

ENERGIA ADVOKATA DAMASO RUISA HARABO KOLOMERA [DÁMASO RUIZ JARABO COLOMER] SECIN JUMI,

sniegti 2004. gada 4. maijā (1)

Lieta C-284/03

État belge

pret

Temco Europe SA

[Cour d'appel de Bruxelles (Beļģija) līgums sniegt prejudiciālu nolikumu]

Sestā PVN direktīva – Atbrīvojumi no nodokļa – Nekustamo īpašumu īre un noma – Nekustamo īpašumu nomas jēdziens – Ķas nodošana lietošanā uz laiku un neierēdot noteiktu platību, ko uzņēmums veic par labu trīs sabiedrībām, visām tetrām ietilpstot vienā grupā, par maksu, kas noteikta atkarībā no aizēmtajiem kvadrātmetriem, kā arī katra cesionāra apgrozījuma un darbinieku skaita

I – Ievads

1. Sestā direktīva par pievienotās vērtības nodokli (2) 13. panta B daļas b) apakšpunktā paredz atbrīvojumu “nekustamo īpašuma iznomāšanai un izīrēšanai”, šajā jēdzienā, kam Kopienas pastāvīgajā judikatūrā ir piešķirta autonoma un vienveidīga nozīme atbilstoši Savienības tiesībām (3), ietverot plašāku saturu, nekā tam ir atsevišķās valsts tiesību sistēmās (4). Tiesa ar to saprot vienošanos, saskaņā ar kuru nekustamas mantas īpašnieks uz saskaņotu laiku apmaiņā pret tēres maksu nodod citām tiesībām to lietot, izslēdzot no lietošanas pārijās personas (5).

2. Šā prejudiciālā jautājuma mērķis ir noskaidrot, vai šo noteikumu varētu attiecināt uz trīs līgumiem, saskaņā ar kuriem sabiedrība uz nenoteiktu laiku, un neierēdot noteiktu platību, savas grupas sabiedrībām nodod lietošanā un valdījumā sev piederošu nekustamo mantu par maksu, kas galvenokārt noteikta atkarībā no aizēmtās platības, lai arī nevienai no tām nepiešķirt ekskluzīvas tiesības attiecībā uz kādu konkrētu ķas daļu.

3. Konkrēti, Cour d'appel de Bruxelles (Briseles Apelācijas tiesa) Sixième chambre fiscale (sestā palāta nodokļu lietām) uzdod divus jautājumus, kas ir vienas monētas abas puses. Pirmkārt, tā vēlas noskaidrot, vai minētās vienošanās jākvalificē kā nekustamo īpašumu iznomāšana minētā atbrīvojuma mērķiem. Otrkārt, tā vaicā, vai minētais Kopienas tiesību jēdziens ietver iepriekšējā punktā aprakstīto Temco piederošās ķas lietošanu ar tās saimniecisko darbību nesaistītiem mērķiem.

4. Savos rakstveida apsvērumos Beļģijas valsts nepiekrīt šim pētījumam viedoklim, jo uzskata, ka jebkura valsts tiesību norma [Code de la taxe sur la valeur ajoutée (6) (Pievienotās vērtības nodokļa kodeksa) 44. panta 3. punkta 2. apakšpunkta pirmā daļa], ko šajā lietā nepiemēro, jo uz to nav atsaukušies lietas dalībnieki, nedz arī to ir piemērojis Tribunal de première instance de Bruxelles (Briseles Pirmās instances tiesa). Šis viedoklis, kas tika vairākkārt atkārtots tiesas sēdē, lai atbildētu uz manis uzdotajiem jautājumiem, un kam piekrita pārējie lietas dalībnieki, ir viegli atspēkojams, atgādinot, ka prejudiciālā nolūmuma tiesvedībā Tiesa veic Eiropas tiesību interpretāciju vai pieņem nolūmumu par to spēkā esamību, nevis pārbauda valsts tiesību normas izvēli, ne tās interpretāciju, ko veic iesniedzējtiesa, kurai kā procesa "virzītājam" jānosaka, cik lielā mērā lietas izskatīšanā piemērojama katra norma. Turpmāk, jautājuma piemērotību jāizvērtē tiesnesim, kurš to uzdod (7), un Kopienas tiesa to nedrīkst pārbaudīt, ja pieprasījumam nav saistības ar realitāti vai pamata priekšmetu (8), tas neietilpst Savienības tiesības (9) vai atbilst nepārprotami nepareizai to satura izpratnei (10); neviens no šiem apstākļiem nav konstatēts šajā lietā.

II – Atbilstošās tiesību normas

A – Kopienas tiesiskais regulējums: Sestā direktīva

5. [Tas] 2. pantā noteikts, ka nodoklis jāmaksā "[p]ar preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tirdzniecības" .

6. Savukārt 4. panta 1. punktā šo pētījuma personu skaidro kā:

"[...] visas personas, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru 2. punktā norādītu saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta".

Tas 2. punktā par saimniecisku darbību tiek uzskatīti "[...] ilglaicīga materiāla vai nemateriāla pašu izmantošana nolūkā gūt no tā ienākumus".

7. [Direktīvas] 6. panta 1. punktā noteikts, ka ar nodokli apliekama "pakalpojumu sniegšana", kas atlikuma kārtībā aptver ("jebkuru darījumu, kas nav preču piegāde"), kam atbilstoši 2. punkta a) apakšpunktam pieskaita gadījumu, kad nodokļa maksātājs savam vai sava personāla privātajam vajadzībām lieto preces, kas veido uzņēmējdarbības aktīvu daļu, vai, plašāk, nozīmē, citiem mērķiem nekā savai uzņēmējdarbībai, ja pievienotās vērtības nodoklis šim precēm ir pilnīgi vai daļēji atskaitāms.

8. [Direktīvas] 13. pants nosaka:

"Atbrīvojumi valsts teritorijā

[...]

B – Citi atbrīvojumi

Ciktāl tas nav pretrunā ar citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo turpmāk minētās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai apmērīgu izmantošanu:

[...]

b) 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 iz?r?šanu transportl?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 darb?bas jomai [sic] [(11)]

[..].

C – *Izv?les ties?bas*

Dal?bvalstis var dot nodok?a maks?t?jiem ties?bas izv?l?ties nodokli š?dos gad?jumos:

a) nekustam? ?pašuma iz?r?šana vai iznom?šana;

[..].

Dal?bvalstis var ierobežot šo izv?les ties?bu darb?bas jomu un pie?em prec?zus noteikumus šo ties?bu izmantošanai.”

