

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (osmo vijeće)

19. prosinca 2019.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 98. – Mogućnost država članica da primijene sniženu stopu PDV-a na određene isporuke robe i usluga – Prilog III. točka 12. – Snižena stopa PDV-a koja se primjenjuje na iznajmljivanje mjesta za kampiranje i prikolice – Pitanje primjene te snižene stope na iznajmljivanje mjesta za privez broda u marini – Usporedba s iznajmljivanjem prostora i mjesta za parkiranje vozila – Jednako postupanje – Načelo porezne neutralnosti”

U predmetu C-715/18,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud, Njemačka), odlukom od 2. kolovoza 2018., koju je Sud zaprimio 15. studenoga 2018., u postupku

Segler-Vereinigung Cuxhaven

protiv

Finanzamt Cuxhaven,

SUD (osmo vijeće),

u sastavu: L. S. Rossi, predsjednica vijeća, J. Malenovský (izvjestitelj) i F. Biltgen, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Szpunar,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za njemačku vladu, S. Eisenberg i J. Möller, u svojstvu agenata,
- za talijansku vladu, G. Palmieri, u svojstvu agenta, uz asistenciju F. Urbanija Nerija, *avvocato dello Stato*,
- za Europsku komisiju, R. Pethke i N. Gossement, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odlučiti bez mišljenja,

donosi sljedeću

Presudu

1. Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 98. stavka 2. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL

2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u) u vezi s točkom 12. Priloga III. toj direktivi.

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Segler-Vereinigung Cuxhaven eV i Finanzamta Cuxhaven (Porezna uprava u Cuxhavenu, Njemačka; u daljnjem tekstu: Porezna uprava) u vezi s porezom na dodanu vrijednost (PDV) koji se primjenjuje na iznajmljivanje mjesta za privez broda.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 U skladu s člankom 2. stavkom 1. točkom (c) Direktive o PDV-u, tom porezu podliježu sljedeće transakcije:

„[I]sporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav.”

4 Članak 96. te direktive glasi:

„Države članice primjenjuju standardnu stopu PDV-a, koju sve države članice utvrđuju kao postotak oporezivog iznosa i koja je jednaka i za isporuku roba i za isporuku usluga.”

5 Članak 98. navedene direktive u stavcima 1. i 2. predviđa:

„1. Države članice mogu primijeniti jednu ili dvije snižene stope.

2. Snižene stope primjenjuju se samo na isporuke robe ili usluga u kategorijama navedenim u Prilogu III.

[...]”

6 U skladu s člankom 135. stavkom 1. točkom (l) navedene direktive, države članice obvezne su izuzeti, među ostalim, „leasing ili iznajmljivanje nepokretne imovine”.

7 Članak 135. stavak 2. te direktive određuje:

„Sljedeće se isključuje iz izuzeća predviđenog točkom (l) stavka 1.:

(a) pružanje smještaja, kako je definirano propisima država članica, u hotelskom sektoru ili u sektoru sa sličnom funkcijom, uključujući pružanje usluga u odmoršnim kampovima ili u mjestima koja su pripremljena za korištenje kao mjesta za kampiranje;

(b) iznajmljivanje prostora i mjesta za parkiranje vozila;

[...]”

8 Prilog III. Direktivi o PDV-u sadržava popis isporuka robe i usluga na koje je moguće primijeniti snižene stope PDV-a navedene u članku 98. te direktive. Točka 12. tog priloga obuhvaća sljedeće usluge:

„[S]mještaj koji nude hoteli ili slične ustanove, zajedno sa smještajem za odmor i davanje u najam zemljišta [mjesta] za kampiranje i prikolice.”

Njemačko pravo

9 §lanak 1. stavak 1. točka 1. Umsatzsteuergesetz (Zakon o porezu na promet, u daljnjem tekstu: UStG) određuje:

„1. Porezu na promet podliježu sljedeće transakcije:

Isporuke robe i usluga koje je poduzetnik u okviru svojeg poslovanja naplatno obavio unutar zemlje. Oporezivanje ne isključuje činjenica da je transakcija provedena na temelju pravnog ili upravnog akta ili da se smatra izvršenom na temelju zakonske odredbe.”

