

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (aštuntoji kolegija) SPRENDIMAS

2019 m. gruodžio 19 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinų vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 98 straipsnis – Valstybių narių galimybė taikyti lengvatinį PVM tarifą tam tikrų prekių tiekimui ir tam tikrų paslaugų teikimui – III priedo 12 punktas – Lengvatinis PVM tarifas, taikomas stovyklaviečių ir priekabinių namelių stovėjimo vietų nuomai – Klausimas dėl šio lengvatinio tarifo taikymo laivų švartavimosi vietų prieplaukoje nuomai – Palyginimas su transporto priemonių stovėjimui skirtų patalpų ir aikštelių nuoma – Vienodas požiūris – Mokesčių neutralumo principas“

Byloje C-715/18

dėl *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) 2018 m. rugpjūčio 2 d. nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2018 m. lapkričio 15 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Segler-Vereinigung Cuxhaven eV

prieš

Finanzamt Cuxhaven

TEISINGUMO TEISMAS (aštuntoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas L. S. Rossi, teisėjai J. Malenovský (pranešėjas) ir F. Biltgen,

generalinis advokatas M. Szpunar,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos S. Eisenberg ir J. Möller,
- Italijos vyriausybės, atstovaujamos G. Palmieri, padedamos *avvocato dello Stato* M. F. Urbani Neri,
- Europos Komisijos, atstovaujamos R. Pethke ir N. Gossement,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva) 98 straipsnio 2 dalies kartu su šios direktyvos III priedo 12 punktu išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Segler-Vereinigung Cuxhaven eV* ir *Finanzamt Cuxhaven* (Kukshafeno mokesčių administratorius, Vokietija; toliau – mokesčių administratorius) ginčą dėl pridėtinės vertės mokesčio (PVM) tarifo, taikomo laivų švartavimosi vietų nuomai.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą PVM objektas yra šie sandoriai:

„Paslaugų teikimas už atlygą valstybės narų teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.“

4 Šios direktyvos 96 straipsnyje nustatyta:

„Valstybės narų taiko standartinį PVM tarifą, kurį kiekviena valstybė narė nustato kaip tam tikrą procentą nuo apmokestinamosios vertės ir kuris turi būti toks pats prekių tiekimui bei paslaugų teikimui.“

5 Minėtos direktyvos 98 straipsnio 1 ir 2 dalyse numatyta:

„1. Valstybės narų gali taikyti vieną arba du lengvatinius tarifus.

2. Lengvatiniai tarifai taikomi tik III priede nustatytiems kategorijoms priklausančių prekių tiekimui ar paslaugų teikimui.

<...>“

6 Pagal šios direktyvos 135 straipsnio 1 dalies I punktą valstybės narų neapmokestina PVM, be kita ko, „nekilnojamojo turto lizingo ar nuomos“.

7 Šios direktyvos 135 straipsnio 2 dalyje nustatyta:

„1 dalies I punkte numatyta išimtis netaikoma:

a) apgyvendinimo paslaugų, kaip jas apibrėžia valstybių narių įstatymai, teikimui viešbučiuose ar panašiuose veikiančiuose įstaigose, įskaitant apgyvendinimą poilsiavietėse ar stovyklauti įrengtose vietose;

b) transporto priemonių stovėjimui skirtų patalpų ir aikštelių nuomai;

<...>“

8 PVM direktyvos III priede yra prekių ir paslaugų, kurias tiekiant ir teikiant gali būti taikomi 98 straipsnyje nurodyti lengvatiniai tarifai, sąrašas. Šio priedo 12 punktas apima šias paslaugas:

„viešbučių ir panašių įstaigų teikiamos apgyvendinimo paslaugos, įskaitant apgyvendinimą per atostogas ir stovyklavietes ar namelių-autopriekabų [priekabinių namelių] stovėjimo vietų nuomą“.

Vokietijos teis?

