

**Υπόθεση C-733/22**

**Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98,  
παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου**

**Ημερομηνία καταθέσεως:**

29 Νοεμβρίου 2022

**Αιτούν δικαστήριο:**

Varhoven administrativen sad (Βουλγαρία)

**Ημερομηνία της διατάξεως του αιτούντος δικαστηρίου:**

18 Νοεμβρίου 2022

**Αναιρεσείων:**

Direktor na Direksia „Obzhalsvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia pri Tsentralno upravlenie na NAP

**Αναιρεσίβλητη:**

„Valentina Heights“ EOOD

**Αντικείμενο της κύριας δίκης**

Η αναίρεση στρέφεται κατά αποφάσεως του Administrativen sad Blagoevgrad (διοικητικού δικαστηρίου Blagoevgrad, Βουλγαρία) δυνάμει της οποίας ανακλήθηκε διορθωτική πράξη επιβολής φόρου εκδοθείσα από τις φορολογικές αρχές της Teritorialna direksia na Natsionalnata agentsia po prihodite – Sofia (περιφερειακής διεύθυνσης της εθνικής υπηρεσίας δημοσίων εσόδων Σόφιας) και, όσον αφορά τα παρατιθέμενα σε αυτή συμπεράσματα, βεβαιωθείσα με απόφαση του Direktor na Direksia „Obzhalsvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia (διευθυντή της Διεύθυνσης «Προσφυγές και πρακτική στους τομείς της φορολογίας και της κοινωνικής ασφάλισης», αρμόδιου για τη Σόφια) για τις φορολογικές περιόδους Μαρτίου 2019, Ιουνίου 2019 και από τον Αύγουστο 2019 έως τον Φεβρουάριο 2020, πλέον τόκων, κατ' εφαρμογήν του Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (νόμο περί ΦΠΑ).

## **Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής απόφασεως**

Αίτηση προδικαστικής απόφασεως, δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, για την ερμηνεία του άρθρου 98, παράγραφος 2, σε συνδυασμό με το παράρτημα ΙΙΙ, σημείο 12, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας

## **Προδικαστικά ερωτήματα**

- 1 Έχει το άρθρο 98, παράγραφος 2, σε συνδυασμό με το παράρτημα ΙΙΙ, σημείο 12, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, την έννοια ότι χωρεί εφαρμογή του προβλεπόμενου στην εν λόγω διάταξη μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ για διαμονή σε ξενοδοχεία και παρόμοιους χώρους, όταν αυτοί οι χώροι δεν έχουν ταξινομηθεί σε κατηγορία δραστηριότητας σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο του οικείου κράτους μέλους[;]
- 2 Σε περίπτωση αρνητικής απάντησης στο προηγούμενο ερώτημα, έχει το άρθρο 98, παράγραφος 2, σε συνδυασμό με το παράρτημα ΙΙΙ, σημείο 12, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 2ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα ΦΠΑ, την έννοια ότι επιτρέπεται η επιλεκτική εφαρμογή μειωμένου συντελεστή σε συγκεκριμένες και ειδικές περιπτώσεις ορισμένης κατηγορίας, υπό την προϋπόθεση ότι η διαμονή σε ξενοδοχεία και παρόμοιους χώρους μπορεί να πραγματοποιείται μόνο σε καταλύματα σύντομης διανομής τα οποία είτε έχουν ταξινομηθεί σε κατηγορία υπηρεσιών σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο του οικείου κράτους μέλους είτε είχε εκδοθεί για αυτά προσωρινή βεβαίωση στο πλαίσιο διεξαγόμενης διαδικασίας για την κατάταξη σε κατηγορία δραστηριότητας[;]

## **Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης και νομολογία**

Οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, άρθρο 96, άρθρο 98, παράγραφοι 1 και 2, και άρθρο 135, σε συνδυασμό με το παράρτημα ΙΙΙ, σημείο 12, της εν λόγω οδηγίας (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ)

Εκτελεστικός κανονισμός (ΕΕ) 282/2011 του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 2011, για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας

Απόφαση του Δικαστηρίου της 6ης Μαΐου 2010, Επιτροπή κατά Γαλλικής Δημοκρατίας, C-94/09, EU:C:2010:253, σκέψεις 28, 29 και 30

