

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Syvende Afdeling)

8. februar 2024 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 98 – medlemsstaternes mulighed for at anvende en nedsat momssats på visse leveringer af varer og tjenesteydelser – bilag III, nr. 12) – nedsat momssats for ophold på hoteller og lignende etablissementer – udelukkende anvendelse af denne sats på opholdsfaciliteter, der har en klassificeringsattest – princip om afgiftens neutralitet«

I sag C-733/22,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Varhoven administrativen sad (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Bulgarien) ved afgørelse af 18. november 2022, indgået til Domstolen den 29. november 2022, i sagen

Direktor na Direktsija »Obzjalvane i dantjno-osiguritelna praktika« – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsija za prihodite

mod

»Valentina Heights« EOOD,

har

DOMSTOLEN (Syvende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, F. Biltgen, og dommerne N. Wahl og M.L. Arastey Sahún (refererende dommer),

generaladvokat: M. Szpunar,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Direktor na Direktsija »Obzjalvane i dantjno-osiguritelna praktika« – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsija za prihodite ved E. Pavlova,
- »Valentina Heights« EOOD ved advokat D.D. Dimitrova,
- Europa-Kommissionen ved A. Armenia og D. Drambozova, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 98, stk. 2, i og bilag III, nr. 12), til Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1) (herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Direktor na Direktsija »Obzjalvane i dantjno-osiguritelna praktika« – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsija za prihodite (direktøren for direktoratet »klager og praksis på skatte- og socialforsikringsområdet« i Sofia under centraladministrationen ved det nationale agentur for offentlige indtægter, Bulgarien, herefter »direktoratet«) og »Valentina Heights« EOOD vedrørende anvendelsen af den nedsatte merværdiafgiftssats (moms) på dette selskabs virksomhed i en periode, hvor selskabet ikke havde en klassificeringsattest for den opholdsfacilitet, som det driver.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets artikel 96 bestemmer:

»Medlemsstaterne anvender en normalsats for momsen, som fastsættes af hver enkelt medlemsstat som en procentsats af afgiftsgrundlaget, og som er ens for levering af varer og for levering af ydelser.«

4 Dette direktivs artikel 98, stk. 1 og 2, fastsætter:

»1. Medlemsstaterne kan anvende en eller to nedsatte satser.

2. De nedsatte satser må kun anvendes på levering af de kategorier af varer og ydelser, som er anført i bilag III.

[...]«

5 Det nævnte direktivs artikel 135 har følgende ordlyd:

»1. Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[...]

l) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom.

2. Den i stk. 1, litra l), omhandlede fritagelse omfatter ikke følgende former for udlejning:

a) udlejning inden for hotelsektoren eller sektorer med tilsvarende opgaver, således som dette begreb er fastlagt i medlemsstaternes lovgivning, herunder udlejning i ferielejre eller i områder, der er indrettet som campingpladser

[...]«

6 Bilag III til momsdirektivet indeholder listen over leveringer af varer og ydelser, som kan belægges med de i direktivets artikel 98 omhandlede nedsatte satser. I nr. 12) i dette bilag nævnes følgende ydelser:

»[o]phold på hoteller og lignende etablissementer, herunder ferieophold og udlejning af pladser på

campingpladser og pladser til beboelsesvogne«.

Bulgarsk ret

Momsloven

7 Artikel 66 i zakon za danak varchu dobavenata stojnost (lov om merværdiafgift) (DV nr. 63 af 4.8.2006) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »lov om merværdiafgift«), har følgende ordlyd:

»(1) Afgiftssatsen er 20% for

1. afgiftspligtige leveringer med undtagelse af dem, der udtrykkeligt er angivet som afgiftspligtige til nulsats.

[...]

2 [...] afgiftssatsen for ophold på hoteller og lignende etablissementer, herunder ferieophold og udlejning af pladser på campingpladser og pladser til beboelsesvogne, er 9%.

[...]«

8 § 1, nr. 45, i de supplerende bestemmelser til momsloven fastsætter, at der i denne lov ved »ophold« forstås »grundlæggende turistydelse som omhandlet i [§ 1,] nr. 69, i de supplerende bestemmelser til [zakon za turizma (lov om turisme) (DV nr. 30 af 26.3.2013)], bortset fra levering af en generel turistydelse«.

