

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (siedma komora)

z 8. februára 2024 (*)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – článok 98 – Možnosť členských štátov uplatniť zníženú sadzbu DPH na určité dodávky tovaru a poskytovanie služieb – Príloha III bod 12 – Znížená sadzba DPH uplatniteľná na ubytovanie, ktoré poskytujú hotely a podobné zariadenia – Uplatnenie tejto sadzby len na ubytovacie zariadenia, ktoré majú osvedčenie o zaradení – Zásada daňovej neutrality“

Vo veci C-733/22,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Vrchoven administratívne súd (Najvyšší správny súd, Bulharsko) z 18. novembra 2022 a doručený Súdnemu dvoru 29. novembra 2022, ktorý súvisí s konaním:

Direktor na Direkcija „Obžalvane i dan??no?osiguritelna praktika“ – Sofija pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prichodite

proti

„Valentina Heights“ EOOD,

SÚDNY DVOR (siedma komora),

v zložení: predseda siedmej komory F. Biltgen, sudcovia N. Wahl a M. L. Arastey Sahún (spravodajkyňa),

generálny advokát: M. Szpunar,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteňom na písomnú časť konania,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Direktor na Direkcija „Obžalvane i dan??no?osiguritelna praktika“ – Sofija pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prichodite, v zastúpení: E. Pavlova,
- „Valentina Heights“ EOOD, v zastúpení: D. D. Dimitrova, advokat,
- Európska komisia, v zastúpení: A. Armenia a D. Drambozova, splnomocnené zástupkyne,

so zreteňom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 98 ods. 2 a prílohy III bodu 12 k smernici Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) (ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Direktorom na Direkcija „Obžalvane i dan??no?osiguritelna praktika“ – Sofija pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite (riadite? riadite?stva pre opravné prostriedky a postupy v oblasti daní a sociálneho zabezpečenia pre mesto Sofia pri Národnej agentúre pre verejné príjmy, Bulharsko, ďalej len „Direktor“) a spoločnosťou „Valentina Heights“ EOOD vo veci uplatnenia zníženej sadzby dane z pridanej hodnoty (DPH) na činnosti tejto spoločnosti v období, počas ktorého nemala osvedčenie o zaradení pre ubytovacie zariadenie, ktoré prevádzkuje.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 96 smernice o DPH stanovuje:

„Členské štáty uplatňujú štandardnú sadzbu DPH, ktorú určí každý členský štát ako percento zo základu dane a ktorá je rovnaká pre dodanie tovaru a poskytovanie služieb.“

4 Článok 98 ods. 1 a 2 tejto smernice stanovuje:

„1. Členské štáty môžu uplatňovať buď jednu alebo dve znížené sadzby.

2. Znížené sadzby sa uplatňujú len na dodania tovaru a poskytovania služieb, ktoré patria do kategórií uvedených v prílohe III.

...“

5 Článok 135 uvedenej smernice znie:

„1. Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

...

l) nájom nehnuteľností.

2. Oslobodenie od dane ustanovené v odseku 1 písm. l) 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.

...“

6 Príloha III k smernici o DPH obsahuje zoznam dodaní tovarov a poskytnutí služieb, na ktoré sa môžu uplatniť znížené sadzby DPH uvedené v článku 98 tejto smernice. Bod 12 tejto prílohy sa vzťahuje na tieto služby:

„Ubytovanie, ktoré poskytujú hotely a podobné zariadenia vrátane poskytovania prázdninového ubytovania a nájom kempingových miest a parkovísk pre obytné prívesy.“

Bulharské právo

Zákon o DPH

7 Podľa § 66 zákon za dan?k v?rchu dobavenata stojnost (zákon o dani z pridanej hodnoty) (DV ?. 63 zo 4. augusta 2006) v znení uplatnite?nom na spor vo veci samej (?alej len „zákon o DPH“):

„1. Sadzba dane je 20 % pre:

(1) zdanite?né plnenia, s výnimkou tých, ktoré sú výslovne ozna?ené ako plnenia zdanite?né nulovou sadzbou dane.

...

2. ... Sadzba dane pre ubytovanie, ktoré poskytujú hotely a podobné zariadenia, vrátane poskytovania prázdninového ubytovania a nájom kempingových miest a parkovísk pre obytné prívesy je 9%.“

...“

8 Odsek 1 bod 45 dopl?ujúcich ustanovení k zákonu o DPH stanovuje, že na ú?ely tohto zákona sa pod pojmom „ubytovanie“ rozumejú „základné turistické služby v zmysle bodu 69 [odseku 1] dopl?ujúcich ustanovení k [zákon za turizma (zákon o cestovnom ruchu) (DV ?. 30 z 26. marca 2013)], s výnimkou poskytovania všeobecnej služby cestovného ruchu“.

