

GENERALINĖS ADVOKATĖS
JULIANE KOKOTT IŠVADA,
pateikta 2004 m. spalio 14 d.¹

I — Įvadas

1. Šio *Vestre Landsret* (Danija) prašymo priimti prejudicinį sprendimą objektas yra laivų švartavimosi vietų pramoginiame uoste ir sportinių laivų laikymo vietų per žiemą 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 įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (toliau – Šeštoji direktyva)² 13 straipsnio B skirsnio b punktą 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 atlygį 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 minėtu mokesčiu apmokestinama ekonomine veikla.

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

nekilnojamojo turto nuomą, išskyrus:

1) apgyvendinimą, kaip apibrėžta valstybių narių teisėje, viešbučiuose ar panašias

1 — Originalo kalba: vokiečių.

2 — OL L 145, p. 1.

funkcijas vykdančiose įstaigose, įskaitant ir apgyvendinimą poilsiavietėse ar stovyklauti įrengtose vietose;

2) patalpų ir vietos nuomą automobiliams (*véhicules*) stovėti;

3) instaliuotų įrenginių ir mašinų nuomą;

4) seifų nuomą.

Valstybės narės gali dar labiau riboti šį atleidimą nuo mokesčio.“

elektros ir šildymo tiekimas. Tačiau atleidimas nuo mokesčio neapima viešbučių ar jiems prilyginamų įstaigų kambarių nuomos, kambarių nuomos įstaigose, kurios nuomoja trumpesniam nei vieno mėnesio laikotarpiui, vietų stovyklavietėse, stovėjimo aikštelėse ar reklaminių plotų nuomos bei saugojimo kamerų nuomos.“

5. 2001 m. Pridėtinės vertės mokesčio gairių D.11.8 punkte dėl administracinės praktikos Danijoje papildomai nurodoma:

„Buriotojų klubų vykdoma laivų švartavimosi vietų, stovėjimo vietų sausumoje, vietų uostuose ar elinguose nuoma apmokestinama PVM net ir tada, kai nuomojama klubo nariams.

B — *Danijos teisė*

4. Danijos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 13 straipsnio 1 dalies 8 punktas numato, kad nuo mokesčio atleidžiamos šios prekės ir paslaugos:

Todėl PVM mokamas nuo vietos nuomos kainos, įskaitant galimus nario mokesčius arba užstatus, kurie mokami pastovios nuomos atveju, taip pat nuo uosto mokesčių, kurie renkami iš lankytojų už naudojimąsi uostu.“

„Nekilnojamojo turto administravimas ir nuoma bei su nuoma susijęs dujų, vandens,

6. Pagal Danijos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 39 straipsnio 5 dalį iš mokėtino

PVM galima, kaip pirkimo mokestį, atskaityti mokestį už uosto įrenginių pastatymą, remontą ir priežiūrą, išskyrus pastatus.

tavimosi vieta, atskirta plūdriomis užtvaramis, ar prie pontoninio tilto. Kai vietos savininkas nepageidauja ja naudotis ilgiau nei parą, ja neatlyginamai leidžiama naudotis kitiems lankytojams. Be to, nuomininkas gauna tam skirtoje uosto teritorijos dalyje esančią laikymo vietą, t. y. pažymėtą numeriu lopšį, kuriame ne sezono metu laiko savo laivą ir gali laisvai prie jo prieiti. Galiausiai nuomininkas turi teisę naudotis bendrais uosto patogumais, būtent tualetais ir dušais.

III — Bylos aplinkybės, prejudiciniai klausimai ir procesas

7. *Fonden Marselisborg Lystbådehavn* (*Marselisborg* pramoginių laivų uosto fondas, toliau – FML) yra fondas, kuris išlaiko ir valdo pramoginių laivų uostą. FML nuomoja laivų švartavimosi vietas uoste ir pramoginių laivų žiemojimui skirtas laikymo vietas uosto teritorijoje. Šios paslaugos siūlomos tiek kartu, tiek atskirai viena nuo kitos. Švartavimosi vietos gali būti išnuomos ne tik ilgesniam, bet ir trumpesniam laikotarpiui, taigi mėnesiui ar dienai.