10 U skladu s §lankom 4. točkom 12. podtočkom (a) UStG-a:

„Među transakcijama navedenima u §lanku 1. stavku 1. točki 1., od plaćanja poreza izuzeti su:

[...]

12. (a) iznajmljivanje i leasing nepokretne imovine, prava na toj imovini uređena odredbama građanskog prava i suverena prava na nepokretnoj imovini.

[...]

Nisu izuzeti iznajmljivanje stambenih prostora i soba koje je poduzetnik namijenio za kratkotrajni smještaj trećih osoba, iznajmljivanje prostora i mjesta za parkiranje vozila, kratkotrajno iznajmljivanje mjesta u kampovima te iznajmljivanje i leasing strojeva i opreme bilo koje vrste koji su dio poduzetničke cjeline [...], čak i kada čine bitne dijelove nekretnine.”

11 U skladu s §lankom 12. stavkom 1. UStG-a, primjenjuje se redovna porezna stopa od 19 %.

12 Na temelju §lanka 12. stavka 2. točke 11. UStG-a, porez na promet snižava se na 7 % oporezivog iznosa za sljedeće transakcije:

„Iznajmljivanje stambenih prostora i soba koje je poduzetnik namijenio za kratkotrajni smještaj trećih osoba kao i kratkotrajno iznajmljivanje mjesta za kampiranje. Prva rečenica ne primjenjuje se na isporuke robe i usluga koje izravno ne služe iznajmljivanju, iako su obuhvaćene u cijeni najma.”

13 U §lanku 3. stavku 1. Grundgesetzes für die Bundesrepublik Deutschland (Temeljni zakon Savezne Republike Njemačke) od 23. svibnja 1949. (BGBl. 1949., str. 1.) određuje se da su svi jednaki pred zakonom.

Glavni postupak i prethodno pitanje

14 Tužitelj u glavnom postupku registriran je kao udruga od općeg interesa čija je svrha promicanje jedrenja i motornih sportova na vodi. On upravlja s oko 300 mjesta za privez broda, od kojih je u razdoblju od 2010. do 2012. (u daljnjem tekstu: sporne godine) približno polovina dodijeljena članovima udruge. Oni su obvezni u slučaju svoje odsutnosti trpjeti da se njihovim mjestima za privez koriste gosti. Preostala mjesta za privez stoje gostima neograničeno na raspolaganju.

15 U spornim godinama tužitelj u glavnom postupku podveo je naknade za stavljanje na raspolaganje mjesta za privez broda gostima pod sniženu stopu PDV-a.

16 Nakon što je provedena kontrola u odnosu na tužitelja u glavnom postupku, porezna uprava

preinađila je rješenja o porezu na promet za sporne godine i podvrgnula spomenute naknade redovnoj stopi PDV-a.

17 Niedersächsische Finanzgericht (Financijski sud Donje Saske, Njemačka) odbio je tužbu koju je tužitelj u glavnom postupku podnio protiv te odluke. Prema mišljenju tog suda, kratkotrajno stavljanje na raspolaganje mjesta za privez broda ne može se podvesti pod pojam „kratkotrajno iznajmljivanje mjesta za kampiranje” u smislu članka 12. stavka 2. točke 11. UStG-a. Spomenuti sud smatra da je navedeno stavljanje na raspolaganje obuhvaćeno pojmom „iznajmljivanje prostora i mjesta za parkiranje vozila”, navedenim u odredbi članka 4. točke 12. druge rečenice, drugog primjera UStG-a, koja se sama temelji na članku 135. stavku 2. točki (b) Direktive o PDV-u. Opće načelo jednakosti, koje je utvrđeno u članku 3. stavku 1. Temelnog zakona Savezne Republike Njemačke, ne protivi se, prema mišljenju tog suda, navedenom tumačenju.

