

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Zevende kamer)

8 februari 2024 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 98 – Mogelijkheid voor de lidstaten om een verlaagd btw-tarief toe te passen op bepaalde goederenleveringen en diensten – Bijlage III, punt 12 – Verlaagd btw-tarief voor accommodatie die ter beschikking wordt gesteld door hotels en dergelijke inrichtingen – Toepassing van dat tarief enkel voor inrichtingen die accommodatie ter beschikking stellen en die beschikken over een classificatiecertificaat – Beginsel van fiscale neutraliteit”

In zaak C-733/22,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Varhoven administrativen sad (hoogste bestuursrechter, Bulgarije) bij beslissing van 18 november 2022, ingekomen bij het Hof op 29 november 2022, in de procedure

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

tegen

„Valentina Heights” EOOD,

wijst

HET HOF (Zevende kamer),

samengesteld als volgt: F. Biltgen, kamerpresident, N. Wahl en M. L. Arastey Sahún (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: M. Szpunar,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- de Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, vertegenwoordigd door E. Pavlova,
- „Valentina Heights” EOOD, vertegenwoordigd door D. D. Dimitrova, advocat,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door A. Armenia en D. Drambozova als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft 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 (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”) en punt 12 van bijlage III bij deze richtlijn.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directeur van de directie „Betwistingen in belasting- en sociale verzekeringszaken” van Sofia bij de centrale administratie van het nationaal agentschap voor overheidsinkomsten, Bulgarije; hierna: „Direktor”) enerzijds en „Valentina Heights” EOOD anderzijds over de toepassing van het verlaagde tarief van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) op de activiteiten die deze vennootschap verrichtte gedurende een periode waarin zij niet beschikte over een classificatiecertificaat voor de door haar beheerde accommodatieverstrekkende inrichting.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 96 van de btw-richtlijn luidt:

„De lidstaten passen een normaal btw-tarief toe, dat door elke lidstaat wordt vastgesteld op een percentage van de maatstaf van heffing, dat voor goederenleveringen en voor diensten gelijk is.”

4 Artikel 98, leden 1 en 2, van deze richtlijn bepaalt:

„1. De lidstaten kunnen een of twee verlaagde tarieven toepassen.

2. De verlaagde tarieven zijn uitsluitend van toepassing op de goederenleveringen en de diensten die tot de in bijlage III genoemde categorieën behoren.

[...]”

5 In artikel 135 van die richtlijn staat te lezen:

„1. De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

[...]

l) de verhuur en verpachting van onroerende goederen.

2. 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 kampeerterreinen;

[...]”

6 Bijlage III bij de btw-richtlijn bevat de lijst van de goederenleveringen en diensten waarop de

in artikel 98 van deze richtlijn bedoelde verlaagde tarieven kunnen worden toegepast. In punt 12 van deze bijlage worden de volgende diensten vermeld:

„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”.

Bulgaars recht

Btw-wet

7 Artikel 66 van de zakon za danak varhu dobavenata stoynost (wet betreffende de belasting over de toegevoegde waarde) (DV nr. 63 van 4 augustus 2006), in de versie die van toepassing is op de feiten van het hoofdgeding (hierna: „btw-wet”), bepaalt:

„(1) Het belastingtarief bedraagt 20 % voor:

1. belastbare leveringen, met uitzondering van die welke uitdrukkelijk als belastbaar tegen het nultarief zijn aangemerkt.

[...]

(2) [...] Het belastingtarief voor door hotels en dergelijke inrichtingen verstrekte accommodatie, met inbegrip van het verstrekken van vakantieaccommodatie en de verhuur van percelen op kampeerterreinen en in caravanparken, bedraagt 9 %.

[...]”

8 § 1, punt 45, van de aanvullende bepalingen bij de btw-wet bepaalt dat voor de toepassing van deze wet onder „accommodatie” wordt verstaan „toeristische basisdiensten in de zin van punt 69 [van § 1] van de aanvullende bepalingen bij de [zakon za turizma (wet betreffende het toerisme; hierna: „toerismewet”) (DV nr. 30 van 26 maart 2013)], met uitsluiting van het verrichten van een algemene toeristische dienst”.