9 *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokes?io ?statymas, toliau – *UStG*) 1 straipsnio 1 dalies 1 punkte nustatyta:

„1. Prid?tin?s vert?s mokes?iu apmokestinami šie sandoriai:

preki? tiekimas ar paslaug? teikimas, kai šalies teritorijoje už atlyg? prekes tiekia ar paslaugas teikia verslininkas, vykdydamas savo ekonomin? veikl?. Neatsisakoma apmokestinti d?l to, kad sandoris yra vykdomas remiantis teisiniu ar administraciniu aktu, arba d?l to, kad jis laikomas vykdomu pagal teis?s nuostat?.“

10 Remiantis *UStG* 4 straipsnio 12 punkto a papunk?iu:

„Iš 1 straipsnio 1 dalies 1 punkte nurodyt? sandori? neapmokestinami:

<...>

12 a) nekilnojamojo turto ir teisi?, kurioms taikomos nekilnojam?j? turt? reglamentuojan?ios civilin?s teis?s nuostatos, taip pat valstybei priklausan?ios žem?s ir nekilnojamojo turto nuoma ir finansin? nuoma

<...>

Neatleidžiama nuo mokes?io patalp? ar kambari?, kuriuos ?kio subjektas rezervuoja trumpalaikiam užsienie?i? apgyvendinimui, nuoma, transporto priemoni? stov?jimo patalp? ir aikšteli? nuoma, viet? stovyklaviet?se trumpalaik? nuoma ir mašin? bei kit? bet koki? ?rengini?, sudaran?i? dal? naudojamo ploto <...>, net jeigu jie sudaro esmines pastato dalis, nuoma ir finansin? nuoma.“

11 Remiantis *UStG* 12 straipsnio 1 dalimi taikomas standartinis 19 % mokes?io tarifas.

12 Remiantis *UStG* 12 straipsnio 2 dalies 11 punktu apyvartos mokestis sumažinamas iki 7 % apmokestinamosios vert?s šiems sandoriams:

„Gyvenam?j? ir miegam?j? patalp?, kurias verslininkas rezervuoja trumpalaikiam kit? asmen? apgyvendinimui, nuomai ir trumpalaikei stovyklavie?i? nuomai. Pirmasis sakiny s netaikomas paslaugoms, kurios n?ra skirtos tiesiogiai nuomai, net jei už jas atlyginama nuomos mokes?iu.“

13 1949 m. geguž?s 23 d. *Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland* (Vokietijos Federacin?s Respublikos Konstitucija, BGBl. 1949, p. 1) nustatyta, kad prieš ?statym? visi žmon?s yra lyg?s.

Pagrindin? byla ir prejudicinis klausimas

14 Pareišk?ja pagrindin?je byloje yra visuomenin? asociacija, kurios tikslas remti buriavim? ir motorini? val?i? sport?. Ji valdo apie 300 laiv? švartavimosi viet?, kuri? apie pus? 2010–2012 m. (toliau – gin?ijami metai) buvo skirta asociacijos nariams. Tuo laiku, kada švartavimosi vietomis nesinaudoja, nariai privalo leisti jomis naudotis sve?iams. Likusiomis švartavimosi vietomis sve?iai gali naudotis neribotai.

15 Gin?ijamais metais iš sve?i? už naudojim?si švartavimosi vietomis gautam atlygiui pareišk?ja pagrindin?je byloje taik? lengvatin? PVM tarif?.

16 Mokesčių administratorius, atlikęs pareiškėjo pagrindinę bylą patikrinimą, nusprendė iš dalies pakeisti pranešimus apie mokėtiną apyvartos mokestį už ginijamus metus ir šiam atlygiui taikyti standartinį PVM tarifą.

17 *Niedersächsische Finanzgericht* (Žemutinės Saksonijos finansų teismas, Vokietija) atmetė pareiškėjo pagrindinę bylą skundo dalyje šio sprendimo. Jo manymu, trumpalaikis leidimas naudotis švartavimosi vietomis nėra „trumpalaikis stovyklavietės nuoma“, kaip tai suprantama pagal *UStG* 12 straipsnio 2 dalies 11 punktą. Minėto teismo teigimu, tokio leidimo apima savaoka „transporto priemonių stovėjimui skirtų patalpų ir aikštelių nuoma“, numatyta *UStG* 4 straipsnio 12 punkto antro sakinio antros alternatyvos, kuri pagrįsta PVM direktyvos 135 straipsnio 2 dalies b punktu. Vokietijos Federacinės Respublikos Konstitucijos 3 straipsnio 1 dalyje įtvirtintas bendrasis lygybės principas neprieštarauja tokiam aiškinimui.

