

Preliminär utgåva

DOMSTOLEN (sjunde avdelningen)

den 8 februari 2024 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 98 – Möjlighet för medlemsstaterna att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på vissa leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster – Punkt 12 i bilaga III – Reducerad mervärdesskattesats för logi som tillhandahålls av hotell och liknande anläggningar – Den reducerade skattesatsen gäller bara för anläggningar som tilldelats ett så kallat klassificeringsintyg – Principen om skatteneutralitet”

I mål C-733/22,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Varhoven administrativen sad (Högsta förvaltningsdomstolen, Bulgarien) genom beslut av den 18 november 2022, som inkom till EU-domstolen den 29 november 2022, i målet

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

mot

”Valentina Heights” EOOD,

meddelar

DOMSTOLEN (sjunde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden F. Biltgen samt domarna N. Wahl och M.L. Arastey Sahún (referent),

generaladvokat: M. Szpunar,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, genom E. Pavlova,
- ”Valentina Heights” EOOD, genom D.D. Dimitrova, advokat,
- Europeiska kommissionen, genom A. Armenia och D. Drambozova, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 98.2 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet), jämförd med punkt 12 i bilaga III till detta direktiv.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Direktor na Direksia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (chefen för enheten Överklagande och praxis i skatteärenden och socialförsäkringsärenden i Sofia vid den nationella skattemyndighetens centralförvaltning, Bulgarien) (nedan kallad Direktor) och "Valentina Heights" EOOD (nedan kallat Valentina Heights eller bolaget). Målet rör tillämpningen av den reducerade mervärdesskattesatsen på Valentina Heights verksamhet under en period då bolaget inte innehade ett så kallat klassificeringsintyg för den logianläggning som det driver.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 96 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

"Medlemsstaterna skall tillämpa en normalskattesats för mervärdesskatt, som skall fastställas av varje medlemsstat som en viss procentsats av beskattningsunderlaget och som skall vara densamma för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster."

4 I artikel 98.1 och 98.2 i direktivet föreskrivs följande:

"1. Medlemsstaterna får tillämpa en eller två reducerade skattesatser.

2. De reducerade skattesatserna får endast tillämpas på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster i de kategorier som anges i bilaga III.

..."

5 I artikel 135 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

"1. Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

...

l) Utarrendering och uthyrning av fast egendom.

2. Följande transaktioner skall inte omfattas av undantaget från skatteplikt i punkt 1 l:

a) Tillhandahållande av logi, såsom detta definieras i medlemsstaternas lagstiftning, inom hotellbranschen eller branscher med liknande funktion, däribland tillhandahållande av logi i semesterbyar eller på områden som iordningställts för användning som campingplatser.

..."

6 Bilaga III till mervärdesskattedirektivet innehåller en förteckning över leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster på vilka de reducerade mervärdesskattesatser som avses i

artikel 98 i detta direktiv får tillämpas. Punkt 12 i denna bilaga omfattar följande tjänster:

”Logi som tillhandahålls av hotell och liknande anläggningar, inbegripet tillhandahållandet av semesterlogi och uthyrning av campingplatser och platser för husvagnsparkering.”

Bulgarisk rätt

Mervärdesskattelagen

7 I artikel 66 i zakon za danak varhu dobavenata stoynost (mervärdesskattelagen) (DV nr 63 av den 4 augusti 2006), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad mervärdesskattelagen), anges följande:

”1) Skattesatsen ska vara 20 % för

1. beskattningsbara leveranser, med undantag för sådana som uttryckligen anges vara beskattningsbara enligt nollskattesatsen.

...

2) ... Skattesatsen ska vara 9 % för logi som tillhandahålls av hotell och liknande anläggningar, inbegripet tillhandahållandet av semesterlogi och uthyrning av campingplatser och platser för husvagnsparkering.

...”

8 I 1 § punkt 45 i tilläggsbestämmelserna till mervärdesskattelagen anges att med ”logi” i denna lag avses ”grundläggande turisttjänster i den mening som avses i punkt 69[.1] i tilläggsbestämmelserna till [zakon za turizma (turismlagen) (DV nr 30 av den 26 mars 2013)], med undantag för tillhandahållande av en allmän turisttjänst”.

