

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

JULIANE KOKOTT

przedstawiona w dniu 14 października 2004 r.¹

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 część B 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 [...] własności dóbr materialnych [...] do celów zarobkowych [celem osiągnięcia stałego zysku]” stanowi działalność gospodarczą, podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT.

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

„b) najem lub dzierżawę nieruchomości z wyjątkiem:

- 1) udzielenia zakwaterowania, według przepisów prawa państw członkow-

1 — Język oryginału: niemiecki.

2 — Dz.U. L 145, str. 1.

skich, w sektorze hotelarskim lub w sektorach o podobnym charakterze, włącznie 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 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, wynajem oraz dzierżawa nieruchomości, jak również dostarczanie

gazu, wody, elektryczności i energii ciepłej związane z wynajmem 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 bagażu”.

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 wynajem, 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 obciążający budowę, remont

oraz utrzymanie urządzeń portowych, z wyjątkiem budynków, może zostać odliczony jako podatek naliczony.

III — Stan faktyczny, pytania prejudycjalne oraz postępowanie przed sądem krajowym

7. Fonden Marselisborg Lystbådehavn (fundacja portu jachtowego w Marselisborg (Dania), zwana dalej „FML”) jest fundacją utrzymującą i prowadzącą port jachtowy. FML wynajmuje miejsca do cumowania w porcie oraz miejsca służące do przechowywania statku na lądzie w okresie zimowym, znajdujące się na terenie portu. Usługi te są oferowane zarówno łącznie, jak i oddzielnie. Miejsca do cumowania mogą być wynajęte długoterminowo, lecz także na okresy krótsze, w tym na okresy miesięczne lub kilkudniowe.

8. W przypadku długotrwałego najmu miejsca do cumowania i miejsca do przechowywania statków na lądzie najemca zobowiązany jest do zapłaty poza czynszem także depozytu. Wysokość obu tych opłat uzależniona jest, między innymi, od rozmiaru miejsca niezbędnego dla danego statku.

9. W zamian właścicielowi statku przydzielane jest na okres roku określone miejsce przy palu lub pomoście, dostosowane do

wielkości statku. Jeżeli najemca takiego miejsca nie korzysta z niego przez ponad 24 godziny, jest ono udostępniane innym osobom bez odszkodowania dla najemcy. Ponadto najemca uzyskuje prawo używania określonego miejsca, wyznaczonego za pomocą numerowanych słupków na lądzie na terenie portu, gdzie może on przechowywać swój statek poza sezonem oraz do którego posiada nieograniczony dostęp. Najemca jest również uprawniony do używania wspólnych urządzeń portowych, takich jak toalety i prysznice.

10. Właściciele statku, którzy wynajmują długoterminowo lub na okresy miesięczne jedynie miejsce do cumowania, nie są zobowiązani do wpłaty depozytu. Jednakże w takim przypadku pobierany jest czynsz w wyższej wysokości. Na okres najmu przydzielane jest im również określone miejsce. Żeglarzom, którzy zatrzymują się w porcie na okres jednego lub kilku dni, udostępniane są miejsca do cumowania, niewykorzystywane w tym czasie przez najemców.

11. Wspomniane miejsca do przechowywania statków na lądzie mogą być wynajmowane niezależnie od miejsc do cumowania.

12. Organ podatkowy poinformował FML, iż wykonywana przez nią działalność w całości podlega opodatkowaniu podatkiem VAT. FML wniosła skargę na tę decyzję do Lands-

skatteret (sądu pierwszej instancji), który w swym orzeczeniu potwierdził stanowisko organów podatkowych w odniesieniu do miejsc służących do cumowania statków. Najem takich miejsc, w ocenie sądu, nie jest objęty zwolnieniem od podatku dotyczącym nieruchomości. Natomiast najem miejsc służących do przechowywania statków na lądzie sąd ten uznał za zwolniony od podatku. Zarówno FML, jak i Skatteministeriet (ministerstwo finansów) złożyli skargi na to orzeczenie do Vestre Landsret, który postanowieniem z dnia 22 listopada 2002 r. wystąpił do Trybunału o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczącego następujących pytań:

- 1) Czy art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy VAT [...] powinien być interpretowany w ten sposób, że pojęcie „wynajmu lub dzierżawy nieruchomości” obejmuje zarówno wynajem miejsca na statek, będącego znajdującą się w obrębie portu powierzchnią na lądzie, jak i odgranicyzowanego i dającego się zidentyfikować miejsca na wodzie?