Gennemførelsesbekendtgørelsen til momsloven

9 Artikel 40 i pravilnik za prilagane na zakona za danaka varchu dobavenata stojnost (bekendtgørelse om gennemførelse af momsloven) (DV nr. 76 af 15.9.2006) med overskriften »Ophold på hoteller« bestemmer i stk. 1:

»Når ydelsen leveres af en person, der forestår ophold på turistetablissementer, skal den pågældende som bevis for de ydelser, der er omhandlet i [momslovens] artikel 66, stk. 2, råde over:

1. en kopi af registret over turisters ankomst
2. en attestering af turistetablissemmentets klassificering
3. en faktura for ydelsen, medmindre udstedelsen af en sådan faktura ikke er obligatorisk i henhold til [momslovens] artikel 113, stk. 3.«

Lov om turisme

10 Artikel 111 lov om turisme har følgende ordlyd:

»(1) Hotel- og restaurationsvirksomhed kan på bulgarsk område kun udøves i turistetablissementer, der er klassificeret i henhold til denne lov.

(2) Klassificeringen foretages af [ministara na turizma (ministeriet for turisme, Bulgarien)] og kommunernes borgmestre eller af embedsmænd, der er bemyndiget af disse, for de typer etablissementer og kategorier, der er nævnt i denne lov.

[...]«

11 Denne lovs artikel 113, stk. 1, er affattet således:

»En person kan udøve hotel- eller restaurationsvirksomhed, hvis den pågældende:

[...]

3. har personale med de nødvendige faglige og sproglige kvalifikationer og med den anciennitet, der kræves for ledende personale.«

12 I den nævnte lovs artikel 114, stk. 1 og 2, fastsættes:

»Personer, der driver hotel- og/eller restaurationsvirksomhed i turistetablissementer [...], er forpligtet til:

1. at levere turistydelser på et klassificeret turistetablisserment eller på et etablissement, der har fået udstedt en foreløbig attestering af, at der er indledt en klassificeringsprocedure

2. at levere turistydelser på et turistetablisserment, der opfylder kravene i den kategori, som det er blevet tildelt [...]«

13 Samme lovs artikel 133, stk. 1, bestemmer:

»Kategorien af opholdsfaciliteter og disses yderligere restaurations- og underholdningsfaciliteter [...] fastlægges på grundlag af overholdelsen af de obligatoriske mindstekrav med hensyn til byggeri, indretning og udstyr, tjenesteydelser, de tilbudte ydelser og personalets faglige og sproglige kvalifikationer [...]«

14 § 1 i de supplerende bestemmelser til lov om turisme fastsætter:

»I denne lov forstås ved:

[...]

69. »Grundlæggende turistydelser«: ophold, forplejning og transport.

[...]«

15 § 121 i overgangsbestemmelserne og de afsluttende bestemmelser til lov om ændring og supplerung af lov om turisme har følgende ordlyd:

»For turistetablissementer, der blev klassificeret før den 26. marts 2013 [(datoen for ikrafttrædelsen af lov om turisme)], skal klassificeringsdokumenterne indgives i 2019.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

16 Valentina Heights er et bulgarsk selskab, hvis selskabsformål bl.a. omfatter turisme-, restaurations-, hotel- og rejsearrangørvirksomhed. Selskabet blev momsregistreret i henhold til momsloven den 13. december 2016.

17 Der blev foretaget en momskontrol af selskabet vedrørende perioden fra den 13. december 2016 til den 29. februar 2020. Under denne kontrol blev det fastslået, at selskabet i denne periode havde lejet et kompleks med ferielejligheder, der ligeledes hed »Valentina Heights« (herefter »det

omhandlede ferielejlighedskompleks«), og som lå i byen Bansko (Bulgarien) og tilhørte privatpersoner. Ifølge aftalerne om administrationen af den privatejede faste ejendom i ferielejlighedskomplekset accepterede ejerne af denne faste ejendom, at »Valentina Heights« skulle administrere, vedligeholde og udleje ejernes faste ejendom til tredjemand i ejernes navn. I den nævnte periode udøvede dette selskab således virksomhed med ferieopholdsydelse i det nævnte kompleks. Indtægterne fra denne virksomhed blev bogført ved hjælp af elektroniske kasseapparater, der var tilsluttet skattemyndighederne, og ved bankoverførsler. Selskabet opkrævede moms for de gennemførte transaktioner med en sats på 9%.

