [...]”.

13 Artyku? 133 ust. 1 tej samej ustawy stanowi:

„Kategoria obiekt?w zakwaterowania oraz dodatkowych obiekt?w gastronomicznych i rozrywkowych [...] jest okre?lana na podstawie przestrzegania minimalnych obowi?zkowych wymog?w w zakresie budowy, urz?dzenia i wyposa?enia, obs?ugi, oferowanych us?ug oraz kwalifikacji zawodowych i j?zykowych personelu [...]”.

14 Ust?p 1 przepis?w uzupe?niaj?cych do ustawy o turystyce przewiduje:

„Do cel?w niniejszej ustawy:

[...]

69. »Podstawowe us?ugi turystyczne« oznaczaj?: zakwaterowanie, posi?ki i transport.

[...]”.

15 Zgodnie z ust. 121 przepis?w przej?ciowych i ko?cowych ustawy o zmianie i uzupe?nieniu ustawy o turystyce:

„W przypadku obiekt?w turystycznych sklasyfikowanych przed dniem 26 marca 2013 r. [(data wej?cia w ?ycie ustawy o turystyce)] dokumenty klasyfikacyjne nale?y z?o?y? 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 mieszkały 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 turizma (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 określejcej wysokość zobowiązania podatkowego w zakresie zadeklarowanego VAT, utrzymaną w mocy decyzją Dyrektora z dnia 22 lutego 2021 r.
- 25 W decyzji określejcej 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 b??dnie wykaza?a VAT w wysoko?ci 9 % na fakturach wystawionych po tej dacie. Z tego wzgl?du sp?ka ta nie zastosowa?a si? do art. 40 ust. 1 pkt 2 rozporz?dzenia wykonawczego do ustawy o VAT, który przewiduje, ?e aby wykaza? istnienie us?ug korzystaj?cych z obni?onej stawki VAT wynosz?cej 9 %, osoba, która je ?wiadczy, powinna posiada? mi?dzy innymi takie za?wiadczenie. I tak, zgodnie z art. 66 ust. 1 ustawy o VAT, naliczono dodatkowy VAT, aby us?ugi ?wiadczone przez Valentina Heights bez ?wiadectwa klasyfikacyjnego podlega?y podstawowej stawce VAT w wysoko?ci 20 %.

26 Wyrokiem z dnia 6 grudnia 2021 r. Administrativen sad Blagoevgrad (s?d administracyjny w B?agojewgradzie, Bu?garia) uwzgl?dni? skarg? wniesion? przez Valentina Heights na wspomnian? decyzj? okre?laj?c? wysoko?? zobowi?zania podatkowego. S?d ten zauwa?y?, ?e sp?ka ta podj??a wszelkie niezb?dne kroki w celu uzyskania za?wiadczenia o klasyfikacji, poniewa?, odpowiednio, w 2016 r. i 2019 r. z?o?y?a wnioski, o których mowa w pkt 19 i 21 niniejszego wyroku, ale ?e ministerstwo turystyki nie wyda?o w terminie ??danych za?wiadcze? o klasyfikacji, bowiem wyda?o ono za?wiadczenia tymczasowe dopiero w dniu 23 wrze?nia 2020 r. S?d ten uzna? zatem, ?e zgodnie z orzecznictwem Trybuna?u wynikaj?cym w szczególno?ci z wyroku z dnia 22 pa?dziernika 1998 r., Madgett i Baldwin (C?308/96 i C?94/97, EU:C:1998:496) szczególny system opodatkowania us?ug turystycznych powinien by? stosowany w zale?no?ci od charakteru wykonywanej dzia?alno?ci, a nie w zale?no?ci od rejestracji regulowanej ustaw? szcze?ln?, w niniejszym przypadku ustaw? o turystyce.

27 Direktor wniós? skarg? kasacyjn? od tego wyroku do Varhoven administrativen sad (najwy?szego s?du administracyjnego, Bu?garia), b?d?cego s?dem odsy?aj?cym, podnosz?c, ?e ?wiadczenie us?ug w obiektach turystycznych, które nie posiadaj? za?wiadczenia o klasyfikacji lub tymczasowego za?wiadczenia, nie powinno by? uwa?ane za zakwaterowanie w rozumieniu art. 66 ust. 2 ustawy o VAT ani nie powinno korzysta? z obni?onej stawki podatkowej.