Vykonávacie nariadenie k zákonu o DPH

9 V § 40 pravilník za prilagane na zakona za dan?k v?rchu dobavenata stojnost (vykonávacie nariadenie k zákonu o DPH) (DV ?. 76 z 15. septembra 2006), nazvanom „Ubytovanie poskytované hotelmi“, sa v odseku 1 stanovuje:

„Na preukázanie plnení uvedených v § 66 ods. 2 zákona [o DPH], ak je služba poskytovaná osobou poskytujúcou ubytovanie v turistických zariadeniach, musí mať táto osoba:

(1) kópiu registra príchodov turistov;

(2) osved?enie o zaradení turistického zariadenia;

(3) faktúru za plnenie, s výnimkou prípadu, ak vystavenie takejto faktúry nie je podľa § 113 ods. 3 zákona [o DPH] povinné.“

Zákon o cestovnom ruchu

10 Ustanovenie § 111 zákona o cestovnom ruchu znie:

„1. Na bulharskom území sa môžu hotelierske a reštaura?né ?innosti vykonáva? len v turistických zariadeniach zaradených podľa tohto zákona.

2. ... Zaradenie vykonáva [ministara na turizma (minister cestovného ruchu, Bulharsko)] a starostovia obcí alebo nimi poverení úradníci pre typy zariadení a kategórie uvedené v tomto zákone.

...“

11 Podľa § 113 ods. 1 tohto zákona:

„Hoteliarsku alebo reštauračnú činnosť môže vykonávať osoba, ktorá:

...

(3) má personál s požadovanou odbornou a jazykovou kvalifikáciou a s požadovaným počtom odpracovaných rokov pre riadiacich pracovníkov.“

12 § 114 ods. 1 a 2 uvedeného zákona stanovuje:

„Osoby vykonávajúce hoteliarsku a/alebo reštauračnú činnosť v turistických zariadeniach... sú povinné:

(1) poskytovať turistické služby v zaradenom turistickom zariadení alebo v zariadení, ktorému bolo vydané predbežné osvedčenie z dôvodu začatia konania o zaradení;

(2) poskytovať turistické služby v turistickom zariadení, ktoré zodpovedá požiadavkám kategórie, ktorá mu bola pridelená...”

13 V § 133 ods. 1 toho istého zákona sa stanovuje:

„Kategória ubytovacích zariadení a ich ďalších reštauračných a zábavných zariadení... sa určuje na základe splnenia povinných minimálnych požiadaviek týkajúcich sa výstavby, úpravy a vybavenia, obsluhy, ponúkaných služieb a odbornej a jazykovej kvalifikácie personálu...”

14 Ustanovenie § 1 doplňujúcich ustanovení k zákonu o cestovnom ruchu stanovuje:

„Na účely tohto zákona sa uplatňuje toto vymedzenie pojmov:

...

(69) „Základné turistické služby“: ubytovanie, stravovanie a doprava.

...“

15 Podľa § 121 prechodných a záverečných ustanovení zákona, ktorým sa mení a dopĺňa zákon o cestovnom ruchu:

„V prípade turistických zariadení, ktoré boli zaradené pred 26. marcom 2013 [dátum nadobudnutia účinnosti zákona o cestovnom ruchu], sa dokumenty o zaradení musia predložiť v roku 2019.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

16 Valentina Heights je spoločnosť založená podľa bulharského práva, ktorej predmetom činnosti je okrem iného cestovný ruch, stravovanie, hotelierstvo a organizovanie zájazdov. Dňa 13. decembra 2016 bola zaregistrovaná na účely zákona o DPH.

17 Táto spoločnosť bola predmetom daňovej kontroly vzťahujúcej sa na obdobie od 13. decembra 2016 do 29. februára 2020. Pri tejto kontrole sa zistilo, že počas tohto obdobia si uvedená spoločnosť prenajala turistický komplex bytov nazývaný aj „Valentina Heights“ (ďalej len „predmetný turistický komplex“), ktorý sa nachádza v meste Banská Bystrica (Bulharsko) a patrí

jednotlivcom. Podľa zmlúv o správe súkromných nehnuteľností, ktoré sú súčasťou komplexu, vlastníci týchto nehnuteľností súhlasili s tým, že Valentina Heights spravuje, udržiava a prenajíma uvedené nehnuteľnosti tretím osobám. Počas uvedeného obdobia tak táto spoločnosť v danom komplexe vykonávala ubytovacie činnosti. Príjmy z tejto činnosti boli evidované prostredníctvom elektronických registračných pokladníc napojených na daňovú správu a bankovými prevodmi. Spoločnosť uplatnila na uskutočnené transakcie DPH vo výške 9 %.

