



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

19. prosince 2019*

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 98 – Možnost, aby členské státy uplatňovaly sníženou sazbu DPH u některých dodání zboží a poskytnutí služeb – Příloha III bod 12 – Snížená sazba DPH vztahující se na [nájem tábořišť] a parkovišť pro obytné přívěsy – Otázka použití této snížené sazby na nájem kotvišť pro lodě v rekreačním přístavu – Srovnání s nájmem prostor a míst k parkování vozidel – Rovné zacházení – Zásada daňové neutrality“

Ve věci C-715/18,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soudní dvůr, Německo) ze dne 2. srpna 2018, došlým Soudnímu dvoru dne 15. listopadu 2018, v řízení

Segler-Vereinigung Cuxhaven eV

proti

Finanzamt Cuxhaven,

SOUDNÍ DVŮR (osmý senát),

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

generální advokát: M. Szpunar,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za německou vládu S. Eisenberg a J. Möllerem, jako zmocněnci,
- za italskou vládu G. Palmieri, jako zmocněnkyni, ve spolupráci s F. Urbani Nerim, avvocato dello Stato,
- za Evropskou komisi R. Pethkem a N. Gossement, jako zmocněnci,

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

* Jednací jazyk: němčina.

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 98 odst. 2 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“), ve spojení s bodem 12 přílohy III této směrnice.
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi spolkem Segler-Vereinigung Cuxhaven eV a Finanzamt Cuxhaven (finanční úřad v Cuxhavenu, Německo) (dále jen „daňová správa“), jehož předmětem je sazba daně z přidané hodnoty (DPH) vztahující se na nájem kotvišť pro lodě.

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Podle čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH jsou předmětem DPH tato plnění:
„[P]oskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.
- 4 Článek 96 této směrnice stanoví:
„Členské státy uplatňují základní sazbu DPH, kterou stanoví každý členský stát jako procentní podíl ze základu daně a která je stejná pro dodání zboží i pro poskytnutí služby.“
- 5 Článek 98 odst. 1 a 2 uvedené směrnice stanoví:
„1. Členské státy mohou uplatňovat jednu či dvě snížené sazby.
2. Snížené sazby se uplatňují pouze u dodání zboží a poskytnutí služeb těch kategorií, které jsou uvedeny v příloze III.
[...]"
- 6 Podle čl. 135 odst. 1 písm. l) uvedené směrnice osvobodí členské státy od daně konkrétně „pacht nebo nájem nemovitostí“.
- 7 Článek 135 odst. 2 téže směrnice stanoví:
„Z osvobození od daně podle odst. 1 písm. l) jsou vyloučena tato plnění:
a) poskytnutí ubytování, jak je vymezují právní předpisy členských států, v rámci hotelnictví nebo v odvětví s podobnou funkcí včetně poskytnutí ubytování v prázdninových táborech a na místech upravených k využívání jako tábořiště;
b) nájem prostor a míst k parkování vozidel;
[...]"

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

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

Německé právo

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

„1. Předmětem daně z obratu jsou tato plnění:

dodání zboží a jiná plnění za úplatu uskutečněná v tuzemsku podnikatelem v rámci jeho podnikatelské činnosti. Zdanění není vyloučeno z důvodu, že je plnění uskutečněno na základě právního nebo správního aktu nebo že se považuje za uskutečněné na základě právního ustanovení“.

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

„Z plnění uvedených v § 1 odst. 1 bodě 1 jsou od daně osvobozena:

[...]

- 12 a) nájem a pacht pozemků, poskytnutí oprávnění, na která se vztahují předpisy občanského práva o pozemcích, a poskytnutí státních výsostných práv týkajících se používání půdy a pozemků.

[...]

Osvobozen není nájem bytových prostor a prostor na přespání, které podnikatel poskytuje ke krátkodobému ubytování cizích osob, nájem prostor a míst k parkování vozidel, krátkodobý nájem na tábořištích a nájem a pacht strojů a ostatních zařízení všeho druhu, které jsou součástí provozního zařízení [...], a to ani v případě, že jsou podstatnou součástí pozemku“.

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

- 12 Podle § 12 odst. 2 bodu 11 UStG je daň z obratu snížena na 7 % základu daně u následujících plnění:

„Nájem bytových prostor a prostor na přespání, které podnikatel poskytuje ke krátkodobému ubytování cizích osob, jakož i krátkodobý nájem tábořišť. První věta se nevztahuje na plnění, která přímo neslouží k nájmu, i když jsou tato plnění zahrnuta v protiplnění za pronájem“.

