

**Mål C-733/22****Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler****Datum för ingivande:**

29 november 2022

**Domstol som begär förhandsavgörande:**

Varhoven administrativen sad (Bulgarien)

**Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:**

18 november 2022

**Klagande:**

Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na NAP

**Motpart:**

”Valentina Heights” EOOD

**Saken i det nationella målet**

Överklagande av en dom som meddelades av Administrativen sad Blagoevgrad (Förvaltningsdomstolen i Blagoevgrad, Bulgarien), genom vilken ett beskattningsbeslut som meddelades av skattemyndigheten vid Teritorialna direksia na Natsionalnata agentsia po prihodite – Sofia (den nationella skattemyndighetens centralförvaltning i Sofia) och fastställdes genom beslut av Direktor na Direksia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia (direktören för enheten ”Överklagande och praxis i skatteärenden och socialförsäkringsärenden” i staden Sofia), upphävdes såvitt avsåg vad som fastställdes enligt Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (mervärdesskattelagen) beträffande beskattningsperioderna mars 2019, juni 2019 och från augusti 2019 till februari 2020 samt upplupen ränta.

## **Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande**

Begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF beträffande tolkningen av artikel 98.2 jämförd med bilaga III punkt 12 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt

## **Frågor som har hänskjutits för förhandsavgörande**

- 1 Ska artikel 98.2 jämförd med bilaga III punkt 12 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt tolkas så, att den reducerade skattesatsen som enligt nämnda bestämmelse föreskrivs för logi som tillhandahålls av hotell och liknande anläggningar kan tillämpas om dessa anläggningar inte har klassificerats i en motsvarande kategori enligt den nationella lagstiftningen i den berörda medlemsstaten[?]
- 2 Om denna fråga besvaras nekande: Ska artikel 98.2 jämförd med bilaga III punkt 12 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt tolkas så, att den tillåter en selektiv tillämpning av den reducerade skattesatsen på konkreta och specifika aspekter av en viss tjänstekategori, om förutsättningen för detta är att logi som tillhandahålls av hotell och liknande anläggningar endast får ske i korttidsinkvartering som klassificerats i en motsvarande kategori i enlighet med den nationella lagstiftningen i den berörda medlemsstaten, eller avseende vilken ett tillfälligt intyg om att ett förfarande för klassificering i en kategori inlett har utfärdats[?]

## **Anförda unionsbestämmelser och anförd praxis från EU-domstolen**

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallat mervärdesskattedirektivet), artiklarna 96, 98.1 och 98.2 samt artikel 135 jämförda med bilaga III punkt 12 i samma direktiv

Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt

EU-domstolens dom av den 6 maj 2010, kommissionen/Frankrike, C-94/09, EU:C:2010:253, punkterna 28, 29 och 30

EU-domstolens dom av den 3 april 2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, C-442/05, EU:C:2008:184, punkterna 41 och 43

## **Anförda nationella bestämmelser**

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (mervärdesskattelagen, nedan kallad ZDDS), artikel 66 och 1 § punkt 45 i tillägsbestämmelserna

Zakon za turizma (turismlagen), artiklarna 111, 113[,] 114, 119 och 133 samt 1 § punkterna 19 och 27 i tilläggsbestämmelserna

Zakon za izmenenie i dopalnenie na zakona za turizma (lagen om ändring av turismlagen), artikel 121

Pravilnik za prilagane na zakona za danaka varhu dobavenata stoynost (förordningen om genomförande av mervärdesskattelagen), artikel 40

### **Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i det nationella målet**

- 3 Motparten, ”Valentina Heights” EOOD (nedan kallat Valentina Heights), är ett bolag som registrerades vid Agentsia po vpisvania (registreringsenheten) i Targovski registar (handelsregistret) den 9 november 2011. Den 13 december 2016 registrerades bolaget enligt ZDDS. Det framgår av uppgifterna i handelsregistret att föremålet för bolagets verksamhet bland annat omfattar områdena turism, gastronomi, logi, researrangörsverksamhet och många andra typer av verksamhet som enligt bulgarisk lagstiftning endast får utövas om vissa krav avseende bland annat tillstånd och registrering uppfylls och iakttas.
- 4 I samband med en skattekontroll konstaterades att bolaget under den granskade perioden, från den 13 december 2016 till den 29 februari 2020, hade övertagit en anläggning med semesterlägenheter med namnet ”Valentina Heights” i staden Bansko från fysiska personer (ägarna) som ett hyresobjekt. Parterna har inte bestridit denna omständighet. Av de avtal beträffande förvaltning av bostadsfastigheterna i semesteranläggningen som ingetts till den hänskjutande domstolen och som alla är daterade den 1 maj 2018 framgår att ägarna till fastigheterna (lägenheter, enrumslägenheter och andra objekt) överenskommit med bolaget Valentina Heights att det ska förvalta och underhålla deras fasta egendom samt hyra ut den för ägarnas räkning till tredje parter. Under den granskade perioden tillhandahöll bolaget logi till gäster genom uthyrning av objekt i semesteranläggningen ”Valentina Heights”. De inkomster som genererades redovisades genom registrerade elektroniska kassaapparater och banköverföringar. Bolaget beräknade mervärdesskatt på 9 procent för transaktionerna.
- 5 Bolaget ingav ett intyg som utfärdats av borgmästaren i kommunen Bansko den 15 februari 2013 enligt vilket objektet ”Valentina Heights” i staden Bansko klassificerats i kategorin ”gästhus” med en kapacitet på 9 rum och 19 sängar.
- 6 Den 18 november 2016 ingav bolaget en anmälan till turistministeriet i syfte att anläggningen med semesterlägenheter ”Valentina Heights” i staden Bansko skulle klassificeras i kategorin ”tre stjärnor” med en kapacitet på 23 rum och 46 sängar.