Tillämpningsförfordningen till mervärdesskattelagen

9 Artikel 40 i pravilnik za prilagane na zakona za danak varhu dobavenata stoynost (tillämpningsförfordning till mervärdesskattelagen) (DV nr 76 av den 15 september 2006) har rubriken ”Logi som tillhandahålls av hotell”, och där anges följande i punkt 1:

”Den som tillhandahåller logi i en turistanläggning är, för att kunna visa att det är fråga om tillhandahållande av tjänster som avses i artikel 66.2 i [mervärdesskattelagen], skyldig att inneha följande handlingar:

1. En kopia av registret över ankomna turister.

2. Ett klassificeringsintyg utfärdat för den berörda turistanläggningen.

3. En faktura för det aktuella tillhandahållandet, såvida inte detta är undantaget från kravet på utfärdande av en faktura i artikel 113.3 i [mervärdesskattelagen].”

Turismlagen

10 Artikel 111 i turismlagen har följande lydelse:

”1) Hotell- och restaurangverksamhet i Bulgarien får endast bedrivas vid enligt denna lag klassificerade turistanläggningar.

2) ... Klassificeringen görs av [Ministara na turizma (ministern för turism, Bulgarien)] och borgmästarna i kommunerna, eller av dem bemyndigade tjänstemän, för de anläggningstyper och de kategorier som anges i denna lag.

...

11 I artikel 113.1 i turismlagen anges följande:

"Rätt att bedriva hotell- eller restaurangverksamhet tillkommer

...

3. den som har personal med erforderliga yrkesmässiga och språkliga kvalifikationer samt ledningspersonal med erforderlig erfarenhet."

12 I artikel 114.1 och 114.2 i turismlagen anges följande:

"Den som bedriver hotell- och/eller restaurangverksamhet vid en turistanläggning ... är skyldig att

1. tillhandahålla turisttjänster vid en klassificerad turistanläggning eller vid en anläggning till vilken ett tillfälligt klassificeringsintyg har utfärdats med anledning av att ett klassificeringsförfarande inletts,

2. tillhandahålla turisttjänster vid en turistanläggning som uppfyller gällande krav för den kategori som anläggningen placerats i ..."

13 I artikel 133.1 i turismlagen anges följande:

"Klassificeringen i kategori av logianläggningar och därtill hörande restaurang- och nöjesanläggningar ... ska göras på grundval av om anläggningarna uppfyller de obligatoriska minimikraven i fråga om konstruktion, inredning, utrustning och kundservice samt erbjudna tjänster och personalens yrkesmässiga och språkliga kvalifikationer ..."

14 I 1 § i tillägsbestämmelserna till turismlagen anges följande:

"I denna lag används följande begrepp och uttryck med de betydelser som här anges:

...

69. *Grundläggande turisttjänster*: logi, måltider och transport.

..."

15 I 121 § i övergångs- och slutbestämmelserna i lagen om ändring och komplettering av turismlagen anges följande:

"För turistanläggningar som klassificerats före den 26 mars 2013 [den dag då turismlagen trädde i kraft] ska klassificeringshandlingar inges år 2019."

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

16 Valentina Heights är ett bolag bildat enligt bulgarisk rätt som bland annat driver turistverksamhet, restaurangverksamhet, hotellverksamhet och researrangörsverksamhet. Bolaget mervärdesskatteregistrerades i enlighet med mervärdesskattelagen den 13 december 2016.

17 Den bulgariska skattemyndigheten genomförde en revision hos bolaget avseende perioden 13 december 2016–29 februari 2020. Vid denna revision framkom det att bolaget under denna period hade hyrt ett komplex med turistlägenheter, även det med namnet "Valentina Heights" (nedan kallat det aktuella turistkomplexet) i staden Bansko (Bulgarien). Turistkomplexet ägdes av privatpersoner. Enligt avtalen om förvaltning av de privatägda lägenheter som ingick i detta komplex gick ägarna med på att Valentina Heights skulle sköta förvaltningen och underhållet av deras lägenheter samt i deras namn hyra ut dem till tredje man. Under den period som revisionen avsåg bedrev bolaget således logiverksamhet i det aktuella turistkomplexet. Intäkterna från denna verksamhet bokfördes med hjälp av elektroniska kassaapparater som var anslutna till skattemyndigheten och via bank. Valentina Heights tog ut mervärdesskatt med 9 procent på de transaktioner som genomfördes vid anläggningen.

18 Bolaget inkom till skattemyndigheten med ett klassificeringsintyg för det aktuella turistkomplexet (pensionat med en kapacitet på 9 rum och 19 sängplatser) daterat den 15 februari 2013, vilket hade utfärdats av borgmästaren i Bansko kommun.

