

null

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (sedmého senátu)

8. února 2024(*)

„Řízení o předběžné otázce – Společný systém daní z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 98 – Možnost členských států uplatňovat sníženou sazbu DPH na některá dodání zboží a poskytnutí služeb – Bod 12 přílohy III – Snížená sazba DPH použitelná na poskytnutí ubytování hotelovými a jinými obdobnými zařízeními – Uplatnění této sazby pouze na ubytovací zařízení, která mají osvědčení o klasifikaci – Zásada daňové neutrality“

Ve věci C-733/22,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná na základě článku 267 SFEU rozhodnutím Nejvyššího správního soudu (Varchoven administrativen sad, Bulharsko) ze dne 18. listopadu 2022, došlým Soudnímu dvoru dne 29. listopadu 2022, v řízení

Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ – Sofia pri Centralno upravljenije na Nacionalnata agencija za prichodite

proti

„Valentina Heights“ EOOD,

SOUDNÍ DVŮR (sedmý senát),

ve složení: F. Biltgen, předseda senátu, N. Wahl a M. L. Arastey Sahún (zpravodajka), soudci,

generální advokát: M. Szpunar,

za soudní kancelář: A. Calot Escobar, vedoucí,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření, která předložili:

– za Direktora na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ – Sofia pri Centralno upravljenije na Nacionalna agencija za prichodite: E. Pavlova,

– za „Valentina Heights“ EOOD: D. D. Dimitrova, advokat,

– za Evropskou komisi: A. Armenia a D. Drambozova, jako zmocněnkyně,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 98 odst. 2 a bodu 12 přílohy III

směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi žadatelem a editelství „Opravné prostředky a praxe v oblasti daní a sociálního zabezpečení“ v Sofii při ústřední správě Národní agentury pro veřejné práce (Direktor na Direkcija „Obžalovane i dana no-osiguritelna praktika“ – Sofia pri Centralno upravlenije na Nacionalna agencija za prichodite, Bulharsko, dále jen „Direktor“) a společností „Valentina Heights“ EOOD ve věci uplatnění snížené sazby daně z přidané hodnoty (DPH) na činnosti této společnosti během období, kdy neměla osvobození o klasifikaci pro ubytovací zařízení, které provozuje.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 96 směrnice o DPH stanoví:

„Členské státy uplatňují základní sazbu DPH, kterou stanoví každý členský stát jako procentní podíl ze základu daně a která je stejná pro dodání zboží i pro poskytnutí služby.“

4 Článek 98 odst. 1 a 2 této směrnice stanoví:

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

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

[...]“

5 Článek 135 uvedené směrnice zní takto:

„1. Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[...]

l) pacht nebo nájem nemovitosti.

2. 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 [nebo] na místech upravených k využívání jako tábořiště;

[...]“

6 Příloha III směrnice o DPH obsahuje seznam dodání zboží a poskytnutí služeb, jež mohou být předmětem snížené sazby DPH uvedené v článku 98 této směrnice. Bod 12 této přílohy uvádí následující služby:

„poskytnutí ubytování hotelovými a jinými obdobnými zařízeními, včetně poskytnutí ubytování v prázdninových táborech a na místech upravených k využívání jako tábořiště a parkoviště pro obytné přívěsy[, a nájem tábořiště a parkoviště pro obytné přívěsy]“.

Bulharské právo

Zákon o DPH

7 §lánek 66 zákona o dani z p?ídané hodnoty (zákon za danak varchu dobavenata stojnost) (DV ?. 63 ze dne 4. srpna 2006), ve zn?ní použitelném na spor v p?vodním ?ízení (dále jen „zákon o DPH“), stanoví:

„(1) Sazba dan? ?íní 20 % pro:

1. zdanitelná pln?ní s výjimkou t?ch, která jsou výslovn? uvedena jako pln?ní zdanitelná nulovou sazbou.

[...]

(2) [...] Sazba dan? pro poskytnutí ubytování hotelovými a jinými obdobnými za?ízeními, v?etn? poskytnutí ubytování v rekrea?ních objektech a nájem tábo?í? a parkovi? pro obytné p?ív?sy, ?íní 9 %.

