

GENERALINIS ADVOKATAS

JULIANE KOKOTT IŠVADA,

pateikta 2004 m. spalio 14 d.(1)

Byla C-428/02

Fonden Marselisborg Lystbådehavn

prieš

Skatteministeriet

ir

Skatteministeriet

prieš

Fonden Marselisborg Lystbådehavn

(*Vestre Landret* (Danija) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – 13 straipsnio B skirsnio b punktas – Atleisti nuo mokesčio sandoriai – Nekilnojamojo turto nuoma – Išimtys – Patalpai ir vietos nuoma automobiliams stovėti – Laivų švartavimosi ir jų laikymo vietos per žiemų sausumoje“

I – **Pavadas**

1. Šio *Vestre Landsret* (Danija) prašymo priimti prejudicinį sprendimą objektas yra laivų švartavimosi vietų pramoginiame uoste ir sportinių laivų laikymo vietų per žiemų sausumoje nuomos apmokestinimas pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM). Pagal 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos šeštosios direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (toliau – Šeštoji direktyva)(2) 13 straipsnio B skirsnio b punkto minėtos paslaugos gali būti atleistos nuo PVM, jei jos laikomos nekilnojamojo turto nuoma. Tačiau atleidimas nuo mokesčio nebūtų taikomas, jei laivų švartavimosi ir laikymo sausumoje vietos būtų priskiriamos „patalpoms ir vietai automobiliams stovėti“.

II – **Teisinis pagrindas**

A – *Bendrijos teisės aktai*

2. Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą šalies teritorijoje už atlygą teikiamos paslaugos iš esmės apmokestinamos PVM. Iš tos pačios direktyvos 4 straipsnio 2 dalies antrojo sakinio matyti, kad „materialaus <...> turto naudojimas, siekiant gauti nuolatinių pajamų <...>“, taip

pat laikomas min?tu mokes?iu apmokestinama ekonomine veikla.

3. Esant tam tikroms s?lygoms, Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punktas nuo PVM atleidžia:

„<...>

nekilnojamojo turto nuom?, išskyrus:

- 1) apgyvendinim?, kaip apibr?žta valstybi? nari? teis?je, viešbu?iuose ar panašias funkcijas vykdan?iose ?staigose, ?skaitant ir apgyvendinim? poilsiaviet?se ar stovyklauti ?rengtose vietose;
- 2) patalp? ir vietos nuom? automobiliams (*véhicules*) stov?ti;
- 3) instaliuot? ?rengin? ir mašin? nuom?;
- 4) seif? nuom?.

Valstyb?s nar?s gali dar labiau riboti š? atleidim? nuo mokes?io.“

B – *Danijos teis?*

4. Danijos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymo 13 straipsnio 1 dalies 8 punktas numato, kad nuo mokes?io atleidžiamos šios prek?s ir paslaugos:

„Nekilnojamojo turto administravimas ir nuoma bei su nuoma susij?s duj?, vandens, elektros ir šildymo tiekimas. Ta?iau atleidimas nuo mokes?io neapima viešbu?i? ar jiems prilyginam? ?staig? kambari? nuomos, kambari? nuomos ?staigose, kurios nuomoja trumpesniam nei vieno m?nesio laikotarpiui, viet? stovyklaviet?se, stov?jimo aikštel?se ar reklamini? plot? nuomos bei saugojimo kamer? nuomos.“

5. 2001 m. Prid?tin?s vert?s mokes?io gairi? D.11.8 punkte d?l administracin?s praktikos Danijoje papildomai nurodoma:

„Buriuotoj? klub? vykdoma laiv? švartavimosi viet?, stov?jimo viet? sausumoje, viet? uostuose ar elinguose nuoma apmokestinama PVM net ir tada, kai nuomojama klubo nariams.

Tod?l PVM mokamas nuo vietos nuomos kainos, ?skaitant galimus nario mokes?ius arba užstatus, kurie mokami pastovios nuomos atveju, taip pat nuo uosto mokes?i?, kurie renkami iš lankytoj? už naudojim?si uostu.“

6. Pagal Danijos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymo 39 straipsnio 5 dal? iš mok?tino PVM galima, kaip pirkimo mokest?, atskaityti mokest? už uosto ?rengin? pastatym?, remont? ir prieži?r?, išskyrus pastatus.