Besluit ter uitvoering van de btw-wet

9 Artikel 40 van de pravilnik za prilagane na zakona za danak varhu dobavenata stoynost (besluit ter uitvoering van de btw-wet) (DV nr. 76 van 15 september 2006), met als opschrift „Door hotels ter beschikking gestelde accommodatie”, bepaalt in lid 1:

„Voor het bewijs van de in artikel 66, lid 2, van de [btw-wet] bedoelde diensten moet, wanneer die diensten worden verricht door een persoon die accommodatie verstrekt in toeristische inrichtingen, die persoon beschikken over:

1. een afschrift van het register van aankomsten van toeristen;
2. een classificatiecertificaat van de toeristische inrichting;
3. een factuur voor de dienst, tenzij de uitreiking van een dergelijke factuur niet verplicht is krachtens artikel 113, lid 3, van de [btw-wet].”

Toerismewet

10 Artikel 111 van de toerismewet is als volgt verwoord:

„(1) De activiteit van hotel- of restaurantbedrijf mag op het Bulgaarse grondgebied enkel worden uitgeoefend in toeristische inrichtingen die overeenkomstig deze wet zijn ingedeeld in een classificatiecategorie.

(2) [...] De classificatie voor de in deze wet gespecificeerde soorten inrichtingen en categorieën wordt verricht door de [ministrar na turizma (minister van Toerisme, Bulgarije)] en de burgemeesters van de gemeenten of de door hen gemachtigde ambtenaren.

[...]”

11 In artikel 113, lid 1, van deze wet is bepaald:

„De activiteit van hotel- of restaurantbedrijf kan worden uitgeoefend door een persoon die:

[...]

3. beschikt over personeel met de vereiste beroeps- en taalkwalificaties alsook, voor leidinggevend personeel, met de vereiste anciënniteit.”

12 In artikel 114, punten 1 en 2, van die wet staat te lezen:

„Personen die in toeristische inrichtingen een hotel- en/of restaurantactiviteit uitoefenen [...], zijn gehouden om:

1. toeristische diensten te verrichten in een geclassificeerde toeristische inrichting of in een inrichting waarvoor een voorlopig certificaat is afgegeven naar aanleiding van de opening van een classificatieprocedure;
2. toeristische diensten te verrichten in een toeristische inrichting die voldoet aan de criteria van de classificatiecategorie die hem wordt toegekend [...]”.

13 Artikel 133, lid 1, van diezelfde wet bepaalt:

„De categorie ‚accommodatieverstrekkende inrichtingen’ en hun aanvullende restaurant- en amusementsinrichtingen [...] wordt afgebakend op basis van de naleving van de verplichte minimumeisen inzake de bouw, de inrichting en de uitrusting, de dienstverlening, de aangeboden diensten en de beroeps- en taalkwalificaties van het personeel [...]”.

14 § 1 van de aanvullende bepalingen bij de toerismewet bepaalt:

„In deze wet wordt verstaan onder:

[...]

69. ‚Toeristische basisdiensten’: accommodatie, maaltijden en vervoer.

[...]”

15 § 121 van de overgangs- en slotbepalingen van de wet tot wijziging en aanvulling van de toerismewet is als volgt verwoord:

„Voor toeristische inrichtingen die vóór 26 maart 2013 [(datum van inwerkingtreding van de toerismewet)] zijn geclassificeerd, moeten de classificatiedocumenten in 2019 worden ingediend.”

