Downloaded via the EU tax law app / web

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

19. prosince 2019(*)

„?ízení o p?edb?žné otázce – Dan? – Da? z p?idané hodnoty (DPH) – Sm?rnice 2006/112/ES – ?lánek 98 – Možnost, aby ?lenské státy uplat?ovaly sníženou sazbu DPH u n?kterých dodání zboží a poskytnutí služeb – P?íloha III bod 12 – Snížená sazba DPH vztahující se na [nájem tábo?iš?] a parkoviš? pro obytné p?ív?sy – Otázka použití této snížené sazby na nájem kotviš? pro lod? v rekrea?ním p?ístavu – Srovnání s nájmem prostor a míst k parkování vozidel – Rovné zacházení – Zásada da?ové neutrality“

Ve v?ci C?715/18,

jejímž p?edm?tem je žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce na základ? ?lánku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Spolkový finan?ní soudní dv?r, N?mecko) ze dne 2. srpna 2018, došlým Soudnímu dvoru dne 15. listopadu 2018, v ?ízení

Segler-Vereinigung Cuxhaven eV

proti

Finanzamt Cuxhaven,

SOUDNÍ DV?R (osmý senát),

ve složení L. S. Rossi, p?edsedkyn? senátu, J. Malenovský (zpravodaj) a F. Biltgen, soudci,

generální advokát: M. Szpunar,

vedoucí soudní kancelá?e: A. Calot Escobar,

s p?ihlédnutím k písemné ?ásti ?ízení,

s ohledem na vyjád?ení p?edložená:

– za n?meckou vládu S. Eisenberg a J. Möllerem, jako zmocn?nci,

– za italskou vládu G. Palmieri, jako zmocn?nkyní, ve spolupráci s F. Urbani Nerim, avvocato dello Stato,

– za Evropskou komisi R. Pethkem a N. Gossement, jako zmocn?nci,

s p?ihlédnutím k rozhodnutí, p?ijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout v?c bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce se týká výkladu ?l. 98 odst. 2 sm?rnice Rady

2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o spole?ném systému dan? z p?idané hodnoty (Ú?. v?st. 2006, L 347, s. 1, dále jen „sm?rnice o DPH“), ve spojení s bodem 12 p?ílohy III této sm?rnice.

2 Tato žádost byla p?edložena v rámci sporu mezi spolkem Segler-Vereinigung Cuxhaven eV a Finanzamt Cuxhaven (finan?ní ú?ad v Cuxhavenu, N?mecko) (dále jen „da?ová správa“), jehož p?edm?tem je sazba dan? z p?idané hodnoty (DPH) vztahující se na nájem kotviš? pro lod?.

Právní rámec

Unijní právo

3 Podle ?l. 2 odst. 1 písm. c) sm?rnice o DPH jsou p?edm?tem DPH tato pln?ní:

„[P]oskytnutí služby za úplatu uskute?n?né v rámci ?lenského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

4 ?lánek 96 této sm?rnice stanoví:

„?lenské státy uplat?ují základní sazbu DPH, kterou stanoví každý ?lenský stát jako procentní podíl ze základu dan? a která je stejná pro dodání zboží i pro poskytnutí služby.“

5 ?lánek 98 odst. 1 a 2 uvedené sm?rnice stanoví:

„1. ?lenské státy mohou uplat?ovat jednu ?i dv? snížené sazby.

2. Snížené sazby se uplat?ují pouze u dodání zboží a poskytnutí služeb t?ch kategorií, které jsou uvedeny v p?íloze III.

[...]“

6 Podle ?l. 135 odst. 1 písm. l) uvedené sm?rnice osvobodí ?lenské státy od dan? konkrétn? „pacht nebo nájem nemovitosti“.

7 ?lánek 135 odst. 5 téže sm?rnice stanoví:

„Z osvobození od dan? podle odst. 1 písm. l) jsou vylou?ena tato pln?ní:

a) poskytnutí ubytování, jak je vymezují právní p?edpisy ?lenských stát?, v rámci hotelnictví nebo v odv?tví s podobnou funkcí v?etn? poskytnutí ubytování v prázdninových táborech a na místech upravených k využívání jako tábo?išt?;

b) nájem prostor a míst k parkování vozidel;

[...]“

8 P?íloha III sm?rnice o DPH obsahuje seznam dodání zboží a poskytnutí služeb, která mohou být p?edm?tem snížené sazby DPH uvedené v ?lánku 98 této sm?rnice. Bod 12 této p?ílohy zahrnuje následující služby:

„poskytnutí ubytování hotelovými a jinými obdobnými za?ízeními, v?etn? poskytnutí ubytování v prázdninových táborech a na místech upravených k využívání jako tábo?išt? a parkoviš? pro obytné p?ív?sy[, a nájem tábo?iš? a parkoviš? pro obytné p?ív?sy]“.