19 Den 18 november 2016 ansökte bolaget hos Ministerstvo na turizma (Ministeriet för turism, Bulgarien) om att komplexet skulle klassificeras i kategorin "tre stjärnor", med en deklarerad kapacitet på 23 rum och 46 sängplatser.

20 Genom beslut av den 7 mars 2019 drog borgmästaren i Bansko kommun tillbaka klassificeringsintyget för pensionatet av den 15 februari 2013.

21 Den 27 september 2019 ansökte Valentina Heights hos turismministeriet om att en snackbar som tillhörde turistkomplexet skulle klassificeras i kategorin "två stjärnor".

22 Den 22 juli, den 1 oktober och den 16 oktober 2019 samt den 16 och den 18 september 2020 kompletterade bolaget de handlingar som bifogats de ovan i punkterna 19 och 21 nämnda ansökningarna.

23 Genom beslut av den 21 september 2020 inledde Zamestnik-ministara na turizma (biträdande turismministern, Bulgarien) ett förfarande för klassificering av det aktuella turistkomplexet och den tillhörande snackbaren och utfärdade tillfälliga klassificeringsintyg för dessa turistanläggningar som var giltiga till och med den 21 januari 2021.

24 Den 4 december 2020 beslutade Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite (den nationella skattemyndighetens regionala avdelning, Bulgarien) om efterbeskattning avseende deklarerad mervärdesskatt för beskattningsperioderna mars 2019 och juni 2019 samt för beskattningsperioden augusti 2019–februari 2020. Beslutet om efterbeskattning fastställdes genom beslut av Direktor den 22 februari 2021.

25 I skälen till beslutet om efterbeskattning konstaterade skattemyndigheten att Valentina Heights under perioden 15 februari 2013–7 mars 2019 hade innehaft det ovan i punkt 18 angivna intyget. Vidare konstaterades att Valentina Heights, efter utgången av nämnda period, således hade saknat klassificeringsintyg för det aktuella turistkomplexet, vilket innebar att bolaget felaktigt hade angett en mervärdesskattesats på 9 procent på de fakturor som det hade utfärdat efter den 7 mars 2019. Enligt beslutsskälen hade bolaget därigenom underlåtit att uppfylla kraven i artikel 40.1 led 2 i tillämpningsförfordningen till mervärdesskattelagen, i vilken det anges att den som

tillhandahåller tjänsterna bland annat måste inneha ett klassificeringsintyg för att kunna visa att det är fråga om tjänster som omfattas av den reducerade mervärdesskattesatsen på 9 procent. Skattemyndigheten slog således fast att Valentina Heights var skyldigt att betala ytterligare mervärdesskatt. Detta skattetillägg beräknades enligt artikel 66.1 i mervärdesskattelagen, vilket innebar att den normala mervärdesskattesatsen på 20 procent tillämpades på de tjänster som bolaget hade tillhandahållit under den period då det inte innehaft något klassificeringsintyg.

26 Valentina Heights överklagade beslutet om efterbeskattning till Administrativen sad Blagoevgrad (Förvaltningsdomstolen i Blagoevgrad, Bulgarien), som genom dom av den 6 december 2021 biföll överklagandet. Nämnda domstol anförde i domskälen att Valentina Heights hade vidtagit alla nödvändiga åtgärder för att erhålla ett klassificeringsintyg, eftersom bolaget år 2016 respektive år 2019 hade lämnat in de ovan i punkterna 19 och 21 nämnda ansökningarna, men att ministeriet för turism inte i tid hade utfärdat de klassificeringsintyg som bolaget ansökt om. Ministeriet hade nämligen inte utfärdat tillfälliga intyg förrän den 23 september 2020. Förvaltningsdomstolen fann således, med hänvisning till EU-domstolens praxis, särskilt domen av den 22 oktober 1998, Madgett och Baldwin (C-308/96 och C-94/97, EU:C:1998:496), att den särskilda ordningen för beskattning av turisttjänster skulle tillämpas utifrån den aktuella verksamhetens art och inte utifrån en i speciallag (närmare bestämt turismlagen) reglerad registrering.

