

ENERĢLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [JULIANE KOKOTT] SECINĀJUMI,

sniegti 2004. gada 14. oktobrī (1)

Lieta C-428/02

Fonden Marselisborg Lystbådehavn

pret

Skatteministeriet

un

Skatteministeriet

pret

Fonden Marselisborg Lystbådehavn

[Vestre Landret (Dānija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu]

Sestā PVN direktīvā – 13. panta B daļas b) punkts – Ar nodokli neapliekamais apgrozījums – Nekustamā īpašuma izīrēšana – Izņēmumi – Stāvvieta izīrēšana satiksmes līdzekļu novietošanai – Kuru stāvvietas īdenī un uz sauszemes ziemošanai

I – Ievads

1. Vestre Landsret (Rietumu apgabaltiesa, Dānija) lūguma lūgt prejudiciālu nolēmumu pamatā ir jautājums par ienākumu no kuru stāvvieta īdenī iznomāšanas izpriece ceļojumu kuru ostā un izpriece ceļojumu kuru stāvvieta uz sauszemes ziemošanai izīrēšanas aplikšanu ar pievienotās vērtības nodokli. Šie maksājumi saskaņā ar Eiropas Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas Nr. 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (turpmāk tekstā – Sestā direktīva) (2) 13. panta B daļas b) punktu varētu tikt atbrīvoti no pievienotās vērtības nodokļa, ja to gadījumā runa būtu par nekustamā īpašuma izīrēšanu. Atbrīvošana no nodokļa maksājuma tomēr nevar tikt piemērota, ja kuru stāvvietas īdenī un sauszemes tiek klasificētas kā "stāvvietas transportlīdzekļu novietošanai".

II – Atbilstošās tiesību normas

A – Kopienas tiesības

2. Saskaņā ar Sestās direktīvas 2. panta 1. punktu par valsts teritorijā sniegtiem maksas pakalpojumiem principā ir jāmaksā pievienotās vērtības nodoklis. Kā izriet no Sestās PVN direktīvas 4. panta 2. punkta otrā teikuma, par saimniecisku darbību, kas aplikama ar

pievienot? s v?rt?bas nodokli, ir uzskat?ma "ilglaic?ga materi?la [...] ?pašuma [past?v?ga ?ermenisku [...] lietu] izmantošana nol?k? g?t no t? ien?kumus."

3. Saska?? ar Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as b) punktu noteiktos gad?jumos no PVN maks?šanas atbr?vo:

"nekustam? ?pašuma iznom?šanu vai iz?r?šanu, iz?emot:

1. izmitin?šanu, k? t? defin?ta dal?bvalstu likumos, viesn?cu nozar? vai l?dz?gas funkcijas nozar?s, ieskaitot izmitin?šanu t?ristu nometn?s vai zemes gabalos, kas izveidoti par nometnes viet?m,
2. telpu un zemes gabalu [st?vvietu] iz?r?šanu transportl?dzek?u [satiksmes l?dzek?u] novietošanai,
3. past?v?gi uzst?d?tu iek?rtu un meh?nismu iz?r?šanu,
4. seifu ?ri.

Dal?bvalstis var piem?rot papildu iz??mumus š? atbr?vojuma [no nodok?a] darb?bas jomai."

B – *D?nijas ties?bas*

4. D?nijas likuma par pievienot?s v?rt?bas nodokli 13. panta 1. punkta 8. apakšpunkt? ir paredz?ts atbr?vot no aplikšanas ar pievienot?s v?rt?bas nodokli š?das preces un pakalpojumus:

"nekustam? ?pašuma p?rvald?šana, iz?r?šana un iznom?šana, k? ar? g?zes, ?dens, elektr?bas un siltuma pieg?de, kas ir saist?ta ar iz?r?šanu vai iznom?šanu. Tom?r atbr?vojums no nodok?a neattiecas uz istabu iz?r?šanu viesn?c?s vai t?m piel?dzin?mos uz??mumos, istabu iz?r?šanu uz??mumos, kuri t?s iz?r? uz laiku, kas nep?rsniedz vienu m?nesi, k? ar? kempinga, autost?vvietu vai rekl?mas izvietošanas vietu, vai ar? bag?žas glab?tuvju iz?r?šanu".