D – *Be??ijas ties?bu akti: Code de la taxe sur la valeur ajoutée (Be??ijas Pievienot?s v?rt?bas nodok?a kodekss)*

9. [Kodeksa] 44. panta 3. punkta 2. apakšpunkt? noteikts, ka ar pievienot?s v?rt?bas nodokli neapliek nekustamas mantas iznom?šanu [vai iz?r?šanu] un izmantošanu 19. panta 1. punkt? paredz?tajos apst?k?os, proti, pret atl?dz?bu un ar nodok?u maks?t?ja saimniecisko darb?bu nesaist?tiem m?r?iem. Taj? no atbr?vojuma piem?rošanas tiek izsl?gts finanšu l?zings, plat?bu nodošana transportl?dzek?u novietošanai, priekšmetu glab?šanai un nomet?u izvietošanai, izmitin?šana viesn?c?s un taml?dz?gos objektos, k? ar? seifu ?re.

III – Fakti un pamata pr?va

10. Akciju sabiedr?bai *TemcoEurope* (turpm?k tekst? – “*Temco*”), kas ir Be??ij? re?istr?ta komercsabiedr?ba, kura nodarbojas ar ?ku uzkopšanu un uztur?šanu un saist?b? ar to ir pievienot?s v?rt?bas nodok?a (turpm?k tekst? – “PVN”) maks?t?ja, pieder Brisel? esoša ?ka, kas nav t?s juridisk? adrese un kur? t? veica rekonstrukcijas darbus laik? no 1993. gada l?dz 1994. gadam.

11. 1994. gada 1. febru?r? t? nosl?dza tr?s l?gumus ar katru no trij?m savai uz??mumu grupai pieder?g?m un kop?gai centraliz?tai vad?bai pak?aut?m sabiedr?b?m, kurus t? apz?m?ja k? “cesijas”, lai t?m atv?l?tu telpu lietošanu un izmantošanu ar š?diem noteikumiem:

– Min?t?s personas nekustamaj? ?pašum? veic savu darb?bu atbilstoši *Temco* vad?bas noteiktajam m?r?im, bet bez konkr?t?m ties?b?m uz noteiktu plat?bu.

- Termiņš ir atkarīgs no notikumu attīstības gaitas, bet pašuma pārvaldes padome jebkurā brīdī bez iepriekšēja brīdinājuma drīkst pieprasīt telpas atbrīvot.
- Izdevumus sedz trīs uzņēmumi. Ar zemi un elektrību saistītie izdevumi tiek aprēķināti, ņemot vērā patēriņu, savukārt kopīgie izdevumi tīrīšanai, remontdarbu izmaksas – atkarībā no aizņemto telpu platības.
- Ēres maksa ir jebkura reizi gadā, un tā ir noteikta BEF 3 500 (EUR patreiz ir tā ekvivalents) par biroja telpu kvadrātmētru un BEF 1 000 par atbilstošu mērvienību uzglabāšanas un noliktavas vajadzībām izmantojamo telpu. Iznājumam pieskaita 0,4 % no nomnieka apgrozījuma un BEF 5 000 gadā par katru nodarbināto personu.
- Iekšējās kārtības noteikumos, kuros regulāta kārtība ēkā pieejai un tās uzkopšanai, cedenta sabiedrības vadībai paredzētas neierobežotas piekļuves tiesības.
- Puses ir izslēgušas Beļģijas Civill kodeksa 1709. panta piemērošanu, kurā tiek definēta iznomāšana.

12. Pašnieks atskaitīja PVN, ko tas samaksājis par rekonstrukcijas darbiem. Tomēr Beļģijas nodokļu administrācija secināja, ka aprakstītās vienošanās faktiski esot no nodokļa atbrīvotas ēres attiecības, un tādēļ atskaitīšana esot bijusi nepamatota. Tā rezultātā 1997. gada 16. aprīlī tā izdeva samaksas pieprasījumu, kas pēc apstiprināšanas un nodošanas izpildei tika iesniegts *Temco*, tai pieprasot veikt samaksu, ko minētais uzņēmums apstrīdēja.

13. Ar 2000. gada 29. novembra spriedumu *Tribunal de première instance de Bruxelles* rīkojumu atcēla, aizliedzot turpmāku aprēķina piespiedu izpildi. Šo nolēmumu pārsūdzāja Beļģijas valsts.

IV – Prejudiciālais jautājums

14. *Cour d'appel* nolēma apturēt tiesvedību un lūdz tās atšķāšanai uzdeva Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) apakšpunktu var interpretēt tādējādi, ka darbības, kas Beļģijas tiesību sistēmā atbilst beztermiņa līgumam, ar kuru sabiedrība vienlaicīgi ar vairākiem līgumiem piešķir savstarpīgi saistītām sabiedrībām tiesības uz laiku izmantot ēku pret atlīdzību, kas pamatā daļēji ir noteikta atkarībā no aizņemto telpu platības, un kur šo tiesību pagaidu raksturu neitralizē cedentam un cesionāriem kopīga vadība, Kopienas tiesību izpratnē veido nekustamā pašuma izīrēšanu vai iznomāšanu, citiem vārdiem sakot, vai Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) apakšpunktā iekļautais “nekustamā pašuma izīrēšanas vai iznomāšanas” autonomais jēdziens aptver nekustamā pašuma izmantošanu par maksu mērķiem, kas nav saistīti ar nodokļu maksājuma darbību – definīcija, kas iekļauta Beļģijas PVN kodeksa 44. panta 3. daļas 2. apakšpunkta beigās – proti, nodošanu lietošanā uz nenoteiktu laiku pret ikmēneša samaksu, kas gan ir mainīga lieluma un daļēji atkarīga no otras līgumslēdzējpusēs, kam tiek piešķirtas neekskluzīvas lietošanas tiesības, ienākumiem, ja ir skaidrs, ka šo tiesību pagaidu raksturu neitralizē cesionāram un cedentam kopīga vadība?”

V – Tiesvedība Tiesā

15. EK Tiesas Statūtu 20. pantā noteiktajiem termiņiem rakstveida apsvērumus šajā tiesvedībā iesniedza Beļģijas valdība, *Temco* un Komisija.

16. 2004. gada 1. aprīlī tiesas sēdē, lai paustu mutvārdu paskaidrojumu, piedalījās lietas

dalībnieki, kuri bija piedalījušies rakstveida procesā.

VI – Prejudiciālo jautājumu analīze

17. Nevajadzēgi un sarežģīti formulētais Beļģijas tiesas jautājums ietver divus, lai arī viens otru papildinošus, tomēr atšķirīgus jautājumus. Ar pirmo tiek mēģināts noskaidrot, vai tādēļ līgumi kļūst pamata prāvā aplūkotie būtu uzskatāmi par “nekustamā īpašuma iznomāšanu” šim jūdzienam Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) apakšpunktā, kā to ir interpretējusi Tiesa.