Απόφαση του Δικαστηρίου της 3ης Απριλίου 2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, C-442/05, EU:C:2008:184, σκέψεις 41 και 43

**Σχετικές διατάξεις εθνικού δικαίου**

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (νόμος περί ΦΠΑ, στο εξής: ZDDS), άρθρο 66 και παράγραφος 1, σημείο 45, των συμπληρωματικών διατάξεων

Zakon za turizma (νόμος περί τουρισμού στο εξής: ZT), άρθρα 111, 113[,] 114, 119, 133 και παράγραφος 1 σημεία 19 και 27, των συμπληρωματικών διατάξεων

Zakon za izmenenie i dopalnenie na zakona za turizma (νόμος για την τροποποίηση του νόμου περί τουρισμού), άρθρο 121

Pravilnik za prilagane na zakona za danaka varhu dobavenata stoynost (διάταγμα για την εφαρμογή του νόμου περί ΦΠΑ), άρθρο 40

**Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της πορείας της διαδικασίας**

- 3 Η αναιρεσίβλητη είναι εταιρία η καταχώριση της οποίας στο Targovski registar (εμπορικό μητρώο) έγινε στις 9 Νοεμβρίου 2011 από την Agentsia po vprisvania (υπηρεσία μητρώου). Στις 13 Δεκεμβρίου 2016 καταχωρίστηκε στο σχετικό μητρώο ΦΠΑ σύμφωνα με τον ZDDS. Σύμφωνα με τα στοιχεία του εμπορικού μητρώου, το αντικείμενο της δραστηριότητάς της περιλαμβάνει επίσης τους κλάδους τουρισμού, γαστρονομίας, διαμονής, οργάνωσης περιηγήσεων, καθώς και διάφορες άλλες δραστηριότητες ή άσκηση των οποίων, βάσει της βουλγαρικής νομοθεσίας, επιτρέπεται υπό την προϋπόθεση εκπλήρωσης και τήρησης απαιτήσεων αδειοδότησης και καταχώρισης σε μητρώο ή άλλων απαιτήσεων.
- 4 Στο πλαίσιο φορολογικού ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι κατά την ελεγχθείσα χρονική περίοδο μεταξύ 13 Δεκεμβρίου 2016 και 29 Φεβρουαρίου 2020 της είχε ανατεθεί από φυσικά πρόσωπα (ιδιοκτήτες) η εκμετάλλευση παραθεριστικού καταλύματος διαμερισμάτων ονόματι «Valentina Heights» στην πόλη Bansko, γεγονός το οποίο δεν αμφισβητήθηκε από τους διαδίκους. Με βάση τις προσκομιζόμενες συμβάσεις για τη διαχείριση κατοικιών του παραθεριστικού καταλύματος διαμερισμάτων, οι οποίες χρονολογούνται όλες από την 1η Μαΐου 2018, συμφωνήθηκε με τους ιδιοκτήτες των ακινήτων (διαμερισμάτων, γκαρσονιερών και άλλων εγκαταστάσεων) ότι η «Valentina Heights» EOOD θα διαχειρίζεται, θα συντηρεί και θα εκμισθώνει τα ακίνητα για λογαριασμό των ιδιοκτητών τους σε τρίτους. Κατά την ελεγχθείσα περίοδο η εταιρία ανέλαβε την παροχή υπηρεσιών προσωρινής κατάλυσης στο μισθωμένο παραθεριστικό κατάλυμα διαμερισμάτων «Valentina Heights». Τα πραγματοποιηθέντα έσοδα καταγράφηκαν μέσω δηλωμένων ηλεκτρονικών ταμειακών μηχανών καταγραφής και βάσει τραπεζικών εμβασμάτων. Η εταιρία χρέωνε ΦΠΑ ύψους 9 % στις συναλλαγές που πραγματοποιούσε.
- 5 Προσκομίστηκε βεβαίωση εκδοθείσα στις 15 Φεβρουαρίου 2013 από τον δήμαρχο του Δήμου Bansko σχετικά με την κατάταξη της τουριστικής

εγκατάστασης «Valentina Heights» στην πόλη Bansko στην κατηγορία δραστηριότητας «ξενώνας» χωρητικότητας 9 δωματίων και 19 κλινών.