Hoofding en prejudiciële vragen

- 16 Valentina Heights is een vennootschap naar Bulgaars recht met activiteiten op het gebied van toerisme, het restaurantbedrijf, het hotelbedrijf en de organisatie van reizen. Zij is op 13 december 2016 geregistreerd voor de toepassing van de btw-wet.
- 17 Bij die vennootschap is een belastingcontrole uitgevoerd met betrekking tot de periode van 13 december 2016 tot en met 29 februari 2020. Tijdens deze controle is vastgesteld dat zij in de betreffende periode een toeristisch appartementencomplex had verhuurd dat tevens bekendstaat als „Valentina Heights” (hierna: „toeristisch complex in kwestie”). Dit complex bevindt zich in de stad Bansko (Bulgarije) en is eigendom van particulieren. Volgens de beheersovereenkomsten voor de particuliere appartementen in dit complex hebben de eigenaren ervan aanvaard dat Valentina Heights deze appartementen in naam van de eigenaren beheert, onderhoudt en verhuurt aan derden. In de betreffende periode heeft die vennootschap zich dus beziggehouden met het ter beschikking stellen van accommodatie in dat complex. De inkomsten uit deze activiteit werden geboekt via elektronische kasregisters die met de belastingdienst zijn verbonden, alsmede via banken. De vennootschap paste op de verrichte handelingen een btw-tarief van 9 % toe.
- 18 Valentina Heights heeft een door de burgemeester van de gemeente Bansko afgegeven certificaat van 15 februari 2013 overgelegd waarin het toeristisch complex in kwestie werd geclassificeerd, namelijk als gastenverblijf met een capaciteit van 9 kamers en 19 bedden.
- 19 Op 18 november 2016 heeft deze vennootschap bij het ministerstvo na turizma (ministerie van Toerisme, Bulgarije) verzocht om dat complex in te delen in de classificatiecategorie „drie sterren”, met een aangegeven capaciteit van 23 kamers en 46 bedden.
- 20 Bij besluit van 7 maart 2019 heeft de burgemeester van de gemeente Bansko de bij voornoemde certificaat verleende classificatie van het gastenverblijf ingetrokken.
- 21 Op 27 september 2019 heeft Valentina Heights bij het ministerie van Toerisme een verzoek ingediend om een snackbar in het toeristisch complex in kwestie in te delen in de classificatiecategorie „twee sterren”.
- 22 Op 22 juli, 1 oktober en 16 oktober 2019 alsook op 16 en 18 september 2020 heeft die vennootschap de documenten vervolledigd die gevoegd waren bij de in de punten 19 en 21 van dit arrest bedoelde verzoeken tot classificatie.
- 23 Bij besluit van 21 september 2020 heeft de zamestnik-ministar na turizma (onderminister van Toerisme, Bulgarije) een procedure geopend tot classificatie van deze toeristische inrichtingen en heeft hij voor het toeristisch complex in kwestie en de bijbehorende snackbar voorlopige certificaten afgegeven die geldig waren tot en met 21 januari 2021.
- 24 Op 4 december 2020 hebben de belastingdiensten van de teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite (regionale directie van het nationaal agentschap voor overheidsinkomsten, Bulgarije) voor de belastingtijdvakken van de maanden maart 2019 en juni 2019, en voor het tijdvak van de maand augustus 2019 tot en met de maand februari 2020 een naheffingsaanslag voor de aangegeven btw opgelegd. Die aanslag is bevestigd bij besluit van de Direktor van 22 februari 2021.
- 25 In die naheffingsaanslag is opgemerkt dat Valentina Heights beschikte over het in punt 18 van het onderhavige arrest bedoelde certificaat voor de periode van 15 februari 2013 tot en met 7 maart 2019. Daarmee stond vast dat deze vennootschap na laatstgenoemde datum niet langer

beschikte over een classificatiecertificaat voor het toeristisch complex in kwestie, en dat zij dus ten onrechte een btw van 9 % had vermeld op de na die datum door haar opgestelde facturen. Dientengevolge voldeed die vennootschap niet aan artikel 40, lid 1, punt 2, van het besluit ter uitvoering van de btw-wet. Krachtens die bepaling moet de persoon die diensten verricht waarvoor het verlaagde btw-tarief van 9 % geldt, onder meer over een dergelijk certificaat beschikken om het bestaan van deze diensten aan te tonen. Derhalve is overeenkomstig artikel 66, lid 1, van de btw-wet een extra btw-bedrag berekend om de door Valentina Heights zonder classificatiecertificaat verrichte diensten aan het normale btw-tarief van 20 % te onderwerpen.

26 Bij vonnis van 6 december 2021 heeft de Administrativen sad Blagoevgrad (bestuursrechter in eerste aanleg Blagoevgrad, Bulgarije) het door Valentina Heights tegen die naheffingsaanslag ingestelde beroep toegewezen. Die rechter heeft opgemerkt dat die vennootschap alle nodige stappen had ondernomen om een classificatiecertificaat te verkrijgen, aangezien zij in respectievelijk 2016 en 2019 de in de punten 19 en 21 van het onderhavige arrest bedoelde verzoeken had ingediend. Het ministerie van Toerisme had echter de aangevraagde classificatiecertificaten niet tijdig afgegeven, daar er pas op 23 september 2020 voorlopige certificaten werden verstrekt. De Administrativen sad Blagoevgrad heeft bijgevolg geoordeeld dat overeenkomstig de rechtspraak van het Hof die met name voortvloeit uit het arrest van 22 oktober 1998, Madgett en Baldwin (C-308/96 en C-94/97, EU:C:1998:496), de bijzondere belastingregeling voor toeristische diensten moest worden toegepast op basis van de aard van de verrichte activiteit en niet op basis van een registratie die wordt geregeld door een bijzondere wet, in casu de toerismewet.

