

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (osmi senat)

z dne 19. decembra 2019(*)

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 98 – Možnost držav članic, da za nekatere dobave blaga in opravljanje storitev uporabijo nižjo stopnjo DDV – Priloga III, točka 12 – Nižja stopnja DDV za dajanje v najem zemljišč za kampiranje in prostorov za počitniške prikolice – Vprašanje glede uporabe te nižje stopnje za dajanje v najem privezov za plovila v turističnih pristaniščih – Primerjava z dajanjem v najem parkirnih površin za prevozna sredstva – Enako obravnavanje – Načelo davčne nevtralnosti“

V zadevi C-715/18,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija) z odločbo z dne 2. avgusta 2018, ki je prispela na Sodišče 15. novembra 2015, v postopku

Segler-Vereinigung Cuxhaven eV

proti

Finanzamt Cuxhaven,

SODIŠČE (osmi senat),

v sestavi L. S. Rossi, predsednica senata, J. Malenovský (poročevalec) in F. Biltgen, sodnika,

generalni pravobranilec: M. Szpunar,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za nemško vlado S. Eisenberg in J. Möller, agenta,
- za italijansko vlado G. Palmieri, agentka, skupaj s F. Urbanijem Nerijem, avvocato dello Stato,
- za Evropsko komisijo R. Pethke in N. Gossement, agenta,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 98(2) Direktive Sveta

2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1; v nadaljevanju: Direktiva o DDV) v povezavi s Prilogo III, točka 12, k tej direktivi.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Segler-Vereinigung Cuxhaven eV in Finanzamt Cuxhaven (davčni urad v Cuxhavenu, Nemčija) (v nadaljevanju: davčni urad) glede stopnje davka na dodano vrednost (DDV), ki se uporablja za dajanje v najem privezov za plovila.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 V skladu s členom 2(1)(c) Direktive o DDV so predmet DDV te transakcije:

„storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo“.

4 Člen 96 te direktive določa:

„Države članice uporabljajo splošno stopnjo DDV, ki jo določi vsaka država članica kot odstotek od davčne osnove in je enaka za dobavo blaga in za opravljanje storitev.“

5 Člen 98(1) in (2) navedene direktive določa:

„1. Države članice lahko uporabljajo eno ali dve nižji stopnji.

2. Nižje stopnje se uporabljajo samo za dobave blaga in opravljanje storitev iz kategorij, določenih v Prilogi III.

[...]“

6 Države članice v skladu s členom 135(1)(l) navedene direktive obdavčenja oprostitjo med drugim „lizing nepremičnin ali dajanje v najem nepremičnin“.

7 Člen 135(2) te direktive določa:

„V skladu s točko (l) odstavka 1 niso oproščene naslednje transakcije:

(a) nastanitve, kot je opredeljena v zakonodaji držav članic, v hotelskem sektorju ali v sektorjih s podobnimi funkcijami, vključno z nastanitvijo v počitniških taborih ali na prostorih, urejenih za taborjenje;

(b) dajanje garaž in površin za parkiranje vozil v najem;

[...]“

8 Priloga III k Direktivi o DDV vsebuje seznam dobav blaga in storitev, za katere se lahko uporabljajo nižje stopnje iz člena 98 te direktive. Točka 12 te priloge zajema te storitve:

„nastanitev, ki jo ponujajo hoteli in podobni obrati, skupaj s počitniškimi nastanitvami, ter dajanje v najem zemljišč za kampiranje in prostorov za počitniške prikolice“.

Nemško pravo

9 Člen 1(1), točka 1, Umsatzsteuergesetz (zakon o davku na dodano vrednost, v nadaljevanju: UStG) določa:

„1. Predmet davka na dodano vrednost so naslednje transakcije:

dobave in druge storitve, ki jih na ozemlju države odpla?no opravlja podjetnik v okviru svoje gospodarske dejavnosti. Obdav?ljivost v primeru, da gre za transakcije, ki so opravljene na podlagi zakonskega ali upravnega akta ali ki veljajo za opravljene na podlagi zakonske dolo?be, ni izklju?ena“.

