Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

z 5. marca 2026*

„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 dodania tovaru a poskytovania služieb – Krátkodobé ubytovanie v hoteloch a podobných zariadeniach – Príloha III bod 12 – Znížená sadzba DPH uplatniteľná na ubytovanie, ktoré poskytujú hotely a podobné zariadenia – Doplnkové služby k ubytovaniu – Vnútroštátna právna úprava stanovujúca mechanizmus oddelenia zdaniteľných plnení – Neuplatnenie zníženej sadzby DPH na plnenia, ktoré priamo neslúžia na účely ubytovania – Zásada daňovej neutrality“

V spojených veciach C-409/24 až C-411/24,

ktorej predmetom sú tri návrhy na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podané rozhodnutiami Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko) z 10. januára 2024 a doručené Súdnemu dvoru 12. júna 2024, ktoré súvisia s konaniami:

J-GmbH

proti

Finanzamt K (C-409/24)

a

D

proti

Finanzamt F (C-410/24)

a

D GmbH & Co. KG

proti

Finanzamt A (C-411/24),

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

* Jazyk konania: nemčina.

v zložení: predseda štvrtej komory I. Jarukaitis, sudcovia M. Condinanzi, N. Jääskinen, R. Frendo a A. Kornezov (spravodajca),

generálna advokátka: T. Ćapeta,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– nemecká vláda, v zastúpení: J. Möller a R. Kanitz, splnomocnení zástupcovia,

– Európska komisia, v zastúpení: F. Behre a M. Herold, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 25. septembra 2025,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 24 ods. 1 a článku 98 ods. 1 a 2 smernice 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“), ako aj prílohy III bodu 12 k tejto smernici.

2 Tieto návrhy boli podané v rámci troch sporov medzi spoločnosťou J-GmbH a Finanzamt K (daňový úrad K, Nemecko) vo veci C-409/24, medzi D a Finanzamt F (daňový úrad F, Nemecko) vo veci C-410/24 a medzi spoločnosťou D GmbH & Co. KG a Finanzamt A (daňový úrad A, Nemecko) vo veci C-411/24 v súvislosti s určením štandardnej alebo zníženej sadzby dane z pridanej hodnoty (DPH) uplatniteľnej na rôzne služby poskytované hotelmi a podobnými zariadeniami pri krátkodobých ubytovacích službách.

Právny rámec

Právo Únie

3 Podľa článku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH:

„DPH podliehajú tieto transakcie:

…

c) poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká.“

4 Článok 24 ods. 1 tejto smernice stanovuje:

„Poskytovaním služieb je každá transakcia, ktorá nie je dodaním tovaru.“

5 Článok 96 uvedenej smernice 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.“

6 Článok 98 ods. 1 a článok 98 ods. 2 prvý pododsek tejto smernice stanovujú:

„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.“

7 Príloha III k smernici o DPH, ktorá obsahuje zoznam dodaní tovarov a poskytnutí služieb, na ktoré sa môžu uplatniť znížené sadzby DPH uvedené v článku 98, v bode 12 uvádza:

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

Nemecké právo

8 Ustanovenie § 1 ods. 1 bodu 1 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu) z 21. februára 2005 (BGBl. 2005 I, s. 386), v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej (ďalej len „UStG“), stanovuje:

„DPH podliehajú tieto plnenia:

(1) dodávky tovaru a iné plnenia za protihodnotu uskutočnené v tuzemsku prevádzkovateľom v rámci jeho podnikateľskej činnosti. …“

9 Ustanovenie § 12 UStG stanovuje:

„1. Pre všetky zdaniteľné plnenia predstavuje sadzba dane 19 % zo základu dane…

2. Sadzba dane sa zníži na 7 % v prípade týchto plnení:

…

(11) Prenájom obytných miestností, ktoré prevádzkovateľ vymedzil na krátkodobé ubytovanie tretích osôb, ako aj krátkodobý prenájom kempingových miest. Prvá veta neplatí pre plnenia, ktoré priamo neslúžia na účely prenájmu, aj keď sa za tieto plnenia platí cena za prenájom.“

10 Oddiel 12.16 ods. 4 Umsatzsteuer-Anwendungserlass (Pokyny na uplatňovanie DPH) z 1. októbra 2010 (BStBl. 2010 I, s. 846, ďalej len „UStAE“) stanovuje, že spolu s poskytovaním ubytovania sa znížená sadzba DPH uplatňuje na tieto služby: poskytovanie zariadených priestorov a vybavených inými bytovými doplnkami (napr. televízorom, rádiom, telefónom, trezorom); prístup k elektrickej sieti; poskytnutie posteľnej bielizne, uterákov a županov; upratovanie prenajatých priestorov; poskytovanie hygienických potrieb, potrieb na čistenie obuvi a šitie; budenie telefónom; poskytnutie automatického čistiaceho zariadenia na čistenie obuvi; ubytovanie zvierat v prenajatých obytných miestnostiach a izbách na spanie.

11 Oddiel 12.16 ods. 5 UStAE stanovuje neúplný zoznam plnení, na ktoré sa nevzťahuje znížená sadzba DPH, a to aj vtedy, ak ide o doplnkové služby k krátkodobému ubytovaniu v zmysle § 12 ods. 2 bodu 11 UStG. Tento zoznam plnení zahŕňa poskytovanie konferenčných sál; poskytovanie priestorov na výkon profesijnej alebo obchodnej činnosti; poskytovanie miest na parkovanie vozidiel na základe osobitnej dohody; poskytnutie dočasne nainštalovaných obytných áut, obytných prívesov, rekreačných vozidiel, hausbótov a jácht; preprava vo vlakových spacích vozňoch; poskytovanie kajút na prepravných plavidlách; sprostredkovanie ubytovacích služieb; činnosti vykonávané v penziónoch pre zvierat; bezplatne poskytované výhody (napríklad osobné užívanie prázdninových apartmánov).