5. Papildus D?nijas 2001. gada nor?d?jumos par administrat?vo praksi pievienot?s v?rt?bas nodok?a piem?rošan? D.11.8. punkt? ir noteikts:

"Ar pievienot?s v?rt?bas nodokli apliek bur?t?ju apvien?bu ku?u st?vvietu ?den?, uz sauszemes, ostas un ste?a laukumu iz?r?šanu, ar? tad, ja ?re attiecas uz apvien?bas biedriem.

T?d?? pievienot?s v?rt?bas nodoklis ir maks?jams par vietas ?ri, tostarp iesp?jamajiem papildu vai droš?bas naudas maks?jumiem, ko ?res gad?jum? maks? past?v?gie ?rnieki, k? ar? par ostas nodev?m, ko maks? ostas viesi."

6. Saska?? ar Pievienot?s v?rt?bas nodok?a likuma 39. panta 5. punktu nodoklis par ostas ietaišu, iz?emot ?ku, uzst?d?šanu, labošanu un uztur?šanu var tikt atskait?ts k? priekšnodoklis.

III – Fakti, prejudici?lie jaut?jumi un process

7. *Fonden Marselisborg Lystbådehavn* (Marselisborgas izpriecu ce?ojumu ku?u ostas fonds, turpm?k tekst? – "FML") ir fonds, kas uztur un vada izpriecu ce?ojumu ku?u ostu. FML iz?r? ku?u st?vvietas ?den? ost? un st?vvietas uz sauszemes ostas teritorij? jahtu novietošanai ziemošanai. Šie pakalpojumi tiek pied?v?ti gan kop?, gan atseviš?i. St?vvietas ?den? var tikt iz?r?tas uz ilg?ku, k? ar? ?s?ku laika posmu, t.i., uz m?nesi un dien?m.

8. Iz?r?jot ilgtermi?? vienlaikus st?vvietu ?den? un uz sauszemes, ?rniekam j?nomaks? gan ?res maksa, gan droš?bas nauda. Abu maks?jumu apm?rs cita starp? ir atkar?gs no attiec?gajam

ku?im nepieciešam?s vietas lieluma.

9. Ku?a ?pašnieks pret? sa?em ties?bas uz gadu izmantot noteiktu st?vvietu ?den? pie ste?a vai pontonu tilta, kas ir atbilstoša ku?a izm?ram. Ja st?vvietas lietot?js nev?las izmantot savu vietu ilg?k par 24 stund?m, t? tiek bez atl?dz?bas nodota lietošan? piest?tnes viesiem. Turkl?t ?rnieks ieg?st st?vvietu uz sauszemes, kas sast?v no numur?ta eli?a ostas teritorijas ?paši atv?l?t? viet?, kur tas var uzglab?t savu ku?i p?c sezonas beig?m un kuram vi?am ir br?va pieeja. Visbeidzot, ?rnieks ir ties?gs izmantot kop?j?s ostas labier?c?bas, t?das k? tualetes un mazg?šan?s telpas.

10. Ku?u ?pašniekiem, kuri ?r? tikai vienu st?vvietu ?den? uz m?nesi vai ilg?ku laika posmu, droš?bas nauda nav j?maks?. T? viet? tiek noteikta augst?ka ?res maksa. Vi?iem uz ?res periodu tiek noteikta konkr?ta vieta. Bur?t?jiem, kuri k? viesi paliek ost? vienu vai vair?kas dienas, tiek ier?d?tas br?v?s st?vvietas.

11. Iepriekš min?t?s st?vvietas uz sauszemes var tikt iz?r?tas ar? atseviš?i no st?vviet?m ?den?.

12. Nodok?u p?rvalde pazi?oja *FML*, ka t?s dar?jumi kopum? ir apliekami ar pievienot?s v?rt?bas nodokli. Atbildot uz *FML* celto pras?bu par šo l?mumu, *Landsskatteret* (D?nijas pirm?s instances tiesa) apstiprin?ja nodok?u p?rvaldes viedokli jaut?jum? par st?vviet?m ?den?. Uz to iz?r?šanu neattiecoties atbr?vošana no nodok?a maks?juma par nekustam? ?pašuma iz?r?šanu. Turpret? st?vvietu uz sauszemes iz?r?šanu tiesa uzskata par atbr?vojamu no nodok?a maks?juma. Gan *FML*, gan *Skatteministeriet* (Nodok?u ministrija) šo l?mumu p?rsdz?ja *Vestre Landsret*, kura saska?? ar EKL 234. pantu ar 2002. gada 22. novembra l?mumu uzdeva Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1. Vai Sest?s PVN direkt?vas 13. panta B da?as b) punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka j?dzien? “nekustam? ?pašuma iz?r?šana” ietilpst ku?u st?vvietu iz?r?šana, kas izpaužas k? novietošana uz sauszemes ostas teritorij?, k? ar? norobežot? un identific?jam? st?vviet? ?den??