18 Pareiškėja pagrindinę bylą byloje pateikė kasacinį skundą *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) dalyje *Niedersächsische Finanzgericht* (Žemutinės Saksonijos finansų teismas) sprendimo. Pareiškėjo pagrindinę bylą byloje nuomone, laivų švartavimosi vietų nuomai taikant standartinį PVM tarifą pažeidžiamas bendrasis lygybės principas, nes stovyklavietės ar priekabinių namelių stovėjimo vietų suteikimui taikomas lengvatinis PVM tarifas. Pareiškėjo pagrindinę bylą byloje teigimu, aiškinimas remiantis lygybės principu reikėtų, kad visos trumpalaikės apgyvendinimo formos, nepaisant to, kokios jos yra, turi būti vienodai apmokestinamos lengvatiniu PVM tarifu. Pareiškėjo pagrindinę bylą byloje teiktos paslaugos apsiriboja teisės naudotis švartavimosi vietomis suteikimu buriuotojų apgyvendinimo tikslais. Taigi uosto rinkliava (*Hafengeld*) turėtų būti renkama tik apgyvendinimo atveju.

19 Tokiomis aplinkybėmis *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar lengvatinis mokesčio tarifas stovyklavietės ar priekabinių namelių stovėjimo vietų nuomai pagal [PVM direktyvos] 98 straipsnio 2 dalį kartu su šios direktyvos III priedo 12 punktu apima ir laivų švartavimosi vietų nuomą?“

Dalyje prejudicinio klausimo

20 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 98 straipsnio 2 dalį kartu su šios direktyvos III priedo 12 punktu reikia aiškinti taip, kad šioje nuostatoje numatytas lengvatinis PVM tarifas stovyklavietės ir priekabinių namelių stovėjimo vietų nuomai taip pat taikomas laivų švartavimosi vietų nuomai.

21 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad pagal PVM direktyvos 96 straipsnį kiekviena valstybė narė taiko tą patį standartinį PVM tarifą prekių tiekimui ir paslaugų teikimui.

22 Nukrypstant nuo minėtos nuostatos, šios direktyvos 98 straipsnyje numatyta galimybė taikyti lengvatinius PVM tarifus. Šiuo tikslu šios direktyvos III priede pateiktas baigtinis prekių ir paslaugų, kurias tiekiant ir teikiant gali būti taikomi lengvatiniai tarifai, sąrašas (2017 m. kovo 9 d. Sprendimo *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, 21 punktas).

23 Konkrečiai kalbant, pagal PVM direktyvos III priedo 12 punktą valstybės narės leidžiama taikyti lengvatinį PVM tarifą „viešbučių ir panašių įstaigų teikiamoms apgyvendinimo paslaugoms, įskaitant apgyvendinimą per atostogas ir stovyklavietės ar priekabinių namelių stovėjimo vietų nuomai“.

24 Šiuo atveju kyla klausimas, ar, atsižvelgiant į PVM direktyvos III priedo 12 punktą, laivų

švartavimosi viet? nuoma gali b?ti prilyginama stovyklavie?i? ar priekabini? nameli? stov?jimo viet? nuomai.

25 Šiuo klausimu pirmiausia reikia priminti, viena vertus, kad nuostatos, kurios nukrypsta nuo principo, turi b?ti aiškinamos siaurai. Kita vertus, PVM direktyvos III priede vartojamos s?vokos turi b?ti aiškinamos pagal ?prast? aptariam? termin? reikšm? (2016 m. lapkri?io 10 d. Sprendimo *Baštová*, C?432/15, EU:C:2016:855, 59 ir 60 punktai ir nurodyta jurisprudencija).

26 PVM direktyvos III priedo 12 punkte apibr?žiamos ?vairios „apgyvendinimo“ paslaugos, kurioms gali b?ti taikomas lengvatinis PVM tarifas.

27 Kaip matyti iš šio sprendimo 25 punkte nurodytos jurisprudencijos, „apgyvendinimo“ s?vok?, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos III priedo 12 punkt?, reikia aiškinti siaurai ir neišpl?sti šios nuostatos taikymo srities paslaugoms, kurios n?ra ?tvirtintos min?toje nuostatoje ir n?ra neatsiejamos nuo šios s?vokos.