Spory vo veciach samých a prejudiciálne otázky

Vec C-409/24

12 J, spoločnosť založená podľa nemeckého práva, prevádzkovala hotel a reštauráciu s parkoviskom, ktoré mohli využívať jej zákazníci bez toho, aby dostávala dodatočnú platbu k úhrade za ubytovanie.

13 Ubytovacie služby zhŕňali okrem ubytovania aj raňajky. Zákazníci však mali možnosť ich odmietnuť a cena za raňajky sa potom odpočítala od celkovej fakturovanej sumy.

14 J sa domnievala, že ubytovanie, raňajky a poskytovanie parkovacích miest predstavujú jediné plnenie a v dôsledku toho uplatnila zníženú sadzbu DPH vo výške 7 % na celé toto plnenie.

15 V nadväznosti na dve daňové kontroly vykonané daňovým úradom K vzťahujúce sa najmä na obdobie od júna 2018 do mája 2019 tento úrad vydal dva daňové výmery, v ktorých v podstate konštatoval, že podľa § 12 ods. 2 bodu 11 druhej vety UStG mali byť raňajky a poskytnutie parkovacích miest oddelené od poskytovania ubytovania a zdanené štandardnou sadzbou DPH vo výške 19 %.

16 J podala proti týmto výmerom sťažnosti, ktoré daňový úrad K zamietol rozhodnutím z 26. februára 2020.

17 Táto spoločnosť podala proti tomuto rozhodnutiu žalobu na Sächsisches Finanzgericht (Finančný súd spolkovej krajiny Sasko, Nemecko), ktorý ju rozsudkom z 23. septembra 2020 zamietol v podstate z dôvodu, že raňajky a poskytnutie parkovacích miest nie sú doplnkovými službami k ubytovaniu, ale samostatnými službami. V každom prípade podľa tohto súdu aj za predpokladu, že by tieto služby mohli byť kvalifikované ako doplnkové služby k poskytovaniu ubytovania, daňový úrad K ich správne od nich oddelil, ako to vyžaduje uplatniteľné vnútroštátne právo.

18 J podala proti tomuto rozsudku opravný prostriedok „Revision“ na Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko), ktorý je vnútroštátnym súdom predkladajúcim návrh na začatie prejudiciálneho konania.

19 Tento súd usudzuje, že Sächsisches Finanzgericht (Finančný súd spolkovej krajiny Sasko) správne konštatoval, že raňajky, ktoré mohli zákazníci odmietnuť a ktorých cena bola v dôsledku toho odpočítaná od ceny ubytovania, predstavuje samostatné plnenie, na ktoré sa preto musí vzťahovať štandardná sadzba DPH.

20 Uvedený súd však spresňuje, že v prejednávanej veci poskytnutie parkovacích miest predstavuje vedľajšie plnenie k krátkodobému ubytovaniu, keďže celková cena zaplatená zákazníkmi sa nelíšila podľa toho, či využíval alebo nevyužíval hotelové parkovisko. Keďže však poskytnutie parkovacích miest priamo neslúžilo na účely krátkodobého ubytovania, malo byť podľa § 12 ods. 2 bodu 11 druhej vety UStG oddelené od hlavného plnenia spočívajúceho v takomto ubytovaní a v dôsledku toho byť vylúčené z uplatnenia zníženej sadzby DPH.

21 V tejto súvislosti predkladajúci vnútroštátny súd usudzuje, že smernica o DPH nebráni požiadavke stanovenej v § 12 ods. 2 bode 11 druhej vete UStG, a to oddeliť od krátkodobých ubytovacích služieb služby, ktoré priamo neslúžia na účely takéhoto ubytovania, pretože táto smernica, ako ju vykladá Súdny dvor, v zásade umožňuje členským štátom selektívne uplatňovať zníženú sadzbu DPH v rámci kategórií dodaní tovarov a poskytovania služieb uvedených v prílohe III k uvedenej smernici, pokiaľ je dodržaná zásada daňovej neutrality.

22 Podľa tohto súdu totiž z rozsudkov zo 6. mája 2010, Komisia/Francúzsko (C-94/09, EU:C:2010:253), z 22. septembra 2022, The Escape Center, (C-330/21, EU:C:2022:719), a z 8. februára 2024, Valentina Heights (C-733/22, EU:C:2024:126), v podstate vyplýva, že článok 98 smernice o DPH umožňuje členským štátom izolovať konkrétne a špecifické aspekty kategórií plnení uvedených v tejto prílohe III a pri dodržaní zásady daňovej neutrality uplatňovať zníženú sadzbu DPH len na tieto konkrétne a osobitné aspekty.

23 Uvedený súd má však pochybnosti, pokiaľ ide o zlučiteľnosť mechanizmu oddelenia zdaniteľných plnení stanoveného v § 12 ods. 2 bode 11 druhej vete UStG s požiadavkami vyplývajúcimi zo smernice o DPH s prihliadnutím na rozsudky z 18. januára 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22), a zo 4. mája 2023, Finanzamt X (Trvalo inštalované zariadenia a stroje) (C-516/21, EU:C:2023:372). V tomto kontexte ten istý súd spresňuje, že časť nemeckej právnej náuky usudzuje, že na vedľajšie plnenia sa má uplatňovať rovnaký daňový režim ako na hlavné plnenie v oblasti DPH, takže prvé plnenia nemožno oddeliť od druhého plnenia.

