ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

3. března 2005 *

Ve věci C-428/02,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Vestre Landsret (Dánsko) ze dne 15. listopadu 2002, došlým Soudnímu dvoru dne 26. listopadu 2002, v řízení

Fonden Marselisborg Lystbådehavn

proti

Skatteministeriet,

a

Skatteministeriet

proti

Fonden Marselisborg Lystbådehavn,

* Jednací jazyk: dánština.

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení A. Rosas, předseda senátu, A. Borg Barthet, J.-P. Puissochet, J. Malenovský a U. Lõhmus (zpravodaj), soudci,

generální advokátka: J. Kokott,
vedoucí soudní kanceláře: H. von Holstein, zástupce vedoucího soudní kanceláře,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 23. září 2004,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za Fonden Marselisborg Lystbådehavn L. Henriksenem a M. Andersenem, advokaterne,

— za Skatteministeriet a dánskou vládu J. Moldem, jako zmocněncem, ve spolupráci s P. Bieringem, advokat,

— za řeckou vládu M. Apessosem a K. Georgiadisem, jako zmocněnci,

— za Komisi Evropských společenství E. Traversou a T. Fichem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 14. října 2004,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 13 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 (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 92/111/EHS ze dne 14. prosince 1992 (Úř. věst. L 384, s. 47; Zvl. vyd. 09/01, s. 224, dále jen „šestá směrnice").

2 Tato žádost byla podána v rámci dvou vzájemných sporů mezi Fonden Marselisborg Lystbådehavn [nadace soukromého přístavu Marselisborg (Dánsko), dále jen „FML")] a Skatteministeriet (dánské ministerstvo financí), a mezi posledně uvedeným a FML ohledně podrobení nájmu míst na vodě v soukromém přístavu, jakož i prostor pro přezimování na pevnině pro rekreační lodě dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH").

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 Podle svého jedenáctého bodu odůvodnění je cílem šesté směrnice zejména sestavení společného seznamu osvobození od daně, aby mohly být vlastní zdroje Společenství vybírány jednotným způsobem ve všech členských státech.

4 Podle čl. 2 odst. 1 šesté směrnice je předmětem daně z přidané hodnoty „dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková".

5 Článek 4 odst. 1 a 2 šesté směrnice stanoví:

„1. ‚Osobou povinnou k dani' se rozumí jakákoliv osoba, která na nějakém místě provádí samostatně některou z hospodářských činností vymezených v odstavci 2, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

2. Mezi hospodářské činnosti uvedené v odstavci 1 náleží veškerá činnost producentů, obchodníků a poskytovatelů služeb včetně těžební a zemědělské činnosti a činnosti při výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za hospodářskou činnost se rovněž považuje využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj."

6 Článek 13 B písm. b) šesté směrnice, obsažený v její hlavě X nazvané „Osvobození od daně", stanoví:

„Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské země od daně následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu:

[...]

b) 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;

[...]."

Vnitrostátní právní úprava

7 Článek 13 odst. 1 bod 8 momsloven (zákon o DPH) stanoví:

„Následující zboží a služby jsou osvobozeny od DPH:

[...]

8) Správa, nájem a pacht nemovitého majetku, jakož i dodávky plynu, vody, elektřiny a tepla spojené s nájmem nebo pachtem. Osvobození se nicméně nevztahuje na nájem pokojů v hotelech nebo obdobných zařízeních, nájem pokojů v zařízeních, která je pronajímají na dobu kratší než jeden měsíc, nájem tábořišť, parkovišť nebo veřejných prostor, jakož i nájem schránek pro úschovu zavazadel."

Spor v původním řízení a předběžné otázky

8 Správu soukromého přístavu v Marselisborgu vykonává FML. Tato nezávislá instituce zejména pronajímá místa na vodě pro lodě a prostory pro jejich přezimování na pevnině.

9 Místo pro loď na vodě je možné pronajmout buďto na jeden rok, nebo na měsíčním základě, nebo i na kratší dobu, tedy na jeden nebo několik dnů.