18 Valentina Heights predložila osvedčenie z 15. februára 2013 vydané starostom obce Banská, ktorým bol zaradený predmetný turistický komplex, a teda penzión s kapacitou 9 izieb a 19 lôžok.

19 Dňa 18. novembra 2016 podala táto spoločnosť na ministerstvo na turizma (ministerstvo cestovného ruchu, Bulharsko) žiadosť o zaradenie komplexu do kategórie „tri hviezdičky“ s deklarovanou kapacitou 23 izieb a 46 lôžok.

20 Uznesením zo 7. marca 2019 starosta obce Banská zrušil zaradenie penziónu priznané vyššie uvedeným osvedčením.

21 Dňa 27. septembra 2019 Valentina Heights podala na ministerstvo cestovného ruchu žiadosť o zaradenie snackbaru patriaceho do predmetného turistického komplexu do kategórie „dve hviezdičky“.

22 V dňoch 22. júla, 1. októbra a 16. októbra 2019, ako aj 16. a 18. septembra 2020 táto spoločnosť doplnila dokumenty pripojené k žiadostiam o zaradenie uvedeným v bodoch 19 a 21 tohto rozsudku.

23 Rozhodnutím z 21. septembra 2020 zamestník ministra na turizma (námestník ministra cestovného ruchu, Bulharsko) začal konanie o zaradení týchto turistických zariadení a vydal pre predmetný turistický komplex a príslušný snackbar predbežné osvedčenia platné do 21. januára 2021.

24 Dňa 4. decembra 2020 oddelenie príjmov teritoriálna direkcija na Nacionalnata agencija za prihodite (Oblasťné riaditeľstvo Národnej agentúry pre verejné príjmy, Bulharsko) vydalo za zdaňovacie obdobia mesiace marec 2019 a jún 2019, ako aj za zdaňovacie obdobia od augusta 2019 do februára 2020 rozhodnutie o dodatočnom daňovom výmere priznanej DPH, ktoré potvrdil Direktor rozhodnutím z 22. februára 2021.

25 V tomto dodatočnom daňovom výmere bolo uvedené, že Valentina Heights mala osvedčenie uvedené v bode 18 tohto rozsudku na obdobie od 15. februára 2013 do 7. marca 2019. Konštatovalo sa tak, že spoločnosť po tomto dátume nemala osvedčenie o zaradení pre predmetný turistický komplex, a teda na faktúrach, ktoré vystavila po uvedenom dátume, nesprávne uviedla DPH vo výške 9 %. Z tohto dôvodu uvedená spoločnosť nedodrжала § 40 ods. 1 bod 2 vykonávacieho nariadenia k zákonu o DPH, ktorý stanovuje, že na preukázanie existencie plnení, na ktoré sa uplatňuje znížená sadzba DPH vo výške 9 %, musí mať osoba, ktorá tieto plnenia poskytuje, takéto osvedčenie. V súlade s § 66 ods. 1 zákona o DPH bola vypočítaná dodatočná DPH, aby sa na plnenia, ktoré Valentina Heights poskytla bez potvrdenia o zaradení, uplatnila štandardná sadzba DPH vo výške 20 %.

26 Administratívny súd Blagoevgrad (Správny súd Blagoevgrad, Bulharsko) rozsudkom zo 6. decembra 2021 vyhovel žalobe, ktorú Valentina Heights podala proti uvedenému dodatočnému daňovému výmeru. Tento súd uviedol, že spoločnosť podnikla všetky kroky potrebné na získanie osvedčenia o zaradení, keďže v rokoch 2016 a 2019 predložila žiadosti uvedené v bodoch 19 a 21 tohto rozsudku, ale ministerstvo cestovného ruchu však nevydalo požadované osvedčenia o

zaradení, pričom predbežné osvedčenia vydalo až 23. septembra 2020. Uvedený súd sa teda domnieval, že v súlade s judikatúrou Súdneho dvora vychádzajúcou najmä z rozsudku z 22. októbra 1998, Madgett a Baldwin (C-308/96 a C-94/97, EU:C:1998:496), sa osobitný režim zdanenia služieb v oblasti cestovného ruchu má uplatňovať v závislosti od povahy vykonávanej činnosti, a nie v závislosti od registrácie upravenej osobitným zákonom, v tomto prípade zákonom o cestovnom ruchu.