18 Valentina Heights har fremlagt en attest dateret den 15. februar 2013, der er udstedt af borgmesteren i Bansko kommune, og som klassificerer det omhandlede ferielejlighedskompleks, dvs. et gæstehus for turister med en kapacitet på 9 værelser og 19 senge.

19 Den 18. november 2016 indgav dette selskab en ansøgning til ministerstvo na turizma (ministeriet for turisme, Bulgarien) om klassificering af dette kompleks i kategorien »tre stjerner« med en kapacitet på 23 værelser og 46 senge.

20 Ved afgørelse af 7. marts 2019 tilbagekaldte borgmesteren i Bansko kommune den klassificering af gæstehuset for turister, der var blevet tildelt ved ovennævnte attest.

21 Den 27. september 2019 indgav Valentina Heights en ansøgning til ministeriet for turisme om at klassificere en snackbar tilhørende det omhandlede ferielejlighedskompleks i kategorien »to stjerner«.

22 Den 22. juli, den 1. oktober og den 16. oktober 2019 samt den 16. og den 18. september 2020 supplerede dette selskab de dokumenter, der var vedlagt ansøgningerne om klassificering, som er nævnt i denne doms præmis 19 og 21.

23 Ved afgørelse af 21. september 2020 indledte zamestnik-ministara na turizma (viceminister for turisme, Bulgarien) en klassificeringsprocedure for disse turistetablissementer og udstedte foreløbige attester, der var gyldige indtil den 21. januar 2021, for det omhandlede ferielejlighedskompleks og for snackbaren i tilknytning hertil.

24 Den 4. december 2020 udstedte afgiftsmyndigheden under teritorialna direktsija na Natsionalnata agentsija za prihodite (områdedirektoratet under det nationale agentur for offentlige indtægter, Bulgarien) for afgiftsperioderne marts 2019 og juni 2019 samt for perioden fra august 2019 til februar 2020 en afgiftskontrolafgørelse vedrørende den angivne moms, som blev opretholdt ved en afgørelse truffet af Direktor den 22. februar 2021.

25 I denne afgiftskontrolafgørelse blev det anført, at Valentina Heights var i besiddelse af den i denne doms præmis 18 omhandlede attest for perioden fra den 15. februar 2013 til den 7. marts 2019. Det blev således konstateret, at dette selskab efter sidstnævnte dato ikke havde en klassificeringsattest for det omhandlede ferielejlighedskompleks, og at det derfor med urette havde anført en moms på 9% på de fakturaer, som det havde udstedt efter denne dato. Som følge heraf overholdt nævnte selskab ikke artikel 40, stk. 1, nr. 2, i gennemførelsesbekendtgørelsen til momsloven, som foreskriver, at en person, der leverer ydelser, der er omfattet af den nedsatte momssats på 9%, med henblik på at godtgøre eksistensen af disse ydelser, bl.a. skal være i besiddelse af en sådan attest. I henhold til momslovens artikel 66, stk. 1, blev der således beregnet en supplerende moms, således at de ydelser, som Valentina Heights havde leveret uden at have en klassificeringsattest, blev pålagt den normale momssats på 20%.

26 Ved dom af 6. december 2021 gav Administrativen sad Blagoevgrad (forvaltningsdomstolen i Blagoevgrad, Bulgarien) Valentina Heights medhold i det søgsmål, som selskabet havde anlagt til

prøvelse af afgiftskontrolafgørelsen. Denne retsinstans bemærkede, at selskabet havde taget alle nødvendige skridt for at opnå en klassificeringsattest, eftersom det i henholdsvis 2016 og 2019 havde indgivet de ansøgninger, der er nævnt i denne doms præmis 19 og 21, men at ministeriet for turisme ikke rettidigt havde udstedt de ønskede klassificeringsattester, idet ministeriet først havde udstedt foreløbige attester den 23. september 2020. Den nævnte ret fandt således, at den særlige afgiftsordning for turistydelse, i overensstemmelse med Domstolens praksis, der navnlig følger af dom af 22. oktober 1998, *Madgett og Baldwin* (C-308/96 og C-94/97, EU:C:1998:496), skulle anvendes på grundlag af arten af den udøvede virksomhed og ikke på grundlag af en registrering reguleret ved en særlov, i det foreliggende tilfælde lov om turisme.

