

## Věc C-733/22

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1  
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

29. listopadu 2022

**Předkládající soud:**

Varchoven administrativen sad (Bulharsko)

**Datum předkládacího rozhodnutí:**

18. listopadu 2022

**Navrhovatel v řízení o kasačním opravném prostředku:**Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ –  
Sofija pri Centralno upravlenie na NAP**Odpůrkyně v řízení o kasačním opravném prostředku:**

„Valentina Heights“ EOOD

**Předmět původního řízení**

Kasační stížnost směřuje proti rozsudku Administrativen sad Blagojevgrad (Správní soud v Blagojevgradu, Bulharsko), jímž tento soud zrušil opravný daňový výměr, který vydaly daňové orgány při Teritorialna direkcija na Nacionalnata agencija po prihodite – Sofia (Územní ředitelství Národní agentury pro veřejné příjmy, Sofie) a který byl ohledně v něm zjištěných výsledků podle zákon za danaka varhu dobavenata stojnost (zákon o dani z přidané hodnoty) potvrzen rozhodnutím Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ – Sofia (ředitel ředitelství „Opravné prostředky, daňová agenda a záležitosti sociálního pojištění“, Sofie) za zdaňovací období březen 2019, červen 2019 a od srpna 2019 do února 2020 s připočtením vzniklých úroků.

## **Předmět a právní základ předběžné otázky**

Na základě článku 267 SFEU je žádáno o výklad čl. 98 odst. 2 ve spojení s bodem 12 přílohy III směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty

## **Předběžné otázky**

- 1 Musí být čl. 98 odst. 2 ve spojení s bodem 12 přílohy III směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty vykládán v tom smyslu, že sníženou sazbu DPH, která je v tomto ustanovení stanovena pro poskytnutí ubytování hotelovými a jinými obdobnými zařízeními, je možné uplatnit, pokud tato zařízení nejsou zařazena do kategorie podle vnitrostátních právních předpisů dožadujícího členského státu[?]
- 2 V případě záporné odpovědi na tuto otázku, musí pak být čl. 98 odst. 2 ve spojení s bodem 12 přílohy III směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty vykládán v tom smyslu, že připouští selektivní uplatnění snížené sazby daně na konkrétní a zvláštní aspekty určité kategorie služeb, spočívá-li podmínka pro toto uplatnění v tom, že poskytování ubytování hotelovými a jinými obdobnými zařízeními se smí uskutečňovat pouze v takových ubytovacích zařízeních, která jsou zařazena do kategorie podle vnitrostátních právních předpisů dožadujícího členského státu nebo kterým bylo vystaveno předběžné osvědčení o zahájeném řízení o zařazení do kategorie[?]

## **Předpisy unijního práva a judikatura**

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, článek 96, čl. 98 odst. 1 a 2, článek 135 ve spojení s bodem 12 přílohy III této směrnice (dále jen „směrnice o DPH“).

Prováděcí nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty

Rozsudek Soudního dvora ze dne 6. května 2010, Komise v. Francie, C-94/09, EU:C:2010:253, body 28, 29 a 30

Rozsudek Soudního dvora ze dne 3. dubna 2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, C-442/05, EU:C:2008:184, body 41 a 43

## **Vnitrostátní právní předpisy**

Zákon za danak varhu dobavenata stojnost (zákon o dani z přidané hodnoty, dále jen „ZDDS“), článek 66 a § 1 bod 45 dodatkových ustanovení

Zakon za turizma (zákon o cestovním ruchu, dále jen „ZT“), zejména články 111, 113[,] 114, 119, 133 a § 1 body 19 a 27 dodatkových ustanovení

Zakon za izmenenie i dopalnenie na Zakona za energetikata (zákon o změně zákona o cestovním ruchu), článek 121

Pravilnik za prilagane na zakona za danaka varhu dobavenata stojnost (prováděcí nařízení k zákonu o DPH), článek 40

