

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (ôsma komora)

z 19. decembra 2019 (*)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dane – Daž z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – článok 98 – Možnosť členských štátov uplatniť zníženú sadzbu DPH na určité dodávky tovaru a poskytovanie určitých služieb – Príloha III, bod 12 – Znížená sadzba DPH uplatniteľná na nájom kempingových miest a parkovísk pre obytné prívesy – Otázka uplatnenia tejto zníženej sadzby na nájom miest na ukotvenie plavidiel v rekreačnom prístave – Porovnanie s nájomom miest na parkovanie vozidiel – Rovnosť zaobchádzania – Zásada daňovej neutrality“

Vo veci C-715/18,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko) z 2. augusta 2018 a doručený Súdnemu dvoru 15. novembra 2018, ktorý súvisí s konaním:

Segler-Vereinigung Cuxhaven eV

proti

Finanzamt Cuxhaven,

SÚDNY DVOR (ôsma komora),

v zložení: predsedníčka ôsmej komory L. S. Rossi, sudcovia J. Malenovský (spravodajca) a F. Biltgen,

generálny advokát: M. Szpunar,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- nemecká vláda, v zastúpení: S. Eisenberg a J. Möller, splnomocnení zástupcovia,
- talianska vláda, v zastúpení: G. Palmieri, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci F. Urbani Neri, avvocato dello Stato,
- Európska komisia, v zastúpení: R. Pethke a N. Gossement, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom 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 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“) v spojení s prílohou III bodom 12 tejto smernice.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi združením Segler-Vereinigung Cuxhaven eV a Finanzamt Cuxhaven (Daňový úrad Cuxhaven, Nemecko) (ďalej len „daňový úrad“) vo veci sadzby dane z pridanej hodnoty (DPH) uplatnenej na nájom miest na ukotvenie plavidiel.

Právny rámec

Právo Únie

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

„Poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká.“

4 Článok 96 tejto smernice znie:

„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.“

5 Článok 98 ods. 1 a 2 uvedenej 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.

...“

6 Podľa článku 135 ods. 1 písm. l) uvedenej smernice členské štáty oslobodia od dane predovšetkým „nájom nehnuteľností“.

7 Článok 135 ods. 2 tejto smernice stanovuje:

„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;

b) nájom priestorov a miest na parkovanie vozidiel;

...“

8 Príloha III smernice 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 prívěsy.“

Nemecké právo

9 § 1 ods. 1 bod 1 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, ďalej len „UStG“) stanovuje:

„1. Dani z obratu podliehajú tieto transakcie:

dodávky tovaru a ostatné plnenia za protihodnotu, ktoré podnikateľ uskutočňuje v tuzemsku v rámci svojej podnikateľskej činnosti. Zdanenie nie je vylúčené z dôvodu, že plnenie sa uskutočňuje na základe právneho alebo správneho aktu, alebo že sa považuje za uskutočnené na základe ustanovenia právnej normy.“

10 Podľa § 4 bodu 12 písm. a) UStG:

„Z transakcií patriacich do pôsobnosti § 1 ods. 1 bodu 1 sú od dane oslobodené:

...

12 a) nájom nehnuteľností, na ktorý sa vzťahujú ustanovenia občianskeho práva týkajúce sa nehnuteľného majetku a pozemkového vlastníctva a nehnuteľností štátu.

...

Od dane nie je oslobodený nájom obytných miestností a izieb, ktoré podnikateľ vyhradil na účely krátkodobého ubytovania tretích osôb, nájom parkovacích miest pre vozidlá, krátkodobý nájom kempingových miest a nájom strojov a iných zariadení akejkoľvek povahy, ktoré sú súčasťou podnikového areálu..., aj keď tvoria podstatnú časť nehnuteľností.“

11 Podľa § 12 ods. 1 UStG sa uplatňuje štandardná sadzba dane vo výške 19 %.

12 Podľa § 12 ods. 2 bodu 11 UStG sa daň z obratu zníži na 7 % základu dane v prípade týchto transakcií:

„Nájom obytných miestností a izieb, ktoré podnikateľ vyhradil na účely krátkodobého ubytovania tretích osôb, ako aj krátkodobý nájom kempingových miest. Prvá veta sa neuplatňuje na plnenia, ktoré nespôívajú priamo v nájme, a to ani vtedy, ak je protihodnotou za tieto plnenia protiplnenie za nájom.“

13 Článok 3 ods. 1 Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (základný zákon pre Spolkovú republiku Nemecko) z 23. mája 1949 (BGBl. 1949, s. 1) stanovuje, že všetci ľudia sú si rovní pred zákonom.