18 Tužitelj u glavnom postupku uložio je reviziju protiv presude Niedersächsische Finanzgerichta (Financijski sud Donje Saske) Bundesfinanzhofu (Savezni financijski sud, Njemačka). On smatra da se primjenom redovne stope PDV-a na iznajmljivanje mjesta za privez broda povređuje opće načelo jednakosti, s obzirom na to da je stavljanje na raspolaganje mjesta za kampiranje vozila i prikolice podvedeno pod sniženu stopu PDV-a. Prema mišljenju tužitelja u glavnom postupku, tumačenje usklađeno s načelom zakonitosti dovelo bi do toga da bi se na sve oblike kratkotrajnog smještaja, kakvi god bili, jednako primjenjivala snižena stopa PDV-a. Usluge koje pruža tužitelj u glavnom postupku primarno se tiču stavljanja na raspolaganje mjesta za privez broda radi smještaja jedrilica. Na taj se način lučka naknada (*Hafengeld*) duguje samo u slučaju noćenja.

19 U tim je okolnostima Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Obuhvaća li sniženje porezne stope za iznajmljivanje mjesta za kampiranje i prikolice prema članku 98. stavku 2. Direktive [o PDV-u] u vezi s njezinim Prilogom III. točkom 12. također iznajmljivanje mjesta za privez broda?”

O prethodnom pitanju

20 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 98. stavak 2. Direktive o PDV-u u vezi s točkom 12. Priloga III. tog direktivi tumačiti na način da se snižena stopa PDV-a – koja je u toj odredbi predviđena za iznajmljivanje mjesta za kampiranje i prikolice – može primijeniti i na iznajmljivanje mjesta za privez broda.

21 U tom pogledu valja istaknuti da, u skladu s člankom 96. Direktive o PDV-u, svaka država članica primjenjuje istu redovnu stopu PDV-a na isporuke robe i usluga.

22 Iznimno, članak 98. te direktive predviđa mogućnost primjene sniženih stopa PDV-a. Prilog III. navedenoj direktivi u tu svrhu detaljno nabroja isporuke robe i usluga na koje je moguće primijeniti snižene stope (presuda od 9. ožujka 2017., *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, t. 21.).

23 Konkretno, u točki 12. Priloga III. Direktivi o PDV-u državama članicama dopušta se primjena snižene stope PDV-a na „smještaj koji nude hoteli ili slične ustanove, zajedno sa smještajem za odmor i davanje u najam mjesta za kampiranje i prikolice”.

