FONDEN MARSELISBORG LYSTBÅDEHAVN

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY JULIANE KOKOTT

přednesené dne 14. října 2004 [1]

I — Úvod

1. Předmětem tohoto usnesení o žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce Vestre Landsret (Dánsko) je zdanění nájmu kotevních míst v rekreačním přístavu, jakož i odstavných míst pro přezimování sportovních člunů, daní z přidané hodnoty. Tato plnění mohou být podle čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (dále jen: šestá směrnice) [2], osvobozena od daně z přidané hodnoty, pokud se jedná o nájem nemovitého majetku. Osvobození od daně by se ale nepoužilo v případě, že by kotevní místa a odstavná místa na pevnině byla považována za „prostory a místa k parkování vozidel".

1 — Původní jazyk: němčina.

2 — Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23.

II — Právní rámec

A — *Právo Společenství*

2. Podle čl. 2 bodu 1 šesté směrnice je poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku ze zásady předmětem daně z přidané hodnoty. Jak vyplývá z čl. 4 odst. 2 druhé věty šesté směrnice, představuje i „využívání hmotného [...] majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj", hospodářskou činnost podléhající dani z přidané hodnoty.

3. Za určitých podmínek musí být podle článku 13 části B písm. b) šesté směrnice od daně z přidané hodnoty osvobozeny:

„pacht nebo nájem nemovitého majetku kromě:

1. poskytování ubytování, jak je vymezují právní předpisy členských států, v rámci

hotelnictví nebo v odvětví s podobnou funkcí včetně poskytování ubytování v prázdninových táborech a na místech upravených k využívání jako tábořiště,

2. nájmu prostor a míst k parkování vozidel,

3. nájmu trvale instalovaného zařízení a strojů,

4. nájmu bezpečnostních schránek.

Členské státy mohou stanovit další vynětí z oblasti působnosti těchto osvobození od daně".

B — *Dánské právo*

4. Článek 13 odst. 1 bod 8 dánského zákona o dani z přidané hodnoty stanoví osvobození pro následující zboží a služby:

„Správa, nájem a pacht nemovitého majetku včetně dodávek plynu, vody, elektrické energie a tepla v rámci nájmu nebo pachtu. Osvobození se ovšem nevztahuje na nájem hotelových pokojů apod., ani na nájem pokojů v podnicích po dobu kratší než jeden měsíc, na nájem tábořišť a parkovacích míst, jakož i na reklamní plochy včetně nájmu bezpečnostních schránek."

5. V bodě D.11.8 pokynů k dani z přidané hodnoty pro rok 2001 se ke správní praxi v Dánsku dodává následující:

„Pronájem kotevních míst, odstavných míst na pevnině, prostor v přístavu a v docích jachtařskými kluby podléhá dani z přidané hodnoty, i když k pronájmu dochází ve prospěch členů klubu.

Proto je nutno odvádět daň z přidané hodnoty z nájmů za místa včetně případných vkladů nebo kaucí, které jsou vybírány při nájmu stálým nájemcům stejně jako i z přístavních poplatků vybíraných při užívání přístavu hosty."

6. Podle čl. 39 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty může být daň za posta-

vení, opravu a provoz přístavních zařízení s výjimkou budov odpočítána na vstupu.

přizpůsobeno velikosti člunu. Nechce-li majitel místa své místo užívat po dobu více než 24 hodin, je toto bezplatně poskytnuto k užívání hostům. Kromě toho obdrží nájemce odstavné místo, které se skládá z očíslovaného stojanu ve zvláštní části areálu přístavu, na kterém může uložit svůj člun mimo sezónu a ke kterému má volný přístup. Konečně je nájemce oprávněn používat společná zařízení přístavu jako toalety a umývárny.

