

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

JULIANE KOKOTT

przedstawiona w dniu 14 października 2004 r.(1)

Sprawa C-428/02

Fonden Marselisborg Lystbådehavn

przeciwko

Skatteministeriet

oraz

Skatteministeriet

przeciwko

Fonden Marselisborg Lystbådehavn

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Vestre Landsret (Dania)]

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 13 cz. 1 lit. b) – Zwolnienia – Wynajem nieruchomości – Wyjutki – Wynajem miejsc parkingowych przeznaczonych dla pojazdów – Miejsca do przechowywania statków na wodzie oraz na lądzie w okresie zimowym

I – Wprowadzenie

1. Wniosek Vestre Landsret (Dania) o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy opodatkowania podatkiem od wartości dodanej najmu miejsc do cumowania w porcie oraz miejsc służących do przechowania łodzi rekreacyjnych na lądzie w okresie zimowym. Zgodnie z art. 13 cz. 1 lit. b) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (zwanej dalej „szóstą dyrektywą”)(2) usługi tego rodzaju mogłyby zostać zwolnione od podatku, o ile dotyczyłyby wynajmu nieruchomości. Zwolnienie od podatku nie znalazłoby zastosowania, gdyby miejsca do cumowania oraz miejsca służące do przechowania statku na lądzie zostałyby zakwalifikowane

jako „miejsca parkingowe przeznaczone dla pojazdów”.

II – Ramy prawne

A – Prawo wspólnotowe

2. Zgodnie z art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika podlega co do zasady opodatkowaniu podatkiem VAT. Artykuł 4 ust. 2 zdanie drugie szóstej dyrektywy przewiduje, że „wykorzystywanie [...] w całości dóbr materialnych [...] do celów zarobkowych [celem osiągnięcia stałego zysku]” stanowi działalność gospodarczą, podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT.

3. Zgodnie z art. 13 cz. II B lit. b) szóstej dyrektywy zwalnia się od podatku, pod pewnymi warunkami:

„b) najem lub dzierżawa nieruchomości z wyjątkiem:

1) udzielenia zakwaterowania, według przepisów prawa państw członkowskich, w sektorze hotelarskim lub w sektorach o podobnym charakterze, w związku z zapewnianiem miejsc w [na] obozach wakacyjnych, lub na terenach przystosowanych do biwakowania.

2) wynajmu miejsc parkingowych [przeznaczonych dla pojazdów],

3) wynajmu trwale zainstalowanego wyposażenia i urządzeń,

4) wynajmu sejfów.

państwa członkowskie mogą ustalić dalsze wyłączenia w zakresie tego zwolnienia”.

B – Prawo duńskie

4. Artykuł 13 ust. 1 pkt 8 momsloven (ustawy o podatku VAT) ustanawia zwolnienie od podatku VAT następujących towarów i usług:

„[a]dministracja, najem oraz dzierżawa nieruchomości, jak również dostarczanie gazu, wody, elektryczności i energii cieplnej związane z najmem oraz dzierżawą. Zwolnienie nie obejmuje jednak wynajmu pokoi w hotelach lub podobnych przedsiębiorstwach, wynajmu przez przedsiębiorstwa pokoi na okres krótszy niż jeden miesiąc, wynajmu miejsc kempingowych, parkingowych lub powierzchni reklamowych, jak również wynajmu skrytek do przechowywania bagaży”.

5. Dodatkowo w punkcie D.11.8 Okólnika w sprawie podatku VAT 2001 skierowanego do organów administracyjnych w Danii wskazano, co następuje:

„Wynajem miejsc do cumowania, miejsc służących do przechowywania na lądzie, miejsc w porcie oraz miejsc na pochylni przez związki żeglarskie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT także wówczas, gdy wykonywany jest na rzecz ich członków.

Podatek VAT pobierany jest zatem od czynszu za najem, a także związanych z najmem opłat lub depozytów, uzyskiwanych od stałych najemców, jak również od opłat portowych pobieranych od okazjonalnych użytkowników za korzystanie z portu”.

6. Zgodnie z art. 39 ust. 5 ustawy o podatku VAT podatek obci??aj?cy budow?, remont oraz utrzymanie urz?dze? portowych, z wyj?tkiem budynków, mo?e zosta? odliczony jako podatek naliczony.

