

Vec C-733/22

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

Dátum podania:

29. november 2022

Vnútroštátny súd:

Värhoven administrativen säd

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

18. november 2022

Navrhovateľ v konaní o kasačnej sťažnosti:

Direktor na Direkcija „Obžalvane i danáčno-osiguritelna praktika“
Sofia pri Centralno upravlenie na NAP

Odporkyňa v konaní o kasačnej sťažnosti:

„Valentina Heights“ EOOD

Predmet konania vo veci samej

Kasačná sťažnosť je namierená proti rozsudku Administrativen säd Blagojevgrad (Správny súd Blagojevgrad, Bulharsko), ktorým tento súd zrušil opravný daňový výmer vydaný daňovými orgánmi na Teritorialna direkcija na Nacionalnata agencija po prichodite – Sofia (Oblasťné riaditeľstvo Národnej agentúry pre verejné príjmy – Sofia, Bulharsko) a vo vzťahu k zisteným výsledkom podľa Zakon za danaka varchu dobavenata stojnost (zákon o dani z pridanej hodnoty) za zdaniteľné obdobia marec 2019, jún 2019 a od augusta 2019 do februára 2020 s pripočítaním úrokov potvrdený rozhodnutím Direktor na Direkcija „Obžalvane i danáčno-osiguritelna praktika“ – Sofia (riaditeľ riaditeľstva „Spory a daňová prax a prax sociálneho zabezpečenia“ – Sofia, Bulharsko).

Predmet a právny základ podania návrhu na začatie prejudiciálneho konania

Podanie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ týkajúce sa výkladu článku 98 ods. 2 v spojení s bodom 12 prílohy III smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty

Prejudiciálne otázky

- 1 Má sa článok 98 ods. 2 v spojení s bodom 12 prílohy III smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty vykladať v tom zmysle, že sa môže uplatňovať znížená sadzba dane z pridanej hodnoty stanovená v tomto ustanovení pre ubytovanie, ktoré poskytujú hotely a podobné zariadenia, v prípadoch, keď tieto zariadenia nie sú zaradené do kategórie podľa vnútroštátnych právnych predpisov členského štátu, ktorý predkladá návrh[?]
- 2 V prípade zápornej odpovede na túto otázku, má sa potom článok 98 ods. 2 v spojení s bodom 12 prílohy III smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty vykladať v tom zmysle, že pripúšťa selektívne uplatňovanie zníženej sadzby dane na konkrétne a špecifické aspekty určitej kategórie služieb, keď predpoklad pre takéto uplatňovanie spočíva v tom, že ubytovanie v hoteloch a podobných zariadeniach sa smie poskytovať len v ubytovacích zariadeniach, ktoré sú v súlade s vnútroštátnymi právnymi predpismi členského štátu, ktorý predkladá návrh, zaradené do kategórie alebo pre ktoré bolo vystavené predbežné potvrdenie o začatí konania o zaradení do kategórie[?]

Právne predpisy a judikatúra Únie

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), článok 96, článok 98 ods. 1 a 2, článok 135 v spojení s bodom 12 prílohy III tejto smernice (ďalej len „smernica o DPH“)

Vykonávacie nariadenie Rady (EÚ) č. 282/2011 z 15. marca 2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 77, 2011, s. 1)

Rozsudok Súdneho dvora zo 6. mája 2010, Komisia/Francúzsko, C-94/09, EU:C:2010:253, body 28, 29 a 30

Rozsudok Súdneho dvora z 3. apríla 2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, C-442/05, EU:C:2008:184, body 41 a 43

Vnútroštátne právne predpisy

Zakon za danäk varchu dobavenata stojnost (zákon o dani z pridanej hodnoty, ďalej len „ZDDS“), článok 66 a § 1 bod 45 doplňujúcich ustanovení

Zakon za turizma (zákon o cestovnom ruchu, ďalej len „ZT“), články 111, 113[,], 114, 119, 133 a § 1 body 19 a 27 doplňujúcich ustanovení

Zakon za izmenenie i dopalnenie na zakona za turizma (zákon, ktorým sa mení a doplná zákon o cestovnom ruchu), článok 121

Pravilnik za prilagane na zakona za danäka varchu dobavenata stojnost (nariadenie, ktorým sa vykonáva zákon o dani z pridanej hodnoty), článok 40