10. Laivų savininkai, kurie ilgam laikotarpiui ar vienam mėnesiui nuomojasi tik švartavimosi vietas, nemoka jokio užstato. Tačiau šiuo atveju jie moka didesnę nuomos mokesį. Nuomos laikotarpiui jiems taip pat suteikiama pastovi vieta. Buriuotojams, kurie uoste būna tik vieną ar keletą dienų, suteikiamos laisvos švartavimosi vietos.

8. Ilgalaikės sujungtos švartavimosi ir stovėjimo vietos nuomos atveju nuomininkas privalo mokėti ne tik nuomos mokesį, bet ir užstatą. Abiejų mokesčių dydis apskaičiuojamas, atsižvelgiant į kiekvienam laivui reikalingos vietos plotą.

11. Laikymo vietos sausumoje gali būti išnuomos ir be švartavimosi vietos vandenyje.

9. Už minėtą atlygį laivo savininkui, atsižvelgiant į laivo dydį, suteikiama teisė vienerius metus naudotis nustatyta pastovia švar-

12. Mokesčius administruojanti institucija FML pranešė, kad visa jo veikla turi būti apmokestinama pridėtinės vertės mokesčiu. FML apskundus šį pranešimą *Landsskatteret*

(Pirmosios instancijos teismui), pastarasis patvirtino mokesčius administruojančios institucijos nuomonę dėl švartavimosi vietų. Jų nuoma nepatenka į nekilnojamojo turto atleidimą nuo mokesčio. Tačiau, teismo nuomone, laikymo vietų sausumoje nuoma nuo mokesčio atleidžiama. Tiek FML, tiek *Skatteministeriet* (Finansų ministerija) dėl minėto sprendimo pateikė apeliacinį skundą *Vestre Landsret*, kuris, vadovaudamasis EB 234 straipsniu, 2002 m. lapkričio 22 d. Nutartimi kreipėsi į Teisingumo Teismą, pateikdamas šiuos prejudicinius klausimus:

mone, laivų švartavimosi ir jų laikymo vietos turi būti apmokestinamos pridėtinės vertės mokesčiu. Nors valstybės narės mano, kad švartavimosi vietos vandenyje tikrai nėra nekilnojamasis turtas direktyvos prasme, Komisija šiuo klausimu turi kitą nuomonę. Tačiau Komisija ir minėtos vyriausybės sutinka, kad reikia taikyti atleidimo nuo pridėtinės vertės mokesčio išimtį dėl patalpų ir vietos automobiliams stovėti. Tačiau, FML nuomone, nuostatos dėl patalpų ir vietos automobiliams stovėti netaikytinos laivų vietoms.

„1. Ar Šeštosios PVM direktyvos (Tarybos direktyva 77/388/EEB) 13 straipsnio B skirsnio b punktas turi būti aiškinamas taip, kad sąvoka „nekilnojamojo turto nuoma“ apima laivų stovėjimo vietas, kurių sudaro uosto sausumos teritorijos dalis, bei apibrėžtos ir identifikuojamos švartavimosi vietos nuomą?

IV — Teisinis vertinimas

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

14. Prejudiciniais klausimais siekiama išaiškinti 13 straipsnio B skirsnio b punkte įtvirtintas nuostatas, reglamentuojančias nekilnojamojo turto nuomos atleidimą nuo pridėtinės vertės mokesčio. Pirmu klausimu siekiama sužinoti, ar laivo švartavimosi vieta arba laivo laikymo vieta sausumoje turi būti laikoma nekilnojamojo turto. Tam, kad būtų galima atsakyti į antrą klausimą, reikia išaiškinti, ar atleidimo nuo mokesčio išimtis, nustatyta patalpų ir vietos nuomai automobiliams stovėti, taikoma ir laivams skirtoms vietoms.

13. Vykstant procesui Teisingumo Teisme, FML, Danijos ir Graikijos vyriausybės bei Komisija pateikė savo pastabas. Visų dalyvaujančiųjų byloje šalių, išskyrus FML, nuo-

A — *Pirminės pastabos*

15. Prieš pradėdant konkrečiau nagrinėti prejudicinius klausimus, primintina, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje numatyti atleidimai yra savarakiškos Bendrijos teisės sąvokos, todėl turi būti apibrėžtos Bendrijos teisės³.