27 De Direktor heeft tegen dat vonnis cassatieberoep ingesteld bij de verwijzende rechter, de Varhoven administrativen sad (hoogste bestuursrechter, Bulgarije), op grond dat het verrichten van diensten in toeristische inrichtingen die niet beschikken over een classificatiecertificaat of een voorlopig classificatiecertificaat, niet kan worden aangemerkt als het verstrekken van accommodatie in de zin van artikel 66, lid 2, van de btw-wet, en evenmin in aanmerking kan komen voor een verlaagd belastingtarief.

28 In dit verband brengt de verwijzende rechter in herinnering dat uit de rechtspraak van het Hof – en met name uit het arrest van 6 mei 2010, Commissie/Frankrijk (C-94/09, EU:C:2010:253, punt 28) – blijkt dat een lidstaat die gebruikmaakt van de door artikel 98, leden 1 en 2, van de btw-richtlijn geboden mogelijkheid om een verlaagd btw-tarief toe te passen op een in bijlage III bij die richtlijn genoemde categorie van diensten de toepassing van dit verlaagde btw-tarief kan beperken tot concrete en specifieke aspecten van deze categorie, mits die lidstaat het beginsel van fiscale neutraliteit eerbiedigt.

29 Voorts merkt de verwijzende rechter op dat de btw-richtlijn geen definitie bevat van het begrip „door hotels en dergelijke inrichtingen verstrekte accommodatie” in de zin van punt 12 van bijlage III bij deze richtlijn.

30 Hij wijst erop dat artikel 135, lid 2, eerste alinea, onder a), van de btw-richtlijn daarentegen bepaalt dat van de vrijstelling voor de verhuur en de verpachting van onroerende goederen is uitgesloten „het verstrekken van accommodatie, als omschreven in de wetgeving der lidstaten, in het hotelbedrijf of in sectoren met een soortgelijke functie”. Volgens hem volgt hieruit dat het verstrekken van accommodatie in overeenstemming moet zijn met de definities in de wetgeving van de lidstaten. In § 1, punt 45, van de aanvullende bepalingen bij de btw-wet wordt het begrip „accommodatie” gedefinieerd onder verwijzing naar de toerismewet.

31 De verwijzende rechter vraagt zich dan ook af of het feit dat het Bulgaarse recht de accommodatie in hotels en dergelijke inrichtingen aan classificatievereisten onderwerpt, kan worden geacht de toepassing van het verlaagde tarief te beperken tot concrete en specifieke

aspecten in de zin van de rechtspraak van het Hof, dan wel of het verlaagde btw-tarief voor dergelijke accommodatie moet worden toegepast op basis van de aard van de verrichte activiteit en niet op basis van de door de toerismewet vereiste classificatie.

32 In deze omstandigheden heeft de Varhoven administrativen sad de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Moet artikel 98, lid 2, van [de btw-richtlijn], gelezen in samenhang met punt 12 van bijlage III bij deze richtlijn, aldus worden uitgelegd dat het verlaagde tarief dat in die bepaling is vastgesteld voor accommodatie die wordt verstrekt door hotels en dergelijke inrichtingen, kan worden toegepast wanneer deze inrichtingen niet in een classificatiecategorie zijn ingedeeld overeenkomstig de nationale wetgeving van de lidstaat [van de verwijzende rechter]?

2) Indien deze vraag ontkennend wordt beantwoord, moet artikel 98, lid 2, van [de btw-richtlijn], gelezen in samenhang met punt 12 van bijlage III 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 toestaat 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 lidstaat [van de verwijzende rechter] in een classificatiecategorie is ingedeeld of waarvoor een voorlopig certificaat is afgegeven dat inhoudt dat een classificatieprocedure is geopend?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

33 Met zijn vragen, die gezamenlijk moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 98, lid 2, van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met punt 12 van bijlage III bij deze richtlijn, aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling op grond waarvan het verlaagde btw-tarief voor accommodatie die wordt verstrekt door hotels en dergelijke inrichtingen, onderworpen is aan de verplichting voor een dergelijke inrichting om te beschikken over een classificatiecertificaat of een voorlopig classificatiecertificaat.