Krátke zhrnutie skutkového stavu a konania vo veci samej

- 3 Odporkyňa v konaní o kasačnej sťažnosti je spoločnosť, ktorá bola v Agencija po vpisvania (registračný úrad, ktorý vedie obchodný register) pri Targovski registar (obchodný register) zapísaná 9. novembra 2011. Dňa 13. decembra 2016 bola zaregistrovaná podľa ZDDS. Podľa údajov obchodného registra predmet jej činnosti zahŕňa aj oblasti cestovného ruchu, gastronómie, ubytovania, organizovania zájazdov – ako aj najrôznejšie iné činnosti, ktoré sa podľa bulharského práva smú vykonávať len za predpokladu splnenia a dodržania licenčných, registračných alebo iných požiadaviek.
- 4 V priebehu daňovej kontroly bolo zistené, že v rámci kontrolovaného obdobia od 13. decembra 2016 do 29. februára 2020 spoločnosť prevzala do nájmu od fyzických osôb (vlastníkov) apartmánové rekreačné zariadenie s názvom „Valentina Heights“ v meste Bansko, čo nie je medzi účastníkmi konania

predmetom sporu. Podľa predložených zmlúv o správe súkromných nehnuteľností v apartmánovom rekreačnom zariadení, ktoré sú všetky datované ku dňu 1. mája 2018, bolo s vlastníkmi nehnuteľností (apartmánov, štúdiových bytov a iných objektov) dojednané, že spoločnosť „Valentina Heights“ EOOD má ich nehnuteľný majetok spravovať, udržiavať a v mene vlastníkov prenajímať tretím osobám. V kontrolovanom období spoločnosť realizovala ubytovávanie hostí v prenajatom apartmánovom rekreačnom zariadení „Valentina Heights“. Dosiahnuté príjmy boli inkasované prostredníctvom registrovaných elektronických registračných pokladníc a pomocou bankových prevodov. Za vykonané transakcie spoločnosť účtovala daň z pridanej hodnoty vo výške 9 %.

- 5 Bolo predložené osvedčenie z 15. februára 2013 vydané starostom obce Banská Bystrica o zaradení objektu „Valentina Heights“ v meste Banská Bystrica do kategórie „penzión“ s kapacitou 9 izieb a 19 lôžok.
- 6 Dňa 18. novembra 2016 spoločnosť prihlásila na ministerstve cestovného ruchu apartmánové rekreačné zariadenie „Valentina Heights“ nachádzajúce sa v meste Banská Bystrica do kategórie „tri hviezdičky“ s kapacitou 23 izieb a 46 lôžok.
- 7 Na príkaz starostu obce Banská Bystrica zo dňa 7. marca 2019 bolo zrušené zaradenie do kategórie „penzión“, ktoré bolo priznané vyššie uvedeným osvedčením. Tento príkaz spoločnosť nenapadla.
- 8 Dňa 27. septembra 2019 spoločnosť prihlásila na ministerstve cestovného ruchu snackbar patriaci k apartmánovému rekreačnému zariadeniu „Valentina Heights“ do kategórie „dve hviezdičky“. V rokoch 2019 a 2020 spoločnosť predložila doplňujúce podklady k podaným prihláškam na zaradenie do kategórie.
- 9 Podľa nariadenia námestníka ministra cestovného ruchu z 21. septembra 2020 bolo začaté konanie o zaradení turistických objektov do kategórie, pričom pre apartmánové rekreačné zariadenie „Valentina Heights“ a pre snackbar boli vydané predbežné osvedčenia o začatí konaní o zaradení do kategórie, ktoré mali platnosť do 21. januára 2021. Ministerstvo cestovného ruchu spoločnosti oznámilo, že je naplánované vykonanie kontroly pracovnou skupinou expertov na mieste s cieľom preskúmať úplnú zhodu vyššie uvedených objektov s prihláseným druhom a kategóriou podľa noriem zákona o cestovnom ruchu a Nariadenia za iziskvanijata kam kategoriziranite mesta za nastanijavane i zavedenia za chranene i razvlečenia, za reda za opredelijane na kategorijata, kakto i za uslovijata i reda za registrirane na staji za gosti i apartamenti za gosti (nariadenie o požiadavkách na zaradenie ubytovacích zariadení a stravovacích a zábavných zariadení do kategórií, o postupe určovania kategórie a o predpokladoch a postupe prihlasovania hosťovských izieb a hosťovských apartmánov).
- 10 V napadnutom opravnom daňovom výmere daňové orgány konštatovali, že spoločnosť disponovala osvedčením o zaradení domového objektu „Valentina Heights“ s kapacitou 9 izieb a 19 lôžok do kategórie, ktoré 15. februára 2013 vydal starosta obce Banská Bystrica na obdobie od 15. februára 2013 do 7. marca 2019.

