

Sag C-733/22**Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

29. november 2022

Forelæggende ret:

Varhoven administrativen sad (Bulgarien)

Afgørelse af:

18. november 2022

Kassationsappellant:Direktor na Direktsia »Obzjalvane i danatjno-osiguritelna praktika«
– Sofia pri Tsentralno upravlenie na NAP**Kassationsindstævnt:**

»Valentina Heights« EOOD

Hovedsagens genstand

Kassationsappellen er iværksat til prøvelse af dom afsagt af Administrativen sad Blagoevgrad (forvaltningsdomstolen i Blagoevgrad, Bulgarien), ved hvilken dom en afgiftskontrolafgørelse, som var truffet af skatte- og afgiftsmyndighederne i Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia po prichodite – Sofia (områdedirektoratet for det nationale agentur for offentlige indtægter – Sofia), og som under henvisning til de der konstaterede resultater i henhold til Zakon za danaka varchu dobavenata stojnost (momslov) ved afgørelse truffet af Direktor na Direktsia »Obzjalvane i danatjno-osiguritelna praktika« – Sofia (direktøren for direktoratet »klager og skatte- og socialforsikringspraksis« – Sofia) var stadfæstet for så vidt angår afgiftsperioderne marts 2019, juni 2019 og fra august 2019 til februar 2020 med tillæg af påløbne renter, blev ophævet.

Genstand og retsgrundlag for anmodningen om præjudiciel afgørelse

Anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF om fortolkning af 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 samme direktiv

Præjudicielle spørgsmål

- 1 Skal 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 samme direktiv, fortolkes således, at den nedsatte momssats, som i denne bestemmelse er fastsat for ophold på hoteller og lignende etableringer, kan finde anvendelse, når disse etableringer i strid med den anmodende medlemsstats nationale lovgivning ikke er klassificeret i en kategori?
- 2 Såfremt dette spørgsmål besvares benægtende, skal 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 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 etableringer kun må finde sted i indkvarteringsfaciliteter, som i overensstemmelse med den anmodende medlemsstats nationale lovgivning 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?

Anførte EU-retlige forskrifter

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, artikel 96, artikel 98, stk. 1 og 2, artikel 135, sammenholdt med bilag III, nr. 12, til dette direktiv (herefter: »momsdirektivet«)

Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 af 15. marts 2011 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem

EU-Domstolens dom af 6. maj 2010, Kommissionen mod Frankrig, C-94/09, EU:C:2010:253, præmis 28, 29 og 30

EU-Domstolens dom af 3. april 2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, C-442/05, EU:C:2008:184, præmis 41 og 43

Anførte nationale forskrifter

Zakon za danak varchu dobavenata stoynost (momslov), artikel 66 og § 1, nr. 45, i de supplerende bestemmelser

Zakon za turizma (turismelov), artikel 111, 113, 114, 119, 133 og § 1, nr. 19 og 27, i de supplerende bestemmelser

Zakon za izmenenie i dopalnenie na zakona za turizma (lov om ændring af turismeloven), artikel 121

Pravilnik za prilagane na zakona za danaka varchu dobavenata stojnost (bekendtgørelse om gennemførelse af momsloven), artikel 40

Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen

- 3 Den kassationsindstævnte er et selskab, som blev registreret i Agentsia po vpisvania (registreringsenhed) ved Targovski registar (handelsregister) den 9. november 2011. Den 13. december 2016 blev selskabet registreret i henhold til momsloven. Selskabets aktiviteter omfatter ifølge handelsregistrets oplysninger også områderne turisme, gastronomi, indkvartering, rejsebureau- samt mange andre aktiviteter, der i henhold til bulgarsk lovgivning kan udøves under forbehold af opfyldelse og overholdelse af krav om tilladelse og registrering eller andre krav.
- 4 Det blev i forbindelse med en afgiftskontrol fastslået, at selskabet i den undersøgte periode fra den 13. december 2016 til den 29. februar 2020 havde overtaget et ferielejlighedskompleks ved navn »Valentina Heights« i byen Bansko som en udlejningsenhed fra fysiske personer (ejere), hvilket ikke blev bestridt af de involverede. Ifølge de fremlagte kontrakter om administrationen af privat fast ejendom i ferielejlighedskomplekset, som alle er dateret den 1. maj 2018, blev det aftalt med ejerne af den faste ejendom (lejligheder, atelierlejligheder og andre enheder), at »Valentina Heights« EOOD skal administrere, vedligeholde og udleje ejernes faste ejendom til tredjemand i ejernes navn. I den undersøgte periode foretog selskabet indkvartering af gæster i det lejede ferielejlighedskompleks »Valentina Heights«. Indtægterne blev konteret med registrerede elektroniske kasseapparater og ved bankoverførsler. For transaktionerne opkrævede selskabet moms på 9%.
- 5 Der blev fremlagt en attesting af 15. februar 2013 fra borgmesteren i byen Bansko af klassificeringen af enheden »Valentina Heights« i byen Bansko i kategorien »pensionat« med en kapacitet på 9 værelser og 19 senge.
- 6 Den 18. november 2016 anmeldte selskabet ferielejlighedskomplekset »Valentina Heights« i byen Bansko til Turismeministeriet i kategorien »tre stjerner« med en kapacitet på 23 værelser og 46 senge.