34 Krachtens artikel 96 van de btw-richtlijn past elke lidstaat een normaal btw-tarief toe dat voor goederenleveringen en voor diensten gelijk is.

35 In afwijking daarvan biedt artikel 98 van die richtlijn de mogelijkheid om verlaagde btw-tarieven toe te passen. Daartoe wordt in bijlage III bij deze richtlijn op uitputtende wijze opgesomd bij welke categorieën goederenleveringen en diensten de verlaagde tarieven kunnen worden toegepast.

36 Meer bepaald mogen de lidstaten op grond van punt 12 van bijlage III bij de btw-richtlijn een verlaagd btw-tarief toepassen 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”.

37 De btw-richtlijn bevat geen definitie van het in punt 12 van bijlage III bij deze richtlijn gebezigde begrip „door hotels en dergelijke inrichtingen verstrekte accommodatie”.

38 Niettemin bepaalt artikel 135, lid 2, eerste alinea, onder a), van de btw-richtlijn dat van de btw-vrijstelling voor de verhuur en verpachting van onroerende goederen van artikel 135, lid 1, onder l), van deze richtlijn is uitgesloten „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 kampeerterreinen”.

39 In dit verband moet worden geconstateerd dat punt 12 van bijlage III bij de btw-richtlijn in wezen is vervat in vergelijkbare bewoordingen als die van artikel 135, lid 2, eerste alinea, onder a), van deze richtlijn.

40 Zoals blijkt uit laatstgenoemde bepaling, wordt het verstrekken van accommodatie, onder meer in het hotelbedrijf, opgevat „als omschreven in de wetgeving van de lidstaten”. De verwijzende rechter merkt op dat het begrip „accommodatie” in het Bulgaarse recht wordt gedefinieerd onder verwijzing naar de toerismewet, op grond waarvan accommodatieverstrekkende inrichtingen moeten beschikken over een classificatiecertificaat of een voorlopig classificatiecertificaat.

41 Het Hof heeft reeds geoordeeld dat de lidstaten beschikken over een beoordelingsmarge bij de vaststelling over welke accommodatieverstrekkingen overeenkomstig artikel 135, lid 2, eerste alinea, onder a), belasting moet worden geheven in afwijking van de vrijstelling voor verpachting en verhuur van onroerende goederen. Het staat dus aan de lidstaten om bij de omzetting van die bepaling in het nationale recht de criteria vast te stellen die zij geschikt achten om het onderscheid te maken tussen belastbare en niet-belastbare handelingen (zie in die zin arrest van 16 december 2010, MacDonald Resorts, C-270/09, EU:C:2010:780, punt 50 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

42 In zoverre blijkt in casu uit de verwijzingsbeslissing dat de belastingautoriteiten in de in punt 25 van het onderhavige arrest vermelde naheffingsaanslag hebben overwogen dat de door Valentina Heights verrichte diensten in de periode waarin die vennootschap niet over een classificatiecertificaat beschikte, hadden moeten worden gefactureerd tegen het normale btw-tarief – namelijk 20 % – en niet tegen het verlaagde tarief van 9 %. Derhalve moet worden geconstateerd dat deze diensten weliswaar werden verricht in een inrichting die niet was geclassificeerd op grond van de toerismewet, maar door de belastingautoriteiten werden beschouwd als handelingen waarbij accommodatie wordt verstrekt in het hotelbedrijf. Indien dat niet het geval was geweest, zouden die diensten immers overeenkomstig artikel 135, lid 1, onder l), van de btw-richtlijn zijn vrijgesteld van btw.

43 Wat vervolgens de vraag betreft of de lidstaten de eventuele toepassing van een verlaagd btw-tarief mogen onderwerpen aan de voorwaarde dat de betrokken inrichtingen beschikken over een classificatiecertificaat of een voorlopig classificatiecertificaat, zij eraan herinnerd dat uit de bewoordingen van artikel 98 van de btw-richtlijn volgt dat de toepassing van een of twee verlaagde tarieven niet verplicht is. Het is een mogelijkheid die de lidstaten krijgen, in afwijking van het beginsel dat het normale tarief van toepassing is (arrest van 9 maart 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, punt 25). Derhalve kunnen de lidstaten er in beginsel voor kiezen om een verlaagd btw-tarief toe te passen op de in punt 12 van bijlage III bij de btw-richtlijn vermelde accommodatiediensten, en tegelijkertijd het normale tarief toepassen op andere soortgelijke diensten (zie in die zin arrest van 27 juni 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a., C-597/17, EU:C:2019:544, punt 45 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