III – Bylos aplinkyb?s, prejudiciniai klausimai ir procesas

7. *Fonden Marselisborg Lystbådehavn* (Marselisborg pramogini? laiv? uosto fondas, toliau – FML) yra fondas, kuris išlaiko ir valdo pramogini? laiv? uost?. FML nuomoja laiv? švartavimosi vietas uoste ir pramogini? laiv? žiemojimui skirtas laikymo vietas uosto teritorijoje. Šios paslaugos si?lomos tiek kartu, tiek atskirai viena nuo kitos. Švartavimosi vietos gali b?ti išnuomos ne tik ilgesniam, bet ir trumpesniam laikotarpiui, taigi m?nesiui ar dienai.

8. Ilgalaik?s sujungtos švartavimosi ir stov?jimo vietos nuomos atveju nuomininkas privalo mok?ti ne tik nuomos mokest?, bet ir užstat?. Abiej? mokes?i? dydis apskai?iuojamas,

atsižvelgiant ? kiekvienam laivui reikalingos vietos plot?.

9. Už min?t? atlyg? laivo savininkui, atsižvelgiant ? laivo dyd?, suteikiama teis? vienerius metus naudotis nustatyta pastovia švartavimosi vieta, atskirta pl?driomis užtvaramis, ar prie pontoninio tilto. Kai vietos savininkas nepageidauja ja naudotis ilgiau nei par?, ja neatlyginamai leidžiama naudotis kitiems lankytojams. Be to, nuomininkas gauna tam skirtoje uosto teritorijos dalyje esan?i? laikymo viet?, t. y. pažym?t? numeriu lopš?, kuriame ne sezono metu laiko savo laiv? ir gali laisvai prie jo priėti. Galiausiai nuomininkas turi teis? naudotis bendrais uosto patogumais, b?tent tualetais ir dušais.

10. Laiv? savininkai, kurie ilgam laikotarpiui ar vienam m?nesiui nuomojasi tik švartavimosi vietas, nemoka jokio užstato. Ta?iau šiuo atveju jie moka didesn? nuomos mokest?. Nuomos laikotarpiui jiems taip pat suteikiama pastovi vieta. Buriuotojams, kurie uoste b?na tik vien? ar kelet? dien?, suteikiamos laisvos švartavimosi vietos.

11. Laikymo vietos sausumoje gali b?ti išnuomos ir be švartavimosi vietos vandenyje.

12. Mokes?ius administruojanti institucija FML praneš?, kad visa jo veikla turi b?ti apmokestinama prid?tin?s vert?s mokes?iu. FML apskundus š? pranešim? *Landsskatteret* (Pirmosios instancijos teismui), pastarasis patvirtino mokes?ius administruojan?ios institucijos nuomon? d?l švartavimosi viet?. J? nuoma nepatenka ? nekilnojamojo turto atleidim? nuo mokes?io. Ta?iau, teismo nuomone, laikymo viet? sausumoje nuoma nuo mokes?io atleidžiama. Tiek FML, tiek *Skatteministeriet* (Finans? ministerija) d?l min?to sprendimo pateik? apeliacini? skund? *Vestre Landsret*, kuris, vadovaudamasis EB 234 straipsniu, 2002 m. lapkri?io 22 d. Nutartimi kreip?si ? Teisingumo Teism?, pateikdamas šiuos prejudicinius klausimus:

1. Ar Šeštosios PVM direktyvos (Tarybos direktyva 77/388/EEB) 13 straipsnio B skirsnio b punktas turi b?ti aiškinamas taip, kad s?voka „nekilnojamojo turto nuoma“ apima laiv? stov?jimo vietos, kuri? sudaro uosto sausumos teritorijos dalis, bei apibr?žtos ir identifikuojamos švartavimosi vietos nuom??

2. Ar Šeštosios PVM direktyvos (Tarybos direktyva 77/388/EEB) 13 straipsnio B skirsnio b punkto 2 papunktis turi b?ti aiškinamas taip, kad s?voka „køretøjer“ (automobiliai, *véhicules*) apima ir laivus?