2. Vai Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as b) punkta 2. apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka j?dzien? “satiksmes l?dzek?” ietilpst ar? ku?i?”

13. Tiesas proces? *FML*, D?nijas un Grie?ijas vald?bas, k? ar? Komisija izkl?st?ja savu viedokli. Lietas dal?bnieki, iz?emot *FML*, uzskata, ka ku?u st?vvietu ?den? un uz sauszemes iz?r?šana ir pak?auta aplikšanai ar pievienot?s v?rt?bas nodokli. Lai ar? dal?bvalstis uzskata, ka st?vvietas ?den? jebkur? gad?jum? nav nekustamais ?pašums direkt?vas izpratn?, Komisijai šaj? jaut?jum? ir cits viedoklis. Tom?r Komisijas un vald?bu viedok?i saskan jaut?jum?, ka iz??mumi no atbr?vojuma maks?t pievienot?s v?rt?bas nodokli ir attiecin?mi uz transportl?dzek?u st?vviet?m. Saska?? ar *FML* viedokli transportl?dzek?u st?vvietu regul?jums nav attiecin?ms uz ku?u st?vviet?m.

IV – Tiesiskais v?rt?jums

14. Prejudici?lajos jaut?jumos ir l?gts interpret?t 13. panta B da?as b) punkt? ietvertu normu par nekustam? ?pašuma iz?r?šanas atbr?vošanu no pievienot?s v?rt?bas nodok?a. T?p?c pirmais jaut?jums ir par to, vai ku?u st?vvieta ?den? ostas teritorij? un ku?u st?vvieta uz sauszemes ir uzskat?mas par nekustamo ?pašumu. Lai atbild?tu uz otro jaut?jumu, j?noskaidro, vai transportl?dzek?u st?vvietu iz?r?šanas izsl?gšana no iz??mumiem ir piem?rojama ar? š?d?m st?vviet?m ku?iem.

A – S?kotn?jie apsv?rumi

15. Pirms p?riet pie prejudici?lo jaut?jumu iztirz?šanas, j?atg?dina, ka Sest?s direkt?vas 13.

pant? noteiktie iz??mumi ir autonomi Kopien? ties?bu j?dzieni un t?lab tiem ir pieš?irama Kopien? defin?cija. (3)

16. No direkt?vas sist?mas šeit p?rbaud?maj?m norm?m izriet š?di interpret?cijas pamatprincipi: t? k? atbr?vojumi no nodok?a maks?jumiem veido iz??mumus no visp?r?j? principa, ka visi pakalpojumi, ko nodok?u maks?t?js sniedz pret atl?dz?bu, ir apliekami ar pievienot?s v?rt?bas nodokli, j?dziens “nekustam? ?pašuma iz?r?šana” ir interpret?jams šauri. (4) Sakar? ar Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as b) punkta 2. apakšpunkt? noteikto iz??mumu par transportl?dzek?u novietošanas atbr?vošanu no nodok?a attiec?gajam apgroz?jumam tiek piem?rots direkt?vas visp?r?jais regul?jums; t?d?? š? norma nevar tikt interpret?ta šauri. (5)

17. Tom?r direkt?vas interpret?cija neb?tu nepieciešama, ja D?nija b?tu izmantojusi iesp?ju paredz?t citus iz??mumus papildus tiem, kas noteikti Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as b) punkta 1.–4. apakšpunkt?. K? atz?m?ja Komisija, atsaucoties uz spriedumu liet? Far (6), Sest? direkt?va dal?bvalst?m dod plašu r?c?bas br?v?bu. T?d?j?di D?nija var?ja tieši noteikt, ka ku?u st?vvietu ?den? iz?r?šana, t?pat k? st?vvietu iz?r?šana, tiek aplikta ar pievienot?s v?rt?bas nodokli.