[...]“

8 Ustanovení § 1 bod 45 dopl?ujících ustanovení k zákonu o DPH stanoví, že pro ú?ely tohoto zákona se „ubytováním“ rozumí „základní turistické služby ve smyslu bodu 69 [§ 1] dopl?ujících ustanovení [zákonu o cestovním ruchu (zákonu za turizma) (DV ?. 30 ze dne 26. b?ezna 2013)], s výjimkou poskytování všeobecné služby cestovního ruchu“.

Provád?cí na?ízení k zákonu o DPH

9 §lánek 40 provád?cí na?ízení k zákonu o DPH (pravidník za prilagane na zakona za danak varchu dobavenata stojnost) (DV ?. 76 ze dne 15. zá?í 2006), nadepsaný „Ubytování poskytované hotely“, ve svém odstavci 1 stanoví:

„K prokázání pln?ní uvedených v ?l. 66 odst. 2 zákona [o DPH], je-li služba poskytována osobou zaji?ující ubytování v za?ízeních cestovního ruchu, musí mít tato osoba:

1. kopii registru p?íjezd? turist?;

2. osv?d?ení o klasifikaci za?ízení cestovního ruchu;

3. fakturu za pln?ní, ledaže by vystavení takové faktury nebylo povinné podle ?l. 113 odst. 3 zákona [o DPH].“

Zákon o cestovním ruchu

10 §lánek 111 zákona o cestovním ruchu zní takto:

„(1) Na bulharském území smí být hoteliérská nebo restaura?ní ?innost vykonávána pouze v za?ízeních cestovního ruchu klasifikovaných podle tohoto zákona.

(2) [...] Klasifikaci provádí [ministr cestovního ruchu (ministara na turizma, Bulharsko)] a starostové obcí nebo jimi pov?zení ú?edníci pro typy za?ízení a kategorie uvedené v tomto zákon?.

[...]“

11 §lánek 113 odst. 1 tohoto zákona stanoví:

„Hoteliérskou nebo restaurační činnost může vykonávat osoba, která:

[...]

3. má pracovníky, kteří mají požadovanou odbornou a jazykovou kvalifikaci, a vedoucí pracovníky s požadovaným počtem odpracovaných let.“

12 §lánek 114 body 1 a 2 uvedeného zákona stanoví:

„Osoby poskytující hoteliérskou nebo restaurační činnost v zařízeních cestovního ruchu [...] jsou povinny:

1. poskytovat služby cestovního ruchu v klasifikovaném zařízení cestovního ruchu, nebo v zařízení, kterému bylo vydáno prozatímní osvědčení z důvodu zahájení klasifikačního řízení;

2. poskytovat služby v oblasti cestovního ruchu v zařízení cestovního ruchu, které splňuje požadavky kategorie, která je mu přidělena [...]"

13 §lánek 133 odst. 1 téhož zákona stanoví:

„Kategorie ubytovacích zařízení a k nim náležejících restauračních a zábavních zařízení [...] se určuje na základě splnění povinných minimálních stavebních požadavků, požadavků týkajících se nábytku a vybavení, obsluhy, nabízených služeb a odborné a jazykové kvalifikace zaměstnanců [...]"

14 Ustanovení § 1 doplňujících ustanovení k zákonu o cestovním ruchu stanoví:

„Pro účely tohoto zákona se rozumí:

[...]

69. „Základními turistickými službami": ubytování, stravování a doprava.

[...]"

15 Ustanovení § 121 přechodných a závěrečných ustanovení zákona, kterým se mění a doplňuje zákon o cestovním ruchu, stanoví:

„Pro turistická zařízení zaklasifikovaná před 26. březnem 2013 [datum vstupu zákona o cestovním ruchu v platnost] musí být dokumenty o klasifikaci předloženy v roce 2019.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

16 Valentina Heights je společnost založenou podle bulharského práva, jejíž předmět činnosti zahrnuje mimo jiné činnosti cestovního ruchu, stravování, hotelnictví a organizování zájezdů. Dne 13. prosince 2016 byla registrována pro účely zákona o DPH.

