



Datum van inontvangstneming : 25/01/2023

Zaak C-733/22**Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie****Datum van indiening:**

29 november 2022

Verwijzende rechter:

Varhoven administrativen sad (Bulgarije)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

18 november 2022

Verzoekende partij tot cassatie:

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

Verwerende partij in cassatie:

„Valentina Heights” EOOD

Voorwerp van het hoofdgeding

Het cassatieberoep is ingesteld tegen een beslissing van de Administrativen sad Blagoevgrad (bestuursrechter in eerste aanleg Blagoëvgrad, Bulgarije) tot nietigverklaring van een naheffingsaanslag die was vastgesteld door de belastingautoriteiten bij de Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia po prihodite Sofia (regionale directie van het nationaal agentschap voor overheidsinkomsten, Sofia, Bulgarije) en die wat de daarin vastgestelde resultaten betreft op grond van de Zakon za danaka varhu dobavenata stoinost (ZDDS) (wet op de belasting over de toegevoegde waarde) bij besluit van de Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia (directeur van de directie „Betwistingen in belasting- en sociale verzekeringszaken” in Sofia; hierna: „verzoeker”) is bevestigd voor de belastingtijdvakken maart 2019, juni 2019 en van augustus 2019 tot en met februari 2020, vermeerderd met rente.

Voorwerp en rechtsgrondslag van de verwijzingsbeslissing

Verzoek om een prejudiciële beslissing betreffende de uitlegging van artikel 98, lid 2, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, gelezen in samenhang met bijlage III, punt 12, bij deze richtlijn.

Prejudiciële vragen

- 1 Moet artikel 98, lid 2, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, gelezen in samenhang met bijlage III, punt 12, bij deze richtlijn, aldus worden uitgelegd dat het verlaagde tarief dat in deze bepaling is vastgesteld voor door hotels en dergelijke inrichtingen verstrekte accommodatie, kan worden toegepast wanneer deze inrichtingen niet in een categorie zijn ingedeeld overeenkomstig de nationale wetgeving van de verzoekende staat?
- 2 Indien deze vraag ontkennend wordt beantwoord, moet artikel 98, lid 2, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, gelezen in samenhang met bijlage III, punt 12, bij deze richtlijn, dan aldus worden uitgelegd dat het een selectieve toepassing van het verlaagde tarief op concrete en specifieke aspecten van een bepaalde categorie van diensten toelaat wanneer de daarvoor geldende voorwaarde erin bestaat dat door hotels en dergelijke inrichtingen alleen accommodatie mag worden verstrekt die overeenkomstig de nationale wetgeving van de verzoekende staat in een categorie is ingedeeld of waarvoor een voorlopige verklaring is afgegeven die inhoudt dat de categoriseringsprocedure is gestart?

Unierechtelijke bepalingen en rechtspraak

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”), artikel 96, artikel 98, leden 1 en 2, artikel 135 gelezen in samenhang met bijlage III, punt 12

Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „uitvoeringsverordening nr. 282/2011”)

Arrest van 6 mei 2010, Commissie/Frankrijk (C-94/09, EU:C:2010:253, punten 28, 29 en 30)

Arrest van Hof van 3 april 2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (C-442/05, EU:C:2008:184, punten 41 en 43)

Bepalingen van nationaal recht

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (wet op de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „ZDDS”): artikel 66 en § 1, punt 45, van de aanvullende bepalingen

Zakon za turizma (toerismewet; hierna „ZT”), artikelen 111, 113, 114, 119, 133 en § 1, punten 19 en 27, van de aanvullende bepalingen

Zakon za izmenenie i dopalnenie na zakona za turizma (wet houdende wijziging van de ZT), artikel 121

Pravilnik za prilagane na zakona za danaka varhu dobavenata stoynost (verordening tot uitvoering van de ZDDS), artikel 40