- 6 Στις 18 Νοεμβρίου 2016, η εταιρία υπέβαλε στο Υπουργείο Τουρισμού δήλωση καταχώρισης για το ευρισκόμενο στην πόλη Bansko παραθεριστικό κατάλυμα διαμερισμάτων «Valentina Heights» στην κατηγορία «τριών αστέρων» με χωρητικότητα 23 δωματίων και 46 κλινών.
- 7 Στις 7 Μαρτίου 2019, με απόφαση του δημάρχου του Δήμου Bansko ανακλήθηκε η κατάταξη στην κατηγορία «ξενώνας» η οποία είχε χορηγηθεί με την προαναφερόμενη βεβαίωση. Η εταιρία δεν προσέβαλε την ως άνω απόφαση.
- 8 Στις 27 Σεπτεμβρίου 2019, η εταιρία υπέβαλε στο Υπουργείο Τουρισμού δήλωση καταχώρισης για το εστιατόριο μικρογευμάτων που λειτουργεί εντός του παραθεριστικού καταλύματος διαμερισμάτων «Valentina Heights» στην κατηγορία «δύο αστέρων». Τα έτη 2019 και 2020 η εταιρία προσκόμισε συμπληρωματικά έγγραφα στις δηλώσεις καταχώρισης που είχε υποβάλει, προκειμένου να ταξινομηθεί στην αμέσως επόμενη κατηγορία.
- 9 Δυνάμει απόφασης του υφυπουργού Τουρισμού εκδοθείσας στις 21 Σεπτεμβρίου 2020, κινήθηκε διαδικασία για την κατάταξη των τουριστικών εγκαταστάσεων σε κατηγορίες, στο πλαίσιο της οποίας εκδόθηκαν προσωρινές βεβαιώσεις για το παραθεριστικό κατάλυμα διαμερισμάτων «Valentina Heights» και για το εστιατόριο μικρογευμάτων ισχύος μέχρι την 21η Ιανουαρίου 2021. Το υπουργείο Τουρισμού γνωστοποίησε στην εταιρία ότι επρόκειτο να διενεργηθεί επιτόπιος έλεγχος από κλιμάκιο εμπειρογνομόνων, προκειμένου να διαπιστωθεί η πλήρης συμμόρφωση των ως άνω τουριστικών εγκαταστάσεων με το είδος και την κατηγορία της δηλωθείσας δραστηριότητας σύμφωνα με τις προδιαγραφές του νόμου περί τουρισμού και του Naredba za iziskvaniyata kam kategoriziranite mesta za nastanyavane i zavedenia za hranene i razvlechenia, za reda za opredelyane na kategoriyata, kaktο i za usloviyata i reda za registrirane na stai za gosti i apartamenti za gosti (διατάγματος σχετικά με τις προϋποθέσεις για την ταξινόμηση σε κατηγορίες δραστηριότητας των καταλυμάτων σύντομης διαμονής καθώς και των επιχειρήσεων εστίασης και διασκέδασης, σχετικά με τη διαδικασία καθορισμού της κατηγορίας δραστηριότητας καθώς και τις προϋποθέσεις και τη διαδικασία καταχώρισης δωματίων και οικιών σύντομης διαμονής).
- 10 Στην προσβαλλόμενη διορθωτική πράξη επιβολής φόρου, οι φορολογικές αρχές διαπίστωσαν ότι η εταιρία διέθετε βεβαίωση ταξινόμησης σε κατηγορία δραστηριότητας για την ευρισκόμενη στο Bansko κτιριακή υποδομή «Valentina Heights», χωρητικότητας 9 δωματίων και 19 κλινών, εκδοθείσα από τον δήμαρχο του δήμου Bansko στις 15 Φεβρουαρίου 2013 με ισχύ για το χρονικό διάστημα από 15 Φεβρουαρίου 2013 έως 7 Μαρτίου 2019. Στην εν λόγω πράξη αναφέρεται ότι η εταιρία μετά τις 7 Μαρτίου 2019 δεν κατείχε βεβαίωση ταξινόμησης τουριστικής εγκατάστασης σε κατηγορία δραστηριότητας και ότι παρανόμως χρέωνε ΦΠΑ 9 % στις συναλλαγές της. Με βάση αυτές τις διαπιστώσεις και κατ' εφαρμογή του άρθρου 66, παράγραφος 1, του ZDDS (όπως ίσχυε κατά την

έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης), οι φορολογικές αρχές εισέπραξαν εκ των υστέρων τη διαφορά του ΦΠΑ έως το ποσοστό του κανονικού συντελεστή, ήτοι έως το 20 %, για τις δηλωθείσες παροχές υπηρεσιών οι οποίες δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις του άρθρου 40, παράγραφος 1, σημείο 2, του διατάγματος για την εφαρμογή του νόμου περί ΦΠΑ.

### **Κυριότερα επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης**

- 11 Ο διευθυντής της Διεύθυνσης «Προσφυγές και πρακτική στους τομείς της φορολογίας και της κοινωνικής ασφάλισης», αρμόδιος για τη Σόφια στην κεντρική διοίκηση της NAP [Natsionalna agentsia po prihodite, εθνικής υπηρεσίας δημοσίων εσόδων], ο οποίος εξέτασε τη διοικητική ένσταση κατά της διορθωτικής πράξης επιβολής φόρου, επικύρωσε την πράξη αποδεχόμενος πλήρως τα συμπεράσματα των φορολογικών αρχών.
- 12 Στην ενώπιον του πρωτοβάθμιου δικαστηρίου προσφυγή της κατά της διορθωτικής πράξης επιβολής φόρου, η «Valentina Heights» EOOD επικαλέστηκε την απόφαση του Δικαστηρίου της 22ας Οκτωβρίου 1998, Madgett και Baldwin (C-308/96 και C-94/97, EU:C:1998:496), και υποστήριξε ότι με βάση το είδος της δραστηριότητας πρέπει να εφαρμοστεί το ειδικό καθεστώς φορολόγησης τουριστικών υπηρεσιών και ότι η εφαρμογή του δεν εξαρτάται από την ύπαρξη δήλωσης καταχώρισης η οποία προβλέπεται σε ειδικό νόμο.
- 13 Το πρωτοβάθμιο διοικητικό πρωτοδικείο του Blagoevgrad έκανε δεκτούς όλους τους ισχυρισμούς της «Valentina Heights». Στην υπό κρίση υπόθεση έκρινε ότι η «Valentina Heights» EOOD έχει λάβει όλα τα απαραίτητα μέτρα για την απόκτηση βεβαίωσης σχετικά με την ταξινόμησή της σε κατηγορία δραστηριότητας, αλλά η αρμόδια για την κατάταξη σε κατηγορία δραστηριότητας υπηρεσία, ήτοι το υπουργείο Τουρισμού, δεν εξέδωσε εγκαίρως τις αιτηθείσες βεβαιώσεις ταξινόμησης. Κατά τα έτη 2016 και 2019, η εν λόγω εταιρία υπέβαλε δύο δηλώσεις καταχώρισης, ωστόσο, το υπουργείο Τουρισμού εξέδωσε τις προσωρινές βεβαιώσεις ταξινόμησης σε κατηγορία δραστηριότητας μόλις στις 23 Σεπτεμβρίου 2020. Το ως άνω δικαστήριο έκρινε ότι η έλλειψη βεβαίωσης ταξινόμησης τουριστικής εγκατάστασης σε κατηγορία δραστηριότητας, όπως αυτή που δεν έχει προσκομιστεί από την εν λόγω εταιρία για τη χρονική περίοδο από 7 Μαρτίου 2019 έως 29 Φεβρουαρίου 2020 (τελευταία ελεγχθείσα περίοδο), δεν μπορεί να αποτελέσει αιτία για να αποκλειστεί η εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος φορολόγησης των τουριστικών υπηρεσιών. Συναφώς, το πρωτοβάθμιο δικαστήριο, αναφερόμενο στη νομολογία του Δικαστηρίου, ιδίως στην απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 1998, Madgett και Baldwin (C-308/96 και C-94/97, EU:C:1998:496), εκτίμησε ότι το ειδικό καθεστώς φορολόγησης τουριστικών υπηρεσιών πρέπει να εφαρμοστεί με βάση το είδος της δραστηριότητας και ότι η εφαρμογή του δεν εξαρτάται από δήλωση καταχώρισης προβλεπόμενη σε ειδικό νόμο, όπως εν προκειμένω στον νόμο περί τουρισμού.

