

Věc C-411/24

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce

Datum doručení:

12. června 2024

Předkládající soud:

Bundesfinanzhof (Německo)

Datum předkládacího rozhodnutí:

10. ledna 2024

Žalobkyně a navrhovatelka v řízení o opravném prostředku „Revision“:

D GmbH & Co. KG

Žalovaný a odpůrce v řízení o opravném prostředku „Revision“:

Finanzamt A

---

BUNDESFINANZHOF (SPOLKOVÝ FINANČNÍ SOUD, Německo)

USNESENÍ

Ve věci

D GmbH & Co. KG,

žalobkyně a navrhovatelky v řízení o opravném prostředku „Revision“,

[omissis]

proti

Finanzamt A

XI. senát

dne 10. ledna 2024 rozhodl takto:

V ý r o k

I. Soudnímu dvoru Evropské unie se k rozhodnutí předkládá následující předběžná otázka:

Musí být čl. 24 odst. 1, jakož i čl. 98 odst. 1 a 2 ve spojení s bodem 12 přílohy III směrnice 2006/112/ES vykládány v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je § 12 odst. 2 bod 11 druhá věta [Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu)], na jejímž základě může členský stát prostřednictvím vnitrostátní povinnosti provést rozdělení na jednotlivá plnění vyjmout z působnosti snížení sazby daně, které zavedl u pronájmu obytných místností a prostor pro přespání nabízených podnikatelem pro účely krátkodobého ubytování cizích osob, plnění, která neslouží přímo pro účely pronájmu a úplata za ně je zahrnuta v protiplnění za pronájem, a to i tehdy, pokud se – jako je tomu v projednávané věci v případě poskytování parkovacích míst, zařízení pro cvičení a wellness, jakož i hotelové bezdrátové místní sítě (WLAN) – jedná o nesamostatná vedlejší plnění spojená s krátkodobým ubytováním cizích osob?

II. Řízení se přerušuje do vydání rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie.

#### O d ů v o d n ě n í

##### A.

- 1 Žalobkyně a navrhovatelka v řízení o opravném prostředku „Revision“ (dále jen „žalobkyně“) v roce 2011 (dále jen „sporný rok“) provozovala hotely v A a B.
- 2 Oba hotely mají k dispozici parkovací místa pro motorová vozidla. Ubytování hosté je stejně jako ostatní návštěvníci hotelů a veřejnost mohli využívat, aniž jim byla účtována samostatná úplata. Kromě toho žalobkyně v obou hotelích hotelovým hostům, aniž jim byla účtována samostatná úplata, nabízela bezdrátovou místní síť (WLAN). V jednom hotelu mimoto hosté měli k dispozici zařízení pro cvičení a wellness. Ani za tyto služby žalobkyně nevybírala samostatné úplaty.
- 3 [omissis]
- 4 Ve svém přiznání k dani z obratu (dále jen „DPH“) za sporný rok žalobkyně uvedla dodání zboží a jiná plnění se základní sazbou daně ve výši 19 % a dodání zboží a jiná plnění se sníženou sazbou daně ve výši 7 %. Přenechání parkovacích míst žalobkyně považovala za vedlejší plnění spojené s poskytnutím ubytování, které se zdaňuje sníženou sazbou daně.
- 5 Žalovaný a odpůrce v řízení o opravném prostředku „Revision“ [Finanzamt (finanční úřad, Německo), dále jen „FÚ“] s tím nesouhlasil, odchýlil se v tomto ohledu od ročního přiznání žalobkyně k DPH a v souladu s tím vydal s výhradou provedení dodatečné kontroly výměr na DPH za sporný rok [§ 164 Abgabenordnung (daňový řád), dále jen „AO“].