27 Direktør har iværksat kassationsappel til prøvelse af denne dom ved den forelæggende ret, Varhoven administrativen sad (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Bulgarien), idet myndigheden har gjort gældende, at levering af ydelser i turistetablissementer, for hvilke der ikke er en klassificeringsattest eller en foreløbig attest, hverken skal anses for et ophold som omhandlet i momslovens artikel 66, stk. 2, eller være omfattet af en nedsat afgiftssats.

28 I denne henseende har den forelæggende ret anført, at det fremgår af Domstolens praksis, og bl.a. af dom af 6. maj 2010, *Kommissionen mod Frankrig* (C-94/09, EU:C:2010:253, præmis 28), at når en medlemsstat har besluttet at gøre brug af muligheden i momsdirektivets artikel 98, stk. 1 og 2, for at anvende en nedsat momssats på en af de kategorier af ydelser, der fremgår af dette direktivs bilag III, kan medlemsstaten begrænse anvendelsen af den nedsatte momssats til konkrete og specifikke aspekter af denne kategori, forudsat at princippet om afgiftsneutralitet i den fælles momsordning overholdes.

29 Den forelæggende ret har desuden anført, at momsdirektivet ikke definerer begrebet »ophold på hoteller og lignende etablissementer« som omhandlet i bilag III, nr. 12), til dette direktiv.

30 Den forelæggende ret har anført, at momsdirektivets artikel 135, stk. 2, første afsnit, litra a), derimod bestemmer, at »udlejning inden for hotelsektoren eller sektorer med tilsvarende opgaver, således som dette begreb er fastlagt i medlemsstaternes lovgivning«, er udelukket fra fritagelsen vedrørende bortforpagtning og udlejning af fast ejendom. Ifølge den forelæggende ret følger det heraf, at den pågældende udlejning skal være i overensstemmelse med de definitioner, der er fastsat i medlemsstaternes lovgivning. § 1, nr. 45, i de supplerende bestemmelser til momsloven definerer begrebet »ophold« med henvisning til lov om turisme.

31 Den forelæggende ret er derfor i tvivl om, hvorvidt den omstændighed, at bulgarsk ret underlægger ophold på hoteller og lignende etablissementer et krav om klassificering, kan anses for at begrænse anvendelsen af den nedsatte sats til konkrete og specifikke aspekter som omhandlet i Domstolens praksis, eller om den nedsatte momssats for sådanne ophold bør anvendes på grundlag af arten af den udøvede virksomhed og ikke på grundlag af den klassificering, der kræves i henhold til lov om turisme.

32 På denne baggrund har Varhoven administrativen sad (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal artikel 98, stk. 2, i [momsdirektivet], sammenholdt med bilag III, nr. 12), til samme direktiv, fortolkes således, at den nedsatte momssats, som i denne bestemmelse er fastsat for ophold på hoteller og lignende etablissementer, kan finde anvendelse, når disse etablissementer i strid med den [...] nationale lovgivning [i den forelæggende rets medlemsstat] ikke er klassificeret i en kategori?

2) Såfremt dette spørgsmål besvares benægtende, skal artikel 98, stk. 2, i [momsdirektivet], sammenholdt med bilag III, nr. 12), til samme direktiv, da fortolkes således, at bestemmelsen

tillader en selektiv anvendelse af den nedsatte sats på konkrete og specifikke aspekter af en vis ydelseskategori, hvis betingelsen herfor er, at opholdene på hoteller og lignende etablissementer kun må finde sted i [opholds]faciliteter, som i overensstemmelse med den [...] nationale lovgivning [i den forelæggende rets medlemsstat] er klassificeret i en kategori, eller for hvilke der er udstedt en foreløbig attestering af, at der er indledt en procedure med henblik på klassificering i en kategori?»

Om de præjudicielle spørgsmål

33 Den forelæggende ret ønsker med sine spørgsmål, der skal behandles samlet, nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 98, stk. 2, sammenholdt med bilag III, nr. 12), til dette direktiv, skal fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for en national lovgivning, hvorefter den nedsatte momssats for ophold på hoteller og lignende etablissementer undergives et krav om, at et sådant etablissement har en klassificeringsattest eller en foreløbig klassificeringsattest.