18. Ja dal?bvalsts tom?r v?las š?s ties?bas izmantot, tad tai ir j?pie?em atbilstošs tiesiskais regul?jums par pievienot?s v?rt?bas nodokli. Nepietiek ar to, ka valsts ties?bu normas, kas p?rsvar? ir saska?otas ar Sesto PVN direkt?vu, tiek papildin?tas ar administrat?v?s prakses pal?dz?bu vai valst? saistoš?m administrat?v?m instrukcij?m, saska?? ar kur?m nodoklis tiek uzlikts ar? citos gad?jumos. (7)

19. T?p?c 2001. gada nor?d?jumos par pievienot?s v?rt?bas nodok?a piem?rošanu (8) izkl?st?to administrat?vo praksi, saska?? ar kuru ku?u st?vvietas ?den? tiek apliktas ar nodokli, nevar interpret?t k? valsts paplašin?tu iz??mumu no visp?r?j? iz??muma, kas attiecas uz nekustam? ?pašuma iznom?šanu vai iz?r?šanu.

20. Saska?? ar valsts ties?bu norm?m nodok?u maks?t?ji ir ties?gi atskait?t priekšnodokli par izmaks?m, kas saist?tas ar ostu iek?rtu uzst?d?šanu, remontu un apkalpošanu tikt?l, cik?l š?s izmaksas neattiecas uz ?k?m. Tas nor?da uz to, ka D?nijas likumdev?js š?s izmaksas uzskata par apliekam?m ar nodokli. Tom?r ar? š? netieš? nor?de viennoz?m?gi neliecina par jaunu iz??mumu no nodok?a atbr?vojuma par nekustam? ?pašuma iz?r?šanu.

21. ?emot v?r?, ka D?nijas likum? par pievienot?s v?rt?bas nodokli nav speci?las normas par ku?u st?vvietu ?den? iz?r?šanas aplikšanu ar nodokli, ir j?noskaidro, vai š? darb?ba ir uzskat?ma par nekustam? ?pašuma iz?r?šanu un, iesp?jams, ar? par satiksmes l?dzek?u novietošanu Sest?s direkt?vas izpratn?.

B – *Nekustam? ?pašuma iz?r?šana (pirmais prejudici?lais jaut?jums)*

22. Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as b) punkts nesatur j?dziena “nekustam? ?pašuma iz?r?šana” defin?ciju un ar? neatsaucas uz t?s defin?ciju dal?bvalstu likumdošan?. (9)

23. Tom?r no past?v?g?s judikat?ras, pirmk?rt, izriet, ka Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as b) punkta izpratn? nekustam? ?pašuma iz?r?šanas galven? iez?me ir t?da, ka attiec?gajai personai uz noteiktu laiku pret atl?dz?bu tiek pieš?irtas ties?bas ieg?t lietojum? nekustamo ?pašumu k? zemes ?pašniekam, liedzot š?s ties?bas jebkurai citai personai. (10)

24. Otrk?rt, izv?rt?jot jaut?jumu, k? noteikt, k?di dar?jumi ir apliekami ar nodokli, ir j?izv?rt? visi apst?k?i, kuros šie dar?jumi notiek. (11)

25. *FML* piedāvājums aptver gan stāvvietu ņemšanu, gan stāvvietu uz sauszemes izvešanu kuģu pārzīmošanai. Lai gan šie pakalpojumi tiek piedāvāti vienlaicīgi, jautājums par to, vai šajos gadījumos tiek izstrādāts nekustamais īpašums, katram novietošanas veidam ir jāskatās atsevišķi.

26. Tam, ka par vienlaicīgu stāvvieta ņemšanu un uz sauszemes izvešanu ir paredzēta kopēja maksa, nav izšķiroša nozīme. (12)

27. Izšķiroša nozīme drīzāk ir tam, ka kuģa stāvvieta ņemšanu un uz sauszemes var tikt izveidāta atsevišķi tāt, ka no ekonomiskā viedokļa tie faktiski ir divi atsevišķi pakalpojumi, nevis vienots pakalpojums. (13) Nevienam no kuģu novietošanas veidiem nevar tikt uzskatīts par pamatpakalpojumu vai par papildu pakalpojumu, kam būtu piemērojams tāds pats nodoklis kā pamatpakalpojumam. (14)

28. Jautājums par stāvvieta ņemšanu uz sauszemes no lūmuma lūgt prejudiciālu nolūmu ietvert informācijā izriet, ka katra no šīm vietām ir precīzi norobežota un apzīmēta. Ērniekam ir ekskluzīvas tiesības lietot eliģu noteiktā laika periodā. Viņam ir neierobežota pieeja šai vietai. Ēres lūguma darbības laikā neviens cits kuģa īpašnieks bez ērnieka ziņas nav tiesīgs to aizņemt. Tādējādi runa ir par nekustamo īpašuma izvešanu Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punkta nozīmē.