Korte uiteenzetting van de feiten en van de procedure

- 3 Verweerster in cassatie is een vennootschap die op 9 november 2011 is ingeschreven in het handelsregister bij het agentschap voor registratie. Op 13 december 2016 is zij overeenkomstig de ZDDS geregistreerd. Haar activiteiten omvatten volgens de gegevens van het handelsregister tevens de gebieden toerisme, gastronomie, verstrekken van accommodatie, organiseren van reizen en uiteenlopende andere activiteiten die volgens het Bulgaarse recht mogen worden uitgeoefend mits is voldaan aan de vergunnings-, registratie- of andere vereisten.
- 4 Bij een belastingcontrole is vastgesteld dat verweerster in het tijdvak van 13 december 2016 tot en met 29 februari 2020 een uit appartementen bestaand toeristencomplex met de naam „Valentina Heights” (hierna: „toeristencomplex”) in de stad Bansko (Bulgarije) in huur had overgenomen van natuurlijke personen (eigenaars), wat door de betrokkenen niet is betwist. Blijkens de overgelegde contracten betreffende het beheer van particulier onroerend goed in het toeristencomplex, die alle dateren van 1 mei 2018, is met de eigenaars van het onroerend goed (appartementen, studio’s en andere goederen) overeengekomen dat verweerster het onroerend goed zou beheren, onderhouden en in naam van de eigenaars aan derden zou verhuren. In het gecontroleerde tijdvak heeft verweerster aan gasten accommodatie in het gehuurde toeristencomplex verstrekt. De inkomsten zijn geboekt door aangemelde elektronische kasregisters en bankoverschrijvingen. Over de transacties heeft verweerster 9 % btw in rekening gebracht.
- 5 Uit de overlegging van een door de burgemeester van de gemeente Bansko afgegeven verklaring van 15 februari 2013 blijkt dat het goed „Valentina Heights” in de stad Bansko is ingedeeld in de categorie „gastenverblijf” met een capaciteit van 9 kamers en 19 bedden.

- 6 Op 18 november 2016 heeft verweerster het toeristencomplex in Bansko bij het ministerie van Toerisme aangemeld voor de categorie „drie sterren” met een capaciteit van 23 kamers en 46 bedden.
- 7 Bij beschikking van de burgemeester van de gemeente Bansko van 7 maart 2019 is de indeling in de categorie „gastenverblijf” die in de hiervoor genoemde verklaring was toegewezen, opgeheven. Deze beschikking is niet aangevochten door verweerster.
- 8 Op 27 september 2019 heeft verweerster een bij het toeristencomplex behorende snackbar bij het ministerie van Toerisme aangemeld voor de categorie „twee sterren”. In 2019 en 2020 heeft verweerster aanvullende documenten ingediend met betrekking tot de aanmeldingen voor deze categorisering.
- 9 Ingevolge een beschikking van de plaatsvervangende minister van Toerisme van 21 september 2020 is een procedure gestart betreffende de categorisering van toeristische goederen, waarbij voor het toeristencomplex en voor de snackbar voorlopige, tot en met 21 januari 2021 geldige verklaringen zijn afgegeven die inhouden dat een categoriseringsprocedure is gestart. Het ministerie van Toerisme deelde verweerster mee dat een controle ter plaatse door een gespecialiseerde werkgroep is gepland om te onderzoeken of de aangemelde soort en categorie van de hierboven bedoelde goederen volledig overeenstemmen met de eisen van de toerismewet en van de 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 (verordening houdende eisen voor de categorisering van accommodaties alsmede gastronomie- en entertainmentbedrijven, betreffende de procedure tot vaststelling van de categorie alsook betreffende de voorwaarden en de procedure inzake de aanmelding van kamers en appartementen voor gasten).
- 10 In de bestreden naheffingsaanslag hebben de belastingautoriteiten vastgesteld dat verweerster beschikte over een verklaring van de burgemeester van de gemeente Bansko, die was afgegeven op 15 februari 2013 en gold voor het tijdvak van 15 februari 2013 tot en met 7 maart 2019, waarbij het goed „Valentina Heights” in de stad Bansko was ingedeeld in de categorie voor een capaciteit van 9 kamers en 19 bedden. De belastingautoriteiten hebben in de naheffingsaanslag verklaard dat verweerster voor de periode na 7 maart 2019 geen verklaring betreffende de categorisering van een toeristisch goed bezat en ten onrechte 9 % btw in rekening heeft gebracht. Gelet op deze bevindingen en op grond van artikel 66, lid 1, ZDDS (in de toepasselijke versie) hebben de belastingautoriteiten het verschil tussen de in rekening gebrachte btw en het maximale btw-tarief van 20 % voor de aangemelde diensten die niet voldeden aan de voorwaarden van artikel 40, lid 1, punt 2, van de verordening betreffende de uitvoering van de ZDDS, als naheffing vastgesteld.