34 I henhold til momsdirektivets artikel 96 anvender hver medlemsstat en normalsats for momsen, som er ens for levering af varer og for levering af ydelser.

35 Som en undtagelse til dette princip er der i direktivets artikel 98 fastsat en mulighed for at anvende nedsatte momssatser. Direktivets bilag III indeholder med henblik herpå en udtømmende opregning af de kategorier af varer og ydelser, som kan belægges med nedsatte momssatser.

36 Nærmere bestemt giver bilag III, nr. 12), til momsdirektivet medlemsstaterne mulighed for at anvende en nedsat momssats for »ophold på hoteller og lignende etablissementer, herunder ferieophold og udlejning af pladser på campingpladser og pladser til beboelsesvogne«.

37 Momsdirektivet indeholder ingen definition af begrebet »ophold på hoteller og lignende etablissementer« i bilag III, nr. 12).

38 Momsdirektivets artikel 135, stk. 2, første afsnit, litra a), bestemmer imidlertid, at »udlejning inden for hotelsektoren eller sektorer med tilsvarende opgaver, således som dette begreb er fastlagt i medlemsstaternes lovgivning, herunder udlejning i ferielejre eller i områder, der er indrettet som campingpladser«, er udelukket fra den momsfritagelse, der er fastsat for bortforpagtning og udlejning af fast ejendom ved dette direktivs artikel 135, stk. 1, litra l).

39 I denne henseende må det konstateres, at bilag III, nr. 12), til momsdirektivet i det væsentlige er affattet på en måde, der svarer til ordlyden af dette direktivs artikel 135, stk. 2, første afsnit, litra a).

40 Som det præciseres i sidstnævnte bestemmelse, skal de udlejningstransaktioner, der navnlig udføres inden for hotelsektoren, forstås »således som dette begreb er fastlagt i medlemsstaternes lovgivning«. Den forelæggende ret har imidlertid anført, at bulgarsk ret definerer begrebet »ophold« med henvisning til lov om turisme, hvorefter opholdsfaciliteterne skal have en klassificeringsattest eller en foreløbig klassificeringsattest.

41 Domstolen har allerede fastslået, at medlemsstaterne har en skønsmargen ved fastlæggelsen af, hvilke udlejningstransaktioner der i overensstemmelse med artikel 135, stk. 2, første afsnit, litra a), skal pålægges afgift som en undtagelse fra fritagelsen for bortforpagtning og udlejning af fast ejendom. Det tilkommer følgelig medlemsstaterne i forbindelse med gennemførelsen af denne bestemmelse at indføre sådanne kriterier, som de finder passende for fastlæggelsen af sondringen mellem afgiftspligtige og ikke-afgiftspligtige transaktioner (jf. i denne retning dom af 16.2010, MacDonald Resorts, C-270/09, EU:C:2010:780, præmis 50 og den deri nævnte retspraksis).

42 I denne henseende fremgår det i det foreliggende tilfælde af forelæggelsesafgørelsen, at skatte- og afgiftsmyndighederne i den i denne doms præmis 25 nævnte afgiftskontrolafgørelse fandt, at de ydelser, som dette selskab havde leveret i den periode, hvor Valentina Heights ikke var i besiddelse af en klassificeringsattest, skulle have været faktureret til normalsatsen for moms, dvs. satsen på 20%, og ikke til den nedsatte sats på 9%. Det må således konstateres, at selv om disse ydelser blev leveret i et etablissement, der ikke var klassificeret i henhold til lov om turisme, er de af disse skatte- og afgiftsmyndigheder blevet anset for at udgøre udlejningstransaktioner udført inden for hotelsektoren. Hvis dette ikke havde været tilfældet, ville de nævnte ydelser nemlig have været fritaget for moms i henhold til momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra l).

43 Hvad dernæst angår spørgsmålet om, hvorvidt medlemsstaterne kan gøre muligheden for at anvende en nedsat momssats betinget af, at de pågældende etableringer har en klassificeringsattest eller en foreløbig klassificeringsattest, bemærkes, at anvendelsen af en eller to nedsatte satser, således som det fremgår af ordlyden af momsdirektivets artikel 98, ikke er obligatorisk. Den er en mulighed, som medlemsstaterne er indrømmet som en undtagelse fra princippet om, at det er den almindelige momssats, som finder anvendelse (dom af 9.3.2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, præmis 25). Medlemsstaterne kan følgelig i princippet vælge at anvende en nedsat momssats på visse af de opholdsydelser, der er omhandlet i bilag III, nr. 12), til momsdirektivet, samtidig med at normalsatsen anvendes på andre af disse ydelser (jf. bl.a. dom af 27.6.2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie m.fl. (C-597/17, EU:C:2019:544, præmis 45 og den deri nævnte retspraksis).