18. Otrais jautājums ir formulēts paši neskaidri. Izlasot garā jautājuma pēdējo daļu, var konstatēt liekvērdību, kas pieļauj, dažādi izklāstot vienu un to pašu dilemmu. Tomēr norāde uz 44. panta 3. punkta 2. apakšpunktu un turpmākā atsauce uz *Code de la taxe sur la valeur ajoutée* 19. panta 1. punktu liek noprast, ka patiesībā jānoskaidro tas, vai, noraidot strādāgo līgumu kvalificāšanu par īrēšanas attiecībām, tos varētu uzskatīt par nekustamā īpašuma izmantošanu par atlīdzību mērķiem, kas nav saistīti ar *Temco* saimniecisko darbību. Ja būtu jāizskata šā alternatīva, šī iet, būtu jāizlemj, vai dalībvalstis drīkst paplašināt minētajā Sestās direktīvas noteikumu paredzēto atbrīvojuma piemērošanas jomu, to izvērsot, lai ietvertu ar nekustamā īpašuma izmantošanu nesaistītas darbības.

A – Pirmais jautājums

19. Šo secinājumu sākumā esmu izklāstījis, kādu nozīmi Tiesa ir piešķirusi Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) apakšpunkta ievada formulējumam. Patiesībā tā visai maz varētu piebilst, lai nepārķīptu savas kompetences robežas prejudiciālo nolikumu tiesvedībā un nepārsniegtu savu Kopienas tiesību aktu noteicošo interpretējamību lomu, uzņemoties tādā piemērošanu konkrētā lietā un tādējādi iejaucoties iesniedzējtiesas jurisdikcijā (12). Tāpēc tieši šis “visai maz piebilstamais” ļauj sniegt *Cour d'appel de Bruxelles* tās lēmuma atbildi.

20. Atbilstoši Kopienas judikatūrai no PVN atbrīvo (1) nekustamā īpašuma īpašnieka veiktu tādā nodošanu citai personai, (2) izslēdzot pārējās, (3) lietošanu un turējumā (4) uz noteiktu laiku (5) apmaiņā pret tādām maksām samaksu. Lai novērtētu, vai šai definīcijai atbilst konkrēts līgums, jāņem vērā visas darījuma sastāvdaļas un tādā apstākļi (13), par noteicošo atzīstot tādā objektīvo saturu (14), neatkarīgi no tā, kā to kvalificējuši līgumslēdzēji (15).

21. Tādā kā pirmais un trešais elements ir atrodami *Temco* parakstītajos līgumos, prejudiciālo nolikuma tiesvedībā tiek iztīrītas prasības attiecībā uz atvērīguma ekskluzīvumu, tādā ilgumu un noliktavas maksas raksturu.

1. Īrnieka valdījums

22. Nekustamā īpašuma izmantošanu raksturo tas, ka tiek nodotas *dominus* [īpašnieka] tiesības, izņemot atsavināšanas tiesības, un tādējādi arī tiesības no īpašuma izmantošanas izslēgt citas personas – tostarp īpašnieku. Tomēr ekskluzīvs turējums nav sinonīms vienpersoniskam turējumam, jo ir iespējams kopīgs turējums (16) saskaņā ar vienu vai vairākiem līgumiem. Noteicošais apstāklis ir īrnieku ievēlētais monopolstāvoklis, kuriem ir tiesības uz izvērtēto mantu attiecībā pret pārējiem personām, kurām tie var liegt tās lietošanu.

23. Tādā kā nav būtiski nedz tas, vai nodotās tiesības izmanto viena vai vairākas personas, nedz tas, vai šajā otrajā gadījumā nodošana veikta ar vienu vai vairākiem līgumiem. Patiesībā, Tiesas noteiktajā jūdziena izpratnē nav būtiski, vai katram lietotājam ir ierēdņa konkrēta kāda vai, turpretim, atvērīgums ir nedalīts, proti, domājams daļējs (17).

24. Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums attiecas uz

konkrētiem tiesiskiem darījumiem, kas, bēdami saimnieciskā darbībā šīs pašas Kopienas normas 4. panta izpratnē, pēc sava rakstura nerada attiecīgu pievienoto vērtību, un tādēļ ir atbrīvoti no finansējamā apsvēruma dēļ (18). Ar šiem pašiem apsvērumiem izskaidrojami izņēmumi no atbrīvuma, ciktāl tie ietver nekustamo īpašumu aktoveikumu izmantošanu (19).

25. Tādējādi atbilde rodama darījuma raksturam un tās saimnieciskajai realitātei, neatkarīgi no tā, kādu juridisko kvalifikāciju tam piešķirušī Līgumslēdzēja, jo pretējā gadījumā pastāvētu draudi neievērot nodokļa vispārīgumu un ietekmēt tās neitralitāti, pieļaujot atšķirīgu attieksmi pret saturā ziņā vienādiem darījumiem. Ar šādu pamatojumu Tiesa spriedumā lietā “Goed Wonen” nosprieda, ka Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) apakšpunkts un C daļas a) apakšpunkts neiestājas pret tādā valsts tiesību aktu, kurā uz noteiktu laiku un apmēru pret atlīdzību veiktu lietojuma lietu tiesības piešķirumu, kas saņēmējam dod tiesības izmantot nekustamo īpašumu, atzīst par iznomāšanu, lai tai piemērotu atbrīvumu no PVN.

26. Šajos apstākļos valsts tiesai jāanalizē strīdīgo Līguma saturs un izpildes apstākļi, lai noteiktu, vai tie paredz cesionāra izņēmumam lietojuma tiesību attiecībā pret visiem, un jo īpaši attiecībā pret īpašnieku (20).

2. Ēres termiņš

27. Tā kā šāda veida Līguma laiks ir noteicošais faktors, spriedumos iepriekš minētajās lietās Komisija/Rija un Komisija/Apvienotā Karaliste (to 56. un, attiecīgi, 68. punkts) Tiesa ir atteikusies atzīt iznomāšanas attiecību pastāvēšanu apstākļos, kad tas nav ticis ēmēts vērā Līgumslēdzēju norunā kā, piemēram, ceļa infrastruktūras lietojums apmēru pret ceļa maksas samaksu. Tamlīdzīgu apsvērumu dēļ spriedumā lietā *Stockholm Lindöpark* tās norāda, ka tas, cik ilgi trešās personas izmanto golfa laukumu par maksu, ir viens no rādītājiem, kas valsts tiesai ir jāizvērtē, lai izlemtu jautājumu par to, vai darījums nav apliekams ar PVN (27. un 28. punkts), spriedumā lietā *Blasi* (23.–26. punkts) piebilstot, ka atvērtīguma ilgums ir pamatkritērijs, pēc kā dzīvojamo telpu izīrēšanu var nošķirt no izmitināšanas darījumiem, kuru atbrīvumu Sestās direktīvas 13. panta B) daļas b) apakšpunkts visdēļ ziņā izslēdz.