27 Direktor podal proti tomuto rozsudku kasačný opravný prostriedok na Vrchoven administrativen съд (Najvyšší správny súd, Bulharsko), ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania, pričom tvrdil, že poskytovanie služieb v turistických zariadeniach, ktoré nemajú osvedčenie o zaradení ani predbežné osvedčenie, sa nemá považovať za ubytovanie v zmysle § 66 ods. 2 zákona o DPH, ani na to nie je možné uplatniť zníženú sadzbu dane.

28 V tejto súvislosti vnútroštátny súd pripomína, že z judikatúry Súdneho dvora, a najmä z rozsudku zo 6. mája 2010, Komisia/Francúzsko (C-94/09, EU:C:2010:253, bod 28), vyplýva, že ak sa členský štát rozhodne využiť možnosť stanovenú v článku 98 ods. 1 a 2 smernice o DPH, ktorá spočíva v použití zníženej sadzby DPH na kategóriu plnení uvedených v prílohe III k tejto smernici, má možnosť obmedziť použitie tejto zníženej sadzby DPH na konkrétne a špecifické aspekty tejto kategórie, ak je dodržaná zásada daňovej neutrality.

29 Okrem toho tento súd uvádza, že smernica o DPH nedefinuje pojem „ubytovanie, ktoré poskytujú hotely a podobné zariadenia“ v zmysle prílohy III bodu 12 k tejto smernici.

30 Vnútroštátny súd poznamenáva, že článok 135 ods. 2 prvý pododsek písm. a) smernice o DPH naopak stanovuje, že oslobodenie od dane týkajúce sa nájmu nehnuteľností sa neuplatní na „poskytovanie ubytovania tak, ako je vymedzené v právnych predpisoch členských štátov, v hotelovom sektore alebo v sektoroch s podobnou funkciou“. Podľa tohto súdu z toho vyplýva, že poskytovanie ubytovania musí byť v súlade s definíciami uvedenými v právnych predpisoch členských štátov. Ustanovenie § 1 bodu 45 doplňujúcich ustanovení k zákonu o DPH definuje pojem „ubytovanie“ odkazom na zákon o cestovnom ruchu.

31 Vnútroštátny súd preto pýta, či skutočnosť, že bulharské právo podriaďuje ubytovanie poskytované v hoteloch a podobných zariadeniach požiadavkám zaradenia, možno považovať za obmedzenie uplatnenia zníženej sadzby na konkrétne a špecifické aspekty v zmysle judikatúry Súdneho dvora, alebo či by sa znížená sadzba dane na zdanenie takéhoto ubytovania na účely DPH mala uplatňovať v závislosti od povahy vykonávanej činnosti, a nie v závislosti od zaradenia, ktoré si vyžaduje zákon o cestovnom ruchu.

32 Za týchto podmienok Vrchoven administrativen съд (Najvyšší správny súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa článok 98 ods. 2 [smernice o DPH] v spojení s bodom 12 prílohy III k tejto smernici vykladať v tom zmysle, že zníženú sadzbu DPH stanovenú v tomto ustanovení pre ubytovanie, ktoré poskytujú hotely a podobné zariadenia, je možné uplatniť v prípade, ak tieto zariadenia nie sú zaradené do kategórie podľa vnútroštátnych právnych predpisov členského štátu [vnútroštátneho súdu]?

2. V prípade zápornej odpovede na túto otázku, má sa potom článok 98 ods. 2 [smernice o DPH] v spojení s bodom 12 prílohy III k tejto smernici 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 [vnútroštátneho súdu] zaradené do kategórie

alebo pre ktoré bolo vystavené predbežné potvrdenie o zaŕatí konania o zaradení do kategórie?“

O prejudiciálnych otázkach

33 Svojimi otázkami, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 98 ods. 2 smernice o DPH v spojení s prílohou III bodom 12 k tejto smernici vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej znížená sadzba DPH pre ubytovanie, ktoré poskytujú hotely a podobné zariadenia, podlieha povinnosti takéhoto zariadenia mať osvedčenie o zaradení alebo osvedčenie o predbežnom zaradení.