44 Anvendelsen af den mulighed for selektivt at anvende en nedsat momssats, som medlemsstaterne er indrømmet, er undergivet en dobbelt betingelse. For det første må kun konkrete og specifikke aspekter af den omhandlede kategori af ydelser adskilles med henblik på anvendelsen af den nedsatte sats, og for det andet skal princippet om afgiftsneutralitet overholdes (dom af 27.2.2014, Pro Med Logistik og Pongratz, C-454/12 og C-455/12, EU:C:2014:111, præmis 45 og den deri nævnte retspraksis).

45 For i første række at afgøre, om ophold i klassificerede etableringer udgør et konkret og specifikt aspekt af kategorien ophold på hoteller og lignende etableringer, skal det undersøges, om det drejer sig om en tjenesteydelse, der kan fastslås som en sådan, adskilt fra andre ydelser i denne kategori (jf. i denne retning dom af 27.2.2014, Pro Med Logistik og Pongratz, C-454/12 og C-455/12, EU:C:2014:111, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis).

46 Europa-Kommissionen har i sit skriftlige indlæg gjort gældende, at dette er tilfældet i den foreliggende sag, henset til de særlige retsregler, der i Bulgarien er fastsat for klassificering af turistetablissementer, og som pålægger dem en række forpligtelser. Kommissionen har bl.a. nævnt artikel 113, stk. 1, nr. 3, i lov om turisme, der fastsætter en forpligtelse til at råde over personale, der har de nødvendige faglige og sproglige kvalifikationer samt den krævede anciennitet for ledende personale, eller denne lovs artikel 133, stk. 1, der fastsætter, at opholdsfaciliteters kategori fastlægges på grundlag af overholdelsen af obligatoriske mindstekrav vedrørende bl.a. byggeri, indretning og udstyr samt de tjenesteydelser, der udbydes.

47 Med hensyn til disse forpligtelser har Kommissionen henvist til dom af 27. februar 2014, Pro Med Logistik og Pongratz (C-454/12 og C-455/12, EU:C:2014:111), der vedrørte spørgsmålet om, hvorvidt befordring af personer med taxi i byerne udgjorde et konkret og specifikt aspekt af de ydelser, der leveres af firmaer inden for befordring af personer og disses bagage, og hvori Domstolen bemærkede, at de retlige rammer, der fandt anvendelse på taxivirksomheder, var langt strengere end dem, der fandt anvendelse på virksomheder, der udlejer biler med chauffør.

48 I det foreliggende tilfælde synes det i modsætning til omstændighederne i den sag, der gav anledning til den i den foregående præmis nævnte dom, at følge af de nationale retsfor skrifter, således som det fremgår ikke alene af oplysningerne i forelæggelsesafgørelsen, men ligeledes af selve ordlyden af det andet præjudicielle spørgsmål, at alle opholdsfaciliteter i Bulgarien skal være genstand for en klassificering i henhold til lov om turisme, uden hvilken de ikke lovligt kan udøve deres virksomhed. Hvis dette er tilfældet, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve, er ophold i etablissementer, der ikke er klassificeret, ikke en anden type ydelse henhørende under kategorien i bilag III, nr. 12), til momsdirektivet, men et ophold, der ikke er i overensstemmelse med den nationale lovgivning.

49 En sådan tilsidesættelse af de nationale retsfor skrifter kan eventuelt i overensstemmelse med den nationale lovgivning medføre sanktioner, herunder administrative sanktioner.