III — Skutkové okolnosti, předběžná otázka a původní řízení

7. Fonden Marselisborg Lystbådehavn (Fond Jachtový přístav Marselisborg; dále jen „FML") je nadace, která udržuje a provozuje jachtový přístav. FML pronajímá kotevní místa v přístavu a odstavná místa v areálu přístavu pro přezimování jachet. Tato plnění jsou nabízena společně i odděleně. Kotevní místa mohou být najímána dlouhodobě, ale i krátkodobě na měsíční a denní bázi.

8. V případě dlouhodobého nájmu kotevního místa spolu s odstavným místem je od nájemce vybírána kromě nájemného ještě kauce. Výše obou plateb se řídí mimo jiné velikostí místa potřebného pro dotyčný člun.

9. Jako protiplnění je vlastníkovi člunu přiděleno k používání určité stálé kotevní místo v přístavišti nebo u plovoucího mola, které je

10. Vlastníci lodí, kteří si dlouhodobě nebo na měsíční bázi najímají pouze jedno kotevní místo, nemusí platit kauci. Namísto toho je vybíráno vyšší nájemné. Po dobu nájmu je jim také přiděleno stálé místo. Hostujícím jachtařům, kteří v přístavu zůstávají jen jeden nebo více dnů, se přidělují volná kotevní místa.

11. Popsaná odstavná místa na pevnině mohou být najímána i nezávisle na pronájmu kotevního místa.

12. Správce daně oznámil FML, že tyto činnosti celkově podléhají dani z přidané hodnoty. Po žalobě FML směřující proti tomuto sdělení potvrdil prvoinstanční soud

(Landsskatteret) stanovisko správce daně týkající se kotevních míst. Jejich nájem nespadá pod osvobození pro nájem nemovitého majetku. Naproti tomu nájem odstavných míst na pevnině považoval soud za osvobozený od daně. Jak FML, tak i Skatteministeriet (Ministerstvo financí) napadly toto rozhodnutí u Vestre Landsret, který usnesením ze dne 22. listopadu 2002 předložil Soudnímu dvoru podle článku 234 ES následující předběžné otázky:

„1) Má být čl. 13 část B písm. b) šesté směrnice o dani z přidané hodnoty (směrnice Rady 77/388/EHS) vykládán tak, že pojem ‚pacht nebo nájem nemovitého majetku' zahrnuje nájem místa pro člun, které se skládá z části areálu přístavu spojeného pevně se zemí, jakož i z ohraničeného a identifikovatelného areálu ve vodě?

2) Má být čl. 13 část B písm. b) bod 2 šesté směrnice o dani z přidané hodnoty (směrnice Rady 77/388/EHS) vykládán tak, že pojem ‚køretøjer' (vozidla) zahrnuje čluny?"

13. V řízení před Soudním dvorem podaly vyjádření FML, dánská a řecká vláda i Komise. S výjimkou FML jsou všichni účastníci toho názoru, že nájem kotevních míst a odstavných míst podléhá dani z přidané hodnoty. Zatímco členské státy zastávají názor, že kotevní místa v žádném případě nepředstavují nemovitý majetek ve smyslu směrnice, zastává Komise v tomto bodě jiný názor. Komise a vlády ale shodně souhlasí, že se uplatní výjimka z osvobození od daně z přidané hodnoty na prostory a místa pro parkování vozidel. Naproti tomu podle názoru FML není úprava pro prostory a místa k parkování použitelná na místa pro čluny.

IV — Právní posouzení

14. Předběžné otázky směřují k výkladu úpravy osvobození od daně z přidané hodnoty pro nájem nemovitého majetku v čl. 13 části B písm. b). Přitom první otázka se táže na to, zda kotevní místo v přístavu popřípadě odstavné místo pro člun na pevnině je považováno za nemovitý majetek. Pro odpověď na druhou otázku je třeba vyjasnit, zda zpětné vyjmutí nájmu prostor a míst k parkování vozidel z osvobození od daně je použitelné i na takováto místa pro čluny.