### **Stručný popis skutkového stavu a původního řízení**

- 3 Odpůrkyně v řízení o kasačním opravném prostředku je společnost, která byla dne 9. listopadu 2011 zapsána do targovski registar (obchodní rejstřík) vedeného u Agencija po vpisvania (rejstříkový orgán). Dne 13. prosince 2016 byla registrována podle ZDDS. Podle údajů z obchodního rejstříku zahrnuje předmět její činnosti rovněž oblasti cestovního ruchu, gastronomie, poskytování ubytování, činnosti cestovní agentury a nejrůznější další činnosti, pro jejichž výkon je podle bulharského práva nezbytné dodržovat požadavky týkající povolení, registrace a další.
- 4 Během daňové kontroly bylo zjištěno, že společnost v kontrolovaném období od 13. prosince 2016 do 29. února 2020 převzala od fyzických osob (vlastníků) turistické apartmány „Valentina Heights“ ve městě Bansko jako objekt pronájmu, což účastníci řízení nepopírali. Podle předložených smluv o správě soukromých nemovitostí v turistickém objektu, které jsou všechny datovány k 1. květnu 2018, bylo s vlastníky nemovitostí (apartmány, studiové byty a jiné objekty) sjednáno, že společnost „Valentina Heights“ EOOD bude jejich nemovitosti spravovat, udržovat a jménem vlastníků pronajímat třetím osobám. V pronajatém turistickém objektu „Valentina Heights“ společnost poskytovala v kontrolovaném období služby ubytování hostů. Dosahované příjmy byly zaevidovány prostřednictvím přihlášených elektronických evidenčních pokladen a na základě bankovních převodů. Na uskutečněné obchody společnost účtovala DPH ve výši 9 %.
- 5 Bylo předloženo osvědčení ze dne 15. února 2013 vydané starostou města Bansko o zařazení objektu „Valentina Heights“ ve městě Bansko do kategorie „dům pro hosty“ s kapacitou 9 pokojů a 19 lůžek.
- 6 Dne 18. listopadu 2016 společnost přihlásila turistické apartmány „Valentina Heights“ na Ministerstvu cestovního ruchu do kategorie „tři hvězdičky“ s kapacitou 23 pokojů a 46 lůžek.
- 7 Na pokyn starosty obce Bansko ze dne 7. března 2019 bylo zařazení do kategorie „dům pro hosty“, které bylo poskytnuto výše uvedeným osvědčením, zrušeno. Společnost tento pokyn nenapadla.
- 8 Dne 27. září 2019 přihlásila společnost snackbar, který je součástí turistických apartmánů „Valentina Heights“, na Ministerstvu cestovního ruchu do kategorie

„dvě hvězdičky“. V letech 2019 a 2020 společnost poskytla doplňující podklady k podaným přihláškám pro zařazení do kategorií.

- 9 Na pokyn náměstka ministra cestovního ruchu ze dne 21. září 2020 bylo zahájeno řízení o zařazení turistických objektů do kategorie, přičemž pro turistické apartmány „Valentina Heights“ a snackbar byla vystavena předběžná osvědčení o zahájení řízení o zařazení do kategorie, která platila do 21. ledna 2021. Ministerstvo cestovního ruchu sdělilo společnosti, že na místě bude provedena kontrola pracovní skupinou odborníků, jejímž cílem je prověřit úplný soulad nahlášeného druhu a kategorie uvedených objektů s požadavky zákona o cestovním ruchu a nariadenie za izskvanijata kam kategoriziranjate mesta za nastanjavane i zavedenia za hranene i razvlečenia, za reda za opredeljane na kategorijata, kaktó i za uslovijata i reda za registrirane na stai za gosti i apartamenti za gosti (nařízení o požadavcích na zařazení ubytovacích zařízení a gastronomických a zábavních podniků do kategorie, o řízení o určení kategorie a podmínkách a řízení o přihlášení pokojů a apartmánů pro hosty).
- 10 V napadeném opravném daňovém výměru daňové orgány konstatovaly, že společnost měla k dispozici osvědčení starosty obce Banské vydané dne 15. února 2013 na období od 15. února 2013 do 7. března 2019 o zařazení do kategorie pro objekt „Valentina Heights“ s kapacitou 9 pokojů a 19 lůžek, který se nachází v městě Banské. Uvedly, že společnost na období po 7. březnu 2019 neměla žádné osvědčení o zařazení turistického objektu do kategorie a že neoprávněně účtovala DPH 9 %. S ohledem na tato konstatování a na základě čl. 66 odst. 1 ZDDES (v použitelném znění) vyměřily daňové orgány rozdíl do plné výše DPH, tedy 20 %, z nahlášených plnění, u nichž byly splněny podmínky čl. 40 odst. 1 bodu 2 prováděcího nařízení k zákonu o DPH.

### **Hlavní argumenty účastníků původního řízení**

- 11 Ředitel ředitelství „Opravné prostředky, daňová agenda a záležitosti sociálního pojištění“ města Sofie při Ústřední správě NAP (Nacionalna agencija po prihodite, Národní agentura pro veřejné příjmy), kterému byla správní stížnost předložena k rozhodnutí, výměr potvrdil a v plném rozsahu se přiklonil k výkladu daňových orgánů.
- 12 Ve své žalobě u soudu prvního stupně podané proti opravnému daňovému výměru se společnost „Valentina Heights“ EOOD odvolávala na rozsudek Soudního dvora ze dne 22. října 1998, Madgett a Baldwin (C-308/96 a C-94/97, EU:C:1998:496), a argumentovala, že zvláštní ustanovení týkající se zdanění turistických služeb musí být uplatněno na základě prováděné činnosti a jeho uplatnění nezávisí na existenci registrace stanovené zvláštním zákonem.
- 13 Správní soud v prvním stupni se v plném rozsahu přiklonil k argumentaci společnosti „Valentina Heights“ EOOD. Skutkové okolnosti v projednávané věci posoudil tak, že společnost „Valentina Heights“ EOOD přijala veškerá nezbytná opatření, aby získala osvědčení o zařazení do kategorie, že ale orgán odpovědný