10 V případě ročního nájmu nájemce získává nárok na používání stálého a vymezeného místa, jakož i nárok na používání společných zařízení přístavu, jako jsou záchody a sprchy. Místa jsou přizpůsobena velikostem lodí. Každé z nich je vybaveno individuálním číslem a je vyznačeno kůly nebo tyčemi na plovácích, nebo plovoucím můstkem s tyčemi na plovácích. Pokud si nájemce takového místa nepřeje využívat jej po dobu delší než 24 hodin, je toto místo bez náhrady k dispozici hostům.

11 Dlouhodobí nájemci míst pro lodě s nárokem na prostor na pevnině musí zaplatit poplatek z ročního nájemného a složit zálohu, jejíž výše je vypočtena zejména podle velikosti lodi. Naopak žádná záloha se nevyžaduje v případě nájmu místa na vodě bez nároku na prostor na pevnině. Přesto je roční nájemné v posledně uvedené situaci vyšší.

12 V případě nájmu na měsíčním základě je nájemné vybíráno každý měsíc, ale nevyžaduje se žádná záloha. Nájemce má v zásadě zajištěno očíslované místo, vyznačené a přizpůsobené jeho lodi.

13 Krátkodobý nájem je zamýšlen pro hosty, kteří dostanou pouze místo v přístavu na jeden nebo několik dnů. Pro tento typ nájmu se žádná záloha nevyžaduje.

14 Pokud jde o nájem prostoru na pevnině, ten umožňuje uživateli získat právo užívat stanovený prostor určený pro přezimování jeho lodi. Jedná se o vazbu z trámů, tedy konstrukci, na které je loď položena, je očíslováno a nájemce k ní má volný přístup za účelem dohledu a přípravy své lodi.

15 Spor v původním řízení vznikl tak, že v odpovědi na žádost FML adresovanou místnímu daňovému orgánu v Århus (Dánsko) v roce 1999 tento posledně uvedený měl za to, že příjmy z pronájmu míst pro lodě jsou předmětem DPH. FML zpochybnila toto rozhodnutí u Landsskatteret (Dánsko).

16 V usnesení ze dne 6. prosince 2000 tento soud rozhodl, že pronájem míst na vodě pro lodě nemůže být předmětem osvobození od DPH uvedeného v čl. 13 odst. 1 bodě 8 momsloven, a to z důvodu, že tuto činnost není možné považovat za pronájem nemovitého majetku. Landsskatteret měl za to, že vlastník lodi si nepronajímá vymezenou a identifikovatelnou plochu nebo část nemovitého majetku, nýbrž získává pouze právo užívání spočívající v možnosti disponovat místem na vodě v přístavu pro svou loď.

17 Naopak, pokud jde o uskladnění lodi na zimu, Landsskatteret rozhodl, že tato činnost nepodléhá DPH, jelikož může být kvalifikována jako „nájem nemovitého majetku" ve smyslu čl. 13 odst. 1 bodu 8 momsloven. Domníval se totiž, že vlastník lodi si za cenu určenou podle obsazené plochy pronajímá vymezenou a identifikovatelnou plochu, kam může volně docházet během zimní sezóny. Podle tohoto soudu nespadá takový nájem pod ustanovení o výjimce týkající se „nájmu prostor a míst k parkování vozidel", jelikož lodi nejsou zařazeny pod pojem „vozidlo" ve smyslu čl. 13 B písm. b) bodu 2 šesté směrnice.

18 Jak FML, tak Skatteministeriet podaly opravný prostředek proti tomuto usnesení Landsskatteret u Vestre Landsret. Vzhledem k tomu, že posledně uvedený měl za to, že rozhodnutí sporu, který mu byl předložen, vyžaduje výklad článku 13 B písm. b) šesté směrnice, rozhodl se přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je třeba čl. 13 B písm. b) šesté směrnice o DPH [...] vykládat tak, že pojem *‚nájem nemovitého majetku'* zahrnuje nájem místa pro lodi, které se zčásti

skládá z pevniny v přístavním prostoru a zčásti z vymezeného a identifikovatelného místa na vodě?

2) Je třeba čl. 13 B písm. b) bod 2 šesté směrnice vykládat tak, že pojem *‚vozidla'* zahrnuje lodě?"

K první otázce

19 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda má být čl. 13 B písm. b) šesté směrnice vykládán tak, že pojem nájmu nemovitého majetku zahrnuje nájem míst zamýšlených pro kotvení lodí na vodě, jakož i prostor pro uskladnění těchto lodí na pevnině v přístavním prostoru.