29. Sarežģītāks ir jautājums par stāvvieta ņemšanu ostas kvalifikāciju. Ar šajiem gadījumiem ir skaidrs, ka stāvvieta tiek norobežotas no pārējās ostas akvatorijas ar piestātni un pīļiem. Dņijas un Grieķijas valdības apšaubā to, ka stāvvieta ņemšanu būtu nekustamais īpašums.

30. Nekustamo īpašumu var definēt kā noteiktu zemes virskārtas daļu un ar to saistītās būves, kuru var iegūt īpašumā vai valdījumā. Atšķirībā no atklātās jūras, iekšējē ņdens ceļi var atrasties personas īpašumā vai valdījumā. Kā izriet no lūmuma lūgt prejudiciālu nolūmu, *FML* ir ostas teritorijas īpašnieks. Tas, ka teritorija pilnībā vai daļēji atrodas zem ņdens, neliedz to klasificēt kā nekustamo īpašumu, ko iespējams izveidot vai iznomāt. Tā kā *FML* varēja iegūt īpašumā ostas teritoriju, ieskaitot akvatoriju, tā varēja tās arī iznomāt. Tas, kas attiecināms uz visu teritoriju kā vienotu veselumu, jāattiecinā arī uz atsevišķām tās daļām.

31. Nekustamais īpašums ir jānodala no kustamām lietām. Jāatzīst, ka ņdens, kurā tieši atrodas kuģi, ir kustama lieta. To ņemot vērā, arī Dņijas valdībai šķiet, ka ar zemi saistītie pīļi un laipas, pie kuriem kuģi tiek fiksēti, ir jāuzskata par nekustamām lietām, kuru nodošanu lietošanā tā tomēr uzskata par papildu pakalpojumu. Tomēr ēres priekšmets ir nevis zināms daudzums kustamu lietu – ņdens, bet gan noteikta ostas akvatorijas daļa. Šis ar ņdeni klātais laukums ir skaidri norobežots un nav pārvietojams.

32. Tādējādi, pat tulkojot Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punktu šauri, stāvvieta ņemšanu ostas akvatorijā atbilst nekustamo īpašuma definīcijai šīs normas nozīmē.

33. ēres attiecībā pastāvīgu neizslēdz tas, ka *FML* stāvvieta ņemšanu to īpašnieka īslaicīgas prombūtnes laikā var ierēdīt viesiem.

34. Jāatzīst, ka nekustamo īpašuma izvešanas iezīme ir tāda, ka ērnieks iegūst nekustamo īpašumu valdījumā un tam ir tiesības jebkurā brīdē liegt to izmantot citiem. Tomēr var pastāvēt arī tādas ēres attiecības, kur vairāki ērnieki drīkst izmantot to pašu ēres priekšmetu, bet kādam no ērniekiem ir prioritāras lietošanas tiesības.

35. Tā tas ir arī šajiem gadījumiem. ērnieks, kurš noslēdzis ilgtermiņa ēres lūgumu, var brīvi izlemt, vai viņš savu kuģi izēms no stāvvieta, vai nē. Ne *FML*, ne kāds cits kuģa īpašnieks ēres

attiecību pastāvīšanas laikā nevar lūgt atbrīvot stāvvietu īdeni. Tikai gadījumā, ja rīnieks izlemj neizmanto savā stāvvietu ilgāk par 24 stundām, ostas administrācija var uz laiku nodot vietu lietošanā citam kuģa īpašniekam.

36. Tādā atbilde uz pirmo jautājumu ir, ka jūdziens "nekustamā īpašuma iznomāšana un izīrēšana" Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punkta nozīmē ietver gan norobežotas ostas akvatorijas daļas izīrēšanu kuģa stāvvietai īdenī, gan noteiktas kuģa stāvvietas uz sauszemes izīrēšanu.

C – *Zemes gabalu izīrēšana satiksmes līdzekļu novietošanai (otrais prejudiciālais jautājums)*

37. Ar otro prejudiciālo jautājumu prasītāja tiesa vēlas noskaidrot, vai Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punkta 2. apakšpunktā minētajā izņēmumā no atbrīvājuma maksāt pievienotās vērtības nodokli par stāvvietu izīrēšanu ir iekāujama kuģu stāvvietu izīrēšana. Iesniedzītīesai šaubas radīja tas, ka dāņu valodas versijā tiek izmantots jūdziens "køretøjer", ar ko apzīmē tikai satiksmes līdzekļus uz riteņiem. Tāpēc saskaņā ar dāņu valodas versijā izmantoto vārdu kuģus nevar uzskatīt par satiksmes līdzekļiem attiecīgās normas nozīmē.