Voornaamste argumenten van betrokkenen in het hoofdgeding

- 11 Verzoeker, die moest beslissen op het administratief beroep tegen de naheffingsaanslag, heeft deze aanslag bevestigd en was het volledig eens met de overwegingen van de belastingautoriteiten.
- 12 In haar beroep tegen de naheffingsaanslag bij de Administrativen sad Blagoevgrad heeft verweerster verwezen naar het arrest van 22 oktober 1998, ██████████ ██████████ (C-308/96 en C-94/97, EU:C:1998:496; hierna: „arrest ██████████ ██████████” en aangevoerd dat de toepassing van de bijzondere regeling inzake de belastingheffing op toeristische diensten afhangt van de soort activiteit die wordt uitgeoefend, en niet van een aanmelding die is geregeld in een bijzondere wet.
- 13 De Administrativen sad Blagoevgrad heeft zich in eerste aanleg geheel aangesloten bij verweersters argumentatie. De feiten in het onderhavige geval heeft deze rechter aldus beoordeeld dat verweerster alle noodzakelijke maatregelen heeft genomen om een verklaring betreffende de categorisering te verkrijgen, maar dat de daartoe bevoegde autoriteit, namelijk het ministerie van Toerisme, de gevraagde verklaring niet tijdig heeft afgegeven. In 2016 en 2019 heeft verweerster twee aanmeldingen ingediend, maar het ministerie van Toerisme heeft de voorlopige verklaringen pas op 23 september 2020 afgegeven. Deze rechter heeft uiteengezet dat het ontbreken van een verklaring betreffende de categorisering van een toeristisch goed, die voor het tijdvak van 7 maart 2019 tot en met 29 februari 2020 (het laatste gecontroleerde tijdvak) niet aan verweerster was afgegeven, niet ertoe kan leiden dat de bijzondere regeling inzake de belastingheffing op toeristische diensten niet wordt toegepast. Dienaangaande was de Administrativen sad Blagoevgrad, onder verwijzing naar de rechtspraak van het Hof, met name het arrest ██████████ ██████████ van oordeel dat de toepassing van de bijzondere regeling inzake de belastingheffing op toeristische diensten afhangt van de soort activiteit die wordt uitgeoefend, en niet van een aanmelding die is geregeld in een bijzondere wet als in casu de ZT.
- 14 Bij de verwijzende rechter heeft verzoeker aangevoerd dat het verlenen van toeristische diensten in accommodaties, onderkomens en gastenverblijven die niet volgens de wet in een categorie zijn ingedeeld, alsook in accommodaties die niet beschikken over een voorlopige verklaring betreffende de start van een categoriseringsprocedure, niet mag worden gelijkgesteld met het verstrekken van een accommodatie als bedoeld in artikel 66, lid 2, ZDDS en niet mag worden onderworpen aan een verlaagd tarief. Verweerster is van mening dat de verhoudingen tussen verweerster en het ministerie van Toerisme niet relevant zijn voor de fiscale behandeling van de diensten. Bovendien heeft de wetgever voor het geval dat een bestuurslichaam niet handelt, voorzien in een rechtsmiddel zodat een eventueel nalaten niet kan worden aangemerkt als beletsel voor de belastingautoriteiten om het belastingrecht toe te passen. Indien de categorisering van een goed niet relevant is voor de toepassing van het verlaagde tarief, zouden volgens hem in elk bedrijf accommodaties (of toeristische diensten in het

algemeen) kunnen worden verstrekt en zou elke soortgelijke activiteit als toeristische activiteit worden aangemerkt.