Vyjádření předložená Soudnímu dvoru

20 FML tvrdí, že její pronajímání míst pro lodě, jakož i prostor na pevnině pro jejich přezimování odpovídá podmínkám stanoveným v judikatuře Soudního dvora pro prokázání, že se jedná o nájem nemovitého majetku ve smyslu šesté směrnice. Podle ní totiž při její činnosti dochází k placení nájemného, místo je pronajato na určitou smluvní dobu a v důsledku tohoto nájmu jsou na nájemce převedena práva užívat majetek, jakož i z tohoto užívání vyloučit třetí osoby.

21 Co se týče povahy pronajatého předmětu, uplatňuje, že přístavní zařízení jsou pevnými konstrukcemi, které není možné snadno rozebrat nebo přesunout.

22 Dánská vláda má za to, že nájem míst pro lodě není možné považovat za nájem nemovitého majetku ve smyslu čl. 13 B písm. b) šesté směrnice, protože výjimky uvedené v tomto článku je třeba vykládat striktně.

23 Podle této vlády, i když mohou být přístavní zařízení kvalifikována jako „nemovitosti", tedy výraz, jenž je rozhodující skutečností pro analýzu pojmu „nemovitý majetek" ve smyslu šesté směrnice, použití těchto zařízení během kotvení je pouze doplňkovou službou, se kterou musí být z daňového hlediska zacházeno stejným způsobem jako s hlavní službou, tedy poskytováním vlastníkům lodi místa na vodě v přístavu. Posledně uvedené přitom nesplňuje podmínky, aby spadalo do pojmu nemovitého majetku.

24 Naopak nájem jasně vyznačeného prostoru na pevnině vlastníku lodi za účelem jejího uskladnění po dobu zimy musí být kvalifikován jako nájem nemovitého majetku ve smyslu šesté směrnice.

25 Řecká vláda se podle vzoru dánské vlády domnívá, že pojem „nájmu nemovitého majetku" se nevztahuje na vyznačené a identifikovatelné místo na vodě, ale vztahuje se na nájem prostor na pevnině pro přezimování lodí.

26 Komise Evropských společenství uplatňuje, že z velmi širokého výkladu pojmů „pacht a nájem nemovitého majetku" provedeného Soudním dvorem vyplývá, že nájem části přístavního prostoru na pevnině určeného pro přezimování lodí je nesporně nájmem nemovitého majetku ve smyslu šesté směrnice. Krom toho, nájem místa na vodě není možné kvalifikovat různým způsobem v závislosti na existenci technických zvláštností, jako je kotvení lodi u bójky nebo u plovoucího můstku spíše než zakotvení na mořském dně nebo kotvení na samostatném zábradlí z kůlů zakopaném v zemi.

Odpověď Soudního dvora

27 Podle ustálené judikatury je osvobození od daně upravené článkem 13 šesté směrnice autonomním pojmem práva Společenství, který musí být definován na úrovni Společenství (viz rozsudky 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; ze dne 12. června 2003, Sinclair Collis, C-275/01, Recueil, s. I-5965, bod 22, a ze dne 18. listopadu 2004, Temco Europe, C-284/03, Recueil, s. I-11237, bod 16).

28 V případě neexistence definice pojmu „nájem nemovitého majetku" v čl. 13 B písm. b) šesté směrnice je třeba toto ustanovení vykládat v kontextu, do kterého zapadá, ve světle cílů a systematiky této směrnice, přičemž zvláštní zřetel musí být brán na *ratio legis* osvobození jím stanoveným (k tomuto viz výše uvedený rozsudek Temco Europe, bod 18).

29 V tomto ohledu vzhledem k tomu, že osvobození od daně, jež jsou upravena čl. 13 šesté směrnice, představují výjimky z obecné zásady, podle které je DPH vybírána za každé úplatné poskytnutí služeb uskutečněné osobou povinnou k dani, je třeba je vykládat restriktivně (viz zejména výše uvedený rozsudek Komise v. Irsko, bod 52; ze dne 12. září 2000, Komise v. Velká Británie, C-359/97, Recueil, s. I-6355, bod 64, a výše uvedený rozsudek Sinclair Collis, bod 23).