17 U této společnosti byla provedena daňová kontrola za období od 13. prosince 2016 do 29. února 2020. Při této kontrole bylo prokázáno, že během tohoto období si uvedená společnost pronajala turistický komplex bytů rovněž zvaný „Valentina Heights“ (dále jen „dotčený turistický komplex“), který se nachází ve městě Banská (Bulharsko) a patří soukromým osobám. Podle smluv o správě soukromých nemovitostí, které jsou součástí tohoto komplexu, vlastníci těchto

nemovitostí souhlasili s tím, že společnost Valentina Heights bude jejich jménem řídit, udržovat a pronajímat uvedené nemovitosti těmto osobám. Během uvedeného období tak tato společnost vykonávala v uvedeném komplexu ubytovací činnost. Příjmy z této činnosti byly evidovány prostřednictvím elektronických registračních pokladen napojených na daňovou správu a bankovními převody. Společnost uplatnila na uskutečňované plnění DPH v sazbě 9 %.

18 Společnost Valentina Heights předložila osvědčení ze dne 15. února 2013 vydané starostou obce Bansko, v němž byl klasifikován dotčený turistický komplex, a sice penzion s kapacitou 9 pokojů a 19 lůžek.

19 Dne 18. listopadu 2016 podala tato společnost ministerstvu cestovního ruchu (Ministerstvo na turizma, Bulharsko) žádost o klasifikaci tohoto komplexu do kategorie „tříhvězdičky“ s deklarovanou kapacitou 23 pokojů a 46 lůžek.

20 Rozhodnutím ze dne 7. března 2019 zrušil starosta obce Bansko klasifikaci penzionu přiznanou výše uvedeným osvědčením.

21 Dne 27. září 2019 podala společnost Valentina Heights ministerstvu cestovního ruchu žádost o zařazení snack-baru patřícího k dotčenému turistickému komplexu do kategorie „dvě hvězdičky“.

22 Dne 22. července, 1. října a 16. října 2019, jakož i dne 16. a 18. září 2020 předložila tato společnost doplňující dokumenty k dokumentům přiloženým k žádostem o klasifikaci uvedeným v bodech 19 a 21 tohoto rozsudku.

23 Rozhodnutím ze dne 21. září 2020 zahájil náměstek ministra cestovního ruchu (zamestnik-ministara na turizma, Bulharsko) klasifikační řízení ohledně těchto zařízení cestovního ruchu a vydal pro dotčený turistický komplex a s ním spojený snack-bar prozatímní osvědčení platná do 21. ledna 2021.

24 Dne 4. prosince 2020 vydalo oddělení příjmové Oblasťného ředitelství Národní agentury pro veřejné příjmy (Teritorialna direkcija na Nacionalnata agencija za prichodite, Bulharsko) za zdaňovací období v měsících března 2019 a června 2019, jakož i za zdaňovací období od srpna 2019 do února 2020 dodatečný daňový výměr DPH, potvrzený rozhodnutím Direktora ze dne 22. února 2021.

25 V tomto dodatečném daňovém výměru bylo uvedeno, že společnost Valentina Heights měla osvědčení uvedené v bodě 18 tohoto rozsudku na období od 15. února 2013 do 7. března 2019. V této souvislosti bylo zjištěno, že po tomto posledním uvedeném datu neměla tato společnost osvědčení o klasifikaci pro dotčený turistický komplex, a že tedy na fakturách, které vystavila po uvedeném datu, nesprávně uvedla DPH ve výši 9 %. V důsledku toho uvedená společnost nedodržela § 40 odst. 1 bod 2 prováděcího nařízení k zákonu o DPH, který stanoví, že k prokázání existence plnění, na která se vztahuje snížená sazba DPH ve výši 9 %, musí mít osoba poskytující tyto služby zejména takové osvědčení. V souladu s § 66 odst. 1 zákona o DPH tak byl pro plnění, která společnost Valentina Heights poskytla bez osvědčení o klasifikaci, domněna DPH tak, aby plnění podléhala základní sazbě DPH ve výši 20 %.

26 Rozsudkem ze dne 6. prosince 2021 Správní soud v Blagoevgradu (Administrativen sad Blagoevgrad, Bulharsko) vyhověl žalobě, kterou společnost Valentina Heights podala proti uvedenému dodatečnému daňovému výměru. Tento soud uvedl, že tato společnost učinila všechny kroky nezbytné k získání osvědčení o klasifikaci, jelikož v letech 2016 a 2019 podala žádosti uvedené v bodech 19 a 21 tohoto rozsudku, ale ministerstvo cestovního ruchu požadovaná osvědčení však nevydalo, neboť prozatímní osvědčení vydalo až dne 23. září 2020.