Korte uiteenzetting van de motivering van de prejudiciële verwijzing

- 15 De Varhoven administrativen sad (hoogste bestuursrechter, Bulgarije; hierna: „verwijzende rechter”) zijn geen arresten van het Hof over de uitlegging van het Unierecht bekend waarin alle hier voorgelegde vragen over de uitlegging van dit recht worden beantwoord en die voor de beslechting van het onderhavige geding relevant zouden kunnen zijn. In dit verband heeft de verwijzende rechter rekening gehouden met zowel het door verweerster aangevoerde arrest van 22 oktober 1998, [REDACTED] (C-308/96 en C-94/97, EU:C:1998:496), als met de arresten 6 mei 2010, Commissie/Frankrijk (C-94/09, EU:C:2010:253); 27 februari 2014, Pro Med Logistik en Pongratz (C-454/12 en C-455/12, EU:C:2014:111); 11 september 2014, K (C-219/13, EU:C:2014:2207); 9 maart 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189); 9 november 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846); 17 juni 2021, M.I.C.M. (C-597/19, EU:C:2021:492); 19 december 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138), en 22 september 2022, The Escape Center (C-330/21, EU:C:2022:719). Volgens de verwijzende rechter geven de motiveringen van deze arresten waardevolle aanwijzingen voor de uitlegging van de btw-richtlijn die relevant zijn voor de beslechting van het onderhavige geding, maar zijn in de respectieve hoofdgedingen andere feiten vastgesteld die voor de desbetreffende beslissing van belang waren.
- 16 Artikel 96 van de btw-richtlijn bepaalt dat de lidstaten een normaal btw-tarief toepassen dat voor goederenleveringen en voor diensten gelijk is. Artikel 98, leden 1 en 2, van deze richtlijn biedt de lidstaten de mogelijkheid om, afwijkend van het beginsel dat het normale btw-tarief van toepassing is, een of twee verlaagde btw-tarieven toe te passen. Ingevolge deze bepaling kunnen de verlaagde btw-tarieven uitsluitend worden toegepast op de goederenleveringen en de diensten die tot de in bijlage III genoemde categorieën behoren. Op grond van bijlage III, punt 12, bij de btw-richtlijn mag een verlaagd btw-tarief worden toegepast op door hotels en dergelijke inrichtingen verstrekte accommodatie, met inbegrip van het verstrekken van vakantie-accommodatie en de verhuur van percelen op kampeerterreinen en in caravanparken.
- 17 Het Hof heeft herhaaldelijk geoordeeld dat ook niets in de tekst van artikel 98, leden 1 en 2, van de btw-richtlijn erop wijst dat deze bepalingen aldus moeten worden uitgelegd dat het verlaagde tarief slechts geldt indien het betrekking heeft op alle aspecten van een bepaalde categorie diensten die onder bijlage III bij deze richtlijn vallen, zodat een selectieve toepassing van een verlaagd tarief niet kan worden uitgesloten op voorwaarde dat dit geen gevaar voor verstoring van de mededinging oplevert. Het Hof heeft daaruit geconcludeerd dat de lidstaten, op voorwaarde dat zij het aan het gemeenschappelijke btw-stelsel inherente beginsel van fiscale neutraliteit eerbiedigen, de mogelijkheid hebben om een verlaagd

btw-tarief toe te passen op concrete en specifieke aspecten van een in bijlage III bij de btw-richtlijn bedoelde bepaalde categorie van prestaties.