III – Stan faktyczny, pytania prejudycjalne oraz post?powanie przed s?dem krajowym

7. Fonden Marselisborg Lystbådehavn (fundacja portu jachtowego w Marselisborg [Dania], zwana dalej „FML”) jest fundacj? utrzymuj?c? i prowadz?c? port jachtowy. FML wynajmuje miejsca do cumowania w porcie oraz miejsca s?u??ce do przechowywania statku na l?dzie w okresie zimowym, znajduj?ce si? na terenie portu. Us?ugi te s? oferowane zarówno ??cznie, jak i oddzielnie. Miejsca do cumowania mog? by? wynaj?te d?ugoterminowo, lecz tak?e na okresy krótsze, w tym na okresy miesi?czne lub kilkudniowe.

8. W przypadku d?ugotrwa?ego najmu miejsca do cumowania i miejsca do przechowywania statków na l?dzie najemca zobowi?zany jest do zap?aty poza czynszem tak?e depozytu. Wysoko?? obu tych op?at uzale?niona jest, mi?dzy innymi, od rozmiaru miejsca niezbd?dnego dla danego statku.

9. W zamian w?a?cicielowi statku przydzielane jest na okres roku okre?lone miejsce przy palu lub pomo?cie, dostosowane do wielko?ci statku. Je?eli najemca takiego miejsca nie korzysta z niego przez ponad 24 godziny, jest ono udost?pniane innym osobom bez odszkodowania dla najemcy. Ponadto najemca uzyskuje prawo u?ywania okre?lonego miejsca, wyznaczonego za pomoc? numerowanych s?upków na l?dzie na terenie portu, gdzie mo?e on przechowywa? swój statek poza sezonem oraz do którego posiada nieograniczony dost?p. Najemca jest równie? uprawniony do u?ywania wspólnych urz?dze? portowych, takich jak toalety i prysznice.

10. W?a?ciciele statku, którzy wynajmuj? d?ugoterminowo lub na okresy miesi?czne jedynie miejsce do cumowania, nie s? zobowi?zani do wp?aty depozytu. Jednak?e w takim przypadku pobierany jest czynsz w wy?szej wysoko?ci. Na okres najmu przydzielane jest im równie? okre?lone miejsce. ?eglarzom, którzy zatrzymuj? si? w porcie na okres jednego lub kilku dni, udost?pniane s? miejsca do cumowania, niewykorzystywane w tym czasie przez najemców.

11. Wspomniane miejsca do przechowywania statków na l?dzie mog? by? wynajmowane niezale?nie od miejsc do cumowania.

12. Organ podatkowy poinformowa? FML, i? wykonywana przez ni? dzia?alno?? w ca?o?ci podlega opodatkowaniu podatkiem VAT. FML wnios?a skarg? na t? decyzj? do Landsskatteret (s?du pierwszej instancji), który w swym orzeczeniu potwierdzi? stanowisko organów podatkowych w odniesieniu do miejsc s?u??cych do cumowania statków. Najem takich miejsc, w ocenie s?du, nie jest obj?ty zwolnieniem od podatku dotycz?cym nieruchomo?ci. Natomiast najem miejsc s?u??cych do przechowywania statków na l?dzie s?d ten uzna? za zwolniony od podatku. Zarówno FML, jak i Skatteministeriet (ministerstwo finansów) z?o?yli skargi na to orzeczenie do Vestre Landsret, który postanowieniem z dnia 22 listopada 2002 r. wyst?pi? do Trybuna?u o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotycz?cego nast?puj?cych pyta?:

1) Czy art. 13 cz??? B lit. b) szóstej dyrektywy VAT [...] powinien by? interpretowany w ten sposób, ?e poj?cie „wynajmu lub dzier?awy nieruchomo?ci” obejmuje zarówno wynajem miejsca na statek, b?d?cego znajduj?c? si? w obr?bie portu powierzchni? na l?dzie, jak i odgranicezonego i daj?cego si? zidentyfikowa? miejsca na wodzie?

2) Czy art. 13 cz??? B lit. b) pkt 2 szóstej dyrektywy powinien by? interpretowany w ten

sposób, że pojęcie „køretøjer” (pojazdów) odnosi się równie do statków?

