

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (seitsemäs jaosto)

8 päivänä helmikuuta 2024 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 98 artikla – Jäsenvaltioiden mahdollisuus soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa tiettyihin tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin – Liitteessä III oleva 12 kohta – Hotelleissa ja vastaavissa laitoksissa tarjottavaan majoitukseen sovellettava alennettu arvonlisäverokanta – Tämän verokannan soveltaminen ainoastaan majoitusliikkeisiin, joilla on luokitustodistus – Verotuksen neutraalisuuden periaate

Asiassa C-733/22,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Varhoven administrativen sad (ylin hallintotuomioistuin, Bulgaria) on esittänyt 18.11.2022 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 29.11.2022, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

vastaan

"Valentina Heights" EOOD,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (seitsemäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja F. Biltgen sekä tuomarit N. Wahl ja M. L. Arastey Sahún (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: M. Szpunar,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, edustajanaan E. Pavlova,

– "Valentina Heights" EOOD, edustajanaan D. D. Dimitrova, advokat,

– Euroopan komissio, asiamiehinnään A. Armenia ja D. Drambozova,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 98 artiklan 2 kohdan ja liitteessä III olevan 12 kohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (kansalliseen keskusverohallintoon kuuluvan muutoksenhausta ja käytännöistä verotus- ja sosiaaliturva-asioissa Sofiassa vastaavan osaston johtaja, jäljempänä Direktor) ja "Valentina Heights" EOOD ja jossa on kyse alennetun arvonlisäverokannan soveltamisesta kyseisen yhtiön toimintaan aikana, jolloin yhtiöllä ei ollut luokitustodistusta ylläpitämälleen majoitusliikkeelle.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 96 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltioiden on sovellettava yleistä arvonlisäverokantaa, joka kunkin jäsenvaltion on vahvistettava prosenttiosuudeksi veron perusteesta, ja sen on oltava sama sekä tavaroiden luovutuksille että palvelujen suorituksille."

4 Kyseisen direktiivin 98 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

"1. Jäsenvaltiot voivat soveltaa joko yhtä tai kahta alennettua verokantaa.

2. Alennettuja verokantoja saa soveltaa ainoastaan liitteessä III tarkoitettuihin ryhmiin kuuluvien tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin.

— —"

5 Mainitun direktiivin 135 artiklan sanamuoto on seuraava:

"1. Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

— —

l) kiinteän omaisuuden vuokraus.

2. Edellä 1 kohdan I alakohdassa säädettyä vapautusta ei sovelleta seuraaviin liiketoimiin:

a) hotellialalla tai vastaavalla alalla harjoitettava kyseisen jäsenvaltion lainsäädännössä määriteltä majoitustoiminta, mukaan lukien leirintätarkoitukseen varustetuilla alueilla tapahtuva majoitustoiminta;

— —"

6 Arvonlisäverodirektiivin liite III sisältää luettelon tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista, joihin voidaan soveltaa kyseisen direktiivin 98 artiklassa tarkoitettuja alennettuja arvonlisäverokantoja. Kyseisen liitteen 12 kohdassa mainitaan seuraavat palvelut:

"hotelleissa tai vastaavissa laitoksissa tarjottava majoitus, mukaan lukien lomamajoitus sekä

paikkojen vuokraus leirintäalueilla ja asuntovaunualueilla”.

Bulgarian oikeus

Arvonlisäverolaki

7 Arvonlisäverolain (zakon za danak varhu dobavenata stoynost; DV nro 63, 4.8.2006), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin (jäljempänä arvonlisäverolaki), 66 §:n sanamuoto on seuraava:

”(1) Verokanta on 20 prosenttia seuraavien luovutusten tai suoritusten osalta:

1. veronalaiset luovutukset, lukuun ottamatta luovutuksia, joiden osalta on nimenomaisesti mainittu, että niihin sovelletaan nollaverokantaa

– –

(2) – – Hotelleissa tai vastaavissa liikkeissä tarjottavaan majoitukseen, mukaan lukien lomamajoitus sekä paikkojen vuokraus leirintäalueilla ja asuntovaunualueilla, sovellettava verokanta on 9 prosenttia.

– –”

8 Arvonlisäverolain täydentävien säännösten 1 §:n 45 kohdassa säädetään, että tässä laissa ”majoituksella” tarkoitetaan ”matkailulain (zakon za turizma; DV nro 30, 26.3.2013) täydentävien säännösten [1 §:n] 69 kohdassa tarkoitettua matkailun peruspalvelua, lukuun ottamatta matkailun yleispalvelun tarjoamista”.