Uvedený soud mohl tedy za to, že v souladu s judikaturou Soudního dvora vycházející zejména z rozsudku ze dne 22. října 1998, *Madgett a Baldwin* (C-308/96 a C-94/97, EU:C:1998:496), musí být zvláštní režim zdanění služeb v oblasti cestovního ruchu uplatněn v závislosti na povaze vykonávané činnosti, a nikoli v závislosti na registraci upravené zvláštním zákonem, v projednávané věci zákonem o cestovním ruchu.

27 Direktor podal proti tomuto rozsudku kasační opravný prostředek k Nejvyššímu správnímu soudu (Varchoven administrativen sad, Bulharsko), který je předkládajícím soudem, v němž tvrdil, že poskytování služeb v zařízeních cestovního ruchu, která nemají osvobození o klasifikaci nebo prozatímní osvobození, nelze považovat za ubytování ve smyslu čl. 66 odst. 2 zákona o DPH ani se na něj nemůže vztahovat snížená sazba daně.

28 V tomto ohledu předkládající soud připomíná, že z judikatury Soudního dvora, a zejména z rozsudku ze dne 6. května 2010, *Komise v. Francie* (C-94/09, EU:C:2010:253, bod 28), vyplývá, že pokud se členský stát rozhodne, že využije možnosti nabízené v čl. 98 odst. 1 a 2 směrnice o DPH uplatnit sníženou sazbu DPH na určitou kategorii služeb uvedenou v příloze III této směrnice, má za podmínky dodržení zásady daňové neutrality možnost omezit uplatnění této snížené sazby DPH na konkrétní a zvláštní aspekty této kategorie.

29 Kromě toho tento soud uvádí, že směrnice o DPH nedefinuje pojem „poskytnutí ubytování hotelovými a jinými obdobnými zařízeními“ ve smyslu bodu 12 přílohy III této směrnice.

30 Předkládající soud poznamenává, že naproti tomu čl. 135 odst. 2 první pododstavec písm. a) směrnice o DPH stanoví, že z osvobození od daně týkajícího se pachtu nebo nájmu nemovitého majetku je vyloučeno „poskytnutí ubytování, jak je vymezují právní předpisy členských států, v rámci hotelnictví nebo v odvětví s podobnou funkcí“. Podle tohoto soudu z toho vyplývá, že poskytnutí ubytování musí být v souladu s definicemi uvedenými v právních předpisech členských států. Ustanovení § 1 bod 45 doplňujících ustanovení k zákonu o DPH přitom definuje pojem „ubytování“ odkazem na zákon o cestovním ruchu.

31 Klade si tedy otázku, zda může být skutečnost, že bulharské právo podřizuje poskytnutí ubytování, jak je vymezují právní předpisy členských států, v rámci hotelnictví nebo v odvětví s podobnou funkcí, požadavkem na klasifikaci, považována za omezení uplatnění snížené sazby na konkrétní a zvláštní aspekty ve smyslu judikatury Soudního dvora, nebo zda by měla být snížená sazba DPH pro zdanění takového ubytování použita v závislosti na povaze vykonávané činnosti, a nikoli v závislosti na klasifikaci, kterou vyžaduje zákon o cestovním ruchu.

32 Za těchto podmínek se Nejvyšší správní soud (Varchoven administrativen sad) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být čl. 98 odst. 2 [směrnice o DPH] ve spojení s bodem 12 přílohy III této směrnice 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 v případě zařízení, jež nejsou kategorizována podle vnitrostátních právních předpisů členského státu předkládajícího [soudu]?

2) V případě záporné odpovědi na tuto otázku, musí pak být čl. 98 odst. 2 ve spojení s bodem 12 přílohy III [směrnice o DPH] 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 realizovat pouze v takových ubytovacích zařízeních, která jsou kategorizována podle vnitrostátních právních předpisů členského státu předkládajícího [soudu] nebo kterým bylo vystaveno prozatímní osvobození z důvodu zahájení klasifikačního řízení“

K předložným otázkám

33 Podstatou otázek předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda čl. 98 odst. 2 směrnice o DPH ve spojení s bodem 12 přílohy III této směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, podle které je snížená sazba DPH pro poskytnutí ubytování hotelovými a jinými obdobnými zařízeními podřízena povinnosti takového zařízení mít osvobození o klasifikaci nebo prozatímní osvobození o klasifikaci.