13. W postępowaniu przed Trybunałem FML rzędu duński, rzędu grecki oraz Komisja przedłożyły uwagi. Wszyscy uczestnicy postępowania, poza FML, są zdania, iż wynajem miejsc do cumowania oraz miejsc do przechowywania na lądzie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT. Natomiast wspomniane rzędy państw członkowskich są przekonane, że miejsca do cumowania nie stanowi nieruchomości w rozumieniu dyrektywy, Komisja jest w tej kwestii odmiennego zdania. Jednakże Komisja i wskazane rzędy są zgodne co do tego, że decydujące znaczenie ma tu wyłączenie możliwości zwolnienia od podatku VAT miejsc parkingowych przeznaczonych dla pojazdów. Natomiast w ocenie FML regulacja dotycząca miejsc parkingowych przeznaczonych dla pojazdów nie znajduje zastosowania do miejsc do cumowania lub przechowywania statków.

IV – Ocena prawna

14. Pytania prejudycjalne dotyczą wykładni przepisów o zwolnieniu od podatku wynajmu nieruchomości, zawartych w art. 13 cz. IV B lit. b). Pytanie pierwsze dotyczy zagadnienia, czy miejsca do cumowania statku w porcie lub miejsca do przechowywania statku na lądzie można uznać za nieruchomości. Pytanie drugie wymaga wyjaśnienia czy wyłączenie możliwości zwolnienia od podatku wynajmu miejsc parkingowych przeznaczonych dla pojazdów dotyczy także miejsc przeznaczonych dla statków.

A – Uwagi wstępne

15. Przed przystąpieniem do analizy pytań prejudycjalnych należy wskazać, iż zwolnienia przewidziane w art. 13 szóstej dyrektywy stanowi pojęcie autonomiczne prawa wspólnotowego a zatem powinny być zdefiniowane z punktu widzenia prawa wspólnotowego(3).

16. Systematyka szóstej dyrektywy powoduje konieczność poddania rzeczonych przepisów analizie zgodnie z następującymi zasadami wykładni: wobec tego że zwolnienia przewidziane w art. 13 dyrektywy stanowi wyjątki od zasady ogólnej, zgodnie z którą opodatkowaniu podatkiem VAT podlegają wszystkie usługi świadczone odpłatnie przez podatnika, pojęcie wynajmu nieruchomości powinno zostać poddane ścisłej wykładni(4); na skutek ustanowienia w art. 13 cz. IV B lit. b) pkt 2 wyłączenia możliwości zwolnienia od podatku wynajmu miejsc parkingowych przeznaczonych dla pojazdów, rzeczone obroty ponownie zostaną poddane przepisom ogólnym tej dyrektywy, a zatem przepis ten nie może podlegać ścisłej wykładni(5).

17. Jednakże dokonanie wykładni dyrektywy mogłoby okazać się zbyt trudne, gdyby Dania wykorzystała możliwość ustanowienia dalszych wyjątków, poza przypadkami określonymi w art. 13 cz. IV B lit. b) pkt 1–4 szóstej dyrektywy, dotyczących wyłączenia zwolnienia od podatku. Szósta dyrektywa przewiduje bowiem w tym zakresie znaczne swobody działania dla państw członkowskich, jak słusznie wskazała to Komisja, przywołując wyrok w sprawie Far(6). W ten sposób Dania mogłaby w szczególności wyraźnie uznać wynajem miejsc do cumowania statków za działalność opodatkowaną podatkiem VAT, tak jak ma to miejsce w przypadku wynajmu miejsc parkingowych przeznaczonych dla pojazdów.

18. Jednakże gdy państwo członkowskie pragnie uczynić użytek z przysługującej mu kompetencji, musi ono uczynić to w drodze odpowiedniej zmiany przepisów ustawowych dotyczących podatku VAT. Nie jest w tym przypadku wystarczające, by przepisy krajowe, pokrywające się w znacznym zakresie z postanowieniami szóstej dyrektywy, były uzupełniane przez praktykę administracyjną albo wytyczne wiążące jedynie organy, do których są skierowane, tak i dalsze rodzaje działalności zostaną poddane w ten sposób opodatkowaniu(7).

19. Określona w okólniku w sprawie podatku VAT 2001(8) praktyka organów administracji,

zgodnie z któr? miejsca do cumowania statków podlegaj? opodatkowaniu, nie mo?e zosta? uznana za dalsze krajowe wy??czenie w zakresie zwolnienia wynajmu i dzier?awy nieruchomo?ci.