28. Tomēr, lai gan valdījuma ilgumam ir zināma nozīme, tā ir tikai viena no nekustamā īpašuma iznomāšanas sastāvdaļām un tādēļ nebūtu jāuzskata par viēnēgo “liecību”, kas Līgumu raksturotu kā nomu, neizvērtējot citus aspektus, jo īpaši, Līgumattiecību faktisko ilgumu. Tajā pašā spriedumā lietā *Blasi* Tiesa noteica, ka iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai Līgumā norādītais termiņš atspoguļo Līgumslēdzēju patieso gribu, jo pretējā gadījumā jānosaka faktiskais īpašuma valdījuma ilgums.

29. Turklāt “nolēgtais termiņš” nav tas pats kas “noteiktais termiņš”, un tādējādi nekustamā īpašuma nodošana lietošanā uz nenoteiktu laiku šā apstākļa dēļ vien neāuj to atzīt par nomu Sestās direktīvas izpratnē (21). Tas var izrādīties būtisks, ja tās ilgums ir tik ēss, ka atbilstoši lietā *Blasi* nodibinātajam principam būtu jākonstatē izmitināšana, bet nav būtiski, vai pērsniedzot šo minimālo sliekšni, tas tiek pagarināts. Šajā ziņā nav svarīgi, vai attiecību ilgums tiek padarīts atkarīgs no vienas vai abu darījuma Līgumslēdzēju gribas vai pat no to gribas neatkarīgā rīja apstākļa, jo katrā ziņā Līgumisku vienošanās apliecina griba nodot mantu uz kādu, lai arī nenoteiktu laiku.

30. Tādējādi nodošana lietošanā pret atlīdzību nezaudē savu nomas raksturu tāpēc vien, ka šo attiecību izbeigšana ir atkarīga no īpašnieka gribas. Jēm vērā katra gadījuma reālie apstākļi un, kā tas darīts lietā *Blasi*, jānovērtē tiesisko attiecību ilgums, un arī tas jādara valsts tiesai (22). Kā savos rakstveida apsvērumos norāda Beļģijas valsts, nolemjot izēmt par atlīdzību veiktu lietošanas atvērtīgumu no nodokļa atbrīvuma, tiekot pērkēpts neitralitātes princips, pieļaujot atšķirīgu attieksmi pret būtībā vienādiem darījumiem. Tā nekādē, norēdot,

ka šis Kopienas tiesību jautājums ir norobežojams, vairāk ietekmē vārdu izpildījuma veidu un nevis tā izbeigšanas kārtību, tādējādi, ka atbilstoši Tiesas judikatūrai šādi klasificējama katra nekustamā īpašuma turējuma nodošana, ko [tā] īpašnieks veic apmaiņā pret nomas maksu (23).

31. Iepriekšjē apsvērumi pamato, ka nav būtiskas nozīmes apstāklim, ka pamata prasības gadījumā gan sabiedrība, kas ir īpašniecība, gan personas, kas ir cesionāri, pieder vienai uzņēmumu grupai, un tām ir kopīga vadība, jo, lai gan tas varētu mazināt nedrošību, tas tomēr nepiešķir līgumiem lielāku "nomas" statusu: ja īres attiecībā ilguma nenoteiktība un nedrošība nav svarīga, lai tās par tādām uzskatītu atbilstoši Sestajai direktīvai, šīs neskaidrības mazināšana savukārt izrādās nenozīmīga.

3. Īres maksa

32. *Temco* šo aspektu uzsver, lai noliegtu, ka 1994. gadā parakstītie līgumi nodibina īres attiecības, norādot, ka īres maksa tiek noteikta, ietekmējot ne tikai lietošanas ilgumu, bet arī īrnieku apgrozījumu un darbinieku skaitu. Šis apgalvojums šķiet neapmierinoši gluži paties, jo maksas pamatelements ir aizņemto platība. Bez tam atbilstoši lietas materiālos esošajam ziņojumam īres maksas aprēķinā, ilgums netiek ņemts vērā.

33. Īres maksa jānosaka natūrā vai likumā maksāšanas līdzekļa izteiksmē. Parasti abos gadījumos noteicošie parametri ir nodotā nekustamā īpašuma platība, tā atrašanās vieta, stāvoklis, kādā tas uzturēts, izmantošanas mērķis un ilgums. Var paredzēt arī citus [parametrus] gan kā šajās lietās, gan iedomājamus, kas nedrīkst būt pretrunā sabiedriskajai kārtībai, godprātībai un labiem tikumiem. Pieaukums arī tas, ka kāds no šiem kritērijiem, piemēram, termiņš nav noteikts, līgums tomēr saglabā savu nomas statusu. Tādējādi ir parasti, ka īres maksa tiek maksāta reizi mēnesī, lai gan attiecībā ilgums tiek noteikts gados. Tādēļ nav savstarpīgas saistības starp īres maksas noteikšanai izmantotajiem mainīgajiem lielumiem un darījuma tiesisko statusu.

34. Summa sakot, Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) apakšpunkts attiecas uz līgumu, saskaņā ar kuru nekustamas mantas īpašnieks nodod tā lietošanas un izmantošanas tiesības citam, izslēdzot pārējās personas, tostarp īpašnieku, uz laiku un pret atlīdzību. Jautājums par to, vai konkrēts darījums atbilst šim prasībām, jāizspriež valsts tiesai, kam šāds nolūks līdztekus tās stenošanas būtiskajiem apstākļiem ir jāņem vērā visi tā elementi, par būtiskiem atzīstot:

1) līguma juridisko kvalifikāciju, kādu tam piešķir līgumslēdzēji;

2) cesionāru skaitu, apstākli, ka attiecībā uz vienu nekustamu īpašumu ir noslēgti viens vai vairāki līgumi, kā arī to, vai arī ir ierādīta konkrēta platība vai arī, attiecīgi, piešķirtas domājamas daļas vai tiesas;

3) lielāku vai mazāku nenoteiktību attiecībā uz termiņu un tā beigšanu, pieaukot, ka tas netiek īpaši atrunēts un nav atkarīgs no kāda līgumslēdzēja vai viņa abu piekrišanas vai no viņu gribas neatkarīgiem apstākļiem;

4) tiesisko attiecību abās pusēs esošu uzņēmumu juridisku piederību vienai uzņēmumu grupai un padotību kopīgai vadībai;

5) īres maksas noteikšanas veidu, kā arī tās pamatā esošos parametrus, jo īpaši, nodošanas ilguma nenoteikšanu.