Uvádžali tam, že pre obdobie po 7. marci 2019 spoločnosť nedisponuje osvedčením o zaradení turistického objektu do kategórie a že neoprávnene účtovala DPH vo výške 9 %. Vzhľadom na tieto zistenia a na základe článku 66 ods. 1 ZDDS (v uplatniteľnom znení) daňové orgány dodatočne vyrubili rozdiel až do plnej výšky DPH, t. j. 20 % z priznaných transakcií, v prípade ktorých neboli naplnené predpoklady článku 40 ods. 1 bodu 2 nariadenia, ktorým sa vykonáva zákon o dani z pridanej hodnoty.

Hlavné tvrdenia účastníkov konania vo veci samej

- 11 Riaditeľ riaditeľstva „Spory a daňová prax a prax sociálneho zabezpečenia“ pre mesto Sofia pri Nacionalna agencija po prichodite (Národná agentúra pre verejné príjmy, Bulharsko) (ďalej len „NAP“), ktorý sa zaoberal sťažnosťou v správnom konaní proti opravnému daňovému výmeru, rozhodnutie potvrdil a v plnom rozsahu sa stotožnil s odôvodneniami daňových orgánov.
- 12 Vo svojej žalobe proti opravnému daňovému výmeru podanej na súde prvého stupňa sa spoločnosť „Valentina Heights“ EOOD odvolávala na rozsudok Súdneho dvora z 22. októbra 1998, Madgett a Baldwin (C-308/96 a C-94/97, EU:C:1998:496), a argumentovala, že osobitná úprava zdaňovania služieb cestovného ruchu sa má uplatňovať na základe druhu vykonávanej činnosti a nezávisí od existencie registrácie stanovenej v osobitnom zákone.
- 13 Prvostupňový správny súd Blagojevgrad sa v plnom rozsahu stotožnil s argumentáciou spoločnosti „Valentina Heights“ EOOD. Skutkový stav v prejednávanom prípade vyhodnotil v tom zmysle, že „Valentina Heights“ EOOD prijala všetky potrebné opatrenia na to, aby získala osvedčenie o zaradení do kategórie, avšak orgán príslušný pre zaraďovanie do kategórií, a to ministerstvo cestovného ruchu, nevystavil požadované osvedčenia o zaradení včas. V rokoch 2016 a 2019 podala dotknutá spoločnosť dve prihlášky, ale ministerstvo cestovného ruchu vydalo predbežné osvedčenia o zaradení až 23. septembra 2020. Tento súd uviedol, že neexistencia osvedčenia o zaradení turistického objektu do kategórie, ktorým dotknutá spoločnosť v období od 7. marca 2019 do 29. februára 2020 (posledné kontrolované obdobie) nedisponovala, nemôže byť základom pre to, aby sa neuplatňovala osobitná právna úprava zdaňovania turistických služieb. Prvostupňový súd s poukázaním na judikatúru Súdneho dvora, najmä na rozsudok z 22. októbra 1998, Madgett a Baldwin (C-308/96 a C-94/97, EU:C:1998:496), zastával stanovisko, že osobitná právna úprava o zdaňovaní turistických služieb sa musí uplatňovať na základe druhu vykonávanej činnosti a nezávisí od registrácie stanovenej v osobitnom zákone, ktorým je v tomto prípade zákon o cestovnom ruchu.
- 14 V konaní na kasačnom súde riaditeľ riaditeľstva „Spory a daňová prax a prax sociálneho zabezpečenia“ – Sofia centrálnej správy NAP uplatňoval, že poskytovanie turistických služieb v ubytovniach, ubytovacích zariadeniach a chatách pre hostí, ktoré nie sú podľa zákona zaradené do kategórie, ako aj