34 Podľa článku 96 smernice o DPH každý členský štát uplatňuje na dodávky tovarov a poskytovanie služieb rovnakú štandardnú sadzbu DPH.

35 Odchyľne sa v článku 98 tejto smernice stanovuje možnosť uplatniť znížené sadzby DPH. Na tento účel príloha III k uvedenej smernici taxatívne vymenúva kategórie dodaní tovaru a poskytovania služieb, na ktoré sa môžu uplatniť znížené sadzby dane.

36 Konkrétnejšie príloha III bod 12 k smernici o DPH umožňuje členským štátom uplatniť zníženú sadzbu DPH na „ubytovanie, ktoré poskytujú hotely a podobné zariadenia vrátane poskytovania prázdninového ubytovania a nájom kempingových miest a parkovísk pre obytné prívesy“.

37 Smernica o DPH neobsahuje definíciu pojmu „ubytovanie, ktoré poskytujú hotely a podobné zariadenia“ uvedeného v tejto prílohe III bode 12.

38 Článok 135 ods. 2 prvý pododsek písm. a) smernice o DPH však stanovuje, že oslobodenie od DPH stanovené pre nájom nehnuteľností v článku 135 ods. 1 písm. l) tejto smernice sa neuplatní na „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“.

39 V tejto súvislosti treba konštatovať, že bod 12 prílohy III k smernici o DPH je v podstate formulovaný rovnako ako článok 135 ods. 2 prvý pododsek písm. a) tejto smernice.

40 Ako spresňuje toto posledné uvedené ustanovenie, poskytovanie ubytovania, najmä v hotelovom sektore, treba chápať tak, „ako je vymedzené v právnych predpisoch členských štátov“. Vnútroštátny súd pritom poznamenáva, že bulharské právo definuje pojem „ubytovanie“ odkazom na zákon o cestovnom ruchu, podľa ktorého ubytovacie zariadenia musia mať osvedčenie o zaradení alebo osvedčenie o predbežnom zaradení.

41 Súdny dvor už rozhodol, že pri definovaní poskytovania ubytovania, ktoré musí podliehať dani ako výnimka z oslobodenia pri nájme nehnuteľností podľa tohto článku 135 ods. 2 prvého odseku písm. a), majú členské štáty priestor na voľnú úvahu. V dôsledku toho prináleží členským štátom, aby pri preberaní tohto ustanovenia zaviedli kritériá, ktoré považujú za vhodné na stanovenie rozdielu medzi zdaniteľnými plneniami a plneniami, ktoré nepodliehajú dani (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. decembra 2010, MacDonald Resorts, C-270/09, EU:C:2010:780, bod 50 a citovanú judikatúru).

42 V tejto súvislosti v prejednávanej veci z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že v dodatočnom daňovom výmere uvedenom v bode 25 tohto rozsudku daňové orgány zastávali názor, že počas obdobia, v ktorom Valentina Heights nedisponovala osvedčením o zaradení, mali byť plnenia, ktoré táto spoločnosť poskytla, fakturované so štandardnou sadzbou DPH, teda so sadzbou 20 %, a nie so zníženou sadzbou 9 %. Treba teda konštatovať, že aj keby sa tieto

plnenia poskytli v zariadení, ktoré nie je zaradené podľa zákona o cestovnom ruchu, tieto daňové orgány ich považovali poskytovanie ubytovania v hotelovom sektore. Ak by to tak totiž nebolo, uvedené plnenia by boli oslobodené od DPH v súlade s článkom 135 ods. 1 písm. l) smernice o DPH.

43 Pokiaľ ide o otázku, či členské štáty môžu podriaadiť možnosť uplatniť zníženú sadzbu DPH podmienke, že dotknuté zariadenia majú osvedčenie o zaradení alebo osvedčenie o predbežnom zaradení, treba pripomenúť, že, ako vyplýva zo znenia článku 98 smernice o DPH, uplatnenie jednej alebo dvoch znížených sadzieb nie je povinné. Predstavuje možnosť, ktorá je členským štátom priznaná odchyľne od zásady, podľa ktorej sa uplatňuje štandardná sadzba (rozsudok z 9. marca 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, bod 25). V dôsledku toho si členské štáty v zásade môžu zvoliť uplatniť zníženú sadzbu DPH na niektoré ubytovacie služby uvedené v prílohe III bode 12 k smernici o DPH, pričom na ostatné služby budú uplatňovať štandardnú sadzbu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 27. júna 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie a i., C-597/17, EU:C:2019:544, bod 45, ako aj citovanú judikatúru).