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

14 Žalobcom vo veci samej je registrované združenie verejného záujmu, ktorého účelom je podpora nemotorizovaných a motorizovaných vodných športov. Prevádzkuje približne 300 miest na ukotvenie plavidiel, z ktorých približne polovica bola v priebehu rokov 2010 až 2012 (ďalej len „sporné roky“) prideľovaná členom združenia. Títo členovia sú povinní v prípade neprítomnosti strpieť, že ich miesta na ukotvenie plavidiel používajú hostia. Pokiaľ ide o zostávajúce miesta na ukotvenie, hostia ich môžu používať bez obmedzenia.

15 V priebehu sporných rokov žalobca vo veci samej predložil na zdanenie zníženou sadzbou DPH plnenia, ktoré prijal ako protihodnotu za poskytnutie miest na ukotvenie plavidiel hosťom.

16 Po kontrole, ktorú vykonal u žalobcu vo veci samej, daňový úrad rozhodol o zmene výmeru

dane z obratu za sporné roky a podradil tieto plnenia štandardnej sadzbe DPH.

17 Niedersächsische Finanzgericht (Finančný súd Dolného Saska, Nemecko) zamietol žalobu, ktorú podal žalobca vo veci samej proti tomuto rozhodnutiu. Podľa tohto súdu nemožno krátkodobé prenechanie miest na ukotvenie plavidiel podradiť pod formuláciu „krátkodobý nájom kempingových miest“ podľa § 12 ods. 2 bodu 11 UStG. Podľa uvedeného súdu takéto sprístupnenie spadá pod pojem „nájom miest na parkovanie vozidiel“, uvedený v § 4 bode 12 druhej vete, druhej alternatívy UStG, teda pod ustanovenie, ktoré je samo osebe založené na článku 135 ods. 2 písm. b) smernice o DPH. Všeobecná zásada rovnosti ustanovená v článku 3 ods. 1 základného zákona pre Spolkovú republiku Nemecko nie je v rozpore s týmto výkladom.

18 Žalobca vo veci samej podal proti rozsudku Niedersächsische Finanzgericht (Finančný súd Dolného Saska) opravný prostriedok *Revision* na Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko). Podľa žalobcu vo veci samej zdanenie nájmu miest na ukotvenie plavidiel štandardnou sadzbou DPH porušuje všeobecnú zásadu rovnosti, keďže poskytnutie parkovísk pre karavany a obytné prívěsy podlieha zníženej sadzbe DPH. Výklad v súlade so zásadou rovnosti by podľa žalobcu vo veci samej viedol k tomu, že všetky formy krátkodobého ubytovania bez ohľadu na to, aké sú, podliehajú bez rozdielu zníženej sadzbe DPH. Plnenia, ktoré poskytol žalobca vo veci samej, sa sústreďia na poskytnutie miest na ukotvenie plavidiel na účely ubytovania osôb venujúcich sa plachteniu. Poplatok za kotvenie (*Hafengeld*) sa teda platí len v prípade nocovania.

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

„Zahŕňa zníženie sadzby dane za nájom kempingových miest a parkovísk pre obytné prívěsy podľa článku 98 ods. 2 smernice [o DPH] v spojení s prílohou III bodom 12 uvedenej smernice aj nájom miest na ukotvenie plavidiel?“

O prejudiciálnej otázke

20 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 98 ods. 2 smernice o DPH v spojení s prílohou III bodu 12 tejto smernice vykladať v tom zmysle, že znížená sadzba DPH na nájom kempingových miest a parkovísk pre obytné prívěsy, ktorú stanovuje toto ustanovenie, je rovnako uplatniteľná na nájom miest na ukotvenie plavidiel.

21 V tejto súvislosti treba uviesť, že podľa článku 96 smernice o DPH každý členský štát uplatňuje na dodávky tovarov a poskytovanie služieb rovnakú štandardnú sadzbu DPH.

22 Odchyľne sa v článku 98 tejto smernice stanovuje možnosť uplatniť znížené sadzby DPH. Na tento účel príloha III uvedenej smernice taxatívne vymenúva dodávky tovaru a poskytovania služieb, na ktoré sa môžu uplatniť znížené sadzby (rozsudok z 9. marca 2017, *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, bod 21).

23 Konkrétnejšie príloha III bod 12 smernice 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 prívěsy“.

24 V prejednávanej veci vzniká otázka, či nájom miest na ukotvenie plavidiel možno s ohľadom na prílohu III bod 12 smernice o DPH považovať za nájom kempingových miest a parkovísk pre obytné prívěsy.

25 V tejto súvislosti treba na jednej strane na úvod pripomenúť, že ustanovenia, ktoré majú povahu výnimky zo zásady, sa majú vykladať doslovne. Na druhej strane pojmy použité v prílohe III smernice o DPH treba vykladať s ohľadom na zvyčajný zmysel predmetných pojmov (rozsudok z 10. novembra 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, body 59 a 60, ako aj citovaná judikatúra).