- 6 Žalobkyně podala odvolání a domáhala se zdanění v souladu se svým daňovým přiznáním. Tvrdila, že bezplatné přenechání parkovacích míst je vedlejším plněním spojeným s poskytnutím ubytování, které stejně jako toto ubytování podléhá snížené sazbě daně.
- 7 [omissis]
- 8 Na základě kontroly za sporný rok provedené u žalobkyně dospěl kontrolor k závěru, že základní sazba daně se použije i na poskytování WLAN, parkovacích míst a zařízení pro cvičení a wellness.
- 9 FÚ se ztotožnil s názorem kontrolora a, naposledy dne 21. listopadu 2018, vydal dodatečný výměr týkající DPH za sporný rok [omissis]. I tento dodatečný výměr se v souladu s § 365 odst. 3 první větou AO stal předmětem řízení o odvolání.
- 10 FÚ rozhodnutím o odvolání ze dne 30. července 2019 odvolání žalobkyně zamítl jako neopodstatněné. [omissis]
- 11 [Finanzgericht (finanční soud, Německo, dále jen „FG“) žalobu[, kterou podala žalobkyně,] zamítl svým rozsudkem ze dne 19. srpna 2021, 5 K 174/19, zveřejněným ve sbírce rozhodnutí finančních soudů *Entscheidungen der Finanzgerichte* (zkráceně „EFG“) 2022, s. 140. Měl za to, že žalobkyně v důsledku poskytnutí WLAN, parkovacích míst, zařízení pro cvičení a wellness ubytovaným hostům (a ostatním návštěvníkům svých hotelů) poskytla úplatná plnění ve smyslu § 1 odst. 1 bodu 1 UStG. [omissis] Podle § 12 odst. 2 bodu 11 druhé věty UStG nelze tato zdanitelná plnění zdanit sníženou sazbou daně. Německý zákonodárce prostřednictvím § 12 odst. 2 bodu 11 UStG selektivně využil zmocnění uvedené v čl. 98 odst. 1 a 2 ve spojení s bodem 12 přílohy III směrnice o DPH. Snížené sazby daně nepodléhají veškerá „poskytnutí ubytování hotelovými a jinými obdobnými zařízeními“, včetně vedlejších plnění, která jsou v souvislosti s nimi poskytována, nýbrž pouze plnění, která slouží přímo pro účely pronájmu. Z hlediska unijního práva tomuto postupu nelze nic vytknout. Členské státy nejsou povinny zdaňovat sníženou sazbou daně veškerá plnění uvedená v některé kategorii stanovené v příloze III směrnice o DPH. Naopak je přípustný „selektivní výběr“. Tato povinnost provést rozdělení na jednotlivá plnění vylučuje uplatnění zásady, že nesamostatné vedlejší plnění sdílí osud hlavního plnění.
- 12 Prostřednictvím svého opravného prostředku „Revision“ žalobkyně namítá porušení hmotného práva a tvrdí, že FG se dopustil nesprávného právního posouzení, jelikož poskytování WLAN, parkovacích míst a zařízení pro cvičení a wellness považoval za úplatné plnění ve smyslu § 1 odst. 1 bodu 1 UStG. [omissis] Mimoto FG nevzal v potaz, že další prvky plnění ve smyslu § 12 odst. 2 bodu 11 druhé věty UStG slouží přímo pro účely ubytování. Mimoto FG nezohlednil zásadu jednoty plnění uznanou unijním právem. Je sice pravda, že z rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) ze dne 6. května 2010, Komise v. Francie, C-94/09, EU:C:2010:253, vyplývá, že členské státy jsou podle článku 98 směrnice o DPH oprávněny zdaňovat sníženou sazbou

daně pouze určité jednotlivé položky uvedené v některém bodě přílohy III této směrnice. Tato judikatura však nepředstavuje omezení zásady jednoty plnění, která je dovozována z článku 2 směrnice o DPH. Tento závěr vyplývá i z rozsudku ze dne 18. ledna 2018, Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22. Veškerá další plnění z pohledu průměrného spotřebitele souvisí s pronájmem hotelového pokoje jakožto jednoznačně dominantním hlavním plněním. Tato skutečnost podle judikatury Soudního dvora vyžaduje, aby byla snížená sazba daně vztahující se na pronájem hotelových pokojů uplatněna i na tato další plnění. Každé další plnění je ostatně třeba považovat za plnění sloužící přímo pro účely činnosti spočívající v pronájmu, protože se díky nim zvyšuje počet přenocování a je tak podporováno podnikání v oblasti pronájmu.