44 Využitie možnosti uplatniť selektívne zníženú sadzbu DPH uznanú členským štátom sa viaže na splnenie dvoch podmienok, a to na jednej strane izolovať len konkrétne a špecifické aspekty predmetnej kategórie plnení a na druhej strane rešpektovať zásadu daňovej neutrality (rozsudok z 27. februára 2014, Pro Med Logistik a Pongratz, C-454/12 a C-455/12, EU:C:2014:111, bod 45, ako aj citovaná judikatúra).

45 Na to, aby bolo možné v prvom rade určiť, či ubytovanie v zaradených zariadeniach predstavuje konkrétny a špecifický aspekt kategórie týkajúcej sa ubytovania poskytovaného v hoteloch a podobných zariadeniach, treba preskúmať, či ide o poskytovanie služby, ktorá je ako taká identifikovateľná oddelene od iných plnení tejto kategórie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 27. februára 2014, Pro Med Logistik a Pongratz, C-454/12 a C-455/12, EU:C:2014:111, bod 47, ako aj citovanú judikatúru).

46 Európska komisia vo svojich písomných pripomienkach tvrdí, že v prejednávanej veci ide o takýto prípad vzhľadom na osobitný právny rámec stanovený v Bulharsku pre zaradenie turistických zariadení, ktorý im ukladá celý rad povinností. Poukazuje najmä na § 113 ods. 1 bod 3 zákona o cestovnom ruchu, ktorý stanovuje povinnosť mať personál s požadovanou odbornou a jazykovou kvalifikáciou, ako aj požadovaný počet odpracovaných rokov pre riadiacich pracovníkov, alebo na § 133 ods. 1 tohto zákona, ktorý stanovuje, že kategória ubytovacích zariadení sa určuje na základe splnenia povinných minimálnych požiadaviek najmä v oblasti výstavby, úpravy a vybavenia, ako aj ponúkaných služieb.

47 Vzhľadom na tieto povinnosti Komisia odkazuje na rozsudok z 27. februára 2014, Pro Med Logistik a Pongratz (C-454/12 a C-455/12, EU:C:2014:111), ktorý sa týkal otázky, či mestská preprava osôb taxíkmi predstavovala konkrétny a špecifický aspekt plnení poskytovaných podnikmi prepravujúcimi osoby a ich sprievodnú batožinu, a v ktorom Súdny dvor uviedol, že právny rámec uplatniteľný na taxislužby je oveľa viac obmedzujúci ako právny rámec uplatniteľný na podniky, ktoré prenajímajú vozidlá so šoférom.

48 V prejednávanej veci sa na rozdiel od charakteristík veci, v ktorej bol vydaný rozsudok uvedený v predchádzajúcom bode, zdá, že z vnútroštátneho právneho rámca, ako vyplýva nielen z informácií poskytnutých v návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ale aj zo samotného znenia druhej prejudiciálnej otázky, vyplýva, že v Bulharsku musia byť všetky ubytovacie zariadenia zaradené podľa zákona o cestovnom ruchu, pričom bez tohto zaradenia nemôžu legálne vykonávať svoju činnosť. Ak je to tak, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu, ubytovanie v nezaradených zariadeniach nie je iným druhom plnenia patriaceho do kategórie uvedenej v prílohe III bode 12 k smernici o DPH, ale ubytovaním, ktoré nie je v súlade s

vnútroštátnou právnou úpravou.

49 Takéto porušenie vnútroštátneho právneho rámca by prípadne mohlo v súlade s vnútroštátnou právnou úpravou viesť k uloženiu sankcií, najmä správnych.

50 Naopak, v takejto situácii nemôže byť uplatnenie štandardnej sadzby DPH na ubytovanie v nezariadených zariadeniach odôvodnené, keďže v Bulharsku každé „ubytovanie, ktoré poskytujú hotely a podobné zariadenia“ v zmysle prílohy III bodu 12 k smernici o DPH musí byť, s výhradou overení, ktoré má vykonať vnútroštátny súd, ubytovaním v zariadených zariadeniach. V dôsledku toho takéto ubytovanie v zariadených zariadeniach nemôže predstavovať konkrétny a špecifický aspekt kategórie uvedenej v tomto bode 12, identifikovateľný oddelene od iných plnení, ktoré patria do tejto kategórie a spočívajú v poskytovaní ubytovania v nezariadených zariadeniach, keďže takéto plnenia vnútroštátna právna úprava nepovoľuje.