50 I en sådan situation kan anvendelsen af normalsatsen for moms på ophold i ikke-klassificerede etablissementer derimod ikke begrundes, eftersom ethvert »ophold på hoteller eller lignende etablissementer« som omhandlet i bilag III, nr. 12), til momsdirektivet pr. definition og med forbehold af den efterprøvelse, som den forelæggende ret skal foretage, i Bulgarien skal være ophold på klassificerede etablissementer. Følgelig kan et sådant ophold på klassificerede etablissementer ikke udgøre et konkret og specifikt aspekt af den kategori, der er omhandlet i nr. 12), og som kan identificeres adskilt fra andre ydelser, der henhører under denne kategori, og som består i at levere ophold på ikke-klassificerede etablissementer, eftersom sådanne ydelser ikke er tilladt i henhold til den nationale lovgivning.

51 For så vidt som den klassificeringspligt, der er fastsat i den bulgarske lovgivning, vedrører alle ydelser i forbindelse med »ophold på hoteller og lignende etablissementer« som omhandlet i bilag III, nr. 12), til dette direktiv, kan denne lovgivning med andre ord ikke anses for at begrænse anvendelsen af den nedsatte momssats til konkrete og specifikke aspekter af denne kategori af ydelser (jf. i denne retning dom af 22.9.2022, The Escape Center, C-330/21, EU:C:2022:719, præmis 38), eftersom den omfatter alle de ydelser, der henhører under denne kategori.

52 Det tilkommer den forelæggende ret i lyset af den nationale lovgivning og de faktiske omstændigheder, som den skal tage stilling til, at efterprøve, om ophold i et klassificeret etablissement kan udgøre et konkret og specifikt aspekt af samme kategori (jf. i denne retning dom af 27.2.2014, Pro Med Logistik og Pongratz, C-454/12 og C-455/12, EU:C:2014:111, præmis 51).

53 Såfremt den forelæggende ret måtte nå til den konklusion, at dette er tilfældet, skal den dernæst efterprøve, om den selektive anvendelse af den nedsatte momssats alene på opholdsfaciliteter, der er genstand for en klassificering i henhold til lov om turisme, tilsidesætter princippet om afgiftsneutralitet.

54 Dette princip er til hinder for, at sammenlignelige varer eller tjenesteydelser, som konkurrerer indbyrdes, behandles momsmæssigt forskelligt. Ved afgørelsen af, om varer eller tjenesteydelser er sammenlignelige, skal der fortrinsvis tages hensyn til den gennemsnitlige forbrugers synspunkt. Varer eller tjenesteydelser er sammenlignelige, hvis de har ensartede egenskaber og tjener samme behov ud fra et forbrugersynspunkt som følge af et kriterium om sammenlignelig anvendelse, og når de tilstedeværende forskelle ikke på væsentlig måde påvirker gennemsnitsforbrugerens afgørelse om at anvende den ene eller anden af disse varer eller ydelser (dom af 27.6.2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie m.fl., C-597/17, EU:C:2019:544, præmis 47 og 48 og den deri nævnte retspraksis).

55 Såfremt ophold i et klassificeret etablissement skal anses for at udgøre en tjenesteydelse, der kan identificeres som sådan, og som er adskilt fra ophold i et ikke-klassificeret etablissement, skal det således undersøges, om den omstændighed, at etablissementet har en klassificeringsattest, i gennemsnitsforbrugerens øjne kan skabe en forskel mellem de klassificerede etablissementer og de ikke-klassificerede etablissementer, idet de hver især kan opfylde forskellige behov hos forbrugeren, og derfor kan have en afgørende indflydelse på forbrugerens beslutning om at vælge den ene eller den anden af disse opholdstyper.

56 Det må ganske vist konstateres, at de nationale myndigheders klassificering af et etablissement i princippet kan give gennemsnitsforbruger en garanti med hensyn til niveauet, omfanget og kvaliteten af de tjenesteydelser, der vil blive leveret til forbrugeren under vedkommendes ophold på et hotel eller et lignende etablissement. Det kan dog ikke udelukkes, at andre oplysninger, som er lettere tilgængelige og sandsynligvis opdateres regelmæssigt, såsom vurderinger, fotos og kommentarer fra andre kunder på online bookingplatforme som dem, Valentina Heights bruger, også kan have en afgørende indflydelse på gennemsnitsforbrugerens valg, eller endda en mere afgørende indflydelse end selve klassifikationen. Det er imidlertid en efterprøvelse, som det i givet fald påhviler den forelæggende ret at foretage (dom af 27.2.2014, Pro Med Logistik og Pongratz, C-454/12 og C-455/12, EU:C:2014:111, præmis 59), hvis den efter en analyse på baggrund af den nationale lovgivning og de faktiske omstændigheder, som den skal tage stilling til, måtte finde, at ophold i et klassificeret etablissement kan udgøre et konkret og specifikt aspekt af »ophold på hoteller og lignende etablissementer« som omhandlet i bilag III, nr. 12), til momsdirektivet.