34 Podle článku 96 směrnice o DPH uplatňuje každý členský stát na dodání zboží a na poskytnutí služeb stejnou základní sazbu DPH.

35 Odchylně od této zásady poskytuje článek 98 této směrnice možnost uplatňovat snížené sazby DPH. Příloha III uvedené směrnice za tímto účelem vyjmenovává taxativně kategorie dodání zboží a poskytnutí služeb, na něž lze uplatnit snížené sazby.

36 Konkrétně bod 12 přílohy III směrnice o DPH umožňuje členským státům 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 parkoviště pro obytné přívěsy, a nájem tábořiště a parkoviště pro obytné přívěsy“.

37 Směrnice o DPH neobsahuje definici pojmu „poskytnutí ubytování hotelovými a jinými obdobnými zařízeními“ uvedeného v bodě 12 této přílohy III.

38 Článek 135 odst. 2 první pododstavec písm. a) směrnice o DPH však stanoví, že z osvobození od DPH stanovené pro pacht nebo nájem nemovitého majetku podle čl. 135 odst. 1 písm. l) této směrnice je vyloučeno „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 [nebo] na místech upravených k využívání jako tábořiště“.

39 V tomto ohledu je nutno konstatovat, že bod 12 přílohy III směrnice o DPH je v podstatě formulován stejně jako čl. 135 odst. 2 první pododstavec písm. a) této směrnice.

40 Jak upřesňuje poslední uvedené ustanovení, poskytnutí ubytování, zejména v rámci hotelnictví, je třeba chápat tak, „jak je vymezují právní předpisy členských států“. Předkládající soud přitom poznamenává, že bulharské právo definuje pojem „ubytování“ odkazem na zákon o cestovním ruchu, podle kterého musí mít ubytovací zařízení osvobození o klasifikaci nebo prozatímní osvobození o klasifikaci.

41 Soudní dvůr již rozhodl, že členské státy mají prostor pro uvážení při definování poskytování ubytování, které musí být zdaněno jakožto odchylka od osvobození pachtu a nájmu nemovitého majetku podle tohoto čl. 135 odst. 2 prvního pododstavce písm. a). Členským státům proto přísluší zavést při provedení tohoto ustanovení kritéria, která budou považovat za vhodná pro účely rozlišování mezi zdanitelnými plněními a plněními nezdanitelnými (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. prosince 2010, MacDonald Resorts, C-270/09, EU:C:2010:780, bod 50 a

citovaná judikatura).

42 V tomto ohledu v projednávané věci z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že v dodatečném daňovém výměru zmíněném v bodě 25 tohoto rozsudku měly daňové orgány za to, že v období, v němž společnost Valentina Heights nebyla držitelkou osvobodění o klasifikaci, měla být plněná, jež tato společnost poskytla, fakturována se základní sazbou DPH, a sice sazbou ve výši 20 %, a nikoli se sníženou sazbou ve výši 9 %. Je tedy nutno konstatovat, že i když byly tyto služby poskytovány v zařízení, které není klasifikováno podle zákona o cestovním ruchu, považovaly je tyto daňové orgány za poskytnutí ubytování v rámci hotelnictví. Pokud by tomu tak totiž nebylo, byla by uvedená plněná osvobozena od DPH v souladu s čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice o DPH.

43 Pokud jde dále o otázku, zda členské státy mohou podídit možnost uplatnit sníženou sazbu DPH podmínce, že dotyčná zařízení mají osvobodění o klasifikaci nebo prozatímní osvobodění o klasifikaci, je třeba připomenout, že jak vyplývá ze znění článku 98 směrnice o DPH, uplatnění jedné či dvou snížených sazeb není povinné. Představuje možnost, která je dána členským státům jako výjimka ze zásady, že se uplatní základní sazba (rozsudek ze dne 9. března 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, bod 25). Členské státy se proto v zásadě mohou rozhodnout uplatňovat sníženou sazbu DPH na některé ubytovací služby uvedené v bodě 12 přílohy III směrnice o DPH a na ostatní takováto plněná základní sazbu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. června 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie a další, C-597/17, EU:C:2019:544, bod 45 a citovaná judikatura).