v takých, ktoré nedisponujú predbežným osvedčením o začatom konaní o zaradení do kategórie, sa nemá považovať za ubytovanie v zmysle článku 66 ods. 2 ZDDS a nepodlieha zníženej sadzbe dane. Navrhovateľ v konaní o kasačnej sťažnosti zastáva názor, že vzťahy medzi spoločnosťou a ministerstvom cestovného ruchu nie sú relevantné pre posudzovanie služieb z hľadiska daňového práva. Okrem toho zákonodarca pre prípad nečinnosti správneho orgánu stanovil právny prostriedok nápravy, takže prípadná nečinnosť sa nemôže považovať za prekážku toho, aby daňové orgány uplatňovali daňové právo. Ak by zaradenie nejakého objektu do kategórie bolo irelevantné pre uplatnenie zníženej sadzby dane, potom by podľa jeho názoru bolo možné poskytovať ubytovacie služby (alebo celkovo služby cestovného ruchu) v ktorejkoľvek prevádzke a každá príslušná činnosť by sa považovala za činnosť cestovného ruchu.

Krátke odôvodnenie podania návrhu na začatie prejudiciálneho konania

- 15 Värhoven administrativen säd (Najvyšší správny súd, Bulharsko) nemá vedomosť o žiadnych rozsudkoch Súdneho dvora týkajúcich sa výkladu práva Únie, ktoré by poskytovali odpoveď na všetky predložené otázky týkajúce sa výkladu tohto práva a ktoré by mohli byť relevantné pre rozhodnutie v tejto veci. Zohľadnil pritom tak rozsudok Súdneho dvora z 22. októbra 1998, Madgett a Baldwin (C-308/96 a C-94/97, EU:C:1998:496), ktorý uviedla „Valentina Heights“ EOOD, ako aj rozsudky zo 6. mája 2010, Komisia/Francúzsko (C-94/09, EU:C:2010:253), z 27. februára 2014, Pro Med Logistik a Pongratz (C-454/12 a C-455/12, EU:C:2014:111), z 11. septembra 2014, K [Oy] (C-219/13, EU:C:2014:2207), z 9. marca 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, z 9. novembra 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846), zo 17. júna 2021, M.I.C.M. (C-597/17, EU:C:2021:492), z 19. decembra 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138), z 22. septembra 2022, The Escape Center (C-330/21, EU:C:2022:719). Odôvodnenia všetkých týchto rozsudkov poskytujú cenné usmernenia pre výklad smernice o DPH, ktoré sú relevantné pre rozhodnutie tohto sporu, avšak v tomto konaní vo veci samej boli podľa názoru Värhoven administrativen säd (Najvyšší správny súd) zistené iné skutočnosti dôležité pre rozhodnutie.
- 16 Článok 96 smernice 2006/112 stanovuje, že na dodanie tovaru a poskytnutie služieb sa uplatňuje jedna a tá istá štandardná sadzba DPH. Článok 98 ods. 1 a 2 tejto smernice potom odchylné od zásady štandardnej sadzby dane z pridanej hodnoty priznáva členským štátom možnosť uplatňovať jednu alebo dve znížené sadzby dane z pridanej hodnoty. Podľa tohto ustanovenia sa znížené sadzby DPH môžu uplatniť len na dodania tovarov a poskytovania služieb, ktoré patria do kategórií, ktoré uvádza príloha III uvedenej smernice. Príloha III bod 12 smernice o DPH umožňuje uplatniť zníženú sadzbu DPH na ubytovanie, ktoré poskytujú hotely a podobné zariadenia vrátane poskytovania prázdninového ubytovania a nájom kempingových miest a parkovísk pre obytné prívěsy.