- 13 Článek 3 odst. 1 Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (Základní zákon Spolkové republiky Německo) ze dne 23. května 1949 (BGBl. 1949, s. 1) stanoví, že všichni lidé jsou si před zákonem rovni.

Spor v původním řízení a předběžná otázka

- 14 Žalobce v původním řízení je zapsaný obecně prospěšný spolek, jehož cílem je podpora jachtingu a motorizované sportovní plavby. Spravuje zhruba 300 kotvišť pro lodě, z nichž polovina byla v letech 2010 až 2012 (dále jen „sporné období“) přidělena členům tohoto spolku. Tito členové jsou povinni strpět, že v případě jejich nepřítomnosti jsou jejich kotviště používána hosty. Ostatní kotviště mohou hosté používat bez omezení.

- 15 Během sporného období podrobil žalobce v původním řízení platby, jež obdržel od hostů jako protiplnění za poskytnutí kotvišť pro lodě, snížené sazbě DPH.
- 16 Po kontrole provedené u žalobce v původním řízení se daňová správa rozhodla opravit daňové výměry týkající se daně z obratu za sporné období a tyto platby podrobit základní sazbě DPH.
- 17 Niedersächsische Finanzgericht (finanční soud v Dolním Sasku, Německo) zamítl žalobu podanou žalobcem v původním řízení proti tomuto rozhodnutí. Podle tohoto soudu nelze krátkodobé poskytnutí kotvišť pro lodě považovat za „krátkodobý nájem tábořišť“ 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 bodě 12 druhé větě UStG, což je ustanovení, jež se samotné zakládá na čl. 135 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH. Tento výklad neodporuje obecné zásadě rovnosti stanovené v čl. 3 odst. 1 základního zákona Spolkové republiky Německo.
- 18 Žalobce v původním řízení podal proti rozsudku Niedersächsische Finanzgericht (finanční soud v Dolním Sasku) opravný prostředek *Revision* k Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soudní dvůr, Německo). Podle žalobce v původním řízení je použití základní sazby DPH na nájem kotvišť pro lodě v rozporu s obecnou zásadou rovnosti, jelikož poskytnutí tábořišť a ploch pro obytné vozy a přívěsy podléhá snížené sazbě DPH. Výklad v souladu se zásadou rovnosti by podle žalobce v původním řízení zajistil, aby všechny formy krátkodobého ubytování, ať už jsou jakékoli, byly jednotně předmětem snížené sazby DPH. Služby poskytované žalobcem v původním řízení se zaměřují na poskytování kotvišť pro lodě pro účely ubytování osob provozujících jachting. Poplatek za kotvení (*Hafengeld*) je tedy třeba uhradit pouze v případě přenocování.
- 19 Za těchto podmínek se Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soudní dvůr) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Zahrnuje snížená sazba daně stanovená pro nájem tábořišť a parkovišť pro obytné přívěsy podle čl. 98 odst. 2 směrnice [o DPH] ve spojení s bodem 12 přílohy III této směrnice také nájem kotvišť pro lodě?“

K předběžné otázce

- 20 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 98 odst. 2 směrnice o DPH ve spojení s bodem 12 přílohy III této směrnice vykládán v tomto smyslu, že snížená sazba DPH stanovená v tomto ustanovení pro nájem tábořišť a parkovišť pro obytné přívěsy se vztahuje také na nájem kotvišť pro lodě.
- 21 V tomto ohledu je třeba poznamenat, že podle článku 96 směrnice o DPH každý členský stát uplatňuje stejnou základní sazbu DPH pro dodání zboží i pro poskytnutí služby.
- 22 Odchylně od této zásady poskytuje článek 98 této směrnice možnost uplatňovat snížené sazby DPH. Příloha III uvedené směrnice za tímto účelem vyjmenovává taxativně kategorie dodání zboží a poskytnutí služeb, která mohou být předmětem snížených sazeb (viz rozsudek ze dne 9. března 2017, *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, bod 21).
- 23 Konkrétně bod 12 přílohy III směrnice o DPH umožňuje členským státům uplatňovat sníženou sazbu DPH na „poskytnutí ubytování hotelovými a jinými obdobnými zařízeními, včetně poskytnutí ubytování v prázdninových táborech a na místech upravených k využívání jako tábořiště a parkovišť pro obytné přívěsy[, a nájem tábořišť a parkovišť pro obytné přívěsy]“.
- 24 V projednávaném případě vyvstává otázka, zda nájem kotvišť pro lodě lze s ohledem na bod 12 přílohy III směrnice o DPH postavit na roveň nájmu tábořišť a parkovišť pro obytné přívěsy.