za zařazení do kategorie, totiž Ministerstvo cestovního ruchu, požadovaná osvědčení o zařazení nevystavilo včas. V letech 2016 a 2019 dotčená společnost předložila dvě přihlášky, Ministerstvo cestovního ruchu ovšem předběžná osvědčení o zařazení vystavilo až 23. září 2020. Soud uvedl, že neexistence osvědčení o zařazení turistického objektu do kategorie, jak tomu bylo u dotčené společnosti v období od 7. března 2019 do 29. února 2020 (poslední kontrolované období), nemůže být základem pro neuplatnění zvláštního ustanovení pro zdanění turistických služeb. Soud prvního stupně měl s odvoláním na judikaturu Soudního dvora, zejména na rozsudek ze dne 22. října 1998, Madgett a Baldwin (C-308/96 a C-94/97, EU:C:1998:496), za to, že musí být uplatněno zvláštní ustanovení o zdanění turistických služeb na základě druhu prováděné činnosti a toto uplatnění nezávisí na registraci, kterou stanoví zvláštní zákon, v projednávané věci zákon o cestovním ruchu.

- 14 Ředitel ředitelství „Opravné prostředky, daňová agenda a záležitosti sociálního pojištění“ města Sofie při Ústřední správě NAP u kasačního soudu tvrdil, že poskytování turistických služeb v ubytovacích a rekreačních zařízeních a chatách, které se podle zákona nezařazují do kategorie, jakož i v takových zařízeních, která nemají předběžné osvědčení o zahájeném řízení o zařazení do kategorie, není považováno za poskytování ubytování ve smyslu čl. 66 odst. 2 ZDSS a nevztahuje se na ně snížená sazba daně. Navrhovatel v řízení o kasačním opravném prostředku má za to, že vztahy mezi společnostmi a Ministerstvem cestovního ruchu jsou pro daňové nakládání se službami nerelevantní. Zákonodárce kromě toho pro případ nečinnosti správního orgánu stanovil opravný prostředek, případnou nečinnost proto daňové orgány nemohou považovat za překážku v použití daňového práva. Pokud by zařazení objektu do kategorie nemělo být pro uplatnění snížené sazby daně relevantní, pak by podle jeho názoru mohly být ubytovací služby (nebo turistické služby obecně) poskytovány v jakémkoliv zařízení a každá příslušná činnost by byla považována za činnost v cestovním ruchu.

### **Stručné odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce**

- 15 Varchoven administrativen sad (Nejvyšší správní soud) nejsou známy žádné rozsudky Soudního dvora týkající se výkladu unijního práva, které by poskytovaly odpovědi na předložené otázky týkající se výkladu tohoto práva a mohly být relevantní pro rozhodnutí projednávané věci. Přihlédl přitom jak k rozsudku Soudního dvora ze dne 22. října 1998, Madgett a Baldwin (C-308/96 a C-94/97, EU:C:1998:496), který uvedla společnost „Valentina Heights“ EOOD, jakož i k rozsudkům ze dne 6. května 2010, Komise v. Francie (C-94/09, EU:C:2010:253), ze dne 27. února 2014, Pro Med Logistik a Pongratz (C-454/12 a C-455/12, EU:C:2014:111), ze dne 11. září 2014, K [Oy] (C-219/13, EU:C:2014:2207), ze dne 9. března 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, ze dne 9. listopadu 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846), ze dne 17. června 2021, M.I.C.M. (C-597/17, EU:C:2021:492), ze dne 19. prosince 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138), ze dne 22. září 2022, The



Escape Center (C-330/21, EU:C:2022:719). Odůvodnění všech těchto rozsudků poskytuje cenná vodítka pro výklad směrnice o DPH, která jsou pro rozhodnutí v projednávané věci relevantní, nicméně v příslušných původních řízeních byly podle názoru Nejvyššího správního soudu zjištěny jiné skutečnosti relevantní pro rozhodnutí.