20. Zgodnie z przepisami krajowymi podatnicy s? uprawnieni do odliczenia podatku naliczonego w zwi?zku z wydatkami dotycz?cymi budowy, remontu oraz utrzymania urz?dze? portowych, z wy??czeniem wydatków dotycz?cych budynków. Oznacza to, i? du?ski ustawodawca wi??e tego rodzaju wydatki z dzia?alno?ci? opodatkowan?. Jednak nawet ta po?rednia wskazówka nie stanowi jednoznacznego, dalszego wy??czenia w zakresie zwolnienia od podatku wynajmu nieruchomo?ci.

21. Z uwagi na brak odr?bnej regulacji dotycz?cej opodatkowania wynajmu miejsc do cumowania statków nale?y ustali?, czy dzia?alno?? tak? mo?na uzna? za wynajem nieruchomo?ci lub odpowiednio za wynajem miejsca parkingowego przeznaczonego dla pojazdów w rozumieniu szóstej dyrektywy.

B – *Wynajem nieruchomo?ci (pierwsze pytanie prejudycjalne)*

22. Artyku? 13 cz??? B lit. b) szóstej dyrektywy nie definiuje poj?cia „wynajmu nieruchomo?ci”, nie zawiera tak?e odes?ania do definicji zawartej w przepisach pa?stw cz?onkowskich(9).

23. Zgodnie z utrwalonym orzecnictwem jednak?e, po pierwsze, podstawow? cech? charakteryzuj?c? wynajem nieruchomo?ci w rozumieniu art. 13 cz??? B lit. b) szóstej dyrektywy jest to, i? najemcy przyznane zostaje, za wynagrodzeniem i na okre?lony czas, prawo do zajmowania tej nieruchomo?ci w taki sposób jak w?a?ciciel, z wykluczeniem osób trzecich z korzystania z tego prawa(10).

24. Po drugie, by odpowiedzie? na pytanie, jak nale?y zakwalifikowa? czynno?? opodatkowan?, konieczna jest ca?o?ciowa analiza wszystkich okoliczno?ci, w jakich jest ona dokonywana(11).

25. Oferta FML obejmuje zarówno wynajem miejsc do cumowania w porcie, jak i miejsc do przechowywania ?odzi w okresie zimowym na l?dzie. Mimo i? us?ugi te s? oferowane tak?e ??cznie, pytanie, czy zachodzi tu wynajem nieruchomo?ci, powinno by? rozpatrywane odr?bnie dla obu rodzajów tych us?ug.

26. Okoliczno??, i? jednoczesny wynajem miejsca do cumowania oraz miejsca do przechowywania statku na l?dzie jest obj?ty cen? ??czn?, nie ma bowiem decyduj?cego znaczenia(12).

27. O wiele bardziej istotne jest, i? miejsce do cumowania oraz miejsce do przechowywania statku na l?dzie mog? ka?dorazowo zosta? wynaj?te odr?bnie, tak i? w rzeczywisto?ci maj? miejsce dwa samodzielne, daj?ce si? oddzieli? ?wiadczenia, a nie jedno, zintegrowane, samodzielne ?wiadczenie o charakterze gospodarczym(13). Ponadto ?aden z rodzajów wynajmu miejsca dla statków nie stanowi ?wiadczenia g?ównego, a pozosta?y ?wiadczenia pomocniczego, dziel?cego w zakresie skutków podatkowych los prawny ?wiadczenia g?ównego(14).

28. Z informacji zawartych w postanowieniu odsy?aj?cym wynika, i? miejsca do przechowywania statków na l?dzie stanowi? w ka?dym przypadku wyra?nie odgraniczon? oraz oznaczon? powierzchni?. Najemcy przys?uguje w oznaczonym czasie prawo korzystania z tego miejsca. Posiada on tak?e nieograniczony do niego dost?p. W okresie trwania najmu ?aden inny w?a?ciciel statku nie mo?e bez zgody najemcy zajmowa? tego miejsca. W zwi?zku z powy?szym zachodzi tu wynajem nieruchomo?ci w rozumieniu art. 13 cz??? B lit. b) szóstej dyrektywy.