28 Laiv? švartavimosi viet? nuoma, viena vertus, nenurodyta PVM direktyvos III priedo 12 punkto tekste ir, kita vertus, n?ra neatsiejama nuo „apgyvendinimo“ s?vokos; jos pagrindinis tikslas – imobilizuoti ir saugoti laivus prieplaukoje.

29 Taigi, atrodo, kad PVM direktyvos III priedo 12 punkto negalima aiškinti taip, kad pagal j? valstybei narei leidžiama taikyti lengvatin? PVM tarif? laiv? švartavimosi viet? nuomai.

30 Be to, tok? aiškinim? patvirtina lengvatini? PVM tarif? schema siekiami tikslai.

31 Šiuo klausimu primintina, kad reikia pripažinti didel? S?jungos teis?s akt? leid?jo diskrecij?, kai jis priimdamas fiskalinio pob?džio priemon? turi pasirinkti politin?, ekonomin? ir socialin? pob?d?, suskirstyti pagal prioritet? skirtingus interesus ar atlikti sud?tingus vertinimus (2017 m. kovo 7 d. Sprendimo *RPO*, C?390/15, EU:C:2017:174, 54 punktas).

32 Šiomis bendromis aplinkyb?mis pažym?tina, kad ?traukdamas PVM direktyvos III pried? S?jungos teis?s akt? leid?jas siek?, kad svarbiausioms prek?ms bei socialiniams ir kult?riniams tikslams skirtoms prek?ms ir paslaugoms, jeigu tai nekelia konkurencijos iškreipimo gr?sm?s ar kelia tik labai maž?, gal?t? b?ti taikomas lengvatinis PVM tarifas (2015 m. birželio 4 d. Sprendimo *Komisija / Jungtin? Karalyst?*, C?161/14, nepaskelbtas Rink., EU:C:2015:355, 25 punktas).

33 Konkre?iai kalbant, šio priedo 12 punkte valstyb?ms nar?ms suteikta galimyb? taikyti lengvatin? PVM tarif? skirtingoms apgyvendinimo formoms, vis? pirma atostog?, d?l to tenkinant kiekvieno keliaujan?io asmens poreik?, labai palengvina naudojim?si aptariama paslauga.

34 Galimyb? taikyti lengvatin? PVM tarif? laiv? švartavimosi viet? nuomos paslaugoms neb?t? akivaizdžiai pateisinama atsižvelgiant ? tok? socialinio pob?džio tiksl?, nes buriavimo ir motorin?s valtys, aptariamoms pagrindin?je byloje, n?ra skirtos apgyvendinti, bent jau tai n?ra j? pagrindin? paskirtis.

35 Galiausiai, priešingai prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo abejon?ms, PVM direktyvos III priedo 12 punkto aiškinimas, kuris matyti iš šio sprendimo 29 punkto, nepažeidžia mokes?i? neutralumo principo.

36 Iš ties? šis principas draudžia, kad PVM atžvilgiu panašios prek?s ar paslaugos, kurios konkuruoja tarpusavyje, b?t? vertinamos skirtingai (2019 m. birželio 27 d. Sprendimo *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie ir kt.*, C?597/17, EU:C:2019:544, 47 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

37 Šiuo klausimu pakanka pažym?ti, kad, kaip matyti iš šio sprendimo 34 punkto, viena vertus,

stovyklavie?i? ir priekabini? nameli? stov?jimo viet? nuomos ir, kita vertus, laiv? švartavimosi viet? nuomos paslaugos atlieka skirtingas funkcijas, tod?l tarpusavyje nekonkuruoja.

38 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? pateikt? klausim? reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 98 straipsnio 2 dalis kartu su šios direktyvos III priedo 12 punktu turi b?ti aiškinama taip, kad šioje nuostatoje numatytas lengvatinis PVM tarifas stovyklavie?i? ir priekabini? nameli? stov?jimo viet? nuomai netaikomas laiv? švartavimosi viet? nuomai.

D?l bylin?jimosi išlaid?

39 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (aštuntoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 98 straipsnio 2 dalis kartu su šios direktyvos III priedo 12 punktu turi b?ti aiškinama taip, kad šioje nuostatoje numatytas lengvatinis prid?tin?s vert?s mokes?io tarifas stovyklavie?i? ir priekabini? nameli? stov?jimo viet? nuomai netaikomas laiv? švartavimosi viet? nuomai.

Parašai.

* Proceso kalba: vokie?i?.