Arvonlisäverolain täytäntöönpanoasetus

9 Arvonlisäverolain täytäntöönpanoasetuksen (pravilnik za prilagane na zakona za danak varhu dobavenata stoynost; DV nro 76, 15.9.2006) 40 §:n, jonka otsikko on ”Majoitus hotelleissa”, 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Kun palvelun suorittaa henkilö, joka tarjoaa majoitusta matkailuliikkeissä, [arvonlisäverolain] 66 §:n 2 momentissa tarkoitettujen suoritusten osoittamiseksi tällä henkilöllä on oltava

1. jäljennös matkailijoiden saapumisrekisteristä

2. matkailuliikkeen luokitustodistus

3. lasku suorituksesta, paitsi jos tällaisen laskun laatiminen ei [arvonlisäverolain] 113 §:n 3 momentin mukaan ole pakollista.”

Matkailulaki

10 Matkailulain 111 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Bulgariassa hotelli- tai ravintolatoimintaa voidaan harjoittaa ainoastaan tämän lain nojalla luokitelluissa matkailuliikkeissä.

(2) – – Luokituksen tekevät [ministara na turizma (Bulgarian matkailuministeri)] ja kuntien kunnanjohtajat tai heidän valtuuttamansa virkamiehet tässä laissa yksilöityjen matkailuliiketyyppien ja ryhmien osalta.

— —”

11 Kyseisen lain 113 §:n 1 momentin sanamuoto on seuraava:

”Hotelli- tai ravintolatoimintaa voi harjoittaa henkilö,

— —

3. jolla on vaaditun ammatillisen ja kielellisen pätevyyden omaava henkilökunta ja johtohenkilöstön osalta heiltä edellytetty palvelusaika”.

12 Mainitun lain 114 §:n 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Hotelli- ja/tai ravintolatoimintaa matkailuliikkeissä harjoittavien henkilöiden — — on

1. tarjottava matkailupalveluja luokituksen saaneessa matkailuliikkeessä tai liikkeessä, jolle on annettu väliaikainen todistus luokitusmenettelyn aloittamisen vuoksi

2. tarjottava matkailupalveluja matkailuliikkeessä, joka vastaa sille annetun ryhmän vaatimuksia

— —”

13 Saman lain 133 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Majoitusliikkeiden ja niitä täydentävien ravintola- ja viihdeliikkeiden ryhmä — — määritetään noudattamalla pakollisia vähimmäisvaatimuksia, jotka koskevat rakentamista, kalustusta ja varustelua, palvelua, tarjottavia palvelusuorituksia sekä henkilökunnan ammatillista ja kielellistä pätevyyttä — —”

14 Matkailulain täydentävien säännösten 1 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Tässä laissa tarkoitetaan

— —

69. ’matkailun peruspalvelulla’ majoitusta, aterioita ja kuljetusta.

— —”

15 Matkailulain muuttamisesta ja täydentämisestä annetun lain siirtymä- ja loppusäännösten 121 §:n sanamuoto on seuraava:

”Ennen [matkailulain voimaantulopäivää] 26.3.2013 luokituksen saaneiden matkailuliikkeiden osalta luokitusasiakirjat on jätettävä vuonna 2019.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

16 Valentina Heights on Bulgarian oikeuden mukaan perustettu yhtiö, jonka toimialaan kuuluvat muun muassa matkailu-, ravintola- ja hotellitoiminta sekä matkojen järjestäminen. Se rekisteröitiin arvonlisäverolain mukaisesti 13.12.2016.

17 Kyseisessä yhtiössä tehtiin ajanjaksoa 13.12.2016–29.2.2020 koskeva verotarkastus. Tarkastuksessa todettiin, että mainittu yhtiö oli kyseisenä ajanjaksona ottanut vuokralle niin ikään Valentina Heights -nimisen lomahuoneistokeskuksen (jäljempänä kyseessä oleva lomakeskus), joka sijaitsi Banskon kaupungissa (Bulgaria) ja joka kuului yksityishenkilöille. Tähän keskukseen

kuuluvien yksityisten kiinteistöjen hallinnointia koskevien sopimusten mukaan kyseisten kiinteistöjen omistajat hyväksyivät sen, että Valentina Heights hallinnoi ja ylläpitää kyseisiä kiinteistöjä sekä vuokraa niitä omissa nimissään kolmansille. Kyseinen yhtiö harjoitti siis mainitulla ajanjaksolla majoitustoimintaa mainitussa keskuksessa. Tästä toiminnasta saadut tulot kirjattiin verohallintoon yhteydessä oleviin sähköisiin kassakoneisiin pankkijärjestelmän kautta. Yhtiö sovelsi suoritettuihin liiketoimiin arvonlisäveroa 9 prosentin verokannalla.