44 Van de mogelijkheid tot selectieve toepassing van het verlaagde btw-tarief kan worden gebruikgemaakt indien voldaan is aan de tweevoudige voorwaarde dat ten eerste voor de toepassing van het verlaagde tarief enkel concrete en specifieke aspecten van de betreffende

categorie van diensten afzonderlijk in aanmerking worden genomen, en dat ten tweede het beginsel van fiscale neutraliteit in acht wordt genomen (arrest van 27 februari 2014, Pro Med Logistik en Pongratz, C-454/12 en C-455/12, EU:C:2014:111, punt 45 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

45 Om in de eerste plaats uit te maken of de accommodatie in geclassificeerde inrichtingen een concreet en specifiek aspect vormt van de categorie „door hotels en dergelijke inrichtingen verstrekte accommodatie”, moet worden onderzocht of het gaat om een dienst die als zodanig kan worden geïdentificeerd los van de overige diensten van deze categorie (zie in die zin arrest van 27 februari 2014, Pro Med Logistik en Pongratz, C-454/12 en C-455/12, EU:C:2014:111, punt 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

46 De Europese Commissie betoogt in haar schriftelijke opmerkingen dat daarvan in casu geen sprake is, gelet op het specifieke juridische kader dat in Bulgarije is vastgesteld voor de classificatie van toeristische inrichtingen, waarbij aan deze inrichtingen een hele reeks verplichtingen wordt opgelegd. Die instelling vermeldt in het bijzonder artikel 113, lid 1, punt 3, van de toerismewet, waarin de verplichting is neergelegd om te beschikken over personeel met de vereiste beroeps- en taalkwalificaties alsook, voor leidinggevend personeel, met de vereiste anciënniteit, of artikel 133, lid 1, van die wet, dat bepaalt dat de categorie van de accommodatieverstrekkende inrichtingen wordt afgebakend op basis van de naleving van de dwingende minimumeisen inzake onder meer de bouw, de faciliteiten en de uitrusting ervan, alsmede de door die inrichtingen aangeboden diensten.

47 In het licht van deze verplichtingen verwijst de Commissie naar het arrest van 27 februari 2014, Pro Med Logistik en Pongratz (C-454/12 en C-455/12, EU:C:2014:111), dat betrekking had op de vraag of het stedelijk vervoer van personen per taxi een concreet en specifiek aspect vormde van de door vervoerondernemingen verrichte diensten die bestaan in het vervoer van personen en de bagage die zij bij zich hebben. In dat arrest heeft het Hof opgemerkt dat het op taxiondernemingen toepasselijke juridische kader veel strenger was dan dat voor ondernemingen voor autoverhuur met chauffeur.

48 Anders dan in de zaak die heeft geleid tot het in het vorige punt bedoelde arrest, lijkt in casu – blijkens zowel de in de verwijzingsbeslissing verstrekte informatie als de bewoordingen van de tweede prejudiciële vraag zelf – uit het nationale juridische kader voort te vloeien dat in Bulgarije alle accommodatieverstrekkende inrichtingen moeten worden geclassificeerd op grond van de toerismewet en dat zij zonder deze classificatie hun activiteit niet rechtmatig kunnen uitoefenen. Indien dat inderdaad het geval is, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan, is de accommodatie in niet-geclassificeerde inrichtingen niet een ander soort dienst die onder de categorie van punt 12 van bijlage III bij de btw-richtlijn valt, maar een accommodatie die niet in overeenstemming is met de nationale regeling.

49 Een dergelijke niet-naleving van het nationale juridische kader kan overeenkomstig de nationale regeling eventueel leiden tot sancties, met name administratieve sancties.

50 In een dergelijke situatie kan de toepassing van het normale btw-tarief op accommodatie in niet-geclassificeerde inrichtingen daarentegen niet worden gerechtvaardigd, aangezien in Bulgarije elke „door hotels en dergelijke inrichtingen verstrekte accommodatie” in de zin van punt 12 van bijlage III bij de btw-richtlijn per definitie – onder voorbehoud van de door de verwijzende rechter te verrichten verificaties – accommodatie in geclassificeerde inrichtingen moet zijn. Accommodatie in niet-geclassificeerde inrichtingen kan dan ook niet worden beschouwd als een concreet en specifiek aspect van de in dat punt 12 bedoelde categorie, dat kan worden onderscheiden van andere onder dat punt vallende diensten die bestaan in het verstrekken van accommodatie in niet-geclassificeerde inrichtingen, aangezien de nationale regeling dat soort

diensten niet toestaat.