24 Za týchto podmienok Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Majú sa článok 24 ods. 1 a článok 98 ods. 1 a 2 [smernice o DPH] v spojení s kategóriou 12 prílohy III k smernici [o DPH] vykladať v tom zmysle, že bránia takému vnútroštátnemu ustanoveniu, akým je § 12 ods. 2 bod 11 druhá veta [UStG], podľa ktorého môže členský štát prostredníctvom vnútroštátnej požiadavky spočívajúcej v rozdelení plnení, vylúčiť v prípade prenájmu obytných miestností a izieb na spanie, ktoré prevádzkovateľ poskytuje na účely krátkodobého ubytovania tretích osôb, plnenia, ktoré priamo neslúžia na účely prenájmu a za ktoré sa platí cena za prenájom, aj keď tieto plnenia – ako v tomto prípade (iba) poskytnutie parkovacích miest – sú závislými vedľajšími plneniami na účely krátkodobého ubytovania tretích osôb?“

Vec C-410/24

25 V roku 2013 D prevádzkoval penzión a svojim klientom ponúkal nocľah aj raňajky, ktoré boli zahrnuté do celkovej paušálnej ceny bez ohľadu na to, či si ich zákazníci vybrali alebo nevybrali. Na faktúrach bola uvedená cena vrátane daní.

26 Vo svojom daňovom priznaní k DPH za rok 2013 D priznal plnenia so zníženou sadzbou DPH vo výške 7 %, ako aj plnenia so štandardnou sadzbou vo výške 19 %.

27 Dňa 19. decembra 2018 D s odkazom na rozsudok z 18. januára 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22), požiadal daňový úrad F o zmenu výšky DPH stanovenej na základe tohto daňového priznania. D konkrétne žiadal, aby všetky plnenia poskytnuté v rámci krátkodobého ubytovania, ktoré uskutočnil, boli zdanené zníženou sadzbou DPH vo výške 7 %, keďže z tohto rozsudku v podstate vyplýva, že jediné plnenie má byť zdanené jednotnou sadzbou.

28 Rozhodnutím z 8. februára 2019 daňový úrad F zamietol túto žiadosť.

29 D podal proti tomuto rozhodnutiu žalobu o neplatnosť na Hessisches Finanzgericht (Finančný súd spolkovej krajiny Hesensko, Nemecko). Tento súd zamietol žalobu s odôvodnením, že na raňajky, ktoré D poskytuje, sa nevzťahuje znížená sadzba DPH, ale štandardná sadzba, keďže táto znížená sadzba, stanovená v § 12 ods. 2 bod 11 prvej vete UStG, sa uplatňuje iba na poskytovanie krátkodobého ubytovania a druhá veta tohto ustanovenia stanovuje požiadavku oddelenia služieb, ktoré priamo neslúžia na účely tohto krátkodobého ubytovania. Skutočnosť, že v prejednávanej veci bola dohodnutá paušálna cena, neodôvodňuje odlišné posúdenie.

30 D podal proti rozsudku tohto súdu opravný prostriedok „Revision“ na Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd), ktorý je predkladajúcim vnútroštátnym súdom aj v tejto veci, pričom v podstate tvrdil, že raňajky sú vedľajším plnením k krátkodobému ubytovaniu, pretože celková paušálna cena v zásade zahŕňala raňajky bez ohľadu na to, či sa zákazníci rozhodnú, či si ich zoberú alebo nie.

31 Predkladajúci vnútroštátny súd poznamenáva, že na rozdiel od veci C-409/24 sú raňajky v prejednávanej veci vedľajším plnením ku krátkodobému ubytovaniu, keďže – okrem jedinej výnimky – celková paušálna cena zaplatená zákazníkmi sa nelíšila podľa toho, či si zobrali raňajky alebo nie. Podľa tohto súdu však na účely dodržania § 12 ods. 2 bodu 11 druhej vety UStG, ako aj zásady daňovej neutrality majú byť raňajky oddelené od krátkodobého ubytovania a podliehať štandardnej sadzbe DPH, aj keď ide o vedľajšie plnenie k tomuto ubytovaniu.

32 V tomto kontexte a z rovnakých dôvodov, ako sú dôvody uvedené v bodoch 22 a 23 tohto rozsudku, má predkladajúci vnútroštátny súd pochybnosti o súlade požiadavky uvedenej v § 12 ods. 2 bode 11 druhej vete UStG, podľa ktorej treba od krátkodobého ubytovania oddeliť plnenia, ktoré priamo neslúžia na účely takéhoto ubytovania, s právom Únie.

33 Za týchto podmienok Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Majú sa článok 24 ods. 1 a článok 98 ods. 1 a 2 [smernice o DPH] v spojení s kategóriou 12 prílohy III k smernici [o DPH] vykladať v tom zmysle, že bránia takému vnútroštátnemu ustanoveniu, akým je § 12 ods. 2 bod 11 druhá veta [UStG], podľa ktorého môže členský štát prostredníctvom vnútroštátnej požiadavky spočívajúcej v rozdelení plnení, vylúčiť v prípade prenájmu obytných miestností a izieb na spanie, ktoré prevádzkovateľ poskytuje na účely krátkodobého ubytovania tretích osôb, plnenia, ktoré neslúžia priamo na účely prenájmu a za ktoré treba uhradiť cenu za prenájom, aj keď tieto plnenia – ako v tomto prípade poskytovanie raňajok – sú závislými vedľajšími plneniami na účely krátkodobého ubytovania tretích osôb?“

Vec C-411/24

34 V roku 2011 D, spoločnosť založená podľa nemeckého práva, prevádzkovala dva hotely, pričom disponovala parkoviskom a pripojením na miestnu bezdrôtovú sieť (Wi-Fi). Jeden z týchto dvoch hotelov má okrem toho k dispozícii fitness, ako aj wellness zariadenia. Osoby bývajúce v týchto hoteloch mohli vyžívať tieto služby a zariadenia bez toho, aby boli fakturované oddelene.