16. Iš direktyvos struktūros išplaukia šie nagrinėjimui pateiktų nuostatų aiškinimo principai: kadangi atleidimai nuo mokesčio yra išimtis iš bendro principo, pagal kurį kiekviena paslauga, kurią apmokestinamasis asmuo suteikia už atlygį, apmokestinama pridėtinės vertės mokesčiu, nekilnojamojo turto nuomos sąvoka turi būti aiškinama siaurai⁴. Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkto 2 papunktyje nurodytos atleidimo nuo mokesčio išimties, susijusios su patalpų ir vietos automobiliams stovėti, poveikis tas, kad atitinkama apyvarta vėl patenka į bendrą direktyvos tvarką. Taigi šios nuostatos negalima aiškinti siaurai⁵.

17. Pažymėtina, kad direktyvos nereikėtų aiškinti, jei Danija pasinaudotų galimybe numatyti papildomas atleidimo nuo mokesčio taikymo srities išimtis, kurių 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 Šeštąją direktyvą iš esmės atitinkančios nacionalinės nuostatos būtų papildytos administracine praktika arba pasitelkus tik administraciniams organams privalomą galią turinčius nurodymus, numatančius, kad apmokestinamos ir kitos veiklos rūšys⁷.

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 *Materhofer* (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* (minėtas 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* (minėtas 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 *Materhofer* (C-315/00, Rink. 2003, p. I-565, 27 ir 28 punktai) ir 1989 m. gegužės 17 d. byloje *Itenriksen* (I73/88, Rink. 1989, p. I-2763, p. I-2770, 22 punktas).

19. Administracinių organų praktika, nurodyta 2001 m. Pridėtinės vertės mokesčio gairėse⁸, 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 mokesį, nėra atskiros nuostatos dėl laivų švartavimosi vietų nuomos, turi būti nustatyta, ar minėta veikla Šeštosios direktyvos turto nuoma, ir jei taip, atitinkamai patalpų ir vietos nuoma automobiliams stovėti.

8 — Žr. šios išvados 5 punktą.

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 aktuose⁹.

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 atlygį suteikiama teisė nustatytu laikotarpiu naudotis nekilnojamoju turtu taip, tarsi jis būtų savininkas, jokiems tretiesiems asmenims negalint pasinaudoti šia teise¹⁰.

24. Antra, atsakant į klausimą dėl kvalifikavimo kaip apmokestinamas sandoris, reikia išnagrinėti visas aplinkybes, kurioms esant atliekamas nagrinėjamas sandoris¹¹.

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

10 — Sprendimas „Goed Wonen“ (minėtas 6 išnašoje, 55 punktas); sprendimas *Sinclair Collis* (minėtas 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 Lhnen* (C-231/94, Rink. 1996, p. I-2395, 12 punktas); sprendimas *Stockholm Lindöpark* (minėtas 4 išnašoje, 26 punktas) ir sprendimas *Sinclair Collis* (minėtas 3 išnašoje, 26 punktas).

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 rūšies.

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 nustatytą 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.

26. Aplinkybė, kad esant sujungtai švartavimosi ir laikymo vietos sausumoje nuomai, sąskaitoje nurodoma bendra suma-, galiausiai neturi jokios lemiamos reikšmės¹².

27. Svarbi yra aplinkybė, 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 paslauga¹³. 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 paslauga¹⁴.

29. Tačiau kur kas didesnių 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 nekilnojamoju turtu.

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 būtent FML yra uosto teritorijos savininkas. Aplinkybė, kad visa teritorija ar jos dalis apsemta vandeniu, netrukdo jos traktuoti kaip nekilnojamojo

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

13 — Sprendimas *CCP* (minėtas 13 išnašoje, 29 punktas).

14 — Sprendimas *CCP* (minėtas 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. Sprendimą *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.

turto, kuris gali būti nuomojamas. FML, įsigijusi nuosavybėn uosto teritoriją 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 kilnojamasis turtas. Vadovaujantis minėtu argumentu, atrodo, jog Danijos vyriausybė mano, kad vien į žemę įleisti kuoleliai arba tilteliai, prie kurių pririšami laivai, laikomi nekilnojamaisiais daiktais, kurių suteikimą naudotis ji traktuoja tik kaip pagalbines paslaugas. 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 šią vietą 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 tokių nuomos santykių, kai naudotis tuo pačiu nuomojamu daiktu gali daugiau nuomininkų, o vienas nuomininkas turi pagrindinę naudojimosi teisę.