- 14 Ο διευθυντής της Διεύθυνσης «Προσφυγές και πρακτική στους τομείς της φορολογίας και της κοινωνικής ασφάλισης», αρμόδιος για τη Σόφια στην κεντρική διοίκηση της NAP, υποστήριξε ενώπιον του αναιρετικού δικαστηρίου ότι η παροχή τουριστικών υπηρεσιών σε καταλύματα, καταλύματα σύντομης διαμονής και τουριστικούς οικίσκους που δεν έχουν ταξινομηθεί σε κάποια κατηγορία κατ' εφαρμογή του νόμου, όπως και σε αντίστοιχες εγκαταστάσεις που δεν διαθέτουν προσωρινή βεβαίωση στο πλαίσιο διεξαγόμενης διαδικασίας για την κατάταξη σε κατηγορία δραστηριότητας, δεν πρέπει να αντιμετωπίζεται ως παροχή καταλύματος κατά την έννοια του άρθρου 66, παράγραφος 2, του ZDDS και δεν υπάγεται σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ. Ο αναιρεσιών υποστηρίζει ότι οι σχέσεις μεταξύ της εταιρίας και του υπουργείου Τουρισμού δεν έχουν σημασία για τη φορολογική αντιμετώπιση των υπηρεσιών. Εξάλλου, ο νομοθέτης έχει προβλέψει ένδικο βοήθημα για την περίπτωση αδράνειας διοικητικής αρχής, ούτως ώστε τυχόν παράλειψη ενέργειας να μη δύναται να θεωρηθεί από τις φορολογικές αρχές ως κώλυμα για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας. Εάν η κατάταξη τουριστικής επιχείρησης σε κατηγορία δραστηριότητας ήταν άνευ σημασίας για την εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή, τότε, κατά την άποψη του αναιρεσιώντος, οι υπηρεσίες παροχής καταλύματος (ή οι τουριστικές υπηρεσίες εν γένει) θα μπορούσαν να προσφέρονται σε οποιαδήποτε επιχείρηση και κάθε αντίστοιχη δραστηριότητα θα λογίζοταν ως τουριστική δραστηριότητα.

#### **Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της απόφασης περί παραπομπής**

- 15 Το αιτούν Varhoven administrativen sad (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Βουλγαρία) δεν γνωρίζει αποφάσεις του Δικαστηρίου σχετικά με την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης οι οποίες δίνουν απαντήσεις σε όλα τα υποβληθέντα ερωτήματα επί τη βάσει αυτού του δικαίου και θα μπορούσαν να είναι ουσιώδεις για την επίλυση της υπό κρίση υπόθεσης. Συναφώς, έχει λάβει υπόψη τόσο την απόφαση του Δικαστηρίου της 22ας Οκτωβρίου 1998, 998, Madgett και Baldwin (C-308/96 και C-94/97, EU:C:1998:496), την οποία επικαλείται η «Valentina Heights» EOOD, όσο και τις αποφάσεις της 6ης Μαΐου 2010, Ευρωπαϊκή Επιτροπή κατά Γαλλικής Δημοκρατίας (C-94/09, EU:C:2010:253), της 27ης Φεβρουαρίου 2014, Pro Med Logistik και Pongratz (C-454/12 και C-455/12, EU:C:2014:111), της 11ης Σεπτεμβρίου 2014, K [Oy] (C-219/13, EU:C:2014:2207), της 9ης Μαρτίου 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189), της 9ης Νοεμβρίου 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846), της 17ης Ιουνίου 2021, M.I.C.M. (C-597/17, EU:C:2021:492), της 19ης Δεκεμβρίου 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138), της 22ας Σεπτεμβρίου 2022, The Escape Center (C-330/21, EU:C:2022:719). Όλες οι ανωτέρω αποφάσεις παρέχουν στο σκεπτικό τους χρήσιμα στοιχεία για την ερμηνεία της οδηγίας ΦΠΑ τα οποία, κατά το αιτούν δικαστήριο, είναι κρίσιμα για την επίλυση της υπό κρίση ένδικης διαφοράς, πλην όμως, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι σε κάθε μία από τις υποθέσεις των κυρίων δικών έχουν διαπιστωθεί διαφορετικά αποφασιστικής σημασίας πραγματικά περιστατικά.