- 7 Genom ett beslut som borgmästaren i kommunen Bansko meddelade den 7 mars 2019 upphävdes klassificeringen i kategorin ”gästhus” som beviljats enligt ovannämnda intyg. Bolaget överklagade inte detta beslut.
- 8 Den 27 september 2019 ingav bolaget en anmälan till turistministeriet i syfte att en snackbar som hörde till semesteranläggningen ”Valentina Heights” skulle klassificeras i kategorin ”två stjärnor”. Under åren 2019 och 2020 ingav bolaget ytterligare handlingar som kompletterade anmälningarna för klassificering i en kategori.
- 9 Den biträdande ministern för turism meddelade den 21 september 2020 ett beslut om att inleda ett förfarande för klassificering av turistobjekt i en kategori. För anläggningen med semesterlägenheter ”Valentina Heights” och för snackbaren utfärdades tillfälliga intyg om att ett förfarande för klassificering i en kategori inletts. Dessa intyg var giltiga fram till och med den 21 januari 2021. Turistministeriet meddelade bolaget att en expertgrupp skulle komma att genomföra en kontroll på plats av de ovannämnda objekten för att säkerställa att de överensstämmer fullständigt med den anmälda verksamhetens typ och kategori enligt bestämmelserna i turismlagen och i Naredba za iziskvaniyata kam kategoriziranite mesta za nastanyavane i zavedenia za hranene i razvlechenia, za reda za opredelyane na kategoriyata, kakto i za usloviyata i reda za registrirane na stai za gosti i apartamenti za gosti (förordningen om krav för att klassificera korttidsinkvartering samt gastronomi och underhållning i en kategori, samt om förfarandet för att bestämma kategorin och om villkoren och förfarandet för att anmäla tillfälliga bostäder och korttidsboenden).
- 10 I det överklagade beskattningsbeslutet fastställde skattemyndigheten att bolaget innehade ett intyg om klassificering i en kategori för bostadsanläggningen ”Valentina Heights” i staden Bansko med en kapacitet på 9 rum och 19 sängar, vilket utfärdats av borgmästaren i kommunen Bansko den 15 februari 2013 för tidsperioden från den 15 februari 2013 till och med den 7 mars 2019. I beslutet angav skattemyndigheten att bolaget saknade ett intyg om klassificering av ett turistobjekt i en viss kategori för tiden efter den 7 mars 2019 och att bolaget således felaktigt tillämpat en mervärdesskattesats på 9 procent. Med hänsyn till dessa konstateranden och på grundval av artikel 66.1 ZDDS (i dess tillämpliga lydelse) krävde skattemyndigheten betalning av mellanskillnaden i förhållande till rätt mervärdesskattesats som var 20 procent för de redovisade transaktioner för vilka villkoren i artikel 40.1 punkt 2 i förordningen om genomförande av mervärdesskattelagen inte var uppfyllda.

### **Parternas huvudargument**

- 11 Överklagandet till en högre myndighet av beskattningsbeslutet behandlades av direktören för enheten ”Överklagande och praxis i skatteärenden och socialförsäkringsärenden” i staden Sofia vid NAP [Natsionalna agentsia po prihodite, den nationella skattemyndighetens centralförvaltning] (nedan kallad

överklagandeenheten), som fastställde beslutet och godtog skattemyndighetens argumentation fullt ut.