38. Kā pareizi norādīja iesniedzītīiesa, Komisija un attiecīgās valdības, direktīvas tulkojumos citās valodās šā problēma neparedz, jo citās valodās tiek lietots neitrāls jūdziens, kas var aptvert arī kuģus. (15)

39. Šādā gadījumā, kur dažādu valodu versijas atšķiras viena no otras, saskaņā ar pastāvīšo judikatūru neskaidrie termini ir jātulko, ņemot vērā tiesiskā regulējuma, pie kura tie pieder, jēgu un mērķi. (16)

40. Ar citu valodu tulkojumos, līdzīgi kā dāņu, tomēr nav īsti skaidrs, vai jūdziens "stāvvietas satiksmes līdzekļu novietošanai" ietver arī kuģu stāvvietas īdenī un attiecīgi stāvvietas uz sauszemes. Ja frāzes nozīmē nav iespējams noteikt tikai ar gramatiskās interpretācijas metodes palīdzību, lai precīzāk noteiktu tā saturu, ir jāņem vērā konteksts, kādā tas tiek minēts, un Sestās direktīvas struktūra. (17)

41. FML mēģina pierādīt, ka Sestajā direktīvā jūdziens "transportlīdzeklis" aptver sauszemes, ņdens un gaisa transportlīdzekļus, turpretī ar terminu "satiksmes līdzeklis" tiek apzīmēti tikai sauszemes transportlīdzekļi.

42. Tomēr, apskatot Sestās direktīvas 1. ceturkļa valodas versiju, rodas šaubas par šādas terminu sistēmas izmantošanu direktīvā. FML citētajā 15. panta 1. punkta 2. apakšpunktā tiek lietots termins "transportlīdzeklis". Citās normās, uz ko atsaucas FML (Sestās direktīvas 28.a panta 2. punkta a) apakšpunkts, 28.n panta 4. punkta b) un c) apakšpunkts, 28.o panta 1. punkta g) apakšpunkts un 28.p panta 7. punkta b) un c) apakšpunkts), minēts jūdziens "satiksmes līdzeklis", nevis vispārējais termins "transportlīdzeklis".

43. Komisija turklāt pareizi norāda uz pretēju piemēru – Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta p) apakšpunktu, kurā noteikts slimu personu pārvadāšanas tam speciāli konstruētos transportlīdzekļos (*véhicules spécialement aménagés*) atbrīvojums no nodokļa. Ar šajā gadījumā jūdziens "satiksmes līdzeklis" aptver kuģus un lidmašīnas.