4. Piezīme par krāpniecisku nolūku un atbrīvojumu šauras interpretācijas principu

35. Lai, kā tas noteikts 13. panta B daļas ievaddaļā, nepieautu "nekādu nodokļu

nemaks?šanu, apiešanu vai ?aunpr?t?gu izmantošanu” (24), iesniedz?tiesai, pildot šo pien?kumu, j?noskaidro, vai nodok?u maks?t?js r?kojas ?aunpr?t?gi vai ar? konkr?tais nodok?u maks?jums valsts kas? nav non?cis bez kr?pšanas nol?ka (25). Ir j??em v?r? šis p?d?jais interpret?cijas krit?rijs, izmantojot sev piekr?toš?s tiesu varas pilnvaras, nov?rt?t faktus, lai p?rliecin?ties par to, vai tiek izpild?tas vajadz?g?s pras?bas dar?juma atz?šanai par atbr?votu.

36. Valsts ties?m ir pien?kums b?t v?l jo r?p?g?k?m, piem?rojot kop?j? PVN sist?m? valdošo neitralit?tes principu, kad t?s sastopas ar atjaut?giem uz izvair?šanos no normas piem?rošanas v?rstiem juridisk?s tehnikas pa??mieniem.

37. Š?da pieeja paver iesp?ju, nep?rk?pjot Tiesas vair?kk?rt atk?rtoto interpret?cijas noteikumu par iz??mumu sašaurin?tu interpret?ciju (26), par “nekustamu ?pašumu nomas” l?gumiem uzskat?t t?dus, kas s?kotn?ji š?iet kvalific?jami cit?di. Šis noteikums liedz pieš?irt nodok?u atvieglojumu apst?k?os, kas nav paredz?ti norm?, bet nevis, ja, neraugoties uz sav?m š?ietamaj?m paz?m?m, dar?jumi ir l?dz?gi atbr?votaj?m darb?b?m, un t?d?j?di uz tiem j?attiecina tas pats atbr?vojums. K? savos secin?jumos liet? *Seeling* atzina ?ener?ladvok?ts Džeikobss, šauras interpret?cijas pras?ba nenoz?m?, ka termini, kas izmantoti atbr?vojumu defin?šan?, j?interpret? tik sašaurin?ti, ka tiem tiktu liegts sasniegt savu paredz?to m?r?i (32. punkts).

B – Otrais jaut?jums

38. *Cour d'appel de Bruxelles* turkl?t vaic?, vai pamata pr?v? esošie l?gumi b?tu uzskat?mi par *Temco* veiktu ?kas izmantošanu par atl?dz?bu ar savu saimniecisko darb?bu nesaist?tiem m?r?iem *Code de la taxe sur la valeur ajoutée* 44. panta 3. punkta 2. apakšpunkta izpratn? saist?b? ar 19. panta 1. punktu. Faktiski, uz šo jaut?jumu atbilde, izmantojot savas tiesu varas pilnvaras, ir j?mekl? pašai Be??ijas tiesai, ?emot v?r? t?s tiesved?b? esoš?s lietas faktiskos apst?k?us un ties?bu aspektus. Tiesas uzdevumos neietilpst tiesiska dar?juma kvalific?šana, lai konstat?tu, vai ir piem?rojama valsts ties?bu norma.

39. Ta?u min?t?s tiesas paust?s šaubas skar plaš?ku jaut?jumu: vai Sest? direkt?va iest?jas pret valsts ties?bu normu, ar kuru tiek paplašin?ts atbr?voto darb?bu loks? Citiem v?rdiem sakot, vai t? pie?auj dal?bvalst?m papildus iznom?šanai atbr?vojumu attiecin?t ar? uz nekustamo ?pašumu izmantošanu pe??as nol?k? ar paša nodok?u maks?t?ja saimniecisko vai komercdarb?bu nesaist?tiem m?r?iem?

40. Manupr?t, atbildei j?b?t noliedzošai.

41. Kopienas likumdev?ja m?r?is bija ar PVN aplikt visas katr? dal?bvalst? veikt?s pre?u pieg?des un sniegtos pakalpojumus, ko pe??as nol?k? veic personas, kuras nodarbojas ar Sest?s direkt?vas 4. panta 2. punkt? min?to saimniecisko darb?bu, tostarp ilglaic?gu materi?la vai nemateri?la ?pašuma izmantošanu.

42. Attiec?b? uz savu akt?vu da?u, ko nodok?a maks?t?js izmanto citiem ar nodokli neapliekamiem m?r?iem, tam ir divas iesp?jas: izsl?gt to no kop?j?s PVN sist?mas vai iek?aut to savos uz??muma akt?vos, atskaitot samaks?to priekšnodokli un maks?jot nodokli, kas atbilst lietošanai sav?m vajadz?b?m saska?? ar Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta a) apakšpunktu (27). Šis noteikums ir paredz?ts, lai nov?rstu uz??mumam piesaist?ta un priv?t?m vajadz?b?m izmantota ?pašuma neaplikšanu ar nodokli, ja t? ieg?d? ir ticis atskait?ts priekšnodoklis (28), lai nodrošin?tu vienl?dz?gu attieksmi pret nodok?u maks?t?ju un galapat?r?t?ju (29).

43. T?d?j?di 4. panta 2. punkts, to interpret?jot saist?b? ar 6. panta 2. punkta a) apakšpunktu, ?auj par pakalpojumu sniegšanu pe??as nol?k? un t?d?j?di – par darb?bu, kas applicama ar nodokli, atz?t nekustamas mantas lietošanu un izmantošanu ar nodok?u maks?t?ja saimniecisko

vai komercdarb?bu nesaist?tiem m?r?iem, ar nosac?jumu, ka savulaik t? devusi ties?bas uz [priekšnodok?a] atskait?jumu (30).

44. Savuk?rt 13. panta B da?as b) apakšpunkt? atbr?vojums tiek pieš?irts attiec?b? uz pakalpojumu veidu (31) neatkar?gi no t?, vai tie tiek sniegti nodok?u maks?t?ja saimniecisk?s darb?bas ietvaros vai k? cit?di, ar noteikumu, ka šaj? otraj? gad?jum? tie apliekami ar nodokli t?p?c, ka iz?r?šanas m?r?is savulaik ir devis ties?bas uz PVN atskait?jumu.