- 16 Το άρθρο 96 της οδηγίας 2006/112 προβλέπει ότι για τις παραδόσεις αγαθών και για τις παροχές υπηρεσιών εφαρμόζεται ενιαίος κανονικός συντελεστής ΦΠΑ. Εν συνεχεία, το άρθρο 98, παράγραφοι 1 και 2, της αυτής οδηγίας, κατά παρέκκλιση από την αρχή του κανονικού συντελεστή ΦΠΑ, παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να εφαρμόζουν έναν ή δύο μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ. Κατά την ανωτέρω διάταξη, οι μειωμένοι συντελεστές ΦΠΑ μπορούν να εφαρμόζονται μόνο στις παραδόσεις αγαθών και στις παροχές υπηρεσιών των κατηγοριών που περιλαμβάνονται στο παράρτημα III της εν λόγω οδηγίας. Το παράρτημα III, σημείο 12, της οδηγίας 2006/112 επιτρέπει την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ για τη διαμονή σε ξενοδοχεία και παρόμοιους χώρους, περιλαμβανομένης της παροχής καταλύματος διακοπών και της μίσθωσης χώρου σε κατασκήνωση ή σε κάμπινγκ για τροχόσπιτα.
- 17 Ωστόσο, το Δικαστήριο έχει κατ' επανάληψη αποφανθεί ότι το γράμμα του άρθρου 98, παράγραφοι 1 και 2 της οδηγίας 2006/112 δεν επιβάλλει ερμηνεία της διατάξεως αυτής ως απαιτούσας την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή σε όλες τις περιπτώσεις που εμπίπτουν στην έννοια συγκεκριμένης κατηγορίας υπηρεσιών του παραρτήματος III της εν λόγω οδηγίας και, επομένως, δεν αποκλείεται η επιλεκτική εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή, εφόσον δεν δημιουργείται κίνδυνος στρεβλώσεως του ανταγωνισμού. Ως εκ τούτου, το Δικαστήριο κατέληξε στο συμπέρασμα ότι τα κράτη μέλη, τηρουμένης της εγγενούς στο κοινό σύστημα ΦΠΑ αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, έχουν τη δυνατότητα να εφαρμόζουν μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ σε συγκεκριμένες και ειδικές περιπτώσεις που εμπίπτουν στην έννοια συγκεκριμένης κατηγορίας υπηρεσιών του παραρτήματος III της οδηγίας 2006/112.
- 18 Το Δικαστήριο έχει αποφανθεί επίσης ότι, όταν κράτος μέλος αποφασίζει να κάνει χρήση της δυνατότητας που του παρέχει το άρθρο 98, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας 2006/112 να εφαρμόσει μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ σε μια κατηγορία υπηρεσιών που περιλαμβάνονται στο παράρτημα III της οδηγίας αυτής, έχει τη δυνατότητα να περιορίζει την εφαρμογή του εν λόγω μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ σε συγκεκριμένες και ειδικές πτυχές της κατηγορίας αυτής, με την επιφύλαξη της τηρήσεως της εγγενούς στο κοινό σύστημα του ΦΠΑ αρχής της φορολογικής ουδετερότητας. Η δυνατότητα επιλεκτικής εφαρμογής του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ που αναγνωρίζεται με τον τρόπο αυτόν στα κράτη μέλη δικαιολογείται ιδίως για τον λόγο ότι, δεδομένου ότι ο συντελεστής αυτός αποτελεί εξαίρεση, ο περιορισμός της εφαρμογής του σε συγκεκριμένες και ειδικές περιπτώσεις είναι σύμφωνος προς την αρχή ότι οι απαλλαγές ή οι εξαιρέσεις πρέπει να ερμηνεύονται στενά. Το Δικαστήριο μονίμως τονίζει ότι η άσκηση της δυνατότητας αυτής εξαρτάται από τη διττή προϋπόθεση, αφενός, ότι δεν απομονώνονται, για τους σκοπούς εφαρμογής του μειωμένου συντελεστή, παρά μόνο συγκεκριμένες και ειδικές πτυχές της οικείας κατηγορίας υπηρεσιών, και, αφετέρου, ότι τηρείται η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας. Σκοπός των προϋποθέσεων αυτών είναι να εξασφαλίζεται ότι τα κράτη μέλη θα χρησιμοποιούν τη δυνατότητα αυτή μόνον υπό όρους που εγγυώνται την απλή και ορθή εφαρμογή του επιλεγόμενου μειωμένου συντελεστή, καθώς και ότι θα αποφεύγεται κάθε ενδεχόμενη σχετική απάτη, φοροαποφυγή ή κατάχρηση.