18 Valentina Heights esitti Banskon kunnan kunnanjohtajan 15.2.2013 antaman todistuksen, jossa kyseinen lomakeskus oli luokiteltu majataloksi, jossa on 9 huonetta ja 19 vuodepaikkaa.

19 Kyseinen yhtiö jätti 18.11.2016 ministerstvo na turizma (matkailuministeriö, Bulgaria) hakemuksen kyseisen keskuksen luokitteluksi ”kolmen tähden” ryhmään ja ilmoitti keskuksessa olevan 23 huonetta ja 46 vuodepaikkaa.

20 Banskon kunnan kunnanjohtaja peruutti 7.3.2019 tekemällään päätöksellä edellä mainitulla todistuksella myönnetyn luokituksen majataloksi.

21 Valentina Heights jätti 27.9.2019 matkailuministeriölle hakemuksen kyseessä olevaan lomakeskukseen kuuluvan välipalabaarin luokitteluksi ”kahden tähden” ryhmään.

22 Kyseinen yhtiö täydensi 22.7., 1.10. ja 16.10.2019 sekä 16.9. ja 18.9.2020 tämän tuomion 19 ja 21 kohdassa tarkoitettuihin luokituspyyntöihin liitettyjä asiakirjoja.

23 Zamestnik-ministara na turizma (apulaismatkailuministeri, Bulgaria) aloitti 21.9.2020 tekemällään päätöksellä menettelyn näiden matkailuliikkeiden luokitusta varten ja antoi kyseessä olevalle lomakeskukselle ja siihen kuuluvalla välipalabaarille väliaikaiset todistukset, jotka olivat voimassa 21.1.2021 saakka.

24 Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihoditen (kansallisen verohallinnon aluehallinto, Bulgaria) veronkannosta vastaavat viranomaiset tekivät 4.12.2020 maaliskuun 2019 ja kesäkuun 2019 sekä elokuun 2019 ja helmikuun 2020 välisiltä verokausilta ilmoitettua arvonlisäveroa koskevan jälkiverotuspäätöksen, joka vahvistettiin Direktorin 22.2.2021 tekemällä päätöksellä.

25 Jälkiverotuspäätöksessä todettiin, että Valentina Heightsilla oli tämän tuomion 18 kohdassa tarkoitettu todistus ajanjaksolta 15.2.2013–7.3.2019. Täten todettiin, että viimeksi mainitun päivämäärän jälkeen kyseisellä yhtiöllä ei ollut kyseessä olevaa lomakeskusta koskevaa luokitustodistusta ja että se oli näin ollen virheellisesti maininnut 9 prosentin arvonlisäveron mainitun ajankohdan jälkeen laatimissaan laskuissa. Mainittu yhtiö ei näin ollen ollut noudattanut arvonlisäverolain täytäntöönpanoasetuksen 40 §:n 1 momentin 2 kohtaa, jossa säädetään, että osoittaakseen, että kyse on palveluista, joihin sovelletaan alennettua 9 prosentin arvonlisäverokantaa, nämä palvelut suorittavalla henkilöllä on oltava muun muassa tällainen todistus. Tästä syystä laskettiin arvonlisäveron lisäys arvonlisäverolain 66 §:n 1 momentin mukaisesti, jotta Valentina Heightsin ilman luokitustodistusta suorittamista palveluista kannettaisiin yleinen 20 prosentin verokannan mukainen arvonlisävero.

26 Administrativen sad Blagoevgrad (Blagoevgradin hallintotuomioistuin, Bulgaria) hyväksyi 6.12.2021 antamallaan tuomiolla Valentina Heightsin mainitusta jälkiverotuspäätöksestä nostaman kanteen. Kyseinen tuomioistuin totesi, että kyseinen yhtiö oli toteuttanut kaikki tarvittavat toimet saadakseen luokitustodistuksen, koska se oli jättänyt tämän tuomion 19 ja 21 kohdassa tarkoitettujen hakemukset vuonna 2016 ja vuonna 2019 mutta matkailuministeriö ei ollut antanut haettuja luokitustodistuksia ajoissa, vaan se oli myöntänyt väliaikaiset todistukset vasta 23.9.2020. Kyseinen tuomioistuin katsoi näin ollen, että erityisesti 22.10.1998 annettuun tuomioon Madgett ja

Baldwin (C-308/96 ja C-94/97, EU:C:1998:496) perustuvan oikeuskäytännön mukaisesti matkailupalvelujen erityisverotusjärjestelmää oli sovellettava harjoitetun toiminnan luonteen eikä erityislaissa, tässä tapauksessa matkailulaissa, säädetyin rekisteröinnin perusteella.