N?mecké právo

9 Ustanovení § 1 odst. 1 bodu 1 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, dále jen „UStG“) stanoví:

„1. P?edm?tem dan? z obratu jsou tato pln?ní:

dodání zboží a jiná pln?ní za úplatu uskute?n?ná v tuzemsku podnikatelem v rámci jeho podnikatelské ?innosti. Zdan?ní není vylou?eno z d?vodu, že je pln?ní uskute?n?no na základ? právního nebo správního aktu nebo že se považuje za uskute?n?né na základ? právního ustanovení“.

10 Podle § 4 bodu 12 písm. a) UStG platí, že:

„Z pln?ní uvedených v § 1 odst. 1 bod? 1 jsou od dan? osvobozena:

[…]

12 a) nájem a pacht pozemk?, poskytnutí oprávn?ní, na která se vztahují p?edpisy ob?anského práva o pozemcích, a poskytnutí státních výsostných práv týkajících se používání p?dy a pozemk?.

[…]

Osvobozen není nájem bytových prostor a prostor na p?espání, které podnikatel poskytuje ke krátkodobému ubytování cizích osob, nájem prostor a míst k parkování vozidel, krátkodobý nájem na tábo?ištích a nájem a pacht stroj? a ostatních za?ízení všeho druhu, které jsou sou?ástí provozního za?ízení […], a to ani v p?ípad?, že jsou podstatnou sou?ástí pozemku“.

11 Podle § 12 odst. 1 UStG se použije základní sazba dan? ve výši 19 %.

12 Podle § 12 odst. 2 bodu 11 UStG je da? z obratu snížena na 7 % základu dan? u následujících pln?ní:

„Nájem bytových prostor a prostor na p?espání, které podnikatel poskytuje ke krátkodobému ubytování cizích osob, jakož i krátkodobý nájem tábo?iš?. První v?ta se nevztahuje na pln?ní, která p?ímo neslouží k nájmu, i když jsou tato pln?ní zahrnuta v protipln?ní za pronájem“.

13 ?lánek 3 odst. 1 Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (Základní zákon Spolkové republiky N?mecko) ze dne 23. kv?tna 1949 (BGBl. 1949, s. 1) stanoví, že všichni lidé jsou si p?ed zákonem rovni.

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žná otázka

14 Žalobce v p?vodním ?ízení je zapsaný obecn? prosp?šný spolek, jehož cílem je podpora jachtingu a motorizované sportovní plavby. Spravuje zhruba 300 kotviš? pro lod?, z nichž polovina byla v letech 2010 až 2012 (dále jen „sporné období“) p?id?lena ?len?m tohoto spolku. Tito ?lenové jsou povinni strp?t, že v p?ípad? jejich nep?ítomnosti jsou jejich kotvišt? používána hosty. Ostatní kotvišt? mohou hosté používat bez omezení.

15 B?hem sporného období podrobil žalobce v p?vodním ?ízení platby, jež obdržel od host? jako protipln?ní za poskytnutí kotviš? pro lod?, snížené sazb? DPH.

16 Po kontrole provedené u žalobce v p?vodním ?ízení se da?ová správa rozhodla opravit da?ové vým?ry týkající se dan? z obratu za sporné období a tyto platby podrobit základní sazb? DPH.

17 Niedersächsische Finanzgericht (finan?ní soud v Dolním Sasku, N?mecko) zamítl žalobu podanou žalobcem v p?vodním ?ízení proti tomuto rozhodnutí. Podle tohoto soudu nelze krátkodobé poskytnutí kotviš? pro lod? považovat za „krátkodobý nájem tábo?iš?“ ve smyslu § 12 odst. 2 bodu 11 UStG. Podle uvedeného soudu takové poskytnutí spadá pod pojem „nájem prostor a míst k parkování vozidel“ uvedený jako druhá alternativa v § 4 bod? 12 druhé v?t? UStG, což je ustanovení, jež se samotné zakládá na ?l. 135 odst. 2 písm. b) sm?rnice o DPH. Tento výklad neodporuje obecné zásad? rovnosti stanovené v ?l. 3 odst. 1 základního zákona Spolkové republiky N?mecko.