- 19 Η οδηγία ΦΠΑ δεν περιλαμβάνει ορισμό της φράσης «διαμονή σε ξενοδοχεία και παρόμοιους χώρους, περιλαμβανομένης της παροχής καταλύματος διακοπών και της μίσθωσης χώρου σε κατασκήνωση ή σε κάμπινγκ για τροχόσπιτα» αυτή η φράση δεν προσδιορίζεται ούτε στον εκτελεστικό κανονισμό (ΕΕ) 282/2011 του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 2011, για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 2006/112 σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2011, L 77, σ. 1). Το άρθρο 135, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ έχει ως εξής: «Από την απαλλαγή που προβλέπεται στην παράγραφο 1, στοιχείο ιβ', εξαιρούνται οι ακόλουθες πράξεις: α) οι πράξεις παροχής καταλύματος, όπως ορίζονται από τη νομοθεσία των κρατών μελών, που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο του ξενοδοχειακού τομέα ή άλλων τομέων με παρεμφερή χαρακτήρα, περιλαμβανομένης της μίσθωσης κατασκηνώσεων διακοπών ή γηπέδων διαρρυθμισμένων κατάλληλα για κατασκήνωση». Τούτο σημαίνει ότι οι πράξεις παροχής καταλύματος πρέπει να πραγματοποιούνται σύμφωνα με τη νομοθεσία των κρατών μελών.
- 20 Σύμφωνα με την παράγραφο 1, σημείο 45, των συμπληρωματικών διατάξεων του ZDDS, η «παροχή καταλύματος» περιλαμβάνεται στις βασικές τουριστικές υπηρεσίες κατά την έννοια του σημείου 69 των συμπληρωματικών διατάξεων του νόμου περί τουρισμού, εξαιρουμένης της παροχής γενικών τουριστικών υπηρεσιών. Βάσει της παραγράφου 1, σημείο 69, των συμπληρωματικών διατάξεων του ΖΤ, ως «βασικές τουριστικές υπηρεσίες» νοούνται η παροχή καταλύματος, η εστίαση και η μεταφορά.
- 21 Δεδομένου ότι ο μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ αποτελεί την εξαίρεση, ο περιορισμός της εφαρμογής του σε συγκεκριμένες και ειδικές περιπτώσεις είναι σύμφωνος προς την αρχή ότι οι απαλλαγές και οι παρεκκλίσεις πρέπει να ερμηνεύονται στενά. Γεννάται, λοιπόν, το ερώτημα κατά πόσον το γεγονός ότι η εθνική νομοθεσία της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας θέτει πρόσθετες προϋποθέσεις για την ταξινόμηση των καταλυμάτων σύντομης διαμονής σε κατηγορία δραστηριότητας μπορεί να εκληφθεί ως περιορισμός της εφαρμογής μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ σε συγκεκριμένες και ειδικές περιπτώσεις ή αν πρέπει να εφαρμοστούν οι μειωμένοι συντελεστές που ισχύουν για τη διαμονή σε ξενοδοχεία και παρόμοιους χώρους, βάσει του είδους της δραστηριότητας και η εφαρμογή τους να μην εξαρτάται από την προβλεπόμενη σε ειδικό νόμο υποβολή δήλωσης, όπως εν προκειμένω στον νόμο περί τουρισμού.