- 7 Efter en afgørelse truffet af borgmesteren i byen Bansko den 7. marts 2019 blev klassificeringen i kategorien »pensionat«, som var godkendt med den oven for omtalte attestering, ophævet. Denne afgørelse blev ikke anfægtet af selskabet.
- 8 Den 27. september 2019 anmeldte selskabet en snackbar, som hørte til ferielejlighedskomplekset »Valentina Heights« til Turismeministeriet i kategorien »to stjerner«. I 2019 og 2020 eftersendte selskabet dokumenter, som supplerede de indsendte anmeldelser om klassificering i en kategori.
- 9 I henhold til en afgørelse truffet af viceministeren for turisme den 21. september 2020 blev der indledt en procedure med henblik på at klassificere turistenhederne i en kategori, i hvilken forbindelse der for ferielejlighedskomplekset »Valentina Heights« og for snackbaren blev udstedt foreløbige attesteringer af, at der var indledt en procedure med henblik på klassificering i en kategori, med en gyldighedsperiode frem til den 21. januar 2021. Turismeministeriet meddelte selskabet, at en ekspertgruppes gennemførelse af et kontrolbesøg på lokaliteten med henblik på at undersøge de ovennævnte enheders fulde overensstemmelse med den anmeldte art og kategori i henhold til kravene i turismeloven og i Naredba za iziskvanijata kam kategoriziranite mesta za nastanjavane i zavedenia za chranene i razvletjenia, za reda za opredeljane na kategorijata, kakto i za uslovijata i reda za registrirane na stai za gosti i apartamenti za gosti (bekendtgørelse om kravene til klassifikation af indkvarteringsfaciliteter samt gastronomi- og underholdningsvirksomheder i en kategori, om proceduren til fastsættelse af kategorien samt om betingelserne og proceduren for anmeldelse af hotelværelser og hotellejligheder), var nært forestående.
- 10 I den anfægtede afgiftskontrolafgørelse konstaterede skatte- og afgiftsmyndighederne, at selskabet var i besiddelse af en attestering udstedt af borgmesteren i byen Bansko den 15. februar 2013 for perioden fra den 15. februar til den 7. marts 2019 om klassificeringen af boligheden »Valentina Heights« i byen Bansko med en kapacitet på 9 værelser og 19 senge. Det oplystes i afgørelsen videre, at selskabet for perioden efter den 7. marts 2019 ikke var i besiddelse af nogen attestering af klassificeringen af en turistmæssig enhed i en kategori, og at selskabet fejlagtigt havde opkrævet moms på 9%. På baggrund af disse konstateringer og på grundlag af momslovens artikel 66, stk. 1, (i den affattelse, der finder anvendelse) foretog skatte- og afgiftsmyndighederne efteropkrævning af differencen op til det fulde momsbeløb, dvs. 20% for de anmeldte ydelser, for hvilke betingelserne i henhold til artikel 40, stk. 1, nr. 2, i bekendtgørelse om gennemførelse af momsloven ikke var opfyldt.

De væsentligste argumenter, der anføres af hovedsagens parter

- 11 Direktøren for direktoratet »klager og skatte- og socialforsikringspraksis« for byen Sofia under centraladministrationen ved Natsionalna agentsia po prichodite (det nationale agentur for offentlige indtægter), som behandlede den

administrative klage over afgiftskontrolafgørelsen, stadfæstede afgørelsen og var helt enig i skatte- og afgiftsmyndighedernes overvejelser.