30 Soudní dvůr v četných rozsudcích definoval pojem nájmu nemovitého majetku ve smyslu čl. 13 B písm. b) šesté směrnice tak, že v zásadě znamená, že pronajímatel převede na nájemce za úplatu na sjednanou dobu právo užívat nemovitost způsobem, jako kdyby byl vlastníkem, a právo vyloučit jakoukoli další osobu z výkonu takového práva (viz k tomuto výše uvedený rozsudek Komise v. Irsko, body 52 až 57; ze dne 9. října 2001, Mirror Group, C-409/98, Recueil, s. I-7175, bod 31; ze dne 4. října 2001, „Goed Wonen", C-326/99, Recueil, s. I-6831, bod 55, a výše uvedený Temco Europe, bod 19).

31 Ve věci v původním řízení je nesporné, že vztahy mezi FML a uživateli prostor na pevnině, kteří po určitou dobu výlučně užívají místa, která jim jsou přidělena, spadají pod pojem nájmu ve smyslu uvedené směrnice. Stejně tomu je v případě vztahů mezi FML a příležitostnými uživateli míst na vodě, pokud může být takové místo prozatímně zabráno jinou lodí než lodí řádného uživatele tohoto místa v případě, že je posledně jmenovaný nepoužívá pro svou loď. Takové příležitostné použití, které nepřináší škodu řádnému uživateli, nemůže být totiž považováno za zkreslující jeho vztah se správcem přístavu.

32 Tudíž, aby mohlo být odpovězeno na první otázku, zbývá prokázat, zda je třeba považovat jak prostory pro lodě na pevnině, tak místa pro lodě na vodě, za nemovitosti.

33 Pokud jde o prostory na pevnině, je namístě konstatovat, že plocha použitá pro uskladnění lodí je nemovitým majetkem.

34 Pokud jde o místa na vodě, z předkládacího usnesení vyplývá, že FML je vlastníkem přístavního území a doku. Skutečnost, že toto území je zcela nebo zčásti pod hladinou, nebrání tomu, aby bylo kvalifikováno jako nemovitý majetek, jenž může být předmětem nájmu nebo pachtu. FML jako vlastník může toto území pronajmout v plném rozsahu, včetně jeho vymezených částí. Nájem se nicméně nevztahuje na jakékoli množství vody, ale na určenou část tohoto doku. Tato plocha, pokrytá vodou, je vymezena trvalým způsobem a nemůže být přesunuta.

35 V důsledku toho, jak poznamenává generální advokátka v bodě 32 svého stanoviska, i na základě restriktivního výkladu čl. 13 B písm. b) šesté směrnice splňuje místo v přístavním doku definici nemovitého majetku ve smyslu tohoto ustanovení.

36 Na první otázku je tedy třeba odpovědět tak, že čl. 13 B písm. b) šesté směrnice je třeba vykládat tak, že pojem nájmu nemovitého majetku zahrnuje nájem míst pro kotvení lodí na vodě, jakož i prostor pro uskladnění těchto lodí na pevnině v přístavním prostoru.

K druhé otázce

37 Podstatou druhé otázky předkládacího soudu je, zda pojem „vozidla" uvedený v čl. 13 B písm. b) šesté směrnice zahrnuje lodě.

Vyjádření předložená Soudnímu dvoru

38 FML uplatňuje, že z čl. 15 bodu 2, čl. 28a bodu 2 písm. a) a čl. 28n bodu 4 písm. b) a c) šesté směrnice vyplývá, že zákonodárce Společenství rozlišuje mezi pojmy „dopravní prostředky" a „vozidla". Pokud má ustanovení zahrnovat všechny druhy dopravních prostředků, tedy letouny těžší než vzduch, motorová vozidla, lodě atd., použije se pojem „dopravní prostředky". Naopak pojem „vozidla" se použije pouze pro označení pozemních dopravních prostředků, které mohou být uvedeny do pohybu. Pojem „vozidla" uvedený v čl. 13 B odst. b) šesté směrnice tudíž zahrnuje pouze pozemní dopravní prostředky a je namístě odpovědět na druhou otázku záporně.

39 Dánská a řecká vláda se domnívají, že pojem „vozidla" nemá být vykládán restriktivně. Tento pojem by se proto měl vztahovat na všechno, co může přepravit osobu z jednoho místa na jiné, včetně lodí.