29. Nieco wi?ksz? trudno?? sprawia natomiast zakwalifikowanie miejsc do cumowania w porcie.

Niewątpliwie także w tym przypadku miejsce takie jest odgraniczone od pozostałej części portu przez pomost oraz pale. Jednakże rzód duński oraz rzód grecki wyrażają wątpliwości, czy miejsca do cumowania można w ogóle uznać za nieruchomości.

30. Nieruchomości można zdefiniować jako określony części powierzchni ziemskiej wraz z budynkami trwale związanymi z gruntem, która może stanowić odrębny przedmiot własności. W przeciwieństwie do otwartych wód morskich źródłowe zbiorniki wodne mogą stanowić własność prywatną. Z orzeczenia odsyłającego wynika, iż FML jest właścicielem portu. Okoliczności, że dany teren jest w całości lub w części pokryty wodą nie wyklucza jego kwalifikacji jako nieruchomości, która może stanowić przedmiot wynajmu lub dzierżawy. FML, która nabyła własność terenu i basenu portowego, mogła również teren ten wydzierżawić. Możliwość taka dotycząca określonego terenu jako całości powinna odnosić się również do jego wydzielonych części.

31. Ponadto należy odróżnić nieruchomości od rzeczy ruchomych. W istocie woda, w której zanurzone są statki, jest rzeczą ruchomą. Wychodząc z takiego założenia, rzód duński uznaje jedynie związane z gruntem pale i pomosty, przy których cumują statki, za nieruchomości, których udostępnienie jednakże traktuje jedynie jako świadczenie pomocnicze. Wynajem nie dotyczy jednak jakiejś ilości wody, lecz określonej części basenu portowego. Ta pokryta wodą powierzchnia jest odgradzona w sposób trwały i nie może być przemieszczana.

32. Zatem nawet w przypadku ciszej wykładni art. 13 cz. III B lit. b) szóstej dyrektywy miejsca do cumowania w basenie portowym mieści się w definicji nieruchomości w rozumieniu tego przepisu.

33. Ponadto istnienie stosunku najmu nie jest wykluczone tylko dlatego, iż FML może udostępnić miejsca do cumowania innym osobom w przypadku czasowej nieobecności wynajmującego.

34. Wynajem nieruchomości zasadniczo charakteryzuje to, iż najemca obejmuje daną nieruchomość w posiadanie z jednoczesnym wyłączeniem praw osób trzecich do korzystania z niej. Jednakże istnieją także stosunki najmu, w przypadku których kilku najemców może uzyskać prawo do korzystania z tej samej rzeczy, przy czym jednemu z nich może zostać przyznane prawo pierwszeństwa.

35. Tak dzieje się w niniejszym przypadku. Najemca długoterminowo może swobodnie decydować o tym, czy oddalić swój statek od miejsca jego cumowania. Natomiast ani FML, ani właściciel innego statku nie mogą być w trakcie trwania stosunku najmu opuszczenia przez najemcę miejsca do cumowania. Jedynie gdy podejmie on decyzję o niekorzystaniu z miejsca do cumowania przez okres dłuższy niż 24 godziny, zarządzający portem może takie miejsce tymczasowo udostępnić innym osobom.

36. Na pierwsze pytanie należy zatem udzielić odpowiedzi, że art. 13 cz. III B lit. b) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, iż pojęcie „wynajmu lub dzierżawy nieruchomości” obejmuje zarówno wynajem wydzielonej części basenu portowego, jako miejsca do cumowania statków, jak również wydzielonego miejsca do przechowywania tych statków na lądzie na terenie portowym.

C – Wynajem miejsc parkingowych przeznaczonych dla pojazdów (drugie pytanie prejudycjalne)

37. W drugim pytaniu sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy zgodnie z art. 13 cz. III B lit. b) pkt 2 szóstej dyrektywy miejsca do przechowywania łodzi na lądzie są wyłączone z zakresu zwolnienia od podatku dotyczącego wynajmu nieruchomości. Sąd odsyłający powziął w tym

zakresie wątpliwo?? przede wszystkim z uwagi na to, że w duńskiej wersji językowej tego przepisu użyto pojęcia „kjøretøjer”, które odnosi się jedynie do pojazdów kołowych. W konsekwencji zgodnie z brzmieniem duńskiej wersji językowej, statki nie mogłyby zostać uznane za pojazdy w rozumieniu tego przepisu.