- 12 I sit søgsmål til prøvelse af afgiftskontrolafgørelsen ved retten i første instans påberåbte »Valentina Heights« EOOD sig EU-Domstolens dom af 22. oktober 1998, Madgett og Baldwin (C-308/96 og C-94/97, EU:C:1998:496), og anførte, at særordningerne om afgift på turistydelser skal anvendes på grundlag af arten af den udøvede aktivitet og ikke afhænger af, om der foreligger en anmeldelse, som er fastsat i en særlov.
- 13 Forvaltningsdomstolen i første instans i Blagoevgrad tilsluttede sig fuldt ud »Valentina Heights« EOOD's argumentation. Forvaltningsdomstolen vurderede de faktiske omstændigheder i den foreliggende sag således, at »Valentina Heights« EOOD har truffet alle nødvendige foranstaltninger for at opnå en attestering af klassificeringen i en kategori, men at den myndighed, som var ansvarlig for kategoriklassificeringen, nemlig Turismeministeriet, ikke har udstedt de klassificeringsattester, som der var ansøgt om, rettidigt. I 2016 og 2019 indsendte det omhandlede selskab to anmodninger, medens Turismeministeriet imidlertid først udstedte de foreløbige klassificeringsattester den 23. september 2020. Forvaltningsdomstolen i første instans gav udtryk for, at den manglende attestering af klassificeringen af en turistenhed i en kategori, som der i forbindelse med det omhandlede selskab er tale om i perioden fra den 7. marts 2019 til den 29. februar 2020 (sidste undersøgte periode), ikke kan give anledning til en undladelse af at anvende særordningerne om afgift på turistydelser. Forvaltningsdomstolen i første instans gav endvidere under henvisning til EU-Domstolens praksis, navnlig dom af 22. oktober 1998, Madgett og Baldwin (C-308/96 og C-94/97, EU:C:1998:496), udtryk for den opfattelse, at særordningerne for afgift på turistydelser skal anvendes som følge af arten af de udøvede aktiviteter og ikke afhænger af en anmeldelse, der er fastsat i en særlov som i det foreliggende tilfælde i turismeloven.
- 14 Direktøren for direktoratet »klager og skatte- og socialforsikringspraksis« for byen Sofia under centraladministrationen ved NAP (det nationale agentur for offentlige indtægter) har ved kassationsdomstolen gjort gældende, at leveringen af turistydelser i form af værelser, indkvarteringsfaciliteter og pensionater, som ikke er klassificeret i en kategori i overensstemmelse med lovgivningen, og sådanne, som ikke er i besiddelse af en foreløbig attestering af, at der er indledt en procedure med henblik på klassificering i en kategori, ikke skal behandles som indkvartering som omhandlet i momslovens artikel 66, stk. 2, og ikke er omfattet af en nedsat sats. Kassationsappellanten er af den opfattelse, at relationerne mellem selskabet og Turismeministeriet er irrelevante for den afgiftsmæssige behandling af ydelserne. Desuden har lovgiver for tilfældet af en forvaltningsmyndigheds passivitet fastsat en klagemulighed, således at en eventuel passivitet ikke kan anses for at være til hinder for skatte- og afgiftsmyndighedernes anvendelse af afgiftsbestemmelserne. Såfremt klassificeringen af en enhed i en kategori måtte skulle anses for at være af uvæsentlig betydning for anvendelsen af den nedsatte momssats, så ville der efter

kassationsappellantens opfattelse være tale om, at indkvarteringsydelse (eller samlet set turistydelse) kunne leveres af en hvilken som helst virksomhed, og at enhver tilhørende aktivitet ville gælde som en turistaktivitet.

Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen

- 15 Varhoven administrativen sad (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) har ikke kendskab til domme afsagt af EU-Domstolen om fortolkningen af EU-retten, som besvarer alle de forelagte spørgsmål vedrørende fortolkningen af denne ret, og som kunne have væsentlig betydning for afgørelsen af hovedsagen. Den øverste domstol i forvaltningsretlige sager har i denne forbindelse taget såvel EU-Domstolens dom af 22. oktober 1998, *Madgett og Baldwin* (C-308/96 og C-94/97, EU:C:1998:496), der omtaler »Valentina Heights« EOOD, som dommene af 6. maj 2010, *Kommissionen mod Frankrig* (C-94/09, EU:C:2010:253), af 27. februar 2014, *Pro Med Logistik og Pongratz* (C-454/12 og C-455/12, EU:C:2014:111), af 11. september 2014, *K [Oy]* (C-219/13, EU:C:2014:2207), af 9. marts 2017, *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, af 9. november 2017, *AZ* (C-499/16, EU:C:2017:846), af 17. juni 2021, *M.I.C.M.* (C-597/17, EU:C:2021:492), af 19. december 2019, *Segler-Vereinigung Cuxhaven* (C-715/18, EU:C:2019:1138), af 22. september 2022, *The Escape Center* (C-330/21, EU:C:2022:719) i betragtning. Alle disse dommes begrundelser giver værdifulde oplysninger om fortolkningen af momsdirektivet, som har væsentlig betydning for afgørelsen af den foreliggende tvist, men der er imidlertid efter den øverste domstol i forvaltningsretlige sagers opfattelse konstateret andre faktiske omstændigheder i de enkelte hovedsager, som har haft væsentlig betydning for afgørelsen af disse.
- 16 Artikel 96 i direktiv 2006/112 fastsætter, at der anvendes en normalsats for momsen, som er ens for levering af varer og for levering af ydelser. Bestemmelsen i samme direktivs artikel 98, stk. 1 og 2, giver medlemsstaterne mulighed for som en undtagelse fra princippet om en normalsats for momsen at anvende en eller to nedsatte satser. I henhold til denne bestemmelse må de nedsatte momssatser kun anvendes på levering af de kategorier af varer og ydelser, som er anført i bilag III til dette direktiv. Bilag III, nr. 12, til direktiv 2006/112 giver mulighed for at belægge ophold på hoteller og lignende etableringer, herunder ferieophold og udlejning af pladser på campingpladser og pladser til beboelsesvogne, med en nedsat sats.
- 17 EU-Domstolen har gentagne gange fastslået, at der intet er i ordlyden af 98, stk. 1 og 2, i direktiv 2006/112 der pålægger, at denne bestemmelse fortolkes som et krav om, at den nedsatte sats kun anvendes, hvis den omfatter alle aspekter af en vis kategori af ydelser som omhandlet i bilag III til samme direktiv, således at det ikke er udelukket at foretage en selektiv anvendelse af den nedsatte sats på den betingelse, at der ikke er risiko for konkurrencefordrejning. EU-Domstolen har heraf draget den følge, at medlemsstaterne har mulighed for at anvende en nedsat momssats på konkrete og specifikke aspekter af en vis kategori af ydelser som