- 25 V tomto ohledu je třeba nejprve připomenout, že ustanovení, která mají povahu výjimky z určité zásady, musí být vykládána striktně. Dále platí, že pojmy použité v příloze III směrnice o DPH musí být vykládány v souladu s obvyklým významem daných výrazů (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 přílohy III směrnice o DPH upřesňuje různé „ubytovací“ služby, na které se může vztahovat snížená sazba DPH.
- 27 Jak vyplývá z judikatury citované v bodě 25 tohoto rozsudku, pojem „ubytování“ ve smyslu bodu 12 přílohy III směrnice o DPH je třeba vykládat striktně a nerozšiřovat oblast působnosti tohoto ustanovení na plnění, která nejsou obsažena ve znění tohoto ustanovení ani nejsou s tímto pojmem imanentně spjatá.
- 28 Nájem kotvišť pro lodě se přitom ve znění bodu 12 přílohy III směrnice o DPH neobjevuje a není s pojmem „ubytování“ imanentně spjatý, jelikož jeho primárním účelem je umožnit imobilizaci a zabezpečení zakotvených lodí.
- 29 Bod 12 přílohy III směrnice o DPH by tedy podle všeho neměl být vykládán tak, že umožňuje členskému státu uplatňovat sníženou sazbu DPH na nájem kotvišť pro lodě.
- 30 Takový výklad je ostatně potvrzen cíli sledovanými systémem snížených sazeb DPH.
- 31 V tomto ohledu je nutné připomenout, že unijnímu normotvůrci je třeba přiznat širokou posuzovací pravomoc, neboť při přijímání opatření daňové povahy má činit rozhodnutí politické, ekonomické a sociální povahy a hierarchicky uspořádat protichůdné zájmy či provést komplexní posouzení (rozsudek ze dne 7. března 2017, RPO, C-390/15, EU:C:2017:174, bod 54).
- 32 V tomto obecném kontextu je důležité upřesnit, že záměrem unijního normotvůrce při vypracovávání přílohy III směrnice o DPH bylo, aby základní zboží, jakož i zboží a služby odpovídající sociálním nebo kulturním cílům, pokud nepředstavují riziko nebo představují jen velmi malé riziko narušení hospodářské soutěže, mohly být předmětem snížené sazby DPH (rozsudek ze dne 4. června 2015, Komise v. Spojené království, C-161/14, nezveřejněný, EU:C:2015:355, bod 25).
- 33 Konkrétně poskytnutí možnosti členských státům uplatňovat sníženou sazbu DPH na různé formy ubytování, zejména rekreačního, v bodě 12 této přílohy, a uspokojit tak jednu ze základních potřeb každého, kdo cestuje, může usnadnit široký přístup k dotčným službám.
- 34 Poskytnutí možnosti uplatňovat sníženou sazbu DPH na nájem kotvišť pro lodě by přitom nebylo zjevně odůvodněno s ohledem na takový sociální cíl, jelikož takové plachetnice a motorové lodě, jako jsou lodě dotčené v původním řízení, neslouží přinejmenším primárně jako místa pro ubytování.
- 35 Konečně navzdory pochybnostem vyjádřeným předkládajícím soudem neporušuje výklad bodu 12 přílohy III směrnice o DPH, jak vyplývá z bodu 29 tohoto rozsudku, zásadu daňové neutrality.
- 36 Tato zásada skutečně brání tomu, aby bylo s podobným zbožím nebo podobnými službami, které si navzájem konkurují, zacházeno z pohledu DPH rozdílně (rozsudek ze dne 27. června 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie a další, C-597/17, EU:C:2019:544, bod 47, jakož i citovaná judikatura).
- 37 V tomto ohledu přitom stačí uvést, jak vyplývá z bodu 34 tohoto rozsudku, že služby nájmu tábořišť a parkovišť pro obytné přívěsy, na jedné straně, a služby nájmu kotvišť pro lodě, na straně druhé, plní různé funkce, a proto si navzájem nekonkurují.

- 38 S ohledem na výše uvedené je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že čl. 98 odst. 2 směrnice o DPH musí být ve spojení s bodem 12 přílohy III této směrnice vykládán v tom smyslu, že snížená sazba DPH stanovená v tomto ustanovení pro nájem tábořišť a parkovišť pro obytné přívěsy se neuplatní na nájem kotvišť pro lodě.

K nákladům řízení

- 39 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

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

Článek 98 odst. 2 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být ve spojení s bodem 12 přílohy III této směrnice vykládán v tom smyslu, že snížená sazba daně z přidané hodnoty stanovená v tomto ustanovení pro nájem tábořišť a parkovišť pro obytné přívěsy se neuplatní na nájem kotvišť pro lodě.

Podpisy.