44 Využití možnosti selektivního uplatnění snížené sazby DPH přiznané členským státům podléhá dvěma podmínkám, a sice vyžadit za účelem uplatnění snížené sazby pouze konkrétní a zvláštní aspekty dotčené kategorie služeb a dodržet zásadu daňové neutrality (rozsudek ze dne 27. února 2014, Pro Med Logistik a Pongratz, C-454/12 a C-455/12, EU:C:2014:111, bod 45 a citovaná judikatura).

45 Za účelem určení, zda ubytování v klasifikovaných zařízeních představuje konkrétní a zvláštní aspekt kategorie týkající se poskytnutí ubytování hotelovými a jinými obdobnými zařízeními, je třeba nejprve přezkoumat, zda se jedná o poskytnutí služby, která je jako taková identifikovatelná odděleně od ostatních služeb této kategorie (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. února 2014, Pro Med Logistik a Pongratz, C-454/12 a C-455/12, EU:C:2014:111, bod 47, jakož i citovaná judikatura).

46 Evropská komise ve svém písemném vyjádření tvrdí, že v projednávané věci tomu tak je vzhledem k zvláštnímu právnímu rámci stanovenému v Bulharsku pro klasifikaci zařízení cestovního ruchu, který jim ukládá řadu povinností. Zmíní zejména čl. 113 odst. 1 bod 3 zákona o cestovním ruchu, který stanoví povinnost mít pracovníky, kteří mají požadovanou odbornou a jazykovou kvalifikaci, a vedoucí pracovníky s požadovaným počtem odpracovaných let, nebo čl. 133 odst. 1 tohoto zákona, který stanoví, že kategorie ubytovacích zařízení se určuje na základě splnění povinných minimálních stavebních požadavků, požadavků týkajících se nábytku a vybavení, jakož i nabízených služeb.

47 S ohledem na tyto povinnosti Komise odkazuje na rozsudek ze dne 27. února 2014, Pro Med Logistik a Pongratz (C-454/12 a C-455/12, EU:C:2014:111), který se týkal otázky, zda přeprava osob vozidly taxislužby v městské dopravě představuje konkrétní a zvláštní aspekt služeb poskytovaných podniky provozujícími přepravu osob a jejich doprovodných zavazadel, a ve kterém Soudní dvůr uvedl, že právní rámec použitelný na podniky taxislužby je mnohem více omezující než právní rámec použitelný na podniky poskytující pronájem vozidel s řidičem.

48 V projednávané věci se přitom na rozdíl od charakteristik věci, ve které byl vydán rozsudek uvedený v předchozím bodě, zdá, že z vnitrostátního právního rámce, jak vyplývá nejen z

informací poskytnutých v předkládacím rozhodnutí, ale i ze samotného znění druhé předložené otázky, vyplývá, že v Bulharsku musí být všechna ubytovací zařízení klasifikována podle zákona o cestovním ruchu, přičemž bez této klasifikace nemohou legálně vykonávat svou činnost. Pokud tomu tak skutečně je, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu, není ubytování v neklasifikovaných zařízeních jiným druhem plnění spadajícím do kategorie uvedené v příloze III bodu 12 směrnice o DPH, ale ubytováním, které není v souladu s vnitrostátní právní úpravou.

49 Takové porušení vnitrostátního právního rámce by mohlo v souladu s vnitrostátní právní úpravou přiměřeně vést k uložení sankcí, zejména správních.

50 Naproti tomu v takové situaci nemůže být použití základní sazby DPH na ubytování v neklasifikovaných zařízeních odvodněno, jelikož v Bulharsku musí být jakékoliv „poskytnutí ubytování hotelovými a jinými obdobnými zařízeními“ ve smyslu přílohy III bodu 12 směrnice o DPH již pojmově a s výhradou ověření, která musí provést předkládající soud, ubytováním v klasifikovaných zařízeních. V důsledku toho takové ubytování v klasifikovaných zařízeních nemůže představovat konkrétní a zvláštní aspekt kategorie uvedené v tomto bodu 12, identifikovatelný odděleně od ostatních služeb, které patří do této kategorie a které spoívají v poskytování ubytování v neklasifikovaných zařízeních, jelikož vnitrostátní právní úprava takové poskytování služeb nepovoluje.