- 17 Súdny dvor opakovane rozhodol, že znenie článku 98 ods. 1 a 2 smernice 2006/112 nestanovuje, aby toto ustanovenie bolo vykladané tak, že znížená sadzba sa môže uplatňovať len vtedy, keď sa vzťahuje na všetky aspekty nejakej konkrétnej kategórie plnení v zmysle prílohy III tejto smernice, takže selektívne uplatňovanie zníženej sadzby dane nie je vylúčené, pokiaľ nemá za následok nebezpečenstvo narušenia hospodárskej súťaže. Súdny dvor z toho vyvodil záver, že za predpokladu, že bude dodržaná zásada daňovej neutrality, ktorá je základom spoločného systému dane z pridanej hodnoty, majú členské štáty možnosť uplatňovať zníženú sadzbu dane na konkrétne a špecifické aspekty nejakej konkrétnej kategórie služieb v zmysle prílohy III smernice 2006/112.
- 18 Súdny dvor tiež konštatoval, že keď sa členský štát rozhodne, že využije možnosť, ktorú mu ponúka článok 98 ods. 1 a 2 smernice 2006/112 a ktorá spočíva v použití zníženej sadzby DPH na kategóriu plnení uvedených v prílohe III tejto smernice, môže použitie tejto zníženej sadzby DPH ohraničiť na konkrétne a špecifické aspekty tejto kategórie, ak je dodržaná zásada daňovej neutrality, ktorá je základom spoločného systému DPH. Možnosť, aby členské štáty selektívne uplatňovali zníženú sadzbu DPH, je odôvodnená najmä tým, že ohraničenie jej použitia na konkrétne a špecifické aspekty je koherentné so zásadou, podľa ktorej výnimky a odchýlky treba vykladať reštriktívne, keďže táto sadzba je výnimkou. Súdny dvor stále zdôrazňuje, že uskutočnenie tejto možnosti sa viaže na splnenie dvoch podmienok, a to na jednej strane izolovať len konkrétne a špecifické aspekty predmetnej kategórie plnení na účely použitia zníženej sadzby a na druhej strane rešpektovať zásadu daňovej neutrality. Cieľom týchto podmienok je zabezpečiť to, aby členské štáty využívali túto možnosť len za podmienok, ktoré zaručujú jednoduché a správne uplatňovanie zvolenej zníženej sadzby, ako aj predchádzanie akýmkoľvek možným daňovým únikom, vyhýbaniu sa dani alebo akémukoľvek zneužitiu.
- 19 Smernica o DPH neobsahuje definíciu pojmu „ubytovanie, ktoré poskytujú hotely a podobné zariadenia vrátane poskytovania prázdninového ubytovania a nájom kempingových miest a parkovísk pre obytné príviesy“; tento pojem nie je definovaný ani vo vykonávacom nariadení Rady (EÚ) č. 282/2011 z 15. marca 2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 77, 2011, s. 1). Článok 135 ods. 2 smernice o DPH znie: „Oslobodenie od dane ustanovené v odseku 1 písm. 1) sa neuplatní na tieto transakcie: a) poskytovanie ubytovania tak, ako je vymedzené v právnych predpisoch členských štátov, v hotelovom sektore alebo v sektoroch s podobnou funkciou vrátane poskytovania ubytovania v prázdninových táboroch alebo na miestach upravených na stanovanie.“ To znamená, že poskytovanie ubytovania sa musí vykonávať tak, ako je vymedzené v právnych predpisoch členských štátov.
- 20 Podľa § 1 bodu 45 dodatkových ustanovení k ZDDS patrí „ubytovanie“ k základným službám cestovného ruchu v zmysle bodu 69 doplňujúcich ustanovení k zákonu o cestovnom ruchu, s výnimkou poskytovania všeobecnej

služby cestovného ruchu. Podľa § 1 bodu 69 doplňujúcich ustanovení k ZT pojem „základné služby cestovného ruchu“ označuje ubytovanie, stravovanie a dopravu.

- 21 Keďže v prípade zníženej sadzby ide o výnimku, je ohraničenie jej uplatnenia na konkrétne a špecifické aspekty v súlade so zásadou, že oslobodenia a výnimky sa majú vykladať úzko. To vyvoláva otázku, či okolnosť, že vnútroštátne právo Bulharskej republiky kladie dodatočné požiadavky na zaradenie ubytovacích zariadení do kategórie, možno považovať za ohraničenie uplatňovania zníženej sadzby na konkrétne a špecifické aspekty alebo či sa znížené sadzby poskytované v hoteloch a podobných zariadeniach majú uplatňovať na ubytovanie na základe druhu vykonávanej činnosti a nezávisia od prihlásenia, ktoré je stanovené v osobitnom zákone, ako je to v tomto prípade v zákone o cestovnom ruchu.