40 Komise rovněž tvrdí, že nehledě na terminologické rozdíly mezi jednotlivými jazykovými verzemi čl. 13 B písm. b) bodu 2 šesté směrnice je pojem „vozidla" ve skutečnosti používán soudržným způsobem v celé směrnici a zahrnuje dopravní prostředky v širokém smyslu včetně lodí. Odlišný výklad by měl nelogické následky, které by byly v rozporu se zásadou daňové neutrality.

Odpověď Soudního dvora

41 Výrazy použité v jednotlivých jazykových verzích uvedeného čl. 13 B písm. b) bodu 2 pro pojmenování pojmu „vozidla" nejsou soudržné. Jak právem poznamenává Komise, některé jazykové verze, mezi nimiž jsou verze francouzská, anglická, italská, španělská, portugalská, německá a finská, zahrnují do tohoto pojmu dopravní prostředky všeobecně, včetně letounů těžších než vzduch a lodí. Naopak jiné verze, jako jsou verze dánská, švédská, nizozemská a řecká, zvolily přesnější výraz s omezenějším významem, jenž slouží k označení hlavně „pozemních dopravních prostředků". Konkrétněji se dánský výraz „kjøretøjer" vztahuje na pozemní silniční dopravní prostředky.

42 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury v případě rozporu mezi jednotlivými jazykovými verzemi ustanovení práva Společenství je takové ustanovení třeba vykládat s ohledem na obecnou systematiku a účel předpisu, jehož je součástí (viz zejména 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).

43 Přitom pokud jde o nájem prostor a míst k parkování vozidel, čl. 13 B písm. b) bod 2 šesté směrnice zavádí výjimku z osvobození zakotveného v tomto článku pro pacht a nájem nemovitého majetku. Proto podřizuje všechny uváděné činnosti obecnému pravidlu zakotvenému v této směrnici, které uvaluje DPH na všechna zdanitelná plnění s výjimkou výslovně uvedených odchylek. Toto ustanovení proto nemůže být

vykládáno restriktivně (viz rozsudek ze dne 12. února 1998, Blasi, C-346/95, Recueil, s. I-481, bod 19).

44 Výraz „vozidlo" použitý v uvedeném ustanovení je proto třeba vykládat tak, že zahrnuje všechny dopravní prostředky, včetně lodí.

45 Nájem míst pro lodě totiž není omezen na pouhé právo obsadit soukromě vodní plochu, nýbrž zahrnuje rovněž zpřístupnění různého přístavního zařízení zejména k zakotvení lodi, zařízení pro vylodění a nalodění posádky, a případné použití jimi sanitárních a jiných zařízení. Přitom, jak poznamenává generální advokátka v bodě 51 svého stanoviska, žádný z důvodů, zejména sociálního charakteru, které hrály úlohu při odůvodnění osvobození od DPH ve prospěch nájmu nemovitého majetku, nemůže být uplatněn v případě nájmu prostor pro lodě v podmínkách sporu v původním řízení.

46 Za takových podmínek a s ohledem na cíle čl. 13 B písm. b) šesté směrnice je třeba bod 2 tohoto ustanovení, jenž vylučuje z výjimky podrobení DPH nájem prostor a míst pro parkování vozidel, vykládat tak, že se vztahuje obecným způsobem na nájem prostor a míst pro stání všech dopravních prostředků včetně lodí.

47 S ohledem na předcházející je třeba na druhou otázkou odpovědět tak, že čl. 13 B písm. b) bod 2 šesté směrnice je třeba vykládat tak, že pojem „vozidla" zahrnuje lodě.

K nákladům řízení

48 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

1) **Článek 13 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, ve znění směrnice Rady 92/111/EHS ze dne 14. prosince 1992, je třeba vykládat tak, že pojem nájmu nemovitého majetku zahrnuje nájem míst pro kotvení lodí na vodě, jakož i prostor pro uskladnění těchto lodí na pevnině v přístavním prostoru.**

2) **Článek 13 B písm. b) bod 2 šesté směrnice 77/388, ve znění směrnice 92/111, je třeba vykládat tak, že pojem „vozidla" zahrnuje lodě.**

Podpisy.