10 ?len 4, to?ka 12, to?ka (a), UStG dolo?a:

„Davka so oproš?ene naslednje transakcije iz ?lena 1(1), to?ka 1:

[...]

12 (a) dajanje v najem in zakup nepremi?nin, pravic, za katere se uporabljajo dolo?be civilnega prava v zvezi z nepremi?ninami in nepremi?ninami države.

[...]

Davka ni oproš?en najem nastanitvenih prostorov in sob, ki jih je podjetnik namenil kratkoro?ni nastanitvi tretjih oseb, najem parkirnih površin, kratkoro?ni najem kampirnih mest ter najem in zakup strojev in katerihkoli drugih napeljav, ki so del površine, ki se uporablja [...], tudi ?e gre za bistveni del nepremi?nine.“

11 V skladu s ?lenom 12(1) UStG se uporabi splošna 19?odstotna stopnja obdav?itve.

12 Na podlagi ?lena 12(2), to?ka 11, UStG je stopnja davka na dodano vrednost znižana na 7 % dav?ne osnove za naslednje transakcije:

„dajanje v najem nastanitvenih prostorov in sob, ki jih je podjetnik namenil kratkoro?ni nastanitvi tretjih oseb, ter oddajanje v kratkoro?ni najem kampirnih mest. Prvi stavek ne velja za storitve, ki niso neposredno namenjene dajanju v najem, ?eprav se te storitve pla?ujejo iz prejete najemnine“.

13 ?len 3(1) Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (ustava Zvezne republike Nem?ije) z dne 23. maja 1949 (BGBl. 1949, str. 1) dolo?a, da so vsi pred zakonom enaki.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odlo?anje

14 Tože?a stranka v postopku v glavni stvari je registrirano nepridobitno društvo, katerega namen je spodbujanje jadrnanja in motoriziranih vodnih športov. Upravlja približno 300 privezov za plovila, od katerih je bila približno polovica v letih od 2010 do 2012 (v nadaljevanju: sporna leta) dodeljena ?lanom združenja. Ti ?lani morajo v primeru odsotnosti uporabo svojih privezov dovoliti gostom. Preostali privezi so gostom na voljo za uporabo v neomejenem obsegu.

15 Tože?a stranka v postopku v glavni stvari je v spornih letih pla?ila, ki jih je prejela za dajanje na voljo privezov za plovila, obdav?ila z nižjo stopnjo DDV.

16 Dav?ni urad je po dav?nem nadzoru, opravljenem pri tože?i stranki v postopku v glavni stvari, odlo?il, da bo odlo?be o odmeri DDV za sporna leta spremenil in ta pla?ila obdav?il s splošno stopnjo DDV.

17 Niedersächsische Finanzgericht (finan?no sodiš?e na Spodnjem Saškem, Nem?ija) je zavrnilo tožbo, ki jo je tože?a stranka v postopku v glavni stvari vložila zoper to odlo?bo. Po mnenju tega sodiš?a kratkoro?nega dajanja na voljo privezov za plovila na podlagi ?lena 12(2), to?ka 11, UStG ni mogo?e šteti za „kratkoro?no dajanje kampirnih površin v najem“. Navedeno

sodišče meni, da tako dajanje na voljo spada pod pojem „dajanje površin za parkiranje v najem“ iz člena 4(12), drugi stavek, druga možnost, UStG, ki temelji na členu 135(2)(b) Direktive o DDV. Splošno načelo enakosti, določeno v členu 3(1) ustave Zvezne republike Nemčije, naj ne bi nasprotovalo tej razlagi.