- 2) Czy art. 13 część B lit. b) pkt 2 szóstej dyrektywy powinien być interpretowany w ten sposób, że pojęcie „køretøjer” (pojazdów) odnosi się również do statków?

13. W postępowaniu przed Trybunałem FML rząd duński, rząd grecki oraz Komisja przedłożyli 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 rządy państw członkowskich są przekonane, że miejsca do cumowania nie stanowią nieruchomości w rozumieniu dyrektywy, Komisja jest w tej kwestii odmiennego zdania. Jednakże Komisja i wskazane rządy 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 część B lit. b). Pytanie pierwsze dotyczy zagadnienia, czy miejsce do cumowania statku w porcie lub miejsce do przechowywania statku na lądzie można uznać za nieruchomość. 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 stanowią pojęcia autonomiczne prawa wspólnotowego a zatem powinny być zdefiniowane z punktu widzenia prawa wspólnotowego³.

16. Systematyka szóstej dyrektywy powoduje konieczność poddania rzeczonych przepisów analizie zgodnie z następującymi zasadami wykładni: wobec tego że zwolnienia przewidziane w art. 13 dyrektywy stanowią wyjątki od zasady ogólnej, zgodnie z którą opodatkowaniu podatkiem VAT podlegają wszystkie usługi świadczone odpłatnie przez podatnika, pojęcie wynajmu nieruchomości powinno zostać ściślej wykładni⁴; na skutek ustanowionego w art. 13 część B lit. b) pkt 2 wyłączenia możliwości zwolnienia od podatku wynajmu miejsc parkingowych przeznaczonych dla pojazdów, rzeczony obrotów ponownie zostały poddane przepisom ogólnym tej dyrektywy, a zatem przepis ten nie może podlegać ściślej wykładni⁵.

17. Jednakże dokonanie wykładni dyrektywy mogłoby okazać się zbyt trudne, gdyby Dania wykorzystwała możliwość ustanowienia dalszych wyjątków, poza przypadkami określonymi w art. 13 część B lit. b) pkt 1–4 szóstej dyrektywy, dotyczących wyłączenia zwolnienia od podatku. Szósta dyrektywa przewiduje bowiem w tym zakresie znaczną swobodę działania dla państw członkowskich, jak słusznie wskazała to Komisja, przywołując wyrok w sprawie Far⁶. 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 iż dalsze rodzaje działalności zostaną poddane w ten sposób opodatkowaniu⁷.

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.

19. Określona w okólniku w sprawie podatku VAT 2001⁸ praktyka organów administracji, zgodnie z którą miejsca do cumowania statków podlegają opodatkowaniu, nie może zostać uznana za dalsze krajowe wyłączenie w zakresie zwolnienia wynajmu i dzierżawy nieruchomości.

B — *Wynajem nieruchomości (pierwsze pytanie prejudycjalne)*

22. Artykuł 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy nie definiuje pojęcia „wynajmu nieruchomości”, nie zawiera także odesłania do definicji zawartej w przepisach państw członkowskich⁹.

20. Zgodnie z przepisami krajowymi podatnicy są uprawnieni do odliczenia podatku naliczonego w związku z wydatkami dotyczącymi budowy, remontu oraz utrzymania urządzeń portowych, z wyłączeniem wydatków dotyczących budynków. Oznacza to, iż duński ustawodawca wiąże tego rodzaju wydatki z działalnością opodatkowaną. Jednak nawet ta pośrednia wskazówka nie stanowi jednoznacznego, dalszego wyłączenia w zakresie zwolnienia od podatku wynajmu nieruchomości.

23. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem jednakże, po pierwsze, podstawową cechą charakteryzującą wynajem nieruchomości w rozumieniu art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy jest to, iż najemcy przyznane zostaje, za wynagrodzeniem i na określony czas, prawo do zajmowania tej nieruchomości w taki sposób jak właściciel, z wykluczeniem osób trzecich z korzystania z tego prawa¹⁰.