27 Direktör överklagade denna dom till den hänskjutande domstolen, Varhoven administrativen sad (Högsta förvaltningsdomstolen, Bulgarien), och gjorde gällande att tillhandahållande av tjänster vid turistanläggningar som inte innehar något klassificeringsintyg eller tillfälligt intyg inte ska anses utgöra logi i den mening som avses i artikel 66.2 i mervärdesskattelagen och inte heller ska omfattas av en reducerad skattesats.

28 Den hänskjutande domstolen har i detta avseende anført att det framgår av EU-domstolens praxis, särskilt domen av den 6 maj 2010, kommissionen/Frankrike (C-94/09, EU:C:2010:253, punkt 28), att när en medlemsstat har beslutat att utnyttja möjligheten enligt artikel 98.1 och 98.2 i mervärdesskattedirektivet att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på en tjänstekategori i bilaga III till detta direktiv, får medlemsstaten begränsa tillämpningen av den reducerade mervärdesskattesatsen till att gälla konkreta och specifika aspekter av denna tjänstekategori, under förutsättning att den iakttar principen om skatteneutralitet.

29 Den hänskjutande domstolen har vidare anført att mervärdesskattedirektivet inte innehåller någon definition av begreppet "logi som tillhandahålls av hotell och liknande anläggningar", i den mening som avses i punkt 12 i bilaga III till direktivet.

30 Den hänskjutande domstolen har påpekat att det däremot framgår av artikel 135.2 första stycket a i mervärdesskattedirektivet att undantaget för uthyrning och uthyrning av fast egendom inte omfattar "tillhandahållande av logi, såsom detta definieras i medlemsstaternas lagstiftning, inom hotellbranschen eller branscher med liknande funktion". Enligt den hänskjutande domstolen innebär detta att tillhandahållande av logi måste motsvara de definitioner av detta begrepp som finns i medlemsstaternas lagstiftning. I 1 § punkt 45 i tillägsbestämmelserna till mervärdesskattelagen definieras begreppet "logi" med hänvisning till turismlagen.

31 Den hänskjutande domstolen vill därför få klarhet i huruvida den omständigheten att det i bulgarisk rätt uppställs klassificeringskrav på logi som tillhandahålls av hotell och liknande anläggningar kan anses utgöra en sådan begränsning av tillämpningen av den reducerade skattesatsen till konkreta och specifika aspekter som avses i EU-domstolens praxis eller huruvida den reducerade mervärdesskattesatsen för sådan logi ska tillämpas utifrån den bedrivna verksamhetens art och inte utifrån den klassificering som krävs enligt turismlagen.

32 Det är mot denna bakgrund som Varhoven administrativen sad (Högsta förvaltningsdomstolen) har beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1) Ska artikel 98.2 i [mervärdesskattedirektivet], jämförd med punkt 12 i bilaga III till detta direktiv, tolkas på så sätt den i bestämmelsen angivna reducerade skattesatsen för logi som tillhandahålls av hotell och liknande anläggningar kan tillämpas om dessa anläggningar inte har klassificerats i enlighet med den nationella lagstiftningen i den berörda medlemsstaten?

2) Om denna fråga besvaras nekande: Kan artikel 98.2 i [mervärdesskattedirektivet], jämförd med punkt 12 i bilaga III till detta direktiv, tolkas på så sätt att den tillåter en selektiv tillämpning av den reducerade skattesatsen på konkreta och specifika aspekter av en viss tjänstekategori, bestående i krav på att logi som tillhandahålls av hotell och liknande anläggningar endast tillhandahålls av logianläggningar som klassificerats enligt den nationella lagstiftningen i den berörda medlemsstaten eller som innehar ett tillfälligt klassificeringsintyg som utfärdats med anledning av att ett klassificeringsförfarande inletts?”

Prövning av tolkningsfrågorna

33 Den hänskjutande domstolen har ställt sina frågor, som ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 98.2 i mervärdesskattedirektivet, jämförd med punkt 12 i bilaga III till detta direktiv, ska tolkas på så sätt att den utgör hinder för en nationell lagstiftning som innebär att tillämpningen av den reducerade mervärdesskattesatsen för logi som tillhandahålls av hotell och liknande anläggningar är förenad med ett krav på att sådana anläggningar innehar ett klassificeringsintyg eller ett tillfälligt klassificeringsintyg.

34 EU-domstolen gör i denna del följande bedömning. Enligt artikel 96 i mervärdesskattedirektivet ska varje medlemsstat tillämpa samma normalskattesats för mervärdesskatt på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster.