- 13 Žalobkyně se v podstatě domáhá zrušení předchozího soudního rozhodnutí, rozhodnutí o odvolání ze dne 30. července 2019, jakož i dodatečných výměrů týkajících se DPH za sporný rok.
- 14 FÚ navrhuje, aby byl opravný prostředek „Revision“ zamítnut jako neopodstatněný.
- 15 Hájí napadené předchozí soudní rozhodnutí a mimo jiné uvádí, že žalobkyně tím, že poskytovala WLAN, parkovací místa a zařízení pro cvičení a wellness, dala najevo trvalou připravenost poskytovat hotelovým hostům další nabízená plnění a tím naplnila pojem „plnění“ ve smyslu právních předpisů o DPH. [omissis] Poskytování WLAN, parkovacích míst a zařízení pro cvičení a wellness nelze považovat ani za plnění sloužící přímo pro účely ubytování. Tvrdí, že se v tomto ohledu jedná o plnění, na která se podle vůle zákonodárce nemá vztahovat snížení sazby daně. Povinnosti provést rozdělení na jednotlivá plnění stanovené v § 12 odst. 2 bodě 11 druhé větě UStG nelze z hlediska unijního práva nic vytknout. Z toho vyplývá, že nesamostatná vedlejší plnění nesdílí osud hlavního plnění a nepodléhají snížené sazbě daně ve smyslu § 12 odst. 2 bodu 11 první věty UStG.
- 16 [omissis] [přerušeno řízení do vydání rozsudku Soudního dvora ve věci C-516/21]
- 17 Žalobkyně má za to, že její právní názor byl potvrzen. Vztáhne-li se na projednávanou věc, musí vedlejší plnění, která jsou v tomto případě předmětem sporu, rovněž podléhat snížené sazbě daně stanovené v § 12 odst. 2 bodě 11 UStG.
- 18 FÚ proti tomu namítá, že rozsudek Soudního dvora ze dne 4. května 2023, Finanzamt X, C-516/21, EU:C:2023:372, nelze vztáhnout na situaci, kterou je třeba posoudit v projednávané věci. Plnění, která byla poskytována ve věci, které se týkal uvedený rozsudek, podle něj sloužila přímo pro účely poskytování pronájmu, zatímco plnění, která jsou předmětem sporu v projednávané věci, nejsou podstatným znakem prostého poskytnutí ubytování. Má za to, že z uvedeného rozsudku Soudního dvora nelze přímo vyvodit, zda je možné selektivní uplatňování snížené sazby daně podle § 12 odst. 2 bodu 11 UStG.

B.

19 Předkládající senát přerušuje řízení a na základě čl. 267 třetího pododstavce Smlouvy o fungování Evropské unie Soudnímu dvoru předkládá předběžnou otázku uvedenou ve výroku [tohoto usnesení].

20 I. Relevantní právní předpisy

21 1. Unijní právo

22 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“), ve znění použitelném na spor v původním řízení

Článek 2

1. Předmětem DPH jsou tato plnění:

c) poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

Článek 24

1. „Poskytnutím služby“ se rozumí každé plnění, které není dodáním zboží.

Článek 98

1. Členské státy mohou uplatňovat jednu či dvě snížené sazby.

2. Snížené sazby se uplatňují pouze u dodání zboží a poskytnutí služeb těch kategorií, které jsou uvedeny v příloze III. Snížené sazby se neuplatňují u elektronicky poskytovaných služeb.

3. Členské státy mohou při uplatňování snížených sazeb podle odstavce 1 na kategorie týkající se zboží použít k přesnému vymezení rozsahu dané kategorie kombinovanou nomenklaturu.

Příloha III: Seznam dodání zboží a poskytnutí služeb, která mohou být předmětem snížené sazby uvedené v článku 98

12. 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;

23 2. Vnitrostátní právo

24 Zákon o dani z obratu ze dne 21. února 2005 (BGBl. I 2005, s. 386), ve znění použitelném na spor v původním řízení

§ 1 odst. 1 bod 1

(1) Předmětem daně z obratu jsou tato plnění:

1. dodání zboží a jiná plnění za úplaty uskutečněná v tuzemsku podnikatelem v rámci jeho podnikatelské činnosti. [...]