27 Direktor teki kyseisestä tuomiosta kassaatiovalituksen Varhoven administrativen sadiin (ylin hallintotuomioistuin, Bulgaria) eli ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen ja väitti, että palvelujen tarjoamista matkailuliikkeissä, joilla ei ole luokitustodistusta tai väliaikaista todistusta, ei ole pidettävä arvonlisäverolain 66 §:n 2 momentissa tarkoitettuna majoituksena eikä siihen voida soveltaa alennettua verokantaa.

28 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin muistuttaa tästä, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ja muun muassa 6.5.2010 annetusta tuomiosta komissio v. Ranska (C-94/09, EU:C:2010:253, 28 kohta) seuraa, että kun jäsenvaltio päättää käyttää arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädettyä mahdollisuutta soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa tämän direktiivin liitteessä III tarkoitettuun palvelujen ryhmään, sillä on, kunhan se noudattaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta, mahdollisuus rajoittaa alennetun arvonlisäverokannan soveltaminen tähän ryhmään liittyviin konkreettisiin ja erityisiin osatekijöihin.

29 Kyseinen tuomioistuin toteaa lisäksi, ettei arvonlisäverodirektiivissä määritellä kyseisen direktiivin liitteessä III olevassa 12 kohdassa tarkoitettua käsitettä ”hotelleissa tai vastaavissa laitoksissa tarjottava majoitus”.

30 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa, että arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdassa sitä vastoin säädetään, että kiinteän omaisuuden vuokrausta koskevan verovapautuksen ulkopuolelle jää ”hotellialalla tai vastaavalla alalla harjoitettava kyseisen jäsenvaltion lainsäädännössä määritelty majoitustoiminta”. Kyseisen tuomioistuimen mukaan tästä seuraa, että majoitustoiminnan on oltava jäsenvaltioiden lainsäädäntöön sisältyvien määritelmien mukaista. Arvonlisäverolain täydentävien säännösten 1 §:n 45 kohdassa määritellään majoituksen käsite viittaamalla matkailulakiin.

31 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii täten, voidaanko sen, että Bulgarian oikeudessa asetetaan hotelleissa ja vastaavissa liikkeissä tarjottavalle majoitukselle sen luokitusta koskevia vaatimuksia, katsoa rajoittavan alennetun verokannan soveltamisen konkreettisiin ja erityisiin osatekijöihin unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitettulla tavalla, vai pitäisikö tällaisen majoituksen arvonlisäverotuksessa soveltaa alennettua verokantaa harjoitetun toiminnan luonteen eikä matkailulaissa edellytetyn luokituksen perusteella.

32 Varhoven administrativen sad on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 98 artiklan 2 kohtaa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin liitteessä III olevan 12 kohdan kanssa, tulkittava siten, että kyseisessä säännöksessä säädettyä alennettua arvonlisäverokantaa, joka koskee majoitusta hotelleissa ja vastaavissa laitoksissa, voidaan soveltaa silloin, kun näitä laitoksia ei ole luokiteltu jäsenvaltion, jossa ennakkoratkaisua pyytänyt [tuomioistuin] sijaitsee, kansallisen lainsäädännön mukaisesti johonkin ryhmään?

2) Jos tähän kysymykseen vastataan kieltävästi, onko [arvonlisäverodirektiivin] 98 artiklan 2 kohtaa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin liitteessä III olevan 12 kohdan kanssa, tulkittava siten, että siinä sallitaan alennetun verokannan valikoiva soveltaminen tiettyyn palvelujen ryhmään liittyviin konkreettisiin ja erityisiin osatekijöihin, kun edellytyksenä on, että majoitusta hotelleissa ja vastaavissa laitoksissa voidaan tarjota ainoastaan majoitusliikkeissä, jotka on luokiteltu jäsenvaltion, jossa ennakkoratkaisua pyytänyt [tuomioistuin] sijaitsee, kansallisen lainsäädännön mukaisesti johonkin ryhmään tai joille on annettu väliaikainen todistus luokitusmenettelyn

aloittamisen vuoksi?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

33 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelelee kysymyksillään, joita on tarkasteltava yhdessä, pääasiallisesti, onko arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 2 kohtaa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin liitteessä III olevan 12 kohdan kanssa, tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan alennetun arvonlisäverokannan soveltaminen majoitukseen hotelleissa tai vastaavissa liikkeissä edellyttää, että tällaisella liikkeellä on luokitustodistus tai väliaikainen luokitustodistus.

34 Arvonlisäverodirektiivin 96 artiklan mukaan kunkin jäsenvaltion on sovellettava samaa yleistä arvonlisäverokantaa tavaroiden luovutuksille ja palvelujen suorituksille.