13. Vykstant procesui Teisingumo Teisme, FML, Danijos ir Graikijos vyriausyb?s bei Komisija pateik? savo pastabas. Vis? dalyvaujan?i?j? byloje šali?, išskyrus FML, nuomone, laiv? švartavimosi ir j? laikymo vietos turi b?ti apmokestinamos prid?tin?s vert?s mokes?iu. Nors valstyb?s nar?s mano, kad švartavimosi vietos vandenyje tikrai n?ra nekilnojamasis turtas direktyvos prasme, Komisija šiuo klausimu turi kit? nuomon?. Ta?iau Komisija ir min?tos vyriausyb?s sutinka, kad reikia taikyti atleidimo nuo prid?tin?s vert?s mokes?io išimt? d?l patalp? ir vietos automobiliams stov?ti. Ta?iau, FML nuomone, nuostatos d?l patalp? ir vietos automobiliams stov?ti netaikytinos laiv? vietoms.

IV – Teisinis vertinimas

14. Prejudiciniais klausimais siekiama išaiškinti 13 straipsnio B skirsnio b punkte ?tvirtintas nuostatas, reglamentuojan?ias nekilnojamojo turto nuomos atleidim? nuo prid?tin?s vert?s mokes?io. Pirmu klausimu siekiama sužinoti, ar laivo švartavimosi vieta arba laivo laikymo vieta sausumoje turi b?ti laikoma nekilnojamoju turtu. Tam, kad b?t? galima atsakyti ? antr? klausim?, reikia išaiškinti, ar atleidimo nuo mokes?io išimtis, nustatyta patalp? ir vietos nuomai automobiliams stov?ti, taikoma ir laivams skirtoms vietoms.

A – *Pirminės pastabos*

15. Prieš pradedant konkrečiau nagrinėti prejudicinius klausimus, primintina, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje numatyti atleidimai yra savarankiškos Bendrijos teisės sąvokos, todėl turi būti apibrėžtos Bendrijos teisės(3).

16. Iš direktyvos struktūros išplaukia šie nagrinėjimui pateikti nuostatų aiškinimo principai: kadangi atleidimai nuo mokesčio yra išimtys iš bendro principo, pagal kurį kiekviena paslauga, kuri apmokestinamasis asmuo suteikia už atlygą, apmokestinama pridėtinės vertės mokesčiu, nekilnojamojo turto nuomos sąvoka turi būti aiškinama siaurai(4). Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkto 2 papunktyje nurodytos atleidimo nuo mokesčio išimtys, susijusios su patalpų ir vietos nuoma automobiliams stovėti, poveikis tas, kad atitinkama apyvarta vėl patenka į bendrą direktyvos tvarką. Taigi šios nuostatos negalima aiškinti siaurai(5).

17. Pažymėtina, kad direktyvos nereikėtų aiškinti, jei Danija pasinaudotų galimybe numatyti papildomas atleidimo nuo mokesčio taikymo srities išimtis, kuri neapima Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkto 1–4 papunkčiuose reglamentuoti atvejai. Komisija, remdamasi sprendimu *Far*(6), teisingai nurodė, kad Šeštoji direktyva suteikia valstybėms narėms didelę diskreciją. Todėl Danija galėtų aiškiai reglamentuoti, kad laivų švartavimosi vietų nuoma, – taip pat kaip patalpų ir vietos automobilių stovėjimui nuoma – yra dar viena pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinama veikla.

18. Tačiau tuo atveju, jei valstybė narė nori pasinaudoti minėta galimybe, ji turi tai įgyvendinti atitinkamai priimdama teisės aktus, reglamentuojančius PVM. Šiuo aspektu nepakanka, kad Šeštoji direktyva iš esmės atitinkantios nacionalinės nuostatos būtų papildytos administracine praktika arba pasitelkus tik administraciniams organams privalomą galią turintius nurodymus, numatančius, kad apmokestinamos ir kitos veiklos rėšys(7).

19. Administracinė organų praktika, nurodyta 2001 m. Pridėtinės vertės mokesčio gairėse(8), pagal kurias laivų švartavimosi vietos yra apmokestinamos PVM, negali būti pripažinta dar viena nacionaline nekilnojamojo turto nuomos atleidimo nuo mokesčio išimtimi.