omhandlet i bilag III til direktiv 2006/112, forudsat at princippet om afgiftsneutralitet i den fælles momsordning overholdes.

- 18 EU-Domstolen har endvidere fastslået, at en medlemsstat, når den har besluttet at anvende muligheden for ifølge direktiv 2006/112's artikel 98, stk. 1 og 2, at anvende en nedsat momssats på en af de kategorier af ydelser, der fremgår af dette direktivs bilag III, kan begrænse anvendelsen af den nedsatte momssats til konkrete og specifikke aspekter af denne kategori, forudsat at princippet om afgiftsneutralitet i den fælles momsordning overholdes. Muligheden for selektiv anvendelse af den nedsatte momssats, som er indrømmet medlemsstaterne, er navnlig begrundet i den omstændighed, at satsen er undtagelsen, og at det derfor er i overensstemmelse med princippet om, at undtagelser og fravigelser skal fortolkes strengt, at begrænse anvendelsen af den nedsatte sats til konkrete og specifikke aspekter. EU-Domstolen har altid fremhævet, at denne mulighed er undergivet en dobbelt betingelse. For det første må kun konkrete og specifikke aspekter af den omhandlede kategori af ydelser adskilles med henblik på anvendelse af den nedsatte sats, og for det andet skal princippet om afgiftsneutralitet overholdes. Disse betingelser har til formål at sikre, at medlemsstaterne kun anvender muligheden på betingelser, der sikrer en korrekt og enkel anvendelse af den valgte nedsatte sats og hindrer enhver form for svig, unddragelse og misbrug.
- 19 Momsdirektivet indeholder ikke nogen definition af udtrykket »ophold på hoteller og lignende etablissemeter, herunder ferieophold og udlejning af pladser på campingpladser og pladser til beboelsesvogne«; dette udtryk er heller ikke defineret i Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 af 15. marts 2011 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2011, L 77, s. 1). Momsdirektivets artikel 135, stk. 2, lyder som følger: »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 ferieejre eller i områder, der er indrettet som campingpladser«. Dette indebærer, at indkvartering skal finde sted i overensstemmelse med medlemsstaternes lovgivning.
- 20 I henhold til § 1, nr. 45, i de supplerende bestemmelser til momsloven er »indkvartering« en af de grundlæggende turistydelse som omhandlet i nr. 69 i de supplerende bestemmelser til turismeloven, bortset fra leveringen af generelle turistydelse. I henhold til § 1, nr. 69, i de supplerende bestemmelser til turismeloven betegner udtrykket »grundlæggende turistydelse« indkvartering, forplejning og transport.
- 21 Eftersom der i forbindelse med anvendelse af en nedsat sats er tale om en undtagelse, er den begrænsede anvendelse af satsen til konkrete og specifikke aspekter i overensstemmelse med princippet om, at undtagelser og fravigelser skal fortolkes strengt. Dette rejser spørgsmålet om, hvorvidt den omstændighed, at den nationale lovgivning i Republikken Bulgarien stiller yderligere krav til

klassificeringen af indkvarteringsfaciliteter i en kategori, kan betragtes som en begrænsning af satsens anvendelse til konkrete og specifikke aspekter, eller om de nedsatte satser for ophold på hoteller og lignende etableringer skal anvendes på grund af arten af den udøvede virksomhed og ikke afhænger af en anmeldelse, der er fastsat i en særlov som i det foreliggende tilfælde i turismeloven.

ARBEJDSDOKUMENT