38. Jednak, jak słusznie wskazują sąd odsyłający, Komisja oraz zainteresowane rządy, problem ten nie pojawia się w porównywalnym zakresie w innych wersjach językowych dyrektywy, bowiem użyto tam neutralnych pojęć, które mogą obejmować także statki(15).

39. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w razie różnicy między poszczególnymi wersjami językowymi przepisu prawa wspólnotowego, powinien on być interpretowany z uwzględnieniem ogólnego kontekstu i celów uregulowania, którego dotyczy(16).

40. Jednak nawet w innych niż duńska wersjach językowych nie jest całkiem jasne, czy pojęcie miejsc parkingowych przeznaczonych dla pojazdów obejmuje także miejsca do cumowania lub miejsca do przechowywania statków na lądzie. Jeżeli nie można ustalić znaczenia danego pojęcia na podstawie wykładni językowej, powinno ono być interpretowane w odniesieniu do ogólnego kontekstu, w jaki się wpisuje, przy jednoczesnym uwzględnieniu systematyki szóstej dyrektywy(17).

41. FML podnosi, iż w szóstej dyrektywie dla określenia pojazdów lądowych, statków oraz statków powietrznych używane jest ogólne pojęcie „rodków transportu, podczas gdy pojęcie „pojazdu” dotyczy wyłącznie kołowych środków transportu lądowego.

42. Analiza niemieckiej wersji językowej szóstej dyrektywy prowadzi jednak do wątpliwości, czy w dyrektywie tej stosowano właściwą systematykę dotyczącą używanej terminologii. W przywołanym bowiem przez FML art. 15 ust. 1 pkt 2 użyto pojęcia „rodków transportu. W dalszych przepisach, które wskazuje FML (art. 28a ust. 2 lit. a), art. 28n ust. 4 lit. b) i c), art. 28o ust. 1 lit. g) oraz art. 28p ust. 7 lit. b) i c) szóstej dyrektywy) pojawia się pojęcie „pojazdu”, a nie ogólne pojęcie „rodka transportu”.

43. Ponadto Komisja słusznie wskazuje jako przeciwny przykład art. 13 cz. A ust. 1 lit. p) szóstej dyrektywy, który dotyczy zwolnienia od podatku świadczenia usług transportowych dla chorych lub rannych osób pojazdami specjalnie do tego celu przeznaczonymi (véhicules spécialement aménagés). Także w tym przypadku pojęcie pojazdu obejmuje statki oraz statki powietrzne.

44. Ponieważ analiza używanych w dyrektywie pojęć pojazdu i rodka transportu nie okazała się pomocna, należy zbadać, czy statki są objęte zawartym w art. 13 cz. B lit. b) pkt 2 szóstej dyrektywy pojęciem pojazdu, mając na uwadze cel, jakiemu służy zwolnienie od podatku wynajmu nieruchomości oraz przewidziane od tego zwolnienia wyjątki.

45. U podstaw zwolnienia wynajmu nieruchomości od podatku leżą przede wszystkim dwie przyczyny. Po pierwsze, używana już nieruchomość nie jest rezultatem procesu produkcyjnego, jak podkreślił to rzecznik generalny Jacobs w opinii w sprawie Blasi(18). Po początkowym uzbrojeniu terenu i wzniesieniu budynku korzystanie z nieruchomości z reguły następuje w sposób pasywny i nie powstaje tu żadna wartość dodana(19). Z tego powodu jedynie pierwotne nabycie uzbrojonej nieruchomości budowlanej oraz budynku przed pierwszym oddaniem go do użytku jest opodatkowane podatkiem VAT(20), natomiast dalsze przeniesienie własności takiego budynku oraz jego wynajem są zwolnione od podatku.

46. Po drugie, w wikszości państw członkowskich także w okresie poprzedzającym wprowadzoną w drodze szóstej dyrektywy harmonizację przepisów wynajem lokali mieszkalnych

by? zwolniony od podatku ze wzgl?dów spo?ecznych(21). Zwolnienie to zosta?o uwzgl?dnione w szóstej dyrektywie w celu zapobie?enia wzrostowi kosztów wynajmu lokali mieszkalnych.