- 18 Het Hof heeft tevens geoordeeld dat wanneer een lidstaat gebruikmaakt van de bij artikel 98, leden 1 en 2, van richtlijn 2006/112 geboden mogelijkheid om een verlaagd btw-tarief toe te passen op een in bijlage III bij deze richtlijn genoemde categorie van prestaties, hij bijgevolg, mits hij het aan het gemeenschappelijke btw-stelsel inherente beginsel van fiscale neutraliteit eerbiedigt, de mogelijkheid heeft om de toepassing van dit verlaagde btw-tarief te beperken tot concrete en specifieke aspecten van deze categorie. De aldus aan de lidstaten toekomende mogelijkheid om het verlaagde btw-tarief selectief toe te passen vindt met name haar rechtvaardiging in de overweging dat, aangezien dit tarief de uitzondering vormt, de beperking van de toepassing ervan tot concrete en specifieke aspecten in overeenstemming is met het beginsel dat uitzonderingen of afwijkingen strikt moeten worden uitgelegd. Het Hof benadrukt steeds dat van deze mogelijkheid gebruik kan worden gemaakt indien is voldaan aan de tweevoudige voorwaarde dat, ten eerste, voor de toepassing van het verlaagde tarief enkel concrete en specifieke aspecten van de betrokken categorie van prestaties afzonderlijk worden beschouwd en, ten tweede, het beginsel van fiscale neutraliteit wordt geëerbiedigd. Deze voorwaarden beogen te waarborgen dat de lidstaten alleen van deze mogelijkheid gebruikmaken in omstandigheden die de juiste en correcte toepassing van het gekozen verlaagde tarief waarborgen en elk vorm van fraude, ontwijking en misbruik voorkomen.
- 19 De btw-richtlijn omvat geen definitie van de uitdrukking „door hotels en dergelijke inrichtingen verstrekte accommodatie, met inbegrip van het verstrekken van vakantie-accommodatie en de verhuur van percelen op kampeerterrainen en in caravanparken”. Deze uitdrukking staat evenmin in uitvoeringsverordening nr. 282/2011. Artikel 135, lid 2, van de btw-richtlijn luidt: „De volgende handelingen zijn van de in lid 1, punt l), geregelde vrijstelling uitgesloten: a) het verstrekken van accommodatie, als omschreven in de wetgeving der lidstaten, in het hotelbedrijf of in sectoren met een soortgelijke functie, met inbegrip van de verhuuraccommodatie in vakantiecampen of op kampeerterrainen”. Dit betekent dat het verstrekken van accommodatie moet plaatsvinden volgens de wetgeving van de lidstaten.
- 20 Overeenkomstig § 1, punt 45, van de aanvullende bepalingen bij de ZDDS valt „(het verstrekken van) accommodatie” onder de essentiële toeristische diensten als bedoeld in nr. 69 van de aanvullende bepalingen bij de ZT, met uitzondering van het verlenen van een algemene toeristische dienst. Volgens § 1, punt 69, van de aanvullende bepalingen bij de ZT vallen onder het begrip „essentiële toeristische diensten” het verstrekken van accommodatie, het aanbieden van maaltijden en van vervoer.
- 21 Aangezien het bij een verlaagd tarief om een uitzondering gaat, is de beperking van de toepassing ervan tot concrete en specifieke aspecten in overeenstemming met het beginsel dat uitzonderingen of afwijkingen strikt moeten worden

uitgelegd. Dit doet de vraag rijzen of de omstandigheid dat het nationale recht van de Republiek Bulgarije aanvullende eisen stelt aan de categorisering van accommodatie, als beperking van de toepassing van het verlaagde tarief tot concrete en specifieke aspecten kan worden aangemerkt dan wel of de in hotels en dergelijke inrichtingen geldende verlaagde tarieven voor het verstrekken van accommodatie moeten worden toegepast op grond van de soort activiteit die wordt uitgeoefend, en niet afhangen van een aanmelding die is geregeld in een bijzondere wet als in casu de ZT.