- 16 Článek 96 směrnice 2006/112 stanoví, že členské státy uplatňují základní sazbu DPH, která je stejná pro dodání zboží i pro poskytnutí služby. Článek 98 odst. 1 a 2 této směrnice přiznává dále členským státům možnost odchýlit se od zásady, podle které se uplatní základní DPH a použít jednu či dvě snížené sazby DPH. Podle tohoto ustanovení mohou být snížené sazby DPH uplatněny pouze u dodání zboží a poskytnutí služeb těch kategorií, které jsou uvedeny v příloze III uvedené směrnice. Bod 12 přílohy III směrnice 2006/112 umožňuje uplatňovat sníženou sazbu DPH na poskytnutí ubytování hotelovými a jinými obdobnými zařízeními, včetně poskytnutí ubytování v prázdninových táborech a na místech upravených k využívání jako tábořiště a parkovišť pro obytné přívěsy.
- 17 Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že znění čl. 98 odst. 1 a 2 směrnice 2006/112 neukládá povinnost vykládat tato ustanovení tak, že vyžadují, aby se snížená sazba uplatnila pouze tehdy, vztahuje-li se na veškeré aspekty dotčené kategorie služeb ve smyslu přílohy III této směrnice, takže selektivní uplatňování snížené sazby nelze vyloučit, pokud nepředstavuje riziko narušení hospodářské soutěže. Soudní dvůr z toho dovodil, že členské státy mají možnost uplatňovat sníženou sazbu DPH na konkrétní a zvláštní aspekty určité kategorie služeb uvedené v příloze III směrnice 2006/112, je-li dodržena zásada daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH.
- 18 Soudní dvůr rovněž rozhodl, že pokud se členský stát rozhodne, že využije možnosti nabízené v čl. 98 odst. 1 a 2 směrnice 2006/112 uplatnit sníženou sazbu DPH na určitou kategorii služeb uvedenou v příloze III této směrnice, má za podmínky dodržení zásady daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH, možnost omezit uplatnění této snížené sazby DPH na konkrétní a zvláštní aspekty této kategorie. Takto přiznaná možnost členských států selektivně uplatňovat sníženou sazbu DPH je odůvodněna zvláště tím, že jelikož tato sazba představuje výjimku, je omezení jejího uplatnění na konkrétní a zvláštní aspekty v souladu se zásadou, podle které musejí být výjimky a odchylky vykládány restriktivně. Soudní dvůr vždy zdůrazňuje, že využití této možnosti podléhá dvěma podmínkám, a to jednak oddělit za účelem uplatnění snížené sazby pouze konkrétní a zvláštní aspekty dotčené kategorie služeb a jednak dodržet zásadu daňové neutrality. Tyto podmínky mají zabezpečit, aby členské státy využily této možnosti pouze za podmínek, které zaručují jednoduché a správné uplatňování zvolené snížené sazby, jakož i předcházení veškerým případným daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu.
- 19 Směrnice o DPH neobsahuje definici výrazu „poskytnutí ubytování hotelovými a jinými obdobnými zařízeními, včetně poskytnutí ubytování v prázdninových táborech a na místech upravených k využívání jako tábořiště a parkovišť pro

obytné přívěsy“; tento výraz není definován ani v prováděcím nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES (Úř. věst. 2011, L 77, s. 1). Článek 135 odst. 2 uvedené směrnice stanoví: „Z osvobození od daně podle odst. 1 písm. l) jsou vyloučena tato plnění: a) poskytnutí ubytování, jak je vymezují právní předpisy členských států, v rámci hotelnictví nebo v odvětví s podobnou funkcí včetně poskytnutí ubytování v prázdninových táborech a na místech upravených k využívání jako tábořiště“. To znamená, že se poskytnutí ubytování musí uskutečňovat podle právních předpisů členských států.

- 20 Podle § 1 bodu 45 dodatkových ustanovení k ZDDS patří „ubytování“ mezi základní služby v cestovním ruchu ve smyslu bodu 69 dodatkových ustanovení k zákonu o cestovním ruchu, s výjimkou poskytování obecné služby v cestovním ruchu. Podle § 1 bodu 69 dodatkových ustanovení k ZT označuje výraz „základní služby v cestovním ruchu“ ubytování, stravování a dopravu.
- 21 Vzhledem k tomu, že snížená sazba je výjimka, je omezení jejího použití na konkrétní a zvláštní služby v souladu se zásadou, podle níž musejí být výjimky a odchylky vykládány restriktivně. Z toho vyplývá otázka, zda lze okolnost, že vnitrostátní právo Bulharské republiky stanoví další požadavky na zařazení ubytovacích zařízení do kategorie, chápat jako omezení uplatnění snížené sazby na konkrétní a zvláštní aspekty nebo zda musí být snížené sazby za ubytování poskytované v hotelích a podobných zařízeních uplatněny na základě druhu prováděné činnosti a nezávisí na přihlášce stanovené zvláštním zákonem, jako je v projednávané věci zákon o cestovním ruchu.