21. Z uwagi na brak odrębnej regulacji dotyczącej opodatkowania wynajmu miejsc do cumowania statków należy ustalić, czy działalność taką można uznać za wynajem nieruchomości lub odpowiednio za wynajem miejsca parkingowego przeznaczonego dla pojazdów w rozumieniu szóstej dyrektywy.

24. Po drugie, by odpowiedzieć na pytanie, jak należy zakwalifikować czynność opodatkowaną, konieczna jest całościowa analiza wszystkich okoliczności, w jakich jest ona dokonywana¹¹.

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.

25. Oferta FML obejmuje zarówno wynajem miejsc do cumowania w porcie, jak i miejsc do przechowywania łodzi w okresie zimowym na lądzie. Mimo iż usługi te są oferowane także łącznie, pytanie, czy zachodzi tu wynajem nieruchomości, powinno być rozpatrywane odrębnie dla obu rodzajów tych usług.

26. Okoliczność, iż jednoczesny wynajem miejsca do cumowania oraz miejsca do przechowywania statku na lądzie jest objęty ceną łączną, nie ma bowiem decydującego znaczenia¹².

27. O wiele bardziej istotne jest, iż miejsce do cumowania oraz miejsce do przechowywania statku na lądzie mogą każdorazowo zostać wynajęte odrębnie, tak iż w rzeczywistości mają miejsce dwa samodzielne, dające się oddzielić świadczenia, a nie jedno, zintegrowane, samodzielne świadczenie o charakterze gospodarczym¹³. Ponadto żaden z rodzajów wynajmu miejsca dla statków nie stanowi świadczenia głównego, a pozostałe świadczenia pomocniczego, dzielącego w zakresie skutków podatkowych los prawny świadczenia głównego¹⁴.

28. Z informacji zawartych w postanowieniu odsyłającym wynika, iż miejsca do przechowywania statków na lądzie stanowią w każdym przypadku wyraźnie odgraniczoną oraz oznaczoną powierzchnię. Najemcy przysługuje w oznaczonym czasie prawo korzystania z tego miejsca. Posiada on także nieograniczony do niego dostęp. W okresie trwania najmu żaden inny właściciel statku nie może bez zgody najemcy zajmować tego miejsca. W związku z powyższym zachodzi tu wynajem nieruchomości w rozumieniu art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy.

29. Nieco większą trudność 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 rząd duński oraz rząd grecki wyrażają wątpliwości, czy miejsca do cumowania można w ogóle uznać za nieruchomości.

30. Nieruchomość można zdefiniować jako określoną część powierzchni ziemskiej wraz z budynkami trwale związanymi z gruntem, która może stanowić odrębny przedmiot własności. W przeciwieństwie do otwartych wód morskich śródlądowe zbiorniki wodne mogą stanowić własność prywatną. Z orzeczenia odsyłającego wynika, iż FML jest właśnie właścicielem portu. Okoliczność, że dany teren jest w całości lub w części pokryty wodą nie wyklucza jego kwalifikacji jako nieruchomości, która może stanowić

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.

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, rząd 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 jakiegś 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 ścisłej wykładni art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy miejsce 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 udostępniać miejsce 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 długoterminowy może swobodnie decydować o tym, czy oddali się swoim statkiem od miejsca jego cumowania. Natomiast ani FML, ani właściciel innego statku nie mogą żądać 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 część 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 część 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 wątpliwość 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 statki¹⁵.

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”.

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 część stanowi¹⁶.

40. Jednak nawet w innych niż duńska wersjach językowych nie jest całkowicie 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 dyrektywy¹⁷.

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

42. Analiza niemieckiej wersji językowej szóstej dyrektywy prowadzi jednak do wąt-

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.

pliwości, czy w dyrektywie tej stosowano właściwą systematykę dotyczącą używanej terminologii. W przywołanym bowiem przez FML art. 15 ust. 1 pkt 2 użyto pojęcia środków 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 „środka transportu”.