A — *Úvodní poznámky*

15. Předtím, než bude přistoupeno blíže k předběžným otázkám, je třeba připomenout, že osvobození stanovené v článku 13 šesté směrnice představují samostatné pojmy práva Společenství, a proto vyžadují definici právem Společenství [3].

16. Ze systematiky směrnice vyplývají následující výkladové zásady pro zde zkoumaná ustanovení: Protože osvobození od daně představují výjimku z obecné zásady, že každá služba, kterou osoba povinná k dani poskytuje za úplatu, podléhá dani z přidané hodnoty, je třeba pojem nájmu nemovitého majetku vykládat restriktivně [4]. Zpětným vyjmutím nájmu prostor a míst k parkování vozidel z osvobození od daně, uvedeným v čl. 13 části B písm. b) bodu 2 šesté směrnice, jsou dotčená plnění znovu podřazena pod obecnou úpravu této směrnice, toto ustanovení proto nesmí být vykládáno restriktivně [5].

17. Ovšem výklad směrnice by mohl být zbytečný, kdyby Dánsko využilo možnosti stanovit nad rámec případů upravených v čl. 13 části B písm. b) bodu 1 až 4 šesté směrnice další výjimky z rozsahu působnosti osvobození. Šestá směrnice proto poskytuje členským státům široké pole působnosti, jak správně s odvoláním na rozsudek Far [6] uvedla Komise. Tak by mohlo Dánsko výslovně prohlásit kromě nájmu prostor a míst k parkování zejména nájem kotevních míst za další činnost podléhající dani z přidané hodnoty.

18. Chce-li však členský stát využít této pravomoci, musí tak učinit pomocí odpovídajícího přizpůsobení právních norem o dani z přidané hodnoty. Potud tedy nestačí doplnit vnitrostátní právní předpisy, které převážně odpovídají šesté směrnici, správní praxí nebo pouze interně závaznými správními pokyny, na základě nichž jsou dani podrobeny další skutkové podstaty [7].

3 — Rozsudek ze dne 12. září 2000, Komise v. Irsko (C-358/97, Recueil, s. I-6301, bod 51); ze dne 16. ledna 2003, Maierhofer (C-315/00, Recueil, s. I-563, bod 25), a ze dne 12. června 2003, Sinclair Collis (C-275/01, Recueil, s. I-5965, bod 22).

4 — Rozsudek Komise v. Irsko uvedený výše v poznámce pod čarou 3, bod 52; rozsudek ze dne 18. ledna 2001, Stockholm Lindöpark (C-150/99, Recueil, s. I-493, bod 25), a rozsudek Sinclair Collis (uvedený výše v poznámce pod čarou 3, bod 23).

5 — Rozsudek ze dne 12. února 1998, Blasi (C-346/95, Recueil, s. I-481, bod 19).

6 — Rozsudek ze dne 3. února 2000, Far (C-12/98, Recueil, s. I-527). Viz také rozsudek ze dne 4. října 2001, „Goed Wonen" (C-326/99, Recueil, s. I-6831, bod 45).

7 — Porovnej stanovisko generálního advokáta Jacobse ze dne 6. června 2002 ve věci Maierhofer (uvedené v poznámce 3, body 27 a 28), a ze dne 17. května 1989 ve věci Henriksen (173/88, Recueil, s. I-2763, I-2770, bod 22).

19. Správní praxe stanovená v pokynech k dani z přidané hodnoty pro rok 2001 [8], podle níž se má za to, že kotevní místa podléhají dani, nemůže být tedy považována za vnitrostátní výjimku jdoucí nad rámec skutkové podstaty osvobození ve prospěch pachtu a nájmu nemovitého majetku.

20. Podle vnitrostátních ustanovení jsou osoby povinné k dani, pokud jde o výdaje na postavení, opravu a provoz přístavních zařízení, oprávněny k odpočtu daně na vstupu, pokud se tyto výdaje netýkají budov. Toto ukazuje, že dánský zákonodárce řadí tyto výdaje k činnosti podléhající dani. Ale ani tento nepřímý poukaz nepředstavuje žádné jednoznačné stanovení výjimky z osvobození od daně pro nájem nemovitého majetku.