26 Príloha III bod 12 smernice o DPH spresňuje rôzne prípady poskytnutia „ubytovania“, na ktoré sa môže vzťahovať znížená sadzba DPH.

27 Ako teda vyplýva z judikatúry citovanej v bode 25 tohto rozsudku, pojem „ubytovanie“ treba vykladať v zmysle prílohy III bodu 12 smernice o DPH doslovne a nerozširovať pôsobnosť tohto ustanovenia na plnenia, ktoré sa ani nenachádzajú v znení uvedeného ustanovenia, ani s týmto pojmom nie sú neoddeliteľne spojené.

28 Prenájom miest na ukotvenie plavidiel pritom na jednej strane nie je uvedený v znení prílohy III bodu 12 smernice o DPH a na druhej strane nie je neoddeliteľne spojený s pojmom „ubytovanie“, ale jeho prvotným účelom je umožniť znehybnenie a zaistenie plavidiel pri brehu.

29 Preto sa zdá, že príloha III bod 12 smernice o DPH sa nemá vykladať v tom zmysle, že umožňuje členskému štátu uplatňovať zníženú sadzbu DPH na nájom miest na ukotvenie plavidiel.

30 Takýto výklad navyše potvrdzujú aj ciele sledované systémom znížených sadzieb DPH.

31 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že normotvorcovi Únie je potrebné priznať širokú mieru voľnej úvahy, keďže sa pri prijímaní opatrenia danej povahy od neho vyžaduje prijatie politických, hospodárskych, ako aj sociálnych rozhodnutí, a hierarchizácia rozdielnych záujmov alebo vykonanie komplexných hodnotení (rozsudok zo 7. marca 2017, RPO, C-390/15, EU:C:2017:174, bod 54).

32 V tomto všeobecnom kontexte treba spresniť, že vypracovaním prílohy III smernice o DPH si normotvorca Únie prijal, aby sa na základné tovary, ako aj tovary a služby zodpovedajúce sociálnym alebo kultúrnym cieľom, za predpokladu, že vôbec nepredstavujú alebo predstavujú len veľmi malé riziko skreslenia hospodárskej súťaže, uplatnila znížená sadzba DPH (rozsudok zo 4. júna 2015, Komisia/Spojené kráľovstvo, C-161/14, neuvverejnený, EU:C:2015:355, bod 25).

33 Konkrétnejšie, možnosť uplatňovať zníženú sadzbu DPH na rôzne formy ubytovania, najmä prázdninové ubytovanie, a zohľadniť tak základnú potrebu každej cestujúcej osoby, ktorú členským štátom priznáva bod 12 tejto prílohy, môže umožniť široký prístup k predmetným službám.

34 Priznanie možnosti uplatniť zníženú sadzbu DPH na plnenia spočívajúce v nájme miest na ukotvenie plavidiel by však zjavne nebolo odôvodnené vzhľadom na takýto sociálny cieľ, keďže bezmotorové a motorové plavidlá, o aké ide vo veci samej, neslúžia, a to prinajmenšom primárne, ako miesta ubytovania.

35 Napokon na rozdiel od pochybností, ktoré vyjadril vnútroštátny súd, výklad prílohy III bodu 12 smernice o DPH, ako vyplýva z bodu 29 tohto rozsudku, neporušuje zásadu danej neutrality.

36 Táto zásada totiž bráni tomu, aby sa s podobnými tovarmi alebo poskytnutými službami, ktoré si navzájom konkurujú, zaobchádzalo z pohľadu DPH rozdielne (rozsudok z 27. júna 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie a i., C-597/17, EU:C:2019:544, bod 47, ako aj citovaná judikatúra).

37 V tejto súvislosti však stačí uviesť, že ako vyplýva z bodu 34 tohto rozsudku, služby nájmu kempingových miest a parkovísk pre obytné prívesy na jednej strane a služby nájmu miest na ukotvenie plavidiel na druhej strane plnia odlišné funkcie, a preto sa navzájom nenachádzajú v konkurenčnom postavení.

38 S ohľadom na predchádzajúce úvahy treba na položenú otázku odpovedať tak, že článok 98 ods. 2 smernice o DPH v spojení s prílohou III bodom 12 tejto smernice sa má vykladať v tom zmysle, že znížená sadzba DPH na nájom kempingových miest a parkovísk pre obytné prívesy, ktorú stanovuje toto ustanovenie, nie je uplatniteľná na nájom miest na ukotvenie plavidiel.

O trovách

39 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 Súdny dvor (ôsma 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 tejto smernice sa má vykladať v tom zmysle, že znížená sadzba dane z pridanej hodnoty na nájom kempingových miest a parkovísk pre obytné prívesy, ktorú stanovuje toto ustanovenie, nie je uplatniteľná na nájom miest na ukotvenie plavidiel.

Podpisy

* Jazyk konania: nemčina.