35 Tästä periaatteesta poiketen kyseisen direktiivin 98 artiklassa säädetään alennettujen arvonlisäverokantojen soveltamismahdollisuudesta. Mainitun direktiivin liitteessä III luetellaan tätä varten tyhjentävästi ne tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten ryhmät, joihin alennettuja verokantoja voidaan soveltaa.

36 Etenkin arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 12 kohdan mukaan jäsenvaltiot saavat soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa ”hotelleissa tai vastaavissa laitoksissa tarjottava[an] majoitu[kseen], mukaan lukien lomamajoitus sekä paikkojen vuokraus leirintäalueilla ja asuntovaunualueilla”.

37 Arvonlisäverodirektiiviin ei sisälly liitteessä III olevassa 12 kohdassa olevan käsitteen ”hotelleissa tai vastaavissa laitoksissa tarjottava majoitus” määritelmää.

38 Arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdassa säädetään kuitenkin, että kyseisen direktiivin 135 artiklan 1 kohdan I alakohdassa säädetyn kiinteän omaisuuden vuokrausta koskevan arvonlisäverovapautuksen ulkopuolelle jää ”hotellialalla tai vastaavalla alalla harjoitettava kyseisen jäsenvaltion lainsäädännössä määritelty majoitustoiminta, mukaan lukien leirintätarkoitukseen varustetuilla alueilla tapahtuva majoitustoiminta”.

39 Tässä yhteydessä on todettava, että arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 12 kohdan sanamuoto vastaa olennaisilta osin kyseisen direktiivin 135 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdan sanamuotoa.

40 Kuten viimeksi mainitussa säännöksessä täsmennetään, hotellialalla harjoitettavalla majoitustoiminnalla tarkoitetaan ”jäsenvaltioiden lainsäädännössä määritelty[ä] majoitustoiminta[a]”. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa, että Bulgarian oikeudessa majoituksen käsite määritellään viittaamalla matkailulakiin, jonka mukaan majoitusliikkeillä on oltava luokitustodistus tai väliaikainen luokitustodistus.

41 Unionin tuomioistuin on jo todennut, että jäsenvaltioilla on harkintavaltaa sen määrittelemisessä, mikä on sellaista majoitustoimintaa, joka on kyseisen 135 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdan mukaisesti verollista kiinteän omaisuuden vuokrauksen verovapaudesta säädetyn poikkeuksen mukaisesti. Jäsenvaltioiden on siis säännöstä täytäntöön pannessaan otettava käyttöön arviointiperusteet, joiden ne katsovat soveltuvan verotettavan toiminnan sekä sellaisen toiminnan, jota ei veroteta, erottamiseksi toisistaan (ks. vastaavasti tuomio 16.12.2010, MacDonald Resorts, C-270/09, EU:C:2010:780, 50 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

42 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyyntöä ilmenee tältä osin, että veroviranomaiset katsoivat tämän tuomion 25 kohdassa mainitussa jälkiverotuspäätöksessä, että ajanjaksona, jolloin Valentina Heightsilla ei ollut luokitustodistusta, kyseisen yhtiön suorittamista palveluista olisi pitänyt laskuttaa yleisen arvonlisäverokannan eli 20 prosentin mukainen vero eikä alennetun verokannan eli 9 prosentin mukaista veroa. On siis todettava, että vaikka nämä palvelut suoritettiin liikkeessä, jolla ei ollut matkailulain mukaista luokitusta, kyseiset veroviranomaiset pitivät niitä hotellialalla toteutettuna majoitustoimintana. Jos näin ei olisi, mainitut palvelut olisivat nimittäin vapautettuja arvonlisäverosta arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan I alakohdan mukaisesti.

43 Seuraavaksi sen kysymyksen osalta, voivatko jäsenvaltiot asettaa alennetun arvonlisäverokannan soveltamisen edellytykseksi sen, että asianomaisilla liikkeillä on luokitustodistus tai väliaikainen luokitustodistus, on muistutettava, että – kuten arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan sanamuodosta ilmenee – yhden tai kahden alennetun verokannan soveltaminen ei ole pakollista. Se on jäsenvaltioille annettu mahdollisuus poiketa yleisen verokannan soveltamista koskevasta periaatteesta (tuomio 9.3.2017, Oxycure Belgium, C?573/15, EU:C:2017:189, 25 kohta). Jäsenvaltiot voivat näin ollen lähtökohtaisesti päättää soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa tiettyihin arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevassa 12 kohdassa tarkoitettuihin majoituspalveluihin ja samalla soveltaa yleistä arvonlisäverokantaa muihin tällaisiin palveluihin (ks. vastaavasti tuomio 27.6.2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie ym., C?597/17, EU:C:2019:544, 45 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