51 Inými slovami, pokiaľ sa povinnosť zaradenia stanovená bulharskou právnou úpravou týka všetkých služieb „ubytovaní[a], ktoré poskytujú hotely a podobné zariadenia“ v zmysle prílohy III bodu 12 k tejto smernici, nemožno túto právnu úpravu považovať za právnu úpravu obmedzujúcu uplatnenie zníženej sadzby DPH na konkrétne a špecifické aspekty tejto kategórie plnení (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. septembra 2022, *The Escape Center*, C-330/21, EU:C:2022:719, bod 38), keďže sa vzťahuje na všetky plnenia patriace do uvedenej kategórie.

52 Vnútroštátnemu súdu prináleží, aby vzhľadom na vnútroštátnu právnú úpravu a skutkové okolnosti, o ktorých rozhoduje, overil, či ubytovanie v zaradenom zariadení môže predstavovať konkrétny a špecifický aspekt tej istej kategórie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 27. februára 2014, *Pro Med Logistik a Pongratz*, C-454/12 a C-455/12, EU:C:2014:111, bod 51).

53 V prípade, že dospeje k záveru, že ide o takýto prípad, vnútroštátny súd by mal následne overiť, či selektívne uplatňovanie zníženej sadzby DPH len na ubytovacie zariadenia, ktoré sú predmetom zaradenia podľa zákona o cestovnom ruchu, porušuje zásadu daňovej neutrality.

54 Táto zásada vylučuje, aby sa na podobné tovary alebo služby, ktoré si navzájom konkurujú, uplatnil odlišný režim z hľadiska DPH. S cieľom určiť, či sú tovary alebo poskytnutia služieb podobné, je potrebné v zásade vychádzať z pohľadu vnímania priemerného spotrebiteľa. Tovary alebo poskytnutia služieb sú podobné, ak majú analogické vlastnosti a zodpovedajú tým istým potrebám spotrebiteľa, a to v závislosti od kritéria porovnateľnosti pri používaní, a ak existujúce rozdiely podstatným spôsobom neovplyvňujú rozhodnutie priemerného spotrebiteľa uprednostniť jeden alebo druhý z uvedených tovarov alebo poskytnutí služieb (rozsudok z 27. júna 2019, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie a i.*, C-597/17, EU:C:2019:544, body 47 a 48, ako aj citovaná judikatúra).

55 Ak by sa teda ubytovanie v zaradenom zariadení malo považovať za poskytnutie služby, ktoré je ako také identifikovateľné oddelene od ubytovania v nezariadenom zariadení, bolo by potrebné preskúmať, či skutočnosť, že zariadenie má osvedčenie o zaradení, môže v očiach priemerného spotrebiteľa vytvárať rozdiel medzi zaradenými zariadeniami a nezariadenými zariadeniami, pričom každé z nich môže uspokojovať odlišné potreby tohto spotrebiteľa, a teda mať rozhodujúci vplyv na jeho rozhodnutie zvoliť si jeden alebo druhý z týchto typov ubytovania.

56 Nepochybne treba konštatovať, že zaradenie zariadenia vnútroštátnymi orgánmi v zásade môže poskytnúť záruku v očiach priemerného spotrebiteľa, pokiaľ ide o úroveň, rozsah a kvalitu plnení, ktoré mu budú poskytnuté počas jeho pobytu v hoteli alebo v podobnom zariadení. Nemožno však vylúčiť, že iné skutočnosti, ktoré sú ľahšie dostupné a ktoré možno pravidelne aktualizovať, ako sú hodnotenia, fotografie a komentáre iných zákazníkov na internetových rezervačných platformách, ako sú tie, ktoré používa *Valentina Heights*, môžu mať tiež rozhodujúci

vplyv na výber priemerného spotrebiteľa, alebo dokonca vplyv, ktorý je rozhodujúcejší ako samotné zaradenie. Je to však overenie, ktoré by mal v prípade potreby vykonať vnútroštátny súd (rozsudok z 27. februára 2014, Pro Med Logistik a Pongratz, C-454/12 a C-455/12, EU:C:2014:111, bod 59), ak by po analýze dospel k záveru, že vzhľadom na vnútroštátnu právnu úpravu a skutkové okolnosti, o ktorých rozhoduje, môže ubytovanie v zaradenom zariadení predstavovať konkrétny a špecifický aspekt „ubytovaní[a], ktoré poskytujú hotely a podobné zariadenia“ v zmysle prílohy III bodu 12 k smernici o DPH.