21. Při nedostatku zvláštní úpravy zdanění nájmu kotvišť v dánských právních předpisech o dani z přidané hodnoty musí být zjištěno, zda se takováto činnost považuje ve smyslu šesté směrnice za nájem nemovitého majetku a případně také za nájem prostor a míst k parkování vozidel.

8 — Viz výše bod 5 tohoto stanoviska.

B — *Nájem nemovitého majetku (první předběžná otázka)*

22. Článek 13 část B písm. b) šesté směrnice nedefinuje pojem „nájem nemovitého majetku" a neodkazuje ani na jeho definici v právním řádu členských států [9].

23. Nicméně z ustálené judikatury jednak vyplývá, že základním znakem nájmu nemovitého majetku ve smyslu čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice je to, že dotyčnému je za úplatu poskytnuto právo po určitou dobu držet pozemek tak, jako by byl jeho vlastníkem, a vyloučit z tohoto práva každou jinou osobu [10].

24. Kromě toho musí být při otázce, jak má být kvalifikováno zdanitelné plnění, vzato v potaz celkové posouzení všech okolností, za kterých bylo toto plnění poskytnuto [11].

9 — Rozsudky „Goed Wonen" (uvedený v poznámce pod čarou 6, bod 44) a Sinclair Collis (uvedený v poznámce pod čarou 3, bod 24).

10 — Rozsudky „Goed Wonen" (uvedený v poznámce pod čarou 6, bod 55) a Sinclair Collis (uvedený v poznámce pod čarou 3, bod 25) a rozsudek ze dne 9. října 2001, Cantor Fitzgerald International (C-108/99, Recueil, s. I-7257, bod 21).

11 — Rozsudky ze dne 2. května 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Recueil, s. I-2395, bod 12), Stockholm Lindöpark (uvedený v poznámce pod čarou 4, bod 26) a Sinclair Collis (uvedený v poznámce pod čarou 3, bod 26).

25. Nabídka FML obsahuje jak nájem kotevních míst v přístavu, tak i odstavných míst na pevnině pro přezimování člunů. Přestože jsou tato plnění nabízena i současně, je třeba otázku, zda se jedná o nájem nemovitého majetku, zkoumat odděleně pro oba druhy těchto míst.

26. Okolnost, že za kombinovaný nájem kotevního místa a odstavného místa je účtována celková cena, nemá totiž rozhodující význam [12].

27. Naproti tomu rozhodující je, že kotevní místo a odstavné místo na pevnině mohou být pronajata nezávisle na sobě takovým způsobem, že skutečně existují dvě samostatná od sebe oddělená hlavní plnění, a ne jedno integrované samostatné hospodářské plnění [13]. Žádná z forem nájmu místa pro člun tak nepředstavuje hlavní plnění, k níž by druhá forma nájmu představovala vedlejší plnění, které by sdílelo daňový osud plnění hlavního [14].

28. Co se týče odstavných míst na pevnině, vyplývá z údajů v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, že dotyčné plochy jsou jasně ohraničeny a označeny. Nájemce má na určitou dobu výlučné právo užívání tohoto místa. K místu má neomezený přístup. Během doby trvání nájmu nemůže žádný jiný majitel člunu bez souhlasu nájemce místo obsadit. Jedná se tudíž o nájem nemovitého majetku ve smyslu čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice.

29. O něco větší těžkosti způsobuje naproti tomu kvalifikace kotevních míst v přístavu. I zde je jisté, že kotevní místa jsou pomocí tyčí a kůlů jasně ohraničena od zbylé části přístavní zátoky. Dánská a řecká vláda pochybují ale o tom, že se v případě kotevních míst jedná o nemovitý majetek.