44 Jäsenvaltioille tunnustettua mahdollisuutta soveltaa valikoivasti alennettua arvonlisäverokantaa voidaan käyttää sillä edellytyksellä, että kaksi edellytystä täyttyy, eli yhtäältä kyseisestä palvelujen ryhmästä erotetaan alennetun verokannan soveltamiseksi vain konkreettisia ja erityisiä osatekijöitä, ja toisaalta on noudatettava verotuksen neutraalisuuden periaatetta (tuomio 27.2.2014, Pro Med Logistik ja Pongratz, C?454/12 ja C?455/12, EU:C:2014:111, 45 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

45 Ensinnäkin sen määrittämiseksi, onko majoitus luokituksen saaneissa majoitusliikkeissä hoteleissa ja vastaavissa laitoksissa tarjottavaa majoitusta koskevan ryhmän konkreettinen ja erityinen osatekijä, on tutkittava, onko kyseessä palvelu, joka voidaan sellaisenaan yksilöidä tämän ryhmän muista palveluista erilliseksi palveluksi (ks. vastaavasti tuomio 27.2.2014, Pro Med Logistik ja Pongratz, C?454/12 ja C?455/12, EU:C:2014:111, 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

46 Euroopan komissio väittää kirjallisissa huomautuksissaan, että näin on nyt käsiteltävässä asiassa, kun otetaan huomioon Bulgariassa matkailuliikkeiden luokitusta varten säädetyt erityiset oikeussäännöt, joissa matkailuliikkeille asetetaan useita velvoitteita. Se mainitsee muun muassa matkailulain 113 §:n 1 momentin 3 kohdan, jossa säädetään velvollisuudesta hankkia henkilökunta, jolla on vaadittu ammatillinen ja kielellinen pätevyys, sekä johtohenkilöstöltä vaaditusta palvelusajasta, ja kyseisen lain 133 §:n 1 momentin, jossa säädetään, että majoitusliikkeiden ryhmä määritetään noudattamalla alan pakollisia vähimmäisvaatimuksia, jotka koskevat muun muassa rakentamista, kalustusta ja varustelua sekä tarjottavia palveluja.

47 Näiden velvoitteiden osalta komissio viittaa 27.2.2014 annettuun tuomioon Pro Med Logistik ja Pongratz (C?454/12 ja C?455/12, EU:C:2014:111), joka koski kysymystä siitä, oliko henkilöiden kuljettaminen taksilla lähiliikenteessä yritysten tarjoamaan henkilöiden ja heidän mukanaan kuljettamiensa matkatavaroiden kuljetuspalveluun liittyvä konkreettinen ja erityinen osatekijä, ja jossa unionin tuomioistuin totesi, että taksirytyksiin sovellettavat oikeussäännöt olivat paljon rajoittavampia kuin ne, joita sovelletaan yrityksiin, jotka vuokraavat autoja kuljettajineen.

48 Nyt käsiteltävässä asiassa vaikuttaa siltä – toisin kuin edellisessä kohdassa mainittuun tuomioon johtaneen asian ominaispiirteiden osalta –, että kansallisista oikeussäännöistä, sellaisena kuin ne ilmenevät paitsi ennakkoratkaisupyyntöissä annetuista tiedoista myös toisen ennakkoratkaisukysymyksen sanamuodosta, ilmenee, että Bulgariassa kaikki majoitusliikkeet on luokiteltava matkailulain nojalla eivätkä ne voi ilman tällaista luokitusta laillisesti harjoittaa toimintaansa. Jos näin on – mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava –, majoitus luokittelemattomissa liikkeissä ei ole arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevassa 12 kohdassa tarkoitettuun ryhmään kuuluva toisentyyppinen palvelu vaan kansallisen säännösten vastainen majoitus.

49 Tällaisten kansallisten oikeussääntöjen noudattamatta jättäminen voisi mahdollisesti johtaa kansallisen säännösten mukaisesti muun muassa hallinnollisiin seuraamuksiin.

50 Tällaisessa tilanteessa yleisen arvonlisäverokannan soveltaminen luokittelemattomissa liikkeissä tapahtuvaan majoitukseen ei sen sijaan voi olla perusteltua, koska Bulgariassa kaiken arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevassa 12 kohdassa tarkoitetun ”hotelleissa tai vastaavissa laitoksissa tarjottavan majoituksen” on lähtökohtaisesti oltava majoitusta luokituksen saaneissa liikkeissä, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on kuitenkin vielä tarkistettava. Näin ollen tällainen majoitus luokituksen saaneissa liikkeissä ei voi olla kyseisessä 12 kohdassa tarkoitettuun ryhmään liittyvä konkreettinen ja erityinen osatekijä, joka voidaan yksilöidä erilliseksi palveluksi suhteessa muihin kyseiseen ryhmään kuuluviin palveluihin, jotka käsittävät majoituksen tarjoamisen luokittelemattomissa liikkeissä, koska tällaiset palvelut eivät ole sallittuja kansallisessa säännöstössä.