44. Tā kā direktīvas dažādu vietās minēto terminu "satiksmes līdzeklis" un "transportlīdzeklis" izpauž mums nepalīdz, tad tas, vai kurā atbilst transportlīdzekļa jēdziena saturam, kas minēts Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punkta 2. apakšpunktā, ir jāpārbauda, ņemot vērā nekustamā pašuma iznomāšanas atbrīvojuma no nodokļa jēgu un mērķi un izņēmumus no šā atbrīvojuma.
45. Nekustamā pašuma izrēķināšanas atbrīvošanai no nodokļa maksājuma pamatā ir divi iemesli. Vispirms, kā to norādīja ģenerālvokāts Džeikobss savos secinājumos *Blasi* (18) lietā – jau izmantots nekustamais pašums nav ražošanas procesa rezultāts. Pēc bāzes uzcelšanas un nodošanas ekspluatācijā nekustamais pašums faktiski tiek izmantots pasāvi, neradot pievienoto vērtību. (19) Tādēļ ar pievienotās vērtības nodokli apliek tikai pirmreizēju sagatavota apbāves gabala pārdošanu, kā arī bāzes nodošanu ekspluatācijā (20), bet turpmāku jau iepriekš apdzīvotu ku pārdošanu un to izrēķināšanu ar pievienotās vērtības nodokli neapliek.
46. Turklāt lielākajā daļā būvvalstu pirms saskaņošanas, kas veikta saskaņā ar Sesto direktīvu, sociālu iemeslu dēļ par dzīvojamo telpu rī pievienotās vērtības nodoklis nebija jāmaksā. (21) Tika uzskatīts, ka, pieņemot Sesto direktīvu, bija jāpieturas pie šā principa, lai novērstu dzīvojamo telpu res sadzīdīnāšanos.
47. Nevienš no šiem abiem attaisnojumiem atbrīvošanai no nodokļa neattiecas uz Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punkta 1.–4. apakšpunktā nosauktajiem gadījumiem, tādējādi šie pašie nekustamā pašuma izrēķināšanas gadījumi tika izslēgti no tiem, kuriem piemērojams nodokļa atbrīvojums, un tie ir atkal aplikti ar nodokli.
48. Šo pakalpojumu raksturoga iezīme, pirmkārt, ir aktīva nekustamā pašuma izmantošana. Tādējādi viesnīcu numuru un stāvvietu izrēķināšana kempinga laukumos 1. punkta nozīmē aptver daudzus citus pakalpojumus, kuri ietver vairāk nekā telpu vai stāvvietu ierīdīšanu.
49. Tomēr šim argumentam attiecībā uz satiksmes līdzekļu stāvvietu iznomāšanu 2. punkta izpratnē nav būtiskas nozīmes, lai arī šeit varētu tikt iekāuti papildu pakalpojumi, kā, piemēram, stāvvietas apsardze. Šajā sakarā izšķiroša nozīme ir otrajam aspektam, proti, sociālpolitiska pamatojuma trūkumam, lai ieviestu atbrīvojumu no nodokļa.
50. Kurā stāvvietu īdenē izrēķināšana arī ietver daudz intensīvāku nekustamā pašuma izmantošanu, kas ir vispārējā raksturoga iezīme darbībā, kuras ietvertas Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punkta 1.–4. apakšpunktā noteiktajos izņēmumos. Tādējādi – līdžgi kā kempinga laukumos – bez vietas īdenē un stāvlaukuma tur tiek nodrošinātas arī citas labiercābas, piemēram, sanitārais mezgls. Turklāt stāvvietas īdenē ir jāaprēķina arī laipm un speciālm ierīcēm kurā stiprināšanai, kas īdens ietekmes dēļ ir regulāri jāpārbauda un jāatjauno.
51. Ar sociālie apsvērumi, kuri sēkotnēji ietekmēja nekustamā pašuma izrēķināšanas atbrīvojumu no nodokļa, acīmredzami neattiecas uz stāvvietu īdenē iznomāšanu atpētas kuēm.
52. Ievērojot Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punkta mērķus, nav saprātīgi interpretēt šīs normas 2. apakšpunktā tē, ka tas ir piemērojams arī attiecībā uz izprieču ceojumu kurā stāvvietu īdenē un novietu iznomāšanu. Šāda interpretācija atbilst arī principam, ka šā norma nav interpretējama šauri.

53. Tādējādi es iesaku uz *Vestre Landsret* uzdotajiem jautājumiem atbildēt šādi:

“1. 13. panta B daļas b) punkts Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, ir jāinterpretē tādējādi, ka jādzien “nekustamo pašumu izīrēšana un iznomāšana” ietilpst stāvītu kuņu pietauvošanai ņemot, kā arī stāvītu kuņu novietošanai uz sauszemes ostas teritorijā izīrēšana;

2. Sestās Direktīvas 77/388 /EEK 13. panta B daļas b) punkta 2. apakšpunkts ir piemērojams gan kuņu stāvītu ņemot, gan uz sauszemes izīrēšanai.”

1 – Oriģinālvaloda – vācu.

2 – OV L 145, 1. lpp.

3 – 2000. gada 12. septembra spriedums lietā C-358/97 Komisija/Prija (*Recueil*, I-6301. lpp., 51. punkts), 2003. gada 16. janvāra spriedums lietā C-315/00 *Maierhofer* (*Recueil*, I-563. lpp., 25. punkts) un 2003. gada 12. jūnija spriedums lietā C-275/01 *Sinclair Collis* (*Recueil*, I-5965. lpp., 22. punkts).

4 – Spriedums Komisija/Prija (minēts 3. zemesvērtības piezīmē, 52. punkts), 2001. gada 18. janvāra spriedums lietā C-150/99 *Stockholm Lindöpark* (*Recueil*, I-493. lpp., 25. punkts) un spriedums *Sinclair Collis* (minēts 3. zemesvērtības piezīmē, 23. punkts).