43. Ponadto Komisja słusznie wskazuje jako przeciwstawny przykład art. 13 część 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 środka transportu nie okazała się pomocna, należy zbadać, czy statki są objęte zawartym w art. 13 część 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 nieruchomości 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 dodana¹⁹. Z tego powodu jedynie pierwotne nabycie uzbrojonej nieruchomości budowlanej oraz budynku przed pierwszym oddaniem go do użytku jest opodatkowane podatkiem VAT²⁰, natomiast dalsze przeniesienie własności takiego budynku oraz jego wynajem są zwolnione od podatku.

46. Po drugie, w większości państw członkowskich także w okresie poprzedzającym wprowadzoną w drodze szóstej dyrektywy harmonizację przepisów wynajem lokali mieszkalnych był zwolniony od podatku ze względów społecznych²¹. Zwolnienie to zostało uwzględnione w szóstej dyrektywie w celu zapobieżenia wzrostowi kosztów wynajmu lokali mieszkalnych.

47. Te dwie przyczyny zwolnienia od podatku nie znajdują zastosowania w przypadkach wskazanych w art. 13 część

18 — Opinia rzecznika generalnego Jacoba 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 nieruchomości 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).

B lit. b) pkt 1–4 szóstej dyrektywy, tak iż te szczególne rodzaje wynajmu budynków zostały wyłączone od zwolnienia i poddane opodatkowaniu podatkiem VAT.

48. Usługi te charakteryzują się bowiem, co do zasady, aktywnym wykorzystaniem nieruchomości. Udostępnianie zakwaterowania w sektorze hotelarskim lub miejsc kempingowych w rozumieniu art. 13 część B lit. b) pkt 1 dyrektywy obejmuje szereg dodatkowych usług, które wykraczają poza udostępnienie pomieszczeń lub miejsc do biwakowania.

49. Argument ten ma jedynie ograniczone znaczenie w odniesieniu do wynajmu miejsc parkingowych przeznaczonych dla pojazdów w rozumieniu art. 13 część B lit. b) pkt 2 dyrektywy, chociaż także w tym przypadku mogą wystąpić dodatkowe usługi, takie jak na przykład ochrona miejsc parkingowych. W tym kontekście jednakże szczególne znaczenie zyskuje drugi aspekt, a mianowicie brak uzasadnienia względami społecznymi zwolnienia od podatku.

50. W przypadku wynajmu miejsc do przechowywania statków zachodzi również

aktywne wykorzystanie nieruchomości, które generalnie charakteryzuje określone w art. 13 część B lit. b) pkt 1–4 szóstej dyrektywy wyłączenia od zwolnienia od podatku. Podobnie jak na kempingu, poza miejscami do cumowania i przechowywania statków na lądzie najemcy są udostępniane także inne urządzenia, na przykład urządzenia sanitarne. Ponadto niezbędne jest wyposażenie miejsc do cumowania w odpowiednie pomosty oraz przyrządy do cumowania statków, które ze względu na oddziaływanie wody muszą być poddawane regularnej kontroli i utrzymane w stanie przydatnym do użytku.

51. Oczywiste jest, iż również względy społeczne, mające pierwotnie znaczenie przy zwolnieniu wynajmu nieruchomości od podatku, nie dotyczą wynajmu miejsc do cumowania łodzi rekreacyjnych.

52. Uwzględniając cele art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy, przepis zawarty w pkt 2 należy interpretować w ten sposób, iż znajduje on zastosowanie do wynajmu miejsc do cumowania oraz przechowywania statków rekreacyjnych. Powyższa interpretacja odpowiada także wymogowi, zgodnie z którym przepis ten nie powinien podlegać ścisłej wykładni.

V — Wnioski

53. Mając na uwadze powyższe rozważania proponuję Trybunałowi udzielenie na pytania Vestre Landsret następujących odpowiedzi:

- „1) Artykuł 13 część B 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 należy interpretować w ten sposób, że pojęcie »wynajmu i dzierżawy nieruchomości« obejmuje wynajem odgraniczonej powierzchni basenu portowego jako miejsca do cumowania statków, jak również odgraniczonego miejsca do przechowywania statków na lądzie.

- 2) Artykuł 13 część B lit. b) pkt 2 szóstej dyrektywy 77/388/EWG należy interpretować w ten sposób, że odnosi się on również do miejsc do cumowania oraz miejsc do przechowywania statków na lądzie.”