35 D podala daňovému úradu A daňové priznanie k DPH za rok 2011, v ktorom sa domnievala, že poskytovanie doplnkových služieb k krátkodobému ubytovaniu zákazníkom hotelov bez dodatočných poplatkov má podliehať zníženej sadzbe DPH.

36 Daňový úrad A túto analýzu neprijal a vykonal kontrolu na mieste, na základe ktorej v podstate rozhodnutím z 30. júla 2019 konštatoval, že poskytnutie Wi-Fi siete, parkovacích miest, fitness a wellness zariadení predstavujú plnenia, na ktoré sa vzťahuje DPH v štandardnej sadzbe 19 %.

37 D podala proti tomuto rozhodnutiu žalobu o neplatnosť na Finanzgericht (Finančný súd, Nemecko). Tento súd zamietol túto žalobu, pričom v podstate dospel k záveru, že služby uvedené v predchádzajúcom bode tohto rozsudku predstavujú služby poskytované za protihodnotu v zmysle § 1 ods. 1 bodu 1 UStG a že v súlade s § 12 ods. 2 bodom 11 druhou vetou tohto zákona tieto služby nemôžu podliehať zníženej sadzbe DPH.

38 D podala proti tomuto rozsudku opravný prostriedok „Revision“ na Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko), ktorý je vnútroštátnym súdom predkladajúcim návrh na začatie prejudiciálneho konania aj v tejto veci.

39 Predkladajúci vnútroštátny súd v prvom rade usudzuje, že Finanzgericht (Finančný súd) správne dospel k záveru, že predmetné služby boli poskytnuté spoločnosťou D. Podľa jeho názoru skutočnosť, že D nedostáva z tohto dôvodu odmenu odlišnú od odmeny za krátkodobé ubytovanie, neznamená, že tieto služby boli poskytnuté bezodplatne.

40 V druhom rade podľa tohto súdu poskytnutie prístupu na Wi-Fi sieť, parkovacích miest, fitness a wellness zariadení predstavovali vedľajšie plnenia k hlavnému plneniu, a to ku krátkodobému ubytovaniu, a spolu s ním tvorili jediné plnenie.

41 V tomto kontexte a na základe rovnakých pochybností, ako sú tie uvedené v bodoch 22 a 23 tohto rozsudku, pokiaľ ide o súlad požiadavky vyplývajúcej z § 12 ods. 2 bode 11 druhej vety UStG, podľa ktorej treba od krátkodobého ubytovania oddeliť plnenia, ktoré priamo neslúžia na účely takéhoto ubytovania, s právom Únie.

42 Za týchto podmienok Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Majú sa článok 24 ods. 1 a článok 98 ods. 1 a 2 [smernice o DPH] v spojení s kategóriou 12 prílohy III k smernici [o DPH] vykladať v tom zmysle, že bránia takému vnútroštátnemu ustanoveniu, akým je § 12 ods. 2 bod 11 druhá veta [UStG], podľa ktorého môže členský štát prostredníctvom vnútroštátnej požiadavky spočívajúcej v rozdelení plnení, vylúčiť v prípade prenájmu obytných miestností a izieb na spanie, ktoré prevádzkovateľ poskytuje na účely krátkodobého ubytovania tretích osôb, plnenia, ktoré neslúžia priamo na účely prenájmu a za

ktoré treba uhradiť cenu za prenájom, aj keď tieto plnenia – ako v tomto prípade poskytnutie parkovacích miest, fitness a wellness zariadení, ako aj prístupu na hotelovú Wi-Fi sieť – sú závislými vedľajšími plneniami na účely krátkodobého ubytovania tretích osôb?“

Konanie na Súdnom dvore

43 Uznesením predsedu Súdneho dvora z 15. júla 2024 boli veci C-409/24, C-410/24 a C-411/24 spojené na účely ústnej časti konania, ako aj na účely vyhlásenia rozsudku.

O prejudiciálnych otázkach

44 Svojimi otázkami v každej z troch spojených vecí, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 98 ods. 1 a 2 smernice o DPH v spojení s prílohou III bodom 12 k tejto smernici vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá umožňuje vylúčiť z pôsobnosti zníženej sadzby DPH uplatniteľnej na krátkodobé ubytovacie služby, služby poskytované v hoteloch a podobných zariadeniach, ktoré priamo neslúžia na účely takéhoto ubytovania, ako je poskytnutie parkovacieho miesta, fitness a wellness zariadení, ako aj prístup na Wi-Fi sieť hotela a poskytovanie raňajok (ďalej len „služby dotknuté vo veciach samých“), hoci ich možno považovať za doplnkové služby k tomuto ubytovaniu vzhľadom na skutočnosť, že sa za ne platí celková paušálna cena za všetky služby poskytované v rámci uvedeného ubytovania.

45 Na úvod treba uviesť, že z návrhov na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že položené prejudiciálne otázky sú založené na predpoklade, podľa ktorého služby, o ktoré ide vo veciach samých, patria z dôvodu ich doplnkovej povahy k ubytovacím službám uvedeným v bode 12 prílohy III k smernici o DPH do pôsobnosti tohto posledného uvedeného ustanovenia v spojení s článkom 98 tejto smernice, ktoré umožňujú členským štátom uplatňovať zníženú sadzbu DPH na „ubytovanie, ktoré poskytujú hotely a podobné zariadenia vrátane poskytovania prázdninového ubytovania a nájom kempingových miest a parkovísk pre obytné prívesy“.

46 V tejto súvislosti Súdny dvor už rozhodol, že vedľajšie plnenia k hlavnému plneniu podliehajúcemu zníženej sadzbe DPH môžu tiež z tohto dôvodu podliehať tejto zníženej sadzbe (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. septembra 2022, The Escape Center, C-330/21, EU:C:2022:719, bod 41).