51 Toisin sanoen siltä osin kuin Bulgarian säännöstössä säädetty luokitusvelvollisuus koskee kaikkea kyseisen direktiivin liitteessä III olevassa 12 kohdassa tarkoitettua ”hotelleissa tai vastaavissa laitoksissa tarjottavaa majoitusta”, kyseisen säännösten ei voida katsoa rajoittavan alennetun arvonlisäverokannan soveltamista tämän palvelujen ryhmän konkreettisiin ja erityisiin osatekijöihin (ks. vastaavasti tuomio 22.9.2022, The Escape Center, C-330/21, EU:C:2022:719, 38 kohta), koska se kattaa kaikki mainittuun ryhmään kuuluvat palvelut.

52 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on kansallisen säännösten ja sille esitettyjen tosiasiallisten olosuhteiden valossa varmistaa, voiko majoitus luokituksen saaneissa liikkeissä olla samaan ryhmään liittyvä konkreettinen ja erityinen osatekijä (ks. vastaavasti tuomio 27.2.2014, Pro Med Logistik ja Pongratz, C-454/12 ja C-455/12, EU:C:2014:111, 51 kohta).

53 Jos ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin päätyy katsomaan, että näin on, sen on toiseksi tarkistettava, loukataanko verotuksen neutraalisuuden periaatetta sillä, että alennettua arvonlisäverokantaa sovelletaan valikoivasti ainoastaan majoitusliikkeisiin, joilla on matkailulain mukainen luokitus.

54 Tämän periaatteen vastaista on se, että samankaltaisia ja siis keskenään kilpailevia tavaroita tai palveluja kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla. Sen määrittämiseksi, ovatko tavarat tai palvelut keskenään samankaltaisia, on otettava ensisijaisesti huomioon keskivertokuluttajan näkökulma. Tavarat tai palvelut ovat samankaltaisia, jos niillä on toisiaan vastaavia ominaisuuksia ja ne vastaavat kuluttajien samoihin tarpeisiin, kun tätä arvioidaan sen perusteella, missä määrin eri tavaroiden tai eri palvelujen käyttötavat ovat toisiinsa rinnastettavissa, ja jos tavaroiden tai palveluiden väliset eroavaisuudet eivät vaikuta merkittävästi keskivertokuluttajan päätökseen käyttää jompaakumpaa näistä tavaroista tai palveluista (tuomio 27.6.2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie ym., C-597/17, EU:C:2019:544, 47 ja 48 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

55 Jos näin ollen majoitusta luokituksen saaneessa liikkeessä olisi pidettävä sellaisena palvelun suorituksena, joka voidaan sellaisenaan yksilöidä erilliseksi palveluksi suhteessa majoitukseen luokittelemattomassa liikkeessä, on tutkittava, voiko luokitustodistuksen saaminen johtaa keskivertokuluttajan näkökulmasta eroon luokituksen saaneiden liikkeiden ja luokittelemattomien liikkeiden välillä, koska kumpikin niistä on omiaan vastaamaan kyseisen kuluttajan eri tarpeisiin, ja niillä voi näin ollen olla ratkaiseva vaikutus kuluttajan päätökseen valita jompikumpi näistä majoitusmuodoista.

56 On tosin todettava, että se, että kansalliset viranomaiset antavat liikkeelle luokituksen, on lähtökohtaisesti omiaan antamaan keskivertokuluttajan silmissä takeen niiden palvelujen tasosta, laajuudesta ja laadusta, joita hänelle tarjotaan hänen oleskellessaan hotellissa tai vastaavassa liikkeessä. Ei kuitenkaan voida sulkea pois sitä, että myös muilla tiedoilla, jotka ovat helpommin saatavilla ja joita todennäköisesti päivitetään säännöllisesti, kuten muiden asiakkaiden Valentina Heightsin käyttämien kaltaisille verkossa toimiville varaussalustoille jättämillä arvosteluilla, valokuvilla ja kommentteilla, voi olla keskivertokuluttajan valintaan ratkaiseva vaikutus tai jopa ratkaisevampi vaikutus kuin itse luokituksella. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on kuitenkin tarvittaessa tehtävä tämä tarkistus (tuomio 27.2.2014, Pro Med Logistik ja Pongratz, C?454/12 ja C?455/12, EU:C:2014:111, 59 kohta), jos se katsoo asiaa arvioituaan, että kansallisen säännösten ja sille esitettyjen tosiasiallisten olosuhteiden valossa majoitus luokituksen saaneessa liikkeessä voi muodostaa arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevassa 12 kohdassa tarkoitetun "hotelleissa tai vastaavissa laitoksissa tarjottavaan majoitukseen" liittyvän konkreettisen ja erityisen osatekijän.