47. Te dwie przyczyny zwolnienia od podatku nie znajdu? zastosowania w przypadkach wskazanych w art. 13 cz??? B lit. b) pkt 1–4 szóstej dyrektywy, tak i? te szczególne rodzaje wynajmu budynków zosta?y wy?czone od zwolnienia i poddane opodatkowaniu podatkiem VAT.

48. Us?ugi te charakteryzuj? si? bowiem, co do zasady, aktywnym wykorzystaniem nieruchomo?ci. Udost?pnianie zakwaterowania w sektorze hotelarskim lub miejsc kempingowych w rozumieniu art. 13 cz??? B lit. b) pkt 1 dyrektywy obejmuje szereg dodatkowych us?ug, które wykraczaj? poza udost?pnienie pomieszcze? lub miejsc do biwakowania.

49. Argument ten ma jedynie ograniczone znaczenie w odniesieniu do wynajmu miejsc parkingowych przeznaczonych dla pojazdów w rozumieniu art. 13 cz??? B lit. b) pkt 2 dyrektywy, chocia? tak?e w tym przypadku mog? wyst?pi? dodatkowe us?ugi, takie jak na przyk?ad ochrona miejsc parkingowych. W tym kontek?cie jednak?e szczególne znaczenie zyskuje drugi aspekt, a mianowicie brak uzasadnienia wzgl?dami spo?ecznymi zwolnienia od podatku.

50. W przypadku wynajmu miejsc do przechowywania statków zachodzi równie? aktywne wykorzystanie nieruchomo?ci, które generalnie charakteryzuje okre?lone w art. 13 cz??? B lit. b) pkt 1–4 szóstej dyrektywy wy?czenia od zwolnienia od podatku. Podobnie jak na kempingu, poza miejscami do cumowania i przechowywania statków na l?dzie najemcy s? udost?pniane tak?e inne urz?dzenia, na przyk?ad urz?dzenia sanitarne. Ponadto niezb?dne jest wyposa?enie miejsc do cumowania w odpowiednie pomosty oraz przyrz?dy do cumowania statków, które ze wzgl?du na oddzia?ywanie wody musz? by? poddawane regularnej kontroli i utrzymane w stanie przydatnym do u?ytku.

51. Oczywiste jest, i? równie? wzgl?dy spo?eczne, maj?ce pierwotnie znaczenie przy zwolnieniu wynajmu nieruchomo?ci od podatku, nie dotycz? wynajmu miejsc do cumowania ?odzi rekreacyjnych.

52. Uwzgl?dniaj?c cele art. 13 cz??? B lit. b) szóstej dyrektywy, przepis zawarty w pkt 2 nale?y interpretowa? w ten sposób, i? znajduje on zastosowanie do wynajmu miejsc do cumowania oraz przechowywania statków rekreacyjnych. Powy?sza interpretacja odpowiada tak?e wymogowi, zgodnie z którym przepis ten nie powinien podlega? ?ciszej wyk?adni.

V – Wnioski

53. Maj?c na uwadze powy?sze rozwa?ania proponuj? Trybuna?owi udzielenie na pytania Vestre Landsret nast?puj?cych odpowiedzi:

1) Artyku? 13 cz??? B lit. b) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e poj?cie „wynajmu i dzier?awy nieruchomo?ci” obejmuje wynajem odgraniczonej powierzchni basenu portowego jako miejsca do cumowania statków, jak równie? odgraniczonego miejsca do przechowywania statków na l?dzie.

2) Artyku? 13 cz??? B lit. b) pkt 2 szóstej dyrektywy 77/388/EWG nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e odnosi si? on równie? do miejsc do cumowania oraz miejsc do przechowywania statków na l?dzie.

1 – Język oryginału: niemiecki.

2 – Dz.U. L 145, str. 1.

3 – Wyroki z dnia 12 września 2000 r. w sprawie C-358/97 Komisja przeciwko Irlandii, Rec. str. I-6301, pkt 51; z dnia 16 stycznia 2003 r. w sprawie C-315/00 Maierhofer, Rec. str. I-563, pkt 25; z dnia 12 czerwca 2003 r. w sprawie C-275/01 Sinclair Collis, Rec. str. I-5965, pkt 22.

4 – Wyrok w sprawie Komisja przeciwko Irlandii, ww. w przypisie 3, pkt 52; wyrok z dnia 18 stycznia 2001 r. w sprawie C-150/99 Stockholm Lindöpark, Rec. str. I-493, pkt 25, oraz wyrok w sprawie Sinclair Collis ww. w przypisie 3, pkt 23.