45. Sest?s direkt?vas kop?j? sist?ma, k? ar? visp?r?guma un neitralit?tes principi, no k? izriet noteikums par atbr?vojumu šauru interpret?šanu, nepie?auj piem?rot visp?r?gu atbr?vojumu attiec?b? uz nodok?u maks?t?ja saimnieciskajai darb?bai piesaist?tas mantas izmantošanu ar to nesaist?tiem m?r?iem neatkar?gi no t?s tiesisk?s formas, ja t? devusi ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu (32). Kopienas norm? nekas nenor?da uz to, ka š? lietošana b?tu piel?dzin?ma iznom?šanai (33).

46. Iepriekš min?tais secin?jums nav pretrun? 13. panta B da?as b) apakšpunkta otrajai rindkopai sp??u valodas redakcij?, saska?? ar kuru dal?bvalstis šo "atbr?vojumu" varot paplašin?t, jo, k? noteikusi Tiesa (34), ?emot v?r? daž?do valodu redakciju saturu un normas atrašan?s vietas kontekstu, t?s noz?me ir gluži pret?ja, proti, ?aut Kopienas dal?bvalst?m nodok?u atbr?vojumu papildus jau uzskait?tajiem gad?jumiem neattiecin?t ar? uz citiem gad?jumiem (35).

47. Manis atbalst?to pieeju apšaub?t ne?auj ar? spriedums iepriekš min?taj? liet? *Amengual Far*, kur? Tiesa nol?ma, ka Sest? direkt?va ?auj dal?bvalst?m visp?r?ga noteikuma ce?? ar PVN aplikt nekustamas mantas nomu un iz??muma k?rt? pieš?irt atbr?vojumu vien?gi apdz?vošanai paredz?tu ?rei. Min?taj? nol?mum? tiek atz?tas plaš?s nov?rt?juma ties?bas, kas ar Kopienas normu ir pieš?irtas valsts likumdev?jiem attiec?b? uz nekustamo ?pašumu nomas atbr?vojumiem, k? to apliecina 13. panta B da?as b) apakšpunkta saturs un C da?? paredz?t?s izv?les ties?bas, tom?r to neattiecinot uz nevienu citu saimniecisko darb?bu 6. panta 2. punkta a) apakšpunkt? paredz?tajos apst?k?os.

VII – Secin?jumi

48. ?emot v?r? visu iepriekš izkl?st?to, pied?v?ju Tiesai uz *Cour d'appel de Bruxelles* uzdotajiem prejudici?lajiem jaut?jumiem atbild?t š?di:

1) Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s direkt?vas 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze, 13. panta B da?as b) apakšpunkt? nor?d?t? nekustamo ?pašumu iz?r?šana [vai iznom?šana] ir tiesisks dar?jums, kur? nekustamas mantas ?pašnieks uz laiku un pret atl?dz?bu nodod t?s lietošanas un izmantošanas ties?bas citam, izsl?dzot p?r?j?s personas, tostarp ?pašnieku. Valsts tiesai ir j?izspriež jaut?jums par to, vai konkr?ts dar?jums atbilst š?m pras?b?m, kam š?d? nol?k? l?dztekus t? ?stenošanas b?tiskajiem apst?k?iem, jo ?paši iesp?jamam kr?pnieciskam nol?kam vai iesp?jam izvair?ties no nodok?iem, ir j??em v?r? visi t? elementi, par neb?tiskiem atz?stot:

a) l?guma juridisko kvalifik?ciju, k?du tam pieš?ir l?gumsl?dz?ji;

b) cesion?ru skaitu, apst?kli, ka attiec?b? uz vienu nekustamu ?pašumu ir nosl?gts viens vai vair?ki l?gumi, k? ar? to, vai ir ier?d?ta konkr?ta plat?ba vai ar?, attiec?gi, pieš?irtas dom?jamas da?as vai tiesas;

c) liel?ku vai maz?ku nenoteikt?bu attiec?b? uz termi?u un t? beig?m, pie?aujot, ka tas netiek ?paši atrun?ts un padar?ts par atkar?gu no k?da l?gumsl?dz?ja vai vi?u abu piekrišanas, vai no

vi?u gribas neatkar?giem apst?k?iem;

d) tiesisko attiec?bu ab?s pus?s esošu uz??mumu juridisku pieder?bu vienai uz??mumu grupai un padot?bu kop?gai vad?bai;

e) ?res maksas noteikšanas veidu, k? ar? t?s pamat? esošos parametrus, jo ?paši, nodošanas ilguma nenoteikšanu.

2) Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta pirm?s da?as a) apakšpunkts un 13. panta B da?as b) apakšpunkts j?interpret? t?d?j?di, ka tie iest?jas pret valsts ties?bu aktiem, ar kuriem tiek atz?ts visp?r?gs atbr?vojums no pievienot?s v?rt?bas nodok?a attiec?b? uz nodok?u maks?t?ja saimnieciskajai darb?bai piesaist?tas mantas izmantošanu ar to nesaist?tiem m?r?iem neatkar?gi no t?s tiesisk?s formas, ja t? devusi ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu.

1 – Ori?in?lvaloda – sp??u.

2 – Padomes 1977. gada 17. maija Direkt?va 77/388/EEK, Sest? direkt?va par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (OV L 145, 1. lpp.).

3 – Skat. Tiesas 2000. gada 12. septembra spriedumu liet? C?358/97 Komisija/?rija (*Recueil*, I?6301. lpp., 51. punkts) un spriedumu liet? C?359/97 Komisija/Apvienot? Karaliste (*Recueil*, I?6355. lpp., 63. punkts); 2001. gada 4. oktobra spriedumu liet? C?326/99 “*Goed Wonen*” (*Recueil*, I?6831. lpp., 47. punkts); 2003. gada 16. janv?ra spriedumu liet? C?315/00 *Maierhofer* (*Recueil*, I?563. lpp., 25. punkts); 2003. gada 8. maija spriedumu liet? C?269/00 *Seeling* (*Recueil*, I?4101. lpp., 46. punkts), un 2003. gada 12. j?nija spriedumu liet? C?275/01 *Sinclair Collis* (*Recueil*, I?5965. lpp., 22. punkts). Š? pieeja izriet no Sest?s direkt?vas vienpadsmit? apsv?ruma, atbilstoši kuram kop?js atbr?vojumu saraksts ir v?rstis uz to, lai Kopienu pašu resursus vis?s dal?bvalst?s var?tu iekas?t vien?di. Liet?, kur? pie?emts spriedums “*Goed Wonen*”, sniegtajos secin?jumos ?ener?ladvok?ts Džeikobss [Jacobs] skaidri apliecin?ja, ka nav iesp?jams šim ties?bu j?dzienam pieš?irt vienotu izpratni, un j?pie?em funkcion?la defin?cija, iev?rojot Sest?s direkt?vas kontekstu un strukt?ru.