57 Tältä osin on myös todettava, että tämän tuomion 44 kohdassa mainituilla kahdella edellytyksellä, joiden täyttyessä alennettua arvonlisäverokantaa voidaan soveltaa valikoivasti, pyritään takaamaan, että jäsenvaltiot käyttävät tätä mahdollisuutta vain siten, että varmistetaan muun muassa kaikenlaisten petosten, verojen kiertämisen ja väärinkäytösten estäminen (ks. vastaavasti tuomio 27.2.2014, Pro Med Logistik ja Pongratz, C?454/12 ja C?455/12, EU:C:2014:111, 45 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

58 Niiden tarkistusten yhteydessä, jotka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on mahdollisesti suoritettava, se voisi ottaa huomioon sen, että Valentina Heights näyttää käsiteltävässä asiassa harjoittaneen samaa toimintaa pysyväluonteisesti sekä silloin, kun sillä oli luokitustodistus, vaikkakin väliaikainen sellainen, että silloin, kun sillä ei sitä ollut. Ennakkoratkaisupyyntöä ilmenee lisäksi, että kansallisen verohallinnon aluehallintoviranomaisen tarkastamana ajanjaksona, joka käsittää lähes vuoden pituisen ajanjakson, jonka aikana kyseisellä yhtiöllä ei ollut luokitustodistusta, mainitun yhtiön toiminnasta saadut tulot kirjattiin verohallintoon yhteydessä oleviin sähköisiin kassakoneisiin. Kyse ei siis ole liikkeestä, joka ei olisi koskaan täyttänyt luokituksen edellytyksiä ja joka toimisi kyseisen viranomaisen valvonnan ulottumattomissa, vaan liikkeestä, jonka luokitustodistuksen voimassaolo oli päättynyt ilman, että 18.11.2016 eli yli kaksi vuotta ennen aikaisemman todistuksen voimassaolon päättymistä haettua uutta todistusta olisi annettu, ja näin on riippumatta siitä, johtuiko tämän uuden todistuksen antamisen viivästyminen matkailuministeriön toimimattomuudesta vai siitä, että kyseisen yhtiön esittämät asiakirjat olivat epätäydellisiä.

59 Lopuksi siitä, että luokituksen väliaikainen puuttuminen olisi matkailulain vastaista, on muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verotuksen neutraalisuuden periaate estää tekemästä arvonlisäveron kantamisessa yleisesti eroa laillisten ja lainvastaisten liiketoimien välillä (tuomio 27.4.2023, Fluvius Antwerpen, C?677/21, EU:C:2023:348, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

60 Kaiken edellä esitetyn perusteella esitettyihin kysymyksiin on vastattava, että

arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 2 kohtaa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin liitteessä III olevan 12 kohdan kanssa, on tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan alennetun arvonlisäverokannan soveltaminen majoitukseen hotelleissa tai vastaavissa liikkeissä edellyttää, että tällaisella liikkeellä on luokitustodistus tai väliaikainen luokitustodistus, siltä osin kuin kyseisessä säännöstössä ei rajoiteta alennetun arvonlisäverokannan soveltamista hotelleissa tai vastaavissa liikkeissä tarjottavien majoituspalvelujen ryhmään liittyviin konkreettisiin ja erityisiin osatekijöihin tai – siinä tapauksessa, että kyseisessä säännöstössä rajoitetaan tällainen soveltaminen tällaisiin konkreettisiin ja erityisiin osatekijöihin – siinä ei noudateta verotuksen neutraalisuuden periaatetta.

Oikeudenkäyntikulut

61 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (seitsemäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 98 artiklan 2 kohtaa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin liitteessä III olevan 12 kohdan kanssa,

on tulkittava siten, että

se on esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan alennetun arvonlisäverokannan soveltaminen majoitukseen hotelleissa tai vastaavissa liikkeissä edellyttää, että tällaisella liikkeellä on luokitustodistus tai väliaikainen luokitustodistus, siltä osin kuin kyseisessä säännöstössä ei rajoiteta alennetun arvonlisäverokannan soveltamista hotelleissa tai vastaavissa liikkeissä tarjottavien majoituspalvelujen ryhmään liittyviin konkreettisiin ja erityisiin osatekijöihin tai – siinä tapauksessa, että kyseisessä säännöstössä rajoitetaan tällainen soveltaminen tällaisiin konkreettisiin ja erityisiin osatekijöihin – siinä ei noudateta verotuksen neutraalisuuden periaatetta.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: bulgaria.