20. Pagal nacionalinės teisės nuostatas apmokestinamieji asmenys turi teisę iš mokėtino mokesčio atskaityti išlaidas, susijusias su uosto įrenginių pastatymu, remontu ir priežiūra, jei šios išlaidos nesusijusios su pastatais. Tai rodo, kad Danijos įstatymų leidėjas minėtas išlaidas sieja su apmokestinama veikla. Tačiau ir ši netiesioginė nuoroda nėra nekilnojamojo turto nuomos atleidimo nuo mokesčio išimtis.

21. Atsižvelgiant į tai, kad Danijos teisės aktuose, reglamentuojančiuose pridėtinės vertės mokestį, nėra atskiros nuostatos dėl laivų švartavimosi vietų nuomos, turi būti nustatyta, ar minėta veikla Šeštosios direktyvos prasme gali būti pripažinta nekilnojamojo turto nuoma, ir jei taip, atitinkamai patalpų ir vietos nuoma automobiliams stovėti.

B – *Nekilnojamojo turto nuoma (pirmas prejudicinis klausimas)*

22. Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punktas neapibrėžia sąvokos „nekilnojamojo turto nuoma“ ir taip pat nenukreipia į jos apibrėžimą valstybių narių teisės aktuose(9).

23. Iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos išplaukia, kad, pirma, pagrindinis nekilnojamojo turto nuomos požymis Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkto prasme yra tas, jog nuomininkui už atlygą suteikiama teisė nustatyti laikotarpį naudotis nekilnojamuoju turtu taip, tarsi jis būtų savininkas, jokiems tretiesiems asmenims negalint

pasinaudoti šia teise(10).

24. Antra, atsakant į klausimą dėl kvalifikavimo kaip apmokestinamas sandoris, reikia išnagrinėti visas aplinkybes, kurioms esant atliekamas nagrinėjamas sandoris(11).

25. FML pasiūlymas apima tiek švartavimosi vietų uoste, tiek ir laivų laikymo vietų sausumoje per žiemą, nuomą. Nors minėtos paslaugos siūlomos kartu, klausimas, ar tai laikoma nekilnojamojo turto nuoma, turi būti nagrinėjamas atskirai dėl kiekvienos laivų vietos rėšies.

26. Aplinkybų, kad esant sujungtai švartavimosi ir laikymo vietos sausumoje nuomai, sąskaitoje nurodoma bendra suma-, galiausiai neturi jokios lemiamos reikšmės(12).

27. Svarbi yra aplinkybų, jog laivo švartavimosi vieta ir laikymo vieta sausumoje kiekvienu atveju gali būti nuomojamos atskirai viena nuo kitos, kad realiai yra numatytos dvi savarankiškos, viena nuo kitos atskirtos pagrindinės paslaugos, o ne ekonominiu požiūriu viena bendra paslauga(13). Be to, nei viena laivų laikymo vietos nuomos forma nėra pagrindinė paslauga, o kita – pagalbinė, kuri mokesčių prasme turėtų būti traktuojama taip pat kaip pagrindinė paslauga(14).

28. Iš prašyme priimti prejudicinį sprendimą esančių duomenų apie laikymo vietas sausumoje matyti, kad bet kuriuo atveju šie plotai yra aiškiai apibrėžti ir pažymėti. Nuomininkas turi išimtinę teisę nustatyti laikotarpį naudotis laikymo vieta. Jis turi neribotą priėjimą prie šios vietos. Per nuomos laikotarpį joks kito laivo savininkas neturi teisės naudotis vieta be nuomininko sutikimo. Todėl darytina išvada, kad tai yra nekilnojamojo turto nuoma Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkto prasme.

29. Tačiau kur kas didesni sunkumų kelia laivų vietų uosto akvatorijoje kvalifikavimas. Akivaizdu, kad minėtu atveju švartavimosi vietos yra aiškiai atskirtos nuo likusios uosto akvatorijos kuoleliais ir užtvaramis. Tačiau Danijos ir Graikijos vyriausybės abejoja dėl to, kad šios vietos apskritai gali būti laikomos nekilnojamojo turto.