51 Jinými slovy, pokud se povinnost klasifikace stanovená bulharskou právní úpravou týká všech „poskytnutí ubytování hotelovými a jinými obdobnými zařízeními“ ve smyslu přílohy III bodu 12 této směrnice, nelze tuto právní úpravu považovat za úpravu omezující uplatnění snížené sazby DPH na konkrétní a zvláštní aspekty této kategorie služeb (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. září 2022, *The Escape Center*, C-330/21, EU:C:2022:719, bod 38), jelikož se vztahuje na všechna plnění patřící do uvedené kategorie.

52 Bude na předkládajícím soudu, aby s ohledem na vnitrostátní právní úpravu a skutkové okolnosti věci, v níž má rozhodnout, ověřil, zda ubytování v klasifikovaném zařízení může představovat konkrétní a zvláštní aspekt téže kategorie (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. února 2014, *Pro Med Logistik a Pongratz*, C-454/12 a C-455/12, EU:C:2014:111, bod 51).

53 Pokud by předkládající soud dospěl k závěru, že tomu tak je, musel by následně ověřit, zda selektivní uplatnění snížené sazby DPH pouze na ubytovací zařízení, která jsou předmětem klasifikace podle zákona o cestovním ruchu, porušuje zásadu daňové neutrality.

54 Tato zásada brání tomu, aby bylo s podobným zbožím nebo podobnými službami, které si navzájem konkurují, zacházeno z pohledu DPH rozdílně. Pro určení, zda jsou zboží nebo služby podobné, je třeba zohlednit především hledisko průměrného spotřebitele. Zboží nebo služby jsou podobné, pokud mají obdobné vlastnosti a slouží stejným potřebám spotřebitelů, a to na základě kritéria srovnatelnosti v použití, a pokud existující rozdíly neovlivňují podstatným způsobem rozhodnutí průměrného spotřebitele zvolit některé z uvedeného zboží nebo uvedených služeb (rozsudek ze dne 27. června 2019, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie a další*, C-597/17, EU:C:2019:544, body 47 a 48, jakož i citovaná judikatura).

55 Pokud by tedy mělo být ubytování v klasifikovaném zařízení považováno za poskytnutí služby, které lze jako takové identifikovat odděleně od ubytování v neklasifikovaném zařízení, bylo by třeba posoudit, zda skutečnost, že má osvědčení o klasifikaci, může v oči průměrného spotřebitele vytvářet rozdíl mezi klasifikovanými zařízeními a neklasifikovanými zařízeními, přičemž každé z nich může uspokojovat odlišné potřeby tohoto spotřebitele, a mít tudíž rozhodující vliv na jeho rozhodnutí zvolit si jeden nebo druhý z těchto typů ubytování.

56 Je zajisté nutno konstatovat, že klasifikace zařízení vnitrostátními orgány může v zásadě

poskytnout pr?m?rn?mu spot?ebiteli z?ruku, pokud jde o ?rove?, rozsah a kvalitu slu?eb, které mu budou poskytnuty p?i jeho pobytu v hotelu nebo v obdobn?m za?ízení. Nelze však vylou?it, že jiné informace, které jsou snadn?ji dostupné a mohou být pravideln? aktualizovány, jako jsou hodnocení, fotografie a komentá?e jiných zákazníků na internetových rezervačních platformách, jako jsou ty, které používá spole?nost Valentina Heights, mohou mít rovn?ž rozhodující vliv na výb?r pr?m?rného spot?ebitele, nebo dokonce vliv, který rozhoduje více než samotná klasifikace. Je však v?cí p?edkládajícího soudu, aby p?ípadn? provedl takové ov??ení (rozsudek ze dne 27. února 2014, Pro Med Logistik a Pongratz, C?454/12 a C?455/12, EU:C:2014:111, bod 59), pokud po provedení analýzy dosp?je k záv?ru, že s ohledem na vnitrostátní právní úpravu a skutkové okolnosti, které mu byly p?edloženy, m?že ubytování v klasifikovaném za?ízení p?edstavovat konkrétní a zvláštní aspekt „poskytnutí ubytování hotelovými a jinými obdobnými za?ízeními“ ve smyslu bodu 12 p?ílohy III sm?rnice o DPH.