28 W tym wzgl?dzie s?d odsy?aj?cy przypomina, ?e z orzecznictwa Trybuna?u, a w szczególno?ci z wyroku z dnia 6 maja 2010 r., Komisja/Francja (C?94/09, EU:C:2010:253, pkt 28) wynika, ?e gdy pa?stwo cz?onkowskie postanawia skorzysta? ze stworzonej przez art. 98 ust. 1 i 2 dyrektywy VAT mo?liwo?ci zastosowania obni?onej stawki VAT do kategorii us?ug zawartej w za??czniku III do tej dyrektywy, ma ono, z zastrze?eniem poszanowania zasady neutralno?ci podatkowej, mo?liwo?? ograniczenia stosowania tej obni?onej stawki VAT do okre?lonych i swoistych aspektów tej kategorii.

29 Ponadto s?d ten zauwa?a, ?e dyrektywa VAT nie definiuje poj?cia „zakwaterowania w hotelach i podobnych obiektach” w rozumieniu pkt 12 za??cznika III do tej dyrektywy.

30 S?d odsy?aj?cy zauwa?a natomiast, ?e art. 135 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) dyrektywy VAT stanowi, i? ze zwolnienia dotycz?cego dzier?awy i wynajmu nieruchomo?ci wy??czone s? „?wiadczenia us?ug zakwaterowania okre?lone w prawie krajowym pa?stw cz?onkowskich, w sektorze hotelarskim lub w sektorach o podobnym charakterze”. Zdaniem tego s?du wynika z tego, ?e ?wiadczenia us?ug zakwaterowania powinny by? zgodne z definicjami zawartymi w prawie krajowym pa?stw cz?onkowskich. Tymczasem ust. 1 pkt 45 przepisów uzupe?niaj?cych do ustawy o VAT definiuje poj?cie „zakwaterowania” poprzez odes?anie do ustawy o turystyce.

31 W zwi?zku z tym s?d odsy?aj?cy zastanawia si?, czy okoliczno??, ?e prawo bu?garskie poddaje zakwaterowanie ?wiadczone w hotelach i podobnych obiektach wymogom klasyfikacji, mo?na uzna? za ograniczaj?c? stosowanie stawki obni?onej do okre?lonych i swoistych aspektów w rozumieniu orzecznictwa Trybuna?u, czy te? stawka obni?ona dla opodatkowania takiego zakwaterowania VAT powinna by? stosowana w zale?no?ci od charakteru wykonywanej dzia?alno?ci, a nie w zale?no?ci od klasyfikacji wymaganej przez ustaw? 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 kategoriach – zgodnie z krajowymi przepisami państwa członkowskiego [sądu odsyłającego] – lub na mocy wydanego tymczasowego zażądania o wszczęciu procedury objęcia kategorii miejscach zakwaterowania?”.

### **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

33 Poprzez swoje pytania, które należy rozpatrzyć również, 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 obniżona stawka VAT w odniesieniu do zakwaterowania w hotelach i podobnych obiektach podlega obowiązkowi posiadania przez taki obiekt zażądania o klasyfikacji lub tymczasowego zażądania o klasyfikacji.

34 Zgodnie z art. 96 dyrektywy VAT każde państwo członkowskie stosuje tę samą stawkę podstawową VAT do dostaw towarów i do zażądania 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 zażądania usług, do których można stosować stawki obniżone.

36 W szczególności pkt 12 załącznika III do dyrektywy VAT umożliwia państwu 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, w tym 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 świadczony 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 odstąpienia 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 i zostały 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 zakresie 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 przyznania państwom członkowskim w drodze odstąpienia 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 stawki podstawowe 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 stałą pracę 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 dotyczy kwestii, czy miejski przewóz osób taksówką stanowi określony i swoisty aspekt usług świadczonych przez przedsiębiorstwa przewozu osób i ich bagażu, w którym Trybuna zauważa, 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 jakiej wynika 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. Jeżeli 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 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 do uznania za stanowiące świadczenie usługi, które można zidentyfikować jako takie, oddzielnie od zakwaterowania w niesklasyfikowanym obiekcie, konieczne byłoby zbadanie, czy fakt posiadania za świadczenia o klasyfikacji może stworzyć w oczach przeciętnego konsumenta różnicę między obiektami sklasyfikowanymi i niesklasyfikowanymi, z których każdy może zaspokajać odmiennie potrzeby tego konsumenta, a zatem może 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 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 okoliczności, że w niniejszym przypadku wydaje się, że Valentina Heights prowadziła sama 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 kontrolę 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 okoliczności, 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 obniżona stawka 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 obniżona stawka 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

\* Język postępowania: bułgarski.