30. Nekilnojamas turtas gali būti apibrėžiamas kaip tam tikras žemės paviršiaus plotas kartu su jame pastoviai esančiais pastatais, kuris gali būti nuosavybės ir valdymo objektas. Skirtingai nei atviros jūros atveju, vidaus vandenų atžvilgiu privatus asmuo gali turėti nuosavybės ar valdymo teisę. Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad būtų FML yra uosto teritorijos savininkas. Aplinkybų, kad visa teritorija ar jos dalis apsemta vandeniu, netrukdo jos traktuoti kaip nekilnojamojo turto, kuris gali būti nuomojamas. FML, įsigijusi nuosavybę n uosto teritorijai kartu su akvatorija, taip pat galėjo šią teritoriją nuomoti. Tačiau tai, kas galioja visai teritorijai kaip visumai, turi galioti ir nuo jos atskirtoms apibrėžtoms dalims.

31. Be to, nekilnojamąjį turtą reikia atskirti nuo kilnojamojo turto. Iš tikrųjų vanduo, kuriame tiesiogiai plūduriuoja laivai, yra kilnojamas turtas. Vadovaujantis minėtu argumentu, atrodo, jog Danijos vyriausybė mano, kad vieną žemę leisti kuoleliai arba tilteliai, prie kurių pririšami laivai, laikomi nekilnojamaisiais daiktais, kurių suteikimą naudotis ji traktuoja tik kaip pagalbinę paslaugą. Tačiau nuomos objektas yra ne koks nors judantis vandens kiekis, bet nustatyta uosto akvatorijos dalis. Šis vandeniu padengtas plotas yra aiškiai apibrėžtas ir negali būti perkeltas.

32. Todėl net ir remiantis siauru Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkto aiškinimu, švartavimosi vieta akvatorijoje minėtos nuostatos prasme patenka į nekilnojamojo turto apibrėžimą.

33. Tai, kad vietos savininkui laikinai nesant FML šios vietos gali suteikti lankytojams, negali paneigti nuomos santykių buvimo.

34. Būtent nekilnojamojo turto nuomai iš esmės būdinga, kad nuomininkas valdo nekilnojamąjį turtą ir bet kuriuo metu gali kitiems asmenims neleisti pasinaudoti šia teise. Tačiau gali būti ir tokios nuomos santykiai, kai naudotis tuo pačiu nuomojamu daiktu gali daugiau nuomininkų, o vienas nuomininkas turi pagrindinę naudojimosi teisę.

35. Taip yra šiuo atveju. Ilgalaikio nuomos sutartį sudaręs nuomininkas gali laisvai nuspręsti, ar palikti laivą švartavimosi vietoje. Nei FML, nei kito laivo savininkas negali nuomos laikotarpiu reikalauti iš nuomininko atlaisvinti stovėjimo vietos. Tik nuomininkui nusprendus nesinaudoti savo švartavimosi vieta ilgiau kaip 24 valandas, uosto administracija gali vietą laikinai suteikti kitam laivui savininkams.

36. Todėl pirmąjį prejudicinį klausimą reikėtų atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkto prasme „nekilnojamojo turto nuoma“ srovoka apima tiek laivų švartavimosi vietos aiškiai apibrėžtoje uosto akvatorijos dalyje nuomą, tiek apibrėžtos laivo laikymo vietos sausumoje nuomą.

C – Patalpų ir vietos nuoma automobiliams stovėti (antras prejudicinis klausimas)

37. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas antruoju klausimu siekia sužinoti, ar pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkto 2 papunktį su nekilnojamojo turto nuoma susijęs atleidimas nuo mokesčio apima ir laivų laikymo vietų nuomą. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui abejonių pirmiausia sukėlė tai, kad daniškoje šios nuostatos redakcijoje naudojama srovoka „køretøjer“, kuri reiškia tik ratines transporto priemones. Todėl būtų nesuderinama su daniškoje redakcijoje esančiu tekstu laivus laikyti automobiliais (*véhicules*) šios nuostatos prasme.

38. Kaip teisingai pabrėžia prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, Komisija ir suinteresuotos vyriausybės, kitose direktyvos kalbinėse redakcijose ši problema panašiu būdu nekyla, nes jose panaudotos neutralesnės srovokos, kurios gali apimti ir laivus(15).