47 Pokiaľ ide o otázku, či služby, o ktoré ide vo veciach samých, predstavujú doplnkové služby k ubytovacím službám poskytovaným v hoteloch a podobných zariadeniach, ako konštatuje vnútroštátny súd vo svojich návrhoch na začatie prejudiciálneho konania, treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry otázky týkajúce sa výkladu práva Únie kladie vnútroštátny súd v rámci skutkových okolností, ktoré tento súd vymedzí na vlastnú zodpovednosť a ktorých správnosť Súdnemu dvoru neprináleží overovať (pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. marca 2020, Kreissparkasse Saarlouis, C-66/19, EU:C:2020:242, bod 30).

48 Hoci je na účely odpovede na položené otázky nutné vychádzať z predpokladu, že služby, o ktoré ide vo veciach samých, sú doplnkovými službami k ubytovacím službám poskytovaným v hoteloch a podobných zariadeniach, treba pripomenúť, že o jediné plnenie ide vtedy, ak dva alebo viaceré prvky alebo úkony poskytnuté zdaniteľnou osobou spotrebiteľovi považovanému za priemerného spotrebiteľa sú tak úzko spojené, že objektívne tvoria jediné ekonomicky neoddeliteľné plnenie, ktorého rozdelenie by bolo neprirodzené. Tak je to aj v prípade, keď dva alebo viaceré prvky treba

považovať za hlavné plnenie, zatiaľ čo iné prvky treba naopak považovať za vedľajšie plnenie alebo vedľajšie plnenia a plnenie sa má považovať za vedľajšie vo vzťahu k hlavnému plneniu, ak samo osebe pre zákazníkov nepredstavuje cieľ, ale je prostriedkom lepšieho využitia hlavného plnenia (rozsudok z 22. septembra 2022, The Escape Center, C-330/21, EU:C:2022:719, body 25 a 26, ako aj citovaná judikatúra).

49 Po tomto pripomenutí, pokiaľ ide o otázku položenú v prejednávaných veciach, či sa členský štát môže napriek tomu domnievať, že len hlavné plnenie jedinej transakcie pozostávajúcej z hlavného plnenia a vedľajších plnení bude podliehať zníženej sadzbe DPH, treba poznamenať, že podľa článku 96 smernice o DPH každý členský štát uplatňuje na dodanie tovaru a poskytovanie služieb rovnakú štandardnú sadzbu DPH.

50 Odchylne od tejto zásady článok 98 ods. 1 tejto smernice priznáva členským štátom možnosť uplatniť jednu alebo dve znížené sadzby DPH. Podľa článku 98 ods. 2 prvého pododseku uvedenej smernice sa znížené sadzby DPH môžu uplatniť len na dodania tovarov a poskytnutia služieb, ktoré patria do kategórií uvedených v prílohe III k tej istej smernici.

51 V tejto súvislosti z ustálenej judikatúry vyplýva, že keď členský štát rozhoduje o využití možnosti, ktorú mu ponúka článok 98 ods. 1 a 2 smernice o DPH a ktorá spočíva v uplatnení zníženej sadzby DPH na kategóriu plnení uvedených v prílohe III k tejto smernici, má možnosť obmedziť uplatnenie tejto zníženej sadzby DPH na konkrétne a špecifické aspekty tejto kategórie, ak je dodržaná zásada daňovej neutrality, ktorá je vlastná spoločnému systému DPH (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 6. mája 2010, Komisia/Francúzsko, C-94/09, EU:C:2010:253, bod 28, a z 5. septembra 2019, Regards Photographiques, C-145/18, EU:C:2019:668, bod 42, ako aj citovanú judikatúru).

52 Táto možnosť je odôvodnená najmä tým, že keďže táto sadzba je výnimkou z uplatnenia štandardnej sadzby stanovenej každým členským štátom, obmedzenie jej uplatnenia na konkrétne a špecifické aspekty kategórie predmetného plnenia je koherentné so zásadou, podľa ktorej výnimky a odchýlky treba vykladať reštriktívne (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 6. mája 2010, Komisia/Francúzsko, C-94/09, EU:C:2010:253, bod 29, a z 5. septembra 2019, Regards Photographiques, C-145/18, EU:C:2019:668, bod 43, ako aj citovanú judikatúru).

53 Využitie možnosti uplatniť selektívne zníženú sadzbu DPH uznanú členskými štátmi sa viaže na splnenie dvoch podmienok, a to na jednej strane izolovať len konkrétne a špecifické aspekty predmetnej kategórie plnení na účely uplatnenia zníženej sadzby a na druhej strane rešpektovať zásadu daňovej neutrality (rozsudok z 8. februára 2024, Valentina Heights, C-733/22, EU:C:2024:126, bod 44 a citovaná judikatúra). Cieľom týchto podmienok je zabezpečiť, aby členské štáty využívali túto možnosť len za podmienok, ktoré zaručujú jednoduché a správne uplatňovanie zvolenej zníženej sadzby DPH, ako aj predchádzanie akýmkoľvek možným daňovým únikom, akémukoľvek vyhýbaniu sa dani alebo akémukoľvek zneužitiu (rozsudky zo 6. mája 2010, Komisia/Francúzsko, C-94/09, EU:C:2010:253, bod 30, a z 5. septembra 2019, Regards Photographiques, C-145/18, EU:C:2019:668, bod 46, ako aj citovaná judikatúra).