18 Tožeča stranka v postopku v glavni stvari je pri Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija) vložila revizijo zoper sodbo Niedersächsische Finanzgericht (finančno sodišče na Spodnjem Saškem). Po mnenju tožeče stranke v postopku v glavni stvari je obdavčitev dajanja v najem privezov za plovila po splošni stopnji DDV v nasprotju s splošnim načelom enakosti, ker je kratkoročno dajanje v najem površin za avtodome in poizniške prikolice obdavčeno z nižjo stopnjo DDV. Razlaga, ki bi bila v skladu z načelom enakosti, bi po mnenju tožeče stranke v postopku v glavni stvari terjala, da se vse oblike kratkoročne nastanitve ne glede na to, kakšne so, enotno obdavčijo po nižji stopnji DDV. Storitve, ki jih opravlja tožeča stranka v postopku v glavni stvari, naj bi bile osredotočene na dajanje na voljo privezov za plovila za namene nastanitve jadrancev. Tako naj bi bilo treba plačati pristaniške pristojbine (*Hafengeld*) le v primeru prenočitev.

19 V teh okoliščinah je Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali obdavčitev po nižji davčni stopnji, ki velja za dajanje v najem zemljišč za kampiranje in prostorov za poizniške prikolice na podlagi člena 98(2) Direktive [o DDV] v povezavi s točko (12) Priloge III k Direktivi o DDV, velja tudi za dajanje v najem privezov za plovila?“

Vprašanje za predhodno odločanje

20 Predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člen 98(2) Direktive o DDV v povezavi s Prilogo III, točka 12, k tej direktivi razlagati tako, da se nižja stopnja DDV, določena v tej določbi za dajanje v najem zemljišč za kampiranje in prostorov za poizniške prikolice, uporablja tudi za najem privezov za plovila.

21 V zvezi s tem je treba poudariti, da v skladu s členom 96 Direktive o DDV vsaka država članica uporablja splošno stopnjo DDV, ki je enaka za dobave blaga in za opravljanje storitev.

22 Člen 98 te direktive z odstopanjem določa možnost uporabe nižjih stopenj DDV. Zato so v Prilogi III k tej direktivi izčrpno našteje dobave blaga in opravljanje storitev, za katere se lahko uporabijo nižje stopnje (sodba z dne 9. marca 2017, *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, točka 21).

23 Natančneje, Priloga III, točka 12, k Direktivi o DDV državam članicam dopušča, da uporabijo nižjo stopnjo DDV za „nastanitev, ki jo ponujajo hoteli in podobni obrati, skupaj s poizniškimi nastanitvami, ter dajanje v najem zemljišč za kampiranje in prostorov za poizniške prikolice“.

24 V obravnavanem primeru se postavlja vprašanje, ali je mogoče dajanje v najem privezov za plovila glede na Prilogo III, točka 12, k Direktivi o DDV izenačiti z dajanjem v najem zemljišč za kampiranje in prostorov za poizniške prikolice.

25 V zvezi s tem je treba najprej opozoriti, da je treba po eni strani določbe, ki pomenijo odstopanje od nekega načela, razlagati ozko. Na drugi strani je treba pojme, ki so uporabljeni v Prilogi III k Direktivi o DDV, razlagati v skladu z običajnim pomenom zadevnih izrazov (sodba z dne 10. novembra 2016, *Baštová*, C-432/15, EU:C:2016:855, točki 59 in 60, ter navedena sodna praksa).