30. Nemovitý majetek může být definován jako určitá část zemského povrchu včetně staveb s ní pevně spojených, ke které může být založeno vlastnictví a držba. Na rozdíl od širého moře může být vnitrostátní vodstvo ve vlastnictví a v držbě osob. Tak například FML je, jak vyplývá z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, vlastníkem území přístavu. To, že je areál zcela nebo zčásti zaplaven vodou, nebrání jeho zařazení mezi

12 — Viz rozsudek ze dne 25. února 1999, CPP (C-349/96, Recueil, s. I-973, bod 31).

13 — Rozsudek CPP (uvedený v poznámce pod čarou 12, bod 29).

14 — Rozsudek CPP (uvedený v poznámce pod čarou 12, bod 30) a rozsudek ze dne 22. října 1998, Madgett a Baldwin ve společném řízení o věcech C-308/96 a C-94/97 (Recueil, s. I-6229, bod 24); viz zejména rozsudek ze dne 13. července 1989, Henriksen (uvedený v poznámce 7, body 14 až 16), ve kterém považoval Soud nájem garáže ve vztahu k nájmu bytu za vedlejší plnění, které také spadá pod osvobození od daně pro nájem nemovitého majetku.

nemovitý majetek, který může být pronajat nebo propachtován. Stejně tak, jak FML mohl nabýt vlastnictví k území přístavu včetně přístavní zátoky, mohl toto území i pachtovat. To, co ale platí pro celé území, musí platit také pro jeho ohraničené části.

31. Kromě toho je třeba rozlišit nemovitý majetek od movitých věcí. Je sice pravda, že voda, ve které čluny bezprostředně plují, je věcí movitou. Zdá se, že i dánská vláda, vycházejíc z této myšlenky, považuje za nemovité věci jen kůly a lávky, ke kterým jsou čluny připevněny, přičemž však jejich dání k dispozici považuje pouze za vedlejší plnění. Předmětem nájmu ale není nějaké pohyblivé množství vody, nýbrž určitá část přístavní zátoky. Tato vodou pokrytá plocha je pevně ohraničena a je nepřemístitelná.

32. I při restriktivním výkladu čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice tak kotevní místo v přístavní zátoce splňuje definici nemovitého majetku ve smyslu tohoto ustanovení.

33. Existence nájemního vztahu není kromě toho vyloučena ani z důvodu, že FML může kotevní místo při přechodné nepřítomnosti majitele kotevního místa zapůjčit hostům.

34. Nájem nemovitého majetku se sice zásadně vyznačuje tím, že nájemce bere nemovitý majetek do držby a ostatní z ní může kdykoli vyloučit. Přesto mohou existovat také nájemní vztahy, ve kterých více nájemců smí užívat tutéž najímanou věc, přičemž jeden nájemce má přednostní užívací právo.

35. Tak je tomu zde. Dlouhodobý nájemce může svobodně rozhodnout, zda svůj člun z kotevního místa odstraní, nebo ne. Ani FML, ani jiný majitel člunu nemůže od nájemce během doby nájmu požadovat vyklizení kotevního místa. Jen pokud se nájemce rozhodne neužívat své kotevní místo po dobu delší než 24 hodin, může dát správa přístavu toto kotevní místo k dispozici jiným majitelům člunů.

36. První otázku je tedy třeba zodpovědět tak, že pojem „pacht nebo nájem nemovitého majetku" ve smyslu čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice se vztahuje na nájem jak určitého ohraničeného areálu přístavní zátoky jako kotevního místa, tak i na nájem ohraničeného místa na pevnině pro odstavení člunu.

C — *Nájem prostor a míst k parkování vozidel (druhá předběžná otázka)*

37. Druhou otázkou se předkládající soud táže, zda čl. 13 část B písm. b) bod 2 šesté směrnice vyjímá místa pro odstavení člunů z osvobození od daně pro nájem nemovitého majetku. Pochybnosti vyvstávají pro předkládající soud zejména proto, že v dánském znění tohoto ustanovení se uvádí pojem „køretøjer", který ve svém slova smyslu zahrnuje jen vozidla na kolech. Proto by nebylo slučitelné s dikcí dánského znění považovat čluny za vozidla ve smyslu tohoto ustanovení.