- 24 U predmetnom slučaju postavlja se pitanje može li se iznajmljivanje mjesta za privez broda, s obzirom na točku 12. Priloga III. Direktivi o PDV-u, izjednačiti s iznajmljivanjem mjesta za kampiranje i prikolice.
- 25 U tom pogledu najprije valja podsjetiti, s jedne strane, na to da odredbe koje imaju svojstvo iznimke od načela treba usko tumačiti. S druge strane, pojmovi koji se upotrebljavaju u Prilogu III. Direktivi o PDV-u moraju se tumačiti sukladno uobičajenom značenju predmetnih izraza (presuda od 10. studenoga 2016., Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, t. 59. i 60 i navedena sudska praksa).
- 26 U točki 12. Priloga III. Direktivi o PDV-u preciziraju se različiti oblici „smještaja” na koje se može primijeniti snižena stopa PDV-a.
- 27 Kao što to proizlazi iz sudske prakse navedene u točki 25. ove presude, pojam „smještaj” u smislu točke 12. Priloga III. Direktivi o PDV-u treba usko tumačiti, a područje primjene te odredbe ne smije se širiti na isporuke kojih nema u njezinu tekstu niti su neodvojivo povezane s tim pojmom.
- 28 Iznajmljivanje mjesta za privez broda, s jedne strane, nije navedeno u tekstu točke 12. Priloga III. Direktivi o PDV-u i, s druge strane, nije neodvojivo povezano s pojmom „smještaj”, nego mu je primarni cilj omogućiti vezivanje i sigurnost broda u pristaništu.
- 29 Na taj način točku 12. Priloga III. Direktivi o PDV-u ne treba tumačiti na način da državi članici dopušta primjenu snižene stope PDV-a na iznajmljivanje mjesta za privez broda.
- 30 To tumačenje potvrđuju, nadalje, ciljevi sustava sniženih stopa PDV-a.
- 31 U tom pogledu valja podsjetiti na to da Unijinu zakonodavcu treba priznati široku diskrecijsku ovlast, s obzirom na to da on prilikom donošenja neke porezne mjere mora izvršiti određeni odabir politike, gospodarske i socijalne naravi, odrediti prioritete među različitim interesima ili provesti složene ocjene (presuda od 7. ožujka 2017., RPO, C-390/15, EU:C:2017:174, t. 54.).
- 32 U tom općenitom kontekstu važno je pojasniti da je Unijin zakonodavac donošenjem Priloga III. Direktivi 2006/112 želio omogućiti primjenu snižene stope PDV-a na osnovnu robu te na robu i usluge kojima se postižu socijalni ili kulturni ciljevi, sve dok predstavljaju malu ili nikakvu opasnost od narušavanja tržišnog natjecanja (presuda od 4. lipnja 2015., Komisija/Ujedinjena Kraljevina, C-161/14, neobjavljena, EU:C:2015:355, t. 25.).
- 33 Konkretno, time što se u točki 12. tog priloga državama članicama omogućuje primjena sniženih stopa PDV-a na različite oblike smještaja, osobito smještaja za odmor – time se zadovoljava temeljna potreba svakog putnika – moguće je olakšati širok pristup uslugama o kojima je riječ.
- 34 Omogućiti primjenu snižene stope PDV-a na usluge iznajmljivanja mjesta za privez broda očit ne bi bilo opravdano s obzirom na navedeni cilj socijalne prirode, imajući u vidu činjenicu da jedrilice i motorna plovila poput onih o kojima je riječ u glavnom predmetu nisu namijenjeni, barem ne primarno, potrebama smještaja.
- 35 Naposljetku, unatoč dvojbama suda koji je uputio zahtjev, tumačenje točke 12. Priloga III. Direktivi o PDV-u kakvo proizlazi iz točke 29. ove presude ne ugrožava načelo porezne neutralnosti.
- 36 Naime, tom se načelu protivi to da se slične usluge ili slična roba koji su u međusobnom

tržišnom natjecanju razližito tretiraju s obzirom na PDV (presuda od 27. lipnja 2019., Belgisch Syndicaat van Chiropraxie i dr., C-597/17, EU:C:2019:544, t. 47. i navedena sudska praksa).

37 U tom pogledu dostatno je istaknuti da, kao što to proizlazi iz tožke 34. ove presude, usluge iznajmljivanja mjesta za parkiranje i prikolice, s jedne strane, i usluge iznajmljivanja mjesta za privez broda, s druge strane, ispunjavaju razližite funkcije te se stoga ne nalaze u mežusobnom tržišnom natjecanju.

38 S obzirom na prethodna razmatranja, na upuženo pitanje valja odgovoriti tako da žlanak 98. stavak 2. Direktive o PDV-u u vezi s tožkom 12. Priloga III. toj direktivi treba tumažiti na nažin da se snižena stopa PDV-a – koja je u toj odredbi predvižena za iznajmljivanje mjesta za kampiranje i prikolice – ne može primijeniti na iznajmljivanje mjesta za privez broda.

Troškovi

39 Buduži da ovaj postupak ima znažaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluži o troškovima postupka. Troškovi podnoženja ožitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknažuju se.

Slijedom navedenog, Sud (osmo viježe) odlužuje:

žlanak 98. stavak 2. Direktive Viježa 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajednižkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u vezi s tožkom 12. Priloga III. toj direktivi treba tumažiti na nažin da se snižena stopa PDV-a – koja je u toj odredbi predvižena za iznajmljivanje mjesta za kampiranje i prikolice – ne može primijeniti na iznajmljivanje mjesta za privez broda.

Potpisi

* Jezik postupka: njemažki