57 V tejto súvislosti treba tiež uviesť, že obe podmienky uvedené v bode 44 tohto rozsudku, ktorým podlieha možnosť selektívneho uplatnenia zníženej sadzby DPH, majú za cieľ zabezpečiť, aby členské štáty využívali túto možnosť len za podmienok, ktoré zaručujú najmä predchádzanie akýmkoľvek možným daňovým únikom, akémukoľvek vyhýbaniu sa dani alebo akémukoľvek zneužitiu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 27. februára 2014, Pro Med Logistik a Pongratz, C-454/12 a C-455/12, EU:C:2014:111, bod 45, ako aj citovanú judikatúru).

58 V rámci preskúmania, ktoré by mal vnútroštátny súd prípadne vykonať, by mohol zohľadniť skutočnosť, že v prejednávanej veci Valentina Heights zrejme vykonávala tu istú činnosť stabilne, a to tak keď mala osvedčenie o zaradení, prípadne predbežné osvedčenie, ako aj keď ho nemala. Okrem toho z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že počas obdobia kontrolovaného Oblasťným riaditeľstvom Národnej agentúry pre verejné príjmy, ktoré zahŕňa obdobie takmer jedného roka, počas ktorého táto spoločnosť nemala osvedčenie o zaradení, boli príjmy z činností uvedenej spoločnosti evidované prostredníctvom elektronických registračných pokladníc napojených na daňovú správu. Nejde teda o zariadenie, ktoré nikdy nespĺňalo podmienky na zaradenie a ktoré by pôsobilo mimo kontroly tejto správy, ale o zariadenie, ktorého platnosť osvedčenia o zaradení uplynula bez toho, aby bolo vydané nové osvedčenie, o ktoré sa žiadalo 18. novembra 2016, teda viac ako dva roky pred uplynutím platnosti predchádzajúceho osvedčenia, a to nezávisle od otázky, či omeškanie s vydaním tohto nového osvedčenia možno pripísať nečinnosti ministerstva cestovného ruchu alebo skutočnosti, že dokumenty predložené tou istou spoločnosťou boli neúplné.

59 Napokon, pokiaľ ide o skutočnosť, že dočasná neexistencia zaradenia porušuje zákon o cestovnom ruchu, treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry zásada daňovej neutrality v oblasti výberu DPH bráni zovšeobecňujúcemu rozlišovaniu medzi protiprávnymi a zákonnými transakciami (rozsudok z 27. apríla 2023, Fluvius Antwerpen, C-677/21, EU:C:2023:348, bod 28 a citovaná judikatúra).

60 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na položené otázky odpovedať tak, že článok 98 ods. 2 smernice o DPH v spojení s prílohou III bodom 12 k tejto smernici sa má vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej znížená sadzba DPH pre ubytovanie, ktoré poskytujú hotely a podobné zariadenia, podlieha povinnosti takéhoto zariadenia mať osvedčenie o zaradení alebo osvedčenie o predbežnom zaradení, pokiaľ táto právna úprava neobmedzuje uplatnenie zníženej sadzby DPH na konkrétne a špecifické aspekty kategórie ubytovacích služieb, ktoré poskytujú hotely a podobné zariadenia, alebo v prípade, že by toto uplatnenie obmedzila na takéto konkrétne a špecifické aspekty, ak nedodržiava zásadu daňovej neutrality.

O trovách

61 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdný dvor (siedma komora) rozhodol takto:

Článok 98 ods. 2 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v spojení s prílohou III bodom 12 k tejto smernici

sa má vykladať v tom zmysle, že:

bráni vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej znížená sadzba dane z pridanej hodnoty (DPH) pre ubytovanie, ktoré poskytujú hotely a podobné zariadenia, podlieha povinnosti takéhoto zariadenia mať osvedčenie o zaradení alebo osvedčenie o predbežnom zaradení, pokiaľ táto právna úprava neobmedzuje uplatnenie zníženej sadzby DPH na konkrétne a špecifické aspekty kategórie ubytovacích služieb, ktoré poskytujú hotely a podobné zariadenia, alebo v prípade, že by toto uplatnenie obmedzila na takéto konkrétne a špecifické aspekty, ak nedodržiava zásadu daňovej neutrality.

Podpisy

* Jazyk konania: bulharčina.