57 I denne henseende bemærkes ligeledes, at de to betingelser, der er nævnt i denne doms præmis 44, og som muligheden for at foretage en selektiv anvendelse af den nedsatte momssats er underlagt, har til formål at sikre, at medlemsstaterne kun gør brug af denne mulighed på betingelser, der bl.a. sikrer, at enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug hindres (jf. i denne retning dom af 27.2.2014, Pro Med Logistik og Pongratz, C-454/12 og C-455/12, EU:C:2014:111, præmis 45 og den deri nævnte retspraksis).

58 I forbindelse med den efterprøvelse, som den forelæggende ret i givet fald skal foretage, kan den tage hensyn til den omstændighed, at Valentina Heights i det foreliggende tilfælde synes at have udøvet sin virksomhed på den samme stabile måde, både da selskabet var i besiddelse af en – i givet fald foreløbig – klassificeringsattest, og da det ikke var i besiddelse heraf. Det fremgår desuden af forelæggelsesafgørelsen, at i den periode, der blev kontrolleret af områdedirektoratet ved det nationale agentur for offentlige indtægter, hvilket omfatter en periode på næsten et år, hvor dette selskab ikke havde en klassificeringsattest, blev indtægterne fra det nævnte selskabs

virksomhed bogført ved hjælp af elektroniske kasseapparater, der var tilsluttet skattemyndighederne. Der er således ikke tale om et etablerment, som aldrig har opfyldt betingelserne for at blive klassificeret, og som udøver virksomhed uden for denne myndigheds kontrol, men om et etablerment, hvis klassificeringsattest udløb, uden at den nye attest, der blev ansøgt om den 18. november 2016, dvs. mere end to år før udløbet af den tidligere attest, blev udstedt, og det forholder sig således, uanset spørgsmålet om, hvorvidt forsinkelsen med udstedelsen af denne nye attest skyldtes ministeriet for turismes passivitet eller den omstændighed, at de dokumenter, som selskabet havde fremlagt, var ufuldstændige.

59 Hvad endelig angår den omstændighed, at den midlertidigt manglende klassificering er i strid med lov om turisme, skal det bemærkes, at princippet om afgiftsneutralitet ifølge fast retspraksis er til hinder for, at der ved opkrævning af moms foretages en generel sondring mellem lovlige og ulovlige transaktioner (dom af 27.4.2023, Fluvius Antwerpen, C-677/21, EU:C:2023:348, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).

60 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal de forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 98, stk. 2, sammenholdt med bilag III, nr. 12), til dette direktiv, skal fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for en national lovgivning, hvorefter den nedsatte momssats for ophold på hoteller og lignende etablermenter undergives et krav om, at et sådant etablerment har en klassificeringsattest eller en foreløbig klassificeringsattest, for så vidt som denne lovgivning ikke begrænser anvendelsen af den nedsatte momssats til konkrete og specifikke aspekter af kategorien ydelser vedrørende ophold på hoteller og lignende etablermenter eller, såfremt den begrænser denne anvendelse til sådanne konkrete og specifikke aspekter, ikke overholder princippet om afgiftsneutralitet.

Sagsomkostninger

61 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Syvende Afdeling) for ret:

Artikel 98, stk. 2, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, sammenholdt med bilag III, nr. 12), til dette direktiv,

skal fortolkes således, at

bestemmelsen er til hinder for en national lovgivning, hvorefter den nedsatte merværdiafgiftssats (moms) for ophold på hoteller og lignende etablermenter undergives et krav om, at et sådant etablerment har en klassificeringsattest eller en foreløbig klassificeringsattest, for så vidt som denne lovgivning ikke begrænser anvendelsen af den nedsatte momssats til konkrete og specifikke aspekter af kategorien ydelser vedrørende ophold på hoteller og lignende etablermenter eller, såfremt den begrænser denne anvendelse til sådanne konkrete og specifikke aspekter, ikke overholder princippet om afgiftsneutralitet.

Underskrifter

* Processprog: bulgarsk.