- 12 Valentina Heights överklagade beskattningsbeslutet till Förvaltningsdomstolen i Blagoevgrad (domstol i första instans). Till stöd för överklagandet åberopade bolaget EU-domstolens dom av den 22 oktober 1998, Madgett och Baldwin (C-308/96 och C-94/97, EU:C:1998:496), och gjorde gällande att de särskilda reglerna för beskattning av turisttjänster ska tillämpas på grundval av den aktuella verksamhetens typ och att deras tillämpning inte är beroende av en anmälan som föreskrivs i en speciallag.
- 13 Domstolen i första instans anslöt sig helt och hållet till Valentina Heights argumentation. Den bedömde de faktiska omständigheterna i det aktuella målet så, att Valentina Heights vidtagit alla nödvändiga åtgärder för att erhålla ett intyg om klassificering av ett turistobjekt i en kategori, men att myndigheten som är behörig att göra en sådan klassificering, det vill säga turistministeriet, inte utfärdat de intyg om klassificering som bolaget ansökt om i rätt tid. Under åren 2016 och 2019 ingav det berörda bolaget två anmälningar, men turistministeriet utfärdade de tillfälliga intygen om klassificering först den 23 september 2020. Domstolen i första instans anförde att avsaknaden av ett intyg om att ett turistobjekt klassificerats i en kategori – vilket det berörda bolaget inte innehade för tidsperioden från den 7 mars 2019 till den 29 februari 2020 (den senaste granskade perioden) – inte kan utgöra grund för att underlåta att tillämpa de särskilda reglerna för beskattning av turisttjänster. I detta sammanhang ansåg domstolen i första instans, med hänvisning till EU-domstolens rättspraxis, i synnerhet domen av den 22 oktober 1998, Madgett och Baldwin (C-308/96 och C-94/97, EU:C:1998:496), att de särskilda reglerna för beskattning av turisttjänster ska tillämpas på grundval av den aktuella verksamhetens typ och att deras tillämpning inte är beroende av en anmälan som föreskrivs i en speciallag, såsom den i förevarande mål aktuella turismlagen.
- 14 Överklagandeenheten har vid den hänskjutande domstolen gjort gällande att tillhandahållande av turisttjänster i form av logi, korttidsinkvartering och gäststugor som inte klassificerats i en kategori i enlighet med lagstiftningen, eller för vilka ett tillfälligt intyg om att ett förfarande för klassificering i en kategori inletts inte har utfärdats, inte ska anses utgöra logiverksamhet i den mening som avses i artikel 66.2 ZDDS och att sådana tillhandahållanden följaktligen inte heller omfattas av en reducerad skattesats. Överklagandeenheten anser att förhållandet mellan bolaget och turistministeriet saknar betydelse för den skattemässiga behandlingen av tjänsterna. Dessutom har lagstiftaren infört ett rättsmedel som kan användas om en myndighet underlåter att vidta en åtgärd, vilket innebär att en eventuell underlåtelse att agera inte kan anses utgöra ett hinder för skattemyndigheten att tillämpa skattelagstiftningen. Överklagandeenheten anser att om klassificering av ett objekt i en kategori ansågs sakna betydelse för tillämpningen av den reducerade skattesatsen, skulle detta medföra att tjänster avseende logi (eller turisttjänster över huvud taget) kan tillhandahållas av vilket

företag som helst och varje sådan verksamhet skulle vara att anse som turistverksamhet.

### **Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs**

- 15 Varhoven administrativen sad (Högsta förvaltningsdomstolen) känner inte till några domar där EU-domstolen har tolkat unionsrätten på ett sätt som besvarar de frågorna beträffande unionsrättens tolkning som hänskjutits och som kan vara avgörande för utgången i förevarande mål. Den hänskjutande domstolen har tagit hänsyn till EU-domstolens dom av den 22 oktober 1998, *Madgett och Baldwin* (C-308/96 och C-94/97, EU:C:1998:496), som anförts av *Valentina Heights*, samt till dom av den 6 maj 2010, *kommissionen/Frankrike* (C-94/09, EU:C:2010:253), dom av den 27 februari 2014, *Pro Med Logistik och Pongratz* (C-454/12 och C-455/12, EU:C:2014:111), dom av den 11 september 2014, *K [Oy]* (C-219/13, EU:C:2014:2207), dom av den 9 mars 2017, *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, dom av den 9 november 2017, *AZ* (C-499/16, EU:C:2017:846), dom av den 17 juni 2021, *M.I.C.M.* (C-597/17, EU:C:2021:492), dom av den 19 december 2019, *Segler-Vereinigung Cuxhaven* (C-715/18, EU:C:2019:1138) och dom av den 22 september 2022, *The Escape Center* (C-330/21, EU:C:2022:719). Domskälen i ovannämnda domar ger visserligen värdefull vägledning för att tolka de bestämmelser i mervärdesskattedirektivet som är relevanta för att avgöra målet. Högsta förvaltningsdomstolen anser emellertid att omständigheterna i ovannämnda domar skiljer sig från de nu aktuella.
- 16 Artikel 96 i direktiv 2006/112 föreskriver att medlemsstaterna ska tillämpa en normalskattesats för mervärdesskatt som ska vara densamma för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster. Artikel 98.1 och 98.2 i samma direktiv föreskriver med undantag från principen om en normalskattesats för mervärdesskatt att medlemsstaterna får tillämpa en eller två reducerade skattesatser. Enligt denna bestämmelse får de reducerade skattesatserna endast tillämpas på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster i de kategorier som anges i bilaga III i samma direktiv. Enligt bilaga III punkt 12 i direktiv 2006/112 är det tillåtet att tillämpa en reducerad skattesats på logi som tillhandahålls av hotell och liknande anläggningar, inbegripet tillhandahållandet av semesterlogi och uthyrning av campingplatser och platser för husvagnsparkering.
- 17 EU-domstolen har upprepade gånger funnit att det emellertid inte finns någonting i lydelsen av artikel 98.1 och 98.2 i direktiv 2006/112 som innebär att bestämmelsen måste tolkas på så sätt att den reducerade skattesatsen endast får tillämpas om den avser samtliga aspekter av en viss kategori av tjänster som avses i bilaga III till direktivet, vilket innebär att en selektiv tillämpning av den reducerade skattesatsen inte är utesluten, under förutsättning att den inte medför någon risk för snedvridning av konkurrensen. Domstolen har dragit slutsatsen att medlemsstaterna får tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på konkreta och specifika aspekter av en tjänstekategori som anges i bilaga III till direktiv