4 – Iepriekš min?tie spriedumi liet?s Komisija/?rija, 54. punkts, Komisija/Apvienot? Karaliste, 55. punkts, un “*Goed Wonen*”, 49. punkts.

5 – 2001. gada 9. oktobra spriedums liet? C?409/98 *Mirror Group* (*Recueil*, I?7175. lpp., 31. punkts). Var skat?t ar? iepriekš min?to spriedumu liet? *Seeling*, 49. punkts, un *Sinclair Collis*, 25. punkts.

6 – Kodekss tika pie?emts ar 1969. gada 3. j?lija likumu (1969. gada 17. j?lija *Moniteur belge*).

7 – 1980. gada 11. febru?ra spriedum? liet? 53/79 *Damiani* (*Recueil*, 273. lpp.) Tiesa nor?d?ja, ka tai nav j?izlemj jaut?jums par uzdot? jaut?juma lietder?bu. Atbilstoši jurisdikcijas funkciju sadal?jumam EK I?guma 117. pant? (patreiz EKL 234. pants) jaut?jumu par t?s tiesved?b? esoš? liet? iztirz?tu ties?bu jaut?jumu lietder?bu un vajadz?bu sa?emt prejudici?lu nol?mumu, lai izlemtu lietu, piln?b? p?rzinot lietas apst?k?us, j?izv?rt? valsts tiesai, kam vien?gajai ir tieši zin?mi gan lietas apst?k?i, gan lietas dal?bnieku izvirz?tie argumenti, un kam j?uz?emas atbild?ba par gal?go I?mumu tiesved?b? (5. punkts).

8 – 1981. gada 16. j?nija spriedums liet? 126/80 *Salonia* (*Recueil*, 1563. lpp., 6. punkts) un 1991. gada 28. novembra spriedums liet? C?186/90 *Durighello* (*Recueil*, I?5773. lpp., 9. punkts).

9 – 1978. gada 22. novembra spriedum? liet? 93/78 *Mattheus* (*Recueil*, 2203. lpp.) Tiesa atzina,

ka tai nav tiesību interpretēt Kopienas vārdā nepieņemtus tiesību aktus.

10 – 1968. gada 19. decembra spriedums lietā 13/68 *Salgoil* (*Recueil*, 661. lpp., 1. punkts) un 1985. gada 26. septembra spriedums lietā 166/84 *Thomasdünker* (*Recueil*, 3001. lpp., 11. punkts).

11 – Šī pārdotā teikuma redakcija spoguļvalodā ir šāda: “*Los Estados miembros podrán ampliar el ámbito de esta exención a otros supuestos [sic].*” Sestās direktīvas pārraides valodu redakcijās šim teikumam ir pilnīgi cita nozīme: “*Die Mitgliedstaaten können weitere Ausnahmen vom Geltungsbereich dieser Befreiung vorsehen*” (vācu valodā); “*Les États membres ont la faculté de prévoir des exclusions supplémentaires au champ d'application de cette exonération*” (franču valodā); “*Member States may apply further exclusions to the scope of this exemption*” (angļu valodā) un “*Gli Stati membri possono stabilire ulteriori esclusioni al campo di applicazione di tale esenzione*” (itāļu valodā).

12 – Skat. secinājumu, kas sniegta 2003. gada 11. decembrī lietā C-30/02 *Recheio* (2004. gada 17. jūnija spriedums, Krājums, I-6051. lpp.) 35. punktā izklāstītās pārdomas jautājumā par lomu sadalījumā starp Tiesu un valsts tiesm saistībā ar prejudiciālajiem jautājumiem.

13 – Skat. 2001. gada 18. janvārī spriedumu lietā C-150/99 *Stockholm Lindöpark* (*Recueil*, I-493. lpp., 26. punkts).

14 – 2001. gada 9. oktobra spriedums lietā C-108/99 *Cantor Fitzgerald International* (*Recueil*, I-7257. lpp., 33. punkts).

15 – Iepriekš minētais spriedums lietā *Maierhofer*, 39. punkts.

16 – Iepriekš minētajā lietā Komisija/rīja sniegtajos secinājumos ģenerālvokāts Albērs [Alber] atzina iespēju, ka nomnieka tiesisko statusu ieņem vairākas personas (65. punkts).

17 – Savos rakstveida atbildējumos Komisija norāda, ka 1994. gada 1. februārī parakstītajos līgumos katram ģrniekam tiek atvērta skaidri noteikta platība, ko tie lieto personiski, kam piebilstot, Beļģijas valsts norāda uz apstākli, ka būtiskais elements ģres maksas noteikšanai ir to attiecīgi aizēmtā platība. Turklāt tādās tiesiskās attiecībās kā pamata prāvā aplūkots, šīet, būtībā neiespējams neatvērt kā konkrētas daļas, nekaitējot koplietošanas telpu izmantošanai. Jebkurā gadījumā trīs sabiedrības ir vienota organizācija attiecībās ar trešām personām, kas tiek izslēgtas no nekustamā ģpašuma lietošanas.

18 – Savrup no izvērles tiesībām attiecībā uz apliekamību ar nodokli, ko dalībvalstis var piešķirt nodokļu maksātājiem saskaņā ar 13. panta C daļu. Secinājumos, kurus sniedzu lietā C-396/98 *Schlossstrasse* (*Recueil*, I-4279. lpp.), kurā spriedums tika pieņemts 2000. gada 8. jūnijā, esmu norādījis, ka atbilstoši minētajam noteikumam dalībvalstis ir tiesīgas atkarībā no konkrētajā gadījumā pastāvošajiem saimnieciskajiem apstākļiem brīvi noteikt, vai šo tiesību ir lietderīgi piešķirt un, apstiprinošas atbildes gadījumā, ar kādiem nosacījumiem un ievērojot kādus ierobežojumus (20. punkts).

19 – Šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? “*Goed Wonen*”, 52. un 53. punkts. Savos secin?jumos, kas sniegti liet? C?346/95 *Blasi* (*Recueil*, I?481. lpp.), kur? spriedums tika pie?emts 1998. gada 12. febru?r?, ?ener?ladvok?ts Džeikobss pauda interesantus apsv?rumus jaut?jum? par nekustamas mantas trakt?šanu Sestaj? direkt?v? (15. un 16. punkts). Pag?jušas gandr?z tr?s desmitgades kopš Scholsem, J. C. *La T.V.A. européenne face au phénomène immobilier*. Université de Liège, Faculté de Droit, 1975, 123. un turpm. lpp., iztirz?ja nomas aplikšanu ar nodokli saist?tos jaut?jumus.

20 – Savos rakstveida apsv?rumos Be??ijas valsts un *Temco* s?ki iztirz? šos elementus, kas turpm?k b?s j?nov?rt? *Cour d’appel de Bruxelles*, kurai lieta ir j?izlemj p?c b?t?bas.