35 Med avvikelse från denna princip föreskrivs i artikel 98 i direktivet en möjlighet för medlemsstaterna att tillämpa en eller två reducerade skattesatser. I detta syfte innehåller bilaga III till mervärdesskattedirektivet en uttömmande förteckning över de kategorier av leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster på vilka reducerade skattesatser får tillämpas.

36 I punkt 12 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet anges närmare bestämt att medlemsstaterna får tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på ”[l]ogi som tillhandahålls av hotell och liknande anläggningar, inbegripet tillhandahållandet av semesterlogi och uthyrning av campingplatser och platser för husvagnsparkering”.

37 Mervärdesskattedirektivet innehåller inte någon definition av begreppet ”logi som tillhandahålls av hotell och liknande anläggningar” i punkt 12 i bilaga III till direktivet.

38 Av artikel 135.2 första stycket a i mervärdesskattedirektivet framgår dock att undantaget från mervärdesskatteplikt för uthyrning och semesterlogi enligt artikel 135.1 l) i direktivet inte omfattar ”tillhandahållande av logi, såsom detta definieras i medlemsstaternas lagstiftning, inom hotellbranschen eller branscher med liknande funktion, däribland tillhandahållande av logi i semesterbyar eller på områden som iordningställts för användning som campingplatser”.

39 I detta avseende ska det konstateras att punkt 12 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet i allt väsentligt har samma lydelse som artikel 135.2 första stycket a i direktivet.

40 Såsom anges i sistnämnda bestämmelse ska begreppet tillhandahållande av logi bland annat inom hotellbranschen förstås "såsom detta definieras i medlemsstaternas lagstiftning". Den hänskjutande domstolen har påpekat att begreppet "logi" i bulgarisk rätt definieras med hänvisning till turismlagen, enligt vilken logianläggningar måste inneha ett klassificeringsintyg eller ett tillfälligt klassificeringsintyg.

41 Av EU-domstolens praxis framgår att medlemsstaterna har ett handlingsutrymme vid definitionen av sådant tillhandahållande av logi som ska beskattas med avvikelse från undantaget från skatteplikt för utarrendering och uthyrning av fast egendom, i enlighet med artikel 135.2 första stycket a i mervärdesskattedirektivet. Det ankommer följaktligen på medlemsstaterna att vid införlivandet av denna bestämmelse införa de kriterier som de anser lämpliga för att upprätthålla distinktionen mellan beskattningsbara och icke beskattningsbara transaktioner (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 december 2010, MacDonald Resorts, C?270/09, EU:C:2010:780, punkt 50 och där angiven rättspraxis).

42 Vad gäller det nu aktuella fallet framgår det av begäran om förhandsavgörande att skattemyndigheten, i det ovan i punkt 25 nämnda beslutet om efterbeskattning, ansåg att under den period då Valentina Heights inte innehade något klassificeringsintyg borde de tjänster som bolaget tillhandahållit ha fakturerats med den normala mervärdesskattesatsen, det vill säga 20 procent, och inte med den reducerade skattesatsen på 9 procent. Av detta kan den slutsatsen dras att trots att nämnda tjänster hade tillhandahållits vid en anläggning som inte var klassificerad enligt turismlagen, ansåg skattemyndigheten att de omfattades av begreppet tillhandahållande av logi inom hotellbranschen. Om så inte hade varit fallet skulle bolagets tillhandahållanden nämligen ha varit undantagna från mervärdesskatteplikt i enlighet med artikel 135.1 l) i mervärdesskattedirektivet.

43 Vad därefter gäller frågan huruvida medlemsstaterna får föreskriva att möjligheten att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats endast gäller under förutsättning att de berörda anläggningarna innehar ett klassificeringsintyg eller ett tillfälligt klassificeringsintyg, ska det påpekas att det framgår av ordalydelsen i artikel 98 i mervärdesskattedirektivet att det inte är obligatoriskt att tillämpa en eller två reducerade skattesatser. Detta utgör en möjlighet som medlemsstaterna har getts, med avvikelse från principen att normalskattesatsen ska tillämpas (dom av den 9 mars 2017, Oxycure Belgium, C?573/15, EU:C:2017:189, punkt 25). Medlemsstaterna har således i princip rätt att välja att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på vissa av de tillhandahållanden av logi som avses i punkt 12 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet, samtidigt som de tillämpar normalskattesatsen på andra av dessa tillhandahållanden (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 juni 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie m.fl., C?597/17, EU:C:2019:544, punkt 45 och där angiven rättspraxis).