5 – Wyrok z dnia 12 lutego 1998 r. w sprawie C-346/95 Blasi, Rec. str. I-481, pkt 19.

6 – Wyrok z dnia 3 lutego 2000 r. w sprawie C-12/98 Far, Rec. str. I-527. Zobacz także wyrok z dnia 4 października 2001 r. w sprawie „Goed Wonen”, Rec. str. I-6831, pkt 45.

7 – Porównaj wskazana powyżej w przypisie 3 opinia rzecznika generalnego Jacobsa z dnia 6 czerwca 2002 r. w sprawie Maierhofer, Rec. str. I-565, pkt 27 i 28, oraz z dnia 17 maja 1989 r. w sprawie 173/88 Henriksen, Rec. str. I-2763, I-2770, pkt 22.

8 – Zobacz powyżej pkt 5.

9 – Wyrok w sprawie „Goed Wonen”, ww. w przypisie 6, pkt 44, oraz w sprawie Sinclair Collis, ww. w przypisie 3, pkt 24.

10 – Wyrok w sprawie „Goed Wonen”, ww. w przypisie 6, pkt 55, oraz w sprawie Sinclair Collis, ww. w przypisie 6, pkt 25, jak również wyrok z dnia 9 października 2001 r. w sprawie Cantor Fitzgerald International, Rec. str. I-7257, pkt 21.

11 – Wyrok z dnia 2 maja 1996 r. w sprawie Faaborg-Gelting Linien, Rec. str. I-2395, pkt 12, wyroki w sprawie Stockholm Lindöpark, ww. w przypisie 4, pkt 26, oraz w sprawie Sinclair Collis, ww. w przypisie 3, pkt 26.

12 – Por. wyrok z dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie CPP, Rec. str. I-973, pkt 31.

13 – Wyrok w sprawie CCP, ww. w przypisie 12, pkt 29.

14 – Wyrok w sprawie CCP, ww. w przypisie 12, pkt 30, oraz wyrok z dnia 22 października 1998 r. w sprawach połączonych C-308/96 i C-94/97 Madgett i Baldwin, Rec. str. I-6229, pkt 24; zob. w szczególności także wyrok w sprawie Henriksen, ww. w przypisie 7, pkt 14–16, w którym Trybunał uznał, iż wynajem garażu stanowi świadczenie pomocnicze, towarzyszące wynajmowi nieruchomości mieszkalnej, i jako taki podlega także zwolnieniu od podatku przewidzianemu dla wynajmu nieruchomości.

15 – W angielskiej wersji językowej użyto pojęcia „vehicles”, we francuskiej wersji językowej pojęcia „véhicules”, w hiszpańskiej wersji językowej pojęcia „vehículos”, w portugalskiej wersji językowej pojęcia „veículos”, we włoskiej wersji językowej pojęcia „veicoli”, w niderlandzkiej wersji językowej pojęcia „voertuigen”, a w szwedzkiej wersji językowej pojęcia „fordon”.

16 – Wyroki z dnia 27 marca 1990 r. w sprawie C-372/88 Cricket St. Thomas, Rec. str. I-1345, pkt 19, oraz z dnia 14 września 2000 r. w sprawie C-384/98 D., Rec. str. I-6795, pkt 16.

17 – Wyrok z dnia 5 czerwca 1997 r. w sprawie C-2/95 SDC, Rec. str. I-3017 pkt 22, oraz wyrok

w sprawie Henriksen, ww. w przypisie 14, pkt 10 i 11.

18 – Opinia rzecznika generalnego Jacobsa z dnia 25 września 1997 r. w sprawie Blasi, Rec. str. I-483, pkt 15 i 16.

19 – Sytuacja może wyglądać odmiennie, gdy na nieruchomości gruntowej wybudowany został zakład produkcyjny przedsiębiorstwa i tym samym nieruchomość ta jest wykorzystywana jako środek produkcji.

20 – Zobacz art. 4 ust. 3 lit. a) i b) szóstej dyrektywy.

21 – Zobacz projekt szóstej dyrektywy przygotowany przez Komisję (*Biuletyn Wspólnot Europejskich*, zeszyt 11/73, str. 17).