39. Šiuo atveju primintina, kad pagal nusistovėjusį Teisingumo Teismo praktiką, jeigu skirtingose kalbinėse redakcijose yra neatitikimų, nagrinėjama nuostata turi būti aiškinama atsižvelgiant į teisės akto, kurio dalį ji sudaro, bendrą struktūrą ir tikslą(16).

40. Tačiau ne tik daniškoje, bet ir kitose kalbinėse redakcijose ne visai aišku, ar srovoka „patalpos ir vieta automobilių stovėjimui“ apima ir laivų švartavimosi arba jų laikymo vietas. Jei žodžių junginio reikšmė nenustatoma remiantis vien žodiniu aiškinimu, tai norint tiksliau nustatyti jo reikšmę reikia remtis žodžių junginio kontekstu ir atsižvelgti į Šeštosios direktyvos struktūrą(17).

41. FML bando parodyti, kad Šeštojoje direktyvoje naudojama transporto priemonė srovoka yra bendra srovoka žemės, vandens ir oro transporto priemonėms apibūdinti, o žodis „automobilis“ (*véhicule*) esą naudojamas tik sausumos transporto priemonėms apibūdinti.

42. Šeštosios direktyvos vokiškos redakcijos analizė sukelia abejonių, ar atitinkama terminologijos struktūra yra direktyvos pagrindas. FML minėto 15 straipsnio 1 dalies 2 punkte vartojama srovoka „transporto priemonė“ (*moyen de transport*). Kitose nuostatose, kurias nurodo FML (Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 2 dalies a punktas, 28n straipsnio 4 dalies b ir c punktai, 28o straipsnio 1 dalies g punktas ir 28p straipsnio 7 dalies b ir c punktai) vartojama srovoka „Fahrzeug“, o ne bendresnė srovoka „Transportmittel“.

43. Be to, Komisija, kaip priešingą pavyzdį, teisingai nurodo Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 punkto p papunktį, reglamentuojantį transporto paslaugų, teikiamų ligoniams ar

sužeistiesiems specialiai tam pritaikytomis transporto priemonėmis (*véhicules spécialement aménagés*), atleidimų nuo mokesčių. Ir šiuo atveju nurodyta savaime apima laivus bei orlaivius.

44. Kadangi įvairiose direktyvos vietose naudojami savaime „automobilis“ (*véhicule*) ir „transporto priemonė“ (*moyen de transport*) nagrinėjimas pagalbos nesuteikia, reikia patikrinti, ar, atsižvelgiant į nekilnojamojo turto atleidimo nuo mokesčių ir šio atleidimo išimčių tikslą bei prasmę, Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkto 2 papunktyje naudojama savaime „automobiliai“ (*véhicules*) apima laivus.

45. Pirmiausia nekilnojamojo turto nuomos atleidimas nuo mokesčių turi dvi priežastis. Pirmą, jau naudojamas nekilnojamasis turtas nėra gamybos proceso rezultatas, kaip tai pabrėžė generalinis advokatas F. G. Jacobs savo išvadoje byloje *Blasi*(18). Po pradinių parengiamųjų pastato statybos darbų ir pastatymo etapų pastatas paprastai naudojamas veikiau pasyviai ir jokia pridėtiną vertę neatsiranda(19). Todėl pridėtinąs vertės mokesčių apmokestinamas tik pradinis statyboms paruoštos žemės pateikimas ir pastato prieš jo pirmąjį įgijimą pateikimas(20), o tolesnis jau anksčiau pastatyto pastato perleidimas ir jo nuoma nuo PVM atleidžiami.

46. Antra, pažymėtina, kad iki Šeštosios direktyvos pagrindu įgyvendinto teisės aktų derinimo daugelyje valstybių narių gyvenamųjų patalpų nuoma nebuvo apmokestinama pridėtinąs vertės mokesčių dvi socialinės priežastys(21). Siekiant išvengti gyvenamųjų patalpų nuomos pabrangimo, tai privalo būti tvirtinta Šeštojoje direktyvoje.