§ 12

(1) Sazba daně činí pro každé zdanitelné plnění 19 % vyměřovacího základu daně [...]

(2) U následujících plnění se sazba daně snižuje na 7 %:

11. pronájem obytných místností a prostor pro přespání nabízených podnikatelem pro účely krátkodobého ubytování cizích osob, jakož i krátkodobý pronájem tábořišť. První věta se nevztahuje na plnění, která neslouží přímo pro účely pronájmu, i když je úplata za tato plnění zahrnuta v protiplnění za pronájem; [...]

25 II. Posouzení předběžné otázky

26 1. FG měl správně za to, že žalobkyně i poskytování WLAN, parkovacích míst a zařízení pro cvičení a wellness jako vedlejších plnění spojených s poskytnutím ubytování prováděla za úplatu.

27 a) Aby se předkládající senát vyhnul opakování, odkazuje ohledně zásad týkajících se určení hlavního a vedlejšího plnění, na své úvahy, které uvedl v bodě B.II.1 žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce ze dne 10. ledna 2024, XI R 11/23 (XI R 34/20).

28 b) Podle těchto zásad se v případě poskytování WLAN, parkovacích míst a zařízení pro cvičení a wellness, které nebylo možno ani doobjednat, ani zrušit a jejichž využívání nebylo účtováno zvlášť, nýbrž jako paušální cena, jedná o vedlejší plnění neoddělitelně spjatá s hlavním plněním, tedy ubytováním hosta, který navštívil hotely žalobkyně. V tomto ohledu tvoří s ubytováním jediné plnění.

29 Na rozdíl od toho, co se domnívá žalobkyně, nemá skutečnost, že žalobkyně za tato plnění nevybírá samostatnou úplatu, za následek, že by tato vedlejší plnění byla poskytována bezplatně (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 5. října 2023, Deco Proteste – Editores, C-505/22, EU:C:2023:731).

30 2. Existenci plnění za úplatu na rozdíl od toho, co se domnívá žalobkyně, nebrání ani skutečnost, že hoteloví hosté ve skutečnosti nabízené další služby zčásti nevyužili.

31 [omissis]

32 [omissis]

- 33 [omissis] [podrobnosti týkající se pojmu „plnění“ ve smyslu právních předpisů o DPH]
- 34 III. K předložení věci Soudnímu dvoru
- 35 Předkládající senát má pochybnosti, zda může po vydání rozsudků Soudního dvora ze dne 18. ledna 2018, Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, jakož i ze dne 4. května 2023, Finanzamt X, C-516/21, EU:C:2023:372, setrvat na své judikatuře, podle které je povinnost provést rozdělení na jednotlivá plnění stanovená v § 12 odst. 2 bodě 11 druhé větě UStG v souladu s unijním právem (viz k tomu rozsudek BFH ze dne 24. dubna 2013, XI R 3/11, BFHE 242, s. 410, BStBl II 2014, s. 86, bod 57).
- 36 1. K předběžné otázce a k právnímu názoru předkládajícího senátu
- 37 Aby se předkládající senát vyhnul opakování, odkazuje na své odůvodnění předběžné otázky uvedené v bodech B.III.1. a 2. žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce ze dne 10. ledna 2024, XI R 11/23 (XI R 34/20), která se týká poskytnutí parkovacího místa jako nesamostatného vedlejšího plnění spojeného s krátkodobým ubytováním cizích osob.
- 38 2. K relevanci pro rozhodnutí ve věci
- 39 Předběžná otázka je i v tomto případě relevantní pro rozhodnutí. V případě záporné odpovědi na předběžnou otázku by předkládající senát musel opravný prostředek „Revision“ žalobkyně zamítnout jako neopodstatněný. V případě kladné odpovědi na předběžnou otázku by uplatnění základní sazby daně na poskytování WLAN, parkovacích míst i zařízení pro cvičení a wellness bylo neoprávněné, v důsledku čehož by žaloba v tomto ohledu byla úspěšná.
- 40 [omissis]