44 För att medlemsstaterna ska kunna utnyttja sin möjlighet att selektivt tillämpa en reducerad mervärdesskattesats måste två förutsättningar var uppfyllda. För det första ska tillämpningsområdet för den reducerade skattesatsen avgränsas till konkreta och specifika aspekter av den aktuella kategorin av tillhandahållanden och för det andra ska principen om skatteneutralitet iakttas (dom av den 27 februari 2014, Pro Med Logistik och Pongratz, C?454/12 och C?455/12, EU:C:2014:111, punkt 45 och där angiven rättspraxis).

45 För att det, i ett första skede, ska kunna fastställas huruvida logi som tillhandahålls vid klassificerade anläggningar utgör en konkret och specifik aspekt av kategorin avseende logi som tillhandahålls av hotell och liknande anläggningar, måste det prövas huruvida det rör sig om ett

tillhandahållande av en tjänst som i sig kan urskiljas från de andra tillhandahållandena inom denna kategori (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 februari 2014, Pro Med Logistik och Pongratz, C-454/12 och C-455/12, EU:C:2014:111, punkt 47 och där angiven rättspraxis).

46 Europeiska kommissionen har i sitt skriftliga yttrande gjort gällande att denna förutsättning är uppfylld i förevarande fall, med hänsyn till den särskilda rättsliga regleringen i Bulgarien av klassificering av turistanläggningar, som innebär att dessa anläggningar åläggs en rad skyldigheter. Kommissionen har bland annat nämnt artikel 113.1 led 3 i turismlagen, i vilken det föreskrivs en skyldighet att förfoga över personal med erforderliga yrkesmässiga och språkliga kvalifikationer samt ledningspersonal med erforderlig erfarenhet, och artikel 133.1 i samma lag, enligt vilken klassificeringen i kategori av logianläggningar ska göras på grundval av om anläggningarna uppfyller de obligatoriska minimikraven i fråga om bland annat konstruktion, inredning och utrustning samt erbjudna tjänster.

47 Med avseende på dessa skyldigheter har kommissionen hänvisat till domen av den 27 februari 2014, Pro Med Logistik och Pongratz (C-454/12 och C-455/12, EU:C:2014:111), som rörde frågan huruvida persontransporter med taxi i närtrafik utgjorde en konkret och specifik aspekt av transporter av personer och medfört bagage som tillhandahålls av transportföretag. I den domen påpekade EU-domstolen att det regelverk som var tillämpligt på taxiföretag var betydligt mer ingripande än det som var tillämpligt på företag som hyr ut bilar med förare.

48 Vad gäller förevarande fall kan följande konstateras. I motsats till omständigheterna i det mål som avgjordes genom nyss nämnda dom, verkar det som att det nu nationella regelverket – såsom innebörden av det framgår av själva lydelsen i den andra tolkningsfrågan och inte bara av de uppgifter som lämnats i beslutet om hänskjutande – innebär att alla logianläggningar i Bulgarien måste genomgå en klassificering enligt turismlagen och att anläggningar som inte genomgått en sådan klassificering saknar rätt att bedriva verksamhet. Om så verkligen är fallet, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera, kan logi som tillhandahålls av icke-klassificerade anläggningar inte anses utgöra en annan typ av tillhandahållande inom den i punkt 12 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet angivna kategorin, utan måste då istället anses utgöra logi som tillhandahålls i strid med den nationella lagstiftningen.

49 Ett sådant åsidosättande av det nationella regelverket skulle eventuellt kunna medföra sanktioner, särskilt administrativa sanktioner, i enlighet med den nationella lagstiftningen.

50 Däremot skulle det vid sådana förhållanden inte kunna anses vara motiverat att tillämpa den normala mervärdesskattesatsen på logi som tillhandahålls av icke-klassificerade anläggningar. I Bulgarien gäller nämligen att alla typer av ”logi som tillhandahålls av hotell och liknande anläggningar”, i den mening som avses i punkt 12 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet, per definition och med förbehåll för den hänskjutande domstolens kontroll, ska vara logi som tillhandahålls av klassificerade anläggningar. Det nu sagda innebär följande. Logi som tillhandahålls av klassificerade anläggningar kan inte anses utgöra en konkret och specifik aspekt av den i punkt 12 i bilaga III angivna kategorin, som kan urskiljas från andra tillhandahållanden inom denna kategori och som består i att tillhandahålla logi vid icke-klassificerade anläggningar, eftersom ett tillhandahållande av detta slag inte är tillåtet enligt den nationella lagstiftningen.