47. Abi atleidimų nuo mokesčių pateisinančios priežastys netinka Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkto 1–4 papunkčiuose nustatytiems atvejams, nes šių ypatingų nekilnojamojo turto nuomos atvejų neapima atleidimo nuo mokesčių išimtis tam, kad jie būtų priskirti prie PVM apmokestinamųjų sandorių.

48. Iš tiesų minėtos paslaugos paprastai pasižymi aktyvesniu nekilnojamojo turto naudojimu. Pavyzdžiui, viešbučio kambarių ir stovėjimo vietų stovyklavietėse nuoma 1 papunkčio prasme apima daugelį kitų aptarnavimo paslaugų, o ne tik patalpų arba stovėjimo plotų suteikimą.

49. Minėtas argumentas 2 papunkčio prasme yra mažiau reikšmingas patalpų ir vietos nuomos automobiliams stovėti atveju, nes ir čia gali prisidėti papildomos paslaugos, pavyzdžiui, stovėjimo vietų apsauga. Tačiau šiuo atžvilgiu ypač svarbus antrasis aspektas: nėra socialinės politikos priežastys, pagrindžiančios atleidimą nuo mokesčių.

50. Laivų švartavimosi vietų nuomos atveju nekilnojamasis turtas taip pat naudojamas intensyviau, ir tai yra bendrai būdinga Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkto 1–4 papunkčiuose nustatytiems atleidimo nuo mokesčių išimtims. Panašiai kaip stovyklavietės vietos atveju, be švartavimosi ir laikymo vietos, naudojimui suteikiami ir kiti įrenginiai, pavyzdžiui, sanitariniai įrengimai. Be to, yra reikalaujama, kad laikymo vietos būtų aprūpintos tilteliais ir specialiais laivų švartavimo įrenginiais, kurie dėl vandens poveikio turi būti pastoviai tikrinami bei prižiūrimi.

51. Taip pat ir socialinio pobūdžio priežastys, kurios pateisinant nekilnojamojo turto nuomai taikomos išimtį anksčiau vaidino didelį reikšmę, akivaizdžiai netinka pramoginiams laivų laikymo vietų nuomai.

52. Atsižvelgiant į Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkto tikslus, minėtos nuostatos 2 papunktis, atrodo, reikėtų aiškinti taip, kad jis taikomas ir pramoginiams laivų švartavimosi, ir laikymo vietų sausumoje nuomai. Minėtas aiškinimas taip pat atitinka principą, kad nuostata neturi būti aiškinama siaurai.

V – Išvada

53. Apibendrindama, siūlau Teisingumo Teismui ? *Vestre Landsret* pateiktus klausimus atsakyti taip:

1. 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos šeštosios direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymo derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 13 straipsnio B skirsnio b punkto prasme „nekilnojamojo turto nuomos“ sąvoka apima tiek laivų švartavimosi vietos aiškiai apibrėžtoje uosto akvatorijos dalyje nuomą, tiek ir apibrėžtos laivo laikymo vietos sausumoje nuomą.

2. Šeštosios direktyvos 77/388/EEB 13 straipsnio B skirsnio b punkto 2 papunktis taip pat taikomas laivų švartavimosi ir laikymo vietų sausumoje nuomai.

1 – Originalo kalba: vokiečių.

2 – OL L 145, p. 1.

3 – 2000 m. rugsėjo 12 d. Sprendimas *Komisija prieš Airiją* (C-358/97, Rink., p. I-6301, 51 punktas); 2003 m. sausio 16 d. Sprendimas *Maierhofer* (C-315/00, Rink. p. I-563, 25 punktas) ir 2003 m. birželio 12 d. Sprendimas *Sinclair Collis* (C-275/01, Rink. 2003, p. I-5965, 22 punktas).

4 – Sprendimas *Komisija prieš Airiją* (minutas 3 išnašoje, 52 punktas); 2001 m. sausio 18 d. Sprendimas *Stockholm Lindöpark* (C-150/99, Rink. 2001, p. I-493, 25 punktas) ir sprendimas *Sinclair Collis* (minutas 3 išnašoje, 23 punktas).

5 – 1998 m. vasario 12 d. Sprendimas *Blasi* (C-346/95, Rink. 1998, p. I-481, 19 punktas).