35. Taip yra šiuo atveju. Ilgalaikę 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 vietas. Tik nuomininkui nusprendus nesinaudoti savo švartavimosi vieta ilgiau kaip 24 valandas, uosto administracija gali vietą laikinai suteikti kitų laivų savininkams.

36. Todėl į pirmą prejudicinį klausimą reikėtų atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkto prasme „nekilnojamojo turto nuomos“ sąvoka apima tiek laivų švartavimosi vietas 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 sąvoka „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 sąvokos, kurios gali apimti ir laivus¹⁵.

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

39. Šiuo atveju primintina, kad pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką, jeigu skirtingose kalbinėse redakcijose yra neatitinkimų, nagrinėjama nuostata turi būti aiškinaama atsižvelgiant į teisės akto, kurio dalį ji sudaro, bendrą struktūrą ir tikslą¹⁶.

40. Tačiau ne tik daniškoje, bet ir kitose kalbinėse redakcijose ne visai aišku, ar sąvoka „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 struktūrą¹⁷.

41. FML bando įrodyti, kad Šeštojoje direktyvoje naudojama transporto priemonių sąvoka yra bendra sąvoka 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 ter-

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* (minėtas 14 išnašoje, 10 ir 11 punktai).

minologijos struktūra yra direktyvos pagrindas. FML minėto 15 straipsnio 1 dalies 2 punkte vartojama sąvoka „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 sąvoka „Fahrzeug“, o ne bendresnė sąvoka „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*), atleidimą nuo mokesčio. Ir šiuo atveju nurodyta sąvoka apima laivus bei orlaivius.

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

45. Pirmiausia nekilnojamojo turto nuomos atleidimas nuo mokesčio turi dvi priežastis.

Pirma, 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 pridėtinė vertė neatsiranda¹⁹. Todėl pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamas tik pradinis statyboms paruoštos žemės pateikimas ir pastato prieš jo pirmąjį įgijimą pateikimas²⁰, 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 pridėtinės vertės mokesčiu dėl socialinių priežasčių²¹. Siekiant išvengti gyvenamųjų patalpų nuomos pabrangimo, tai privalėjo būti įtvirtinta Šeštojoje direktyvoje.

47. Abi atleidimą nuo mokesčio pateisinančios priežastys netinka Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkto 1–4 pa-

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 įmonė nekilnojamąjį turtą naudoja kaip gamybinės veiklos vietą, todėl nekilnojamas 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).

punkčiuose nustatytiems atvejams, nes šių ypatingų nekilnojamojo turto nuomos atveju neapėmė atleidimo nuo mokesčio išimtis tam, kad jie būtų priskirti prie PVM apmokestinamųjų sandorių.

intensyviau, ir tai yra bendrai būdinga Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkto 1–4 papunkčiuose nustatytoms atleidimo nuo mokesčio išimtims. Panašiai kaip stovyklavietės vietos atveju, be švartavimosi ir laikymo vietos, naudojimui suteikiami ir kiti įrenginiai, pavyzdžiui, sanitariniai įrenginiai. 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.

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 ploto suteikimą.

51. Taip pat ir socialinio pobūdžio priežastys, kurios pateisinant nekilnojamojo turto nuomai taikomą išimtį anksčiau vaidino didelę reikšmę, akivaizdžiai netinka pramoginių laivų laikymo vietų nuomai.

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 priežasčių, pagrindžiančių atleidimą nuo mokesčio.

50. Laivų švartavimosi vietų nuomos atveju nekilnojamasis turtas taip pat naudojamas

52. Atsižvelgiant į Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkto tikslus, minėtos nuostatos 2 papunktį, atrodo, reikėtų aiškinti taip, kad jis taikomas ir pramoginių 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 į *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 vietas aiškiai apibrėžtoje uosto akvatorijos dalyje nuomą, tiek ir apibrėžtos laivo laikymo vietas 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.“