54 V prejednávanej veci, pokiaľ ide o prvú podmienku uvedenú v predchádzajúcom bode tohto rozsudku, treba určiť, či ubytovacie služby poskytované v hoteloch a podobných zariadeniach, pre ktoré nemecká právna úprava stanovuje uplatnenie zníženej sadzby DPH, predstavujú konkrétne a špecifické aspekty kategórie služieb uvedenej v prílohe III bode 12 k smernici o DPH. Na tieto účely je potrebné preskúmať, či ide o služby, ktoré sú ako také identifikovateľné oddelene od ostatných služieb tejto kategórie (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 6. mája 2010,

Komisia/Francúzsko, C-94/09, EU:C:2010:253, bod 35, a z 8. februára 2024, Valentina Heights, C-733/22, EU:C:2024:126, bod 45, ako aj citovanú judikatúru). Takáto identifikácia predpokladá existenciu objektívnych, jasných a presných kritérií vo vnútroštátnej právnej úprave, ktoré umožňujú presne určiť plnenia, na ktoré táto právna úprava vyhradzuje uplatnenie zníženej sadzby DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 5. septembra 2019, Regards Photographiques, C-145/18, EU:C:2019:668, bod 49 a citovanú judikatúru),

55 S výhradou overení, ktoré prináleží vykonať vnútroštátnemu súdu, z údajov uvedených v návrhoch na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že Spolková republika Nemecko tým, že uplatnila mieru voľnej úvahy, ktorú jej priznáva článok 98 smernice o DPH, na základe objektívnych, jasných a presných kritérií identifikovala konkrétne a špecifické plnenia kategórie plnení uvedenej v prílohe III bode 12 k smernici o DPH, na ktoré sa uplatňuje znížená sadzba DPH.

56 Z týchto skutočností totiž vyplýva, že v súlade s § 12 ods. 2 bodom 11 UStG, ktorý bol prijatý na účely prebratia článku 98 ods. 1 a 2 smernice o DPH, sa znížená sadzba DPH vo výške 7 % uplatňuje na prenájom obytných miestností a izieb na spanie, ktoré prevádzkovateľ poskytuje na účely krátkodobého ubytovania tretích osôb, ako aj na krátkodobý prenájom kempingových miest, s výnimkou služieb, ktoré priamo neslúžia na účely prenájmu, aj keď sa za ne zaplatí cena za prenájom.

57 Okrem toho oddiel 12.16 ods. 4 prvá a druhá veta UStAE uvádza služby, ktoré priamo súvisia s krátkodobým ubytovaním, a na ktoré sa preto vzťahuje znížená sadzba DPH vo výške 7 %, a to poskytovanie zariadených priestorov a vybavených inými bytovými doplnkami (napr. televízorom, rádiom, telefónom, trezorom); prístup k elektrickej sieti; poskytnutie posteľnej bielizne, uterákov a županov; upratovanie prenajatých priestorov; poskytovanie hygienických potrieb, potrieb na čistenie obuvi a šitie; budenie telefónom; poskytnutie automatického čistiaceho zariadenia na čistenie obuvi; ubytovanie zvierat v prenajatých obytných miestnostiach a izbách na spanie.

58 Samotný oddiel 12.16 ods. 5 UStAE uvádza neúplný zoznam služieb, na ktoré sa nemôže uplatňovať znížená sadzba DPH vo výške 7 %, ako je poskytovanie konferenčných sál; poskytovanie priestorov na výkon profesijnej alebo obchodnej činnosti; poskytovanie miest na parkovanie vozidiel na základe osobitnej dohody; poskytnutie dočasne nainštalovaných obytných áut, obytných prívesov, rekreačných vozidiel, hausbótov a jácht; preprava vo vlakových spacích vozňoch; poskytovanie kajút na prepravných plavidlách; sprostredkovanie ubytovacích služieb; činnosti vykonávané v penziónoch pre zvierat; bezplatne poskytované výhody (napríklad osobné užívanie prázdninových apartmánov).

59 Zdá sa teda, že takéto údaje môžu ako také umožniť presne identifikovať služby prenájmu obytných miestností a izieb na spanie, ktoré hospodársky subjekt sprístupňuje na účely krátkodobého ubytovania tretích osôb, na ktoré sa vzťahuje znížená sadzba DPH, a odlíšiť ich od iných služieb poskytovaných v rámci ubytovania, na ktoré sa vzťahuje príloha III k smernici o DPH a ktoré podliehajú štandardnej sadzbe DPH. Zdá sa, že takáto identifikácia teda s výhradou overení, ktoré prislúchajú predkladajúcemu vnútroštátnemu súdu, ktorý má jediný právomoc vykladať vnútroštátne právo, zodpovedá požiadavkám pripomenutým v bode 54 tohto rozsudku, takže prvá podmienka, ktorej cieľom je oddeliť konkrétne a špecifické aspekty dotknutej kategórie plnení, je s prihliadnutím na túto výhradu splnená.

60 Tento záver nie je spochybnený skutočnosťou, že z návrhov na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že služby, o ktoré ide vo veciach samých, ktorých ceny sú súčasťou celkovej paušálnej ceny vrátane krátkodobého ubytovania, predstavujú z hľadiska zákazníkov doplnkové služby k tomuto ubytovaniu.

61 Z judikatúry Súdneho dvoru totiž vyplýva, že ak členský štát v súlade so zásadou daňovej neutrality uplatnil svoju mieru voľnej úvahy a izoloval od konkrétnych a špecifických aspektov kategórie plnení uvedenej v prílohe III bode 12 k smernici o DPH, nie je potrebné skúmať, či sa takto oddelené plnenia a k nim doplnkové plnenia majú alebo nemajú považovať z hľadiska priemerného spotrebiteľa za jedinú transakciu, pričom táto posledná uvedená okolnosť nie je rozhodujúca pre výkon voľnej úvahy členských štátov, ktorú im táto smernica ponecháva, pokiaľ ide o selektívne uplatňovanie zníženej sadzby DPH na základe všeobecných a objektívnych kritérií (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 6. mája 2010, Komisia/Francúzsko, C-94/09, EU:C:2010:253, body 33 a 34).