38. Jak ale předkládající soud, Komise a zúčastněné vlády správně zdůrazňují, nevyvstává tento problém v jiných jazykových zněních směrnice stejným způsobem, neboť v těchto se užívá neutrálnějších pojmů, které mohou zahrnovat také čluny [15].

39. V takovém případě, ve kterém se různá jazyková znění od sebe liší, musí být podle ustálené judikatury sporné ustanovení vyloženo s ohledem na souvislosti a účel úpravy, které je součástí [16].

40. I v jiných jazykových zněních než v dánském není ovšem zcela jasné, zda pojem místa k parkování vozidel zahrnuje i kotevní místa, popřípadě odstavní místa pro čluny. Nedá-li se význam výrazu zjistit výlučně na základě doslovného výkladu, je třeba se pro bližší určení významu zabývat souvislostí, v níž se tento výraz vyskytuje, přičemž je nutné zohlednit systematiku šesté směrnice [17].

41. FML se pokouší dokázat, že v šesté směrnici je jako pojem zastřešující pozemní, vodní a vzdušná vozidla používán pojem dopravní prostředek, zatímco pojmem „vozidlo" jsou míněna jen pozemní vozidla.

42. Pohled na německé znění šesté směrnice vyvolává ovšem pochyby o tom, že šestá

15 — V anglickém znění je použit pojem „vehicles", ve francouzském pojem „véhicules", ve španělském pojem „vehículos", v portugalském pojem „veículos", v italském pojem „veicoli", v nizozemském pojem „voertuigen" a ve švédském pojem „fordon".

16 — Rozsudky ze dne 27. března 1990, Cricket St Thomas (C-372/88, Recueil, s. I-1345, bod 19), a ze dne 14. září 2000, D. (C-384/98, Recueil, s. I-6795, bod 16).

17 — Rozsudek ze dne 5. června 1997, SDC (C-2/95, Recueil, s. I-3017, bod 22), a rozsudek Henriksen (uvedený v poznámce pod čarou 7, body 10 a 11).

směrnice má jako základ odpovídající terminologickou systematiku. V čl. 15 odst. 1 bodu 2 citovaném FML je sice použito pojmu dopravní prostředek. V dalších ustanoveních, které FML uvádí [čl. 28a odst. 2 písm. a), čl. 28n odst. 4 písm. b) a c), čl. 28o odst. 1 písm. g) a čl. 28p odst. 7 písm. b) a c) šesté směrnice] se naproti tomu nachází pojem „vozidlo", a ne obecnější pojem „dopravní prostředek".

43. Kromě toho Komise právem poukazuje na čl. 13 část A odst. 1 písm. p) šesté směrnice jako na opačný příklad, který upravuje osvobození od daně pro poskytování dopravních služeb nemocným za použití vozidel zvlášť zkonstruovaných k tomuto účelu (véhicules spécialement aménagés). Také zde zahrnuje pojem vozidla čluny a prostředky vzdušné dopravy.

44. Protože tedy zkoumání pojmů vozidla a dopravního prostředku používaných na různých místech směrnice nevede dále, je třeba otázku, zda čluny spadají pod pojem vozidla podle čl. 13 části B písm. b) bodu 2 šesté směrnice, zkoumat s přihlédnutím ke smyslu a účelu osvobození od daně pro nájem nemovitého majetku a výjimek z tohoto osvobození.