2006/112, under förutsättning att de iakttar principen om skatteneutralitet, vilken ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt.

- 18 Domstolen har även fastslagit att när en medlemsstat har beslutat att använda sig av möjligheten enligt artikel 98.1 och 98.2 i direktiv 2006/112 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 tjänstekategorin, under förutsättning att den iakttar principen om skatteneutralitet, vilken ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Den möjlighet att tillämpa den reducerade mervärdesskattesatsen selektivt som sålunda tillerkänts medlemsstaterna motiveras särskilt av att den reducerade skattesatsen är ett undantag. Att den endast tillämpas på konkreta och specifika aspekter står således i överensstämmelse med principen om att undantag och avvikelser ska tolkas restriktivt. EU-domstolen har konsekvent framhållit att denna möjlighet är underkastad två villkor. Dels ska endast konkreta och specifika aspekter av tjänstekategorin i fråga avskiljas för tillämpningen av den reducerade skattesatsen. Dels ska principen om skatteneutralitet iakttagas. Dessa villkor avser att säkerställa att medlemsstaterna endast använder sig av denna möjlighet i enlighet med de villkor som garanterar en korrekt och enkel tillämpning av den reducerade skattesats som valts och att skatteundandragande, skatteflykt och missbruk förhindras.
- 19 Mervärdesskattedirektivet innehåller ingen definition av uttrycket ”logi som tillhandahålls av hotell och liknande anläggningar, inbegripet tillhandahållandet av semesterlogi och uthyrning av campingplatser och platser för husvagnsparkering.” Uttrycket definieras inte heller i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 77, 2011, s. 1). Artikel 135.2 i [direktiv 2006/112] har följande lydelse: ”Följande transaktioner skall inte omfattas av undantaget från skatteplikt i punkt 1 1: 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.” Det innebär att tillhandahållande av logi ska ske i enlighet med bestämmelserna i medlemsstaternas lagstiftning.
- 20 Enligt 1 § punkt 45 i tilläggsbestämmelserna till ZDDS hör ”logi” till de grundläggande turisttjänsterna i den mening som avses i punkt 69 i tilläggsbestämmelserna till turismlagen, med undantag för tillhandahållande av en allmän turisttjänst. Enligt 1 § punkt 69 i tilläggsbestämmelserna till turismlagen avses med uttrycket ”grundläggande turisttjänster” logi, kost och transport.
- 21 Eftersom en reducerad skattesats är ett undantag överensstämmer begränsningen av deras tillämpning på konkreta och specifika aspekter med principen om att skattebefrielser och undantag ska tolkas restriktivt. Det ger upphov till frågan

huruvida den omständigheten att den nationella lagstiftningen i Republiken Bulgarien ställer upp ytterligare krav på att korttidsinkvartering ska klassificeras i en kategori ska anses utgöra en begränsning av tillämpningen av den reducerade mervärdesskattesatsen på konkreta och specifika aspekter, eller om de reducerade skattesatser som gäller för logi som tillhandahålls av hotell och liknande anläggningar ska tillämpas på grundval av den aktuella verksamhetens typ och att deras tillämpning inte är beroende av en anmälan som föreskrivs i en speciallag, såsom den i förevarande mål aktuella turismlagen.

ARBETS-DOKUMENT