51 Detta innebär med andra ord att i den mån den i bulgarisk lagstiftning angivna klassificeringsskyldigheten avser alla typer av "logi som tillhandahålls av hotell och liknande anläggningar", i den mening som avses i punkt 12 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet, kan denna lagstiftning inte anses begränsa tillämpningen av den reducerade mervärdesskattesatsen till konkreta och specifika aspekter av nämnda kategori av tillhandahållanden (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 september 2022, *The Escape Center*, C-330/21, EU:C:2022:719, punkt 38), eftersom lagstiftningen omfattar samtliga tillhandahållanden som ingår i denna kategori.

52 Huruvida logi som tillhandahålls av klassificerade anläggningar kan anses utgöra en konkret och specifik aspekt av nämnda kategori är en fråga som det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva, mot bakgrund av den nationella lagstiftningen och de faktiska omständigheterna i det nationella målet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 februari 2014, *Pro Med Logistik och Pongratz*, C-454/12 och C-455/12, EU:C:2014:111, punkt 51).

53 För det fall den hänskjutande domstolen efter denna prövning kommer fram till att så är fallet måste den, i ett andra skede, pröva huruvida det strider mot principen om skatteneutralitet att tillämpa den reducerade mervärdesskattesatsen selektivt, det vill säga enbart på logianläggningar som genomgått en klassificering enligt turismlagen.

54 Principen om skatteneutralitet utgör hinder för att jämförbara och med varandra konkurrerande varor och tjänster behandlas olika i mervärdesskattehänseende. Frågan huruvida varor eller tjänster är jämförbara ska främst besvaras med genomsnittskonsumentens synvinkel som utgångspunkt. Varor eller tjänster är jämförbara när de har liknande egenskaper och fyller samma behov hos konsumenten – vilket ska avgöras på grundval av huruvida de används på ett jämförbart sätt – och när de skillnader som finns inte har något betydande inflytande på genomsnittskonsumentens beslut att välja den ena eller den andra varan eller tjänsten (dom av den 27 juni 2019, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie m.fl.*, C-597/17, EU:C:2019:544, punkterna 47 och 48 samt där angiven rättspraxis).

55 Det anförda innebär följande i nu aktuellt fall. Om logi som tillhandahålls av en klassificerad anläggning ska anses utgöra en tjänst som i sig kan urskiljas från logi som tillhandahålls av en icke klassificerad anläggning, måste det prövas huruvida den omständigheten att en anläggning innehar ett klassificeringsintyg kan anses innebära, ur genomsnittskonsumentens synvinkel, att det finns en skillnad mellan klassificerade och icke-klassificerade anläggningar, eftersom var och en av dessa typer av anläggningar kan tänkas fylla olika behov hos genomsnittskonsumenten och därmed ha ett avgörande inflytande på konsumentens beslut att välja den ena eller den andra av dessa typer av logianläggningar.

56 Det måste visserligen konstateras att den omständigheten att de nationella myndigheterna har klassificerat en anläggning i princip kan anses innebära, ur genomsnittskonsumentens synvinkel, en garanti vad gäller nivån på, omfattningen av och kvaliteten på de tjänster som konsumenten kommer att tillhandahållas vid sin vistelse på ett hotell eller en liknande anläggning. Här måste dock tas hänsyn till andra mer lättillgängliga uppgifter, som även kan tänkas bli uppdaterade med jämna mellanrum, som till exempel omdömen, foton och kommentarer från andra kunder på olika onlinebokningsplattformar, såsom dem som *Valentina Heights* använder. Det kan nämligen inte uteslutas att även sådana uppgifter kan ha ett avgörande inflytande på genomsnittskonsumentens val, till och med ett mer avgörande inflytande än själva klassificeringen. Detta är dock något som det, i förekommande fall, ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera (dom av den 27 februari 2014, *Pro Med Logistik och Pongratz*, C-454/12 och C-455/12, EU:C:2014:111, punkt 59) om den efter en prövning mot bakgrund av den nationella lagstiftningen och de faktiska omständigheterna i målet kommer fram till att logi som tillhandahålls av en klassificerad anläggning kan utgöra en konkret och specifik aspekt av "logi som

tillhandahålls av hotell och liknande anläggningar”, i den mening som avses i punkt 12 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet.