62 Tento výklad nie je vyvrátený rozsudkami z 18. januára 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22), a zo 4. mája 2023, Finanzamt X (Trvalo inštalované zariadenia a stroje) (C-516/21, EU:C:2023:372), na ktoré odkazuje vnútroštátny súd vo svojich návrhoch na začatie prejudiciálneho konania.

63 Je nesporné, že Súdny dvor v bode 36 rozsudku z 18. januára 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22), rozhodol, že jediné plnenie sa má zdaniť len jednou sadzbou uplatniteľnou na toto jediné plnenie, ktorá sa určí na základe jeho hlavnej zložky. V prípade, ktorý viedol k tomuto rozsudku, však dotknutý členský štát neuplatnil svoju mieru voľnej úvahy, ktorú mu poskytovala smernica o DPH, a to tým, že na účely uplatnenia zníženej sadzby DPH neoddelil konkrétne a špecifické aspekty kategórie služieb, o ktoré v danom prípade išlo. Za týchto okolností Súdny dvor dospel k záveru, že je potrebné preskúmať, či bez uplatnenia tejto miery voľnej úvahy predstavujú plnenia, o ktoré ide v tejto veci, jediné plnenie z hľadiska priemerného spotrebiteľa.

64 Okrem toho v bode 34 rozsudku z 18. januára 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22), Súdny dvor pripomenul, že na určenie toho, či je selektívne uplatnenie zníženej sadzby DPH v súlade s článkom 96 a článkom 99 ods. 1 smernice o DPH, sa má otázka, či je plnenie zložené z viacerých zložiek považovať za jediné plnenie, nebola pre výkon voľnej úvahy členskými štátmi, ktorú im priznáva táto smernica, rozhodujúca, pokiaľ ide o selektívne uplatnenie zníženej sadzby DPH. V bode 35 tohto rozsudku Súdny dvor tiež zdôraznil, že otázka, ktorá mu bola položená a ktorá spočívala v tom, či jediné plnenie pozostávajúce z dvoch odlišných zložiek, z ktorých jedna je hlavná a druhá vedľajšia, má podliehať len sadzbe DPH uplatniteľnej na hlavnú zložku, má odlišnú povahu ako otázka týkajúca sa rozsahu tejto miery voľnej úvahy, o ktorú išlo vo veci, v ktorej bol vyhlásený rozsudok zo 6. mája 2010, Komisia/Francúzsko (C-94/09, EU:C:2010:253).

65 V tejto súvislosti neexistuje rozpor medzi rozsudkom z 18. januára 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22), a rozsudkom zo 6. mája 2010, Komisia/Francúzsko (C-94/09, EU:C:2010:253), ktoré sa týkajú dvoch odlišných prípadov. Prvá otázka sa týka toho, či vedľajšie plnenia k hlavnému plneniu musia podliehať štandardnej sadzbe DPH uplatniteľnej na toto hlavné plnenie, ak dotknutý členský štát nevyužil mieru voľnej úvahy, ktorú mu priznáva článok 98 smernice o DPH, ktorá mu umožňuje oddeliť konkrétne a špecifické aspekty kategórie plnení uvedenej v prílohe III k tejto smernici. Druhá otázka sa týka situácie, v ktorej dotknutý členský štát využil túto mieru voľnej úvahy.

66 Pokiaľ ide o vec, v ktorej bol vydaný rozsudok zo 4. mája 2023, Finanzamt X (Trvalo inštalované zariadenia a stroje) (C-516/21, EU:C:2023:372), stačí uviesť, že na rozdiel od prejednávaných vecí sa táto vec netýkala selektívneho uplatnenia zníženej sadzby DPH na kategóriu plnení uvedených v prílohe III k smernici o DPH, ale výkladu článku 135 ods. 1 písm. l) a článku 135 ods. 2 prvého pododseku písm. c) tejto smernice, ktoré sa týkajú plnení spočívajúcich v nájme a prenájme budov oslobodených od dane a plnení vylúčených z tohto oslobodenia. V tejto veci mal Súdny dvor rozhodnúť o oslobodeniach od DPH a výnimkách z týchto oslobodení, ako sú stanovené v samotnej smernici o DPH, a nie, ako v prejednávaných veciach, o rozsahu voľnej úvahy, ktorú členským štátom priznáva táto smernica v oblasti selektívneho uplatňovania zníženej sadzby DPH.

67 Pokiaľ ide o druhú podmienku pripomenutú v bode 53 tohto rozsudku, ktorá sa v podstate týka dodržiavania zásady daňovej neutrality, ak sa členský štát rozhodne selektívne uplatňovať zníženú sadzbu DPH na určité konkrétne a špecifické aspekty kategórie plnení uvedenej v prílohe III k smernici o DPH, treba pripomenúť, že táto zásada bráni tomu, aby sa z hľadiska DPH s podobným tovarom alebo poskytnutiami služieb, ktoré si navzájom konkurujú, zaobchádzalo rozdielne (rozsudok z 9. septembra 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, bod 37 a citovaná judikatúra).

68 Podľa ustálenej judikatúry s cieľom určiť, či sú dodané tovary alebo poskytnuté služby podobné, je potrebné v zásade vychádzať z pohľadu vnímania priemerného spotrebiteľa. Tovar alebo poskytovanie 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 9. septembra 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, bod 38 a citovaná judikatúra).

69 Inými slovami, ide o preskúmanie toho, či sa predmetný tovar alebo služby nachádzajú z pohľadu priemerného spotrebiteľa v substitučnom vzťahu. V takomto prípade by totiž mohlo uplatnenie rozdielnych sadzieb DPH ovplyvniť voľbu spotrebiteľa, čo by znamenalo porušenie zásady daňovej neutrality (rozsudok z 9. septembra 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, bod 39 a citovaná judikatúra).