18 Žalobce v p?vodním ?ízení podal proti rozsudku Niedersächsische Finanzgericht (finan?ní soud v Dolním Sasku) opravný prost?edek *Revision* k Bundesfinanzhof (Spolkový finan?ní soudní dv?r, N?mecko). Podle žalobce v p?vodním ?ízení je použití základní sazby DPH na nájem kotviš? pro lod? v rozporu s obecnou zásadou rovnosti, jelikož poskytnutí tábo?iš? a ploch pro obytné vozy a p?ív?sy podléhá snížené sazb? DPH. Výklad v souladu se zásadou rovnosti by podle žalobce v p?vodním ?ízení zajistil, aby všechny formy krátkodobého ubytování, a? už jsou jakékoli, byly jednotn? p?edm?tem snížené sazby DPH. Služby poskytované žalobcem v p?vodním ?ízení se zam??ují na poskytování kotviš? pro lod? pro ú?ely ubytování osob provozujících jachting. Poplatek za kotvení (*Hafengeld*) je tedy t?eba uhradit pouze v p?ípad? p?enocování.

19 Za t?chto podmínek se Bundesfinanzhof (Spolkový finan?ní soudní dv?r) rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žnou otázku:

„Zahrnuje snížená sazba dan? stanovená pro nájem tábo?iš? a parkoviš? pro obytné p?ív?sy podle ?l. 98 odst. 2 sm?rnice [o DPH] ve spojení s bodem 12 p?ílohy III této sm?rnice také nájem kotviš? pro lod??“

K p?edb?žné otázce

20 Podstatou otázky p?edkládajícího soudu je, zda musí být ?l. 98 odst. 2 sm?rnice o DPH ve spojení s bodem 12 p?ílohy III této sm?rnice vykládán v tomto smyslu, že snížená sazba DPH stanovená v tomto ustanovení pro nájem tábo?iš? a parkoviš? pro obytné p?ív?sy se vztahuje také na nájem kotviš? pro lod?.

21 V tomto ohledu je t?eba poznamenat, že podle ?lánku 96 sm?rnice o DPH každý ?lenský stát uplat?uje stejnou základní sazbu DPH pro dodání zboží i pro poskytnutí služby.

22 Odchyln? od této zásady poskytuje ?lánek 98 této sm?rnice možnost uplat?ovat snížené sazby DPH. P?íloha III uvedené sm?rnice za tímto ú?elem vyjmenovává taxativn? kategorie dodání zboží a poskytnutí služeb, která mohou být p?edm?tem snížených sazeb (viz rozsudek ze dne 9. b?ezna 2017, Oxycure Belgium, C?573/15, EU:C:2017:189, bod 21).

23 Konkrétn? bod 12 p?ílohy III sm?rnice o DPH umož?uje ?lenským stát?m uplat?ovat sníženou sazbu DPH na „poskytnutí ubytování hotelovými a jinými obdobnými za?ízeními, v?etn? poskytnutí ubytování v prázdninových táborech a na místech upravených k využívání jako tábo?išt? a parkoviš? pro obytné p?ív?sy[, a nájem tábo?iš? a parkoviš? pro obytné p?ív?sy]“.

24 V projednávaném p?ípad? vyvstává otázka, zda nájem kotviš? pro lod? lze s ohledem na

bod 12 p?ílohy III sm?rnice o DPH postavit na rove? nájmu tábo?iš? a parkoviš? pro obytné p?ív?sy.

25 V tomto ohledu je t?eba nejprve p?ipomenout, že ustanovení, která mají povahu výjimky z ur?ité zásady, musí být vykládána striktn?. Dále platí, že pojmy použité v p?íloze III sm?rnice o DPH musí být vykládány v souladu s obvyklým významem daných výraz? (rozsudek ze dne 10. listopadu 2016, Baštová, C?432/15, EU:C:2016:855, body 59 a 60, jakož i citovaná judikatura).

26 Bod 12 p?ílohy III sm?rnice o DPH up?es?uje r?zné „ubytovací“ služby, na které se m?že vztahovat snížená sazba DPH.

27 Jak vyplývá z judikatury citované v bod? 25 tohoto rozsudku, pojem „ubytování“ ve smyslu bodu 12 p?ílohy III sm?rnice o DPH je t?eba vykládat striktn? a nerozši?ovat oblast p?sobnosti tohoto ustanovení na pln?ní, která nejsou obsažena ve zn?ní tohoto ustanovení ani nejsou s tímto pojmem imanentn? spjatá.