57 Det ska i detta avseende även påpekas att de två förutsättningar som måste vara uppfyllda för att det ska vara möjligt att tillämpa den reducerade mervärdesskattesatsen selektivt (se punkt 44 ovan) syftar till att se till att medlemsstaterna endast utnyttjar denna möjlighet under omständigheter som säkerställer bland annat att alla tänkbara fall av skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk förhindras (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 februari 2014, *Pro Med Logistik och Pongratz*, C-454/12 och C-455/12, EU:C:2014:111, punkt 45 och där angiven rättspraxis).

58 Vid de kontroller som den hänskjutande domstolen, i förekommande fall, kan komma att behöva göra, skulle den kunna beakta att Valentina Heights i nu aktuellt fall tycks ha bedrivit samma verksamhet på ett varaktigt sätt, både när bolaget innehade ett klassificeringsintyg, eventuellt av tillfällig karaktär, och när det inte innehade något intyg. Det framgår dessutom av beslutet om hänskjutande att under den period som skattemyndighetens revision avsåg, vilken innefattade en period på nästan ett år under vilken bolaget inte innehade något klassificeringsintyg, bokfördes intäkterna från bolagets verksamhet med hjälp av elektroniska kassaapparater som var anslutna till skattemyndigheten. Det torde i Valentina Heights fall således inte vara fråga om en anläggning som aldrig har uppfyllt villkoren för att bli klassificerad i en kategori och som bedriver verksamhet utanför skattemyndighetens kontroll, utan om en anläggning vars klassificeringsintyg löpte ut utan att det nya intyg som bolaget ansökt om den 18 november 2016, det vill säga mer än två år innan det tidigare intyget löpte ut, hade utfärdats. Det nyss anförda gäller oavsett om förseningen med utfärdandet av det nya intyget berodde på överksamhet från turismministeriets sida eller på att de av bolaget ingivna handlingarna var ofullständiga.

59 Vad slutligen gäller den omständigheten att en anläggning som tillfälligt saknar klassificering anses bryta mot turismlagen, ska det erinras om att det av fast rättspraxis framgår att principen om skatteneutralitet utgör hinder för en generell åtskillnad mellan olagliga och lagliga transaktioner vad gäller uppbörd av mervärdesskatt (dom av den 27 april 2023, *Fluvius Antwerpen*, C-677/21, EU:C:2023:348, punkt 28 och där angiven rättspraxis).

60 Av det ovan anförda följer att tolkningsfrågorna ska besvaras enligt följande. Artikel 98.2 i mervärdesskattedirektivet, jämförd med punkt 12 i bilaga III till detta direktiv, ska tolkas på så sätt att den utgör hinder för en nationell lagstiftning som innebär att tillämpningen av den reducerade mervärdesskattesatsen för logi som tillhandahålls av hotell och liknande anläggningar är förenad med ett krav på att sådana anläggningar innehar ett klassificeringsintyg eller ett tillfälligt klassificeringsintyg. Detta gäller dock endast i den mån denna lagstiftning inte begränsar tillämpningen av den reducerade mervärdesskattesatsen till konkreta och specifika aspekter av kategorin avseende logi som tillhandahålls av hotell och liknande anläggningar eller – om det skulle vara så att den begränsar tillämpningen till sådana konkreta och specifika aspekter – är oförenlig med principen om skatteneutralitet.

Rättegångskostnader

61 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (sjunde avdelningen) följande:

Artikel 98.2 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, jämförd med punkt 12 i bilaga III till detta direktiv,

ska tolkas på följande sätt:

Den utgör hinder för en nationell lagstiftning som innebär att tillämpningen av den reducerade mervärdesskattesatsen för logi som tillhandahålls av hotell och liknande anläggningar är förenad med ett krav på att sådana anläggningar innehar ett klassificeringsintyg eller ett tillfälligt klassificeringsintyg. Detta gäller dock endast i den mån denna lagstiftning inte begränsar tillämpningen av den reducerade mervärdesskattesatsen till konkreta och specifika aspekter av kategorin avseende logi som tillhandahålls av hotell och liknande anläggningar eller – om det skulle vara så att den begränsar tillämpningen till sådana konkreta och specifika aspekter – är oförenlig med principen om skatteneutralitet.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: bulgariska.