51 Met andere woorden, het feit dat de classificatieverplichting van de Bulgaarse regeling betrekking heeft op alle diensten van „door hotels en dergelijke inrichtingen verstrekte accommodatie” in de zin van punt 12 van bijlage III bij deze richtlijn, brengt met zich mee dat deze regeling niet kan worden geacht de toepassing van het verlaagde btw-tarief te beperken tot concrete en specifieke aspecten van deze categorie diensten (zie in die zin arrest van 22 september 2022, *The Escape Center*, C-330/21, EU:C:2022:719, punt 38), daar zij alle diensten van die categorie omvat.

52 Het staat aan de verwijzende rechter om, gelet op de nationale regeling en de feitelijke omstandigheden van het geding waarin hij uitspraak moet doen, na te gaan of de accommodatie in een geclassificeerde inrichting een concreet en specifiek aspect van dezelfde categorie kan vormen (zie in die zin arrest van 27 februari 2014, *Pro Med Logistik en Pongratz*, C-454/12 en C-455/12, EU:C:2014:111, punt 51).

53 Mocht de verwijzende rechter tot de slotsom komen dat dit het geval is, dan moet hij vervolgens nagaan of de selectieve toepassing van het verlaagde btw-tarief op alleen maar accommodatieverstrekkende inrichtingen die zijn geclassificeerd op grond van de toerismewet, indruist tegen het beginsel van fiscale neutraliteit.

54 Dat beginsel verzet zich ertegen dat soortgelijke goederen of diensten, die met elkaar concurreren, uit het oogpunt van de btw verschillend worden behandeld. Of goederen of diensten soortgelijk zijn, moet voornamelijk worden beoordeeld uit het oogpunt van de gemiddelde consument. Goederen of diensten zijn soortgelijk wanneer zij overeenkomstige eigenschappen vertonen en aan dezelfde behoeften van de consument voldoen – waarbij het vergelijkbare gebruik de maatstaf is – en wanneer de verschillen die zij vertonen de beslissing van de consument om het ene of het andere goed dan wel de ene of de andere dienst te betrekken, niet aanmerkelijk beïnvloeden (arrest van 27 juni 2019, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a.*, C-597/17, EU:C:2019:544, punten 47 en 48 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

55 Indien de accommodatie in een geclassificeerde inrichting moet worden beschouwd als een afzonderlijk identificeerbare dienst ten opzichte van de accommodatie in een niet-geclassificeerde inrichting, moet dus worden onderzocht of het bestaan van een classificatiecertificaat uit het oogpunt van de gemiddelde gebruiker kan leiden tot een verschil tussen de geclassificeerde en de niet-geclassificeerde accommodatie – waarbij elke soort kan beantwoorden aan andere behoeften van de gebruiker – en dus van doorslaggevend belang kan zijn wanneer die gebruiker beslist om van het ene dan wel van het andere type accommodatie gebruik te maken.

56 Het is juist dat de classificatie van een inrichting door de nationale autoriteiten in de ogen van de gemiddelde gebruiker in beginsel een waarborg kan bieden met betrekking tot het niveau, de omvang en de kwaliteit van de diensten die hem tijdens zijn verblijf in een hotel of een dergelijke inrichting zullen worden verleend. Het kan echter niet worden uitgesloten dat ook andere elementen, die gemakkelijker kunnen worden geraadpleegd en regelmatig kunnen worden bijgewerkt, bijvoorbeeld ratings, foto's en opmerkingen van andere klanten op onlineboekingsplatforms – zoals die welke door *Valentina Heights* worden gebruikt – beslissend kunnen zijn voor de keuze van de gemiddelde gebruiker, en zelfs nog meer dan de classificatie zelf. Dat moet in voorkomend geval evenwel worden geverifieerd door de verwijzende rechter (arrest van 27 februari 2014, *Pro Med Logistik en Pongratz*, C-454/12 en C-455/12, EU:C:2014:111, punt 59), indien hij na analyse zou oordelen dat, gelet op de nationale regeling en de feitelijke omstandigheden in het geding waarin hij uitspraak moet doen, de accommodatie in een geclassificeerde inrichting een concreet en specifiek aspect kan vormen van „door hotels en dergelijke inrichtingen verstrekte accommodatie” in de zin van punt 12 van bijlage III bij de btw-

richtlijn.