45. Osvobození nájmu nemovitého majetku má především dva důvody. Jednak, jak ozřejmil generální advokát Jacobs ve svém stanovisku ve věci Blasi [18], nevzniká již užívaný nemovitý majetek ve výrobním procesu. Po prvotním zasíťování a postavení budovy je nemovitý majetek užíván zpravidla spíše pasivně, aniž by k němu byla přidána přidaná hodnota [19]. Proto je předmětem daně z přidané hodnoty jen první poskytnutí zasíťovaného stavebního pozemku, jakož i poskytnutí budovy před prvním obydlením [20], zatímco další převod již dříve obydlené budovy a i její nájem nepodléhá dani z přidané hodnoty.

46. Kromě toho ve většině členských států nepodléhal každopádně nájem nemovitého majetku za účelem bydlení před harmonizací šestou směrnicí ze sociálních důvodů dani z přidané hodnoty [21]. Toto měla šestá směrnice zachovat, aby se zabránilo zdražení nájmů za bydlení.

47. Oba důvody ospravedlňující osvobození od daně se nevztahují na případy uvedené v čl. 13 části B písm. b) bodech 1 až 4 šesté

18 — Stanovisko generálního advokáta Jacobse ze dne 25. září 1997 ve věci Blasi (rozsudek uvedený výše v poznámce 5, body 15 a 16).

19 — Něco odlišného může platit, když byla na pozemku zřízena provozní jednotka podniku a nemovitý majetek je tak využíván jako výrobní prostředek.

20 — Viz čl. 4 odst. 3 písm. a) a b) šesté směrnice.

21 — Viz návrh Komise šesté směrnice (*Bulletin des Communautés Européennes*, příloha 11/73, s. 17).

směrnice, takže tyto zvláštní případy nájmu nemovitého majetku byly z osvobození od daně vyňaty a znovu podrobeny dani z přidané hodnoty.

48. Tato plnění se totiž zpravidla vyznačují aktivnějším užíváním nemovitého majetku. Tak obsahuje například nájem hotelových pokojů a míst k využívání jako tábořiště ve smyslu bodu 1 četná další servisní plnění, která jdou nad rámec prostého poskytnutí prostor nebo míst.

49. Tento argument má sice ve vztahu k nájmu prostor a míst k parkování vozidel ve smyslu bodu 2 menší váhu, přestože i zde mohou být poskytovány doplňkové služby jako například hlídání míst. V této souvislosti má ale zvláštní význam druhý aspekt, kterým je nedostatek sociálněpolitického odůvodnění pro osvobození od daně.

50. Právě s nájmem kotevního místa je spojeno intenzivnější užívání nemovitého majetku, které obecně vyznačuje skutkové stavy zpětného vynětí uvedené v čl. 13 části B písm. b) bodech 1 až 4 šesté směrnice. Tak jsou – podobně jako na tábořišti – kromě prostého místa ke kotvení a místa pro odstavení dána k dispozici další zařízení, například sociální. Kromě toho je potřebné, aby byla kotevní místa vybavena lávkami a speciálními zařízeními pro připevnění člunů, která musí být kvůli působení vody pravidelně kontrolována a udržována.

51. I sociální důvody, které původně hrály roli při výjimce pro nájem nemovitého majetku, nejsou očividně splněny při nájmu míst ke kotvení rekreačních člunů.

52. Zohlední-li se cíle čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice, zdá se být smysluplné vyložit bod 2 tohoto ustanovení tak, že se vztahuje i na nájem kotevních a odstavných míst pro rekreační čluny. Tento výklad odpovídá také požadavku nevykládat toto ustanovení restriktivně.

V — Závěry

53. Závěrem navrhuji odpovědět na předběžné otázky předložené Vestre Landsret takto:

„1. Pojem ‚pacht a nájem nemovitého majetku' ve smyslu čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, zahrnuje jak nájem určitého ohraničeného areálu přístavní zátoky jako kotevního místa, tak i ohraničeného odstavného místa na pevnině pro člun.

2. Článek 13 část B písm. b) bod 2 šesté směrnice 77/388/EHS se musí použít i na nájem kotevních a odstavných míst pro čluny."