5 – 1998. gada 12. februāra spriedums lietā C-346/95 *Blasi* (*Recueil*, I-481. lpp., 19. punkts).

6 – 2000. gada 3. februāra spriedums lietā C-12/98 *Far* (*Recueil*, I-527. lpp.), kā arī 2001. gada 4. oktobra spriedums lietā C-326/99 “Goed Wonen” (*Recueil*, I-6831. lpp., 45. punkts).

7 – Skat. ģenerālvokāta Džeikobsa 2002. gada 6. jūnija secinājums lietā C-315/00 *Maierhofer* (*Recueil*, I-565. lpp., 27. un 28. punkts) un 1989. gada 17. maija secinājums lietā 173/88 *Henriksen* (1989. gada 13. jūlija spriedums, *Recueil*, I-2763. lpp., I-2770. lpp., 22. punkts).

8 – Skat. 5. zemesvērtības piezīmi.

9 – Spriedums lietā “Goed Wonen” (minēts 6. zemesvērtības piezīmē, 44. punkts) un *Sinclair Collis* (minēts 3. zemesvērtības piezīmē, 24. punkts).

10 – Spriedums “Goed Wonen” (minēts 6. zemesvērtības piezīmē, 55. punkts) un lietā *Sinclair Collis* (minēts 3. zemesvērtības piezīmē, 25. punkts), kā arī 2001. gada 9. oktobra spriedums lietā C-108/99 *Cantor Fitzgerald International* (*Recueil*, I-7257. lpp., 21. punkts).

11 – 1996. gada 2. maija spriedums lietā C-231/94 *Faaborg-Gelting Linien* (*Recueil*, I-2395. lpp., 12. punkts), *Stockholm Lindöpark* (minēts 4. zemesvērtības piezīmē, 26. punkts) un spriedums *Sinclair Collis* (minēts 3. zemesvērtības piezīmē, 26. punkts).

12 – Skat. 1999. gada 25. februāra spriedumu lietā C-349/96 *CPP* (*Recueil*, I-973. lpp., 31. punkts).

13 – Spriedums *CCP* (minēts 12. zemesvērtības piezīmē, 29. punkts).

14 – Spriedums lietā *CCP* (minēts 12. zemesvērtības piezīmē, 30. punkts) un 1998. gada 22. oktobra spriedums apvienotajā lietā C-308/96 un C-94/97 *Madgett* un *Baldwin* (*Recueil*, I-6229. lpp., 24. punkts); skat. arī jo pašā iepriekš minēto spriedumu lietā *Henriksen* (minēts 7.

zemsv?tras piez?m?, 14.–16. punkts), kur? tiesa gar?žas ?ri sal?dzin?jum? ar dz?vok?a ?ri atzina k? papildu pakalpojumu, kas pieskait?ms iz??mumiem, kas atbr?vojami no nodok?a maks?juma, par zemes gabalu iz?r?šanu.

15 – Ang?u valodas versij? min?ts j?dziens “vehicles”, fran?u – “véhicules”, sp??u – “vehículos”, portug??u – “veículos”, it??u – “veicoli”, holandiešu – “voertuige” un zviedru – “fordon”.

16 – 1990. gada 27. marta spriedums liet? C?372/88 *Cricket St. Thomas* (*Recueil*, I?1345. lpp., 19. punkts) un 2000. gada 14. septembra spriedums liet? 384/98 D. (*Recueil*, I?6795. lpp., 16. punkts).

17 – 1997. gada 5. j?nija spriedums liet? C?2/95 *SDC* (*Recueil*, I?3017. lpp., 22. punkts) un spriedums *Henriksen* (min?ts 14. zemsv?tras piez?m?, 10. un 11. punkts).

18 – ?ener?ladvok?ta Džeikobsa 1997. gada 25. septembra secin?jumi liet? *Blasi* (iepriekš min?ta 5. zemsv?tras piez?m?, 15. un 16. punkts).

19 – Cit?di ir gad?jum?, ja uz zemes gabala uzb?v?tas uz??muma ražotnes un zemes gabals k? ražošanas faktors tiek iek?auts invest?cij?s.

20 – Skat. Sest?s direkt?vas 4. panta 3. punkta a) un b) apakšpunktu.

21 – Skat. Komisijas priekšlikumu par Sesto direkt?vu (*Bulletin des Communautés Européennes, supplément* 11/73, 17. lpp.).