70 Okrem toho treba pripomenúť, že táto zásada neumožňuje rozšíriť pôsobnosť uplatnenia zníženej sadzby DPH, ak to nie je jednoznačne stanovené (rozsudok z 9. marca 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, bod 31).

71 V dôsledku toho na účely preskúmania druhej podmienky uvedenej v bode 53 tohto rozsudku prináleží predkladajúcemu vnútroštátnemu súdu, aby overil, či poskytovanie služieb, o aké ide vo veciach samých, teda raňajky a/alebo poskytnutie parkovacích miest, prístup do fitness a wellness zariadení, a na Wi-Fi siete, ktoré ponúka hotel alebo podobné zariadenie pri poskytovaní ubytovania, sú z pohľadu tohto priemerného spotrebiteľa podobné službám, ktoré poskytuje samostatne iný hospodársky subjekt, takže sa nachádzajú v substitučnom vzťahu.

72 V prípade existencie takéhoto substitučného vzťahu neexistencia selektívneho uplatnenia zníženej sadzby DPH vo výške 7 % na raňajky a/alebo na poskytovanie parkovacích miest, prístup do fitness a wellness zariadení a na Wi-Fi siete a uplatnenie štandardnej sadzbe DPH v ich prípade, hoci tieto služby sú poskytované doplnkovo ku krátkodobému ubytovaniu a sú zahrnuté do celkovej paušálnej ceny, nie je v rozpore so zásadou daňovej neutrality, pokiaľ tieto služby, ktoré samostatne poskytuje iný hospodársky subjekt, tiež podliehajú štandardnej sadzbe DPH.

73 V tejto súvislosti sa predkladajúci vnútroštátny súd domnieva, že požiadavka spočívajúca v rozdelení plnení vyplývajúca z § 12 ods. 2 bodu 11 druhej vety UStG nie je v rozpore so zásadou daňovej neutrality, pretože má za následok, že to isté plnenie sa zdaňuje rovnakou sadzbou, a to aj vtedy, ak je vedľajším ku krátkodobému ubytovaniu. Podľa tohto súdu na účely dodržania zásady daňovej neutrality hotel nemôže napríklad ponúkať raňajky a/alebo poskytovať parkovacie miesta, fitness a wellness a Wi-Fi siete s výhodnejšou sadzbou DPH, než je sadzba uplatniteľná na rovnaké služby poskytované v bezprostrednej blízkosti hospodárskym subjektom, ako je reštaurácia, prevádzkovanie verejného parkoviska alebo sauna.

74 Za týchto podmienok a s výhradou overení, ktoré prináleží vykonať predkladajúcemu vnútroštátnemu súdu, pokiaľ ide o úvahy uvedené v bodoch 71 a 72 tohto rozsudku, možno dospieť k záveru, že vnútroštátna právna úprava, ktorá napriek tomu, že spresňuje konkrétne a osobitné aspekty kategórie plnení uvedených v prílohe III bode 12 k smernici o DPH, na ktoré sa môže uplatniť znížená sadzba DPH, umožňuje oddeliť od krátkodobého ubytovania plnenia, ktoré priamo neslúžia na účely ubytovania, o aké ide vo veci samej, a uplatniť na ne štandardnú sadzbu DPH vo výške 19 %, aj keď predstavujú vedľajšie plnenia k uvedenému ubytovaniu, sa nezdá byť nezlučiteľné so zásadou daňovej neutrality.

75 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na položené otázky odpovedať tak, že článok 98 ods. 1 a 2 smernice o DPH v spojení s prílohou III bodom 12 k tejto smernici sa má vykladať tak, že nebráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá umožňuje vylúčiť z pôsobnosti zníženej sadzby DPH uplatniteľnej na krátkodobé ubytovacie služby, služby poskytované v hoteloch a podobných zariadeniach, ktoré priamo neslúžia na účely takéhoto ubytovania, ako je poskytnutie parkovacieho miesta, prístup do fitness a wellness zariadení, ako aj prístup na Wi-Fi sieť hotela a poskytovanie raňajok, hoci ich možno považovať za doplnkové služby k tomuto ubytovaniu vzhľadom na skutočnosť, že sa za ne platí celková paušálna cena za všetky služby poskytované v rámci uvedeného ubytovania, pod podmienkou, že táto právna úprava stanovuje uplatnenie zníženej sadzby na konkrétne a špecifické aspekty kategórií ubytovacích služieb uvedených v prílohe III bode 12 k uvedenej smernici a že je dodržaná zásada daňovej neutrality.

O trovách

76 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 predkladajúcim 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 Súdny dvor (štvrtá komora) rozhodol takto:

Článok 98 ods. 1 a 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:

nebráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá umožňuje vylúčiť z pôsobnosti zníženej sadzby dane z pridanej hodnoty uplatniteľnej na krátkodobé ubytovacie služby, služby poskytované v hoteloch a podobných zariadeniach, ktoré priamo neslúžia na účely takéhoto ubytovania, ako je poskytnutie parkovacieho miesta, prístup do fitness a wellness zariadení, ako aj

prístup na Wi-Fi sieť hotela a poskytovanie raňajok, hoci ich možno považovať za doplnkové služby k tomuto ubytovaniu vzhľadom na skutočnosť, že sa za ne platí celková paušálna cena za všetky služby poskytované v rámci uvedeného ubytovania, pod podmienkou, že táto právna úprava stanovuje uplatnenie zníženej sadzby na konkrétne a špecifické aspekty kategórií ubytovacích služieb uvedených v prílohe III bode 12 k uvedenej smernici a že je dodržaná zásada daňovej neutrality.

Podpisy