6 – 2000 m. vasario 3 d. Sprendimas *Far* (C-12/98, Rink. 2000, p. I-527). Taip pat žr. 2001 m. spalio 4 d. Sprendimą „*Goed Wonen*“ (C-326/99, Rink. 2001, p. I-6831, 45 punktas).

7 – Žr., pavyzdžiui, 2002 m. birželio 6 d. generalinio advokato F. G. Jacobs išvadą byloje *Maierhofer* (C-315/00, Rink. 2003, p. I-565, 27 ir 28 punktai) ir 1989 m. gegužės 17 d. byloje *Henriksen* (173/88, Rink. 1989, p. I-2763, p. I-2770, 22 punktas).

8 – Žr. šios išvados 5 punktą.

9 – Sprendimas „*Goed Wonen*“ (minutas 6 išnašoje, 44 punktas) ir sprendimas *Sinclair Collis* (minutas 3 išnašoje, 24 punktas).

10 – Sprendimas „*Goed Wonen*“ (minutas 6 išnašoje, 55 punktas); sprendimas *Sinclair Collis* (minutas 3 išnašoje, 25 punktas) ir 2001 m. spalio 9 d. Sprendimas *Cantor Fitzgerald International* (C-108/99, Rink. 2001, p. I-7257, 21 punktas).

11 – 1996 m. gegužės 2 d. Sprendimas *Faaborg-Gelting Linien* (C-231/94, Rink. 1996, p. I-2395, 12 punktas); sprendimas *Stockholm Lindöpark*, (minutas 4 išnašoje, 26 punktas) ir sprendimas *Sinclair Collis* (minutas 3 išnašoje, 26 punktas).

12 – Žr., pavyzdžiui, 1999 m. vasario 25 d. Sprendimą *CPP* (C-349/96, Rink. 1999, p. I-973, 31 punktas).

13 – Sprendimas *CCP* (minutas 13 išnašoje, 29 punktas).

14 – Sprendimas *CCP* (minutas 13 išnašoje, 30 punktas) ir 1998 m. spalio 22 d. Sprendimas

susijusiose bylose *Madgett ir Baldwin* (C-308/96 ir C-94/97, Rink. 1998, p. I-6229, 24 punktas); taip pat ypač žr. 1989 m. liepos 13 d. Sprendimas *Henriksen* (173/88, Rink. 1989, p. I-2763, 14–16 punktai), kuriame Teisingumo Teismas garažo nuomą traktavo kaip papildomą buto nuomos paslaugą, taip pat patenkančią į nekilnojamojo turto nuomos atleidimo nuo mokesčio sritį.

15 – Angliškoje redakcijoje naudojama sąvoka „vehicles“, prancūziškoje – sąvoka „véhicules“, ispaniškoje – sąvoka „vehículos“, portugališkoje – sąvoka „veículos“, itališkoje – sąvoka „veicoli“, olandiškoje – sąvoka „voertuigen“ ir švediškoje – sąvoka „fordon“.

16 – 1990 m. kovo 27 d. Sprendimas *Cricket St. Thomas* (C-372/88, Rink. p. I-1345, 19 punktas) ir 2000 m. rugsėjo 14 d. Sprendimas *D* (C-384/98, Rink., p. I-6795, 16 punktas).

17 – 1997 m. birželio 5 d. Sprendimas *SDC* (C-2/95, Rink. 1997, p. I-3017, 22 punktas) ir sprendimas *Henriksen* (minutas 14 išnašoje, 10 ir 11 punktai).

18 – Generalinio advokato F. G. Jacobs 1997 m. rugsėjo 25 d. išvada byloje *Blasi* (C-346/95, Rink. 1998, p. I-483, 15 ir 16 punktai).

19 – Kita situacija yra, kai žmonėms nekilnojamąjį turtą naudoja kaip gamybinės veiklos vietą, todėl nekilnojamasis turtas tampa gamybos priemone.

20 – Žr., pavyzdžiui, Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 3 dalies a ir b punktus.

21 – Žr. Komisijos projektą dėl Šeštosios direktyvos (Europos Bendrijų Biuletenis, priedas 11/73, p. 17).