21 – Secin?jumu liet? “*Goed Wonen*” 84. punkt? ?ener?ladvok?ts Džeikobss tiesisko dar?jumu, uz kuru attiecas 13. panta B da?as b) apakšpunkts, defin?ja k? l?gumu, saska?? ar kuru “viens no l?dz?jiem otram nodod ties?bas izmantot noteiktu nekustamu ?pašumu k? ?pašnieks un lietot uz (*noteiktu vai nenoteiktu*) laiku apmai?? pret atl?dz?bu, kas saist?ta ar min?to ilgumu” (kurs?vraksta izc?lums mans).

22 – Pamata pr?v? apl?kotie l?gumi tika parakst?ti 1994. gada 1. febru?r?, un š?iet, ka tie joproj?m ir sp?k?.

23 – Liet? C?63/92 *Lubbock Fine* (*Recueil*, I?6665. lpp.), kur? spriedums tika pie?emts 1993. gada 15. decembr?, sniegto secin?jumu 27. zemsv?tras piez?m? ?ener?ladvok?ts Darmons [*Darmon*] apgalvoja, ka lietojuma atv?l?jums uz nenoteiktu laiku Kopienas PVN ties?bu izpratn? ir noma.

24 – De Mendizábal Allende, R. “*La infracción tributaria y el delito fiscal*”, kas public?ts Actualidad Administrativa 1996. gada 1. izdevuma 1. lpp., apgalvo, ka nav nek? sen?ka par kr?pšanu, un tam par apliecin?jumu st?sta, ka ??iptes apce?ošanas laik? ierazdamies Sakar? [*Sakkara*], k?d? mastab? net?lu no Džosera [*Djoser*] pak?pienu piram?das, viš var?ja nov?rot spilgtu bl?d?bas un kuku?ošanas apliecin?jumu. Tur, uz vienas no fas?d?m bija att?lots, k? aptuveni ?etru zemnieku vai tirgo?u bari?u p?ra tikpat liels skaits faraona ier?d?u. “Nodok?u nemaks?t?ji sa?em sodu no ie??mumu dienesta inspektoriem”. Virs vi?u galv?m “v?stokl?” hieroglifos ar zin?mu daudzpunktes pieska?u esot bijis rakst?ts: “Tie nemaks? to, kas pien?kas faraonam, bet t? viet? uzp?rk savus rakstvežus, lai izvair?tos no soda”.

25 – Tiesa ir atzinusi Sestaj? direkt?v? izmantot? izvair?šan?s no nodok?iem j?dziena objekt?vo raksturu [1988. gada 12. j?lija spriedums apvienotaj?s liet?s 138/86 un 139/86 *Direct Cosmetics*, *Recueil*, 3937. lpp., 21.–23. punkts).

26 – Skat. 1990. gada 26. j?nija spriedumu liet? C?185/89 *Velker International Oil Company* (*Recueil*, I?2561. lpp., 19. punkts); 1997. gada 5. j?nija spriedumu liet? C?2/95 *SDC* (*Recueil*, I?3017. lpp., 20. punkts); 2000. gada 12. septembra spriedumu liet? C?359/97 Komisija/Apvienot? Karaliste (*Recueil*, I?6355. lpp., 64. punkts) un 2001. gada 8. marta spriedumu liet? C?240/99 *Skandia* (*Recueil*, I?1951. lpp., 32. punkts). No jaun?kaj?m var?tu apl?kot tr?s 2003. gada 20. novembra spriedumus liet?s C?8/01 *Assunrandør?Societetet* (*Recueil*, I?13711. lpp.), C?212/01 *Margarete Unterpertinger* (*Recueil*, I?13859. lpp.) un C?307/01 *Peter d’Ambrumenil* (*Recueil*, I?13989. lpp.) (36., 34. un, attiec?gi, 52. punkts).

27 – Liet? *Seeling* sniegto secin?jumu 29. punkt? ?ener?ladvok?ts Džeikobss nor?da uz šo alternat?vu.

28 – 1989. gada 27. j?nija spriedums liet? 50/88 *Kühne* (*Recueil*, 1925. lpp., 8. punkts).

29 – 1997. gada 16. oktobra spriedums liet? C?258/95 *Fillibeck* (*Recueil*, I?5577. lpp., 25. punkts).

30 – Skat. spriedumu liet? *Seeling*, 42. punkts un taj? nor?d?t?s lietas.

31 – Tiesa par t?d?m atzina nekustamo ?pašumu nomu. Skat., piem?ram, iepriekš min?tos spriedumus liet?s *Mirror Group*, 24. un turpm. punkti, un *Cantor Fitzgerald International*, 17. un turpm. punkti.

32 – Spriedum? liet? *Seeling* tika apstiprin?ts, ka Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta pirm?s da?as a) apakšpunkts un 13. panta B da?as b) apakšpunkts iest?jas pret t?du valsts ties?bu aktu, kas atbr?votajiem pakalpojumiem pieskaita gad?jumu, kad nodok?u maks?t?js sav?m personiskaj?m vajadz?b?m izmanto k?du da?u no savam uz??mumam piln?b? piesaist?tas ?kas, jo to nevar uzskat?t nedz par nomu, nedz par ?ri.

33 – Vair?kk?rt min?tajos secin?jumos liet? *Seeling* ?ener?ladvok?ts Džeikobss rakst?ja, ka “ja Kopienas likumdev?js b?tu v?l?jies, lai 6. panta 2. punkta a) apakšpunkts tiktu interpret?ts saist?b? ar 13. panta B da?as b) apakšpunktu, b?tu sagaid?ms, ka pirmaj? tiktu ietverta skaidra nor?de uz otro: jo pirmk?rt [š?d? gad?jum?] ar nodok?iem aplikta darb?ba tiktu no tiem atbr?vota”.

34 – 1993. gada 15. decembra spriedums liet? C?63/92 *Lubbock Fine* (*Recueil*, I?6665. lpp., 13. punkts) un 2000. gada 3. febru?ra spriedums liet? C?12/98 *Amengual Far* (*Recueil*, I?527. lpp., 10. punkts).

35 – 1989. gada 13. j?lija spriedum? liet? 173/88 *Henriksen* (*Recueil*, 2763. lpp.) Tiesa skaidroja, ka 13. panta B da?as b) apakšpunkta p?d?j? rindkopa pieš?ir dal?bvalst?m ties?bas, piem?rojot papildu iz??mumus, ierobežot š? atbr?vojuma darb?bas jomu, bet ne?auj t?m no nodok?a atbr?vot darb?bas, kas ir izsl?gtas no atbr?vojuma (21. punkts).