28 Nájem kotviš? pro lod? se p?itom ve zn?ní bodu 12 p?ílohy III sm?rnice o DPH neobjevuje a není s pojmem „ubytování“ imanentn? spjatý, jelikož jeho primárním ú?elem je umožnit imobilizaci a zabezpe?ení zakotvených lodí.

29 Bod 12 p?ílohy III sm?rnice o DPH by tedy podle všeho nem?l být vykládán tak, že umož?uje ?lenskému státu uplat?ovat sníženou sazbu DPH na nájem kotviš? pro lod?.

30 Takový výklad je ostatn? potvrzen cíli sledovanými systémem snížených sazeb DPH.

31 V tomto ohledu je nutné p?ipomenout, že unijnímu normotv?rci je t?eba p?iznat širokou posuzovací pravomoc, nebo? p?i p?ijímání opat?ení da?ové povahy má ?init rozhodnutí politické, ekonomické a sociální povahy a hierarchicky uspo?ádat protich?dné zájmy ?i provést komplexní posouzení (rozsudek ze dne 7. b?ezna 2017, RPO, C?390/15, EU:2017:174, bod 54).

32 V tomto obecném kontextu je d?ležité up?esnit, že zám?rem unijního normotv?rce p?i vypracovávání p?ílohy III sm?rnice o DPH bylo, aby základní zboží, jakož i zboží a služby odpovídající sociálním nebo kulturním cíl?m, pokud nep?edstavují riziko nebo p?edstavují jen velmi malé riziko narušení hospodá?ské sout?že, mohly být p?edm?tem snížené sazby DPH (rozsudek ze dne 4. ?ervna 2015, Komise v. Spojené království, C?161/14, nezve?ejn?ný, EU:C:2015:355, bod 25).

33 Konkrétn? poskytnutí možnosti ?lenských stát?m uplat?ovat sníženou sazbu DPH na r?zné formy ubytování, zejména rekrea?ního, v bod? 12 této p?ílohy, a uspokojit tak jednu ze základních pot?eb každého, kdo cestuje, m?že usnadnit široký p?ístup k doty?ným službám.

34 Poskytnutí možnosti uplat?ovat sníženou sazbu DPH na nájem kotviš? pro lod? by p?itom nebylo zjevn? od?vodn?no s ohledem na takový sociální cíl, jelikož takové plachetnice a motorové lod?, jako jsou lod? dot?ené v p?vodním ?ízení, neslouží p?inejmenším primárn? jako místa pro ubytování.

35 Kone?n? navzdory pochybnostem vyjád?eným p?edkládajícím soudem neporušuje výklad bodu 12 p?ílohy III sm?rnice o DPH, jak vyplývá z bodu 29 tohoto rozsudku, zásadu da?ové neutrality.

36 Tato zásada skute?n? brání tomu, aby bylo s podobným zbožím nebo podobnými službami, které si navzájem konkurují, zacházeno z pohledu DPH rozdíln? (rozsudek ze dne 27. ?ervna 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie a další, C?597/17, EU:C:2019:544, bod 47, jakož i citovaná judikatura).

37 V tomto ohledu p?itom sta?í uvést, jak vyplývá z bodu 34 tohoto rozsudku, že služby nájmu tábo?iš? a parkoviš? pro obytné p?ív?sy, na jedné stran?, a služby nájmu kotviš? pro lod?, na stran? druhé, plní r?zné funkce, a proto si navzájem nekonkurují.

38 S ohledem na výše uvedené je t?eba na položenou otázku odpov?d?t tak, že ?l. 98 odst. 2 sm?rnice o DPH musí být ve spojení s bodem 12 p?ílohy III této sm?rnice vykládán v tom smyslu, že snížená sazba DPH stanovená v tomto ustanovení pro nájem tábo?iš? a parkoviš? pro obytné p?ív?sy se neuplatní na nájem kotviš? pro lod?.

K náklad?m ?ízení

39 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení p?íslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjád?ení Soudnímu dvoru než vyjád?ení uvedených ú?astník? ?ízení se nenahrazují.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (osmý senát) rozhodl takto:

?lánek 98 odst. 2 sm?rnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o spole?ném systému dan? z p?idané hodnoty musí být ve spojení s bodem 12 p?ílohy III této sm?rnice vykládán v tom smyslu, že snížená sazba dan? z p?idané hodnoty stanovená v tomto ustanovení pro nájem tábo?iš? a parkoviš? pro obytné p?ív?sy se neuplatní na nájem kotviš? pro lod?.

Podpisy.

*– Jednací jazyk: n?m?ina.