57 V tomto ohledu je t?eba rovn?ž uvést, že ob? podmínky uvedené v bod? 44 tohoto rozsudku, kterým podléhá možnost selektivn? uplatňovat sníženou sazbu DPH, mají zajistit, aby ?lenské státy této možnosti využívaly pouze za podmínek, které zaru?ují zejména p?edcházení veškerým da?ovým únik?m, vyhýbání se da?ovým povinnostem ?i zneužití da?ového režimu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. února 2014, Pro Med Logistik a Pongratz, C?454/12 a C?455/12, EU:C:2014:111, bod 45, jakož i citovaná judikatura).

58 V rámci ov??ení, která by m?l p?edkládající soud p?ípadn? provést, by mohl zohlednit skute?nost, že v projednávané v?ci se jeví, že spole?nost Valentina Heights vykonávala tutéž ?innost stabiln?, a to jak v dob?, kdy m?la osv?dčení o klasifikaci, p?ípadn? prozatímní osv?dčení, tak v dob?, kdy jej nem?la. Krom? toho z p?edkládacího rozhodnutí vyplývá, že b?hem období kontrolovaného Oblastním ?editelstvím Národní agentury pro veřejné p?íjmy, které zahrnuje období tém?? jednoho roku, b?hem n?hož tato spole?nost nem?la osv?dčení o klasifikaci, byly p?íjmy z ?inností uvedené spole?nosti evidovány prost?ednictvím elektronických registračních pokladen napojených na da?ovou správu. Nejedná se tedy o za?ízení, které by nikdy nesplňovalo podmínky klasifikace a které by bylo mimo kontrolu této správy, ale o za?ízení s osv?dčením o klasifikaci, jehož platnost skončila, aniž bylo vydáno nové osv?dčení, o n?ž bylo požádáno dne 18. listopadu 2016, tedy více než dva roky p?ed uplynutím doby platnosti p?edchozího osv?dčení, a to nezávisle na otázce, zda prodlení p?i vydání tohoto nového osv?dčení bylo zp?sobeno ne?inností ministerstva cestovního ruchu nebo skute?ností, že dokumenty p?edložené toutéž spole?ností byly neúplné.

59 Kone?n?, pokud jde o skute?nost, že do?asn? chybějící klasifikace porušuje zákon o cestovním ruchu, je t?eba p?ipomenout, že podle ustálené judikatury brání zásada da?ové neutrality v oblasti výb?ru DPH obecné diferenciaci mezi protiprávními a legálními pln?ními (rozsudek ze dne 27. dubna 2023, Fluvius Antwerpen, C?677/21, EU:C:2023:348, bod 28 a citovaná judikatura).

60 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je t?eba na položené otázky odpov?d?t tak, že ?l. 98 odst. 2 sm?rnice o DPH ve spojení s bodem 12 p?ílohy III této sm?rnice musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úprav?, podle které je snížená sazba DPH pro poskytnutí ubytování hotelovými a jinými obdobnými za?ízeními pod?ízena povinností takového za?ízení mít osv?dčení o klasifikaci nebo prozatímní osv?dčení o klasifikaci, jelikož tato právní úprava neomezuje uplatn?ní snížené sazby DPH na konkrétní a zvláštní aspekty kategorie poskytnutí ubytování hotelovými a jinými obdobnými za?ízeními, nebo p?ípadn? kdyby toto uplatn?ní na takové konkrétní a zvláštní aspekty omezovala, jelikož nedodržuje zásadu da?ové neutrality.

K náklad?m ?ízení

61 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu

incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (sedmý senát) rozhodl takto:

Článek 98 odst. 2 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty ve spojení s bodem 12 přílohy III této směrnice

musí být vykládán v tom smyslu, že

brání vnitrostátní právní úpravě, podle které je snížená sazba daně z přidané hodnoty (DPH) pro poskytnutí ubytování hotelovými a jinými obdobnými zařízeními podřízena povinnosti takového zařízení mít osvědčení o klasifikaci nebo prozatímní osvědčení o klasifikaci, jelikož tato právní úprava neomezuje uplatnění snížené sazby DPH na konkrétní a zvláštní aspekty kategorie poskytnutí ubytování hotelovými a jinými obdobnými zařízeními, nebo případně kdyby toto uplatnění na takové konkrétní a zvláštní aspekty omezovala, jelikož nedodržuje zásadu daňové neutrality.

Podpisy

* Jednací jazyk: bulharština.