- 26 Priloga III, točka 12, k Direktivi o DDV določa različne storitve „nastanitve“, za katere se lahko uporablja nižja stopnja DDV.
- 27 Kot izhaja iz sodne prakse, navedene v točki 25 te sodbe, je treba pojem „nastanitev“ v smislu Priloge III, točka 12, k Direktivi o DDV razlagati ozko in ne razširiti področja uporabe te določbe na storitve, ki niti niso navedene v besedilu navedene določbe niti niso neločljivo povezane s tem pojmom.
- 28 Vendar dajanje v najem privezov za plovila po eni strani ni navedeno v besedilu Priloge III, točka 12, k Direktivi o DDV, po drugi strani pa ni neločljivo povezano s pojmom „nastanitev“, temveč je njegov prvi namen, da se omogoči imobilizacija plovil ob pomol in s tem njihova zaščita.
- 29 Iz navedenega je razvidno, da se Priloga III, točka 12, k Direktivi o DDV ne sme razumeti tako, da državi članici omogoča uporabo nižje stopnje DDV za dajanje v najem privezov za plovila.
- 30 Ta razlaga je poleg tega potrjena s cilji, ki jim sledi ureditev nižje stopnje DDV.
- 31 V zvezi s tem je treba spomniti, da je treba zakonodajalcu Unije priznati široko diskrecijsko pravico, glede na to, da mora ob sprejetju davčnega ukrepa sprejemati politične, gospodarske in socialne odločitve ter prednostno razvrščati različne interese ali mora izvesti kompleksne presoje (sodba z dne 7. marca 2017, RPO, C-390/15, EU:2017:174, točka 54).
- 32 V tem splošnem okviru je treba poudariti, da je zakonodajalec Unije s sprejetjem Priloge III k Direktivi o DDV želel zagotoviti, da se lahko za bistveno blago ter blago in storitve, ki ustrezajo socialnim ali kulturnim ciljem, uporabi nižja stopnja DDV, če to ne pomeni tveganja ali pomeni le nizko stopnjo tveganja za izkrivljanje konkurence (sodba z dne 4. junija 2015, Komisija/Združeno kraljestvo, C-161/14, neobjavljena, EU:C:2015:355, točka 25).
- 33 Natančneje, s tem, da se državam članicam v točki 12 te priloge dopusti možnost uporabe nižje stopnje DDV za različne oblike nastanitve, zlasti počitniške nastanitve, s čimer se tako zadosti bistveni potrebi vsakogar, ki potuje, se lahko olajša dostop do zadevnih storitev.
- 34 Dopustitev možnosti uporabe nižje stopnje DDV za storitve dajanja v najem privezov za plovila pa očitno ni utemeljena glede na tak socialni cilj, saj jadrnice in motorna plovila, kot so ta, za katera gre v postopku v glavni stvari, ne služijo – oziroma ne služijo prvenstveno – kot kraj nastanitve.
- 35 Nazadnje, v nasprotju z dvomi predložitvenega sodišča razlaga točke 12 Priloge III k Direktivi o DDV, kot izhaja iz točke 29 te sodbe, ne krši načela davčne nevtralnosti.
- 36 To načelo namreč nasprotuje temu, da se z vidika DDV podobno blago ali podobne storitve, ki si medsebojno konkurirajo, obravnavajo različno (sodba z dne 27. junija 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie in drugi, C-597/17, EU:C:2019:544, točka 47 in navedena sodna praksa).
- 37 V zvezi s tem zadostuje poudariti, kot je razvidno iz točke 34 te sodbe, da storitve dajanja v najem zemljišč za kampiranje in prostorov za počitniške prikolice na eni strani ter storitve dajanja v najem privezov za plovila na drugi strani opravljajo različne funkcije in torej niso v konkurenčnem položaju.
- 38 Glede na zgoraj navedeno je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 98(2) Direktive o DDV v povezavi s Prilogo III, točka 12, k tej direktivi razlagati tako, da se nižja stopnja DDV, določena v tej določbi za dajanje v najem zemljišč za kampiranje in prostorov za

po?itniške prikolice, ne uporablja za dajanje v najem privezov za plovila.

Stroški

39 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiš?em, to odlo?i o stroških. Stroški za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (osmi senat) razsodilo:

?len 98(2) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost v povezavi s Prilogo III, to?ka 12, k tej direktivi je treba razlagati tako, da se nižja stopnja davka na dodano vrednost, dolo?ena v tej dolo?bi za dajanje v najem zemljiš? za kampiranje in prostorov za po?itniške prikolice, ne uporablja za dajanje v najem privezov za plovila.

Podpisi

* Jezik postopka: nemš?ina.