57 Dienaangaande zij tevens opgemerkt dat de twee in punt 44 van het onderhavige arrest vermelde voorwaarden die gelden voor de selectieve toepassing van het verlaagde btw-tarief tot doel hebben te waarborgen dat de lidstaten deze mogelijkheid alleen benutten in omstandigheden die onder meer elke vorm van fraude, ontwijking en misbruik voorkomen (zie in die zin arrest van 27 februari 2014, Pro Med Logistik en Pongratz, C?454/12 en C?455/12, EU:C:2014:111, punt 45 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

58 Bij de verificaties die de verwijzende rechter in voorkomend geval zou moeten verrichten, kan hij rekening houden met het feit dat in casu Valentina Heights steeds dezelfde activiteit lijkt te hebben uitgeoefend, ongeacht of zij beschikte over een – eventueel voorlopig – classificatiecertificaat dan wel niet beschikte over een classificatiecertificaat. Voorts blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat de inkomsten uit de activiteiten van deze vennootschap in de periode die werd gecontroleerd door de regionale directie van het nationaal agentschap voor overheidsinkomsten – en die zich uitstrekt tot een periode van bijna een jaar waarin die vennootschap niet over een classificatiecertificaat beschikte – zijn geboekt via kasregisters die verbonden waren met de belastingdienst. Het gaat dus niet om een inrichting die nooit heeft voldaan aan de classificatievoorwaarden en die buiten de controle van die overheidsdienst opereert, maar om een inrichting waarvan het classificatiecertificaat is vervallen zonder dat zij een nieuw certificaat heeft verkregen, ofschoon zij daar op 18 november 2016 – dat wil zeggen meer dan twee jaar vóór het verstrijken van de geldigheidsduur van het eerdere certificaat – om had verzocht. Daarbij speelt het geen rol of de vertraging bij de afgifte van dit nieuwe certificaat te wijten was aan het stilzitten van het ministerie van Toerisme dan wel aan het feit dat de door die vennootschap overgelegde documenten onvolledig waren.

59 Wat ten slotte het feit betreft dat het tijdelijk ontbreken van een classificatie in strijd is met de toerismewet, zij eraan herinnerd dat het beginsel van fiscale neutraliteit zich volgens vaste rechtspraak ter zake van de heffing van btw verzet tegen een algemene differentiatie tussen geoorloofde en ongeoorloofde transacties (arrest van 27 april 2023, Fluvius Antwerpen, C?677/21, EU:C:2023:348, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

60 Gelet op een en ander dient op de prejudiciële vragen te worden geantwoord dat artikel 98, lid 2, van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met punt 12 van bijlage III bij deze richtlijn, aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling op grond waarvan het verlaagde btw-tarief voor accommodatie die wordt verstrekt door hotels en dergelijke inrichtingen, onderworpen is aan de verplichting voor een dergelijke inrichting om te beschikken over een classificatiecertificaat of een voorlopig classificatiecertificaat, wanneer deze regeling de toepassing van het verlaagde btw-tarief niet beperkt tot concrete en specifieke aspecten van de categorie van diensten die bestaan in accommodatie die wordt verstrekt door hotels of dergelijke inrichtingen, of wanneer die regeling de toepassing van dat tarief wel beperkt tot dergelijke concrete en specifieke aspecten, maar niet strookt met het beginsel van fiscale neutraliteit.

Kosten

61 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Zevende kamer) verklaart voor recht:

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 punt 12 van bijlage III bij deze richtlijn,

moet aldus worden uitgelegd dat

het zich verzet tegen een nationale regeling op grond waarvan het verlaagde tarief van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) voor accommodatie die wordt verstrekt door hotels en dergelijke inrichtingen, onderworpen is aan de verplichting voor een dergelijke inrichting om te beschikken over een classificatiecertificaat of een voorlopig classificatiecertificaat, wanneer deze regeling de toepassing van het verlaagde btw-tarief niet beperkt tot concrete en specifieke aspecten van de categorie van diensten die bestaan in accommodatie die wordt verstrekt door hotels of dergelijke inrichtingen, of wanneer die regeling de toepassing van dat tarief wel beperkt tot dergelijke concrete en specifieke aspecten, maar niet strookt met het beginsel van fiscale neutraliteit.

ondertekeningen

* Procestaal: Bulgaars.